

**الدكتور**

**رمضان صديق**

أستاذ التشريعات المالية والضريبية

العميد الأسبق لكلية الحقوق

جامعة حلوان

## **الوسيط**

### **فى شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد**

الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ ولائحته التنفيذية

مؤيداً بأراء الفقه وفتاوى مجلس الدولة وأحكام القضاء المصرى

دراسة مقارنة بقوانين الإجراءات الضريبية فى بعض الدول العربية والأجنبية مع

الإشارة إلى موقف الفقه والقضاء المقارن

### **الناشر**

دار النهضة العربية والمكتبات الكبرى

٣٢ شارع عبد الخالق ثروت القاهرة

٢٠٢٢



(ادْفَعْ بِأَتِي هِيَ أَحْسَنُ فَإِذَا الَّذِي بَيْنَكَ وَبَيْنَهُ عَدَاوَةٌ كَأَنَّهُ وَلِيٌّ حَمِيمٌ)

[ فصلت ٣٤ ]

"

لاتسهيئوا بالاجراءات فإنها القانون"

الفقيه الألماني إيرنج (Ihering)



## المقدمة

### تعريف قانون الإجراءات الضريبية

القانون الإجرائى هو القانون الذى يتضمن القواعد التى تنظم وسائل الحصول على الحق، وطرق إثباته، بهدف تطبيق القواعد القانونية الموضوعية التى تتصل به<sup>(١)</sup>. ولئن كانت التشريعات الموضوعية، هي موطن العدل بمضمونه وفحواه فإن التشريعات الإجرائية هي، بالنسبة إليه، الطريق والأداة<sup>(٢)</sup>؛ فالقانون الإجرائى هو الذى يجعل القانون الموضوعى موضع التنفيذ، لأنه بدون الإجراءات<sup>(٣)</sup> لن تتشكل اللجان، ولا تنظر المحاكم الطعون، ولا تنفذ الأحكام<sup>(٤)</sup>. ويمكن تعريف قانون الإجراءات الضريبية بأنه مجموعة القواعد القانونية التى تنظم مباشرة الدولة لسلطتها في فرض الضرائب والرسوم، من خلال تحديد الوسائل التى يمكن لكل من الإدارة الضريبية والممولين تحديد العلاقات بينهما،

---

(١) لا يجب أن يفهم أن القانون الإجرائى ينفصل تماماً عن القانون الموضوعى، بمعنى أن لكل مهما مجالاً لا يؤثر فى الآخر؛ ذلك أنه وإن كان القانون الإجرائى ينظم من حيث الأصل الوسائل التى تمكن صاحب الحق الموضوعى من الوصول إلى حقه، ومن ثم فإن القانون الإجرائى لا يمس الحق الموضوعى بصفة مباشرة، ولكنه قد يمس أصل الحق بطريق غير مباشر، حين يقرر القانون الإجرائى مثلاً عدم قبول الدعوى بعد انقضاء أجل معين، كما أن شرط توافر المصلحة فى رفع الدعوى يمس أصل الحق..أنظر فى ذلك تفصيلاً: د. أحمد أبو الوفا: التنازع الزمنى لقوانين المرافعات، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، التى تصدرها كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، السنة ١٥، العدد رقم (١)، ١٩٧٠، ص ٤٠-٤٤.

(٢) المذكرة الإيضاحية لقانون المرافعات المدنية والتجارية رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨.

(٣) تعرف الإجراءات بوجه عام بأنها مجموعة القواعد الأصولية التى تنظم القضاء والتقاضى.

(٤) يذهب فقهاء القانون الجنائى إلى أن الإجراءات الجنائية هي الوسيلة الضرورية لتطبيق قانون العقوبات ونقله من حالة السكون إلى حالة الحركة، وأن من يتقن وضع قانون العقوبات ثم يترك قانون الإجراءات الجنائية بدون اتقان كمن يبني قصرًا في الهواء. أنظر: د. أحمد فتحى سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥، ص ٩. وهو ما يمكن أن يقال في شأن قانون الإجراءات الضريبية الذى يعتبر مع القانون الضريبى وجهان لعملة واحدة.

بحيث تتمكن الإدارة من فرض الضرائب وتحصيلها، بما لا يتجاوز سلطتها، وبما يضمن للممول الحق في عدم تعسف الإدارة الضريبية في استخدام هذا الحق أو الاعتداء على ماله دون سند من القانون<sup>(١)</sup>.

ويعتبر قانون الإجراءات الضريبية<sup>(٢)</sup> وسيلة لتطبيق القوانين الضريبية الموضوعية.

ومن ثم فإن هذا القانون لا يعد غاية في ذاته، بل إنه يرتبط بالقانون الموضوعي؛ فحيثما يكون هناك حق ضريبي، سواء للممول أو الإدارة الضريبية أو غيرهما، يكون للقانون الإجرائي مجال في التطبيق للحصول على هذا الحق، وإلا كان تطبيقه لغواً، أو عبثاً، تتشغل به الإدارة الضريبية، أو اللجان الإدارية والجهات القضائية بلا طائل من ورائه.

ويعتبر قانون الإجراءات الضريبية، كقانون الإجراءات الجنائية، فرعاً من فروع القانون العام، لأن كلاً منهما يحمي مصلحة عامة<sup>(٣)</sup>.

---

(١) لم يتضمن قانون الإجراءات الضريبية الموحد في مصر تعريفاً للإجراءات الضريبية، مكتفياً بالإشارة إلى أنها إجراءات الربط والتحويل. سيراً على نهج بعض الدول التي لم تنص في قوانينها على تعريف للإجراءات الضريبية، كما هو الحال في اليونان والسويد، بينما نجد دولاً أخرى نصت على تعريفه، مثل البرازيل واليونان والمجر وبولندا.

(٢) من المفيد الإشارة إلى أن وصف الإجراءات بالضريبية، للدلالة على أنها إجراءات خاصة بالضرائب، تمييزاً لها عن الإجراءات الإدارية أو القضائية أو الجنائية التي تنص عليها قوانين أخرى كقانون مجلس الدولة، وقانون المرافعات المدنية والتجارية وقانون الإجراءات الجنائية. وأن الإجراءات الضريبية التي نص عليها القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ والقوانين الضريبية ذات الصلة هي المرجع الأول الذي يجب الاحتكام إليه في شأن إجراءات ربط وتحصيل الضرائب التي تختص بمصلحة الضرائب المصرية بها، دون أن يخل ذلك بإمكان الرجوع إلى الإجراءات المنصوص عليها في القوانين العامة الأخرى فيما لم يرد بشأنه نص خاص في القانون الإجرائي الضريبي والقوانين الضريبية ذات الصلة، وبما لا يتعارض أو يتناقض مع أحكامها.

(٣) د. أمال عبد الرحيم عثمان: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، ١٩٩١، ص ٦.

وترتبط هذه المصلحة في قانون الإجراءات الجنائية بتحقيق العدالة الجنائية، كما ترتبط في قانون الإجراءات الضريبية بتحقيق العدالة الضريبية. ولما كانت سلطة فرض الضرائب هي من أهم عناصر سيادة الدولة، وبالتالي فإن القانون الإجرائي الذي ينظم ممارسة هذه السلطة، ويعطى الدولة الحق في مباشرتها، يسبغ على هذا القانون صفة العمومية، التي تجعله قابلاً للتطبيق على كافة أنواع الضرائب، سواء التي ينص عليها قانون الإجراءات الضريبية ذاته، أو يشير إليه فيها القانون الضريبي الموضوعي، ما لم يقرر القانون غير ذلك.

ومع ذلك؛ يظل قانون المرافعات المدنية والتجارية هو الشريعة العامة للإجراءات، الذي يطبق على الإجراءات الضريبية فيما لم يرد به نص خاص، في قانون الإجراءات الضريبية أو أي قانون ضريبي آخر.

ولقد قضى<sup>(١)</sup> بأن " قانون المرافعات المدنية والتجارية هو القانون الإجرائي العام والتشريع الإجرائي الأساسي في النظام المصري وأن نصوصه وأحكامه هي المرجع في استكمال كل نقص في نصوص التشريعات الإجرائية الأخرى أو تفسير ما غمض منها، باعتبار أن نصوصه وأحكامه هي الأصل في التطبيق، إلا ما استثنى بنص خاص، فإذا خلا التشريع الخاص أو سكت عن تنظيم مسألة بعينها، تعين الرجوع بشأنها إلى نصوص وأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية والتي تنطبق على كافة الدعاوى باعتبارها القاعدة الإجرائية العامة في إجراءات الخصومة المدنية".

كما يكتسب قانون الإجراءات الضريبية عموميته من كونه يطبق على جميع الأشخاص المخاطبين في القانون الضريبي الموضوعي، سواء كان هذا

---

(١) الطعن بالنقض رقم ٣٤٥ لسنة ٧٢ ق، جلسة ٢١/١٢/٢٠٢٠.

الشخص ممولاً، أو مكلفاً، أو صاحب شأن، أو غيره، ممن يفرض عليه القانون الضريبي التزاماً أو واجباً، أو يقرر له حقاً .

ومع ذلك لا يوجد خط فاصل وواضح بين القانون الضريبي الموضوعي والقانون الضريبي الإجرائي؛ حيث يتطلب فن الصياغة التشريعية، ومقتضيات سهولة وسلامة التطبيق، أن نجد نصاً إجرائياً في القانون الموضوعي، أو أن نجد نصوصاً موضوعية في القانون الإجرائي<sup>(١)</sup>، إذ أن القاعدة المتبعة أن يتضمن القانون الضريبي الإجرائي النصوص أو الأحكام التي تطبق على أكثر من ضريبة.

أو بعبارة أخرى يتضمن قانون الإجراءات الضريبة النصوص التي قد تكون إجرائية، ويصح أن تطبق في أكثر من قانون ضريبي، ويمكن أن تترك نصوصاً إجرائية في القوانين الموضوعية، في الحالات التي تتسم بالطبيعة الخاصة للضريبة أو الالتزام الضريبي المقرر في القانون الموضوعي، ولا يمكن تعميمه على باقى القوانين الضريبية الأخرى.

وعلى سبيل المثال : فإن النصوص القانونية المتعلقة فى أستراليا بالإقرارات والربط توجد فى قانون ربط ضريبة الدخل *Income Tax Assessment Act* ، وأيضاً فى قانون ضريبة الدخل الألمانى *Germany's income tax law* ، بينما

---

(١) من النصوص الموضوعية في قانون الإجراءات الضريبية الموحد: المواد أرقام ٤٩ و٤٦ و٣٤ ، ومن النصوص الإجرائية الباقية في القوانين الموضوعية المادة ١٥ والمادة ٦٤ والمادة ٧٢ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، و الفقرة الثانية من المادة ١٥ والمادة ٣٠ و٣٢ من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ .

وبالنظر إلى التشريع المقارن، نلاحظ أن بعض التشريعات الدول ، مثل أسبانيا واليونان، تتناول أحكام التقادم ومكافحة التجنب الضريبي ضمن قانون الإجراءات الضريبية، بينما تراه دول أخرى أنه يدخل ضمن القانون الضريبي الموضوعي، وتدخل دول ثالثة، مثل السويد قواعد الإثبات فى كل من القانون الإجرائي والقانون الموضوعي.

توجد هذه النصوص فى قانون إدارة الضرائب فى المملكة المتحدة *Taxes Management Act*.

وذهبت لجان الطعن الضريبى فى مصر إلى أن <sup>(١)</sup> الإجراءات هى التى تبدأ بربط الضريبة وليس قبلها، ومن ثم فإن الفحص الذى تجريه مصلحة الضرائب لتحديد وعاء الضريبة يعتبر من القواعد التنظيمية، ولا تدخل فى مفهوم القانون الإجرائى. ونرى أن هذا القول لا يصح على إطلاقه، ذلك لأن الفحص الضريبى يتضمن أعمالاً إجرائية، مثل الإخطار ببدء الفحص، والاطلاع، والمعاينة، التى حدد لها القانون إجراءات يجب اتباعها.

### أهداف قانون الإجراءات الضريبية

يهدف قانون الإجراءات الضريبية إلى بيان الإجراءات الضريبية التى تصلح للتطبيق على كافة أنواع الضرائب، مع إفساح المجال لقانون كل ضريبة أن يتناول الإجراءات الخاصة به والتى تتفق مع السمات التى تتميز بها هذه الضريبة .

كما يهدف القانون الإجرائى الضريبى إلى تحقيق الاتساق والفعالية فى تنفيذ القوانين الضريبية، وتسهيل الامتثال الضريبى للممولين أو المكلفين، مع توفير آليات فعالة للإدارة الضريبية لتحصيل الضرائب بكفاءة<sup>(٢)</sup>.

وتعمل قوانين الإجراءات الضريبية إلى تجميع وتوحيد أحكام الإجراءات الضريبية، التى غالباً ما يتم النص عليها فى قوانين متفرقة، ليضمها قانون إجرائى واحد، يسهل على كل من السلطات الضريبية والأشخاص الخاضعين للضريبة الرجوع إليه، والتزام أحكامه، وتجنب التعارض والاختلاف الذى ينشأ من تعدد الإجراءات وتعارضها بتعدد قوانين الضرائب وتعددتها فى الدولة.

<sup>(١)</sup> لجنة الطعن الضريبى الثامنة عشر - قطاع القاهرة والإسكندرية وشمال الصعيد- فى الطعن رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠١٢، جلسة ٢٠١٤/١/٢.

<sup>(٢)</sup> أنظر المادة (٢) من قانون الإجراءات الضريبى الكينى الصادر عام ٢٠١٥ *the Tax Procedures Act, 2015*.

ويساعد القانون الموحد للإجراءات الضريبية في تبسيط العمل الضريبي، وتحقيق الشفافية والوضوح في معاملة الإدارة الضريبية مع الأشخاص الخاضعين للضريبة، مما يقلل تكلفة الالتزام بأحكام قوانين الضرائب، ويخفض التكلفة الإدارية لتحصيل الضريبة نتيجة تقليل أوجه الخلاف مع الأشخاص الخاضعين للضريبة.

كما يعمل قانون الإجراءات الموحد على ضبط المصطلحات المستخدمة في كافة القوانين الضريبية، وتبني مفهوم واضح ومحدد لها، بشكل يمنع أية اختلافات في التطبيق.

فضلاً عما ينص عليه قانون الإجراءات الموحد من قواعد عامة للممارسات الضريبية، حيث ينص على حقوق المكلفين وواجباتهم<sup>(1)</sup>، ويبين سلطات الإدارة الضريبية وواجباتها، مما يدعم مبدأ قانونية الضريبة التي تحرص عليه الدساتير الحديثة.

ويرتبط ذلك بضرورة الموازنة بين سلطة الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة، وحق الممول أو المكلف أو الغير في حمايته من تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها بما يتعارض مع حقوق الإنسان<sup>(2)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> من التشريعات التي نصت على حقوق المكلفين قانون الربط الضريبي *Tax Assessment Act* في النرويج، وقانون الإجراءات القضائية الإدارية *Administrative Judicial procedure Act* في فنلندا وقانون الإدارة الضريبية *Tax Administration Act* في جمهورية التشيك. كما تضمن القانون المصري نصوصاً خاصة بحقوق الممولين في قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

<sup>(2)</sup> إن النص الدستوري على أن إنشاء الضرائب وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون، يمثل أساس الحماية الدستورية لحقوق الممولين، كأحد أهم حقوق الإنسان، بجانب ما تتضمنه قوانين الضرائب من حقوق أخرى كحق الممول في الاعتراض أو الطعن، وحقه في الإعفاء المقرر قانوناً، وغيرها من الحقوق، التي تنص عليها قوانين الضرائب الموضوعية أو الإجرائية، أو توجد في كليهما. أنظر: *P. Baker, The practical protection of taxpayers' rights – General Report (Cahiers de droit fiscal international vol. 100B, IFA 2015.*

ويتمثل ذلك واضحاً فيما تتضمنه قوانين الإجراءات الضريبية من بيان لحقوق الممولين والتزاماتهم، والحدود التي تمارس فيها السلطات الضريبية اختصاصاتها، مكانياً وزمانياً، والنزاهة الإدارية الضريبية بوصفها مدعياً في معظم الحالات بإثبات صحة ما تدعيه بأدلة الإثبات المقبولة قانوناً، وعدم تكليف غير الممول بأى التزامات تجاه الإدارة الضريبية إلا بالقدر الذي يساعد هذه الإدارة على الحصول على المعلومات أو تحصيل الضريبة بالإجراءات التي يجب أن لا ترهق هذا الغير، وتحمله أعباء إضافية.

ويؤكد قانون الإجراءات الضريبية على عدد من المبادئ الأساسية التي تحمي حقوق الممول أو المكلف في مواجهة الامتيازات التي يمنحها المشرع للإدارة الضريبية. ومن هذه المبادئ<sup>(1)</sup>: الشرعية الإجرائية *legalism*، وسرعة حل المنازعة الضريبية *immediate tax matter resolution*، وعدم الرجعية - *non retroactivity*، واحترام القانون الضريبي الدولي *respect of international tax law*، والاستخدام المحدود للفحص العشوائي أو الجزافي *limited use of analogy*، وتفسير الشك لمصلحة الممول *doubts in favour of the taxpayer*.

### قانون الإجراءات الضريبية: خطوة جادة نحو الإصلاح

في إطار إصلاح النظم الضريبية اهتم كثير من الدول بإصلاح الإدارة الضريبية، وتحسين علاقتها بالخاضعين للقانون، سواء كانوا ممولين أو مكلفين أو من الغير الملتزمين بأحكامه، وذلك عن طريق تقنين هذه العلاقات، والعمل على تبسيط الإجراءات ووضوحها، بحيث تشكل قواعد للسلوك يلتزم بها جميع أطراف العلاقة الضريبية، وتيسر تطبيق القوانين وتحد من تعددها وتضاربها في كثير من الأحيان.

---

(1) Ewelina Bobrus –Nowinska: General principles of law procedures as a source of protection of the taxpayer's rights, Białostockie Parwincze, English translation, Vol.24< No.3, 2019, pp.126-127.

وقد ظهر هذا التقنين فى صورة قانون موحد لإدارة القانون الضريبي بمعنى تنظيم إجراءات تنفيذه، ولذا فقد أطلق عليه قانون الإدارة الضريبية *The Law of Tax Administration* فى بعض الدول، مثل، بينما أطلق عليه قانون الإجراءات الضريبية *Tax Procedures Act* فى دول أخرى .

وإذا كانت أستراليا<sup>(١)</sup> من الدول التى أصدرت قانوناً مبكراً (١٩٥٣) فإن السنوات الأخيرة شهدت زيادة فى عدد الدول التى أصدرت مثل هذه القوانين، ومنها على سبيل المثال، الجزائر<sup>(٢)</sup> وتونس<sup>(٣)</sup> وصربيا<sup>(٤)</sup> وبلغاريا<sup>(٥)</sup> ولبنان<sup>(٦)</sup> وألبانيا<sup>(٧)</sup>، ودولة الإمارات العربية المتحدة<sup>(٨)</sup>.

### خطة قانون الإجراءات الضريبية فى القانون المقارن

لا توجد خطة تشريعية واحدة، تسير عليها كافة الدول، بشأن الإجراءات الضريبية؛ حيث نجد دولاً تضمن كل النصوص الإجرائية والموضوعية المتعلقة به، فى قانون واحد. وهو النموذج التقليدى السائد فى معظم الدول، بينما تفصل دول أخرى النصوص الإجرائية عن النصوص الموضوعية، وتجعل لكل منهما قانون مستقل، كما هو الحال فى فرنسا، ومن الدول من أدخلت الإجراءات الضريبية ضمن ما يعرف بقانون الإدارة الضريبية، كما هو الحال فى صربيا، حيث لا يقتصر نطاق هذا القانون على الإجراءات الشكلية اللازمة لتطبيق

(١) *Tax Administration Act, 1953.*

(٢) تعتبر الجزائر من أوائل الدول العربية التى سنت قانوناً للإجراءات الضريبية، أو ما يسمى بالإجراءات الجبائية، وهذا القانون تجرى عليه تعديلات ضمن قانون المالية العامة الذى يقدم إلى البرلمان سنوياً .

(٣) القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠٠٠ بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

(٤) *Law on tax procedure and tax and administration , 2002.*

(٥) *Tax and Social Insurance Procedure Code, 2007.*

(٦) قانون الإجراءات الضريبية اللبناى رقم ٤٤ لسنة ٢٠٠٨ .

(٧) *Tax Procedure Law, 2016.*

(٨) قانون اتحادى رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ بشأن الإجراءات الضريبية.

النص الضريبي، وإنما يشمل أيضاً نصوصاً خاصة بتنظيم الإدارة الضريبية وحقوق والتزامات كل من الممولين أو المكلفين، والإدارة الضريبية. أما الدول التي تنتظم كل قوانينها الضريبية فى تقنين أو كود واحد نجد نصوصاً تتعلق بإدارة الضريبة تحت أكثر من عنوان. ولدى بعض الدول ما يعرف بقانون الإدارة الضريبية *Tax Administration law*، كما هو الحال فى نيوزلاندا، أو القانون العام للضرائب *General law on taxation*، كما هو الحال فى منغوليا.

وقد تضرط الدول، وخاصة الدول الاتحادية مثل الولايات المتحدة، بأن يكون لديها إجراءات ضريبية تتعلق بالضرائب التى تفرض على كافة الولايات، بجانب إجراءات خاصة بكل ولاية، تنظم قانون الضريبة التى تختص بها. وهذا الاتجاه - الأخير - من شأنه أن يكون مربكاً، وخاصة إذا كانت هذه المسائل يتم معالجتها فى كلا القانونين. وفى أستراليا على سبيل المثال: يتضمن كل من قانون الإدارة الضريبية الصادر عام ١٩٥٣، وقانون الجرائم والمخالفات الضريبية الصادر عام ١٩٨٠ نصوصاً مشتركة أو واحدة تقريباً.

### **الإطار العام لقانون الإجراءات الضريبية**

جرى العمل فى معظم قوانين الإجراءات الضريبية على تقسيمه إلى قسمين أساسيين أولهما يتناول القواعد والأحكام العامة، والثانى يتناول الإجراءات التفصيلية.

ويلاحظ أن الدول التى أصدرت قوانين للإجراءات الضريبية تضمنت النصوص التالية:

١ - علاقة قانون الإجراءات الضريبية بالقوانين الأخرى فى الدولة ذات العلاقة، وخاصة قانون المعاملات المدنية، وقانون الإثبات، وقانون الإجراءات المدنية، وقانون تنظيم مهنة الحسابات وغيرها. إذ كان يتعين النص صراحة على أن

- لهذا القانون الأولوية فى التطبيق على غيره من القوانين فيما أورده من نصوص خاصة ، كما أن القوانين الأخرى تكمله عند غياب النص لديه.
- ٢- قواعد تفسير القانون الضريبي،تفسيراً حرفياً ، أو تفسيراً واسعاً ، وترتيب مصادر هذا التفسير .
- ٣- المبادئ العامة التى يجب أن تراعى عند تطبيق قوانين الضرائب، وهى القواعد التى حرصت العديد من الدول على النص عليها ، بل ووضع أحكام تفصيلية لها ، مثل الالتزام بمشروعية الإجراء، وعدم رجعية القرارات الضريبية، والاعتداد بالواقع فى تكييف المعاملات الضريبية .
- ٤- تحديد النطاق الشخصى للقانون تحديداً واضحاً وتفصيلاً، وهم الإدارة الضريبية ( ممثلة فى مصلحة الضرائب) و الممولين أوالمكلفين ، وغيرهم من جهات الالتزام بخصم الضرائب وتحصيلها وتوريدها، أو الوكلاء الضريبيين.
- ٥- أفراد باب خاص بحقوق المكلفين وواجباتهم، مع بيان لأحكام كل حق وواجب على نحو تفصيلى .
- ٦- تحديد أحكام أدلة الإثبات فى المسائل الضريبية، وخاصة الأدلة التى يختلف الرأى بشأنها مثل شهادة الشهود وحلف اليمين أمام الإدارة الضريبية، أو جهات التقاضى .
- ٧- الهيكل الإدارى لمصلحة الضرائب، واختصاصاته، واستقلاليتة وحياده.
- ٨- الهيكل التنظيمى للجان الاعتراضات والطعون.
- ٩- أحكام تفصيلية لتحصيل الضريبة ووسائل ضمان حقوق الدولة فى الضرائب. **ومن أهمها:**
- النص على بعض الأحكام التفصيلية لبعض الالتزامات التى يتعين فى وجودها فى قانون الإجراءات الضريبية بالرغم من تعدد قوانين الضرائب، مثل التزام المكلف بالأمانة، والتزام الإدارة بالحيادية.

- تحديد المدة اللازمة لإمسك الدفاتر والسجلات والاحتفاظ بها ، والتي تتراوح فى الدول ما بين ثلاث إلى عشر سنوات ، أو خلال فترة تقادم الضريبة، حتى لا تكون عبئاً دائماً على الشخص الملتزم بذلك.

- التفرقة فى القانون بين حالات التسجيل الاختياري التي تتطلبها بعض أنواع الضرائب مثل ضريبة القيمة المضافة، والتسجيل المؤقت الذي يلتزم به غير المقيمين فى بعض الأحيان.

- يبين القانون الإجراءات والشروط اللازمة لتسجيل الوكيل الضريبي لدى مصلحة الضرائب، بالرغم من أهمية دوره، و ينص على حق مصلحة الضرائب فى عزله، وضرورة تجديد التسجيل كل فترة زمنية معينة.

- يقرر القانون صراحة حجية المراسلات التي تتم بين الإدارة الضريبية والشخص الخاضع للضريبة، ومنحها القوة القانونية التي تكون للأوراق القضائية وبدلياً عنها، نظراً لذاتية القانون الضريبي، ولضمان السرعة فى تطبيق أحكامه.

- يحدد قانون الإجراءات الضريبية السلطات المخولة لمأمورى الضبط القضائي بإعطاء موظف الإدارة الضريبية سلطات واسعة فى التفتيش، والضبط، وخاصة موظفى الجمارك. متجاهلاً قانون الإجراءات الجنائية الذي يشترط الحصول على إذن مسبق من النيابة العامة.

- وضع القواعد التي تضمن تحصيل الضريبة بسرعة، بالنص إما على تحصيل الضريبة المستحقة بموجب قرارات إدارية صادرة عن لجان متخصصة، حتى ولو طعن على هذه القرارات أمام القضاء، أو اعتبار سداد نسبة محددة من هذه الضرائب شرطاً لقبول الطعن أمام القضاء<sup>(1)</sup>.

---

(1) تتباين وجهات النظر فى مدى ملاءمة إلزام الممول بسداد الضريبة المتنازع عليها أو نسبة منها كشرط لقبول طعنه عليها أمام القضاء، بين من يرى أن هذا الإلزام تقتضيه المصلحة العامة، التي توجب تغذية الخزنة العامة بالإيرادات الضريبية وعدم تأجيل ذلك انتظاراً لصدور حكم قضائي نهائي

- منح لجان الاعتراضات أو الطعون الاستقلالية، وحرص على أن تكون محايدة، مما يدعم مصداقيتها، ويرسخ الثقة في عدالتها.
- منح الإدارة الضريبية الحق في مباشرة القضايا الضريبية بنفسها، أو المشاركة الإيجابية في الدفاع عن ما يرفع منها أو عليها، من قضايا أمام الجهات القضائية.

### **نقد فكرة قانون للإجراءات الضريبية**

إن فكرة إصدار قانون خاص للإجراءات الضريبية يقف جنباً إلى جنب مع القانون الضريبي الموضوعي، محل معارضة من بعض الباحثين، الذين يرون في ذلك تعقيداً للتشريع الضريبي، حيث يتطلب الرجوع إلى أكثر من قانون لمعالجة المسألة الضريبية الواحدة: من جوانبها الموضوعية المتعلقة بالحق الضريبي، وجوانبها الإجرائية المتعلقة بكيفية الحصول على هذا الحق، وما يترتب على ذلك من مشكلات في اختلاف التفسيرات الخاصة بكل قانون، وتأثيرها في إطالة أمد النزاع. بل قد يحتاج المرء إلى الطعن على القانون

---

أو بات في الطعن الضريبي، وحتى لا يستغل الممولون بطء الإجراءات القضائية وتعددتها في إطالة أمد النزاع لتأخير أداء مبلغ الضريبة لاستثماره لمصلحتهم الخاصة، سيما وأن تقدير الضريبة تحدد بمعرفة لجان ضريبية متخصصة ومحايدة، مما قد يؤول في نهاية المطاف بالقضاء على تأييد قرارات هذه اللجان. بينما يرى آخرون أن اشتراط أداء الممول كل أو بعض مبالغ الضريبة لقبول الطعن أمام القضاء، يعد عائقاً قد يحول بين كثير من أصحاب الحقوق و اللجوء إلى القضاء، لعدم قدرتهم على أداء مبلغ الضريبة، مما يخالف المبادئ الدستورية التي تمنع حجب الشخص عن اللجوء إلى قاضيه الطبيعي. فضلاً عن أن الواقع يدل على أن كثيراً من القرارات التي صدرت عن اللجان الإدارية إما قضى بإلغائها أو تعديلها، وتخفيض الضريبة التي قررتها.

وقد أخذ المشرع المصري بموقف وسط، فهو يسمح للإدارة الضريبية بتحصيل الضريبة التي قررتها لجان الطعن، ولو كانت مطعوناً عليها أمام القضاء، كما أنه لم يضع شرطاً لقبول الدعوى الضريبية أن يثبت أداء الممول لجزء أو نسبة من الضريبة المقدرة.

الإجرائى مستقلاً، عن الطعن على القانون الموضوعى، للوصول إلى هدف واحد.

كما أنه يغلب على القانون الإجرائى الإجراءات الإدارية، التى تنظم نظر المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية، تاركاً الإجراءات القضائية للقانون العام الذى يحكم إجراءات رفع الدعاوى تبعاً لطبيعتها الإدارية أو الجنائية، مما يعنى أن القانون الإجرائى الضريبى لم يمنع تعدد الإجراءات، واختلافها لنظر المسألة الواحدة. فضلاً عن أنه لم يمنع من وجود بعض الإجراءات الإدارية الخاصة بأنواع من الضرائب داخل قانونها الموضوعى.

ويمكن الرد على هذه الانتقادات بأن إصدار قانون للإجراءات الضريبية، ليس بدعة أو مختلفاً عن غيره من القوانين التى سبقته للفصل بين الأحكام الموضوعية، والإجراءات، بحيث يكون لكل منها قانون مستقل، كما هو الحال فى القانون الجنائى، حيث يقف قانون الإجراءات الجنائية بجانب قانون العقوبات جنباً إلى جنب، كما أن الإثبات فى المسائل المدنية يحكمه قانون مستقل عن القانون المدنى، وقانون المرافعات المدنية والتجارية هو القانون الإجرائى للقانون المدنى والتجارى، وهو الشريعة العامة فى الإجراءات لأى قانون آخر، عند عدم وجود نص خاص فى القانون الآخر يعالج المسألة الإجرائية.

ولقد أثبت هذا النهج فعاليته من الناحيتين النظرية والعملية؛ فمن الناحية النظرية تكونت مدارس فقهية خاصة بالإجراءات، وأصبحت لها نظرياتها التى تعمل على تطوير القانون الإجرائى وتحسين تطبيقه فى الواقع.

ومن الناحية العملية تمكن هذه القوانين من التعرف على جميع، أو معظم، الجوانب الإجرائية المتعلقة بنزاع معين، مما يفيد فى توفير الوقت الجهد على كل من القاضى والمتقاضى، عند الكف عن البحث فى النزاع إذا لم يلتزم

أطرافه الإجراءات التي يقرها القانون، أو لم تتوافر فيه الشكلية التي تضمن جدية النزاع، ووضوح معالمه أمام المتقاضين.

ويوفر قانون خاص للإجراءات الضريبية الأداة التشريعية التي تجعل من ذاتية القانون الضريبي واقعاً ملموساً<sup>(١)</sup>، عندما ينص هذا القانون على إجراءات خاصة بالدين الضريبي، تختلف عن الإجراءات العامة أو العادية لتحصيل الديون الأخرى، سواء فيما يتعلق بالمطالبة بها، أو منحها امتيازات خاصة، أو تقرير تيسيرات لسدادها، أو حتى الإعفاء منها وإسقاطها<sup>(٢)</sup>.

ولذا فإن إصدار قانون للإجراءات الضريبية في مصر - وإن جاء متأخراً عن بعض الدول - إلا أن المأمول منه أن يعمل على إنهاء المنازعات الضريبية بسرعة، خاصة وأن المشرع يعطى للإجراءات الإدارية مجالاً أكبر، لمنح

---

(١) نادى أستاذنا الدكتور زكريا بيومي في موسوعته الشاملة للمنازعات الضريبية (ص ٦٥٦) إلى إعادة تنظيم إجراءات التقاضي الضريبية في مجموعة واحدة تشمل كافة الضرائب، بدلاً من بعثتها بين قوانين الضرائب المختلفة وقانون المرافعات المدنية والتجارية، على أن يراعى عند إعداد هذه المجموعة ذاتية القانون الضريبي واستقلاله والطبيعة الفنية التي يتميز بها...

(٢) عبر القاضي Fran Allegra بالمحكمة الفيدرالية الأمريكية في قضية *Principal Life Insurance Company v. United States*, 95 Fed. Cl. 786, 788 (2010) عن أهمية وجود قانون للإجراءات الضريبية من خلال القول بأن تطبيق النصوص الموضوعية لقانون الضريبة وما تتضمنه من أحكام، تكون غامضة أو ميتافيزيقية، تجد حلاً لها في قانون الإجراءات الضريبية الذي يجب على أسئلة مثل متى تفرض الضريبة؟، ولتحديد مفاهيم اصطلاحية مثل الربط والإيداع ودفع ما يزيد عن المستحق. وفيما يلي نص ما قاله: "The procedural aspects of the tax laws are of overriding importance in many controversies eclipsing or making moot substantive issues such as the allowance of deductions or credits, recognition or deferral of income, and methods of accounting. At times, the questions spawned by these procedures take on an almost metaphysical cast like "when is taxable income taxed?" The ontology needed to solve such abstruse inquiries comes not from philosophical tomes, but from Chapters 63 through 66 of the Internal Revenue Code of 1986, which supply interfused rules mapping the contours of commonly-used, but frequently-misunderstood, tax concepts such as assessment, deposit, and overpayment

الفرصة للاتفاق وإنهاء المنازعة الضريبية عبر اللجان الإدارية ذات الصلاحيات الكبيرة، بدلاً من اللجوء إلى القضاء، وإطالة أمد النزاع أمامه.

### **حاجة المشرع المصرى لقانون الإجراءات الضريبية**

ظل المشرع المصرى من بداية الأخذ بنظم الضرائب الحديثة عام ١٩٣٩ يضمن النصوص الموضوعية والإجرائية فى قانون واحد للضريبة، وأصبح لكل نوع من الضرائب إجراءاته الخاصة به، والتي يمكن التعرف عليها والالتزام بها من خلال القانون الخاص بهذه الضريبة، مما أدى إلى تعدد الإجراءات الضريبية التى يتعين على الممول الواحد اتباعها، إذا كان خاضعاً لأكثر من ضريبة، سواء كانت هذه الضرائب تقوم على ربطها وتحصيلها مصلحة واحدة، مثل مصلحة الضرائب التى كانت تقوم على ربط وتحصيل كل من ضرائب الدخل والدمغة ورسم تنمية الموارد المالية للدولة، ومصلحة الضرائب على المبيعات التى كانت تقوم على ربط وتحصيل ضريبة المبيعات وضريبة الجدول، وذلك قبل اندماجهما فى مصلحة واحدة، هى مصلحة الضرائب المصرية<sup>(١)</sup>، التى أصبح منوطاً بها تنفيذ كل القوانين الضريبية المباشرة وغير المباشرة، ما عدا الضرائب العقارية والضريبة الجمركية.

وقد تبين أن كثيراً من الإجراءات الضريبية التى تناولتها القوانين المختلفة، إما متشابهة، وخاصة قواعد التحصيل، أو مختلفة فى بعض تفصيلاتها كقواعد الربط، ولكل منها إجراءات مختلفة عند نظر النزاع بشأنها، مما يسبب إرباكاً للممول، وتعدداً غير مرغوب فى الإجراءات، لم يعد له مبرر بعد دمج مصلحتى الضرائب فى مصلحة واحدة. فضلاً عن أن وجود قانون خاص بالإجراءات الضريبية من شأنه أن يتضمن أحكاماً عامة وتفصيلية لكل

---

(١) صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦، بتاريخ ٢٠/٥/٢٠٠٦، بدمج مصلحتى الضرائب العامة والضرائب على المبيعات فى مصلحة واحدة تسمى " مصلحة الضرائب المصرية".

الممولين، وأهمها تنظيم العلاقة بين الممول أو المكلف ومصصلحة الضرائب، وبيان حقوق كل منهما والتزامه تجاه الآخر، مما يكرس مبدأ الشرعية الضريبية. كما برزت الحاجة إلى قانون الإجراءات الضريبية فى ظل تطور وسائل الاتصال، والتوسع فى استخدام الميكنة والاعتماد على قواعد بيانات شبكات الاتصال، لكى يوفر هذا القانون الأساس القانونى لكل إجراء يمكن أن يتم من خلال الوسائل الحديثة.

ويتيح لمصلحة الضرائب الاستعانة بالجهات المتخصصة فى ميكنة هذه الإجراءات، ويرسب طريقة الاعتماد على الإقرار الإلكتروني والفاتورة الإلكترونية، وغير ذلك من الوسائل الحديثة، التى توفر الوقت والجهد، وتقلل من تكلفة الالتزام سواء للممول أو المكلف أو مصلحة الضرائب<sup>(١)</sup>، وتساعد على الحد من التهرب الضريبى، حماية لحقوق الخزانة العامة، وتحد من سلطة التقدير الإدارى لوعاء الضريبة، حفظاً لحق الممول فى معاملة ضريبية عادلة.

### تسمية القانون

أطلق المشرع المصرى اسم "قانون الإجراءات الضريبية الموحد" لتنظيم أحكامه الإجراءات المرتبطة بالمنازعات الضريبية التى تنشأ بمناسبة تطبيق قوانين الضرائب التى تختص مصلحة الضرائب المصرية بها، ولم يشأ تسميته قانون المرافعات الضريبية<sup>(٢)</sup>، لأن لفظ المرافعة يعنى الشكوى إلى الحاكم، أو الأقوال الصادرة عن الخصوم ووكلائهم شفاهة أمام القضاء<sup>(٣)</sup>. إذ لم يصدر هذا

(١) David Moussali Cole: MOVING INTO THE DIGITAL ERA: RELEVANT REFORMS TO THE MEXICAN FEDERAL TAX CODE ARTICLE 18, LAW AND BUSINESS REVIEW OF THE AMERICAS [Vol. 13, 2007.

(٢) من أوائل من تبنى هذا الاسم الأستاذ عبد المؤمن الزهيرى فى مؤلفه بعنوان: فقه المرافعات الضريبية، مطبعة السنة النبوية، القاهرة، ١٩٥٥.

(٣) د. محمود محمد هاشم: قانون القضاء المدنى، الجزء الأول: قواعد التنظيم القضائى، الطبعة الثانية ١٩٩٠-١٩٩١، القاهرة، ص ١٠، وص ١١.

القانون لينظم حالة الممولين أو المكلفين من شكوى و كيفية التعبير عنها فقط، وإنما امتد نطاقه لما قبل هذه الشكوى من إجراءات يتعين على الممول أو المكلف والإدارة الضريبية قبل أن تنشأ الخصومة الضريبية، الالتزام بها، كتقديم الإقرارات الضريبية، وحصر الممولين أو المكلفين وتقدير وعاء الضريبة.

ومع ذلك؛ لا يعبر اسم قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصرى - رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ - بدقة عن موضوعه، لأن الإجراءات لا تمثل سوى الأشكال الخارجية للخصومة، في الوقت الذى يتضمن قانون الإجراءات الضريبية المصرى قواعد أخرى تنظم بصفة عامة نشاط الإدارة الضريبية، وعلاقتها بالمولين أو المكلفين وغيرهم، وحقوق كل منهما.

ولا يعد هذا القانون بدعة في ذلك، إذ أن قانون المرافعات المدنية والتجارية وهو القانون الأساسى للإجراءات للتشريعات كافة، لا يقتصر على المرافعات بمعناها الضيق، الذى يقصد به الشكوى إلى ولى الأمر أو القاضي، وابداء الدفوع والدفاع أمامه، إنما يمتد ليشمل قواعد أخرى تنظم النشاط القضائى، من حيث تحديد وترتيب المحاكم وولايتها وما تختص به.

وأياً كان الرأى؛ فإن تسمية القانون ليس لها تأثير في تفسيره أو تطبيقه، لأن العبرة بالنصوص والأحكام التى يتضمنها، وإنما فقط لتمييزه عن غيره من القوانين عند الإشارة إليه، أو الاستدلال به.

### **فلسفة القانون المصرى وأهدافه**

تضمن القوانين الضريبية السارية في مصر مزيجاً من القواعد الموضوعية والقواعد الإجرائية، الأمر الذى أدى - فى العديد من الحالات - إلى تداخل هذه القواعد مع بعضها البعض، وتكرارها، رغم وحدة الغاية منها، ووحدة الجهة الإدارية القائمة على التطبيق، وهى مصلحة الضرائب المصرية، فكان من اللازم -تجنباً للتكرار وسعياً للتبسيط - أن يتم توحيد الإجراءات الضريبية المطبقة على هذه الضرائب، بالقدر الذى يتواءم مع الطبيعة الفنية المختلفة لكل

نوع منها، وعلى النحو الذى يحفظ لها خصوصيتها، ويساعد فى - الوقت ذاته- على تيسير تطبيق قواعدها الموضوعية، وذلك فى ضوء الأهداف الآتية<sup>(١)</sup>:

-دمج الإجراءات الضريبية المختلفة باختلاف أنواع الضرائب التي تطبقها مصلحة الضرائب المصرية، فى إجراءات موحدة، طالما كانت قابلة للتطبيق، على كافة هذه الأنواع، أو على ما قد يستحدث من ضرائب ، طالما كانت من طبيعة مماثلة، أو تتفق فى جوهرها مع هذه الفرائض المالية، أو تحل محلها.

-الاعتماد على وسائل الميكنة الحديثة - بصورة كاملة - فى اتخاذ الإجراءات الضريبية بعد انتهاء مرحلة التحول من الإجراءات الورقية إلى الإجراءات المميكنة، بحيث تصبح هذه الوسائل هي المعتمدة قانوناً فى الإثبات الضريبى، وفى التواصل بين الإدارة الضريبية والممول أو المكلف، وفى الدفاتر والسجلات التي يتعين عليه إمسакها، والفواتير التي يلتزم بإصدارها، وتطبيق نظام التوقيع الإلكتروني، وتطبيق هذه الوسائل كذلك فى ربط الضريبة وتحصيلها وفى سبيل الطعن على نماذج ربط الضريبة.

-عدم المساس بالقواعد الإجرائية الثابتة، والتي تواترت عليها القوانين الضريبية المتعاقبة، تحقيقاً للاستقرار فى القواعد الضريبية، التي ثبتت فاعليتها وجدواها، ولم يترتب عليها أي مشكلات فى التطبيق.

-قصر التوحيد الإجرائى على القواعد القابلة للتطبيق على مختلف أنواع الضرائب، أما الإجراءات التي ترتبط بضريبة معينة، وتلائم طبيعتها الفنية فقد تم الاحتفاظ بها كما هي، لتسرى فقط على هذه الضريبة دون غيرها.

---

(١) أنظر: تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الخطة والموازنة ومكتب لجنة الشؤون الدستورية والتشريعية بمجلس النواب عن مشروع مقدم من الحكومة بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، بتاريخ ٢٠/٧/٢٠٢٠، ص ٥، وص ٦.

-تحقيق المزيد من الفاعلية لقواعد إنهاء المنازعات الضريبية، من خلال تبسيط الإجراءات أمام اللجان الداخلية، ولجان الطعن. وتحقيق السرعة الواجبة في نظر هذه المنازعات من خلال تحديد ميعاد لكل إجراء، وترتيب أثر قانوني على تجاوز هذا الميعاد، وجواز سحب النزاع من أمام لجنة الطعن وإعادته للمأمورية للصلح في الطعن، واستثناء الدعاوى من العرض على هيئة مفوضي الدولة، وذلك من أجل سرعة حسم المنازعات الضريبية، وتجنباً للجوء إلى ساحة القضاء، وإثقالها بالمزيد من الدعاوى التي تستغرق أمداً طويلاً للفصل فيها، بما لا يتناسب مع المنازعات ذات الطابع المالي.

-إفراد نصوص خاصة بالإدارة الضريبية لتنظيم بعض أحكام هذه الإدارة باعتبارها أحد المحاور الثلاث للمنظومة الضريبية - إلى جانب الممول والتشريع- حيث أنه من غير المتصور تطوير أي نظام ضريبي إذا ما ظلت الإدارة الضريبية خارج دائرة هذا التطوير.

### **تعديل القانون**

تبين بعد صدور قانون الإجراءات الضريبية الموحد- رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠- أنه لم يتضمن بعض الأحكام التي لها أثر كبير في فرض الالتزام في المجتمع الضريبي، بما ينعكس في النهاية على الحصيلة الضريبية، ومكافحة التهرب الضريبي؛ لذا رؤى تعديله بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ لتحقيق مزيد من الالتزام في المجتمع الضريبي وضبط تعاملات أفراده، ومنعهم من التهرب من أداء الضريبة المستحقة على حقيقة التعاملات، وذلك من خلال ترتيب الأثر الواجب على الإخلال بالالتزام الضريبي، والذي من شأنه ردع المخالفين، ومنعهم من تكرار مخالفاتهم لأحكام القوانين الضريبية أو الاعتماد فقط على

عدم العلم بالمخالفة للتوصل من العقاب، أو الاعتماد على مرور الزمن (التقادم) لسقوط حق الدولة في العقاب على التهرب الضريبي<sup>(١)</sup>.

وتضمنت هذه التعديلات: تعديل المادة ٧٠ والخاصة بتجريم حالات عدم تقديم الإقرار الضريبي، وذلك بالمقاربة ما بين ما أكد عليه رئيس مجلس النواب الذي ذهب إلى أن عقوبة الحبس في ذاتها عقوبة غير مقبولة، والأفضل الغرامة وتم تعديل المادة لتنص على الحبس أو الغرامة ولكن في حال تكرار عدم تقديم الإقرار الضريبي لثلاث أقرارات ضريبية

وتلزم المادة (١٣) في فقرتها الأخيرة) في تعديلها كل شخص لديه معاملات تجارية أو مالية مع أشخاص مرتبطة حال الإخلال بالالتزام المنصوص عليه في الفقرة الأولى من المادة (١٢) من قانون الإجراءات الضريبية، والفقرة الأولى من هذه المادة بأن يؤدي للمصلحة مبلغاً يعادل نسبة محددة بالمشروع من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة التي لم يقر عنها في حاله عدم الإفصاح ضمن الإقرار الضريبي عن المعاملات مع الأشخاص المرتبطة طبقاً لنموذج الإقرار أو في حالة عدم تقديم الملف المحلي أو الرئيسي أو عدم تقديم التقرير أو الإخطار على مستوى كل دولة على حده، وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد قيمة المبلغ المشار إليه عما يعادل ٣% من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة حال تعدد المخالفات سالف الذكر. فيما جاءت المادة (٧٠) لتتضمن بأن "يُعاقب على عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص على المادة (٣١) من القانون لمدة تتجاوز ٦٠ يوماً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه بغرامة لا تقل عن ٥٠ ألف جنية ولا تتجاوز مليوني جنية، وفي

---

(١) أنظر تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الخطة والموازنة ومكتب لجنة الشئون الدستورية والتشريعية عن مشروع مقدم من الحكومة بتعديل بعض أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، بتاريخ ٣١/١٠/٢٠٢٠، ص ٢.

حال تكرار هذه الجريمة خلال ٣ فترات ضريبية تكون العقوبة الغرامة والحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز ٣ سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين. وأكدت المذكرة الإيضاحية لمشروع القانون، أن التعديل يأتي نظراً لأهمية الاقرار الضريبي في حساب قيمة الضريبة، وأن عدم تقديمه يشكل عقبة أمام مصلحة الضرائب تحد من قدرتها على كيفية ربط الضريبة على نحو صحيح. كما رأى النص على أن يعاقب كل من لم يقدم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة ٣١ من هذا القانون لمدة تتجاوز سنتين يوماً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمها بغرامة لا تقل عن ٥٠ ألف جنية ولا تجاوز مليوني جنية.

وأشارت المذكرة الإيضاحية، إلى أنه تم النص على أنه في حالة تكرار هذه الجريمة خلال ٣ فترات ضريبية تكون العقوبة الغرامة والحبس مدة لا تقل عن ٦ أشهر ولا تجاوز ٣ سنوات أو بإحدى العقوبتين، لاسيما وأن عدم وجود عقوبة رادعة كالحبس لعدم تقديم الإقرار يؤدي إلى إحجام عدد كبير من الممولين عن تقديم هذا الإقرار في المواعيد المقررة، مما يفقد الخزنة العامة إيرادات ضريبية شهرية أو سنوية بحسب الأحوال في مواعيد هذه الإقرارات. ويقضي تعديل المادة (٧٣) بأنه في حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في القانون الضريبي يكون المسئول عنه الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية على حسب الأحوال، وللمسئول اثبات عدم علمه بواقعه التهرب. كما نصت المادة ٧٤ مكررا (المستحدثة) بأن يبدأ تقادم الدعوي الجنائية في الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو القانون الضريبي بعد مضي خمس سنوات من نهاية السنة التي تستحق عنها الضريبة.

## خطة الدراسة

جاءت أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ فى تسعين مادة، اشتمل قانون الإصدار على سبعة مواد منها، حددت نطاق سريانه، والمواد الملغاة فى القوانين الضريبية تجنباً للتعارض أو التداخل بينها وبين مواد هذا القانون.

وتوزعت باقى المواد على عشرة أبواب، تناولت الأحكام العامة والتفصيلية للقانون، سواء ما تعلق منها بأحكامه العامة أو الختامية، أو ما تناول تفصيلاً الإجراءات الخاصة بربط الضريبة وتحصيلها.

واتساقاً مع المنهج العلمى لدراسة القانون، رأينا أن نقسم خطة الدراسة إلى

ثلاثة أبواب على النحو الآتى:

الباب الأول : الأحكام العامة.

الباب الثانى: إجراءات الربط.

الباب الثالث : إجراءات التحصيل.

## الباب الأول الأحكام العامة

### تمهيد وتقسيم

نتناول فى هذا الباب الأحكام العامة التى تضمنها قانون الإجراءات الضريبية، والتى تؤثر فى إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها. ونستهل هذا الباب ببيان ما يتمتع به القانون الإجرائى الضريبى من ذاتية مستقلة عن غيره من القوانين الإجرائية، دون أن تعزله هذه الذاتية عن القوانين الإجرائية والموضوعية ذات الصلة به. كما نحدد نطاق تطبيق هذا القانون موضوعياً وزمنياً وشخصياً .

ونعرض للحقوق التى كفلها هذا القانون للممولين والمكلفين والالتزامات التى أوجبها عليهم، بجانب ما تضمنه من أحكام لتنظيم الإدارة الضريبية.

**ونبين ذلك فى الفصول الأربعة الآتية:**

الفصل الأول: ذاتية القانون الإجرائى الضريبى.

الفصل الثانى: نطاق تطبيق القانون.

الفصل الثالث: حقوق الممولين أو المكلفين والتزاماتهم.

الفصل الرابع: تنظيم الإدارة الضريبية.

## الفصل الأول

### ذاتية القانون الإجرائى الضريبى

تتمثل عناصر الذاتية لقانون الإجراءات الضريبية في العديد من العناصر، التي يمكن التدليل عليها، من خلال البحث في مصادره، ومدى صلته بالقوانين الأخرى، أو في الخصائص التي تميزه عن القوانين الضريبية الموضوعية التي يتصل بها، وفي قواعد تفسيره.

ولبيان هذه العناصر نقسم هذا الفصل إلى مباحث ثلاثة، على النحو الآتى:

### المبحث الأول

#### مصادر القانون وصلته بالقوانين الأخرى

##### الشرعية الإجرائية الضريبية

يقصد بالشرعية الإجرائية أن يكون التشريع هو مصدر الإجراءات، أى أن الشرعية الإجرائية تتبع الشرعية المقررة للقانون المتصلة به، فالشرعية الإجرائية الجنائية هي جزء من الشرعية الجنائية التي يخضع لها القانون الجنائي<sup>(١)</sup>، كذلك فإن الشرعية الإجرائية الضريبية هي جزء من الشرعية الضريبية التي يخضع لها قانون الضريبة. والذي يستمد شرعيته من أحكام الدستور التي تقرر بأن إنشاء الضرائب وتعديلها وإلغائها لا يكون إلا بقانون. فالأصل أن الشخص غير ملزم بأداء ضريبة لم يقرها قانون، وأن هذا القانون لا تشوبه شائبة عدم الدستورية.

ولا يجوز إجبار أحد على ضريبة أو رسم يزيد على القدر المقرر قانوناً. وفى نفس الوقت لا يجوز منح أي شخص مزايا ضريبية أياً كان نوعها، أو

---

(١) د. أحمد فتحى سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥، ص ٥١.

صورتها، سواء كانت إعفاءات، أو تخفيضات، أو تيسيرات، لم ينص عليها القانون.

فإذا ثبت أن الشخص ملزم بأداء الضريبة، فإن هذا الالتزام يظل قائماً في ذمته، يجوز للإدارة الضريبية مطالبته بأدائه، أو إجباره على هذا الأداء بكافة الوسائل الودية، أو القهرية، التي يتيحها القانون، كالحجز الإداري، أو الحجز القضائي، على ما في تحت يده من أموال، أو تحت يد غيره من أموال مملوكة للمدين بهذه الضريبة، ولا تبرأ ذمة المدين بالضريبة؛ إلا بسداد هذا الدين، ولا يسقط هذا الدين بوفاته أو انقضاء الشخصية الاعتبارية، طالما تبقى للورثة، أو بالتصفية مال يمكن تحصيل الضريبة منه، إلا في الأحوال التي يقرر القانون صراحة إسقاط هذه الضريبة لاعتبارات يقدرها المشرع.

وفى المقابل لا يجوز مطالبة غير المدين بالضريبة، إلا في الأحوال التي ينص القانون على ذلك صراحة، وفي حدود ما يكون للمدين الأصلي بالضريبة حق مالي في ذمة هذا الغير. ومن ثم لا يجوز إجبار ورثة الممول على أداء دين الضريبة المستحق على مورثهم إذا لم يكن قد خلّف تركة يمكن التنفيذ عليها، وإذا كان قد خلّف هذه التركة، فإن الضريبة تحصل من هذه التركة قبل توزيعها على الورثة، عملاً بقاعدة (لا تركة إلا بعد سداد الديون). وإذا تبقى دين ضريبي بعد نفاذ مال التركة، فلا يجوز أن تعود مصلحة الضرائب على الورثة لمطالبتهم بسداد ما تبقى من ضريبة تزيد على مال التركة.

وما لم يكن للمسئولية التضامنية في دين الضريبة من سند في القانون أو بناءً على اتفاق، فلا يجوز مطالبة الخلف العام أو الخاص للمدين الأصلي بهذه الضريبة، ولولا النص في قانون الضريبة على مسئولية المتنازل إليه عن دين الضريبة على المنشأة المتنازل عنها، ما تحمل المسئول إليه عبء

الضريبة المستحقة عن تاريخ سابق على هذا التنازل، لأن المسؤولية التضامنية لا تفترض، وإنما يجب أن تنقرر بنص صريح<sup>(١)</sup>.

كذلك الحال إذا ارتكب الشخص جريمة ضريبية، فإنه تطبيقاً لمبدأ شخصية الجريمة، لا يجوز تنفيذ الحكم الصادر بشأن هذه الجريمة إلا على المتهم بها، كما لا تنفذ الغرامات والتعويضات المالية المحكوم بها ضده إلا في حدود ما لديه من مال، ولا يمتد هذا التنفيذ إلى غيره؛ فإذا توفى هذا الشخص أثناء المحاكمة انقضت الدعوى الجنائية الضريبية، كما تنقضى بالوفاة غيرها من الدعاوى الجنائية.

ويرتبط بهذه الشرعية الموضوعية، شرعية أخرى إجرائية، فالقانون هو مصدر الإجراءات الضريبية، والذي يحدد الشروط الشكلية والموضوعية اللازمة لاتخاذ الإجراء. ومن هذه الإجراءات ما يكون من النظام العام، فلا يجوز مخالفتها، لأنها تمثل الشكل المطلوب لمنح الحقوق المقررة في القوانين الضريبية الموضوعية، ولا يجوز الإخلال بها، ويخضع الالتزام بها، سواء من ناحية المدين بالضريبة، أو الإدارة الضريبية، لرقابة القضاء.

فالقانون - الإجراءات أو الموضوعي - هو الذي يحدد الإجراءات الضريبية، منذ بداية علاقة الشخص بالإدارة الضريبية، وانتهاء بالوفاء بالدين الضريبية أو الإعفاء منه. إذ ينص القانون على كيفية الإخطار ببداية النشاط أو تغييره أو التوقف عن مزاولته، والإقرارات التي يتعين تقديمها في المواعيد المقررة، ولإجراءات التسجيل لأغراض الضريبة غير المباشرة (كالضريبة على القيمة

---

(١) قضت محكمة النقض - في الطعن رقم ٤٣٣ لسنة ٨١ ق، جلسة ٢٥/٤/٢٠٢١ - بأن "التضامن لا يفترض ولا يؤخذ بالظن، ولكن ينبغي أن يرد إلى نص في القانون أو اتفاق صريح أوضمني، ويتعين على الحكم الذي يرتب المسؤولية التضامنية أن يبين في غير غموض الأساس الذي استند إليه في ذلك؛ فالحكم الذي يلزم جميع المحكوم عليه بالتضامن دون أن يبين سنده في ذلك يكون خاطئاً لقصوره في أسبابه".

المضافة)، وإجراءات فحص الإدارة الضريبية لهذه القرارات، وكيفية إخطاره  
بنتيجة فحصها، ووسائل التظلم أو الطعن من قرارات الإدارة الضريبية، ومواعيد  
التظلمات والطعون، واللجان الإدارية والجهات القضائية المختصة بنظرها،  
وكيفية تحصيل الضريبة، ووسائل إجبار الممول أو المكلف على أداء الضريبة،  
أو براءة ذمته منها، بإعفائه من هذه الضريبة أو إسقاطها على النحو الذى  
يقرره القانون<sup>(١)</sup>.

كذلك قد يتدخل القانون الإجرائى الضريبى لبيان إجراءات تحريك الدعوى  
الجنائية الضريبية، وسلطة النيابة العامة إزاءها، وإجراءات التصالح فيها.  
وتستكمل هذه الإجراءات بما هو مقرر فى قانون الإجراءات الجنائية باعتباره  
القانون الإجرائى العام بالنسبة للجرائم الجنائية.

ولا يتخلل القانون الضريبى من الإجراءات الدستورية التي تمس الحرية  
الشخصية للأفراد إلا بالقدر الذى يحمى حقوق الخزانة، فحق موظف الجمارك  
فى التفتيش الإدارى داخل الدائرة الجمركية منوط بأعمال الرقابة الجمركية، ولا  
يمتد للمساس بحرمة الجسد أو حرمة المسكن إلا فى الحدود التي تقتضى ذلك،  
كما أن حق الاطلاع على بيانات المدين بالضريبة يتاح للإدارة الضريبية فى  
إطار ضوابط يتعين مراعاتها، فلا يسمح بهذا الاطلاع إلا لطائفة من موظفي  
الإدارة الضريبية ممن يتمتعون بصفة الضبطية القضائية، التي يصدر بتحديد  
وظائفهم وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية. وأن البيانات التي يتم الاطلاع  
عليها تظل سرية، لا يجوز تداولها - فى غير الأغراض الضريبية، إلا بموافقة  
الممول، أو عندما ينص القانون على ذلك، كما لا يجوز الدخول إلى مقر

---

(١) قضت محكمة النقض فى الطعن رقم ٥١٨٢ لسنة ٨٤ ق بجلسة ٢٨/١/٢٠١٦، بأن القانون رقم  
٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد استحدث إجراءات جديدة بغرض تصفية دعاوى المقيدة أو المنظورة أمام  
المحاكم حتى تتفرغ لتطبيق أحكام هذا القانون، ومن ثم فهي تعد من القواعد الإجرائية.

عمل الممول في غير مواعيد المقررة<sup>(١)</sup> إلا بإذن خاص من رئيس مصلحة الضرائب، ولا يجوز تفتيش منزل الممول أو مكتبه المهني إلا بإذن من النيابة العامة.

وتؤثر الشرعية الإجرائية الضريبية في تحديد مصادر القانون الإجرائي ، ومدى اتصاله بالقوانين الأخرى، على النحو الذي نبينه في المطلبين التاليين:

## المطلب الأول

### مصادر القانون الإجرائي

#### القانون هو مصدر الإجراءات الضريبية الموحد

تستمد الإجراءات الضريبية مصدرها من القانون وحده، فلا مكان للمصادر الأخرى للقانون كالعرف.

ويمكن أن ينقسم هذا المصدر إلى نوعين ، مصدر أساسي، وآخر تكميلي : أما المصدر الأساسي فهو قانون الإجراءات الضريبية الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ ولائحته التنفيذية.

وبالرغم من أن قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ هو أول قانون للإجراءات الضريبية في مصر، إلا أنه لم ينشأ من فراغ ، فهو لم يغفل حقيقة أن القوانين الضريبية الموضوعية قد تضمنت في طياتها نصوصاً إجرائية تختص بكل نوع من أنواع الضرائب السارية في مصر. ولذلك استمد قانون الإجراءات الضريبية الموحد مصدره من القوانين الضريبية السارية، وحاول تجميع الإجراءات التي تتعلق بكل من الضريبة على الدخل

---

<sup>(١)</sup> يمنع قانون الإجراءات الجبائية الجزائرى -المادة ٤٨- من ممارسة الإدارة الضريبية حق الإطلاع فى أيام الإجازات ( العطل) ، كما يجب أن لا تتجاوز عدد ساعات الإطلاع أربع ساعات لكل يوم من أيام الإطلاع.

والضريبة على القيمة المضافة وضريبة الدمغة ورسم تنمية الموارد المالية للدولة في قانون إجرائى واحد، يسهل الرجوع إليه، ولينسق بين هذه الإجراءات ويمنع تنافرها أو اختلافها فيما بينها.

وتتفرع عن هذا المصدر، مصادر فرعية لإجراءات ضريبية متناثرة فى قوانين الضرائب التى تتضمن قواعدها الموضوعية بعض الإجراءات التى لم يتمكن المشرع من توحيدها أو جمعها داخل قانون الإجراءات الضريبية، لكونها إجراءات ذات طبيعة خاصة تتصل بنوع معين من الضرائب، ولا يمكن تعميمها على كافة أنواع الضرائب.

ويتمثل المصدر التكميلى فى مجموعات القواعد الإجرائية الموجودة فى قوانين غير ضريبية تكمل النقص أو الفراغ التشريعى الذى نتج عن سكوت قانون الإجراءات الضريبية عن بيانه، أو كانت هذه القواعد لازمة ومكتملة لتنفيذ الإجراء الضريبى أو تمامه.

ويعتبر قانون المرافعات المدنية الصادر بالقانون رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨، وقانون الإجراءات الجنائية الصادر بالقانون رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٠، وقانون الحجز الإدارى رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥، وقانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ وغيرهم<sup>(١)</sup>، من القوانين المكتملة، التى يجب الرجوع إليها عند غياب النص فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد، بشرط أن لا تتعارض أحكام هذه القوانين مع طبيعة المنازعة الضريبية والمصلحة التى يرمى إلى تحقيقها.

**الإجراءات اللائحية:** تنص المادة ١٧٠ من الدستور على أن يصدر رئيس مجلس الوزراء اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين بما ليس فيه تعطيل، أو تعديل، أو إعفاء من تنفيذها، وله أن يفوض غيره فى إصدارها، إلا إذا حدد القانون من يصدر اللوائح اللازمة لتنفيذه. ونصت المادة ٢٢٥ منه على أن تنشر القوانين

---

(١) كالقانون المدنى وقانون الإثبات وقانون هيئة قضايا الدولة وقانون النيابة الإدارية...

فى الجريدة الرسمية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إصدارها، ويُعمل بها بعد ثلاثين يوماً من اليوم التالى لتاريخ نشرها، إلا إذا حددت لذلك ميعاداً آخر. ولا تسرى أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ومع ذلك يجوز فى غير المواد الجنائية والضريبية، النص فى القانون على خلاف ذلك، بموافقة أغلبية ثلثى أعضاء مجلس النواب.

ومن المقرر قضاء<sup>(١)</sup> أن اللائحة لا تملك أن تتضمن نصوصاً لا تجد لها سنداً فى نصوص القانون؛ فاللائحة تصدر فى حدود تنفيذ أحكام ونصوص القانون، فإذا خرجت عن تلك الحدود المرسومة للائحة التنفيذية أضحت غير مشروعة ومخالفة لأحكام القانون.

ولئن كان من حق السلطة التنفيذية - طبقاً للمبادئ الدستورية المتواضع عليها - إصدار اللوائح والقرارات التنفيذية اللازمة لتنفيذ القوانين بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفاء من تنفيذها، إلا أن هذا الحق لا يعنى نزول السلطة التشريعية عن سلطتها فى سن القوانين. بل هو دعوة لهذه السلطة لاستعمال حقها فى وضع القواعد التفصيلية لتنفيذ القوانين دون أن تزيد عليها شيئاً جديداً أو أن تعدل فيها أو أن تعطل تنفيذها أو أن تعفى من هذا التنفيذ، ومن ثم فإن اللائحة التنفيذية، لا يصح أن تضع قيوداً على خلاف نص القانون<sup>(٢)</sup>.

ومن المستقر عليه فقهاً وقضاً أن اللوائح التنفيذية من الأعمال التشريعية التى أوكلمها الدستور للسلطة التنفيذية، نظراً لطبيعتها الفنية وتضمنها تفصيلات لازمة لتطبيق النص، ومن ثم فإنه يجرى عليها ما يجرى على القوانين التى

(١) الطعان رقماً: ١٣٢٤٩ و ١٣٣٠٠ لسنة ٤٨ ق. عليها، جلسة ١٧/٦/٢٠٠٦.

(٢) الطعان رقم ٧٦٧١ لسنة ٥٩ ق، جلسة ١٤/١٢/١٩٨٩.

يصدرها البرلمان، من حيث أنها يجب أن تسرى بأثر فوري، ولا يكون لها أثر رجعي إلا في حدود ما يقرره القانون.

والأصل أن <sup>(١)</sup> اللوائح - المتممة للقوانين - التي تصدرها جهة الإدارة بتفويض المشرع تعتبر من قبيل القرارات الإدارية، وإذا كان الأصل في القرارات الإدارية التنظيمية أنه لا يحتج بها في مواجهة الأفراد إلا من تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية وذلك حتى لا يلزموا بأمر لم يكن لهم سبيل إلى العلم بها، إلا أن هذه القرارات تعتبر موجودة قانوناً بالنسبة لجهة الإدارة ويفترض علمها بها من تاريخ صدورها فتسري في مواجهتها منذ هذا التاريخ ولو لم ينشر في الجريدة الرسمية ولا يقبل منها التحدي بعدم نفاذها في حقها إلا بنشرها.

ويشترط لصدور القرار أو اللائحة التنفيذية والعمل بهما، ألا يوجد أدنى تعارض أو تضاد بينهما وبين نص القانون، وأنه عند التعارض بين نصين أحدهما وارد في القانون والآخر وارد في لائحته التنفيذية أو القرار الوزاري بها فإن نص القانون يكون أولى بالتطبيق، لأنه الأسمى درجة، والأصل لللائحة التنفيذية أو القرار الصادر بها <sup>(٢)</sup>.

كما قضى بأن <sup>(٣)</sup> نصوص التشريعات المختلفة تشكل في النهاية منظومة تشريعية تفرز نسيجاً قانونياً واحداً تتكامل نصوصه، ولا تتعارض، فتكمل بعضها بعضاً، ولا تتصادم أو تتضاد، بما يؤدي إلى إنزال القاعدة الأصولية في تفسير النصوص القانونية بأن أعمال النص خير من إهماله، هذا؛ فضلاً عن أن اللائحة التنفيذية للقانون يجب أن تأتي مفسرة ومبينة، لما اكتنف بعض نصوص القانون من غموض، شريطة ألا تأتي اللائحة مخالفة للقانون، أو

(١) الطعن بالنقض رقم ٥٨١ لسنة ٤٢ق، جلسة ١٩٧٨/١/٣٠.

(٢) الطعن رقم ١٤٦٨ لسنة ٥٧ القضائية، جلسة ١٩٨٧/١١/١٩.

(٣) الطعان رقمًا: ٥٦٩٣٨ و ٥٧٨١١ لسنة ٦٠ ق.عليا، جلسة ٢٠١٦/١١/١٩.

مضيفة أحكام جديدة له. حينئذ يعمل بأحكام القانون، ولا يعمل بما ورد باللائحة من نصوص أنتت بما يخالف القانون، طبقاً لقاعدة التدرج التشريعي.

وقد أوكل الدستور الحالي لرئيس الوزراء أو من يفوضه سلطة إصدار اللوائح التنفيذية ما لم يعين القانون شخصاً غيره يصدرها، وهو ما تم بشأن قانون الإجراءات الضريبية رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ إذ أناط بوزير المالية سلطة إصدار لائحته التنفيذية.

ويجب أن تلتزم اللائحة التنفيذية بالضوابط التي تضمن شرعيتها، فلا تتجاوز حدود النص القانوني، أي لا تتوسع في معناه، ولا تضيق من أحكامه، وتنفذ ما أوكله القانون لها من وضع إجراءات أو تفصيلات لتطبيق بعض النصوص.

وبالرغم من السلطة التشريعية هي صاحبة الاختصاص الحصري بوضع بنين القانون الضريبي<sup>(١)</sup>، من حيث تحديد وعائه، ونطاق تطبيقه، وقواعد ربطه وتحصيله. ومن هذه القواعد ما يحتاج إلى إجراءات لتطبيقها.

وفيما يتعلق بالإجراءات الضريبية فإنه يمكن تقسيمها إلى نوعين:

**النوع الأول:** إجراءات ذات طابع تشريعي، وهي التي يختص بها البرلمان، ولا يجوز تفويض السلطة التنفيذية بها لتقررهما في اللائحة التنفيذية، ومنها النصوص التي تبين مراحل الطعن والاعتراض، ومدته، والجهة المختصة

---

(١) استقر قضاء المحكمة الدستورية العليا على أن: السلطة التشريعية طبقاً لنصوص هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمناً تحديد وعائها وأسس تقديره، وبيان مبلغها والملتزمين أصلاً بأدائها، والمسؤولين عنها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادمها، وغير ذلك مما يتصل ببنين الضريبة، عدا الإعفاء منها. راجع على سبيل المثال: القضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية دستورية، جلسة ٢٠٠٧/٤/١٥.

بنظرة، وكيفية النظر فيه، وآثاره، وضوابط تحصيل الضرائب، وضمانات تحصيلها، وقواعد إسقاطها أو الإعفاء منها.

**والنوع الثانى:** إجراءات ذات طابع تنظيمى أو إدارى بحت، لا يمس الإجراءات التشريعية، ولكنه يبين كيفية تطبيقها في الواقع العملى. ومن ذلك تحديد شكل النماذج الضريبية، أو المأمورية المختصة بالربط والتحصيل، أو توزيع اللجان الداخلية، ولجان الطعن، وتقرير المعاملة المالية لأعضائها... وغيرها من الإجراءات المماثلة في طبيعتها، وهو ما يمكن الإحالة بشأنها إلى اللائحة التنفيذية للنص عليها.

كما يدخل فى هذا النوع من الإجراءات ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة (٥٢) من قانون الضريبة على القيمة المضافة- الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٥ بأن لوزير المالية أو من يفوضه تقرير الأحكام والقواعد الإجرائية اللازمة لتطبيق أحكام هذا القانون بما يتماشى وطبيعة نشاط بعض المسجلين. وهى الأحكام والإجراءات ذات الطابع الإدارى التى تيسر ربط الضريبة وتحصيلها على فئات من المسجلين، ممن يزاولون أنشطة ذات طبيعة خاصة، لا يلائمها الأحكام والإجراءات العامة، ومن ذلك تحديد مأمورية ضريبية خاصة بهم، أو السماح لهم بتقسيط الضريبة، أو توريدها مباشرة من مورد السلعة أو مقدم الخدمة، أو تحديد أنواع خاصة من الدفاتر والسجلات التى تلائم نشاطهم.

### **الاتفاقيات الضريبية كمصدر للقانون الإجرائى**

تعد الاتفاقيات الضريبية للحد من الازدواج الضريبى *Double Tax Treaties*، التى تبرمها الدولة مع دولة أخرى (الاتفاقية الثانية) أو مع عدد من الدول (الاتفاقية الجماعية)، بمجرد استيفائها الإجراءات الدستورية ونشرها في الجريدة الرسمية، قانوناً ضريبياً خاصاً يحكم المعاملات الضريبية التى تنشأ بين المقيمين في مصر والدولة أو الدول الأخرى.

وبالرغم من أن السمة الغالبة لهذه الاتفاقيات أنها تتضمن نصوصاً موضوعية تبيّن مدى حق كل دولة في فرض سيادتها الضريبية على الدخل أو الربح أو رأس المال الذي يحققه المقيم في إحدى الدول من مصادر داخل الدولة الأخرى، إلا أن هذه الاتفاقيات لا تخلو من نصوص إجرائية<sup>(١)</sup>، ومنها على سبيل المثال: إجراءات الاعتراض<sup>(٢)</sup> على قرارات الإدارة الضريبية ضد الممول الأجنبي، وإجراءات تبادل المعلومات<sup>(٣)</sup> بين إدارات الضرائب في الدول المختلفة.

والسائد فقهاً<sup>(٤)</sup> وقضاءً<sup>(٥)</sup> في مصر أن الاتفاقيات الضريبية تعتبر قانوناً ضريبياً خاصاً، يسمو على القانون الضريبي العام في مصر، ويقدم عليه في

---

(١) أنظر تفصيلاً مؤلفنا: إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥.

(٢) أنظر مادة إجراءات الاتفاق المتبادل في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

(٣) أنظر مادة تبادل المعلومات في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

(٤) راجع على سبيل المثال: د. علي إبراهيم: النظام القانوني الدولي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧، ود. أبو الخير أحمد عطية: نفاذ المعاهدات الدولية في النظام الداخلي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣.

(٥) من المقرر في قضاء محكمة النقض أنه وفقاً للمبدأ المعمول به في القانون الدولي والتي جاءت المادة ٢٧ من معاهدة فينيا لسنة ١٩٦٩ تقنياً له أن أحكام المعاهدات بحسبانها اتفاقاً دولياً معقوداً بين دول ويخضع للقانون الدولي تسمو على القوانين الداخلية للدول الأعضاء ومن ثم فلا يجوز لهذه الدول بجميع سلطاتها وأجهزتها الحكومية والإدارية أن تعطل أحكام معاهدة انضمت إليها أو تمتنع عن تنفيذها متذرة في ذلك بقوانينها الداخلية طالما أنها لم تتحفظ على حكم معين فيها عند الموافقة عليها، ويشكل هذا المبدأ بلا شك أحد الأسس التي ترتكز عليها القوة الإلزامية للمعاهدة الدولية طبقاً للمادة ٢٦ من معاهدة فينيا التي وافقت عليها مصر بقرار رئيس الجمهورية رقم ٥٣٥ لسنة ١٩٨١ الصادر في أول أكتوبر ١٩٨١ والتي مؤداها أن الاتفاقات الدولية التي تبرمها الدول تعتبر موجودة قانوناً ويفترض علمها بها من تاريخ الموافقة والتصديق عليها من السلطة المختصة فتسرى في مواجهة هذه الدول المتعاقدة باعتبارها من أشخاص القانون الدولي من ذلك التاريخ وتلتزم بتنفيذها ولو لم تنشر في الجريدة الرسمية عملاً بالمادة ٢٧ من الاتفاقية السالف الإشارة إليها هذا وقد حرص

التطبيق، إذا كانت نصوص الاتفاقيات تتعارض أو تخالف ما هو مقرر في القانون الضريبي العام.

ومن ثم فإن النصوص الإجرائية التي تتضمنها الاتفاقيات الضريبية الدولية تملئ قانوناً إجرائياً خاصاً فيما تتناوله من أحكام، وتسمو على الإجراءات الضريبية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الضريبية الموحد أو أي قانون آخر.

## المطلب الثاني

### صلة قانون الإجراءات الضريبية بالقوانين الأخرى

#### ١- الدستور

يتصل قانون الإجراءات الضريبية بالدستور اتصالاً وثيقاً، حيث يولى الدستور للضريبة عناية خاصة، مقررًا في المادة (٣٨) منه بأن إنشاء الضرائب وتعديلها والغاءها لا يكون إلا بقانون، ولا يجوز أن يعفى أحد من الضريبة إلا في الأحوال التي ينص عليها القانون.

ولقد استقر قضاء المحكمة الدستورية العليا على أن<sup>(١)</sup> السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على مسألة فرض الضريبة، فلا يجوز تفويض غيرها فيما يتعلق بتحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة، وسعرها، وقواعد ربطها وتحصيلها. وبالتالي فإن النص على الإجراءات التي تنظم ربط الضريبة،

---

المشرع المصري على تأكيد مبدأ سمو المعاهدات الدولية والالتزام به فيما يُسنه من القوانين ومنها ما أورده في المادة ٢٢ من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ المعدلة بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ والمادة ٣٠١ من قانون المرافعات من أن تنظيمه للمسائل فيها لا يخل بأحكام المعاهدات المعقودة أو التي تعقدها الدولة لاحقاً وبما مؤداه أن المعاهدة الدولية التي تكون مصر طرفاً فيها تصبح واجبه الإعمال فيما يثور من نزاع بشأن المسائل التي تنظمها ولو تعارضت أحكامها مع قانون آخر داخلي. أنظر : الطعن رقم ١١٣٠٧ لسنة ٧٥ ق، جلسة ٢٠١٢/٥/٢.

(١) المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٢٥ لسنة ٢٢ قضائية دستورية، جلسة ٢٠٠٤/٩/٥.

وتحصيلها، لا يكون إلا بقانون تصدره السلطة التشريعية، ولا تملك هذه السلطة تفويض السلطة التنفيذية بغير ذلك.

ولما كان القانون هو المصدر المباشر للالتزامات الضريبية، فإنه وفقاً لنص المادة ١٩٨ من القانون المدني، فإن هذه الالتزامات تسرى عليها النصوص التي أنشأتها.

وتعتبر المسائل الضريبية من بين الموضوعات التي اختص بها الدستور القانون ذاته، فلا يجوز فيها التفويض لأداة أقل منه، كاللائحة التنفيذية أو القرارات الوزارية، باعتبارها تتصل مباشرة بكيان الضريبة ذاته، إلا في الحدود التي تبين بها هذه اللوائح والقرارات كيفية تطبيق النص القانوني، دون أن تتجاوز ذلك إلى التوسع في فرض الضريبة، أو تضيق الإعفاء منها، أو تعطيل النص القانوني بالكلية.

ويتعين<sup>(١)</sup> وفقاً لصريح نص المادة ٣٨ من الدستور أن يتحدد بالقانون ذاته أركان أية ضريبة عامة سواء من حيث الوعاء الخاضع للضريبة أو شخص الملزم بها أو سعرها وكذلك كيفية وقواعد تحصيل الضريبة والإجراءات التي يتبعها الملزم بالضريبة والجهة الإدارية المنوط بها تحصيلها من الممول ووسائل السلطة العامة التي تتبعها في هذا الخصوص.

#### **ب- القانون الإداري**

يتصل قانون الإجراءات الضريبية بالقانون الإداري، الذي ينظم العلاقة بين الدولة وغيرها بوصفها ذات سلطة وسيادة، مما يتيح للإدارات التابعة لها مزايا السلطة العامة. ومن هذه الإدارات المصالح الضريبية التي تختص بتطبيق قوانين الضرائب، ويحكم موظفوها القواعد العامة في القانون الإداري. وخاصة ما يصدر عنهم من قرارات إدارية، أو تصرفات قانونية.

(١) الطعان رقم ٢٧٠٧، ٢٧١٦ لسنة ٣٣ القضائية جلسة ٨ من مارس سنة ١٩٩٢.

ويتناول قانون الإجراءات الضريبية أحكاماً لتنظيم الإدارة الضريبية، ويمنح موظفيها بعض الحقوق، ويلقى على عاتقهم بعض الواجبات. وهى نصوص خاصة يتعين تطبيقها، في إطار القواعد العامة للقانون الإدارى الذى يعتبر الشريعة العامة التي تنظم أعمال موظفى الإدارة العامة.

### **ج- صلة قانون الإجراءات الضريبية بقانون العقوبات**

يتضمن قانون العقوبات ما يعد من الأفعال جرائم، والجزاءات الجنائية المقررة فى حال ارتكاب أى منها. وقواعد التجريم والعقوبات والأهلية والإباحة وموانع العقاب، وأسباب تخفيف أو تشديد العقوبة أو وقف تنفيذها. ويتضمن قانون الإجراءات الضريبية، وكذلك القانون الضريبي، أفعالاً يعتبرها جرائم، ويقرر بالنسبة لها عقوبة خاصة، ينبغى تطبيقها، بالرغم من عدم ورودها في قانون العقوبات، أو يطبق عليها العقوبة الأشد إذا كان مقرراً لهذه الجرائم عقوبات مختلفة في كل من قانون الإجراءات الضريبية، والقانون الضريبي، وقانون العقوبات.

وتسرى القواعد العامة للتجريم والعقاب الواردة في قانون العقوبات على الجرائم الضريبية التي يخلو قانون الإجراءات الضريبية الموحد أو القانون الضريبي من نص خاص بشأنها.

### **د- صلة قانون الإجراءات الضريبية بقانون الإجراءات الجنائية**

ينظم قانون الإجراءات الجنائية الخصومة الجنائية في نشأتها وسيرها، حتى انقضائها. وينظم الأعمال الإجرائية التي تصدر عن سلطات جمع الاستدلالات والتحقيق والمحاكمة.

وهذه القواعد تسرى على الجرائم الضريبية التي ينص عليها قانون الإجراءات الضريبية أو القانون الضريبي، ما لم يكن هناك نص خاص في هذه القوانين يراعى ذاتية الجرائم الضريبية.

حيث ينص في قانون الإجراءات الضريبية على الطلب كشرط لتحريك الدعوى الجنائية، ويحدد شخص من له الحق في تقديم الطلب، ويجيز التصالح في الجرائم الضريبية، وفق قواعد معينة، في أي مرحلة تكون عليها الدعوى الجنائية الضريبية، ولو صدر بشأنها حكم بات.

#### هـ - صلة قانون الإجراءات الضريبية بالقانون المدني

ينظم القانون المدني العلاقات التي تنشأ بين الأفراد، أو بين الدولة والأفراد بصفتها شخصاً عادياً . وخاصة المسائل التعاقدية. ويبين قواعد إثبات الحقوق، والالتزامات المترتبة على هذه العلاقات، من حيث نشأتها، وتعديلها وانقضائها. وباعتبار أن سلطة فرض الضرائب وتحصيلها تنقرر للدولة وحدها، بوصفها ذات سيادة، وليس كشخص عادى أو من الأفراد، وبالتالي تكون العلاقة بينها وبين الأشخاص الأخرى، فيما يتعلق بالضرائب، علاقة تنظيمية تحكمها القوانين، وليست علاقة تعاقدية.

ومن ثم فإن كثيراً من نصوص القانون المدني لا يتصور تطبيقها في المسائل الضريبية. وأن بعض وسائل إثبات الحق المدني لا تصلح، كقاعدة عامة، لإثبات الدين الضريبي؛ كشهادة الشهود.

ويتضمن قانون الإجراءات الضريبية، والقانون الضريبي، نصوصاً خاصة تنظم العلاقة بين مصلحة الضرائب والممولين وغيرهم، وتمنح هذه المصلحة مزايا خاصة تمكنها من تحصيل الضريبة ولو بالوسائل الجبرية.

ومع ذلك فإنه يمكن تطبيق قواعد القانون المدني في بعض المسائل الضريبية، التي لا تخل بالمركز القانوني والتنظيمي الخاص للإدارة الضريبية. كالاعتماد على بعض وسائل الإثبات مثل الكتابة، أو تحديد النطاق الزمني والمكاني للقانون، عملاً بمبدأ عدم رجعية القانون، ومدة سقوط الحق بالتقادم، ووسائل قطع التقادم ووقفه، وحق الامتياز المقرر لبعض الديون... .

## و- صلة قانون الإجراءات الضريبية بقانون المرافعات المدنية والتجارية

يتفق قانون الإجراءات الضريبية وقانون المرافعات المدنية والتجارية في أن كلاً منهما يتضمن نصوصاً إجرائية، تبين وسيلة الحقوق. إلا أن الخلاف بينهما يكمن في أن قانون الإجراءات الضريبية يختص بالحق الضريبي، بينما يختص قانون المرافعات المدنية والتجارية بالحق المدني أو التجارى. وقد استقر القضاء<sup>(١)</sup> وغالب الفقه<sup>(٢)</sup> على أن القاعدة هي أن قانون المرافعات المدنية والتجارية هو الشريعة العامة للإجراءات في القوانين المختلفة، ويتعين الرجوع إليه لسد ما يوجد في القوانين الأخرى من نقص، أو للإعانة على تنفيذ القواعد المنصوص عليها فيه. إلا أن هذه القاعدة تطبق عندما لا تنص القوانين الأخرى على الإجراءات الخاصة بها.

---

(١) من المقرر في قضاء النقض أن قانون المرافعات المدنية والتجارية هو قانون الإجراءات العام والتشريع الأساسي في النظام القانوني المصري وهو المرجع العام بالنسبة لهما في كل ما ينقصهما أو في كل ما يحتاج إلى تفسير أو تكملة، وهي في الأصل واجبة التطبيق ما لم يرد في تشريع إجرائي آخر نص خاص يتعارض وأحكامه، فإن خلا التشريع الخاص من حالة معينة تعين الرجوع إلى قواعد قانون المرافعات المدنية والتجارية باعتبارها القواعد العامة الأساسية في إجراءات الخصومة المدنية، ويترتب على ذلك أنه يرجع إلى قانون المرافعات المدنية والتجارية باعتباره القانون الإجرائي العام الذي تعد نصوصه في شأن الطعن في الأحكام نصوصاً إجرائية عامة لانطباقها على كافة الدعاوى إلا ما استثني بنص خاص. (حكم النقض في الطعن رقم ٣٣٨ لسنة ٦٨ق، جلسة ٢٠٠٦/٥/٢٢).

(٢) يرى جانب من الفقه أنه من الخطأ البين تطبيق أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية- وهو جزء من القانون الخاص على الإجراءات الضريبية، لأنه طالما أن هناك استقلال للقانون الضريبي عن كل من القانونين المدني والتجارى فإن هذا يستوجب حتماً استقلال الإجراءات الضريبية عن كل من الإجراءات المدنية والتجارية. (نظر تفصيلاً: محمد محمد عمران: مدى التعارض بين طبيعة المنازعة الضريبية وأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، المؤتمر الضريبي الثامن، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ١٨- ص ٢٠).

ويتضمن قانون الإجراءات الضريبية قواعد إجرائية خاصة بالضرائب، كالإعلان<sup>(١)</sup> بطريق البريد بدلاً من الإعلان بورقة من أوراق المحضرين<sup>(٢)</sup>، كما يتضمن تشكياً خاصاً بلجانه الإدارية. ويعطى الإدارة الضريبية حق توقيع الحجز الإدارى بدلاً من الحجز القضائية.

وهذه القواعد وغيرها من القواعد الإجرائية الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الضريبية وقانون الضريبة تسمو في تطبيقها على القواعد المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية.

---

(١) يمكن أن يشمل لفظ الإعلان الذى يرد فى قانون المرافعات - أو أى قانون إجرائى آخر - التنبيه والإخبار والإخطار والإنذار والإعذار؛ لما ينطوى عليه لفظ الإعلان عن كل وسيلة لإعلام الشخص بما يتخذ ضده من الإجراءات.

(٢) من المفيد أن نشير إلى أن قانون المرافعات المصرى الصادر عام ١٩٤٩ كان يأخذ بنظام الإعلان بواسطة البريد، وذلك قبل أن يلغى هذا النظام عام ١٩٦٢ ويحل نظام المحضرين محله. وقد قيل لتأييد نظام المحضرين بدلاً من نظام الإعلان بالبريد، أن المحضر إذا أخطأ يكون مسئولاً قبل طالب الإعلان مسئولية تعوضه عن كل الضرر الذى يصيبه، فى حين ان مصلحة البريد تتحدد مسئوليتها تحديداً جزئياً لا يتناسب عادة مع الضرر. وأن ما يسلم بواسطة البريد هو ظرف مغلق، فما الحل إذا ما ادعى المسلم إليه الإعلان أنه وجد الظرف فارغاً، وأنه عند قيام المحضر بالإعلان فإنه يوضح للمسلم إليه أهمية الورقة التى يتسلمها والآثار القانونية التى تترتب عليها، ولا تخفى أهمية ذلك خاصة إذا كان المسلم إليه أمياً لا يعرف القراءة والكتابة. وبطبيعة الحال لا يستطيع عامل البريد أن يقوم بهذه المهمة لأنه يسلم ظرفاً مغلقاً من ناحية. ومن ناحية أخرى فليست له ثقافة قانونية بهذا الشأن.

## المبحث الثانى

### خصائص القانون الإجرائى الضريبي ومظاهر الشككية فيه

بمقدم

تتوافر لقانون الإجراءات الضريبية خصائص تميزه عن غيره من القوانين الإجرائية. كما تعتبر الشككية أهم مظاهر القانون الإجرائى بوجه عام، والتي لم يشذ عنها قانون الإجراءات الضريبية. ونبين ذلك في المطلبين الآتيين:

#### المطلب الأول

#### خصائص القانون الإجرائى

يتسم قانون الإجراءات الضريبية بعدد من الخصائص، من أهمها:

##### ١- الديمومة:

قانون الإجراءات الضريبية قانون دائم غير محدد المدة، لا تتغير أحكامه<sup>(١)</sup>، ولا يتوقف تطبيقه، لتغير أو تعديل القوانين الضريبية الموضوعية، ما لم تقرر القوانين اللاحقة عليه، إلغائها صراحة، أو النص على إجراءات جديدة تتعارض مع الإجراءات التي ينص عليها القانون السارى وقت صدورهما، ولا يمكن الجمع

---

(١) أنظر عكس هذا الرأى للأستاذ الدكتور/ عبد الباسط جمبوعى فى بحثه المعنون: مسائل فى قانون المرافعات، المنشور بمجلة العلوم القانونية والاقتصادية التى تصدرها كلية الحقوق جامعة عين شمس، العدد رقم (١)، يناير ١٩٦٢، حيث يقول "الإجراءات عرضة للتعديل المستمر، ومن المشاهد أنها تتغير دائماً من زمن إلى زمن"، وأن "تغير الإجراءات اهن وأيسر من تغير القواعد الموضوعية، كما أن اية قاعدة إجرائية أو مجموعة من القواعد الإجرائية لا ترتبط بغيرها من القواعد او مجموعات القواعد الأخرى.

وهذا القول صحيح على إطلاقه، إلا أن الديمومة التى يتمتع بها قانون الإجراءات ملحوظة مقارنة بالقوانين الموضوعية؛ بمعنى أن القوانين الإجرائية تستمر مدة طويلة، حيث تكون مشكلات تطبيق النص الإجرائى محدودة، أو يمكن التغلب عليها دون الحاجة إلى تدخل تشريعى من خلال الدور الذى يقوم به القاضى من استكمال العمل الإجرائى، بخلاف النص الموضوعى الذى يحتاج إلى تعديل للتغلب على مشكلات تطبيقه، أو لمواجهة الظروف أو الأحوال التى استجدت بعد إقراره.

بينهما في المسألة الواحدة، تطبيقاً لقاعدة القانون اللاحق يلغى أو ينسخ القانون السابق، ويقدم عليه في التطبيق.

ويعتبر قانون الإجراءات الضريبية هو القانون العام للإجراءات المتعلقة بالقوانين الضريبية، ومن ثم فإن صدور نص إجرائي في أي قانون آخر، يعتبر بمثابة القانون الخاص الإجرائي، الذي يقدم في التطبيق على القانون الإجرائي العام، ولا يلغى القانون الخاص إلا بالنص على إلغائه صراحة، كما نصت على ذلك المادة الرابعة من قانون الإجراءات الضريبية، أو أن يصدر قانون خاص آخر لاحق عليه.

ذلك لأنه من المقرر أنه <sup>(١)</sup> مع قيام قانون خاص لا يرجع إلى أحكام قانون عام إلا فيما لم ينتظمه القانون الخاص من أحكام، وأن التشريع العام اللاحق لا ينسخ ضمناً التشريع الخاص السابق بل يظل التشريع الخاص قائماً .

## ٢- دوطابع مختلف:

يتميز قانون الإجراءات الضريبية عن كل من قانون الإجراءات الجنائية، والقانون الإداري؛ في أن قانون الإجراءات الجنائية ينتمي إلى طائفة القوانين المنظمة للقضاء<sup>(٢)</sup>، لتحديد الوسائل اللازمة لتطبيق قانون العقوبات الذي يختص به القضاء وحده.

أما القانون الإداري فيهتم بإيجاد الوسائل التنظيمية لسير المرافق العامة. ويأتي قانون الإجراءات الضريبية ليبين كلاً من الوسائل الإدارية والقضائية اللازمة لتطبيق القانون الضريبي.

ويلاحظ أن بعض الدول نطاق قانون الإجراءات الضريبية ليقصر على الإجراءات الإدارية *Administrative tax procedures* التي تنتهي بإحالة النزاع

(١) الطعن بالنقض رقم ٤٣٠١ لسنة ٥٦ق، جلسة ١٨/١٢/١٩٨٦.

(٢) أحمد فتحى سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥، ص ١٢.

إلى القضاء، لتسرى أحكام الإجراءات القضائية *judicial tax procedures* على هذا النزاع بعد ذلك. ومن هذه الدول كرواتيا ولكسمبورج وبولندا وأسبانيا وسويسرا. بينما تأخذ دول بالاتجاه الموسع الذي يمد نطاق قانون الإجراءات الضريبية على كل من المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية، ومن هذه الدول جمهورية التشيك وإيطاليا وروسيا<sup>(١)</sup>.

### ٣- سموه على القوانين الإجرائية الأخرى:

يمتد تطبيق قانون الإجراءات الضريبية الموحد إلى كل نص ضريبي، في قانون الضرائب الموضوعي، أو في غيره من القوانين غير الضريبية إذا كان تطبيق هذا النص يحتاج إلى إجراء معين يجب اتباعه، ولا يوجد في أي من هذه القوانين هذا الإجراء.

أما إذا تضمن القانون الضريبي الموضوعي إجراءات خاصة بضريبة معينة، فإن هذا القانون الموضوعي يعتبر في هذه الحالة بمثابة القانون الإجرائي الخاص الذي يقدم على النص الوارد في قانون الإجراءات الضريبية الموحد، باعتباره القانون الإجرائي الضريبي العام.

### ٤- تعلقه بالنظام العام:

تعد التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة من القواعد القانونية الآمرة المتعلقة بالنظام العام؛ فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها. ومن ثم فهي إجراءات ومواعيد حتمية ألزم الشارع مصلحة الضرائب بالتزامها، وقدر وجهاً من المصلحة في اتباعها، ورتب البطلان على مخالفتها<sup>(٢)</sup>. إلا أن هذه القاعدة تسرى فقط على ما يتعلق بالنظام القضائي، كإجراءات التظلم والطعن

(١) أنظر : : Pasquale Pistone(ed.)Tax Procedures,IBFD Print books, 2000, p.V.

(٢) الطعن بالنقض رقم ٨٣٦ لسنة ٤٩ ق، جلسة ١٩٨٤/٢/٢٠.

ورفع الدعوى....، التي شرعت بهدف توفير الضمانات الأساسية المحققة للعدالة وحسن سير القضاء.

أما ما سوى ذلك من إجراءات فليست من النظام العام، ولكنها تتعلق بمصلحة أطراف النزاع، ويجوز لصاحب المصلحة أن يتنازل عن البطلان النسبي المقرر لمصلحته، تنازلاً صريحاً أو ضمناً<sup>(١)</sup>.

ولقد حرص قانون المرافعات المدنية والتجارية- وهو القانون الإجرائي العام- على ألا يحكم بالبطلان إلا إذا نص عليه صراحة<sup>(٢)</sup> فلا تكفى العبارة الناهية أو النافية، فإذا لم يوجد مثل هذا النص الصريح على البطلان فلا يحكم به إلا إذا شاب الإجراء عيب لم يتحقق بسببه الغاية منه. ومع ذلك فإنه حتى في حالات النص صراحة على البطلان، فإنه لا يحكم به إذا ما ثبت تحقق الغاية من الشكل أو البيان المعيب .

كما أجاز تصحيح الإجراء الباطل ولو بعد التمسك بالبطلان على أن يتم ذلك في الميعاد المقرر قانوناً لاتخاذ الإجراء، فإذا لم يكن للإجراء ميعاد مقرر في القانون حددت المحكمة ميعاداً مناسباً لتصحيحه<sup>(٣)</sup>.

ويؤكد ذلك<sup>(١)</sup> ما تدل عليه نصوص المواد ٢٠ و ٢٣ و ١١٤ من قانون المرافعات على الإقلال من دواعي البطلان، بتغليب موجبات صحة الإجراءات

(١) د. محمد حامد فهمي: المرافعات المدنية والتجارية، القاهرة، ١٩٣٨، ص ٤.

(٢) يسير القضاء الإداري على قاعدة أن لا بطلان إلا بنص، ويبدو ذلك في العديد من أحكامه؛ ومن ذلك ما قضت به المحكمة الإدارية العليا - الطعن رقم ٨٦٠٥ لسنة ٥١ ق، جلسة ٢٠٠٧/٥/٨- بأن "القرار الإداري لا بطل لعيب شكلي إلا إذا نص القانون على البطلان عند إغفال هذا الإجراء، أو كان هذا الإجراء جوهرياً". وينتقد بعض الفقهاء هذا المسلك من مجلس الدولة، ويرون أنه لا يجوز لمجلس الدولة أن يمتنع في جميع الأحوال عن الحكم بإلغاء القرار المعيب لا لشيء إلا لأن النص لم يقض صراحة بالبطلان. أنظر : د. مصطفى أبو زيد فهمي: القضاء الإداري ومجلس الدولة، قضاء الإلغاء، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ص ٦٩١ و ٦٩٢.

(٣) المذكرة الإيضاحية لقانون المرافعات المدنية والتجارية رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨.

واكتمالها على أسباب بطلان الإجراءات وقصورها متى كانت فى خدمة الحق، وليست سبباً لفقده، ذلك بأن الشكل ليس سوى وسيلة لتحقيق غاية معينة فى الخصومة، فربط شكل الإجراء بالغاية منه يؤدى إلى جعل الشكل أداة نافعة فى الخصومة، وليس مجرد قالب تتأذى منه العدالة فى بعض الأحيان<sup>(٢)</sup>. ولأن الشكل وسيلة لحماية الحق الموضوعى ذاته، يجب أن يأخذ المشرع من الشكلىة القانونية بقدر فلا يتوسع فيها على نحو يكون الشكل فيه غالباً على المضمون، ولا يضيق فيها بحيث يهدر الشكلىة القانونية، بدعوى أن العبرة بالمضمون<sup>(٣)</sup>، مثال ذلك ما قرره المادة ١١٤ من قانون المرافعات<sup>(١)</sup> بأن حضور المعلن إليه يصح بطلان تكليفه بالحضور<sup>(٢)</sup>.

---

(١) الطعن بالنقض رقم ١٤٤٣٧ لسنة ٨٦ ق، جلسة ٢٠١٨/٢/١٣.

(٢) استقر القضاء على أنه "من المقرر قانوناً يكون الإجراء باطلاً إذا نص القانون صراحة على بطلانه أو إذا شابه عيب لم تتحقق بسببه الغاية من الإجراء. ولا يحكم بالبطلان رغم النص عليه إذا ثبت تحقق الغاية من الإجراء. مؤدى ذلك ولازمه أنه يتعين التفرقة بين حالة البطلان الذي يقره القانون بعبارة صريحة منه وحالة عدم النص عليه، فإذا نص القانون على وجوب إتباع شكل معين أو أوجب اتخاذ إجراء معيناً وقرر البطلان صراحة جزاء على عدم احترامه، فإن الإجراء يكون باطلاً، وليس على من تقرر الشكل لمصلحته من الخصوم إلا أن يثبت تحقق العيب ويتمسك بالبطلان، وإن الشكل ليس سوى وسيلة لتحقيق غاية معينة فى الخصومة، فالقانون عندما يتطلب شكلاً معيناً أو بياناً لازماً فإنما يرمى إلى تحقيق غاية يحققها توافر هذا الشكل أو البيان. وإذا ثبت تحقق الغاية رغم تخلف هذا الشكل أو البيان، فإن من بين التمسك بالشكلىة القضاء بالبطلان ومفاد ذلك أن ربط شكل الإجراء بالغاية منه إنما يستهدف جعل الشكل أداة نافعة فى الخصومة، وليس مجرد قالب كالشكلىة التي كانت تعرفها القوانين القديمة، هذا إلى أن الشكل ليس هو الإجراء، ذلك أن الإجراء أو العمل الإجرائى هو عمل قانونى يجب أن تتوافر فيه شروط معينة من بينها الشكل الذي يحدده القانون" ( الطعن رقم ٧١٥٤ لسنة ٧٩ ق، جلسة ٢٠١٠/٤/٤).

(٣) د. خيرى عبد الفتاح السيد البتانوى: نظرية الانعدام الإجرائى فى قانون المرافعات، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ٢٠١٢، ص ١٢٧.

وقد يكون البطلان نسبياً يجوز للمحكمة أن لا تقضى به إذا لم يكن ثمة نص بالقانون يوجب الحكم به، وكانت الغاية من الإجراء المطلوب إبطاله قد تحققت. يؤكد ذلك أن قضاء المحكمة الإدارية العليا<sup>(٣)</sup> قد رفض الحكم بالبطلان الذى طالبه الممول الطاعن، بحجة عدم التزام مأمورية الضرائب بالمواعيد المقررة بنص المادتين ١١٨ و ١٢٠ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل - الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - مما أضع عليه فرصة لإعداد مستنداته وتقديمها للمأمورية حتى تكون تحت نظرها.

واستندت المحكمة فى رفضها الحكم بالبطلان فى هذه الحالة إلى أن "البطلان لا يكون إلا بنص يقرره القانون، وهو غير موجود فى الحالة الماثلة، كما أن الطاعن قد اتاحت له الفرصة الكاملة أمام الخبير لتقديم كافة ما لديه، وقدمه بالفعل، إلا أن ذلك لم يغير من الأمر شيئاً إلا بمقدار يسير حسبما انتهى تقرير الخبير، وبالتالي يكون طلبه بطلان الإجراءات كاملة غير منطقي،

---

(١) تنص المادة ١١٤ من قانون المرافعات على أن: "بطلان صحف الدعاوى وإعلانها وبطلان أوراق التكليف بالحضور الناشئ عن عيب فى الإعلان أو فى بيان المحكمة أو فى تاريخ الجلسة يزول بحضور المعين إليه فى الجلسة أو بإيداع مذكرة بدفاعه".

وقضت محكمة النقض - فى الطعن رقم ٢١٨ لسنة ٢٧ ق، جلسة ١٩٦٢/١٢/٢٠ - بأنه "لم تنص المادة ١١ من القانون رقم ٦٧ لسنة ١٩٥٩ على البطلان جزاء مخالفة الإجراءات المبينة فيها، كى يكون خاضعاً لحكم المادة ٢٥ / ٢ من قانون المرافعات ( الملغى) متى حضر المطعون عليه الذى وقع إعلانه باطلاً، وقدم مذكرته فى الميعاد القانونى فلا يصح له أن يتمسك بالبطلان، إلا إذا بين وجه مصلحته فى التمسك به والضرر الذى لحقه من هذا البطلان".

(٢) تطبيقاً لذلك حكمت محكمة النقض - فى الطعن رقم ١٠٤٥ لسنة ٧٠ ق، جلسة ٢٠١١/٤/٢٠ - بأن البين من الأوراق أن مأمورية الضرائب المختصة قدرت صافى أرباح المطعون ضدهم عن نشاطهم التجارى فاعترضوا وأحيل الخلاف إلى لجنة الطعن دون أن يتم إخطار المطعون ضدهم بالإحالة إلا أن حضور وكيل عنهم أمام اللجنة وإيداعه ما عن له من دفاع على مدى سير الخصومة أمامها حتى صدور قرارها ، كافياً لانعقادها ولا يترتب عليه بطلان لعدم الإعلان بالإحالة.

(٣) الطعن رقم ٩٦٢٧٢ لسنة ٦٤ ق، جلسة ٢٠٢١/٨/٢٨.

وغير مستند إلى سبب قانونى من الواقع أو القانون ، حرياً بطرحه جانباً وعدم الالتفات إليه".

#### ٥- تعدد الجزاءات الإجرائية ونسبية أثارها:

يفرض القانون جزاءات إجرائية عند مخالفة القاعدة الإجرائية التى يقرها المشرع، سواء تقررت هذه القاعدة فى قانون المرافعات المدنية والتجارية، أو أى قانون آخر، كقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

ولدى قانون الإجراءات الضريبية جزاءات من طبيعة مختلفة: منها ما هو ذو طبيعة إجرائية بحتة، مثل عدم الاعتداد بالإجراء، أو اعتباره كأن لم يكن، ومنها ما هو مدنى كالتعويضات الناتجة عن المخالفات، ومنها ما هو جنائى كالحبس.

وذلك بجانب الجزاءات الإجرائية التى يتضمنها قانون المرافعات المدنية وغيره من القوانين ذات الصلة. ومن أهم هذه الجزاءات: جزاء البطلان وجزاء السقوط؛ فالبطلان وصف يلحق بالعمل الإجرائى نتيجة مخالفته لنموذجه القانونى، ويؤدى إلى عدم إنتاج الآثار التى يترتبها هذا الإجراء لو كان صحيحاً.

أما السقوط فهو جزاء يترتب على عدم القيام بالإجراءات المطلوبة فى المواعيد أو المناسبات المحددة قانوناً، أو فى حالة مخالفة الترتيب الزمنى المقرر قانوناً لبعض الإجراءات<sup>(١)</sup>.

ولقد قضى بسقوط حق المصلحة فى القيام بتعديل الضريبة العامة على المبيعات، والمطالبة بأى فروق بعد مرور ثلاث سنوات من تاريخ تسلم الإقرارات لمأمورية الضرائب<sup>(١)</sup>.

---

(١) د. أحمد هندى: قانون المرافعات المدنية التجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص ٤٥٢ و ص ٤٧٢.

**نسبية الأثر الجزائي للإجراء:** إذا تضمن القانون الإجرائي جزاءات أو عقوبات، فإن الهدف منها هو إلزام المخاطبين بأحكامه على اتباع قواعده ونصوصه، دون أن يؤثر بصورة مباشرة في الأحكام الواردة بالقانون الموضوعي إلا بالقدر الذي يكون الجزاء بطلان الإجراء أو سقوطه، وفات المواعيد القانونية التي يمكن من خلالها تدارك ذلك. أما في غير هذه الحالة فإن تصحيح الإجراء، أو تجزئة الإجراء المركب، تجعل من الممكن المضي في تطبيق النصوص الموضوعية، بعيداً عن الجزء الباطل منه.

وتطبيقاً لذلك قضى بأن<sup>(٢)</sup> "المشرع وإن عد من أسباب قطع التقادم - خلافاً لتلك الواردة في القانون المدني - الإخطار بعناصر ربط الضريبة أو ربطها أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن والتي تتحقق كل منها على التوالي بإخطار الممول بالنموذج "١٨ ضرائب و ٥ ضريبة عامة" بعناصر ربط الضريبة<sup>(٣)</sup> أو بإخطاره بالنموذج "١٩ ضرائب و ٦ ضريبة عامة" بربط الضريبة وعناصرها أو بإعلانه بالنموذج "٣، ٤ ضرائب و ٨ ضريبة عامة" بالتنبيه بأداء الضريبة أو أخيراً بإخطاره بالنموذج "٢٢ ضرائب" بالإحالة إلى لجان الطعن إلا أنه فرق بين كل منها كإجراء قاطع للتقادم، وبين ما قد يرتب القانون عليها من آثار لا شأن لها بقطع التقادم فخلو الإخطار بالنموذج ١٨ ضرائب من بيان عناصر الربط ليس من شأنه أن يؤثر على اعتباره إجراء

---

(١) محكمة القضاء الإداري بالمنوفية، الدائرة الثانية (دائرة ضرائب): الدعوى رقم ٧٨١٥ لسنة ٢٠٠٠ق، جلسة ٢٠٠٢/١١/٣٠. وهذا الحكم يتعلق بما كان مقرراً في ظل الضريبة العامة على المبيعات، بخلاف ما هو مقرر بقانون الضريبة على القيمة المضافة من أحكام خاصة بتعديل الإقرار، وكذلك الحال في قانون الإجراءات الضريبية الموحد، على النحو الذي نبينه في موضعه.

(٢) الطعن بالنقض رقم ٤٣٧ لسنة ٦٨ق، جلسة ١٩٩٩/٦/٢٩.

(٣) ألغيت مرحلة الإخطار بنموذج ١٨ ضرائب و ٥ ضريبة عامة بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

قاطعاً للتقادم، كما وأن تخلف الإخطار بالنموذج ١٩ ضرائب من بيان عناصر وأسس الربط - والذي يترتب عليه بطلانه لخلوه منها - ليس من شأنه أن يؤثر على كونه إجراء قاطعاً للتقادم متى اشتمل على ربط الضريبة لانطوائه على عمل إجرائي مركب كما لا يؤثر ما اعترى هذا الإخطار من نقص أيضاً على اعتبار الربط الوارد به نهائياً والضرريبة واجبة الأداء عند عدم رد الممول عليه خلال ثلاثين يوماً أو يؤثر على حقه في الطعن عليه أمام لجنة الطعن إذا لم يوافق على ما جاء به من ربط للضرريبة.

هذا إلى أنه لا تلازم بين الإعلان بالنتيجه بأداء الضريبة كإجراء قاطع للتقادم وبين الإحالة إلى لجنة الطعن وفق الترتيب الوارد في المادة ١٧٤ / ٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - التي تقابل المادة ٢/٤٤ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد- إذ قد يكون التتبيه بعد أن يصبح الربط الوارد بالنموذج ١٩ نهائياً والضرريبة واجبة الأداء وقد يكون لاحقاً على الإحالة إلى تلك اللجنة عند صدور قرار منها محدداً مقدار الضريبة المستحقة على الممول. ومن ثم فلا يعد كل سبب من أسباب قطع التقادم سالفه الذكر مبنياً على الآخر أو أن بطلان إحداها يؤثر عليه".

كما أن<sup>(١)</sup> بطلان النموذج ١٩ لعدم استيفائه لأسس وعناصر ربط الضريبة لا يعنى أن الممول أصبح غير مدين لمصلحة الضرائب بدين الضريبة، ولا يسقط حقها في هذا الدين متى استوفت بيانات النموذج ١٩ ضرائب، وأخطرت الممول به قبل انقضاء هذا الحق بالتقادم.

ومن ناحية أخرى فإن بعض الجزاءات الإجرائية تؤثر في الدين الضريبي؛ فالجزاء بسقوط الخصومة واعتبارها كأن لم تكن، أو اعتبار المدعى تاركاً

---

(١) الطعن رقم ١١٢٤ لسنة ٧٦ق، جلسة ٢٤/٥/٢٠٠٥.

دعواه، يترتب عليها<sup>(١)</sup> زوال الخصومة، وزوال ما ترتب عليها من آثار، مما يزيل أثر الدعوى فى قطع التقادم، أى تعتبر مدة تقادم الحق كأن لم تنقطع، ويدخل فى حسابها المدة التى استغرقتها نظر الدعوى قبل سقوطها.

## المطلب الثانى

### مظاهر الشككية فى الإجراء الضريبي

العمل الإجرائى هو عمل قانونى يجب أن تتوافر فيه شروط معينة، منها ما يتعلق بالمحل أو بشخص القائم بالعمل، ومنها ما يتعلق بشكل العمل. والقاعدة العامة فى قانون المرافعات أن الأعمال الإجرائية أعمال شككية، أى أن جميع أوجه النشاط التى تتكون منها الخصومة يجب - كقاعدة عامة - أن تتم تبعاً للشكل وبالوسيلة التى يحددها القانون<sup>(٢)</sup>. ولكى يكون العمل الإجرائى<sup>(٣)</sup> صحيحاً يجب أن يتوافر فيه الشكل الذى يحدده المشرع، وأن يتم من خلال الشخص المختص به أو المنوط به القيام به، وأن يتم فى المكان والزمان الذى يحدده المشرع.

(١) د. الأنصارى حسن النيدانى: القاضى والجزاء الإجرائى فى قانون المرافعات، ١٩٩٩، ص ٢٨٤ و٢٨٥.

(٢) د. فتحى والى ود. أحمد ماهر زغلول: نظرية البطلان فى قانون المرافعات، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الثانية، ١٩٩٧، ص ١٦١ وما بعدها.

(٣) يقصد بالعمل الإجرائى كل سلوك إرادى يرتب نتائج قانونية ترتبط بنشأة الرابطة الإجرائية أو سيرها أو تعديلها أو انقضائها. أنظر: د. عبد الحكم فوده: البطلان فى قانون الإجراءات الجنائية، دراسة تحليلية على ضوء الفقه وقضاء النقض، المكتبة القانونية لدار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٦، ص ١٧. ويشترط لوصف العمل بأنه إجرائى أن يكون قانونياً؛ أى يرتب عليه لقانون آثاراً إجرائية معينة، وأن يكون جزءاً من أجزاء الخصومة، وأن يرتب أثراً إجرائياً مباشراً، سواء تمثل ذلك فى بدء الخصومة، أو تعجيلها من الوقف أو الشطب، أو تعديلها، وانهاؤها؛ كالمطالبة القضائية، أو الإعلانات وتقديم الطلبات والدفع، والأحكام. أنظر: د. محمد يحيى أحمد عطية:

والغاية من الشكل تحقيق رسالة التشريعات الإجرائية، وهى "أن تكون أداة طيعة ومطية ذلولاً، لعدل سهل المنال، مأمون الطريق، لا يحتفل "بالشكل"، ولا يلوذ به، إلا مضطراً، يصون به حقاً، أو يرد باطلاً، عدل حريص على سد الذرائع التي يتسلل منها المبطلون، من محترفي الكيد، وتجار الخصومة"<sup>(١)</sup>. كما أن توافر الشروط الشكلية فى الإجراء، يضمن عدم التعسف فى استعمال الإجراء لتعطيل العدالة<sup>(٢)</sup> عن القيام بدورها فى تحقيق العدل، أو إعاقة تنفيذ الأحكام، إضراراً بمن تقررت لصالحهم<sup>(٣)</sup>.

ويفرق مجلس الدولة بين الشكليات الجوهرية التي يجب أن يتضمنها الإجراء حتى لا يوصم بالبطلان، وبين الشكليات الثانوية التي لا يؤدي إغفالها إلى بطلان الإجراء. ويعتبر الإجراء جوهرياً إذا كان من شأنه أن يغير القرار

---

العيب الإجرائي وأثره على صحة إجراءات الخصومة القضائية، دراسة مقارنة، فى قانون المرافعات المصرى والعمانى، مجلة حولية كلية الدراسات الإسلامية والعربية للبنات بالإسكندرية، المجلد الرابع، العدد الرابع، ص ٥٩٤ و٥٩٥.

<sup>(١)</sup> المذكرة الإيضاحية لقانون المرافعات المدنية والتجارية رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨.

<sup>(٢)</sup> د. عيسى محمد محمد مصطفى الشريف: الإجراءات الضريبية الموحدة ومدى تطبيقها فى مصر، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠٢٠، ص ٤٣.

<sup>(٣)</sup> راجع تفصيلاً: حسن عواد مطرود: فكرة التعسف فى المجال الإجرائى، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٩. كما ناقش الباحثون التعسف فى استعمال الحقوق الإجرائية إضراراً بالخصم أو ضغطاً عليه، ومنها الحالات التي يهدد الشخص -أو يلوح- باللجوء إلى القضاء، للضغط على خصمه لسداد دينه، أو قبول التسوية.

أنظر: د. إبراهيم أمين النفاوى: مسئولية الخصم عن الإجراءات، دراسة مقارنة فى قانون المرافعات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٨٧، ص ١٢٩ - ص ١٩٣.

ومن صور التعسف التي يمكن أن نلاحظها فى الواقع العملى من الممول، ومن الإدارة الضريبية أيضاً، حين يكون شبح اللجوء إلى القضاء ضاغطاً على الممول لقبول الاتفاق مع الإدارة الضريبية، أو ضاغطاً على الإدارة الضريبية للتعجيل بتسوية النزاع إدارياً، خشية أن يقضى بتقادم الدين الضريبى، أو إعفاء الممول منه.

الإدارى الذى اتخذ، أو كان له أثر حاسم على مسلك الإدارة وهى تحدد مضمون القرار. أما إذا لم يكن لذلك الإجراء هذا الأثر الحاسم فإنه يعد إجراءً ثانوياً، ومن ثم فإن تجاهله - وقد كان عديم الأثر على قرار فى جوهره- لا يعد عيباً يؤثر فى مشروعية ذلك القرار<sup>(١)</sup>.

واتبعت محكمة النقض معياراً للتفرقة بين الإجراء الجوهري والتنظيمي (أو غير الجوهري)، مفاده أن الإجراء الجوهري هو ما يقصد به تحقيق مصلحة عامة أو مصلحة لأحد الخصوم، أما القواعد التنظيمية فالغرض منها الإرشاد والتوجيه فقط<sup>(٢)</sup>. ومن ذلك الحكم<sup>(٣)</sup> بعدم بطلان التحقيق الذى لم يذكر فيه اسم المحقق والمسائل المطلوب تحقيقها، لأنها بيانات غير جوهرية لا يتعلق بها حق أو مصلحة للموظف، وأن عدم نشر القرار الإدارى لا يبطله، ولكن لا يمكن الاحتجاج به على الغير<sup>(٤)</sup>.

### وفيما يلى نبين مظاهر الشكلية فى العمل الإجرائى الضريبي:

---

(١) د. مصطفى أبو زيد فهمي: القضاء الإدارى ومجلس الدولة، قضاء الإلغاء، المكتبة القانونية لدار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٩، ص ٦٩٥.

(٢) د. عبد الحكم فوده: البطلان فى قانون الإجراءات الجنائية، دراسة تحليلية على ضوء الفقه وقضاء النقض، المكتبة القانونية لدار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٦، ص ١٠ و١١.

(٣) مجموعة أحكام محكمة القضاء الإدارى، السنة ١١، ص ٣٧٢، بند ٢٥٤، مثبت فى د. مطفى أبو زيد فهمي، المرجع السابق، ص ٦٩٦.

(٤) قضت محكمة النقض قضت بان القرار الادارى لا ينتج اثره فى حق الافراد إلا من تاريخ نشره فى الجريدة الرسمية أو بعد إعلانهم به أو علمهم بمضمونه علماً يقينياً، وذلك حتى لا يلزموا بأمر لم يكن لهم سبيل إلى العلم بها حتى لا يطبق القرار بأثر رجعي على الماضي وهو ما يتنافى مع مبادئ العدالة والمشروعية ووجوب حماية الحقوق المكتسبة وما يقتضيه الصالح العام من استقرار معاملات الأفراد والمحافظة على عوامل الثقة والاطمئنان على..... الطعن رقم ١٥٤٢ لسنة ٦-ق، جلسة ١٩٩٢/٢/١٣.

## شكل العمل الإجرائى

يسرى شكل العمل الإجرائى على من يقوم بالإجراء الضريبى ، سواء كان الممول أو المكلف، أو مصلحة الضرائب، أو غيرهما ممن له اتصال بالمنازعة الضريبية، كاللجان الداخلية ولجان الطعن والمحاكم ، والذي عليه أن يجرى هذا العمل وفق الشكل الذى تطلبه القانون، أو أحال إلى اللائحة التنفيذية بيانه. ويشمل ذلك الإقرارات التى يتعين على الممول أو المكلف تقديمها، وصحف الاعتراضات أو الطعون، وطلبات المقاصة والإسقاط وغيرها من الطلبات. كذلك على مأموريات الضرائب، واللجان الإدارية المختصة، التزام الشكل الذى يتطلبه القانون فى الإخطارات والإعلانات والمطالبات، وغيرها مما يتعين عليها إعلام الممول أو المكلف به، والقرارات التى تصدر كقرارات ربط الضريبة، أو الاتفاق على قيمتها، أو الإعلان بقرار لجنة الطعن، أو القرارات المسبقة. ويتوافر عنصر الشكل بالالتزام بالنموذج الذى تبينه اللائحة التنفيذية للقانون بكل إجراء ضريبى، وأن يشتمل على البيانات التى يتضمنها هذا النموذج، سواء تم الإجراء على النموذج ذاته، أو على أى ورقة تتضمن هذه البيانات.

ولا يشترط لصحة الشكل الإجرائى أن يخلو البيان الذى يتضمنه الإجراء من أى نقص أو عيب، أو أنه يجب الالتزام بالصيغة التى نص عليها المشرع تحديداً، وإنما يمكن استعمال ألفاظ غير التى جرى العمل بها، أو أوردها المشرع فى قانون أو لائحة، طالما كان اللفظ الجديد غير مبهم، بل معبراً عن المعنى الذى يقصده المشرع من اللفظ الذى أورده.

وإذا كان قانون الإجراءات الضريبية قد نص على وجوب ذكر أسباب الطعن فى صحيفة الطعن، دون أن يوضح كيفية ذكر هذه الأسباب، فإن للطاعن أن

يذكر هذه الأسباب بالكيفية التي يراها طالما كانت كاشفة عن المقصود منها<sup>(١)</sup>.

كما أن الخطأ أو النقص في بيانات الإجراء لا تبطله، طالما لم يؤد ذلك إلى الشك في حقيقة المقصود منه، أو أمكن تصحيح هذا الخطأ أو تكملة النقص في البيان عن طريق ذات ورقة الإجراء أو الورقة الملحقة بها والتي تشكل جزءاً لا يتجزأ منها، كالخطأ في بيان موطن الحاجز في صحيفة الحجز العقارى؛ يكمله بيان الموطن صحيحاً في الحكم الذى يجرى التنفيذ بموجبه والمعلن مع الصحيفة. بينما لا يصح الإجراء تكملة هذا البيان فى ورقة مستقلة، لذا قضى<sup>(٢)</sup> ببطلان نموذج ١٩ ضرائب لعدم تضمينه البيانات اللازمة، والإحالة إلى هذه البيانات فى نموذج آخر (هو النموذج ١٨ ضرائب). كما يجب أن يتم الإعلان بهذا الإجراء عن طريق الوسيلة التى حددها القانون، سواء كان الإعلان بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول، أو بالاستلام المباشر لمن وجه الإعلان، أو عن طريق الوسائل الإلكترونية الحديثة. وإذا لم يحدد القانون شكلاً خاصاً بإجراء معين، فإن الإجراء يتم بأى صورة تحقق الغرض منه، فيما يعرف بحرية الشكل.

### **اللغة المعتمدة للإجراء**

لكى يستوفى الإجراء الشكل القانونى، وجب أن يتم باللغة العربية باعتبارها اللغة الرسمية للدولة، ويمكن أن تُلحق بها ترجمة باللغة الأجنبية، إلا أن المرجع فى الخلاف حول مدلول أى اللغتين يكون للغة العربية. وتنص المادة الثانية من الدستور على أن "الإسلام دين الدولة واللغة العربية لغتها الرسمية

(١) حكم محكمة النقض فى الطعن رقم ٦ لسنة ٢٣ق، جلسة ١٨/١٢/١٩٥٤، والطعن رقم ٤٤ لسنة ٢٠ق، جلسة ٤/١١/١٩٤٣، مثبت فى مؤلف د. فتحى والى، ود. أحمد ماهر زغلول، نظرية البطلان، مرجع سابق، ص ١٨٧.

(٢) الطعن بالنقض رقم ٧٨٣٧ لسنة ٦٤ ق - جلسة ١١/٣/٢٠٠٢

..."، وتنص المادة ١٩ من قانون السلطة القضائية رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٢ على أن "لغة المحاكم هي اللغة العربية، وعلى المحكمة أن تسمع أقوال الخصوم أو الشهود الذين يجهلون بها بواسطة مترجم بعد حلف اليمين".

ويدل ذلك على أن اللغة العربية من السمات الجوهرية والمقومات الأساسية التي ينهض عليها نظام الدولة، مما يوجب على الجماعة بأسرها حكومة وشعباً بحسب الأصل الالتزام بها دون أية لغة أخرى كوسيلة للخطاب والتعبير في جميع المعاملات وشتى المجالات على اختلافها.

ولقد حرص المشرع على تقنين هذا الحكم في مجال القضاء بإيجاد نص صريح جلي المعنى قاطع الدلالة في أن اللغة العربية هي المعتبرة أمام المحاكم يلتزم بها المتقاضي والقاضي على السواء فيما يتعلق بإجراءات التقاضي أو الإثبات أو إصدار الأحكام.

وقد عالج هذا النص الحالة التي يتحدث فيها الخصوم أو الشهود بلغة أجنبية فأوجب ترجمة أقواله إلى اللغة العربية، وحكمه يجري كذلك على سائر المحررات المدونة بلغة أجنبية التي يتساند إليها الخصوم فيتعين لقبول هذه المحررات أن تكون مصحوبة بترجمة عربية لها لذات العلة، وتحقيقاً للغاية التي استهدفها المشرع من الالتزام باستخدام اللغة العربية باعتبارها اللغة الرسمية للدولة وإحدى الركائز لإعمال سيادتها وبسط سلطانها على أراضيها مما يحتم على الجميع عدم التفريط فيها أو الانتقاص من شأنها على أية صورة كانت. والقاعدة التي قننتها المادة ١٩ من قانون السلطة القضائية بهذه المثابة تعد من أصول نظام القضاء المتعلقة بالنظام العام، فيترتب على مخالفتها البطلان المطلق<sup>(١)</sup>.

---

(١) الطعن رقم ٢٣٣٣ لسنة ٥٩ق، جلسة ١٦/١/١٩٩٤، والطعن رقم ١٧٤ لسنة ٦٧ق، جلسة ٢٥/٥/٢٠٠٦.

ولا توجد في مصر جهة رسمية أو نقابة تنظم مزاوله مهنة الترجمة ولا تتطلب الترجمة المعتمدة سوى أن تكون مشفوعة بإقرار مرفق من المترجم أو مكتب الترجمة يفيد بدقة الترجمة ومطابقتها للأصل المرفق بالإضافة إلى توقيع وختم المترجم أو المكتب مع تسجيل التاريخ.

ومن المقرر في قضاء محكمة النقض أن<sup>(١)</sup> عدم ترجمة المستندات التي تقيم المحكمة عليها قضاءها من اللغة الأجنبية إلى اللغة العربية يجعل حكمها مخالفا لقانون السلطة القضائية الذي يقرر أن لغة المحاكم هي اللغة العربية ، إلا أنه لا تشترط الرسمية في هذه الترجمة إلا حيث لا يسلم الخصوم بصحة الترجمة العرفية المقدمة للمستند ويتنازعون في أمرها ..

وقضى أيضاً<sup>(٢)</sup> بأن للجهات الحكومية التي لها حق التفتيش والاطلاع بمقتضى القوانين واللوائح أن تطلب ترجمة رسمية للمحررات المقدمة إليها، أو أن لا تتمسك بهذا الطلب وتكتفى بالاطلاع.

ولقد استحدث قانون الإجراءات الضريبية الموحد حكماً يتعلق باللغة التي يجب أن تكون عليها البيانات والمعلومات والسجلات والمستندات المتعلقة بالضريبة، وذلك في المادة رقم (٢) منه على النحو التالي:

### **النص القانوني**

#### **المادة (٢) :**

"يجوز للمصلحة قبول البيانات والمعلومات والسجلات والمستندات المتعلقة بالضريبة بأي لغة، على أن تكون مصحوبة بترجمة إلى اللغة العربية، من جهة معتمدة لدى المصلحة".

(١) الطعن رقم ٦٢١٦ لسنة ٦٥ق، جلسة ٢٠٠٢/٢/١١، والطعن رقم ٣٨٨٨ لسنة ٦٢ ق، جلسة

٢٠٠٦/٣/١٤، والطعن رقم ١٩٣٥٤ لسنة ٨٥ ق، جلسة ٢٠١٧/٦/١٣.

(٢) الطعن رقم ٣٩٩ لسنة ٣١ق، جلسة ١٩٦٨/١/٢٤.

الأصل وفقاً لهذا النص أن تكون كافة المستندات والوثائق التي تقدم إلى مصلحة الضرائب المصرية باللغة العربية، أيًا كانت جنسية الممولين أو لغتهم الأصلية، أو الدولة التي حررت فيها هذه المستندات.

ومع ذلك فإن النص المتقدم قد أجاز لمصلحة الضرائب أن تقبل البيانات والمعلومات والسجلات المتعلقة بالضريبة بأي لغة، طالما كانت مصحوبة بترجمة إلى اللغة العربية من جهة تعتمد عليها مصلحة الضرائب<sup>(١)</sup>.

والمدقق في هذا النص يلاحظ أنه لم يضيف جديداً على ما يجري عليه العمل، سواء في مصلحة الضرائب، أو غيرها من جهات الدولة، فالمستندات الأجنبية المصحوبة بترجمة إلى اللغة العربية مقبولة، تحت مسؤولية مقدمها، وإنما الجديد فقط هو أن أعطى هذا النص مصلحة الضرائب حق اختيار الجهات التي تعتمد ترجمتها، منعاً من أن تتم الترجمة بمعرفة صاحب الشأن، أو جهة لا تتوفر فيها الخبرة والثقة المطلوبة للاطمئنان إلى صحة ترجمتها.

---

(١) تنص المادة ٣١ من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني على أنه "تمسك السجلات والمستندات المحاسبية المنصوص عليها قانوناً باللغة العربية، كما يمكن مسكها باللغة الفرنسية أو الإنكليزية. يحق للإدارة الضريبية أن تطلب من المكلف ترجمة نظامية لما تحتاج إليه من عقود ومراسلات إلى اللغة العربية على نفقته ومسؤوليته".

وتنص المادة ١/٥ من القانون الإماراتي على أن للهيئة - الاتحادية للضرائب - قبول البيانات والمعلومات والسجلات المتعلقة بالضريبة بأي لغة أخرى - غير اللغة العربية - على أن يلتزم الشخص بتزويد الهيئة بنسخة مترجمة لأي منها إلى اللغة العربية على نفقته ومسؤوليته في حال تم طلب ذلك، ووفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون". وقد نصت المادة (٢/٥) من هذه اللائحة على أن للهيئة العامة للضرائب وفقاً لتقديرها أن تطلب من الشخص ترجمة بعضها أو جميعها إلى اللغة العربية،

وينص قانون الإجراءات الضريبية الأوغندي *Tax Procedures Code Act* الصادر عام ٢٠١٤ على أن تكون الدفاتر والسجلات محررة باللغة الإنجليزية، ومع ذلك يجوز للممول أن يطلب من الإدارة الضريبية السماح له باستعمال لغة أخرى لتحرير هذه السجلات والدفاتر، مبيناً أسباب ذلك، وعند قبول هذا الطلب يتعين على الممول أن يقدم ترجمة لها باللغة الإنجليزية على نفقته الخاصة.

وجاء نص اللائحة التنفيذية<sup>(١)</sup> للقانون بحكم يخفف من أعباء ترجمة كافة المستندات والوثائق، بأن جعل لمصلحة الضرائب أن تكتفى بترجمة بعض المستندات الأجنبية دون بعضها الآخر، وذلك بأن تقوم بتحديد البيانات والمعلومات والسجلات والمستندات المتعلقة بالضريبة المطلوب ترجمتها إلى اللغة العربية بمعرفة مكتب أو جهة معتمدة<sup>(٢)</sup>.

وقد يرى بعض الباحثين أن النص اللاتحي قد خالف عموم نص القانون، ولكننا نرى أن النص اللاتحي لم يخالف نص القانون، الذي لم يشترط أن تكون كل المستندات والسجلات الأجنبية مترجمة إلى اللغة العربية، كما توافق النص اللاتحي مع الواقع العملي، إذ أن هناك من المستندات والوثائق التي لا تحتاج إلى ترجمة، كالميزانيات والحسابات الختامية وغيرها من القيود المحاسبية التي لا تتضمن عبارات أجنبية مختلف في تفسيرها، وإنما تتضمن غالباً مصطلحات محاسبية واقتصادية معلومة للمتخصصين في شؤون المحاسبة والضرائب مما لا حاجة إلى إرهاب صاحب الشأن بترجمتها. أما المستندات والوثائق وغيرها من البيانات التي يكون لها شأن أو أثر قانوني، فيجب ترجمتها إلى اللغة العربية بعناية، لما تنطوي عليه من أثر مباشر في الحكم على الممول بخضوعه للضريبة أو إعفائه منها، ويلزم مطالبة صاحب الشأن بترجمتها، كالعقود والاتفاقات والمشاركات وغيرها، مما لا يقبل أمام القضاء إلا مترجماً.

---

(١) المادة رقم (٢) من اللائحة التنفيذية.

(٢) تقدم إدارات الضرائب في الدول التي بها طوائف تتكلم لغات مختلفة، كالولايات المتحدة وجنوب إفريقيا، خدماتها الضريبية باللغات المختلفة، بجانب اللغة الإنجليزية الرسمية، حيث تسمح هذه الإدارات للممول بأن يختار اللغة التي ترسل إليه الإدارة الضريبية لإخطاراتها، وتزويده بالمعلومات التي تساعد على الامتثال الضريبي، أما حيث يجب أن يقدم الممول مستندات أو إيضاحات أو غيرها من الأدلة اللازمة للطعن على الضريبة، فالأصل أن يكون باللغة الرسمية التي تعتمدها الدولة، وللممول أن يقدم هذه المستندات مترجمة إلى الإدارة الضريبية.

وقد جاء النص اللائحي متوافقاً مع حكم القضاء<sup>(١)</sup>، فقد سبق أن اعترضت مصلحة الضرائب على القضاء بالاعتداد بالسجلات المحاسبية المحررة بلغة أجنبية، وأقامت دفعها على ما يلي:

١- أنه يشترط لاعتبار الحسابات منتظمة أن تكون قيودها أمينة مطابقة لحقيقة الواقع وأن تتأكد مصلحة الضرائب من مراجعة هذه القيود على ما يحتفظ به الممول من مستندات تؤيدها، وإذ كانت هذه القيود محررة بلغة أجنبية دون أن تصحبها ترجمة باللغة العربية، فإن الممول يكون قد حال بفعله بين المصلحة وبين التمكن من فحص حساباته وتقديرها والتعرف على حقيقة مطابقتها للواقع أو مناقشته فيما ورد بها وهو ما يترتب عليه أن تصبح هذه الدفاتر في حكم المعدومة ...

٢- من المبادئ الأساسية المقررة في الدستور أن لغة البلاد الرسمية هي اللغة العربية كما أوجب القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٤٢ المعدل بالقانون رقم ١٣٢ لسنة ١٩٤٦ استعمال اللغة العربية في علاقات الأفراد بالهيئات الحكومية ومصالحها إذ نصت المادة الثانية منه على أنه يجب أن تحرر باللغة العربية جميع السجلات والدفاتر والمحركات التي يكون لمندوبي الحكومة أو مجالس المديرية أو الهيئات البلدية حق التفتيش والاطلاع عليها بمقتضى القوانين واللوائح ورتبت المادة الثالثة من هذا القانون عقوبة جنائية على مخالفة أحكامه وهي نصوص آمرة متعلقة بالنظام العام وإذ خالفها المطعون عليه وحرر دفاتره وحساباته باللغتين الفرنسية واليونانية فإنها تكون غير مشروعة ومخالفة للقانون ولا يعتد بها في تقدير أرباحه

٣- طبقاً للمبادئ الأساسية في قانون المرافعات لا يجوز للمحكمة أن تبني حكمها إلا على الأقوال التي سمعتها والمستندات التي قدمت إليها أثناء المرافعة

(١) الطعن بالنقض رقم ٣٩٩ لسنة ٣١ ق، جلسة ١٩٦٨/١/٢٤.

وأن يكون الطرف الآخر قد علم بها وفي مقدوره الاطلاع عليها ومناقشتها كما  
توجب تلك المبادئ أيضاً ألا يقضي القاضي بعلمه الشخصي وقد خالف الحكم  
هذه المبادئ وقضى بانتظام حسابات المطعون عليه في حين أنها محررة بلغة  
غير قانونية ولا تستطيع المصلحة فحصها ومناقشتها. ومن ثم فإنه يكون قد  
أخذ بدليل لم يتمكن الطرف الآخر من الإدلاء بدفاعه في خصوصه ولا يغير  
من ذلك أن يكون قد اعتمد في قضائه على ما جاء في تقرير الخبير إذ أن هذا  
التقرير مؤسس على مستندات محررة بلغة أجنبية ومخالف لما أوجبه المادة  
٢٤ من قانون السلطة القضائية رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٩.

وقد دحضت المحكمة هذه الدفوع بقولها "بالرجوع إلى القانون رقم ٦٢ لسنة  
١٩٤٢ المعدل بالقانون رقم ١٣٢ لسنة ١٩٤٦ يبين أنه نص في الفقرة الأولى  
من المادة منه على أنه "يجب أن يحرر باللغة العربية جميع ما يقدم إلى  
وزارات الحكومة ومصالحها ومجالس المديرية والهيئات البلدية من المخاطبات  
والعطاءات وغيرها من المحررات وما يلحق بها من الوثائق فإذا كانت هذه  
الوثائق محررة بلغة أجنبية وجب أن ترفق بها ترجمتها العربية ويترتب على  
عدم مراعاة هذا الحكم اعتبار تلك المحررات والوثائق كأن لم تكن". ونصت  
الفقرة الأولى من المادة الثانية على أنه "يجب أن تحرر باللغة العربية جميع  
السجلات والدفاتر والمحررات التي يكون لمندوبي الحكومة أو مجالس  
المديرية أو الهيئات البلدية حق التفتيش والاطلاع عليها بمقتضى القوانين أو  
اللوائح أو عقود الامتياز أو الاحتكار أو الرخص" ونصت المادة الثالثة على  
عقوبة جنائية على مخالفة أحكام المادة الثانية.

ومؤدى هذه النصوص أن المشرع فرق بين المحررات الموجهة إلى وزارات  
الحكومة ومصالحها وتلك التي يكون للجهات الحكومية حق التفتيش والاطلاع  
عليها بمقتضى القوانين واللوائح.

كما فرق في الجزاء المترتب على مخالفة أحكامه فيما يختص بتحرير هذين النوعين من المحررات بغير اللغة العربية واعتبر النوع الأول كأن لم يكن، ورتب عقوبة جنائية على المخالفة بالنسبة للنوع الثاني ولكنه استثنىها ولم يجردها من الأثر، وأجاز لصاحب الشأن أن يطلب تقديم ترجمة رسمية لها فإذا لم يتمسك بذلك وتمكن من الاطلاع عليها وفحصها فلا وجه للتمسك ببطانها. إذ كان ذلك، وكان الثابت في الدعوى أن مصلحة الضرائب قد اطلعت على دفاتر المطعون عليه وقامت بفحصها وانتهت من ذلك إلى أنها دفاتر غير نظامية ولم تطلب في أي مرحلة من مراحل الدعوى تكليف المطعون عليه بتقديم ترجمة رسمية لها فإن ما تنعاه على هذه الدفاتر يكون في غير محله".

ولا يشترط قانون الإجراءات الضريبية الموحد أن تكون الترجمة التي تطلبها المصلحة رسمية، أي صادرة من جهة حكومية، كمكتب الترجمة التابع لوزارة العدل.

ويكفي أن تكون هذه الترجمة صادرة من الجهات المعتمدة لدى مصلحة الضرائب، والتي يصدر بها بيان من رئيس المصلحة، يتضمن أسماء وعناوين المكاتب والجهات المرخص لها بالترجمة من الجهات المعنية، وتعتمدها مصلحة الضرائب.

ويثور التساؤل عن مدى جواز قبول اللجنة الداخلية ولجان الطعن المستندات باللغة الأجنبية، على أن تقوم اللجنة بترجمة المستندات بنفسها دون أن تطلب من الممول أو المكلف ذلك؟

وللإجابة على هذا التساؤل ينبغي الإشارة إلى أنه يتمتع على القاضى أن يقوم بترجمة المستندات الأجنبية بنفسه، حتى لا يكون قد قضى فى الدعوى بناءً على علمه الشخصى، وهو ما يتمتع على القاضى<sup>(١)</sup>.

ونرى أن اللجنة الداخلية هى جزء من مصلحة الضرائب ومن ثم يسرى بشأنها ما يسرى على موظفى المصلحة العاملين بوحداتها الإدارية الأخرى، وبالتالي يكون لأعضاء اللجنة الداخلية قبول المستند الأجنبى دون أن تطلب من الممول أو المكلف ترجمته، إذا رأت أنها قادرة على فهمه بلغته الأصلية،

---

<sup>(١)</sup> قضت المحكمة الاتحادية العليا بالإمارات العربية - فى الطعن رقم ٢٨٨ لسنة ٢٥ ق. ع نقض مدنى (المنشور فى مجلة الميزان، العدد رقم ١٠١ مارس ٢٠٠٨)، بأنه: "من المقرر أنه يجب على من يقدم مستندات محررة بلغة أجنبية أن يقدم ترجمة رسمية عربية لها، وهو ما لازمه ألا يقوم القاضى بترجمتها أو تعديل ترجمتها فيحكم بعلمه الشخصى فى مسائل فنية لم ينط به التصدى لها، إذ هو يتلقى أدلة الإثبات والنفي كما يقدمها الخصوم دون تدخل من جانبه".

ومن المفيد الإشارة بأن المادة ١٥٦ من قانون السلطة القضائية المصرى رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٢ تنص على أن "يلحق بكل محكمة العدد اللازم من المترجمين".

وقضت محكمة النقض المصرية- فى الطعن رقم ٢٣٣٣ لسنة ٥٩ ق، جلسة ١٦/١/١٩٩٤- بنقض الحكم الذى استند إلى محرر باللغة الفرنسية دون تقديم ترجمة عربية له. استناداً إلى أن النص فى المادة الثانية من الدستور على أن "الإسلام دين الدولة واللغة العربية لغتها الرسمية....". وفى المادة ١٩ من قانون السلطة القضائية رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٢ على أن "لغة المحاكم هى اللغة العربية،...- يدل على أن المشرع عد اللغة العربية من السمات الجوهرية والمقومات الأساسية التى ينهض عليها نظام الدولة، مما يوجب على الجماعة بأسرها حكومة وشعباً بحسب الأصل الإلتزام بها دون أية لغة أخرى كوسيلة للخطاب والتعبير فى جميع المعاملات وشتى المجالات على إختلافها. وحرص المشرع على تقنين هذا الحكم فى مجال القضاء بإيجاد نص صريح جلي المعنى قاطع الدلالة فى أن اللغة العربية هى المعتبره أمام المحاكم يلتزم بها المتقاضى والقاضى على السواء فيما يتعلق بإجراءات التقاضى أو الإثبات أو إصدار الأحكام.

وقد عالج هذا النص الحالة التى يتحدث فيها الخصوم أو الشهود بلغة أجنبية فأوجب ترجمة أقواله إلى اللغة العربية، وحكمه يجرى كذلك على سائر المحررات المدونة بلغة أجنبية التى يتسند إليها الخصوم فيتعين لقبول هذه المحررات أن تكون مصحوبه بترجمة عربية لها لذات العلة".

أو ترجمته بنفسها. ويسرى نفس الحكم على اللجان الإدارية الأخرى مثل لجان إعادة النظر فى الربط النهائى، ولجان الإسقاط ...

أما لجان الطعن، فهى كالقضاء، كيان قانونى مستقل عن مصلحة الضرائب، وإن كانت من الجهات الإدارية إلا أن المشرع منحها الاختصاص القضائى بالفصل فى المنازعات الضريبية، وعليها الالتزام بمبادئ وأصول التقاضى، ومن ثم يجب أن لا يفصل عضو لجنة الطعن فى النزاع المعروض عليه بناءً على علمه الشخصى، مما يقتضى وجوب إلزام مقدم المستند الأجنبى إليها بترجمته على مسئوليته، دون أن تقوم اللجنة بترجمته بنفسها، أو حتى تكليف مصلحة الضرائب بذلك.

### **مكان العمل الإجرائى**

يحدد القانون بالنسبة لبعض الأعمال الإجرائية المكان الذى يجب أن يتم فيه هذا الإجراء.

ويلاحظ أن القوانين الضريبية قد نصت على التزام كل من الممول أو المكلف، ومصلحة الضرائب، إسناد الاختصاص إلى مأمورية ضريبية، يحدد نطاق عملها الجغرافى أو النوعى اللاتحة التنفيذية للقانون، ويحدد مكانها قرارات من رئيس مصلحة الضرائب يتم نشرها بالوقائع المصرية، وذلك للتعامل مع هذه المأموريات دون غيرها، سواء فى تقديم الإقرارات أو التظلم أو الطعون أو الطلبات إليها، أو لتحديد الموظف المختص بإخطار الممول أو المكلف أو إعلانه بأى إجراء ضريبى.

ونظراً للتطورات الحديثة فى عالم الاتصال، واتساع مجالات استخدام مواقع الإنترنت وشبكات التواصل، وظهور البريد الإلكتروني، فإن قانون الإجراءات الضريبية الموحد اعتبر المنظومة الإلكترونية لمصلحة الضرائب بديلاً عن

مأمورية الضرائب المختصة، بحيث يصبح التعامل مع هذه المنظومة وفق الضوابط المقررة، بمثابة إجراء صحيح مكانياً .

**زمن العمل الإجرائي (المواعيد الإجرائية):** يجب لصحة الإجراء أن يتم في المواعيد التي قررها القانون، وهي التي تعرف بالمواعيد الإجرائية، أو مواعيد المرافعات، وهي المواعيد التي حددها القانون لاتخاذ الإجراءات<sup>(١)</sup>، والتي يتعين مراعاتها.

وتستهدف هذه المواعيد حسن سير القضاء بتقييد الخصوم بمواعيد معينة حتى لا تتأخر إجراءات الخصومة فيتأخر الفصل فيها، كما تهدف هذه المواعيد إلى ضمان حرية الدفاع للخصوم بحمايتهم من المفاجأة، ومنحهم الفرصة لإعداد وسائل دفاعهم، واتخاذ ما يرونه من إجراءات التقاضي في الوقت الملائم<sup>(٢)</sup>.

وكما هو معلوم فإن الميعاد هو فترة بين لحظتين، لحظة البدء ولحظة الانتهاء. ويختلف الميعاد الإجرائي عن غيره من المواعيد، فالميعاد الإجرائي يتم وفقاً لسلطة إجرائية، أي سلطة نشأت أثناء الخصومة أو بسببها، ويكون السقوط جزاءً على أي إجراء معين لم يتم في الميعاد المحدد قانوناً، وهو أشد قسوة من البطلان، في أنه لا يمكن تحوله وانتقاصه وتصحيحه، لأن الميعاد الذي يفوت لا يعود.

أما المواعيد الأخرى التي نصت عليها القوانين التي يترتب على بدئها أو انقضائها نتائج معينة، ليست من المواعيد الإجرائية، فميعاد التقادم -مثلاً- يتعلق بالحق في الدعوى، ويرمى إلى وظيفة متعلقة بأداء الخصومة.

<sup>(١)</sup> يجيز قانون الإجراءات الضريبية اللبناني - المادة ٧/٩- لوزير المالية في حالات الضرورة أن يمد المهل (المواعيد) القانونية المنصوص عليها في هذا القانون والقوانين الضريبية، وذلك بصورة عامة وشاملة لجميع المكلفين.

<sup>(٢)</sup> د. أحمد المليجي: الموسوعة الشاملة في قانون المرافعات، الجزء الأول، ص ٥٧٧، وص ٥٧٨.

وتختلف المواعيد الإجرائية عن مواعيد السقوط؛ فى أن مواعيد المرافعات أو المواعيد الإجرائية، تتخلل الإجراءات، ويؤدى عدم احترام هذه المواعيد إلى زوال خصومة صحيحة، أما مواعيد السقوط تسبق رفع الدعوى إلى القضاء، ويترتب على عدم احترام مواعيد السقوط سقوط الحق الموضوعى وعدم إمكان المطالبة به<sup>(١)</sup>.

### أنواع المواعيد الإجرائية

يقسم الفقه<sup>(٢)</sup> مواعيد المرافعات أو المواعيد الإجرائية، إلى ثلاثة أنواع هى:

١- **المواعيد الكاملة:** وهى المواعيد التى يجب انقضاؤها قبل مباشرة الإجراء، أو قبل حضور الخصم المكلف بالحضور، فلا يجوز اتخاذ الإجراء إلا بعد انقضاء الميعاد، مثل مواعيد التكليف بالحضور.

٢- **مواعيد يجب أن يتم العمل قبل بدئها:** ومن أمثلتها وجوب التقرير بالاعتراض على قائمة شروط البيع قبل الجلسة بثلاثة أيام على الأقل (المادة ٤٣٢ مرافعات).

٣- **مواعيد ناقصة:** وهى المواعيد التى يجب اتخاذ الإجراء فى أثنائها، ومن أمثلتها مواعيد الطعن فى الأحكام وميعاد إيداع قائمة شروط البيع فى التنفيذ على العقار (مادة ٤١٤ مرافعات).

ويوصف هذا النوع من المواعيد بأنه ناقص، لأن الإجراء يجب أن يتخذ قبل انتهاء الميعاد بأكمله، ولأن من قرر له الميعاد لا يفيد منه كاملاً، إذ يجب عليه أن يقوم بالإجراء قبل انقضاء اليوم الأخير منه.

---

(١) اعتبرت اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية اللبنانى - فى المادة ١٠ منه - أن المدد المعينة فى القانون لاستعمال حق من قبل المكلف، هى مدد إسقاط يودى تجاوزها إلى سقوط هذا الحق، اما المدد المحددة فى القانون للإدارة الضريبية فلا تكون مدد إسقاط إلا إذا تم ذكر ذلك صراحة فى النص.

(٢) د. أحمد المليجي: الموسوعة الشاملة فى قانون المرافعات، الجزء الأول، ص ٥٨١.

وفى جميع الأحوال لا يجوز للسلطة التنفيذية (ممثلة فى مصلحة الضرائب)، ولا السلطة القضائية، أن تمد المواعيد التى حددها القانون، ما لم يمنحها القانون هذه السلطة بنص صريح، حتى ولو تراءى لهذه السلطة أن المواعيد المحددة قانوناً غير كافية. كما لا يجوز تقصير المدة التى حددها القانون، حتى ولو قبل الخصم الذى تقرر الميعاد لمصلحته التقصير، ما لم يسمح القانون بتقصير المواعيد.

### حساب المدد الإجرائية

يعتبر تحديد المشرع مدة زمنية معينة للقيام بالإجراء، سواءً من جانب مصلحة الضرائب<sup>(١)</sup>، أو من جانب الممول والمكلف، من النظام العام، الذى

---

(١) تنص المادة ٩ من قانون الإجراءات الضريبية اللبناى على أنه - فى حال لم يحدد القانون مهلة خاصة لإجراء ما أو تنفيذ موجب معين، تعطى الإدارة الضريبية للمكلف مهلة لهذه الغاية تتناسب مدتها مع طبيعة الإجراء أو تنفيذ الموجب شرط أن لا تقل هذه المهلة عن ثلاثة أيام عمل. ٢- فى احتساب المهل، لا يدخل ضمن المهلة يوم التبليغ أو يوم حصول الواقعة التى نشأت المهلة بسببها. ٣- تقضى المهل المحددة بالأشهر أو بالسنوات فى اليوم المقابل من الشهر الأخير من المهلة وفى حال عدم وجود يوم مقابل تنتهي المهلة فى آخر يوم من هذا الشهر. ٤- تحتسب المهل من منتصف ليل تاريخ ابتداء المهلة إلى منتصف ليل اليوم المعين لانتهائها، أو عند انقضاء آخر ساعة من ساعات الدوام الرسمي للعمل فى حال وجود دوام رسمي للإدارة الضريبية فى مراجعة المكلف لها. ٥- إذا صادف آخر يوم فى المهلة يوم عطلة رسمية بما فيها يوم الأحد تمدد المهلة إلى أول يوم عمل يليه. ٦- ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، تكون المهل المعينة فى هذا القانون لاستعمال حق من قبل المكلف مهل إسقاط يؤدي تجاوزها إلى سقوط هذا الحق. ٧- مع مراعاة أحكام المادة ٣٩ والمادة ٦١ من هذا القانون، يمكن لوزير المالية فى حالات الضرورة أن يمدد المهل القانونية المنصوص عليها فى هذا القانون والقوانين الضريبية، وذلك بصورة عامة وشاملة لجميع المكلفين. ٨- يعتبر تقديم المستندات المطلوبة واقعاً ضمن المهلة القانونية فى حال أرسلت هذه المستندات بالبريد العادي أو المضمون أو بالبريد الإلكتروني وفقاً لآلية توضع لهذه الغاية بقرار يصدر عن وزير المالية أو فى حال قدمت مباشرة إلى الإدارة الضريبية قبل انتهاء هذه المهلة. ويعتد لهذه الغاية بتاريخ الإيداع بالبريد أو تاريخ الرسالة الإلكترونية المطابقة لمضمون المستند الإلكتروني وفقاً للأصول.

يتعين الالتزام به، والا كان الإجراء الذى يتم قبل هذا الإجراء كأن لم يكن، والإجراء الذى يتم بعده يكون باطلاً بطلاناً مطلقاً، ويكون لكل ذى مصلحة التمسك بهذا البطلان فى أى مرحلة تكون عليها الدعوى الضريبية.

### كيفية حساب المواعيد

بينت المادة ١٥ من قانون المرافعات كيفية تحديد المواعيد الإجرائية، حيث تنص على أنه: إذا عين القانون للحضور أو لحصول الإجراء ميعاداً مقدراً بالأيام أو بالشهور أو بالسنين، فلا يحسب منه يوم الإعلان أو حدوث الأمر المعتبر فى نظر القانون مجزئاً للميعاد. أما إذا كان الميعاد مما يجب انقضاؤه قبل الإجراء فلا يجوز حصول الإجراء إلا بعد انقضاء اليوم الأخير من الميعاد. وينقضى الميعاد بانقضاء اليوم الأخير منه إذا كان ظرفاً يجب أن يحصل فيه الإجراء.

وإذا كان الميعاد مقدراً بالساعات كان حساب الساعة التى يبدأ منها والساعة التى ينقضى بها على الوجه المتقدم. وتحسب المواعيد المعينة بالشهر أو بالسنة بالتقويم الشمسى ما لم ينص القانون على غير ذلك.

ولقد اعتنى المشرع - فى المادة ١٦ مرافعات - بمواعيد المسافة، بالنص على أن تضاف إلى الميعاد الأسمى ميعاد مسافة بين المكان الذى يجب انتقال الشخص المستفيد من الميعاد أو ممثله منه، والمكان الذى يجب الحضور فيه أو القيام بعمل إجرائى خلال هذا الميعاد<sup>(١)</sup>.

---

(١) قضت محكمة النقض - فى الطعن رقم ١٨٧٦ لسنة ٥٥ق، جلسة ١٩٩٢/٦/٨ - بأنه من المقرر فى قضاء هذه المحكمة أن الوزير هو الذى يمثل الدولة فى الشئون المتعلقة بوزارته، وبالتالي تكون وزارة المالية التى يمثلها وزيرها هى صاحبة الصفة فى الدعاوى التى ترفع من وعلى المصالح التابعة لها، ومن بينها مصلحة الضرائب، دون اعتداد بمقر الأمورية بالنزاع. وكان الثابت بالأوراق أن الحكم المطعون فيه قد صدر بتاريخ ١٧/٤/١٩٨٥ وأودعت صحيفة الطعن قلم كتاب محكمة النقض بتاريخ ١٧/٦/١٩٨٥ أى فى اليوم الحادى والسنتين دون أن يصادف اليوم السابق عليه الأحد

ويجب لإضافة ميعاد المسافة أن تكون المسافة المتقدم ذكرها خمسين كيلومتراً على الأقل، فإن قلت عن هذا فلا يضاف أى ميعاد للمسافة. ولقد حددت المادة ١٧ من قانون المرافعات مواعيد المسافة لمن يقع موطنه خارج البلاد بستين يوماً أياً كان البلد الأجنبي الذى يقيم فيه الشخص. ولئن كانت إضافة ميعاد المسافة قاعدة عامة يتعين اتباعها بالنسبة لجميع المواعيد، إلا أن هناك حالات لا يتعين بالنسبة لها إضافة ميعاد مسافة، ومنها حالة قيام الشخص بالإجراء فى داخل دائرة موطنه لا خارجها، أو أن يتفق الخصوم على عدم إضافة مواعيد مسافة، أو أن يتخذ الإجراء فى مواجهة الأصيل أو وكيله فى موطنه الواقع بدائرة المحكمة.

ولا يعمل بميعاد المسافة للمتوطن خارج البلاد إذا كان الإعلان يتم فى مصر لشخصه أثناء وجوده فى داخل مصر إلا إذا رأى قاضى الأمور الوقتية، أو للمحكمة، مد الميعاد إذ قد يحتاج هذا الشخص الاتصال بموطنه فى الخارج. حيث يجوز بأمر من قاضى الأمور الوقتية انقاص ميعاد المسافة بالنسبة للمتوطنين فى خارج البلاد تبعاً لسهولة المواصلات وظروف الاستعجال، وليس لقاضى الأمر الوقتية أن يزيد المواعيد. مع مراعاة ما نصت عليه المادة ٦١ من القانون رقم (١) لسنة ٢٠٠٠ بأن ميعاد الاستئناف ستون يوماً لمن لا موطن له فى مصر دون إضافة ميعاد مسافة.

**وتطبيقاً لكل ذلك:** قضى بأن<sup>(١)</sup> أن المشرع - فى قانون المرافعات - قد أورد قاعدة عامة مقتضاها ألا يحسب لحصول الإجراء يوم حدوث الأمر المجرى للميعاد، ولا ينقضى الميعاد إلا بانقضاء اليوم الأخير منه، فإذا وقع آخر الميعاد خلال عطلة رسمية فإنه يمتد إلى أول يوم من أيام العمل بعدها.

---

١٩٨٥/٦/١٦ عطلة رسمية وكان موطن وزير المالية الذى يمثل مصلحة الضرائب ديوان عام وزارة المالية بمدينة القاهرة، فليس ثمة محل لإضافة ميعاد مسافة إلى ميعاد الطعن".  
(١) الطعن بالنقض رقم ٣٤٥٧ لسنة ٧٢ق، جلسة ٢٣/٣/٢٠١٣.

وإذا كان الطاعن قد أعلن فى موطنه المختار ( مكتب محاميه ) دون موطنه الأسمى فى القاهرة التى بها مقر محكمة النقض، فإنه يتعين فى حساب ميعاد الطعن بالنقض إضافة ميعاد مسافة من الموطن المختار إلى مقر محكمة النقض، وذلك باعتبار أن موطنه المختار لا شأن له بعمل النقض<sup>(١)</sup>.

ويجب اعتبار ميعاد المسافة مع ميعاد الاستئناف ميعاداً واحداً، يتكون منهما ميعاد الطعن، ويتعلق هذا الميعاد بالنظام العام، فتقضى به المحكمة من تلقاء نفسها<sup>(٢)</sup>. أما إذا كان الميعاد لا يتعلق بالنظام العام فيكون على الخصم صاحب المصلحة التحقق من مراعاة إضافة ميعاد المسافة إليه عملاً بالقواعد العامة، ولا تملك المحكمة إضافته من تلقاء نفسها<sup>(٣)</sup>.

والعبارة فى احتساب ميعاد المسافة وفقاً لما هى عليه عن طريق السكك الحديدية، فلا يجوز الاعتداد بالطريق البرى<sup>(٤)</sup>.

### **أثر القوة القاهرة والحادث الفجائى فى المواعيد الإجرائية**

يؤثر كل من القوة القاهرة والحادث الفجائى فى أجل الإجراء أو الميعاد المقرر له. ويختلف الفقهاء<sup>(٥)</sup> فى التمييز بين القوة القاهرة والحادث الفجائى، فمن يرى

(١) الطعن بالنقض رقم ٢٥٠٠ لسنة ٦٧ ق، جلسة ٢٦/١١/٢٠٠١.

(٢) الطعن بالنقض رقم ٢٤٣٦ لسنة ٥٢ ق، جلسة ٢٣/٤/١٩٨٧، والطعن بالنقض رقم ١٤٩٤ لسنة ٥٤ ق، جلسة ١٣/١/١٩٨٨.

(٣) د. أحمد المليجى: الموسوعة الشاملة فى قانون المرافعات، الجزء الأول، ص ٥٩٩.

(٤) الطعن بالنقض رقم ٢٦٨٩ لسنة ٥٦ ق، جلسة ١٣/٦/١٩٩١.

(٥) أنظر فى ذلك: د. سليمان مرقس: نظرية دفع المسئولية، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٣٦، ص ١٨٧.

وقد جمعت أحكام النقض بين القوة القاهرة والحادث الفجائى؛ إذ جاء الحكم الصادر فى الطعن رقم ٦٧٧ لسنة ٦٩ ق، جلسة ١٠/٤/٢٠١٢، أنه يشترط لاعتبار الحادث قوة القاهرة أو حادثاً فجائياً، عدم إمكان توقعه واستحالة دفعه، فيجب أن يكون الحادث غير مستطاع التوقع لا من جانب المدعى عليه فحسب، بل من جانب أشد الناس يقظة وبصراً بالأمر. والمعيار هنا موضوعى ذاتى. ويعنى

أن القوة القاهرة تكون من مصدر خارجي كالزلازل، أما الحادث الفجائي مصدره داخلي كانفجار السيارة، وإن القوة القاهرة يستحيل تداركها استحالة مطلقة، بينما يستحيل تدارك الحادث الفجائي ولكنها استحالة نسبية، وأياً كان وجه الخلاف بينهما، فإن كلاً من القوة القاهرة والحادث الفجائي يعد سبباً أجنبياً يعفى من الالتزام .

**القوة القاهرة:** يترتب على وقوع حالة من حالات القوة القاهرة توقف سريان المواعيد الإجرائية المحددة بالقوانين واللوائح والقرارات الإدارية، على أن تستكمل مدتها بعد إنتهاء هذه الحالة<sup>(١)</sup>.

وقد أعتبرت الفترة من ١٧ مارس ٢٠٢٠ إلى ٢٧ يونيو ٢٠٢١ قوة القاهرة<sup>(١)</sup> بسبب تفشى جائحة فيروس كورونا (كوفيد ١٩) ، وترتب على ذلك أن حكم

---

شرط استحالة دفع الحادث أنه إذا أمكن دفعه حتى لو استحال توقعه لم يكن قوة القاهرة أو حادثاً فجائياً، ويجب أن يكون الحادث من شأنه أن يجعل تنفيذ الالتزام مستحيلاً استحالة مطلقة، فلا تكون استحالة بالنسبة إلى المدين وحده، بل استحالة بالنسبة لأى شخص يكون في موقف المدين ."

ويذهب قضاء مجلس الدولة إلى أنه يشترط في القوة القاهرة أو السبب الأجنبي أن يكون غير ممكن التوقع مستحيل الدفع، فإذا أمكن توقع الحادث حتى لو استحال دفعه، أو أمكن دفع الحادث ولو استحال توقعه لم يكن قوة القاهرة. (المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٣٢٠ لسنة ١٢ ق، عليا، جلسة ١٩٦٩/٢/١٥).

<sup>(١)</sup> يترتب على القوة القاهرة آثار مباشرة وآثار غير مباشرة؛ ومن الآثار المباشرة كوفاء الخصم أو فقده أهلية التقاضى، فإن ذلك يؤدي إلى وقف السير فى الدعوى وبطلان الإجراءات المتخذة خلال مدة الوقف. ومن الآثار غير المباشرة انتفاء المسؤولية التقصيرية عن أى طرف من أطراف الرابطة الإجرائية والمكلف بالقيام بعمل إجرائى، فإذا لم يتم بتنفيذه خلال المدة المحددة قانوناً، فلا تنهض مسؤوليته التقصيرية لأن القوة القاهرة هى التى حالت بينه وبين مباشرته العمل الإجرائى الملقى على عاتقه، بجانب تمتع الخصم بالتسييس من عبء الإثبات الملقى على عاتقه، فإذا كان قد فقد الدليل الكتابى بسبب القوة القاهرة، جاز إثبات الحق موضوع الدعوى بكافة طرائق الإثبات، بما فى ذلك البيئة الشخصية والقرينة القضائية بدلاً من الدليل الكتابى. أنظر: د. ياسر باسم زنون: القوة القاهرة وأثرها فى أحكام قانون المرافعات المدنية، مجلة الرافدين، المجلد (١٠)، العدد(٣٦)، السنة (٢٠٠٨)، ص ٥٠، وص ٥١.

القضاء بوقف سريان المواعيد الإجرائية المتعلقة بالطعن<sup>(٢)</sup> على الأحكام خلال هذه المادة، ووجوب احتساب ميعاد الطعن بإضافة المدة السابقة على الوقف للمدة اللاحقة عليه، دون تضمين مدة الوقف.

ولما طالت مدة الجائحة، وتكررت، تدخل المشرع بأن منح بالقانون رقم ١٥٢ لسنة ٢٠٢١ رئيس مجلس الوزراء - بعد موافقة مجلس الوزراء حال نقشى الأوبئة أو الجوائح الصحية أن يصدر قراراً<sup>(٣)</sup> باتخاذ أى من التدابير اللازمة لمواجهة هذه الأخطار بما يحفظ الصحة والسلامة العامة، ومن بين هذه التدابير<sup>(٤)</sup>:

-مد آجال تقديم الإقرارات الضريبية أو مد آجال سداد كل الضرائب المستحقة أو بعضها لمدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر قابلة للتجديد لمدد أخرى مائة، ولا يترتب على فترات المد استحقاق مقابل تأخير أو ضريبة إضافية بحسب الأحوال، كما لا تدخل فترات المد المشار إليها فى حساب مدة تقادم الضريبة المستحقة.

---

(١) أصدر رئيس مجلس الوزراء القراران: ١٢٤٦ و ١٢٩٥ لسنة ٢٠٢٠ فى هذا الشأن.

(٢) حكم النقض فى الطعن رقم ٩٩١٩ لسنة ٩٠ ق، جلسة ٢٧/٣/٢٠٢١.

(٣) تنص الفقرة الأخيرة من المادة (١) من القانون رقم ١٥٢ لسنة ٢٠٢١ المذكور -على أنه يجب أن يحدد القرار مدة سريانه بما لا يجاوز عاماً قابلة للتجديد، ويعرض القرار على مجلس النواب خلال سبعة أيام من تاريخ صدوره، ليقرر ما يراه بشأنه؛ فإذا كان المجلس فى غير دور الانعقاد العادى، أو غير قائم، وجب عرض القرار عليه فى أول اجتماع لدور الانعقاد الجديد أو على المجلس الجديد بحسب الأحوال، فإذا لم يعرض القرار فى الميعاد المشار إليه، أو عرض ولم يقره المجلس اعتبر كأن لم يكن ما لم يقرر المجلس خلاف ذلك، وينشر القرار فى الجريدة الرسمية، وتتبع ذات الإجراءات عند اتخاذ تدابير جديدة بخلاف التى عرضت على المجلس أو عند تجديد القرار بعد انتهاء مدة سريانه المشار إليها.

(٤) أنظر البنود ١٢ و ١٣ و ٢١ من المادة رقم (١) من القانون المذكور.

- تقسيط الضرائب أو مد آجال تقسيطها لمدة لا تجاوز ثلاثة أشهر قابلة للتجديد لمدد أخرى مماثلة، ولا يترتب على فترات التقسيط أو المد استحقاق مقابل تأخير أو ضريبة إضافية بحسب الأحوال.

- وقف سريان مواعيد سقوط الحق، والمواعيد الإجرائية الخاصة بالتظلمات الوجوبية والدعاوى والطعون القضائية، وغيرها من المواعيد والآجال المنصوص عليها بالقوانين والقرارات التنظيمية، على أن يستأنف احتساب المواعيد من اليوم التالي لانتهاؤ مدة التعطيل، ولا يسرى حكم وقف سريان المواعيد على الآجال، والمواعيد الخاصة بالحبس الاحتياطي والطعن فى الأحكام الجنائية الصادرة بشأن الأشخاص المحبوسين تنفيذاً لتلك الأحكام.

وقد جرى قضاء المحكمة الإدارية العليا على أن<sup>(١)</sup> المرض العقلي يعتبر من الأعدار التي ترقى إلى مرتبة القوة القاهرة في مجال منع المريض من مباشرة دعوى الإلغاء في ميعادها القانوني فيقف الميعاد ولا يسري في مواجهته حتى يبرأ ويتمكن من اتخاذ إجراءات الطعن، وأن<sup>(٢)</sup> العبرة في اعتبار المرض سواء كان نفسياً أو عقلياً أو عصبياً - من قبيل القوى القاهرة التي توقف سريان مواعيد دعوى الإلغاء، هي بمدى تأثير المرض على ادراك المريض، فان كان هذا المرض يودي الى فقد الادراك كلياً، بحيث لا يكون المريض واعياً ومدركاً لما يجري من حوله، فانه يوقف سريان ميعاد دعوى الإلغاء.

**الحدث الفجائي:** إذا كانت القوة القاهرة تكون بسبب خارجي لا يمكن قهره، فغن الحادث الفجائي يكون بسبب داخلي يأتي فجأة ولا يمكن دفعه في الحال، ومن ثم اعتبر الإغماء المفاجئ حدثاً مفاجئاً، وعليه يمكن أن نعتبر تعطل المنظومة الإلكترونية التي تتلقى الإقرارات الضريبية من الممولين أو المكلفين، وغيرها من

(١) المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٢١٠١١ لسنة ٥٢ ق جلسة ٢٦/٣/٢٠٠٨.

(٢) في هذا المعنى حكم المحكمة الادارية العليا في الطعن رقم ١١٤١٣ لسنة ٥٣ ق.ع جلسة ٢٦/٩/٢٠٠٩.

الإجراءات التي حدد لها القانون ميعاداً، في مثل هذه الحالة بمثابة ظرفاً استثنائياً، أو حدثاً فجائياً، يجيز مد ميعاد الإقرار إلى أن ينتهي هذا الظرف.

### **أثر استخدام الوسائل الإلكترونية في مد المواعيد**

تتيح الوسائل الإلكترونية الحديثة لكل من الإدارة الضريبية والممول أو المكلف تقديم الطعون والاعتراضات والإخطارات والإعلانات وغيرها من الإجراءات عبر المنظومة الضريبية الإلكترونية طوال اليوم، أى على مدى أربع وعشرين ساعة، بغض النظر عن مواعيد العمل الرسمية، وطوال أيام الأسبوع، دون توقف بسبب الإجازات أو العطل أياً كانت، كما يجوز تقديم هذه الأوراق، أو عبارة أدق تحميلها على موقع المنظومة الإلكترونية، من أى مكان يوجد فيه صاحب الشأن، مما يثير التساؤل عن مدى الحاجة إلى تطبيق أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، فيما يتعلق بمد المواعيد، أو إضافة مواعيد المسافة، فى هذه الحالة.

وذهبت بعض الآراء إلى أن<sup>(1)</sup> إتاحة القيام بالإجراء إلكترونياً، فى أى وقت وفى أى مكان، لا تحتاج إلى مد الميعاد، أو إضافة مواعيد مسافة إليه، طالما كانت المنظومة الإلكترونية تعمل بكفاءة طوال الوقت.

بيد أن النص على مد الميعاد وإضافة ميعاد المسافة، مقرر بالقانون لمصلحة صاحب الشأن، دون أن ينسخه قانون آخر، ولا يتوقف على كون مكان تقديم الإجراء أو استلامه متاحاً طوال الوقت، أو فى أوقات محددة، حيث لا يمنع من مد ميعاد تقديم الإقرار المستحق فى نهاية مارس مثلاً، إذا صادف يوم جمعة، إلى أول يوم عمل وهو يوم الأحد، حتى ولو ثبت أن مصلحة الضرائب تعمل بالفعل - استثناء لتلقى الإقرارات - يومى الجمعة والسبت.

---

<sup>(1)</sup> Grant Thornton, Kenya: TAX ALERT, February 2016.

كما أن إضافة ميعاد المسافة يسرى، حتى ولو أمكن صاحب الشأن المقيم بعيداً عن مقر مصلحة الضرائب أن يصل إلى هذا المقر بسرعة، لو استخدم وسيلة مواصلات أسرع، كطائرة مثلاً. ولا يجوز إنقاص مواعيد المسافة المقررة قانوناً إلا استثناءً وبإذن من قاضى الأمور الوقفية، تبعاً لظروف الاستعجال التى يقرها<sup>(١)</sup>.

وبناءً على ذلك نرى أن أحكام مد المواعيد وضافة مواعيد المسافة لازالت سارية، فى ظل العمل بالمنظومة الإلكترونية، إلى أن يتدخل المشرع بنص خاص ينسخ هذه الأحكام، أو يعيدها تنظيمياً على نحو يتفق مع الوسائل الإلكترونية الحديثة.

كما أنه لا يجوز الإعلان الإلكتروني فى أيام العطلات الرسمية، حتى لا يكدر الأشخاص أيام راحتهم الأسبوعية، وألا تفسد مسرتهم فى الأعياد الدينية والقومية<sup>(٢)</sup>.

وهذه الحكمة يستوى فيها الإعلان بالوسائل التقليدية والإلكترونية، فالمعول عليه كون اليوم عطلة رسمية، لا كون عامل البريد أو المحضر فى إجازة رسمية.

---

(١) المادة (١٧) من قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨.

(٢) د. أحمد هندی: قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص ٢٨٦ وص ٢٨٧.

## المبحث الثالث تفسير القانون الإجرائى

يعتبر قانون الإجراءات الضريبية فرعاً من القوانين الضريبية، وتسرى بشأنه القواعد العامة لتفسير قوانين الضرائب، والتي يسود الاتجاه بتفسيرها تفسيراً حرفياً، كالقوانين الجنائية، باعتبار أن القوانين الضريبية تشبه القوانين الجنائية فى أن كل منها ينطوى على مساس بالشخص أو ماله، فكما يؤدي تطبيق القوانين الجنائية إلى حرمان الشخص من حريته، أو مصادرة أملاكه، فكذلك قانون الضريبة يحرم الممول أو المكلف من بعض ماله، ويمكن أن يمس حريته إذا كان متهرباً.

ومع ذلك فإن مجلس الدولة لا يتقيد بحرفية القوانين الإجرائية، كقانون المرافعات المدنية والتجارية وقانون الإجراءات الجنائية، وذلك حتى يتمكن من إعمال الرقابة على المشروعية التي يختص بها<sup>(١)</sup>، مما يسمح له بالخروج عن التفسير الحرفى، إلى التفسير الغائى للنص، الذى يبحث فى غاية النص الإجرائى، وتطبيقه بما يحمى مبدأ المشروعية.

وفى سبيل هذه الغاية اعتنق القضاء عدة مبادئ، وقرائن، يحكم من خلالها على مدى تطبيق النص الإجرائى فى الواقع، ومن ذلك: قرينة مفادها أن الإجراءات قد روعيت<sup>(٢)</sup>، أى لا تطالب جهة الإدارة، أو الطاعن، بإثبات صحة

---

(١) حكم محكمة القضاء الإدارى فى القضية رقم ١٥٤٢ لسنة ٦ ق، مشار إليه فى د. مصطفى أبو زيد فهمى، القضاء الإدارى ومجلس الدولة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٩، ص ٦٩١.

(٢) وهذه القرينة مستمدة من نص الفقرة الثانية من المادة ٣٠ من قانون حالات ولجاءات الطعن بالنقض رقم ٥٧ لسنة ١٩٥٩ بأن "الأصل اعتبار أن الإجراءات قد روعيت فى أثناء نظر الدعوى، ومع ذلك فلصاحب الشأن أن يثبت بكافة الطرق أن تلك الإجراءات قد أهملت أو خولفت، ما لم تكن

ما قام به من إجراء، ويكون على من يدعى خلاف ذلك إثبات العكس، وصولاً إلى غايته ببطان هذا الإجراء.

وتسرى على الإجراءات قاعدة الغش يبطل كل شيء، حيث يجب اتباع حسن النية الواجب توافرها في التصرفات والإجراءات عموماً صيانة لمصلحة الأفراد، ولذا<sup>(١)</sup> يبطل الحكم إذا ثبت أنه صدر عن إجراءات تتطوى على غش، بقصد تقوية الإجراء على صاحب المصلحة رغم استيفائه من جانبه، بما يجب عليه القيام به قانوناً .

ويحمى القانون الشخص حسن النية الذي يقوم بالإجراء بناءً على شواهد من الواقع تدل على أن الطرف الآخر يحوز مركزاً قانونياً صحيحاً يجيز له توجيه الإجراء، أو أن يوجه الإجراء إليه، وذلك بالرغم من أنه لا يحوز هذا المركز حقيقة، فيقرر القانون حماية حسن النية بناءً على الوضع الظاهر، فلا يضار بسبب قيام الطرف الآخر بخداعه<sup>(٢)</sup>.

وبذلك قضت محكمة النقض بأن المشرع قد اعتد في عدة تطبيقات هامة بالوضع الظاهر، لاعتبارات توجبها العدالة، وحماية حركة التعامل في المجتمع، وتنضبط جميعها مع وحدة علتها، واتساق الحكم المشترك فيها بما

---

مذكورة في محضر الجلسة أو في الحكم، فإذا ذكر أنها اتبعت فلا يجوز إثبات عدم اتباعها إلا بطريق التزوير". وقد رددت محكمة النقض هذا الحكم بقولها : " أن الأصل في الإجراءات الصحة ومن يدعى العكس يتحمل عبء الإثبات بكافة طرق الإثبات....".أنظر على سبيل المثال: الطعن بالنقض رقم ٦٩١ لسنة ٨٦ ق، جلسة ٢٠٠٠/١١/٨.

لمزيد من التفصيل؛ يراجع : د. محمود مختار عبد المغيث: قرينة الصحة الإجرائية - دراسة في أحكام محكمة النقض المصرية، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم ١، عام ٢٠١٨.

<sup>(١)</sup> الطعن بالنقض رقم ٥٢٢٩ لسنة ٨٠ ق، جلسة ٢٠٢١/١٠/١٩.

<sup>(٢)</sup> على صلاح كريم: الوضع الظاهر في قانون المرافعات، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٩، ص ٦٢ وما بعدها.

يحول وصفها بالاستثناء، وتصبح قاعدة واجبة الأعمال متى توافرت موجبات أعمالها، واستوفت شرائط تطبيقها. ومؤداها أنه إذا كان صاحب الحق قد أسهم بخطئه سلباً أو إيجاباً - فى ظهور المتصرف على الحق بمظهر صاحبه، مما يدفع الغير حسن النية إلى التعاقد معه، للشواهد المحيطة بهذا المركز، والتي من شأنها أن تولد الاعتقاد الشائع بمطابقة هذا المظهر للحقيقة<sup>(١)</sup>.

وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض بأنه إذا باشر المحامي إجراءً قبل أن يصدر توكيل له من ذى الشأن، الذى كلفه بالعمل، فإنه لا يعترض عليه بأن التوكيل لاحق على تاريخ الإجراء، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك<sup>(٢)</sup>.

وأن الجزاء الذى رتبته القانون على من زاول أعمال المهنة رغم استبعاد اسمه من الجدول هو إحالته على مجلس التأديب لتوقيع الجزاء الذى فرضه القانون لهذه المخالفة. وأن هذا الاستبعاد يزول بمجرد سداد الاشتراك المتأخر، ومؤدى ذلك أن المشرع لم يرد أن ينزع عن المحامي الذى يقوم بسداد الاشتراك فى الميعاد صفته كمحام، وأن مباشرته لأعمال مهنته رغم استبعاد اسمه لا يبطل عمله، وإنما يعرضه للمحاكمة التأديبية<sup>(٣)</sup>.

كذلك لا يبطل الإجراء الخطأ فى اسم المخاطب بالإعلان، بحسن نية<sup>(٤)</sup>، إذا كان قد تم إعلانه بناءً على اسمه المشهور، أو لقبه الشائع، والذى يختلف عن

---

(١) الطعن بالنقض رقم ٨٢٦ لسنة ٥٤ق، جلسة ١٦/٢/١٩٨٦.

(٢) الطعن بالنقض رقم ٣١١ لسنة ٢٥ق، جلسة ١١/٥/١٩٦٩.

(٣) الطعن بالنقض رقم ٢٦٩ لسنة ٣٧ق، جلسة ٤/٥/١٩٧٢.

(٤) لا يوجد اتفاق بين الفقهاء على معنى حسن النية، والراجع فى نظرنا فى تعريف *Martine* أن مفهوم حسن النية ذو طبيعة مزدوجة، فهو يتطلب الاعتقاد الخاطئ مع ضرورة استبعاد الغش والخداع. ولمزيد من التفاصيل يراجع: د. عاطف نصر مسلمى على: نظرية الأوضاع الظاهرة فى القانون الإدارى، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٩٢، ص ٣٨٠ وما بعدها.

الاسم الحقيقي له، طالما وجه إلى المقصود إعلانه، على محل إقامته الفعلي أو المحل المختار.

واعتد القضاء بالمواطن الظاهر، بأنه<sup>(١)</sup>: "إذا بدأت الخصومة بين طرفين، فإن لكل طرف أن يعلن خصمه أثناء الخصومة في موطنه، الذي كان موطناً له عند بدء الخصومة، ولو غيره بعد بدئها وانتقل إلى موطن آخر، ما دام لم يخبر خصمه بهذا التغيير صراحة".

والأصل أن الإجراءات من النظام العام الذي يترتب على مخالفتها البطلان، ولا يجوز الاتفاق على ما يخالفها، مما تستلزم من كل من الإدارة الضريبية وصاحب الشأن الاهتمام بمراعاة الشكلية واستيفاء كافة البيانات والمتطلبات التي يشترطها القانون ولائحته التنفيذية في كل إجراء، وإلا قضى ببطلانه. ومع ذلك؛ تتدرج مراتب بطلان الإجراء الضريبي، كغيره من الإجراءات، ما بين البطلان المطلق المقرر لمصلحة عامة، مما لا يجوز تصحيحه أو التغاضي عنه، والبطلان النسبي، الذي يمكن التسامح بشأنه إذا كان مقررًا لمصلحة شخص الممول أو المكلف ولم يتمسك به على النحو الذي سوف نوضحه تفصيلاً فيما بعد.

وإذا اكتنف النص الإجرائي غموضاً، بحيث يحتمل الأمرين معاً في نفس الوقت، فإننا نميل إلى ما يراه بعض الفقهاء<sup>(٢)</sup> من أن الغموض إذا تعلق بقيد إجرائي ضد الممول تعين إسقاط هذا الإجراء، أو عدم اشتراط توافره. أما إذا تعلق الغموض بضمان إجرائي لصالح الممول فيجب التمسك به أو اشتراطه حماية للممول، الذي يعتبر الطرف الضعيف في المنازعة الضريبية.

(١) الطعن بالنقض رقم ١٣٣٩ لسنة ٤٧ق، جلسة ١٩٨٠/٤/٢١، والطعن رقم ٥٨٢ لسنة ٦٨ق، جلسة ٢٠٠٢/٤/١٣.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط، ص ٧٠.

## أهمية التعريفات القانونية في تفسير القانون

يستعمل المشرع في صياغته للنصوص القانونية الألفاظ في مفاهيمها الخاصة لا بمعانيها اللغوية العامة، ما لم يقد دليل من النص على أن المشرع استهدف بلفظ معين معناه اللغوي لا مفهومه القانوني<sup>(١)</sup>؛ ولذلك فإن تفسير النصوص القانونية وتفهم مدلولاتها يجب أن يحمل على ما يقضي به الاصطلاح والعرف القانوني، لا ما تقضي به الأوضاع اللغوية.

ولأن القانون حقل علمي متخصص يتمتع بنظام متكامل من المفاهيم، وتتشعب بداخله منظومات مترابطة تشكل أجمعها النظام المصطلحي للقانون، وتشكل لغة فنية خاصة به يكون كل لفظ فيها موزوناً محدود المعنى ولا يحول ذلك دون وضوحها وبساطتها وأن تكون مفهومة لدى المخاطبين بأحكام القانون، وهو ما يفسر حرص المشرع على تضمين القانون مادة لتعريف المصطلحات الواردة فيه<sup>(٢)</sup>.

وتعتبر التعريفات الواردة في بداية القوانين لازمة لتفسير بعض نصوص القانون الأخرى<sup>(٣)</sup>، وفهم الأحكام الواردة بها، بحيث تعد<sup>(٤)</sup> بمثابة التفسير التشريعي لبعض المصطلحات المستخدمة في مواد القانون المختلفة، فإن

---

(١) قضت المحكمة الإدارية العليا - الطعن رقم ٣٦٨ لسنة ١٣ ق عليا، جلسة ١١/٤/١٩٧٠- بأن الأصل في تفسير النصوص القانونية وتفهم مدلولها أن تحمل ألفاظها على ما يقضي به الاصطلاح والعرف القانونيان، لا ما تقضي به الأوضاع اللغوية. لأن الأصل أيضاً أن المشرع يستعمل في صياغته للنصوص القانونية، الألفاظ في معانيها القانونية الخاصة لا بمعانيها القانونية العامة. وذلك كله ما لم يقد دليل على أن المشرع استهدف بلفظ معين معناه اللغوي لا معناه القانوني".

(٢) د. عبد اللطيف القرني، التعريفات وتماذك النص القانوني، المجلة الاقتصادية، عدد ٢٠١٤/٩/١٨

(٣) *Louis-Philippe Pigeon, Drafting and Interpreting Legislation, Carswell Toronto, 1988.*

(٤) د. أحمد عبد الظاهر: القوانين الجنائية الخاصة - النظرية العامة، الكتاب الثاني، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١، ص. ٤٤٢.

تطبيق تلك الأحكام يستلزم الرجوع إلى هذه التعريفات، وبحيث يسوغ اعتبار هذه المنهجية شكلاً من أشكال الإحالة إلى مواد في ذات القانون.

وإذا أورد المشرع مصطلحاً معيناً في نص ما لمعنى معين وجب صرفه لهذا المعنى في كل نص آخر يرد فيه ، إلا إذا تبين أن المعنى الاصطلاحي يجافي قصد المشرع فإن ذلك يؤكد أنه تحول عن هذا المعنى إلى معنى آخر يدل عليه ظاهر النص <sup>(١)</sup>.

ويتم اللجوء للتعريفات تحقيقاً لواحد أو أكثر <sup>(٢)</sup> من الأغراض التالية:

أ- اختصار مصطلح أو مسمى يتكرر في أكثر من موضع، فيتم التعبير عنه بعد قليل من الكلمات أو بكلمة واحدة تذكر في التعريف.

ب- توضيح معنى مصطلح أو كلمة ذات طابع تقني أو فني.

ج - استخدام كلمة أو مصطلح غير فني أو تقني، مما يفهمه من يجيد القراءة على نحو يضيق من معناه المعروف، فيقصره على بعض منه فحسب.

د - استخدام كلمة أو مصطلح غير تقني أو فني مما يفهمه من يجيد القراءة على نحو يوسع من معناه المعروف، ليشمل ما هو أكثر منه.

وقد جرى قضاء المحكمة الدستورية العليا <sup>(٣)</sup> على أنه إذا أورد المشرع مصطلحاً معيناً في نص ما لمعنى معين صرفه إلى هذا المعنى في كل نص آخر يردد ذلك المصطلح".

ويجب ألا يتم اللجوء للتعريف في حال عدم انضباط أى ضابط من الضوابط الأربعة المذكورة، وإلا أدى هذا إلى الغموض وعدم فهم من يطلع عليه لسبب الإتيان منه.

(١) حكم النقض في الطعن رقم ١٠٤٦٣ لسنة ٧٦ ق، جلسة ١٩/١٠/٢٠٢١.

(٢) ماجد صبحي: دليل جمهورية مصر العربية لإعداد وصياغة مشروعات القوانين، مطبوعات وزارة العدل، الإصدار الأول، القاهرة، ص ٤٥.

(٣) القضية رقم ١٧ لسنة ١١ قضائية دستورية، جلسة ٦/٤/١٩٩١.

وتفضل بعض الدول ألا يتضمن القانون فصلاً خاصاً بتعريف المصطلحات الواردة بالقانون، لترك التفسير للفقهاء أو القضاء. ويرى بعض الفقهاء أن وضع التعريفات هي مهمة الفقه، الذي يختص أساساً بتحديد مضمون الفكرة، وبيان التكييف القانوني لها وتأصيلها بردها إلى إحدى النظريات الأساسية في المجال القانوني. أما وظيفة المشرع فتتحدد في وضع الأحكام القانونية اللازمة لسير الحياة وصون المصالح التي ترى الجماعة جدارتها بالحماية<sup>(١)</sup>. وأن إيراد مادة للتعريفات يشكل سنة غير حميدة، لجأت إليها التشريعات العربية مؤخراً تحت تأثير التشريعات الأنجلوسكسونية، لذا يرى مجلس الدولة المصري أنه<sup>(٢)</sup> من الملائم تشريعياً عدم الإفراط في التعاريف، وبخاصة التعاريف الفقهية، وتجنبها قدر الإمكان، وأن يترك الأمر إلى الفقه والقضاء. وأن يقتصر اللجوء إلى التعريف التشريعي على الكلمات والألفاظ التي من شأنها أن تثير خلافاً أو لبساً حول تحديد مدلولها.

ومن جانبنا فإننا لا نفضل الإسراف<sup>(٣)</sup> في النص على التعاريف داخل التشريعات المختلفة، وخاصة التشريعات الضريبية، لأننا نعتقد - مع آخرين - أن التعريف هو تخصيص للمعنى الذي رمى إليه المشرع لفهم دلالة العبارة،

---

(١) د. أحمد فتحى سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الخامسة، ١٩٩١، ص ٦٥٦.

(٢) مجلس الدولة: المبادئ القانونية المستخلصة من المراجعة التشريعية لقسم التشريع بمجلس الدولة، خلال العام القضائي ٢٠٠١-٢٠٠٢، الجزء الثاني، ص ٤٤.

(٣) نعى بالإسراف في التعريفات ألا يقتصر وضع التعريف على كل ما هو غامض أو مشكل من مصطلحات فنية أو متخصصة، إلى غيرها من الألفاظ العامة التي تعرف تلقائياً عند قراءة النص، أو من سياقه. ومن أطرف ما قيل في هذا الشأن: أن طالباً سأل أستاذه عن المعنى المحدد للفظ المعتدى، فأجاب الأستاذ قائلاً: "إنه ليس من السهل تعريف الزرافة، ومع ذلك فعندما نقابل إحداها نتعرف عليها على الفور". نقلاً عن: د. إبراهيم أمين النياوى: مسئولية الخصم عن الإجراءات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ص ١٤.

لذلك ينبغي استخدام التعريفات فقط عندما يكون معنى المصطلح مهماً لفهم وتطبيق التشريع المقترح أو إذا تم استخدام المصطلح بشكل متكرر في التشريع.

وحتى لا يساء استخدام التعريفات في تجنب الضريبة من خلال اصطناع أو تصوير معاملات معينة على أنها لا تخضع للضريبة، لمجرد أنها لا تتفق حرفياً مع التعريف الذي أتى به المشرع الضريبي.

### **منهج القانون المقارن**

يوجد في التقاليد القانونية نموذجان بارزان هما النموذج البريطاني الذي يتبنى وضع تعريفات داخل القانون، والنموذج الفرنسي الذي لا يحدد وضع تعريفات داخل القانون . ومع ذلك فإن وجود تعاريف داخل القانون من شأنها أن تزيل الغموض أو الاختلاف حول تفسير بعض المصطلحات أو العبارات التي يتضمنها.

ومن أهم المصطلحات التي تتعرض لها القوانين الضريبية بالتعريف، مصطلح الممول والمكلف، والذي يعنى كل شخص طبيعي أو معنوي يلتزم وفقاً للقانون بتحصيل أو توريد الضريبة (والمبالغ الأخرى كالفوائد والغرامات المالية) أو الإداء بالمعلومات . وقد يدخل في هذا التعريف الطرف الثالث كالهيئات الملزمة بالخصم من المنبع ، أو من عليه واجب الإخطار عن معاملات أو معلومات ضريبية عن الممولين .

وقد تميز بعض التشريعات بين تعريف الممول أو المكلف و هذا الطرف الثالث، كما هو الحال في القانون الضريبي الفرنسي<sup>(1)</sup> الذي يفرق بين الممول (أو المساهم) *contribuable* والمدين *redevable* حيث يقصد بالمولد الشخص الملزم قانوناً بالضريبة أما المدين فهو الشخص الذي يقرر القانون

---

(1) *Précis de fiscalité* ¶¶ 2000,4890, 6176 (1994); *FRA CGI Titre II, ch. I, sec. VI* ("Redevables de la taxe").

حق الإدارة الضريبية في مطالبته بدفع الالتزام الضريبي ( كحجز الضريبة أو مبالغ من المنيع أو السئول بالتضامن عن أداء الضريبة) .

ومع ذلك فإن هذه التفرقة قد يكتنفها الغموض والارتباك في مجال ضريبة القيمة المضافة وضريبة الثروة والضريبة على المهنيين حيث يستخدم لفظ المكلف أو المدين في هذه الضرائب للإشارة على الممول الملتزم بالقانون فيها<sup>(١)</sup>.

وإذا تبنى واضع الصياغة هذا التمييز وجب أن يولى العناية إلى أن كل من الممول والمكلف بالالتزام الضريبي يخضع لمتطلبات إجرائية معينة في القانون.

### **التعريفات في قانون الإجراءات الضريبية الموحد**

تضمن المادة (١) من القانون تعريفاً لبعض الألفاظ والعبارات المبينة بقانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، كما تضمنت اللائحة التنفيذية لهذا القانون بعض التعريفات التي تعين على تفسيرها.

ويمكن تقسيم هذه التعريفات إلى مجموعات:

**المجموعة الأولى :** تعريفات قصد بها منع تكرارها داخل القانون، مثل تعريف الوزير بأنه وزير المالية، ورئيس المصلحة بأنه رئيس مصلحة الضرائب المصرية، والمصلحة بأنها مصلحة الضرائب المصرية، والقانون الضريبي بأنه "قانون الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة أو رسم تنمية

---

<sup>(١)</sup> يفضل بعض الباحثين أن يطلق لفظ المكلف على دافع الضريبة مادام هذا الشخص لم تربط الضريبة عليه بصورة نهائية، وأن يطلق لفظ الممول في المرحلة التي تلي ربط الضريبة، باعتبار أن إجراءات تقدير الضريبة قد تنتهي بالنسبة للمكلف بإعفائه أو تقرير عدم خضوعه للضريبة. أنظر: د. محمد على عوض الحرازى: المنازعات الضريبية ووسائل إنائها، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٢، ص ١١٦.

الموارد المالية للدولة أو ضريبة الدمغة أو كل قانون يقرر فريضة مالية أخرى ذات طبيعة مماثلة أو تتفق في جوهرها مع هذه الضرائب أو تحل محلها".  
وبالتالي يكفي أن يشير القانون إلى أى كلمة من هذه الكلمات لتتصرف إلى المعنى المقصود منها، والمبين بالمادة (١) منه.

**المجموعة الثانية:** تعريفات اصطلاحية<sup>(١)</sup>، تبنى المشرع من خلالها تعريفاً محدداً لهذه الكلمات، منعاً من الخلاف حول مدلولها، بحيث يكون لهذا المعنى الذى تبناه المشرع قوته الإلزامية فى تفسير النص أو تطبيقه، أينما ورد فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد، أو لائحته التنفيذية، ما لم يقتض سياق النص<sup>(٢)</sup> خلاف ذلك.

**ومن هذه المصطلحات: الضريبة:** تعرف بأنها أى فريضة مالية أياً كان عاؤها، أو القانون الذى ينظمها، وتتولى المصلحة ربطها وتحصيلها<sup>(٣)</sup>.

---

<sup>(١)</sup> يقصد بالمصطلح القانونى بأنه ما اتفق عليه أهل الاختصاص للدلالة على مفاهيم ودلالات قانونية تميزه عن بقية أنواع النصوص الأخرى، ويمكن أن يكون المصطلح القانونى: لفظاً أو عبارة أو رمزاً، يعنى مفهوماً محسوساً مجرداً فى العلوم القانونية. أنظر: سميرة شكرى: خصوصية الترجمة القانونية وصعوباتها، مجلة ترجمان الصادرة عن مدرسة الملك فهد العليا للترجمة، جامعة عبد الملك السعدى، المجلد رقم ٢٧، العدد رقم ٢، أكتوبر ٢٠١٨، ص ١٥١.

<sup>(٢)</sup> بينت المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم (١) لسنة ١٥ قضائية (تفسير)، جلسة ١٩٩٣/١/٣٠، أن "الأصل فى النصوص التشريعية، هو ألا تحمل على غير مقاصدها، وألا تفسر عباراتها بما يخرجها عن معناها، أو بما يؤول إلى الالتواء بها عن سياقها، أو يعتبر تشويهاً لها سواء بفصلها عن موضوعها أو بمجاورتها الأغراض المقصودة منها، ذلك أن المعاني التى تدل عليها هذه النصوص والتي ينبغى الوقوف عندها، هي تلك التى تعتبر كاشفة عن حقيقة محتواها، مفصحة عما قصده المشرع منها، مبينة عن حقيقة وجهته وغايته من إيرادها، ملقبة الضوء على ما عناه بها، ومرد ذلك أن النصوص التشريعية لا تصاغ فى الفراغ، ولا يجوز انتزاعها من واقعها محدداً بمراعاة المصلحة المقصود منها".

<sup>(٣)</sup> توسع المشرع اللبناى فى تعريف الضريبة بحيث تشمل كل ضريبة أو رسم، وملحقات الضريبة من الغرامات والفوائد ونفقات التحصيل الجبرى المتعلقة بها. ولم يستثن من هذا التعريف سوى الرسوم

ومن ثم فإن الضريبة التي يعنى قانون الإجراءات الضريبية الموحد بتنظيم قواعد ربطها وتحصيلها هي كل فريضة مالية، أى كل واجب يفرضه المشرع ويحمل الممول أو المكلف التزاماً مالياً، يؤديه إلى مصلحة الضرائب المصرية، صاحبة الاختصاص بتحديد قيمته (ربطه) وتحصيله.

ولا يهم في هذا الشأن المسمى الذي يطلقه المشرع على هذه الفريضة؛ سواء كان ضريبة لم رسماً<sup>(١)</sup>، أو جزءاً مالياً.

ولا يسرى هذا القانون على الفرائض المالية الأخرى، ولو تماثلت، أو انفقت في جوهرها مع الضرائب التي تختص بها مصلحة الضرائب المصرية، إذا كانت هذه الفرائض من اختصاص جهات أخرى<sup>(٢)</sup>، مركزية أو محلية، فلا يسرى قانون الإجراءات الضريبية الموحد على قانون الضريبة على العقارات المبنية، وضريبة الأطيان أو ضريبة الملاهي، التي تختص بربطها وتحصيلها مصلحة الضرائب العقارية، إلى أن تدخل هذه الضرائب في حيز تطبيق قانون الإجراءات الضريبية وفقاً لنص المادة ٨١ منه، والتي نصت على أن: "تسرى

---

الجمركية والعقارية. (راجع المادة الأولى من المرسوم رقم ٢٤٨٨ لسنة ٢٠٠٩ بشأن تحديد دقائق تطبيق أحكام قانون الإجراءات الضريبية رقم ٤٤ لسنة ٢٠٠٨).

<sup>(١)</sup> يعرف القضاء الإداري - في الطعن رقمى ١٢٤٧١ و ١٢٦٨٣ لسنة ٢٠٠٤ ق.ع.ع.، جلسة ٢٠١٥/٢/٢٨ - الرسم بأنه مبلغ من المال لا يفرض إلا بناء على قانون، ويحصله أحد الأشخاص الاعتبارية العامة جبراً على الفرد نظير خدمة معينة تؤدي إليه، وقد توفقت الخدمة للفرد دون أن يطلبها، حتى لو أظهر رغبته في الاستغناء عنها، ويتمثل عنصر الإكراه أو الجبر في حالة الضرورة القانونية التي تلجئ الفرد إلى المرفق العام للحصول على تلك الخدمة، لما قد يترتب على التخلف عن طلبها من جزاء أو أثر قانوني يتمثل في حرمانه من الحصول على الخدمة التي يؤديها المرفق.<sup>(٢)</sup> يعرف قانون الإجراءات الضريبية الإماراتية الضريبة بأنها كل ضريبة اتحادية تتناط إدارتها وتحصيلها وتنفيذها الهيئة الاتحادية للضرائب، ومن ثم يخرج عن نطاق هذا القانون الضرائب المحلية التي تفرضها كل إمارة بموجب اختصاصها السيادي، وتؤكد ذلك بنص المادة ٢ من ذات القانون على أن " تسرى أحكام هذا القانون على الإجراءات الضريبية المتعلقة بإدارة وتنفيذ الضرائب من قبل الهيئة - الاتحادية للضرائب).

أحكام هذا القانون على الضرائب التي تطبقها مصلحة الضرائب العقارية فيما لا يتعارض مع أحكام القوانين المنظمة لهذه الضرائب، وذلك بقرار من مجلس الوزراء، بناء على عرض الوزير، عند الانتهاء من تطوير المصلحة المذكورة وميكنتها<sup>(١)</sup>. كما لا يسرى قانون الإجراءات الضريبية الموحد على الضريبة الجمركية التي تختص بربطها وتحصيلها مصلحة الجمارك، ولا بالضرائب والرسوم المحلية التي تختص بها المحليات، ولا المساهمات التي تشبه الضريبة كمساهمات التأمين الصحي المقررة بالقانون رقم ٢ لسنة ٢٠١٨ بشأن نظام التأمين الصحي الاجتماعى الشامل<sup>(٢)</sup>.

ويثور التساؤل عن موقف قانون الإجراءات الضريبية الموحد من الضرائب أو الفرائض المالية التي يكلف القانون مصلحة الضرائب المصرية بتحصيلها لحساب جهات أخرى، كبعض الضرائب لصالح صندوق<sup>(٣)</sup> تكريم الشهداء وضحايا ومفقودى ومصابى العمليات الحربية والإرهابية والأمنية رقم ١٦ لسنة ٢٠١٨ ، أو المساهمة التكافلية المقررة بالقانون رقم ١٧٠ لسنة ٢٠٢٠ لمواجهة بعض التداعيات الاقتصادية الناتجة عن انتشار أو الأوبئة أو حدوث

---

<sup>(١)</sup> يؤيد بعض الباحثين فكرة القانون الإجرائى الشامل الذى يوحد الإجراءات الضريبية فى كافة القوانين، ومنها قانون الضريبة على العقارات المبنية، إذ يساعد القانون الإجرائى الضريبى الموحد والمتكامل فى تحقيق الضمان والأمن القانونى لطرفى العلاقة الضريبية ( الممول والإدارة الضريبية). أنظر : د. محمد محمد عمران: مدى حاجة قانون الضريبة على العقارات المبنية إلى نظام إجرائى حديث يتفق وأهمية هذه الضريبة، مجلة المرجع، أعداد مجمعة ، ص ١٢٣.

<sup>(٢)</sup> تنص المادة ٤٠ من هذا القانون على أن من بين موارد الهيئة العامة للاعتماد والرقابة الصحية:.. "مساهمة تكافلية، بواقع (٠.٠٠٢٥%) (اثنين ونصف فى الألف) من جملة الإيرادات السنوية للمنشآت الفردية وللشركات أيا كانت طبيعتها أو النظام القانونى الخاضعة له، والهيئات العامة الاقتصادية ولا تعد هذه المساهمة من التكاليف واجبة الخصم فى تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل، ويتم تحصيلها وفقاً للضوابط والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون".

<sup>(٣)</sup> تنص المادة ٩ من هذا القانون على أن مابين موارد هذا الصندوق ٥% من حصيلة رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

الكوارث الطبيعية<sup>(١)</sup>، دون أن يكون لهذه المصلحة اختصاص فى ربطها أو تقدير قيمتها أو عائها، وخاصة أن المشرع فى تعريف الضريبة المعنى بها قانون الإجراءات الضريبية الموحد هى التى تختص مصلحة الضرائب المصرية بربطها وتحصيلها، أى بالأمرين معاً؟.

ونرى أن الضرائب أو الفرائض المالية التى أوكلت للقوانين لمصلحة الضرائب الاختصاص بتحصيلها فقط ، يسرى بشأنها قانون الإجراءات الضريبية الموحد ما لم تنص قوانينها الخاصة على غير ذلك، سواء كانت هذه كانت هذه الفرائض مضافة أو تابعة لربط وتحصيل الضرائب الأصلية التى تختص بها مصلحة الضرائب المصرية، أو كانت غير ذلك ، عملاً بقاعدة أن الفرع يتبع الأصل،. لأن هذه الفرائض تدخل فى تعريف المبالغ الأخرى، التى عرفها المشرع بأنها "أى مبلغ بخلاف الضريبة تلتزم المصلحة بتحصيله أو استقطاعه بأي صورة من الصور أياً كان مسماه أو السند القانوني الذى بموجبه يتم ذلك ، بما فى ذلك مقابل التأخير والضريبة الإضافية والتعويضات والجزاءات المالية". وما نص المشرع فى تعريف المبالغ الأخرى من مقابل تأخير أو ضريبة إضافية أو تعويضات أو جزاءات مالية، يأتى على سبيل المثال الحصر ، إذ يمكن للقوانين الضريبية أن تورد مبالغ أخرى تختص مصلحة الضرائب بتحصيلها أو استقطاعها. حيث لا يشترط فى هذا التعريف أن تقوم مصلحة الضرائب بالعملين الربط والتحصيل، معاً ، وإنما يكفى أن تختص بالتحصيل المباشر أو غير المباشر ( الاستقطاع من المنبع والتوريد).

وفى الحالات التى يقتصر دور مصلحة الضرائب على تحصيل الفرائض المالية (الضريبة أو المبالغ الأخرى) دون تقديرها تسرى قواعد إجراءات

---

(١) تنص المادة الأولى من هذا القانون على أن يستقطع شهرياً ، ولمدة اثنى عشر شهراً، نسبة ١% من صافى دخل العاملين .... وتلزم المادة الرابعة منه مصلحة الضرائب بالتحقق من قيام من استقطاع هذه النسبة وتوريدها إلى الحساب الخاص بهذه المبالغ.

التحصيل الواردة فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد، بما لا يتعارض مع أحكام القانون الخاص بهذه الفرائض.

### **الممول والمكلف**

عرف المشرع الممول بأنه الشخص الطبيعي أو الاعتباري الخاضع للضريبة التي يفرضها القانون الضريبي  
كما عرف المكلف بأنه الشخص الطبيعي أو الاعتباري خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة ، سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في القانون الضريبي، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته ، وكذلك كل منتج أو مؤدٍ أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق للقانون الضريبي مهما كان حجم معاملاته .

وهذان التعريفان وردا بنصهما فى القوانين الضريبية<sup>(١)</sup>، إذ أن تعريف الممول جاء كما ورد بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وورد تعريف المكلف<sup>(٢)</sup> بقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

---

(١) لا نجد لهذه التفرقة صدى لدى المشرع اللبناني، إذ يعرف المكلف بأنه شخص ملزم بحكم القوانين الضريبية بموجبات (التزامات) ضريبية . إلا أنه يميز بين المكلف الأساسى أى الشخص المستحق للمبلغ الخاضع للضريبة وبين مكلف آخر يطلق عليه مقتطع الضريبة وهو الشخص الذى يتوجب عليه قانوناً اقتطاع الضريبة عند المنبع من المبالغ المستحقة للمكلف الأساسى. (راجع المادة الأولى من المرسوم رقم ٢٤٨٨ لسنة ٢٠٠٩ بشأن تحديد دقائق تطبيق أحكام قانون الإجراءات الضريبية رقم ٤٤ لسنة ٢٠٠٨).

(٢) يرد فى قانون الضريبة على القيمة المضافة المصرى لفظ المكلف، ولفظ المسجل، والأصل أن المكلف هو الشخص الذى يكلفه هذا القانون بتحصيل الضريبة من مستهلك السلعة أو متلقى الخدمة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب، أما المسجل فهو الشخص الذى يتم تسجيله لدى المصلحة. ومن ثم

ومع ذلك يمكن أن يسرى هذان التعريفان على الخاضع لأحكام قانون ضريبة الدمغة المقرر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠، وقانون رسم تنمية الموارد المالية للدولة المقرر بالقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ وأى قانون ضريبي آخر يحل محلها.

### **الفترة الضريبية**

عرف قانون الإجراءات الضريبية الموحد الفترة الضريبية بأنها المدة الزمنية المحددة التي يقدم عنها الإقرار الضريبي وفقاً للقانون الضريبي . وهو تعريف يختلف عن تعريف القانون الضريبي للفترة الضريبية التي يقصد بها فترة المحاسبة الضريبية<sup>(١)</sup>. ويأتى الاختلاف بين التعريفين لاختلاف وظيفة كل منهما فى القانون الخاص به.

يهتم القانون الضريبي بتحديد وعاء الضريبة الذى على أساسه تتحدد قيمة الضريبة، التى قد تكون شهرية أو سنوية، ومن ثم جاء تعريف الفترة الضريبية به متسقاً مع هذا الغرض بأن جعل الفترة الضريبية تحدد الفترة الزمنية لهذه الضريبة على اساس شهرى أو سنوى.

أما قانون الإجراءات الضريبية الموحد فيهتم بالإجراء ذاته، أى بالإقرار الضريبي الذى يتحدد خلال فترة زمنية معينة. فجاء تعريفه للفترة الضريبية بالمدة الزمنية التى يقدم خلالها هذا الإقرار.

---

كان التكليف سابقاً على التسجيل. أنظر : د. سعيد عبد المنعم محمد: الضريبة على القيمة المضافة (تأصيل علمى وعملى)، سلسلة دراسات فى المحاسبة الضريبية، رقم ٤، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠١٦، ص ٩٧.

<sup>(١)</sup> تعرف بعض التشريعات المقارنة الفترة الضريبية بأنها: الفترة التى تحددها الإدارة الحكومية للتقديم الإقرار أو أداء الضريبة.

*Tax Period means any period prescribed by any Governmental Entity for which a Tax Return is required to be filed or a Tax is required to be paid.*

## الإقرار الضريبي

يعرف قانون الإجراءات الضريبية الموحد الإقرار بأنه النموذج أو البيان الذى يحل محله والذى يتضمن جميع المعلومات والبيانات المحددة لأغراض ربط الضريبة ، عن فترة ضريبية معينة<sup>(1)</sup>.

ولقد اهتم هذا التعريف بالشكل الذى يكون عليه الإقرار الضريبي، سواء اتخذ صورة النموذج الذى تتضمنه اللائحة التنفيذية لهذا القانون، أو أى بيان آخر يحل محله، بشرط أن يتضمن هذا البيان المعلومات والبيانات المحددة، التى تعين مصلحة الضرائب فى ربط الضريبة عن فترة ضريبية معينة.

## تعريف وردت باللائحة التنفيذية للقانون

أوردت اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية تعاريف لفهم نصوصها، وإحكام تطبيق أحكامها. وهذه التعاريف:

## الإيصال الإلكتروني

الإيصال بوجه عام هو أى مستند يقر به أحد طرفى المعاملة بأنه تلقى مالا من شخص آخر، مقابل سلعة باعها أو خدمة تلقاها، أو لأى غرض آخر. وعادة ما يكون هذا المستند مكتوباً، ويمكن أن يكون محرراً على ورق بالطريقة التقليدية الشائعة، كما يمكن أن يكون محرراً بطريقة إلكترونية بالطرق الحديثة. وقد عرفت اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الإيصال الإلكتروني بأنه: المحرر<sup>(2)</sup> الإلكتروني الصادر من بائع السلعة أو مؤدى الخدمة للمستهلك

---

(1) جاء فى قاموس منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية ( *OECD : Glossary of Tax Terms*) تعريف الإقرار بأنه: "إعلان أو إفصاح يقوم به دافع الضريبة أو من ينوب عنه بوضوح تفصيلات الدخل أو المبيعات وغيرها، عن طريق نماذج تعدها غالباً الإدارات الضريبية لهذا الغرض" *Declaration of income, sales and other details made by or on behalf of the taxpayer. Forms are often provided by the tax authorities for this purpose*

(2) يرى بعض الباحثين أن المحرر هو كل مستند أعد للإثبات، إذ أن كل كتابة مزيلة بالتوقيع هى محرر معد للإثبات، أى "مستند" قصد أطرافه تهيئته واعداده ليكون صالحاً للاستناد إليه فى حسم ما

النهائي للسلعة أو المستفيد من الخدمة وفقاً للضوابط والاحكام المحددة بهذه اللائحة. ولم تبين هذه اللائحة ماهية المحرر الإلكتروني، لذا يمكن الرجوع إلى التعريف الوارد بالمادة رقم (١) من القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم التوقيع الإلكتروني الذي يعرف المحرر الإلكتروني بأنه رسالة بيانات تتضمن معلومات تنشأ أو تدمج، أو تخزن، أو ترسل أو تستقبل كلياً أو جزئياً بوسيلة الكترونية، أو رقمية، أو ضوئية، أو بأية وسيلة أخرى مشابهة.

### مقدم الخدمة

نظراً لغياب العلاقة المباشرة بين الأطراف فى التعاملات التى تتم عن طريق الأنظمة الإلكترونية فإن الحاجة إلى توافر عنصرى الثقة والأمان<sup>(١)</sup> فى هذه التعاملات، أن يقوم طرف ثالث بدور الوساطة بين مصدر الفاتورة (بائع السلعة أو مقدم الخدمة) وبين المشتري أو المنتفع بها. وهذا الوسيط يعتبر وكيلاً عن مصدر الفاتورة، يتلقى منه الفواتير التى أصدرها، ويقوم بدوره بإرسالها إلى مصلحة الضرائب. ويكون مسئولاً أمام مصلحة الضرائب عن صحة هذه الفواتير.

ولقد جاء تعريف اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية لمقدم الخدمة بأنه: "الشخص الاعتباري الحاصل على ترخيص تنفيذ النظام الإلكتروني، ويتمثل دوره الأساسي كوسيط في تلقي الفواتير الإلكترونية من مصدرها، وإرسالها للمصلحة بعد التحقق من استيفائها الشروط الشكلية المقررة قانوناً"

---

يمكن أن ينشأ بينهما من نزاع مستقبلاً حول الحقوق والالتزامات المترتبة على المعاملة التى دارت بينهما. أنظر: د. مصطفى أبو مندور موسى: مفهوم المحرر الإلكتروني المعد للإثبات (دراسة مقارنة)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية الصادرة عن كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد رقم ٦٠، أغسطس ٢٠١٦، ص ٧١٠ وص ٧١١.

(١) د. أسامة بن غانم العبيدى: التصديق الإلكتروني وتطبيقاته فى النظام السعودى، مجلة القضائية، العدد الرابع، رجب ١٤٣٣هـ، ص ١٧٧.

## نظام التكويد

يقصد بالتكويد (أو الترميز) بأنه<sup>(١)</sup> عملية تهيئة الوثائق تمهيداً لعملية تبادلها عبر الإنترنت، باستخدام لغة خاصة، مثل *HTML*، يتم من خلالها كشف هيكل الوثيقة عن طريق رموز خاصة، تدرج داخل نصها، لتشير إلى عناوينها الرئيسية والفرعية وغيرها...

تعرف اللاتحة التنفيذية نظام التكويد السلعي *HS code* بأنه: "نظام يستخدم في تصنيف المنتجات والخدمات ويتم تعيين كود مميز لكل سلعة أو خدمة ليستخدم في إصدار الفاتورة أو الايصال الإلكتروني ويصدر بتحديد نوع التكويد قرار من رئيس المصلحة".

ويتفق هذا التعريف مع طبيعة نظام التكويد السلعي، باعتباره نظاماً يستخدم في تصنيف المنتجات عن طريق كود دولي يستخدمه كافة دول العالم لنفس المنتج، ويكون هو المتعارف عليه بغض النظر عن مسمى هذه السلعة في دولة إنتاجها، ويظهر هذا النظام في شكل عناوين رئيسية، تنبثق منها عناوين فرعية، مرتبة في ٩٩ فصلاً، ومجمعة في ٢١ قسماً.

وعادة ما يكون لكل سلعة كود مكون من ستة أرقام، يتضمن الرقمان الأولان الفصل الذي يتم تصنيف المنتج فيه، والرقمان التاليان لمجموعة السلع داخل هذا الفصل، والرقمان الأخيران التحديد الخاص بالسلعة داخل هذه المجموعة. وتستخدم الإدارات الجمركية عبر العالم هذا النظام لتسهيل تحديد التعريف الجمركية للسلع المصدرة أو المستوردة، دون اختلاف حول مسمياتها أو طبيعتها باختلاف الدول. وأدى انتشار الفاتورة الإلكترونية وانتقال السلع بالوسائل الرقمية الحديثة إلى استخدام هذا النظام في الضرائب الأخرى.

---

(١) د. نجلاء أحمد يس: متطلبات التحول الرقمي لمؤسسات المعلومات العربية، مجلة المكتبات والمعلومات، العدد رقم ١٣، يناير ٢٠١٥، ص ٣٠.

ويلاحظ أن التعريف المبين في اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد يتوسع في تعريف نظام التوكيد فلا يقصره على السلع، كما هو الحال بالنسبة للجمارك، وإنما يمدّه ليشمل الخدمات كذلك، بحيث يكون لكل سلعة أو خدمة كود مميز، يستخدم في إصدار الفاتورة أو الإيصال الإلكتروني. كما جعل تحديد نوع الكود يكون بقرار من رئيس مصلحة الضرائب المصرية، حيث تعرف اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية نظام التوكيد بأنه نظام يُستخدم في تصنيف السلع والخدمات، يتم بموجبه تعيين كود مميز لكل سلعة أو خدمة ليستخدم في إصدار الفاتورة أو الإيصال الإلكتروني، ويصدر بتحديد نوع التوكيد قرار من رئيس المصلحة."

### **الشخص المرتبط**

تؤثر طبيعة العلاقات التي تربط الممولين فيما بينهم في تحديد وعاء الضريبة، وضمان حقوق الخزنة العامة في تحصيل حق الدولة في الضريبة على أساس الأرباح الحقيقية أو المعاملات الصحيحة غير الصورية أو المصطنعة أو المتحورة.

وكلما كان طرفا التعامل مستقلين، لا يرتبطان بعلاقات اقتصادية أو اجتماعية مؤثرة، كلما كان ذلك دليلاً على أن المعاملات التي تتم بينهما وفقاً لظروف السوق أو طبيعة المعاملة ذاتها، لا يؤثر فيها عنصر شخصي، يزيد من قيمتها بالنسبة لطرف، ويقلل من قيمتها بالنسبة للطرف الآخر لتحقيق منافع ضريبية تهدف إلى تقليل وعاء الضريبة، أو الاستفادة من مزايا القوانين الضريبية سواء بمنح إعفاءات أو مزايا أو خصومات لا تمنح إذا تمت هذه المعاملات بين أطراف مستقلة ليست بينهما علاقات مؤثرة.

لذلك اعتبرت التشريعات الضريبية وجود علاقة ارتباط بين أطراف المعاملات الخاضعة للضريبة مؤشراً على عدم صحة قيم هذه المعاملات<sup>(١)</sup>، مما ينبه الإدارات الضريبية إلى أهمية الفحص العميق في هذه المعاملات، للوصول إلى القيم الحقيقية لها، من خلال إعادة تسعير المعاملات *transfer pricing* التي تتم بين الأشخاص المرتبطة على أساس معيار السعر المحايد *arm's length*، والذي يعنى السعر أو الثمن الذى كان من الممكن أن تتم به هذه المعاملات فيما لو كانت بين أطراف غير مستقلين.

وحتى لا تتوسع مصلحة الضرائب فى إعادة تسعير المعاملات، وعدم الاعتراف بالثمن الذى يحدده أطراف المعاملات بدعوى أن بينها علاقات ارتباط، فقد تكفلت التشريعات المختلفة بتحديد الحالات التى تدل على وجود علاقات الارتباط التى تتيح لمصلحة الضرائب إعادة التسعير فى معاملات الأشخاص المرتبطة.

وعرفت اللائحة التنفيذية<sup>(٢)</sup> لقانون الإجراءات الضريبية الشخص المرتبط بأنه "كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بشكل مباشر أو غير مباشر، سواء من خلال الإدارة أو السيطرة أو الملكية. وبوجه عام يكون الشخصان مرتبطين إذا كانت العلاقة بينهما تصل إلى حد إمكانية

---

(١) تنص المادة (١٠) من قانون الإجراءات الضريبية البناني على أنه: " يحق للإدارة الضريبية تعديل قيمة العمليات وشروطها التي تتم بين أشخاص مترابطين على أساس قيمة وشروط حصلت في عمليات مشابهة بين شخصين مستقلين وضمن شروط تنافسية كاملة. ويعتبر أشخاص مترابطين عندما يكون لأحد الأشخاص سلطة التوجيه والإشراف على الآخر، أي عندما يتمتع بسلطة إدارية على الآخر من شأنها تقرير مسار عمله من النواحي المالية والإقتصادية والتنظيمية. وتحدد دقاتق تطبيق هذه الفقرة بموجب قرار يصدر عن وزير المالية".

(٢) المادة (١) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١.

قيم أحد الشخصين أو قيام كلا الشخصين بالتصرف وفقاً لتوجيهات أو طلبات أو اقتراحات أو إرادة الشخص الآخر أو شخص ثالث".

وعلى هذا يكون الشخص - الطبيعي أو الاعتباري - مرتبطاً بشخص آخر، بطريق مباشر أو غير مباشر، حين يكون لأحدهما سلطة الرقابة والتوجيه التي تتيح له إصدار أوامر إليه، أو توجيه له، أو أن يتاح له مجرد الطلب أو الاقتراح، بناءً على تصرفاً معيناً على النحو الذي يتفق وإرادة هذا الشخص، أو إرادة شخص ثالث (غير الشخصين المرتبطين).

وتستمد علاقة الارتباط هذه، من طبيعة العلاقات القانونية والاقتصادية التي تربط أطرافها، إما لأن الشخص المسيطر أو الموجه له حق الإدارة أو الرقابة على الطرف الآخر أو يحوز أغلبية حصص أو حقوق الملكية فيه.

كما أوجبت اللائحة المذكورة أن تعامل فئات معينة من الأشخاص الطبيعية أو الاعتبارية على أنها أشخاص مرتبطة، بسبب العلاقات الاجتماعية التي تربطهم كالعلاقات التي تكون بين الزوج والزوجة والأصول والفروع، أو فيما بينهما، أو بين بعضهم البعض. أو بسبب العلاقات القانونية كالعلاقة التي تربط شركات الأشخاص والشركاء المتضامنين والموصين فيها، أو بسبب العلاقات الاقتصادية التي تربط شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر ٥٠% على الأقل من حقوق التصويت أو الإدارة في الشركة، أو من حقوق توزيع الأرباح، أو من حقوق رأس المال. أو بين أي شركتين أو أكثر يملك أو يحوز شخص آخر ٥٠% على الأقل من حقوق التصويت أو الإدارة في الشركتين، أو من حقوق توزيع الأرباح في الشركتين، أو من حقوق رأس المال في الشركتين.

ومع ذلك فإن وجود دلائل الارتباط التي نصت عليها اللائحة التنفيذية لا تمنع من أن تكون هناك دلائل أخرى يمكن لمصلحة الضرائب أن تراها في معاملة

معينة، تبرر إعادة تسعير المعاملات بين أطرافها، خاصة أن اللائحة لم تورد هذه الدلائل على سبيل الحصر.

ولكن ما أورده اللائحة من دلائل ارتباط تكون وحدها كافية لقيام مصلحة الضرائب بإعادة تسعير المعاملات، ويكون لطرفي المعاملة إثبات أن السعر المبين بالمعاملة بينهما هو السعر الحقيقي وليس لصلات الارتباط تأثير في تحديده، بينما تكون الدلائل الأخرى التي تجتهد مصلحة الضرائب في الكشف عنها والاعتماد عليها في تسعير المعاملات ليست كافية بذاتها لتقرير حق المصلحة في إعادة تسعير معاملاتها، وإنما يكون على المصلحة ذاتها عبء إثبات أن هناك علاقة ارتباط لأسباب قانونية أو اقتصادية أو اجتماعية مؤثرة، وأن السعر المبين بهذه المعاملة هو سعر غير حقيقي بسبب هذا الارتباط.

وفى جميع الأحوال فقد أكدت اللائحة التنفيذية على أنه إذا كانت المعاملة بين طرفين أحدهما يعمل لدى الآخر (العامل ورب العمل)، أو عميلاً (بوناً) دائماً أو سبق له التعامل معه، أو كان ممن يتعامل مع غالباً، فإن مثل هذه العلاقات لا تعد دليلاً كافياً لوجود علاقات ارتباط بينهما تبرر إعادة تسعير المعاملات، ويجب أن لا تلجأ مصلحة الضرائب في مثل هذه الأحوال إلى إعادة التسعير إلا عندما يصل الارتباط بين رب العمل وعامله، أو بين صاحب المنشأة وعميله حداً مؤثراً في تحديد وعاء الضريبة بشكل مباشر أو غير مباشر، كأن يتحصل العامل على السلعة من رب العمل بسعر متدن أو مجاني مثلاً، أو أن يحصل العميل من صاحب المنشأة على البضاعة بخصومات كبيرة أو غير متعارف عليها.

## الفصل الثانى

### نطاق تطبيق القانون

#### تهييد وتقسيم

أبان قانون الإجراءات الضريبية الموحد نطاقه الموضوعى، أى موضوع تطبيق هذا القانون، ونطاقه الزمنى، أى التخوم الزمنية التى تحد نطاقه سواء على الوقائع السابقة عليه أو المعاصرة له أو اللاحقة، ونطاقه الشخصى، أى تحديد الشخص القائم بالإجراء. ونوضح ذلك فى المباحث الثلاثة الآتية:

#### المبحث الأول

#### النطاق الموضوعى للقانون

#### موضوع القانون المصرى

وفقاً لنص المادة الأولى من قانون الإصدار رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ ينظم قانون الإجراءات الضريبية الموحد إجراءات ربط وتحصيل الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة ورسم تنمية الموارد المالية للدولة وضريبة الدمغة، وهى كلها من الضرائب التى تختص بها مصلحة الضرائب المصرية.

#### النص القانونى

يُعمل بأحكام القانون المرافق فى شأن إجراءات ربط وتحصيل الضريبة على الدخل ، والضريبة على القيمة المُضافة ، ورسم تنمية الموارد المالية للدولة، وضريبة الدمغة ، وأي ضريبة ذات طبيعة مماثلة أو تتفق فى جوهرها مع هذه الفرائض المالية أو تحل محلها ، وذلك فيما لم يرد فى شأنه نص خاص فى القانون المنظم لكل منها ، وفيما لا يتعارض مع أحكامه" .

ويقصد بإجراءات ربط وتحصيل الضريبة الإجراءات التى تتناول عمليات تحديد دين الضريبة وطرق تحصيله، أى الوسائل التى تعين كل من الممول أو

المكلف والإدارة الضريبية في تحديد المبلغ الذى يجب على المكلف دفعه، وتحصيله بكافة الطرق المقررة قانوناً.

ولا يقتصر تطبيق هذا القانون على الضرائب التى ذكرها حصراً، وإنما يشمل أى ضريبة ذات طبيعة مماثلة أو تتفق في جوهرها مع هذه الفرائض المالية أو تحل محلها، وذلك فيما لم يرد في شأنه نص خاص في القانون المنظم لكل منها، وفيما لا يتعارض مع أحكامه<sup>(1)</sup>.

وذلك حتى لا يضطر المشرع في كل تعديل للضرائب المذكورة في أى قانون لاحق، بإضافة ضريبة جديدة أو تغيير مسماها، أن يعدل تبعاً له قانون الإجراءات الضريبية ليذكرها أو يشير إليها، وهو الذى يتسم بطبيعته بالسكون والاستقرار، ولذلك فلا يهتم تغيير اسم هذه الضرائب في القوانين اللاحقة أو تغيير بعض أحكامها، طالما حافظت القوانين اللاحقة على جوهر الضريبة التى ورد اسمها في قانون الإجراءات الضريبية الموحد، سواء كانت الضريبة الجديدة تماثل تلك الضريبة، أو تتفق معها في جوهرها، بمعنى اتفاق كل منهما في الخصائص والسمات المميزة، فالضريبة على الدخل هى التى تتخذ من صافى الدخل أو الربح السنوى وعاءً لها، ويتحملها كقاعدة عامة من يحقق هذا الدخل أو الربح. كما أن الضريبة على القيمة المضافة تتخذ من السلعة أو الخدمة وعاءً لها، ويتحملها، كقاعدة عامة، المستهلك النهائى لهذه السلعة أو الخدمة، ويحصلها البائع ليقوم بتوريدها إلى مصلحة الضرائب نيابة عن هذا المستهلك.

ومن ثم فإن قانون الإجراءات الضريبية الموحد يسرى أيضاً على ضريبة الجدول بالرغم من أنها ضريبة مستقلة عن ضريبة القيمة المضافة، ولو أنهما

---

<sup>(1)</sup> يطبق عدد من الدول الإجراءات الضريبية الموحدة على كل أنواع الضرائب، سواء كانت هذه الإجراءات منصوصاً عليها في القانون الضريبي العام، كما هو الحال في ألمانيا وروسيا وبولندا وأسبانيا، أو كان يضمنها قانون خاص للإجراءات الضريبية، كما هو الحال في اليونان والمجر.

داخلاً في قانون واحد، هو القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، ذلك لأن ضريبة الجدول تتفق في جوهرها مع الضريبة على القيمة المضافة.

ويلاحظ أن المشرع قد وصف هذه الضرائب بالفرائض المالية، للدلالة على أن قانون الإجراءات الضريبية لا يعنى بالمسميات، فمجال تطبيقه على كل فريضة مالية تتسم بخاصية الضريبة<sup>(١)</sup>، في كونها مبلغاً مالياً يؤدي جبراً دون الحصول على منفعة مباشرة؛ ولذا دخل رسم تنمية الموارد المالية ضمن اختصاص القانون الإجرائي باعتبار أن معظم أوعيته هي في حقيقتها ضريبة وليست رسماً<sup>(٢)</sup>، إذ العبرة بجوهر الفريضة المالية بغض النظر عن مسمائها<sup>(٣)</sup>. كما يسرى قانون الإجراءات الضريبية الموحد على الضرائب المماثلة التي ألغيت قبل تاريخ العمل به، طالما كانت مماثلة أو تتفق في جوهرها مع

(١) المقرر - في قضاء محكمة النقض - أن الضريبة هي فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها إسهاماً من جهتهم في أعبائها وتكاليفها العامة، وهم يدفعونها لها بصفة نهائية ودون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم وعاد عليهم مردودها، ومن ثم كان فرضها مرتبطاً بمقدرتهم التكبيفية ولا شأن لها بما آل إليهم من فائدة بمناسبتها، أما الرسم فإنه يستحق مقابل خدمة محددة أداها الشخص العام عوضاً عن تكلفته وإن لم يكن بمقدارها. (الطعن بالنقض رقم ١٢٨٢ لسنة ٧٠ق، جلسة ٢٠١٣/١/٢٦).

(٢) ذهبت المحكمة الإدارية العليا - في الطعن رقم ٧١٣٢٥ لسنة ٦٣ق.عليا، جلسة ٢٠٢١/١/٢٤، إلى أن "رسم تنمية الموارد المالية للدولة له ذاتية مستقلة عن الضرائب والرسوم المفروضة عن ذات الإيراد أو الخدمة الخاضعة للضريبة أو الرسم".

(٣) ذهب القضاء إلى أن الدستور يمايز بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية ومن بينها الرسوم، فنص على أن أولهما لا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، وأن ثانيهما يجوز إنشاؤها في الحدود التي بينها القانون، ومن المقرر - في قضاء هذه المحكمة - أن الضريبة هي فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها، يدفعونها بصفة نهائية دون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها، وهي تفرض مرتبطة بمقدرتهم التكبيفية، ولا شأن لها بما قد يعود عليهم من فائدة بمناسبتها، أما الرسم فإنه يستحق مقابل نشاط خاص أتاه الشخص العام عوضاً عن تكلفته وإن لم يكن بمقدارها. (الطعن بالنقض رقم ١٦٧٥ لسنة ٧٩ق، جلسة ٢٠١٠/٣/٢٣).

الضرائب التي ذكرها هذا القانون، إذا لم تكن قد حسمت منازعاتها، وتطلب ربط هذه الضرائب أو تحصيلها اتباع إجراءات معينة.

ومن ثم يسرى قانون الإجراءات الضريبية على قوانين ضرائب الدخل السابقة، كالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

ويشترط لسريان أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد على القوانين الضريبية الجديدة التي تختص بها مصلحة الضرائب المصرية، وتماثل أو تتفق في جوهرها مع الضرائب التي نص عليها هذا القانون صراحة، ألا يرد نص خاص في القانون المنظم لكل منها، على عدم سريان قانون الإجراءات الضريبية الموحد عليها، أو أن يتضمن إجراءات مختلفة تتعارض أحكامها مع أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد، ويتعذر الجمع بينهما. فتكون الغلبة في هذه الحالة للإجراءات المقررة بالقوانين الخاصة أو اللاحقة.

## **المبحث الثاني**

### **النطاق الزمني**

#### **تطبيق قانون الإجراءات الضريبية من حيث الزمان**

القاعدة العامة أن القوانين عامة تطبق بأثر فوري، على الوقائع التي تتم في ظلها، ولا تمتد إلى الوقائع السابقة عليها. ولهذه القاعدة وجهان<sup>(١)</sup> : وجه سلبي يتمثل في انعدام الأثر الرجعي للقانون، أي أنه لا يحكم بالقانون الجديد على ما تم في الماضي، سواء فيما يتعلق بتكوين أو انقضاء الوضع القانوني، أو فيما يترتب من آثار على الوضع القانوني الذي انقضى في القانون القديم، بحيث لا يملك القانون الجديد المساس بهذا الوضع. أما الوجه الإيجابي فينحصر في الأثر المباشر للقانون الجديد، فهو ينطبق على الأوضاع التي تنشأ أو تتكون

<sup>(١)</sup> المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ١٤١٤ لسنة ٤٦ ق، جلسة ١١/٣/٢٠٠٦.

في ظله، كما يسرى على الأوضاع التي بدأ تكوينها أو انقضاؤها في ظل القانون السابق عليه، بالنسبة للأثار المستقبلية التي تترتب على هذا الوضع ابتداءً من يوم نفاذ القانون الجديد.

وتطبيقاً لذلك : إذا حلت محل القاعدة القديمة قاعدة قانونية أخرى، فإن القاعدة الجديدة تسرى من الوقت المحدد لنفاذها، ويقف سريان القاعدة القديمة من تاريخ إلغائها، وبذلك يتحقق النطاق الزمني لكل من القاعدتين، وتظل المراكز القانونية التي اكتمل تكوينها وترتب آثارها في ظل القانون الجديد، خاضعة لحكمه وحده<sup>(١)</sup>.

وإذا تضمن القانون حكماً بإلغاء كل نص يخالف أحكامه، فإن هذا الحكم ما هو إلا ترديد لمبدأ الإلغاء الضمني، ولا يلغى النص الوارد في قانون خاص<sup>(٢)</sup>؛ وذلك لأن<sup>(٣)</sup> النص الخاص يقيد النص العام حتى ولو كان لاحقاً عليه أو متعارضاً معه.

ومن المقرر أن<sup>(٤)</sup> إلغاء التشريع قد يكون صريحاً، وقد يكون ضمناً . ويتحقق الإلغاء الصريح بوجود نص في التشريع اللاحق يقضى صراحة بإلغاء العمل بالتشريع السابق.

أما الإلغاء الضمني للقاعدة القانونية فله صورتان: أولاًهما: صدور قانون جديد ينظم الموضوع الذي سبق أن قرر قواعده التشريع السابق. وثانيتهما:

---

(١) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٢٧٤٠٢ لسنة ٥٥ ق عليا، بجلسة ٢٤/٢/٢٠١٥.

(٢) الطعن رقم ٢٣٧ لسنة ٤٠ ق بجلسة ١٢/٥/١٩٧٥، والطعن رقم ٥٧٥ لسنة ٣٩ ق، بجلسة ٢٥/١٠/١٩٧٥.

(٣) الطعن رقم ٧٤٣ لسنة ٤٩ ق، بجلسة ١١/١/١٩٨٣، والطعن رقم ٢٣٤٨ لسنة ٥٢ ق، بجلسة ٢٠/٢/١٩٨٦.

(٤) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، رقم ١٩٠، ملف رقم ٤٧/١/٢٣٩، بجلسة ٢١/١/٢٠٠٧.

وجود حكم مخالف بالتشريع اللاحق لحكم التشريع السابق، بحيث لا يمكن التوفيق بينهما إلا بإلغاء أحدهما، وعندئذٍ يعتبر اللاحق ناسخاً والسابق منسوخاً، غير أنه يشترط في هذه الصورة من صور الإلغاء الضمني أن يكون الحكمان المتعارضان من طبيعة واحدة من حيث العموم أو الخصوصية، فإذا كن الحكم السابق عاماً والحكم اللاحق خاصاً، حينئذٍ يعتبر اللاحق ناسخاً للحكم السابق عليه.

### الأثر الفوري لقانون الإجراءات الضريبية

يذهب يرى فريق من الفقهاء <sup>(١)</sup> إلى أن قوانين المرافعات أو الإجراءات تسرى على الماضى، فهى قوانين شكلية، وليست قوانين موضوعية، فضلاً عن أنه لامجال للحديث فيها عن فكرة الحق المكتسب، إذ ليس للفرد مصلحة فى التداعى أمام محكمة معينة دون أخرى أو اتباع أشكال دون غيرها. وهذا القول لا يمكن تعميمه إذ قد تكون للفرد مصلحة فى أن يطبق عليه القانون السابق إذا كان قد منح مزايا إجرائية، تحقق له مصلحة، ولم تعد هذه المزايا قائمة فى القانون الجديد، كأن يطيل مدة الاعتراض أو يقصره، أو يعترف بدليل إثبات يدعم حق صاحب الشأن، أو يخفض مراحل الطعن أو يزيدها.

وتذهب تشريعات بعض الدول <sup>(٢)</sup> إلى تطبيق الإجراءات الجديدة على الوقائع السابقة على القانون الجديد، إذا كانت متعلقة بوقائع لم يتم حسمها أو الفصل فى أوجه خلافاتها حتى صدور القانون الجديد، ومع ذلك فإن خلافاً فى الرؤى يتعلق ببعض النصوص، كتلك التى تغير فى قواعد الإثبات، إذ يراها البعض

<sup>(١)</sup> أنظر: د. مصطفى كامل كيرة: قانون المرافعات الليبى، منشورات الجامعة الليبية، دار صادر، بيروت، هامش (١) ص ٢١٤.

<sup>(٢)</sup> H. Gribnau & M.R.T. Pauwels, *Retroactivity - General Report, 2010 EATLP* (١) Leuven Congress, p. 41 et seq. (IBFD 2013)

نصوصاً إجرائية، يعمل بها بأثر رجعي، بينما يراها آخرون نصوصاً موضوعية تطبق بأثر فوري على الحالات الجديدة التي استحدثت بعد العمل بالقانون الجديد فقط.

ومن المستقر عليه في مصر؛ أن الأصل هو أن قوانين الإجراءات تسرى من يوم نفاذها على الإجراءات التي لم تكن قد تمت، وكانت متعلقة بوقائع أو جرائم وقعت قبل نفاذها.

وتطبق هذه القاعدة على قانون الإجراءات الضريبية، كغيره من القوانين، بحيث يجب تطبيقه بأثر فوري على جميع الإجراءات التي تتم بعد نفاذه، ولو كانت بشأن وقائع ضريبية تمت في ظل قانون قديم<sup>(١)</sup>.

### **التطبيق الزمني لنواح التنفيذ**

غالباً ما يتضمن القانون الجديد نصوصاً تحتاج لتطبيقها تفصيلات يرى المشرع إحالتها إلى اللائحة التنفيذية، نظراً لطبيعتها الإدارية أو العملية، ولما كانت اللائحة التنفيذية تابعة للقانون، أو فرعاً عنه، فإن صدورها يأتي لاحقاً لصدور القانون. ولذا نجد أن معظم التشريعات تحدد فترة زمنية لصدور اللائحة التنفيذية للقانون الجديد.

---

<sup>(١)</sup> فصلت المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني كيفية سريان القوانين الضريبية من حيث الزمان وذلك على النحو الآتي : ١- يطبق هذا القانون على الإجراءات الضريبية، اعتباراً من الحالات التي تكون قد وصلت إليها هذه الإجراءات في ظل النصوص السابقة. ويؤخذ في احتساب مهل مرور الزمن المدة السابقة لتاريخ صدور هذا القانون.

٢- تطبق أحكام القوانين الضريبية التي تفرض غرامات و/أو فائدة جديدة أو ترفع قيمة الغرامات و/أو الفائدة على المخالفات المرتكبة بعد تاريخ نفاذ هذه القوانين.

وتطبق أحكام القوانين الضريبية التي تخفض أو تعفي من قيمة الغرامات و/أو الفائدة، على كافة المخالفات التي لا يكون قد جرى تسديد الغرامات المتوجبة عليها بتاريخ نفاذ تلك القوانين.

تستفيد من التخفيض أو الإعفاء من الغرامات و/أو الفوائد وفقاً لما هو مبين أعلاه، المبالغ المقسطة وفقاً لأحكام المادة ٦١ من هذا القانون وغير المسددة.

وحتى لا يحدث فراغ تشريعي تنص القوانين غالباً على سريان اللوائح والقرارات المعمول بها حالياً ، فيما لا يتعارض مع أحكام القانون، إلى أن تصدر اللائحة التنفيذية للقانون الجديد.

ومن ثم يمكن التفرقة بين نوعين من النصوص يتضمنها القانون الجديد:

١- نصوص تتفق مع ما كان مقررًا في القانون الملغى، ومن ثم يمكن تطبيقها اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون الجديد دون انتظار لصدور اللائحة التنفيذية الجديدة، اكتفاءً بما هو مقرر في اللائحة الخاصة بالقانون الملغى، والقرارات المنفذة له. على أن يوقف العمل بهذه الأحكام بعد صدور اللائحة الجديدة، لتنفيذ أحكامها.

٢- نصوص جديدة، إما أنها استحدثت أحكاماً لم تكن مقررة من قبل ، أو أنها عدلت من أحكام النصوص التي كانت مقررة بالقانون الملغى، بحيث لا توجد نصوص تحكمها في اللائحة القديمة، أو كانت النصوص الموجودة في هذه اللائحة غير قابلة للتطبيق في ظل النصوص الواردة بالقانون الجديد. وفي هذه الحالة لا مناص من أن يؤجل تطبيق هذه النصوص إلى حين صدور اللائحة التنفيذية أو القرارات الإدارية اللازمة للقانون الجديد.

ولقد قضت محكمة النقض بأنه <sup>(١)</sup> إذا كان من المقرر - طبقاً للمبادئ الدستورية المعمول بها أن من حق السلطة التنفيذية إصدار اللوائح التشريعية اللازمة لتنفيذ القوانين، وكان المراد بالقانون الواردة في الدساتير المتعاقبة والقاضية بأن أحكام القوانين لا تجرى إلا على ما يقع من تاريخ نفاذها، ولا يترتب عليها أثر على ما وقع قبلها، ما لم ينص على خلاف ذلك، هو القانون بمعناه الأعم، فيدخل في هذا المجال أي تشريع سواء كان صادراً من السلطة التشريعية، وهو ما يطلق عليه القانون بمعناه الضيق، أم كان تشريعاً صادراً

(١) الطعن رقم ٣٣ لسنة ٤٣ ق جلسة ١٩٧٦/٦/٢.

من السلطة التنفيذية، عملاً بالتفويض المقرر لها، طبقاً للمبادئ الدستورية المتواضع عليها لتقرير القواعد التفصيلية اللازمة لتنفيذ القوانين، بما ليس من شأنه مخالفة غرض الشارع، وهو ما يطلق عليه لائحة أو قرار، فإنه لا تسرى أحكام هذه القرارات الوزارية وتلك اللوائح التنفيذية إلا على ما يقع من تاريخ صدورها، ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها إلا إذا كانت صادرة تنفيذاً لقوانين ذات أثر رجعي.

### **القواعد الإجرائية الجديدة**

يتعين تطبيق القواعد الإجرائية بأثر فوري، بما لا يجوز مخالفتها أو النزول عنها، وعلى المحكمة أن تقضى بها من تلقاء ذاتها<sup>(١)</sup>، باعتبار ذلك من النظام العام.

وقد تقننت هذه القاعدة بنص المادة الأولى من قانون المرافعات المدنية والتجارية بأن "قوانين المرافعات تسرى فور صدورها على ما لم يكن قد فصل فيه من الدعاوى أو تم من الإجراءات قبل تاريخ العمل بها...". ويقصد بقانون المرافعات في هذا الصدد<sup>(٢)</sup> القوانين التي تتعلق بشكل الإجراءات والتي تكون بعيدة عن أن تمس حقاً مكتسباً، فإن مست حقاً مكتسباً فلا تعد من القوانين الإجرائية. واستصحب قانون الإجراءات الضريبية الموحد هذا النص في المادة الثانية منه:

### **النص القانوني:**

المادة الثانية: "كل إجراء من إجراءات ربط وتحصيل الضرائب المنصوص عليها في المادة الأولى من هذا القانون تم صحيحاً في ظل قانون معمول به

(١) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١٠٨٣ لسنة ٧٤ ق، جلسة ٢٠٠٨/٦/٩، وحكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٧٣٢٨ لسنة ٦٦ ق، جلسة ٢٠١٥/١١/٢٣.

(٢) د. أحمد أبو الوفا: إجراءات التنفيذ في المواد المدنية والتجارية، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ص. ١٩٠.

يبقى صحيحاً ، وتسري أحكام القانون المرافق على ما لم يستكمل من إجراءات قبل تاريخ العمل بهذا القانون".

يتبين من هذا النص أن المشرع قد ميز بين نوعين من إجراءات ربط وتحصيل الضرائب:

**النوع الأول :** الإجراءات الذى تم صحيحاً فى ظل قانون معمول به قبل تاريخ العمل بقانون الإجراءات الضريبية الموحد. كأن يكون الممول أو المكلف قد أخطر بنموذج ربط الضريبة، أو بالإحالة إلى لجنة الطعن، أو بالمطالبة بدين الضريبة قبل تاريخ العمل بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، أى قبل ٢٠/١٠/٢٠٢٠، فإن هذا الإجراء يظل صحيحاً، ومنتجاً لآثاره، حتى ولو كان القانون المذكور قد غير من شكل هذه النماذج أو بياناتها، أو طريقة الإعلان بها، أو ألغاه، أو حل محلها بنماذج ومطالبات أخرى.

ويشترط لذلك أن يكون هذا الإجراء قد تم صحيحاً، فإذا كان قد شاب هذا الإجراء أى عيب يؤثر فى صحته، ويتطلب إعادة القيام به فى تاريخ، أو بعد، العمل بقانون الإجراءات الضريبية الموحد، فإنه يجب أن يتم الإجراء على النحو الذى يقره القانون الجديد.

وتطبيقاً لذلك؛ فإن كل إجراء تم صحيحاً فى ظل قانون معين، فإنه يظل صحيحاً خاضعاً لأحكام هذا القانون، ولا يؤثر فى صحته صدور قانون جديد يعدل من شروط صحة هذا الإجراء.

فإذا صدر الطلب من وزير المالية إلى النيابة العامة بتحريك الدعوى الجنائية ضد الممول صحيحاً فى ظل قانون معين، ثم صدر قانون جديد يعدل من ضوابط الطلب، فإن القانون الجديد لا يؤثر فى صحة الطلب الصادر قبل تاريخ العمل به. كذلك الحال فإن الطلب الذى وقع باطلاً فى ظل القانون السارى فى تاريخه، يظل باطلاً بعد صدور قانون لاحق عليه، حتى ولو كان القانون

الجديد قد تضمن شرطاً أو حكماً يجعل مثل هذا الطلب صحيحاً لو كان قد تم في ظله.

والدعاوى الضريبية، كغيرها من الدعاوى، تخضع من حيث شروط قبولها وإجراءاتها للقانون الساري وقت رفعها، وأن كل إجراء من إجراءات المرافعات تم صحيحاً في ظل قانون معمول به يبقى صحيحاً ما لم ينص القانون على خلاف ذلك<sup>(١)</sup>.

**النوع الثاني:** الإجراء الذى بدأ قبل تاريخ العمل بقانون الإجراءات الضريبية ولم يستكمل حتى تاريخ العمل بالقانون الجديد، فإنه يستكمل وفقاً للقانون الجديد. وتطبيقاً لذلك فإن ما تضمنه قانون الإجراءات الضريبية الموحد من اشتراط أن تتضمن صحيفة الطعن كافة أسباب الطعن، لا يسرى على الصحف التى قدمت إلى لجنة الطعن قبل تاريخ العمل به<sup>(٢)</sup>، أما الصحف التى تقدم بعد هذا التاريخ فيجب أن تتضمن ما اشترطه القانون الجديد، ولو كان ميعاد الطعن قد بدأ قبل تاريخ العمل به، ولكن الطاعن لم يتقدم بصحيفة الطعن إلا بعد نفاذه. ومع ذلك فإن تطبيق هذه القاعدة تكتنفه صعوبات في التطبيق من أبرزها:

#### **تحديد أثر الحكم بعدم دستورية النص الضريبى**

الأصل أن الأحكام الصادرة من المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية نص قانونى، يكون لها أثر يمتد إلى الماضى، برجعية من تاريخ سريان النص المقضى بعدم دستوريته، باعتبار أن هذا الحكم ذو طبيعة كاشفة. إلا أن

(١) الطعن بالنقض رقم ٥٧٦ لسنة ٦٥ق، جلسة ٢٧/٢/٢٠٠٦.

(٢) أنظر فى تقرير هذا المبدأ حكم النقض فى الطعن رقم ٣٣١١ لسنة ٦٧ ق، جلسة ٨/٥/٢٠١٠، والذى جاء فيه: أن "ما استحدثه المشرع بإضافة فقرة ثانية إلى المادة الخامسة والستين من القانون رقم ٦ لسنة ١٩٩١ من اشتراط شهر عريضة الدعوى بصحة ونفاذ أى تصرف من التصرفات العينية لا يسرى إلا من تاريخ نفاذه فى ١٤/٣/١٩٩١، على الوقائع والإجراءات والمراكز القانونية التى نشأت فى ظله، دون أن ينسحب إلى تلك التى نشأت فى ظل القانون السابق " .

التطبيق العملى لهذه القاعدة يؤدي إلى صعوبات متعددة، يندرج تحتها الإخلال بمراكز قانونية امتد زمن استقرارها، وتحميل الدولة بأعباء مالية تتواءم بها خزانتها، بما يضعفها في مجال تحقيق مهامها التنموية والنهوض بالخدمات والمرافق العامة التي تمس مصالح المواطنين في مجموعهم.

وحالاً لهذه الصعوبات رؤى تعديل حكم الفقرة من المادة ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩، وذلك بقرار رئيس الجمهورية بقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ بالنص على أن "الحكم بعدم دستورية نص ضريبي، لا يكون له في جميع الأحوال إلا بأثر مباشر، وذلك دون إخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص".

وذلك<sup>(١)</sup> تفادياً لأثر تطبيق الحكم بعدم دستورية النص الضريبي بأثر رجعي "في أن تزد الدولة حصيلة الضريبة التي أنفقتها الدولة في مجال تغطية أعبائها إلى الذين دفعوها من قبل، بما يعجزها عن مواصلة تنفيذ خططها في مجال التنمية، ويعوقها عن تطوير أوضاع مجتمعها، ويحملها على فرض ضرائب جديدة لسد العجز في موازنتها، وتلك جميعها أثر خطيرة تهدم من خلال الأوضاع القائمة، وتضطرب بها موازنة الدولة فلا تستقر مواردها على حال".

ومن ثم فإنه وفقاً للتعديل المذكور الذي أجرى على قانون المحكمة الدستورية العليا<sup>(٢)</sup> يكون للحكم بعدم دستورية نص ضريبي أثر نسبي<sup>(٣)</sup>، فلا

---

(١) أنظر: المذكرة الإيضاحية لقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨.

(٢) راجع في نقد هذا التعديل: د. محمد محمد عمران: الحكم بعدم الدستورية بين الأثر الرجعي والأثر المباشر في المجال الضريبي، مجلة المال والتجارة، العدد رقم ٥٧١، نوفمبر ٢٠١٦، ص ٣١ وما بعدها.

(٣) تنص الفقرة الثالثة من المادة رقم ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم المعدل بالقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ على أنه: "ويترتب على الحكم بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالي لنشر الحكم ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخاً آخر، على أن الحكم بعدم

يطبق بأثر رجعى إلا على من كان طرفاً فى الدعوى الدستورية، أو من كان فى حكم المدعى فى الدعوى الدستورية<sup>(١)</sup>. على أن يسرى بأثر فوري من تاريخ نفاذه، أى بعد نشره فى الجريدة الرسمية، أو من التاريخ الذى تحدده المحكمة، على جميع المخاطبين بالنص الضريبي المقضى بعدم دستوريه.

وقد جرى قضاء المحكمة الدستورية العليا على تعطيل قوة نفاذ النص الضريبي المحكوم بعدم دستوريته من اليوم التالى لنشر الحكم، وعدم جواز تطبيقه على المراكز القانونية للخصوم فى الأنزعة الضريبية المتداولة أمام جهات القضاء، حتى ما كان قائماً فى تاريخ سابق على نشر الحكم فى الجريدة الرسمية، ما لم تكن الحقوق الضريبية والمراكز القانونية التى ترتبط بها قد استقر أمرها بناءً على حكم قضائى بات، صدر قبل قضاء المحكمة الدستورية العليا<sup>(٢)</sup>.

ولقد استقر القضاء<sup>(٣)</sup> على أن المقصود بالنص الضريبي هو الذى يتضمن قواعد وأسس تقدير وعاء الضريبة- أياً كان نوعها- وكيفية تحديد مقدارها، والشروط الموضوعية لهذا المقدار، وبيان المكلف بها، والملمزم بسدادها، ووسائل

---

دستورية نص ضريبي لا يكون له فى جميع الأحوال إلا أثر مباشر، وذلك دون إخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص....

(١) قضت المحكمة الإدارية العليا- فى الطعن رقم ٢٠٦٥٩ لسنة ٢٤ ق/عليا، جلسة ٢١/٢/٢٠٢١- بأنه "ومن حيث إنه ولئن كان الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي إنما يسرى كأصل عام بأثر مباشر اعتباراً من تاريخ صدور الحكم بعدم دستوريته، ولا يرتد برجعيته إلى ما قبل صدور الحكم الفاضى بعدم دستورية النص الضريبي، إلا أن المدعى فى الدعوى الدستورية، ومن فى مركز المدعى فيها، وهو كل من أقام دعواه الموضوعية أمام المحكمة المختصة قبل صدور الحكم بعدم دستورية النص الضريبي".

(٢) أنظر حكم المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم ٢ لسنة ٣٥ قضائية (منازعة تنفيذ)، جلسة ١٤/٣/٢٠١٥.

(٣) من أمثلة ذلك الحكم بالنقض فى الطعن رقم ٦٧٠٥ لسنة ٧٦ ق، جلسة ٢٣/٥/٢٠٢١.

وكيفية تحصيلها، وأدائها، وضوابط تقادمها، دون أن يمتد ذلك إلى المواد التي  
تورد شروطاً شكلية أو إجرائية، وصولاً لبلوغ هذا المفهوم.

وعلى ذلك فإن النص المقضى بعدم دستوريته، الذي يتناول نصاً إجرائياً،  
كتحديد المحكمة المختصة بنظر المنازعات، لا تسرى عليه قاعدة نسبية الأثر،  
وإنما يصبح هذا النص من تاريخ نفاذ حكم المحكمة الدستورية منعداً منذ  
نشأته، ويمتد على المحاكم باختلاف درجاتها تطبيقه على الوقائع والمراكز  
القانونية المطروحة عليها، حتى ولو كانت سابقة على صدور الحكم<sup>(١)</sup>، أو  
غير متعلقة بمن كانوا أطرافاً في الطعن بعدم دستورية هذا النص<sup>(٢)</sup>.

### **الإجراءات المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها**

إذا وضع قانون الإجراءات الضريبية إجراءات جديدة على ربط الضريبة أو  
تحصيلها، فإن الأصل أن هذه القواعد الإجرائية تسرى على الوقائع الجديدة  
التي نشأت في ظله، وتلك التي نشأت قبل العمل بالقانون الجديد، ولم تكتمل  
حتى تاريخ العمل بالقانون الجديد.

ومن أمثلة ذلك أن يغير المشرع مراحل ربط الضريبة، فبدلاً من أن تكون  
على مرحلتين، وذلك كما كان معمولاً به في ظل قانون الضريبة على الدخل  
رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، حيث كان ربط ضريبة الدخل يبدأ بإخطار الممول  
بعناصر ربط الضريبة على النموذج ١٨ ضرائب، ثم إخطاره بربط الضريبة

(١) الطعن بالنقض رقم ٩٧٤٦ لسنة ٧٨ ق، جلسة ٢٤/٤/٢٠١٨.

(٢) تطبيقاً لذلك قضت المحكمة الدستورية العليا - الدعوى رقم ٩ لسنة ٤٣ ق "منازعة تنفيذ"، جلسة  
٢٠٢١/١١/٦ - بأن الحكم الذي رفض طلبات المدعى لعدم توافر صفة له في استرداد ما دفعه  
المساهمون من ضريبة دمغة نسبية بغير حق، لم يتعرض في أسبابه أو في منطوقه لما أورته  
المادتان ١٢٢ و ١٢٣ من قانون الضريبة على الدخل المتعلق بعدم اختصاص القضاء العادي  
للمنازعات الضريبية بالحكم الصادر من المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ٧٠ لسنة ٣٥ ق.  
دستورية.

وقيمتها على النموذج ١٩ ضرائب. ثم ألغى قانون ضريبة الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مرحلة الإخطار بعناصر ربط الضريبة على النموذج رقم ١٨ ضرائب، مما أثار الخلاف حول مدى تطبيق هذا النص على التقدير الذى قامت به المصلحة في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، ولم يخطر الممول به حتى تاريخ العمل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، إذ ذهب رأى إلى أن نصوص ربط الضريبة من الإجراءات التي تسرى بأثر فوري على الوقائع التي تتم في ظله.

بينما ذهب رأى آخر، وأخذت به مصلحة الضرائب، إلى إخطار الممولين على مرحلتين بالنسبة للسنوات الضريبية المنتهية قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ باعتباره أصلح للممول. وهو رأى لا سند له من القانون.

و قضى بأنه<sup>(١)</sup> إذا رسم المشرع بمقتضى القانون ١٠٢ سنة ١٩٥٨ قاعدة تقدير وعاء الضريبة فإن هذه القاعدة تكون واجبة الإلتباع من تاريخ سريان هذا القانون الذى نظمها و يتعين على مصلحة الضرائب من تلقاء نفسها أعمال أحكامه من وقت العمل به على كافة الحالات التى لم يصبح فيها الربط نهائياً - و المقصود بالربط النهائى - ذلك الذى لم يعد قابلاً للطعن فيه أمام أية جهة من جهات الاختصاص سواء فى ذلك لجان الطعن أو المحاكم على إختلاف درجاتها سواء كان هذا الربط بناء على تقدير المأمورية أو قرار اللجنة أو حكم المحكمة متى صار نهائياً و لا إعتداد فى هذا الخصوص بأن يكون الممول وحده - دون مصلحة الضرائب - هو الطاعن فى قرار تحديد الأرباح، ذلك أنه يكفى لإعتبار الربط غير نهائى أن يكون التقدير محل طعن من أى من الطرفين ، و لا محل فى هذا الصدد لأعمال قاعدة أن الطاعن لا يضار بطعنه، و لما كان القانون ١٠٢ سنة ١٩٥٨ قد عمل به إعتباراً من ٣١-٧-

(١) الطعن رقم ١٣٢ لسنة ٤١ق، جلسة ١٩٧٦/٦/٣.

١٩٥٨ أثناء نظر الدعوى المرفوعة من المطعون ضده أمام محكمة أول درجة فيتعين تطبيق أحكامه و ذلك بإتخاذ أرياح سنة ١٩٥٥ أساساً لربط الضريبة فى سنتى ٥٦ ، ٥٧ ، ١٩٥٨ .

### **تعديل الاختصاص بنظر المنازعة الضريبية:**

إذا كان القانون يحدد الجهة الإدارية أو القضائية التي تختص بنظر المنازعة الضريبية فى مراحلها المختلفة. وكانت المنازعة قد نشأت فى ظل هذا القانون، ورفعت إلى الجهة التي يقررها، ثم صدر قانون جديد، يعدل من اختصاص هذه الجهة أو يلغيها قبل أن تبت فى المنازعات المنظورة أمامها وفق القانون السابق، فإن تطبيق القانون بأثر فورى يستلزم أن تتم إحالة المنازعة إلى اللجنة الجديدة التي أنيط إليها الاختصاص، ما لم يقرر القانون الجديد أحكاماً وقتية، تتناول بنصوص خاصة حالة هذه المنازعات.

وتطبق القوانين المعدلة للاختصاص بأثر فورى شأنها فى ذلك شأن قوانين الإجراءات، فإذا عدل القانون من اختصاص محكمة قائمة بنقل بعض ما كانت مختصة بنظره من القضايا طبقاً للقانون القديم إلى محكمة أو جهة قضاء أخرى، فإن الجهة الأخيرة تصبح مختصة، ولا يكون للمحكمة التي عدل اختصاصها عمل بعد نفاذ القانون الجديد ولو كانت الدعوى قد رفعت إليها بالفعل طالما أنها لم تنته بحكم بات<sup>(١)</sup>.

وإذا كانت المنازعة الضريبية قد صدر بشأنها قرار أو حكم غير نهائي، فإن التظلم أو الطعن على هذا القرار أو الحكم تختص به الجهة الجديدة.

ويثور البحث فى حالة ما إذا عدل المشرع تشكيل اللجان الإدارية التي تختص بنظر المنازعة الضريبية، إذ يرى بعض الباحثين أن تعديل التشكيل

---

(١) الطعن بالنقض بتاريخ ١٤/١٠/١٩٨٤، مجموعة أحكام محكمة النقض لسنة ٣٥ ، ص ٦٦٣. مثبت فى: د. حسن علام: قانون الإجراءات الجنائية وقانون حالات ولجارات الطعن بالنقض، الطبعة الثانية، القاهرة، ١٩٩١، ص ١٣٠ و١٤.

بزيادة أو إنقاص عدد الأعضاء، أو تغيير صفاتهم أو اختصاصهم، لا يمنع من أن يجعل اللجان المشكلة على نحو مختلف من نظر المنازعة التي عرضت على هذه اللجان قبل العمل بالقانون الجديد، باعتبار أن هذا التعديل يدخل ضمن وظائف التشريع، من أجل حسن سير العدالة. وليس للممول شأن فيه.

بينما يرى آخرون، وهو ما نرجحه، أنه يجب البحث في جوهر التعديل الذي أجراه المشرع، فإذا كان هذا التعديل قد أنقص من الضمانات التي كانت مقررة بالقانون السابق، الذي رفعت المنازعة إلى الجهة المختصة في ظله، فإن يجب أن تستمر اللجان بتشكيلها القديم في نظر المنازعات التي رفعت إليها<sup>(١)</sup>.

ومثال ذلك: إذا قصر المشرع الجديد تشكيل لجان الطعن - مثلاً - على الموظفين الحكوميين، بدلاً من تشكيلها السابق الذي يضم إلى جانب الموظفين الحكوميين أعضاء من خارج الجهاز الحكومي كالمحاسبين والخبراء، فإن اللجنة بتشكيلها القديم تظل مختصة بنظر المنازعات التي رفعت أمامها قبل صدور القانون الجديد، لأن التعديل الجديد يفقد الممول إحدى الضمانات التي يتمتع بها الممول، وهو حياد اللجنة، وعدم انفراد موظفي الحكومة بإصدار قرار بشأنها. وذلك كله ما لم ينص القانون الجديد على إحالة كافة المنازعات القديمة إلى اللجان التي عدلت تشكيلها، مما يستلزم الانصياع إلى حكم القانون، وإلا كان اختصاص اللجان بتشكيلها القديم باطلاً.

ولا تسرى هذه القاعدة على الدعاوى المؤجلة للنطق بالحكم، أو بالقرار بالنسبة للجنة الطعن<sup>(٢)</sup>، ولو كان هذا التأجيل مقترناً بالسماح للخصوم بتقديم مذكرات

---

(١) د. احمد فتحي سرور: الوسيط، ص ٧٧.

(٢) الطعن رقم ١٨ لسنة ٤٠ ق، جلسة ١٩٧٥/٣/٩.

في مواعيد حددتها. حيث يظل الاختصاص قائماً للمحاكم واللجان الإدارية التي نظرت الدعوى أو المنازعة في ظل القانون القديم.

### **القوانين المتعلقة بطرق الطعن**

إن طرق الطعن في القرارات الإدارية أو الأحكام القضائية ينظمها القانون القائم وقت صدور القرار أو الحكم، فإذا ألغى القانون الجديد طريقاً من طرق الطعن، فإنه لا يسرى من يوم نفاذه إلا على القرارات أو الأحكام الصادرة بعد نفاذ هذا القانون.

ولا يؤثر ذلك على الطعون التي رفعت قبله، بل يتعين الاستمرار في نظرها، وفقاً للإجراءات المقررة في القانون القديم.

كما لا يؤثر القانون الجديد على الخصومات السابقة التي رفعت قبل تاريخ العمل بأحكامه، فتظل محكمة بالقانون السابق، هي وكل آثارها، حتى ولو كان القانون الجديد يغير في طريقة رفع الدعوى أو شروط قبولها، أو يمنع قبول أدلة معينة فيها أو يلغى طريقة تنفيذ تم<sup>(١)</sup>.

أما إذا كان القانون الجديد يتضمن فقط تعديل الأوضاع المنظمة للطعون، دون المساس بالحق في الطعن ذاته، فإن القانون الجديد يسرى بأثر فوري على الطعون السابقة عليه، عملاً بالأثر الفوري للقانون الجديد.

وبطبيعة الحال يسرى قانون الإجراءات الضريبية الجديد على المنازعات التي تبدأ بعد نفاذه، وتسرى عليها أحكامه، حتى ولو كان الحق الموضوعي المطالب به قد نشأ قبل صدور القانون الجديد. أي أن قانون الإجراءات الضريبية الجديد يسرى على المنازعات الضريبية المتعلقة بوقائع أو معاملات أو إيرادات أو أرباح تمت أو تحققت قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

---

(١) د. محمود محمد هاشم: قانون القضاء المدني، الطبعة الثانية، القاهرة، ١٩٩٠-١٩٩١، ص ٢٩٠.

وتعتبر القواعد المتعلقة بالتنظيم القضائي وتوزيع الاختصاص بين المحاكم من القواعد المتعلقة بالنظام العام، مما يوجب تطبيقها بأثر فوري. وعلى ذلك فإن النص في قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وقد أخرج منازعات الضرائب التي يتناولها من ولاية هيئة المفوضين بمجلس الدولة، فإنه يلزم تطبيقاً لهذا النص إحالة المنزعات المعروضة على هذه الهيئة في تاريخ العمل بالقانون، ولم تصدر بشأنها رأى أو قرار، إلى المحكمة المختصة.

### **القوانين المعدلة للمواعيد**

إذا كان القانون القديم يحدد ميعاداً يجب أن يتم الإجراء خلاله، ثم صدر قانون جديد بتعديل هذا الميعاد بتقصيره أو إطالته، وكان ميعاد الإجراء قد بدأ قبل تاريخ العمل بالقانون الجديد، ولم يستكمل إلا بعد دخول القانون الجديد حيز النفاذ، فإن الميعاد القديم هو الذى يسرى على هذا الإجراء. وذلك استثناءً من قاعدة الأثر الفوري للقانون الجديد، عملاً<sup>(١)</sup> بنص المادة ٢/١ من مرفعات بشأن المواعيد التي بدأت في ظل قانون قديم، بالرغم من عدم اكتمالها إلا بعد صدور قانون جديد معدل لها. والمقصود بالمواعيد في هذا الخصوص مواعيد المرافعات بمعناها العام، والذى يتسع ليشمل مواعيد الطعن والسقوط واعتبار الدعوى كأن لم تكن<sup>(٢)</sup> وغير ذلك من المواعيد. إذ استثنى من تطبيق الأثر الفوري للقانون القوانين التي تعدل ميعاداً كان منصوصاً عليه في قانون

(١) د. محمود محمد هاشم: قانون القضاء المدنى، الطبعة الثانية، القاهرة، ١٩٩٠-١٩٩١، ص ٣٤٠ و ٣٥٠.

(٢) اعتبار الإجراء كأن لم يكن هو جزء يقرره القانون يرد على الخصومة كلها، وبكل مكوناتها من أعمال إجراءات تمت صحيحة، ولكنها تعتبر كأن لم تكن لظروف لاحقة بعد نشأتها صحيحة، فتؤدى إلى زوالها وزوال سائر الآثار المترتبة على قيامها، ويعود الخصوم إلى الحالة التي كانوا عليها قبل رفع الدعوى. أنظر: . خيرى عبد الفتاح السيد البتانوى: نظرية الانعدام الإجرائى فى قانون المرافعات، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ٢٠١٢، ص ١٨٧.

سابق من قوانين الإجراءات أما ما لم يكن منصوصاً عليه من المواعيد فإنه لا يسري عليه هذا الاستثناء ولو كان الميعاد قد قرره الفقه أو القضاء بغير نص عليه في القانون لأن التعديل بقانون لا يرد إلا على نص موجود<sup>(١)</sup>. ولا يطبق هذا الاستثناء على القوانين المستحدثة لمواعيد جديدة، أو الملغية لمواعيد قائمة حتى ولو كانت قد بدأ بالفعل، فهذه تسرى بأثر فوري. وعلى ذلك فإن ميعاد الإجراء الذي يبدأ بعد تاريخ العمل بالقانون الجديد، يسرى بشأنه هذا القانون، حتى ولو كان هذا الميعاد يختلف طولاً وقصراً عن ما كان يقره القانون السابق.

ولا يحاج في هذا الشأن بقاعدة احترام الحقوق المكتسبة، خاصة إذا كان الميعاد المحدد بالقانون السابق أطول من الميعاد الذي أتى به القانون الجديد. لأن عدم اكتمال الميعاد حتى تاريخ العمل بالقانون الجديد لم ينشئ حقاً مكتسباً أو مركزاً قانونياً مستقراً، بل هو مجرد أمل لم يتبلور إلى حق مكتسب، مقارنة بالميعاد الذي اكتمل قبل تاريخ العمل بالقانون الجديد، وهو الذي يجب أن يحترم في ظل القانون الجديد، فلا يؤثر في صحة هذا الإجراء ولو خالف الأحكام الجديدة.

ويتأكد هذا الأمر بالنسبة للقوانين الضريبية، التي تنظم العلاقة بين الممول أو المكلف والإدارة الضريبية، وهي علاقة تنظيمية، وليست علاقة تعاقدية. ومن مقتضيات العلاقة التنظيمية التي تحكمها القوانين واللوائح، التي تملك السلطة التي تصدر هذه التشريعات إصدارها، في أي وقت، تحقيقاً للمصلحة العامة، ولا يعتبر ذلك مساساً بحق مكتسب<sup>(٢)</sup>.

ولقد قضى بأن<sup>(٣)</sup> "ميعاد إستئناف الأحكام الصادرة طبقاً لأحكام القانون رقم

(١) الطعن بالنقض رقم ٤٢٩ لسنة ٣٤ ق، جلسة ١٩٦٨/٥/٢٣.

(٢) أنظر في تأكيد هذا المبدأ: حكم النقض في الطعن رقم ٢٧٢ لسنة ٢٧ ق، جلسة ١٩٦٢/١٢/٢٧.

(٣) الطعن رقم ١٧٢٧ لسنة ٥٢ ق، جلسة ١٩٨٦/٦/٣٠.

١٤ لسنة ١٩٣٩ فى الطعون الضريبية المتعلقة بضرائب الأرباح التجارية و الصناعية قبل ١١/١٠/١٩٨١ - تاريخ العمل بقانون الضرائب على الدخل - الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - لا يرجع فيه إلى القواعد السابقة على العمل بهذا القانون إلا إذا كان ميعاد الإستئناف قد بدأ قبل العمل به و ذلك بإعلان الحكم الصادر من محكمة أول درجة عملاً بنص المادة ٩٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فإن لم يكن الميعاد قد بدأ على هذا النحو سرت أحكام القانون الجديد وجب سريان ميعاد الإستئناف المنصوص عليه فى المادة ٢٢٧ من قانون المرافعات من تاريخ العمل بالقانون الجديد أى من ١١/١٠/١٩٨١ ، مما مؤداه أن ميعاد إستئناف الأحكام الصادرة فى الطعون الضريبية المتعلقة بضريبة الأرباح التجارية و الصناعية وفقاً لأحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ - و لم تعلن قبل ١١/١٠/١٩٨١ - هو أربعون يوماً تبدأ من هذا التاريخ" .

كما لا يحاج أيضاً بقاعدة سريان القانون الأصلح للتمهم إذا كان ميعاد الطعن الجديد أفضل من الميعاد المقرر فى القانون السابق، ولو تعلق بقضية جنائية، ذلك لأن مجال تطبيق هذه القاعدة هو القواعد الموضوعية، ولا يسرى على القواعد الإجرائية المتعلقة بمواعيد الطعن فى الأحكام الجنائية، ويعمل فى شأنها بالقانون القائم وقت صدور الحكم<sup>(١)</sup> المطعون فيه.

### **القوانين المتعلقة بالتقادم**

إذا صدر قانون جديد يعدل الأحكام المتعلقة بانقضاء الدعوى الضريبية (المدنية أو الجنائية) بالتقادم، سواء بزيادة المدة أو بنقصها، أو بتعديل شروط احتساب هذه المدة، أو قطعها، أو ووقف سريانها، أو الآثار المترتبة عليها، فإن الرأى السائد هو أن تسرى أحكام القانون الجديد بأثر فورى، سواء كانت

---

(١) الطعن الجنائى رقم ٢٥٨٨ لسنة ٦٣ق، جلسة ١٩٩٥/٢/٥.

الأحكام الجديدة لصالح الممول، أو ضده، على أساس أن النصوص القانونية الجديدة هي من القوانين الإجرائية التي تسرى بأثر فوري، من تاريخ نفاذ القانون الجديد.

وقد قضى بأن<sup>(١)</sup> دين الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المقرر بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الذي بدأ تقادمها ولم يكتمل حتى صدر القانون رقم ١٨٩ لسنة ١٩٥٩ ولم يكتمل يلحقه حكم هذا القانون بوقف التقادم المقرر بالقانون الأخير.

وإذ لم يكن أى من النموذجين ١٩ و ٢٠ ضرائب في الفترة السابقة لنفاذ القانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ يتضمن اخطارا من المأمورية للممول بتحديد عناصر ربط الضريبة أو بربطها، وكان اختصاص المأمورية منحصرًا في تقدير أرباح الممول بصورة تقريبية على النموذجين المذكورين بغية الوصول الى اتفاق يكون أساسا لربط الضريبة، فاذا تعذر كانت لجنة التقدير هي الجهة المختصة ابتداء لربط الضريبة بموجب قرار تصدره يعتبر السند الذي تستمد منه المصلحة حقها في مطالبة الممول بأداء الضريبة، فلقد قضى بأن ما نصت عليه المادة الثانية من القانون رقم ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢ من أن<sup>(٢)</sup> التقادم ينقطع بإخطار الممول بعناصر ربط الضريبة أو بربطها في الفترة ما بين أول يناير سنة ١٩٤٨ وآخر ديسمبر سنة ١٩٥٢ لا يمكن أن ينصرف الا الى الفترة اللاحقة لنفاذ القانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ في ١٩٥٠/٩/٢٤ وأما الفترة الأولى السابقة لنفاذه فإن الاجراء القاطع للتقادم الذي عناه الشارع يتمثل في إخطار الممول من قبل المصلحة بربط الضريبة بعد حصول الاتفاق أو بعد صدور قرار لجنة التقدير.

(١) الطعن رقم ٥٩ لسنة ٢٨ ق، جلسة ١٩٦٣/٣/٢٠.

(٢) الطعن رقم ٤٧٥ لسنة ٢٥ ق جلسة ١٩٦٠-٦-٢٣ س ١١ ص ٦٩

## تعديل قواعد الصلح

يختلف القضاء فى طبيعة النصوص الخاصة بالصلح، فيما إذا كانت نصوصاً إجرائية تسرى من تاريخ العمل بها، ولو تعلقت بواقعة تصالح تمت قبل تاريخ العمل بها، أم أنها من النصوص الموضوعية التى تسرى على الوقائع التى بدأت فى تاريخ العمل بها، ولا تسرى على اتفاقات الصلح التى تمت قبلها ولم يصدر بشأنها قرار إلا بعد تاريخ العمل بالقانون الجديد؟.

ويذهب مجلس الدولة<sup>(١)</sup> إلى أن القانون الواجب التطبيق على قرارات الصلح فى تعويضات المخالفات الضريبية هو القانون المعمول به عند صدور قرارات الصلح عن هذه التعويضات، دون نظر لوقت ارتكاب المخالفة، أو تاريخ رفع الدعوى العمومية. ويذهب القضاء الجنائى<sup>(٢)</sup> إلى "أن نصوص التصالح - الوارد بالقانون رقم ١٦ لسنة ٢٠١٥ بتعديل بعض أحكام قانون الإجراءات الجنائية- وإن كان ظاهره إجرائياً، إلا أنه يقرر قاعدة موضوعية، مفادها تقييد حق الدولة فى العقاب، بتقرير انقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح، بدلاً من معاقبة المتهم، وهو ما يتحقق به معنى القانون الأصلح للمتهم، فى مفهوم نص المادة الخامسة من قانون العقوبات، ما دام قد أنشأ له وضعاً أفضل، ومن ثم يسرى من يوم صدوره على واقعة الدعوى، طالما لم تنته بحكم بات".

ويترتب على هذا الخلاف بين جهتى القضاء، إلى أن قواعد الصلح الجديدة التى قررها قانون الإجراءات الضريبية الموحد تسرى، وفقاً لرأى مجلس الدولة على اتفاقات الصلح بين الممولين أو المكلفين ومصلحة الضرائب، ولو تمت

(١) فتوى الجمعية العمومية للقسم الاستشارى للفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٦٦/٢/٢٧ - ١٦ بتاريخ ١٩٥٧/١/١٦، وأذاعتها مصلحة الضرائب بالتعليمات التفسيرية رقم (٣). أنظر مجموعة بدران، ص ٦٦٩.

(٢) الطعن رقم ٢٦٦٣٥ لسنة ٨٤، الدوائر الجنائية، جلسة ٢٠١٥/٦/١١.

قبل تاريخ العمل به، طالما أن قرار اعتماد هذا الصلح من السلطة المختصة لم يصدر إلا بعد تاريخ العمل بهذا القانون.

ووفقاً لما ذهب إليه القضاء الجنائي فإن التصالحات التي تمت قبل العمل بقانون الإجراءات الضريبية الموحد يسرى بشأنها أحكام القانون النافذ في تاريخها، ولو لم تعتمد الجهة المختصة هذه التصالحات حتى تاريخ العمل بقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

### **تطبيق**

ثار التساؤل عن القواعد القانونية واجبة التطبيق بشأن التصالح في الجرائم الضريبية التي ارتكبت قبل سريان قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠: هل تطبق قواعد التصالح الجديدة الواردة بقانون الإجراءات الضريبية الموحد باعتبار أن التصالح سوف يتم في ظل العمل بأحكامه، أم يجب تطبيق قواعد التصالح الخاصة بكل قانون ارتكبت في ظله الجرائم محل التصالح.

ورأى مجلس الدولة<sup>(١)</sup> أنه: وفقاً لأحكام الدستور والقانون فإن أداء الضرائب واجب والتهرب الضريبي جريمة، وأنه لا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذ القانون، ولا تسرى أحكام القانون إلا على ما يقع من تاريخ العمل به، وإنه يعاقب على الجرائم بمقتضى القانون المعمول به وقت ارتكابها، ولكنه إذا صدر قانون بعد وقوع الفعل أصلح للمتهم فهو الذي يتبع دون غيره.

ومن ثم فإن قواعد وأحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد تسرى وتنفذ بأثر فوري على الجرائم الضريبية التي ترتكب إبان العمل به، ولكنها لا تسرى على الجرائم الضريبية التي ارتكبت قبل العمل به، وذلك احتراماً لمبدأ عدم جواز

---

(١) فتوى إدارة الفتوى لوزارات المالية والتأمينات والتضامن الاجتماعي بتاريخ ٢٤/١/٢٠٢٠، ملف رقم ١٤١٦/١/٤.

رجعية الأحكام الموضوعية لنصوص القوانين الجنائية، المستمدة من قاعدة شرعية الجريمة والعقاب التي تستلزم أن تقتصر على عقاب الجرائم بمقتضى القانون المعمول به وقت ارتكابها، ويخرج عن هذا النطاق تضمن بعض مواد قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وجهاً للإعفاء من المسؤولية الجنائية، ففي تلك الحالة يتم تطبيقها لكونها أصلح للمتهم.

و... أن التصالح فى شأن الجرائم الضريبية يعد تصرفاً جنائياً من قبيل الإجراءات التي تتسند لتعيين مصير الجريمة إما بتحريك الدعوى العمومية فى مواجهتها، ولما بعدم إقامتها مع الالتزام بما يقتضيه القانون، ولذا فإن التصالح من ذات الطبيعة القانونية التي تتسم بها كافة إجراءات إقامة الدعوى العمومية من وجهة طابعها الجنائى، حيث تسود مفاهيم قانون العقوبات وأصوله العامة الضابطة لأحواله، فإذا كان ذلك كذلك صار القانون الحاكم لأمر التصالح هو قانون الواقعة الإجرامية الحاصلة؛ فالقانون الذى تحدث فيه هذه الواقعة يتعين حكماً لضبط شئون التجريم والعقاب المتعلقة بها، فإذا ما لاح احتمال صلح - حسب مقتضيات الصالح العام - تعين أن يكون محكوماً - بدوره - بأحكام هذا القانون دون غيره، ما دام لم يكن ثمة قانون آخر تال أصلح للمتهم.

وحيث أن مخالفة عدم تقديم الإقرار فى المواعيد القانونية، كانت قد ارتكبت إبان العمل بقانون الضريبة على القيمة المضافة بالمخالفة لأحكام المادة ١/٦٦ منه، وتم تقديم طلب التصالح فى ظل سريانه وقبل سريان قانون الإجراءات الضريبية الموحد واذى شدد عقوبة تلك المخالفة بزيادة قيمة الغرامة، وأضاف شروطاً جديدة للتصالح ليست فى صالح المتهم، إلا فى حالة واحدة فقط وهى جواز التصالح فى حالة صدور حكم بات ضد المتهم لا ارتكابه تلك المخالفة - ومن ثم يتعين تطبيق أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على الجرائم الضريبية التى ارتكبت إبان سريانه متى كان صاحب الشأن قد تقدم بطلب للتصالح فى ظل أحكامه، وتضحى

إجراءات وقواعد التصالح المنصوص عليها بالمادة ٧٢ منه وحدها دون غيرها واجبة التطبيق ، ويستثنى من ذلك حالة واحدة فقط ، وهى حالة التصالح مع المتهم الذى صدر ضده حكم بات لارتكابه المخالفة سالفه البيان، فيتعين فى تلك الحالة تطبيق المادة ٧٥ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ ، كونها أصلح للمتهم، لأنها أجازت التصالح مع المتهم رغم صدور حكم بات ضده، بخلاف المادة ٧٢ من قانون الضريبة على القيمة المضافة التى لم تكن تجز ذلك.

يضاف إلى ما تقدم أن المشرع بموجب المادة ٧٢ من قانون الضريبة على القيمة المضافة قد خير الوزير أو من يفوضه إزاء حصول واقعة عدم تقديم الإقرار فى المواعيد القانونية بالمخالفة لحكم المادة ١/٦٦ من القانون سالف البيان، ما بين طريق سبيل الدعوى العمومية أصلاً عاماً، وانتهاج سبيل المصالحة استثناءً حسبما يتراءى له من وجه الصالح العام، فقد قرر المشرع لكل من السبيلين أحكاماً مخصوصة، فكان فى شأن الدعوى العمومية التزام المحكمة بتوقيع عقاب بغرامة لا تقل عن خمسائة جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه، فضلاً عن الضريبة والضريبة الإضافية المستحقة، وكان فى شأن التصالح جريان انعقاده لقاء جعل يعادل أداء تعويض لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليه فى المادة ٦٦ إذا كان التصالح فى جريمة من الجرائم المنصوص عليها بها.

وخلص الرأى إلى أن : التصالح فى المخالفات المتعلقة بعدم تقديم الإقرار فى المواعيد القانونية بالمخالفة لحكم المادة ١/٦٦ من قانون الضريبة على القيمة المضافة، والتى ارتكبت إبان العمل به، فإن قواعد وإجراءات التصالح المنصوص عليها فى المادة ٧٢ من هذا القانون تكون هى واجبة التطبيق.

وإذا لم يقدم طلب التصالح فى المخالفات المتعلقة بعدم تقديم الإقرار إلا بعد صدور قانون الإجراءات الضريبية الموحد الذى يعمل به اعتباراً من ٢٠/١٠/٢٠٢٠ فإن قواعد هذا القانون تكون واجبة التطبيق على التصالح".

### **حجية المستندات والوثائق الورقية المحررة قبل العمل بالقانون**

اتجه قانون الإجراءات الضريبية الموحد نحو رقمنة الأعمال الضريبية، بحيث يعتمد على المنظومة الإلكترونية فى التعامل مع الممولين والمكلفين، من خلال إلزام الممول والمكلف بإصدار الفواتير والإيصالات وغيرها من إشعارات التعامل إلكترونياً، ورفعها على موقع المنظومة الإلكترونية، بجانب تعميم إلزام كافة الممولين والمكلفين بتقديم الإقرارات الضريبية وغيرها من الإخطارات والإعلانات التى أوجب القانون على كل من الممولين والمكلفين ومصصلحة الضرائب أن تكون إلكترونية.

بيد أن تنفيذ هذه الالتزامات يحتاج إلى بعض الوقت لحين استكمال تطبيق المنظومة الإلكترونية، وتهيئة الممولين والمكلفين وغيرهم على التعامل معها، الأمر الذى تناوله المشرع بحكم خاص فى المادة ٣٦ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد

### **النص القانونى**

مادة (٣٦): تظل للمستندات والوثائق الورقية الصادرة من المصلحة أو الواردة إليها قبل تاريخ العمل بهذا القانون الحجية القانونية إلى أن يتم تطبيق المنظومة الإلكترونية ، على أن تحل محلها المستندات والوثائق الرقمية التى تعمل عملها ، أو تكون ناسخة لها ، أو ذات أثر تال لها .

بمقتضى هذا النص يعترف المشرع بالمستندات والوثائق الورقية أو التقليدية سواء التى صدرت من مصلحة الضرائب أو وردت إليها من الممولين أو المكلفين أو غيرهم قبل تاريخ العمل بقانون الإجراءات الضريبية، أى قبل ٢٠

أكتوبر ٢٠٢٠، وتظل لهذه الأوراق حجيتها القانونية فى الإثبات بما للممول والمكلف أو عليه، حتى تكتمل المنظومة الإلكترونية.

ويكون على أطراف المنظومة الإلكترونية من الممولين أو المكلفين أو غيرهم ومصلحة الضرائب التوقف عن إصدار مستندات ووثائق ورقية، إذا ما توافر بديلاً رقمياً لها عن طريق المنظومة الإلكترونية، بحيث تحل الوثائق والمستندات الرقمية محل مثيلاتها الرقمية، أو التى تعمل عملها، أى تؤدى وظيفتها، أو تكون نسخت أو ألغت المستندات والوثائق الورقية، أو كانت ذات أثر تال لها.

فإذا كان الممول قد تلقى الإخطار بربط الضريبة - نموذج ١٩ ضرائب- ورقياً، ثم توافر نموذج الطعن على هذا النموذج رقمياً، فإن على الممول أن يقدم نموذج الطعن رقمياً باعتبار الطعن من الآثار التالية على هذا النموذج. وفى رأينا أن المستندات والوثائق الورقية، سواء التى صدرت قبل تاريخ العمل بقانون الإجراءات الضريبية الموحد، أو بعد تاريخ العمل به، لها الحجية القانونية، طالما لم تتوافر المستندات والوثائق الرقمية فى تاريخ إعداد أو تحرير المستند أو الوثيقة ورقياً، لأن الالتزام برقمنة المحررات مقيد بتطبيق المنظومة الإلكترونية، مما ينطبق على جميع ما يصدر ورقياً قبل تاريخ العمل بقانون الإجراءات الضريبية أو بعده.

وغنى عن البيان أن نؤكد على أن الوثائق والمستندات الورقية التى صدرت فى حينها متفقة والقانون، تظل لها الحجية، فى المسائل المتعلقة بها، حتى بعد اكتمال المنظومة الإلكترونية.

## المبحث الثالث النطاق الشخصي للقانون

### شخصية القائم بالعمل الإجرائي

يجب أن يتمتع القائم بالعمل الإجرائي بصلاحيه القيام به، أى أن تكون له الصفة، والاختصاص بهذا العمل، وأن تتوفر فيه أهلية الاختصاص والتقاضى. وبالنسبة للممول أو المكلف يجب لصحة العمل الإجرائي أن يصدر من الممول أو المكلف، أو من نائبه، أو ممثله القانوني، سواء كان شخصاً اعتبارياً عن طريق ممثله القانوني، أو شخصاً طبيعياً بالغاً ورشيداً، أو عن طريق وليه الطبيعي أو الوصى عليه أو القيم على شؤنه.

كما يجب أن يتم العمل الإجرائي عن طريق مأمورية الضرائب المختصة، أو اللجنة الإدارية المختصة (لجنة الطعن أو لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى)، أو عن طريق المحكمة التى تنتظر النزاع.

ويجب أن يوجه الإجراء إلى المختص به، فعلى الممول أو المكلف أن يقدم الإقرار الضريبي، أو الطعن، أن يسدد الضريبة إلى المأمورية المختصة، أو إلى الموقع الإلكتروني المعتمد، الذى يأخذ حكم المأمورية المختصة.

كذلك يجب أن يقوم بهذا العمل الموظف المختص به، أو من يفوضه أو ينييه، أو يحل محله، فى الأحوال المقررة قانوناً.

### الوكيل الضريبي

لقد تضمن عدد من قوانين الإجراءات الضريبية فى الدول المختلفة تنظيماً لمهنة أو دور الوكيل الضريبي<sup>(1)</sup>، نظراً لما له من دور كبير فى مساعدة الممول أو المكلف على الالتزام بقوانين الضرائب، والتعاون مع الإدارات

---

(1) يسمى الوكيل الضريبي *tax agent* فى بعض الدول بأسماء مختلفة منها معدى الضرائب *tax preparer*، والمتخصص الضريبي *tax professional*، والممارس الضريبي *tax practitioner*.

الضريبة، أو أن يكون عنصراً سلبياً،<sup>(١)</sup> حين يقوم بحث الممول أو المكلف، أو مساعدته على التهرب من الضريبة، أو التجنب الضار، أو إعاقة إنهاء المنازعة بالطرق الودية من خلال العمل على إطالة النزاع كسباً لمزيد من المال. وتفرق بعض التشريعات<sup>(٢)</sup> بين الممثل الضريبي والوكيل الضريبي، فالأول يكون مسئولاً بالتضامن عن الضريبة التي تستحق على الممول أو المكلف الذي يمثله، بينما الوكيل الضريبي لا يكون مسئولاً بالتضامن عن هذه الضريبة.

ولم يتضمن قانون الإجراءات الضريبية المصري أحكاماً تتعلق بالوكيل الضريبي، مما يعنى حرية الممول أو المكلف في أن يوكل من يشاء، أو أن يختار الممثل القانوني له بحرية، ويكون الوكيل الضريبي كغيره من الوكلاء من حيث الحقوق والالتزامات التي تقررها القوانين ذات الصلة.

ويختلف الممثل القانوني للممول أو المكلف عن الممثل الذي يعينه المكلف غير المقيم ليكون مسئولاً عن القيام بجميع التزامات المكلف المنصوص عليها في القانون<sup>(٣)</sup>، إذ أنه لا يقتصر دوره على مجرد التمثيل أو الوكالة القانونية

---

<sup>(١)</sup> Erard, B. (1993). *Taxation with representation: An analysis of the role of tax practitioners in tax compliance*, *Journal of Public Economics*, N°52, pp.163-197, Klepper, S. and Nagin, D. (1989). *The role of tax preparers in tax compliance*, *Policy Sciences*, Vol.22, N°2, pp.167-197.

<sup>(٢)</sup> كما هو الحال في السعودية: (المادة ٧٧ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة)، وفي قطر يشترط في الوكيل الضريبي ألا يكون قد قام بتدقيق البيانات المالية للمكلف، وفي الإمارات العربية يجوز للهيئة العامة للضرائب الاطلاع على اى سجلات موجودة لديه وتعتمد عليها لغراض التدقيق الضريبي حتى بعد انتهاء الوكالة الضريبية أو عزل الوكيل الضريبي (المادة ١٦ من قانون الإجراءات الضريبية).

<sup>(٣)</sup> أنظر المادة ١٧ من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وهو الأمر الذي عدل عنه المشرع في القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ حيث ألزم غير المقيم بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب وفق نظام التسجيل المبسط، أو أن ينتقل عبء أداء الضريبة على مستهلك السلعة أو المنتفع بالخدمة ليؤديها مباشرة إلى مصلحة الضرائب.

بمعناها الضيق، التي تقتصر على التعبير عن إرادة الموكل، بل إنه يكون مسئولاً بصورة مباشرة أمام مصلحة الضرائب عن الالتزامات التي يفرضها القانون على المكلف الذي يمثله.

### **الاختصاص الوظيفي بالإجراء :**

من المبادئ الدستورية المقررة أنه<sup>(١)</sup> متى عهد القانون إلى سلطة معينة بإصدار القرارات اللازمة لتنفيذ أحكامه، فإن هذه السلطة دون سواها تكون صاحبة الاختصاص بإصدار هذه القرارات، بحيث يتمتع على غيرها ممارسة هذا الاختصاص، ذلك لأن<sup>(٢)</sup> مباشرة الاختصاص عندئذ تكون واجباً قانونياً عليها. وليس حقاً لها يجوز أن تعهد به لسواها.

وأن "الاختصاص الذي يتحدد بقانون، لا يجوز النزول عنه أو الإنابة فيه إلا في الحدود وعلى الوجه المبين في القانون، كما لو كان ثمة قانون يرخص في التفويض"<sup>(٣)</sup>.

وإذا ناط التشريع بموظف ما اختصاصاً معيناً بنص صريح، فلا يجوز لغيره أن يتصدى لهذا الاختصاص، أو أن يحل فيه محل صاحبه إلا بناءً على حكم القانون، أصالة أو تفويضاً<sup>(٤)</sup>.

(١) المحكمة الإدارية العليا - الطعن رقم ٥٣٦٧ لسنة ٥٨ ق عليا، جلسة ٢٠١٥/٣/٧.

(٢) د. سليمان الطماوى: القرارات الإدارية، القاهرة، ١٩٧٦، ص ٣١١.

(٣) الطعن رقم ٣٢٠ لسنة ٣ ق عليا، جلسة ١٩٥٩/٦/٢٧.

(٤) ذهبت المحكمة الإدارية العليا - الطعن رقم ١٠٩٠ لسنة ٢١ ق عليا، جلسة ١٩٨٦/١٢/٨ - إلى أن الترقية إلى الفئة الأولى يختص بها رئيس الجمهورية طبقاً لنص المادة ١٢ من القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٧١ بإصدار قانون العاملين المدنيين بالدولة، وصدور القرار من نائب الوزير يعتبر غصباً للسلطة حتى ولو كان نائب الوزير مفوضاً من قبل الوزير أو من السلطة التي فوضها رئيس الجمهورية. أساس ذلك القاعدة التي تقضى بأن من فوض في اختصاص لا يملك التفويض فيه. نتيجة ذلك يعتبر قرار نائب الوزير مجرد عمل مادي يكون لجهة الإدارة سحبه في أى وقت دون التقيد بمواعيد السحب أو الإلغاء."

ويختلف الحلول عن التفويض فى أن<sup>(١)</sup> التفويض لا يكون إلا جزئياً ولا يتصور أن يفوض الموظف إلى آخر فى كل اختصاصاته والا تعدى تفويض الاختصاصات السلطة ذاتها وهو ما لا يجوز قانوناً ، أما الحلول فالأصل فيه أن يكون كلياً شاملاً لجميع اختصاصات الأصيل ويتم تلقائياً بقوة القانون متى تحقق سببه<sup>(٢)</sup>.

### ضوابط التفويض

يجب أن يصدر التفويض بذات الأداة التي تقرر الاختصاص، فإذا كان القانون هو الذى حدد اختصاصاً لشخص معين، فإنه لا يجوز لهذا الشخص أن يفوض غيره فى ممارسة هذا الاختصاص إلا أن ينص على ذلك القانون، وليس بأي أداة تشريعية أقل منه<sup>(٣)</sup>.

ويجب أن يصدر التفويض كتابة، وأن يكون صريحاً<sup>(٤)</sup>، فلا يلتفت إلى القرار الشفوى<sup>(٥)</sup>، أو أن يكون ضمناً أو غير صريح، كما لا يجوز الأخذ فيها بطريق القياس أو التماثل أو التشابه<sup>(٦)</sup>.

(١) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، رقم ٥١ بتاريخ ٢٩/٤/١٩٦٣.

(٢) يقع الحلول حيث يوجد سبب يمنع المختص من ممارسة سلطته، مما يوجب أن يحل غيره محله فى ممارستها. ومن هذه الأسباب ما قد يكون إرادياً؛ كالإجازة بأنواعها، والاستقالة، أو إجبارياً؛ كالمرض والوقف عن العمل وانتهاء الخدمة.

(٣) المستقر فى القضاء أن التفويض فى الاختصاص لا يفترض، ولا يستدل عليه بأدوات استنتاج لا تعبر عنه صراحة، ولا تؤدى إليه باليقين، ومن ثم يتعين إفراغه فى صيغة تقطع بإرادته، ويلزم فى التعبير أن يكون صحيحاً لا تشويه مظنة، ولا تعتريه خفية، وأن استظهاره مباشراً من مسنده. (المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٨٢٠ لسنة ٢٠ ق على جلسة ٢٤/٥/١٩٨١).

(٤) الطعن رقم ٣٢٠ لسنة ٣ ق على جلسة ٢٧/٦/١٩٥٩.

(٥) الطعن رقم ١٩٧ لسنة ١ ق على جلسة ٢١/١/١٩٤٩.

(٦) عبد الوهاب البندارى: الاختصاص التأديبى والسلطات التأديبية للعاملين المدنيين بالدولة والقطاع العام ونوى الكادرات الخاصة، دار الفكر العربى، القاهرة، ص ٧٤.

والقاعدة فى القضاء الإدارى<sup>(١)</sup> ، وفى افتاء مجلس الدولة<sup>(٢)</sup>، أيضاً أن المفوض لا يفوض، ذلك أنه لا يجوز قانوناً التفويض فى التفويض، وأن يكون قرار التفويض محدداً ببعض الاختصاصات وليس أن يفرض فى كل الاختصاصات التى منحه القانون إياها، ذلك لأن الاختصاص يمارس ولا يتنازل عنه<sup>(٣)</sup>، وذلك بخلاف الحل الذى تنتقل بمقتضاه اختصاصات موظف إلى آخر بقوة القانون، عندما يقوم بالموظف الأصل مانع من القيام بهذه الاختصاصات<sup>(٤)</sup>.

وذهب مجلس الدولة<sup>(٥)</sup> إلى أن المشرع - فى المادة الرابعة من القانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٦٤ فى شأن تهريب التبغ - أطلق الحرية لوزير المالية فى تحديد الأشخاص الذين يجوز إنابتهم فى مباشرة الاختصاصات المنصوص عليها فى هذه المادة، لأن عبارة ( أو من ينيبه ) التى أوردها المشرع فى هذا النص تفيد العموم والإطلاق، وتؤكد قصد المشرع فى عدم تحديد المستويات الوظيفية التى يمكن أن ينيبها الوزير فى مباشرة هذه الاختصاصات.

---

(١) قضت المحكمة الإدارية العليا -الطعن رقم ١١٦٩٦ لسنة ٥٠ ق، جلسة ٢٠٠٧/٧/٣- بأن قضت المحكمة الإدارية العليا بأن المستقر فقهاً وقضاً وفقاً للقواعد العامة إنما ينصرف إلى الاختصاصات الأصلية التى يستمدها المفوض من القوانين واللوائح مباشرة، أما الاختصاصات التى يستمدها مع الرئيس الإدارى من سلطة عليا، بناءً على قواعد التفويض، فإنه لا يجوز له أن يفوض فيها بل يتعين عليه أن يمارس هذه الاختصاصات المفوض فيها بنفسه، عملاً بقاعدة أنه "لا تفويض على التفويض".

(٢) أفتى مجلس الدولة بأن القانون رقم ٢٣٦ لسنة ١٩٥٤ قد فوض وزير المالية والاقتصاد فى وضع الأحكام التنظيمية، وبالتالي لا يجوز له أن يفوض اللجنة المالية فى هذه السلطة. أنظر: الفتوى رقم ٣٧٤ فى ١٦/٧/١٩٥٧، مثبت فى عبد الوهاب البندارى، ص ٧٥.

(٣) المحكمة الادارية العليا:الطعن رقم ٣٢١٥٧ لسنة ٥٧ ق، جلسة ٢٠١٥/٢/٢٢.

(٤) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، رقم ٤٠٢ ، جلسة ١٧/٢/١٩٥١.

(٥) فتوى مجلس الدولة بالملف رقم ٢/٣/١٨، جلسة ٢/١١/١٩٨٣، مثبت فى د. نعيم عطية وحسن

الفكهاى: الموسوعة الإدارية الحديثة ، الجزء الأول، الطبعة الأولى ١٩٨٦-١٩٨٧، ص ٦٠٥ .

ومن ثم يجوز لوزير المالية تفويض رؤساء المأموريات ومأمورى الضرائب على الإنتاج فى مباشرة الاختصاصات الواردة فى المادة المشار إليها، ولا يتعارض ذلك مع نص المادة الثالثة من القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٦٧ فى شأن التفويض فى الاختصاصات التى أشارت إلى الفئات الوظيفية التى يجوز للوزراء أن يعهدوا إليها ببعض اختصاصاتهم ، لأن هذا القانون يعد بمثابة القانون العام فى مجال التفويض إلى المستوى الوظيفى الذى يراه ملائماً لظروف الحال.

وعلى ذلك؛ فإنه تطبيقاً لنص المادة ٦٤ من قانون الضريبة على القيمة المضافة، التى تجيز لرئيس مصلحة الضرائب أو (من ينيبه) أن يأذن لموظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية أخذ عينات من السلع للتليل أو الفحص، أن يصدر هذا الإذن من أى شخص ينيبه رئيس المصلحة فى هذا الشأن، أياً كان مستواه الوظيفى.

## الفصل الثالث

### حقوق الممولين أو المكلفين والتزاماتهم

#### تهديد وتقسيم

استحدثت قانون الإجراءات الضريبية نصوصاً تبين بصورة واضحة حقوق الممولين أو المكلفين والتزاماتهم، بدلاً من الاستدلال على هذه الحقوق فى طيات نصوص القانون ومضامينه، ورتب جزاءات على انتهاك هذه الحقوق، أو مخالفة الالتزامات، كما تكفلت اللائحة التنفيذية للقانون بتفصيل هذه الحقوق، وتوضيح نطاقها وكيفية الحصول عليها، مما يدعم العلاقة بين الممول أو المكلف والإدارة الضريبية، ويحسن من مستوى الثقة بينهما، ويرفع درجة الامتثال لأحكام القانون.

وقد سار المشرع المصرى على نهج التشريعات المقارنة<sup>(١)</sup>، التى حرصت على إبراز حقوق دافعى الضريبة، داخل التشريع الضريبى، أو من خلال وثيقة مستقلة تسمى بميثاق حقوق الممولين *Charter of Taxpayers*. ونبين فى هذا الفصل الحقوق التى كفلها قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصرى للممولين أو المكلفين، والالتزامات الواجبة عليهم، وذلك فى مبحثين على النحو التالى:

#### المبحث الأول

#### حقوق الممولين أو المكلفين

##### الحماية القانونية لحقوق الممولين

تتمثل أولى صور الحماية القانونية لحقوق الممولين فى الحماية التى تكفلها الدساتير المختلفة لهم ، من خلال النص على أن إنشاء الضرائب أو تعديلها

---

<sup>(١)</sup> راجع فى هذا الشأن: مؤلفنا الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، الطبعة الثالثة، القاهرة، ٢٠١٤.

والغاءها والإعفاء منها لا يكون إلا بقانون ، تصدره السلطة البرلمانية المختصة بالتشريع ، دون أن تنفرد بذلك السلطة التنفيذية<sup>(١)</sup> .

وليس للسلطة البرلمانية أن تفوض السلطة التنفيذية فى التشريع الضريبي بأن تحدد وعاء الضريبة ، أو سعرها ، أو إجراءات ربطها ، أو حالات الإعفاء منها، حماية للممولين من أن تلتف السلطة التشريعية على القانون الضريبي مستغلة التفويض التشريعي فى إرهاب الممولين بأعباء لم يقررها المشرع ، أو تقتر فى منح إعفاءات على غير قصد المشرع ، أو تقصر منحها على فئة دون أخرى مما يخل بمبدأ دستوري هام وهو مبدأ العدالة الضريبية. ولكن ذلك لا يعنى أن يتضمن القانون الضريبي كافة التفاصيل اللازمة لفرض الضريبة وتحصيلها ، وإنما يترك للسلطة التنفيذية مجال فى إصدار اللوائح والقرارات التنفيذية التى تتكفل بتفصيل ما أجمله القانون ، وتوضيح بعض عباراته الغامضة ، وتبيان كيفية تطبيق نصوص معينة. وللتأكيد على هذه الحماية أصدرت بعض الدول موثيق تتضمن اهم حقوق الممولين، وواجبات الإدارة الضريبية تجاههم ، ومستوى الخدمات التى يتوقع حصولهم عليها من إدارة الضريبة التى يتعاملون معها، والتى يتعين تقديمها بالجودة المطلوبة.

### **الحقوق التى كفلها قانون الإجراءات المصرى**

بينت المادة (٣) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد الحقوق التى يضمنها هذا القانون لذوى الشأن.

---

<sup>(١)</sup> ومع ذلك فإن هناك حالات استثنائية محدودة يسمح فيها بفرض الضريبة قبل إجازة السلطة البرلمانية لها فى صورة قانون ، ومن هذه الحالات تقرير التعريف الجمركية أو تعديلها ، وفرض الضريبة على القيمة المضافة VAT فى الاتحاد الأوربي بأسعار الحد الأدنى ، حيث تقترح البعثة للأوربية *European Commission* هذه الضريبة ، ويقرها المجلس الوزاري الأوربي *European Council of Ministries* وإن كان هذا القرار يترجم بعد ذلك فى شكل قانون محلي لكل دولة عضو فى الاتحاد الأوربي .

## النص القانوني

مادة (٣): مع مراعاة أحكام القانون الضريبي ، يضمن هذا القانون لذوى الشأن الحقوق الآتية :

- ( أ ) التوعية بأحكام القانون الضريبي .
- (ب) الحصول على النماذج والمطبوعات الضريبية .
- (ج) الإخطار بالإجراءات الضريبية المتخذة في شأنه بأي صورة من صور الإخطار المنصوص عليها في هذا القانون .
- (د) الاطلاع على الملف الضريبي .
- (هـ) التحقق من شخصية الموظفين والتكليفات الرسمية .
- (و) تلقي الردود الكتابية عن الاستفسارات التي سبق أن طرحها الممول أو المكلف أو غيرهما عن وضعه الضريبي .
- (ز) الحفاظ على سرية المعلومات الضريبية والفنية .
- (ح) التواجد أثناء الفحص الميداني .
- (ط) استرداد الضريبة المسددة بالزيادة أو بالخطأ .
- (ى) الحقوق الأخرى التي يكفلها هذا القانون أو القانون الضريبي .

يلاحظ ابتداء أن المشرع قد بين صراحة أن هذه الحقوق لذوى الشأن، وليس للممول أو المكلف وحده، مما يعنى إمكان أن يستفيد بها الممول والمكلف، وغيره ممن يخاطبهم المشرع الضريبي، كالجهات الملزمة بالإخطار أو التحصيل والتوريد، أو المسئول بالتضامن عن أداء الضريبة المستحقة من الخلف العام أو الخاص لكل ممول أو مكلف.

ولقد حرص قانون الإجراءات الضريبية الموحد على التأكيد على أن الحقوق السابق ذكرها والتي أوردها فى المادة رقم (٣) منه، ليست هى وحدها التى يضمنها هذا القانون، وإنما يضمن كل حق مقرر فى أى قانون ضريبي آخر، أو ذكر فى موضع آخر من مواضع قانون الإجراءات الضريبية ذاته.

ولكن لا يستفيد ذوو الشأن من غير الممول أو المكلف بكافة هذه الحقوق، وإنما يكون لهم فقط الحقوق التي ترتبط بالتزامهم الضريبي، كالحق في التوعية بأحكام القانون الضريبي، والحصول على النماذج والمطبوعات الضريبية، والتحقق من شخصية الموظفين والتكليفات الرسمية، وتلقى الردود الكتابية أو الاستفسارات التي يطرحونها على مصلحة الضرائب....

ولقد بينت اللائحة التنفيذية هذه الحقوق وكيفية الحصول عليها .

ونبين ذلك في المطالب الخمسة الآتية:

## المطلب الأول

### الحق في التوعية والإعلام

لا يمكن مطالبة الممول بالوفاء بالتزام معين دون أن يكون لديه العلم الكافي بهذا الالتزام ومتطلباته، ولذا ينبغي أن توفر له الإدارة الضريبية المعلومات الخاصة بهذا الالتزام، وما يتعلق به من إجراءات، وأن يكون عالماً بالمكان والزمان الذي يتوجب عليه قانوناً الوفاء به. كحق له في المعلومات *Right to Information* ويرتبط بهذا الحق إحاطة الممول علماً بأثر الالتزام بالوفاء على ماله، وبحقه في التظلم أو الاعتراض.

ولذلك تلزم قوانين منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* الإدارات الضريبية بأن<sup>(1)</sup> تحيط الممول بالتغيرات الحالية التي تطرأ على التشريعات

---

<sup>(1)</sup> في ظل الوظيفة الجبائية التي كانت هي الوظيفة الوحيدة التي كانت تقوم بها الإدارات الضريبية منذ فجر التاريخ، وكانت العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية أشبه بالعلاقة بين القط والفأر؛ فالقط أو الإدارة الضريبية يتحين الفرص للإيقاع بالفأر (أو الممول)، فإذا وقع في المصيدة تلاعب به حيناً، مانحاً إياه بعض الأمل للفرار بحياته، ثم ينقض عليه ليفترسه. كما أن الفأر يتفنن في وسائل تضليل هذا الفأر، والهرب منه. وإن علاقة كهذه لا يمكن أن نتصور إلزام لأى منهما بأن يقدم معلومات عن نفسه للآخر.

الضريبية التي ترتب التزاماً جديداً أو تعدل من التزام قائم، مع تقرير حق الممول في أن يحصل على المعاونة المناسبة من الإدارة المختصة.

### وسائل الحصول على المعلومات

يمكن أن يحاط الممول بالمعلومات التي يحتاجها عن طريق العديد من الوسائل ، منها : الكتيبات ، والاتصالات التليفونية ، ونشر المعلومات عبر صفحة الإدارة الضريبية على الإنترنت ، واللقاءات المباشرة.

ويجب أن تقدم هذه المستندات بلغة الممول أو المكلف ولو كانت بغير اللغة الرسمية للبلاد، بل إن بعض الدول - مثل جنوب إفريقيا- تقدم خدمة لغة الإشارة للتواصل مع الممولين العاجزين عن الكلام.

**وفى مصر:** استحدثت مصلحة الضرائب<sup>(١)</sup> في عام ٢٠٠٣ إدارة عامة لخدمة الممولين، تهدف إلى تسهيل أداء الخدمة للمتعاملين مع المصلحة، والمساهمة في تيسير وحل المشاكل التي تعوق تنفيذ أداء الخدمة، وتوفير مستوى عال من المعرفة والتثقيف للممولين والجمهور، والتوعية بالحقوق والواجبات ، وتحسين استيعابهم للنظام الضريبي، وأهميته .

كما تصدر المصلحة عدداً من النشرات، في صورة كتب دورية أو غير دورية، تهدف إلى تبصير موظفيها أساساً ، ومن بعدهم الممولين، بالقوانين الضريبية

---

أما وقد تطورت وظيفة الإدارة الضريبية من إدارة جبائية إلى إدارة خدمية، تقوم وظيفتها على معاونة الممول على الوفاء بالتزامه الضريبي، من خلال توفير المعلومات الكافية التي تعين على هذا الالتزام، فإن العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين، أشبه بالعلاقة بين متعاقدين، يجب على كل منهما أن يفصح للآخر عما لديه من معلومات تساعد على الوفاء العقد دون عنت أو تدليس.

أنظر بحثنا بعنوان : الإفصاح في التشريعات الضريبية، المؤتمر الضريبي الرابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠٠٨.

<sup>(١)</sup> راجع قرار رئيس مصلحة الضرائب رقم ٤٦٥ لسنة ٢٠٠٣ بشأن بدء العمل بالإدارة العامة لخدمة الممولين ، الصادر بتاريخ ٢٤/٧/٢٠٠٣.

والقوانين غير الضريبية ذات الصلة، وبالتعليمات التفسيرية والتنفيذية التي يتعين على موظفي المصلحة الالتزام بها<sup>(١)</sup>.

وقد نصت اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد على أن<sup>(٢)</sup>:  
تتم التوعية بأحكام القانون الضريبي وبالحقوق التي يكفلها للممولين والمكلفين، وغيرهم من ذوي الشأن، من خلال وسائل الإعلام المتاحة المقررة أو المسموعة أو المرئية، الإلكترونية أو غير الإلكترونية، وعلى الأخص الموقع الإلكتروني لوزارة المالية والموقع الإلكتروني للمصلحة، وكذلك وسائل التواصل الاجتماعي، والكتيبات الإرشادية، وغيرها".

**القوة القانونية للتعليمات والمنشورات الإدارية:** لا يعنى علم الممولين أو المكلفين بالمنشورات والتعليمات التنفيذية أو التفسيرية التي تصدرها المصلحة التزامهم بها، وإيقاع الجزاءات عليهم حال مخالفتهم لها، ذلك لأن<sup>(٣)</sup> ما تصدره مصلحة الضرائب من تعليمات ومنشورات<sup>(٤)</sup> وأوامر مصلحة، متضمنة تفسير القوانين والتشريعات القائمة وكيفية تنفيذها، إنما توجه إلى العاملين بمصلحة الضرائب الذين يلزمون باحترامها، وإطاعة ما فيها، ما دامت متفقة وأحكام القوانين. وأن

---

(١) ذهبت لجنة الطعن إلى (قرار لجنة الطعن الرابعة عشر التابعة للقطاع الأول، رقم ٥٨٢ لسنة ٢٠١٤، جلسة ٢٠١٥/١٢/٢٠. أن الكتب الدورية والتعليمات لا يجوز أن تنزل منزلة التشريع، وأن تستحدث ما ليس في القانون واللائحة التنفيذية له من التشريع .

(٢) المادة رقم (٤) من اللائحة التنفيذية.

(٣) الطعن رقم ٢٦٧ لسنة ٣٤ ق عليا، جلسة ١٩٩٤/٣/٣.

(٤) بالرغم من أن مصلحة الضرائب، كغيرها من الجهات الإدارية، لا تدقق فيما يجب أن يكون موضوعات للتعليمات الإدارية، وبين ما يكون مجاله المنشورات العامة، أنظر في ذلك: د. أحسن رابحي: التعليمات والمنشورات الإدارية بين الطبيعة الضمنية الداخلية والوظيفة التنظيمية، مجلة الفقه والقانون، العدد رقم ٦٤، فبراير ٢٠١٨، ص ٤٠.

الهدف منها هو التيسير على جهات الإدارة، وكفالة سير المرافق العامة بانتظام واضطراد<sup>(١)</sup>.

وقد فرق القضاء الإدارى<sup>(٢)</sup> بين نوعين من القرارات التى تصدرها الإدارة، النوع الأول : قرارات لا تقصد من ورائه ترتيب آثار معينة فى مواجهة الأفراد. ويندرج فى هذه الطائفة المنشورات والأوامر المصلحية ، وهى عبارة عن الأوامر والتعليمات التى تصدر من الرؤساء إلى مرؤوسيهـم متضمنة تفسير القانون واللوائح القائمة وكيفية تنفيذها، وهى موجهة إلى الموظفين أصلاً، لا إلى الأفراد، ولا تتضمن بالنسبة إلى الأفراد أى تغيير فى أوضاعهم القانونية، ومثل تلك المنشورات لا تعد من القرارات الإدارية، ولا يجوز قبول الدعوى بطلب إلغائها لانتفاء القرار الإدارى.

وذهب القضاء الإدارى<sup>(٣)</sup> إلى أنه متى كان خطاب المدير لمصلحة الضرائب الذى ذكر فيه رأى قد استقر على إخضاع الصيادلة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لا يتضمن قراراً إدارياً بالمعنى المتعارف عليه فقهاً وقضاً، وذلك بحسب منطوق عباراته وظروف إصداره فضلاً عن أنه غير نهائى، فإنه هذه المحكمة تكون غير مختصة بنظر الدعوى.

بيد أن جانباً من الفقه<sup>(٤)</sup> حاول التمييز بينهما، فى أن التعليمات تتطوى على معنى الخضوع وهى موجهة أساساً للموظفين أو العاملين بالجهة الإدارية التى تصدر هذه التعليمات التى يتعين عليهم الالتزام بها، أما المنشورات العامة، والتى تنشر على العامة، فالمقصود بها إعلام جميع المتعاملين مع هذه الجهة

(١) الدعوى رقم ١٢٤١ لسنة ٦ق، جلسة ١٩٥٤/٢/٧.

(٢) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ١٩٢١٧ لسنة ٥٦ ق عليا، جلسة ٢٠٢١/٢/٢١.

(٣) الدعوى رقم ١٢٤١ لسنة ٦ق، جلسة ١٩٥٤/٢/٧.

(٤) أنظر: د. محمد ماهر أبو العينين: دعوى الإلغاء أمام القضاء الإدارى، الكتاب الأول، دار الكتب القانونية، القاهرة، ١٩٩٨، ص ٤٣.

الإدارية بالأمور التنفيذية التي يجب مراعاتها، أو تفسير الإدارة للتشريعات التي تطبقها.

وتكون القواعد التنظيمية العامة التي تضعها جهة الإدارة، متسمة بطابع العمومية والتجريد<sup>(١)</sup>، ملزمة لها، ويجب اتباعها، شأنها في ذلك شأن اللائحة التنفيذية للقانون الملزمة<sup>(٢)</sup>، التي لا يجب الامتناع عن تطبيقها على الحالات الفردية التي تسرى عليها<sup>(٣)</sup>، ما لم يصدر من جهة الإدارة تعديل أو إلغاء لهذه القاعدة بنفس الأداة<sup>(٤)</sup> أو أداة أعلى منها.

**والنوع الثاني** ، الذي تندثر فيه الجهة الإدارية بستار المنشورات والتعليمات المصلحية لفرض التزامات على الأفراد وتغيير أوضاعهم القانونية على خلاف أحكام القانون، ودون سند من القانون؛ فإن تلك المنشورات تكتسب وصف القرارات الإدارية الخاضعة لرقابة القرارات الإدارية الخاضعة لرقابة القضاء الإداري من خلال دعوى الإلغاء<sup>(٥)</sup>.

---

<sup>(١)</sup> تعتبر القرارات التنظيمية ذات طابع تشريعي، لأنها تتضمن قواعد ملزمة، تطبق على عدد غير محدود من الأفراد معينين بأوصافهم لا بذواتهم كثر العدد أو قل. وقضت المحكمة الإدارية العليا - الطعن رقم ٤٥٣٢ لسنة ٤٧ ق عليا، جلسة ٢٦/١/٢٠٠٢، بأنه لا يغير من طبيعة القرارات الإدارية التنظيمية تلك القرارات التي تولد مراكز قانونية عامة أو مجردة وعند تطبيقها على الحالات الفردية لمخاطبة بأحكامها فتكون القرارات الإدارية الصادرة في هذا الشأن مصدراً لمراكز قانونية فردية أو خاصة متميزة عن المركز القانوني العام المجرد المتولد عن اللائحة.

<sup>(٢)</sup> الطعن رقم ٨٦٢ لسنة ٣٨ ق. عليا، جلسة ٢/٥/١٩٩٣.

<sup>(٣)</sup> المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٨٨٣ لسنة ٣٨ ق عليا، جلسة ٢/٥/١٩٩٣.

<sup>(٤)</sup> الطعن رقم ١٠٣٠ لسنة ٣٨ ق عليا، و١٠٣٦ لسنة ٣٨ ق عليا، جلسة ٢٧/٣/١٩٩٣.

<sup>(٥)</sup> يوفر قانون الإجراءات الضريبية الفرنسي في المادة ٨٠ منه ضماناً للممولين، تحد من سلطات الإدارة الضريبية في فرض التزامات مالية عليهم بالمخالفة للقانون، من خلال تغيير التعليمات والمنشورات الإدارية السابق أن أصدرتها متضمنة أعباء أقل، ما لم تكن الزيادة الجديدة في الأعباء ناشئة بسبب استعمال الممول طرقاً للتجنب الضريبي الضار وفقاً لنص المادة ٤٦ من ذات القانون

أنظر: *CONSEIL D'ETAT, N° 428048*

## أثر الآراء الصادرة عن الإدارة الضريبية

يلاحظ أن مصلحة الضرائب المصرية، وهي بصددها على استفسارات الممولين أو المكلفين، تتبنى آراء معينة، يترتب عليها آثار ضريبية على الممول مقدم الاستفسار، أو على غيره من الممولين والمكلفين إذا أعلنت المصلحة هذا الرأي في التعليمات التفسيرية أو التنفيذية التي تصدرها.

وتميل مصلحة الضرائب إلى كون هذه الآراء كاشفة عن صحيح حكم القانون مما يقتضى تطبيقها على الوقائع التي حدثت قبل، أو بعد، الإعلان عن هذه الآراء، مما يترتب عليه في كثير من الأحيان مطالبة الممولين بأداء ضرائب إضافية، أو إلغاء إعفاءات أو تخفيضات منحت لهم بموجب آراء سابقة.

ونرى وجوب التفارقة بين الآراء المتعلقة بالضرائب المباشرة، وتلك المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، ويرى أن الأثر الكاشف لهذه الآراء يكون فقط فيما يتعلق بالضرائب المباشرة، حيث يكون في مكنة الممول أن يتحمل أثر هذه الآراء من ذمته المالية الخاصة، سواء ترتب على ذلك تحمله بمبالغ ضريبية، أو استحق له مبالغ ترددها إليه مصلحة الضرائب.

أما في الضرائب غير المباشرة فإن أثر آراء الإدارة الضريبية يجب أن يكون منشئاً، أي يطبق فقط على الوقائع التي تتم بعده، ذلك لأن المكلف بهذا النوع من الضرائب يعمل كوسيط بين مصلحة الضرائب والمدين الأصلي بالضريبة (مستهلك السلعة أو المنتفع بالخدمة) وأنه لا يمكن أن يعود على هذا المدين بأي ضرائب تقدرها المصلحة نتيجة تغير آرائها، بعد تمام بيع السلعة أو تقديم الخدمة، وفي المقابل ليس لهذا الوسيط أن يسترد أي مبالغ ضريبية نتيجة تغير الرأي عن الوقائع السابقة، لأنه ليس المستحق لهذه المبالغ، ولتعذر الوصول إلى هذا المدين نظراً لتعدد المستهلكين في معظم الحالات.

كما نعتقد أن الآراء التي تصدرها مصلحة الضرائب يجب أن لا يكون لها أثر رجعي في جميع الأحوال، أي لا تطبق إلا على الحالات أو الوقائع التي تحت

الفحص في تاريخ صدورهما، ولا تطبق على الحالات السابقة إلا ما يكون منها لصالح الممول أو المكلف<sup>(١)</sup>، إعمالاً لحق الممول في الأمن القانوني، الذي يحميه من تغير أراء الإدارة الضريبية فجأة ودون سابق إنذار.

### ضوابط الحق في المعلومات

يستند حق الممول في الحصول على المعلومات بقاعدة اليقين *certainty* التي يجب أن تتصف الضريبة بها ، غير أن الأمر لا يصل إلى حد معرفة الممول الآثار التي يمكن أن تلحق به في المستقبل من جراء إصدار تشريع معين . وفي نفس الوقت قد تجد إدارة الضريبة نفسها في حاجة إلى منع بعض المعلومات عن الممولين للحد من إساءة الممول للنصوص الضريبية *Anti-abuse provisions* التي تمكن الممول من تجنب الضريبة على خلاف ما يقصد المشرع، أو أن تضطر إلى اتخاذ فعل أو إجراء معين دون إخطار مسبق

<sup>(١)</sup> يؤيد بعض الفقه الإيطالي جواز أن يكون للقرار الإداري الفردي أثر رجعي، إذا كان من شأن هذه الرجعية أن ترتب حقاً للأفراد، ويمتنع على الإدارة أن تضمن قراراتها أثراً رجعياً إذا كان يترتب على هذا القرار التزام الأفراد بواجبات يتعين عليهم القيام بها. أنظر : د. سليمان الطماوي: النظرية العامة للقرارات الإدارية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١، ص ٥٥٧.

ويميز الفقه والقضاء الأمريكي بين القرارات التشريعية، التي تصدر بناءً على تفويض من المشرع كاللوائح التنفيذية، والتي تسرى من تاريخ العمل بالقانون المتعلق بها، وبين القرارات التفسيرية التي تفسر الإدارة الضريبية نصوص القانون الغامضة أو محل الخلاف حول معناها، وهذه القرارات تطبق بأثر رجعي كقاعدة عامة، ما لم تستحدث شروطاً، أو تنشئ على الممول التزاماً جديداً، أو تعيق حقاً مقررراً له من قبل، وفي هذه الحالة لا يجوز تطبيق هذه التفسيرات بأثر رجعي لحماية للحقوق المكتسبة للممولين. راجع:

*Stephen G. Breyer, et al., Administrative Law and Regulatory Policy (8th ed. 2017 Walters Kluwer, Association of Accredited Cosmetology Schools v. Alexander, 979 F.2d 859, 864 (D.C. Cir. 1992).*

وأيد رأى فقهي عدم تطبيق تفسير الإدارة للقانون الضريبي بأثر رجعي، على المعاملات التي قام بها الممول بحسن نية بناءً على تفسير سابق يختبف عن التفسير الجديد. أنظر:

*Emily Cauble, Detrimental Reliance on IRS Guidance, 2015 Wis. Law. Review, No. 421, p.440, 2015.*

للممول خشية أن يدمر أو يتلف الممول الأدلة التي تبرهن على أنه يخالف القانون الضريبي .

ولكل ممول الحق في أن يعرف *the right to know* من خلال إخطاره بالربط أو تقدير الضريبة المستحقة عليه، أو بالضريبة التي يتعين سدادها ، ويتم ذلك إما بتسليم الممول الإخطارات للممول مباشرة ( باليد ) أو بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول، أو بأية وسيلة إلكترونية لها حجية قانونية، للتيقن من علم الممول فعلاً بهذه الإخطارات .

ولا يقتصر الحق في المعلومات على مجرد الإخطارات أو الإعلانات الضريبية التي ترسلها إدارة الضريبة إلى الممول في كل مرحلة من مراحل ربط أو تحصيل الضريبة ، وإنما يتجاوزها إلى كافة المعلومات التي تتعلق بالجوانب المختلفة للضريبة ، من حيث كونها أداة هامة في السياسة الاقتصادية للدولة ، وذلك ضمن ما يعرف بالثقافة الضريبية *Tax Culture* التي تعنى حقيقة أن الناس بطبعهم ليسوا سعداء بالضرائب ، ولكنهم يعلمون بأنه يجب عليهم دفعها ، وذلك من خلال توفير الوعي الضريبي في جميع وسائل الإعلام بأسلوب ملائم<sup>(1)</sup> . ويفضل أن يهياً لذلك الأطفال من خلال التربية الضريبية التي تدرس في مراحل التعليم الأولى .

ويرتبط بهذا الحق عدة حقوق افرد لها قانون الإجراءات واللائحة التنفيذية له أحكاماً تفصيلية، وهي

#### ١- الحق في العلم بالتعليمات والمنشورات

وتولى بعض التشريعات أهمية خاصة بالتعليمات العامة التي تصدرها مصلحة الضرائب ، والتي تتضمن تفسيرها أو رأيها في تطبيق نص أو أكثر من نصوص القانون ، حيث يشترط قانون الإجراءات الإدارية الأمريكية

---

<sup>(1)</sup>Briger Nerre: *The concept of tax culture* , paper prepared for the Annual meeting of the National Tax Association, Nov. 8, 2001, Baltimore, MD. USA.

الإدارة الضريبية أن تعلن إلى كافة مشروع تعليماتها العامة قبل اعتمادها ، وذلك لتتيح الفرصة أمام الجمهور لمناقشتها وسماع ملاحظته ، وإلا اعتبرت هذه باطلة<sup>(٢)</sup> .

وينص قانون الإجراءات الضريبية اللبناني على أن<sup>(٣)</sup> تنشر في الجريدة الرسمية، وعلى الموقع الإلكتروني الخاص بوزارة المالية، القرارات والنصوص الصادرة عن وزير المالية والإدارة الضريبية والمتعلقة بالأمر الضريبية ذات الطابع العام. ويجوز في حال الاستعجال أن يقرر وزير المالية النشر باللصق على باب الإدارة المعنية على أن يتم النشر بعد ذلك في الجريدة الرسمية. وأتاح القانون اللبناني أيضاً للإدارة الضريبية نشر هذه النصوص في الوسائل الإعلامية الأخرى.

وهذا الحق يعنى غرس الثقة العامة في الإدارة الضريبية ، ويجعلها بمثابة اللاعب الواضح أو المنصف *fair player* ، بجانب إلزام الإدارة الضريبية بتفسيراتها للقانون عند تعاملها مع كافة .

ولذا رفض القضاء الأمريكي<sup>(٤)</sup> معاقبة الممولين الذين يقعون في أخطاء نتيجة اتباعهم لتفسيرات مصلحة الضرائب بحسن نية، أو بناءً على نصيحة مكتوبة قدمها إليهم موظفو مصلحة الضرائب. وفي فرنسا<sup>(٥)</sup> يطبق نظام خاص بالاتفاقات المبدئية أو التمهيدية *preliminary agreements* التي تمنح مزايا

---

<sup>(١)</sup> وتستنثى من ذلك : السلطة التشريعية ( الكونجرس ) والمؤسسة العسكرية ، والمحاكم .

<sup>(٢)</sup> راجع قضية : *American Standard Inc. V. United States* , 602F.2d 256(Ct.Cl.1979)

<sup>(٣)</sup> المادة رقم (٥) من القانون رقم ٤٤ لسنة ٢٠٠٨ .

<sup>(٤)</sup> انظر على سبيل المثال : قضية : *Druggists 'supply corp. v. Commissioner .8 T.C.* : قضية : *H. fort flowers foundation Inc. v. Commissioner . 72T.C.399. 411* ، وقضية 1343(1947) ، وقضية (1979).

<sup>(٥)</sup> *Les agre'ments fiscaux.*

ضريبية معينة عند استيفاء شروط محددة تراجعها إدارة مختصة غير إدارة الضريبة، وذلك فى بعض الأنشطة المتعلقة بتنمية الإقليم أو إعادة هيكلة صناعة معينة.

وفى بعض التشريعات المقارنة تخطو إدارة الضريبة خطوات أوسع نحو إلزام نفسها بقرارات فردية تصدر فى حالة أحد الممولين ، وتعالج مشكلة أو وضعاً ضريبياً خاصاً ، وذلك من خلال ما يعرف بالقرارات المسبقة *advanced rulings*، والتي تتم بناءً على طلب من الممول، يستفسر فيه عن المعاملة الضريبية لصفقة أو عملية أو نشاط يزعم القيام به، بعد أن يقدم لإدارة الضريبة كافة التفاصيل والمستندات المتعلقة به، ومن ثم تبين له الإدارة كيفية المعاملة الضريبية التى تلزم نفسها به فى المستقبل، بعد إنجازه الصفقة، أو قيامه بالعمل أو النشاط على النحو الذى يماثل الوقائع المعروضة وقت الاستفسار. وتهدف القرارات المسبقة إلى إعلام الممول بالتأثيرات الضريبية لأعماله التى ينوى القيام بها ، وتجنبه المنازعة مع الإدارة، وضاعة الوقت والمال .

ولقد أخذت مصر بهذا الأسلوب، بجانب العديد من الدول، ومنها:أستراليا وكندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة ، ويبلغ الحد فى هولندا إلى إعطاء بعض موظفى الإدارة الضريبية المشهود لهم بالنزاهة وعدم الفساد حق إصدار قرارات فردية تمنح بعض الممولين معاملة تفضيلية أو مزايا ضريبية<sup>(١)</sup> .

## ٢- الحق فى الحصول على النماذج والمطبوعات الضريبية .

يرتبط بحق الممول أو المكلف فى المعلومات، حقه فى الحصول على النماذج والمطبوعات الضريبية.

وقد نصت المادة (٥) من اللائحة التنفيذية على قانون الإجراءات الضريبية بأن "للممولين والمكلفين وغيرهم من ذوي الشأن الحصول على النماذج

---

(١) *International Fiscal Association (IFA): Advance Rulings : Practice and legality, 1994.*

والمطبوعات الضريبية المجانية وكذلك الكتب الدورية والتعليمات وأدلة العمل التي تصدرها المصلحة وتتوافر بها أو تتاح على البوابة الإلكترونية للمصلحة".  
ووفقاً لهذا النص اللائحي يكون للممول والمكلف أو غيرهم من ذوى الشأن كرب العمل بالنسبة للضريبة على المرتبات، أو الجهات الملزمة بالخصم تحت حساب الضريبة وتوريدها، الحصول على النماذج الضريبية التي يلزم القانون أو اللائحة التنفيذية استيفاءها وتقديمها إلى مصلحة الضرائب، كما لهم الحصول على المطبوعات الضريبية التي تنشرها مصلحة الضرائب مجاناً، كالكتيبات التعريفية، أو الكتب التي تتضمن معارف ضريبية، والأدلة الإرشادية، والكتب الدورية والتعليمات التنفيذية والتعليمات الدورية وغيرها. سواء كانت هذه المطبوعات متاحة بشكل تقليدي أو بالصورة الورقية المعتادة، أو بشكل رقمي عن طريق البوابة الإلكترونية لمصلحة الضرائب.

### **المنظور القانوني للنماذج والمطبوعات الضريبية**

تصدر النماذج الضريبية *tax forms* كجزء، أو ملحق، متمم لللائحة التنفيذية للقانون، ومن ثم تعتبر جزءاً لا يتجزأ منها، ويلتزم الممول أو المكلف بتعبئة البيانات التي يطلبها النموذج. كما أنها تتضمن في حالات كثيرة، تفسيراً لبعض نصوص القانون، أو توجيهاً يتعين اتباعه، فيما يتعلق ببعض بنود الوعاء الضريبي. ومن أهم هذه النماذج نموذج الإقرار الضريبي، ونماذج الطعون، والتحصيل.

وتكمن أهمية هذه النماذج في أنها<sup>(1)</sup>: تؤدي مهمة اختصار مجموعة هائلة من المواد القانونية والإدارية في موضع واحد، أو إيجازها بحيث يسهل فهم القانون وتطبيقه، بل لعل التفسيرات الواردة في هذه النماذج هي الأوسع انتشاراً بين أكبر عدد من الناس.

<sup>(1)</sup> Stanley S. Surrey, Treasury Department Regulatory Material under the Tax Code, 7 POL'Y SCI. 517 (1976).

ولايزال الوضع القانوني لهذه النماذج غامضاً، فيما يتعلق بجواز الطعن علي ما يرد بها من تفسيرات أو توجيهات، يراها الممول أو المكلف مخالفة للقانون، حيث لم نعثر على سابقة للطعن عليها، وإن كنا نرى بجواز الطعن عليها، إذا تضمنت إلتزامات على الممول، أو انتقصت من حقوقه، على نحو يخالف القانون.

أما الكتب والمطبوعات *tax publications* الأخرى التي تصدرها وزارة المالية أو مصلحة الضرائب، فهي تعبر عن وجهة نظر من أصدرها، ولا يلتزم بها الممول أو المكلف، الذي يكون له حق الاعتراض عليها إذا كان له مصلحة مباشرة في ذلك، أى عندما تقوم المصلحة - ممثلة في موظفيها في ترجمة هذه الآراء إلى واقع، يتمثل في إخطار الممول بضريبة تتجاوز ما يستحق عليه من وجهة نظره، أو تحرمه من خصم أو إعفاء ضريبي يرى أن له حقاً في ذلك، خاصة إذا تضمنت مذكرة الفحص أو الربط ما يفيد إلى أن مرجعها في ذلك هذه الكتب أو المطبوعات.

### **الأدلة الإرشادية**

تصدر مصلحة الضرائب أدلة إرشادية تتضمن بياناً للإجراءات الضريبية، أو قواعد تحديد المعاملة الضريبية لكيانات قانونية، أو أنشطة معينة، أو لتطبيق قانون جديد، وتوجه هذه الأدلة عادة إلى جمهور الممولين المعنيين بكل دليل.

وتتطوى هذه الأدلة على تفسير أو بيان لمفهوم الإدارة الضريبية لنص تشريعي في قانون أو لائحة ذات صلة بها، كما تعتبر بمثابة تعليمات لموظفيها لاتباع هذه الأدلة عند التعامل مع الممولين.

وألزمت اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رئيس مصلحة الضرائب بأن<sup>(١)</sup> يصدر الأدلة والتوضيحات والشروحات التي تعين على تطبيق القانون ولائحته التنفيذية، وتلتزم المصلحة بها، وللمكلف أن يستعين أو يسترشد بها.

وبالرغم من أن ظاهر النص يدل على قصر هذا الإلزام على تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، إلا أنه لا مانع قانوناً من أن يصدر رئيس المصلحة هذه الأدلة والتوضيحات والشروحات في كل أنواع الضرائب التي تختص بتطبيقها المصلحة، باعتبار أن ذلك من الأعمال التي تختص بها الجهات الإدارية لتيسير تطبيق القوانين على المخاطبين بها. وهذه الأدلة تمثل وجهة نظر مصلحة الضرائب، فهي ليست ذات قوة إلزامية للممولين، الذين يكون لهم الاختيار بين اتباعها، أو الخروج عنها، وفقاً لمفهومهم للتشريع الضريبي.

وإذا اختار الممول اتباع الدليل الإرشادي، فليس للمصلحة أن تعيب عليه هذا المسلك<sup>(٢)</sup>، طالما كان الممول حسن النية في ذلك. كما أن حق المصلحة في تعديل هذا الدليل أو حتى إلغائه يجب أن لا ينسحب أثره على الماضي، إلا إذا كان ما ورد بهذا الدليل مخالفاً لنص صريح في القانون<sup>(٣)</sup>.

(١) المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧.

(٢) تذهب بعض الآراء إلى أنه إذا تضمنت التعليمات أو الأدلة التي تصدرها الإدارة الضريبية النص بإخلاء المسؤولية *disclaime*، فإنه يصعب على الممول أو المكلف التذرع بتفسير الإدارة الضريبية في هذه الحالة. أنظر: *Frans Vanistendael, Legal Framework for Taxation, in 1 TAX LAW DESIGN AND DRAFTING 1, 16, 18 (Victor Thuronyi ed., 1996, p.60*

(3) *United States Supreme Court UNITED STATES v. CACERES(1979),No. 76-1309,Argued:Decided: April 2, 1979*

### ٣- الحق في الإخطار بالإجراءات الضريبية.

لا يكون الممول أو المكلف، أو غيره من ذوى الشأن ملزماً بأى إجراء تتبعه مصلحة الضرائب بشأنه، إلا بعد إخطار المصلحة له بهذا الإجراء، إذا كان هذا الإخطار واجباً يفرضه القانون عليها.

ويجوز أن يتم الإخطار بهذه الإجراءات بكافة الوسائل أو الصور المتاحة قانوناً، كالإخطار بالبريد، أو على ورقة من أوراق المحضرين، أو بالبريد الإلكتروني<sup>(١)</sup>، أو على المنصة الإلكترونية التي تربط المصلحة بالمولين.

### ٤- الحق في استرداد الضريبة المسددة بالزيادة أو بالخطأ .

للممول أو المكلف الحق في أن يسترد ما قام بسداده بالزيادة عما هو مستحق عليه، سواء كانت هذه الزيادة نتيجة خطأ وقع فيه، أو وقعت مصلحة الضرائب، أو غيرهما فيه، أو كانت هذه الزيادة غير ناتجة عن خطأ، كأن تكون الزيادة على الضريبة ناتجة عن خصم وتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة خلال الفترة الضريبية، ثم تبين أنها تزيد عن الضريبة المستحقة عليه فعلاً، أو كانت الزيادة نتيجة إعادة تسوية الضرائب الواجبة الأداء والتي قام بسدادها، ثم صدر قرار من لجنة الطعن، أو حكم قضائي بتخفيضها، أو غير ذلك من الحالات. والأصل أن يكون الاسترداد تلقائياً، أى يتم بغير طلب، ومع ذلك فإن حق الممول في الاسترداد يكون قائماً، بناءً على طلب يقدمه، أو

---

(١) أتاحت اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الإماراتي ( المادة ٩/٣/ج) بأنه يمكن للهيئة العامة للضرائب أن تبلغ الشخص الطبيعي باستخدام عنوان البريد الإلكتروني الذي حدده الشخص للهيئة أو آخر بريد إلكتروني معروف له، وفي حال الشخص الاعتباري فيكون استخدام عنوان البريد الإلكتروني على الترتيب الأتي: ١-عنوان البريد الإلكتروني الذي تم توفيره للهيئة. ٢-عنوان البريد الإلكتروني لشخص يتصرف لصالح الشخص المراد تبليغه أو من ينوب عنه في الموضوع ذي الصلة. ٣-آخر عنوان بريد إلكتروني متوفر لشخص يتصرف لصالح الشخص المراد تبليغه أو من ينوب عنه في الموضوع. ٤-أى عنوان بريد لأى شخص آخر، متى توافرت معه أسباب تدعو للاعتقاد بأن ذلك الشخص الاعتباري سوف يصله التبليغ من خلال الشخص.

بغير طلب، طالما لم يسقط هذا الحق بالتقادم .وسوف نبين ذلك تفصيلاً ، فيما بعد .

## المطلب الثانى

### حق الممول أو المكلف فى الاطلاع .

من الحقوق التى حرص المشرع على ضمانها للممول أو المكلف، حقه فى الإطلاع على ملفه الضريبي .

**صاحب الحق فى الاطلاع:** أكد قانون الإجراءات الضريبية الموحد على حق الممول أو المكلف فى الاطلاع على ما يحتويه ملفه الضريبي؛ ووفقاً لنص<sup>(١)</sup> اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد " للممول أو المكلف أو من يمثله قانونا الاطلاع على ملفه الضريبي بناء على طلب يقدمه الى المأمورية المختصة . وعلى المأمورية تمكينه من هذا الاطلاع خلال ثلاثة أيام عمل على الاكثر من خلال تقديم الطلب. ويثبت تمام الاطلاع على ذات الطلب المقدم من صاحب الشأن. وللورثة أو المتنازل اليه عن المنشأة حق الاطلاع وفقاً للقواعد المقررة قانوناً " .

ويسبق تمكين الممول أو المكلف، أو ممثله القانوني، من الاطلاع أن يتقدم بطلب كتابي إلى المأمورية المختصة.

ولا يقتصر هذا الحق على الملف الضريبي عندما يكون فى حوزة المأمورية، بل إن للممول أو المكلف أن يطلع على أوراق ملف الطعن الضريبي فى لجنة الطعن، أو لدى مصلحة الخبراء، أو أمام القضاء، لتمكينه من الدفاع عن حقوقه الضريبية المطعون فيها أو المتنازع عليها.

---

(١) المادة رقم (٦) من اللائحة التنفيذية.

ويجوز لورثة الممول أو المكلف الاطلاع على الملف الضريبي لمورثهم المتوفى، إذا كان الإطلاع بغرض معرفة الديون الضريبية المستحقة عليه قبل وفاته، لتمكينهم من استكمال إجراءات الاعتراض أو الطعن على الضرائب غير النهائية، أو للوفاء بما على التركة من ديون ضريبية قبل توزيعها على الورثة. كذلك يجوز للمتازل إليه الاطلاع على ملف المنشأة المتنازل عليها، وفقاً للقواعد المقررة الخاصة بالتنازل فى قانون الضريبة، بحسبان أن المتنازل إليه مسئول بالتضامن قانوناً فى دين الضريبة مع المتنازل عن المنشأة .

### **إجراءات الاطلاع على الملف الضريبي**

يجب على هذه الأمورية أن تمكن صاحب الحق فى الاطلاع من إطلاع على الملف الضريبي، فى مدة لا تتجاوز ثلاثة أيام عمل، من خلال تقديمه هذا الطلب. ولا يحسب يوم تقديم الطلب ضمن هذه المدة. ويشمل الاطلاع، المعلومات التى تفيد المطلع فى الوقوف على رأى الأمورية، ومدى قانونية الإجراءات التى اتبعتها لربط الضريبة أو تحصيلها. وقد بينت اللائحة التنفيذية للقانون أنه يحق لصاحب الشأن الاطلاع على بيانات التسجيل، ومحاضر المعاينة والمناقشة، ومحاضر الأعمال، ومذكرة الفحص والإخطارات والنماذج الخاصة بربط وتحصيل الضريبة بما فيها الإخطار بالتنبيه بالأداء ومحاضر الحجز. وهذا التعداد الوارد باللائحة التنفيذية لما يجوز الاطلاع عليه جاء على سبيل المثال، تدل عليه كلمة "يشمل" التى استهل بها النص اللائحة عبارته، ومن ثم فإنه يجوز فى رأينا السماح للممول أو المكلف بالاطلاع على كل ما يحويه ملفه الضريبي من معلومات أو بيانات، بما فى ذلك مذكرات حساب الضريبة، ومذكرات التسويات الضريبية الخاصة به.

وأجازت مصلحة الضرائب أن<sup>(١)</sup> يتم هذا الاطلاع قبل اعتماد تقرير الفحص، حتى يتمكن من دراسته، وتقديم ما يراه من ملاحظات، وما يشاء من مستندات، لتقوم لجنة مشكلة من المأمور والمراجع ومدير الفحص بمناقشته، وتعديل تقرير الفحص بناءً على ما تسفر عنه هذه المناقشة، بغية الوصول إلى اتفاق على التقرير المعدل بين المأمورية والممول وأدًا للخلاف في مهده.

### **الاطلاع على البيانات المستقاة من مصادر سرية**

يتوافر لدى المصلحة بيانات أو معلومات عن الحالة الضريبية للممول من مصادر سرية، عن طريق البلاغات أو الشكاوى التي تقدم إليها، أو من خلال التحريات التي تقوم بها المصلحة مباشرة بواسطة موظفيها، أو عن طريق الاستعانة بالأجهزة المختصة بإجراء التحريات مثل الإدارة العامة لمباحث التهريب من الضرائب والرسوم التابعة لوزارة الداخلية، أو غيرها من المصادر أو الجهات.

وتمنح التشريعات الضريبية لبعض الدول، ومنها أستراليا<sup>(٢)</sup>، حماية لمن يقدم بيانات أو معلومات تساعد الإدارة الضريبية في الكشف عن المخالفات أو الجرائم الضريبية، ولا يجوز الإفشاء عن مصدر هذه المعلومات إلا إلى جهات يوجب عليها القانون الالتزام بسرية هذه المعلومات.

وقد ثار التساؤل في مصر عما إذا كان من الواجب اطلاع الممول على البيانات المستقاة من مصادر سرية وملاحظات المصلحة عليها.

---

(١) كانت مصلحة الضرائب قد سمحت مصلحة الضرائب<sup>(١)</sup> للممول أو ممثله القانوني بالاطلاع على تقرير الفحص، بناءً على طلب يقدمه إلى رئيس المأمورية المختصة. أنظر: كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٦ بشأن الاطلاع على تقرير الفحص.

(٢) <https://www.ato.gov.au/General/Other-languages/In-detail/Arabic/Tax-whistleblowers-in-Arabic/>

وزهد القضاء<sup>(١)</sup> في بداية الأمر إلى عدم جواز إطلاع الممول على الملف السرى الخاص به، لأنه يحوى تحريات مستقاة من مصادر سرية تهم مصلحة الضرائب للمحافظة على سريتها، وإلا تعرضت لعدم تقدم أحد لمساعدتها مستقبلاً .

ووجهت مصلحة الضرائب<sup>(٢)</sup> موظفيها إلى أنه عند إطلاع الممول على ملفه الفردى بالمأمورية أو باللجنة عليها أن تستبعد البيانات السرية التي تكون قد حصلت عليها بشأنه من الغير، وينبغى محافظة على السرية أن تجنب هذه البيانات، وأن يخصص لها ملف فرعى يلحق بالملف الفردى.

وقد انتقد الفقه<sup>(٣)</sup> هذا الرأي لأنه يخل بحق الدفاع إخلالاً ظاهراً، ويرى أنه يمكن التوفيق بين حق الممول في معرفة أنواع النشاط المنسوبة إليه، ورغبة المصلحة في عدم إفشاء أسرار مصادرها. إذ يستلزم حق الدفاع أن يطلع الممول على كل ما قدم ضده من بلاغات وبيانات حتى يتمكن من الرد عليها وإثبات عدم تعلقها به. وفى نفس الوقت يمكن للمصلحة أن لا تضيع أسماء مبلغيها أو المصادر التي استقت منها هذه المعلومات، حتى تضمن تزويد الجمهور لها بالمعلومات التي تحتاجها لربط الضريبة على نحو صحيح.

ثم عدل القضاء عن رأيه السابق، مقررًا<sup>(٤)</sup> بأن السرية فرضت أصلاً لمصلحة الممول حتى لا تزداد أسراه، أو تتأثر سمعته بسبب إفشائها، ومن ثم

---

(١) حكم محكمة مصر الابتدائية بتاريخ ١٩/١١/١٩٤٣، مثبت في د. زكريا محمد بيومى: الموسوعة الشاملة للمنازعات الضريبية، ص. ١٤٦.

(٢) التعليمات التفسيرية رقم (١) للمادة ٨٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩.

(٣) حبيب باشا المصرى: ضرائب الدخل فى مصر، مطبعة مصر، القاهرة، ص ٦٨٣ وما بعدها.

(٤) حكم محكمة طنطا الابتدائية بتاريخ ٢٥/١١/١٩٤٨، حسن الفكهانى: موسوعة الضرائب والرسوم والدمغة، قاعدة رقم ٣٦.

لا يصح أن يضار فيحرم من الاطلاع على أوراقه ومستنداته، وأسس التقدير وأسانيده.

أما السرية الأخرى التي تعول عليها مصلحة الضرائب أنها لصالح الخزنة العامة، وهي الخاصة بالتحريات التي تجريها المصلحة، وتقرر بأنها غالباً ما تكون مستقاة من زملاء الممول في نفس المهنة. وأنه من الخطر أن يعرف الممول أن زميلاً له وشى به لمصلحة الضرائب مما يؤدي إلى نتائج وخيمة العواقب تهدد سلامة الأمن العام. فضلاً عن امتناع كل تاجر مستقبلاً عن إعطائها أية معلومات خاصة بتاجر آخر نتيجة لإفشاء هذه التحريات، فهذه التحريات الأخيرة لا يخرج أمرها عن حالتين: إما أنها كانت من عناصر تقدير أرباح الممول أو أنها ليست كذلك.

فإن كانت الأولى فهي ليست من الوسائل التي نص عليها القانون كعنصر من عناصر التقدير، لأنه ليس من العدل، ولا من القانون في شيء أن تقدر أرباح الممول نتيجة تحريات قدمها واش أو مغرض دون أن تتاح للممول فرصة دحضها أو تكذيبها، ولن كانت الثانية فلا معنى لضمها لملف الطاعن.

ومن جانبنا فإننا نفضل تحقيق مصلحة الممول والخزنة العامة بالقدر المعقول؛ فيصرح للممول بالاطلاع على كافة ما يحتويه ملفه الفردي من بيانات ومعلومات مؤثرة في تقدير الضريبة المستحقة عليه، ولو كانت مستمدة من مصادر سرية، على أن لا يحق له التعرف على المصادر التي زودت المصلحة بهذه المعلومات<sup>(١)</sup>.

---

<sup>(١)</sup> يرى بعض الباحثين أنه لا يلزم إفصاح مأمور الضرائب الإفصاح عن مصدر تحرياته، ولا يعيب الإجراءات التي يقوم بها الفاحص أن تبقى شخصية المرشد غير معروفة. أنظر: د. محمد راجح حمود نجاد: حقوق المتهم في مرحلة جمع الاستدلال بين الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٢، ص ٢٥٣، مثبت في د. شعبان رأفت محمد:

ويشبه ذلك حالة التحريات التي تتم بمعرفة معاونى مأمور الضبط القضائي في الجرائم الجنائية، حيث أن المستقر قضاءً أن القانون لا يوجب حتماً أن يتولى رجل الضبط القضائي بنفسه مراقبة الأشخاص المتحرى عنهم أو أن يكون على معرفة سابقة بهم، وله أن يستعين فيما يجريه من تحريات أو أبحاث أو ما يتخذه من وسائل التفتيش بمعاونيه من رجال السلطة العامة والمرشدين السريين ومن يتولون إبلاغه عما وقع بالفعل من جرائم . . . وأن تقدير جدية التحريات وكفايتها من المسائل الموضوعية التي يوكل الأمر فيها إلى سلطة التحقيق تحت إشراف محكمة الموضوع<sup>(١)</sup>.

**الحق فى تصوير المستندات :** إن الحق فى تصوير المستندات فرع من حق الاطلاع، لذا أجازت اللائحة التنفيذية للقانون<sup>(٢)</sup> للممول أو المكلف أو من يمثله قانوناً أو غيرهم من ذوي الشأن طلب الحصول على صور ضوئية من المستندات التى يحق له الاطلاع عليها. وبالتالي يجوز للممول أو المكلف تصوير ما يحق له الاطلاع عليه سواء ما ورد صريحاً بنص المادة (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون أو مما يتضمنه ملفه الفردى من بيانات . وذلك بعد أداء الرسوم المقررة على هذا التصوير وفق اللوائح المالية المقررة لذلك<sup>(٣)</sup>. حتى يتمكن الممول من أن يحصل على صورة من هذه المستندات دون الاقتصار على الاطلاع عليها توفيراً للوقت وتيسيراً للجهد .

---

حق الإدارة الضريبية فى الإطلاع وفقاً لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مجلة القانون والاقتصاد التى تصدرها كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ملحق العدد ٨٩، ص ٥٦٠.

(١) الطعن رقم ٢٢٣٠٥ لسنة ٨٣ ق، جلسة ١٢/١٠/٢٠١٤.

(٢) الفقرة الثانية من المادة رقم (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون.

(٣) تعليمات تنفيذية للمصلحة رقم ٥٤ لسنة ٢٠٠٠-ملحق التعليمات التنفيذية رقم ٤٤ لسنة ١٩٨٦، بشأن محاضر المناقشة والمعايينة.

وكانت مصلحة الضرائب قد رأت أنه<sup>(١)</sup> لما كان القانون الضريبي المشار إليه لم يورد معنى خاصاً للاطلاع الغير على الملفات الضريبية أو إعطائه البيانات منها في الأحوال المقررة قانوناً ، فإنه يجوز أن يفسر معنى الاطلاع ، وإعطاء البيانات ، في هذه الأحوال إلى الحد الذى يحق معه للممول - أو وكيله أو المتنازل إليه عند غياب المتنازل - أن يحصل على هذه البيانات سواء بالسماح له بالاطلاع على الملف ونسخ البيانات بمعرفة ، أو إعطائه هذه البيانات عن طريق تصويرها بمعرفة الأمورية واعتمادها.

وترفض مصلحة الضرائب، بحق، إعطاء صور من تقارير التوجيه والرقابة أو الاطلاع عليها إلا بالنسبة للجهات الرقابية المسموح لها بالاطلاع، وذلك حفاظاً على ما تحتويه هذه التقارير من بيانات ومعلومات تتسم بالسرية لكونها تدخل في صميم عمل المصلحة<sup>(٢)</sup>. وهى لا تخص الممول أو المكلف مباشرة، وتخرج عن نطاق ما يحتويه الملف الضريبي من أوراق.

---

(١) أنظر تعليمات تفسيرية رقم (٢) للمادة ١٤٧ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١. وجاء فيها التنبيه إلى إمكان السماح بتصوير المستندات التى يجوز للممول، أو وكيله أو المتنازل إليه ، الاطلاع عليها أو إعطائه بيانات منها وبمراعاة الضوابط الآتية : ١ - يجب أن يتقدم الممول أو وكيله أو المتنازل إليه بطلب الاطلاع أو الحصول على البيانات المراد تصويرها وأن يرد فى الطلب بيان الأوراق المطلوب تصويرها وسبب تقديم هذا الطلب . ٢ - تقوم الأمورية بدراسة هذا الطلب ، فى ضوء التعليمات التفسيرية العامة رقم (٢) لسنة ١٩٧٤ ، الصادرة بتاريخ ١٦ أبريل سنة ١٩٧٤ ، بشأن البيانات والصور والشهادات التى يمكن إعطاءها للممولين دون الرجوع إلى مجلس الدولة ، وبشرط ألا تكون هذه الأوراق من قبيل البيانات التى تحتفظ بها الأمورية فى ملفات سرية لورودها من مصادرها السرية . ٣ - يجب أن يتم استيفاء الرسوم والدمغات المقررة على هذه الصور فى الحدود المقررة قانوناً . ٤ - تتم مراجعة هذه الصور واعتمادها من الأمورية المختصة .

٥ - تقييد الطلبات والصور المستخرجة من سجل خاص تمسكه الأمورية المختصة

(٢) تعليمات تفسيرية عامة رقم (١) لسنة ١٩٩٩ للمادتين ١٤٦ و١٤٧ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن مدى أحقية الممولين والجهات الأخرى فى الاطلاع على تقارير التوجيه والرقابة والحصول على صور رسمية.

## الحصول على شهادة بيانات

- أجاز مجلس الدولة<sup>(١)</sup> لمصلحة الضرائب إعطاء الممول أو وكيله الرسمي، بعد تحصيل الرسوم المقررة، الشهادات والبيانات الآتية:
- شهادة بأن الممول تقدم بإقراره الضريبي عن سنة معينة.
- شهادة تثبت أن المصلحة قد طالبت مقدم الطلب عن نشاط معين خلال سنوات معينة.
- طلب الجمعيات الخيرية شهادة بعدم خضوعها للضريبة.
- صورة طبق الأصل من مذكرة الأمورية بعدم وجود نشاط لمقدم الطلب.
- صورة طبق الأصل من بعض المستندات المودعة بالملف الضريبي الخاص بمقدم الطلب.
- صورة من الإقرار الضريبي.
- صورة من الإقرارات الخاصة بما ورد بالإقرارات خاصاً بأي عنصر من عناصر الإيراد العام.
- صورة طبق الأصل من مذكرة فحص الأمورية لإيراد الممول.
- صورة طبق الأصل من اعتراضات الممول على نموذج الربط.
- شهادة بالكيان القانوني للمنشأة.
- شهادة بالتوقف عن النشاط.
- شهادة بالتخارج.
- شهادة باستخدام عمال أو عدم استخدام عمال.
- صورة من قرار لجنة الطعن.
- صورة من محاضر مناقشة الممول.

<sup>(١)</sup> راجع التعليمات التفسيرية العامة رقم (٢) لسنة ١٩٧٤، بتاريخ ١٦/٤/١٩٧٤.

صورة من محضر لجنة الطعن تفيد أن مقدم الطلب قد حضر عن أحد الممولين أثناء نظر الطعن أمام اللجنة.

شهادة تفيد أن مقدم الطلب قد قام بإعداد وتقديم المستندات الضريبية عن بعض الممولين.

شهادة بالمبالغ المسددة للمأمورية.

صورة من محض أعمال الأمور.

ويتعين أن يكون طالب الشهادة هو الممول نفسه أو وكيله الرسمي وعدم صرف أى شهادات إلا بناء على البيانات الموجودة بالملف فى تاريخ إصدار الشهادة ويمتنع على أى مأمورية إعطاء أى شهادة للممول فى غير اختصاصها وبدون وجود الملف لديها<sup>(١)</sup>.

### **شهادة الموقف الضريبي**

يحتاج الممولون والمكلفون فى بعض الحالات من مصلحة الضرائب إلى شهادة بموقفهم الضريبي إذا كان للممول أو المكلف مستحقات مالية لدى جهات حكومية.

وقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التنفيذية<sup>(٢)</sup> توجب على كافة الوحدات التنفيذية بالمصلحة ( دخل / قيمة مضافة) فى حال تقدم أحد الممولين / المسجلين أو من يمثلهم قانوناً بطلب للحصول على شهادة بالموقف الضريبي الالتزام بسرعة إصدار تلك الشهادة موضحاً بها قيمة الضريبة واجبة الأداء- إن وجدت- وتعد الضريبة واجبة الأداء من واقع الإقرار الضريبي أوالاتفاق باللجنة الداخلية أوقرار لجنة الطعن ولو كان مطعوناً عليه أو حكم محكمة واجب النفاذ ولو كان مطعوناً عليه وقرار لجنة إنهاء المنازعات،

(١) التعليمات التنفيذية رقم ١٢ لسنة ١٩٩٨.

(٢) التعليمات التنفيذية رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ بتاريخ ٨/٣/٢٠٢٠.

وموقفهم الضريبي ( الإقرارات الضريبية) وأى مستحقات ضريبية أخرى إن وجدت، على أن يتم إصدار هذه الشهادة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ طلبها على الأكثر، وذلك وفقاً للنموذج المرفق، وأن تكون هذه الشهادة محررة على الحاسب الآلى، ولا تحرر يدوياً . وتلتزم جميع المأموريات الضريبية<sup>(١)</sup>. بإصدار شهادة بالموقف الضريبي لجميع السادة المصدرين موضعاً بها بيان قيمة (الضرائب/ الدين) واجبة الأداء دون النظر للسنوات التى تحت الفحص أو الحالات التى تم فحصها وإخطارها ولم تصبح واجبة الأداء حتى تاريخ صدور الشهادة وذلك خلال يومين عمل على الأكثر من تاريخ تقديم الطلب. ويجب أن تكون الشهادات الصادرة من المأموريات فى حدود البيانات المطلوبة فى الطلب، والبيانات الموجودة بالملف فى تاريخ إصدار الشهادة، والسنوات والأنشطة والأوعية الخاضع لها الممول فى تاريخ إصدار الشهادة.

### **المطلب الثالث**

#### **حق تلقى الردود الكتابية عن الاستفسارات |**

يحق للممول أو المكلف أن يتلقى رداً كتابياً على تساؤلاته الضريبية، أو أوضاعه الخاصة تجاه قانون معين، أو رأى أبدته المصلحة يتعلق بشأنهم الضريبي. ويجب على مصلحة الضرائب الرد على هذه الاسئلة فى الموعد المناسب، حتى يتوافر له اليقين الضريبي الذى يعينه على الالتزام بأحكام القانون.

وتستخدم الإدارات الضريبية فى الدول المختلفة التليفون على نطاق واسع للرد من خلال الخدمة الصوتية التى تمكن المتصل بإدارة الضريبية من معرفة

---

(١) تعليمات مصلحة الضرائب التنفيذية للفحص رقم (٢٥) لسنة ١٩٨٥ بشأن البيانات والصور والشهادات التى يمكن إعطاؤها للمولين.

المواعيد الإلزامية التي يتعين مراعاتها لتقديم الإقرارات أو التظلمات والطعون وغيرها.

ويمكن أن تكون الخدمة مجانية أو بسعر مكاملة محلية منخفض، مع الاستفادة المتنامية للإنترنت في تقديم الإقرارات، أو الرد على الاستفسارات. وقد نصت اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية على أن<sup>(١)</sup> "تلتزم المصلحة بالرد كتابة بأي وسيلة تقليدية أو إلكترونية على كل استفسار يطرحه الممول أو المكلف أو غيرهما عن وضعه أو موقفه الضريبي". وبموجب هذا النص يحق للمصلحة أن تطلب من مصلحة الضرائب المستندات أو الإيضاحات التي تمكنها من الرد على الاستفسار إذا كان السؤال غامضاً، أو مبهماً، أو يحتمل أكثر من إجابة، أو كانت الإجابة عليه تتطلب تحديداً لنطاقه.

ومن المتعارف عليه أن مصلحة الضرائب من الجهات التي لا تجيب على الأسئلة النظرية، أو الاستفسارات الافتراضية، وإنما يجب أن يكون السؤال متعلقاً بحالة واقعية، مما يستلزم في كثير من الحالات أن يقدم الممول أو المكلف المستندات الدالة على واقعية السؤال، توفيراً لجهد المصلحة ووقتها. فإذا تقدم الممول بالمستندات والإيضاحات المطلوبة، تعين على المصلحة أن ترد على الاستفسار. ولم يحدد القانون - ولا لائحته التنفيذية - ميعاداً يتوجب على المصلحة أن ترد خلاله على هذه الاستفسارات، مما يجعل الأمر في يد مصلحة الضرائب التي لها أن تختار الميعاد الملائم للرد. مما نرى أنه يلزم أن تبادر المصلحة بإصدار تعليماتها التنفيذية لموظفيها بالرد خلال مدة معينة لا يتعين تجاوزها، تظميناً لأصحاب الشأن وتعجيلاً بالرد في الموعد الملائم لهم.

---

<sup>(١)</sup> المادة رقم (٨) من اللائحة التنفيذية.

وتختلف طبيعة الاستفسارات الواقعية عن القرارات المسبقة، فالأولى تتعلق بمشكلة أو تساؤلات تتعلق بواقعة ضريبية قائمة بالفعل، بينما تتعلق القرارات المسبقة بوقائع ضريبية لم تبدأ بعد، وينوى الممول أو المكلف القيام بها في المستقبل. مما يتطلب بحثه والإجابة عليه من مصلحة الضرائب في صورة قرار مسبق، لذلك رأى المشرع تنظيمه بحكم خاص نتعرض له في حق خاص فيما بعد.

### **الحق في الحصول على قرار مسبق**

من الحقوق التي وردت في قانون الإجراءات الضريبية الموحد، حق الممول أو المكلف في الحصول على قرار مسبق بشأن معاملات لم يقم بها فعلاً.

#### **البص المباشر**

المادة (٤) من القانون على أن للممول أو المكلف الذي يرغب في إتمام معاملات لها آثار ضريبية أن يتقدم بطلب كتابي إلى رئيس المصلحة لبيان موقفها في شأن تطبيق أحكام القانون الضريبي على تلك المعاملات ، ويجب أن يقدم الطلب مستوفياً جميع البيانات ومصحوباً بالوثائق الآتية :

- ١ - اسم الممول أو المكلف ورقم تسجيله الضريبي الموحد.
  - ٢ - بيان بالمعاملة والآثار الضريبية لها .
  - ٣ - صور المستندات والعقود والحسابات المتعلقة بالمعاملة .
- ويُصدر رئيس المصلحة قراراً في شأن الطلب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استيفاء المستندات، ويجوز لها طلب بيانات إضافية من الممول أو المكلف خلال تلك المدة، ويكون القرار ملزماً للمصلحة ما لم تتكشف بعد إصداره عناصر للمعاملة لم تُعرض عليها قبل إصدار القرار.
- تقابل هذه المادة نص المادة (١٢٧) الملغاة من قانون ضريبة الدخل.

## معنى القرارات المسبقة وخصائصها

القرارات المسبقة *Advanced Rulings* هي القرارات التي تصدرها إدارة الضريبة، بناءً على طلب الممول ، لتحديد المعاملة الضريبية التي تطبق على صاحب الطلب في المستقبل عند إبرامه صفقة محددة ، أو إنجازه معاملة بذاتها، أو مزاولته لنشاط معين ، بحيث يكون هذا القرار ملزماً لإدارة الضريبة ، لا يجوز لها تغييره أو العدول عنه ، طالما لم يحدث تغيير جوهري في موضوع القرار ، أو في القانون المتعلق به.

ويصلح الأخذ بهذا النظام في كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، فكما يمكن إصدار قرار مسبق بشأن دخل يتحقق فيما بعد ، فإنه يمكن تطبيقه على المعاملة الجمركية، وذلك بأن تحدد الإدارة الجمركية مسبقاً مدى اتفاق صادرات أو واردات معينة للضوابط القانونية أو لقواعد المعاملة التفضيلية التي تمنحها الاتفاقيات الدولية ، حتى يكون المصدر أو المستورد على علم مسبق بموقف الإدارة الجمركية تجاه خطته نحو تصدير أو استيراد سلع معينة ، بحيث إذا تم هذا التصدير أو الاستيراد بالكيفية التي حددتها من قبل الإدارة الجمركية منح المعاملة المقررة سلفاً دون مفاجئات أو مشكلات غير متوقعة .

**وتتسم هذه القرارات بخصائص معينة ، من أهمها:**

- ١- قرارات فردية : فهي تصدر ، من حيث الأصل ، لكل ممول أو مكلف على حدة ، ويجوز استثناء صدور القرار المسبق لعدد من الممولين بناءً على طلب جماعي منهم لتشابه ظروفهم أو اشتراكهم في معاملة واحدة ، أو أن يطلب ممول واحد إصدار هذا القرار نيابة عنهم ، كما هو الحال في استراليا. ولا يستفيد منها ، أو يلتزم بها ممولون آخرون لم يكونوا طرفاً فيها ، كما لا تلتزم مصلحة الضرائب بتطبيقها على ممولين لم يشملهم القرار المسبق.
- ٢- قرارات تعالج موضوعاً محددًا ، وبالتالي فهي تتناول بالدراسة معاملة أو صفقة أو نشاط محدد.

ويجب أن يتعلق القرار بمعاملات أو صفقات تتم في المستقبل ، ومن ثم لا يصدر هذا القرار الملزم بشأن عقد أبرم بالفعل<sup>(١)</sup>، أو صفقة تم إنجازها ، على الرغم من أنه قد يكون العقد أبرم ولكنه لم ينفذ بالفعل ، أو أن الصفقة التي أنجزت تتلوهما صفقات ومعاملات لم يبدأ تنفيذها بعد<sup>(٢)</sup> .  
ولا تتعلق بإبداء الرأي في مسائل نظرية أو حالات افتراضية ، أو بتفسير نصوص قانونية ليس لصاحب الطلب مصلحة معينة بشأنها<sup>(٣)</sup>.

---

<sup>(١)</sup> يشترط قانون الإجراءات الضريبية اللبناني = المادة ٢٦- أن يكون طلب الاستفسار مرتكزاً على عملية واقعية وليس افتراضية، شرط ألا يكون العمل أو العملية محل الاستفسار قد اكتمل بتاريخ طلب الاستيضاح.

<sup>(٢)</sup> IMF : Legal Department : *Should Taxpayer be able to obtain Binding Advance Ruling ?*, Tax Law Note ,Washington D.C, Dec. 2004, p.3.

<sup>(٣)</sup> تنص المادة (٢٦) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني على أنه "١- يحق لأي شخص يرغب المباشرة بعمل أو عملية ما، الاستفسار من الإدارة الضريبية المختصة عن كيفية تطبيق القانون الضريبي على هذا العمل الذي ينوي القيام به، شرط أن لا يكون قد اكتمل بتاريخ تقديم طلب الاستيضاح.٢- يجب ان يكون طلب الاستفسار مرتكزاً على عملية واقعية وليس افتراضية ويذكر فيه كافة تفاصيل الموضوع والعملية المراد الاستفسار عنها والنقاط التي يطلب المكلف إيضاحات عنها، ولا سيما الوقائع والأدلة والمستندات وكل المعلومات الخاصة بهذا العمل، ويمكن للإدارة الضريبية أن تطلب أية معلومات إضافية تراها مناسبة.

على الإلرة الضريبية أن تجيب المكلف خطأً على طلبه في مهلة تحددها على أن لا تزيد عن شهرين من تاريخ اكتمال المعلومات.

٣- في حال نفذ المكلف العمل بحسب الأسس المبينة في جواب الإدارة الضريبية على الطلب، يصبح هذا التنفيذ ملزماً للإدارة الضريبية وللمكلف معاً في إطار العمل المنفذ حصراً، دون أن يمنع ذلك المكلف من حق الطعن بالتكاليف الضريبية الناتجة عن هذا العمل وفقاً لأحكام الفصل ١٢ من هذا القانون.

٤- يفرض على كل طلب استفسار المنصوص عليه في هذه المادة رسم تحدد شروطه ومقداره بمرسوم يتخذ بناء على اقتراح وزير المالية.

٥- تحدد إجراءات تطبيق هذه المادة بقرار يصدر عن وزير المالية.

٣- أنها ذات طابع ملزم لإدارة الضريبة ، لا يجوز لها أن تخالفها أو تخرج عنها ، طالما لم يحدث تغيير جوهري يتطلب التحلل من الالتزام .  
ويجب أن يتعلق التغيير الجوهري بموضوع القرار ، أى بالصفقة أو العملية أو النشاط المحدد، أو لتغيير القانون المتعلق بها ، أو أن يقرر القضاء معاملة مختلفة فى حالة الممول مقدم الطلب.  
ومن ثم لا يعتبر تغييراً يستلزم العدول عن القرار المسبق صدور أحكام قضائية لممولين آخرين، أو شيوع آراء فقهية فى معاملات متشابهة تخالف رأى إدارة الضريبة.

### **مزايا القرارات المسبقة**

- ١- يوفر حصول الممول على قرار مسبق بشأن المعاملة الضريبية للصفقة أو العملية التى يقوم بها فى المستقبل ، رؤية واضحة للممول برأى إدارة الضريبة، تجعله قادراً على اتخاذ القرار الصحيح بشأن دراسة جدوى هذه العملية ، وما إذا كان من الأفضل أن يستمر فيها أو أن يتوقف عنها.
- ٢- يخلق علاقة مباشرة وأكثر انفتاحاً بين الممول والإدارة الضريبية ، تجعل تطبيق القانون واضحاً وبقينياً مما يشجع على مزيد من الاستثمارات .
- ٣- يساعد الممول على أن يقوم بربط الضريبة ذاتياً بصورة صحيحة، وليست محلاً للمنازعة بينه وبين إدارة الضريبة.
- ٤- يجعل تطبيق الإدارة للقانون الضريبى أكثر شفافية ، ويمنع من اتخاذها القرارات التمييزية لصالح ، أو ضد الممولين.

### **التمييز بين القرارات المسبقة وغيرها من قرارات**

يختلف أسلوب القرارات المسبقة عن الآراء التى تصدرها الإدارة الضريبية رداً على استفسارات الممولين أو الوحدات التابعة لها عن كيفية تطبيق القانون الضريبى فى حالة معينة ، سواء كانت هذه الحالة واقعية ، أى تخضع للفحص الضريبى فعلاً ، أو غير واقعية ، أى لا زالت تحت الدراسة، حيث أن ما

يصدر من الإدارة الضريبية من آراء فى هذه الحالات يعد تفسيراً للقانون لا يلزم إلا موظفى الإدارة أنفسهم ، ويجوز للإدارة أن تعدل عنه فى المستقبل ، ولا يلتزم الممول بهذه الآراء إلا باختياره ، وعندما يراها تحقق له مصلحة بالطبع .

كما يختلف هذا الأسلوب عن القواعد التى تضعها الإدارة الضريبية لبيان أسس محاسبة نشاط معين ، أو فئة محددة من الممولين ، بناءً على دراسات قامت الإدارة بها وحدها ، أووفقاً لاتفاق تم مع ممثلى هذه الفئات أو أصحاب الأنشطة؛ إذ أن التعليمات التى تصدرها الإدارة فى هذا الشأن إما أن تكون استرشادية ، أو ملزمة فقط لموظفيها<sup>(١)</sup> ، ويجوز للممول أن لا يوافق عليها .

وذلك على الرغم من أن كلاً من التعليمات التفسيرية أو التنفيذية التى تصدرها إدارة الضريبة تعتبر من القرارات المسبقة<sup>(٢)</sup>، بمعنى أنها يمكن تطبيقها على وقائع تتم فى المستقبل ، مع إمكان تطبيقها على الوقائع السابقة أو الحالية .

### **نظام القرارات المسبقة فى التشريع المصرى**

استحدث قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نظام القرارات المسبقة<sup>(١)</sup>، بحيث سمح للممول أن يطلب من مصلحة الضرائب بيان موقفها

---

<sup>(١)</sup>أكد قضاء النقض المصرى على عدم التزام الممولين بالتعليمات الصادرة عن مصلحة الضرائب . واعتبرت محكمة النقض - فى الطعن رقم ٣٧٧٢ لسنة ٦٠ فق جلسة ١٩٩٨/١١/٢٥ - أن هذه التعليمات " لا تعدو أن تكون مجرد رأى فقهى لا يحول بين المحكمة وتقضى الحكم الصحيح للقانون".

وقضت فى حكم آخر - الطعن رقم ٣٥٤٥ لسنة ٦٦ ق جلسة ٢٠٠٣/٤/٢٢ - بأن " التعليمات التى تصدرها مصلحة الضرائب لا تعدو أن تكون تعليمات إدارية ، والخطاب فيها مقصور على من وجهت إليه من مأمورى الضرائب وموظفيها ، وليست لها منزلة التشريع الملزم ، إلا أنها متى وضعت لتنظيم مسألة معينة بغرض توحيد قواعد محاسبة فئة من الممولين وفق شروط حددتها مسبقاً وجب عليها اتباعها ، وتعين على المحاكم الاسترشاد بها تحقيقاً لمبدأ المساواة بين الممولين ، الذين توافرت فيهم شروط إعمال أحكامها".

<sup>(٢)</sup>Deloitte : South Africa Revenue Service (SARS) proposes Advance Tax Ruling System , Tax Alert Review, 26 January 2004.

فى كىففة تطبىق قانون الضرىبة على معاملة ىرغب فى إتمامها ، وذلك بعد أن ىقدم الوثائق الدالة على هذه المعاملة. ثم أعاد قانون الإجراءاا الضرىبفة الموحا اناظفم هذا النوع من القراراا فى المادة (٤) منه.

ووفقاً للقانون الأخرى اناظفم المصلحة بأن تصدر قرارها بشأن هذه المعاملة خلال انااافن فوماً من انارفا اساففاء المسافاا اللازمة لاسافاار هذا القرار. وإن رأا بعد اساففاء الممول أو المكلف البفاناا اناا طلباها أنها باابة إلى بفاناا إضاافة، كان للمصلحة أن اناا منه هذه البفاناا، ولكن هذا اناا يكون خلال مدة انااافن فوماً اناا بدأت من انارفا اساففاء البفاناا الأولى.

وكون هذا القرار ملزماً للمصلحة ، ما لم فظهر بعد إصارها هذا القرار عناصر للمعاملة لم اناعرض على المصلحة أثناء البحا فى هذه المعاملة. أو بعبارة أخرى ما كان للمصلحة أن تصدر قرارها لو كانت اناعلم بهذه العناصر عند إصاره.

وفاور اناساؤل عن مافى حا المصلحة فى سحا هذا القرار بعد إعلان الممول به، إذا انابفن لها أنها أااا فى فهم المسألة، أو أااا بعض عناصرها المؤااا ضرىبفا، اون أن فكون للممول أو المكلف اناا فى ذلك؟

ونرى أن إذا كانت المصلحة انا وقعت فى اناا قانونى، كأن اسافاا إلى نصوص قانونفة ملعاة، أو ماعلة، أو لا انااا على حاة الممول، كان لها أن

---

(١) اناص المادة رقم ١٢٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن : " للممول الذى فرفب فى إتمام معاملاا لها أااا ضرىبفة مؤااا أن فااا بطلب كتابى إلى رففس المصلحة بفا موقفا فى شأن انااا أحاام هذا القانون على اناا المعاملة .

وفاا أن فاا طلب مساففاً البفاناا ، ومصحوباً بالوثائق الآففة : ١- اسم الممول ورقم حصره الضرىبى ٢- بفا بالمعاملة والأااا الضرىبفة لها ٣- صور المسافاا والعفواا والحساباا المااا بالمعاملة وفسا رففس المصلحة قراراً فى شأن اناا خلال سافن فوماً من انارفا انااا ، وفاا له طلب بفاناا إضاافة من الممول خلال اناا المدة وكون القرار ملزماً للمصلحة ، ما لم انااا بعد إصاره عناصر للمعاملة لم اناعرض عليها قبل إصار القرار".

تسحب هذا القرار، وتعده على النحو الصحيح، لأن القرار الإدارى المشوب بعيب الخطأ فى القانون لا يتمتع بأى حصانه، أما إذا كانت المصلحة قد أخطأت فهم الواقعة، أو أغفلت بعض عناصرها المؤثرة ضريبياً فلا يجوز لها أن تسحب هذا القرار بعد مضى سنتين يوماً من صدوره، وهى المدة الجائز فيها سحب القرارات الإدارية.

وإذا ما حاولت مصلحة الضرائب تصحيح هذا الخطأ أثناء ربط الضريبة على الممول فيما بعد، كان للممول أو المكلف الطعن على هذا التصحيح، واعتبار ذلك عدولاً من المصلحة عن قرارها المسبق فى غير الأحوال المقررة قانوناً .

### **تقدير النظام المصرى**

يعتبر الأخذ بنظام القرارات المسبقة فى التشريع المصرى وسيلة هامة من وسائل خلق الشفافية فى العلاقة مع الممولين، ودعم الثقة بينهم وبين المصلحة، إلا أن النص بوضعه الحالى لا يخلو من النقد، للأسباب الآتية :

١- أن القرار الذى تصدره المصلحة مسبقاً فى شأن المعاملة يلزم المصلحة وحدها ، دون النص على التزام الممول به، مما يكبل يد المصلحة فى الرجوع عن قرارها ، بينما تكون يد الممول طليقة فى أن يلتزم بهذا القرار، أو لا يلتزم به<sup>(١)</sup> . كما أغفل المشرع بيان حق الممول فى الاعتراض على هذا القرار إذا وجده فى غير صالحه، ولعل ذلك راجعاً إلى للممول الحق فى أن يتجاهل هذا

---

(١) تختلف اتجاهات الدول حول مدى إلزامية القرارات المسبقة، فنجد أن بعضاً ،منها مثل أستونيا والمجر وإيطاليا، تكون فيها هذه القرارات ملزمة للإدارة الضريبية، وفى دول أخرى، مثل جمهورية التشيك، تكون القرارات المسبقة ملزمة للطرفين ( الممول والإدارة الضريبية) وفى دول ثالثة، مثل المملكة المتحدة، لا تكون هذه القرارات ملزمة للإدارة الضريبية، ولكنها توفر قدراً من اليقين لدى الممول بشأن أفكار وممارسات الإدارة الضريبية. راجع:

*Michael LangPasquale Pistone:Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law, Kluwer Law International B.V,2010,p.57.*

القرار ويمضى فى معاملته قدماً إلى الأمام. أما إذا رأى الممول أن من مصلحته إصدار هذا القرار بشكل صحيح حتى يوفر له اليقين فى المعاملة الضريبية، فله أن يطعن على القرار الصادر فى شأنه أمام القضاء الإدارى، لتصويبه<sup>(١)</sup>، وليس للجنة الداخلية ولا للجنة الطعن اختصاص فى نظر هذه القرارات، لعدم وجود ربط ضريبى بعد .

٢- أن المدة المحددة لإصدار القرار ثلاثون يوماً من تاريخ تقديم الطلب أو استيفاء البيانات أيها أطول، تعتبر مدة قد تكون قصيرة فى بعض الحالات ، أو غير كافية للبحث فى معاملات مستحدثة أو تحتاج بحثاً أطول ، وخاصة إذا كانت هذه المعاملات تتطوى على مسائل فنية ، أو تتطلب إيضاحات من الممول ، أو استشارة جهات متعددة .

٣- أن للممول الحق فى طلب إصدار قرارات مسبقة فى جميع أنواع التعاملات بغض النظر عن أهميتها ، أو مدى سبق ارتباطه فى معاملات مماثلة خضعت من قبل للضريبة ، أو تبين له معاملتها ضريبياً ، مما يعنى أن طلب إصدار قرار مسبق لمثل هذه الحالات بمثابة إضاعة لوقت المصلحة ، أو تحويلها إلى مكتب للاستشارات الضريبية ، على خلاف ما جرى عليه نظام القرارات المسبقة فى الدول الأخرى.

ولا يقلل من هذا النقد ما اشترطه المشرع من أن يكون طلب الممول متعلقاً بمعاملات لها آثار ضريبية مؤثرة، لأن كل معاملة يسهل إثبات وجود آثار ضريبية لها . أما الحكم بأن هذه الآثار بأنها مؤثرة أو غير مؤثرة فهى مسألة يمكن أن تصبح خلافية بين الممول والمصلحة ، فضلاً عما يكتنف هذه العبارة من الغموض، إذ لم يبين القانون فى أى شىء تؤثر هذه المعاملة.

---

(١) فى فنلندا يسمح للممول بالطعن على القرارات المسبقة أمام الإدارة الضريبية خلال ثلاثين يوماً من صدوره.

## المطلب الرابع

### الحق فى الحفاظ على السرية

**الالتزام العام بالسرية:** إن احترام الخصوصية مبدأ دستورى<sup>(١)</sup>، و لا يجوز اقتحام الأسرار الخاصة بالأفراد - أو الممولين - إلا فى حدود ضيقة، ووفقاً للقانون الذى عليه أن يوازن بين حق الممول فى الخصوصية، والمصلحة العامة التى تبرر إفشاء هذا الأسرار<sup>(٢)</sup>.

ولقد حرصت التشريعات الضريبية على التأكيد على احترام الإدارات الضريبية لسر المهنة، فلا يجوز لمصلحة الضرائب إفشاء المعلومات الخاصة بالمول للغير، وليس لها<sup>(٣)</sup> أن تعطى الغير من أى بيانات أو إطلاع عليها إلا فى الحدود التى قررتها المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، والتى تجيز إفشاء الأسرار الضريبية بناءً على طلب الممول أو المكلف صاحب السر

---

<sup>(١)</sup> تعتبر معظم الدساتير أن الخصوصية *privacy* حق أساسى من حقوق الإنسان، وأكدته اتفاقيات حقوق الإنسان، مثل الإعلان العالمى لحقوق الإنسان *Universal Declaration of Human Rights*، والعهد الدولى للحقوق المدنية والسياسية *International Covenant on Civil and Political Rights* والاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان *European Convention on Human Rights*، وتقوم جميعها على حماية استقلال الفرد، بمعنى حق الفرد فى أن يبقى وحيداً *the right to be alone* وفى مصر تنص المادة ٥٧ من الدستور على أن "الحياة الخاصة حرمة ، وهى مصونة لا تمس ..."

راجع : *Samuel D.Warren and Louis D.Brandies: Right to Privacy,Harvard Law Reiew, No.4, p.193.*

<sup>(٢)</sup> راجع تفصيلاً بحثنا بعنوان: الموازنة بين حق الممول فى الخصوصية وحق الإدارة الضريبية فى الحصول على المعلومات، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، العدد رقم ١٠، السنة الثالثة ، يونيو ٢٠١٥، ص ٣٦٥ وما بعدها.

<sup>(٣)</sup> المادة رقم (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون.

نفسه، أو بناء على نص فى القانون يلزم مصلحة الضرائب بهذا الإفشاء، أو لتبادل المعلومات بين المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية.

### **النص القانونى**

مادة (٦): يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضريبة المنصوص عليها فى القانون الضريبي أو فى الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة .

ولا يجوز لأى من موظفي المصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أى بيانات أو إطلاع الغير على أى ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا فى الأحوال المصرح بها قانوناً .

كما لا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول أو المكلف ، أو بناءً على نص فى أى قانون آخر . ولا يعتبر إفشاءً للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة ، أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذى يصدر به قرار من الوزير" .

تقابل هذه المادة نص المادة (١٠١) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل، ونص الفقرات الأربع الأخيرة الملغاة من المادة (٦٤) من قانون الضريبة على القيمة المضافة، والمادة (٢٠) الملغاة من قانون ضريبة الدمغة.

ويعتبر الالتزام بالسرية من قبيل الواجبات التى تقع على موظف الضرائب، باعتباره ملزماً بالمحافظة على سرية المهنة. ويتحقق الإخلال بهذا الالتزام بنقل السر إلى الغير، ولو لم ينشر فى الصحف، أو أن يرد الإفشاء على مجرد خبر ولو لم ينشأ عنه ضرر .

ولا يرتفع هذا الالتزام إلا فى الأحوال المقررة بالقانون، أو بموجب نص خاص يتيح إفشاء السر برضا من تقرر المحافظة على السر لمصلحته.

ولم يعرف القانون المقصود بسر المهنة، واختلف الفقه فى تعريفه، والراجح عندنا<sup>(١)</sup>، هو كل أمر مطلوب كتمانته، يتعلق بشخص طبيعى أو اعتبارى، علم به شخص آخر بسبب مهنته، ويجب عليه المحافظة عليه، وعدم الكشف عنه فى الحوال المقررة قانوناً .

والأصل أن الموظف العام- أياً كانت وظيفته- ملزم بعدم إفشاء المعلومات التى يطلع بحكم وظيفته إلا فى حدود ما تقرره القوانين صراحة.

ولقد خص المشرع الضريبى الأسرار التى يطلع عليها موظفو الضرائب عن الممولين بنص خاص، ونبه إلى ضرورة مراعاة سرية المهنة، التى تمنع كافة موظفى الضرائب، سواءً من يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضريبة، أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات، أو كان من غيرهم؛ حتى ولو كان ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة.

ولا يجوز لهؤلاء أو أولئك إفشاء أسرار الممولين بالقول أو الكتابة أو بأى وسيلة، ولا يجوز إعطاء أى بيانات أو إطلاع الغير على أى ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا فى الأحوال المصرح بها قانوناً .

ويمتد نطاق السرية ليشمل الأوراق والبيانات التى تقدم إليهم سواء كانت من الممولين أنفسهم أو من غيرهم أو تلك التى يحصل عليها موظفو المصلحة بحكم عملهم عن طريق البحث والتحري والاستهداء<sup>(٢)</sup>.

ويجوز لموظفى الضرائب<sup>(١)</sup> إفشاء أسرار الممولين<sup>(٢)</sup>، بإعطاء بيانات من ملفاتهم الضريبية فى الحالات الآتية:

---

(١) أحمد مصبح الكتبى: المسئولية الجنائية الناشئة عن إفشاء السر المهنى، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، المجلد ١٦، العدد ٢، ديسمبر ٢٠١٩، ص ٣٠٦.

(٢) فى هذا المعنى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع جلسة ١٠/٩/١٩٧٤ السنة التاسعة والعشرين المبدأ رقم ١ ص ٧.

**الأولى : إذن صاحب الشأن :** يجب أن يكون إفشاء البيانات بناءً على طلب الممول، باعتبار أنه صاحب السر الذي قرر القانون حمايته ، فإذا ارتضى إفشاءه تحلل حامل السر من التزامه بسرية البيانات المودعة لديه.

فالسّر ملك لصاحبه لا يجوز لغيره الإفصاح عنه إلا بإذن منه ، أو لمصلحته، أو لضرورة يوجبها القانون.

وليس المؤمن بالسر أكثر حريصاً على وأكثر من حرص صاحبه عليه. وبالتالي فإذا ما صرح صاحب السر للمؤمن بأن يفشى سره للغير زال عبء الالتزام بحفظ السر عن كاهل المؤمن عليه، ومن ذلك أن يصرح الممول لمأمورية الضرائب أن تطلع زوجته أو دائنيه عن البيانات الخاصة به في ملفه الضريبي.

---

(<sup>1</sup>) يثور التساؤل عن مدى جواز إفشاء الموظف للأسرار التي اطلع عليها بحكم وظيفته إلى رؤسائه، ولا نرى مانعاً يحول دون إفشاء هذه الأسرار إلى رؤسائه المختصين معه في العمل، باعتبارهم كياناً واحداً ، ويصدر القرار الإداري ناتجاً عن المراحل المتتابعة بدءاً من الموظف المرؤوس إلى الرئيس الأعلى الذي يتخذ القرار أو يعتمده، فمن الطبيعي أن يكون كل الموظفين المتصلين بهذا القرار على علم بما علمه الموظف الأدنى من أسرار ترتبط بالقرار، أما إن كان الموظف قد علم أسراراً لا تتعلق باختصاصه، أو كان يمارس اختصاصه مستقلاً عن رؤسائه، كأساتذة الجامعة -مثلاً، فإنه لا يجوز لهذا الموظف إفشاء الأسرار التي اطلع عليها بحكم وظيفته. راجع في هذا الشأن: د. صفاء فتوح جمعة: مسؤولية الموظف العام في إطار تطبيق الإدارة الإلكترونية، دار الفكر والقانون، المنصورة، ٢٠١٤، ص ١٥٠.

(<sup>2</sup>) بينت المادة ٢٥ من قانون الإجراءات الضريبية اللبني التي يجوز للعاملين الحاليين والسابقين لدى الإدارة الضريبية إفشاء المعلومات التي تحصلوا عليهم خلال عملهم الضريبي، هذه الحالات هي: أ- لموظفي الإدارة الضريبية ومدير المالية العام ووزير المالية في سياق قيامهم بمهامهم الرسمية. ب- للنيابة العامة وديوان المحاسبة أو المحاكم في حال ملاحقة شخص ارتكب مخالفات مالية بناءً على قرارات صادرة عنها. ج- للإدارات الضريبية التابعة لدول أجنبية تنفيذاً لمعاهدات دولية. د- لدوائر مراقبة التحقق أو التحصيل في وزارة المالية أو التفتيش المالي في سياق قيام هذه الدوائر بمهامها الرسمية. هـ- للمكلفين بناءً لطلبهم فيما يتعلق بملفاتهم وبالضرائب والرسوم المتوجبة عليهم. و- لأية جهة شرط وجود موافقة مسبقة خطية من المكلف...

كذلك قد يكون فى إفشاء السر مصلحة محققة لصاحب السر<sup>(١)</sup> كأن تقوم الإدارة الضريبية بالإفصاح عن المركز الضريبى للممول بأنه غير مدين أو معفى من الضرائب مثلاً حتى يمكن الإفراج عن بعض مستحقاته لدى جهات أخرى .

وبذلك يقرر قانون الضريبة القاعدة التى ترفع عن السر حصانته متى رضى بذلك صاحب السر الذى يعنيه أمره دون سواه، أى أن رضاه يعتبر سبباً من أسباب الإباحة يرفع المانع عن الإفشاء.

ويتحقق هذا الرضا بتقديم الممول أو المكلف طلب كتابى إلى المأمورية المختصة يصرح فيه بإعطاء بيانات من ملفه الضريبى إلى الغير. ومن ثم لا يعتد بالرضا الصادر من الممول أو المكلف شفاهة، ولا بقرينة السكوت.

ولا يغير من هذا النظر أن النصوص الواردة فى إجازة إفشاء السر فى قانون المرافعات قد وردت فى صدد الشهادة أمام القضاء، ذلك لأنه إذا كان المشرع فى صدد الشهادة التى يترتب عليها نتائج بالغة الأثر قد أجاز إفشاء السر برضا صاحبه فإن هذا الرضا يعتبر من باب أولى مبرراً لإفشاءه فى الحالات الأخرى التى تقل خطراً عن أداء الشهادة<sup>(٢)</sup>.

ويجب أن يكون صاحب السر على بينة وهو يأذن للمؤتمن بإفشاءه ، وذلك عن نية وإدراك ، فلا يصح الإذن الصادر من صاحبه وهو غير مدرك أو فى حال مرضية لا تمكنه من الوعى التام بما يأذن به .

ويشترط أن يصدر الإذن من صاحب السر نفسه، وإن تعدد أصحاب السر الواحد أو الأسرار التى ترتبط فيما بينها ارتباطاً لايقبل التجزئة وجب حصول الإذن منهم جميعاً ، فالسر الضريبى المقرر لشركة التضامن يلزم

(١) حكم النقض رقم ١٨٣٢ لسنة ١٠ ق جلسة ١٢/٩/١٩٤٠.

(٢) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٩٢٦ ، ملف رقم ٣/١/٦٨ ، جلسة

١٩٦١/٨/١٠

لإفشائه الحصول على موافقة جميع الشركاء، كذلك الإذن المقرر لصالح شركة الواقع بسبب الميراث يلزم أن يصدر من الورثة جميعاً، ما لم يكن السر المأذون بإفشائه متعلق بأحد الشركاء أو بعضهم دون ان يرتبط بغيره من الشركاء ، كبيانات خاصة بالشريك وحده فيما يتعلق بحالته الاجتماعية أو ذمته المالية الخاصة، بخلاف البيانات التي ترتبط بالشركة كشخصية معنوية وترتبط فيما بينها ارتباط لا يقبل التجزئة كمعاملات الشركة وأرباحها وفروعها ووضعها المالي وغيره ، مما يلزم للإفصاح به الحصول على إذن الشركاء جميعاً أو من يمثلهم قانوناً .

ويثور التساؤل عن الخطابات المتبادلة بين الزوجين والواردة فى ملف الممول، هل يصح الإفصاح عنها إذا قام بالإذن بذلك الزوج الممول دون زوجته غير الممول ؟

والإجابة هنا تكمن فى طبيعة هذا الخطاب ومحتواه فإذا كان يتضمن أسراراً ضريبية فإنه يكفى لإذاعته الحصول على إذن الممول وحده وهو هنا الزوج وليست الزوجة ، أما إذا كان الخطاب لا يتضمن أسراراً ضريبية وإنما يتعلق بأمر شخصية فإنه لا شأن لقانون الضريبة به.

**والثانية: الإفشاء بناء على قانون :** فى هذه الحالة يجوز إفشاء الأسرار، بناءً على نص فى أي قانون، يلزم على إلزام حامل السر بتقديم البيانات المودعة لديه فى أحوال معينة، ومن ذلك إعطاء بيانات عن الممول للجهات التى ينص قانون إنشائها صراحة على حق طلب البيانات أو الملفات أو الأوراق من الجهات التى تعتبر البيانات التى تتداولها سرية ، مثل هيئة الرقابة الإدارية ،

وإدارة الكسب غير المشروع ، والنيابة الإدارية<sup>(١)</sup>، وذلك فى الحدود التى سمح به القانون الخاص بها دون تجاوز.

ولقد ذهب مجلس الدولة<sup>(٢)</sup> إلى أن السرية التى فرضها قانون الضرائب - رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩- التى تمنع من الإدلاء ببيانات عن الممولين، سرية خاصة ومطلقة، لا يجوز لأية سلطة أن تأذن بإفشائها، ويتعين رفض طلب النيابة العامة الإدلاء عن بيان مضمون الإقرار الذى قدمه أحد الممولين، إذ لا يوجد بين أحكام قانون الإجراءات الجنائية ما يوجب على الموظفين العموميين الإدلاء لدى النيابة العامة ولدى غيرها من الهيئات القضائية بما أوجب له القانون سرية معينة.

بل إن المادة ٢٨٧ من هذا القانون تحيل على أحكام قانون المرافعات فيما يتعلق بأسباب الأعفاء من الشهادة، والمادة ٦٥ من قانون الإثبات الصادر بالقرار بقانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٨ تنص على أن الموظفين والمستخدمين والمكلفين بخدمة عامة لا يشهدون ولو بعد تركهم العمل، عما يكون قد وصل إلى علمهم فى أثناء قيامهم به من معلومات لم تنتشر بالطريق القانوني، ولم تأذن السلطة المختصة فى إذاعتها. ومع ذلك فهذه السلطة أن تأذن لهم بالشهادة بناءً على طلب المحكمة أو أحد الخصوم.

ولا يعتبر إفشاءً للسرية إعطاء البيانات الضريبية من ملف الممول إلى المتنازل إليه ، أو إلى الوكيل الرسمى للممول فى غيابه.

---

(١) فتوى إدارة الفتوى والتشريع للقسم الاستشارى رقم ٢٥٧١، ملف ٤٥٨/٠/١٨٣، بتاريخ ١٩٦٢/١١/١٢.

(٢) فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية رقم ٨٨ فى ١٩٥٥/٤/٢٤.

ولقد أثير الخلاف حول مدى أحقية الشريك الموصى فى الاطلاع على بيانات الشركة لدى مصلحة الضرائب فرأى مجلس الدولة<sup>(١)</sup> أنه من المستقر عليه فى فقه القانون التجارى أن الشريك الموصى هو الذى يتقدم بحصته فى رأسمال الشركة ويكون مسئولاً عن تعهدات الشركة فقط فى حدود حصته المالية ولا يمتد الالتزام إلى أمواله الخاصة وله فى مقابل ذلك نصيب فى الربح والخسارة وله حق الأشراف والانتقاد على إدارة الشركة ولكن محظور عليه مباشرة أعمال الإدارة وبالذات الإدارة الخارجية للشركة ولا يعتبر الشريك الموصى تاجراً ولا يدرج اسمه فى عنوان الشركة ومن ثم فإنه غير ذى صفة فى التكوين القانونى للشركة وليس أدل على ذلك من أن الضريبة تربط على الشركة ولا تربط على حصته فقط وتطلب بها الشركة .

وحيث أنه بتطبيق تلك الأحكام والأصول القانونية المذكورة بتبين أن الشريك الموصى يعتبر من الغير، ولا يجوز له الاطلاع على ملف المنشأة المشترك فيها بصفته شريكاً موصياً .

**الحالة الثالثة: تبادل المعلومات بين الجهات الإيرادية:** لا يعتبر إفشاء للسرية تبادل المعلومات التى لدى مصلحة الضرائب بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية. ويقصد بها كل جهة تابعة لوزارة المالية يكون لها اختصاص فى تحصيل الإيرادات العامة، ومنها مصلحة الجمارك، ومصلحة الضرائب العقارية، وذلك وفقاً للتنظيم الذى يصدر به قرار من وزير المالية<sup>(٢)</sup>.

---

(١) إدارة الفتوى لوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات بمجلس الدولة رقم ١٥٠٣ بتاريخ ١٩٨٩/١١/١، ملف رقم ٦٩٢/١/١٥، وقد وردت فى تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم ٢ للمادة ١٤٦ للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

(٢) صدر قرار وزير المالية رقم ١١ لسنة ٢٠٣٠ وقد نصت المادة الأولى منه على أنه " يجوز لكل مصلحة من المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية، وهى مصلحة الضرائب المصرية، ومصلحة الجمارك المصرية، ومصلحة الضرائب العقارية، طلب أية معلومات أو بيانات تتصل بأعمال أحكام

**الحالة الرابعة: النشر الصحفي:** استحدثت قانون الإجراءات الضريبية نصاً<sup>(١)</sup> يجيز لمصلحة الضرائب نشر قوائم بأسماء الممولين أو المكلفين الذين صدرت ضدهم أحكام باتة بعقوبة سالية للحرية في إحدى جرائم التهرب الضريبي . ويتم النشر في جريدتين يوميتين على الأقل من الجرائد واسعة الانتشار. ويهدف هذا النص إلى تحقيق الردع العام، من خلال إعلام المجتمع بأن المتهرب من الضريبة، يلاحق قضائياً ، وتوقع عليه عقوبة جنائية، وأن الإفصاح عن أسماء المتهربين، للتدليل على أن العقوبة يمكن أن تصيب أى شخص مهما وضعه الاقتصادى أو الاجتماعى.

وتتبع بعض الولايات المتحدة الأمريكية هذا النهج، التى تستخدم ما يعرف بجدار العار *wall of shame* ، ومنها<sup>(٢)</sup> ولاية جورجيا، وولاية فريجينيا الغربية، حيث يعلن عليه أسماء المتأخرين فى دفع الضرائب أو المخالفين للالتزامات الضريبية<sup>(٣)</sup>.

---

القوانين الضريبية التى تقوم على تطبيقها، وذلك من أى من المصلحتين الأخيرين. وتلتزم المصلحة المطلوب منها تلك المعلومات أو البيانات بإتاحتها للمصلحة التى تطلبها، وذلك بمراعاة سرية المعلومات والبيانات التى يتم إتاحتها. وللمصالح المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من هذه المادة وضع النظام الذى يكفل تيسير تبادل المعلومات والبيانات المشار إليه".

كما صدر قرار وزير المالية رقم ٦١٢ لسنة ٢٠٢٠ بشأن تبادل المعلومات بين مصلحة الضرائب المصرية ومصلحة الجمارك لأغراض مكافحة التهرب الضريبي والجمركى. والذى أصدرت بشأنه مصلحة الضرائب المصرية تعليماتها رقم ٢ لسنة ٢٠٢١ بتاريخ ٢٠٢١/١/١٨.

<sup>(١)</sup> المادة (٨٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

<sup>(٢)</sup> *James Alm and Others: Culture, Compliance, and Confidentiality: A Study of Taxpayer Behavior in the United States and Italy, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association , Vol. 109. 2016, Published by: National Tax Association P.6*

<sup>(٣)</sup> تقوم إدارة الضرائب الإيطالية بالكشف عن بيانات دافعى الضرائب، وتعد كل عام بقوائم بأسماء الممولين وجمالى دخولهم والدخول الخاضعة للضريبة والمصادر الرئيسية لهذه الدخول، ومن خلال هذه القوائم تمكنت الصحف من نشر أسماء الأثرياء ذوى الدخل المرتفع. وقد أثار هذا الموقف مشكلة كبرى عام ٢٠٠٨ حيث اعترض دعاة احترام الخصوصية فى إيطاليا على هذا النشر، واعتبر

ولقد بين قانون الإجراءات الضريبية الموحد - المصري - ضوابط الإفصاح وفقاً لما يلي :

- ١- يسمح بنشر قوائم بأسماء الممولين أو المكلفين، دون أى بيانات أخرى خاصة بهم، كرقم أعمالهم أو أرباحهم، أو قيمة الضريبة المتهربين منها.
- ٢- يقتصر النشر على من صدرت ضدهم أحكام قضائية باتة، ومن ثم فلا يجوز نشر من لم تصبح العقوبة باتة بعد، ولا من أحيل منهم إلى النيابة العامة، أو وافق وزير المالية على التحقيق معهم أو تحريك الدعوى الجنائية ضدهم، التزاماً بقرينة البراءة التى يتمتع بها الشخص إلى أن يدان بحكم قضائى غير قابل للطعن فيه.
- ٣- يجب أن يكون النشر من خلال الجرائد، ويشترط فى الجريدة التى يتم النشر فيها يومية وواسعة الانتشار لضمان تحقيق الردع العام، وأن يكون النشر فى جريدتين على الأقل، ويمكن أن تكون الجريدة ورقية تطبع بالطريقة التقليدية، أو رقمية على الإنترنت.
- ٤- النشر عن أسماء المتهربين جوازيًا للمصلحة، فلها أن تنشر أو لا تنشر، حسب مقتضيات المصلحة العامة، كما أن لها أن تنشر بعض هذه القوائم أو كلها، وفق المعايير التى تراها متفقة مع الغاية التى يهدف إليها المشرع من النشر.

---

ذلك نذيراً بتقويض نظام الضرائب فى النهاية، الأمر الذى أدى إلى تدخل هيئة حماية البيانات الإيطالية *Italian Data Protection Authority* وأعلنت قانونية النشر. (أنظر المرجع السابق مباشرة، ص ٨).

وأتاح قانون الإجراءات الضريبية الفيتنامى (المادة ٧٤) للإدارة الضريبية أن تنشر فى وسائل الإعلام معلومات انتهاك الممولين لقانون الضرائب فى الحالات الآتية: ١- التهرب الضريبى أو التأخير المتعمد فى دفع الضرائب. ٢- المخالفات الضريبية التى تؤثر على استحقاق الضرائب وغيرها من المبلغ المستحقة للخزانة العامة.

**الحالة الخامسة: تبادل المعلومات على نطاق دولي:** أجازت المادة (٧٨) من هذا القانون للمصلحة تبادل المعلومات لأغراض الضريبة بين السلطات الضريبية في الدول التي تكون بينها وبين مصر اتفاقيات ضريبية دولية ، وفى حدود ما تنص عليه أحكام هذه الاتفاقيات، كما لها أن تبرم بروتوكولات أو اتفاقيات مع الجهات الحكومية والهيئات العامة والنقابات والجمعيات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية تسمح بتبادل المعلومات فيما بينها لأغراض تطبيق القانون، وفى حدود عدم الإخلال بالأسرار التجارية أو الصناعية أو المهنية للممول أو المكلف.

وتتضمن معظم الاتفاقيات الضريبية نصاً ينظم تبادل المعلومات *exchange of information* بين السلطات المختصة بتطبيق الاتفاقية الضريبية فى كلا البلدين المتعاقدين ، وقد اتجهت الدول حديثاً إلى إبرام اتفاقيات أخرى منفصلة للتعاون فى تبادل المعلومات الضريبية *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* سواء كانت اتفاقيات ثنائية أو جماعية.

ويحدد هذا النص الغرض من تبادل هذه المعلومات ، وقد يكون الغرض محدداً ، أى تبادل المعلومات لمكافحة الغش أو التهرب الضريبى او للتحقيق فى جريمة ضريبية ، أو واسعاً وهو أن يكون التبادل بناءً على طلب الدولة المتعاقدة لمناقشة الحالة الضريبية لممول معين. وقد يقتضى تطبيق هذا النص الإفصاح عن معلومات سرية خاصة بممول معين ، وما يرتبط بها من إفصاح لأسرار ممولين ، أو غير ممولين ، آخرين ، ولكن فى حدود ما يقتضيه نص الاتفاقية وبشروطه.

وغالباً ما تحظر الاتفاقيات الضريبية - المادة ٢٦- إجبار الدولة المتعاقدة على تبادل معلومات مع الدولة الأخرى لا يمكنها الإفصاح عنها وفق تشريعاتها الداخلية ، ولا أن تتبادل مع الدولة الأخرى معلومات تتعلق بصناعة

أو تجارة أو عمل ، أو بسر من أسرار المهنة أو بتركيبة صناعية ، أو إذا تعارض تبادل هذه المعلومات مع النظام العام فى الدولة المطلوب منها الإفصاح.

وتلزم الاتفاقيات الضريبية الدول المتعاقدة بأن تعامل المعلومات التى حصلت عليها بموجب الاتفاقية من الدولة المتعاقدة الأخرى على أنها معلومات سرية وفق القانون الذى يحكم سرية المعلومات لديها ، ويمتنع على هذه الدولة أن تفصح عن تلك المعلومات لغير السلطات المختصة التى حددتها الاتفاقية ، وهى الجهات القائمة بأعمال الفحص والتحصيل الضريبى ، بما فى ذلك الجهات التى تنظر المنازعة الضريبية سواء كانت جهات إدارية كلجان الطعن، أو قضائية كالمحاكم المختصة.

فضلاً عن أن هذه الاتفاقيات تلزم الدول بأن تقدم ما لديها من معلومات ، أو ما تستطيع أن تحصل عليه من معلومات وفقاً لقانونها الداخلى دون أن تمنحها الاتفاقيات السلطة فى جمع هذه المعلومات ، ومن ثم فإن أى دولة يفرض قانونها الداخلى حظراً على كشف المعلومات المصرفية ، يجعل الإدارة الضريبية بها لا تستطيع أن تكشف للدول الأخرى معلومات عن مصارفها ، لا تتوافر لديها هى نفسها.

ولقد أدت العولمة، وثورة الاتصالات، وانتشار الاقتصاد الرقمى، وإتاحة مزاوله الأنشطة عن بعد، إلى زيادة فرص التهرب الضريبى الدولى ، لذا فوضت مجموعة العشرين، منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (OECD) إلى اقتراح الوسائل القانونية لمعالجة هذه المشكلة<sup>(١)</sup>. وتبنت المنظمة معيار الإبلاغ المشترك أو الموحد ، لتحقيق التعاون بين السلطات الضريبية فى الدول

---

(١) لمزيد من التفاصيل، أنظر مؤلفنا : الضرائب فى عالم الاقتصاد الرقمى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠.

المختلفة للحد من التهرب الضريبي الدولي عن طريق التبادل التلقائي للمعلومات فيما بين هذه السلطات، وذلك من خلال إبرام اتفاقية جماعية تعرف بقانون الامتثال الضريبي للحساب العالمي *Global Account Tax Compliance Act* ، تضمن نقل المعلومات بشكل تلقائي ومنهجي. واتفق منتدى الشفافية الدولية على معيارين لتبادل المعلومات لأغراض الضريبية، وهما تبادل المعلومات عند الطلب (*EQIR*) والتبادل التلقائي للمعلومات (*AEIOI*) .

وقد انضمت مصر إلى اتفاقية الإطار الشامل لقواعد تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح (*BEPS*)، والذي يشتمل بخمسة عشر إجراءً لمعالجة التخطيط الضريبي الذي يهدف إلى استغلال الثغرات القانونية وعدم تطابق القواعد الضريبية بين الدول لتجنب دفع الضرائب أو التهرب منها. وقد أطلقت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (*OECD*) إطار التبادل الدولي لقواعد الإفصاح الإلزامي المتعلقة بمعياري الإبلاغ الموحد ضمن إجراءات الإطار الشامل (*BEPS*) حيث يدعو هذا المعيار للحصول على معلومات من مؤسساتها المالية وتبادل تلك المعلومات تلقائياً مع الدول الأخرى وبشكل سنوي.

#### **ضمان عدم إساءة استخدام المعلومات الضريبية والفنية**

يحمي قانون الإجراءات الضريبية الموحد الممول أو المكلف من إساءة استعمال الإدارة الضريبية لسلطتها في الاطلاع على البيانات أو المعلومات الخاصة به، في غير الأغراض الضريبية، وذلك حفظاً لسرية بياناته وحماية لخصوصيته *Right of Data Confidentiality and privacy*

## المعلومات الضريبية ذات الحماية:

تذهب بعض الدراسات <sup>(١)</sup> إلى أنه يمكن تصنيف المعلومات الضريبية المقرر حمايتها من العلانية، أو ضرورة الاحتفاظ بها سراً، ولا يجوز للإدارة الضريبية كشفها إلا استثناءً إلى ثلاثة أنواع هي:

١- المعلومات التي تتصل بالشئون الخاصة لممول آخر.

٢- المعلومات التي تم التوصل إليها بمناسبة الوظيفة، أو العمل الضريبي الرسمي .

٣- المعلومات التي تم الإفصاح عنها أو الحصول عليها بموجب قوانين أخرى.

وتكاد تتفق التشريعات المقارنة على أن المعلومات الشخصية عن الممول يجب حمايتها فلا يتم إفشاؤها إلا استثناءً ، إما بموافقة الممول أو في الأحوال التي يقرها القانون حصراً . ومنها المعلومات التي تكشف عن هوية الممول مثل اسمه ورقم ملفه وتفصيلات حياته الشخصية وما يتم استخلاصه من إقراره الضريبي بشأن نشاطه الخاضع للضريبة<sup>(٢)</sup> ، وغيرها من معلومات شخصية حصلت عليها الإدارة الضريبية بموجب القوانين .

أما المعلومات التي لا تكشف عن هوية الممول فليس لها هذا القدر من الحماية، كما لا تتمتع بالحماية المعلومات المفصح عنها من قبل الممول أو المتاحة عنه علناً للجمهور ، فإدارة الضريبة أن تفصح عن المعلومات المتداولة في قضية تم الحكم فيها بجلسة علنية<sup>(٣)</sup> . وقضت محكمة النقض بأنه<sup>(٤)</sup> يقتصر الالتزام بالسرية على الأغراض المتصلة بربط الضريبة و تحصيلها دون

<sup>(١)</sup> The Australian Government , The Treasury : Review of Taxation Secrecy and Disclosure Provisions, pp. 17-18.

<sup>(٢)</sup> EU Directive 95/46/EC.

<sup>(٣)</sup> Section 241 of the Canadian Income Tax Act 1952.

<sup>(٤)</sup> حكم النقض في الطعن رقم ٦٧٤ لسنة ٤٦ ق جلسة ١٩٧٩/٢/٢٨ .

غيرها من البيانات التي تتوافر للكافة أو يستوجب القانون فيها العلانية، كاسم الممول، وعنوانه، ونشاطه، مما يكون الممول عادة حريصاً على الإعلان عنه لمصلحته. دون أن يتجاوز ذلك بيانات عن موازنات الممولين وأرباحهم وتعاملاتهم، ومركزهم الضريبي ، لتعلق ذلك بالسرية التي كفلها قانون الضرائب على النحو المشار إليه.

### **الحماية المقررة بقانون الإجراءات الضريبية**

كفل قانون الإجراءات الضريبية الموحد للممول أو المكلف حق الحفاظ على سرية المعلومات التي تحصلت، أو اطلعت عليها مصلحة الضرائب، بموجب القوانين، سواء كانت هذ المعلومات ضريبية أو فنية.

ويقصد بالمعلومات الضريبية المعلومات التي تتعلق بتحديد وعاء الضريبية ومقدارها، كرقم أعمال المنشأة، وحجم الإيرادات والنفقات، والشكل القانوني للمنشأة، وأسماء الشركاء ، وصفاتهم، وما على المنشأة من ديون، أو لها من مستحقات في ذمة مصلحة الضريبية.

أما المعلومات الفنية فيقصد بها المعلومات التجارية أو الصناعية المتعلقة بسلعة ما أو بمنتجات معينة بما تشتمله من ابتكارات أو تركيبات أو مكونات أو عناصر أو اساليب أو طرق ووسائل صناعية، والتي يحتفظ بها المنتج أو الصانع ولم يفصح عنها، وكذلك أية معلومات سرية أو غير معروفة بشكل عام والتي تعطي لصاحبها ميزة مقابل منافسيه بما في ذلك طرق الانتاج أو البرامج أو التقنيات أو أسلوب معين أو الاحصائيات أو الدراسات وغيرها من المعلومات التي تكون لها قيمة اقتصادية واتخذ صاحبها الاحتياطات للمحافظة عليها.، والمعلومات التي تتعلق بالصناعة والتي يحتفظ بها المشروع بصفة سرية مثل طرائق الانتاج والمركبات الكيميائية والنماذج والانماط.

ويحق للممول أو صاحب الشأن أن يمتنع عن تقديم المعلومات أو البيانات التي تطلبها مصلحة الضريبة، إذا رأى أنها لا تتصل بتطبيق قانون الضريبة، وعليه أن يثبت صحة هذا الادعاء، وبيان مبررات امتناعه في هذه الحالات<sup>(١)</sup>.

### جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

تعرف هذه الجريمة بأنها إفصاح موظف الإدارة الضريبية المخول صفة الضبط القضائي عن المعلومات والبيانات المالية المتعلقة بنشاط الممولين أو المكلفين، التي أطلع عليها بحكم وظيفته إلى الغير، الذي يسعى إلى الأضرار بمصالحهم، هذا ويعد الكسب الناجم عن هذا الإفصاح كسباً غير مشروع يوجب المسؤولية القانونية<sup>(٢)</sup>.

وتتوافر جريمة إفشاء السر في ركنها المادى بعمل الإفشاء ، ويقصد به إذاعة السر ممن أوتمن عليه ، بأية وسيلة من وسائل الإفشاء ، كالقول والنشر والإذاعة، سواء تم ذلك بالحديث إلى الغير أو الكتابة عنه أو بإلقاء محاضرة . وسواء تم الإفشاء صراحة ، أو ضمناً بأن يكون تلميحاً كافياً للدلالة على السر، أو يكون بعدم اتباع الوسائل الاحتياطية التي تكفل حفظه ، كأن يرى الغير يفتح ملف أحد الممولين ويقرأ شيئاً منه أو يدون معلومات دون أن ينهره أو ينزع ما كتبه.

كما يقع الإفشاء مهما إزداد عدد الأفراد العالمين بالسر، شريطة ألا يتعداهم وأن يكونوا جميعاً ممن لهم الشأن في حفظ السر واستخدامه.

---

<sup>(١)</sup> DANIEL NICOLAAS ERASMUS, AN ANALYSIS OF CHALLENGING THE COMMISSIONER'S DISCRETIONARY POWERS INVOKED IN TERMS OF SECTIONS 74A AND 74B OF THE INCOME TAX ACT 58 OF 1962, IN LIGHT OF THE CONSTITUTION OF THE REPUBLIC OF SOUTH AFRICA 108 OF 1996, PH.D.thesis, Faculty of Law University of KwaZulu-Natal November 2013, Pp.83-84

<sup>(٢)</sup> أنظر د. البشري الشوريجي ، جرائم الضرائب والرسوم ، الاسكندرية ، دار الجامعات المصرية للطباعة ، ١٩٧٢ ، ص ٣٠٣ .

وتحقق واقعة الإفشاء من عدمها هي من المسائل الموضوعية التي يعود أمر تقديرها لقاضي الموضوع وحد<sup>(١)</sup>. فلا يعفى من المسؤولية إذن كون السر معروفاً لمأمور الضرائب و المراجع والمدير العام وللمحاسب والمحامي، فكل منهم مسئول عن الإفشاء لو صدر عنه، دون أن يدرأ المسؤولية عنه الادعاء بذيوع السر وانتشاره ، لأنهم جميعاً مؤتمنون على هذا السر بحكم القانون.

كما تتوافر جريمة الإفشاء بالسر سواء تم الإفشاء عن كامل السر الذى يعلمه المؤتمن به أو بجزء منه ، فيستوى عندئذ ، أن يفشى مأمور الضرائب سر الممول عن جزء من نشاطه أو تعاملاته ، أو عن تعاملاته كلها ، إذ لم يشترط القانون أن يكون الإفشاء كاملاً .

ويجب أن تتوافر فى جريمة الإفشاء بالأسرار الركن المعنوى ، وهو قصد العمد، ومن ثم لا تقع الجريمة إذا كان الإفشاء قد تم سهواً أو إهمالاً ، فمأمور الضرائب الذى ينسى ملف أحد الممولين فى وسيلة المواصلات التى كان يستقلها، مما مكن غيره من الاطلاع على هذا الملف وما يحتويه من أسرار، لا يعد مفشياً للسر، طالما ثبت أن الإفشاء راجع إلى إهمال مأمور الضرائب .

ولإثبات الركن المعنوى فى جريمة الإفشاء يجب توافر عنصرى العلم والإرادة ، أى أن يكون الشخص المؤتمن بالسر عالماً بأنه ملزم بحفظ السر ، وأن إرادته اتجهت إلى إفشائه رغم ذلك.

ويجب أن تتوافر فى الشخص صفة المؤتمن به وقت علمه بهذا السر لاوقت إفشائه، وبالتالي فإن مأمور الضرائب الذى يعلم بسر أحد الممولين أثناء توليه الوظيفة ملزم بهذا السر ولا يجوز إفشاؤه ولو بعد تركه لها، ولا عبرة للقول بأنه يفشى سراً فى وقت لم يكن مؤتمناً عليه.

---

(١) أحمد كامل سلامة، ص ٣٩٨.

أو أن يكون الإفصاح عن السر واجباً مقررّاً على مأموري الضرائب بموجب نصوص قانونية أخرى<sup>(١)</sup> ، كقانون هيئة الرقابة الإدارية وقانون الجهاز المركزي للمحاسبات مثلاً .

### ويثور التساؤل عن مدى جواز الإفشاء بالسر في حالة الضرورة ؟

يرى بعض الفقه أنه<sup>(٢)</sup> إذا كان الضرر المتوقع من كتمان السر كبيراً ، ومضراً بالمصلحة العامة فإنه يفضل إفشاء السر ترجيحاً للمصلحة العامة للمجتمع على حساب المصلحة الخاصة لصاحب السر .

ويتطبيق ذلك في المجال الضريبي فإن ترجيح المصلحة العامة في كشف السر عن كتمانها حماية للمصلحة الخاصة لصاحبه يحتاج إلى تأمل وحذر ، لأن التدرع بحماية المصلحة العامة يمكن أن يفتح باباً واسعاً لإفشاء أسرار الممولين دون وجود ضابط أو معيار معين يسمح لمأموري الضرائب بإفشاء أسرار مموليهم بدعوى تعرض المصلحة العامة للخطر، ويكون من السهل حينئذٍ على مأمور الضرائب أن يدرأ عن نفسه تهمة إفشاء السر بحجة حمايته للمصلحة العامة للخطر في حالات عدة ، منها : أن يطلع المجتمع على إقرارات شركة معينة لإثبات إفلاسها أو تعثرها المالي ويفوت عليها فرصة الحصول على مناقصة عامة ، أو صفقة معينة بدعوى حماية المجتمع من فشل المناقصة أو الصفقة ، أو كشف بيانات خاصة عن الممول تتعلق بوضعه

---

(١) تجيز المادة ٢٥ من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني لإدارة الضريبة إفشاء المعلومات الضريبية لبعض الجهات وهم : أ- لموظفي الإدارة الضريبية ومدير المالية العام ووزير المالية في سياق القيام بمهامهم الرسمية. ب- للنيابة العامة وديوان المحاسبة أو المحاكم في حال ملاحقة شخص ارتكب مخالفات مالية بناءً على قرارات صادرة عنها. ج- للإدارات الضريبية التابعة لدول أجنبية تنفيذاً لمعاهدات دولية. د- لدوائر مراقبة التحقق أو التحصيل في وزارة المالية أو النفتيش المالي في سياق قيام هذه الدوائر بمهامها الرسمية. هـ- للمكلفين بناءً لطلبهم فيما يتعلق بملفاتهم وبالضرائب والرسوم المتوجبة عليهم. و- لأية جهة شرط وجود موافقة مسبقة خطية من المكلف.

(٢) د. أحمد كامل سلامة ، ص ٤٩٥ .

المالى أو الاجتماعى لمنعه من استيراد سلعة أو إبرام اتفاق معين مع جهة من الجهات الحكومية .

وذلك بخلاف الحالة التى يتبين فيها أن الممول ارتكب أو بصدد ارتكابه جرمًا ضريبياً ، ففى هذه الحالة لا وزر على المأمور أو وكيل الممول إن أبلغ عن هذه الجريمة، لأنه بذلك لم يخرق سراً ضريبياً ، بل إنه يبلغ عن جريمة ضريبية .

وبذلك قضت محكمة النقض بأنه<sup>(١)</sup> إذا استطلع أحد المتهمين رأى محاميه فى ارتكاب جريمة وهى الاتفاق مع أحد الشهود على أن يشهد زورا فهذا الأمر ولو أنه سر علم به المحامى بسبب مهنته إلا أن من حقه بل من واجبه أن يفشيه لمنع وقوع الجريمة وفقاً للمادة ٢٠٥ مرافعات فإذا أخذت المحكمة بمعلومات المحامى عن تلك الواقعة، واستندت إليها فى التدليل على أن المتهم موكله كان يسعى فى تليفق شهادة فلا يمكن إسناد الخطأ إليها فى ذلك .

ولذا فإننا نعتقد أن الأحوال التى قررها القانون الضريبى، وغيره من القوانين الأخرى ، كافية لتوافر حالة الضرورة التى تبرر إفصاح السر ، ولا يجوز التوسع فيها، خشية انهيار الحماية المكفولة لأسرار الممولين من أساسها . ولكن إذا كان إفشاء السر لازماً لمصلحة المؤمن بحفظه فإن الفقه والقضاء متفقان على حق المؤمن بالسر أن يفشى السر فى حال حماية مصلحته الخاصة، ولكن بالقدر الذى يحمى هذه المصلحة فقط، وأن يكون الإفشاء أمام القضاء وليس أمام وسائل الإعلام .

**عقوبة إفشاء الأسرار الضريبية:** يترتب على الإخلال بحكم المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، توقيع عقوبة الغرامة التى لا تقل عن ثلاثة آلاف

(١) طعن رقم ١٩٩٩ سنة ٣ جلسة ٢٧/١٢/١٩٣٣ .

جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة<sup>(١)</sup>.

ولا تمنع سرية البيانات - فى بعض التشريعات المقارنة، مثل جنوب إفريقيا وكندا، أن تقوم الإدارة الضريبية بالنشر فى الصحف اليومية قائمة أسماء الممولين المتخلفين عن دفع الضريبة المستحقة<sup>(٢)</sup>.

## المطلب الخامس

### حق التواجد أثناء الفحص الميداني

يحق للممول أو المكلف أو من يمثله قانوناً أن يحضر<sup>(٣)</sup> أعمال الفحص الميدانى التى تقوم بها مصلحة لتقرير ما يستحق عليه من ضرائب. ويقصد بالفحص<sup>(٤)</sup> الميدانى الأعمال التى تقوم بها مصلحة الضرائب فى مكان عمل الممول أو نشاطه، أو فى أى مكان آخر خارج المصلحة يرتبط بنشاط الممول.

ويكون الفحص ميدانياً، إذا تم فى مكان مزاوله النشاط أو فى مقر إدارته، أو ملحقاته من مخازن ومستودعات وفروع وغيرها. وسواء كان ذلك داخل المحل التجارى أو الورشة أو المصنع أو المكتب أو العيادة أو المعمل أو غيرها من الأماكن، أو كان فى العراء إذا كان النشاط يتم من خلال عرض المنتجات أو تقديم الخدمات فى الشارع أو فى مكان فسيح، وسواء كان هذا

(١) المادة (٦٩/د) من القانون.

(٢) د. عمار فوزى كاظم المياحى: وفاة المكلف وعلاقتها المعيارية فى استيفاء الدين الضريبى وفقاً لأحكام القانون العراقى والمصرى، دراسة مقارنة، المجلة القانونية، ص ٩٨.

(٣) استخدم المشرع كلمة (التواجد) بمعنى حضور الشخص فى مكان معين، وهو من الأخطاء الشائعة، لأن التواجد يعنى فى اللغة إظهار الوجد أى الحب أو الحزن الشديد، وهو ما لا يقصده المشرع فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد، ونفضل بدلاً منها كلمة ( الحضور).

(٤) يقصد بالفحص الضريبى -بصفة عامة - ما تقوم به مصلحة الضرائب من إجراءات أو أعمال للتحقق من التزام الممول أو المكلف بالتطبيق الصحيح للقانون الضريبى.

المكان يملكه الممول أو المكلف أو يستأجره، أو يستحوذ عليه بأى صورة، أو كان غير مملوك له، وسواء المكان عاماً أو خاصاً .

ويشمل الفحص الميدانى معاينة موجودات المكان، والوقوف على حالة المنشآت، من ناحية موقعها، ومساحتها، والعملاء المترددين عليها، وعدد عمالها، والأوراق والمستندات التى توجد بها، وغير ذلك مما يساعد المصلحة فى الحكم على حجم وطبيعة نشاط الممول أو المكلف.

ويحق للممول أو المكلف، أو من يمثله<sup>(١)</sup>، أن يحضر الفحص الميدانى، لملاحظة ما يسجله مأمور الضرائب فى محاضر أعماله، وله أن يعترض على هذه الملاحظات، أو يعلق عليها، أو يتدخل لتصويب ما قد يراه من خطأ يقع فيه مأمور الضرائب أثناء الفحص، خشية أن يؤثر هذا الخطأ فى المبالغة فى تقدير الضريبة، أو حرمانه من الإعفاءات المقررة قانوناً .

ويدخل فى مفهوم الفحص الميدانى انتقال مأمور الضرائب إلى مكتب المحاسب لفحص الدفاتر والحسابات الخاصة بالمول أو المكلف. ولهذا المحاسب والممول أو من يمثلهما، حضور أعمال فحص هذه الدفاتر وغيرها

---

(١) لاحظت مصلحة الضرائب حضور بعض المحاسبين والمراجعين بصحبة الممولين أو المسجلين أو ذوى الشأن دون إثبات حضورهم بصفة رسمية ودون التوقيع على المحاضر والتقارير التى يعدها موظفو المصلحة والاكتفاء بتوقيع الممول أو المسجل، فأصدرت المصلحة تعليماتها التنفيذية رقم ٢٣ لسنة ٢٠٢١ تنبه فيها موظفيها إلى "وجوب إثبات حضور المحاسب مع الممول، أو بمفرده بموجب توكيل، وإثبات كافة بياناته بالمحضر أو التقرير الحاضر بشأنه ولا يكتفى بتوقيع الممول أو المسجل فقط، وذلك بعد الاطلاع على بطاقة القيد بسجل المحاسبين والمراجعين والبطاقة الضريبية، وبعد المحاسب مسئولاً عن كافة الأقوال أو/ والمستندات التى يدلى بها أو تقدم منه أمام المصلحة بموجب هذا المحضر أو التقرير الموقع منه. وإذا رفض المحاسب إثبات حضوره والتوقيع فلا يسمح له بالحضور والإدلاء بأية أقوال أو تقديم أى مستندات فى هذا الشأن".

ونرى أن هذه التعليمات يجب أن تعمم على المحاسبين وغيرهم ممن لهم حق الحضور مع الممول أو تمثيله قانوناً أمام مصلحة الضرائب كالمحامين ، وذلك لذات العلة التى صدرت بشأنها هذه التعليمات، وهى توثيق الحضور والأقوال ولسباغ صفة الرسمية عليها.

من الأوراق والمستندات وإيداء الملاحظات بشأن ما يدونه مأمور الضرائب بشأنها فى محاضر أعماله.

وألزمّت اللائحة التنفيذية<sup>(١)</sup> لقانون الإجراءات الضرائب مصلحة الضرائب بإخطار الممول أو المكلف بميعاد الفحص وفقاً للمادة ٤١ من هذا القانون.

وليس لمأمور الضرائب أن يمنع الممول أو المكلف من حضور هذا الفحص، وعليه أن يطلع على ما يدونه بشأنه فى محاضر الأعمال، وأن يطلب من الحاضر للفحص الميدانى التوقيع على هذه المحاضر. وإن رفض التوقيع يثبت مأمور الضرائب ذلك.

وإذا لم يحضر الممول أو المكلف أو من ينوب عنه بالرغم من إخطاره بميعاد الفحص يكون للمصلحة القيام بأعمالها .

ونظراً للطبيعة الخاصة لأعمال الفحص لأغراض اكتشاف حالات التهرب الضريبى، التى تتطلب السرية والسرعة فى القيام بها، ومفاجئة من تدور حوله شبهات التهرب الضريبى ، فقد استتنت اللائحة التنفيذية هذا النوع من الفحص من واجب إخطار الممول أو المكلف ، قبل القيام به ، وإلا فقد فاعليته، بتمكين المتهم بالتهرب من إخفاء ما يدل على تهربه.

**التحقق من شخصية الموظفين والتكليفات الرسمية :** لما كان مأمور الضرائب من مأمورى الضبط القضائى ذوى الاختصاص النوعى، الملكين قانوناً بتطبيق قوانين الضرائب، فى حدود اختصاصاتهم، وقد خولت لهم هذه القوانين سلطات الدخول إلى المنشآت الخاصة والعامة، وغيرها من أماكن العمل، ولهم حق الاطلاع على دفاتر ومستندات هذه الجهات، كما لهم مناقشة الممولين والمكلفين، أو سؤالهم للوقوف على حقيقة مركزهم المالى، ومقدرتهم الضريبية ، فإنهم بذلك يقتحمون الحياة الخاصة للناس ، مما يجب ابتداء أن يتعرف عليهم

---

(١) المادة رقم (١٠) من اللائحة التنفيذية.

كل من يتعرضون له، أو لمنشأته، وله أن يتحقق من هويتهم الشخصية، واختصاصهم الضريبي، وطبيعة الأعمال المكلفين بها، وذلك حتى يتيقن أصحاب الشأن عدم التسلل - تحت غطاء الضبطية القضائية - أشخاص آخرون، بدافع الفضول، أو التلصص، أو الانتقام، أو الإضرار بمصالحهم.

لذلك حرص قانون الإجراءات الضريبية الموحد على النص على حق الممول أو المكلف في التحقق من شخصية الموظفين، والتكليفات الرسمية، ولم يقصر هذا الحق على الموظفين ممن لهم صفة الضبطية القضائية وحدهم، بل يشمل كل موظف يعمل بمصلحة الضرائب، ولو لم يكن من ذوى الضبطية القضائية، كالموظفين الإداريين والعمال. طالما كان دخوله للمكان، أو تعرضه للممول أو المكلف، بسبب عمل من الأعمال الضريبية.

ويكون على كل موظف ضريبي واجب إبراز ما يدل على شخصيته، من خلال بطاقته الشخصية إذا كان مبيناً بها عمله الضريبي، أو بطاقة العمل الصادرة عن مصلحة الضرائب، وكذلك التكليفات الرسمية الموكولة إليه. وليس له أن يمتنع عن ذلك.

فإذا امتنع عن إبراز هويته كان للممول أو المكلف الحق في عدم التعاون معه. وفي هذه الحالة يقع على الممول أو المكلف عبء إثبات طلبه من الموظف إبراز هويته فامتنع عن ذلك، بكافة طرق الإثبات.

وتتحدد التكليفات الرسمية بالخطابات أو القرارات الإدارية الصادرة من جهة العمل لبيان طبيعة المهمة التي يقوم بها موظف الضرائب، والتي تكون ذات طبيعة خاصة، بخلاف الأعمال أو الاختصاص العام الذي تدل عليه وظيفته.

ويعنى ذلك أن هذه التكليفات لا يتعين إبرازها في كل الحالات، وإنما تكون لازمة في حال انتقال الموظف إلى جهات معينة لطلب معلومات أو بيانات عنها تتعلق بممول أو مكلف آخر.

أما ما يتعلق بالمولد أو المكلف نفسه فلا يحتاج إلى تكليف خاص به، طالما كان العمل الذى يقوم به موظف الضرائب داخلاً فى اختصاصه العام المبين فى بطاقة هويته.

## المبحث الثانى

### التزامات الممولين والمكلفين وغيرهم

فى مقابل الحقوق التى ضمنها القانون للممولين أو المكلفين وغيرهما، فقد بين الالتزامات التى تجب عليهم. وهى بوجه عام الالتزام بأحكام كل من قانون الإجراءات الضريبية الموحد والقانون الضريبى. وقد نصت المادة (٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد على جملة من الالتزامات، على النحو الآتى:

#### النص القانونى

مادة (٥): يجب على الممولين والمكلفين وغيرهم الالتزام بأحكام هذا القانون والقانون الضريبى ، وعلى الأخص ما يأتى :

( أ ) الإخطار ببدء مزاولة النشاط والتسجيل لدى المصلحة .

(ب) الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية ، والاحتفاظ بها خلال المدة القانونية المقررة ، وإصدار الفواتير الضريبية وفقاً لأحكام القوانين واللوائح .

(ج) تقديم الإقرار الضريبى على النموذج المعد لذلك .

(د) تمكين موظفى المصلحة من أداء واجباتهم فى شأن إجراءات الاطلاع والفحص والاستيفاء والرقابة فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا القانون ، والقانون الضريبى .

(هـ) إخطار المصلحة بأي تغييرات تطرأ على النشاط أو المنشأة وذلك خلال الميعاد القانوني المحدد .

(و) تحديد المسئول عن التعامل مع المصلحة ، سواء كان صاحب الشأن أو من يمثله قانوناً .

(ز) حساب الضريبة بطريقة صحيحة وفقاً للقانون الضريبي واللوائح والقرارات المنفذة له .

(ح) سداد الضريبة بالطريقة المقررة قانوناً ، وخلال المهلة المحددة لذلك

(ط) إدراج رقم التسجيل الضريبي الموحد في كل المراسلات والتعاملات مع المصلحة أو مع الغير وفقاً لأحكام هذا القانون أو القانون الضريبي .

(ي) الوفاء بأي التزامات أخرى ينص عليها هذا القانون أو القانون الضريبي.

ونبين ذلك في المطالب الأربعة الآتية:

### **المطلب الأول**

#### **الإخطار ببدء مزاولة النشاط والتسجيل لدى المصلحة**

على الممول أو المكلف الالتزام بإخطار مصلحة الضرائب ببدء مزاولة النشاط أو تغييره، أو التوقف عنه لتطبيق أحكام الضريبة على الدخل، وكذلك طلب التسجيل لأغراض الضريبة على القيمة المضافة إذا بلغ حد التسجيل أو كان ملزماً بها.

#### **النص القانوني**

المادة (٢٥) : "يلتزم كل ممول أو مكلف بأن يتقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة بطلب للتسجيل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو من تاريخ الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، بحسب الأحوال، ويقدم هذا

الطلب على النموذج المعد لهذا الغرض يدوياً أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات قانوناً، مُرفقاً به المستندات اللازمة والتي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

وعلى المأمورية مراجعة طلب التسجيل المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة ، وإذا تبين لها عدم استيفائه للبيانات المطلوبة تقوم بإخطار الممول أو المكلف على النموذج المعد لهذا الغرض لاستيفاء البيانات خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الإخطار بأي من الوسائل المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة .

وفي حال عدم تقديم الممول أو المكلف طلب التسجيل المشار إليه، تقوم المأمورية بتسجيله بناء على ما يتوافر لديها من بيانات أو معلومات، مع إخطاره بالتسجيل خلال خمسة أيام عمل وذلك مع عدم الإخلال بالمسئولية الجنائية.

ويلتزم غير المكلفين ممن لم تبلغ مبيعاتهم حد التسجيل المقرر قانوناً بالتسجيل على المنظومة الإلكترونية بالمصلحة مقابل رسم سنوي يحدده وزير المالية بما لا يتجاوز خمسمائة جنيه، ويتوقف تحصيل هذا الرسم عند بلوغ حد التسجيل " .

تقابل المادة (١٦) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة. يتضح من هذا النص أن المشرع قد بين أحكاماً خاصة بالمول وأخرى بالمكلف، وأحكاماً مشتركة بينهما، كما خص غير المسجلين بأحكام أخرى، ونبين ذلك فيما يلي:

## التزام الممول

يلتزم الممول الخاضع للأحكام الضريبية على الدخل بأن يخطر ببده نشاطه خلال مدة لا تتجاوز الثلاثين يوماً من تاريخ المزاولة لهذا النشاط<sup>(١)</sup>.

ولا تحسب ضمن هذه المدة الإجراءات والأعمال التي يقوم بها الممول للتمهيد لهذه المزاولة كتأجير أو شراء مقر المنشأة، واعداده أو تجهيزه لعرض منتجاته، أو شراء المعدات والأدوات اللازمة للإنتاج. إذ العبرة في حساب المدة التي يتعين على الممول تقديم هذا الإخطار ببده المزاولة فعلاً، أي بأن تكون المنشأة جاهزة لبيع السلع أو تقديم الخدمات محل نشاطها. واعتبر المشرع تقديم الإقرار الضريبي السنوي تطبيقاً لقانون الضريبة على الدخل لأول مرة إخطاراً بمزاولة النشاط<sup>(٢)</sup>.

وفي رأينا أن هذه الحالة تتحقق عندما يكون ميعاد تقديم الإقرار الأول للممول متزامناً مع فترة الثلاثين يوماً التي يلزم خلالها تقديم الممول الإخطار ببده مزاولة النشاط، وفي هذه الحالة يعمل الإقرار الضريبي الأول عمل الإخطار ببده مزاولة النشاط ويغنى عن تقديمه.

كما أن النص على اعتبار الإقرار الأول بمثابة إخطار بمزاولة النشاط يهدف إلى رفع الاتهام عن الممول بإخفاء نشاطه للتهرب من الضريبة، إذا كان الإقرار الضريبي الأول قد قدم إلى مصلحة الضرائب قبل اكتشاف مصلحة الضرائب هذا النشاط.

## التزامات المكلف

كذلك يلزم القانون - في المادة ٢٥ منه - المكلف بالتسجيل لأغراض الضريبة على القيمة المضافة، في الأحوال التي يقرها القانون، ومنها عند بلوغ

(١) يقابل هذا الالتزام نص المادة (٧٤) - الملغى - من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون

رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة رقم (٣٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

حد التسجيل، أو أن يكون المكلف مصدراً أو مستورداً أو وكيل توزيع أياً كان حجم مبيعاته، أو أن يكون من الخاضعين لضريبة الجدول أياً كان رقم أعماله أو حجم مبيعاته.

ويقع الالتزام بالتسجيل على الممول الفرد بالنسبة للمنشآت الفردية، وعلى الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو مديره أو عضو مجلس إدارته المنتدب أو الشخص المسئول عن الإدارة بحسب الأحوال.

ويصادف تسجيل المكلفين غير المقيمين صعوبات قانونية وعملية، تتمثل في عدم قدرة التشريع الوطنى على فرض التزاماته على الأجانب غير المقيمين على أرضه ما لم تكن هناك اتفاقيات دولية للتعاون بين الدول.

كما أن إجراءات التسجيل قد تكون معقدة، ومتباينة بين دولة وأخرى، مما يجعل التسجيل لدى عدد كبير من الدول أمراً فى غاية الصعوبة، وخاصة للمنشآت الأجنبية غير المقيمة، التى تعمل فى تجارة التجزئة عبر الإنترنت (B2C).

لذلك تتبنى الدول بالنسبة لهذه الحالات، طريقة التسجيل المبسط *simplified tax registration* الذى يتيح منصة تسجيل إلكترونية للمكلف غير المقيم يمكنه من الوفاء بالتزامات الضريبة على القيمة المضافة<sup>(1)</sup>، وقد أخذت مصر بهذا الأسلوب فى التعديل الأخير لقانون الضريبة على القيمة المضافة، بالنص على إلزام كل شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة لشخص غير مسجل داخل البلاد، ولا يمارس نشاطاً

---

<sup>(1)</sup>OECD Centre for Tax Policy and Administration: *Simplified registration and collection mechanisms for taxpayers that are not located in the jurisdiction of taxation: A review and assessment, OECD Taxation Working Papers No. 39, Paris 2018.*

من خلال منشأة دائمة في مصر، التقدم بطلب للتسجيل بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط الذي تحدده اللائحة التنفيذية<sup>(١)</sup>.

### **الأحكام المشتركة لكل من الممول والمكلف**

لا يغنى القيام بأى من الإخطارين عن الالتزام بالإخطار الآخر؛ بمعنى أنه لا يكفى الإخطار ببدء النشاط، لأغراض الضريبة على الدخل، دون الإخطار بالتسجيل لأغراض الضريبة على القيمة المضافة، ولو تزامن كل منهما فى وقت واحد، أى ولو كان الممول حين أخطر ببدء مزاولته نشاطه قد بلغ حد التسجيل، لأن لكل إخطار منهما وظيفته الخاصة به.

فعلى حين يكون الغرض من الإخطار ببدء المزاولته تحديد موعد مزاولته النشاط سواء كان الممول خاضعاً للضريبة على القيمة المضافة أو غير خاضع لها، وسواء بلغت مبيعاته أو أرقام أعماله حد التسجيل أو لم تبلغه، فإن الإخطار بالتسجيل يكون للإعلام عن بلوغ المكلف حد التسجيل المقرر فى قانون الضريبة على القيمة المضافة، أو قيامه ببيع سلع أو خدمات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة الجدول بحسب ما يقرره القانون.

ومن ثم لا يصح التراخى عن الإخطار ببدء مزاولته النشاط لحين بلوغ حد التسجيل، لأن لكل من الإخطارين مدته (الثلاثين يوماً) الخاصة به، حيث يحسب الإخطار ببدء مزاولته النشاط من تاريخ بدء المزاولته، بينما يحسب ميعاد إخطار التسجيل من تاريخ بلوغ حجم المبيعات أو رقم الأعمال الحد المقرر، وقد يتزامن التاريخان فى ظروف معينة، ولكن الغالب ألا يحدث هذا التزامن، والأحكام تبنى على الغالب.

ويجب أن يكون الإخطار كتابياً<sup>(١)</sup>، من خلال طلب يقدمه الممول أو المكلف إلى مأمورية الضرائب المختصة يدوياً، أو بأى وسيلة إلكترونية لها

<sup>(١)</sup> المادة (١٧) من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢.

الحجية فى الإثبات قانوناً ، وذلك طبقاً للنظم الالكترونية التى يصدر بها قرار وزير المالية، وذلك على النموذج رقم ( ١تسجيل) بالنسبة للشخص الطبيعى، وعلى النموذج رقم ( ٢تسجيل) بالنسبة للشخص الاعتبارى، ويجب أن يتضمن طلب التسجيل بيان عناوين وأسماء الفروع وأنشطتها<sup>(٢)</sup>.

ويجب أن يرفق بهذا الطلب المستندات الآتية:

- ١-بطاقة الرقم القومى / جواز السفر.
- ٢-البطاقة الضريبية (شركات الأموال/ لشركات الأشخاص/ الأشخاص الطبيعيين).
- ٣-عقد شركات الأشخاص أو قرار التأسيس للمنشآت الأخرى.
- ٤-السجل التجارى.
- ٥-عقد الإيجار/ التملك.
- ٦-البطاقة الاستيرادية/ المصدرين
- ٧-توكيل من صاحب الشأن، حال وجود وكيل
- ٨-إثبات القيد فى النقابة، رقم قيد مزاوله المهنة، وذلك بالنسبة لمقدمي الخدمات المهنية والاستشارية.

وقد اعتبرت اللائحة التنفيذية الإخطارات والإعلانات التى تتم من الممولين أو المكلفين أو غيرهم تطبيقاً لأحكام قوانين الضرائب عبر البوابة الإلكترونية

---

<sup>(١)</sup>استحدث قانون الإجراءات الضريبية فى المادة ٢٥ حكماً بأن يكون الإخطار بمزاولة النشاط كتلياً، وهو ما لم يكن شرطاً لازماً فى قوانين الضرائب السابقة، لذا استقر القضاء - الطعن رقم ٢١٧٣ لسنة ٥٦ ق، جلسة ١٣/٩/١٩٩٣- على أن المشرع لم يحدد شكلاً خاصاً للإخطار بمزاولة النشاط الخاضع للضريبة، فإن قيام المطعون ضده بإخطار المصلحة الطاعنة ببيان أرباحه عن نشاطه فى سنة ١٩٧٦ يتضمن باللزوم إخطاره مأمورية الضرائب المختصة بما أوجبه عليه المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ سالف البيان، من إخطار بمزاولة النشاط الخاضع للضريبة ومن ثم تبدأ به مدة التقادم".

<sup>(٢)</sup> المادة رقم (٢٤) من اللائحة التنفيذية.

لمصلحة الضرائب المصرية بمثابة تقديمها إلى الأمورية أو الجهة المختصة قانوناً بحسب الأحوال.

وعلى الممول أو المكلف أن يقدم أصول المستندات المرفقة بطلب التسجيل إلى الأمورية المختصة للاطلاع عليها، للتأكد من صحتها. وتفيد أمورية الضرائب المختصة طلبات التسجيل المقدمة في سجل خاص، وترقيمها برقم مسلسل، حسب ترتيب تاريخ ورودها.

وتقوم أمورية الضرائب المختصة بمراجعة طلب التسجيل المقدم من الممول، أو المكلف، أو ممثله القانوني، فإذا تبين لها تبين لها عدم استيفائه للبيانات المطلوبة تقوم بإخطار الممول أو المكلف على النموذج رقم (٨/١) تسجيل) المعد لهذا الغرض لاستيفاء البيانات خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الإخطار بأي من الوسائل المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة .

ولا يمنع عدم قيام الممول أو المكلف بواجبه بالتسجيل الطوعي أن تقوم أمورية الضرائب المختصة بتسجيله، بناءً على ما يتوافر لديها من بيانات أو معلومات، ويجب عليها في هذه الحالة إخطار الممول أو المكلف بتمام تسجيله، وذلك على النموذج رقم (١٠ تسجيل)، وذلك خلال خمسة أيام عمل. ولا يعفى إجراء الأمورية المختصة بالتسجيل الإيجاري الممول أو المكلف من مسؤوليته الجنائية المترتبة على عدم وفائه بالتزام التسجيل.

### **تسجيل غير المكلفين لدى المنظومة الإلكترونية**

بالرغم من أن قانون الضريبة على القيمة المضافة قد جعل من بلوغ حد التسجيل قاعدة عامة لإلزام المكلفين بالتسجيل، باستثناء ما تقرر لفئات خاصة من المكلفين كالمصدرين ووكلاء التوزيع والخاضعين لضريبة الجدول الذين يقع عليهم واجب التسجيل ولو لم تبلغ مبيعات أي منهم حد التسجيل؛ إلا أن المشرع في قانون الإجراءات الضريبية توسع في فرض واجب التسجيل على غير المكلفين الذين لم تبلغ مبيعاتهم حد التسجيل المقرر قانوناً، وذلك بإلزامهم

بالتسجيل على المنظومة الإلكترونية بمصلحة الضرائب المصرية، وذلك بهدف تعميم التسجيل على هذه المنظومة لضمان نجاحها فى اكتشاف حالات التهرب من الضريبة.

ويجب على غير المكلفين الملزمين بالتسجيل فى هذه الحالة أداء رسم سنوى يحدده وزير المالية بما لا يتجاوز خمسمائة جنيه. ويتوقف تحصيل هذا الرسم عند بلوغ حد التسجيل.

### **الالتزام بتحديث البيانات**

يلزم القانون الممول والمكلف بأن يوالى المصلحة بالإخطار عن أى تغيير يطرأ على نشاطه أو منشأته، مما يكون له تأثير فى ربط الضريبة وتحصيلها. ويتعين عليه الإخطار فى حالة تغيير النشاط أو إضافة نشاط جديد، أو التوسع بفتح فروع جديدة لمنشأته، أو تغيير شكلها القانونى.

ويجب على الممول أو المكلف<sup>(١)</sup> أن يخطر مصلحة الضرائب بأى تغيير فى بيانات التسجيل التى أدلى بها، أو تم تسجيله جبراً على أساسها. ويجب أن يكون الإخطار بهذه التغيرات فى المواعيد المحددة فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد أو فى القوانين الضريبية ذات الصلة.

### **النص القانونى**

مادة (٢٨): "يلتزم الممول أو المكلف بالإخطار بأى تغييرات تحدث على البيانات السابق تقديمها عند التسجيل وفقاً للمادة (٢٥) من هذا القانون وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث هذا التغيير ، ويقع عبء الإخطار فى حالة وفاة الممول أو المكلف على ورثته خلال ستين يوماً من تاريخ الوفاة".

---

<sup>(١)</sup> كانت المادة (٢٠) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة تلزم المسجل بإخطار مصلحة الضرائب كتابة بأى تغييرات تحدث على البيانات السابق تقديمها خلال واحد وعشرين يوماً من حدوث تلك التغييرات.

ووفقاً لهذا النص يقع الالتزام بالإخطار فى هذه الحالة عند حدوث أى تغيير على البيانات التى سبق تسجيلها بالمصلحة، سواء كان التغيير فى البيانات بالإضافة على البيانات السابقة، أو بحذف بعضها، أو تعديلها. وسواء كان هذا التغيير جوهرياً أو غير جوهري من وجهة نظر الممول أو المكلف؛ إذ أن عبء الإخطار يقع عليه عند حدوث أى تغيير، وسواء كان تغيير البيانات معلوماً للمصلحة بأى طريقة من طرق العلم، أو غير معلوم بها، وحتى ولو قام الممول أو المكلف بتغيير بياناته ضمناً فى مستند أو ورقة أخرى، كالإقرار الضريبي مثلاً. ذلك لأن الإخطار بتغيير البيانات التزام مستقل بذاته، يجب أن يتم بالصورة التى أوضحها المشرع، وهى<sup>(١)</sup> على النموذج رقم (٦تسجيل) .

ويلاحظ أن المشرع قد أغفل النص الوارد فى الفقرة الثانية من المادة (٧٤) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل التزام الممول بإخطار المصلحة عندما ينشئ فرعاً أو مكتباً أو توكيلاً للمنشأة أو ينقل مقرها إلى مكان آخر، مكتفياً بالنص على الإخطار بأى تغيير متعلق بالنشاط والمنشأة، على أساس أن الحالات التى ذكرتها المادة الملغاة من إنشاء فرع أو مكتب أو توكيل للمنشأة أو نقل مقرها إلى مكان آخر، يدخل فى معنى التغيير الواجب الالتزام به، بل إنه من قبيل التغييرات الجوهرية التى توجب على الممول الإخطار بها خلال المدة القانونية.

ولذلك لانرى فى إغفال النص عليها فى القانون الحالى حكماً جديداً، يعفى الممول من الالتزام بالإخطار بالنسبة لهذه التغييرات.

ويتعين على الممول أن يقوم بتحديث بياناته والإخطار بالتغييرات التى تمت على بياناته السابق تسجيلها، وذلك فى المواعيد المقررة قانوناً. إذ فرق المشرع فى هذا الشأن بين حالتين:

---

(١) المادة رقم (٢٨) من اللائحة التنفيذية.

**الحالة الأولى :** حدوث التغيير فى البيانات أثناء حياة الممول أو المكلف، وفى هذه الحالة يجب على الممول أو المكلف، أو ممثله القانونى أن يخطر بالتغيير خلال ثلاثين يوماً من حدوث التغيير.

ويقصد بحدوث التغيير تمامه، فىكون الإخطار بتغيير محل الإقامة بتاريخ الانتقال فعلاً إلى المقر الجديد، أو إثباته بالبطاقة الشخصية للممول، كما يتحدد ميعاد تغيير الشكل القانونى بتاريخ إثباته فى عقد الشركة مثلاً.

**الحالة الثانية:** وفاة الممول أو المكلف قبل انتهاء ميعاد الإلتزام بالتغيير، وفى هذه الحالة يكون على الورثة إخطار مصلحة الضرائب بالتغيير الذى حدث أثناء حياة الممول وقبل وفاته خلال ستين يوماً من تاريخ الوفاة.

أما التغييرات التى تتم بعد وفاة الممول فإن الورثة ملزمون بالقيام بالإخطار عن هذه التغييرات خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوثها، شأنهم فى ذلك شأن غيرهم من الممولين.

### **جزاء مخالفة الإلتزام**

يُعاقب بغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه من يخالف الإلتزام المقرر بالمادة (٢٨) المذكورة<sup>(١)</sup>.

### **نظام التسجيل الموحد**

نظراً لأهمية التسجيل الضريبى فى حصر الممولين والمكلفين ومعاملاتهم، فمن الضرورى أن يكون لكل ممول أو مكلف رقم تسجيل خاص به، وموحد، لجميع أنواع الضرائب الخاضع لها، لأن من خلاله يتم التعرف على هوية الممول أو المكلف، فى جميع تعاملاته؛ سواء كان بائعاً أو مشترياً، مقدماً لخدمة أو منتقياً بها مالكاً لمنشأة أو تابعاً لها، الأمر الذى يحد من صور التهرب الضريبى.

---

(١) المادة (٧١) من القانون.

وقد جاء نص المادة ٢٦ من قانون الإجراءات الضريبية لبيان ماهية رقم التسجيل الضريبي وأحكامه:

### النص القانوني

مادة (٢٦): تُخصّص المصلحة لكل ممول أو مكلف رقم تسجيل ضريبي موحدًا لجميع أنواع الضرائب الخاضع لها ، وتلتزم كل من المصلحة والممول أو المكلف والجهات والمنشآت الأخرى باستخدامه في جميع التعاملات ، ويتم إثباته على جميع الإخطارات والسجلات والمستندات والفواتير وأي مكاتبات أخرى.

تبنى قانون الإجراءات الضريبية الموحد نظام رقم التسجيل الموحد، بحيث يكون للممول أو المكلف رقم تسجيل واحد لكافة أنواع الضرائب الخاضع لها، وذلك لإحكام حصر الممولين والمكلفين وتتبع جميع معاملاتهم وتحديد موقفهم لضريبي ومدى التزامهم بكافة أحكام قوانين الضرائب المختلفة، واتساقاً مع اندماج مصلحة الضرائب العامة والضرائب على المبيعات في مصلحة واحدة، هي مصلحة الضرائب المختصة، مما لا حاجة معه لأن يكون للممول رقم تسجيل لأغراض ضريبة الدخل، ورقم آخر لتسجيله كمكلف لأغراض الضريبة على القيمة المضافة<sup>(١)</sup>. ويمثل رقم التسجيل الضريبي الموحد الرقم القومي التي يحمله الشخص الطبيعي منذ ولادته، ويثبت في بطاقة هويته، للتعرف

(١) تبنى قانون الإجراءات الضريبية اللبناني نظام الحساب الضريبي الواحد لكل مكلف، بجانب الرقم الضريبي الموحد، فقد نصت المادة ٣٥ من هذا القانون على أن: "يخصص لكل مكلف مسجل لدى الإدارة الضريبية حساب ضريبي واحد مبوب حسب كل نوع من أنواع الضرائب. ٢- يجب أن يظهر حساب المكلف حركة العمليات العائدة لمختلف أنواع الضرائب. ٣- مع مراعاة كل نص خاص، تحفظ المستندات المتعلقة بحسابات المكلفين لدى الإدارة الضريبية لمدة عشر سنوات. ٤- يحق للمكلف أو لمن يمثله أو من يفوضه الطلب خطياً من الإدارة الضريبية تزويده بالمعلومات المتعلقة بحسابه، وعلى الإدارة الضريبية أن تعطيه إفادة بهذه المعلومات وذلك ضمن مهلة لا تزيد عن ثلاثة أيام من تاريخ تقديم الطلب".

عليه، ولا يمنح لأي شخص آخر، كما لا يختلف باختلاف الظروف أو الأحوال التي يمر بها الشخص الطبيعي.

ويلزم نص المادة (٢٦) من القانون مصلحة الضرائب بأن تخصص لكل ممول أو مكلف رقم تسجيل ضريبي موحد، مهما تعددت الضرائب التي يخضع لها، سواء كانت من الضرائب المباشرة كضريبة الدخل، أو من الضرائب غير المباشرة كالضريبة على القيمة المضافة، مما يقتضى أن تقوم المصلحة بإلغاء أرقام الملفات المتعددة للممول الواحد وتخصيص رقم واحد لها جميعاً، وإخطار الممول أو المكلف بها.

ويستخدم الرقم الموحد بالنسبة للممول أو المكلف الواحد في جميع التعاملات التي يقوم بها الممول أو المكلف. وعليه أن يثبت على جميع الإخطارات الواردة منه، وسجلاته وفواتيره الصادرة عنه، وأي مكاتبات أخرى.

كما تلتزم مصلحة الضرائب، وجميع الجهات الحكومية وغير الحكومية، والمنشآت العامة أو الخاصة بأن تستخدم الرقم الموحد للممول أو المكلف عند إخطاره أو التعامل معه، أيّاً كانت طبيعة هذه التعاملات أو قيمتها. وذلك لضمان استخدام نظام الرقم الموحد في تحقيق الغاية منه.

### **نظام البطاقة الضريبية وشهادة التسجيل**

يعتمد نظام ضريبة الدخل على البطاقة الضريبية التي تساعد في تحديد هوية الممول، وتحصر معاملاته، كما يعتمد نظام ضريبة القيمة المضافة على شهادة تسجيل للمكلف الخاضع لأحكام هذه الضريبة لمنحه الحق في تحصيل ضريبة القيمة المضافة من غيره وتوريدها نيابة عنه إلى مصلحة الضرائب.

وتقابل البطاقة الضريبية المعمول بها في نظام ضريبة الدخل شهادة التسجيل اللازمة لتحصيل الضريبة على القيمة المضافة.

## النص القانوني

مادة (٢٧): تلتزم مأمورية الضرائب المختصة بإصدار بطاقة ضريبية للممول المسجل خلال خمسة أيام عمل من تاريخ طلب استخراج البطاقة على النموذج المعد لهذا الغرض ، كما يجب عليها منح المكلفين المسجلين لديها شهادة تفيد تسجيلهم خلال خمسة أيام عمل من تاريخ التسجيل ، وتكون مدة سريان البطاقة الضريبية أو شهادة التسجيل خمس سنوات من تاريخ إصدارها ، ويحق للممول أو المكلف حال انتهاء مدة سريانها أو فقدانها أو تلفها طلب تجديدها أو استخراج بدل فاقد أو تالف لها ، بحسب الأحوال ، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض . ولا يجوز لأى جهة حكومية أو غير حكومية التعامل مع الممول أو المكلف إلا من خلال البطاقة الضريبية أو شهادة التسجيل ، بحسب الأحوال ، على أن تكون البطاقة الضريبية ضمن إجراءات التأسيس أو الترخيص بمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده .

تقابل هذه المادة نص المادة (٧٥) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل، ويتشابهان فى الحكم بإلزام الممول باستخراج بطاقة ضريبية، مع اختلاف فى التفاصيل، حيث حددت المادة (٧٥) الملغاة الممول الذى يلتزم باستخراج هذه البطاقة، بأنهن يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو غير تجارى أو يمارس نشاطاً مهنياً بصفة مستقلة، بينما اكتفت المادة (٢٧) الحالية فى قانون الإجراءات الضريبية بالنص على إلزام كل ممول مسجل، وهو تعبير يتصل بكل ممول ممن ذكرتهم المادة (٧٥) سالفه الذكر.

كما جعلت المادتان إصدار البطاقة الضريبية ضمن إجراءات التأسيس أو الترخيص بمزاولة النشاط أو تجديده.

وتختلف المادة (٢٧) من قانون الإجراءات الضريبية فى أنها تضمنت العديد من الأحكام الأخرى الجديدة. وأكدت على التزام مصلحة الضرائب بتسليم

المكلف شهادة تسجيل، وهو الالتزام الذى تقرر بالمادة (١٩) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

ونفصل ذلك فيما يلى:

### **ماهية البطاقة الضريبية وشهادة التسجيل وأهميتهما**

البطاقة الضريبية عبارة عن هوية الممول الضريبية، صادرة عن مصلحة الضرائب، ويمكن أن تكون على شكل بطاقة ورقية مكتوبة، أو فى شكل الكترونى (بطاقة ذكية SMART CARD)، وتتضمن بياناته الضريبية، وخاصة ما إذا كان غير خاضع لأحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة إما لإعفائه من الضريبة، أو لاختياره نظام الدفعات المقدمة.

وتصدر البطاقة الضريبية للممول المسجل لدى المصلحة، وهو ممن يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنياً، سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً.

وتصدر هذه البطاقة كإجراء سابق وضرورى لإنجاز الإجراءات الخاصة بتأسيس المنشأة أو الترخيص بمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده، وعلى المصلحة أن تصدر هذه البطاقة دون تعليق ذلك على إجراء معين، كما يتعين على الممول طلب تجديدها عند انتهاء مدة سريانها.

ويثور التساؤل عن مدى جواز إصدار البطاقة الضريبية للشركة تحت التأسيس والتي يلزم لتأسيسها أو استخراج سجل تجارى لها أن يكون لديها بطاقة ضريبية؟

ونرى أنه يجوز إصدار البطاقة للشركات أو المنشآت التى تكون تحت التأسيس، سواء كانت منشأة فردية أو شركة لم يعتمد كيانها القانونى بعد، طالما كانت البطاقة الضريبية شرطاً لميلاد المنشأة أو الشركة من الناحية القانونية. ذلك لأن إصدار البطاقة الضريبية لا يرتب على مصلحة الضرائب التزاماً قانونياً، ولا يشكل بذاته اعترافاً بقيام المنشأة أو الشركة، بل إن البطاقة الضريبية مقررة فى الأصل لصالح الخزنة العامة، باعتبارها إحدى وسائل

حصر المجتمع الضريبي، ولمعرفة معاملات الممولين، فيكون من المصلحة العامة قبول طلبات اصدار البطاقات الضريبية ممن هم فى حاجة إليها، بعد تسجيلهم وفتح ملفات ضريبية لهم، باعتبارهم ممولين أو مكلفين، وذلك لمتابعته وتحويل حقوق الخزنة العامة المستحقة عليهم.

ولا يجوز إصدار أكثر من بطاقة ضريبية للممول الواحد، فإذا كان للممول أكثر من نشاط تجارى أو صناعى أو مهنى، أو أكثر من فرع، تكون الأمورية المختصة بإصدار البطاقة الضريبية هى أمورية المركز الرئيسى.

وقد حظر قانون الإجراءات الضريبية على الجهات الحكومية أو غير الحكومية التعامل مع الممول، ما لم يقدم إليها البطاقة الضريبية.

أما شهادة التسجيل فتصدر للمكلف الخاضع لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة، لمنحه الحق فى تحويل هذه الضريبة من مستهلك السلعة أو المنتفع بالخدمة التى يقدمها المكلف، وتوريدها نيابة عن المستهلك أو المنتفع.

#### **إجراءات إصدارها**

يحق كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو نشاطاً غير تجارى أو مهنى أن يحصل على البطاقة الضريبية.

ولا تستخرج هذه البطاقة للعاملين الخاضعين للضريبة على المرتبات والأجور، ولا لمن يزاولون نشاط الثروة العقارية وفقاً لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثانى من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ويكون إصدار البطاقة الضريبية أو شهادة التسجيل بناء على طلب الممول أو المكلف، وتلتزم مأمورية الضرائب المختصة بإصدارها خلال مدة قصيرة، بما لا يجاوز خلال خمسة أيام عمل من تاريخ طلب البطاقة الضريبية، أو خمسة أيام عمل من تاريخ التسجيل بالنسبة لشهادة التسجيل.

وهذا الميعاد تنظيماً لم يرتب عليه المشرع أى جزاء على مأمورية الضرائب التى تتأخر فى تسليم البطاقة أو الشهادة متجاوزة الموعد الذى حدده القانون. ولعل الغاية من هذا التحديد هو حث المأموريات الضريبية على الإسراع فى إصدارها، خشية وقوع المتسبب فى التأخير للمساءلة التأديبية وفقاً لقانون الخدمة المدنية.

ولقد حددت المادة (٢٧) من قانون الإجراءات الضريبية إجراءات إصدار البطاقة الضريبية، وذلك بعد أن يتقدم الممول المسجل لديها بطلب لاستخراج البطاقة الضريبية. وبالتالي يجب أن يسبق طلب استخراج البطاقة الضريبية أن يتقدم الممول بطلب تسجيله لدى المصلحة، أو أن يكون مسجلاً بالفعل. ويجب أن يقدم طلب استخراج البطاقة الضريبية كتابياً، وذلك على النموذج - رقم (١) (تسجيل أشخاص طبيعيين) أو رقم (٢) (تسجيل أشخاص اعتبارية) بحسب الأحوال، وأن يكون هذا الطلب مستوفياً لكافة بيانات ومستندات الممول أو المكلف<sup>(١)</sup>.

أما شهادة تسجيل المكلف فإنها تصدر على النموذج رقم (٣)، وترسل بعد اعتمادها من رئيس المأمورية المختصة إلى المكلف رفق نموذج الإخطار بالتسجيل.

وتصدر للمنشآت التى لها فرع أو أكثر شهادة تسجيل لكل فرع وذلك على النموذج رقم (٣).

### **البيانات التى تتضمنها البطاقة الضريبية**

أوجبت اللائحة التنفيذية أن<sup>(٢)</sup> تتضمن البطاقة الضريبية للممول البيانات الآتية: ١- رقم التسجيل الضريبي. ٢- الرقم المسلسل للبطاقة طبقاً لما هو وارد

---

(١) المادة رقم (٢٥) من اللائحة التنفيذية.

(٢) المادة رقم (٢٦) من اللائحة التنفيذية.

في سجل قيد البطاقة الضريبية. ٣- كود المأمورية. ٤- اسم الممول. ٥- عنوان الممول. ٦- نشاط الممول. ٧- عنوان النشاط " السمة التجارية " . ٨- رقم التأمينات الاجتماعية. ٩- رقم السجل التجاري أو ترخيص مزاوله المهنة، بحسب الأحوال. ١٠- رقم سجل الشركات أو أي سجل آخر وفقا لطبيعة النشاط. ١١- عنوان المركز الرئيسي والفروع والمخازن. ١٢- تاريخ بدء مزاوله كل نشاط. ١٣- الكيان القانوني. ١٤- بيانات الإقرار (سنة الإقرار - تاريخ الإقرار - توقيع المختص بالمأمورية - بيانات المسئول عن الفاتورة الإلكترونية). ١٥- بيانات الإعفاءات الضريبية. ١٦- بيان ما إذا كان الممول خاضعاً لنظام الدفعات المقدمة. ١٧- تاريخ الإصدار وتاريخ الانتهاء.

ولما كانت البطاقة الضريبية فى شكلها الحديث تصدر ممغنطة، وتكون بياناتها مسجلة إلكترونية لا يمكن الاطلاع إلا من خلال جهاز قارئ إلكترونى، فقد منحت اللائحة التنفيذية للقانون<sup>(١)</sup> أن يحصل الممول - بناءً على طلبه- على شهادة مكتوبة تتضمن هذه البيانات.

### **بيانات : شهادة التسجيل**

يجب أن تتضمن شهادة التسجيل - بجانب البيانات الأساسية للمكلف والمنشأة - تاريخ إصدارها وتاريخ إنتهائها، حتى يمكن تحديد نطاق تنفيذ قانون ضريبة القيمة المضافة على المتعاملين مع المسجل خلالها.

### **مدة سريانها**

مدة سريان البطاقة الضريبية وشهادة التسجيل خمس سنوات من تاريخ إصدارها، وتعتبر لاغية وغير صالحة للتعامل بها عند انتهاء هذه المدة ، على أن تثبت بالبطاقة فى مكان ظاهر عبارة تفيد ذلك. ويحق للممول أو المكلف طلب تجديد البطاقة الضريبية أو شهادة التسجيل عند انتهاء مدتها على

---

(١) الفقرة الثانية من المادة (٢٦) من اللائحة التنفيذية للقانون.

النموذج (رقم ٥ تسجيل) . كما له الحق فى طلب استخراج بدل فاقد أو تالف لهذه البطاقة أو الشهادة عند فقدانها أو تلفها، وذلك على النموذج (رقم ٦ تسجيل) المعد لهذا الغرض.

### **أثر البطاقة الضريبية وشهادة التسجيل**

تساعد البطاقة الضريبية، وشهادة التسجيل، الإدارة الضريبية فى حصر تعاملات الممولين ومنع التهرب الكلى أو الجزئى من الضريبة بإخفاء بعض أو كل التعاملات التى يجرونها مع غيرهم، لذا حرص المشرع على أن يحظر على جميع الجهات الحكومية أوغير الحكومية التعامل مع الممول أو المكلف إلا من خلال البطاقة الضريبية أو شهادة التسجيل .

ولهذا الحظر أهميته فى حفز الممولين على استخراج هذه البطاقة لأهميتها فى حصر المجتمع الضريبى من ناحية، ومعرفة تعاملات الممولين لتقدير وعاء الضريبة على نحو صحيح، وتعد دليلاً على مزاوله صاحبها للعمل أو النشاط محل التعامل<sup>(١)</sup>.

ولا تغنى إحدى الوثيقتين ( البطاقة الضريبية وشهادة التسجيل) عن الأخرى، بحجة أن المشرع استخدم كلمة (أو) التى تفيد التخيير<sup>(٢)</sup>، وإنما تفسر هذه الكلمة (أو) على أنها تعود على كل من البطاقة الضريبية وشهادة التسجيل، كلما كان لأى منهما سبب إبرازها لهذه الجهات، إذ يجب لتطبيق ضريبة الدخل

---

<sup>(١)</sup> يشترط قانون المحاماه رقم ١٧ لسنة ١٩٨٣ لفيد المحامى أن يقدم صورة من البطاقة الضريبية سارية المفعول ، وتعتبر النقابة أن إصدار هذه البطاقة من بين أدلة مزاوله مهنة المحاماه، منعاً من قيد أعداد كبيرة من الحاصلين على مؤهل قانونى للنضمام إلى هذه النقابة للاستفادة بخدماتها، دون أن يكون الشخص قد مارس المهنة بالفعل.

<sup>(٢)</sup> من بين استعمالات كلمة (أو) فى اللغة العربية، أنها تعنى التفصيل كما فى قوله تعالى فى الآية رقم ١٣٥ من سورة النساء: "وإن تلووا أو تعرضوا فإن الله كان بما تعملون به خبيراً" .أنظر موقع

المعانى لكل رسم معنى: <https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/>

أن يبرز الممول البطاقة الضريبية، كما يجب عليه أن يبرز شهادة التسجيل عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة. يؤكد ذلك أن المشرع أرفد عبارة ( بحسب الأحوال) بعد النص على كل من البطاقة الضريبية أو شهادة التسجيل. وتدارك المشرع الحالة التي تكون منشأة الممول تحت التأسيس، أو لم ترخص بعد، فقرر أن تكون البطاقة الضريبية إحدى المستندات اللازمة لإنهاء إجراءات التأسيس أو الترخيص، وذلك لحصر الممولين ضريبياً منذ البداية.

## المطلب الثانى

### الالتزام بإمساك الدفاتر والسجلات وإصدار الفواتير الضريبية

يتفرع من هذا الالتزام أمران هما:

#### أولاً : الإلتزام بإمساك الدفاتر والسجلات

تلزم العديد من التشريعات الضريبية الممولين بالاحتفاظ بالدفاتر والمستندات *The obligation to keep records* المتعلقة بالنشاط أو الدخل الخاضع للضريبة مدة معينة من الزمن، وعدم إتلافها أو تغيير معالمها بمجرد إنتهاء السنة الخاصة بها، وذلك حتى يتاح لإدارة الضريبة الوقت الكافى لمطابقة المعلومات المتوافرة لديها على البيانات والمعلومات التي تحتويها الدفاتر والمستندات التي يحوزها الممول .

وفيد احتفاظ الممول بالدفاتر والمستندات فى توفير الدليل أو الحجة التى يحق للممول التمسك بها فى مواجهة تقديرات إدارة الضريبة غير الصحيحة، كما تعين الممول على الاستفادة من هذه المستندات فى إدارة المنشآت وحسن رقابتها.

بيد أن إمساك الممول للدفاتر واحتفاظه بالمستندات لايجب أن يكون أدياً أو لمدة طويلة، يصعب عليه تخزينها، أو يكلفه أعباءً مالية وإدارية دون أن تكون له حاجة فيها ، ومن ثم فقد حددت بعض التشريعات المدة التى يتعين على

الممول عدم إتلاف الدفاتر أو المستندات خلالها بالمدة التي لا تسقط الضريبة بالتقادم أثناءها.

أى أن الممول يمكنه أن يتصرف فى الدفاتر والمستندات بعد مضي خمس سنوات إذا كان القانون الضريبي يعتبر الضريبة قد سقطت بالتقادم لمضى خمس سنوات عليها ، كما هو الحال فى التشريع المصرى.

ولما كان إمساك الدفاتر والمستندات يرتب أعباءً مالية على المنشأة، التي تحتاج لذلك إلى محاسبين متخصصين، مما قد لا تتحمله المنشآت صغيرة الحجم، لذا تقوم بعض إدارت الضرائب على معاونتها على إمساك هذه الدفاتر والمستندات بتكلفة أقل ، عن طريق إصدار الأدلة المعاونة، أو تزويدها ببرامج الكمبيوتر *software* التي تمكن من تصميم النظام المحاسبى وتشغيله على جهاز الكمبيوتر للمنشأة بدون تكاليف كبيرة .

ويلزم قانون الإجراءات الضريبية الموحد الممول أو المكلف بإمساك الدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية، وفق النظم المحاسبية والإلكترونية المتعارف عليها، والتي يحددها القانون ولائحته التنفيذية. وعليه أن يحتفظ بهذه الدفاتر والسجلات المدة المقررة قانوناً .

وعليه أن يصدر الفواتير الضريبية بالشكل والأوضاع التي تقررها القوانين واللوائح.

### **النص القانوني**

مادة (٣٨): مع مراعاة أحكام قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الشخص الواحد الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، يلتزم كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً إذا تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ خمسمائة ألف جنيه بإمساك السجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة المنصوص عليها بقانون التجارة الصادر بالقانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ يدوياً أو إلكترونياً .

وعلى كل ممول أو مكلف إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية، ويصدر الوزير قراراً بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابطها، والضوابط اللازم توافرها للتحويل من نظام الحسابات الورقية إلى نظام الحسابات الإلكترونية .

وفى جميع الأحوال ، يلتزم الممول أو المكلف بالاحتفاظ بالسجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية للفترة الضريبية التي ي قدم عنها الإقرار .

وللوزير وضع قواعد مبسطة لإمساك الدفاتر والسجلات بالنسبة لفئات من الممولين أو المكلفين التي يصدر بتحديددها قرار منه .

يقابل هذا النص المادة (٧٨) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل<sup>(١)</sup>، والتي تبين التزام الممولين بإمساك الدفاتر والسجلات، وقد اكتفى المشرع فى قانون الإجراءات الضريبية بحالة واحدة، توجب الالتزام بإمساك الدفاتر فيمن يتجاوز رقم أعماله السنوى خمسمائة ألف جنيه بدلاً مائتى وخمسين ألف جنيه، وحذف الحالتين الأخرتين اللتين جاء ذكرهما فى المادة ( ٧٨ ) الملغاة، وهما أن يتجاوز رأس المال المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه، أو عندما يتجاوز صافى الربح السنوى للممول وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائى مائتى ألف جنيه.

كما امتد نطاق الالتزام بإمساك هذه الدفاتر فى القانون الجديد إلى أصحاب المهن الحرة، بعد أن كانت المادة (٧٨) الملغاة تكتفى بإلزامهم بتسليم المتعاملين معهم إيصالاتاً بالمبلغ المحصل منهم كأتعاب أو عمولة أو مكافأة. وأعاد نص المادة (٣٨) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد الالتزام الذى فرضه المشرع لأول مرة بالقانون رقم ٧٣ لسنة ٢٠١٠ بإمساك الحسابات

---

(١) كما يقابل هذا النص المادة رقم ١٣ الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ .

الإلكترونية، ونص صراحة على أن مدة الاحتفاظ بالدفاتر والحسابات تكون خمس سنوات تالية للفترة الضريبية التي يقدم عنها الإقرار. واستحدثت المادة (٣٨) المشار إليها حكماً يجيز لوزير المالية وضع قواعد مبسطة لإمساك الدفاتر والسجلات بالنسبة لفئات من الممولين أو المكلفين التي يصدر بتحديدتها قرار منه .

### **الملزومون بإمساك السجلات والدفاتر**

وفقاً لنص المادة (٣٨) من قانون الإجراءات الضريبية يلتزم ممولو النشاط التجارى والصناعى والحرفى والمهنى بإمساك السجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة، وذلك إذا تجاوز رقم الأعمال السنوى لكل منهم خمسمائة ألف جنيه سنوياً . بغض النظر عن حجم رأس ماله المستثمر أو أرباحه السنوية، وذلك اتساقاً مع حد التسجيل المقرر بقانون الضريبة على القيمة المضافة بمبلغ خمسمائة ألف جنيه، بهدف توحيد الإجراءات بالنسبة للممول أو المكلف الخاضع لضريبتى الدخل والقيمة المضافة.

ولا يسرى هذا الإلتزام على غير هؤلاء من الممولين، كعمولى الضريبة على المرتبات، وضريبة التصرفات العقارية، والضريبة المستقطعة من المنبع، والضريبة على الأوراق المالية.

وقد وحد المشرع فى قانون الإجراءات الضريبية الإلتزام بإمساك ذات الدفاتر والسجلات لكل من الممول أو المكلف، بحيث تصبح ذات الدفاتر والسجلات صالحة فى تحديد وعاء ضريبة الدخل والضريبة القيمة على المضافة، وغيرها من الضرائب والرسوم التى تختص بها مصلحة الضرائب المصرية، وذلك على خلاف ما كان سائداً قبل هذا القانون، إذ رؤى أن<sup>(١)</sup> "المشرع قد حدد لكل نوع

(١) قرار لجنة الطعن - الدائرة الأولى ، قطاع وسط الدلتا والبحيرة ومطروح، فى الطعن رقم ٤٠ لسنة ٢٠٠٨، جلسة ٢٠٠٩/٢/٩.

من الضرائب - المبيعات والقيمة المضافة، والضريبة على الدخل، الدفاتر والمستندات اللازمة لتحديد وعاء ضريبة المبيعات - أو القيمة المضافة، وأن هذه الدفاتر والمستندات تختلف كل الاختلاف عما نظمه المشرع في إمساك الدفاتر المحاسبية والمستندات المؤيدة لها - بغرض تحديد صافي الربح الضريبي - ومن ثم فلا أثر لتمسك الممول بالدفاتر والمستندات الخاصة بضريبة المبيعات لتحديد صافي الربح الضريبي، حتى ولو كانت منتظمة".

### **محل الالتزام**

يلتزم الممولون بإمساك الدفاتر والسجلات المنتظمة، ويقصد بها : الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة التجارة أو الصناعة أو الحرفة أو المهنة. ويجب أن تكون هذه الدفاتر منتظمة، أى ممسوكة طبقاً لقواعد المحاسبية الفنية المعترف بها، ومؤيدة بمستندات حقيقية محفوظة بطريقة منظمة، تسهل معها مراجعة القيود المحاسبية، وتكفل لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية الاطلاع على هذه الدفاتر للتحقق من صحتها. ويجب أن تكون الدفاتر التي يمسكها الممول أمينة، بمعنى أنها تعبر تعبيراً صادقاً عن نشاط المنشأة أو نتيجة أعمال الممول.

وبينت المادة ٢٥ من قانون التجارة رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ - الشروط التي يجب توافرها فى الدفاتر التجارية لكى تعتبر منتظمة، ويعتد بها فى الإثبات، وهذه الشروط هى:

- ١- أن تكون الدفاتر خالية من أى فراغ أو شطب أو محو أو كتابة فى الهوامش، أو بين السطور.
- ٢- أن يتم قبل استعمال دفترى اليومية والجرد ترقيم صفحاتها، وأن يوقع مكتب السجل التجارى، ويضع خاتمه، على كل صفحة منهما، وأن يبين عدد صفحات كل دفتر منهما.
- ٣- أن يقدم التاجر دفترى اليومية والجرد إلى مكتب السجل التجارى فى نهاية

السنة المالية للتصديق على عدد الصفحات التي استعملت خلال السنة، كما يجب أيضاً عند انتهاء صفحات الدفتر تقديمه إلى مكتب السجل التجارى للتأشير عليه بما يفيد انتهاء صفحاته.

٤- أن يقدم التاجر أو ورثته فى حال وقف نشاط المتجر تقديم دفتر اليومية ودفتر الجرد إلى مكتب السجل التجارى للتأشير عليها بما يفيد نقلها.

٥- أن تدون جميع البيانات فى الدفاتر التجارية، وكافة الأوراق التى يكون لمصلحة الضرائب حق الاطلاع عليها، باللغة العربية<sup>(١)</sup>. وإذا كانت هذه الدفاتر مدونة بلغة أجنبية، وجب أن تترجم إلى اللغة العربية، ما لم تر مصلحة الضرائب قبولها باللغة الأجنبية<sup>(٢)</sup>، لعدم ضرورة هذه الترجمة.

وتلزم المادة ٢٦ من قانون التجارة المذكور التاجر أو ورثته بالاحتفاظ بالدفاتر التجارية والوثائق المؤيدة للقيود بها مدة خمس سنوات<sup>(٣)</sup> من تاريخ التأشير على الدفتر بانتهائه، أو قفله.

وعليهم أيضاً حفظ صور المراسلات والبرقيات وغيرها مدة خمس سنوات من تاريخ إرسالها أو تسلمها. وهى نفس المدة التى أوجب قانون الإجراءات الضريبية الموحد الممول أو المكلف الالتزام بالدفاتر والمستندات لأغراض الضريبة.

---

(١) المادة رقم (٢) من القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٤٢ بإيجاب استعمال اللغة العربية فى علاقات الأفراد والهيئات بالحكومة ومصالحها، المعدل بالقانون رقم ١٣٢ لسنة ١٩٤٦.

(٢) المادة (٣) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١.

(٣) تنص المادة ٣٠ من قانون الإجراءات الضريبية اللبناى على أن " تحفظ السجلات والمستندات المحاسبية لمدة عشر سنوات من انتهاء السنة التى تعود لها هذه السجلات والمستندات، وذلك فى مركز عمل أو فى محل إقامة المكلف، على أن يكون حفظها بطريقة سليمة تجنبها التلف، وأن تبقى طيلة هذه المدة قابلة للقراءة والمراجعة. كما يمكن حفظ تلك السجلات والمستندات بواسطة الحاسوب الآلى أو أى من التقنيات الحديثة الأخرى وذلك وفقاً لقرار يصدر عن وزير المالية."

ويعتبر إمساك الممول الدفاتر المنتظمة والأمانة قرينة على صحتها، ولكنها قرينة بسيطة تقبل إثبات العكس، إذ يجوز لمصلحة الضرائب أن تثبت أن هذه الدفاتر لا تعبر بصدق عن نشاط الممول ولا حقيقة أرباحه أو خسائره. وقد أكد ذلك القضاء<sup>(١)</sup>، بأن الأصل هو التزام المصلحة بقبول الحسابات النظامية التي يقدمها الممول. والقاعدة أن الحسابات النظامية هي التي تدل على حقيقة أرباح الممول، وقد تتخذ كقرينة على صحتها بقيدها في الدفاتر المنصوص عليها في قانون التجارة، أو التي جرى عليها العرف طبقاً لطبيعة كل صناعة أو تجارة أو حرفة، والتي تكون ممسوكة حسب الأصول الفنية المعترف بها في علم المحاسبة. وعلى العموم يجب أن تؤيد الحسابات في كل حالة بمستندات حقيقية محفوظة بطريقة يسهل معها مراجعة القيود الحسابية. ولما كان من الأمور الميسورة تسطير الدفاتر والقيود فيها بحيث تتوافق القيود الدفترية مع المستندات المحفوظة المقابلة لها. لذلك يلزم القول بأن الدفاتر النظامية وأن نتائجها تمثل حالة المنشأة الحقيقية بأن يكون لدى المنشأة للبضائع والخامات وما في حكمها عند دخولها وخروجها منها، وحركة المدفوعات والمقبوضات والأجور في المنشأة التي تستخدم عدداً كبيراً من العمال. ويخضع تقدير المصلحة لهذه الدفاتر وعدم اعتدادها بها رغم نظاميتها من حيث الشكل، لرقابة القضاء، الذي له أن يطرح هذه الدفاتر لأسباب سائغة<sup>(٢)</sup>. ولا يكفي في هذا الصدد أن تكتشف المصلحة وجود أخطاء يسيرة بهذه الدفاتر،

---

(١) محكمة الجيزة الكلية الصادر في ١١/٢/١٩٦١، مثبت في د. زكريا محمد بيومي، الموسوعة الشاملة في المنازعات الضريبية، ص ١١٣.

(٢) الطعن بالنقض رقم ٦٠٤ لسنة ٥٢ق، جلسة ١٢/٢٧/١٩٨٧، والطعن بالنقض رقم ٧٩٢ لسنة ٢ ق، جلسة ١٢/١٦/١٩٤٨.

يمكن تداركها أو إصلاحها<sup>(١)</sup>، دون أن يكون الخطأ اليسير مبرراً لإهدار المصلحة هذه الدفاتر.

### أنواع الدفاتر التجارية

يلزم الممول بإمسك السجلات والدفاتر المنصوص عليها فى قانون التجارة، إذ تنص المادة ٢١ من قانون التجارة رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ على أنه "يجب على كل تاجر أن يمك الدفاتر التى تستلزمها طبيعة تجارته وأهميتها، بطريقة تكفل بيان مركزه المالى، وما له من حقوق وما عليه من التزامات، وعلى وجه الخصوص يجب أن يمك دفترى اليومية والجرد.

ووفقاً لنص المادة ٤٥ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية يلتزم كل ممول بإمسك الدفاتر والسجلات المنصوص عليها فى قانون التجارة الصادر بالقانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩، أو سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوية أو إلكترونية، يسجل فيها أولاً بأول العمليات التى يقوم بها، وهى:

١- دفتر اليومية العامة: الذى تقيد فيه جميع عمليات الممول أولاً بأول. ٢- دفتر الاستاذ العام. ٣- دفاتر اليومية المساعدة ودفاتر الاستاذ المساعدة: التى تتحدد تبعاً لطبيعة ونوع حجم ونشاط المنشأة. ٤- دفتر الجرد: وتفيد فيه مفردات واصل وخصوم المنشأة حسب الجرد الفعلي لها فى نهاية السنة المالية للمنشأة. ٥- دفتر الصنف: ويمك بمعرفة الممولين الذين يقتصر نشاطهم على تجارة الجملة. ٦- دفتر الصادرات: ويتضمن بيانات رسائل الصادر بما فى ذلك رقم شهادة الصادر وتاريخ التصدير وميناء التصدير وجهة الوصول. وفى جميع الاحوال يجب أن تكون مجموعة الدفاتر التى تمسكها المنشأة

---

(١) محكمة استئناف القاهرة بتاريخ ١/٢٥/١٩٦٢، موسوعة الفكهانى، قاعدة رقم ٣٠، ملاحق المجلد الثالث ١٩٦٥/٢.

متكاملة، وامينة ومنظمة من حيث الشكل وأن تمكن من تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة علي اساس نتيجة العمليات على اختلاف انواعها.

٧-المستندات الأصلية من عقود وفواتير شراء واشعارات وايصالات ومكاتبات صادرة من الغير، وصور فواتير البيع والاشعارات والايصالات والمكاتبات الصادرة من المنشأة المؤيدة لجميع معاملاتها.

وهذا الالتزام يقع على الأشخاص الطبيعيين ممن يزاولون النشاط التجارى أو الصناعى، والأشخاص الاعتبارية أياً كان نوع نشاطهم.

**أما ممولو النشاط المهني أو الحرفى فإنهم يلتزمون بالدفاتر الآتية<sup>(١)</sup>:**

١-دفتر إيرادات: ويقيد به كافة الإيرادات التى يحصل عليها الممول خلال العام.

٢-دفتر مصروفات: ويقيد به كافة التكاليف والمصروفات اللازمة لمزاولة النشاط خلال العام.

٣-دفتر إيصالات: ويكون من أصل وصورة ومختوماً بخاتم المأمورية التابع لها الممول، على أن يتم تسليم الأصل إلى العميل، ويتم تسليم الصورة للمأمورية المختصة عند الطلب.

### **الالتزام بإمساك حسابات الكترونية**

ستحدث قانون الإجراءات الضريبية نصاً بإلزام كل ممول أو مكلف بإمساك حسابات إلكترونية، توضح الإيرادات والتكاليف السنوية.

وتتميز الحسابات الإلكترونية عن الحسابات التقليدية، فى أن الحسابات الإلكترونية تعتمد على الكمبيوتر وغيره من أجهزة الاتصال الذكية كالتليفون المحمول والتابلت فى تسجيل البيانات المحاسبية وتحليلها. ولقد ظهر هذا النوع من الحسابات بظهور الإنترنت، الذى مكن المنشآت والشركات المختلفة فى

---

<sup>(١)</sup> المادة رقم (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون.

استخدام برامج إلكترونية وقواعد البيانات المتاحة عبر الإنترنت، مما أتاح لها حفظ الحسابات بطريقة تسهل على المستخدمين لها بتكلفة وجهد قليلين.

ولقد أدى التطور الإلكتروني إلى ظهور نوعين<sup>(١)</sup> من الدفاتر الإلكترونية<sup>(٢)</sup>: هما الدفاتر التجارية على مصغرة فلمية، والأقراص المرنة، وبيانات تخزن في ذاكرة الحاسب الألى أو على شبكة الإنترنت دون أن يكون لها أصل مكتوب.

وتعتبر المعلومات المستقاة من تلك الأجهزة أو غيرها من الأساليب الحديثة بمثابة دفاتر تجارية، حيث يقوم التاجر باستخدام وسيلة الكتابة الرقمية في إنشاء وحفظ الدفاتر التجارية، فالكتابة الرقمية هي الكتابة التي تقوم على استخدام الوسائل التقنية الحديثة مهما كانت الدعامه التي تستخدم في تثبيتها، حيث ظهرت هذه التقنية الحديثة بعد الميكروفلم.

ولقد صرحت اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية<sup>(٣)</sup> بأنه يعتد بالبيانات والملفات المستخدمة - وفقاً لأنظمة الحاسب الألى - المستخدمة كبديل للدفاتر والسجلات اليدوية، طالما توافرت في هذه الأنظمة الضوابط التي يصدر بها قرار من وزير المالية أو من يفوضه.

وتشترط الفقرة الثانية من المادة ٣٨ من قانون الإجراءات الضريبية لإمسك الممول أو المكلف الحسابات الإلكترونية توفر شرطين:

أولهما أن تكون هذه الحسابات ممسوكة وفقاً لقرار وزير المالية الذى ينظم إمساك هذه الحسابات وضوابطها، والضوابط اللازم توافرها للتحويل من نظام الحسابات الورقية إلى نظام الحسابات الإلكترونية.

(١) أنظر: مؤيد سلطان نايف الطراونة: الدفاتر التجارية، ص ٦٣-٦٩.

(٢) هلو محمد صالح عبد الصمد ونهاد منصور ناموس: الحجية القانونية للدفاتر التجارية الإلكترونية، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد ٨، العدد ٣٩، ٢٠١٩، ص ١٥٥-١٥٨.

(٣) الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون.

وثانيهما: أن توضح هذه الحسابات الإيرادات والتكاليف السنوية.  
ويثور التساؤل عن مدى حق الإدارة الضريبية في الاطلاع على الحسابات  
الإلكترونية للممول المرتبطة بجهاز حاسوب آخر موجود خارج مقر منشأة  
الممول؟

ونرى أنه يجب التفرقة في هذا الشأن بين حالتين:  
**الحالة الأولى:** أن يكون جهاز الحاسب الآخر موجوداً بمكان خارج منشأة  
الممول في ذات الدولة (مصر)، وفي هذه الحالة يكون للإدارة الضريبية  
الاطلاع على بيانات الحاسب الآخر، إذا كان موجوداً في أحد المنشآت أو  
الفروع التابعة للممول، أو في مكتب وكيله: المحاسب أو المحامي، أو في أى  
منشأة أخرى. أما إن كان هذا الجهاز موجوداً في مقر سكن الممول، أو في  
غيره من الأماكن الخاصة<sup>(١)</sup>، فلا يجوز الاطلاع إلا بإذن من النيابة العامة<sup>(٢)</sup>.  
**أما الحالة الثانية،** التي يكون فيها جهاز الحاسب الآخر موجوداً خارج الدولة  
(خارج مصر)، فلا يكون إلا بمعاونة الإدار الضريبية في تلك الدولة وفقاً  
لاتفاقيات تبادل المعلومات بين مصر وهذه الدولة.

وإذا كانت هذه الأجهزة، أو الملفات المخزنة بها البيانات المطلوبة محمية  
بكلمة سر، وجب على الممول أو المكلف إعلام مصلحة الضرائب بهذه الكلمة،  
وإن امتنع عن ذلك اعتبر ذلك دليلاً على عدم صحة أو سلامة البيانات  
المخزنة بها، وجاز للمصلحة أن تلجأ إلى التقدير.

---

<sup>(١)</sup> يدخل في حكم الأماكن الخاصة، وفقاً لنص المادة ١٢٤ من تعليمات النيابة العامة: كل مكان  
خاص يقيم فيه الشخص بصفة دائمة أو مؤقتة، كما ينصرف إلى ملحقات هذا المكان كالحديقة أو  
المخزن أو المرآب أو حظائر الحيوانات والطيور....  
<sup>(٢)</sup> سعود على اللوغانى: التقشير في الجريمة الإلكترونية، مجلة الحقوق للبحوث القانونية  
والاقتصادية، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع، العدد الثاني، ٢٠١٧، ص ٦٠٧-٦١٠.

**مدة الإلتزام بإمساك الدفاتر والسجلات:** يلتزم الممول أو المكلف بإمساك الدفاتر والسجلات المتعلقة بفترة ضريبية معينة لمدة خمس سنوات تالية لكل فترة ضريبية يقدم عنها الإقرار. وذلك اتساقاً مع القواعد العامة لتقادم دين الضريبة، التي تسقط المطالبة به بمضى خمس سنوات من تاريخ إنتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار.

وهذا الإلتزام يشمل كل من الدفاتر والسجلات التقليدية (أو اليدوية) والإلكترونية، فلا يجوز إتلافها، أو التخلص منها بأى صورة من الصور قبل انقضاء مدة الخمس سنوات المذكورة.

وتحدد مدة الخمس سنوات اعتباراً من السنة التالية للفترة الضريبية التي يقدم إليها الإقرار المتصل بهذه الدفاتر. وقد ساوى المشرع بالنسبة لهذه المدة بين كل من الدفاتر الورقية والدفاتر الإلكترونية، بالرغم من اختلافهما<sup>(١)</sup> فى الطبيعة، حيث تحتاج الدفاتر الورقية إلى عناية خاصة وأماكن لحفظها قد تضيق بها المنشأة، بينما لا تحتاج الدفاتر الرقمية هذه العناية، كما أن أجهزة الحاسب الالى أو الكمبيوتر تتميز بسعة تخزين عالية فى مكان مادي محدود تشغله هذه الأجهزة.

**جزاء مخالفة الإلتزامات:** يعاقب بغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه من يخالف الإلتزام بإمساك الدفاتر والسجلات المقررة بالمادة ٣٧ من القانون أو عدم الاحتفاظ بها خلال المدة المحددة قانوناً<sup>(٢)</sup>.

**القواعد المبسطة لإمساك الدفاتر:** أجاز قانون الإجراءات الضريبية - فى الفقرة الأخيرة من المادة ٣٨ منه - لوزير المالية أن يضع قواعد مبسطة لإمساك الدفاتر والسجلات لفئات من الممولين أو المكلفين يصدر بتحديددها قرار منه.

(١) هلو محمد صالح عبد الصمد ونهاد منصور ناموس: الحجية القانونية للدفاتر التجارية الإلكترونية، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد ٨، العدد ٣٩، ٢٠١٩، ص ١٦٨.  
(٢) المادة (٧١) من القانون.

وتهدف هذه القواعد المبسطة إلى تيسير الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات لطائفة من صغار الممولين الذين لا يتحملون التكلفة العالية لإمسك الدفاتر والسجلات، أو ممن لا تقتضى طبيعة معاملاتهم إمساك هذه الدفاتر بقواعدها التقليدية، أو نظراً للظروف الخاصة بتحقيق إيرادات بعض المنشآت، وخاصة التى تعمل فى الأنشطة الموسمية.

فإذا لم يلتزم الممول بالاحتفاظ والدفاتر خلال المدة المقررة تكون<sup>(١)</sup> العقوبة الغرامة التى لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تزيد على مائتين وخمسين ألف جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين.

### **شريط آلة تسجيل النقد**

إذا كان الممول أو المكلف يستخدم ماكينات تسجيل النقدية، أو أجهزة البيع الإلكترونية فإن قوائم البيانات المستخرجة منها ( والتى تعرف بشريط آلة تسجيل النقد)، يعتد بها<sup>(٢)</sup> فى تحديد مقدار الضريبة. بشرط أن تتوافر فى هذه القوائم المالية القواعد والإجراءات التى تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها ومراجعتها.

### **ثانياً: الإلتزام بإصدار الفواتير الضريبية**

ألزم قانون الإجراءات الضريبية كل من الممول أو المكلف وغيرهما بإصدار فاتورة ضريبية أو الإيصال المهنى ، وذلك على النحو الآتى :

### **النص القانونى**

مادة (٣٧): " يجب على كل ممول أو مكلف وغيرهم ممن يفرض عليهم القانون ذلك إصدار فاتورة ضريبية أو إيصال مهني بالنسبة إلى من يزاولون

---

(١) المادة (٧١) من القانون.

(٢) المادة رقم (٤٧) من اللائحة التنفيذية للقانون.

مهنة حرة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة ، بحسب الأحوال ، وفقاً للضوابط الآتية :

( أ ) أن تكون الفاتورة أو الإيصال من أصل وصورة . ويسلم الأصل للمشتري، وتحفظ الصورة لدى الممول أو المكلف .

(ب) أن تكون الفاتورة أو الإيصال مرقمة بأرقام متسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها وخالية من الشطب أو الكشط أو التحشير .

(ج) أن تتضمن الفاتورة أو الإيصال البيانات الآتية : رقم مسلسل الفاتورة أو الإيصال . تاريخ الإصدار . اسم الممول أو المكلف وعنوانه ورقم تسجيله. اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله ، إن وجد . بيان السلعة المباعة أو الخدمة المؤداة وقيمتها وفئة الضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة الجدول المقررة وقيمتها مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة أو الإيصال . أي بيانات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

وتُحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون البيانات التي يجب أن يتضمنها الإيصال المهني المشار إليه .

وللوزير وضع نظم مبسطة لأغراض ربط الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول للمنشآت التي يتعذر عليها إصدار فواتير ضريبية عند كل عملية بيع .

ويجب أن يتم إصدار الفاتورة أو الإيصال المنصوص عليهما في الفقرة الأولى من هذه المادة في شكل محرر إلكتروني وذلك بالصورة وطبقاً للضوابط والأحكام التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

ويجوز بقرار من الوزير تقرير شكل خاص بالفاتورة الضريبية الإلكترونية لفئة معينة أو لفئات معينة من الممولين أو المكلفين .

وفى حالة إلغاء الفاتورة أو الإيصال ، يلتزم الممول أو المكلف بالاحتفاظ بأصل الإيصال أو الفاتورة الملغاة وجميع صورها. ويُعتمد بالإيصالات الإلكترونية التي تصدر من خلال الوسائل الإلكترونية المختلفة ، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون شكل هذه الإيصالات والبيانات الأساسية التي يجب توافرها وغيرها من الإجراءات ونظم الرقابة اللازمة لتنفيذ ذلك".

يقابل هذا النص المادة رقم ١٢ من قانون الضريبة على القيمة المضافة قبل إلغائها بموجب قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

مع مراعاة أن الإلتزام بإصدار الفاتورة تقرر فى مجال ضريبة الدخل لأول مرة بالقانون رقم ٧٣ لسنة ٢٠١٠، حيث ألزم المشرع الممولين بتسليم المتعاملين معهم فتورة موضحاً بها التاريخ وقيمة المبلغ المحصل، على أن يلتزم الممول بأن يقدم سند التحصيل إلى مصلحة الضرائب عند كل طلب.

#### **الملزمون بإصدار الفاتورة أو الإيصال المهني**

يلتزم الهول أو المكلف ممن يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً بإصدار فاتورة إلكترونية<sup>(١)</sup>، أما من يزاولون المهن الحرة فإنهم يلتزمون بإصدار

---

(١) أثير التساؤل عن مدى التزام بعض الممولين بتوفير الفاتورة الضريبية لبعض مدخلات نشاطهم والتي يتحصلون عليها من غير الممولين أو المكلفين ، كما هو الحال بالنسبة لشركات تصدير الحاصلات الزراعية ، التي تتحصل على الخضر والفاكهة من الفلاحين والمزارعين ممن ليس لديهم فتاتورة ضريبية، أو تكون مصدرها المزرعة الخاصة بالمصدر، فرأت المصلحة - بكتابها الدورى رقم ٦ لسنة ٢٠٢١- أنه "فى حال قيام المصدر للحاصلات الزراعية ( خضر / فاكهة / حبوب) بالشراء من فلاحين ومزارعين لا يلتزم بتوفير فاتورة إلكترونية لمشترياته لكون الفلاحين أو المزارعين غير مخاطبين بأحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ويلتزم المصدر بإثبات قيمة مشترياته من الفلاحين أو المزارعين وذلك خلال عقد شراء أو محضر شراء من المزارع موضحاً به الكمية والقيمة ومرفقاً به صورة الشيك أو إيصال استلام النقدية وصورة بطاقة الرقم القومى وذلك للتأكد من قيمة تكلفة المبيعات والتي تم تصديرها للخارج.

الإيصال المهني. ويمتد هذا الإلتزام ليشمل غير الممول أو المكلف إذا كان القانون يفرض عليه إلتزاماً بإصدار الفاتورة أو الإيصال المهني. ويقع هذا الإلتزام عند قيام أى من هؤلاء ببيع السلعة أو أداء الخدمة إلى المتعاملين معهم من المشتريين أو متلقى الخدمات أو المنتفعين بها.

وتفسر كلمة بيع الواردة فى الفقرة الأولى من المادة ٣٧ من قانون الإجراءات الضريبية على أن المقصود منها أى تصرف قانونى يقصد منه تبادل السلع وأداء الخدمات بأى صورة من الصور، كالبيع والمقايضة، والهبة، والإيجار، وغيرها.

### **ضوابط إصدار الفاتورة الضريبية أو الإيصال المهني**

يجب أن تتوفر فى الفاتورة أو الإيصال المهني الضوابط الآتية:

(أ) أن تكون الفاتورة أو الإيصال من أصل وصورة . ويسلم الأصل للمشتري، وتحفظ الصورة لدى الممول أو المكلف.

(ب) أن تكون الفاتورة أو الإيصال مرقمة بأرقام سلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها وخالية من الشطب أو الكشط أو التحشير.

(ج) أن تتضمن الفاتورة أو الإيصال البيانات الآتية : رقم مسلسل الفاتورة أو الإيصال .تاريخ الإصدار . اسم الممول أو المكلف وعنوانه ورقم تسجيله .

اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله ، إن وجد .بيان السلعة المباعة أو الخدمة المؤداة وقيمتها وفئة الضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة الجدول المقررة وقيمتها مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة أو الإيصال . (د) البيانات أخرى التى حددتها اللائحة التنفيذية<sup>(١)</sup>، وهى: ١-كود السلعة أو الخدمة مشمول الفاتورة طبقاً لنظام التكويد الموحد الذي يصدر بتحديدده قرار من رئيس المصلحة. ٢-

---

وفى حال البيع يلتزم كافة المصدرين سواء شركات أو منشآت فردية بإصدار فاتورة إلكترونية وفقاً لحكم المادة ٣٧ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.....".

(١) المادة رقم (٤٢) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية.

تسجيل سعر الصرف بأسعار البنك المركزي عند إصدار فاتورة بعملة أجنبية. ٣- تحديد المشتري (شركة - شخص - أجنبي - ...) عند إصدار الفاتورة. ٤- تسجيل كود نشاط الشركة وكود الفرع مصدر الفاتورة. ٥- الرقم القومي للمشتري أو رقم جواز السفر للأجانب في حالة كونه شخصاً غير مسجل إذا تجاوزت قيمة الفاتورة مبلغاً يصدر بتحديد قرار من رئيس المصلحة.

ويجب أن تشمل بيانات الإيصال المهني الآتي: اسم مؤدي الخدمة ورقم التسجيل الضريبي. والرقم القومي لمؤدي الخدمة. وعنوان المركز الرئيسي/ الفرع. ورقم القيد في النقابة. اسم المستفيد، ورقمه القومي. وتاريخ تقديم الخدمة. ونوع الخدمة المؤداة. والقيمة المستحقة. وضريبة الجدول المستحقة. رقم كود الخدمة.

كما يجب مراعاة الضوابط الآتية<sup>(١)</sup> عند إصدار الفاتورة الإلكترونية:

١- استخدام النسق الإلكتروني المعتمد من قبل المصلحة للفاتورة (إشعار الخصم/ إشعار الإضافة).

٢- الالتزام بالأكواد الموحدة للسلع والخدمات والأنشطة، والمعتمدة لدى المصلحة.

٣- الالتزام بتسجيل كود الفرع مصدر الفاتورة.

٤- الالتزام بإدراج رقم التسجيل للمشتري في حال كونه ممولاً أو مكلفاً أو الرقم القومي للمشتري طبقاً للبند (٥) من الفقرة الأولى من هذه المادة.

٥- استخدام الممول أو المكلف شهادة التوقيع الإلكتروني للتوقيع على فواتيره إلكترونياً وإرسالها لمقدم الخدمة أو المصلحة حال كونها مقدماً للخدمة، فور

---

(١) المادة رقم (٤٣) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية

تحريرها وذلك وفقا للمدة التي يصدر بها قرار من رئيس مصلحة الضرائب المصرية.

٦- تسليم الفواتير الإلكترونية في صورة مرئية ومقروءة في الحالات التي يكون فيها المشتري غير مسجل بنظام الفاتورة الإلكترونية، ويحق للمشتري طلب نسخة مطبوعة من مصدر الفاتورة.

ويجوز للمشتري رفض الفاتورة خلال المدة التي يصدر قرار من رئيس المصلحة بتحديددها وذلك من تاريخ إصدارها. كما يجوز للبائع إلغاء الفاتورة خلال المدة التي يصدر قرار من رئيس المصلحة بتحديددها من تاريخ إصدارها بعد موافقة المشتري على الإلغاء.

وتسرى جميع الضوابط السابقة على إشعارات الخصم وإشعارات الإضافة.

### **ضوابط إصدار الفاتورة الإلكترونية**

يجب أن يلتزم مصدر الفاتورة الضريبية الإلكترونية بالضوابط<sup>(١)</sup> الآتية:

١- استخدام النسق الإلكتروني المعتمد من قبل المصلحة للفاتورة (إشعار الخصم/إشعار الإضافة).

٢- الالتزام بالأكواد الموحدة للسلع والخدمات والأنشطة، والمعتمدة لدى المصلحة.

٣- الالتزام بتسجيل كود الفرع مصدر الفاتورة.

٤+ الالتزام بإدراج رقم التسجيل للمشتري في حال كونه ممولاً أو مكلفاً أو الرقم القومي للمشتري طبقاً للبند (٥) من الفقرة الأولى من هذه المادة.

٥- استخدام الممول أو المكلف شهادة التوقيع الإلكتروني للتوقيع على فواتيره إلكترونياً وإرسالها لمقدم الخدمة أو المصلحة حال كونها مقدماً للخدمة، فور

---

(١) المادة رقم (٤٣) من اللائحة التنفيذية للقانون.

تحريرها وذلك وفقا للمدة التي يصدر بها قرار من رئيس مصلحة الضرائب المصرية.

٦- تسليم الفواتير الإلكترونية في صورة مرئية ومقروءة في الحالات التي يكون فيها المشتري غير مسجل بنظام الفاتورة الإلكترونية، ويحق للمشتري طلب نسخة مطبوعة من صدر الفاتورة.

ويجوز للمشتري رفض الفاتورة خلال المدة التي يصدر قرار من رئيس المصلحة بتحديددها وذلك من تاريخ إصدارها. كما يجوز للبائع إلغاء الفاتورة خلال المدة التي يصدر قرار من رئيس المصلحة بتحديددها من تاريخ إصدارها بعد موافقة المشتري على الإلغاء.

وتسرى جميع الضوابط السابقة على إشعارات الخصم وإشعارات الإضافة. ويحظر<sup>(١)</sup> إصدار أوامر دفع الكترونية لأى من الموردين أو المقاولين أو مقدمى الخدمات، من الشركات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية والطبيعية المنصوص عليها فى المادة (٣٤) من هذه اللائحة، إلا إذا كان مسجلاً فى منظومة الفاتورة الإلكترونية المنشأة بمصلحة الضرائب المصرية.

ويحدد الوزير القواعد والضوابط اللازمة لتحقيق التكامل والربط بين منظومة الدفع والتحصيل الإلكتروني لوزارة المالية ومنظومة الفاتورة الإلكترونية المشار إليها فى الفقرة السابقة، كما يحدد بعد العرض على رئيس مجلس الوزراء تاريخ بدء تطبيق أحكام هذه المادة.

### **الفاتورة الضريبية ذات الشكل الخاص**

يجوز بقرار من وزير المالية تقرير شكل خاص بالفاتورة الضريبية الإلكترونية لفئة معينة أو لفئات معينة من الممولين أو المكلفين .

---

(١) المادة (٤٤) من اللائحة التنفيذية للقانون.

## بيانات الفاتورة والإيصال المهني:

يجب أن تتضمن بيانات الفاتورة الإلكترونية أو الإيصال الإلكتروني البيانات المنصوص عليها في المادة (٣٧) من القانون، وهي تاريخ إصدار الفاتورة و اسم الممول أو المكلّف وعنوانه ورقم تسجيله، واسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله، إن وجد، وبيان السلعة المباعة أو الخدمة المؤداة وقيمتها وفئة الضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة الجدول المقررة وقيمتها مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة أو الإيصال.

وذلك بالإضافة إلى البيانات التي نصت عليها اللائحة التنفيذية للقانون<sup>(١)</sup>،

وهي :

١- كود السلعة أو الخدمة مشمول الفاتورة طبقاً لنظام التكويد الموحد الذي يصدر بتحديدته قرار من رئيس المصلحة.

٢- تسجيل سعر الصرف بأسعار البنك المركزي عند إصدار فاتورة بعملة أجنبية.

٣- تحديد المشتري (شركة - شخص - أجنبي - ....) عند إصدار الفاتورة.

٤- تسجيل كود نشاط الشركة وكود الفرع مصدر الفاتورة.

٥- الرقم القومي للمشتري أو رقم جواز السفر للأجانب في حالة كونه شخصاً غير مسجل إذا تجاوزت قيمة الفاتورة مبلغاً يصدر بتحديدته قرار من رئيس المصلحة.

## البيانات الخاصة بالإيصال الإلكتروني

أحال قانون الإجراءات الضريبية على اللائحة التنفيذية لتحديد البيانات التي يجب أن يتضمنها الإيصال المهني. وتشمل هذه البيانات<sup>(٢)</sup> ما يلي: اسم مؤدي

(١) المادة (٤٢) من اللائحة التنفيذية للقانون.

(٢) المادة (٤٢) من اللائحة التنفيذية للقانون

الخدمة ورقم التسجيل الضريبي. الرقم القومي لمؤدي الخدمة. وعنوان المركز الرئيسي/ الفرع. ورقم القيد في النقابة. اسم المستفيد، ورقمه القومي. وتاريخ تقديم الخدمة. ونوع الخدمة المؤداة. القيمة المستحقة. وضريبة الجدول المستحقة. رقم كود الخدمة.

ويعتد بالإيصال الإلكتروني الذي يصدر من خلال الوسائل الإلكترونية المعتمدة لدى مصلحة الضرائب المصرية.

#### **النظم المبسطة البديلة لفواتير الضريبة :**

أجاز قانون الإجراءات الضريبية لوزير المالية أن يضع نظاماً مبسطة لأغراض ربط الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول للمنشآت التي يتعذر عليها إصدار فواتير ضريبية عند كل عملية بيع .

#### **جزاء مخالفة الإلتزام :**

يُعاقب بغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه من يخالف الإلتزام المقرر بالمادة (٣٧) المذكورة<sup>(١)</sup> بشأن إصدار الفواتير والإيصالات الإلكترونية أو إلغائها.

### **المطلب الثالث**

#### **الإلتزام بتقديم الإقرار الضريبي**

تولى التشريعات الضريبية أهمية خاصة بالإقرارات الضريبية، باعتبارها أساس حساب الضريبة المستحقة على الممول أو المكلف، لأنه من خلالها يقر بمعاملاته خلال الفترة الضريبية التي يقدم عنها الإقرار، فإذا كان الإقرار المقدم

---

(١) المادة (٧١) من القانون.

منه إلى مصلحة الضرائب صحيحاً وأميناً، ربطت الضريبة بناءً على هذا الإقرار دون حاجة إلى قيام المصلحة بتقدير الضريبة، والدخول في نزاع مع الممول أو المكلف عبر مراحل التقاضي المختلفة، ما يستغرق الوقت والجهد.

### موقف المشرع المصري

يعول القانون الضريبي على الإقرارات الضريبية التي يقدمها الممول، كأساس لربط الضرائب على أختلاف أنواعها، وخاصة الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة.

كما يلزم غير الممولين أو المكلفين بالتزامات قانونية، منها تقديم إقرارات أو إخطارات تفيد في إثبات نشاط الممول، أو معاملاته، كالإقرارات الدورية التي يلتزم بها رب العمل عن مرتبات وأجور العاملين لديه، وإخطارات صاحب العقار عن انشغال عقاره أو جزء منه بمزاولة نشاط يخضع للضريبة. ويشترط لصحة هذه الإقرارات أو الإخطارات أن تكون هناك علاقة قانونية بين الممول أو المكلف ومقدم الإقرار، وأن يستوفى هذا الإقرار شرائطه القانونية<sup>(1)</sup>.

وتعتبر الإقرارات أو الإخطارات التي يقدمها الغير، دليلاً في مواجهة الممول أو المكلف.

ولمصلحة الضرائب أن تعتد بها عند تقدير وعاء الضريبة، ولكنها لا ترقى في قيمتها القانونية إلى الإقرار الذي يقدمه الممول أو المكلف عن نفسه، ذلك لأن الإقرار الذاتي من الممول أو المكلف حجة عليه لا يجوز له الرجوع عنه،

---

<sup>(1)</sup> تتحدد صحة الإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول إلى الإدارة الضريبية الأمريكية IRS وفقاً لأحكام القضاء، على أساس مقياس بيرد *Beard test* (نسبة إلى المدعى)، والذي يشترط في الإقرار أن يكون متضمناً البيانات الكافية لحساب الضريبة، وأن يفى بمتطلبات قانون الضرائب، وأن يوضح الممول صراحة بأن ما يقدمه إقراراً، وأنه يعي نتيجة تقديمه، والعقوبات الناتجة عن الخطأ فيه. أنظر: *Beard v. Commissioner, 82 T.C. 766, 777 (1984), affd. 793 F.2d 139 (6th Cir. 1986).*

إلا بإثبات أنه قد وقع في خطأ أو سهو، أو قام بتعديل هذا الإقرار في الميعاد المقرر لتعديل أو تصحيح الإقرارات. أما الإخطارات أو الإقرارات التي يقدمها غير الممول أو المكلف فلا تكون حجة على هذا الممول أو المكلف، فله أن يثبت عدم صحتها أو عدم دقتها، فله أن يثبت -مثلاً- أن الوحدة العقارية التي أجزها أو اشتراها من مالك العقار كانت لأغراض السكن، أو لم يزاول فيها النشاط فعلاً، أو أنه لم يكن عاملاً لدى رب العمل خلال الفترة التي قدم فيها الإقرار الدوري.

لذلك نص قانون الإجراءات الضريبية على الإلتزام بتقديم الإقرار الضريبي على النموذج المعد لذلك.

### **النص القانوني**

مادة (٢٩): يلتزم كل ممول أو مكلف أو من يمثله قانوناً ، بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً عن الفترة الضريبية على النموذج المعد لهذا الغرض . ويكون تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة والفواتير والمستندات وغيرها من الأوراق والبيانات التي يتطلبها القانون الضريبي وهذا القانون بالصورة الرقمية المعتمدة بتوقيع إلكتروني، وذلك طبقاً للنظم التي يصدر بها قرار من الوزير، ويحدد هذا القرار الجدول الزمني لبدء الإلتزام بهذا الحكم، بحسب طبيعة فئات الممولين والمكلفين المخاطبين به، وذلك خلال مدة لا تتجاوز عامين من تاريخ العمل بهذا القانون ويجوز مدها لمدة مماثلة .

ويجب أن يكون الإقرار الضريبي المشار إليه مستوفياً لبيانات النموذج المشار إليه، وتؤدي الضريبة المستحقة من واقع الإقرار ولا يُحتج بهذا الإقرار في مواجهة المصلحة حال عدم توقيعه أو عدم استيفاء بيانات النموذج المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة .

ويسدد الممول أو المكلف رسماً يصدر بتحديدده قرار من الوزير نظير استخدامه للمنظومة الإلكترونية ، على ألا يجاوز هذا الرسم ألف جنيه سنوياً.

### الملتزمون بالإقرار

يلتزم كل ممول أو مكلف بتقديم الإقرار الضريبي، سواء كان الإقرار سنوياً كإقرار ضريبة الدخل، أو شهرياً كإقرار ضريبة القيمة المضافة<sup>(١)</sup>، أو دورياً كإقرار ضريبة المرتبات التي يلزم بها رب العمل.

ويجب أن يقدم الإقرار كل ممول، بمعنى أن يقدم الإقرار الممول صاحب المنشأة الفردية، كما تقدم الإقرار الأشخاص الاعتبارية عن طريق الممثل القانوني لها . ويجوز أن يقدم هذا الإقرار الممثل القانوني للممول أو المكلف، أو وكيله أو الولى أو الوصى أو القيم بحسب الأحوال. وذلك إذا كان الممول قاصراً أو محجوراً عليه أو غائباً .

### كيفية تقديم الإقرار

فرض المشرع في قانون الإجراءات الضريبية الموحد على الممول أو المكلف الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية، سواء الشهرية أو السنوية، أو الربع سنوية، إلى مأمورية الضرائب المختصة، وجعل من تقديم هذه الإقرارات عبر الوسائل الإلكترونية المتاحة بمثابة تقديمها إلى مأمورية الضرائب المختصة، وأوقع على من يخالف هذا الالتزام عقاباً .

ويجب أن تقدم الإقرارات الضريبية على النماذج الخاصة بكل منها، والمبينة باللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية، وذلك بالصورة الرقمية المعتمدة بتوقيع إلكترونى، طبقاً للنظم التي يصدر بتحديددها قرار من وزير المالية.

---

(١) كانت المادة (٣١) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة توجب على المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهرى ...

ويلتزم الممول أو المكلف - طبقاً للمادة ٣٢ من القانون - بأن يقدم إقراره الضريبي من خلال الوسائل الإلكترونية المتاحة وذلك بعد الحصول على كلمة المرور السرية لتوقيع إلكتروني مجاز طبقاً لأحكام القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم التوقيع الإلكتروني وإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات<sup>(١)</sup>، ويعتبر مسئولاً عما يقدمه مسئولية كاملة.

ويلاحظ أن المشرع استخدم وصف "الوسائل الإلكترونية المتاحة"، ومن ثم فإن مناط الوفاء بهذا الالتزام أن تكون الوسائل الإلكترونية التي تقدم عن طريقها هذه الإقرارات بديلاً عن تقديمها يدوياً إلى مأمورية الضرائب المختصة متاحة، فإذا لم تكن هذه الوسائل متاحة، لأسباب تقنية أو خارجية لا يد للممول فيها، وكان التزامه بتقديم هذه الإقرارات مقيداً بمواعيد قانونية ملزمة، وجب أن يتاح لهذا الممول الوفاء بالتزامه خلال هذه المواعيد بأى طريقة أخرى غير الطريقة الإلكترونية، التي لا تكون متاحة، لأسباب لا يد له فيها، ومنها أن يقدم الإقرار يدوياً إلى مأمورية الضرائب المختصة.

وان القول بغير ذلك يعنى تعرض الممول إلى العقاب على شئ غير مسئول عنه، وهو الأمر الذى تأباه العدالة، وفقاً لما استقر عليه الفقه والقضاء<sup>(٢)</sup> من أنه لا التزام أو لا تكليف بمستحيل.

ولقد راعى المشرع أن الممولين والمكلفين قد اعتادوا على تقديم الإقرارات يدوياً، وما قد يؤدي إليه التحول الإلكتروني من مشكلات أو صعوبات، نتيجة

---

(١) تنص المادة (٣٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد على أن " يكون للتوقيع الإلكتروني في نطاق تطبيق أحكام القانون الضريبي وهذا القانون ، ذات الحجية المقررة للتوقيعات في أحكام قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية إذا روعي في إنشائه وإتمامه الشروط المنصوص عليها في القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم التوقيع الإلكتروني وإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات ، والضوابط الفنية والتقنية التي تحددها اللائحة التنفيذية له".

(٢) يراجع على سبيل المثال حكم محكمة النقض رقم ٦١٨ لسنة ٣٥ ق ، جلسة ٢٠١٦/٣/٨.

عدم توافر الإمكانيات المادية أو الفنية أو البشرية لدى كل من الإدارة الضريبية والممولين والمكلفين، فقد علق المشرع تقديم الإقرار إلكترونياً (بالصورة الرقمية)، وغيره من الفواتير والمستندات والأوراق والبيانات التي يتطلبها القانون الضريبي، طبقاً للنظم التي يصدر بها قرار من وزير المالية، بحيث يتضمن هذا القرار المراحل الزمنية للتحويل الكامل إلى الإقرار الإلكتروني، بما يتلاءم وطبيعة فئات الممولين والمكلفين الملزمين بهذه القرارات.

ولم يشأ المشرع أن يترك أمر تحديد الفترة الزمنية التي يتم من خلالها تقديم جميع القرارات إلكترونياً بيد وزير المالية، فيطيله إن شاء أو يقصره إن أراد، فحدد لذلك أجلاً زمنياً لهذا التحويل بما لا يجاوز عامين من تاريخ العمل بقانون الإجراءات الضريبية الموحد<sup>(١)</sup>، وسمح بأن تمت هذه الفترة لعامين آخرين فقط إن تعذر التحويل الرقمي الكامل خلال العامين الأولين.

ويعتبر تقديم الممول أو المكلف للإقرار بالطريقة الإلكترونية بمثابة تقديمه لمأمورية الضرائب المختصة.

ويتعين أن يقدم الإقرار وفق النموذج الخاص به، المبين باللائحة التنفيذية للقانون.

وإن تعذر الحصول على هذا النموذج لأي سبب من الأسباب كان لصاحب الشأن أن يقدم الإقرار الملزم به من خلال أية ورقة أخرى، بشرط أن يستوفى الإقرار البيانات التي يتضمنها النموذج المبين باللائحة التنفيذية للقانون. ويجب على الممول أو المكلف أن يؤدي رسماً مقابل استخدام المنظومة الإلكترونية.

ويحدد هذا الرسم بقرار من وزير المالية، على ألا يجاوز ألف جنيه سنوياً<sup>(٢)</sup>.

(١) أى اعتباراً من ٢٠/١٠/٢٠٢٠.

(٢) من ذلك قرار وزير المالية رقم ٣٢ لسنة ٢٠٢١ الذى حدد رسوم استخدام المنظومة الإلكترونية لمصلحة الضرائب المكلفين بمبلغ ٣٢٥ جنيهاً (شامل الضريبة على القيمة المضافة)، وتحدد رسوم

**أداء الضريبة من واقع الإقرار:** يجب على الممول أن يؤدي الضريبة المستحقة عليه بناءً على إقراره، وعليه أن<sup>(١)</sup> يقوم بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه، بعد استنزال الضرائب المخصومة أو المحصلة والدفعات المقدمة والعائد المستحق عليها إن وجد.

وفي حال زيادة الضرائب المخصومة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة في تسوية المستحقات الضريبية السابقة، فإن لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابةً استخدام هذه الزيادة لسداد أي مستحقات ضريبية في المستقبل .

وليس للممول أن يستفيد من عدم توافر الناحية الشكلية بالتوصل من وجوب أداء الضريبة التي أقر بها، كما ليس لمصلحة الضرائب أن تتجاهل حقيقة كون الممول أو المكلف قد قدم الإقرار الضريبي في الميعاد، وتطلب من النيابة العامة رفع الدعوى الجنائية ضده لعدم تقديمه الإقرار.

ذلك لأن المشرع قد اقتصر تأثير عدم توافر الناحية الشكلية في الإقرار على عدم الاحتجاج به كدليل إثبات في تحديد دين الضريبة لصالح الممول أو المكلف في مواجهة مصلحة الضرائب، دون أن ينكر حقيقة أنه قدم في الميعاد.

ولما كان النص على عدم الاحتجاج مقررًا لمصلحة الضرائب، فإن لها أن تعند بهذا الإقرار في تحديد الضريبة إذا تبين لها صحة ما جاء بمضمونه من خلال ما توافر لديها من معلومات، أو ثبت لها صحة المستندات والوثائق المؤيدة له.

---

استخدام المنظومة المشار إليها بالنسبة للممولين غير المكلفين بمبلغ قدره ٢٨.٥ جنيهاً (شامل الضريبة على القيمة المضافة) عن اشتراك الشهر الواحد.  
(١) المادة رقم (٣٢) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

**جزاء الإخلال بالالتزام:** يترتب على عدم تقديم الإقرار وسداد الضريبة على النحو المبين بالفقرتين الأولى والثانية من المادة (٣٢) المذكورة توقيع عقوبة الغرامة التي لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة<sup>(١)</sup>.

### **رسم استخدام المنظومة الإلكترونية**

أوجب المشرع - فى الفقرة الأخيرة من المادة (٢٩) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد - أن يقوم الممول أو المكلف بسداد رسم استخدام المنظومة الإلكترونية. ويتحدد هذا الرسم بقرار يصدر من وزير المالية على أن يكون حده الأقصى ألف جنيه سنوياً .

ويختلف هذا الرسم عن الرسم المنصوص عليه فى المادة (٢٥) من القانون، من حيث نطاقه، وقيمه، والملزمين بسداده ، فالرسم المقرر بالمادة (٢٥) من قانون الإجراءات الضريبية يدفع نظير التسجيل بالمنظومة الإلكترونية، ولا تتجاوز قيمته خمسمائة جنيه سنوياً ويلتزم به غير المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة ممن لم تبلغ مبيعاتهم حد التسجيل، ويتوقف عند بلوغ المكلف حد التسجيل.

أما الرسم المقرر بالمادة (٢٩) من ذات القانون فيدفع نظير استخدام المنظومة الإلكترونية، ولا تتجاوز قيمته الألف جنيه سنوياً ، ويلتزم به جميع الممولين والمكلفين، ولا يتوقف سداده مهما تدنى حجم الأعمال أو رقم المبيعات، إلا أن يتوقف النشاط نهائياً .

ويعنى ذلك أنه يجوز الجمع بين الرسمين، طالما توافر سبب سداد كل منهما، كأن يكون الممول خاضعاً لضريبة الدخل، ولكنه غير مكلف، لأنه لا يورد سلعة أو يقدم خدمة مما يخضع للضريبة على القيمة المضافة.

---

(١) المادة (٦٩/د) من القانون.

ولا يجوز مقاصة أحد الرسمين من الآخر، إلا أن يكون أحدهما قد دفع بالخطأ، أو بالزيادة عن الحد المقرر قانوناً لكل منهما.

### الحجية القانونية للإقرار

حتى يكتسب الإقرار الضريبي حجته في الإثبات على صحة الالتزام الضريبي للممول أو المكلف فقد أوجب القانون أن يكون هذا الإقرار صحيحاً من الناحية الشكلية؛ بمعنى أن يكون الممول أو المكلف قد استوفى بيانات نموذج الإقرار، وموقعاً من الممول أو المكلف أو ممثله القانوني. ومن ثم يكون لهذا الإقرار الحجية القانونية التي تجعله دليلاً على صدق وصحة الضريبة التي أقر بها الممول أو المكلف بموجبه.

وإن لم يستوف الإقرار الضريبي هذه الجوانب الشكلية فليس للممول أن يحتج به في مواجهة مصلحة الضريبة باعتباره دليل إثبات لصالحه، وإنما للمصلحة أن تطرح هذا الإقرار جانباً، أو تأخذ منه ما تراه صحيحاً، وتترك غيره من معلومات، وعلى الممول إثبات صحة إقراره غير المستوف للناحية الشكلية المطلوبة.

والأصل أن الإقرار حجة قاصرة على المقر، ولا يتعداه إلى الآخرين<sup>(١)</sup>، ومع ذلك فإن حجية الإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول أو المكلف كالتزام قانوني عليه، تمتد إلى الخلف العام (الورثة)، باعتبار أن الإقرار يتعلق بديون على التركة حق للخزانة العامة قبل توزيعها، أو الخلف الخاص للممول أو المكلف (المتنازل إليه)، باعتبارهم مسئولين قانوناً بالتضامن بالنسبة للضرائب المدين بها الممول أو المكلف قبل وفاته أو تركه المنشأة لأي سبب من الأسباب<sup>(٢)</sup>.

(١) إذ أقر الممول أو المكلف أمام اللجنة الداخلية -على سبيل المثال- بحجم مبيعات المنشأة أو نسبة ربح النشاط التي تمارسه، فإن هذا الإقرار الفردي يكون حجة عليه وحده، ولا تمتد حجيته إلى باقي شركائه في هذه المنشأة، ما لم يقبلونه صراحة أو ضمناً (بعدم الاعتراض على ذلك).

(٢) أنظر في تأييد هذا المبدأ: حكم النقض في الطعن رقم ١٢١ لسنة ١٨ق، جلسة ٢٠/٤/١٩٥٠.

ولقد أثير الخلاف فى الولايات المتحدة الأمريكية حول مدى حجىة الإقرار الضريبي الذى يورد فيه الممول، أو المحاسب، تحفظاً على بعض بنوده أو بياناته، فقضى بأن<sup>(١)</sup> هذا التحفظ لا يؤثر فى كون ما قدمه الممول إقراراً، ولا فى أن يرفع المسئولية عن المحاسب، وإذا لم يُعتبر إقراراً، يكن وثيقة مزورة يتعين مساءلته عليها.

**جزاء الإخلال بالالتزام:** يترتب على عدم الوفاء بالتزام بتقديم الإقرار وأداء الضريبة على النحو المقرر بالمادة (٢٩) المذكورة توقيع عقوبة الغرامة التى لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة<sup>(٢)</sup>.

وتضاعف العقوبة بحديها الأدنى والأقصى لثلاثة أمثالها فى حالة العود.  
**ميعاد تقديم الإقرار:** حدد المشرع فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد ميعاداً لتقديم الإقرارات الضريبية، يتلاءم مع طبيعة كل نوع منها. ورتب آثاراً قانونية ومالية على التخلف عن تقديم الإقرار فى الميعاد.

وذهبت مصلحة الضرائب من بداياتها<sup>(٣)</sup> إلى أن الإقرار الضريبي يعتبر قد قدم فى الميعاد القانونى إذا تسلمته المأمورية خلال الميعاد المقرر قانوناً لتقديمه، أو قام الممول بإرساله بكتاب موصى عليه خلال هذا الميعاد، حتى ولو تسلمت المأمورية هذا الكتاب بعد انتهاء الميعاد القانونى. أى أن المصلحة تأخذ بنظرية تصدير القبول كأساس لمواعيد الإقرارات، التى تعتد

<sup>(١)</sup> Rev. Rul. 2005-18, 2005-1 C.B. 798. In United States v. Davis, 603 F.3d 303 (5th Cir. 2010).

ومما جاء فيه: 'the added language did not defeat return status, giving the IRS considerable leeway as to characterization where the language is ambivalent, even if the Form 1040s were not returns, they were still false documents submitted to the IRS, thus invoking the aiding and assisting criminal statute.'

<sup>(٢)</sup> المادة (د/٦٩) من القانون.

<sup>(٣)</sup> أنظر التعليمات التفسيرية رقم (١) للمادة ١٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩.

بالتاريخ الذى يصدر منه صاحب الشأن إقراره، وليست بنظرية التسليم، التى يبدأ تحديد ميعاد الإقرار من يوم تاريخ استلام المصلحة له.

وفى ذلك مصلحة ظاهرة للممول والمكلف، إذ قد يتأخر ميعاد استلام المصلحة للإقرار إلى ما بعد فوات المواعيد المقررة، لأسباب لا يد للملتزم بتقديم الإقرار بها، كتأخر عامل البريد فى توصيل الرسالة التى بعث بها الممول خلال المواعيد المقررة.

وقياساً على ذلك؛ فإنه يعتبر الإقرار الضريبي قد قدم فى الميعاد إذا ثبت أن الممول قد دخل على المنظومة الإلكترونية فى الميعاد المقرر قانوناً، ولو تعطلت هذه المنظومة عن العمل، ولم تعد إلى العمل إلا بعد انتهاء المواعيد المقررة لتقديم الإقرار.

ونصت المادة ٣١ من القانون على ميعاد كل نوع من الأنواع الثلاثة للإقرارات الضريبية، على النحو الآتى:

#### **النص القانوني**

مادة (٣١): "يجب تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه فى المادة (٢٩) من هذا القانون خلال المواعيد الآتية:

( أ ) إقرارات شهرية : على كل مكلف أن يقدم للمأمورية المختصة إقراراً شهرياً عن الضريبة على القيمة المضافة ، وضريبة الجدول المستحقة أو إحداهما ، بحسب الأحوال ، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية . كما يجب على المكلف تقديم الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة الجدول خلال الفترة الضريبية . ويجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه بالنسبة للمصدرين أو المستوردين أو مؤدى الخدمات الذين يقومون بالتصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة مرة واحدة أو مرتين فى السنة الموافقة على الاكتفاء بتقديم الإقرار عن الشهر الذى تتم فيه عملية التصدير

أو الاستيراد أو أداء الخدمة ، إذا ما اقترنت بواقعة بيع خلال هذه الفترة أو سداد مقابل تأدية الخدمة في الفترة ذاتها ، دون حاجة إلى تقديم إقرار شهري<sup>(١)</sup>.

(ب) إقرارات ربع سنوية : يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالآتي :

-تقديم إقرار ربع سنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة في يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لهذا الغرض ، موضحاً به عدد العاملين وبياناتهم كاملة ، وإجمالي المرتبات وما في حكمها المنصرفة لهم خلال الثلاثة أشهر السابقة ، والمبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة ، وصورة من إيصالات السداد ، وبيان بالتعديلات التي طرأت على هؤلاء العاملين بالزيادة أو النقص .

إعطاء العامل بناءً على طلبه كشفاً يبين فيه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة .

إعداد إقرار ضريبي بالتسوية النهائية في نهاية السنة وتقديمه لمأمورية الضرائب المختصة خلال شهر يناير من كل سنة ، موضحاً به إجمالي الإيرادات التي تقاضاها العامل خلال السنة مخصوماً منها جميع الاستقطاعات والإعفاءات المقررة قانوناً ، وعلى صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة ، إن وجدت ، دون الإخلال بحقه في الرجوع على العامل بما هو مدين به.

(ج) إقرارات سنوية : يلتزم كل ممول خاضع لأحكام قانون الضريبة على الدخل بأن يقدم لمأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على

<sup>(١)</sup> تقابل نص المادة (١٤) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

النموذج المعد لهذا الغرض وملحقاته. ولا يعتد بالإقرار المقدم دون استيفاء جميع الجداول والبيانات الواردة بنموذج الإقرار وملحقاته في الميعاد المحدد لتقديم الإقرار.

ويجب تقديم ذلك الإقرار خلال المواعيد الآتية :  
قبل أول أبريل من كل سنة تالية لانتهاؤ الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين .

قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية .

ويلتزم الممول بتقديم الإقرار عن فترات إعفائه من الضريبة

ويعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطاراً بمزاولة النشاط .

ويعفى الممول من تقديم الإقرار في الحالات الآتية:

- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها .

- إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منها المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة من قانون الضريبة على الدخل .

- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته".

#### **أولاً : الإقرارات الشهرية**

يلتزم المكلفون الخاضعون لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة، وضريبة الجدول، المقررتين بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، بأن يقدم كل منهم إقراراً شهرياً إلى مأمورية الضرائب المختصة، وذلك لبيان ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة الجدول المستحقة عليه.

ويلتزم المكلف بتقديم هذا الإقرار عن جميع مبيعاته من السلع أو خدماته التي قام بأدائها خلال الفترة الضريبية التي يتعين عليه تقديم الإقرار عنها، ولا يعفى من تقديم هذا الإقرار كونه لم يحقق بيوعاً، أو يؤدي خدمات خلال هذه الفترة. ويوقع هذا الإقرار المكلف باعتباره الملتزم قانوناً بتقديمه، أو ممثله القانوني. ويجب أن يقدم هذا الإقرار لمأمورية الضرائب المختصة - أو على المنظومة الإلكترونية التي تعد بديلاً عنها - وذلك على النموذجين رقمي (١٠ و ١١١ تكليف عكسي) خلال الشهر التالي لانتهاء كل فترة ضريبية، مقترناً بسداد الضريبة وضريبة الجدول أو إحداهما - بحسب الأحوال - وذلك بإحدى وسائل الدفع غير النقدي المقررة قانوناً.

كما يلتزم المكلف بتقديم بيانات الفواتير الضريبية الخاصة بالمبيعات والمشتريات خلال الفترة الضريبية رفق الإقرار الإلكتروني المقدم منه عبر البوابة الإلكترونية للصلحة، ولا يُحتج بالإقرار الإلكتروني غير المصحوب بتلك البيانات<sup>(١)</sup>.

وأجاز القانون لرئيس مصلحة الضرائب، أو من يفوضه<sup>(٢)</sup>، أن يوافق لفئات معينة من المكلفين بعدم أداء الإقرار الشهري.

وقد حددهم القانون بالمصدرين والمستوردين ومؤدى الخدمات، واكتفى بأن يؤدي كل منهم الإقرار عن الشهر الذي تتم فيه عملية التصدير أو الاستيراد أو

(١) المادة رقم (٣٠) من اللائحة التنفيذية للقانون.

(٢) صدر بتاريخ ٢٠٢١/٧/١٢ قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم ٢٧٤ لسنة ٢٠٢١ ناصراً على أن يفوض رئيس المنطقة الضريبية المختص، أو رئيس المركز الضريبي المختص، حسب الأحوال، في الموافقة على الاكتفاء بتقديم الإقرار عن الشهر الذي تتم فيه عملية التصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة، إذا ما اقترنت بواقعة بيع خلال هذه الفترة أو سداد مقابل تأدية الخدمة في الفترة ذاتها، دون حاجة إلى تقديم إقرار شهري، وذلك بالنسبة للمصدرين أو المستوردين أو مؤدى الخدمات الذين يقومون بالتصدير أو الاستيراد مرة واحدة أو مرتين في السنة، وذلك تطبيقاً لأحكام المادة (٣١) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد..".

أداء الخدمة، إذا اقترنت هذه العمليات بواقع بيع، أو سداد مقابل الخدمة خلال الفترة التي يؤدي عنها الإقرار.

**ويتعين للإعفاء من الإقرار الشهري الدوري في هذه الحالة مراعاة مايلي:**

١- يجب أن يكون المكلف من طائفة المصدرين والمستوردين ومؤدى الخدمات، ولا يسرى ذلك الإعفاء على غيرهم من المكلفين ممن يزاولون أنشطة أخرى. وهذه الطوائف الثلاثة تتمثل فيمن يقوم بتصدير أو استيراد سلعة أو خدمة، أو يقوم بأداء خدمة محلية، ولا يسرى ذلك على من يقتصر نشاطه على بيع سلع، أياً كان نوعها، أو طبيعتها.

٢- يتحدد الإقرار الشهري لهذه الطائفة بواقعة البيع أو سداد مقابل الخدمة خلال الفترة التي يجب أن يقدم الإقرار الشهري عنها.

ويعنى ذلك أن الإقرار الشهري يختلف بالنسبة للمصدرين والمستوردين عن الإقرار الذي يقدمه مؤدو الخدمات؛ فالإقرار الذي يقدمه المصدر أو المستورد يكون عن الفترة التي تمت فيها عملية التصدير أو الاستيراد ولو لم يحصل على مقابل هذه العمل بعد، أما الإقرار الشهري الذي يقدمه مؤدى الخدمة فيكون عن الفترة التي تم سداد مقابل الخدمة التي أداها المكلف، ولو كان هذا السداد لاحقاً على تاريخ تأدية الخدمة.

٣- أن يكون المصدر أو المستورد أو مؤدى الخدمة ممن لا يقوم عادة بعمليات التصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة إلا مرة واحدة أو مرتين على الأكثر في السنة، فإن تجاوز هذا الحد زال الإعفاء، والتزم بأن يؤدي الإقرارات الشهرية الدورية في كل شهر ولو لم يحقق بيوعاً أو يقيم بأداء خدمات خلال فترة تقديم الإقرار.

٤- لا يكون منح الإعفاء من تقديم الإقرارات الشهرية تلقائياً، وإنما يجب أن يحصل المكلفون على موافقة رئيس المصلحة أو من يفوضه على السماح بعدم تقديم الإقرارات الشهرية إلا في حالة البيع أو أداء الخدمة، سواء صدرت هذه

الموافقة بقرارات فردية لكل مكلف ممن ينطبق عليهم هذا الإعفاء، أو بقرار تنظيمي عام يحدد هذه الفئات دون أن يقصرها على مكلف أو مكلفين بذواتهم.

### **ثانياً: الإقرارات الربع سنوية**

ألزم قانون الإجراءات الضريبية الموحد أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع إيرادات خاضعة للضريبة على المرتبات وما فى حكمها، تقديم إقرار ربع سنوى، إلى مصلحة الضرائب المختصة- والتي تحل محلها المنظومة الالكترونية لتقديم هذه الإقرارات إلكترونياً - فى يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام.

والملتزمون بتقديم هذا النوع من الإقرارات هم أصحاب الأعمال، الذين يستخدمون عمالاً تابعين لهم، للقيام بأعمال تحت إشرافهم ورقابتهم، ويدفعون إليهم مقابل هذه الأعمال مرتباً أو ما فى حكمه كالأجور والمهيات والمكافآت والمنح وأى مسمى آخر، طالما كان مقابلاً للعمل الذى أداه إليه الشخص بصفته تابعاً له.

ولا يشترط أن يكون صاحب العمل مرتبطاً بعلاقة عمل دائمة مع من يعمل لديه، وسواء كان العمل الذى يؤديه له العامل بموجب عقد أو بغير عقد، أو كان من يقوم بأداء هذه المبالغ ممن لا ينطبق عليه وصف صاحب عمل، لكنه ملزم بأداء مقابل هذا العمل إلى العامل لأى سبب من أسباب الالتزام.

ويلتزم بهذا الإقرار كل أصحاب الأعمال والملزمين بدفع الإيرادات الخاضعة لضريبة المرتبات، مهما كان الشكل القانونى للمنشأة التى يملكها، سواء كانت منشأة فردية، أو شخصية اعتبارية، وأياً كان القانون الذى يحكمها، حتى ولو كانت هذه المنشأة معفاة من الضريبة، أو كانت من الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، التى لا تخضع بذاتها لقانون الضريبة على الدخل، بينما يخضع العاملون بها لضريبة المرتبات مما يوجب على أصحاب

المنشآت والشركات خصم ضريبة المرتبات منهم، وتقديم الإقرارات الخاصة بهذه الضريبة إلى مصلحة الضرائب.

ويوقع هذا الإقرار المكلف باعتباره الملتزم قانوناً بتقديمه، أو ممثله القانوني. ويجب أن يقدم الإقرار الربع سنوي على النموذج (رقم ٤ مرتبات)، موضحاً به موضحاً به عدد العاملين وبياناتهم كاملة، ولجمالي المرتبات وما في حكمها المنصرفة لهم خلال الثلاثة أشهر السابقة، والمبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة، وصورة من إيصالات السداد، وبيان ما يفيد أن صاحب العمل قد قام بسداد الضريبة المستحقة من واقع هذا الإقرار بإحدى وسائل الدفع المقررة وفي مواعيدها القانونية، وبيان بالتعديلات التي طرأت على هؤلاء العاملين بالزيادة أو النقص.

ويحق للعامل أن يحصل على كشف مبيناً به اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة الحجوزة منه، وعلى رب العمل أو الملزم بدفع الإيراد أن يعطيه هذا البيان بناءً على طلبه، وليس له أن يمتنع عن إعطائه البيان المطلوب لأي سبب من الأسباب، ولو كانت علاقته بالعمل قد انقطعت، كما ليس له أن يتذرع بعدم إعطاء العامل هذا البيان خشية أن يستخدمه ضده في دعاوى مرفوعة من العامل على صاحب العمل، أو خشية أن يضر هذا البيان بمركز صاحب العمل ضريبياً، ذلك لأن إعطاء البيان للعامل مقرر بنص ملزم قانوناً، وغير مقيد بأي قيد يحول دونه.

### **التسوية السنوية النهائية**

بجانب التزام صاحب العمل أو الملزم بدفع الإيراد بأن يقدم الإقرار الربع سنوي في الشهور المذكورة، يجب عليه أن يعد إقراراً ضريبياً بالتسوية النهائية لضريبة المرتبات، وذلك على النماذج أرقام ٦ و٧ و٨ (بحسب الأحوال)، ويقدمه خلال شهر يناير من كل سنة إلى مأمورية الضرائب المختصة - أو على المنظومة الإلكترونية التي تحل محلها - ويوضح في هذا الإقرار إجمالي

الإيرادات التي تقاضاها العامل خلال السنة مخصوماً منها جميع الاستقطاعات والإعفاءات المقررة قانوناً.

وليس الغرض من إجراء التسوية السنوية تسوية الضريبة على مجموع ما يحصل عليه العامل من المرتبات وما فى حكمها خلال العام، لأن الضريبة المستحقة على تلك المرتبات تسوى بنص القانون بطريقة النسبية، التى تتم عند كل تعديل يطرأ على المرتب وما فى حكمه أثناء العام تعتبر بالنسبة لهذا المرتب سوية نهائية لا رجوع فيها، وتعد بمثابة الربط القانونى للضريبة المستحقة على المرتب وما فى حكمه بعد تعديله.

وذلك بصرف النظر عما قد يلاحظ عند التسوية السنوية من أن الضريبة المحصلة على مجموع المرتبات وما فى حكمها تقل أو تزيد على أرقام التسوية<sup>(١)</sup>، لأن الغرض من التسوية النهائية هو تسوية الضريبة على الإيرادات العارضة، وتحديد الدين الضريبى الصحيح على ضوء ما حصل عليه العامل فعلاً خلال السنة، بعد تحديد السعر التصاعدى على صافى مجموع المرتبات وما فى حكمها عن السنة بأكملها.

وعلى صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة، إن وجدت، دون الإخلال بحقه فى الرجوع على العامل بما هو مدين به.

### **ثالثاً: الإقرارات السنوية**

يلتزم كل ممول خاضع للضريبة على الدخل بأن يقدم إقراراً سنوياً عن دخله إلى مأمورية الضرائب المختصة، أو إلى المنظومة الإلكترونية التى تحل محلها، وذلك على النموذج رقم (٢٧) للأشخاص الطبيعيين، والنموذج رقم

---

(١) السيد حمد السيد: التسوية السنوية للضريبة على المرتبات: ضرورتها وكيفية حسابها، مجلة المال والتجارة، التى يصدرها نادى التجارة، المجلد رقم (٥)، العدد رقم (٤٩)، ص ٧.

(٢٨) للأشخاص الاعتبارية). وقد أعاد المشرع فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد معظم أحكام إقرارات ضريبة الدخل المقررة بالمادتين رقم ٨٢، ورقم ٨٣ - بعد إلغائهما- من قانون الضريبة على الدخل.

### **ميعاده**

فرق المشرع فى تحديد ميعاد هذا الإقرار بين نوعين من الممولين:  
**النوع الأول:** الممولون من الأشخاص الطبيعيين: عليهم تقديم الإقرار الضريبى السنوى قبل أول أبريل من كل سنة لانتهاى الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها.

**النوع الثانى:** الممولون من الأشخاص الاعتبارية: عليهم تقديم الإقرار الضريبى السنوى قبل أول مايو من كل سنة، أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية.

### **إجراءات تقديم الإقرار السنوى**

يلتزم كل ممول أن يقدم الإقرار الضريبى السنوى على النموذج الخاص به، سواء كان ممولاً من الأشخاص الطبيعيين أو من الأشخاص الاعتباريين. وذلك خلال المواعيد المقررة قانوناً .

ويجب أن يرفق بالإقرار الضريبى الجداول والبيانات الواردة بنموذج الإقرار وملحقاته فى الميعاد المحدد لتقديم الإقرار.

ويوقع هذا الإقرار المكلف باعتباره الملتزم قانوناً بتقديمه، أو ممثله القانونى، وإذا أعد الإقرار المنصوص عليه بالبند (ج) محاسب مستقل ، فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو من يمثله قانوناً ، والا اعتبر الإقرار كأن لم يكن.

ويجب أن يكون الإقرار المنصوص عليه فى البند (ج) من الفقرة الأولى من هذه المادة موقفاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين طبقاً للقانون المنظم لذلك، وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية والأشخاص

الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأى منهم مليوني جنيه سنوياً<sup>(١)</sup> .

وعد اعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدین بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أو من الجهاز المركزي للمحاسبات - بحسب الأحوال - إقراراً بأن صافي الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة كما ورد بالإقرار قد أعد وفقاً لأحكام القانون الضريبي.

ويراعى أن تكون<sup>(٢)</sup> مراجعة المحاسب القانوني للإقرار واعتماده الضوابط الآتية:

- ١- الحصول من إدارة الشركة على البيانات والمعلومات والاطلاع على الدفاتر والمستندات التي يرى المحاسب ضرورتها لمراجعة الإقرار واعتماده.
- ٢- التحقق من مطابقة البيانات الواردة بالإقرار الضريبي مع ما ورد بالدفاتر والمستندات والقوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات عليها.
- ٣- أن تتم مراجعة الإقرار الضريبي وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والتي تنص على إجراء فحصاً اختيارياً للمستندات المؤيدة.
- ٤- الالتزام لدى مراجعة الإقرار واعتماده بما ينص عليه قانون الضريبة ولائحته التنفيذية.
- ٥- علمه التام بالجزاءات والعقوبات الواردة بقانون الضريبة.

### **عدم الاعتماد بالإقرار**

لا يعتد بالإقرار المقدم دون استيفاء جميع الجداول والبيانات الواردة بنموذج الإقرار وملحقاته في الميعاد المحدد لتقديم الإقرار .

(١) المادة رقم (٣١) من القانون، والمادة رقم (٣٣) من لائحته التنفيذية.

(٢) أنظر القواعد والتعليمات العامة رقم (١) لسنة ٢٠٠٦ الموقعة من وزير المالية بتاريخ ٢٠٠٦/٣/١٤، بشأن ضوابط اعتماد المحاسب القانوني المستقل للإقرار الضريبي.

ويختلف النص بعدم الاعتداد بالإقرار، عن النص بعدم الاحتجاج بالإقرار غير المستوفى للبيانات والتوقيع، في مواجهة مصلحة الضرائب، لأن عدم الاعتداد يجعل الإقرار الضريبي غير نافذ في مواجهة مصلحة الضرائب، حيث يفتقد هذا الإقرار شروطه الشكلية الأساسية، ويكون للمصلحة أن تطرحه بالكلية، وليس للممول أو المكلف أن يحتج به أمام مصلحة الضرائب.

بينما يعنى النص بعدم الاحتجاج في مواجهة مصلحة الضرائب أن للمصلحة أن تطرح هذا الإقرار جانباً، أو تأخذ منه ما تراه صحيحاً، وتترك غيره من معلومات، وعلى الممول إثبات صحة إقراره غير المستوفى للناحية الشكلية المطلوبة.

ويمكن القول بإيجاز أن ما لا يعتد به لا وجود له<sup>(١)</sup>، أما ما لا يحتج له فهو موجود ولكنه لا يصح أن يكون بذاته دليلاً في مواجهة مصلحة الضرائب.

### **حالات الإعفاء من الإقرار السنوي**

حدد المشرع حالات الإعفاء من الإقرار الضريبي السنوي، وهي:

- ١- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها.
- ٢- إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منها المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة من قانون الضريبة على الدخل.
- ٣- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته.

---

(١) يقترب جزء عدم الاعتداد من فكرة الانعدام كجزء يلحق بالعمل القانوني إذا تخلف أحد عناصره والتي من دونها لا يتصور وجوده من الناحية المنطقية، ومن أمثله عدم توقيع القاضى على الحكم الصادر منه، ما يجعل الحكم منعماً، أى لا وجود له، و يقترب من ذلك الإقرار غير المستوفى للبيانات والمستندات التي تطلبها القانون. أنظر: رزوق حكيم: الفرق بين البطلان وغيره من الجزاءات في قانون الإجراءات المدنية، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، العدد العاشر، ص ١٣٦ و١٣٧.

### مواعيد خاصة لتقديم الإقرارات

تناول قانون الإجراءات الضريبية الموحد حكم الممول أو المكلف الذى يعترضه عارض يمنعه من تقديم الإقرار فى الميعاد المقرر قانوناً ، سواء كان هذا العارض قهرياً كالوفاة، أو اختيارياً كانقطاع الإقامة، أو التنازل عن المنشأة. وحدد القانون لكل حالة منها ميعاداً خاصاً يقدم فيه الإقرار ، وذلك بنص الفقرة (د) من المادة (٣١) على النحو الآتى:

### النص القانونى

"فى حالة وفاة الممول أو المكلف خلال الفترة الضريبية ، يجب على الورثة أو وصى التركة أو المصطفى ، بحسب الأحوال ، أن يقدم الإقرار الضريبي عن الفترة أو الفترات السابقة التى لم يحل ميعاد تقديم إقراراتها حتى تاريخ الوفاة، وذلك خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ ، وأن تؤدى الضريبة المستحقة على الممول أو المكلف من مال التركة .

وعلى الممول أو المكلف الذى تنقطع إقامته بمصر أن يقدم الإقرار الضريبي قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته .

وعلى الممول الذى يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توقفاً كلياً أن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف .

كما أن على الممول المتنازل فى حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة أن يتقدم خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل ، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل .

ويوقع الإقرار المنصوص عليه فى البندين (أ ، ب) من الفقرة الأولى من هذه المادة من الملتمزم بتقديم الإقرار أو من يمثله ، ويوقع الإقرار المنصوص

عليه في البند (ج) من الفقرة ذاتها من الممول أو من يمثله قانوناً ، وإذا أعد الإقرار المنصوص عليه بالبند (ج) محاسب مستقل ، فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو من يمثله قانوناً ، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن . ويجب أن يكون الإقرار المنصوص عليه في البند (ج) من الفقرة الأولى من هذه المادة موقَّعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين طبقاً للقانون المنظم لذلك ، وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنوياً" .

### **الوفاة**

إذا توفى الممول أو المكلف خلال الفترة الضريبية، فإن الإقرار الضريبي يكون عن المدة من بداية الفترة الضريبية إلى تاريخ الوفاة، وكذلك الإقرارات التي الدورية التي حل ميعادها بعد تاريخ الوفاة يلتزم بتقديمها ورثة الممول أو المكلف أو وصى التركة أو المصفي ، بحسب الأحوال.

ويكون ميعاد تقديم الإقرار، أو الإقرارات الضريبية في هذه الحالة، خلال تسعين يوماً من تاريخ الممول أو المكلف.

ويجب على من عليه الالتزام بتقديم الإقرار، أو الإقرارات المذكورة، أداء الضريبة المستحقة بموجبها من مال تركه المتوفى، باعتبار أن الضريبة دين على المتوفى يجب أداؤها قبل توزيع التركة عملاً بقاعدة: " لا تركة إلا بعد سداد الديون".

ويلاحظ أن القانون الحالي قد ألغى الالتزام الذي كان مقرراً على ورثة المتوفى -وفقاً لنص الفقرة الأخيرة الملغاة من المادة ٧٩ من قانون الضريبة على الدخل بتقديم إخطار التوقف الذي حالت الوفاة عن تمكين الممول من القيام به خلال مدة الثلاثين يوماً للتوقف، مكتفياً بإلزامهم بتقديم الإقرارات الضريبية عن

الفترة أو الفترات الضريبية حتى تاريخ وفاة المورث، خلال مدة التسعين يوماً التالية للوفاة، وذلك تيسيراً على الورثة.

وتخفيفاً من الإجراءات التي كانت مقررة بالنص الملغى، حين كان عليهم تقديم إخطار بالتوقف بسبب الوفاة، خلال ستين يوماً من تاريخ الوفاة، ثم قيامهم بتقديم الإقرار الضريبي خلال الثلاثين يوماً التالية، جمع المشرع فى قانون الإجراءات الضريبية بين المدتين وجعلهما جميعاً تسعين يوماً من تاريخ الوفاة، وأن يقدم الورثة الإقرار الضريبي بدلاً عن الإخطار بالتوقف، باعتبار أن الإقرار الضريبي يمثل فى حقيقته إخطاراً بحالة المنشأة خلال الفترة الضريبية التى يقدم عنها، سواء كانت قد توقفت لوفاة صاحبها، أو استمر الورثة فى مزاولة النشاط بها بعد وفاته.

### **انقطاع الإقامة**

فى حال انقطاع إقامة الممول أو المكلف بمصر، فإن عليه أن يعجل بتقديم الإقرار الضريبي السنوى، وكذلك الإقرارات الدورية التى لم يحل الأجل المحدد لتقديمها فى الأحوال العادية، وذلك قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل. وإذا كان الانقطاع عن الإقامة لسبب خارج عن إرادة الممول أو المكلف لصدور قرار من الجهات المختصة بإبعاده عن البلاد أو ترحيله خارج مصر لأى سبب من الأسباب، مما أدى إلى اضطراره لمغادرة البلاد وانقطاع إقامته لسبب مفاجئ لم يكن بتوقعه، فإن التزامه بتقديم الإقرارات الضريبية يكون بالاختيار بين أن يتم خلال المواعيد الأصلية لها دون تعجيل، أو أن يعجل بتقديمها بعد تركه البلاد وقبل حلول آجالها، ويكون على ممثله القانونى القيام بهذا الالتزام نيابة عنه.

وفى كلا الحالتين يكاد يكون الالتزام بتقديم الإقرار صعب تحققه فى الواقع، خاصة إذا غادر الأجنبي البلاد، وانهى علاقته بممثله القانونى.

## التوقف عن مزاوله النشاط

إذا توقف الممول عن مزاوله النشاط كلياً بمصر، يكون عليه تعجيل ميعاد تقديم الإقرار الضريبي السنوى خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف. ويقصد بالتوقف الإنهاء الكلى للنشاط، ولا يسرى ذلك على حالات التوقف الجزئى عن بعض صور النشاط، أو إلغاء بعض الفروع، أو التعطل المؤقت عن العمل، حين تتوقف المنشأة بسبب انقطاع صاحبها عن مزاوله النشاط لمرضه، او لحصوله على إجازة مؤقتة، دون أن يقصد إنهاء العمل كلياً . ويقدم الإقرار الضريبي السنوى بسبب التوقف عن المدة من بداية السنة الضريبية للممول ، وحتى تاريخ التوقف، وبالرغم من أن المشرع قد استخدم لفظ الممول فى هذه الحالة مما يمكن تفسيره على أنه يتعلق بالإقرار الضريبي السنوى الخاص بضريبة الدخل، إلا أن الحكم يمكن أن يمتد ليشمل الإقرارات الدورية<sup>(١)</sup> التى تخص الفترة التى تم فيها

---

(١) لاحظت مصلحة الضرائب المصرية أن الممول الخاضع لكلا الضريبتين " ضريبة دخل، ضريبة مبيعات " عند توقف نهائياً عن النشاط ، ويتقدم بإخطار التوقف إلى إدارة ضريبة الدخل وفقاً للقانون ويتم محاسبته ضريبياً حتى تاريخ التوقف وحفظ ملفه الضريبي، ثم يتقدم إلى إدارة ضريبة المبيعات بمستندات التوقف لمحاسبته حتى تاريخ التوقف المعتمد من إدارة ضريبة الدخل، تبين أن إدارة ضريبة المبيعات لا تعتمد تاريخ التوقف الثابت بالمستندات المعتمدة من إدارة ضريبة الدخل وتطالب الممول بالاستمرار في تقديم الإقرارات الضريبية حتى يتم التحقق على الواقع من تاريخ توقف النشاط من خلال الإجراءات التى تقوم هي بها. الأمر الذى يحمل الممول أعباء إضافية لا مبرر لها، ويؤخر تحديد مركزه الضريبي بلا داعي ، فضلاً عما يؤدي إليه ذلك من إساءة العلاقة بين الممولين والمصلحة.

ولتبسيط الإجراءات والحد من تكرارها في مثل هذه الحالات ولسرعة تحديد الموقف الضريبي للممول في حالات التوقف النهائي عن النشاط واستناداً إلى أن تحديد تاريخ التوقف النهائي عن النشاط للممول أو المسجل من إحدى وحدات مصلحة الضرائب المصرية يسري حكماً في مواجهة جميع الوحدات التابعة لها ( راجع كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ٢٧ لسنة ٢٠٠٨).

التوقف، وتلك التي تخص فترات سابقة لم يحل ميعاد تقديمها خلال فترة الستين يوماً التي منحها المشرع لتقديم الإقرار في حالة التوقف.

ذلك لأن الغاية من تعجيل تقديم الإقرار السنوي هي نفسها التي بسببها يجب تعجيل الإقرارات الدورية، وهي أن يبادر الممول بأن يقدم الإقرارات التي كان يتعين عليه تقديمها قبل ميعادها، نظراً لتوقفه عن النشاط، حتى تتمكن مصلحة الضرائب من فحصها، وتقرير ما يلزم بشأنها، قبل أن تتغير سمات المنشأة أو طبيعتها أو الأنشطة التي تزاوُل من خلالها<sup>(1)</sup>.

### **التنازل عن كل أو بعض المنشأة**

إذا تنازل الممول إلى غيره عن كل المنشأة، أو بعضها وجب عليه أن يعجل بتقديم الإقرار الضريبي قبل أن يحل مواعده، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل.

ويقصد بالتنازل نقل ملكية بعض أو كل أصول المنشأة من صاحبها (المتنازل) إلى غيره (المتنازل إليه) .

وعلى المتنازل أن يقدم الإقرار المذكور عن كل أو بعض المنشأة أن يتقدم خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل بإقرار مستقل مبيّناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقاً بها المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح

---

<sup>(1)</sup> جاء في التعليمات التذكيرية بتاريخ ٢٠١٩/٢/٢ التي أصدرتها الإدارة المركزية للعمليات الضريبية بأنه "في حالة تقدم المسجل بطلب توقف نهائي وتسليم البطاقة الضريبية بضرائب الدخل وتم محاسبته ضريبياً وحفظ ملفه الضريبي ملف غير عامل، وتقدم بطلب إلغاء تسجيل بضرريبة القيمة المضافة، ففي هذه الحالة يكون المسجل غير مطالب بتقديم إقرارات بضرريبة القيمة المضافة يتم فحص هذه الحالات على وجه السرعة بمأموريات القيمة المضافة والانتهاء من تحديد موقفها على الحاسب الآلي، ويتم استكمال إجراءات استثناء مستحقات المصلحة طرف هؤلاء المسجلين حفاظاً على حقوق الخزانة العامة طبقاً للتعليمات الصادرة في هذا الشأن".

حتى تاريخ التنازل، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل (١).

### جزاء التأخر في تقديم الإقرار:

لا يسمح قانون الإجراءات الضريبية الموحد بالتأخر عن تقديم الإقرار، أو طلب مد أجل الإقرار (٢)، وألزم كل ممول أو مكلف بمراعاة هذه المواعيد، ثم أتاح له بعد أن يلتزم بتقديم الإقرار تعديله وفقاً لأحكام القانون.

ويترتب على تأخر الممول أو المكلف في تقديم الإقرار عن المدة المحددة، بما لا يجاوز سنتين يوماً، وذلك تبعاً لكل نوع منها، توقيع عقوبة الغرامة (٣) التي لا

---

(١) نقل المشرع في قانون الإجراءات الضريبية هذا النص من الفقرة الثانية - الملغاة - من المادة (٨٠) من قانون ضريبة الدخل، دون إجراء أى تغيير عليها.

(٢) يسمح قانون الإجراءات الضريبية اللبناني ولائحته التنفيذية للمكلف أن يطلب من الإدارة الضريبية المختصة تمديد مهلة تقديم الإقرار ( التصريح) لمدة شهر كحد أقصى، وذلك في حالة وجود أسباب جوهريّة تستدعي الاستجابة لهذا الطلب، وقد بينت المادة (٣٢) من هذه الأسباب: الأسباب الصحية الجدية، وفقدان أو تلف المستندات والسجلات المحاسبية الضرورية لتقديم الإقرار، والعطل الطارئ في نظام الميكنة.

ويسمح قانون الإجراءات الضريبية في فيتنام (المادة ٣٣) بمد الإقرار نتيجة لكارثة طبيعية، أو حرائق أو حادثة، وذلك لمدة لا تتجاوز الثلاثين يوماً، على أنه يشترط لطلب المد أن يتقدم به الممول قبل انتهاء الموعد الأصلي لتقديم الإقرار، مع بيان الأسباب لطلب المد، مؤيداً بالمستندات.

ويترك قانون الإجراءات الضريبية الكيني سلطة السماح بمد أجل الإقرار إلى الإدارة الضريبية، إذا قبلت الأسباب التي تضطر الممول إلى تأخير ميعاد الإقرار، ولكن دون السماح بتأخير أداء ضريبة الإقرار تبعاً لذلك.

ويجيز قانون الإجراءات الضريبية الأوغندي الصادر عام ٢٠١٤ بأن يطلب الممول قبل نهاية ميعاد تقديم الإقرار مد أجل تقديمه لمدة لا تتجاوز تسعين يوماً، ومع ذلك يسمح للممول إذا ما تأخر في تقديم طلب مد الإقرار قبل انتهاء الميعاد الأصلي لتقديم الإقرار، أن يعطى أجلاً إضافياً يقدم فيه هذا الإقرار بعد الميعاد، إذا قبلت الإدارة الضريبية الأسباب التي تبرر تخلفه عن طلب المد قبل انتهاء الميعاد الأصلي،

(٣) المادة ٦٩/أ من القانون.

تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين الف جنيه، مع إلزامه بأداء الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة عليه قانوناً .

فإذا تجاوزت مدة التأخير الستين يوماً المذكورة، تكون العقوبة <sup>(١)</sup> الغرامة التي لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز مائتي ألف جنيه. وتضاعف هذه العقوبة ، في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات.

### **الإقرار الضريبي المعدل**

ذهب فريق من الفقهاء إلى أنه <sup>(٢)</sup> من حق الممول أن يسحب إقراره الذى قدمه، ويقدم إقراراً آخر بدلاً عنه، كما أن <sup>(٣)</sup> له أن يعدل ما ورد فى الإقرار - بعد تقديمه - ويظل هذا الحق قائماً إلى أن يصبح الربط نهائياً .

وأن هذا الإقرار كما لا يقيد الإدارة الضريبية، ولها أن تطرحه وتلجأ إلى التقدير، لا يقيد أيضاً الممول الذى له أن يعدل الإقرار الذى قدمه إذا تبين له أنه يخالف الواقع أو القانون.

وقد أكد القضاء هذا الرأى بقوله <sup>(٤)</sup> " إن الصحيح فى فقه الضرائب أن للممول الحق فى العدول عن إقراره، وتقديم إقرار آخر بدلاً عنه إلى أن يتم ربط الضريبة".

وتدخل المشرع - فى قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - وقرر حق الممول فى تعديل الإقرار، بالضوابط التى نص

---

(١) المادة ٧٠ من القانون.

(٢) د. دويدع رزق بدوى : الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٤، ص ١٤ .

(٣) د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق، جامعة الأسكندرية، ١٩٦٠، ص ١١١، وص ١١٢ .

(٤) محكمة المنصورة الابتدائية، القضية رقم ١١٢٧ لسنة ١٩٤٦، جلسة ٢٠/٢/١٩٤٦ .

عليها<sup>(١)</sup>، ثم أعاد تنظيم هذا الحق بقانون الإجراءات الضريبية الموحد، حيث أعطى المشرع للممول أو المكلف - في حالات معينة - الحق في تعديل الإقرار، ونظم هذا الحق بنصوص قانونية، وردت في المادتين ٣٣ و ٣٤ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، على النحو التالي:

### النص القانوني

مادة (٣٣): "يجب على الممول إذا اكتشف خلال السنة التالية لتاريخ انتهاء الميعاد المحدد لتقديم الإقرار السنوي المنصوص عليه في البند (ج) من الفقرة الأولى من المادة (٣١) من هذا القانون سهواً أو خطأً في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه لمأمورية الضرائب المختصة أن يتقدم بإقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ.

وإذا قام الممول بتقديم الإقرار المعدل خلال ثلاثين يوماً من انتهاء الميعاد القانوني لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي.

ويكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة التي تباشر نشاطاً مما يخضع للضريبة تقديم إقرار نهائي على النموذج المعد لهذا الغرض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها، وتؤدى فروق الضريبة من واقعها. وفي حالة تقديم إقرار معدل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة من هذه المادة، لا يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار تهريباً ضريبياً.

ويجوز للمكلف أن يقدم إقراراً معدلاً عن الإقرار السابق تقديمه في الميعاد ويسقط حق الممول أو المكلف في تقديم إقرار معدل في الحالتين الآتيتين:  
١ - اكتشاف إحدى حالات التهرب الضريبي.

<sup>(١)</sup> المادة رقم (٨٧).

٢- الإخطار بالبدء في إجراءات الفحص وفقاً لأحكام الفقرة الأولى من المادة (٤١) من هذا القانون .

مادة (٣٤): إذا تقدم الممول أو المكلف بإقرار معدل متضمناً ضريبة أقل من الضريبة الواردة بالإقرار الأصلي ، فلا يحق له استرداد أو تسوية فرق الضريبة إلا بعد مراجعة المصلحة وتأكيداً من صحة الاسترداد أو التسوية ، وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ تقديمه طلب الاسترداد أو التسوية" .

وتقابل المادة (٣٣) من قانون الإجراءات الضريبية المادة (٨٧) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل، أما المادة (٣٤) فهي مستحدثة.

وتبين هاتان المادتان متى يجوز فيها تقديم الإقرار المعدل، أثره بالنسبة للإقرار الأصلي، واستحدثت هذه المادة حقاً للمكلف بأن يقدم الإقرار المعدل.

#### **متى يجوز للممول أو المكلف أن يقدم الإقرار المعدل ؟**

يجوز للممول أن يقدم إقراراً معدلاً للإقرار الأصلي، إذا اكتشف أنه خلال السنة التالية لتاريخ انتهاء الميعاد المحدد لتقديم الإقرار السنوي المتعلق بضريبة الدخل سهواً أو خطأ. وفي هذه الحالة يحق لهذا الممول<sup>(١)</sup> أن يقدم الإقرار المعدل لهذا الإقرار الأصلي إلى مأمورية الضرائب المختصة بعد أن يقوم بتصحيح السهو والخطأ.

وكان المشرع في المادة (٨٧) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل تعطى للممول حق تعديل الإقرار الخاطئ خلال فترة تقادم الضريبة، أي خلال الخمس سنوات التالية للسنة التي يقدم عنها هذا الإقرار، ولا يمنعه من هذا التعديل إلا

---

(١) كان القانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ قد أجاز لمصلحة الضرائب عند الاقتضاء، ولأسباب يكون تقديرها موكولاً إليها وحدها، أن تمنح مهلة أخرى لا تتجاوز شهراً لتقديم الإقرار . ويكون منح هذه المهلة بناءً على طلب يقدمه الممول إلى المأمورية المختصة قبل انتهاء المهلة المحددة لتقديم الأقرارات، على أن يتضمن الطلب الأسباب التي يستند إليها في عدم تقديم الإقرار في الميعاد القانوني.

أن<sup>(١)</sup> تكون مصلحة الضرائب قد سبقت الممول<sup>(٢)</sup> واكتشفت أن الممول قد استعمل طرقاً احتيالية، فأتى قانون الإجراءات الضريبية بحكم مختلف، قلص فيه المدة التي يجوز للممول أن يعدل فيها إقرار ضريبة الدخل إلى سنة واحدة<sup>(٣)</sup>، هي السنة التالية لتاريخ انتهاء الميعاد المحدد لتقديم هذا الإقرار. وهذه المدة قدر المشرع أنها كافية لأن يراجع الممول إقراره، ويكتشف ما وقع فيه من خطأ أدى إلى زيادة الضريبة المستحقة عليه، أو نقصانها عما كان يجب عليه أدائه، وحتى لا يكون المركز الضريبي للممول، ومن ثم حق الخزنة العامة غير مستقر لمدة طويلة.

ويثور التساؤل عن مدى تطبيق هذا الحكم على الإقرارات السابق تقديمها قبل تاريخ العمل بقانون الإجراءات الضريبية الموحد (أى قبل ٢٠ أكتوبر ٢٠٢٠)، هل يحق للممول أن يعدلها خلال فئة الخمس سنوات، أم أنها كالإقرارات التي تقدم بعد تاريخ العمل بهذا القانون لا يجوز تعديلها إلا خلال السنة التالية لتاريخ تقديمها، مما يؤدي عملاً إلى قصر الحق فى التعديل على آخر إقرار قدمه الممول قبل تاريخ العمل بقانون الإجراءات الضريبية.

ويميل رأى إلى أن تظل الإقرارات السابق تقديمها قبل تاريخ العمل بقانون الإجراءات الضريبية الموحد قابلة للتعديل خلال الخمس سنوات التالية لتاريخ تقديمها، ما لم تكن مصلحة الضرائب قد اكتشفت الوسائل الاحتياطية فى

---

(١) أنظر المادة رقم (١١٢) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل.

(٢) يقرر قانون الإجراءات الضريبية الفيتنامى (المادة ٣٤) بأن للممول الحق فى تعديل الإقرار من تاريخ تقديمه إلى أن تعلن إدارة الضرائب عن قيامها بالفحص.

(٣) اتجهت بعض الدول إلى تخفيض المدة التي يسمح فيها بتعديل الإقرار، ومن ذلك كينيا، حيث أتاح قانون الإجراءات الضريبية *Tax Procedures Act No. 29 of 2015* للممول أن يعدل الإقرار خلال خمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الأصلي، بدلاً من سبع سنوات التي كان يتيحها قانون ضريبة الدخل.

تقديمها، وذلك بحجة أن للممولين - بالنسبة لهذه الإقرارات- حقاً مكتسباً لا يجوز المساس به، وأن الإقرارات التي تقدم بعد تاريخ العمل بقانون الإجراءات الضريبية الموحد هي التي يقتصر الحق في تعديلها خلال السنة التالية فقط إعمالاً للأثر الفوري لهذا القانون.

ونرى أن هذا القول غير سديد، ذلك لأن تطبيق القانون بأثر فوري، يعنى على ما استقر عليه الفقه والقضاء<sup>(١)</sup>، تطبيق القانون الجديد على كل واقعة بدأت بعد تاريخ به، وكذلك على كل واقعة بدأت في ظل العمل بالقانون السابق، ولم تكتمل حتى بدء تطبيق القانون الجديد، فإذا كان الممول لم يقم بتعديل الإقرار حتى تاريخ العمل بالقانون الجديد، فإن واقعة التعديل هذه يسرى بشأنها القانون الجديد.

كما أن الحق المكتسب والاحتفاظ به، لا يكون كذلك إلا بقانون، ينص على ذلك صراحة، كما هو الحال في قانون الاستثمار - رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧ الذى نص صراحة على أن تتمتع المنشآت والمشروعات الاستثمارية بالمزايا الممنوحة لها بالقوانين السابقة عليه.

كما نص عليه قانون الضريبة على الدخل في مادته الثالثة بالنسبة للمنشآت التي تمتعت بإعفاءات قبل أن تلغى اعتباراً من تاريخ العمل، إذ أنه<sup>(٢)</sup> من حق المشرع لاعتبارات من العدالة والمصلحة العامة يستقل هو بتقدير مبرراتها

---

(١) أنظر في ذلك، على سبيل المثال حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٨٩٣ لسنة ٧١ق، جلسة ٢٠١٣/١/٢٧ الذى جاء فيه أن " الأصل المقرر من أن القانون يسرى بأثر فوري على المراكز القانونية التي تتكون بعد نفاذه سواء في نشأتها أو في إنتاجها أثارها أو انقضاءها وهو لا يسرى على الماضى ، فالمراكز القانونية التي نشأت واكتملت فور تحقق سببها قبل نفاذ القانون الجديد ، تخضع للقانون القديم الذى حصلت في ظله ، أما المراكز القانونية التي تنشأ وتكتمل خلال فترة من الزمان فإن القانون القديم يحكم العناصر والآثار التي تحققت في ظله ، في حين يحكم القانون الجديد العناصر والآثار التي تتم بعد نفاذه. "

(٢) حكم النقض في الطعن رقم ٤٨٠ لسنة ٣٧ ق، جلسة ١٩٧٤/٢/٩.

ودوافعها أن يعدل في المراكز القانونية القائمة بحيث يمتنع التمسك بالحق المكتسب.

وأجاز قانون الإجراءات الضريبية الموحد للمكلف أن يقدم إقراراً معدلاً للإقرار السابق تقديمه في الميعاد. ويسرى ذلك على الإقرارات الشهرية التي يلتزم المكلف بتقديمها تطبيقاً لقانون الضريبة على القيمة المضافة. وفي كلا الحالتين يجب أن يكون الحق في تعديل الإقرار قاصراً على آخر إقرار قدمه الممول أو المكلف، ولا يمتد ذلك إلى الإقرارات السابقة على الإقرار الأخيرة.

ولم يحدد المشرع المقصود بالسهو *omission* والخطأ *error*، مما يمكن تفسيره بفهم اللفظ المقابل، فالسهو يقابل التذكر، والخطأ يقابل الصواب، ومن ثم يكون كلاً من السهو والخطأ سبباً لعدم إدراج الحقيقة في الإقرار، سواء ذلك كان راجعاً إلى غفلة من المقر بسبب نسيانه أو سهوه، أو راجعاً إلى الفهم غير الصحيح للأمر.

ويمكن القول أن للممول أن يعدل إقراره الضريبي لاكتشاف أنه قد أخطأ بنسيانه عنصراً من عناصر الإقرار، أو لم يحالفه الصواب في تقديره. سواء كان الخطأ في التعبير (وهو ما يعرف بالخطأ المادي والحسابي) أو كان الخطأ في التفكير، الذي ينعكس على وعاء الضريبة وقيمتها ومدى الإعفاء منها. ومن أمثلة ذلك: مجرد تغيير بعض البنود الواردة في الإقرار، كإضافة مبلغ أغفله الممول في إقراره أو عدم الموافقة على إستبعاد مبلغ معين بإعتباره من التكاليف أو إستبعاد مبلغ من المصروفات غير مؤيد بالمستندات جرى العرف أو العادة على عدم وجود مستندات لها، أما خصم نسبة مئوية جزافاً من كامل المصروفات الحقيقية، فلا يعتبر هذا الإجراء من قبيل تصحيح القرار أو

تعديله<sup>(١)</sup>. ويلاحظ أن المشرع قد قصر الحق في تعديل إقرار ضريبة الدخل السنوى على حالتى الخطأ والسهو، ولم ينص على هاتين الحالتين فقط فى الإقرار الشهرى الخاص بقانون الضريبة على القيمة المضافة، مما يقتضى القول أن تعديل إقرار الضريبة على القيمة المضافة أو إقرار ضريبة الجدول يتم فى حالتى الخطأ والسهو والحالات الأخرى التى يرى الممول تداركها فى إقراره المعدل.

### **أثر تقديم الإقرار المعدل**

فرق المشرع بين تقديم الإقرار الضريبي السنوى خلال ثلاثين يوماً من انتهاء الميعاد القانونى لتقديم الإقرار، وبين ما يقدم بعد هذا الميعاد. واعتبر تقديم الإقرار المقدم خلال الثلاثين يوماً من انتهاء الميعاد القانونى لتقديم الإقرار بمثابة الإقرار الأسمى، مما يستلزم عدم توقيع مقابل تأخير من اليوم التالى لانتهاج الميعاد المحدد لتقديم الإقرار إلى يوم تقديمه بعد تعديله خلال فترة الثلاثين يوماً المذكورة، وإذا تجاوزت ميعاد تقديم الإقرار هذه الفترة وجب حساب مقابل تأخير عنها.

كما ينظر إلى الإقرار المعدل خلال الثلاثين يوماً المذكورة على أنه الإقرار الأسمى، مما يقتضى طرح الإقرار قبل تعديله، والاعتداد بما جاء بهذا الإقرار المعدل.

ولا يعتبر الإقرار المعدل نتيجة الخطأ أو السهو تهرباً ضريبياً، مهما كان حجم السهو أو الخطأ. وعلى الممول إثبات أنه قد وقع فى سهو أو خطأ بأدلة مبررة يقبلها المنطق وطبائع الأشياء.

وإذا ترتب على تقديم الممول أو المكلف إقراراً معدلاً حساب الضريبة المستحقة بناءً عليه بأقل من الضريبة الواردة فى إقراره الأسمى، فلا يكون له الحق فى

(١) طعن رقم ١٦٢ لسنة ٤٤ ق جلسة ١٩٧٨/٢/١٤.

استرداد أو تسوية الفرق بين الضريبة التي أداها بالإقرار الأصلي والضريبة المستحقة وفقاً للإقرار المعدل إلا بعد أن تقوم مصلحة الضرائب بمراجعة الإقرارين - الأصلي والمعدل - للتأكد من صحة الفروق الناتجة عن التعديل، وحقه في استرداده أو إجراء تسوية بين الفرق المستحق له وما يكون في ذمته من ضرائب للخزانة العامة.

وتلتزم مصلحة الضرائب أن تقوم بهذه المراجعة خلال ستة أشهر من طلب الممول أو المكلف استرداد الفروق الضريبية الناتجة عن الإقرار المعدل أو تسويتها.

### **إقرارات بنوك شركات القطاع العام والأشخاص الاعتبارية العامة**

أجاز القانون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة التي تباشر نشاطاً مما يخضع للضريبة تقديم إقرار نهائي على النموذج المعد لهذا الغرض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها ، وتؤدي فروق الضريبة من واقعها .

ويرجع هذا الحكم الخاص إلى أن الجمعية العامة في الشركات المساهمة هي التي تملك وحدها اعتماد الميزانية التي يعدها مجلس الإدارة وتعيين الأرباح الصافية القابلة للتوزيع.

ومن ثم <sup>(١)</sup> فإن حق المساهم أو غيره من ذوي الحقوق في الربح لا ينشأ إلا من تاريخ اعتماد الجمعية العامة لهذه الأرباح، أما قبل هذا التاريخ فلا يكون للمساهم أو غيره من ذوي الحقوق سوى مجرد حق احتمالي لا يبلغ مرتبة الحق الكامل إلا بصدور قرار الجمعية العامة بإقرار الميزانية وتعيين القدر الموزع من الأرباح الصافية. ولذلك فإننا نتساءل عن الحكمة التي جعلت هذا الحكم خاصاً بالإقرارات الضريبية التي تقدمها البنوك وشركات القطاع العام

(١) حكم النقض رقم ٤٦٠ لسنة ٣٦ق، جلسة ١١/٣٠/١٩٧١.

والأشخاص الاعتبارية العامة دون غيرها من الأشخاص الاعتبارية الخاصة كالشركات المساهمة؟، مما يشكل - فى رأينا- تمييزاً غير مبرر. وبينت اللائحة التنفيذية<sup>(١)</sup> لقانون الإجراءات الضريبية بأن تقدم البنوك المملوكة أسهماً بالكامل للدولة وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة التي تباشر نشاطاً مما يخضع للضريبة أن تقدم فى المواعيد المقررة قانوناً إقراراً أولياً، على أن يكون لها تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها على النموذج رقم (٢٩)، وأداء فروق الضريبة المستحقة من واقعه، وذلك حتى لا يتأخر تقديم الإقرار لهذه الجهات إلى حين اعتماد الجمعيات العمومية لحساباتها، لاختلاف هذه المواعيد عن الميعاد النهائي لتقديم الأشخاص الاعتبارية الأخرى لإقراراتها، وما قد يؤدي ذلك إلى تأخير أداء الضريبة المستحقة عليها.

وإذا ترتب على اعتماد الجمعيات العمومية لحسابات هذه الجهات تعديل فى حساب الضريبة، وجب أن تقدم الضريبة إقراراً نهائياً، على النموذج رقم (٢٩).

وإذا تبين من الإقرار النهائي اختلاف فى تحديد الضريبة المستحقة وجب أداء فرق الضريبة الناتجة عن خصم الضريبة المؤداة مع الإقرار النهائي من الضريبة التي دفعت فى الإقرار الابتدائي .

ولم يتضمن القانون أو لائحته التنفيذية حكماً فى حالة ما تكون الفروق الضريبية بالسالب، أى لصالح الجهة التي قدمت الإقرار الابتدائي، عندما يتبين من الإقرار النهائي أن الضريبة التي تستحق على الجهة أقل مما دفعته بالفعل.

---

(١) المادة رقم (٣٢) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية.

ونرى أن هذا الفرق لا يؤدي إلى الجهة التي قدمت الإقرار إلا بعد مراجعة مصلحة الضرائب للإقرارين - الابتدائي والنهائي - فإذا تبين لها صحة ما جاء في الإقرار النهائي من حق للجهة في الفروق الضريبية بادرت المصلحة برده إلى هذه الجهة وفقاً للقواعد العامة لرد ضريبة الإقرار المقررة بالقانون. وإذا قدم الإقرار المعدل في هذه الحالة، فإن الخطأ أو السهو الواقع على الإقرار الأولى لا يعتبر تهرباً ضريبياً.

### **سقوط الحق في تعديل الإقرار**

يظل حق الممول والمكلف قائماً في تعديل الإقرار الضريبي السنوي طالما لم يحل ميعاد الإقرار الضريبي التالي له، ولو تجاوزت المدة الثلاثين يوماً التي اعتد فيها المشرع باعتبار الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي. ومع ذلك فإنه - كقاعدة عامة - يسقط حق الممول أو المكلف في تقديم الإقرار المعدل في الحالتين الآتيتين:

- ١- اكتشاف المصلحة إحدى حالات التهرب الضريبي، ويكون ذلك بأول إجراء ثبت من خلاله علم المصلحة بقيام حالة من حالات التهرب الضريبي، سواء بنفسها، أو من خلال المعلومات التي تحصلت عليها من الغير.
  - ٢- إخطار الممول أو المكلف بالبدء في إجراءات فحص الإقرار الأصلي وفقاً لأحكام الفقرة الأولى من المادة ٤١ من قانون الإجراءات الضريبية<sup>(١)</sup>.
- ويعنى سقوط الحق في الإجراء انقضاء الحق في القيام بهذا الإجراء كجزء على تجاوز المواعيد القانونية المحددة لمباشرة الإجراءات خلالها، ويمتنع

---

(١) تنص المادة (٤٠) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني على أنه: "١- إذا اكتشف المكلف أن التصريح الذي تقدم به للإدارة الضريبية يتضمن خطأً أو إغفالاً ينتج عنه ضريبة إضافية، يحق له أن يتقدم بتصريح معدل يبين فيه الخطأ أو الإغفال الحاصل، وأن يسدد الضريبة الناقصة وملحقاتها في حال توجبها، على أن يتم التعديل بتاريخ سابق لتاريخ صدور أمر مهمة التدقيق عن الفترة الضريبية موضوع التصريح....".

تجديده<sup>(١)</sup>. مما يعنى أن ليس للممول أو المكلف الحق فى تعديل الإقرار بعد توافر أى من الحالتين السابقتين.

### **الالتزام بتقديم المعلومات اللازمة لتسعير المعاملات**

إذا كان للممول، أو المكلف، معاملات مع أشخاص مرتبطة به، يمكن أن يكون لها تأثير في تحديد الوعاء الضريبية، من خلال ما يتفق عليه الأشخاص المرتبطون فيما بينهم ، على تحديد أسعار أو أثمان لقيم هذه المعاملات، على خلاف الأسعار أو الأثمان التي تحدد لذات المعاملة بين أشخاص مرتبطين، فإن المشرع يوجب على هذا الممول، أو المكلف، أن يقدم لمصلحة الضرائب المستندات الخاصة بالمعاملات التي تتم بينه وبين الأشخاص المرتبطين معه، لتمكينها من تحديد السعر أو الثمن الحقيقي أو المحايد لهذه المعاملة، ومن ثم تحديد وعاء الضريبة على نحو صحيح.

وقد حدت المادة ١٢ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد الإجراءات التي يتعين على الممول اتباعها للإفصاح عن المعاملات المرتبطة، وبينت المادة (١٣) منه مواعيد تقديم المستندات المطلوبة ، وجزاء عدم الالتزام بهذه الإجراءات:

### **النص القانوني**

مادة (١٢): "يلتزم كل شخص لديه معاملات تجارية أو مالية مع أشخاص مرتبطة بأن يقدم للمصلحة المستندات التالية الخاصة بمعاملاته التجارية والمالية لتسعير المعاملات :

( أ ) الملف الرئيس : ويشمل المعلومات اللازمة عن جميع أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة .

---

(١) د. محمود محمد هاشم: قانون القضاء المدنى، الجزء الثانى، دار الفكر العربى، القاهرة، ص ٢٢٥.

(ب) الملف المحلى : ويشمل المعاملات البيئية للممول المحلى وتحليلاتها .  
(ج) التقرير على مستوى كل دولة على حدة : ويشمل المعلومات المتعلقة  
بمجموعة الأشخاص المرتبطة فيما يخص توزيع دخل مجموعة الشركات على  
مستوى العالم والضرائب المسددة من جانب المجموعة ، وعدد العاملين  
لديها، ورأس المال ، والأرباح المحتجزة ، والأصول الملموسة للمجموعة في  
كل دولة ، وتحديد الدول التي تمارس فيها المجموعة أنشطتها ، وكذلك  
المؤشرات الخاصة بمكان ممارسة النشاط الاقتصادي عبر مجموعة  
الأشخاص المرتبطة .

ويجوز للوزير أو من يفوضه الإعفاء من تقديم تقرير على مستوى كل دولة  
على حدة المشار إليه وفقاً لظروف كل شركة ، وبما يتفق مع الممارسات  
الدولية .

ويكون للمصلحة حال الإخلال بالالتزام المنصوص عليه في الفقرة الأولى  
من هذه المادة ، وضع قواعد التسعير التي تراها ملائمة ، وذلك دون الإخلال  
بحق الشركة في الطعن والاعتراض على قرار المصلحة ، وفقاً لما تبينه  
اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

ويعفى الشخص الذى تنطبق عليه أحكام الفقرة الأولى من هذه المادة الذى لا  
يتعدى إجمالي قيمة تعاملاته مع أشخاص مرتبطة خلال الفترة الضريبية  
مبلغ ثمانية ملايين جنيه من أحكام البندين (أ ، ب) المشار إليهما ، ويجوز  
بقرار من الوزير زيادة هذا المبلغ . ويحدد الدليل الإرشادي الذى يصدره  
الوزير القواعد والإجراءات المنظمة لما ورد بالفقرة الأولى من هذه المادة" .

ويقع هذا الالتزام، على كل شخص، طبيعياً أو اعتبارياً مقيماً، أو شخص  
اعتبارى غير مقيم يمارس النشاط من خلال منشأة دائمة بمصر، إذا كان لديه  
معاملات تجارية ومالية مع شخص أو أكثر تجمعهم معهم علاقات ارتباط.

ويقصد بالمعاملات التجارية والمالية في تطبيق حكم الفقرة الأولى من المادة (١٢) من القانون، جميع المعاملات التي يقوم بها الممول مع أشخاص مرتبطة، ومنها<sup>(١)</sup> على سبيل المثال لا الحصر:

- \* بيع وشراء السلع والخدمات باختلاف أنواعها.
- \* بيع وشراء الأصول.
- \* استرداد المصروفات. \* الإتاوات.
- \* القروض باختلاف أنواعها وتسميتها بما في ذلك التسهيلات الائتمانية.
- \* شراء أو بيع الأوراق المالية.
- \* شراء أو بيع العقود أو التنازل عنها.
- \* شراء أو بيع الأصول غير الملموسة.

ولا يعفى من هذا الالتزام إلا الشخص الذي لا يتعدى إجمالي قيمة تعاملاته مع الأشخاص المرتبطة خلال الفترة الضريبية مبلغ ثمانية ملايين جنيه. ويجوز لوزير المالية زيادة هذا المبلغ .

ويحسب حد الإعفاء على أساس إجمالي قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة من الإيرادات والمصروفات خلال السنة المالية للممول وليس صافي تلك المعاملات<sup>(٢)</sup>.

ويرجع في تعريف الشخص المرتبط إلى التعريف الوارد في المادة (١) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد المقصود بالشخص المرتبط. فإذا كانت المعاملة بين أى من الأشخاص المرتبطين، فى أى حالة من الحالات المذكورة، وجب على الشخص أن يقدم إلى مصلحة الضرائب المستندات الخاصة بهذه المعاملة، من خلال:

---

(١) المادة رقم (١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون.

(٢) المادة رقم (١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون.

**الملف الرئيسي:** الذى يشتمل على المعلومات اللازمة عن جميع أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة، يذكر البيانات الخاصة بكل منهم ، ووجه أو دلائل الارتباط وفق الحالات المذكورة فى المادة (١) فى كل من قانون الضريبة على الدخل وقانون الضريبة على القيمة المضافة، ونشاط كل منهم.

يلتزم كل شخص مرتبط بتقديم الملف الرئيسي حتى وإن كان مركزه الرئيسي مقيماً في دولة لا تشترط تقديم هذا الملف طبقاً لأحكام المادة (١٢) من القانون، وفى هذه الحالة يصبح أقصى موعد لتقديم الملف الرئيسي هو نفس موعد تقديم الملف المحلى.

ويكون الميعاد المحدد لتقديم الملف الرئيسي وفقاً للآتي:

\*إذا كانت الشركة الأم مقيمة خارج مصر، يكون تحديد موعد تقديم الملف الرئيسي وفقاً لتاريخ تقديم الملف الرئيسي في دولة إقامة الشركة الأم.  
\*إذا كانت الشركة الأم مقيمة بمصر، يكون تحديد موعد تقديم الملف الرئيسي وفقاً لتاريخ تقديم الملف المحلى.

(ب) **الملف المحلى:** ويشتمل على بيانات المعاملات التى تتم بين الممول والأشخاص المرتبطين به، وخاصة عندما يكون الممول مقيماً فى مصر أو له نشاط خاضع للضريبة بها ( الممول المحلى) وأشخاص مرتبطين معه موجودين فى الخارج، على أن يتم من خلال هذا الملف تحليل المعاملات البيئية، تحليلاً يساعد مصلحة الضرائب على تحديد السعر المحايد أو الحقيقة لكل معاملة تتم بينهم.

ويقدم هذا الملف خلال شهرين من تاريخ تقديم الممول الذى يعمل فى مصر لإقراره الضريبي السنوى إلى مصلحة الضرائب المصرية.

(ج) **التقرير على مستوى كل دولة،** حيث يتعين على الممول أن يقدم إلى مصلحة الضرائب المعلومات المتعلقة بمجموعة الأشخاص المرتبطة معه، وذلك فيما يخص توزيع دخل مجموعة الشركات على مستوى العالم، والضرائب

المسددة من جانب المجموعة ، وعدد العاملين لديها، ورأس المال ، والأرباح المحتجزة ، والأصول الملموسة للمجموعة في كل دولة ، وتحديد الدول التي تُمارس فيها المجموعة أنشطتها ، وكذلك المؤشرات الخاصة بمكان ممارسة النشاط الاقتصادي عبر مجموعة الأشخاص المرتبطة.

ومن الواضح أن هذا التقرير يخص الشركات دولية النشاط التي تعمل في أكثر من دولة، إذا كان الممول إحدى شركات المجموعة الدولية، سواء كان شركة تابعة أو شركة شقيقة، ولم يتعرض النص لشركات المجموعة المحلية، أى التي تعمل في مصر، إذا كان الممول إحدى شركاتها التابعة أو الشقيقة. ويقدم هذا التقرير إلى مصلحة الضرائب المصرية خلال عام من نهاية السنة الضريبية المتعلقة بالفحص والربط.

ولقد فوض المشرع وزير المالية بأن يصدر دليلاً إرشادياً يبين القواعد والإجراءات المنظمة لهذا الالتزام. ويعد هذا الدليل الإرشادي هو الأساس الحاكم لما يجب أن يتضمنه الملف الرئيسي والملف المحلي وتقرير / إخطار على مستوى كل دولة على حدة، من بيانات وأقسام ومعلومات وقواعد. ولا يُعدّ فنياً وقانونياً بتقديم الملف المحلي أو الرئيسي أو تقرير / إخطار على مستوى كل دولة على حدة، حال عدم استيفاء البيانات والأقسام والمعلومات والقواعد المشار إليها. وتلتزم جميع الأشخاص الاعتبارية، بما فيها الشركات العاملة بنظام المناطق الحرة والمنشآت الدائمة للأشخاص الاعتبارية غير المقيمة، بتقديم تقرير / إخطار على مستوى كل دولة على حدة - حسب الأحوال - وفقاً لما يحدده الدليل الإرشادي الصادر من الوزير<sup>(١)</sup>.

---

(١) المادة رقم (١٤) من اللائحة التنفيذية.

ويجيز القانون لوزير المالية إعفاء الممول أو المكلف من هذا التقرير، وذلك على ضوء ظروف كل شركة، وبما يتفق مع الممارسات الدولية في هذا الشأن.

ويترتب على وفاء الممول أو المكلف بالتزامه بتقديم كل من الملف الرئيس، والملف المحلى والتقرير ( ما لم يكن معفى منه ) ، التزمّت المصلحة بقواعد تسعير المعاملات المرتبطة على ضوء المستندات المؤيدة لها، إذا كانت صحيحة وأمينة.

وإذا أخل الممول بهذا الالتزام بعدم تقديم المستندات المطلوبة على نحو تام وصحيح، كان لمصلحة الضرائب الحق في أن تتبع قواعد تسعير هذه المعاملات التي تراها ملائمة لطبيعة كل معاملة وظروفها، وفقاً لخبراتها أو حالات المثل أو وفق أى معيار آخر مناسب.

ويجوز للممول الطعن والاعتراض على قرار المصلحة فيما يتعلق بالقواعد التي اتبعتها المصلحة لتسعير المعاملات بخلاف ما تراه الشركة. وفي هذه الحالة يقع عليه عبء الإثبات وفقاً لأحكام المادة (٤٠) من القانون<sup>(١)</sup>.

### **جزاء الإخلال بالالتزام**

حدد قانون الإجراءات الضريبية الجزاءات التي تفرض على الممول الذي يخل بالتزامه بعدم تقديم المستندات المطلوبة وفق المادة ١٢ من القانون، أو التأخير في تقديمها عن المواعيد المقررة بالمادة (١٣) من ذات القانون.

### **النص القانوني**

الفقرة الأخيرة من المادة ١٣: "ويلتزم كل شخص لديه معاملات تجارية أو مالية مع أشخاص مرتبطة حال الإخلال بالالتزام المنصوص عليه في الفقرة

---

(١) المادة رقم (١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون.

الأولى من المادة (١٢) من هذا القانون ، والفقرة الأولى من هذه المادة بأن يؤدي للمصلحة مبلغاً يعادل:

(١%) من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة التي لم يقر عنها في حالة عدم الإفصاح ضمن الإقرار الضريبي عن المعاملات مع الأشخاص المرتبطة طبقاً لنموذج الإقرار.

(٣%) من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة في حالة عدم تقديم الملف المحلي.

(٣%) من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة في حالة عدم تقديم الملف الرئيسي.

(٢%) من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة في حالة عدم تقديم التقرير أو الإخطار علي مستوي كل دولة علي حدة.

ولا يجوز أن تزيد قيمة المبلغ المشار إليه علي ما يعادل (٣%) من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة حال تعدد المخالفات سائلة الذكر".

ويتمثل الجزاء في أداء مبلغ مالي يتراوح ما بين ١% إلى ٣% من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة، تبعاً لنوع المخالفة. بشرط أن لا تزيد قيمة هذا الجزاء على ٢% من قيمة المخالفات، ولو تعددت المخالفات.

نصت المادة ١٣ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ المعدل بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ على الجزاءات المالية التي توقع على الممول حال إخلاله بالالتزام المقرر عليه وفق المادة ١٢ سائلة الذكر.

وبينت اللائحة التنفيذية<sup>(١)</sup> كيفية حساب هذا الجزاء بأن يؤدي الممول مبلغاً للمصلحة يعادل ١% من قيمة المعاملات التي لم يفصح عنها في إقراره

(١) المادة (رقم ١٦ ) من اللائحة التنفيذية للقانون.

السنوي لضريبة الدخل، ولا يتجاوز عن تحصيل هذا المبلغ حتى ولو قام الممول بالإفصاح عن هذه المعاملات ضمن الملف المحلي أو الرئيسي. وفى حالة تجاوز المهلة القانونية لتقديم الملف الرئيسي أو المحلي أو تقرير/ إخطار على مستوى كل دولة على حدة، تقوم<sup>(١)</sup> المصلحة بمطالبة الممول بأن يؤدي مبلغاً للمصلحة نظير عدم الالتزام بأحكام الفقرة الأولى من المادة (١٢) من القانون على نموذج رقم (٣ سداد).

كما يكون حساب قيمة المبالغ المؤداة للمصلحة نظير عدم الالتزام بأحكام الفقرة الأولى من المادة (١٢) من القانون على<sup>(٢)</sup> إجمالي قيمة المعاملات بين الأشخاص المرتبطة بالنسبة للبنود ٢ و٣ و٤ من المادة (١٣) من القانون. وعلى إجمالي قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة التي لم يقر عنها فى حالة عدم الإفصاح بالنسبة للبند ١ من ذات الفقرة الأخيرة، وطبقاً للنسب المحددة بالمادة ١٣ من القانون.

وهذا الجزاء الإدارى توقعه مصلحة الضرائب، وللممول التظلم منه، وفقاً للقواعد العامة، حيث لم ينظم القانون قواعد التظلم الخاصة بهذا النوع من المخالفات.

ويمكن التظلم منه على استقلال، بمعنى أنه لا يتطلب الانتظار لحين انتهاء مصلحة الضرائب من إصدار قرارها برط الضريبة، كما أن للممول أن يتظلم من هذا الجزاء ضمناً ضمن اعتراضه على ربط الضريبة عن السنة المتعلقة بهذه المستندات.

ومن ثم يكون لكل من اللجنة الداخلية ولجنة الطعن والقضاء اختصاص بنظره، ضمن الاختصاص بنظر الطعن على قرار ربط الضريبة.

---

(١) المادة رقم (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون.

(٢) المادة رقم (١٨) من اللائحة التنفيذية للقانون.

ولا يحول أداء المبالغ المؤداة طبقاً لأحكام المادة (١٣) من القانون، دون توقيع أي غرامات أخرى أو عقوبات منصوص عليها بالقانون أو بالقانون الضريبي<sup>(١)</sup>، كالجاء الجنائي المقرر بالمادة ٦٩/د من القانون وذلك بتوقيع عقوبة الغرامة التي لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة.

## المطلب الرابع

### تمكين موظفي مصلحة الضرائب من أداء واجباتهم

يلتزم الممول أو المكلف بأن يمكن موظفي المصلحة من أداء واجباتهم التي تفرضها عليهم القوانين المختصين بتطبيقها، ولا سيما إذا كانت هذه الإجراءات لازمة لربط وتقدير الضريبة.

ومن أخص الإجراءات التي يجب على الممول أو المكلف أن ييسر عمل موظفي الضريبة، تمكينهم من الإطلاع<sup>(٢)</sup> على ما لديه من دفاتر ومستندات وبيانات، وإتاحة المجال لهم للقيام بمعايينة المنشآت التي تزاول الأنشطة من خلالها، وفروعها، ومخازنها، ومستودعاتها، وغيرها من الأماكن التي يستغلها الممول أو المكلف لأداء عمله، والالتزام بالوفاء بالمستحقات الضريبية، وغيرها. ولا يجب على الممول أو المكلف أن يضع العراقيل التي تحول دون قيام موظف الضريبة بدوره الرقابي الذي خوله قانون قانون الإجراءات الضريبية

(١) المادة رقم (٢٠) من اللائحة التنفيذية للقانون.

(٢) نصت الفقرة الأولى من المادة ١٩ الملغاة من قانون ضريبة الدمغة على أن يكون لمأموري الضبط القضائي - من موظفي مصلحة الضرائب - حق الإطلاع لدى الجهات الحكومية وغيرها من أشخاص القانون العام والخاص والممولين بصفة عامة على كافة المحررات والمستندات والوثائق والدفاتر والسجلات وغيرها مما يتطلب الإطلاع أو المعايينة، ولا يجوز منعهم من الإطلاع ولو بسبب المحافظة على سر المهنة.

أو القوانين الضريبية، ومنها: التأكد من صحة الدفاتر والمستندات، والعقود والمحركات، وتسجيل النقدية، وضبط الحسابات، وتوريد الضريبة، والالتزام بأعمال الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، وصحة إخطارات الوقف أو التنازل وغير ذلك.

وفى حال عدم تمكين الممول أو المكلف موظفى المصلحة من القيام بواجباتهم، أو لم يمكّنهم من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها، توقع<sup>(١)</sup> عقوبة الغرامة التي لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين الف جنيه، مع إلزامه بأداء الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة عليه قانوناً .

ولقد تضمن قانون الإجراءات الضريبية الموحد بعض الواجبات التي يتعين على الممول القيام بها لتمكين موظفى مصلحة الضرائب من القيام بأعمالهم، نبين أهمها<sup>(٢)</sup> فى الفروع الآتية:

### **الفرع الأول**

#### **تسجيل المشتريات والمبيعات على النظام الإلكتروني**

أوجب القانون<sup>(٣)</sup> على الشركات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية والطبيعية، الذين تحددهم اللائحة التنفيذية لهذا القانون ممن يبيعون سلعة أو يقدمون خدمة تسجيل جميع مشترياتهم ومبيعاتهم من السلع والخدمات على النظام الإلكتروني. وحددت اللائحة التنفيذية<sup>(٤)</sup> الملزمين بالتسجيل، وهم المنتجون والتجار والموزعون ومؤدو الخدمات والمصدرين والمستوردون ووكلاء التوزيع.

(١) المادة ٦٩ ج/ من القانون.

(٢) أما الواجبات الأخرى فنتعرض لها فى موضعها من هذه الدراسة.

(٣) المادة (٣٥) من القانون.

(٤) المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية.

ويجب على هؤلاء الملزمين استيفاء الشروط والمعايير اللازمة للنظام الإلكتروني للفاتورة الآتية: ١- استخراج شهادة التوقيع الإلكتروني. ٢- استخدام نظام التأكيد الموحد للسلع والخدمات الذي يصدر بتحديدته قرار من رئيس المصلحة. ٣- التعاقد مع مقدم خدمة أو تقديم الفواتير من خلال المصلحة كمقدم خدمة في الحالات التي يصدر بها قرار من رئيس المصلحة. ٤- توفير البيانات اللازمة لتسجيل مسئول إدارة منظومة الفاتورة الضريبية (الاسم - الصفة - الرقم القومي - البريد الإلكتروني - رقم الهاتف). ٥- تنفيذ الخطوات اللازمة للتكامل والربط مع منظومة الفاتورة الإلكترونية وذلك للممولين الذين لديهم نظام إدارة الموارد ERP (نظام إصدار الفواتير).

ويكون تطبيق النظام الإلكتروني للفاتورة على مراحل زمنية طبقاً لما يحدده

الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة.

ويجب أن يضمن هذا النظام الإلكتروني تسجيل المتحصلات جميعها النقدية أو الإلكترونية التي توضح قيمة المبيعات من السلع والخدمات، والضريبة المستحقة عليها، وإصدار فاتورة إلكترونية عن كل عملية بيع موقعة إلكترونياً من مصدرها.

ويجب أن تتوافر في النظام الإلكتروني للفاتورة <sup>(١)</sup> المواصفات والمعايير الفنية التالية: ١- ضرورة وجود توقيع إلكتروني ساري لأصدر الفاتورة. ٢- استخدام نظام التأكيد الموحد للسلع والخدمات الذي يصدر بتحديدته قرار من رئيس المصلحة. ٣- إرسال الفواتير بصورة لحظية إلى المنظومة الإلكترونية من خلال مقدم الخدمة أو المصلحة لإجراء عمليات التحقق من صحة الفاتورة والتوقيع الإلكتروني لمصدر الفاتورة. ٤- أن تحتوي الفاتورة على الحقول والبيانات الأساسية والتي يصدر بتحديدتها قرار من رئيس المصلحة.

---

(١) المادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية.

وتقوم المصلحة بإصدار رقم فريد لكل فاتورة إلكترونية يتم تخزينها لدى المنظومة بالمصلحة.

ويتم، بعد اعتماد المصلحة للفاتورة الإلكترونية المستلمة وإعطائها الرقم الفريد، إخطارُ صدر الفاتورة بما يفيد استلامها والتحقق منها وقبولها. ويشترط أن تتوافر المعايير الآتية<sup>(١)</sup> لضمان تأمين الفاتورة الإلكترونية:

١- تحديد مفوض لإدارة التعامل مع منظومة الفاتورة الإلكترونية وتوفير البيانات الخاصة به (الاسم - الصفة - الرقم القومي - البريد الإلكتروني - رقم الهاتف)، ويكون للمفوض إمكانية إضافة مستخدمين آخرين للمنظومة يقرر لهم صلاحيات معينة وتحدد اختصاصاتهم في حدود هذه الصلاحيات.

٢- الاحتفاظ بكلمة سر الدخول على المنظومة وحمايتها من الفقد أو السرقة.

٣- أن تقتصر إدارة بيانات الصفحة الرئيسية على تغيير البريد الإلكتروني وأرقام التليفونات وتحديد قنوات استقبال الإخطارات على مفوض إدارة المنظومة.

٤- أن يقتصر الحق في إصدار الفواتير الإلكترونية ومراجعتها والغائها على المفوضين بإدارة المنظومة.

٥- أن يتم توقيع كل فاتورة إلكترونية وفقا للضوابط الفنية والقانونية للتوقيع الإلكتروني. ٦- حماية المفاتيح الشفوية الخاصة به عند استلامه لشهادة التوقيع الإلكتروني والحفاظ عليها ضد الاختراق.

٧- حماية المفاتيح الشفوية المستخدمة في التكامل بين النظام الإلكتروني للممول أو المكلّف وبين منظومة الفاتورة الإلكترونية.

ويعاقب على مخالفة هذا الالتزام بغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه<sup>(٢)</sup>.

---

(١) المادة (٣٦) من اللائحة التنفيذية.

(٢) المادة (٧١) من القانون.

## القواعد القانونية للشركات العاملة في نشاط تنفيذ النظام الإلكتروني

أجازت المادة (٣٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد للملزمين بالتسجيل على النظام الإلكتروني من الشركات وغيرها من الأشخاص الطبيعية والاعتبارية التعاقد مع إحدى الشركات المرخص لها من الوزير لتنفيذ النظام الإلكتروني المشار إليه ، وتوفير مستلزماته وصيانته والتدريب على استخدامه ، وعلى الشركات المتعاقد معها متابعة التحقق من الالتزام بذلك النظام وسلامة مخرجاته ، وبصفة خاصة إصدار فاتورة إلكترونية سليمة عن كل حركة بيع ، وموافاة المصلحة بتقرير شهري موقع إلكترونيًا بما يفيد ذلك .

ويكون منح الترخيص للشركات التي تتولى تنفيذ النظام الإلكتروني والغاء هذا الترخيص طبقاً للضوابط والشروط<sup>(١)</sup> الآتية:

### ضوابط وشروط منح الترخيص:

- ١- أن يكون طالب الترخيص شركة مساهمة مصرية (مملوكة لمصريين ملكية خالصة).
- ٢- سداد مقابل منح الترخيص الذي يصدر بشأنه قرار من الوزير .
- ٣- الامتثال لشروط التشغيل التكنولوجي المحددة مسبقاً من المصلحة.
- ٤- ألا يكون قد سبق إدانة الممثل لقانوني للشركة في جريمة تهرب ضريبي.
- ٥- إدارة الأختام الرقمية المصدرة له والتي بموجبها يرخص له بالقيام بمهامه والتحكم بها وحمايتها.

### إجراءات منح الترخيص:

- ١- تقديم طلب للمصلحة للحصول على ترخيص للعمل كمقدم خدمة.
- ٢- تقديم اتفاقية مستوى الخدمة *SLA* طبقاً للاشتراطات الفنية والمعايير الدولية.

---

(١) المادة (٣٧) من اللائحة التنفيذية.

- ٣- تقديم ضمان مالي يصدر بتحديد قيمته قرار من الوزير.
- ٤- تقديم تقرير للمصلحة عن المركز المالي للشركة عن السنة المالية السابقة على تقديم طلب الترخيص.
- ٥- تقديم طلب تسجيل بالمصلحة كمقدم خدمة أو إضافة هذا النشاط على بطاقته الضريبية حال كونه مسجلاً بالمصلحة.
- ويصدر بالموافقة على الترخيص قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة، وتنتشر بيانات الشركات المعتمدة كمقدم خدمة على البوابة الإلكترونية للمصلحة.
- ويجب على مقدم الخدمة المرخص له الإلتزام<sup>(١)</sup> بما يأتي:**
- ١- ضمان إرسال الفواتير المستلمة من الممولين أو المكلفين إلى المصلحة خلال المدة التي يصدر بتحديدتها قرار من رئيس المصلحة من وقت إرسالها.
- ٢- تقديم إخطار للمصلحة بتحديث بياناته حال حدوث تغيير بها.
- ٣- الحصول على موافقة المصلحة فيما يتعلق بالتغييرات التكنولوجية التي تم إجراؤها بعد الحصول على الترخيص.
- ٤- تقديم تقرير شهري عن أعماله يشمل على سبيل المثال عدد الفواتير المستلمة من الممولين أو المكلفين وعدد الفواتير المرسله إلى المصلحة عن ذات الفترة.
- ٥- الخضوع لمراجعة نصف سنوية على مستوى أداء الخدمة.
- ٦- الإلتزام بضمان سرية وعدم إفشاء أي بيانات أو معلومات تصل إلى علمه بوصفه مقدم خدمة، وتقديم تعهد كتابي بذلك.
- مدة الترخيص:** يسرى ترخيص مقدم الخدمة لمدة ثلاث سنوات من تاريخ الحصول عليه، وفي حالة رغبة مقدم الخدمة تجديد ترخيصه لمدة أخرى يتعين

---

(١) المادة (٣٨) من اللائحة التنفيذية للقانون.

عليه تقديم طلب للمصلحة قبل انتهاء مدة الترخيص بثلاثة أشهر على الأقل وبشرط سريان الضمان المالي واستيفاء كافة الشروط اللازمة للترخيص. وعلى المصلحة اعتماد طلب التجديد خلال مدة الأشهر الثلاثة المشار إليها. وفي حالة عدم رغبة مقدم الخدمة في تجديد ترخيصه يتعين عليه تقديم طلب للمصلحة قبل انتهاء مدة الترخيص بثلاثة أشهر على الأقل. ويجب على مقدم الخدمة حال رغبته في إنهاء الترخيص قبل انتهاء مدته، تقديم طلب للمصلحة قبل تاريخ إنهاء الترخيص بثلاثة أشهر وسداد نسبة ١٥% من قيمة الضمان المالي الذي يصدر بتحديد قرار من الوزير<sup>(١)</sup>.

### **إلغاء الترخيص**

للمصلحة إلغاء ترخيص مقدم الخدمة في الحالات الآتية:

- ١- تجاوز مقدم الخدمة في الحقوق المستمدة من الترخيص أو التنازل عنها أو نقلها جزئياً أو كلياً دون موافقة المصلحة.
  - ٢- الإخفاق في الوفاء بالتزاماته.
  - ٣- صدور حكم بإشهار إفلاسه.
  - ٤- عرقلة مقدم الخدمة المصلحة أو الجهات الأخرى المصرح لها عن إجراء التحقق والاستيفاء لأي من الالتزامات الخاصة بمقدم الخدمة.
  - ٥- تعرضه لثلاثة تحذيرات أو أكثر خلال فترة مراجعة واحدة.
  - ٦- تكرار عدم تحققه من توافر بعض البيانات أثناء مراجعة الفواتير، ومن ذلك توافر الختم الرقمي لمصدر الفاتورة أو عدم تبعيته له.
- ويصدر بإلغاء الترخيص قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة يتضمن تاريخ الإلغاء. ولمقدم الخدمة الحق في التظلم من قرار إلغاء الترخيص وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالقرار على أن تبت

---

(١) المادة (٤٠) من اللائحة التنفيذية.

المصلحة في التظلم خلال ثلاثين يوماً والا اعتبر مرفوضاً، وفي حال إلغاء الترخيص يجب على مقدم الخدمة رد أي مبالغ مستحقة للممول أو المكلف في حال عدم تقديمه الخدمة المتعاقد عليها.

وحال إلغاء الترخيص لا يجوز لمقدم الخدمة طلب الحصول على ترخيص جديد إلا بعد عام من إلغائه وبعد تلافى أسباب إلغاء الترخيص السابق. وفي جميع الأحوال على المصلحة نشر بيان عاجل على بوابتها الإلكترونية تعلن فيه عن انتهاء الترخيص.

أما إذا لم يرغب مقدم الخدمة في تجديد الترخيص أو قررت المصلحة إلغاء هذا الترخيص وجب اتباع الإجراءات<sup>(١)</sup> الآتية:

١- نشر بيان عاجل على الصفحة الخاصة به على الإنترنت قبل انتهاء ترخيصه بفترة لا تقل عن ٣٠ يوماً يعلن فيها عن انتهاء قيامه بتقديم الخدمة اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الترخيص.

٢- إرسال رسالة بالبريد الإلكتروني لكل الممولين والمكلفين المتعاقدين معه على الخدمة وتتضمن الرسالة البيان السابق، وعليه التأكد من استلام الممولين للرسالة.

٣- إرسال ملفات العملاء ونسخة من إخطار البريد الإلكتروني وكذلك نسخة من رسالة تأكيد الاستلام المرسلة من قبل العملاء وذلك على بوابة المصلحة.

٤- الامتناع عن التعاقد مع ممولين أو مكلفين جدد.

٥- الالتزام بإجراءات أمن وسرية معلومات الممولين أو المكلفين.

ويجب على المصلحة رد الضمان المالي بعد استيفاء إجراءات انتهاء الترخيص المشار إليها.

<sup>(١)</sup> المادة (٤١) من اللائحة التنفيذية للقانون.

## الفرع الثاني

### تهديد المسئول عن التعامل مع المصلحة

يجب على الممول أو المكلف أن يحدد للمصلحة الشخص المسئول عن التعامل معها فيما يخصه ضربياً ، سواء كان صاحب الشأن نفسه، أو من يمثله قانوناً.

فالأصل أن الممول أو المكلف هو الشخص المسئول عن التعامل مع المصلحة، سواء كان كانت المنشأة فردية، مالكةا هو مديرها، أو كانت شخصية اعتبارية ، اتفق في عقد تأسيسها على شخص المسئول عن إدارتها، كالشريك المتضامن في شركات الأشخاص ، أو العضو المنتدب في شركات الأموال.

وللممول أو المكلف أن يحدد شخصاً آخر يكون مسئولاً ، تتعامل المصلحة معه نيابة عن هذا الممول أو المكلف. كتمثله أو نائبه القانوني، أو يعين مكتب المحاسب أو المحامي موطناً مختاراً لتلقى الإخطارات الواردة من مصلحة الضرائب إليه، أو يفوض شخصاً من أقاربه، أو من غيرهم للحضور أمام المصلحة نيابة عنه، ويخول له استلام الإخطارات الضريبية، وتقديم الطعون والاعتراضات، وإبرام الاتفاقات، وإجراء التسويات الضريبية.

ولا يكون لشخص غير الممول أو المكلف الحق في أن تتعامل معه مصلحة الضرائب كشخص مسئول أمامها إلا بموجب توكيل خاص صادر من الممول أو المكلف ، ولا يتم التعامل مع هذا الشخص إلا في حدود سند الوكالة. ومع ذلك لا يمنع وجود شخص مسئول مفوض قانوناً أمام المصلحة من التعامل معها، من أن تقوم المصلحة بإخطار الممول أو المكلف بما تخطر به وكيله أو ممثله القانوني.

ويظل هذا الشخص مسئولاً طالما كان سند الوكالة أو التفويض قائماً، ما لم يخطر الممول أو المكلف مصلحة الضرائب بإلغاء هذا السند.

### **إدراج التسجيل فى مراسلات الممول أو المكلف وتعاملاته :**

يلزم القانون الممول أو المكلف بأن يضمن كافة مراسلاته الموجهة إلى مصلحة الضرائب أو غيرها من الأفراد أو الجهات رقم التسجيل الضريبي الموحد، وذلك حتى يمكن من تتبع معاملاته، وحصر معاملات الآخرين معه، إحصائياً للحصر الضريبي، والحد من التهرب الضريبي .

ويجب أن يكون إدراج رقم التسجيل الضريبي وفقاً لأحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد أو القانون الضريبي. لضمان وحدة تطبيق هذا النظام لدى كافة الممولين أو المكلفين، وللمنع التلاعب فى هذا الشأن، نظراً لأهمية هذا الإلتزام.

### **الفرع الثالث**

#### **حساب الضريبة وسدادها**

##### **أولاً: حساب الضريبة بطريقة صحيحة :**

يلتزم الممول أو المكلف بأن يقوم بحساب الضريبة المستحقة عليه بالطريقة الصحيحة التى تتفق وأحكام القانون الضريبي واللوائح التنفيذية والقرارات المنفذة له.

ولا يجوز للممول أن يتحايل للتهرب من الضريبة عن طريق حساب الضريبة بطريقة غير قانونية، كأن يتلاعب فى إيراداته ونفقاته، لتقليل قيمة الضريبة أو الوصول بها إلى شريحة أقل من الشريحة التى يتعين حساب الضريبة على أساسها، كما أنه ليس له أن يتبع طريقة فى حساب هذه الضريبة بطريقة تخالف ما قرره المشرع، أو بينته اللوائح والقرارات المنفذة للقانون.

ويلاحظ أن الخطأ المادى أو الحسابى غير المقصود، يجوز تصحيحه من قبل مصلحة نفسها، أو الممول أو المكلف، دون مسئولية عليه، طالما تبين أن الخطأ غير مقصود.

## ثانياً: سداد الضريبة بالطريقة المقررة قانوناً ، وخلال المهلة المحددة لذلك :

يتعين على الممول أن يبادر الممول بدفع الضريبة فى الوقت *The obligation to pay taxes on time* ، وفى المكان الذى يحدده القانون.

ويمكن فى حالات معينة السماح للممول بتأجيل دفع الضريبة أو بعضها، أو السماح بتقسيمها، وفى بعض الحالات إسقاطها أو العفو عما لم يدفع منها. ويلتزم الممول أو المكلف، وفقاً لقانون الإجراءات الضريبية، بأن يسدد الضريبة بالطريقة التى حددها القانون، سواء كان السداد بطريق الدفع النقدى أو من خلال نظام الدفع الإلكتروني<sup>(١)</sup> (غير النقدى).

كما يلتزم بأن يسدد الضريبة فى الوقت الذى حدده المشرع، سواء كان فى يوم تقديم الإقرار، أو بعد الاتفاق على دين الضريبة أمام اللجنة الداخلية، أو بصور قرار لجنة الطعن، أو تنفيذاً لحكم القضاء، بحسب الأحوال. وليس له أن يؤخر هذا السداد والا استحق عليه مقابل تأخير أو ضريبة إضافية نتيجة هذا التأخير. وقد اعتبرت اللائحة التنفيذية<sup>(٢)</sup> السداد عبر وسائل الدفع غير النقدي بمثابة سداد إلى المأمورية أو الجهة المختصة قانوناً بحسب الأحوال.

---

(١) أجاز وزير المالية فى كتابه إلى رئيس مصلحة الضرائب بتاريخ ٢٩/١٠/٢٠٢١ المصلحة الضرائب قبول شيكات مسطرة فى حالة قيام الممولين بتقديم شيكات مسطرة تحت حساب المستحقات الضريبية ولجدولة دين الضريبة، دون حاجة إلى صدور قرار بالاستثناء، استناداً إلى نص المادة الأولى من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٨ لسنة ٢٠١٩ التى بينت أن المقصود بوسائل الدفع غير النقدى وسائل الدفع التى ينتج عنها إضافة فى أحد الحسابات المصرفية للمستفيد، مثل أوامر الإيداع والتحويل والخصم وبطاقات الائتمان والخصم والدفع باستخدام الهاتف المحمول وغيرها من الوسائل التى يقرها محافظ البنك المركزى، كما سبق أن أفاد البنك المركزى بأن الشيكات المسطرة هى إحدى وسائل الدفع غير النقدى.

(٢) الفقرة الثانية من المادة رقم (٢) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية.

## المبحث الثالث

### التزامات غير الممولين

فرض قانون الإجراءات الضريبية على غير الممولين التزامات يجب عليهم الوفاء بها، لتوفير المعلومات الكافية لموظفي مصلحة الضرائب، حتى يمكن ربط الضريبة وتحصيلها بدقة وفعالية.

ونبين هذه الالتزامات في المطلبين الآتيين:

### المطلب الأول

#### تمكين مصلحة الضرائب من الاطلاع

تلتزم كافة الجهات الحكومية وغير الحكومية بتمكين مصلحة الضرائب من الإطلاع على البيانات والأوراق ذات الصلة بقوانين الضرائب التي تقوم مصلحة الضرائب المصرية على تطبيقها.

#### مضمون حق الاطلاع

أكد المشرع في هذا النص حق مصلحة الضرائب في الاطلاع على كل ورقة أو بيان له صلة بقوانين الضرائب، لإمدادها بالمعلومات التي تعينها على تحديد الضريبة المستحقة على الممول أو المكلف بكل دقة. وأعطى المشرع موظفي مصلحة الضرائب ممن يتمتعون بصفة الضبطية القضائية الحق في الاطلاع على الدفاتر والمحركات، تمكيناً لهم من أداء مهمتهم<sup>(١)</sup>. وليس لأحد أن يمتنع عن تقديم الوثائق التي تطلب مصلحة الضرائب الاطلاع عليها، ولو بحجة المحافظة على سر المهنة.

---

(١) لمزيد من التفصيلات : يراجع د. شعبان رأفت محمد: حق الإدارة الضريبية في الإطلاع وفقاً لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مجلة القانون والاقتصاد التي تصدرها كلية الحقوق، جامعة القاهرة، العدد ٨٩، ص ٣٥٠ وما بعدها.

وأثير الخلاف فى السويد، حول مدى أحقية الإدارة الضريبية فى الاطلاع على المستندات المخزنة على الخدمات السحابية *cloud services* ، التى تكون خارج جهاز الحاسب الخاص بالمول أو المكلف، ورأت الإدارة الضريبية أن القانون يخول لها الإطلاع أو طلب الحصول على المستندات أياً كان مكانها، ولكن القضاء السويدى <sup>(1)</sup> رأى أن للإدارة الضريبية الإطلاع على المستندات المخزنة إلكترونياً ، طالما كان موقع التخزين معروفاً ويمكن تحديده. ومع ذلك، لا توجد أحكام تتعلق بطلب الأدلة أو المستندات المخزنة فى الخدمات السحابية، التى لا يمكن توطينها فى الدولة.

**ضوابط الحق فى الاطلاع:** يحصل اطلاع مصلحة الضرائب حيث توجد البيانات المطلوب الاطلاع عليها، وأثناء ساعات العمل العادى <sup>(2)</sup>، وبغير حاجة إلى إعلان سابق. سواء وجدت هذه البيانات فى مقر المنشأة، أو فى مكتبه، بصورتها الورقية، أو مخزنة على أجهزة الحاسب الخاصة به، وتحت حيازته. ولا حاجة لإتمام الاطلاع أن يكون الممول أو المكلف حاضراً أثناءه، ويكفى أن تكون الدفاتر والسجلات وغيرها من الأوراق المطلوب الاطلاع عليها متاحة لمأمور الضرائب، وأن تتاح عن طريق من له الحق فى ذلك، سواء كان صاحب المنشأة ذاته، أو من ينوب عنه، أو محاسبه، أو أى شخص آخر.

---

<sup>(1)</sup> In case no. 655-20, the Swedish Tax Agency (Appellant) v. AA (Respondent), the Supreme Administrative Court delivered the following decision on 27 April 2021.

والذى نص على :

*However, there are no provisions regarding the securing of evidence in the form of searches and seizures of documents which are stored in cloud services the physical storage location of which cannot be localised. Accordingly.*

<sup>(2)</sup> نصت الفقرة الأخيرة من المادة ١٩ الملغاة من قانون ضريبة الدمغة على أن " يجرى الاطلاع فى مقر نشاط الممول أثناء ساعات العمل، وعلى مأمور الضبط القضائى إثبات ما يتم، ويتكشف له، فى محضر محرر وفقاً لما تقرره اللائحة التنفيذية.

أما وجوب أن يكون الاطلاع أثناء ساعات العمل العادى فمقرر<sup>(١)</sup> لمصلحة الممول، وله أن يقبل اطلاع مأمورى الضرائب فى غير ساعات العمل، صراحة أو ضمناً .

ويتقيد حق الاطلاع المقرر لمصلحة الضرائب بالقيود الدستورية والقانونية، التى تضمن ألا يجور حق الاطلاع أو طلب البيانات على الحق فى الخصوصية الذى يكفله الدستور، بحيث لا تستخدم هذه المعلومات أو البيانات فى غير الغرض الضريبى الذى يهدف إليه قانون الضريبة<sup>(٢)</sup>؛ أى أن يكون

---

(١) د. محمود رياض عطية: الوسيط فى تشريع الضرائب، دار المعارف بمصر، القاهرة، ١٩٦٩، ص ٧٦٧.

(٢) من المقرر فى القضاء الضريبى المقارن أنه يجب على الإدارة الضريبية أن تمارس عملها فى الفحص والاستقصاء لغرض قانون الضريبة، فى سياق الأحكام الخاصة بقانون الضريبة. جاء ذلك- على سبيل المثال- فى قضاء المحكمة الأسترالية العليا، قضية *Industrial Equity Ltd v Deputy Commissioner of Taxation and Others* (1990) 170 CLR 649 at 659 *the powers of access and inquisition must be exercised for the purpose of the taxing act, and that question is to be considered in the context of the provisions levying income tax* واعتبرت هذه المحكمة فى قضية أخرى ( *FH Faulding & Co Ltd , The Commissioner of Taxation for the Commonwealth of Australia* 94 ATC 4867)، أن طلب المعلومات عن نشاط المنشأة خارج الدولة يتجاوز هذه الصلاحيات لأن قانون الضريبة لم يمنحها ذلك. ويتبنى الفقه الأمريكى عدتهبادئ بتعين على الإدارة الضريبية مراعاتها عند طلب البيانات أو ممارسة حق الاطلاع، منها أن يكون الطلب لغرض مشروع، وألا تكون المعلومات المطلوبة فى حوزة الدولة، وأن تلتزم الإدارة الضريبية بالإجراءات التى يقررها القانون لطلب هذه البيانات، ويجب ألا يكون طلب المعلومات فضفاضاً . وقد أقر القضاء الأمريكى هذه المبادئ فى العديد من الأحكام، منها على سبيل المثال: *US v Williams* 337 F Supp و *Martin v Chandis* 128 F.2d 731 و *Hubner v Tucker* 245 F.2d 35 و 1114: مثبتة فى :

*DANIEL NICOLAAS ERASMUS: AN ANALYSIS OF CHALLENGING THE COMMISSIONER'S DISCRETIONARY POWERS INVOKED IN TERMS OF SECTIONS 74A AND 74B OF THE INCOME TAX ACT 58 OF 1962, IN LIGHT OF THE CONSTITUTION OF THE REPUBLIC OF SOUTH AFRICA 108 OF 1996, PH.D Thesis, University of KwaZulu-Natal, November 2013, p.71.*

الغرض منه تمكين الإدارة الضريبية من تحديد دقيق للضريبة المستحقة على الممول، أو تحصيلها، وعلى أن يتم ممارسة هذا الحق وفقاً لما يقرره القانون. وتطبيقاً لذلك: لا يجوز لمصلحة الضرائب الاطلاع على المراسلات - العادية أو الإلكترونية<sup>(١)</sup> - وغيرها من الأوراق الخاصة، التي ترى أنها مفيدة في ربط الضريبة أو تحصيلها، إلا بإذن من الممول أو المكلف، أو بعد الحصول على إذن من النيابة العامة.

ولا يجوز لمأمور الضرائب أن ينتزع الأوراق المطلوب الاطلاع عليها عنوة ممن يحوزها، أو يخرجها من أماكن حفظها على غير رغبة حائزها، لما في ذلك من تجاوز لحق الاطلاع، إلى حد التفتيش الذي لا يجوز لمأموري الضبط القضائي - ومنهم مأمور الضرائب - التفتيش إلا بناءً على إذن مسبق من النيابة العامة<sup>(٢)</sup>.

وإذا تبين لمأمور الضرائب من الاطلاع وجود مستندات أو اكتشاف معلومات تدل على وقوع جريمة، فإن كانت الجريمة ضريبية فلا خلاف على أنه يحق له أن يضبط هذه المستندات ويحرزها، ويبلغ بها إدارة مكافحة التهرب الضريبي وبالمعلومات التي اكتشفها لاتخاذ شئونها، أما إن كانت تلك المستندات أو المعلومات تتعلق بجريمة غير ضريبية، فإن القضاء يذهب إلى أنه<sup>(٣)</sup> ليس لرجال السلطة العامة - ومن بينهم مأمور الضرائب - في دوائر اختصاصهم التعرض لحرية الأشخاص أو إستكشاف الأشياء المغلقة غير الظاهرة، ما لم يدرك مأمور الضبط القضائي بحسه قبل التعرض لها كنه ما فيها مما يجعل

---

(١) د. إبراهيم بن داود ود. أشرف شعت: الإطلاع على البريد الإلكتروني بين متطلبات النظام العام والحق في سرية المراسلة، دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ٢٠١٧.

(٢) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١٥٩٨ لسنة ٤٨ ق، جلسة ١٥/١١/١٩٨٢.

(٣) الطعن رقم ١١٩ لسنة ٤٧ ق، جلسة ١٥/٥/١٩٧٧.

حيازتها أو إحرارها جريمة تبيح التفتيش ، وفي هذه الحالة يكون التفتيش قائماً على حق التلبس.

### **التنظيم التشريعي لحق الاطلاع**

نظم المشرع فى قانون الإجراءات الضريبية حق الإدارة الضريبية فى الاطلاع فى المواد ٧، ١١، ١٥:

### **أولاً . : الاطلاع لدى القطاع الخاص**

#### **النص القانونى**

مادة (٧): "يلتزم المكلفون بإدارة أموال ما ، وكل من الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين أو المكلفين بأن يقدموا إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، عند كل طلب ، الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساکها وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها ومستندات الإيرادات والمصروفات ، سواء كانت ورقية أو إلكترونية وذلك لأغراض التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقرها القانون الضريبي ، سواء بالنسبة لهم أو لغيرهم من الممولين أو المكلفين" . ولا يجوز الامتناع عن تمكين موظفي المصلحة المشار إليهم من الاطلاع على تلك الدفاتر والمحررات والوثائق ومستندات الإيرادات والمصروفات وغيرها ، سواء كانت ورقية أو إلكترونية ، على أن يتم الاطلاع في مكان وجودها ، ودون الحاجة إلى إخطار مسبق" .

تقابل الفقرة الأولى من هذه المادة نص الفقرة الثانية من المادة (٩٩) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل فيما تناولته من إتاحة إطلاع موظفي مصلحة الضرائب على الدفاتر والمستندات المتعلقة بإدارة الأموال.

وقد ألزمت المادة (٧) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد الجهات والأفراد المختلفة<sup>(١)</sup> بتلبية طلب مصلحة الضرائب بأن يقدموا إلى موظفيها ممن لهم صفة الضبطية القضائية - عند كل طلب - الدفاتر التجارية وغير التجارية التي يتعين عليهم إمسакها وفقاً لأحكام قانون تجاره، وغيره من القوانين. بالإضافة إلى تقديم المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة به، ومستندات الإيرادات والمصرفات، سواء كانت في صورة ورقية أو إلكترونية.

كما يقع على هؤلاء الأفراد والجهات تمكين موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الاطلاع على تلك الدفاتر والمحررات والوثائق ومستندات الإيرادات وغيرها الورقية أو الإلكترونية. وللمصلحة أن تطلع على هذه الدفاتر دون الحاجة إلى إخطار مسبق الشأن بطلب الاطلاع عليها.

---

(١) تضمنت المادة ٢٤ من قانون الإجراءات الضريبية اللبنانيى واجبات الإخطار التي تقع على غير المكلفين وذلك على النحو الآتى: ١- على رؤساء الأقسام في المحاكم التجارية المختصة إبلاغ الإدارة الضريبية عن التسجيلات التي حصلت في السجل التجاري وبصورة خاصة عن معلومات حول التأسيس، الاسم، الشكل القانوني، مركز ونوع العمل، رأس المال، توزيع الحصص والأسهم وانتقالها بالإرث أو بالتنازل، الدمج، إعادة التنظيم، التصفية، الإفلاس، الشطب وكذلك أية معلومة أخرى تقيد الإدارة الضريبية، وذلك كل شهر في موعد لا يتعدى العاشر من الشهر الذي يليه.

٢- يتوجب على رؤساء الأقسام في المحاكم المدنية المسؤولة عن تسجيل الشركات المدنية وكذلك النقابات والهيئات الخاصة المسؤولة عن تسجيل الأشخاص الذين يقومون بمهن غير تجارية، إعلام الإدارة الضريبية عن كل تسجيل والغاء تسجيل أو نقل تسجيل، وذلك كل شهر في موعد لا يتعدى العاشر من الشهر الذي يليه.

٣- على دوائر الأحوال الشخصية إبلاغ الإدارة الضريبية عن الوفيات الحاصلة وعن كل حالة إعلان وفاة شخص كان بحكم المفقود، وذلك كل ثلاثة أشهر في موعد لا يتعدى الخامس عشر من الشهر الذي يلي فترة الأشهر الثلاثة المعنية.

٤- تحدد أصول إبلاغ المعلومات المنوه عنها في بنود هذه المادة بموجب قرارات تصدر عن وزير المالية.

ويجب أن يكون الهدف من تقديم الدفاتر وغيرها من الأوراق أو الإطلاع عليها هو التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقررها القانون الضريبي، أى التزام الممول أو المكلف بما يقرره قانون الضريبة. سواء كان الممول أو المكلف المقصود هو الجهة أو الشخص نفسه صاحب هذه الدفاتر، أو كان جهة أو شخصاً آخر.

### **الجهات الملزمة**

بينت المادة ٧ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد أمثلة للجهات الملزمة بتمكين مصلحة الضرائب من الاطلاع على ما لديها من دفاتر ومستندات، بجانب غيرهم من الجهات التي لم تذكر صراحة، مما يعنى إلزام كافة الجهات سواء المذكورة فى هذه المادة أو غيرهم ، حيث أرفد المشرع بعد ذكر هذه الجهات صراحة كلمة ( وغيرهم) للدلالة على أنه لا يوجد حصر للجهات التي تلتزم بتمكين مصلحة الضرائب بالإطلاع.

### **ومن الجهات الملزمة نصاً:**

**المكلفون بإدارة مال ما:** ويقصد بها كل شخص طبيعى أو اعتبارى مكلف بإدارة مال منقول أو عقارى، سواء كان التكليف بنص القانون أو بأمر القضاء، كإدارة الوصى لأموال القصر، أو بالاتفاق كإدارة أحد الشركاء المال الشائع نيابة عن باقى الشركاء.

حيث تقتضى إدارة المال أن يتسلم المدير المال محل الإدارة من مالكة لممارسة سلطة الإدارة عليه، وأنه وإن كانت الملكية تظل لصاحبها إلا أنه يفقد من سلطانه على المال المملوك له سلطة الإدارة التي عهد بها إلى غيره.

**الشركات:** أيّاً كان نوعها، سواء كانت شركات مدنية، أو تجارية، وأياً كان نظامها القانونى، أو الغرض منها.

**الهيئات :** سواء كانت عامة أو خاصة، ويدخل فيها الجمعيات والنقابات والروابط وغيرها من الأشخاص التي يكون لها الشخصية الاعتبارية المستقلة عن شخصية الأعضاء المكونين لها.

**المنشآت:** سواء كانت منشآت تجارية، أو صناعية، أو خدمية، مملوكة لفرد أو لجماعة من الناس، وأياً كان الغرض منها.

**أصحاب المهن التجارية وغير التجارية:** كالأطباء والمحامين والمهندسين...

#### **جزاء الإخلال بالالتزام**

يترتب على عدم الوفاء بالالتزامات المقررة بالمادة (٧) المذكورة توقيع عقوبة الغرامة التي لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة<sup>(١)</sup>.

#### **ثانياً: الإطلاع لدى الجهات الأخرى**

##### **النص القانوني**

مادة (١٥): "مع عدم الإخلال بأحكام سرية الحسابات المنصوص عليها في القوانين المختلفة، على الجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع والجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والنقابات والاتحادات أن تمكن موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الإطلاع على ما يريدونه من بيانات وأوراق متعلقة بالضريبة، وذلك فيما لا يتعارض مع مقتضيات الأمن القومي".

تقابل هذه المادة نص المادة (٩٧) الملغاة من قانون الضرائب على الدخل، في جوهر أحكامها.

---

(١) المادة (٦٩/د) من القانون.

## الجهات الملزمة بالإطلاع

بينت المادة (١٥) من قانون الإجراءات الضريبية الجهات التي عليها تمكين مصلحة الضرائب من الإطلاع على ما لديها من دفاتر ومستندات، وهى : الجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع والجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والنقابات والاتحادات. وهذه الجهات وردت على سبيل المثال وليس الحصر، إذ يمتد هذا الالتزام ليشمل كافة الجهات الحكومية وغير الحكومية، والأشخاص الاعتبارية العامة والأشخاص الاعتبارية الخاصة.

كما تلتزم بالإطلاع الهيئات العامة الخدمية والاقتصادية، وشركات القطاع العام وشركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام، والنقابات والاتحادات.

ويتعين على هذه الجهات تمكين موظفي مصلحة الضرائب المصرية ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الإطلاع على ما يريدونه من بيانات وأوراق متعلقة بالضريبة ، ويكون التمكين بالاستجابة لطلبهم، وعدم وضع العوائق أمامهم، أو إخفاء ورقة أو مستند بدعوى أنها سرية.

ولقد غاير المشرع فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد فى عبارات النص التى توجب على الجهات الحكومية وغيرها إطلاع موظفى مصلحة الضرائب عن العبارات التى تضمنت هذا الحكم فى المادة (٩٧) الملغاة من قانون الضريبة الدخل، إذ نص فى قانون الضريبة على الدخل على أن لايجب الامتناع عن اطلاع موظفى المصلحة فى أى حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة، بينما استهل المشرع فى المادة (١٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد النص بعبارة " مع عدم الإخلال بأحكام سرية الحسابات المنصوص عليها فى القوانين المختلفة " مما يفيد أن المشرع فى القانون الأخير

قد أطلق حق مصلحة الضرائب فى الإطلاع على كافة المستندات والوثائق لدى كافة الجهات، ولا يمنعها من ذلك القوانين التى تحكم هذه الجهات فيما يتعلق بالتزامها بالمحافظة على سر المهنة ، إلا فى حالتين:

**الحالة الأولى:** جاءت فى مستهل المادة (١٥) وهى أن لا يخل الإطلاع بأحكام سرية الحسابات، وهو أمر يجد تطبيقه بصفة عامة لدى البنوك أو المؤسسات المالية التى يمكن الإطلاع على حساباتها وفق القوانين الخاصة، أما **الحالة الثانية:** التى تحد من سلطة المصلحة فى الاطلاع، فقد جاءت فى نهاية المادة (١٥) المشار إليها، وهو أن لا يتعارض هذا الاطلاع مع مقتضيات الأمن القومى.

وكان المشرع فى المادة (٩٨) من قانون ضريبة الدخل يجيز للنيابة العامة أن تطلع مصلحة الضرائب على ملفات أى دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجرته المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون. وقد أثير التساؤل عن مدى أحقية مصلحة الضرائب فى الاطلاع على ملفات النيابة العامة فى ظل قانون الإجراءات الضريبية الموحد، إذ كانت المادة (٩٨) من قانون الضريبة على الدخل قبل إلغائها بقانون الإجراءات الضريبية الموحد، تجيز للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجرته المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون<sup>(١)</sup>. وبإلغاء هذا النص فإن النيابة العامة لايجوز لها اطلاع مصلحة الضرائب على ملفات التحقيق، نزولاً على

---

(١) أجازت المادة رقم (٢٣) من قانون الإجراءات الضريبية اللبنانى للدوائر المالية أن تطلب إلى النيابة العامة الاطلاع على ملف أية دعوى مقامة لدى المحاكم، وعلى السلطة القضائية أن تطلع الدوائر المذكورة بواسطة النيابة العامة على ما لديها من معلومات تحمل على الظن بان احد المكلفين غش الدوائر المالية أو حاول غشها فى ما له علاقة بالضرائب والرسوم كافة، سواء كانت الدعوى مدنية أو تجارية أو جزائية، حتى وان انتهت بقرار منع محاكمة.

نص المادة ٧٥ من قانون الإجراءات الجنائية، التي تعتبر إجراءات التحقيق ذاتها والنتائج التي تسفر عنها من الأسرار، ويجب على قضاة التحقيق وأعضاء النيابة العامة ومساعدتهم من كتاب وخبراء وغيرهم ممن يتصلون بالتحقيق أو يحضرونه بسبب وظيفتهم أو مهنتهم عدم إفشائها. ويرى بعض الفقه<sup>(١)</sup> أن هذه السرية تنتهي بمجرد التصرف فى التحقيق الابتدائى أياً كان وجه التصرف، أى سواء بإحالة الدعوى للمحاكمة أو بإصدار أمر بالألا وجه إقامة الدعوى الجنائية.

ولا يجوز الاطلاع على البيانات أو المعلومات المتعلقة بالأحوال المدنية للمواطنين، والتي تشتمل عليها السجلات أو الدفاتر أو الحسابات الآلية أو وسائط التخزين الملحقة، إلا بإذن كتابي<sup>(٢)</sup> من مدير مصلحة الأحوال المدنية أو من ينيبه، ووفقاً للأوضاع والشروط التي يحددها القانون رقم ١٤٣ لسنة ١٩٩٤ بشأن الأحوال المدنية، ولائحته التنفيذية.

#### **الاطلاع على الحسابات البنكية:**

تتصرف سرية الحسابات بالبنوك إلى جميع المعاملات المتعلقة بهذه الحسابات أو الودائع أو الأمانات أو الخزائن، سواء أكانت بالنقد الأجنبي، أو بالنقد الوطنى. ويهدف المشرع إلى أن تكون كافة عمليات البنوك المتعلقة بالعملاء سرية، أياً كانت مسمياتها المصرفية، ودون حصر لها ولأشكالها. ويلاحظ أن قانون الإجراءات الضريبية قد ألغى المادة رقم (٩٩) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التي كانت تنص على أنه "للوزير لأغراض هذا القانون أن يطلب من رئيس محكمة استئناف

(١) د. بشير سعد زغول: سرية التحقيق الابتدائى بين مقتضيات المصلحة العامة ومتطلبات الحق فى المعرفة، دراسة مقارنة فى القانون والواقع المصرى والفرنسى، مجلة القانون والاقتصاد، التي تصدرها كلية الحقوق، جامعة القاهرة، العدد رقم ٨٩، ٢٠١٦، ص ٢٩٢.  
(٢) المادة ١٣ من القانون رقم ١٤٣ لسنة ١٩٩٤.

القاهرة الأمر بإطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنتهم".

وقد يرر أعضاء مجلس النواب هذا الإلغاء بالاكْتفاء بما هو مقرر في قانون البنوك، من إجازة للاطلاع على البيانات المصرفية وبالضوابط التي يقرها<sup>(١)</sup>. وتنص المادة ١٤٠ من قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي الصادر بالقانون رقم ١٩٤ لسنة ٢٠٢٠ على أن "تكون جميع بيانات العملاء وحساباتهم وودائعهم وأماناتهم وخزائنتهم في البنوك وكذلك المعاملات المتعلقة بها سرية، ولا يجوز الإطلاع عليها أو إعطاء بيانات عنها بطريق مباشر، أو غير مباشر، إلا بإذن كتابي من صاحب الحساب أو الوديعة أو الأمانة أو الخزينة، أو من أحد ورثته، أو من أحد الموصى لهم بكل هذه الأموال أو بعضها، أو من نائبه القانوني أو وكيله أو بناءً على حكم قضائي أو حكم تحكيم. ومع عدم الإخلال بالاستثناءات الواردة بهذا القانون، يسرى الحظر المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة على جميع الأشخاص والجهات<sup>(٢)</sup>، بما في ذلك الجهات التي يخولها القانون سلطة الإطلاع أو

---

<sup>(١)</sup> تحرص كثير من التشريعات المقارنة على تمكين مصلحة الضرائب من الاطلاع على البيانات المصرفية، دون التذرع بسرية هذه البيانات، حتى تتمكن المصلحة من تنفيذ قوانين الضرائب على الكافة. أنظر :

-Yvonne Guo: *The end of banking secrecy? Comparing legal and policy convergence in Singapore and Switzerland, the 3rd International Conference on Public Policy, Lee Kuan Yew School of Public Policy, National University of Singapor, at: <https://www.ippapublicpolicy.org/file/paper/593e4e1895440.pdf>.*

-Andres Knobel, Markus Meinzer: *"The end of bank secrecy"? Bridging the gap to effective automatic information exchange An Evaluation of OECD's Common Reporting Standard (CRS) and its alternatives, Final Report, November 24th, 2014, at: <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-141124-CRS-AIE-End-of-Banking-Secrecy.pdf>.*

<sup>(٢)</sup> أجازت المادة (٥١) من القانون رقم (٦) لسنة ٢٠٢٢ بإصدار قانون المالية العامة الموحد لوزير المالية - أو من يفوضه- حق الاطلاع على حسابات الجهات الإدارية ويقصد بها الجهات التي تتضمنها الموازنة العامة للدولة ، والهيئات العامة الاقتصادية، فيما عدا وزارة الدفاع، وهيئة الأمن

الحصول على الأوراق أو البيانات المحظور إفشاء سريتها طبقاً لأحكام هذا القانون، ويظل هذا الحظر قائماً حتى ولو انتهت العلاقة بين العميل والبنك لأى سبب من الأسباب".

وتنص المادة ١٤١ من ذات القانون على أنه: "إذا اقتضى كشف الحقيقة فى جنائية أو جنحة قامت الدلائل على الجدية على وقوعها، يجوز للنائب العام أو لمن يفوضه من المحامين العامين الأول على الأقل، من تلقاء نفسه، أو بناءً على طلب جهة رسمية أو أحد من ذوى الشأن أن يطلب من محكمة استئناف القاهرة الأمر بالاطلاع أو الحصول على أى بيانات أو معلومات تتعلق بالحسابات أو الودائع أو الأمانات أو الخزائن المنصوص عليها فى المادة ١٤٠ من هذا القانون أو المعاملات المتعلقة به<sup>(١)</sup>."

ويؤخذ من هذه النصوص أن السرية المصرفية تقتضى عدم إفشاء أية معلومات عن الحسابات بالبنوك. ويتفرع عن ذلك عدم جواز الاطلاع على

---

القومى وجميع أجهزتها، والهيئة العامة للتأمين الصحى، والهيئة العامة للتأمين الصحى الشامل، وصناديق المعاشات والتأمينات التابعة للهيئة القومية للتأمين الاجتماعى، والهيئة القومية للبريد فيما يتعلق باستثمار أموال المودعين، وصناديق الرعاية الاجتماعية والصحية وصناديق التأمين الخاصة بالعاملين بالجهات الإدارية. ولا يسرى هذا النص على الجهات المستقلة، أو الوحدات الاقتصادية(الشركات المملوكة للدولة بنسبة تزيد على ٥٠%)، كما لا يسرى على الجهات غير الإدارية، كالأفراد، والمنشآت والشركات الخاصة، وشركات قطاع الأعمال العام التى لا تتجاوز حصة الدولة فى الملكية خمسين فى المائة.

<sup>(١)</sup> تنتهج بعض الدول نهج المشرع المصرى بضرورة الحصول على إذن قضائى لإطلاع الإدارة الضريبية على المعلومات المصرفية للممولين، ومن هذه الدول البرازيل، حيث قضت المحكمة العليا بأن " الوصول المباشر إلى السجلات المصرفية من جانب الهيئات الحكومية ينتهك الأحكام الدستورية المتعلقة بحماية الخصوصية ، ولا يجوز إنفاذه إلا بأمر من المحكمة يأذن بالكشف عن

هذه المعلومات، أنظر: *Heloloia Estellita e Frederico Silva Bastos: : TAX EXCHANGE OF INFORMATION AND INTERNATIONAL COOPERATION IN BRAZIL, REVISTA DIREITO GV, SÃO PAULO 11(1) | P. 013-036 | JAN-JUN 2015.*

الحسابات من جهة، وعدم إعطاء بيانات عنها بطريق مباشر أو غير مباشر من جهة أخرى. ولا يهم في ذلك ما إذا كان إفشاء السرية صريحاً أم ضمناً، كلياً أو جزئياً. ويظل حظر إفشاء السرية قائماً حتى ولو انتهت العلاقة بين العميل والبنك لأي سبب من الأسباب<sup>(١)</sup>.

ولا يجوز لمصلحة الضرائب أن تطلع على حسابات العملاء أو بياناتهم لدى البنوك إلا في ثلاث حالات<sup>(٢)</sup> :

**الحالة الأولى:** إذن صاحب الحساب أو الوديعة أو أو الأمانة أو الخزينة، أو من أحد ورثته، أو من أحد الموصى لهم بكل هذه الأموال أو بعضها. ويكون هذا الإذن إما بتوكيل مصرفي أو بتوكيل خاص في الاطلاع على حساب معين لدى بنك معين أو في الإطلاع لدى جميع البنوك.

ويشترط في هذا الإذن أن يكون مكتوباً في صورة توكيل خاص، وليس عاماً، وأن يكون صريحاً غير معلق على شرط. ومن ثم فلا يعتد بالإذن الشفوي الذي يتم مواجهة، أو بطريق التليفون.

يمكن أن يصدر هذا الإذن من صاحب الحساب بنفسه، أو من نائبه القانوني كالوصى على أموال القصر، أو القيم على أموال ذى العاهة، أو الوكيل عن الغائب، أو أمين التفليسة في قضايا الإفلاس، والمصفي القضائي أو الحارس القضائي، أو أن يصدر من ورثة المتوفى صاحب الحساب منفردين أو مجتمعين.

---

(١) د. مصطفى كمال طه: النظرية العامة للقانون التجاري والبحري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ص ٣٧٦. وكذلك المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٢٠٥ لسنة ١٩٩٠ بشأن سرية الحسابات بالبنوك.

(٢) محمد عبد الصبور أحمد جاد: الإطلاع على حسابات الممولين في مصلحة الضرائب لدى البنوك، مجلة بحوث الشرق الأوسط التي تصدرها جامعة عين شمس، القاهرة، العدد رقم ٤٣، ٢٠١٧، ص ٣٥٣-٣٥٨.

**والحالة الثانية :** صدور حكم قضائي أو تحكيم يسمح بالاطلاع، ولا يشترط أن يكون الحكم القضائي نهائياً ، لأن المشرع لم يشترط ذلك، ومن ثم يكفي أن يكون هذا الحكم قضائياً ولو صدر من محكمة أول درجة. أما أحكام التحكيم فهي نهائية بطبيعتها وواجبة النفاذ.

**والحالة الثالثة :** إذا كان الأمر يتعلق بجنحة أو جناية ضريبية، ورأى النائب العام أو من يفوضه من المحامين العاميين الأول ، سواء من تلقاء نفسه أو بناء على طلب مصلحة الضرائب، أن يطلب من محكمة استئناف القاهرة الأمر بالإطلاع.

أما إذا كان الإطلاع أو طلب البيانات لأغراض التقرير بما فى الذمة بالنسبة لحجز ما للمدين لدى الغير ، فقد ألزم القانون رقم ١٩٤ لسنة ٢٠٢٠ المشار إليه أى من ذوى الشأن- فى حالة التقرير- بما فى الذمة بمناسبة حجز موقع لدى أحد البنوك الخاضعة لأحكام هذا القانون، أن يتقدم إلى محكمة الاستئناف المختصة بطلب الإطلاع على بيانات العملاء وحساباتهم وودائعهم وأماناتهم وخزائنتهم فى البنوك وكذلك المعاملات المتعلقة .

ولقد ثار الخلاف فى الرأي بين البنك المركزى المصرى ومصلحة الضرائب المصرية حول مدى أحقية المصلحة فى الاطلاع على بيانات العملاء لدى بنك الإسكان والتعمير لأغراض تطبيق أحكام المادة ٤٢ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . إذ رفض البنك المركزى موافاة المصلحة بهذه البيانات متذرعاً بقانون البنوك رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣ ، بدعوى أن هذه البيانات يشملها السرية التى لا يجوز الاطلاع عليها إلا بإذن كتابى من العميل أو بناء على حكم قضائى أو حكم محكمين .

وترى وزارة المالية - ممثلة فى مصلحة الضرائب - أنه يتضح من نصوص قانون البنوك رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣ أنه قد ضرب سياج السرية على حسابات عملاء البنك ، عندما يكون للعميل لدى البنك حساباً أو وديعة أو أمانة أو

خزينة، فإذا لم يكن الشخص المطلوب عن الاطلاع على بياناته عميلاً للبنك في وقت الاطلاع أو قبل ذلك جاز للبنك أن يفيد الجهة طالبة الاطلاع بذلك . فإذا كان للعميل حساب لدى هذا البنك فإنه لا يجوز الاطلاع على هذا الحساب إلا بإذن من صاحبه أو من ينوب عنه قانوناً ، أو بالنسبة لمن تقتضى وظائفهم الرقابة على أعمال البنك كمراقبي حساباته أو مراقبي البنك المركزي، أو لحماية المتعاملين مع العميل عندما يرفض البنك صرف شيك صادر من العميل لصالحهم، أو لحماية البنك نفسه عندما يثور نزاع قضائي بينه وبين العميل ، أو لمقتضيات مكافحة جرائم غسل الأموال ، أو فى الأحوال التى يأمر فيها رئيس محكمة استئناف القاهرة لذوى الشأن وفقاً لنص المادة ٩٨ من قانون البنوك سالف الذكر .

ويجب التفرة في هذا الصدد بين اطلاع العاملين بمصلحة الضرائب على دفاتر البنك وحساباته وما يتصل بها من بيانات العملاء للتحقق من مدى التزام البنك بتطبيق أحكام قانون الضرائب التى قررها عليه كعمول خاضع للضريبة ، وفى هذه الحالة لا يجب أن يتمتع البنك عن إطلاع المصلحة على هذه البيانات ، ذلك لأن البنك كعمول خاضع لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وعليه التزام بتقديم الإقرار الضريبي والبيانات والدفاتر والمستندات الدالة على صحة هذا الإقرار ، وتمكين مصلحة الضرائب لاتخاذ شئونها فى ذلك .

ولا يعد خرقاً للسرية طلب مصلحة الضرائب الاطلاع على بيانات العاملين بالبنك، أو مجلس إدارته، أو المتعاملين معه من غير العملاء ، كالمقاولين وموردى الخدمات إليه، باعتبار أن ذلك كله خارج نطاق السرية المصرفية . ولا يجب أن يعلق البنك اطلاع المصلحة فى هذه الأحوال على الحصول على أمر من رئيس محكمة استئناف القاهرة .

يؤيدنا في ذلك مجلس الدولة - فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٤١/٢/١٦ بجلسة ١٩٨٣/٥/٤ - الذى أفتى بأنه " وإن كانت البنوك -البنك العربى الإفريقى والمصرف العربى الدولى للتجارة الخارجية وبنك فيصل الإسلامى - تضمنت القوانين الخاصة بها أحكاما تقضى بعدم خضوعها لقواعد الرقابة المختلفة ، وبسرية حسابات المودعين ، إلا أنه لا يجوز التصدى بذلك في مواجهة مصلحة الضرائب التي يحق لها الاطلاع على هذه الدفاتر والأوراق -للتثبت من تنفيذ أحكام الضريبة على المرتبات بالنسبة للعاملين بهذه البنوك ، وكذلك في حالة الجرائم التي تنسب لأي من المودعين وفقا لأحكام القوانين السارية في هذا الشأن.

### **جزاء الإخلال بالالتزام**

يترتب على عدم الوفاء بالالتزامات المقررة بالمادة (١٥) المذكورة توقيع عقوبة الغرامة التي لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة<sup>(١)</sup>.

### **الإلتزام بتقديم الدفاتر والمستندات عند كل طلب**

يتفرع عن الإلتزام بإطلاع مصلحة الضرائب على ما لدى الجهات من بيانات ومعلومات تفيد فى ربط وتحصيل الضرائب، التزم آخر بالاستجابة لطلب مصلحة الضرائب بأن يقدم إليها الدفاتر والمستندات التي فى حوزة الجهات المختلفة.

وقد نصت على هذا الإلتزام المادة (١١) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد:

**النص القانونى: مادة (١١):** "تلتزم جميع المنشآت والمؤسسات والجهات والهيئات سواء خاضعة للضريبة أو غير الخاضعة لها أو المعفاة منها بأن

---

(١) المادة (٦٩/د) من القانون.

تقدم إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب دفاتر حساباتها وكل ما تطلب المصلحة تقديمه من مستندات".

تقابل هذه المادة نص المادة (١٠٠) الملغاة من قانون ضريبة الدخل ، فى أن كلاً منهما يتيح لمصلحة الضرائب الاطلاع على دفاتر الحسابا التى تكون لدى الجهات الأخرى،

بيد أن نص المادة (١١) الحالى من قانون الإجراءات الضريبية الموحد يعطى هذا الحق بالنسبة لدفاتر حسابات جميع المنشآت والمؤسسات والهيئات، ولم يقصره على المنشآت والمؤسسات التعليمية.

وكلا النصين يؤكد على أن عدم خضوع أى منشأة أو مؤسسة أو جهة للضريبة، أو كونها معفاة منها، إعفاءً كلياً أو جزئياً ، لا يعطيها الحق فى الامتناع عن تقديم دفاتر حساباتها وكل ما لدى من مستندات تطلبها مصلحة الضرائب، سواء كان ذلك بغرض التحقق من مدى التزام هذه الكيانات بقانون الضريبة، أو لتتبع مدى التزام غيرها به.

وتجرى التفرقة بين تقديم الدفاتر وبين الاطلاع عليها<sup>(١)</sup>، فالتقديم معناه مجرد إظهار الدفاتر لموظف المصلحة ليأخذ منه ما يهيمه من البيانات المتعلقة بالمولد أو المكلف، دون أن يطلع على غيرها مما فيه، ودون أن يتخلى عنه صاحبه، أما الاطلاع فيعنى وضع الدفتر تحت تصرف الإدارة الضريبية، لتفحص جميع محتوياته، وتطلع على ما فيه كله، أو بعضه، كيف شاءت.

ومن ثم كان الاطلاع أشمل من تقديم الدفاتر والمستندات، ولعل المشرع الضريبى أراد بالنص على حكم خاص بتقديم الدفاتر والمستندات، التحرز من أن لا يتوافر لدى ممارسة حق الاطلاع وجود بعض الدفاتر أو المستندات

---

(١) د. على الزينى: أصول القانون التجارى، المجلد الأول، المطبعة الأميرية ببولاق، القاهرة، ١٩٣٥، ص.٢٣٠ و ص.٢٣١.

الظاهرة التي يمكن الاطلاع عليها، أو كانت هذه الدفاتر أو المستندات موجودة عند الاطلاع ، إلا أن المصلحة ترى لزوم التدقيق فيها بعمق. ويشترط لتقديم الدفاتر والمستندات أن يكون بناءً على طلب، وأن يكون تقديم الدفاتر والمستندات المطلوبة إلى موظف مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية.

ولم يشترط المشرع أن يكون هذا الطلب كتابياً ، ولا أن يكون موظف مصلحة الضرائب من المختصين بحاسبة هذه الجهة، ومن ثم يكفي أن يقدم الطلب شفاهة.

ولا يمنع تقديم هذه الدفاتر والسجلات إلى المختصين بحاسبة ممولين آخرين، أو لهم اختصاصات أخرى بموجب قوانين الضرائب، طالما كانوا متمتعين بصفة الضبطية القضائية.

## **المطلب الثاني**

### **التزام الجهات المختلفة بالإخطار**

حاول القانون أن يستغل تعامل الممول مع بعض الجهات لإنجاز معاملات خاصة به في أن تزود هذه الجهات مصلحة الضرائب بمعلومات عن هذا الممول، تفيد في حصره، والتعرف على معاملاته ، بما يساعد في الحد من التهرب الضريبي ، أو تعيين دين الضريبة.

وقد تناول المشرع هذا الالتزام في المواد ٨ و٩ و١٠ و١١ و١٤ من قانون الإجراءات الضريبية.

ونبين ذلك في الفروع الأربعة الآتية:

## الفرع الأول الالتزام بإخطار بالتراخيص

### النص القانوني

المادة (٨) : "يلتزم المختصون في الوزارات والهيئات الاقتصادية والخدمية والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والنقابات والاتحادات المهنية والرياضية والفنية وغيرها التي يكون من اختصاصها منح ترخيص أو شهادة مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة معينة أو يكون من اختصاصها منح ترخيص لبناء عقار أو لإمكان استغلال عقار في مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة ، بإخطار المصلحة عند منح أي ترخيص أو شهادة ببيانات واسم طالب الترخيص أو الشهادة وذلك خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص أو الشهادة على النماذج التي يصدر بها قرار من الوزير . ويعتبر في حكم الترخيص المشار إليه منح امتياز أو التزام أو إذن لازم لمزاولة التجارة أو الصناعة أو الحرفة أو المهنة" .

تقابل هذه المادة نص المادة (٧٧) الملغاة من قانون ضريبة الدخل ، وتتضمن معظم أحكامها.

وبمقتضى هذا النص يلتزم - بإخطار مصلحة الضرائب - كل مختص تابع لأي وزارة أو هيئة اقتصادية كانت أم خدمية، أو مصلحة حكومية ، أو وحدة من وحدات الإدارة المحلية، أو غيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة، أو كان تابعاً لنقابة أو اتحاد مهني أو رياضي أو فني أو غيرها ، عندما يقوم هذا المختص بمنح ترخيص، أو شهادة مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة معينة، أو ترخيص بناء لعقار، أو ترخيص لاستغلال عقار في مزاولة تجارة أو صناعة أو مهنة.

ويعتبر فى حكم الترخيص منح امتياز أو التزام أو إذن لمزاولة التجارة أو الصناعة أو الحرفة أو المهنة.

ويتم الإخطار على النموذج رقم (أحصر) ، ويجب أن يتضمن هذا الإخطار البيانات الأساسية التى تطلبها قانون الإجراءات الضريبية وهى اسم طالب الترخيص أو الشهادة وجميع البيانات ذات العلاقة. ويتعين أن يتم الإخطار خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالى للشهر الذى صدر فيه الترخيص أو الشهادة.

### **جزاء الإخلال بالالتزام**

يترتب على عدم الوفاء بالالتزام بالإخطار المذكور توقيع عقوبة الغرامة التى لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تتجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة<sup>(١)</sup>.

## **الفرع الثانى**

### **الالتزام بالإخطار عن استغلال عقار**

ألزم المشرع فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد المالك لعقار أو المنتفع به بالإخطار عن الأنشطة التى يتم مزاولتها فى هذا العقار.

### **النص القانونى**

مادة (٩): "يلتزم كل مالك أو منتفع بعقار بإخطار مأمورية الضرائب المختصة باستغلال عقاره أو جزء منه فى مزاولة نشاط خاضع للضريبة، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الاستغلال".

---

(١) المادة (٦٩/د) من القانون.

بموجب النص المتقدم يكون على مالك العقار أو من له عليه حق الانتفاع به أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة باستغلال هذا العقار أو جزء منه في مزاوله نشط خاضع للضريبة، سواء كان من يزاول هذا النشاط مستأجر العقار، أو من له حق عيني عليه بخلاف مالكة.

ويقصد بالاستغلال استثمار العقار دون المساس بأصله، أى الانتفاع به أو الحصول على فائدة منه، دون تملكه، ويمكن أن يكون استغلال العقار عن طريق الإيجار، أو العارية....

فإذا كان من يزاول النشاط هو المالك نفسه أو من له حق الانتفاع فإن إلامه بإخطار المأمورية المختصة ببدء مزاوله النشاط يعفيه من هذا الالتزام ، لأن كلا الالتزامين يقع على محل واحد، وهو العقار أو على جزء منه، وعن نشاط يتم مزاولته من خلال العقار.

وعلى هذا يكون الالتزام المقرر بالمادة (٩) من القانون مقصوداً به على وجه التخصيص الحالة التى يكون فيها من يزاول النشاط شخص آخر، بخلاف مالك العقار أو المنتفع به.

ويجب أن يقدم هذا الإخطار إلى مأمورية الضرائب المختصة، فى موعد لا يتجاوز ثلاثين من تاريخ استغلال العقار فى مزاوله النشاط الخاضع للضريبة.

ويتحدد هذا التاريخ من الوقت الذى يكون العقار أو جزء منه فى حيازة من يهدف إلى استغلاله فى مزاوله نشاطه، أى من تاريخ إبرام عقد الإيجار إذا كان مبنياً به الغرض من هذا العقد مزاوله نشاط خاضع للضريبة، أو من الوقت الذى يبدأ فيه هذا الحائز تهيئته لمزاوله النشاط، ذلك لأن المشرع يفرق فى القانون بين تاريخ الاستغلال فى مزاوله النشاط فى المادة (٩) ، وبين تاريخ بدء مزاوله النشاط، المبينة فى المادة (٢٥) منه ، مما يقتضى أن يكون لكل منهما معنى مختلفاً .

ويجب أن يكون الإخطار على النموذج رقم (أحصر)، وهى : ١- اسم المالك أو المنتفع بالعقار، ٢- عنوان العقار، ٣- مساحة العقار، ٤- الغرض المؤجر لأجله العقار حال التأجير، ٥- اسم المستغل وعنوان محل إقامته ورقمه القومي.

### **جزاء الإخلال بالالتزام**

يترتب على عدم الإخطار عن استغلال العقار أو جزء منه على النحو المقرر فى المادة (٩) المذكورة توقيع عقوبة الغرامة التى لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة<sup>(١)</sup>.

### **الفرع الثالث**

#### **التزامات أقسام المرور**

ألزمت المادة (١٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد أقسام المرور بمتابعة سداد الضريبة واجبة الأداء على أنواع المركبات الخاضعة للضريبة.

#### **النص القانونى**

مادة (١٠): "تلتزم أقسام المرور بالامتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير مركبات الأجرة أو النقل المملوكة لأى شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تقديم ما يفيد سداد الضريبة واجبة الأداء على النموذج المعد لهذا الغرض".

يحظر النص المتقدم على أقسام المرور أن تجدد أو تنتقل رخصة تسيير أنواع معينة من المركبات، لأنها من المنشآت التى تخضع للضريبة، وهى مركبات الأجرة والنقل بأنواعها المختلفة، التى تكون مملوكة لشخص من اشخاص القطاع الخاص، إلا بعد أن يقدم صاحب الشأن إلى قسم المرور المختص ما يفيد سداد الضريبة واجبة الأداء- على النموذج رقم (٥/٧ فحص)- على

---

(١) المادة (٦٩/د) من القانون.

مركبات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص، وبهدف ضمان تحصيل الضريبة على هذا النوع من المركبات والحد من تأخير أداء الضريبة المستحقة. وذلك بدلاً مما كان مقرراً بنص المادة ٦٩ من قانون ضريبة الدخل (الملغاة) بتحصيل نسبة من الضريبة التي تستحق على هذه السيارات.

ولا يسرى حكم هذه المادة على المركبات التي ترخص لأول مرة، لأنها ليست مدينة بالضريبة، ولا تسرى أيضاً على المركبات الخاصة أو الملاكى لأنها ليست مرخص لها مزاوله نشاط نقل الركاب أو البضائع بأجر.

كما لا يسرى هذا النص على المركبات المملوكة لأشخاص القانون العام، أى الحكومة أو الهيئات العامة، حتى ولو كان مرخصاً لها بنقل الأشخاص أو البضائع بأجر، لأن المشرع حصر هذا الحظر على مركبات الأجرة والنقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص دون غيرهم.

وتقابل هذه المادة النص الملغى للمادة (٦٩) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتتشابه المادتان فى أن كلا منهما يوجب على أقسام المرور الامتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد الوفاء بالالتزام الضريبي المقرر بالقانون.

ويكمن الخلاف بينهما فى أن المادة الملغاة كانت توجب على أقسام المرور تحصيل مبلغ تحت حساب ضريبة الدخل على هذه المركبات وفق ما يحدده قرار وزير المالية بما لا يتجاوز ١٠% من الرسم المقرر لترخيص المركبة وفقاً لأحكام قانون المرور، ويمكن تحصيل هذا المبلغ دفعة واحدة أو على أقساط.

أما النص الحالى المقرر بالمادة (١٠) من قانون الإجراءات الضريبية فيوجب على أقسام المرور تعليق ترخيص هذه المركبات إلا بعد تقديم صاحب الشأن ما يفيد سداد الضريبة الواجبة الأداء.

وبذلك يكون القانون الحالي قد ألغى نظام التحصيل تحت حساب ضريبة المركبات، واكتفى بالتأكد من سداد الممول للضرائب التي تكون واجبة الأداء على هذه السيارات قبل تاريخ طلب تجديد أو نقل الترخيص ويثير نص المادة (١٠) الحالية شبهة عدم الدستورية، ذلك لأن المشرع قد مايز عند تقديم المرور لخدمة تجديد أو نقل الترخيص بين نوعين من السيارات تبعاً لشخص مالك السيارات بالرغم من أنهما يؤديان نفس العمل وهو نقل الركاب والبضائع بأجر، فحظر تقديم هذه الخدمة إذا كانت السيارة مملوكة لأي شخص من القطاع الخاص إلا بعد تقديم ما يفيد سداد الضريبة واجبة الأداء، بينما يمنح الترخيص للسيارة المملوكة لغير القطاع الخاص دون مطالبتها بالضريبة التي قد تكون واجبة الأداء عليه.

#### **الفرع الرابع**

##### **الالتزام بالإخطار عن الترخيص بالطبع والنشر**

ألزم القانون الجهات المختصة بالأعمال الفكرية بإخطار المصلحة بمن تتعامل معهم، حتى يمكن للمصلحة حصرهم وتتبع معاملاتهم وتطبيق أحكام القوانين الضريبية.

##### **النص القانوني**

مادة (١٤): "تلتزم الجهات التي تختص بالترخيص بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية وغيرها أو تسجيلها أو الإيداع لديها ، أو الإعلان أو النشر بالوسائل التكنولوجية عن طريق مواقع الإنترنت أو غيرها، بإخطار المصلحة في كل حالة عن اسم المؤلف وعنوانه واسم الكتاب أو المصنف أو غيره ، أو اسم طالب الإعلان أو النشر ، وعنوانه ، خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص بالطبع أو

النشر أو الإعلان ، وذلك على النموذج الذى يصدر به قرار من الوزير . ولا تسري أحكام هذه المادة على وزارة الدفاع" .

تقابل هذه المادة نص المادة (٧٦) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل، وتتضمن معظم أحكامها.

ولقد حددت المادة (١٤) المذكورة الجهات الملزمة بالإخطار، وهى كل جهة تختص بالترخيص بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية الأدبية أو العلمية أو غيرها، أو تختص بتسجيلها أو إيداعها، أو تقوم بالإعلان عن هذه الكتب والمؤلفات والمصنفات أو نشرها بأى وسيلة تكنولوجية ، سواء عن طريق مواقع الإنترنت، أو غيرها. ولا تستثن من هذا الالتزام إلا وزارة الدفاع، مراعاة للسرية اللازمة لنشاطها لصالح الأمن القومى.

وتلتزم هذه الجهات بإخطار الإدارة العامة للحصر والإقرارات بمصلحة الضرائب بالنسبة لمحافظة القاهرة أو المنطقة الضريبية بالنسبة للمحافظات التى يوجد بها منطقة ضريبية واحدة أو منطقة ضرائب أول بالنسبة لباقي المحافظات أو بإحدى الوسائل الإلكترونية التى تحددها المصلحة<sup>(١)</sup>، وذلك على نموذج رقم (احصر) ، موضحاً به بيانات المؤلف، ويشمل اسمه وعنوانه، واسم الكتاب أو المصنف أو غيره. أو اسم طالب الإعلان أو النشر وعنوانه. ويجب أن يتم الإخطار خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالى للشهر الذى صدر فيه الترخيص بالطبع أو النشر أو الإعلان.

**جزاء الإخلال بالالتزام:** يترتب على عدم الوفاء بالالتزامات المقررة بالمادة (١٤) المذكورة توقيع عقوبة الغرامة التى لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة<sup>(٢)</sup>.

(١) المادة رقم (٢١) من اللائحة التنفيذية للقانون.

(٢) المادة (٦٩/د) من القانون.

## الفصل الرابع

### تنظيم الإدارة الضريبية

#### تهديد وتقسيم

أفرد قانون الإجراءات الضريبية الموحد أحكاماً خاصة للإدارة الضريبية، على نهج التشريعات المقارنة، نظراً للمهام الملقاة على عاتق موظفيها، وما يتطلب ذلك من منح هذه الإدارة قدرًا من الاستقلال، وموظفيها المزايا والضمانات التي تشجعهم على العمل بكفاءة، وحيادية، مع سد منافذ الفساد الإداري الذي يمكن أن يتغلغل إلى ذوى النفوس المريضة أو الضعيفة. وتضمن القانون عدداً من الأحكام التي تتناول العلاقة بين مصلحة الضرائب وموظفيها، بما يحقق لهؤلاء الموظفين قدرًا من الرضا الوظيفي، ويدعم الحياد والنزاهة الوظيفية. ونبين ذلك فى المباحث الستة الآتية:

#### المبحث الأول

#### الحوافز المالية لموظفى مصلحة الضرائب

يجب أن لا نغفل الجانب المادى فى كونه أحد المتطلبات الرئيسية التى لا يستغنى عنها الفرد لتلبية احتياجاته، وكلما كان المبلغ المادى الذى يقدمه رب العمل للعامل مجزياً، أدى ذلك إلى حرصه على العمل والإخلاص فيه. ومن أحد أسباب الفساد الإدارى لطائفة من الموظفين شعورها بأن ما تحصل عليه من مرتبات وأجور لا يتناسب مع أهمية عملها، ولا يحقق لها مستلزماتها المعيشية، على الرغم مما يجرى بين يديها من مال عام (مبالغ الضريبية) وفير يمكن اقتطاع جزء منه لصالحها، برضا الممول، أو بدون رضاه دون أن تتعرض لعقاب كبير، الأمر الذى يجعلها تقبل الرشوة أو تسعى إليها. بل قد

يؤدى نجاحها فى ذلك إلى تشجيع طائفة أخرى من زملائهم فى العمل ،  
فيتفشى الفساد ويستشرى مما يشكل خطراً أو وباءً عاماً .

ومن ثم كان تقرير نظام جيد للمرتبات والأجور والحوافز المجزية لموظفى  
إدارة الضريبة من وسائل الوقاية التى تحمى الكثير منهم من غواية الفساد  
وإغرائه. وتقرر بعض الدول<sup>(١)</sup> نظاماً خاصاً لمرتبات ومكافآت العاملين بالإدارة  
الضريبية يختلف عما يمنح لسواهم من العاملين بالدولة ، كما هو الحال فى  
جامايكا، ويعطى بعضها الحرية الكاملة لقيادات الإدارة الضريبية فى تقرير  
أجور العاملين وفقاً لمعدلات الأجور فى القطاع الخاص كما هو الحال فى  
جواتيمالا. بينما تقرر روسيا وألبانيا نظاماً للحوافز يعتمد على معدلات الأداء.  
ولا يفضل أن يرتبط هذا النظام بمقدار الضرائب التى يتم تحصيلها أو  
اكتشافها<sup>(٢)</sup>، حتى لا يكون ذلك مدعاة لتعسف العاملين فى تطبيق القانون،  
وظلم الممولين وارهاقهم .

كما يجب أن يصاحب هذا النظام رقابة دقيقة داخلية وخارجية على أعمال  
موظفى الإدارة ، فضلاً عن تقرير العقاب الحاسم والرادع على الفاسدين  
للتخلص منهم<sup>(١)</sup>.

---

<sup>(١)</sup> Jit B. Gill : *the Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform* , paper presented at Learning Week organized by the Public Sector Group of the Poverty reduction and Economic Management Department Latin America and Caribbean Region , The World Bank , Jan. 2003, p. 10.

ولا تتجاهل دراسات أخرى أهمية الحوافز المالية لموظفى الضرائب فى تشجيعهم على بذل مزيد من  
الجهد لتنفيذ القانون، وتحصيل الديون الضريبية. أنظر فى ذلك:

, Moritz Schmoll.: *Weak Street-level Enforcement of Tax Laws: The Role of Tax Collectorsâ Persistent but Broken Public Service Expectations. The Journal of Development Studies*, ((2020), pp.1-17,

<sup>(٢)</sup>أجازت المادة ٧٢ من اللائحة التنفيذية لقانون ( نظام) ضريبة الدخل السعودى الجديد الصادر  
عام ١٤٢٥ هـ ( ٢٠٠٤م) أن يمنح وزير المالية - بناءً على توصية من مدير عام مصلحة الزكاة  
والدخل - موظفى المصلحة المتميزين فى أداء أعمالهم مكافآت تشجيعية ، وفق الشروط معينة.

وينظر الممولون <sup>(٢)</sup> إلى هذه الحوافز على أنها وسيلة لتأليب الإدارة الضريبية عليهم ، وبغض النظر عن الالتزام بالقانون ، أو تحقيق العدالة ، لوجود مصلحة مباشرة لدى موظف إدارة الضريبة فى إخضاع الممول للضريبة أو زيادة الضريبة المقدرة عليه، ومن ثم يزيد الدافع إلى المنازعة الضريبية، وتزيد تبعاً له تكلفة الالتزام.

ولذلك تحرص معظم الدول فى السنوات الأخيرة <sup>(٣)</sup> على إعادة النظر فى نظام منح الحوافز والمكافآت لموظفى إدارة الضريبة، وتقترح بعضها أن يكون سبب منح الحافز هو مدى نجاح الإدارة الضريبية فى تقليل حجم المنازعة الضريبية، أو أن يكون الحافز مقررًا وفق عدد من مؤشرات الأداء ، التى لا تقتصر على مؤشر الحصيلة وحدة . ومن هذه الدول الدانمارك والبرازيل.

كما يجب أن يصاحب هذا النظام رقابة دقيقة داخلية وخارجية على أعمال موظفى الإدارة ، فضلاً عن تقرير العقاب الحاسم والرادع على الفاسدين للتخلص منهم.

### **النص القانونى**

مادة (١٦) : "استثناء من أحكام قانون الخدمة المدنية الصادر بالقانون رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ ، يجوز للوزير وضع نظام خاص لإثابة موظفى المصلحة

---

<sup>(١)</sup> فى أعقاب الخامس والعشرين من يناير ٢٠١١ وما صاحبها من دعوات جادة لمحاربة الفساد فى قطاعات الدولة أصدر وزير المالية المنشور العام رقم ١ لسنة ٢٠١١ بتاريخ ٢٠/٢/٢٠١١ ينبه إلى الإجراءات التى يتعين مراعاتها سعياً لمواجهة وقائع الفساد المالى والإدارى وتحديد مرتكبيها وحفاظاً على المال العام داخل قطاعات ومصالح وهيئات وزارة المالية منها الإبلاغ عما ينكشف للعامل او يصل إلى علمه من وقائع فساد مالى أو إدارى .....

<sup>(٢)</sup> *The World Bank : salary bonuses in Revenue Departments: Do they work?, PREM Notes , No. 83, Jan. 2004.*

<sup>(٣)</sup> *Dilip Mookerjee : Incentive reforms in Developing Countries bureaucratic : Lessons from Tax Administration , in : Boris Pleskovic and Joseph E. Stiglitz (eds.) : Annual World Bank Conference on Developments Economics , 1997, WashingtonD.C., cited in ibid.*

في ضوء معدلات أدائهم وحجم ومستوى إنجازهم في العمل ، وذلك دون التقيد بأي قانون أو نظام آخر ، ويُعتمد هذا النظام من رئيس مجلس الوزراء. ويجوز أن تتضمن الموازنة العامة للدولة تخصيص مبالغ للمساهمة في صناديق الرعاية الاجتماعية والصحية للعاملين بالمصلحة وأسرهـم .  
وتتمتع الصناديق المنصوص عليها في الفقرة الثانية من هذه المادة بالشخصية الاعتبارية المستقلة"<sup>(١)</sup> .

كان قانون الضرائب على الدخل السابق - رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١- يمنح العاملين بمصلحة الضرائب في مصر حق التمتع بصندوق للرعاية الاجتماعية والصحية لهم ولأسرهـم أثناء مدة عملهم بالمصلحة وبعد تقاعده، ويمول هذا الصندوق عن طريق نسبة <sup>(٢)</sup> من حصيلـة الغرامات والتعويضات التي تحصلها المصلحة نتيجة الصلح مع الممولين مقابل التنازل عن رفع الدعوى العمومية أو المحكوم بها نهائياً . وقد أعاد قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنظيم منح هذه الحوافز <sup>(٣)</sup>، بأن جعلت لوزير المالية سلطة وضع نظام أو أكثر للحوافز ، بعد أن يحيط مجلس الوزراء علماً به، وذلك لإثابة العاملين بالمصلحة في ضوء معدلات أدائهم وحجم ومستوى إنجازهم للعمل ، وذلك دون التقيد بأي نظام آخر. ويجوز أن تتضمن الموازنة العامة للدولة تخصيص مبالغ

---

(١) نقلت هذه المادة من نص المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة، المستند إلى نص المادة ٧٣ الملغاة من هذا القانون.

(٢) وفقاً لنص المادة ١٩٥ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أصدر وزير المالية القرار رقم ١٨٤ لسنة ١٩٨٣ بأن تخصص نسبة مقدارها ٩٥ % من حصيلـة الغرامات والتعويضات التي يتم تحصيلها نتيجة الصلح مع الممولين مقابل التنازل عن رفع الدعوى العمومية أو المحكوم بها نهائياً إلى صندوق الرعاية الاجتماعية والصحية للعاملين بمصلحة الضرائب وأسرهـم ومن أحيل منهم إلى التقاعد وأسرهـم .

(٣) راجع المادة ١٤٨ من القانون.

تساهم بها الدولة فى صندوق الرعاية الاجتماعية والصحية للعاملين بالمصلحة وأسرهم ، ومن أحيل أو يحال منهم إلى التقاعد وأسرهم".

ولقد أجاز قانون الإجراءات الضريبية الموحد لوزير المالية أن يضع نظاماً خاصاً لإثابة موظفى مصلحة الضرائب المصرية؛ بحيث يحصل الموظف على الإثابة، أو الحافز المالى على أساس معدلات أو معايير موضوعية، تدل على أنه قد بذل الجهد الذى يبرر مكافأته. ويهدف إلى تحفيز هؤلاء العاملين على بذل الجهد فى تطبيق القوانين الضريبية، وتحصيل مستحقات الدولة التى تحتاجها لتمويل خططها التنموية ونفقاتها العامة.

ومن هذه المعايير تحقيقه لمعدلات الأداء التى تحددها القرارات الإدارية، وحجم ومستوى إنجازه فى العمل، حتى لا يتساوى فى منح الحافز من يجتهد مع من يهمل أو يتراخى فى عمله.

ولا يتقيد هذا النظام الخاص للإثابة بقانون الخدمة المدنية<sup>(1)</sup> ، أو بأى قانون، أو نظام آخر، يتناول طريقة وقواعد وحدود منح هذه الحوافز، ليتوافر لهذا

---

<sup>(1)</sup> ينادى عدد من العاملين بمصلحة الضرائب المصرية بقانون خاص ينظم علاقات العمل، والمعاملة المالية لهم ، بعيداً عن قانون الخدمة المدنية الذى يعد بمثابة القانون العام للتوظيف الحكومى، على سند من القول بأن طبيعة عملهم وحجم الأعباء الملقاة على عاتقهم تبرر وجود قانون توظف خاص بهم يراعى هذه الاعتبارات، ولا يكفى فى نظرهم بعض الأحكام الخاصة فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد استثناء من قانون الخدمة المدنية.

ومن الدول التى أخذت بهذه الرؤية أثيوبيا، حيث يحكم العاملون بالإدارة الضريبية قانون توظف خاص بهم، يحكم علاقاتهم الإدارية، وترقياتهم، واختصاصاتهم وواجباتهم، بجانب المزايا المالية الممنوحة لهم، فضلاً عن النص على المحظورات والقيود التى يفرضها القانون الخاص عليهم، على نحو لا يفرضه القانون الذى يحكم باقى موظفى الدولة.

ومع ذلك لا يلقى هذا القانون قبولاً عاماً، نظراً لاحتوائه على نصوص تتعارض مع القواعد العامة للتوظيف المنصوص عليها فى قوانين الخدمة المدنية، إذ تضمن على سبيل المثال عقوبات أشد صرامة، ومنها منح المدير سلطة فصل الموظف لمجرد الاشتباه بالفساد، ولا تخضع هذه السلطة لرقابة القضاء، كالتى تخضع لها قرارات فصل الموظفين الخاضعين لقانون الخدمة العامة، وهو

النظام القواعد والمعايير التي تتفق وطبيعة العمل بمصلحة الضرائب، والجهد الذى يبذله العاملون بها.

ولا يعنى تحرر النظام المذكور من القوانين والنظم الأخرى أن يخرق القواعد الدستورية وقواعد العدالة التى يجب توافرها، كما لا يحول هذا النص من تطبيق القوانين ذات الصلة عندما يخلو نظام الإثابة الخاص من قواعد تعالج المسائل التى تعرض عند تطبيقه<sup>(١)</sup>.

ويمكن أن يتضمن هذا النظام قواعد منح الإثابات والحافز لكل عامل على أساس إنتاجه الفردى، وهو ما يمكن انطباقه على مأمور الضرائب أو الموظف الإدارى، بجانب قواعد للإنتاج الجماعى الذى يطبق على فئات من العمال أو الموظفين لا تحقق بذاتها إنتاجاً فردياً، وإنما يشارك عدداً من العاملين بحيث يشترك كل منهم فى أداء جزء منه فيكون عمل فرد مكملاً لعمل الآخرين، لا

---

الأمر الذى عرض على القضاء فرأى المجلس الدستورى أن هذا الحكم لا يثير شبهة عدم الدستورية. أنظر : *Administration of Employees of the Ethiopian Revenues and Customs Authority Council of Ministers Regulation of 2008.*

<sup>(١)</sup> يعتبر القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة هو الشريعة العامة التى تحكم نظام الصناديق الخاصة، فيما لم يرد بالقوانين المنظمة لهذه الصناديق نص خاص، وقد عرفت المادة الأولى من هذا القانون صندوق التأمين الخاص كل نظام فى أية جمعية أو نقابة أو هيئة أو من أفراد تربطهم مهنة أو عمل واحد أو أية صلة اجتماعية أخرى تتألف بغير رأس المال ويكون الغرض منها وفقاً لنظامه الأساسى أن يؤدي إلى أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية أو مرتبات دورية أو معاشات محددة...، وأوجبت المادة الثالثة منه تسجيل صناديق التأمين الخاصة بمجرد إنشائها وفقاً للقواعد والإجراءات المنصوص عليها فى هذا القانون ووفقاً للمادة السابعة من ذات القانون يجب إخطار المؤسسة عن كل تعديل فى البيانات المشار إليها فى المادة (٤) من هذا القانون، وفى نظام الصندوق ولا يجوز العمل بهذه التعديلات إلا بعد اعتمادها من المؤسسة المصرية العامة للتأمين، وينشر فى الوقائع المصرية أي تعديل فى الاشتراكات أو الأغراض أو المزايا.

يرتبط به ويؤثر فيه فحسب، وإنما بل<sup>(١)</sup> يؤدي بالفعل إلى إنتاج العمل المطلوب كاملاً، وبدونه لا يتم العمل فعلاً. وهو ما ينطبق على الأعمال الإشرافية والرقابية كوظائف المراجعين ومديرى الفحص والمعلومات ومديرى المأموريات الضريبية، وغيرهم من الوظائف الإشرافية العليا على مستوى المناطق الضريبية والإدارات المركزية وقطاعات المصلحة الأخرى. ولا يكون النظام الخاص بالإثابة المذكور نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس مجلس الوزراء.

وتعتبر هذه الحوافز أو الإثابات من قبيل حوافز الإنتاج، وهى من ملحقات الأجر غير الدائمة، التى لا يستحقها العامل إلا إذا تحقق سببها، وهو قيامه بالعمل المقرر له هذا الحافز<sup>(٢)</sup>.

### **صناديق الرعاية الاجتماعية والصحية**

أجازت المادة ١٦ من القانون أن تتضمن الموازنة العامة للدولة تخصيص مبالغ للمساهمة في صناديق الرعاية الاجتماعية والصحية للعاملين بمصلحة الضرائب وأسره، وذلك لرعاية الموظف وعائلته، بما يضمن حصولهم على الرعاية الصحية والاجتماعية التى توفر لهم مناخاً طيباً لإجادة العمل. وتتمتع هذه الصناديق بالشخصية الاعتبارية المستقلة عن مصلحة الضرائب المصرية وعن وزارة المالية، بما يمنحها الحرية فى اتخاذ قراراتها لصالح أعضائها فى ضوء القوانين الحاكمة لهذه الصناديق. والأصل أن هذه الصناديق تخضع لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة، وقد منحها قانون الإجراءات الضريبية الشخصية الاعتبارية المستقلة، حتى لا تكون وحدة من الوحدات التابعة لمصلحة الضرائب المصرية،

(١) الطعن بالنقض رقم ١١٥٥ لسنة ٥٦ق، جلسة ١٩٩٣/٢/١.

(٢) الطعن بالنقض رقم ١٣٦٢٧ لسنة ٧٥ق، جلسة ٢٠٠٦/١٢/٢٨.

ومن ثم تتمتع هذه الصناديق بحريتها فى اتخاذ قراراتها، بما لا يخالف أحكام قانون صناديق التأمين الخاصة.

وفى المقابل فليس لدائنى هذا الصندوق من العاملين بمصلحة الضرائب، أو غيرهم الرجوع على مصلحة الضرائب، أو وزارة المالية، لإلزامها بأداء ما لهم فى ذمة الصندوق من حقوق.

وأجاز قانون الإجراءات الضريبية الموحد أن تتضمن الموازنة العامة للدولة تخصيص مبالغ للمساهمة فى هذه الصناديق.

## **المبحث الثانى**

### **منح رئيس مصلحة الضرائب بعض السلطات المالية**

منح قانون الإجراءات الضريبية الموحد لرئيس مصلحة الضرائب سلطة استثنائية فى التعاقد لأغراض محددة.

#### **النص القانونى**

مادة (١٧): يجوز للوزير تفويض رئيس المصلحة فى التعاقد طبقاً لأحكام قانون تنظيم التعاقدات التى تُبرمها الجهات العامة الصادر بالقانون رقم ١٨٢ لسنة ٢٠١٨ ، وذلك فى شأن تدبير احتياجات المصلحة من المقار والتجهيزات والمعدات والأدوات والأجهزة اللازمة لحسن سير العمل .

الأصل أن الوزير هو الذى يمثل الدولة فى الشئون المتعلقة بوزارته وذلك بالتطبيق للأصول العامة باعتباره متولى الإشراف على شئون وزارته والمسئول عنها الذى يقوم بتنفيذ السياسة العامة للحكومة، إلا إذا أسند القانون صفة النيابة فيما يتعلق بشئون هيئة أو وحدة إدارية معينة إلى غير الوزير فىكون له عندئذ هذه الصفة بالمدى والحدود التى بينها القانون.<sup>(١)</sup>

---

(١) الطعن رقم ٤٧٦٦ لسنة ٧٠ق، جلسة ٢٠١٤/٢/١٦.

وبموجب نص المادة ١٧ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد يجوز لوزير المالية تفويض رئيس مصلحة الضرائب فى أن يتعاقد مباشرة لتدبير احتياجات المصلحة من المقار والتجهيزات والمعدات والآلات والأجهزة اللازمة لحسن سير العمل.

ويهدف هذا النص إلى تيسير التعاقد المباشر بسرعة، ودون إطالة للإجراءات الإدارية التى تتطلب موافقة وزير المالية فى كل مرة تحتاج المصلحة إلى تدبير بعض احتياجاتها من المرافق الأساسية التى تضمن حسن سير العمل فى الوحدات الضريبية وانتظامه.

ولا يكون لرئيس مصلحة الضرائب المصرية سلطة التعاقد المباشر إلا بعد أن يفوضه وزير المالية فى ذلك، ويجب أن يلتزم رئيس المصلحة بحدود التفويض دون تجاوز، ولا يجوز له أن يفوض غيره فيما فوضه الوزير، عملاً بقاعدة "لا يجوز التفويض على التفويض".

ويكفى أن يصدر هذا التفويض لمرة واحدة، ليقوم رئيس المصلحة فى إجراء التعاقدات المباشرة فى الأمور المفوض بها، دون الحاجة إلى إصدار تفويض فى كل مرة يحتاج إلى التعاقد.

ولا يخل النص الوارد فى المادة من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، بما أتاحه قانون تنظيم التعاقدات التى تبرمها الجهات العامة الصادر بالقانون رقم ١٨٢ لسنة ٢٠١٨ لرئيس المصلحة سلطة الاتفاق المباشر فيما لايجاوز عشرة ملايين جنيه للشراء أو استئجار المنقولات وعشرين مليون جنيه لمقاولات الأعمال، وله أيضاً الاتفاق المباشر فيما لا تجاوز قيمته خمسمائة ألف جنيه لاستئجار العقارات، وعشرة ملايين جنيه لشرائها.

ويكون التفويض الصادر من وزير المالية لرئيس مصلحة الضرائب المصرية فيما يجاوز سلطاته المباشرة بالقانون رقم ١٨٢ لسنة ٢٠١٨.

ولا يعنى التفويض التنصل من أحكام قانون تنظيم التعاقدات المشار إليه، بل يجب الالتزام بالقواعد والإجراءات المقررة قانوناً، فى التعاقد المباشر المفوض به رئيس مصلحة الضرائب المصرية من وزير المالية وفقاً للمادة ١٧ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

### **المبحث الثالث**

#### **حق المصلحة فى تعيين مندوبين لها فى الجهات الأخرى**

تحتاج مصلحة الضرائب إلى أن تكون بالقرب من الجهات التى تلتزم بأحكام قانون الضرائب، لتراقب مدى تطبيقها لأحكامه، وتوجيهها إلى الالتزام به. لذلك أجاز لها القانون أن تعين فى هذه الجهات مندوبين عنها .

#### **النص القانونى**

مادة (١٨) "للمصلحة تعيين مندوبين عنها من بين موظفيها لدى الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة وشركات القطاع العام، ويتولى مندوب المصلحة متابعة سلامة تنفيذ هذه الجهات والشركات لأحكام القانون الضريبي وهذا القانون، والتحقق من أداء هذه الجهات للضرائب وفقاً لأحكام هذه القوانين الضريبية . ويكون لهم إثبات ما يقع من مخالفات بموجب محاضر يتم اتخاذ ما يلزم من إجراءات قانونية فى شأنها".

تقابل هذه المادة نص الفقرة الأولى من المادة (١٢٨) الملغاة من قانون ضريبة الدخل.

ويخول القانون لمصلحة الضرائب تعيين مندوبين عنها لدى الجهات والشركات التى حددها القانون حصراً، وهى: وزارات الدولة، ومصالحها الحكومية،

وحدات الإدارة المحلية، والأشخاص الاعتبارية العامة، ومنها الجمعيات التعاونية والمؤسسات الصحفية والنقابات والروابط والاتحادات والجمعيات المهنية، وشركات القطاع العام.

وهذه الجهات وردت على سبيل الحصر، وليس للمصلحة حق تعيين مندوبين فى جهات غير التى وردت فى هذه المادة، ومن ثم فلا يحق للمصلحة تعيين مندوبين لها لدى شركات القطاع الخاص، ولا الشركات الحكومية، أو الشركات التى تساهم الدولة فى رأسمالها، باعتبار أن هذه الشركات من الأشخاص الاعتبارية الخاصة، التى لم يرد ذكرها فى هذه المادة، يؤيدنا فى ذلك أن المشرع حين أراد أن يطلق سلطة وزارة المالية فى تعيين مندوبين لها دون حصر، نص على ذلك صراحة، كما هو الحال فى نص المادة ١٠٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدل بالقانون رقم ٧٨ لسنة ١٩٧٣، بقولها "لمصلحة الضرائب تعيين مندوبين عنها من بين موظفيها لدى الهيئات والمؤسسات العامة والوحدات التابعة أو غيرها من المنشآت التى يحددها وزير المالية والاقتصاد والتجارة الخارجية بقرار منه."، بأن جعل تحديد المنشآت التى يمكن تعيين مندوبين لها بقرار وزارى.

وهؤلاء المندوبون موظفون لدى مصلحة الضرائب وتابعون لها، ومستقلون عن الجهات التى ينتدبون إليها، فلا يحصلون من هذه الجهات على أية مزايا، ولا يلتزمون تجاهها بأية التزامات تفرضها على العاملين بها، وذلك لضمان حياد المندوبين، واستقلالهم عن هذه الجهات، لتمكينهم من أداء الدور الذى أسنده إليهم المشرع الضريبي.

وبختص هؤلاء المندوبون بمتابعة سلامة تنفيذ الجهات والشركات المنتدبين إليها لأحكام القوانين الضريبية وقانون الإجراءات الضريبية الموحد، وذلك على ضوء التعليمات والقواعد التى تصدرها مصلحة الضرائب إليهم.

كما يختص المندوبون بالتحقق من أداء الجهات والشركات للضرائب المستحقة عليهم، أو الملزمين بخصمها أو تحصيلها من الغير وتوريدها إلى مصلحة الضرائب<sup>(١)</sup>.

وإذا ما تبين للمندوبين وقوع هذه الجهات أو الشركات فى مخالفات لقوانين الضرائب، وجب عليهم إثبات هذه المخالفات فى محاضر أعمال موقعة منهم، يثبت فيها البيانات الأساسية التى نصت عليها اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد<sup>(٢)</sup>، وهى:

١- اسم المندوب .

٢- اسم الجهة .

٣- تاريخ اكتشاف المخالفة .

٤- وصف المخالفة .

٥- الأثر المالى المترتب على المخالفة .

٦- المدة التى وقعت خلالها المخالفة .

ولقد أطلق المشرع على هؤلاء الموظفين لفظ (مندوبين)، بما يعنى أنهم مجرد رسل مبعوثين إلى الجهات المحددة قانوناً، يقومون بأعمال مكلفين بها من قبلهم من أرسلهم (مصلحة الضرائب)، والإبلاغ عنها، دون أن تتجاوز سلطاتهم اختصاصات أخرى، كنظر الطعون أو التظلمات أو إبرام الاتفاقات الضريبية أو توقيع الجزاءات، وعلى ذلك أوجب المشرع بأن يقوم هؤلاء المندوبون بإحالة محاضر الأعمال المشار إليها إلى الإدارة التى يتبعها المندوب لاتخاذ اللازم،

---

(١) حدد قرار وزير المالية رقم ٣٧٦ لسنة ١٩٧٨ الأعمال التى يقوم بها المندوبون، ومنها: مراقبة ما يتعلق بالإقرار الضريبى وتسديد الضريبة من واقعه فى الميعاد القانونى، وأحكام نظام الخصم والإضافة، وتوريد ضريبة المرتبات، وإبلاغ الجهات المختصة بالمخالفات.

(٢) المادة رقم (٢٢) من اللائحة التنفيذية للقانون.

بما في ذلك إخطار الجهة بالمخالفة والمطالبة بالمبالغ المستحقة وذلك على النموذج رقم ( ١١ فحص )، حسب نوع المخالفة.

## **المبحث الرابع**

### **منح موظفي الضرائب صفة الضبطية القضائية**

تتطلب مهام موظف مصلحة الضرائب القيام بأعمال المعاينة والفحص لمنشآت الممولين وأوراقهم ومستنداتهم، والاطلاع على أسرارهم المالية والشخصية، بغرض الوصول إلى حقيقة مركزهم الضريبي. وهذه الأعمال تتداخل مع الحقوق الشخصية للممول أو المكلف أو غيره، مما يتعين تنظيمه قانوناً، في إطار متوازن بين حق الممول في الخصوصية وحق الإدارة الضريبية في المعرفة.

لذلك حرصت القوانين الضريبية - وسار على نهجها قانون الإجراءات الضريبية الموحد - على منح هذه السلطات لطائفة معينة من موظفي مصلحة الضرائب دون غيرهم، وهم الموظفون الذين يتمتعون بصفة مأموري الضبط القضائي.

### **النص القانوني**

مادة (١٩): "في مجال تطبيق أحكام القانون الضريبي واللوائح والقرارات المنفذة له ، يكون للموظفين الذين يصدر بتحديدهم قرار من وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية صفة مأموري الضبط القضائي فيما يتعلق بإثبات ما يتم من مخالفات لأحكام كل منها ، واتخاذ الإجراءات المقررة في شأن تلك المخالفات".

تقابل هذه المادة نص المادة (١٨) الملغاة من قانون ضريبة الدمغة، والفقرة الثانية من المادة (١٢٨) الملغاة من قانون ضريبة الدخل، ونص الفقرة الأولى من المادة (٦٣) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

يقتصر اختصاص مأموري الضبط القضائي ذوى الاختصاص الخاص<sup>(١)</sup>، ومنهم موظفو الضرائب، على مسائل معينة تحددها لهم طبيعة وظائفهم، والحكمة التي من أجلها أسبغ القانون عليهم وعلى الهيئات التي ينتمون إليها كياناً خاصاً يميزهم من غيرهم. وهم الذين عنتهم المادة (٢٣) من قانون الإجراءات الجنائية، عندما أوردت بعد وضع قائمة مأموري الضبط العام، حكماً يجيز لوزير العدل - بقرار منه وبالاتفاق مع الوزير المختص - تخويل بعض الموظفين صفة مأموري الضبط القضائي بالنسبة إلى الجرائم التي تقع في دائرة اختصاصهم وتكون متعلقة بأعمال وظائفهم.

ويمنح الموظفون العموميون - بموجب قرارات تصدر من وزير العدل - صفة مأموري الضبط القضائي<sup>(٢)</sup> وهم - دوماً - ذوى اختصاص محدود نوعياً ومكانياً. إذ يختصون بإجراءات الاستدلال بالنسبة إلى الجرائم التي تقع في دوائر اختصاصهم (اختصاص مكاني) وتكون متعلقة بأعمال وظائفهم (اختصاص نوعي)، وذلك بحسبانهم ممن يقع ضمن اختصاصاتهم أعمال الضبط الإداري، ولوزير العدل أن يخول بعض الموظفين سلطة الضبطية القضائية، وهم المنوط بهم أعمال الضبط الإداري في مجال وظائفهم بالإشراف على تنفيذ أحكام القوانين واللوائح، ومن هنا كانت العلة في جواز تخويلهم سلطة الضبطية القضائية.

---

(١) ينقسم مأمورو الضبط القضائي إلى طائفتين: الطائفة الأولى : تكون لها صفة الضبط القضائي بالنسبة إلى جميع أنواع الجرائم، وتسمى مأموري الضبط القضائي ذوى الاختصاص العام. ويمنح هذه الصفة قانون الإجراءات الجنائية ( المادة ٢٣ ) وما يكمله من قوانين. والطائفة الثانية تكون لها صفة الضبط القضائي بالنسبة إلى نوع معين من الجرائم، وتسمى بمأموري الضبط القضائي ذوى الاختصاص الخاص، وتتمتع هذه الطائفة بصفة الضبطية القضائية بقرار من وزير العدل بالاتفاق مع الوزير المختص ( المادة ٢٣ إجراءات بعد تعديلها بالقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٥٧ .

(٢) حكم محكمة القضاء الإداري - الدائرة الأولى، الدعوى رقم ٤٦٢٦٦ لسنة ٦٦ ق، جلسة ٢٠١٢/٦/٢٦.

ويذهب القضاء<sup>(١)</sup> إلى أن "مأمور الضبط القضائي لا يتجرد من صفته في غير أوقات العمل الرسمي بل تظل أهليته لمباشرة الأعمال التي ناظره بها القانون قائمة - حتى إن كان في إجازة أو عطلة رسمية - ما لم يوقف عن عمله أو يمنح إجازة إجبارية".

هذه الأهلية التي تبرر عمل مأمور الضرائب في غير مواعيد عمله الرسمي أو استكمال ما يقوم به من عمل يختص في أيام الإجازات العادية، بناءً على تصريح له بذلك من رؤسائه.

ويمتد الاختصاص المكاني لمأمور الضرائب ليشمل كل مكان خارج النطاق الجغرافي المحدد له، إذا كان امتداداً لعمله أو متصلاً به، فقد تكون المنشأة الخاضعة لاختصاص مأمور الفحص واقعة في نطاق اختصاصه الجغرافي، بينما تكون لها فروع أو مكاتب إدارية أو منافذ تسويق وغيرها خارج نطاق اختصاصه، وله الحق في أن ينتقل إلى كل هذه الأماكن، حيث<sup>(٢)</sup> يمتد اختصاص مأمور الضبط القضائي إلى كل من له صلة بالواقعة الداخلة في اختصاصه المكاني<sup>(٣)</sup>. وبالنظر لما للمخولين سلطة مأموري الضبط القضائي من أهمية وخطورة وتتعلق أعمالها بالمجال الحيوي للحريات الشخصية للمواطنين، فقد حماها الشارع بسياسات من الضمانات والشروط، ومن بينها قصر نطاق الضبطية القضائية لهذه الفئة من الموظفين، وفي حدود اختصاصهم، وفيما يتعلق بأعمال وظائفهم.

(١) حكم النقض في الطعن رقم ٦٥٨ لسنة ٤٣ق، جلسة ١٩٧٣/١١/٢٠.

(٢) أنظر في هذا المبدأ: حكم النقض في الطعن رقم ٧٠١ لسنة ٤٣ق، جلسة ١٩٧٣/١٢/١٦.

(٣) قضت محكمة النقض - الطعن رقم ٤٤٨٥ لسنة ٥١ق، جلسة ١٩٨٢/٢/٢٤ - بأنه "متى إستوجبت ظروف التفتيش و مقتضياته متابعة الإجراءات و إمتدادها خارج تلك الدائرة أو كانت هناك ظروف إضطرابية مفاجئة أو حالة ضرورة دعت مأمور الضبط القضائي إلى مجاوزة حدود إختصاصه المكاني للقيام بواجبه المكلف به فإن هذا الإجراء منه أو من يندبه له تكون صحيحة".

ويلاحظ أن الفقرة الأخيرة من المادة ٢٣ من قانون الإجراءات الجنائية قد نصت على أنه "وتعتبر النصوص الواردة في القوانين والمراسيم والقرارات الأخرى بشأن تخويل بعض الموظفين اختصاص مأموري الضبط القضائي بمثابة قرارات صادرة من وزير العدل بالاتفاق مع الوزير المختص، مما مفاده أن موظفي مصلحة الضرائب يتمتعون بصفة الضبطية القضائية بمجرد النص على تمتعهم بهذه الصفة، حتى قبل أن يصدر وزير العدل قراره في هذا الشأن. ووفقاً لنص المادة ١٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد تتمتع طائفة من موظفي مصلحة الضرائب بصفة الضبطية القضائية، وهي الطائفة التي يصدر بتحديدهم قرار من وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية.

ويتمتع هؤلاء الموظفون بالسلطات الممنوحة لمأمور الضبط القضائي الخاص، في حدود تطبيق قوانين الضرائب واللوائح والقرارات المنفذة لها. ولهم إثبات ما يقع من مخالفات قانونية، واتخاذ الإجراءات المقررة في شأنها. وليس لمأمور الضرائب، صفة الضبطية القضائية الخاصة، إلا في القوانين التي أعطتهم هذه الصفة، ومنها قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وليس لهم تحرير محاضر عن مخالفات القوانين الأخرى<sup>(١)</sup>.

ولئن<sup>(١)</sup> كان لمأمور الضبطية القضائية دخول العامة المفتوحة لمراقبة تنفيذ القوانين واللوائح في الأوقات التي تباشر فيها تلك المحال نشاطها عادة<sup>(٢)</sup>. إلا

---

(١) ومع ذلك فقد قضت محكمة الطعن - في الطعن رقم ٢٠٦٩ لسنة ٨٣ ق جلسه ٢٠١٤/١/٦ - بأنه "من المقرر بحسب الاصل أن إختصاص مأمور الضبط القضائي مقصور على الجهات التي يؤدون فيها وظائفهم طبقاً للمادة ٢٣ إجراءات جنائيه فإذا خرج مأمور الضبط القضائي عن دائره اختصاصه فإنه لايفقد سلطه وظيفته وإنما يعتبر على الأقل من رجال السلطه العامه الذين أشار إليهم القانون في المادة ٣٨ من قانون الإجراءات الجنائيه وكان كل ما خوله القانون وفقاً للماده ٣٧ اجراءات لرجال السلطه العامه في الجرح المتلبس بها التي يجوز فيها الحكم بالحبس أن يحضروا المتهم ويسلموه الى أقرب مأمور من مأموري الضبط القضائي دون أن يعطيهم الحق في القبض عليه أو تفتيشه".

أن هذه المحال تأخذ حكم المساكن في الأوقات التي لا تباشر فيها تلك المحال نشاطها عادة. ولا يباح فيها للجمهور أن يدخلها. ومن ثم ليس لمأمور الضرائب دخول منشآت أو مقار أعمال الممولين والمكلفين في أى وقت، إلا أن تكون المنشأة تعمل، أو في حالة تسمح لها بالتعامل مع الجمهور.

والعبرة في هذا الشأن بالواقع، بصرف النظر عن فتح الأبواب أو إغلاقها، وذلك بأن المشرع إذ أجاز لمأموري الضبط دخول المحال العامة المفتوحة للجمهور لمراقبة تنفيذ القوانين واللوائح، إنما أباح لهم الاستطلاع بالقدر الذى يحقق الغرض المقصود من بسط هذه الرقابة، ولا يتعداه بالإجازة إلى غيره، فلا يتناول من حيث المكان ما كان منها سكناً.

ولا تشمل هذه السلطة من حيث الزمان إلا أوقات العمل دون الأوقات التي تغلق فيها، ولا من حيث الغرض إلا بالقدر الذى يمكنه من التحقق من تنفيذ تلك القوانين واللوائح دون التعرض للأشياء والأماكن الأخرى التي تخرج عن هذا النطاق. وعلة الإجازة أن المحال في ذلك الوقت تكون فيه مفتوحة للجمهور لا يعقل أن تغلق في وجه مأمور الضبط المكلف بمراقبة تنفيذ القوانين لمحض كونه وليس من أحاد الناس.

وإذا كان مقر المنشأة أو المصنع مغلقاً، ولكن هناك شواهد تدل على أن عملاً يتم فى داخله، بعيداً عن أعين رجال الضرائب، فليس لمأمور الضرائب أن يتلصص على هذا المقر، أو أن يحاول دخوله عنوة، دون إرادة صاحبه،

(<sup>1</sup>) نقض ١٩٧٠/٢/٩، مج س ٢١ ص ٢٦٠.

(<sup>2</sup>) تنص المادة (٧) من قانون الإجراءات الضريبية الكيني *KENYA TAX PROCEDURES ACT* الصادر عام ٢٠١٥ صراحة على سلطة مأموري الضبط القضائي دخول وتفتيش أى مبنى أو سفينة، ومصادرة وجمع وضبط الأدلة، وتقديمها إلى أي محكمة أو أى جهة لنظر الطعون الضريبية. *the authorised officer shall have the power to enter and search any premises or vessels and seize, collect and detain evidence and produce such evidence in any proceedings before a court of law or tax appeals tribunal*

ويكتفى في مثل هذه الحالة بأن يحضر محضراً بما تراءى له، وأن يستصدر أمراً من النيابة العامة لإثبات هذه الحالة<sup>(١)</sup>.

فإذا صدر له الإذن بالدخول كان له أن يتخذ ما يراه كفيلاً بتحقيق الغرض منه دون أن يلتزم في ذلك طريقة بعينها مادام لا يخرج في إجراءاته على القانون، ويكون له تخير الظرف المناسب لإجرائه وبطريقة مثمرة<sup>(١)</sup>.

<sup>(١)</sup> ذهب محكمة النقض - في الطعن رقم ٧٠١ لسنة ٤٣ق، جلسة ١٦/١٢/١٩٧٣ - إلى أن المادة ٢٣ من القانون رقم ٣٦٣ سنة ١٩٥٦ بشأن تنظيم تحصيل رسم الإنتاج أو الإستهلاك على الكحول تنص على أنه " يكون لموظفي مصلحة الجمارك و غيرهم من الموظفين الذين يعينهم وزير المالية و الإقتصاد بقرار منه صفة مأموري الضبط القضائي فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا القانون و القرارات المنفذة له - وفي سبيل ذلك يجوز لهم و لسائر مأموري الضبط القضائي في حالة الإشتباه تفتيش أى معمل أو مصنع أو محل أو مسكن أو غير ذلك لضبط أية عملية تجرى خفية من العمليات المنصوص عليها في المادتين ٥ و ٦ و لا يجوز القيام بالتفتيش المشار إليه في الفقرة السابقة إلا بأمر مكتوب من رئيس مكتب الإنتاج المختص و معاونه مندوب واحد على الأقل من موظفي المحافظة أو المديرية أو المراكز أو نقطة البوليس حسب الأحوال - و للموظفين المذكورين في جميع الحالات أخذ العينات اللازمة لإجراء التحاليل و المقارنات و المراجعات " . و إذ كان يبين من مطالعة المفردات التي أمرت المحكمة بضمها تحقيقاً لوجه الطعن أن رئيس مكتب الإنتاج المختص قد أورد في محضر الضبط ما يبرر قيام حالة الإشتباه لديه و أنه هو الذي باشر بنفسه تفتيش مسكن المطعون ضدها و من ثم فإن الإجراءات التي إتخذها تكون صحيحة إستناداً إلى المادة ٢٣ من القانون رقم ٣٦٣ سنة ١٩٥٦ المشار إليه و يكون ما ذكره الحكم عن بطلان تلك الإجراءات و عدم جواز التعويل على الدليل المستمد منها غير سديد مما يتعين معه نقض الحكم المطعون فيه و الإحالة

وذهب حكم آخر - الطعن رقم ١٦٢٧ لسنة ٤٥ق، جلسة ٨/٢/١٩٧٦ - إلى أن "مراقب الجمارك بما له من سلطات خولها له نص المادة ٢٣ الأنفة الذكر قد أصدر إذنه في حدود تلك السلطة لأحد مرعوسية بالانتقال إلى محل الطاعن لتفتيشه للإشتباه في قيامه بعمليات تجرى خفية من العمليات المنصوص عليها في المادتين ٥ و ٦ من القانون ذاته ، و كان ما جرى تنفيذاً لهذا الإذن لا يخرج عن كونه نوعاً من البحث و الإستقصاء لا يصل لمرحلة التحقيق القضائي الذي تتولاه النيابة العامة بصفتها سلطة تحقيق ، فإن منعى الطاعن ببطلان التفتيش لعدم صدور الإذن به من النيابة العامة يكون في غير محله".

ولاجتياز على مأمور الضرائب - بوصفه أحد رجال الضبط - القيام بأى إجراء صحيح لكشف جريمة التهرب الضريبى، طالما بقيت إرادة الممول أو المكلف حرة غير معدومة، فلا تثريب على مأمور الضبط أن يصطنع فى تلك الحدود من الوسائل البارعة ما يسلس لمقصوده فى الكشف عن الجريمة ولا يتصادم مع أخلاق الجماعة<sup>(٢)</sup>، دون أن يتدخل لخلق هذه الجريمة بطريق الغش أو الخداع أو التحريض على مقارفتها<sup>(٣)</sup>.

فإذا وردت لمأمور الضرائب معلومات بأن شخصاً ما يتهرب من أداء الضريبة بعدم استخراج فواتير ضريبية، أو باستخراج فواتير غير صحيحة، فلمأمور الضرائب أن يقوم هو، أو يدفع شخصاً آخر لشراء سلعة منه أو أن يؤدي له خدمة، للتأكد من مدى صحة هذا الاتهام. ولكن ليس المأمور الضرائب، بغير شكوى أو معلومات سابقة، أن يوقع الممول فى جريمة تهرب ضريبى بتحريضه على بيع سلعة له أو أداء خدمة دون تحرير فاتورة عنها. إذ يعد ذلك من قبيل الغش والخداع المحظور.

ولا يباح - وفقاً لنص المادة ٢٤٨ عقوبات - للأشخاص بدعوى حق الدفاع الشرعى مقاومة أحد مأمورى الضبط أثناء قيامه بأمر بناءً على واجبات وظيفته، ولو تخطى هذا المأمور حدود وظيفته، كأن يقوم مأمور الضرائب بالاطلاع على مستندات خاصة غير ضريبية، معتقداً بحسن نية أنها ذات صلة بالضرائب، أو أن يدخل منشأة بطريق الخطأ غير التى يختص بفحصها أو معاينتها.

(١) حكم النقض فى الطعن رقم ٣٠٦٣٩ لسنة ٧٢ق، جلسة ٢٣/٤/٢٠٠٣.

(٢) الطعن بالنقض رقم ٢١١ لسنة ٤٦ق، جلسة ٢٣/٥/١٩٧٦.

(٣) الطعن رقم ٥٦١ لسنة ٢٩ق، جلسة ٢٧/٤/١٩٥٩، والطعن رقم ٣١٠ لسنة ٣٨ق، جلسة ١٥/٤/١٩٦٨.

أما إن خرج الموظف عن اختصاصه، أو أخل عمداً بحدود هذا الاختصاص، بالرغم من علمه بذلك فإن لذوى الشأن حق معارضته<sup>(١)</sup>.

## المبحث الخامس

### ما يحظر على موظفى الضرائب

تلعب بعض القيم الاجتماعية السلبية والأعراف السائدة فى المجتمع دوراً لظهور الفساد فى الإدارات الحكومية ، ومنها الإدارة الضريبية .

ويظهر ذلك بوضوح فى المجتمعات الشرقية التى تؤثر القرابة والعشيرة الواحدة على سلوك الموظف ، حيث يقع عليه التزام أدبى بخدمة أقاربه وجيرانه ولو كان ذلك بالمخالفة للقانون ، كما يشعر المتعامل مع هذا الموظف بحقه فى الحصول على الخدمة بغض النظر عن مشروعيتها ، والا تعرض الموظف للتوبيخ والاتهام من قبل أقربائه .

ومثل هذه القيمة الاجتماعية السلبية التى تسود فى إدارة الضريبة ، كما فى غيرها من الإدارات الحكومية ، توفر بيئة للفساد ، تتمثل فى تعيين الأقارب ، وترقيتهم ، والتغاضى عن أخطائهم ، كما قد تؤدى إلى ربط للضريبة غير صحيح ، وإهمال فى تحصيلها .

وفى بعض الدول ، مثل غانا وتنزانيا<sup>(٢)</sup>، ينظر إلى موظفى إدارة الضريبة على أنهم من كبار موظفى الدولة نظراً للمرتبات والحوافز المالية الكبيرة التى يحصلون عليها ، مما يجعلهم فى مركز يتطلب ظهورهم بالمستوى المأمول منهم أمام قبيلتهم ، فيضطر بعضهم إلى قبول الرشوة لاستكمال وجاهتهم الاجتماعية .

---

(١) أنظر فى نفس هذا المعنى: حكم النقض الطعن رقم ١٠٣٨ لسنة ١٥ ق، جلسة ١٩٤٥/١٠/٢٢ .

(٢) Aili Mari Tripp : *The politics of autonomy and cooption in Africa , the case of Ugandan women's movement* , *Journal of Modern African studies* , Vol. 39, Issue No. 1, 2001.

ولا يعنى ذلك أن هذه القيم السلبية تنفرد بها المجتمعات الشرقية دون المجتمعات الغربية ، حيث تؤثر بعض علاقات القرابة والصدقة فى سلوك الموظفين فى كل المجتمعات ، ولكن ظهورها يكون واضحاً بصورة أكبر فى المجتمعات الشرقية .

وللتغلب على مساوئ هذه الظاهرة ، يفضل أن يتم تعيين موظفى إدارة الضريبة مركزياً ، دون أن تتدخل الإدارات المحلية أو الإقليمية فى ذلك ، وأن لا يتم تعيين الموظف فى منطقة سكنه أو أقاربه .  
ولقد نص قانون الإجراءات الضريبية الموحد على عدد من المحظورات على موظفى مصلحة الضرائب، نبينها فى المطالب الثلاثة الآتية:

## **المطلب الأول**

### **حظر العمل لدى الغير**

#### **النص القانونى**

مادة (٢٠): "يحظر على موظفى المصلحة الارتباط بأي علاقة عمل مباشرة أو غير مباشرة مع أي من مكاتب المحاسبة أو المراجعة أو مكاتب المحاماة أو غيرها من المنشآت المهنية أو أي من الممولين أو المكلفين فيما يتصل بتطبيق أحكام هذا القانون أو القانون الضريبي".

لا يجوز أن يجمع موظف مصلحة الضرائب بين عمله بالمصلحة، وبين أى عمل آخر، وذلك منعاً من تعارض المصالح، حيث يوجب عليه عمله بمصلحة الضرائب المصرية أن يطبق القانون الضريبي بكل دقة وأمانة، وبالحياذ التام

الذى يضمن حق الخزانة العامة فى الضريبة دون إنقاص، وحق الممول فى معاملة عادلة دون ظلم أو إجحاف<sup>(١)</sup>.

لذلك يحظر على موظف المصلحة، سواء كان ممن لهم صفة الضبطية القضائية أو غيرهم، الارتباط بعلاقة عمل مع أي من مكاتب المحاسبة أو المراجعة أو مكاتب المحاماة، وهى الجهات التي يكثر ترددها على مصلحة الضرائب لإنجاز مصالح وكلائهم من الممولين أو المكلفين، كما يحظر عليه العمل مع أي منشأة مهنية أخرى أو ممولين أو مكلفين، سواء كان لهم اتصال بالمأمورية التي يعمل بها أو ليس لهم اتصال بها<sup>(٢)</sup>.

<sup>(١)</sup> لتحقيق مزيد من الحياد نبهت المصلحة فى تعليماتها العامة بتاريخ ١١/١١/٢٠٢٠ إلى الالتزام بعدم استمرار مأمور الضرائب لفحص الملفات التي فى اختصاصه سنتين للضرائب على الدخل، وسنة واحدة للضريبة على القيمة المضافة. وذلك لأهمية تداول أعمال فحص الملفات الضريبية بين موظفى المأمورية المختصين، ومنع استبقاء الملف لدى مأمور منهم مدة طويلة من الزمن، وما يترتب على هذا الوضع من قيام علاقات خاصة بين الممول أو المكلف ومأمور الضرائب المختص بفحص ملفه الضريبى، وأثر ذلك سلباً أو إيجاباً على سلامة تقدير الضريبة وضمان حقوق كل من الممول أو المكلف والخزانة العامة، إما بزيادة التقدير إضراراً، أو تخفيضه مجاملة.

ومع ذلك فإن استمرار أو عدم استمرار اختصاص مأمور الضرائب رهين بصدور قرار إدارى من رئيس المأمورية بنقل الاختصاصات وتدوير الملفات، وأن عدم صدور هذا القرار لا يبطل أعمال الفحص الذى يقوم بها مأمور الضرائب. باعتبار أن إصدار القرار أو عدم إصداره من التنظيم الداخلى للمصلحة، تودى مخالفته إلى توقيع الجزاء الإدارى، على منلم يلتزم بتعليمات المصلحة فى هذا الشأن.

<sup>(٢)</sup> قضت المحكمة الدستورية العليا - القضية رقم ٤ لسنة ١٤ ق دستورية، جلسة ١٩/٦/١٩٩٢- بأن قانون القطاع العام الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٨ وقد حظر على العامل بالذات أو بالوساطة الجمع بين عمله وأى عمل آخر إلا كان منشأه الإخلال بواجبات وظيفته، أو مقتضياتها أو الحظ من كرامتها، أو القيام بأعمال للغير-إلا بموافقة من الجهة المختصة- أو مزاوله أية أعمال تجارية أو الاشتراك فى أوجه نشاط المشروعات التي تمارس نشاطاً مماثلاً أو مرتبطاً بالنشاط الذى تمارسه الشركة العامل بها". بأن هذه القيود مردها إلى أصل لا ينفك عنه ويعتبر جزء من علاقة العمل بالجهة التي قبل الالتحاق بها طواعية واختياراً.

ويشمل هذا الحظر أي علاقة عمل مباشر أو غير مباشر، أي سواء كان ثمة ارتباط مباشر بين الموظف والممول أو الجهة التي تمثله، أو عن طريق غير مباشر ولكنه يحقق في النهاية مصلحة ضريبية لهذا الممول أو تلك الجهة، اتصالاً بتطبيق أحكام قانون الإجراءات الضريبية والقوانين الضريبية الأخرى.

ويتفق الحظر المنصوص عليه في قانون الإجراءات الضريبية الموحد مع نص المادة ٥٧ من قانون الخدمة المدنية الصادر بالقانون رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ بأنه يحظر على الموظف بصفة خاصة مباشرة الأعمال التي تتنافى مع الحيادة والتجرد والالتزام الوظيفي أثناء ساعات العمل، فضلاً عما ألزم به قانون الخدمة المدنية المذكور الموظف بأحكام القانون ولائحته التنفيذية وغيرها من القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات المنفذة له.

ومن ذلك يتضح أنه وإن كان قانون الخدمة المدنية قد منع على العامل أن يعمل فيما يخل بحياده والالتزام أثناء ساعات العمل، إلا أن ذلك لا يعنى تحلل موظف مصلحة الضرائب من هذا الحظر في غير ساعات عمله الرسمي، خاصة وأن قانون الخدمة المدنية ذاته قد أوجب على الموظف الالتزام بأحكام القوانين الأخرى، ومن ثم يكون موظف مصلحة الضرائب ملزماً بنص المادة (٢٠) من قانون الإجراءات الضريبية التي تحظر عليه كل عمل من شأنه أن يخل بحياده، ولو في غير ساعات عمله الرسمي.

كما أن مدونة السلوك الوظيفي التي يلتزم بها الموظف وفق قانون الخدمة المدنية تمنع - في المادة ١٥ منها - على الموظف مزاوله أية أعمال أو القيام بأي نشاط من شأنه أن يؤدي إلى نشوء تضارب حقيقي أو ظاهري أو محتمل بين مصالحه الشخصية من جهة، وبين مسؤوليته الوظيفية أو تتصل بأعمال وظيفته من جهة أخرى. وأن لا يستخدم الوظيفة بصورة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على مكاسب مالية أو أي شيء ذي قيمة لمصلحة خاصة به أو بعائلته.

ومن ناحية أخرى فإن كلاً من قانون الإجراءات الضريبية الموحد وقانون الخدمة المدنية لا يمنع موظف مصلحة الضرائب من مزاوله الأعمال الأخرى التي لا تحقق للغير مصلحة ضريبية، مباشرة أو غير مباشرة<sup>(١)</sup>، ولا تخل بمبدأ الحيطة والتجرد الذي يتعين على الموظف الالتزام به، ومن ذلك بيع أو استئجار عقار له أو لمن يعولهم، والقاء محاضرات أو دروس بالمعاهد العلمية أو مراكز التدريب، أو غير ذلك من الأعمال التي يقوم بها هذا الموظف كغيره من المواطنين، طالما لم تتعلق بهذه الأعمال شائبة المجاملة أو التريح، أو كان عمله بمصلحة الضرائب اعتبار مهم في القيام بها.

## المطلب الثاني

### حظر تضارب المصالح

منعت المادة (٢١) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد أن يعمل موظف الضريبة لصالح أشخاص تربطهم به علاقات اجتماعية أو اقتصادية، تتعرض مصالحها مع مصلحة الخزنة العامة التي يمثلها بوصفه موظفاً بمصلحة الضرائب المصرية<sup>(٢)</sup>.

---

(١) أفتت الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع بجلستها المؤرخة ٢٠١٨/١/١٠ - ملفها رقم ٦٢٢/٦/٨٦ بأن " النص على حظر مزاوله الموظف العام للأعمال التجارية الذي كان مقرراً بموجب أحكام قانون نظام العاملين المدنيين بالدولة الصادر بالقانون رقم (٤٧) لسنة ١٩٧٨ قد ألغى بدءاً من تاريخ العمل بقانون الخدمة المدنية الصادر بالقانون رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦، وأضحى الحظر المقرر بموجب أحكام هذا القانون الأخير، مقصوراً على مباشرة الأعمال التي تتنافى مع الحيطة، والتجرد، والالتزام الوظيفي أثناء ساعات العمل الرسمية، وهو ما لا يستطيل ليشمل حظر مزاوله الأعمال التجارية على نحو مطلق، وذلك بخلاف ماكانت عليه الحال في قانون نظام العاملين المدنيين بالدولة المشار إليه،"

(٢) تنص المادة رقم (٢٢) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني على أنه "١- يحظر على موظف الإدارة الضريبية القيام أو المشاركة بأية إجراءات ضريبية تؤثر على مطرح الضريبة وتخص مكلفاً معيناً، في الحالات التالية: أ- في حال وجود صلة قرابة حتى الدرجة الخامسة بين المكلف

ويقصد بتعارض المصالح *conflict of interests* التعارض ما بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة للموظف العام، بحيث تؤثر هذه المصلحة الخاصة فى أداء الموظف العام لواجباته ومسئولياته الرسمية<sup>(١)</sup>.

وتتمثل المصلحة الخاصة للموظف العام فى كل منفعة مادية أو منغوية يمكن أن يحصل عليها الموظف، تحفزه أو تضطره إلى الوقوع فى مخالفة لالتزامات الوظيفة العامة التى يشغلها، وسواء كانت هذه المنفعة مباشرة، تعود عليه بنفسه، أو غير مباشرة تعود على أقاربه أو من يعولهم.

وقد حاول قانون الإجراءات الضريبية حماية موظف مصلحة الضرائب من الوقوع فى حبال تعارض المصالح المذموم، واستخدم لذلك الطريق الوقائى المتمثل فى منع الموظف من القيام بأعمال وظيفته فى إحدى الحالات المبينة فى المادة ٢١ والتى نبينها فيما يلى:

### **النص القانونى**

مادة (٢١): "يحظر على موظف المصلحة القيام أو المشاركة فى أي إجراءات ضريبية تخص أي شخص فى الحالات الآتية :

( أ ) وجود صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بينه وبين ذلك الشخص .

(ب) وجود مصلحة أو علاقات مادية بينه وبين الشخص الذى يخصه الإجراء أو أحد أقربائه حتى الدرجة الثالثة .

---

والموظف، ب- فى حال وجود مصلحة مادية بين الموظف والمكلف أو بين أحد أقربائهما حتى الدرجة الثالثة، ج- فى حال وجود نزاع قائم أو شكوى رسمية بين الموظف والمكلف .

٢- فى حال تضارب المصالح بين موظف الإدارة الضريبية والمكلف وفقاً للحالات المشار إليها فى البند الأول من هذه المادة، يحظر على الموظف والإدارة الضريبية متابعة الإجراء الضريبي من قبل هذا الموظف ويتم تكليف موظف آخر بهذه المهمة "

<sup>(١)</sup> OECD: *Managing conflict of interest in the Public Service: OECD Guidelines and Country experiences* , Paris, 2003, p. 15.

(ج) إذا قرر الرئيس المباشر عدم قيام الموظف بأي إجراءات ضريبية تخص ذلك الشخص لوجود أي حالة من حالات تضارب المصالح".

لمنع تضارب المصالح حظرت المادة (٢١) من القانون على موظف مصلحة الضرائب أن يقوم - أو يشارك - بأي إجراء من الإجراءات الضريبية التي تخص أشخاصاً تربطه بهم علاقات اجتماعية أو مادية<sup>(١)</sup>، وذلك في الحالات الآتية :

**الحالة الأولى:** وجود صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بين موظف مصلحة الضرائب والشخص الذي يتم الإجراء الضريبي بشأنه.

والقرابة *kinship* هي الصلة التي تربط بين شخصين أو أكثر ويرتب عليها القانون أثراً، وهي تنشأ إما عن واقعة قانونية كالولادة، وحينئذ تنشأ الصلة بين المولود والديه وبين أقارب كل منهما، ولما عن تصرف قانوني، كعقد الزواج الذي يخلق قرابة بين كل من الزوجين وأقاربهما.

وتنقسم القرابة، وفقاً لنص المادة (٣٥) من القانون المدني المصري إلى: قرابة مباشرة، وقرابة حواشي، وقرابة مصاهرة. وتتحدد درجات القرابة حسب الصلة والرابطة ما بين الأصل والفرع أو الأصل والحواشي، فكل فرع درجة عند الصعود للأصل، ثم تعد الدرجات نزولاً من الأصل للفرع الآخر لحساب درجة الحواشي. وذهبت محكمة النقض إلى أن<sup>(٢)</sup> مفاد المواد من (٣٤) حتى (٣٧) من التقنين المدني أنه يقصد بالقرابة تحديد مركز الشخص في أسرة معينة

---

<sup>(١)</sup> تنص المادة ٢٢ من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني على أن: "يحظر على موظف الإدارة الضريبية القيام أو المشاركة بأية إجراءات ضريبية تؤثر على مطرح (وعاء) الضريبة وتخص مكلفاً معيناً، في الحالات الآتية: أ- في حال وجود صلة قرابة حتى الدرجة الخامسة بين المكلف والموظف. ب- في حال وجود مصلحة مادية بين الموظف والمكلف أو بين أحد أقربائهما حتى الدرجة الثالثة، ج- في حال وجود نزاع قائم أو شكوى رسمية بين الموظف والمكلف. "

<sup>(٢)</sup> الطعن رقم ١١١٠ - لسنة ٤٧ق - جلسة ٢٠ / ١٢ / ١٩٨٧.

باعتباره عضواً فيها تربطه بباقي أعضائها قرابة نسب أو قرابة أصهار، بمعنى أن الأسرة تتنظم ذوي القربى، وقد يكون منشأ القرابة الزوجية أو الاجتماع في أصل مشترك ودم واحد وهي قرابة النسب سواء كانت قرابة الولادة أو قرابة الحواشي، وقد يكون مرجعها العلاقة من الزوج وأقارب الزوج الآخر وهي قرابة المصاهرة.

فإذا تحددت قرابة شخص من آخر ودرجة هذه القرابة، فإن هذا الشخص يعتبر في نفس القرابة والدرجة بالنسبة إلى زوج الشخص الآخر وهو ما جعلته المذكرة الإيضاحية للقانون المدني تعليقاً على المادة (٣٧) من أن "القرابة -بما في ذلك المصاهرة- إما أن تكون من جهة الأب أو من جهة الأم أو من جهة الزوج.

وبناءً على ذلك: فقد بيّن القانون المدني قرابة المصاهرة أنها قرابة الزوج لأهل الزوج الآخر وهو ما ذهبت إليه محكمة النقض تطبيقاً لنص المادة السابعة والثلاثين السابق ذكرها، ولكن لم ينص القانون المدني على درجة قرابة أحد الزوجين للآخر؛ وذلك لأن القرابة بين الزوجين سببها قيام العلاقة الزوجية والتي تعتبر بين الزوجين علاقة مباشرة لا تحتاج أن تكون درجة من درجات القرابة؛ حيث لا توجد زوجة قريبة وأخرى بعيدة.

وقد بيّن هذا المسلك الفقرات الأولى والثانية والرابعة من المادة (١٤٦) من قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم (١٣) لسنة ١٩٦٨م؛ حيث نصت على أنه: "يكون القاضي غير صالح لنظر الدعوى ممنوعاً من سماعها ولو لم يرده أحد الخصوم في الأحوال الآتية:

- إذا كان قريباً أو صهراً لأحد الخصوم في الدرجة الرابعة.  
- إذا كان له أو لزوجته خصومة قائمة مع أحد الخصوم في الدعوى أو مع زوجته.

-إذا كان له أو لزوجته أو لأحد أقاربه أو أصهاره على عمود النسب أو لمن يكون هو وكيلاً عنه أو وصياً أو قيماً عليه مصلحة في الدعوى القائمة.  
وبناء على ذلك: فالقربانية بين الزوجين سببها قيام العلاقة الزوجية والتي تعتبر بين الزوجين علاقة مباشرة لا تحتاج أن تكون درجة من درجات القربانية.  
وتطبيقاً لذلك تكون درجات القربانية الأربعة، هي :

الدرجة الأولى : الأصول والفروع : الأب والأم والإبن والإبنة والزوج والزوجة.

الدرجة الثانية: الجد والجدة والإخوة والأخوات والأحفاد.

الدرجة الثالثة: الأعمام والأخوال.

الدرجة الرابعة أبناء الأعمام وأبناء الأخوال.

وكانت مصلحة الضرائب قد ألزمت<sup>(١)</sup> العاملين الفنيين القائمين بأعمال الحصر أو الفحص أو الحجز أو التحصيل تحت حساب الضريبة...، بكافة الوحدات الإدارية بالمصلحة التنحي عن اتخاذ أى إجراء فى ملفات الممولين الذين تربطهم بهم صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة أو مصلحة مشتركة أو خلافه، وذلك من خلال الإفصاح عن تعارض المصالح بإعداد مذكرة بها شرح تفصيلي للظروف والملابسات التي يتضح منها وجه تعارض المصالح مع الممول تقدم إلى رئيس المأمورية أو إلى رئيس الإدارة التي يعمل بها، وذلك حتى يتم إحالة ملفات الممولين موضوع التنحي إلى زميل آخر أو أكثر، ممن لا تربطهم صلة بهؤلاء الممولين ، بموجب أمر إداري.

ويثور التساؤل عن مدى جواز أن يحضر موظف مصلحة الضرائب أمام إحدى مأموريات الضرائب ممثلاً أو وكيلاً عن زوجه أو والديه أو أحد أقاربه، فى ملفات ضريبية لا يختص أو لا يتصل به؟

---

(١) تعليمات مصلحة الضرائب التذكيرية رقم ٥٤ لسنة ٢٠١٦ بشأن تعارض المصالح إذا وجدت علاقة مع الممول.

ونرى أنه ليس ثمة مانع قانونى يحول دون أن يكون موظف الضرائب وكيلاً أو ممثلاً عن أحد أقاربه فى حدود ما تسمح به تعليمات المصلحة بذلك، طالما أن ليس له صلة بموضوع الطعن، وخاصة إذا كان الطعن منظوراً أمام مأمورية ضريبية غير التى يعمل بها. إلا أن قواعد السلوك القويم، وما تتطلبه مقتضيات درء الشبهات، ترجح أن لا يقبل الموظف هذا الإجراء، ونود لو قامت المصلحة بحسم هذه الحالة بحظر قبول التوكيل أو التمثيل فى هذه الحالة.

**الحالة الثانية:** وجود مصلحة أو علاقات مادية بينه وبين الشخص الذى يخصه الإجراء أو أحد أقربائه حتى الدرجة الثالثة<sup>(١)</sup>: يمتنع على موظف الضريبة العمل أو المشاركة فى أى إجراء ضريبى لشخص يرتبط معه بعلاقة اقتصادية، أى أن تكون له مصلحة أو علاقة مادية بينه وبين هذا الشخص، أو بينه وبين شخص آخر تربطه بالشخص صاحب الشأن الضريبى علاقة قرابة حتى الدرجة الثالثة، وذلك لمنع أى شبهة تواطؤ أو انحياز لصالح هذا الشخص، أو لأقاربه، مما يضر بصالح الخزنة العامة.

ولم يعرف القانون المقصود بالمصلحة أو العلاقة المادية التى تمنع مأمور الضرائب من القيام أو المشاركة فى الإجراء الضريبى. ويمكن تعريف المصلحة بأنها كل منفعة مالية، كالعائد أو الربح أو الأجر، أو غير مالية كالرغبة فى التودد إلى الأهل أو الأقارب، أو توقع الحصول على ترقية أو تقدير ممن تحقق الإجراء لصالحه.

أما العلاقة المادية فهى كل علاقة تربط بين شخصين تهدف إلى تحقيق منفعة مادية كعلاقات العمل أو الإيجار أو المشاركة وغيرها.

---

(١) يعتبر رؤساء مصلحة الضرائب من بين الفئات التى يلزمون بجانب ما قرره المادة - ٢١ - من قانون الإجراءات الضريبية، بالقيود والالتزامات التى يفرضها قانون حظر تعارض مصالح المسئولين فى الدولة رقم ١٠٦ لسنة ٢٠١٣.

**الحالة الثالثة:** إذا قرر الرئيس المباشر عدم قيام الموظف بأي إجراءات ضريبية تخص ذلك الشخص لوجود أي حالة من حالات تضارب المصالح: تتعلق هذه الحالة بما يراه رئيس العمل المباشر لموظف مصلحة الضرائب، من أن ثمة شواهد أو أدلة على أن قيام هذا الموظف بالإجراء الضريبي أو المشاركة فيه تؤدي إلى تعارض مصالح بين هذا الموظف والشخص صاحب الشأن في الإجراء الضريبي؛ حتى ولو لم تتوافر أي من الحالتين السابقتين، درءاً لأي شبهة أو منعاً لأي انحياز محتمل، أو حماية للمصلحة الضريبية من تعرضها للخطر. الأمر الذي يجيز فيه القانون للرئيس المباشر أن يمنع هذا الموظف من القيام بالإجراء الضريبي أو المشاركة فيه.

وفي جميع الأحوال يقصد بالإجراء الضريبي المحظور كل عمل من أعمال الموظف المختص، سواء كان متعلقاً بتطبيق نص إجرائي، أو نص موضوعي في أي قانون ضريبي، أو غير ضريبي، يكون من شأنه التأثير في الالتزامات والحقوق الضريبية لصاحب الشأن من الممولين أو المكلفين وغيرهم.

ولا يقتصر ذلك على الإجراءات الضريبية بالمعنى المبين في القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ كقرارات ربط الضريبة ونماذج الإخطار، إذ أن هذه الإجراءات يسبقها قيام الموظف بإجراءات عمل أخرى تؤثر في الإجراء الضريبي الذي يتبلور في النهاية في إخطار بنموذج أو مطالبة أو بقرار ضريبي، كمعايينة المنشأة، ومناقشة المسئول عنها، والاطلاع على المستندات والأوراق....

وتوجب اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية<sup>(١)</sup> علي موظف المصلحة في حال تحقق إحدى حالات تعارض المصالح المنصوص عليها

---

(١) المادة رقم (٢٣) من اللائحة التنفيذية للقانون.

بالمادة ٢١ من القانون ان يفصح عن ذلك صراحة ، والاُعد مسئولاُ تأديبياُ في حال مخالفة ذلك .

### **جزاء الإخلال بالالتزام**

يترتب على عدم الوفاء بالالتزامات المقررة بالمادة (٢١) المذكورة توقيع عقوبة الغرامة التي لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة<sup>(١)</sup>.

### **المطلب الثالث**

#### **حظر تمثيل الغير ضد مصلحة الضرائب بعد انتهاء الخدمة**

يثور التساؤل عن مدى جواز السماح لموظفى إدارة الضريبة العمل فى مكاتب مهنية خاصة بعد انتهاء خدمتهم الوظيفية ؟ تذهب بعض الدراسات إلى أنه يمكن السماح للمتقاعدين بالعمل فى المكاتب الخاصة وخاصة فى الدول النامية، وذلك للاستفادة من خبراتهم فى دعم مهنة الاستشارات الضريبية.

ولتعويض الإدارة الضريبية عما تكبدته من نفقات، وما زودته العاملين من خبرات، يمكن أن تشترط أن لا يسمح لهم بترك العمل بالمصلحة إلا بعد خدمتها حداً أدنى من السنوات، وذلك لمنع استخدام ما توافر لديهم من معلومات ضد المصلحة عملوا بها، ولا يسمح لهم بتمثيل هذه المكاتب أمام مصلحة الضرائب إلا بعد مرور عدد من السنوات ، كما هو الحال فى ألمانيا<sup>(٢)</sup> التى يقرر قانون الضرائب أن لا يسمح لموظف الضرائب السابق أن يمثل عميله أمامها إلا بعد مضى ثلاث سنوات من تركه الخدمة بها.

---

(١) المادة (٦٩/د) من القانون.

(٢) DEU St Ber § 61. cited in Ibid, p. 7.

ولقد نص قانون الإجراءات الضريبية الموحد على نص يحظر على موظفي مصلحة الضرائب بعد انتهاء خدمتهم القيام بأعمال قانونية أو محاسبية لصالح الممولين أو المكلفين وغيرهم ضد مصلحة الضرائب، حظراً موضوعياً وزمنياً على النحو الآتى :

### **النص القانوني**

مادة (٢٤): "لا يجوز لموظف المصلحة الذى انتهت خدمته لأى سبب من الأسباب أن يحضر أو يشارك أو يترافع أو يمثل أيا من الممولين أو المكلفين، سواء كان ذلك بنفسه أو عن طريق وكيل له فى أى من الملفات الضريبية التى سبق له الاشتراك فى فحصها أو مراجعتها أو اتخاذ أى إجراء من إجراءات ربط الضريبة فيها ، وذلك خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء خدمته".

الحكمة من هذا النص هو منع استغلال المعلومات التى اطلع عليها موظف الضريبة بحكم عمله فى مصلحة الضرائب، ضد مصلحة الخزنة العامة، وخاصة فى الملفات الضريبية التى سبق له القيام بأى عمل فيها. ولسد ثغرة فساد يمكن أن تنشأ لدى موظف المصلحة الراغب فى ترك خدمته، أو من اقتربت خدمته على الانتهاء من الاتفاق الصريح أو المستتر بين ممولين ومكلفين يقوم على فحص ملفاتهم أو يشارك فيها، بهدف مجاملتهم، أو منحهم مزايا غير قانونية، على أمل أن يكونوا بعد انتهاء خدمته بالمصلحة عملاء فى مكتبه، مما ينشأ عنه ضرر حادث أو محتمل على الخزنة العامة.

ويسرى هذا الحظر سواء كان موظف المصلحة المنتهية خدمته يباشر أى من أعمال الحضور أو المشاركة أو المرافعة أو التمثيل القانوني للممول أو المكلف بنفسه، أو عن طريق وكيل له. فلا يكفى أن لا يثبت قيام الموظف بأى من هذه الأعمال، بل يكفى أن يكون القائم بلعمل فيها يعمل وكيلاً عنه، حتى

لا تستغل الوكالة كستار ينفذ من خلاله إلى الملفات التي اتصل علمه بها أثناء عمله بالمصلحة.

ولم يشأ المشرع فى المادة (٢٤) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد أن يجعل هذا الحظر شاملاً، ومؤبداً بدون قيد، وإنما وضع له نطاقاً يحدد مجال تطبيقه.

ووفقاً لهذا النطاق؛ فإن الحظر يسرى على كافة موظفى مصلحة الضرائب ممن يتمتعون، أو لا يتمتعون، بصفة الضبطية القضائية، ممن انتهت خدمتهم لأى سبب من أسباب انتهاء الخدمة، ببلوغ السن القانونية أو بالاستقالة أو لأسباب مرضية أو نتيجة حكم قضائى أو غير ذلك من الأسباب. وسواء عمل الموظف بعد تركه خدمة مصلحة الضرائب محامياً أو محاسباً أو خبيراً أو مستشاراً، مستقلاً، أو تابعاً لغيره، أو بأى صفة أخرى.

ومع ذلك فلا يحول نص المادة ٢٤ المذكورة موظف الضرائب المنتهية خدمته من العمل الضريبى الخاص بعد انتهاء الخدمة مطلقاً، وإنما يتمتع عليه فقط أن يزاول أى عمل ضريبى فى الملفات الضريبية التى سبق له أن اشترك فى فحصها أو مراجعتها أو اتخاذ أى إجراء من ربط الضريبة فيها، وذلك خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء خدمته.

فإذا انقضت هذه المدة كان له الحق أن يعمل فى هذه الملفات دون خشية من أثر سلبى على الخزانة العامة، لأن المشرع قدر أن مضى خمس سنوات على ترك الموظف السابق العمل بمصلحة الضرائب كافٍ لأن يغير من ظروف الممول أو الملكف الذى يمثله عما كان عليه إبان خدمته بالمصلحة.

ولا يقتصر الحظر على المأمور الفاحص أو المراجع أو مأمور الإجراءات دون غيرهم ممن شارك فى أى إجراء من إجراءات ربط الضريبة، سواء بالرأى أو بنظر التظلمات أو الطعون أو غير ذلك، لأن هذه الأعمال تؤثر فى إجراء الربط الضريبى بتحديد دين الضريبة أو تخفيضه أو الإعفاء.

ولقد انتقد بعض الباحثين<sup>(١)</sup> ، وبحق، هذا النص لأنه يتضمن تمييزاً غير مبرر، وخروجاً عن قواعد الحوكمة، ويقترح العودة إلى نص الحكومة المقدم منها إلى البرلمان<sup>(٢)</sup>والذى تضمن حظراً عاماً وشاملاً لجميع موظفي المصلحة الذين تنتهى خدمتهم بها لأى سبب من الأسباب، وذلك منعاً لشبهة الفساد، ولتحقيق الحوكمة الضريبية.

**جزاء مخالفة الحظر:** عاقب بغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه من يخالف الحظر المنصوص عليه بالمادة ٢٤ المذكورة<sup>(٣)</sup>.

**أثر مخالفة الحظر على صحة الإجراءات:** لم يقرر المشرع فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد بطلان الإجراءات الضريبية التى يقوم بها الموظف المنتهية خدمته فى الملفات المعنية خلال مدة الحظر، مما يثير التساؤل عن حكم هذه الإجراءات بالرغم من مخالفة الحظر المنصوص عليه فى المادة ٢٤ من هذا القانون؟.

وللإجابة على هذا التساؤل نورد حكماً قضائياً جاء بشأن الحظر المماثل المقرر فى قانون المحاماه، حيث ذهب القضاء إلى أن<sup>(١)</sup> " نص المادة ٦٦

---

(١) محمود جاب الله: نعم لمشروع قانون الإجراءات الضريبية الموحد. ولكن، مجلة المال والتجارة، العدد رقم ٦١٢، أبريل ٢٠٢٠، ص ٢٦.

(٢) كان مشروع القانون المقدم من الحكومة ينص فى المادة (١٩) منه على أنه: "لا يجوز للعامل الذى انتهت خدمته بالمصلحة لأى سبب من الأسباب أن يحضر أو يشارك أو يترافع أو يمثل أياً من الممولين أو المكلفين أمام مصلحة الضرائب، سواء كان ذلك بنفسه أو عن طريق وكيل له، خلال الثلاث سنوات الأولى من انتهاء خدمته". وقد اعترض موظفو مصلحة الضرائب، وأيدهم البرلمان، بشدة على هذا النص، بدعوى أنه يقيد فرصتهم فى إيجاد فرصة عمل مناسبة وخبراتهم الضريبية بعد تركهم خدمة مصلحة الضرائب. وبالرغم من أن هذا النص يشبه ما جاء بقانون المحاماه المصرى رقم ١٧ لسنة ١٩٨٣ فى المادة (٦٦) منه، إلا أن هذه المعارضة نجحت فى تعديل النص على النحو الوارد بالمتن.

(٣) المادة ٧١ من القانون.

من قانون المحاماة الصادر برقم ١٧ لسنة ١٩٨٣ بما جرى عليه من أنه "لا يجوز لمن تولى وظيفة عامة أو خاصة وانتهت علاقته بها واشتغل المحاماة أن يقبل الوكالة بنفسه أو بواسطة محام يعمل في مكتبه بأية صفة كانت في دعوى ضد الجهة التي كان يعمل بها وذلك خلال السنوات الثلاث التالية لانتهاه علاقته بها...." لا يدل على أن الشارع وضع شرطاً من شروط صحة العمل الذي يقوم به المحامي الذي كان يعمل بالجهات الواردة في النص وذلك خلال الثلاث سنوات التالية لانتهاه علاقته بها، بل يدل على أن الخطاب الوارد فيه موجه إلى المحامي مما يعني أن إقدامه على تلك المخالفة يؤدي إلى مساءلته تأديبياً ولا تستتبع تجريد العمل الذي قام به المحامي من آثاره القانونية ولا تنال من صحته متى تم وفقاً للأوضاع التي تطلبها القانون بما يحق له تقاضي أتعاب عنه على النحو الذي ينظمه قانون المحاماة المشار إليه".

ومن ثم فإننا نرى أن مخالفة موظف مصلحة الضرائب المنتهية خدمته بها لأى عمل بالمخالفة للحظر المنصوص عليه فى المادة ٢٤ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد لا ينال من صحة هذا العمل من الناحية الضريبية، وإنما يوجب توقيع العقوبات المقررة على المخالف لهذا الحظر تأديبياً - من قبل النقابة التي ينتمى إليها، وجنائياً وفقاً لحكم المادة ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد سالفه الذكر.

**التزام الموظف بالكتمان:** أوجبت قوانين التوظيف فى مصر<sup>(٢)</sup>، وحتى قانون الخدمة المدنية<sup>(٣)</sup>، على الموظف العام الالتزام بالكتمان، أى أن لا يفشى

---

(١) حكم النقض فى الطعن رقم ٣٤٨٢ لسنة ٥٨ق، جلسة ١١/٤/١٩٩٦.

(٢) ورد هذا الالتزام فى عدد من قوانين الوظيفة العامة منها القانون رقم ٢١٠ لسنة ١٩٥١، والقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٦٤، والقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨.

(٣) أنظر المادة ٨/١٥٠ من اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية الصادر بالقانون رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦.

الموظف العام بمعلومات أو إيضاحات عن أمور عمله أو وظيفته التي ينبغي أن تبقى سرية بطبيعتها، أو بمقتضى تعليمات خاصة. ويبقى هذا الالتزام قائماً ولو بعد انتهاء خدمته.

ويشمل هذا الالتزام منع الموظف من الإدلاء بأحاديث أو تصريحات صحفية إلى وسائل الإعلام فى أمور تخص وظيفته أو جهة عمله، كما يتمتع عليه الكشف أو الاحتفاظ بالأوراق الرسمية أو نزعها من الملفات الخاصة بها، أو تعريضها للضياع<sup>(١)</sup>.

ويقع هذا الالتزام على كافة المخاطبين بأحكام قانون الخدمة المدنية، ومنهم موظفو الضرائب، الذين يتمتع عليهم إفشاء أسرار الوظيفة التي علموا بها أو اطلعوا عليها بحكم وظيفتهم<sup>(٢)</sup>. ولا يتحلل أى منهم من هذا الالتزام حتى ولو ترك وظيفته لأى سبب من الأسباب.

---

(١) رددت مصلحة الضرائب هذه المحظورات فى تعليماتها برقم ٥٥ لسنة ٢٠٢١ بتاريخ ٩/٦/٢٠٢١، مضيئة إليها حظر إساءة معاملة الجمهور متلقى الخدمة أو التباطؤ المتعمد فى أداء الخدمة أو تأخيرها أو إساءة استعمال السلطة، أو مباشرة أى نشاط أو إتيان أى سلوك من شأنه تكدير الأمن العام، أو التأثير على السلام الاجتماعى، أو أى فعل يفقد حسن السمعة وطيب السيرة اللازمين لشغل الوظائف العامة أو الاستمرار فى شغلها، كما يحظر استخدام أية ألقاب وظيفية تخالف الألقاب الوظيفية التى تمت الموافقة عليها من السلطة المختصة، وعلى من يتولى رئاسة وحدة أو الإشراف عليها الإلتزام باللقب الوظيفى الذى تم تحديده، أو تمت الموافقة عليه.

(٢) لا يمنع هذا الحظر الموظف من أن يتحدث عن رأيه طالما لم يفش معلومات سرية بطبيعتها، وقد قضت بذلك المحكمة الإدارية العليا - الطعن رقم ٢٠٠٠ لسنة ٣٠ ق عليا، جلسة ١٣/٥/١٩٨٩ - بأن كفالة حرية الرأي والتعبير والنقد لا تمنع الموظف بأن يتحدث عن رأيه طالما لم يفش معلومات سرية بطبيعتها، بل قام بنقد سياسة الجهة التي يعمل بها أو إظهار الانحرافات والخلافات القانونية. كما أنه من المستقر عليه فى قضاء هذه المحكمة أن الإبلاغ عن المخالفات التى تصل إلى علم أى من العاملين بالدولة أمر مكفول بل هو واجب توخيا للمصلحة العامة ولو كانت تمس الرؤساء بيد أنه عند الإبلاغ عن هذه المخالفات أو التظلم منها ألا يخرج عن مقتضيات الوظيفة من توقيع الرؤساء واحترامهم وأن يكون قصده من الإبلاغ عن المخالفات المبلغ عنها توصيلاً إلى الحد منها لا

## المبحث السادس

### حماية موظفي مصلحة الضرائب

منح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وقانون الضريبة على القيمة المضافة، موظفي مصلحة الضرائب الحماية من تعرض الغير لهم بالشكاوى الكيدية، لإرهابهم، أو لتشويه سمعتهم، بجرهم إلى ساحات النيابة والقضاء، وإضاعة الوقت والجهد في الدفاع عن أنفسهم.

وتمثلت هذه الحماية في وضع إجراءات خاصة بالشكاوى أو البلاغات التي تقدم ضدهم أمام النيابة الإدارية أو النيابة العامة، وذلك على النحو الآتي:

#### أولاً: الحق في فحص الشكاوى المقدمة ضد موظفي المصلحة

لحماية موظفي المصلحة من المختصين بربط الضريبة وتحصيلها، ممن لهم صفة الضبطية القضائية، من الشكاوى الكيدية التي تعيقهم عن أداء عملهم بأمان<sup>(١)</sup>، فقد منحهم القانون حصانة معنوية، لا تخل بحق الجهات المختصة بفحص هذه الشكاوى ولكن بعد الرجوع إلى مصلحة الضرائب أو وزارة المالية لدراستها على ضوء الممارسات الضريبية الصحيحة.

#### النص القانوني

مادة (٢٣): "مع عدم الإخلال بأحكام قانون إعادة تنظيم النيابة الإدارية والمحاكمات التأديبية الصادر بالقانون رقم ١١٧ لسنة ١٩٥٨، تُجرى هيئة

---

مدفوعاً بشهوة الاضرار بالرؤساء أو الزملاء والكيد لهم أو الطعن في نزاهتهم على غير أساس من الواقع (حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٣٠١٨ لسنة ٤١ ق، جلسة ١٩٩٨/٧/٢٥).

<sup>(١)</sup> تتعدد الجهات التي تتلقى الشكاوى ضد الموظفين أياً كانت جهات عملهم، ومن هذه الجهات هيئة النيابة الإدارية، وهيئة الرقابة الإدارية، والجهاز المركزي للتنظيم والإدارة والجهاز المركزي للتنظيم والإدارة، وغيرها من الجهات الرئاسية المباشرة والأعلى منها التي يتبعها الموظفون. وقد خص قانون الإجراءات الضريبية الموحد هيئة النيابة الإدارية بالنص لما تؤول إليه الشكاوى المقدمة إلى الجهات الأخرى إلى هذه الهيئة، بجانب ما يقدم إليها مباشرة.

النيابة الإدارية التحقيق في الشكاوى المقدمة ضد موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية أو أعضاء لجان الطعن من موظفي المصلحة بخصوص عملهم الفني بعد فحص تجريه المصلحة أو وزارة المالية بناءً على طلب هيئة النيابة الإدارية ، ويكون لتقرير الفحص المشار إليه اعتبار في نتيجة التصرف في تلك الشكاوى".

ألزم قانون الإجراءات الضريبية الموحد<sup>(١)</sup> بأن لا تبدأ النيابة الإدارية بأى إجراء من إجراءات التحقيق فى الشكاوى المقدمة ضد موظفى المصلحة ممن حددتهم المادة (٢٣) منه إلا بعد إخطار مصلحة الضرائب بهذه الشكاوى، وطلب قيام المصلحة أو وزارة المالية بفحصها، وتعد تقريراً بشأنها، ليكون تحت نظر هيئة النيابة الإدارية عند اتخاذ قرارها بنتيجة التصرف فى هذه الشكاوى<sup>(٢)</sup>.

<sup>(١)</sup> كان النص فى المادة -٢٤- من مشروع قانون الإجراءات الضريبية الموحد الذى قدمته الحكومة إلى مجلس النواب ينص على أنه "لا يجوز اتخاذ أى من الإجراءات التأديبية ضد أى من موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية أو أعضاء لجان الطعن من موظفى المصلحة فى المخالفات التى تقع منهم أثناء تأدية عملهم أو بسببه إلا بناءً على طلب كتابى من وزير المالية". فاعترضت النيابة الإدارية على هذا النص لما ينطوى عليه من سلب لاختصاصات النيابة الإدارية المقررة لها وفقاً للمادة ١٩٧ من الدستور والمادة ٦٠ من قانون الخدمة المدنية الصادر بالقانون رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ ويتضمن إهداراً للضمانات المقررة لحماية العام فضلاً عن إهداره للعدالة التى يستحيل تحقيقها فى ظل تطبيق هذا النص، وهو ما يجعله مشوباً بعدم الدستورية.. وقد ناقشت لجنة الخطة والموازنة هذا الاعتراض، ورد وزارة المالية عليه والتي رأت أن النص لا يسلب اختصاص النيابة الإدارية التى يقرر لها الاختصاص بالتحقيق فى المخالفات المالية والإدارية وفقاً لقانونها، بيد أنه يتيح لوزي المالية النظر فى الشكاوى التى تقدم ضد موظفى المصلحة، لطرح ما يكون منها كيدياً، أو قائماً على فهم غير صحيح لطبيعة العمل الفنى الضريبى، حماية للشرفاء من تلويث سمعتهم بمثل هذه الشكاوى، وحتى يتمتع موظف الضرائب بقدر من الطمأنينة تجعله قادراً على أن يعطى الممولين حقوقهم دون خوف أو تردد. ولقد حسمت لجنة الخطة والموازنة بمجلس النواب هذا الخلاف بالموافقة على النص كما ورد فى المادة (٢٣) من القانون، وقد وافق البرلمان عليه.

<sup>(٢)</sup> أصدرت النيابة الإدارية المنشور رقم ١١ لسنة ٢٠٢٠ بتاريخ ٢٠٢٠/١١/٧ تسترعى فيه نظر السادة مديري المكاتب الفنية وفروع الدعوى التأديبية والنيابات إلى وجوب تفعيل نص المادة ٢٣ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ ، وذلك بطلب الفحص من الإدارات المختصة بكل من مصلحة الضرائب أو وزارة المالية حسب

ويستفيد بهذه الضمانة موظفو مصلحة الضرائب المصرية ممن لهم صفة الضبطية القضائية، ممن يقومون بالأعمال الفنية كالحصر والفحص والتحصيل والقضايا، وكذلك أعضاء لجان الطعن من موظفي المصلحة.

ولا يستفيد بهذه الضمانات الموظفون الإداريون وغيرهم ممن لا يتمتعون بصفة الضبطية القضائية، ولا أعضاء لجان الطعن من غير العاملين بمصلحة الضرائب.

ويشترط لتطبيق هذا النص أن تكون ثمة شكوى مقدمة ضد هؤلاء الموظفين من زملائهم أو الغير، وأن يكون موضوع الشكوى المخالفات الفنية المتعلقة بتطبيق قوانين الضرائب.

ولا ينطبق ذلك على الشكاوى الإدارية المتعلقة بانتظام العمل أو مخالفات القرارات التنظيمية له، كما لا تسرى على البلاغات التي تحيلها مصلحة الضرائب إلى هيئة النيابة الإدارية ولو تعلقت بأعمال فنية، لأن هذه البلاغات قد سبق فحصها بمعرفة مصلحة الضرائب، وارتأت وجود مخالفات تستدعي إحالتها للنيابة الإدارية.

وقد أكد القانون على أن التقرير الذى تعده المصلحة بعد فحص الشكاوى الفنية يجب أن يكون محل اعتبار فى اتخاذ هيئة النيابة الإدارية قرارها بنتيجة التصرف فى تلك الشكاوى.

مما يستلزم أن تناقش الهيئة ما جاء بهذا التقرير فى حيثيات قرارها بالتصرف، دون أن يكون للمصلحة الحق فى الاعتراض على نتيجة هذا التصرف، مع التسليم بحق القضاء فى الرقابة على الأسباب التى دعت الهيئة إلى عدم الاعتداد بكل أو بعض ما جاء فى تقرير مصلحة الضرائب.

---

الأحوال قبل التحقيق مع موظفي مصلحة الضرائب - ممن لهم صفة الضبطية القضائية - فى الشكاوى المقدمة ضدهم بخصوص عملهم الفنى، ويكون لتقرير الفحص اعتبار فى نتيجة التصرف فى تلك الشكاوى.

## ثانياً: الحماية الجنائية لموظفي مصلحة الضرائب

لتحقيق التوازن بين ضمان التزام مصلحة الضرائب بالقانون دون مخالفته، وبين حمايتهم من الشكاوى الكيدية التي تسبب لهم ضرراً معنوياً ، أو تثير الخوف لديهم مما قد يقع عليهم من ضرر نتيجة نفوذ بعض الفاسدين من أصحاب الشأن، تجعلهم يترددون فى تطبيق القانون على الجميع بحسم وعدل ، فقد نص قانون الضريبة على القيمة المضافة المصرى<sup>(١)</sup> على أنه" فى غير حالات التلبس بالجريمة، لا يجوز اتخاذ أى إجراء من إجراءات التحقيق فى الجرائم التي تقع من موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية أثناء تأدية عملهم أو بسببه إلا بناء على طلب كتابي من الوزير أو من يفوضه. وفى جميع الأحوال لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عليهم إلا بعد الحصول على هذا الطلب". وبمقتضى هذا النص يحظر على جهات التحقيق القيام بأى إجراء من إجراءات التحقيق ضد موظفي مصلحة الجمارك ممن لهم صفة الضبطية القضائية، إلا بناء على طلب كتابي من وزير المالية أو من يفوضه<sup>(٢)</sup>.

ويقتصر نطاق هذا الحظر نطاقه على موظفي مصلحة الضرائب المصرية ممن لهم صفة الضبطية القضائية، ولا يشمل غيرهم من موظفي الضرائب الذين لا يتمتعون بهذه الصفة كالإداريين والعمال، ولا يشمل أعضاء لجان الطعن من غير العاملين بمصلحة الضرائب.

(١) المادة رقم (٦٥) من القانون.

(٢) لتفعيل هذا النص صدر قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم ٣٠٩٠ لسنة ٢٠١٨ بتشكيل لجنة برئاسة رئيس المصلحة وعضوية رئيس قطاع الشئون التنفيذية ورئيس الإدارة المركزية للقضايا والتظلمات ورئيس الإدارة للتفتيش ومدير عام الشئون القانونية، وتقوم هذه اللجنة بإعداد تقرير بتوصياتها للعرض على وزير المالية أو من يفوضه لاتخاذ اللازم نحو إصدار طلب إجراء التحقيق فى الجرائم التي تقع من موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية أثناء تأدية عملهم أو بسببه.

كما أن الحظر المشار إليه لا ينطبق على حالة التلبس<sup>(١)</sup> التي يقع فيها مأمور الضرائب<sup>(٢)</sup>، والتي توجب التحقيق معه دون انتظار لطلب وزير المالية. وأن اشتراط طلب التحقيق الذي يقدمه وزير المالية- أو من يفوضه- كتابياً، يكون فقط بالنسبة للجرائم أو المخالفات التي تنسب إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية أثناء تأديتهم عملهم الضريبي أو بسببه. ومن فإن الجرائم أو المخالفات الشخصية أو المهنية التي تقع منهم خارج نطاق اختصاصهم الوظيفي، يتم التحقيق بشأنها من جهات التحقيق المختصة دون طلب من وزير المالية أو من يفوضه.

وأن اشتراط الطلب في الأحوال التي قررتها المادة (٦٥) من قانون الضريبة على القيمة المضافة مقرر لمصلحة المتهم، ومن ثم يجوز أن يتنازل عنه، ويتم التحقيق معه دون انتظار لهذا الطلب، ويمتد أثر هذا التنازل على سائر المتهمين. ولقد قضى بأنه<sup>(٣)</sup> "لا يجوز - تحريك الدعوى الجنائية أو مباشرة

---

(١) تجيز المادة ٣٤ من قانون الإجراءات الجنائية لرجل الضبط القضائي القبض على المتهم في أحوال التلبس في الجرح بصفه عامة إذ كان القانون يعاقب عليها مدة تزيد على ثلاثة أشهر.

(٢) من المقرر قضاءً أن التلبس حالة عينية تلازم الجريمة ذاتها لا شخص مرتكبها وأن حالة التلبس وردت على سبيل الحصر الذي لا يجوز القياس عليه بالمادة ٣٠ من قانون الإجراءات الجنائية، وأنه يجب لتوافرها أن تكون هناك من المظاهر والأمارات الخارجية ما يبنى بذاته عن توافر إحدى حالات التلبس وأن يدركها مأمور الضبط القضائي بإحدى حواسه بطريقة يقينية لا تقبل الشك أو التأويل، وكان من المقرر أيضاً أنه إذا وضع الشخص نفسه طواعية واختياراً في حالة تستلزم من مأمور الضبط القضائي أن يتدخل لاستكناه أمره فأفسر عن ذلك توافر إحدى حالات التلبس على النحو المر بيانته . يراجع في ذلك حكم النقض في الطعن رقم ٥٢١٦ لسنة ٨٥ ق جلسة ٢٠١٥/١٠/١٢.

كما قضى- حكم النقض ١٩٤٨/٦/١ مجموعة القواعد القانونية ج ٧ ق ٦١٣ ص ٥٧٦- بأن ضبط الرائش حال تقديمه المبلغ للموظف هو كشف لجريمة الرشوة وقت ارتكابها فيباح لرجل الضبطية القضائية أن يقبض على المتهم ويفتشه، ولا يفدح في ذلك أن تكون النيابة قد سبق لها قبل تقديم مبلغ الرشوة أن رفضت الإذن في التفتيش لعدم تبين المراد تفتيشه.

(٣) الطعن رقم ٥٦١٥ لسنة ٦٠ ق، جلسة ١٩٩٢/١/٧.

أي إجراء من إجراءات بدء تسييرها أمام جهات التحقيق أو الحكم قبل تقديم الشكوى أو الحصول على الإذن أو الطلب من الجهة التي ناطها القانون به فإذا ما حركت الدعوى الجنائية سواء بتحقيق أجرته النيابة العامة بوصفها سلطة تحقيق أو برفع الدعوى الجنائية أمام جهات الحكم قبل إتمام الإجراء الذي تطلبه القانون في هذا الشأن وقع ذلك الإجراء باطلاً بطلاناً مطلقاً متعلقاً بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى الجنائية ولصحة اتصال المحكمة بالواقعة، ويتعين على المحكمة أن تقضي به من تلقاء نفسها وتبطل إجراءات التحقيق كافة ما تعلق منها بشخص المتهم كالتقبض عليه أو حبسه أو ما لم يكن منها ماساً بشخصه كسؤال الشهود". ولا ينطبق قيد الطلب على إجراءات الاستدلال<sup>(1)</sup> أياً كان من يباشرها لأنها لا تعتبر من إجراءات الخصومة الجنائية، بل هي من الإجراءات الأولية التي تكون سابقة على تحريكها والتي لا يرد عليها قيد الشارع في توقفها على الطلب رجوعاً إلى حكم الأصل في الإطلاق، وتحريماً للمقصود في خطاب الشارع بالإستثناء و تحديداً لمعنى الدعوى الجنائية على الوجه الصحيح دون ما يسبقها من الإجراءات الممهدة لنشوتها إذ لا يملك تلك الدعوى غير النيابة العامة وحدها.

وقد انتقد هذا النص على أساس أنه يشكل حماية لموظفي الضرائب، يمكن استغلالها في انتشار الفساد الإداري، حيث يتحصن الفاسدون بحظر التحقيق معهم في أي شكوى ترفع ضدهم إلا بعد إجراءات إدارية، قد تطول، إلى أن

---

<sup>(1)</sup> جاء في حكم النقض - الطعن رقم ١١٦٧ ق لسنة ٣٥ ق جلسة ١٧/٥/١٩٦٦ أنه من المقرر في صحيح القانون أن إجراءات الاستدلال أياً كان من يباشرها لا تعتبر من إجراءات الخصومة الجنائية بل هي من الإجراءات الأولية التي تسلس لها سابقة على تحريكها و التي لا يرد عليها قيد الشارع في توقفها على الطلب رجوعاً إلى حكم الأصل في الإطلاق و تحريماً للمقصود في خطاب الشارع بالإستثناء و تحديداً لمعنى الدعوى الجنائية على الوجه الصحيح دون ما يسبقها من الإجراءات الممهدة لنشوتها إذ لا يملك تلك الدعوى غير النيابة العامة وحدها .

تنتهى بطلب وزير المالية أو من يفوضه التحقيق فيمن يثبت ضده ما ورد بهذه الشكاوى.

لكن هذا القول مردود عليه بأن هذا النص مجرد حصانة معنوية<sup>(١)</sup>، يقصد بها طمأنة العاملين المجدين في تنفيذ المهام الموكولة إليهم. ولا تمثل سباجاً يمنع التحقيق مع المخطئ أو الفاسد؛ إذ من العدل أن تفحص جهة الإدارة التي يتبعها هؤلاء الموظفون مدى جدية الشكاوى حماية للأبرياء منهم. سيما وأن إجراءات الفحص الإداري لا تستغرق وقتاً طويلاً.

كما أن مقتضيات المساواة بين طرفى العملية الضرائب (موظف الضرائب وصاحب الشأن)، فكما يمنع القانون رفع الدعوى الجنائية ضد المتهم بارتكاب جرائم ضريبية من أصحاب الشأن إلا بناء على طلب من وزير المالية، يجب أن يعطى موظف الضرائب نفس الضمانة بأن يترك لوزير المالية أو من يفوضه فرصة التيقن من جدية الشكاوى ضد هذا الموظف<sup>(٢)</sup>.

---

<sup>(١)</sup> تضمن قانون الإدارة الضريبية الزامى الصادر عام ١٩٩٣ *Zambia Revenue Authority Act* 1993 نصاً يقرر حماية موظفى الإدارة الضريبية وذلك بحظر اتخاذ أى إجراء ضد أى عضو فى مجلس إدارة هيئة الضرائب أو أى عضو آخر ، فيما يتعلق بأى فعل، أو شئ قام به، أو تم إغفاله بحسن نية، بمناسبة مزاولته مهام عمله.

*No action or other proceedings shall lie or be instituted against any member [of the Governing Board] or member of a committee for or in respect of any act or thing done or omitted to be done in good faith in the exercise or purported exercise of his functions under this Act*

<sup>(٢)</sup> أكدت المحكمة الدستورية العليا- القضية رقم ١٩ لسنة ٨ ق دستورية، جلسة ١٨/٤/١٩٩٢ بأن: "النص في الفقرة الأولى من المادة ٢١٠ إجراءات جنائية على حظر طعن المدعى بالحقوق المدنية في قرار النيابة العامة بالألا وجه لإقامة الدعوى الجنائية في تهمة موجهة إلى أحد الموظفين أو المستخدمين العامين لجريمة وقعت منه أثناء تأديته لوظيفته أو بسببها - المطعون عليه - لا ينوخى تمييز بعض المتهمين أو المذنبين على بعض، وإنما تحقيق غاية بعينها تتمثل في صدون الأداء الأفضل للوظيفة العامة من خلال توفير ضمانة لازمة تكفل لمن يقوم بأعبائها أن يوزن الاتهام الموجه إليه بمقاييس دقيقة لا يكون معها العمل العام موطناً لشهوة التشهير بسمعته أو الازدراء بقدره دون أدلة كافية تظاهر الاتهام وترجحه، ومن ثم يكون النص التشريعي المطعون عليه

ولتطبيق هذا النص<sup>(١)</sup> تشكل لجنة برئاسة رئيس المصلحة وأوابه وعضوية كل من رئيس قطاع الشؤون التنفيذية ورئيس الإدارة المركزية للقضايا ورئيس الإدارة المركزية للتفتيش ومدير عام الشؤون القانونية ، وذلك لدراسة ما ينسب من اتهام إلى موظف المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية أثناء تأدية أعمالهم أو بسببه. وللجنة أن تستعين بمن تراه ، وعليها إعداد تقرير بتوصياتها للعرض علي وزير المالية أو من يفوضه ، لإتخاذ اللازم نحو إصدار طلب إحراء التحقيق في الجرائم التي تقع من موظف المصلحة المشار إليهم في الفقرة السابقة . ويصدر قرار من رئيس المصلحة بتشكيل الأمانه الفنية لتلك اللجنة.

### **مسئولية الإدارة الضريبية عن أعمالها**

الأصل أن الأعمال التي يقوم بها الموظف تنفيذاً لأحكام القوانين واللوائح التنفيذية والقرارات الإدارية التي تخول له القيام بها، لا يسأل عن آثارها، ولو تقرر إلغائها أو تعديلها في أي مرحلة من مراحل التظلم أو التقاضي طعنًا على هذه الأعمال. ولا يسأل هذا الموظف عن الأضرار التي وقعت نتيجة ذلك، طالما لم يرتكب خطأ جسيماً ، بسوء نية، يقصد من ورائه الإضرار بالغير، عن علم وبصيرة.

ومن ثم فإن الإدارة لا تسأل عن القرارات التي تصدر منها إلا في حالة وقوع خطأ من جانبها، بأن تكون هذه القرارات غير مشروعة؛ أي مشوبة بعيب أو أكثر من عيوب القرارات الإدارية. وهذه العيوب هي عدم الاختصاص ووجود

---

محققاً لمصلحة عامة مرتكناً في بلوغها إلى أسس موضوعية لا نقيم في مجال تطبيقها تمييزاً بين المخاطبين بأحكامه المتمثلة مركزهم القانونية بالنسبة إليه، وبالتالي تكون قالة الإخلال بمبدأ المساواة أمام القانون فاقدة لأساسها، حرية بالرفض".  
<sup>(١)</sup>المادة (٧٢) من اللائحة التنفيذية.

عيب في الشكل أو مخالفة القوانين أو الخطأ في تطبيقها أو تأويلها أو إساءة استعمال السلطة .

ويشترط أن يتحقق الضرر الناجم عنها، وأن تقوم رابطة السببية بين الخطأ والضرر، فإذا برأت من هذه العيوب كانت سليمة مشروعة مطابقة للقانون، فلا تسأل الإدارة عن نتائجها مهما بلغت جسامة الضرر المترتب عليها لانتفاء ركن الخطأ<sup>(١)</sup>.

ومسئولية الإدارة عن القرارات الإدارية رهينة بأن يكون القرار معيباً وأن يترتب عليه ضرر وأن تقوم علاقة سببية بين عدم مشروعية القرار وبين الضرر الذي أصاب الفرد فإذا كان القرار الإداري سليماً مطابقاً للقانون فلا تسأل الإدارة عن نتيجته مهما بلغت جسامة الضرر الذي يلحق الفرد، إذ لا تقوم مسئولية الحكومة كأصل عام على أساس تبعة المخاطر التي بمقتضاها تقوم المسئولية عن ركنين هما الضرر وعلاقة السببية بين نشاط الإدارة وبين الضرر، ذلك أن نصوص قانون مجلس الدولة قاطعة في الدلالة على أنها عالجت المسئولية على أساس قيام خطأ في لقرار الإداري بأن يكون معيباً بأحد العيوب المنصوص عليها - ولما كان إساءة استعمال السلطة أو الإنحراف بها من العيوب القصدية في السلوك الإداري قوامها أن يكون لدى الإدارة قصد إساءة استعمال السلطة أو الإنحراف بها فهذا العيب الذي يبرر إلغاء القرار الإداري والتعويض عنه يجب أن يشوب إلغاية منه ذاتها بأن تكون جهة الإدارة قد تنكبت وجه المصلحة العامة التي يجب أن يتغياها القرار وأن تكون قد أصدرت القرار بباعث لا يمت لتلك المصلحة، وعلى المضرور أن يثبت عيب إساءة استعمال السلطة بدليل مقبول، لأنه لا يفترض<sup>(٢)</sup>.

(١) الطعن رقم ١٧٥٥ لسنة ٢ ق عليا، جلسة ١٩٥٧/٦/٢٩.

(٢) المحكمة الإدارية العليا: الدعوى رقم ٥٧٩٩ لسنة ٤٣ ق. عليا، جلسة ٢٠٠١/٦/٦.

ولقد استقر القضاء الإدارى<sup>(١)</sup> على أن القضاء بالتعويض ليس من مستلزمات القضاء بالإلغاء، فقد يكون خطأ الإدارة غير مؤثر على الفعل ذاته، كما أن الإدارة قد تتخذ تصرفاً تختلف فى تكييفه أحكام القضاء، وهل هو مطابق أو مخالف للقانون؛ فمثل هذا التصرف الذى يحوطه الشك، يفسر - طبقاً للمبدأ العام - لصالح خزينة الدولة، فتستأدى الإدارة ما تراه حقاً لها باعتبارها القوامة على المصلحة العامة، والتي يأتى فى الجوهر منها المصلحة العامة والتي يأتى فى الجوهر منها المصلحة المالية، فإن فعلت ذلك فيكون تصرفها مبرراً طالما خلا من إساءة استعمال السلطة، حتى وإن جاء القضاء بعد ذلك وألغى تصرفها وقضى برد ما سبق لها تحصيله، فهنا يجب أن تتصاع الإدارة لحكم القضاء بتنفيذه، ولكن لا يكون موجباً للحكم ضدها بعد ذلك بالتعويض عن حبسها لما حصلته حتى قامت برده، لأن الحكم على صحة أو خطأ الفعل إنما يكون لحظة حدوثه.

وتطبيقاً لذلك لا يسأل مأمور الضرائب عن خطئه الشخصى فى تقديره لوعاء الضريبة، أو توقيعه الحجز على أموال الممول المدين، أو غير من الأعمال، إذا قام بذلك فى إطار عمله المعتاد، وبما يتفق مع القوانين واللوائح، وبغير سوء نية، حتى ولو قضى - بعد ذلك - بتعديل وعاء الضريبة، أو بإعفاء الممول من الضريبة، أو رفع الحجز، حتى ولو وقع على الممول ضرر مالى يتمثل فى حرمانه من استثمار ماله الذى دفعه للضريبة التى ثبت بعد ذلك إعفائه منها قضائياً، أو ضرراً معنوياً من جراء توقيع الحجز عليه، ثم رفع بعد ذلك، لأسباب قدرتها جهة الإدارة أو القضاء<sup>(٢)</sup>.

(١) أنظر مثلاً لذلك حكم المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ١٩١٤٤ لسنة ٦٤ق، جلسة ٢٠٢١/٢/٢١.

(٢) استقر قضاء مجلس الدولة على اعتبار أعمال الضبط القضائى أعمالاً قضائية لا تختص محكمة القضاء الإدارى بنظرها إلغاءً أو تعويضاً. ومن أمثلة ذلك ما قضت به محكمة القضاء الإدارى

وتقع المسؤولية عن عمل مأمور الضبط القضائي في حال ارتكابه الخطأ بدافع شخصي، أو كان خطؤه خارجاً عن نطاق العادة في الوظيفة، أو كان تصرفه مخالفاً لسلوك الرجل المعتاد في نفس مجاله ونفس الظروف المحيطة به<sup>(١)</sup>. والمعول عليه في عدم وقوع مسؤولية الإدارة الضريبية على مدى مشروعية القرارات التي تتخذها في إطار ما يسمح به التشريع، وما يجب أن يتسم به موظفوها بحسن النية<sup>(٢)</sup> والنزاهة في الخصومة مع الممولين أو غيرهم<sup>(٣)</sup>.

---

بتاريخ ١٧/٥/١٩٤٣ بأن "محكمة القضاء الإداري غير مختصة بالنظر في طلب إلغاء العمل القضائي، أو في طلب التعويض المترتب عليه، وأن ضبط موظف الجمر كحلياً لا يجوز تصديرها بغير ترخيص يعد عملاً قضائياً، لا تختص المحكمة بإلغائه أو التعويض عنه، لأن موظفي الجمر كعماله يعتبرون من رجال الضبطية القضائية أثناء قيامهم بتأدية وظائفهم". أنظر: د. أنور احمد رسلان: وسيط القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ٦٤٣.

<sup>(١)</sup> الطعن المدني رقم ٩٣٣ لسنة ٤٩ ق، جلسة ١٢/٣٠/١٩٨٠.

<sup>(٢)</sup> من قبيل إساءة استعمال السلطة وسوء النية ما جاء في حكم المحكمة الإدارية العليا - الطعن رقم ٦٧٣ لسنة ٣٤ ق عليا، جلسة ١٥/٧/١٩٩٠- بأن "التقاضي وإن كان حقاً للكافة إلا أنه يمثل عبئاً مادياً على المتقاضي لا ينحصر فقط فيما يؤديه من رسوم قضائية وإنما يمتد إلى كل ما يتكبده المتقاضي من جهد ونفقات في سبيل حرصه على متابعة دعواه حتى يظفر ببيغيته وينال حقه عن طريق القضاء - موقف الجهة الإدارية وما دأبت عليه من تكرار تخطيها للطاعن وحجب الترقية عنه ثلاث مرات متتاليات عند إجرائها لدرجة مدير عام ثم عند الترقية لدرجة وكيل وزارة ثم عند الترقية لدرجة وكيل أول والدفع به في كل مرة للقضاء كي ينال حقه في الترقية عن طريقه برغم رسوخ أقدميته لديها عن قامت بترقيتهم وانتفاء ما يهون من كفاءته وكفايته ولبقائه في الوظيفة الأدنى في مجال عمله بما يجعله مبعثاً لتساؤلات من قبل مرعوسيه مع اختلاق أسباب لا وجود لها يرجع إليها أمر تخطيه في مثل تلك الدرجات العليا الرئاسية الأمر الذي ينجم عنه ولا شك إيلاًماً ومعاناة نفسية بالقدر الذي يصعب تحديد مداه ويتعذر معه القول بمحو كافة آثاره أو انتزاعها منه بصدر إجراء لاحق يتمثل في الترقية على نحو متأخر بحكم واجب النفاذ من القضاء بعد طول أمد".

<sup>(٣)</sup> ذهب القضاء في جنوب إفريقيا إلى مسؤولية الإدارة الضريبية عن كل تعسف في استعمال مأمور الضرائب لسلطته التقديرية، أو لاختصاصه، إذا ثبت تعمد الإضرار بالمولد أو سمعته دون مبرر،

ولقد قضت المحكمة الإدارية العليا <sup>(١)</sup> بأن "المشرع فى قانون الجمارك - رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ - حدد العقوبات التى تطبق فى جريمة التهريب الجمركى وهى الحبس والغرامة أو إحداهما، ولم تمنح الإدارة سلطة الغلق الإدارى للمحل الذى تضبط به بضاعة مهربة جمركياً . ومتى كان ذلك يكون قيام الإدارة بغلق المحل الخاص بالمدعى إدارياً وتعيين حراسة عليه قد تم بالمخالفة لحكم القانون، ومن ثم يتوافر ركن الخطأ فى جانب الإدارة فى هذا الشأن، وقد أصاب المدعى ضرر من جراء ذلك تمثل فى حرمانه مما يدره عليه المحل خلال مدة غلقه، كما أصابه ضرر أدبى تمثل فيما أصاب سمعته التجارية إزاء غلق وفرض الحراسة عليه ، ومن ثم تقدر المحكمة تعويضاً عن ذلك".

والقاعدة العامة فى قضاء مجلس الدولة أنه <sup>(٢)</sup> لا يجوز التعويض لمجرد تخلف الشكل أو الإجراء أو الاختصاص الذى قد يشوب القرار فىؤدى إلى إلغائه، ما لم يكن العيب مؤثراً فى موضوع القرار، ومن ثم فإذا كان القرار سليماً فى مضمونه محمولاً على أسبابه المبررة له رغم مخالفته قاعدة الاختصاص أو الشكل، فإنه لا يكون ثمة مجال للقضاء بالتعويض لأن القرار كان سيصدر على أى حال، بذات المضمون لو أن تلك القاعدة قد روعيت.

---

كأن يبادر مأمور الضرائب بطلب استصدار أمر بالحجز على الممول أو مصادرة أمواله، أو إهدار إقراراته، لمجرد تباطؤ الممول عن الاستجابة لطلب مأمور الضرائب، أو لعدم التأنى فى دراسة مبررات فعل الممول الذى لم يقره الموظف. أنظر

*C.Hoexter, The Future of Judicial Review in South African Administrative Law. South African Law Journal , Vol.17, No.2, 2000, pp.310-312.*

وقد أشار إلى القضايا: *Hani v Rogers NO and Another 20 SATC 296; Adam's Stores (Pty) Ltd v Charlestown Town Board 1951 (2) SA 508 (N); Bloem v Minister of Law and Order 1987(2) SA 436 (O); Harvey v Umhlatuze Municipality 2011 (1) SA 601 (KZP) atpara's [136]-[146].*

<sup>(١)</sup> الطعن رقم ٢٥٣٣ لسنة ٣٨ ق. عليا، جلسة ٢٠٠٥/٣/١٢.

<sup>(٢)</sup> حكم المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٢٨٠١ لسنة ٣٥ ق عليا، جلسة ١٩٩٥/٧/٩.

### تجريم التعسف في تحصيل الضريبة ( جريمة الغدر )

تنص المادة ١١٤ من قانون العقوبات على أن " كل موظف له شأن في تحصيل الضرائب والرسوم أو العوائد أو الغرامات أو نحوها، طلب أو أخذ ليس مستحقاً أو يزيد على المستحق مع علمه بذلك يعاقب بالأشغال الشاقة المؤقتة أو السجن".

يهدف هذا النص إلى إلزام الموظفين العموميين بمراعاة مشروعية تحصيل الدين الضريبي، فليس لهم التجاوز في تحصيل الضريبة بغير حق يقره القانون، أو المبالغة في فرض وتحصيل هذه الضريبة، بما يتجاوز المستحق فعلاً على المدين بها. ويكون جزاء من يخالف ذلك توقيع عقوبة الأشغال الشاقة أو السجن.

وتعرف هذه الجريمة بجريمة الغدر<sup>(١)</sup>، التي تتعلق بالوظيفة العامة، أو من جرائم تجاوز حدود الوظيفة العامة. وهي من الجرائم العمدية، التي يشترط فيها أن يكون الجاني موظفاً عاماً، وله شأن في تحصيل الإيرادات العامة للدولة، ومن أهمها الضرائب والرسوم والغرامات والعوائد، وغيرها مما يتماثل معها في الطبيعة، أي كل مبلغ مهما كان مسماه تحصل عليه الدولة ويعد من إيراداتها العامة.

ويسرى هذا النص على موظف الضرائب، سواء كان ممن يتمتعون بصفة الضبطية القضائية كمأمور الضرائب، أو ممن لا يتمتعون بها كالمحصلين

---

<sup>(١)</sup> إن تسمية هذه الجريمة بجريمة الغدر من إطلاقات الفقه، الذي تأثر بالترجمة الفرنسية للكلمة *la concussion*، وهي تسمية لا تعبر عن مدلول الجريمة، فالغدر صفة في الجاني بينما الفعل المجرم يتمثل في طلب أو أخذ غير المستحق، لذا يفضل بعض فقهاء القانون الجنائي تسميتها بجريمة التعسف في الجباية أو فرض المغارم . أنظر: د. رمسيس بهنام: القسم الخاص في قانون العقوبات، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٣، ص ٢٢.

والصياري...، وسواء كان هذا الشخص موظفاً دائماً ، أو مؤقتاً ، يحكمه قانون الخدمة المدنية أو أى قانون آخر، أو كان مكلفاً بخدمة عامة.

ولا يشترط أن يكون هذا الموظف من المختصين بتحصيل الضريبة، بل يكفى أن يكون له شأن فى هذا التحصيل ولو كان بسيطاً ، مثل مساعد المحصل، أو المشرف على أعمال التحصيل، مختصاً به وحده أو بالإضافة إلى أعماله الأخرى، ولا يقتصر ذلك على مأمور التحصيل بل يمتد إلى كل له صلة بهذا التحصيل، كمأمور الفحص<sup>(١)</sup>، أو القضايا.

ولكن لا ينطبق على غير الموظف العام كمحاسب الممول أو محاميه، أو أى شخص آخر يدعى صلته بالتحصيل على غير الحقيقة، فتكون الجريمة بالنسبة له جريمة نصب.

كما يشترط توافر الركن المادى والركن المعنوى فى جريمة الغدر؛ ويتمثل الركن المادى فى مجرد طلب الحصول على مبالغ غير مستحقة، أو أن يحصلها، سواء قام الموظف بتحصيل هذه المبالغ لنفسه أو وردها إلى الخزانة العامة. أما الركن المعنوى حيث يتوافر للجانى بصفته العلم بأن ما يطلبه أو يأخذه مبلغ غير مستحق.

---

(١) قضت محكمة النقض - الطعن رقم ٢٩٦٥٠ لسنة ٧٠ ق، جلسة ١٧/٤/٢٠٠٣- بأن " توافر عنصر اختصاص الموظف بالعمل الذى ارتكب من خلاله جريمة الغدر هو من الأمور الموضوعية التى يترك تقديرها إلى محكمة الموضوع بغير معقب ما دام تقديرها سائغاً مستنداً إلى أصل ثابت فى الأوراق، وكان الحكم المطعون فيه قد أثبت فى مدوناته - بما لا يمارى فيه الطاعن - أنه وهو موظف عام " مأمور ضرائب المهن الحرة" يختص بفحص الإقرارات الضريبية وتقديرها وربطها على الممولين، أى له شأن فى تحصيل الضرائب- بحسبان أنه أول من يقرر أحقية الدولة فى اقتضاء مبلغ الضريبة، ويقوم ببحث عناصرها ومناقشة الممول فى نشاطه وما حققه من أرباح ويطلع على المستندات ويقوم بالمعاينة والجرد ثم ينتهى إلى ربط مبلغ معين يكون على الممول أدائه، ومن ثم فإن ما يثيره الطاعن فى شأن التعويل الحكم على أقوال الشاهد بشأن اختصاص الطاعن لا يعدو أن يكون جدلاً موضوعياً مما لا يجوز إثارته أمام محكمة النقض".

ومن ثم لا تقع جريمة الغدر إذا كان موظف الضريبة قد بالغ في تقدير وعائها، أو أخطأ في مطالبة الممول بالضريبة التي قام سدادها بالفعل، إذا كان ما قام به في إطار حسن النية، دون أن يثبت علمه بأنه يطالب الممول بأكثر مما يجب عليه دفعه، أو بما لا يجب عليه أداءه. حيث لا مسئولية على الموظف الذي يشغل وظيفة فنية إن قام بعمل أو أدلى برأي في مسألة خلافية على قدر اجتهاده وما حصله من علم وخبرة، مادام ذلك قد خلا من فرط الجهل أو سوء القصد- الخطأ في فهم القانون أو تفسيره لا يشكل كقاعدة عامة ذنبا إداريا؛ باعتباره من الأمور الفنية التي تدق على ذوي الخبرة والتخصص- لا تأثيم على العامل إذا أعمل فكره وتقديره في مجال مسألة قانونية مادام ما انتهى إليه لا يعد شذوذا في منطق التفسير القانوني، ويمكن أن يحتمله كوجهة نظر، حتى وإن كانت هذه الوجهة غير راجحة عند الموازنة والمقارنة والترجيح.<sup>(١)</sup>

كما ينتفى القصد الجنائي<sup>(٢)</sup> إذا وقع الموظف في جهل أو غلط جعله يعتقد أن المبلغ بالواقع، أو بقاعدة في قانون الضرائب أو قانون آخر، كالموظف الذي يجهل صدور قانون ألغى الضريبة التي يطالب الممول بها، أو خفضها إلى قدر معين، أو أخطأ في ميعاد التحصيل أو في حالات الإعفاء منها، أو أخطأ في ميعاد التحصيل أو حالات الإعفاء منها، أو أخذ من الممول مبلغاً يزيد على المستحق كضريبة دون أن يفطن إلى ذلك، أو لخطأ في عد النقود التي تركها الممول.

ولقد قضى بأن<sup>(٣)</sup> الركن المادي لجريمة الغدر يقوم بأحد فعلين هما طلب أو أخذ ما ليس مستحقاً أو ما يزيد على المستحق من الرسوم أو الغرامات أو العوائد أو الضرائب أو نحوها وهو ما يوصف بالجباية غير المشروعة، الأمر

(١) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٢٣٥٤٤ لسنة ٥٦ ق، جلسة ٢٤/٩/٢٠١٢.

(٢) أستاذنا الدكتور محمود نجيب حسنى: ص ١٢٣.

(٣) حكم النقض في الطعن رقم ١٠٨١٤ لسنة ٦٣ ق، جلسة ٢٠/٢/١٩٩٥.

الذي يبين منه أن المشرع لم يقصر وقوع الجريمة على مجرد أخذ الزيادة عن المستحق عن التحصيل بل تعداه أيضاً إلى طلب أو أخذ ما ليس مستحقاً أو ما يزيد على المستحق دون اشتراط أن يكون ذلك حال التحصيل مما يقطع باتجاه إرادة المشوع إلى تأثيم وقوع الفعل المادي للجريمة سابقاً أو لاحقاً لواقعة التحصيل ذاتها، فصريح لفظ النص ومفهوم دلالاته - بعد التعديل بالقانونين رقمي ٦٩ لسنة ١٩٥٣ و٦٣ لسنة ١٩٧٥ - يدل على تأثيم طلب أو أخذ ما ليس مستحقاً أو ما يزيد على المستحق - وجاء النص مطلقاً من كل قيد ليتسع مدلوله لاستيعاب كافة صور اقتضاء ما ليس مستحقاً أو ما يزيد على المستحق من الأموال المبينة بالنص، دون اشتراط أن يتم ذلك حال التحصيل.

وإذ كانت القاعدة أنه لا محل للاجتهاد إزاء صراحة نص القانون الواجب التطبيق، وأنه لا يصح تخصيص عموم النص بغير مخصص، وكانت جريمة الغدر تقوم ولو كان المجني عليه يعلم بأن المبلغ المطلوب أو المأخوذ منه غير مستحق عليه أو يزيد على المستحق ورضى رغم ذلك بدفعه، فإن الحكم المطعون فيه وقد حصل واقعة الدعوى بما يجمل في أن الطاعن بصفته صراف ربط وتحصيل وله شأن في تحصيل الضرائب والرسوم قام بأخذ مبلغ ستة آلاف وتسعمائة وأربعة عشر جنيهاً وستمائة مليم تزيد على المستحق قانوناً من الممولين بارتكاب تزوير في القسائم بأن أثبت فيها على خلاف الحقيقة مبالغ تزيد عن المستحق واستعمالها بأن سلمها للممولين رغم علمه بتزويرها ودانته بجريمة الغدر المنصوص عليها في المادة ١١٤ من قانون العقوبات، وأوقع عليه العقوبة المقررة في القانون لهذه الجريمة، فإنه يكون قد طبق القانون تطبيقاً صحيحاً .

وفى رأينا أن جريمة الغدر لا يتصور قيامها إلا بطلب أو أخذ المال غير المستحق، ومن ثم لا تقوم لمجرد قيام أمور الضرائب بتقدير الضريبة بأكثر من مقدار الضريبة التي أدرجها الممول في إقراره، وكان هذا التقدير مطعوناً

فيه، حتى ولو طلبت المصلحة من الممول سداده لكون الضريبة واجبة الأداء رغم الطعن عليها، حيث لم يثبت - فى هذه الحالة - دفع الممول مبالغ تزيد، وأن حصول الموظف أو الخزانة العامة على هذه المبالغ تم على نحو غير مشروع، وليس فى إطار السلطة التقديرية التى منحها القانون لمأمور الضرائب، ودون أن تتجه إرادة المأمور - أو يتعمد - إلى مطالبة الممول أو المكلف بهذه المبالغ، مع علمه بعدم مشروعية تحصيل هذه المبالغ.

ويستوى فى توقيع العقاب أن يكون الباعث الذى دفع الموظف إلى المطالبة بالمبلغ غير المستحق نبيلاً، كالرغبة فى زيادة موارد الدولة، أو كان الباعث خبيثاً من أجل الانتقام من الممول أو الإضرار به<sup>(١)</sup>.

### **ثالثاً: جواز الحضور أمام القضاء**

أجاز قانون الإجراءات الضريبية الموحد استعانة هيئة قضايا الدولة - بصفتها النائب عن الدولة فى القضايا التى ترفع منها أو عليها - الاستعانة بموظفى مصلحة الضرائب بالحضور أمام القضاء لمعاونتها فى توضيح المسائل الفنية التى تتسم بها الدعاوى الضريبية لدعم دفاع الهيئة ضد ادعاءات الخصوم.

### **النص القانونى**

مادة (٢٢): تُباشر هيئة قضايا الدولة اختصاصها فى نظر الدعاوى التى تُرفع من الممول أو المكلف أو عليه يعاونها فى ذلك مندوب من المصلحة . ويجوز للمحكمة أو لهيئة قضايا الدولة دعوة أحد الموظفين المختصين بالمصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية للحضور أمام المحكمة أو لدى الهيئة بحسب الأحوال لاستيضاح الجوانب الفنية المتعلقة بالضريبة محل النزاع ، ويلتزم الموظف المكلف بالحضور فى الموعد والمكان المحددين

(١) د. أنيس حسيب السيد المحلاوى: سوء استغلال الوظيفة العامة، جريمة الغدر أنموذجاً، المجلة العلمية التى تصدرها كلية الشريعة والقانون بأسبوط، العدد الثالث والثلاثون الإصدار الثانى، الجزء الأول، يوليو ٢٠٢١، ص ٧٩٢

بالإخطار، ولا يعتبر ما يقدمه من إيضاحات أو آراء أمام المحكمة إقراراً قضائياً أو حجة على المصلحة .

وللمصلحة تكليف من تراه من الموظفين بها ممن لهم صفة الضبطية القضائية بالحضور أمام النيابة العامة وهيئة مفوضي الدولة ومصلحة الخبراء وجميع اللجان المختصة بنظر المنازعات الضريبية".

ينعقد لهيئة قضايا الدولة النيابة القانونية عن الأشخاص الاعتبارية العامة للدولة، لدى المحاكم وجهات القضاء. وهذه النيابة ليست رهينة بإرادة هيئة قضايا الدولة ولا بإرادة الهيئة أو المؤسسة العامة، فهي ليست من قبيل الوكيل. وإنما هي اختصاص قررره القانون لجهة ناط بها النيابة عن الدولة بكافة شخصياتها الاعتبارية، فذلك أمر يدخل فى نطاق ترتيب المصالح، يتعين ممارسته على النحو الذى رسمه المشرع. ولا تحتاج هذه الهيئة فى ممارسة نيابتها القانونية تفويض خاص فى كل قضية<sup>(١)</sup>.

وتؤكد المادة ٢٢ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد على أمور<sup>(٢)</sup> ثلاثة هى:

(١) الطعن رقم ١٦٠١٢ لسنة ٥١ ق.عليا، جلسة ٢٨/٣/٢٠١٧.

(٢) نصت المادة (٢٣) من مشروع قانون الإجراءات الضريبية الموحد المقدم من الحكومة إلى البرلمان على أنه "مع عدم الإخلال بأحكام قانون هيئة قضايا الدولة الصادر بالقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٣ يجوز للمصلحة تكليف من تراه من الموظفين بها ممن لهم صفة الضبطية القضائية للحضور أمام جميع درجات المحاكم ومصلحة الخبراء فى الدعاوى والطعون الضريبية المقدمة من أو ضد المصلحة لإبداء الدفوع أو تقديم الإيضاحات أو المستندات اللازمة، وذلك بالتنسيق مع الحاضر عن الهيئة"، وقد اعترضت هيئة قضايا الدولة على هذا النص خشية أن يسلبها اختصاصها الحصرى بالإنابة عن الجهات الحكومية أمام القضاء، وطلبت أن يكون حضور المكلفين من المصلحة أمام اللجان الإدارية كلجنة الطعن، ومصلحة الخبراء لإبداء وجهة نظر المصلحة الفنية أو تقديم الإيضاحات والمستندات اللازمة... وبينت وزارة المالية أن الغرض من هذا النص هو معاونة الحاضر عن هيئة قضايا الدولة فى الرد على ما يثيره الخصوم أمام المحكمة من آراء فنية قد تؤثر على سير الدعوى، ولتمكين المصلحة من متابعة هذه القضايا . وقد ناقشت لجنة الخطة والموازنة

١- أن الاختصاص فى نظر الدعاوى التى ترفع من الممول أو المكلف أو عليه مخول أساساً لهيئة قضايا الدولة التى ينص قانونها رقم -٧٥ لسنة ١٩٦٣- بأن "هذه الهيئة تنوب عن الدولة بكافة شخصياتها الاعتبارية العامة فيما يرفع منها أو عليها من قضايا لدى المحاكم على اختلاف أنواعها أو درجاتها<sup>(١)</sup>، ولدى الجهات الأخرى التى خولها القانون اختصاصاً قضائياً، وتسلم إليها صور الإعلانات الخاصة بصحف الدعاوى وصحف الطعون والأحكام المتعلقة بتلك الجهات ما اتصل منها بجهة القضاء العادى أو جهة القضاء الإدارى أو أية هيئة قضائية أخرى.

وتنص المادة (٧) من قانون الهيئة سالف الذكر على أنه إذا أبدت هيئة القضايا رأياً بعدم رفع الدعوى أو الطعن فلا يجوز للجهة الإدارية صاحبة الشأن مخالفة هذا الرأى إلا بقرار مسبب من الوزير المختص، كما أنه - وفق نص المادة ٨ من القانون المذكور - لا يجوز إجراء صلح فى دعوى تباشرها هيئة قضايا الدولة إلا بعد أخذ رأياً فى إجراء الصلح، كما يجوز لهذه الهيئة أن تقترح على الجهة المختصة الصلح فى دعوى تباشرها، وذلك مع عدم الإخلال بأحكام قانون مجلس الدولة.

وينص الدستور المصرى فى المادة ١٩٦ منه على أن "قضايا الدولة هيئة قضائية مستقلة، تنوب عن الدولة فيما يرفع منها أو عليها من دعاوى، وفي

---

بمجلس النواب هذه الأراء، وانتهت بالموافقة على النص الحالى الوارد بالمادة (٢٢) من القانون بعد موافقة البرلمان عليه.

(١) جرى قضاء محكمة النقض على أن تمثيل الدولة فى التقاضى هو نوع من النيابة القانونية عنها، والمرد فى تعيين مداها وحدودها يكون بالرجوع إلى مصدرها وهو حكم القانون والأصل أن الوزير هو الذى يمثل الدولة فى الشئون المتعلقة بوزارته باعتباره القائم على تنفيذ السياسة العامة للحكومة فيها إلا إذا أسند القانون صفة النيابة فيما يتعلق بشئون هيئة أو وحدة إدارية معينة إلى الغير فتكون له عندئذ هذه الصفة بالمدى وفى الحدود التى بينها القانون (راجع حكم محكمة النقض فى الطعن رقم ٢٣٦٧ لسنة ٧١ ق، جلسة ٢٨/٥/٢٠٠٢).

اقتراح تسويتها ودياً في أي مرحلة من مراحل التقاضي، والإشراف الفني على إدارات الشئون القانونية بالجهاز الإداري للدولة بالنسبة للدعاوى التي تباشرها ، وتقوم بصياغة مشروعات العقود التي تُحال إليها من الجهات الإدارية وتكون الدولة طرفاً فيها ، وذلك كله وفقاً لما يُنظّمه القانون . ويحدّد القانون اختصاصاتها الأخرى .. .. .".

ولقد أكد القضاء <sup>(١)</sup> على أن المهمة الأصلية لهيئة قضايا الدولة هي أن تتوب عن الدولة بكافة شخصياتها الاعتبارية العامة فيما يرفع منها أو عليها من قضايا لدى المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها ولدى الجهات الأخرى التي خولها القانون اختصاصاً قضائياً ، بهدف المحافظة على أموالها ورعاية مصالحها مما مقتضاه أن هذه الهيئة هي وحدها النائب القانوني عن الدولة والأشخاص الاعتبارية العامة . وكان الأصل أن الإعلان يجوز إما لشخص المعلن إليه أو في موطنه ، إلا أنه خرجاً على هذا الأصل العام أوجب القانون تسليم صور إعلانات صحف الدعاوى وصحف الطعون والأحكام الموجهة إلى الدولة ومصالحها المختلفة إلى هيئة قضايا الدولة وفروعها بالأقاليم ، وتسليم هذه الصورة على غير هذا الوجه لا يعتد به ولا يترتب عليه أى أثر ، مما مؤداه أن المشرع لم يجعل للدولة والأشخاص الاعتبارية العامة سوى موطن أصلي واحد هو - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - هيئة قضايا الدولة وفروعها في كل ما يتعلق بالدعاوى والطعون التي ترفع منها أو عليها لدى جميع المحاكم بمختلف أنواعها ودرجاتها.

كما قضت المحكمة الدستورية العليا بأن <sup>(٢)</sup> اخذ رأى هيئة قضايا الدولة إجراءً جوهرياً وشرطاً لصحة انعقاد الصلح، حتى في المنازعات الضريبية -

(١) راجع على سبيل المثال الطعن بالنقض رقم ٥٣٩٢ لسنة ٧٦ ق، جلسة ٢٠١٦/٤/١١.

(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ٣ لسنة ٤٠ ق "منازعة تنفيذ"، جلسة ٢٠١٩/٧/٦.

غير الجنائية - التي يتحقق به إحدى طرق ترك الخصومة. فلا يحتج بهذا الصلح، وإعمال أثره، إلا بعد عرضه على هيئة قضايا الدولة، لأخذ رأيها في إجراء الصلح، باعتبار ذلك من الاختصاصات المحجوزة لتلك الهيئة عملاً بنص المادة ١٩٦ من الدستور والمادة ٨ من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٣ في شأن تنظيم هيئة قضايا الدولة الذي يقضى بأنه "لا يجوز إجراء صلح في دعوى<sup>(١)</sup> تباشرها هيئة قضايا الدولة إلا بعد اخذ رأيها في إجراء الصلح، كما يجوز لهذه الهيئة أن تقترح على الجهة المختصة الصلح في دعوى تباشره..".

ولذلك جاء نص المادة (٢٢) من قانون الإجراءات الضريبية على أن حضور مندوب من مصلحة الضرائب نظر الدعاوى أو المنازعات القضائية يكون بوصفه معاوناً لهيئة قضايا الدولة صاحبة الاختصاص الأصلي في مباشرة تلك الدعاوى أو المنازعات أمام القضاء.

٢- يجوز لكل من المحكمة وهيئة قضايا الدولة دعوة أحد الموظفين المختصين بمصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية للحضور أمام المحكمة أو الهيئة - بحسب الأحوال - ليوضح الجوانب الفنية المتعلقة بالضريبة محل

---

(١) يثور التساؤل عن مدى وجوب استطلاع رأى هيئة قضايا الدولة في المنازعات الضريبية التي يتم إنهاؤها صلحاً بموجب قوانين خاصة كالقانون رقم ١٧٤ لسنة ٢٠١٨ والقانون رقم ١٧٣ لسنة ٢٠١٩ بشأن إنهاء المنازعات الضريبية. ونرى أن كلاً من هذين القانونين يعتبر قانون خاص، في أنواع معينة من المنازعات الضريبية سواء المعروضة على لجان الطعن أو القضاء، وود ذلك خلال فترة زمنية مؤقتة يسرى حكم كل من هذين القانونين خلالهما، ولم يتضمن أى منهم وجوب استطلاع رأى هيئة قضايا الدولة في ما ينتهى إليه محضر الصلح بين مصلحة الضرائب والممولين أو المكلفين، بل اعتبر محضر الصلح المعتمد من وزير المالية سبباً وحيداً لأن تقضى المحكمة بانتهاء الخصومة. مما يعنى أن كلاً من هذين القانونين يعتبر استثناء من الاختصاص العام المقرر بقانون هيئة قضايا الدول بوجوب أخذ رأيها في شأن الصلح في الدعاوى القضائية التي تباشرها، مما لا يتطلب أخذ هذا الرأي في التصالحات التي تتم تطبيقاً لأحكام هذين القانونين.

النزاع، باعتبار أن المنازعة الضريبية تتكون من شقين أحدهما فنى والآخر قانونى، وأن فهم الجانب الفنى أقرب للمصلحة من الهيئة بوصفها هيئة قضائية لا يتوافر لديها المختصون فى الشئون الضريبية. ولا يجوز لمن يطلب حضوره أمام المحكمة أو الهيئة التأخير فى تلبية الدعوة، وعليه الالتزام بالحضور فى الموعد والمكان المحدد بإخطاره بذلك. ويعتبر ما يدلى به موظف الضرائب أمام المحكمة من إيضاحات مجرد وجهة نظر، ولا تعتبر إقراراً قضائياً ، أو حجة على المصلحة التى يعمل لديها. وقد حرص المشرع فى قانون الإجراءات الضريبية على النص بأن ما يقدمه الموظف أمام المحكمة لا يعتبر إقراراً قضائياً ، خروجاً عن الأصل العام الذى يقضى بأن <sup>(١)</sup> الإقرار إذا صدر أمام القضاء فى دعوى متعلقة بالواقعة التى حصل عنها الإقرار هو إقرار قضائى يكون حجة على المقر ويتعين على القاضي أن يأخذ به ويحكم بمقتضاه.

وقد تنبه قانون الإجراءات الضريبية إلى خطورة الإقرار القضائى باعتباره اعترافاً من الخصم أمام القضاء بواقعة من شأنها أن تنتج آثاراً قانونية بحيث تصبح فى غير حاجة إلى الإثبات، مما قد يغير من وجه الدعوى ويؤدى إلى إخفاق عضو هيئة قضايا الدولة فى الدفاع عن مسلك مصلحة الضرائب، بالرغم من عدم خبرة الموظف الفنى التابع لمصلحة الضرائب ، أو عدم تنسيقه مع عضو الهيئة فى هذا الشأن، فجاء النص على أن ما يدلى به الموظف من أقوال أمام المحكمة لا يعد حجة على مصلحة الضرائب.

٣- لمصلحة الضرائب أن تكلف من تراه من الموظفين بها ممن لهم صفة الضبطية القضائية بالحضور أمام النيابة العامة وهيئة مفوضى الدولة ومصلحة

---

(١) الطعن بالنقض رقم ٦٠ لسنة ٥٥ق، جلسة ١٩٨٦/٥/٢٧.

الخبراء<sup>(١)</sup> وجميع اللجان المختصة بنظر المنازعات الضريبية كلجان الطعن ولجان إعادة النظر فى الربط النهائى وغيرها. وليس لأى من هذه الجهات أن تمنع من تكلفه المصلحة بالحضور . وذلك حتى تتمكن المصلحة من متابعة قضاياها المرفوعة منها أو ضدها أمام كافة الجهات والهيئات المختصة بنظر المنازعات، حتى يمكنها تدبير أمورها والتنسيق مع هيئة قضايا الدولة لتحقيق الفاعلية فى الحفاظ على حقوق الدولة.

ويثور التساؤل عن جدوى النص على حضور موظفى المصلحة أمام هيئة مفوضى الدولة، وقد نصت المادة (٦٥) من قانون الإجراءات الضريبية على عدم إحالة الدعاوى الضريبية إلى هذه الهيئة.

ونرى أن هيئة مفوضى الدولة مختصة بكافة المنازعات الإدارية، ما عدا منازعات الضرائب، ومن المتصور أن يكون لمصلحة الضرائب قضايا غير ضريبية أمام مجلس الدولة، فيكون حضور موظف الضرائب أمام هيئة مفوضى الدولة مبرراً لمتابعة القضايا غير الضريبية التى تكون مصلحة الضرائب طرفاً فيها.

---

(١) وجهت مصلحة الضرائب تعليماتها رقم ١١٠ لسنة ٢٠٢٠- بتاريخ ١١/١١/٢٠٢٠ كافة إدارات القضايا والشئون القانونية والمراكز والمناطق الضريبية (دخل-قيمة مضافة) عند إقامة دعاوى من أو ضد المصلحة سرعة موافاة هيئة قضايا الدولة بالمعلومات والمستندات اللازمة للفصل فى الدعوى ومتابعتها والحضور أمام مكاتب الخبراء وتقديم كافة الدفوع والمستندات اللازمة المؤيدة لأحقية المصلحة فى المستحقات الضريبية درءاً من إيداع تقارير أو صدور أحكام فى غير صالح المصلحة، وذلك كله فى ظل النص على الحكم فى المنازعات الضريبية على وجه السرعة.



## الباب الثاني إجراءات الربط

### تهييد وتقسيم

يقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذي يجب علي المكلف دفعه<sup>١</sup>، ويعتد في تحديد هذا المبلغ بالإقرار الذي يقدمه الممول لمصلحة الضرائب من واقع الدفاتر والمستندات التي يمسكها إذا كانت منتظمة وأمينة، وإلا كان للمصلحة أن تقدر الضريبة من وجهة نظرها مع تقرير حق الممول في الاعتراض أو الطعن علي هذا التقدير، مما يلزم اتباع كل من الممول أو المكلف ومصلحة الضرائب إجراءات معينة لربط الضريبة

وتبدأ عملية ربط الضريبة بالفحص الضريبي، ولخطار الممول بالضريبة التي يتعين عليه أداؤها، وموقف الممول من هذا الإخطار؛ إما بقبوله أو الطعن عليه، وما يستتبع ذلك من إجراءات تحصيل الضريبة التي تستحق على الممول أو المكلف.

وسوف نقسم هذا الباب إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول: الفحص الضريبي.

الفصل الثاني: ربط الضريبة.

الفصل الثالث: الطعن على الربط.

## الفصل الأول

### الفحص الضريبي

#### أهمية الفحص الضريبي

حتى تتيقن الإدارة الضريبية من التزام المكلف بواجبه في تحصيل الضريبة وتوريدها يمنحها القانون سلطة فحص سجلات الممول وبياناته، ويعتمد هذا الفحص أساساً على الإقرار الذي يقدمه المكلف وفق نظام الربط الذاتي، ويتم فحصه على ضوء الدفاتر والمستندات المؤيدة له.

وبالرغم من أن الإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول أو المكلف هو الأساس الذي يجب أن يتحدد على أساسه دين الضريبة، مادام كان هذا الإقرار صحيحاً وصادقاً، إلا أن ذلك لا يتحقق في حالات كثيرة، ويفرض على الإدارة الضريبية واجب فحص هذه الإقرارات للتأكد من صحتها.

ولذلك تأتي أهمية الفحص الضريبي، في أنه يعمل على حماية الحصيلة الضريبية من الضياع أو النقصان، وتحديد الضريبة المستحقة على كل ممول أو مكلف على نحو صحيح، مما يحقق العدالة الضريبية بأن يتحمل المكلف العبء الضريبي الملائم لمقدرته التكاليفية، ومحاربة حالات التجنب الضريبي غير المشروع أو الغش الضريبي المحظور.

ويعتقد كثير من الكتاب<sup>(1)</sup> أنه يجب اتباع طريقة الفحص بالعينة لإقرارات الضريبة، من خلال انتقاء مجموعة من الممولين أو المكلفين كعينة فحص وفقاً للبيانات المتاحة، مما يعود بحصيلة ضريبية جيدة، وتقليل تكلفة جباية هذه الحصيلة. بخلاف الأمر فيما لو اتبعت الدولة نظام الفحص الشامل لجميع الممولين أو المكلفين أياً كان حجم نشاطهم، في ظل نقص العمالة

---

<sup>(1)</sup> K.D.Edmiston, and R.M. Bird ; 'Taxing consumption in Jamaica: the GCT and SCT', IPT Paper No 0414, International Tax Program, Rotman School of Management, University of Toronto, 2004, available at , accessed October 2007.

الكافية للفحص لدى الإدارة الضريبية، وزيادة التكلفة الإدارية المصاحبة للفحص، وتشتيت العمل بدلاً من تركيزه على الحالات التي تزيد فيها معدلات خطر التهرب الضريبي؛ فتقل جودة الفحص، وتزيد المنازعات، ولن يكون العائد من هذا الفحص كبيراً. ويرتبط نظام الفحص بالعينة بنظام الربط الذاتي *self assessment* للضريبة، حيث يقوم بتقدير وحساب الضريبة المستحقة عليه بنفسه، ودفعها مع الإقرار المقدم منه إلى الإدارة الضريبية، على أن يعتبر الربط الذي أجراه الممول لنفسه صحيحاً ونهائياً طالما لم يدخل الإقرار ضمن العينة المنتقاة بمعرفة الإدارة الضريبية<sup>(1)</sup>.

ومع ذلك فإن نجاح الفحص بالعينة يتطلب توفير المناخ الملائم له، حيث ينجح هذا النظام حين يكون إمساك الدفاتر هو السائد لدى المنشآت الخاضعة للضريبة، وأن يكون موظفو الفحص مؤهلين ولديهم الكفاءة المناسبة لفحص الدفاتر والحكم عليها، وهو الأمر الذي يفتقد في أغلب الدول النامية<sup>(2)</sup>، وخاصة أن هذه البلاد تعاني من ارتفاع نسبة الأمية وعدم القدرة على الوفاء بالتزامات الفحص، بجانب ضعف الوعي بأهمية هذا الالتزام وعدم وجود القوة الرادعة للالتزام بالقانون الضريبي.

ويرى أنصار الفحص بالعينة<sup>(3)</sup> أن هذه المشكلات لا يجب أن تمثل عائقاً يحول دون نظام الفحص بالعينة، لأن نشر ثقافة الدفاتر والمستندات وإصدار الفواتير، وتحسين جودة الفاحصين هي مسئولية الدولة التي يجب أن تقوم بها

---

<sup>(1)</sup>Victor Thuronyi (ed.): *Tax law Design and Drafting*, Vol.1, Ch.6: *Value Added Tax by David Williams*, IMF publications, Washington, 1996, p. 63.

<sup>(2)</sup>R.MBird., "Value Added Taxes in Developing and Transition Countries: Lessons and Questions", , *International Tax Program Institute for International Business Joseph L. Rotman School of Management University of Toronto Toronto, ITP Paper 0505, Ontario, , 2005.*

<sup>(3)</sup>*International Tax Dialogue : The Value Added Tax , Experiences and Issues, Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT Rome, March 15–16, 2005 p.24.*

من خلال برامج التوعية والتدريب، واستخدام سياسة الحوافز والعقوبات التي تعجل بحل تلك المشكلات.

وعندما لا يتقدم الممول بالإقرار، أو لا يبادر بالتسجيل، أو الإبلاغ عن وارداته، يكون للإدارة الضريبية سلطة تقدير الضريبة والزام الممول أو المكلف بأدائها والمبالغ الأخرى التي تكون واجبة عليه، من خلال قيامها بتقدير هذه الضريبة<sup>(1)</sup>، وتحديد الضريبة المستحقة أو التي يتعين على الممول آداؤها.

ويكون للإدارة الضريبية أيضاً اللجوء للتقدير إذا تبين لها أن الإقرار المقدم من الممول غير صحيح، أو يخالف ما يقرره القانون. وفي جميع الأحوال على الإدارة الضريبية أن تراعى ما يقرره القانون من ضوابط لهذا التقدير.

وتصدر العديد من الإدارات الضريبية<sup>(2)</sup> أدلة للفحص، تكون مرشداً لموظفيها عند قيامهم بأعمال الفحص، وتشمل هذه الأدلة مسئوليات الفاحص، وضمانات المكلف، وأسس وطريقة الفحص وإجراءاته. كما تهتم دول أخرى، مثل جنوب إفريقيا<sup>(3)</sup>، بإصدار أدلة مبسطة للمكلفين تبين لهم التزاماتهم، وكيفية حساب الضريبة وتقديم الإقرارات، وما يلزم لتفادي العقوبات التي يوقعها القانون على المخالفين، ولا شك أن هذه الأدلة تساعد في دعم الالتزام الطوعي للمكلفين بقانون الضريبة، وتيسر على الإدارة الضريبية أعمال فحص ومراقبة تطبيق القانون. وتستعين الإدارة الضريبية في فحص الممولين أو المكلفين بالمستندات والبيانات المتاحة لديها، سواء التي يوفرها الممول أو المكلف نفسه، أو تحصل عليها الإدارة الضريبية بمعرفتها، ومن ذلك: الفواتير،

<sup>(1)</sup>Victor Thuronyi (ed.): *Tax law Design and Drafting*, Vol.1, Ch.6: Value Added Tax by David Williams, IMF publications, Washington, 1996, p. 63.

<sup>(2)</sup> أنظر على سبيل المثال:

GOVERNMENT OF ANDHRA PRADESH COMMERCIAL TAXES DEPARTMENT:  
REVISED VAT AUDIT MANUAL 2012.and;  
Revenue Legislation Services Indirect Taxes Division(IRLAND): *VAT Guide*, July 2008 at : [www.revenue.ie](http://www.revenue.ie)

<sup>(3)</sup>SOUTH AFRICAN REVENUE SERVICE(SARS): *Value –Added Tax*, Guide for vendors, Prepared by Legal and Policy Division, 5 May 2014.

والدفاتر المحاسبية، ووثائق الشحن ، وشهادات الجمارك ، وغيرها. وتخطر بعض الإدارات الضريبية، ومنها بريطانيا <sup>(1)</sup>، المكلف بموعد زيارة المنشأة للقيام بأعمال الفحص قبل الشروع فيه بسبعة أيام . وللمكلف أن يطلب تأجيل هذا الموعد، كما لإدارة الضريبية أن تقوم بزيارته مقرر منشأته دون موعد سابق. ويمكن أن يكون هذا الإخطار بالتليفون أولاً، ثم يتم التأكيد عليه كتابةً مصحوباً ببيان المستندات التي يحتاج موظف الضريبة الاطلاع عليها.

ويمكن أن يقسم الفحص الذي تقوم به الإدارة مكانياً إلى فحص ميداني *field audit* وفحص مكتبي *office audit* ، ففي الفحص الميداني ينتقل الفاحص إلى مقر منشأة المكلف للفحص الفعلي لدفاتره ومستنداته، ومطابقتها على ما يتوافر لدى الإدارة من بيانات ومعلومات حصلت عليها من الغير كالموردين الآخرين أو الجهات الحكومية التي تعامل معها المكلف .

أما الفحص المكتبي فيكتفى الفاحص بمراجعة الإقرار المقدم من المكلف حسابياً وقانونياً ، وذلك بمقر الإدارة الضريبية دون حاجة إلى انتقال لمقر المكلف. ويفيد الفحص المكتبي غالباً في حالات طلب خصم الضريبة أورها بالنسبة للسلع والخدمات المعفاة أو الضريبة على مدخلات السلع الخاضعة للضريبة.

ويقسم الفحص أيضاً وظيفياً ، كما هو الحال في الدانمارك ، حيث يقسم الفحص إلى تحليل الحسابات *accounts analytic audit*، وهو بمثابة فحص تمهيدى وتحليل النظام المختص *system analytic audit* بفحص المنشآت الكبرى لإبراز جوانب القوة والضعف في التزامها الضريبي ، وفحص المعاملات أو الصفقات *transactions audit* الذي يستغرق وقتاً أطول ويكون أكثر عمقاً في تحليل مناطق الضعف التي تقع في التزام المكلف <sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> See : <https://www.gov.uk/vat-visits-inspections>.

<sup>(2)</sup> Alan A.Tait, Value-added tax. International Monetary Fund, 1988.P.291.

ويجب أن يتميز الفاحص الضريبي بقدر من الذكاء والحصافة التي تمكنه من التعامل مع طائفة المكلفين الذين لا يرغبون في زيارته ويتوجسون خيفة منها. وعليه أن يكسب ثقتهم بقليل من اللطف والمجاملة دون أن يغامر بسمعة الإدارة الضريبية، متحلياً بصفتي الدقة والإنصاف. أو على حد قول لجنة إنفاذ السلطات الضريبية في بريطانيا<sup>(1)</sup>:

*"Officers will often have to pit their wits against the keen business minds of traders who are, as it were, playing on their own ground. They should accept this as a challenge and strive to maintain the Department's reputation for courtesy, commonsense, shrewdness and fairness".*

### موقف المشرع المصري

تقوم مأمورية الضرائب المختصة بأعمال الفحص الضريبي للوقوف على حالة النشاط، أو حجم وطبيعة الأعمال التي يقوم بها الممول أو المكلف خلال الفترة الضريبية، ومدى التزامه بأداء الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام قوانين الضرائب المختلفة.

وتستعين المصلحة في أعمال الفحص بالمعلومات التي يوفرها الممول أو المكلف، والتي يلتزم بها قانوناً، كالإخطار ببدء النشاط، وتقديم الإقرارات الضريبية، ولمسالك الدفاتر والحسابات المنتظمة والأمانة. بجانب البيانات والمعلومات التي تتحصل عليها مصلحة الضرائب من جهات أخرى، كبيانات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة التي يقوم بها غير الممول عند تعامله مع الممول، وغير ذلك من مصادر للمعلومات.

وللمصلحة أن تقوم بمعاينة المنشأة الخاصة بالممول أو المكلف، ومناقشته، وتحليل بيانات إقراراته لتقييم مدى صحتها وسلامتها، أو أن تلجأ إلى التقدير الإداري عند عدم قيام الممول أو المكلف بتوفير المعلومات والمستندات اللازمة إجراء الفحص الفعلي لنشاطه، أو ثبوت عدم صحة هذه المعلومات.

<sup>(1)</sup>United Kingdom, Committee on Enforcement Powers of the Revenue Departments, 1983, p. 686.

## تقسيم

نبين فيما يلي الإجراءات التي يتعين على مصلحة الضرائب اتباعها، وهي تقوم بأعمال الفحص، من إخطار الممول أو المكلف بميعاد الفحص ومكانه، ومراعاة ضوابط هذا الفحص، وقواعد الإثبات الضريبي، والأدلة التي يعتد بها إثبات الدين الضريبي، وذلك في المباحث الثلاثة الآتية:

### المبحث الأول

#### الإجراءات السابقة على الفحص

استهل قانون الإجراءات الضريبية الموحد بضرورة إعلام أو إخطار الممول أو المكلف بتاريخ الفحص ومكانه، مع الالتزام بضوابط هذا العمل إجرائياً وموضوعياً .

ونبين ذلك في المطلبين الآتيين:

### المطلب الأول

#### الإخطار بالفحص

##### النص القانوني

مادة (٤١): "يجب على مأمورية الضرائب المختصة إخطار الممول أو المكلف بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً، أو أي وسيلة كتابية يتحقق بها العلم بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية للفحص قبل عشرة أيام على الأقل ، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض .

ويجوز استثناءً اتخاذ إجراءات وأعمال الفحص في الأحوال التي تكون فيها حقوق الخزنة معرضة للخطر أو يكون فيها شبهة تهرب ضريبي، وذلك بموافقة رئيس المصلحة بناء على عرض رئيس المأمورية المختص بموجب مذكرة تتضمن الأسباب التي تبرر هذا الإجراء .

ويلتزم الممول أو المكلف بتوفير البيانات وصور المستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابةً، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ، ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مماثلة إذا قدم الممول أو المكلف دليلاً كافياً على ما يعترضه من صعوبات في تقديم تلك البيانات وصور المستندات والمحركات المطلوبة" .

تقابل هذه المادة نص المادتين ٩٥ و ٩٦- الذين تم إلغاهما- من قانون الضريبة على الدخل، في معظم أحكامهما.

### **الإخطار المسبق بالفحص**

ألزم قانون الإجراءات الضريبية الموحد في مادته رقم ٤١ المأمورية المختصة<sup>(١)</sup> بأن لاتفاجيء الممول بشروعها في أعمال الفحص، بل عليها أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التي يتوقع أن تنجز أعمال الفحص خلالها، بشرط أن يتم الإخطار بهذا الكتاب قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ، وذلك على النموذج رقم (٤فحص).

ويمكن أن يكون هذا الإخطار بأى وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً .

ويهدف هذا الإخطار إلى تهيئة الفرصة للممول لإعداد دفاتره ومستنداته وأوراقه الدالة على صحة إقراره<sup>(٢)</sup>.

---

<sup>(١)</sup> تقابل هذا النص المادة ٩٥ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

<sup>(٢)</sup> اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أن إرسال الإشعار للممول قبل قيام الإدارة الضريبية بالفحص يعتبر ضماناً يجب مراعاتها، حتى يتاح للممول الاستعانة بخبير، ولا يجوز إجراء هذا الفحص قبل ذلك.

أنظر: *Revue de Jurisprudence fiscale*, 7/82, n° 691, chronique.

ويشترط قانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠- فى المادة ٢٩ منه- أن لا تلجأ مصلحة الضرائب إلى تقدير قيمة الضريبة على المحررات وغيرها إلا بعد مضى ثلاثين يوماً على إخطار الممول بوجوب تقديمها بمقتضى خطاب موصى عليه بعلم الوصول.

وهذا الميعاد الخاص بضريبة الدمغة لا يزال سارياً فى ظل قانون الإجراءات الضريبية الموحد، إذ أن المادة ٢٩ المذكورة ليست من بين المواد الملغاة المنصوص عليها فى المادة الرابعة من قانون الإجراءات الضريبية الموحد. ورأى القضاء<sup>(١)</sup> أن عدم مراعاة المأمورية المختصة وقيامها بإجراء معاينة المنشأة قبل إنتهاء مدة العشرة أيام المحددة بالقانون يبطل الإجراءات. ولكننا نرى أن الميعاد الوارد بهذه المادة من المواعيد التنظيمية<sup>(٢)</sup> التى لم يقرر المشرع البطلان جزاء لمخالفتها، وأن الغاية من تحديد هذا الميعاد منح الممول فرصة للاستعداد لإجراء المصلحة معاينة منشأته لمحاسبته ضريبياً، فإن تعجلت المصلحة وقامت بمعاينته قبل هذا الميعاد، وقد أتاح لها الممول معاينة المنشأة دون اعتراض، فى حينه، أو لم يثبت أن ضرراً قد حاق بالمول من جراء هذه المعاينة المبكرة، فلا يبطل إجراء هذه المعاينة.

أى أنه إذا قامت مأمورية الضرائب بالفحص المفاجئ قبل الحصول على موافقة مسبقة من رئيس المصلحة فى الأحوال المقررة قانوناً، كان الفحص

---

(١) المحكمة الابتدائية، مأمورية كفر سعد الكلية الدائرة الأولى ضرائب، القضية رقم ١٦ لسنة ٢٠١٢ ضرائب كفر سعد، جلسة ٢٥/١١/٢٠١٢.

(٢) ذهبت لجنة الطعن الثالثة (قطاع وسط الدلتا والبحيرة ومطروح)، فى الطعن رقم ٤١٥ لسنة ٢٠١٢ بجلسة ١٩/١١/٢٠١٣ إلى أن مخالفة إجراءات الفحص بشأن نموذج ٣١ فحص لا يترتب عليه البطلان، إذ يجب على من يتمسك بالبطلان الغير المنصوص عليه فى القانون أن يثبت أن الإجراء قد شابه عيب جوهري لم تتحقق بسببه الغاية من الإجراء أو لم تتحقق الغاية التى قصد القانون إلى صيانتها وحمايتها بما أوجبه وحصلت المخالفة.

باطلاً، ولكنه بطلان نسبي، لا تقضى به لجان الطعن ولا المحاكم من تلقاء نفسها، لأنه إجراء مقرر لمصلحة الممول أو المكلف، ويصح هذا البطلان قبول الممول أو المكلف بإجراء الفحص دون اعتراض صريح عليه. ويجب على المصلحة أن تختار الوقت الملائم للمعاينة ، فلا تختار فترة الرواج غير العادي لنشاط المنشأة التي تزدهم فيه بالعملاء أو تزيد مبيعاتها بشكل غير معتاد كأوقات المناسبات والأعياد<sup>(١)</sup>، ولا أن تختار الوقت الذي لا يلائم مكتب المحاسبة الذي يتابع أعمال الممول، وخاصة في موسم تقديم الإقرارات التي تشغل المحاسبون عن الأعمال الأخرى<sup>(٢)</sup>.

## المطلب الثاني

### ضوابط الفحص

يجب على مصلحة الضرائب أن تراعى الضوابط الإجرائية والموضوعية للفحص، والا تعرض هذا العمل للبطلان:

---

(١) لاحظت المصلحة من خلال متابعة أداء العمل بالمأموريات أن بعض المأموريات تقوم بإجراء معاينة واحدة للمنشأة ، وتكون هذه المعاينة خلال فترة موسم النشاط في السنة ، مثل نشاط محلات الحلويات والملابس الجاهزة وغيرها ، ويتم إجراء المحاسبة الضريبية وتحديد وعاء الضريبة استناداً لهذه المعاينة الأمر الذي يترتب عليه تحديد وعاء الضريبة على غير حقيقته فضلاً عن تضرر الممولين من ذلك . ونبهت المصلحة إلى ضرورة الالتزام بالقانون عند التعامل مع الممولين ، وضرورة إجراء أكثر من معاينة للمنشأة خلال السنة الواحدة للتعرف على حقيقة نشاط المنشأة سواء خلال فترات موسم النشاط أو خلال الفترات الأخرى من السنة . أنظر الكتاب الدوري رقم ١٦ لسنة ٢٠٠٧ بتاريخ ١٠/٩/٢٠٠٧.

(٢) نبهت مصلحة الضرائب إلى عدم إجراء فحص للملفات الضريبية خلال شهرى مارس وأبريل من كل سنة ، حتى لا يشكل هذا العمل عبئاً على مكاتب المحاسبة التي تعد الإقرارات خلال هذه الفترة لما للإقرار من أهمية باعتباره يعبر عن المركز الحقيقي للممول ، ودور المحاسب في إعداده، وأن الفحص خلال هذه لفترة لا يمكن من إجراء الفحص بالجودة المطلوبة. ومع ذلك أجازت الفحص للحالات المهددة بالسقوط بالتقادم وحالات التوقف والحالات الخاصة الأخرى . راجع : كتاب دورى المصلحة رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٧ بتاريخ ١١/٢٦/٢٠٠٧.

## أولاً : الضوابط الإجرائية للفحص

كفل قانون الإجراءات الضريبية للممول أو المكلف الحق فى العلم بما تقوم به مصلحة الضرائب أثناء فحص مستنداته أو معاينة منشآته، فله أن يحضر هذه الأعمال بنفسه، أو أن ينيب غيره فى ذلك، ولا يجوز مفاجأته بالفحص إلا استثناءً وفى حالات الاشتباه فى ارتكاب جريمة تهرب ضريبى:

### حضور الممول أو المكلف للفحص

فى حالات كثيرة لا يكفى مجرد الاطلاع على المستندات والأوراق للحكم على حقيقة نشاط الممول وأرباحه، بل يحتاج مأمور الضرائب معاينة منشأة الممول وفروعها ومخازنها على الطبيعة للوقوف على عوامل رواجها أو كسادها من موقع وعدد عمال واقبال العملاء وغير ذلك .

ولقد استحدث قانون الإجراءات الضريبية النص على وجوب حضور الممول أو المكلف-أو من يمثله قانوناً - الفحص الميدانى. وهذا الحق مقرر لمصلحة الممول أو المكلف، إذ للممول، أو المكلف، أن ينيب من يشاء من موظفيه أو محام أو محاسب أو غيره<sup>(١)</sup>.

وإذا لم يحضر الممول أو المكلف فى الميعاد المحدد للفحص، والذى سبق لمأمورية الضرائب إخطاره به إخطاراً صحيحاً، كان للمأمورية أن تجرى أعمال الفحص فى غيابه.

### الالتزام بتوفير البيانات والمستندات اللازمة للفحص

ويلتزم الممول أو المكلف بتوفير البيانات وصور المستندات والمحركات بما فى ذلك قوائم العملاء والموردين التى تطلبها المصلحة منه كتابةً، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها. ولم ينص المشرع فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد، كما كان مقرراً فى الفقرة الثانية من المادة ٩٥ من قانون

(١) موسوعة د. زكريا بيومى ، ص ٧٢١.

ضريبة الدخل قبل إلغائها - على التزام الممول باستقبال موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات.

ويرجع ذلك - فى تقديرنا - إلى أن هذا الالتزام طبيعى ولا يحتاج النص عليه، طالما نص على وجوب إخطار الممول أو المكلف بميعاد الفحص، وأجاز حضور الممول أو المكلف أعمال الفحص التى من طبيعتها تيسير أعمال مأمورى الضرائب للقيام بهذا العمل، دون أن يضع الممول أو المكلف العقبات أمام عملهم، فلا يعمد - مثلاً - إلى إغلاق مقر المنشأة فى مواعيد الفحص المحددة سلفاً، أو منح القائمين على أعمال الحسابات إجازات خلالها، أو أن يخصص لهم مكاناً غير ملائم.

وإذا رفض الممول التعاون مع المصلحة، ولم يقدم الدفاتر والمستندات التى تثبت صحة إقراراته، كان للمصلحة<sup>(١)</sup> أن تلجأ إلى أسلوب التقدير، بشرط أن يعتمد تقديرها على المنطق والواقع، وأن تباشره بجميع الطرق التى تمكنها من الكشف على حقيقة ارباح الممول.

### **الفحص المفاجئ دون إخطار**

لم يجر قانون الإجراءات الضريبية الموحد لمأمور الضرائب دخول مقار عمل الممول لمعاينتها فجأة ودون علم الممول<sup>(٢)</sup>، إلا إذا توفرت للمصلحة أسباب

---

(١) راجع فى هذا الشأن حكم محكمة النقض فى الطعن رقم ٣٥ لسنة ٢١ ق، نوح وبدران، ص ٢٠٤، ٢٠٥، وحكمها فى الطعن الصادر بتاريخ ١٥/١١/١٩٥١، المجموعة الرسمية، السنة الثانية، ص ٧٩٤، وحكمها فى الطعن الصادر بتاريخ ٣٠/١١/١٩٨١، المجموعة الرسمية، السنة ٣٢، ص ٢١٨.

(٢) وجهت المصلحة كافة العاملين إلى أنه لا يجوز لأى من العاملين بمأموريات الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية القيام بأية مهمة عند التعامل مع الممولين إلا بتكليف كتابى موقع من رئيس المأمورية يبين فيه طبيعة المهمة والغرض منها واسم المكلف بالمهمة ووظيفته. وعلى العامل المكلف بالمأمورية أو رئيس الفريق المكلف بها " بحسب الأحوال " أن يطلع صاحب الشأن على التكليف

جدية تدل على أن حقوق الخزانة معرضة للخطر، أو فيها شبهة تهرب ضريبي على تهرب الممول من الضريبة.

ومن الحالات التي تنبئ عن احتمال تعرض حقوق الخزانة العامة للخطر، وجود دلائل على توقف المنشأة عن العمل، أو مغادرة الممول أو المكلف البلاد نهائياً، أو اتخاذ إجراءات التصفية والتنازل.

ومن الحالات التي تقوم فيها شبهة التهرب الضريبي التي تعطى المصلحة الحق في الفحص المفاجئ دون إخطار مسبق، وجود معلومات أو تحريات من جهات رسمية عن قيام الممول بإخفاء بعض أنشطته، أو القيام بتصرفات خاضعة للضريبة بشكل مستتر دون إقرار، وباستعمال الطرق الإحتيالية المصاحبة لجريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة ١٣٣ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. على أن يتم ذلك بالطبع خلال السنة الضريبية الواحدة .

ولا يتم الفحص المفاجئ دون إخطار إلا بعد أن يعرض رئيس مأمورية الضرائب المختص مذكرة تتضمن الأسباب التي تبرر مفاجأة الممول بالفحص دون إخطار، وأن يوافق رئيس المصلحة على هذه المذكرة.

وفى رأينا أن عدم السماح بالفحص المفاجئ يخالف الأصل المستقر عليه عملاً، وهو أن تتم هذه المعاينة فجأة ودون سابق إخطار لما لعنصر المفاجأة من أهمية فى الحكم الصادق على النشاط ، لذا كان من الأولى بالقانون أن

---

المذكور قبل بدء المهمة وذلك دون الإخلال بالنظام المقرر لاتخاذ الإجراءات فى شأن جرائم التهرب. وينشأ فى كل مأمورية سجل لقيود أوامر التكليف الادارة من رئيس المأمورية وفقاً للنموذج المرفق. ولا يجوز تنفيذ أى مهمة إلا خلال ساعات العمل الرسمية ، مع مراعاة الا يترتب على تنفيذ المهمة تعطيل سير العمل بالمنشأة ، وفى جميع الأحوال لا يتم تنفيذ المهمة خلال أيام الأجازات الأسبوعية والعطلات والمناسبات الرسمية . أنظر كتاب دورى ( منشور عام) المصلحة رقم ٩ لسنة ٢٠٠٩ تاريخ ٢٥/٣/٢٠٠٩ .

يدع أمر دخول مقار الممول متاحاً لموظفي مصلحة الضرائب دون إذن أو إخطار مسبق طالما تم في مواعيد العمل الرسمية وأثناء افتتاح المنشأة لمقارها، ولا يلزم الحصول على إذن الوزير لدخول هذه المقار إلا إذا كانت مغلقة، أو كانت المعاينة تتم في غير مواعيد العمل الرسمية.

ولقد تدارك المشرع هذا الأمر في المادة (٤٢) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد حين أعطى لموظف مصلحة الضرائب ممن له صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول أو المكلف خلال ساعات العمل الرسمية للموظف<sup>(١)</sup>، دون إخطار مسبق، مما يعنى أن النص الخاص بالمادة (٤١) التي تحظر على مأمور الضرائب القيام بالفحص إلا بعد إخطار الممول أو المكلف وانتظار المدة المقررة قانوناً، تختص فقط بحالات الفحص الميداني (أو المعاينة).

---

<sup>(١)</sup> يذهب رأى إلى ربط حق الإطلاع بوقت عمل المكلف، وليس بوقت عمل موظف الضريبة، هو الذى يحقق المصلحة العامة فى التعرف على حقيقة نشاط الممول وأرباحه، فضلاً عن تعارض مواعيد العمل المقررة لكل من الموظف والممول، فالأول تتحدد مواعيد عمله وفقاً لقانون وأحكام التوظف الخاصة به، بينما تتحدد مواعيد الممول وفقاً لقانون العمل. أنظر: د. عبد الباسط على جاسم: حق الاطلاع لموظفى الإدارة الضريبية فى التشريع الضريبي العراقى، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد رقم ١١، العدد رقم ٤١، ٢٠٠٩، ص ٢٢٨.

ومع تقديرنا لهذا الرأى فإننا نرى أن الأصل أن يعمل مأمور الضرائب كموظف عام خلال ساعات عمله، ولا يمارس اختصاصه الضريبي بعد هذا العمل إلا استثناءً، حتى لا يكون المجال متاحاً لفساد إدارى أو تعسف فى استعمال الحق، لذا نعتقد أن المشرع المصرى فى قانون الإجراءات الضريبية قد وازن بين ضرورة مزاولة الاختصاص فى المواعيد القانونية للموظف، وبين الحاجة الملحة إلى مد هذا الاختصاص إلى ما بعد هذه المواعيد فى حالات استثنائية، وبالضوابط التى قررها القانون.

أنظر فى تأييد هذا الرأى: مهدى خرجوج: حق الاطلاع الضريبي ما بين سلطات الإدارة و ضمانات الملزم، مجلة الأبحاث والدراسات القانونية، الصادرة عن المركز المغربى للدراسات والاستشارات القانونية وحل المنازعات، العدد رقم ٩، ٢٠١٧، ص ٢٣.

أما إذا أراد موظف الضرائب دخول مقار عمل الممول أو المكلف في حالات أخرى، لمناقشته، أو لتوقيع الحجز على أمواله، فلا يحتاج إلى إخطار مسبق طالما كان ذلك في أثناء ساعات العمل الرسمية.

كما سمح القانون لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول أو المكلف بعد ساعات العمل بعد إصدار تصريح بذلك من رئيس جهة العمل المباشر<sup>(١)</sup>.

### **طلب البيانات والمستندات**

في بعض الحالات قد تحتاج المصلحة إلى بيانات معينة، أو أن تحتفظ بصور المستندات والمحركات التي في حوزة الممول لأهميتها في أعمال ربط الضريبة، بما في ذلك قوائم العملاء والموردين، إلا أن توفير هذه البيانات قد يتطلب توفير وقت ملائم للممول.

لذا فقد حددت المادة ٤١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد هذا الوقت بخمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ طلب المصلحة كتابة من الممول توفير هذه البيانات والمعلومات.

وتتحدد هذه المدة من اليوم التالي لتاريخ الطلب الذي يجب أن يكون ذلك كتابة، وذلك على النموذج رقم (٣/٤ فحص)، إذ لا يكفي أن يطلب مأمور الضرائب ذلك شفاهة أو بالاتصال التليفوني مثلاً.

ويجوز إطالة هذه المدة إذا قدم الممول للمصلحة دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة، وعليه أن يقدم طلب مد المهلة المحددة إلى المأمورية المختصة على النموذج (رقم ١/٤ فحص). وفي هذه الحالة يجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مماثلة، أو أن يرفض طلب المد، ويجب إخطار الممول أو المكلف

---

(١) المادة رقم (٤٢) من قانون الإجراءات الضريبية .

بالموافقة على المد أو رفضه كتابة على النموذج رقم (٤/٢فحص). ويجب أن يكون قرار الرفض مسيياً .

ولم يبين القانون أو اللائحة التنفيذية الوقت الذى يتعين على مأمورية الضرائب المختصة فيه الرد على طلب مد المهلة، مما يعطى المصلحة الحق فى الرد على هذا الطلب فى أى وقت ، إلا أنه لا يتصور أن تطول مدة الرد على الخمسة عشر يوماً التالية للمدة الأولى.

وإذا أرسل إلى الممول أو المكلف إخطار برفض مد المهلة دون إبداء أسباب لهذا الرفض، كان للممول أو المكلف أن يطلب من المصلحة الكشف عن هذا الأسباب حتى يتمكن من الرد عليها، فإن أصرت على عدم كشف هذه الأسباب، كان ذلك قرينة لصالح الممول أو المكلف بعدم صحة التقدير الذى تقوم به المصلحة دون الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ولم محررات لم تنتظر المصلحة حتى يوفرها إليها.

#### **فحص الأوراق والمستندات**

لمصلحة الضرائب أن تقوم بفحص أوراق الممول ومستداته، وتحقيق ما جاء بإقراراته، ومحاضر المعاينة والمناقشة التي تمت معه أو مع غيره ممن لهم صلة بالضريبة المستحقة على هذا الممول، وما يتطلب ذلك من جرد بضاعته، والكشف عن النقدية التي لديه، والاطلاع على حساباته الخاصة، وما يخفيه من نشاط في مخازنه أو مستودعات ولو لم يبلغ عنها.

ويلزم قانون الإجراءات الضريبية الموحد الممول أو المكلف بتوفير البيانات وصور المستندات والمحررات بما فى ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة ، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها<sup>(١)</sup>.

---

(١) الفقرة الأخيرة من المادة (٤١) من قانون الإجراءات الضريبية.

ولا يرقى الفحص إلى حد التفتيش الذى يمس حق الشخص في صيانة أسرار حياته الخاصة، أو المساس بجسده، أو حرمة مسكنه، إذ أن هذا التفتيش لا يكون إلا بأمر قضائى.

ومع ذلك يسمح قانون الجمارك لموظفى الجمارك إجراء تفتيش للمسافرين والبضائع عند دخولهم الدائرة الجمركية، أو في حدود نطاق الرقابة الجمركية دون الحصول على إذن قضائى، باعتبار أن هذا النوع من التفتيش هو تفتيش إدارى، كفه قانون الجمارك لموظفى الجمارك ممن يتمتعون بصفة الضبطية القضائية دون غيرهم من مأمورى الضبط القضائى، إذا ما قامت لديهم دواعى الشك في البضائع والأمتعة أو مظنة التهريب فيمن يوجدون بداخل تلك المناطق.

### **إعادة الفحص**

طالما عاينت المصلحة مقر عمل الممول ، واطلعت على دفاتره ومستندات فلا يجوز لها أن تعيد خلال السنة هذه الأعمال، مالم تتوافر لها من الأدلة الجوهرية التى تبرر إعادة الفحص، كأن يثبت لها تعمد الممول إخفاء نشاط ، أو مستندات، أو نقل بعض أصوله المهمة فى مزاوله النشاط وغير ذلك.

### **ثانيا الضوابط الموضوعية**

تلتزم مصلحة الضرائب عند استعمال سلطتها فى فحص الممولين أو المكلفين، لتحديد دين الضريبة على نحو صحيح، بمراعاة القواعد التى قررها القانون.

والقاعدة العامة هى أن يتحدد دين الضريبة بناء الإقرار الذى يقدمه الممول أو المكلف إذا كان صحيحاً ، وإن تبين للمصلحة أن قيمة الضريبة الواجب الإقرار عنها تختلف عما ورد بهذا الإقرار عن أية فترة ضريبية كان على المصلحة أن تعدل الإقرار لتحديد الضريبة الصحية التى يتعين دفعها .

والأصل أن يتم التعديل بناء على الدفاتر والمستندات التى ألزم القانون ولائحته التنفيذية الممول أو المكلف بإمساكها. أو وفقاً للنظم المبسطة التى يضعها الوزير للمنشآت التى يتعذر عليها إصدار فواتير ضريبية عند كل بيع. وإذا لم يقدم الممول أو المكلف الإقرار، أو كان إقراره غير مستند إلى الدفاتر والمستندات المطلوبة قانوناً ، كان للمصلحة أن تلجأ إلى تقدير الضريبة من وجهة نظرهما<sup>(١)</sup> ، ولكن وفق أسس واضحة تبينها للمسجل عند إخطاره بهذا التقدير .

ورأت المصلحة أنه<sup>(٢)</sup> يتعين عدم اللجوء للتقدير إلا في حالتى عدم إمساك الدفاتر والسجلات المنصوص عليها قانوناً ، أو ثبوت عدم أمانة هذه الدفاتر والسجلات .

كما يجب أن يكون التقدير الذى تقوم به المصلحة قائماً على أسباب موضوعية، دون أن يكون جزافياً أو ظنياً أو افتراضياً . وتطبيقاً لذلك رأت المصلحة<sup>(٣)</sup> عدم الاعتماد على معدل ثابت لاستهلاك الكهرباء كمعيار لتصنيع كمية معينة من الإنتاج وذلك لوجود عوامل كثيرة مؤثرة في استهلاك الكهرباء مثل الحالة الفنية للماكينة من حيث الحداثة والقدم وتكنولوجيا المنتج واختلاف أسلوب وطريقة التصنيع ، مع الاسترشاد بما جاء بالدراسة المطورة التى صدرت لنشاط البلاستيك .

---

(١) تتعدد الأسباب التى تودى إلى قيام المصلحة بتعديل الإقرار منها : الخطأ فى حساب قيمة المبيعات ، وعدم صدور فواتير بيع بالرغم من وجود أذون تسليم لهذه المبيعات واستبعاد الضريبة على المردودات بالرغم من عدم دخولها مخازن المنشأة وعدم وجود مستندات للتصدير ، وتعديل أسعار البيع أو الشراء بعد صدور الفاتورة دون إجراء التسويات الضريبية اللازمة والمؤثرة على قيمة الضريبة المستحقة سلباً أو إيجاباً . راجع : (١) محمد إبراهيم سليمان ونصر أبو العباس أحمد: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق ، القاهرة ٢٠١٥ ، ص ٢٣٣ .

(٢) تعليمات تذكيرية رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ بتاريخ ١٧/١/٢٠٠٥ .

(٣) تعليمات فحص رقم ٦ لسنة ٢٠١٠ .

ولقد منع المشرع مصلحة الضرائب من أن تلجأ إلى التقدير الجزافى، الذى لايبنى على أسس واقعية، وأتاح لها التقدير الإدارى الذى تجرّيه، طبقاً لنص - المادة (١٠) من قانون الضريبة على الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠- وفقاً لما يتبين للمصلحة بالاطلاع على المحررات والمستندات، أو وفقاً لما لديها من أدلة وقرائن حال امتناع الممول عن تقديم المحررات والمستندات للاطلاع عليها، أو إذا كان الممول قد قام بإتلاف هذه المستندات والمحررات قبل انقضاء أجل التقادم المسقط لاقتضاء الضريبة.

وقد صدرت عدة أحكام<sup>(١)</sup> تحظر على مصلحة الضرائب اللجوء إلى التقدير الجزافى فى ضريبة الدمغة، لأن التقدير الجزافى يتنافى مع طبيعة ضريبة الدمغة، التى تستحق أصلاً على المحررات التى يثبت وجودها بالفعل، وأتاح لمصلحة الضرائب من الوسائل التى تعينها على البحث واكتشاف وجود هذا المحرر، ومنها المعاينة والاطلاع.

وخلاف هاتين الحالتين يظل لمصلحة الضرائب الحق فى مراقبة صحة تسديد ضريبة الدمغة فى جميع الأحوال، وذلك فيما يتعلق بوصف العقود والمحررات وبمقدار الأوراق الخاضعة للضريبة، وبتواريخ هذه المحررات ومكان تحريرها.

## **المبحث الثانى**

### **قواعد الإثبات الضريبى**

#### **الأصل هو براءة الذمة من دين الضريبة**

القاعدة فى القانون الجنائى بأن الأصل هو براءة المتهم، وأن هذا الأصل هو الافتراض الذى يقوم عليه النظام العقابى الدستورى، فلا يكلف الشخص بإثبات

---

<sup>(١)</sup> من ذلك حكم هيئة التحكيم فى القضية رقم ١٣٩٨ لسنة ١٩٦٩، وحكم هيئة التحكيم فى الطلب رقم ١٠٧٧ لسنة ١٩٦٩. مثبتان فى حسين حافظ وعبد العزيز عبد الوهاب، المرجع، ص ٣٩٢ و٣٩٣.

براءته، وإنما على المدعى إثبات عدم صحة هذا الافتراض، بتقديم الأدلة على إثبات التهمة على هذا الشخص. وبالتالي فإن للمتهم أن يتخذ موقفاً سلبياً تجاه الدعوى المقامة ضده، وعلى النيابة العامة - أو غيرها من جهات الاتهام - تقديم الدليل على ثبوت التهمة المنسوبة إليه، أو الأدلة التي تكشف الحقيقة سواء ضد المتهم أو في صالحه. ويحق للمتهم تقديم ما لديه من أدلة لدحض ما توافر ضده.

كما أقر القانون المدني - المادة ٣٨٩ - هذه القاعدة بالنص على أن: "على الدائن إثبات الالتزام، وعلى المدين التخلص منه".

ولايشذ القانون الضريبي عن هذه القاعدة، فالأصل هو عدم خضوع الممول أو المكلف للضريبة، إلا أن يقرر القانون صراحة خضوعه لها، وأن تثبت مصلحة الضرائب - باعتبارها المدعى - توافر شروط خضوعه للضريبة.

فإذا تبين أن هذا الممول أو المكلف تتوافر فيه شروط وأحوال الخضوع للضريبة، فلا يجوز إعفائه من هذه الضريبة إلا استثناءً وفي حدود هذا الاستثناء، وفقاً لنص في القانون أو في الأحوال التي يقرر قانون الإعفاء منها، ولا يجوز التوسع في هذا الإعفاء، لأن الاستثناء يفسر تفسيراً ضيقاً، ولا يجوز التوسع فيه أو القياس عليه.

ويترتب على تطبيق مبدأ براءة ذمة الممول أو المكلف من دين الضريبة، التقرير بعدم مزاوله الشخص للنشاط، أو عدم وجود مصدر للدخل يخضع للضريبة، وأنه غير مكلف بأى التزام عن ضريبة غير خاضع لها، ما لم يكن الظاهر، أو لدى الإدارة الضريبية من الأدلة القاطعة التي تثبت خلاف ذلك، أو أن القانون هو الذى يفرض عليه هذا الالتزام استثناء من مبدأ البراءة المفترضة.

وفى دعاوى الضريبة الإدارية والجنائية أيضاً؛ فإن الأصل في الشخص أن ذمته خالية من أى دين، ولو كان هذا الدين ضريبياً، وأن عليه أن يتقدم

طواعية بالإبلاغ عن التزاماته الضريبية التي تفرضها عليه قوانين الضرائب، بسبب مزاولته لنشاط، أو عمل، أو أدائه لخدمة، أو تقديمه سلعة، أو جلبه بضاعة من الخارج، أو قيامه بأى واقعة أو معاملة يلزم الإقرار عنها، ودفع الضرائب المستحقة وفقاً للقانون.

وإذا لم يبادر بهذا الالتزام الطوعي، فإن على مصلحة الضرائب إثبات انشغال دمه بالدين الضريبي بكافة وسائل الإثبات<sup>(١)</sup>؛ ذلك لأن مصلحة الضرائب في هذه الحالة في مركز الدائن، و لأن<sup>(٢)</sup> الالتزام بأداء الضريبة هو تكليف قانوني منشأ تحقق ربح ناتج عن ممارسة نشاط، بحيث لا يكون هناك محل للمنازعة في مباشرة هذا النشاط وأن تكون مزاوله النشاط ثابتة ثبوتاً كافياً يبلغ حد التعيين دون أن يأخذ فيه بالاستنتاج أو الاقتراض، ولذلك يتعين أن يثبت في حق المكلف بأداء الضريبة أنه كان يزاول فعلاً النشاط الذي حقق له أرباح تستحق عليها الضريبة والا انتهى هذا الالتزام لانعدام هذا العبء، وإن عدم

<sup>(١)</sup> أقرت محكمة النقض مبدأ الأصل براءة الذمة من الدين الضريبي حين قضت بأن الأصل هو براءة الذمة وانشغالها عارض، وأن الإثبات يقع على عاتق من يدعى ما يخالف الثابت أصلاً مدعياً كان أو مدعى عليه. وقد وضعت المادة الأولى من القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٨ هذه القاعدة من قواعد الإثبات بما نصت عليه من أن على الدائن إثبات الالتزام وأن على المدين إثبات التخلص منه. وكان الثابت أن مصلحة الجمارك المطعون ضدها الأولى قد عجزت عن إثبات التزام مورث الطاعنين والمطعون ضدهم من الثالث إلى الأخيرة - بدين الرسوم الجمركية عن رسائل التداعي، ولم تقدم المستندات وملف المطالبة سند دعواها طيلة فترة تداول الدعوى بالجلسات أمام محكمة الموضوع التي استمرت أكثر من تسع سنوات حتى يمكن تطبيق القرار الجمهوري رقم ٢٠٢ لسنة ١٩٨٠ الذي ألغى إعفاء رسائل الأخشاب من الرسوم الجمركية المقرر بالقرار الجمهوري رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٧، ومن ثم فإن ما انتهى إليه الحكم المطعون فيه من انشغال ذمة الطاعنين بهذا الدين خلافاً للظاهر والثابت أصلاً وهو براءة ذمتهم منه فإنه يكون معيباً ويوجب نقضه دون حاجة لبحث باقي أسباب الطعن. (الطعن بالنقض رقم ١٦٨٢٧ لسنة ٧٥ق، جلسة ٢٦/٤/٢٠٠٧)

<sup>(٢)</sup> لجنة الطعن العشرون، قطاع القاهرة الكبرى والإسكندرية وشمال الصعيد، في الطعن رقم ٢١٦ لسنة ٢٠٠٩، جلسة ٨/٥/٢٠٢٠. ولقد أكد ذلك حكم المحكمة الإدارية العليا - في الطعن رقم ٢٥٨٤٩ لسنة ٢٣ق عليا، جلسة ٢٣/٥/٢٠٢١، بأن عبء إثبات توافر الواقعة المنشئة للضريبة فإن هي عجزت عن إثباتها أضحت فرض الضريبة - في هذه الحالة - مفتقراً لسنده المبرر له قانوناً.

إمكان إثبات الواقعة المنشئة للضريبة، وجوب إلغاء تقديرات المأمورية عن هذا النشاط.

وإذا كان الغالب أن مصلحة الضرائب هي المدعى التي تطالب بالدين الضريبي كحق للخرانة العامة، إلا أنه في أحوال أخرى قد يكون الممول هو المدعى، وذلك لإثبات براءة ذمته من الضريبة، أو حقه في استرداد ما دفع بغير وجه، أو بحقه في الإعفاء من الضريبة. وبالتالي يكون المدعى - أياً كانت صفته - هو المكلف بإثبات صحة دعواه.

ولقد قضى<sup>(١)</sup> بأنه "إذا ادعت مصلحة الضرائب بوجود نشاط ما، وقع عليها عبء الإثبات أخذاً بقاعدة أن البينة على من ادعى، هذا إلى جانب أن مزاوله النشاط واقعة مادية ليس من الصعب إثباتها. ولا يكفي في ذلك ورود إخطار من مكافحة التهرب من الضريبة للمأمورية لم يرفق بالملف، ومحضر بأقوال عمدة الناحية ينسب فيه للمستأنف ضده (الممول) الاتجار في الغلال على نطاق واسع، وأن له معاملة مع البنوك؛ فيفترض على أساسها للممول نشاط في تجارة الغلال، دون ما أدلة مادية تساند هذه الأقوال؛ كإثبات معاملة ما مع أي من البنوك، أو شونة من الشون.... الأمر الذي تراه المحكمة غير كاف لإثبات مزاوله النشاط في تجارة الغلال".

وقررت لجنة الطعن أن<sup>(٢)</sup> خلو الأوراق من ثمة معاينة أو مناقشة أو إقرار أو تحريات تفيد مزاوله الطاعنة لنشاط الدروس الخصوصية. وحيث ذكرت المأمورية أن الممولة تمارس مهنة التدريس وتقوم بإعطاء دروس خصوصية في مادة العلوم للمرحلة الإعدادية وتم إرسال طلب حضور للممولة للمناقشة

(١) محكمة استئناف القاهرة، الاستئناف رقم ٣٩٣ لسنة ٧٨ ق، جلسة ١٩٦٣/١/٣١.

(٢) قرار اللجنة: الدائرة العاشرة - قطاع القاهرة والألكندرية وشمال الصعيد- في الطعن رقم ٧٠٩ لسنة ٢٠١٠، جلسة ٢٧/٣/٢٠١٣، وأيضاً قرار لجنة الطعن الدائرة الثانية والعشرون، نفس القطاع، الطعن رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٩، جلسة ٣/٦/٢٠١٠.

ولكنها لم تحضر أو تعتذر لذلك نري المحاسبة تقديريا استرشادا بحالات المثل والسنوات السابقة وحيث يتضح للجنة أن تقديرات الأمورية وردت مجملة ولم تستند إلي دليل مادي واحد ومن ثم تكون رأيا لمجريها يخضع لاحتمالات الصدق ... أو الكذب والبطلان ولا ترقى لمرتبة الدليل - أما وقد خلت الأوراق من دليل مادي واحد خاصة وقد اعتصم الطاعن بالإنكار أمام الأمورية وأمام هذه اللجنة فإن اللجنة تتشكك في صحة إسناد تقديرات الأمورية للطاعنة حيث أنه يخيم عليها ظلال من الشك والريبة ومن ثم لا تطمئن اللجنة إليها".  
واشترط القضاء<sup>(١)</sup> للاعتداد بحالات المثل في تقدير الأرباح أن تكون متفقة من حيث طبيعة النشاط وحالة الملف.

ورفضت لجنة الطعن الضريبي الاعتماد على التحريات وحدها كدليل لإثبات مزاولة الممول لنشاطه، إذ<sup>(٢)</sup> "أن التحريات ان لم تؤيد بدليل لا تعدو أن تكون مجرد رأى لمحورها . فإذا افتقدت تحريات الأمورية لكل الأدلة المؤيدة لها فإن ذلك يعنى أن تقديرات الأمورية قد استمدت من وقائع غير ثابتة ولا تؤدي الى النتيجة التي انتهت اليها.

ويترتب على اعتبار الأصل هو براءة ذمة الشخص من الديون الضريبية، أن كل شك في إثبات الواقعة المنشئة للضريبة يجب أن يفسر لمصلحته. وأن هذا الشك يرجح الأصل العام وهو براءة الذمة. ويكفي للتدليل على هذا الشك الاستناد إلى أى دليل، أو ثبوت عدم مشروعية أدلة الإثبات الموجهة ضده.  
ولا يدحض هذه القرينة إلا بإقرار الممول، أو اتفاه مع مصلحة الضرائب اتفاقاً لا يشوبه غموض أو إكراه، أو بناء على قرار لجنة الطعن غير مطعون فيه، أو حكم قضائي نهائي.

(١) حكم المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٨٣٧٤٨ لسنة ٦٥ ق عليا، جلسة ٢٩/٨/٢٠٢١.  
(٢) قرار اللجنة الرابعة عشر - قطاع القاهرة والإسكندرية وشمال الصعيد- في الطعن رقم ١٦١ لسنة ٢٠١٢، جلسة ١٠/١١/٢٠١٣.

وإذا نازع الممول أو المكلف فى قرار لجنة الطعن أو حكم القضاء، فإنه بوصفه المدعى فى هذه الحالة يكون هو المكلف قانوناً بإثبات دعواه، وتقديم الأدلة التى تؤيد ما يدعيه فيها<sup>(١)</sup>.

وطالما توافرت فى الممول أو المكلف أحوال وشروط الخضوع للضريبة، فإن أى سبب عارض أو دائم يؤثر فى هذه الأحوال أو يخل بهذه الشروط، يقع على الممول أو المكلف إثباته، لذا ألزم القانون الممول أو المكلف أن يخطر بالتوقف الجزئى أو الكلى عن النشاط، أو وفاة الممول، أو عزمه مغادرة البلاد...

### **قاعدة عدم جواز تقديم الخصم دليلاً ضد نفسه :**

تعتبر مصلحة الضرائب خصماً شريفاً، لا يهمله إلا تطبيق القوانين بالعدل والإنصاف، ومن ثم لا تسرى بشأنه القاعدة<sup>(٢)</sup> الخاصة بالخصومة العادية، التى تقرر أنه "لا يلزم الشخص بأن يقدم دليلاً ضد نفسه"<sup>(٣)</sup>، إلا إذا طلب الخصم

(١) الطعن رقم ١٠٨٤ لسنة ٥٢ق، جلسة ١٨/٤/١٩٨٨.

(٢) أسس القضاء لهذه القاعدة فى مصر، حتى قبل صدور التقنين المدنى الحالى وقانون المرافعات، إذ قضت محكمة النقض بأنه "لا يجبر خصم على أن يقدم دليلاً يبرى أنه ليس فى مصلحته، فإن من حق كل خصم أن يحتفظ بأوراقه الخاصة به، وليس لخصمه أن يلزمه بتقديم مستند يملكه ولا يريد تقديمه" (نقض مدنى ١١ أبريل سنة ١٩٤٠) وقضت محكمة استئناف مصر بأنه إذا قدم خصم فى دعوى على الحكومة ورقة قال إنها صورة غير رسمية من أحد الخطابات المتبادلة بين إحدى مصالح الحكومة ووزارة المالية، جاز للحكومة أن تطلب من المحكمة أن تأمر باستبعادها من دوسيه الدعوى، لأنه إذا كان لا يجوز إلزام الحكومة إلى تقديم الأصل الخالف للصورة (أنظر: محكمة الاستئناف ٦ ديسمبر سنة ١٩١١ المحاماة ٢ رقم ٦٩ ص ٢٢٢) وقضت محكمة الموسكى بأنه لا يجوز إعطاء صور التلغرافات للغير لأنها معتبرة من الأوراق الخصوصية ( محكمة الموسكى ١٩ مايو سنة ١٩٢٥ المحاماة ٦ رقم ١١٤ ص ١٦٤)

(٣) ومع ذلك: تجيز المادة ٢٠ من قانون الإثبات للخصم أن يطلب إلزام خصمه بتقديم أى محرر منتج فى الدعوى يكون تحت يده إذا توافرت إحدى الحالات الآتية:

- ١- إذا كان القانون يجيز مطالبته بتقديمها أو تسليمها.
- ٢- إذا كانت الورقة مشتركة بينه وبين خصمه. وتعتبر الورقة مشتركة على الأخص إذا كانت محررة لمصلحة الخصمين أو كانت مثبتة لالتزاماتها وحقوقها المتبادلة.
- ٣- إذا استند إليها خصمه فى أى مرحلة من مراحل الدعوى.

تكليف خصمه بتقديم ورقة تحت يده وامتنع عن تقديمها، فهذا الامتناع يكون محل اعتبار للمحكمة بحسب دلالاته المحتملة، ولا يتحتم اعتباره تسليماً بإدعاء الطالب.

ولقد جرى قضاء المحكمة الإدارية العليا على أن<sup>(١)</sup> " عبء الإثبات في المنازعات الإدارية يقع كأصل عام على عاتق الجهة الإدارية باعتبارها تحتفظ بالسجلات والأوراق ذات الأثر الحاسم في النزاع سلباً أم إيجاباً وأن نكولها عن تقديمها للمحكمة متى طلبتها يقيم قرينة على صحة ادعاء المدعي الذي أورده بصحيفة دعواه سواء بالنسبة للقرار المطعون فيه أو الأسباب التي قام عليها إلا أنه من المقرر أن تلك القرينة تسقط وتستبعد النتيجة المترتبة عليها إذا قدمت الجهة الإدارية الأوراق والمستندات أثناء نظر الطعن.

ومن المستقر عليه قضاءً أن نكول جهة الإدارة عن تقديم ما لديها من مستندات قرينة على صحة ما يدعيه الخصم، ولكنها قرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس. وتتهار هذه القرينة بمجرد تقديم الجهة الإدارية تلك المستندات أمام المحكمة الإدارية العليا. ولكن إذا اتخذ صاحب الشأن موقفاً سلبياً مكتفياً بذكر الدفوع دون تقديم مستندات وأدلة ثبوت، إما عجزاً أو تقصيراً، انتفى مبرر الاستناد إلى نكول جهة الإدارة عن تقديم المستندات، وخاصة إذا كانت هذه المستندات من الطبيعي أن تكون في يد الممول أو المكلف، مثل سداد المبالغ التي يطالب باستردادها، أو إثبات أن البضاعة مازالت في حوزته لم يتصرف فيها للغير، أو عدم تحميل الرسم - المقضى بعدم دستوريته - للجمهور<sup>(٢)</sup>.

ويعد إلزام الممول أو المكلف بتقديم الإقرار الضريبي، استثناء من مبدأ عدم جواز تقديم الشخص دليلاً ضد نفسه، لأن تقديم الإقرار الضريبي من الممول

(١) الطعن رقم ١٨٣٢ لسنة ٤٩ ق. عليا، جلسة ٢٩/١/٢٠٠٨.

(٢) حكم المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٦١٥ لسنة ٥٣ ق عليا، جلسة ٥/١٢/٢٠٠٩.

أو المكلف بمثابة إعلان عنه عن حقيقة معاملاته، وما يستحق عليه من ضريبة، وهذا الإقرار حجة عليه، لا يجوز له التطل منه، إلا أن يثبت وقوعه فى خطأ جسيم.

وقد اقتضى إلزام الممول أو المكلف بهذا الإقرار حماية له من لجوء مصلحة الضرائب إلى تقدير الضرائب جزافياً وبصورة مبالغية؛ بل إن مجرد تقديمه لهذا الإقرار ينقل عبء إثبات عدم صحة ما فيه على عاتق مصلحة الضرائب. كما يعتبر تقديم الممول أو المكلف دفاتره وحساباته إلى الإدارة الضريبية خروجاً عن المبدأ المذكور، لفحصها وتقدير الضريبة، بمثابة الدليل الذى يقدمه الممول أو المكلف ضد نفسه، يلزمه القانون بذلك، وهو كالإقرار الضريبي، على الإدارة الضريبية إثبات عدم صحته.

### **نقل عبء الإثبات**

قد يضطر المشرع إلى نقل عبء الإثبات من المدعى إلى المدعى عليه، بخلاف الأصل العام المقرر بأن البينة على من ادعى، وذلك فى الحالات التى يقدر فيها المشرع صعوبة أو استحالة إثبات الادعاء بخضوعه للضريبة، أو انشغال ذمته بها، نظراً لعدم توافر العناصر الأساسية التى تعين المدعى عليه (وهو هنا مصلحة الضرائب) فى تقدير مدى خضوعه للضريبة، كما فى حالة امتناع الممول أن يقدم الإقرار، أو أن يمسك دفاتر منتظمة وأمينية...

وقد نصت المادة ٣٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد<sup>(١)</sup> على أن يقع عبء الإثبات على المصلحة فى الحالتين الآتيتين:

- (أ) تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها فى هذا القانون .
- (ب) تعديل الربط وفقاً لأحكام القانون الضريبي .

---

(١) تقابل المادة ١٢٩ من قانون ضريبة الدخل الملغاة.

وهاتان الحالتان تتعلقان بالإجراء الذى تتخذه مصلحة الضرائب بالقيام بإعادة تقدير الضريبة على خلاف ما أقر به الممول أو المكلف فى إقراره، أو عند إجرائها أى تعديل لربط للضريبة سبق أن قامت به وأخطر به الممول، باعتبار أن هذا الإجراء يتضمن تقديراً لعبء الضريبة يخالف ما أقر به الممول فى إقراره أو سبق أن أخطر به. لذا ثم كان من الطبيعى أن تثبت المصلحة بالأدلة المقبولة قانوناً صحة ما قامت به، والا كان إجراءً باطلاً لا يعتد به.

وفى هاتين الحالتين يجب على المأمورية المختصة أن تثبت بموجب مذكرة معتمدة، مرفقاً بها المستندات المؤيدة لها، أسباب تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به أو تعديل الربط وفقاً لأحكام القانون الضريبي<sup>(١)</sup>. كما يجب إخطار الممول أو المكلف بتصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به أو تعديل الربط، مع بيان أسباب ذلك<sup>(٢)</sup>. ولا يفهم من هذا النص أنه يقع على مصلحة الضرائب عبء الإثبات فى هاتين الحالتين فقط، بل إنها ملزمة فى الحالات التى تكون فيها فى مركز المدعى، فى مواجهة الممول أو المكلف أو الغير ( المدعى عليه) بالقاعدة العامة للإثبات، التى تحمل المدعى عبء إثبات ما يدعيه، ولو فى غير حالتى الإقرار والربط السالف ذكرهما. ومن ثم فإن على المصلحة إثبات ما تدعيه من مزاوله للنشاط، أو صورية التوقف<sup>(٣)</sup> أو التنازل، أو عدم صحة الفواتير الضريبية وغير ذلك.

---

(١) فرض المشرع - بالمادة ٦٩/ب- عقوبة الغرامة بما لا يقل عن ثلاثة آلاف جنيه، ولا تجاوز الخمس ألفاً من الجنيهات، إذا ثبت أن الممول أو المكلف قد تقدم ببيانات خاطئة بالإقرار، ويثبت ذلك فى حالة أن تكون الضريبة التى قدرتها المصلحة تزيد عما ورد بهذا الإقرار.

(٢) المادة (٤٨) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٣) قضت المحكمة الإدارية العليا - فى الطعن رقم ٤٥٦٢ لسنة ٦٤ ق عليا، جلسة ٢٨/٨/٢٠٢١ - بأن "الإخطار بالتوقف ليس إجراءً شكلياً جامداً مقصوداً لذاته، وإنما أوجبه المشرع لتحقيق غاية معينة هى اتصال علم مأمورية الضرائب بواقعة التوقف الكلى عن مزاوله النشاط الخاضع للضريبة أو تصفيته، وذلك لإعمال أثر فيما يتعلق بمحاسبهه ضريبياً. ومن ثم فإنه متى تحققت الغاية من

ومن ناحية أخرى فقد نصت المادة (٤٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد<sup>(١)</sup> على أن: "يقع عبء الإثبات على الممول أو المكلف في الحالات الآتية:

(أ) قيام المصلحة بإجراء ربط تقديري للضريبة إذا ما تبين أن البيانات المقدمة من الممول وتم الربط على أساسها غير صحيحة، أو لم يقدم البيانات المقررة قانوناً في الحالات التي يجوز لها فيها ذلك وفقاً لهذا القانون.

فإذا امتنع الممول عن تقديم دفاتره ومستنداته، واستحال الحصول على حقيقة ناتج أعماله من النشاط الذي يزاوله من واقع هذه الدفاتر والمستندات فليس ثمة بديل من طرح ما ورد بإقراراته، ثم تقدير أرباحه وتحديد الضريبة على أساس من هذا التقدير. ويكون للمصلحة في هذه الحالة أعمال سلطتها التقديرية لتحديد دين الضريبة، دون التقيد في ذلك بإجراءات محددة، ولا يحدها في ذلك سوى<sup>(٢)</sup> عدم إساءة استخدام سلطتها في التقدير أو المغالاة فيه، وهو ما يتعين على الممول إقامة الدليل عليه وإثباته.

(ب) قيام الممول أو المكلف بتصحيح خطأ في إقراره الضريبي، لأن تقديم الممول أو المكلف للإقرار الضريبي، ثم قيامه بإجراء تصحيح عليه بدعوى وقوعه في خطأ، سواء كان هذا الخطأ مادياً أو حسابياً، أو خطأ قانونياً، ترتب عليه تغيير فيما تضمنه هذا الإقرار من بيانات، أوجب على هذا الممول أو المكلف أن يثبت أسباب تصحيح الإقرار ومبرراته لتصحيح الخطأ الذي يدعيه.

---

الإخطار في هذه الحالة واتصل علم المصلحة - بأية وسيلة كانت - بواقعة توقف المسجل الكلي عن مزاوله النشاط الخاضع للضريبة أو تصفية نشاطه، فإنه يتعين عليها ترتيب أثره دون الحاجة في ذلك بعدم إخطارها كتابة وفق ما يتطلب النص، والقول بغير ذلك يعد إغراقاً في شكليات جامدة يأبأها العقل والمنطق القانوني السليم".

(١) تقابل المادة (١٣٠) من قانون ضريبة الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

(٢) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٥٢٨٤٩ لسنة ٢٣ ق، عليا، جلسة ٢٣/٥/٢٠٢١.

(ج) اعتراض الممول أو المكلف على محتوى محضر محرر بمعرفة مأمور من المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، ذلك لأن الإجراءات التي يقوم الموظف العام تحمل على قرينة الصحة، وأن على ما يدعى ذلك إثباته بكافة طرق الإثبات. لأن مأمور الضرائب بوصفه موظفاً عاماً ويتمتع بصفة الضبطية القضائية ليس خصماً للممول أو المكلف، من مصلحته الإيقاع بخصمه أو إضراره، وإنما هو من الموظفين العموميين المنوط بهم تطبيق القوانين واللوائح بدقة وأمانة، فإذا ما ادعى عليه الممول أو المكلف غير ذلك وجب على من يدعى إثبات صحة دعواه.

وغنى عن البيان أيضاً أن الحالات الثلاث المذكورة في المادة (٤٠) لنقل عبء الإثبات عليه، ليست هي وحدها التي يقتصر عليها إلزام الممول أو المكلف بإثبات ما يدعيه، ذلك لأن الممول أو المكلف، إذا كان في مركز المدعى أمام مصلحة الضرائب وجب عليه إثبات ما يدعيه، كما هو الحال عندما يعترض على قرار لجنة الطعن أو حكم القضاء، أو يدعى أحقيته في استرداد أو رد الضريبة، أو إسقاطها، أو غير ذلك، أستناداً إلى قاعدة أن من يتحمل عبء القيام بإجراء معين يتحمل عبء إثبات قيامه بهذا الإجراء على الوجه القانوني المطلوب.

ولا يعنى نقل عبء الإثبات إلى المدعى عليه أو المتهم انتقاصاً من قرينة البراءة الأصلية التي يتمتع بها المدين، إذ لا يزال أمام هذا الشخص إثبات عدم صحة القرائن القانونية التي بنى عليها اتهامه، أو أن لديه من الأدلة ما يؤكد براءة ذمته، بالرغم من أنه أحل ببعض الالتزامات المقررة قانوناً.

ولا تعتبر قواعد نقل عبء الإثبات من النظام العام<sup>(١)</sup>، ومن ثم يجوز الاتفاق على ما يخالفها، كأن تقبل المصلحة إثبات مزاولة الممول للنشاط على ضوء ما توافر إليها من بينات الخصم تحت حساب الضريبة على معاملاته، بالرغم من أنه لم يقدم الإقرار، أو العكس أن يؤيد الممول ما قامت المصلحة بتقدير للضريبة يزيد على ما ورد في إقراره، وذلك بناءً على وقائع لم تكن المصلحة على علم بها.

**توزيع عبء الإثبات:** يمكن أن يتوزع عبء الإثبات بين كل من الممول - أو المكلف - ومصلحة الضرائب - وذلك تبعاً لطبيعة الحق محل المنازعة. فإذا كان الحق مقرراً للممول - كحقه في الإعفاء من الضريبة، أو إسقاطها، فإن عبء الإثبات يكون على هذا الممول، الذي يتعين عليه أن يبين أن إحدى حالات الإعفاء من الضريبة أو إسقاطها قد توافرت في حقه.....

أما حين يكون لمصلحة الضرائب الحق في التقدير الإداري، أو فرض مقابل التأخير أو الضريبة الإضافية عن تقاعس الممول أو المكلف عن أداء اضرية

---

(١) الطعن بالنقض رقم ٩٤ لسنة ٣٨ق، جلسة ١/١/١٩٧٥. وبينت محكمة النقض - في الطعن رقم ٧٤٣ لسنة ٤٩ق، جلسة ١/١/١٩٨٣ - أنه: "ولئن كانت المادة الأولى من قانون الإثبات رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٨ قد وضعت القاعدة العامة من قواعد الإثبات - وهي غير متعلقة بالنظام العام، بما نصت عليه من أن على الدائن إثبات الالتزام وأن على المدين إثبات التخلص منه - إلا أن هذه القاعدة قد وردت عليها بعض الاستثناءات ومن بينها الحالات التي أورد فيها المشرع قرائن قانونية كحالة المنصوص عليها بالمادة ٢٢٤ من القانون المدني والتي اعتبر فيها اتفاق المتعاقدين على الشرط الجزائي قرينة قانونية غير قاطعة على وقوع الضرر".

ويرى العلامة السنهوري أن قواعد عبء الإثبات قل أن تعتبر من النظام العام، لأن الكثير منها لم يوضع إلا لحماية الخصوم فمن الجائز ما لم يوجد نص يقضى بغير ذلك، أن يتفق الطرفان صراحة أو ضمناً على ما يخالفها. أنظر د. عبد الرازق أحمد السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الأول، المجلد الثاني، القاهرة، طبعة ٢٠٠٦، ص ٧٦ وما بعدها.

في الميعاد، يقع عبء الإثبات على المصلحة، لإثبات أن الإقرار الضريبي غير صحيح، أو أنه لم يتم بسداد ديونه الضريبية في الميعاد....

وعلى من يتمسك ببطلان الإجراء أن يثبت وجه البطلان فيه، ما لم يكن من أحوال البطلان المطلق، الذي تقضى به المحكمة من تلقاء نفسها، ولو لم يطلبه الخصوم، باعتباره من النظام العام.

فلمصلحة الضرائب أن تثبت بطلان الإخطارات الواردة من الممول أو المكلف، كإخطار بالتوقف أو التنازل، أو الطعن على نماذج الربط، وللممول أو المكلف أن يثبت بطلان إخطاره بميعاد الفحص، أو بالحضور أمم اللجنة الداخلية أو لجنة الطعن ...

### **المبحث الثالث**

#### **أدلة الإثبات**

الدليل هو الوسيلة التي يستعان بها للوصول إلى الحقيقة. والمقصود بالحقيقة هنا كل ما يتوصل إلى تحديد دين الضريبة على نحو دقيق وصحيح، دون شطط أو مغالاة.

والأصل أن طرق الإثبات وأحكامه الواردة في القانون المدني لا تتعلق بالنظام العام، إذ هي مقررة لمصلحة الخصوم، ولذلك يجوز التنازل عنها<sup>(١)</sup>.. فإذا لم تتمسك مصلحة الضرائب-مثلاً- أمام المحكمة بعدم جواز الاحتجاج قبلها بالصورة الفوتوغرافية لإخطار التوقف عن النشاط، فإنه ليس للمحكمة أن تقضى على الطاعن لعدم تقديم أصل الإخطار<sup>(٢)</sup>.

---

(١) د. مأمون محمد سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٢، ص ٧٤.

(٢) الطعن رقم ١٩٩٣ لسنة ٦٠ ق جلسة ١٩٩٧/٦/٢٦.

ولا تسمح قوانين الضريبية بتجاوز حدود المشروعية التي يجب أن تتوفر في الدليل الذي تستند إليه للحصول على الخزنة العامة. إذ أن القول بغير ذلك لاسند له من القانون، ويتعارض مع نصوص الدستور، ولا<sup>(١)</sup> يتصور أن تستباح حريات الأفراد في سبيل الحصول على موارد الدولة من الضرائب، بينما كفل الدستور هذه الحريات عند استعمال الدولة لحقوقها في العقاب، فلم يطلق يدها في المساس بحريات الأفراد وإنما وضع من القيود والإجراءات، ما يكفل صيانتها.

وإن كان المشرع قد أعطى موظفي مصلحة الضرائب الحق في الاطلاع على دفاتر الممولين وغيرها من المحررات والدفاتر والوثائق، إلا أنه لم يمنحها حق التفتيش الذي يتعين عليها الرجوع بشأنه إلى القواعد الخاصة به والتي وردت في قانون الإجراءات الجنائية، باعتباره عملاً من أعمال التحقيق، لا يجوز الالتجاء إليه إلا بمقتضى أمر من السلطة المختصة، وحيث تتوفر الدلائل الكافية على وقوع جريمة من جرائم التهرب الضريبي .

ولذلك يقع باطلاً تفتيش مسكن الممول ومكتبه للمحاماه (مثلاً) الذي أسفر عن ضبط أوراق ومستندات اعتمدت عليها المصلحة في الربط الإضافي، إذ تم التفتيش بدون إذن من السلطة المختصة، وعلى خلاف القانون، مما يبطل هذا الدليل، وكل ما اعتمد منه وما ترتب عليه مباشرة من آثار.

وتتقسم أدلة الإثبات إلى أدلة مباشرة وأدلة غير مباشرة، وذلك بالنظر إلى علاقتها بالواقعة المراد إثباتها.

وتعتبر الأدلة مباشرة إذا كانت تنصب مباشرة على الواقعة، أما الأدلة غير المباشرة فلا تدل بذاتها على تلك الواقعة، وإنما تحتاج إلى أعمال الاستدلال العقلي والفحص العميق.

---

(١) الطعن بالنقض رقم ١٥٩٨ لسنة ٤٨ ق، جلسة ١٥/١١/١٩٨٢.

## أدلة الإثبات الضريبي

يجب أن تتوافر أمام المأمورية المختصة أدلة تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة. ويقصد بذلك ظهور أدلة امام مأمورية الضرائب تثبت ان البيانات التي تضمنها الإقرار غير صحيحة، أى مخالفة للواقع . ويقصد بذلك أن بيانات الإقرار غير متفقة مع البيانات التي توافرت لدى المأمورية بأدلة واضحة، التي تثبت لخضوع الشخص للضريبة أو عدم خضوعه لها، أو انشغال ذمته بالديون الضريبية، أو براءة ذمته منها.

وتنقسم أدلة الإثبات الضريبي إلى نوعين أساسيين هما الأدلة التقليدية، والأدلة الإلكترونية، ونبين ذلك في مطلبين :

### المطلب الأول

#### الأدلة التقليدية

وتتنوع الأدلة التقليدية للإثبات الضريبي ، وأهمها الدليل الكتابي والمعينة والشهادة، والمناقشة، والإقرار، والفحص، والخبرة:

#### أولاً : الكتابة

تعتبر الكتابة من أقوى طرق الإثبات. ولالأوراق الرسمية أو العرفية حجيتها في الإثبات<sup>(١)</sup> ، وتكون الأوراق الرسمية (كالقرارات الإدارية والأحكام القضائية)، أقواها حجة، ثم تليها الأوراق العرفية المعدة للإثبات (وتسمى بالسندات)، ثم الأوراق غير المعدة للإثبات (كدفاتر التجار والدفاتر والأوراق المنزلية والرسائل والبرقيات).

وتكون لصورة الورقة الرسمية ذات الحجية التي للورقة الأصلية، وبالقدر التي تكون مطابقة لها. فإذا نازع أحد الطرفين في أنها غير مطابقة وجب مراجعة

---

(١) د. عبد الرازق أحمد السنهوري: الوجيز فى شرح القانون المدنى ، نظرية الالتزام بوجه عام، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص.٥٦٨.

الصورة على الأصل. كما أن<sup>(١)</sup> الصور طبق الأصل تقوم - فى حالة قيام مانع من تقديم الأصل - دليلاً على ما تضمنته من السجلات، مادام لم يقدم دليلاً يدحض ما ورد بها.

ويعتبر التوقيع هو الشرط الوحيد لصحة الورقة العرفية، فلا تصلح الورقة العرفية غير الموقعة للإثبات إلا إذا كانت بخط المدين. ولهذه الورقة العرفية حجيتها في الإثبات فيما بين طرفيها، وما بها صحيح إلى أن يثبت العكس، ذلك أن<sup>(٢)</sup> حجية الورقة العرفية إنما تستمد من شهادة الإمضاء الموقع به عليها، وهى بهذه المثابة تعتبر حجة بما ورد فيها على صاحب التوقيع، بحيث لا يمكنه التحلل مما تسجله عليه، إلا إذا تبين كيف وصل إمضاه هذا الصحيح إلى الورقة التى عليها توقيعه، وأقام الدليل على صحة ما يدعيه من ذلك.

أما المحررات الرسمية التى تقوم بتوثيقها الجهات القنصلية فى مصر بين الأجانب حاملي جنسيتها وفقاً لقوانين الدول التى تتبعها تلك الجهات وتتضمن التزام بأمر ما، فيجوز<sup>(٣)</sup> تنفيذه جبراً تعتبر محررات رسمية أجنبية فيكون لها بهذه المثابة حجيتها في الإثبات ولكنها لا تتمتع بالقوة التنفيذية إلا بعد شمولها بالأمر بالتنفيذ وفق المادة رقم ٣٠٠ من قانون المرافعات الصادر بالقانون ١٣ لسنة ١٩٦٨.

وتعتبر دفاتر التاجر حجة عليه، فهى بمثابة إقرار منه، سواء كان خصمه تاجراً أو غير تاجر. دون الإخلال بحق هذا التاجر في إثبات عكس ما ورد

---

(١) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٥٧٥ لسنة ١١ ق، جلسة ١١/٥/١٩٧٦ والطعن رقم ٤٣٧ لسنة ١٦ ق، جلسة ١٦/٦/١٩٦٨.

(٢) حكم النقض فى الطعن رقم ١٠٥١ لسنة ٨٥ ق، جلسة ٢٠/٥/٢٠٢١.

(٣) المنشور الفنى رقم ٨ بتاريخ ٨/٣/٢٠٢٢ الصادر عن الإدارة العامة للبحوث القانونية بمصلحة الشهر العقارى والتوثيق.

بدفاتره بكافة طرق الإثبات. و للقاضى أن لا يعتد بهذه الحجية إذا ارتابه شك فى صحة هذه الدفاتر.

وأما ما يرد بالدفاتر والأوراق الخاصة ( والتي تعرف فى القانون المدنى بالأوراق المنزلية)، ومن أمثلتها المذكرات الخاصة التى يدون فيها الشخص شئونه المالية والمنزلية ومعاملاتهم وما لهم من حقوق أو عليهم من ديون، فلا تكون حجة على من صدرت منه إلا إذا ذكر فيها صراحة أنه استوفى ديناً، أو ذكر صراحة أنه قصد بما دونه فى هذه الأوراق أن تقوم مقام السند لمن أثبت حقاً لمصلحته ( المادة ٣٩٨ مدنى).

ومع ذلك فإن الأوراق المنزلية يصح أن تكون قرينة يستدل بها على ما قام به من نشاط، أو أبرمه من معاملات، تفيد فى تقدير الضريبة المستحقة عليه، كالمحامى الذى يدون فى دفتره الخاص القضايا التى يباشرها، والطبيب يسجل الزيارات المنزلية التى يقوم بها فى مواعيدها. وهذه القرينة القضائية البسيطة يجوز لصاحب هذه الأوراق أن يثبت عكسها بكافة طرق الإثبات.

ويعتبر الإقرار بوجه عام دليل إثبات يعتد به، لأنه<sup>(١)</sup> اعتراف من الشخص بحدوث واقعة معينة منذ وقت مضى، ويجب لصحته أن يكون صادراً عن إرادة غير مشوية بأى عيب من عيوب الإرادة (الإكراه والغلط والتدليس).

ولا يستمد الإقرار الضريبي قوة إثباته من طبيعته الكتابية، لأن<sup>(٢)</sup> لمصلحة الضرائب الحق فى تصحيح الإقرار أو تعديله، كما يكون لها عدم الاعتداد بالإقرار، وتحديد الأرباح بطريق التقدير. ومن الأدلة<sup>(٣)</sup> التى تثبت عدم

(١) د. سحر عبد الستار إمام يوسف: دور القاضى فى الإثبات، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠١، ص ١٠٧.

(٢) د. زكريا محمد بيومى: المنازعات الضريبية فى ربط وتحصيل الضرائب، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩، ص ٥٧٧.

(٣) أنظر: تعليمات تفسيرية رقم ١ للمادة ٤٠ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بتاريخ ١٠/١٢/١٩٨٩.

مطابقة الإقرار للحقيقة : الإخطارات والشهادات التي ترد للمأمورية والخاصة بالمبالغ المحصلة لحساب الضرائب تنفيذاً لنظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة. و الإخطارات التي ترد للمأموريات من غير الممولين بممارسة نشاط تجارى او مهنى أو غير ذلك تنفيذاً لأحكام القانون ، وذلك إذا لم يضمنها الممول إقراره الضريبي أو ضمنه بيانات غير مطابقة لما ورد بتلك الإخطارات. أو إذا أثبت الممول فى إقراره الضريبي عدم تعامله مع إحدى جهات القطاع العام أو الخاص، ثم تبين للمأمورية خلاف ذلك بما يتوافر لديها من بيانات وردت إليها أو حصلت منها عليها من تحرياتها، أو إثبات الممول فى إقراره أن متوسط مبيعاته اليومية فى سنة ما مبلغاً معيناً ثم يدلى فى أقواله على خلاف ذلك بما يزيد عما أقر به وعن ذات السنة. أو أن يدرج الممول فى إقراره ان معاملاته مع شركة ما تبلغ مبلغاً معيناً ثم يثبت للمأمورية بالدليل أن معاملاته مع تلك الشركة تزيد على ذلك.

ولقد ارتأى المشرع المصرى مواكبة التطور التكنولوجي العالمي في المعاملات المدنية والتجارية والإدارية عن طريق تنظيمها ووضع ضوابط لها من أجل ترتيب آثارها القانونية، مدركاً المفهوم الحقيقي للمحرر وأنه لا يوجد في الأصل ما يقصر معناه على ما هو مكتوب على نوع معين من الدعامات *Support* سواء كانت ورقاً أم غير ذلك. وأنه ولئن كانت الكتابة على الورق هي الأصل الغالب، إلا أن المحرر لم يكن في أي وقت مقصوراً على ما هو مكتوب على ورق وحده، وكل ما يتطلبه المشرع للإثبات هو ثبوت نسبة المحرر إلى صاحبه، فلا ارتباط قانوناً بين فكرة الكتابة والورق، ولذلك لا يشترط أن تكون الكتابة على ورق بالمفهوم التقليدي ومذيلة بتوقيع بخط اليد، وهو ما يوجب قبول كل الدعامات الأخرى - ورقية كانت أو إلكترونية أو أياً كانت مادة صنعها - في الإثبات.

وقضت المحكمة الإدارية العليا بأن<sup>(١)</sup> ضياع المستندات ليس بمضيق للحقيقة فى ذاتها، ما دام من المقذور الوصول إلى هذه الحقيقة بطرق الإثبات الأخرى.

### ثانياً: المعاينة

المعاينة هي إثبات لحالة شئ أو شخص معين، وذلك من خلال الرؤية المباشرة لمن قام بها. فالمعاينة كما يدل اسمها تعبر عما تراه العين من الأشياء والأشخاص، كحالة المنشأة وما بها من أدوات ومعدات لازمة لمباشرة النشاط، ومن يعمل فيها من عمال وفنيين، ومن يتردد إليها من جمهور المستهلكين أو التجار، أو طالبى الخدمة.

والمعاينة فى المجال الضريبي تعنى<sup>(٢)</sup> الوصف الدقيق والشامل للمنشأة التى يزاول الممول أو المكلف من خلالها نشاطه، وما يلحق بها من فروع ومخازن، بهدف إيضاح صورة واقعية لنشاط الممول أو المكلف وحجمه لأغراض الضريبة المطلوب حساب وعائها وتقدير قيمتها.

ويقوم بهذا المعاينة موظفو الضرائب ممن يتمتعون بصفة الضبطية القضائية، وذلك فى حدود اختصاصهم النوعى والمكانى والزمانى. ويمكن أن يمتد هذا الاختصاص، فى الحالات التى يبدأ فيها مأمور الضرائب معاينته فى المكان والزمان المحدد، ثم تطلب الأمر انتقاله إلى أماكن أخرى مرتبطة بالمنشأة محل المعاينة، أو أن يستمر فى إجراء المعاينة بعد انتهاء مواعيد العمل الرسمى له<sup>(٣)</sup>.

(١) الطعن رقم ١٣٣٠ لسنة ١٠ اق عليا، جلسة ١٩٦٧/١٢/٩.

(٢) إدارة المادة العلمية : الأساليب الفنية للفحص الضريبي، من مطبوعات قطاع التدريب (عامه) بمصلحة الضرائب المصرية ، القاهرة ٢٠١٥، ص ٣٢.

(٣) وجهت مصلحة الضرائب المصرية موظفيها -بالكتاب الدورى رقم ٨ لسنة ٢٠١٩- بضرورة إجراء معاينات للأنشطة المختلفة فى أوقات تتناسب وطبيعة النشاط من خلال الفترة المسائية، وبعد مواعيد العمل الرسمية، بناءً على تكليف من رئيس المأمورية، مع مراعاة تسجيل الوقت والتاريخ الذى تم فيه الانتقال للمنشأة بمحضر المعاينة، وعدم الاكتفاء بمحاضر المعاينات التى تتم صباحاً، وذلك

والمعاينة الضريبية التي تهدف إلى إثبات مزاوله النشاط الخاضع للضريبة أو الوقوف على حجم أعماله، تختلف عن المعاينة الجنائية، التي يقوم بها مأمور الضبط القضائي ذو الاختصاص العام ( ضابط الشرطة) أو قاضي التحقيق، لمشاهدة مسرح الجريمة، أو تحقيق الوقائع التي تبلغ إليهم لإثبات الجريمة. وتعتبر المعاينة الضريبية عملاً إدارياً، لا يستلزم الحصول على إذن من النيابة العامة لإجرائه، طالما تم في مكان عام أو مفتوح للجمهور، كالمنشآت التجارية والمصانع والمكاتب المهنية، وفي خلال ساعات العمل الرسمية، بخلاف المعاينة الجنائية التي تتطلب الحصول على إذن قضائي خاص. كما يلزم لنجاحها أن لا يكون الممول أو المكلف على علم مسبق بها، وبالتالي فهي لا تتطلب حصول مأمور الضرائب على إذن مسبق من الممول أو وكيله لزيارة المنشأة ومعاينتها وهي على حالتها الطبيعية أو العادية<sup>(1)</sup>؛ حتى

---

للاسترشاد بهما معاً، والاستناد بهما معاً، والاستناد إليهما في تحديد طبيعة وحجم النشاط للمنشأة بصورة أكثر دقة.

<sup>(1)</sup> يذهب بعض الباحثين إلى أن ما تقوم به الإدارة الضريبية من أعمال الفحص أو المعاينة والحجز التحفظي فجأة ودون إخطار مسبق للممول أو المكلف بمثابة إجراء لازم لإثبات التلبس الضريبي، وهو يشبه إلى حد ما ما يقوم مأمور الضبط القضائي من إجراءات سريعة في توافر حالة التلبس الجنائي، التي تتطلب القيام بإجراءات سريعة وفورية لمكافحة الجريمة. فمعاينة المنشأة وفحصها ضريبياً تهدف إلى إثبات حالة هذه المنشأة على الطبيعة ودون ترتيب مسبق، كما أن إيقاع الحجز التحفظي على أموال الممول قبل تحديد دين الضريبة، عند وقوع الممول أو الممول متلبساً بمحاولة مغادرة البلاد ووقف النشاط قبل أداء الضرائب عليه، إجراء لازم وعاجل لحرمان الممول أو المكلف من بلوغ قصده غير المشروع. أنظر: د. ناصرية الزهراء : التلبس الجنائي، مجلة دراسات، الصادرة عن جامعة عمار تليجي الأغواط، الجزائر، العدد رقم ٤٩، ديسمبر ٢٠١٦، ص ٢٩١.

ومن رأينا أنه لا يمكن اعتبار هذه الإجراءات العاجلة شبيهة بإجراءات إثبات التلبس الجنائي المرتبط بجريمة ذلك لأن أعمال المصلحة الفجائية الغرض منها الوقوف على حقيقة نشاط الممول، وهو أمر مشروع، كما أن الحجز التحفظي بسبب وجود دلائل على أن حقوق الخزنة العامة معرضة للضياع، وهو مجرد احتمال، أو بناءً على أفعال يقوم بها الممول ليست بالضرورة أن تكون غير

لا تكون لدى الممول أو المكلّف فرصة تغيير حالة المنشأة عن الحالة العادية لها، للتهرب الجزئي أو الكلي من الضريبة<sup>(١)</sup>.

وإن تطلبت الحاجة المعاينة الضريبية بعد ساعات العمل الرسمية لمصلحة الضرائب، وجب حصول مأمور الضرائب على إذن خاص بذلك، وتشتترط مصلحة الضرائب أن<sup>(٢)</sup> تتم المعاينات المسائية للأنشطة، بناءً على تكليف من رئيس مأمورية الضرائب المختصة، مع مراعاة تسجيل الوقت والتاريخ الذي تم فيه الانتقال للمنشأة بمحضر المعاينة. أما إن لزم الأمر معاينة الأماكن الخاصة كمقار السكن<sup>(٣)</sup>، أو الدخول إلى أماكن مغلقة، فلا بد من حصول المأمور على موافقة صريحة من الممول بذلك، أو على إذن قضائي يسمح له بذلك.

وقد تتطلب المعاينة الضريبية اتخاذ بعض الوسائل التحفظية التي تهدف إلى عدم تلاعب الممول بأدلة الإثبات التي كشفت عنها هذه المعاينة، فإنه يجوز

---

مشروعة، ومن ثم فإننا نعتقد أن وصف هذه الأعمال بالتلبس الضريبي من قبيل المبالغة، بل إنها في رأينا مجرد تدابير احترازية أو إجراءات استدلالية إلى حد ما.

<sup>(١)</sup> يلزم المشرع الأردني في قانون الضريبة العامة على المبيعات أن يحصل موظف الضرائب على إذن كتابي من مدير الضرائب للدخول إلى أي مكان يجري فيه ممارسة المكلّف عمله فيه، وقد انتقد هذا النص لأن هذا الإذن من شأنه أن يعيق عمل مأمور الضبط القضائي، وخاصة أن طبيعة هذا العمل تقتضى التحري والمعاينة إذا لزم الأمر لمنشأة المكلّف في أي وقت كان. أنظر: ميرفت محمود القطيشات: الإثبات في جرائم التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة عمان الأهلية، الأردن، ٢٠٢٠، ص ٥٩.

<sup>(٢)</sup> أنظر كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ٨ لسنة ٢٠١٩ بشأن إجراء محاضر المعاينات بعد مواعيد العمل الرسمية.

<sup>(٣)</sup> من الطريف أن قانون الإجراءات الضريبية الفيتنامي (المادة ٤/٩١) لا يسمح بإجراء تفتيش عن المستندات أو الأحرار المتعلقة بارتكاب جريمة التهرب الضريبي في الليل أو في أيام العطلات، أو عندما يكون لدى مالك المكان مناسبة اجتماعية ( حفل زفاف أو مأتم) ما لم يضبط متلبساً بفعل مخالف للقانون.

لمأمور الضرائب التحفظ على ما يعثر عليه من دفاتر ومستندات وأوراق وغيرها مما يخشى منه أن يتلفها الممول أو يغير من حقيقتها للإفلات من الضريبة. ويجب إثبات هذه المعاينة في محضر رسمي، يوقع عليه من قام بها، وعليه واجب تلاوتها على من حضر المعاينة من أصحاب الشأن كالممول أو من يمثله، ويطلب منه التوقيع عليها، فإذا رفض التوقيع على المعاينة وجب أن يثبت مأمور الضرائب هذا الرفض في هذا المحضر.

وليس لمعاينة الموظفين العموميين للمنشأة حجية مطلقة، فهذه المعاينة تخضع لسلطة قاضى الموضوع في تقدير الدليل، خاصة إذا لم يكن الطاعن أو من يمثله قد وقع على محضر المعاينة<sup>(١)</sup>.

ولا يجوز اعتبار المعاينات التى تقوم بها المأموريات لتحديد الأرباح الحقيقية فى سنة، أساساً للتقدير عن سنوات سابقة ولكن يجوز اعتبارها قرينة للاسترشاد وبراعى بناء التقدير على ما يمكن الاستدلال عليه من ظروف موضوعية خاصة بعناصر التقدير فى كل سنة ضريبية على حدة، وذلك توصلًا إلى الريح الحقيقى لكل سنة<sup>(٢)</sup>.

ولقد ذهبت لجان الطعن<sup>(٣)</sup> إلى أن قيام مأمورية الضرائب المختصة بمعاينة مقر النشاط، وثبوت أنه فى تاريخ المعاينة كان المكان تحت أعمال البياض ولا يزال تحت التجهيز، يحول بين المأمورية وربط ضريبة على الممول من تاريخ سابق على ذلك.

---

(١) الطعن بالنقض رقم ١٠١٤ لسنة ٦٨ ق، جلسة ٢٢/٤/٢٠٠٨.

(٢) تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٥) لسنة ١٩٨١، بشأن المعاينات اللاحقة لا تصلح أساساً للتقدير عن سنوات سابقة.

(٣) قرار اللجنة الأولى - قطاع القاهرة الكبرى والإسكندرية وشمال الصعيد - الطعن رقم ٢٤٦ لسنة ٢٠٠٧، جلسة ٢٨/١/٢٠٠٨.

### ثالثاً: الشهادة

الشهادة هي إثبات واقعة معينة من خلال ما يقوله أحد الأشخاص عما شاهده أو سمعه أو أدركه بحواسه عن هذه الواقعة بطريقة مباشرة. وتنصب الشهادة بهذا المعنى على ما رآه الشاهد ببصره أو سمعه بأذنيه أو أدركه بحواسه الأخرى من وقائع مادية، كرؤيته الممول وهو يخفى البضاعة عند دخوله الدائرة الجمركية، أو سماعه الاتفاق بين الممول وغيره على إبرام صفقة، أو إدراكه بعقله أن مصدر ثراء الممول مزاولته لنشاط خاضع للضريبة.

والشهادة في النطاق الذي يستدل بها مأمور الضرائب على مزولة الشخص للضريبة، يمكن الاعتداد بها في المسائل الضريبية، باعتبارها أحد أدلة الإثبات التي لا ترقى وحدها للاقتناع بمزولة هذا النشاط، ما لم تساندها أدلة أخرى. وبالتالي تكون الشهادة خاضعة لتقدير القاضي، الذي له أن يرجحها أو يطرحها بالنسبة لحالة ممول معين.

ويذهب جانب من الفقه<sup>(١)</sup> إلى أن الشهادة في المجال الضريبي نادرة الحدوث في مرحلة تقدير الإدارة الضريبية لوعاء الضريبة، لما يحيط ظروف إدلاء هذه الشهادة أمام مأمور الضرائب من حرج وريبة، بخلاف الشهادة أمام القضاء، حيث لا بأس على القاضي أن يأخذ بشهادة الشهود في الدعاوى الضريبية كغيرها من الدعاوى الضريبية، إلا أن الحاجة إلى هذه الشهادة قليلة، نظراً للطبيعة الفنية التي تتسم بها الدعوى الضريبية، والتي تحتاج إلى خبرة الخبير الفني، وليست إلى شهادة الشهود. والفرق بينهما واضح فالخبرة الفنية يحتاج إليها القاضي لا تتمكن المحكمة من التصدي لها، بخلاف الشهادة التي تجسد

(١) د. سالم الشوايكة ود. عبد الرؤوف الكساسبة: وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، منشورات مجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث، العدد ٧، ٢٠١٥، ص ٧٤ و٧٥.

واقعا رآه الشاهد أو استمع إليه، دون أن يبدي رأياً فيه، تاركاً للمحكمة تقييم هذه الشهادة.

وتكون هذه الشهادة مقبولة في مجال الضرائب إلى حد ما حين يتقدم أو يدلى بها شخص لا تربطه بالممول مصلحة، أما الشهادة التي تكون بين الممولين ممن يزاولون أنشطة واحدة أو متنافسة فيما بينهم، فإنها تكون محل شك، ومن ثم ترفض المحاكم هذا النوع من الشهادة، لأنها قد تتطوى على اتفاق فيما بينهم للإفلات من الضريبة، أو للإضرار بأحدهم للتخلص من منافسته لهم.

ولا تصح الشهادة إلا إذا كانت مسبقة بحلف اليمين أمام المحقق أو المحكمة. وهو ما لا يملكه مأمور الضرائب بوصفه من مأموري الضبط القضائي، الذي يقتصر دوره على جمع الإيضاحات اللازمة منه، ما لم يكن الشاهد في حالة قد لا تمكنه من أن يدلى بهذه الشهادة أمام المحقق أو المحكمة، إما لقرب وفاته مثلاً، أو مغادرته البلاد. ومن ثم يمكن لمأمور الضرائب تحليفه اليمين استثنائاً.

أما في الجرائم الضريبية، ومن أهمها جريمة التهرب الضريبي، فإن مجال الشهادة متاح، لكل من لديه معلومات تفيد في إثبات وقوع هذه الجرائم أو نفيها، في الإطار الذي ترسمه القوانين.

ويجيز قانون الإجراءات الجنائية ( المادة ٢٨٦ ) أن يمتنع عن أداء الشهادة ضد المتهم أصوله وفروعه وأقاربه وأصهاره وفروعه وأقاربه وأصهاره إلى الدرجة الثانية وزوجته ولو بعد انقضاء رابطة الزوجية، وذلك ما لم تكن الجريمة قد وقعت على الشاهد أو على أحد أقاربه أو أصهاره الأقربين أو إذا كان هو المبلغ عنها أو هو كان هو المبلغ عنها أو إذا لم تكن هناك أدلة أخرى.

كما تنص المادة ٦٥ من قانون الإثبات على أن "الموظفون والمكلفون بخدمة عامة لا يشهدون ولو بعد تركهم العمل عما يكون قد وصل إلى علمهم عما يكون قد وصل إلى علمهم في أثناء قيامهم به من معلومات لم تنتشر بالطريق

القانوني ولم تأذن السلطة المختصة في إذاعتها". ومع ذلك فهذه السلطة أن تأذن لهم في الشهادة بناءً على طلب المحكمة أو أحد الخصوم".  
وتنص المادة ٦٦ من قانون الإثبات على أنه "لا يجوز لمن علم من المحامين أو الوكلاء أو الأطباء أو غيرهم عن طريق مهنتهم أو صنعتهم بواقعة بواقعة أو بمعلومات أن يفشيها ولو بعد انتهاء خدمته أو زوال صفته، ما لم يكن ذكرها مقصوداً به ارتكاب جنائية أو جنحة. ومع ذلك يجب على الأشخاص المذكورين أن يؤديوا الشهادة عن تلك الواقعة أو المعلومات متى طلب منهم ذلك من أسرها إليهم على ألا يخل ذلك بأحكام القوانين الخاصة بهم".  
وحظرت المادة ٦٧ من قانون الإثبات المذكور على أنه "لا يجوز لأحد الزوجين أن يفشى بغير رضا الآخر ما أبلغه إليه أثناء الزوجية ولو بعد انفصالهما، إلا في حالة رفع دعوى من أحدهما على الآخر، أو إقامة دعوى على أحدهما بسبب جنحة وقعت منه على الآخر".  
ومن المقرر أنه لا يجوز سماع المتهم شاهداً ضد نفسه لما يترتب عليه من حرمانه من الحق في الدفاع.  
ولا تعتبر من الوقائع التي يحكم عليها بالشهادة نسبة ربح المنشأة، ورقم أعمالها، وحجم مبيعاتها أو نفقاتها<sup>(١)</sup>، لأن مثل هذه الوقائع لا تثبت إلا بدليل كتابي، مما تكشف عنه الأوراق والحسابات، أما الوقائع المادية التي ترى بالعين أو تسمع بالأذن فتثبت أو تدحض بالشهادة، كواقعة إغلاق المنشأة، أو توقفها عن العمل لمرض الممول أو سفره أو لغيره من الأسباب.

---

(١) د. سالم الشوابكة ود. عبد الرؤوف الكساسبة: وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، منشورات مجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث، العدد ٧، ٢٠١٥، ص ٧٥.

## رابعاً: اليمين

تتأبى طبيعة المنازعة الضريبية على أن تأخذ باليمين الحاسمة - كما وردت بالمادة ١٢٤ من قانون الإثبات - كدليل على إثبات الواقعة الضريبية أو نفيها، وذلك لأن<sup>(١)</sup> النظام العام يمنع توجيه اليمين إلى الدولة، سواء أكلت يميناً متممة أم يميناً مكملة.

بل إن المحكمة الإدارية العليا قضت بأن<sup>(٢)</sup> اليمين الحاسمة، كما وردت فى المادة ١١٤ وما بعدها من قانون الإثبات، وهى التى يوجهها أحد الخصمين إلى الآخر ليحسم بها النزاع، وتكون عند عجز الخصم عن الإثبات، فيحتكم إلى ضمير الخصم الآخر، طالما أعوزه الدليل، وهى وسيلة للإعفاء من الإثبات - هذه الوسيلة مستبعدة تماماً أمام القضاء الإدارى لاعتبارات تتعلق بالنظام العام، وبطبيعة الدعوى الإدارية التى تقوم بين طرفين أحدهما الإدارة التى تتصرف بغرض تحقيق المصلحة العامة بمعرفة موظفيها وهو ما يمنع توجيه اليمين الحاسمة إلى موظفيه أمام القضاء الإدارى.

ومع ذلك فإننا نرى أنه ليس ما يمنع - فى المنازعات الضريبية - من توجيه اليمين المتممة التى يستكمل بها القاضي دليلاً ناقصاً حتى يطمئن إلى صحة الواقعة أو عدم صحتها، ومن ذلك توجيه اليمين لغير الممولين فى غير الأحوال التى ألقى فيها المشرع عبء الإثبات على شخص معين، كالممول، ومن ثم يمكن تحليف صاحب العقار عن واقعة عدم استغلال الممول العين المؤجرة بالرغم من وجود عقد إيجار بينهما، أو الاحتكام إلى يمين أحد الشهود على إثبات واقعة مادية لها اتصال غير مباشر بالدعوى الضريبية، كالشهادة

(١) د. زكريا محمد بيومى: الموسوعة الشاملة للمنازعات الضريبية، ص ٥٧٣.

(٢) الطعن رقم ٢٣ لسنة ٢٥ ق، جلسة ١٩٨١/٥/٣.

بدين للممول أو عليه لا يتعين ثبوته بالكتابة، أو يعمل لديه عدد من العمال يزيد عما هو وارد فى سجلات التأمينات.... .

#### **خامسا: المناقشة**

تهدف مناقشة الممول أو غيره ممن لهم صلة بالمسألة الضريبية التى تبحثها مصلحة الضرائب، إلى الوقوف على حقيقة هذه المسألة، والوصول إلى ما يؤيد وجهة نظر مصلحة الضرائب بشأنها أو يناقضها.

وتختلف المناقشة التى يقوم بها مأمور الضرائب عن الاستجواب الذى يجريه مأمور الضبط القضائى أو المحقق للوصول إلى اعتراف المتهم يؤيد التهمة المنسوبة إليه أو إلى دفاع مقنع بنفيها، فى أن الاستجواب يتحقق بتوجيه التهمة ومناقشة المتهم تفصيلاً عنها، ومواجهته بالأدلة القائمة ضده، أما المناقشة فهى مجرد أسئلة يطرحها مأمور الضرائب على الممول أو غيره لاستيضاح الحقيقة فيما يتعلق بالمسألة الضريبية<sup>(١)</sup>، دون أن يوجه المأمور إلى من يناقشه اتهاماً، أو يواجهه بالأدلة التى تتوافر لديه فى جلسة المناقشة. وإن كان من الطبيعى أن تدور الأسئلة حول هذه الأدلة، وغيرها من الوقائع التى تحصلت عليها المصلحة.

فالمناقشة تهدف إلى التعرف على الممول ابتداءً، كما هو الحال فى مناقشة الممول بمناسبة إخطاره المصلحة ببدء مزاولته النشاط، أو طلب استخراج بطاقة ضريبية، أو الإعفاء المقرر له قانوناً، أو إلى استيضاح ما ورد بإقراره الضريبى من بنود إيرادات ونفقات، أو إلى مناقشته فى أوجه اعتراضاته أو طعونته، أو فى تبيان حقيقة الشكاوى المقدمة ضده. ويجب أن تدون هذه المناقشة فى محرر مكتوب، تتوافر فيه الشروط الشكلية التى تبين تاريخ

---

(١) توصف المناقشة التى يقوم بها مأمور الضرائب بأنها إدارة حوار مكتوب مع الممول أو وكيله. أنظر : إدارة المادة العلمية : الأساليب الفنية للفحص الضريبى، من مطبوعات قطاع التدريب (عامة) بمصلحة الضرائب المصرية ، القاهرة ٢٠١٥، ص ٤٦.

المناقشة، ومكان وزمان وقوعها، وصفة المناقش، وبيانات من يناقشه، وأن تسجل كل ما يدور بين مأمور الضرائب ومن يناقشه من أسئلة وأجوبة، وإثبات ما يديه الممول من ملاحظات<sup>(١)</sup>.

والمناقشة كالتحقيق الإداري مجرد إجراء ليس الغرض منه إلا أن يستهدى به كقرينة تعزز أدلة أو قرائن أخرى<sup>(٢)</sup>. ويمكن من خلال هذه المناقشة استتباط الأدلة الكافية، أو المساعدة، في معرفة المركز الضريبي الحقيقي للممول، والوصول إلى حقيقة الضريبة التي يتعين عليه أدائها، أو يحق له الإعفاء منها<sup>(٣)</sup>.

ويجب أن يلتزم مأمور الضرائب بالمواعيد المحددة في الإخطارات المرسلة إلى الممولين سواء لتحديد مواعيد للمناقشة<sup>(٤)</sup> أو لعقد لجان داخلية وأن يراعى توزيع تلك المواعيد بحيث يحضر الممول في ساعة محددة للمقابلة حتى لا ينتظر لوقت طويل. وفي حالة غياب المأمور المختص لأي سبب كان فعلى رئيس المأمورية تكليف مدير الفحص بها أو المراجع المختص بإحالة الموضوع إلى مأمور آخر بدلا منه فورا<sup>(٥)</sup>. وعلى مأمور الضرائب عند إجرائه المناقشة الالتزام بأصول المناقشة وحدودها، التي لا ترقى إلى درجة الاستجواب، وعليه

---

(١) حسن العزباوى وآخرون ضرائب الدخل فحصاً وتشريعاً وتنفيذاً، دار النشر للجامعات، القاهرة، ١٩٨٤، ص ٥٢.

(٢) الطعن رقم ٨٨٦٢ لسنة ٦٥ق، جلسة ١٩٩٧/٢/٦.

(٣) قضت محكمة النقض - فى الطعن رقم ١٢٠١ لسنة ٧٢ق، جلسة ٢٠٠٨/١/٢٢- أن "ما يرد بمذكرة تحديد بدء النشاط، وكذا محضر مناقشة الممول من بيانات يثبتها مأمور الضرائب المختص ينضمّن بطريق اللزوم الإخطار المطلوب عن مزاوله النشاط ونوعه ومحل مباشرته".

(٤) اعتبر مجلس الدولة الفرنسى أن إرسال الإشعار للممول قبل قيام الإدارة الضريبية بالتحقيق يعتبر ضماناً يجب مراعاتها، حتى يتاح للممول الاستعانة بمحام، ولا يجوز إجراء هذا التحقيق قبل ذلك.

أنظر: *Revue de Jurisprudence fiscale*, 7/82, n° 691, chronique.

(٥) تعليمات مصلحة الضرائب التنفيذية رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٧ بتاريخ ١٢/٦/١٩٩٧.

الالتزام بما يقتضى معاملته بأدب واحترام ، ولا يعتمد إلى إرهاقه بتكرار المناقشة أو تجزئتها على أيام متتالية وفي مكان يبعد عن مسكنه أو مقر عمله. ويثور التساؤل عن مدى جواز إجراء المناقشة بلغة غير اللغة العربية، إذا كان الممول أو المكلف أجنبياً ، ويجيد مأمور الضرائب لغة هذا الأجنبي؟. ونرى أنه لا مانع من أن تتم المناقشة في هذه الحالة باللغة الأجنبية، وأن تتم كتابتها باللغة الأجنبية وترجمتها بمحضر المناقشة إلى اللغة العربية، طالما أن الممول أو المكلف لم يعترض، ويطلب مترجماً ، وقام بالتوقيع على محضر المناقشة، مما يفيد قبوله ذلك.

بؤيدنا في ذلك ما قضت به محكمة النقض بأن<sup>(١)</sup> الأصل أن تجرى المحاكمة باللغة الرسمية للدولة - وهي اللغة العربية - ما لم يتعذر على إحدى سلطتي التحقيق أو المحاكمة مباشرة إجراءات ذلك التحقيق دون الاستعانة بوسيط يقوم بالترجمة أو يطلب منها المتهم ذلك ويكون طلبه خاضعا لتقديرها، وإذا كان وكيل النيابة الذي أجرى التحقيق قد أثبت في محضره إمامه باللغة الإنجليزية التي يتحدثها المجنى عليه، وكان الطاعن لا يدعى في أسباب طعنه أنه طلب من جهة التحقيق الاستعانة بوسيط يتولى الترجمة عند سؤال المجنى عليه، وكان مثل هذا الطلب يتعلق بمصلحة خاصة به ولم ينبه إليها، فإنه لا يقبل منه ما ينعاه في هذا الخصوص ما دام أن الجهة المذكورة لم تر من ناحيتها محلا لذلك وقد تبينت مدلول أقوال المجنى عليه وردوده على ما وجهته إليه من أسئلة وهو أمر موضوعي يرجع إليها في تقدير الحاجة إليه. هذا فضلا عن أن ما يثيره الطاعن في هذا الشأن لا يعدو أن يكون تعبياً للتحقيق الذي جرى في المرحلة السابقة على المحاكمة بما لا يصلح أن يكون سبباً للطعن على الحكم

---

(١) الطعن رقم ١٧٥ لسنة ٤٣ق، جلسة ١٩٧٣/٤/٩.

إذ العبرة في الأحكام هي بإجراء المحاكمة وبالتحقيقات التي تحصل أمام المحكمة.

وليس لمأمور الضرائب أن يطلب ممن يناقشه حلف اليمين، ولا أن يضعه في إكراه معنوي، كالتلميح له بمعاملته ضربياً على نحو أشد مما يستحق، ولا أن يجرى هذه المناقشة في حضور أهله أو معارفه، حتى لا يقع في حرج يضطره إلى الكذب..

ولا يجوز لمأمور الضبط القضائي، في سبيل الوصول إلى الحقيقة التي ينشدها، أن يعمد إلى خداع الممول بالكذب أو التدليس أو استعمال الطرق الاحتمالية كادعائه كذباً للحصول على إقرار من شريكه بمعلومات ضريبية، أو أنه اطلع على بيانات تخصه من جهات أخرى تدل على ثرائه.

وليس ثمة ما يحول أن تؤجل المناقشة بناءً على طلب صاحب الشأن حتى يتمكن من إحضار محاميه أو محاسبه المتخصص في شؤونه الضريبية، أو إلى حين تقديم المستندات التي تؤيد وجهة نظره، ما لم يكن التأجيل تسويقاً من صاحب الطلب ثبت لمأمور الضرائب من تعدد طلبه، أو بغية إسقاط الضريبة بالتقادم قبل اتخاذ المصلحة قراراً بربطها.

#### **سادساً: الإقرار القضائي**

الإقرار القضائي وفقاً لنص المادة ١٠٣ من قانون الإثبات هو اعتراف الخصم أمام القضاء بواقعة قانونية مدعى بها أثناء سير الدعوى، وقد يرد في صحيفة الدعوى، وهو حجة قاطعة على المقر<sup>(١)</sup>. ويمكن أن يكون هذا الإقرار شفهيّاً يبيده الخصم بنفسه أمام القضاء<sup>(٢)</sup>.

(١) الطعن بالنقض رقم ٦٧٨٨ لسنة ٧٦ ق، جلسة ٢٠١٤/٥/١٣.

(٢) الطعن رقم ١٨٥١٤ لسنة ٥٩ ق، جلسة ٢٠١٦/٣/٢٢.

ومن المستقر عليه في قضاء محكمة النقض أن الإقرار ، سواء كان قضائياً أو غير قضائي، يتضمن نزول المقر عن حقه في مطالبة خصمه بما يدعيه، ومن ثم فإن الواقعة التي يقر بها الخصم تصبح في غير حاجة إلى الإثبات، ويأخذ بها القاضي، على أنها واقعة ثابتة بالنسبة إلى الخصم الذي أقر بها. ويعد الإقرار أمام الخبير المنتدب في الدعوى إقراراً قضائياً<sup>(١)</sup>.

وتطبيقاً لذلك : إذا أقر الممول في إقراره الضريبي بأن الكيان القانوني لمنشأته هو شركة، فإن ذلك يعد دليلاً كافياً أمام لجنة الطعن، لا يجوز مناقشته، أو مطالبة مصلحة الضرائب بإثباته<sup>(٢)</sup>.

أما الأقوال التي لم تصدر من الممول، ولو صدرت من أخيه مثلاً، لا تعتبر إقراراً من الممول يعتمد عليها أو الأخذ بها، كما لا يصح أقوال العامل في المنشأة<sup>(٣)</sup> لأن تكون دليلاً كافياً يحاج به على الممول أو المكلف، لأن العبرة بالإقرار الذي يصدر عن الممول نفسه، دون غيره<sup>(٤)</sup>.

(١) المحكمة الإدارية العليا: الطعان رقما ١٨٥١٤ و ٢٢٥٩٣ لسنة ٥٩ ق.عليا، جلسة ٢٢ من مارس سنة ٢٠١٦.

(٢) قرار لجنة الطعن - اللجنة السابعة بالقطاع الرابع، في الطعن رقم ٨٥٣ لسنة ٢٠٠٨، جلسة ٢٠٠٩/٤/١٨، وأيضاً قرار لجنة الطعن - اللجنة السادسة بقطاع القناة وجنوب الصعيد، في الطعن رقم ٨٥٣ لسنة ٢٠١٢، جلسة ٢٠١٤/١/٣٠.

(٣) يمنع قانون الضرائب الأردني أن بسأل موظف الضريبة العامل لدى الممول، أو وكيل الممول، أو أى شخص آخر مؤتمناً على أسرار عمله إلا بعد موافقة الممول. حيث نصت المادة ٣١/و من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ بأن "يدعو المقدر المعارض إلى جلسة للنظر في اعتراضه، وللمعارض حق تقديم البينة على أسباب اعتراضه وللمقدر حق طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب إبراز السجلات والمستندات المتعلقة بدخل المعارض كما أن له استجواب أي شخص يعتقد أن لديه معلومات تتعلق بالتقدير المعارض عليه ويشترط في ذلك أن ال يستجوب المستخدم لدى المعارض أو وكيله أو أي شخص آخر يكون مؤتمناً على أسرار عمله بدون موافقة المعارض".

(٤) محكمة القاهرة الابتدائية : القضية رقم ١٣٣٥ لسنة ١٩٥٢، مثبت في : كمال عبد الرحمن الجرف: المبادئ القانونية في الحكام الضريبية، استاندر للطباعة، القاهرة، الجزء التاسع، ص ٢٦٧.

## سابعاً: الدفاتر والسجلات

ألزم المشرع مصلحة الضرائب - م ٨٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - مصلحة الضرائب بأن تعدد بالدفاتر والسجلات المنتظمة، ويقصد بها: الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة التجارة أو الصناعة أو الحرفة أو المهنة وعدم إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها. ويجب أن تتصف الدفاتر بأنها منتظمة، أي ممسوكة طبقاً لقاعدة معينة لقواعد المحاسبية الفنية المعترف بها، ومؤيدة بمستندات حقيقية محفوظة بطريقة منظمة، تسهل معها مراجعة القيود المحاسبية، وتكفل لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية الاطلاع على هذه الدفاتر للتحقق من صحتها. ويجب أن تكون الدفاتر التي يمسكها الممول أمينة، بمعنى أنها تعبر تعبيراً صادقاً عن نشاط المنشأة أو نتيجة أعمال الممول. ويعتبر إمساك الممول الدفاتر المنتظمة والأمانة قرينة على صحتها، ولكنها قرينة بسيطة تقبل إثبات العكس، إذ يجوز لمصلحة الضرائب أن تثبت أن هذه الدفاتر لا تعبر بصدق عن نشاط الممول ولا حقيقة أرباحه أو خسائره. وقد أكد ذلك القضاء<sup>(١)</sup>، بأن الأصل هو التزام المصلحة بقبول الحسابات النظامية التي يقدمها الممول. والقاعدة أن الحسابات النظامية هي التي تدل على حقيقة أرباح الممول، وقد تتخذ كقرينة على صحتها بقيدها في الدفاتر المنصوص عليها في قانون التجارة، أو التي جرى عليها العرف طبقاً لطبيعة كل صناعة أو تجارة أو حرفة، والتي تكون ممسوكة حسب الأصول الفنية المعترف بها في علم المحاسبة. وعلى العموم يجب أن تؤيد الحسابات في كل حالة بمستندات حقيقية محفوظة بطريقة يسهل معها مراجعة القيود الحسابية.

(١) محكمة الجيزة الكلية الصادر في ١١/٢/١٩٦١، مثبت في د. زكريا محمد بيومي، الموسوعة الشاملة في المنازعات الضريبية، ص. ١١٣.

ولما كان من الأمور الميسورة تسطير الدفاتر والقيود فيها بحيث تتوافق القيود الدفترية مع المستندات المحفوظة المقابلة لها. لذلك يلزم القول بأن الدفاتر نظامية وأن نتائجها تمثل حالة المنشأة الحقيقية بأن يكون لدى المنشأة للبضائع والخامات وما في حكمها عند دخولها وخروجها منها، وحركة المدفوعات والمقبوضات والأجور في المنشأة التي تستخدم عدداً كبيراً من العمال.

ويخضع تقدير المصلحة لهذه الدفاتر وعدم اعتدادها بها رغم نظاميتها من حيث الشكل، لرقابة القضاء، الذى له أن يطرح هذه الدفاتر لأسباب سائغة<sup>(١)</sup>. ولا يكفى في هذا الصدد أن تكتشف المصلحة وجود أخطاء يسيرة بهذه الدفاتر، يمكن تداركها أو إصلاحها<sup>(٢)</sup>، دون أن يكون الخطأ اليسير مبرراً لإهدار المصلحة هذه الدفاتر.

### ثامناً: الخبرة

الخبرة وسيلة لكشف بعض الدلائل أو الأدلة أو تحديد ملولها بالاستعانة بالمعلومات العلمية. وذلك بالاستعانة برأى الخبراء في كشف هذه الدلائل أو تحديد قيمتها. وتعتمد الخبرة على رأى أهل العلم من المتخصصين فى الفرع العلمى المرتبط بواقعة الدعوى، حيث يمكن الاستعانة بالخبراء الزراعيين والمهندسين والأطباء وغيرهم.

وغالباً ما يستعان بالخبرة الحسابية في المسائل الضريبية، ويكون الخبراء عادة من المحاسبين أو خبراء الضرائب، ممن يتوافر فيهم العلم والخبرة الكافية للحكم على المسألة الضريبية المعروضة عليهم لإبداء الرأى الفنى فيها.

---

(١) الطعن بالنقض رقم ٦٠٤ لسنة ٥٢ق، جلسة ١٢/٢٧/١٩٨٧، والطعن بالنقض رقم ٧٩٢ لسنة ٢ ق، جلسة ١٢/١٦/١٩٤٨.

(٢) محكمة استئناف القاهرة بتاريخ ١/٢٥/١٩٦٢، موسوعة الفكهانى، قاعدة رقم ٣٠، ملاحق المجلد الثالث ١٩٦٥/٢.

ويجوز لمأمور الضبط القضائي، أن يستعين بالخبير من أجل كشف الدليل على وقوع الجريمة. ولذلك قضت محكمة النقض بأن<sup>(١)</sup> قيام الطبيب في المستشفى بإخراج المخدر من الموضوع الذي أخفاه المتهم بناءً على طلب مأمور الضبط القضائي من رجال الجمارك، يعتبر إجراءً صحيحاً، على أساس أن قيامه بهذا العمل قد تم بوصفه خبيراً.

وللمحكمة أن تأمر ولو من تلقاء نفسها، أو بناءً على طلب الخصوم أن تعين واحداً أو أكثر في الدعوى (المادة ٢٩٤ إجراءات جنائية). و إذا ما رأت المحكمة الاستعانة برأى الخبير فإن لها التقدير الموضوعي لكافة عناصر الدعوى و هي لا تلتزم إلا بما تراه حقا و عدلا من رأى لأهل الخبرة و لها أن تطرح ما انتهى إليه الخبير كله أو بعضه<sup>(٢)</sup>.

وأقر مجلس الدولة<sup>(٣)</sup> الأخذ بالخبرة في مجال إثبات الدعاوى الإدارية، ومنها الدعاوى الضريبية، لعدم تعارضها مع طبيعة تلك الدعاوى، وانتفاء تناقضها مع روابط القانون العام.

وقد اختلف الرأي حول مدى جواز اطلاع الخبير على المعلومات التي تتحصل عليها مصلحة الضرائب من مصادر سرية، فمن قائل<sup>(٤)</sup> إلى أنه لا يجوز اطلاع الخبير على هذه المعلومات التزاماً بعدم الإفصاح عن هذه المصادر حماية لها من أن يقع ضرر عليها، أو لحماية المعلومات الخاصة بالعمول من أن تزداع على الكافة فتضر بمركزه التنافسي بين زملائه في المهنة

(١) النقض الجنائي رقم ٨٢ لسنة ٢٥ ق، جلسة ١٩٧٤/٤/٧.

(٢) الطعن رقم ٩٩٨ لسنة ٢٩ ق، جلسة ١٩٨٧/٣/٣١.

(٣) الطعن رقم ٣٤١٧ لسنة ٤٠ ق عليا، جلسة ١٩٩٧/٦/١٤.

(٤) حكم محكمة دمنهور الابتدائية بتاريخ ١٩٤٨/٣/٣١، مثبت في الموسوعة الشاملة للمنازعات الضريبية للدكتور زكريا بيومي، ص ٦٣٠.

أو العمل، إلا أن الراجح<sup>(١)</sup> فى رأينا هو ضرورة تمكين الخبير من الاطلاع على كافة المعلومات الخاصة بالنزاع الضريبي، ولو كان بعضها من مصادر سرية، حتى يمكن له إبداء الرأى الفنى على نحو صحيح، مع التزام الخبير بالسرية، ما لم يقرر القاضى عدم إطلاع الخبير على الملفات أو البيانات السرية.

والمقرر فى قضاء محكمة النقض أن<sup>(٢)</sup> المحكمة غير مقيدة برأى الخبير المنتدب فى الدعوى، إذ لا يعدو أن يكون هذا الرأى عنصراً من عناصر الإثبات التى تخضع لتقديرها، إلا أنه إذا كان تقرير الخبير قد استوى على حجج تؤيدها الأدلة والقرائن الثابتة بالأوراق، وكانت المحكمة قد اطرحت النتيجة التى انتهى إليها التقرير وذهب بما لها من سلطة التقدير الموضوعية إلى نتيجة مخالفة وجب عليها وهى تباشر هذه السلطة أن تتناول فى أسباب حكمها الرد على ما جاء بالتقرير من حجج

ولقد قضى بأن<sup>(٣)</sup> ما ورد بتقرير الخبير بأن طاقة الجرارين تفوق ما تحتاجه الأرض التى يقوم الطاعن بزراعتها، فإن مجرد زيادة طاقة الآلة فى العمل عما يحتاجه مالكةا فى شئونه الخاصة لا يدل بذاته على أنه يستغلها بتأجيرها للغير ولا يواجه دفاع الطاعن القائم على أن استعمال الجرارين مقصور على خدمة الأرض التى يقوم بزراعتها. وأن<sup>(٤)</sup> ما أثبتته الخبير فى تقريره أن بطاقة الطاعن الضريبية تتضمن نشاط المقاولات العمومية وأعمال المصنعات وتوريد الأنفار،

(١) من أنصار هذا الرأى: أستاذنا الدكتور زكريا بيومى، المرجع السابق، ص ٦٣٠، وعبد الحميد توكل وآخرين: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من الوجهة العملية، القاهرة، ١٩٥٤، ص ١٧٨ .

(٢) أنظر الطعن بالنقض رقم ١٣٣٩٧ لسنة ٨٢ق، جلسة ٢٠/٦/٢٠١٣.

(٣) الطعن رقم ٥٨٢ لسنة ٥٩ق، جلسة ٢١/١٢/١٩٩٥.

(٤) الطعن رقم ١٩٥٥ لسنة ٦٠ق، جلسة ٢٦/٦/١٩٩٧.

فإن هذا البيان لا يدل بذاته على مباشرة الطاعن فعلاً لنشاط المقاولات مع القطاع الخاص.

### **تاسعا: حجية الأمر المقضى**

تعتبر حجية الأمر المقضى من أدلة الإثبات التي يثبت بها الحق محل التنازع.

وتختلف حجية الأمر المقضى عن قوة الأمر المقضى، فحجية الأمر المقضى تعنى أن للحكم حجية فيما بين الخصم، لا تقبل الدحض ولا تنزحج إلا بطريق الطعن في الحكم، وتثبت لكل حكم قطعى، يفصل في خصومة، سواء كان هذا الحكم نهائياً أو ابتدائياً، حورياً أو غيابياً، وتبقى لهذا الحكم فيما قضى به في ذات الحق محلاً وسبباً حجيته إلى أن يزول.

أما قوة الأمر المقضى فتكون للحكم النهائي الذى لا يقبل الطعن فيه بطريق من طرق الطعن العادية كالنقض والإدارية العليا، ولو كان قابل الطعن بالطريق غير الاعتيادية كالالتماس بإعادة النظر.

ووفقاً لنص المادة ٤٠٥ من القانون المدنى، تمثل حجية الأمر المقضى قرينة قاطعة على الحقيقة الواقعة التي لا يجوز دحضها، وهى بالنسبة للدعاوى الجنائية من النظام العام، بينما ليست كذلك في الدعاوى غير الجنائية، مما يعنى أنه يحق لطرفى الخصومة غير الجنائية التنازل عنها، ولا يملك القاضى الحكم بها من تلقاء نفسه، دون طلب من صاحب الحق في التمسك بها، كما لا يجوز إثارتها لأول مرة أمام محكمة النقض.

ولا تكون حجية الأمر المقضى إلا لحكم صادر من جهة قضائية، أو لجهة إدارية ذات اختصاص قضائى، كلجنة الطعن، طالما لم تتجاوز حدود اختصاصها. وأن تكون هذه الأحكام قد فصلت في الموضوع، وبالتالي لا تكون هناك حجية للأحكام التحضيرية، كالحكم بتعيين خبير، أو الأحكام التمهيدية، كالحكم بالإحالة للتحقيق، والأحكام الوقتية كالحكم بالحراسة.

كما لا تكون لتلك الأحكام هذه الحجية إلا في نزاع قام بين الخصوم أنفسهم دون أن تتغير صفاتهم وتعلق بذات الحق محلاً وسبباً، وأن الحكم الأول لا يحوز قوة الأمر المقضي للنزاع المطروح إلا إذا اتحد الموضوع في الدعويين واتحد السبب المباشر الذي تولد عنه كل منهما فضلاً عن وحدة الخصومة<sup>(١)</sup>.  
وتطبيقاً لذلك: لا يسرى مبدأ استقلال السنوات الضريبية على الأحكام النهائية في بعض المسائل الضريبية التي تؤثر في أكثر من سنة ضريبية، ومن ذلك الحكم باعتبار ضريبة معينة من التكاليف واجبة الخصم مما يتعين خصم هذه الضريبة في السنوات التالية علي السنة التي صدر الحكم بشأنها، طالما ثبت أنه قد تحملتها المنشأة، ولا يجوز لمصلحة الضرائب أن تعود إلي مناقشة مدي جواز خصم هذه الضريبة مرة تالية في السنوات اللاحقة بدعوي استقلال السنوات الضريبية، لأن نطاق مبدأ استقلال السنوات الضريبية لا يتعدى جانب الأرباح والتكاليف التي تتحقق علي مدار السنة بحيث لا تمتد إلي غيرها من السنين السابقة أو اللاحقة عليها إلا فيما نص عليه القانون استثناءً<sup>(٢)</sup>.

كذلك يمتنع مناقشة الأحكام النهائية التي فصلت في مسائل الشكل القانوني للشركة، وصفة الشركاء فيها وتاريخ بدء النشاط، أو تاريخ التوقف أو التنازل الكلي أو الجزئي، عند فحص السنوات التالية علي هذه الأحكام، طالما تأكدت مصلحة الضرائب أنه لم يطرأ جديد يغير من أثر هذه الأحكام.

(١) الطعن بالنقض رقم ١١٤١٤ لسنة ٨٥ق، جلسة ٢٠١٧/٧/١١.

(٢) حكم النقض في الطعن رقم ٤٦٦ لسنة ٤٧ ق، جلسة ١٩٧٩/١/٢٠.

وينطبق ما تقدم علي قرارات لجان الطعن<sup>(١)</sup>، التي تحوز قوة الأمر المقضي متي صارت نهائية غير قابلة للطعن فيها، إذا تضمنت هذه القرارات مبادئ يمتد أثرها علي السنة التي تقررت بشأنها.

### عاشرا: التحريات

تلجأ مصلحة الضرائب إلى طلب التحريات من الجهات المختصة لتقصي الحقيقة في الواقعة الضريبية للوصول إلى المعلومات التي تدل على حقيقتها، سواء فيما يتعلق بالمول أو المكلف، أو المنشأة، أو المعاملات التي تمت، وأطراف هذه المعاملات، وغير ذلك مما يفيد في إثبات هذه الواقعة أو نفيها. وهذا النوع من التحريات يدخل ضمن التحريات الإدارية، بخلاف التحريات الشرطية التي تهدف منع وقوع الجريمة، أو الكشف عن مرتكبها حال وقوعها. ولمأمور الضرائب، باعتباره من مأموري الضبط القضائي أن يجرى التحريات الإدارية في مجال عمله، وفقاً لنظام العمل التابع له.

كما أن لمصلحة الضرائب، كغيرها من الجهات الحكومية أن تعتمد على تقارير إدارة المباحث، وهي من الأجهزة الرسمية التي أنشئت لمعاونة تلك الجهات، في استجماع المعلومات والبيانات. إذ أن هذه التحريات لا تصل إلى رجال المباحث إلا بعد أن تكون قد إستفاضت و شاعت بين الناس و بالتالي لها سند من الواقع و أن لم يبرز إلى حد الدليل القاطع على صحتها<sup>(٢)</sup>. ومن ثم يصح أن تعتمد مصلحة الضرائب على هذه التقارير في تكوين عقيدتها بما تطمئن إليها منه، ما دامت تتوخى وجه الصالح العام.

<sup>(١)</sup> حكم النقض في الطعن الصادر بجلسة ١٩٧٣/١٢/١٩، وفي الطعن الصادر بجلسة ١٩٨٣/٦/٢٧، مشار إليهما في د زكريا بيومي: المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٢٣٢، ص ٢٣٣.

<sup>(٢)</sup> الطعن بالنقض الجنائي رقم ١٦٩٣ لسنة ٦٦ق، جلسة ١٩٦٢/٤/٢١.

ويخضع تقرير المباحث لرقابة المحكمة<sup>(١)</sup>، باعتبار أن هذا التقرير لا يعدو أن يكون مجرد رأى للقائم بهذه التحريات، ولا تصلح بذاتها دليلاً على مزاوله الممول للنشاط<sup>(٢)</sup>.

وللمحكمة أن تناقش هذا التقرير، وأن تأخذ به إذا ما اطمأنت إليه واقتعت به، كما لها أن تطرحه من أدلة الثبوت إذا ما استبان لها عدم صحة ما جاء فيه إذا ما استبان لها عدم صحة ما جاء فيه أو عدم ارتكازه على وقائع محددة أو غير مجهولة.

**هادى عشر: القرائن:** هي النتائج التي يستخلصها القانون أو القاضي من واقعة معلومة لمعرفة واقعة مجهولة. أي أن القرينة تتحقق باستنتاج مجهول من معلوم، وذلك باستنباط الواقعة المجهولة المراد إثباتها من واقعة أخرى ثابتة. وهذا الاستنباط يقوم إما على افتراض قانوني (القرينة القانونية)، أو على صلة منطقية بين الواقعتين (القرينة القضائية).

**القرينة القانونية:** وهي القرائن التي ينص عليها القانون. ونصت المادة رقم (٤٠٤) من القانون المدنى على أن "القرينة القانونية تغنى من تقررت لمصلحته عن أية طريقة أخرى من طرق الإثبات".

وتكون القرينة القانونية إما قرينة قاطعة أو قرينة بسيطة.

**القرينة القانونية القاطعة:** لا يجوز إثبات عكسها، كقرينة افتراض العلم بالقانون. ولا تكون القرينة القانونية غير قابلة لإثبات العكس إلا حين ينص على ذلك.

ومن أمثلة القرائن القانونية القاطعة فى القوانين الضريبية: اعتبار المشرع فى المادة ٤٢ من قانون ضريبة الدخل - رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - تصرفاً خاضعاً

(١) الطعن رقم ١١٥٩ لسنة ٦ ق عليا، جلسة ١٧/١٢/١٩٦٢.

(٢) القضية رقم ٩٣٤٨ لسنة ١٩٩٣، جلسة ١٢/٣/١٩٩٦.

للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيله لمدة تزيد على خمسين عاماً .

وينتقد بعض الباحثين<sup>(1)</sup> ، وبحق، النص في القانون الضريبي على القرائن القانونية القاطعة، على نحو لا يقبل إثبات العكس، لأن في ذلك كثير من المغالاة، والأحرى بالمشرع أن يجعل للمكلف الحق بإثبات حقيقة التصرفات التي أجراها، بحيث يكون للإدارة الضريبية الحق في تقدير مدى صحة هذا الدليل، تحت رقابة القضاء. إذ لا يصح أن يعتد بالتصرف بالهبة لغير الأصول مثلاً، ويكون صحيحاً ومنتجاً لآثاره من الناحية القانونية، ولا يعتد به من الناحية الضريبية، طالما تبين أن هذا التصرف لا يكون بهدف التهرب من الضريبة.

**القرينة القانونية البسيطة:** هي التي تقبل إثبات عكسها، كقرينة افتراض البراءة في المتهم.

ومن القرائن القانونية البسيطة في القوانين الضريبية: أن العبرة في الدفاتر والسجلات التي يمسكها الممول بأمانتها ومدى إظهارها الحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن. وهذه القرينة مقررة لمصلحة الممول ويقع على مصلحة الضرائب عبء إثبات عكسها.

وكان قانون الضريبة على الدخل الملغى يجيز تقدير وعاء ضريبة الدخل على أرباح المهن غير التجارية بناءً على مؤشرات الدخل وغيرها من الضرائب التي تكشف عن الأرباح الفعلية للممول وتكاليف مزاوله المهنة وصافي الربح

---

(1) د. سالم الشوابكة ود. عبد الرؤوف الكساسبة: وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، منشورات مجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث، العدد ٧، ٢٠١٥، ص ٨٤.

وفقاً لطبيعة المهنة<sup>(١)</sup>، وتعتبر هذه المؤشرات قرينة قانونية بسيطة لمصلحة الإدارة الضريبية يجوز للممول إثبات عكسها.

وقد أقام هذا القانون - أيضاً - قرينة قانونية بسيطة على صورية الشركات التي تقوم بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج أو بين بعضهم البعض، وتأخذ هذه الشركات عند معاملاتها ضريبياً حكم الممول الفرد وتربط الضريبة - في هذه الحالة - باسم الأصل أو الزوج بحسب الأحوال ما لم يثبت صاحب الشأن جديتها ، وبذلك<sup>(٢)</sup> يكون المشرع يكون قد أسقط عبء إثبات جدية هذه الشركات عن كاهل مصلحة الضرائب، إلا أنه اجاز في جميع الأحوال لصاحب الشأن نقض هذه القرينة، وإثبات جدية الشركة بكافة طرق الإثبات.

**القرينة القضائية:** هي التي يستخلصها القاضي بطريق اللزوم من ظروف الدعوى وملابساتها، وتعتمد على عملية ذهنية يربط فيها القاضي بحكم الضرورة بين واقعة معينة والواقعة المراد إثباتها.

ولمحكمة الموضوع أن تستنبط من الوقائع والقرائن ما تراه مؤدياً عقلاً إلى النتيجة التي انتهت إليها. فهي ليست مطالبة بأن لا تأخذ إلا بالأدلة المباشرة، ولكنها أن تستخلص صورة الواقعة، كما ارتسمت في وجدانها بطريق الاستنتاج، وكافة الممكنات العقلية، ما دام ذلك سليماً مع حكم العقل والمنطق<sup>(٣)</sup>.

وهذا الاستنباط لا يجوز الالتجاء إليه إلا حيث ينتقى إمكان الإثبات بالأدلة المباشرة. لأن الإثبات بالقرائن لا يجوز الالتجاء إليه إلا حيث ينتقى إمكان الإثبات بالأدلة المباشرة، ذلك أن الإثبات بالقرائن غير القانونية يحوطه الإحساس بالضالة في مواجهة المجهول، مما لا يصح معه أن يبقى ضحية

(١) المادة ٦٩ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

(٢) محكمة النقض بالطعن رقم ٦٦٥ لسنة ٧٦ق، جلسة ١١/١٢/٢٠١٤ .

(٣) الحكم بالنقض في الطعن رقم ٣٣٢ لسنة ٤٢ق، جلسة ٣/٦/١٩٧٦، و الطعن رقم ١٥٥، س ١٨ ق، جلسة ٥/٦/١٩٦٧.

الإيحاء لنفسه بالرغبة فى أن يظفر فيما يظن أنه الحقيقة، لأنها أمر بعيد عن الخيال، ولا يمكن استخلاصها بغير العقل والمنطق.

ويجب أن تكون القرينة أكيدة فى دلالتها، لا افتراضية محضة، مما يجدر معه أن يكون استخلاص الأمر المجهول بطريق الاستنتاج من الأمر المعلوم وليد عملية منطقية، رائدها الدقة المتناهية.

وتنص المادة ٤٠٧ من القانون المدنى على أنه: "يترك لتقدير القاضي استنباط كل قرينة لم يقررها القانون. ولا يجوز الإثبات بهذه القرائن إلا فى الأحوال التي يجوز فيها بالبينة".

ومن القرائن التي تأخذ بها مصلحة الضرائب، وتخضع لرقابة القضاء - لتطبيق قانون الضريبة: دلائل أو مظاهر الثراء البادية على الممول أو المكلف، أو حجم نفقاته الخاصة أو العائلية، التي لا تتناسب مع ما جاء بإقراره الضريبي، أو قرينة نسب الربح للأنشطة التي يزاولها الممول، إذا كانت النسب مستخلصة من اتفاقات الممولين أو من قرارات لجان الطعن أو الأحكام المؤيدة المبنية على تقارير الخبراء.

وهذه القرائن من قبيل القرائن البسيطة، التي تقبل إثبات عكسها، أو عدم صحتها، بكافة طرق الإثبات، فللممول - أو المكلف أن يثبت مثلاً أن مصادر ثرائه ناتجة من مصادر أخرى غير خاضعة لضريبة الإقرار، أو أن نفقاته الخاصة أو العائلية تشارك فيها زوجته أو عائلته الأغنياء، أو نسبة الربح المنخفضة الواردة فى إقراره بأقل من نسب الربح المعتمدة فى الأنشطة المماثلة ترجع لظروف خاصة بمنشأته، التي تعمل بأدوات أو الآت قديمة، أو فى مناطق فقيرة، أو اضطراره إلى بيع منتجاته بنسب ربح منخفضة لأنها خارج الموسمة، أو بسبب الكساد، أو لمروره بضائقة مالية، ....

وقد أقر القضاء المصرى الاعتماد على القرائن كدليل إثبات لمزاولة النشاط، حين قضى بأن<sup>(١)</sup> عدم حصول الطاعن على رخصة لمحله، أو قيد اسمه فى سجل مكتب توزيع الأخشاب، لا ينفيان حصوله على هذا الصنف من تجار الجملة وأن رواج المنشأة ورواج مبيعاتها يدل على أنها راسخة القدم فى مزاولة هذا النشاط.

ويرفض القضاء<sup>(٢)</sup> الاعتماد على نشاط الممول فى السنوات السابقة كقرينة على أرباحه فى هذا العام، بناءً على مبدأ استقلال السنوات الضريبية، الذى يقتضى أن لا يعتد بالأرباح والتكاليف التى تتحقق على مدار سنة معينة عند حساب الأرباح والتكاليف للسنوات السابقة أو التالية عليه.

وذهبت لجان الطعن<sup>(٣)</sup> إلى أنه لا بد من توافر أدلة مادية أو قرائن موضوعية على تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، وهى مزاولة الممول نشاط الدروس الخصوصية لطلبة الابتدائي - إذ أن الاستناد إلى تحريات شرطة سابقة على سنوات النزاع وإلى محضر انتقال تم بعد هذه السنوات ذكر أنه تم سؤال بعض الأهالي والطلبة دون بيان أسمائهم ليس دليلاً على تحقق تلك الواقعة.

كما قرينة حالات المثل التى تستند إليها المصلحة فى إثبات عدم صحة إقرارات الممول، أو عدم حقيقة أرباحه. هذه القرينة التى تعتمد على نسب ربح النشاط، وأتنوع صور هذا النشاط، الذى يماثل نشاط الممول، ليست إلا قرينة بسيطة، لا تدل بذاتها على صحة ما تستنبطه المصلحة منها، إذ أن وصف (المثل) الذى تسبغه المصلحة على حالة الممول أو نشاطه مقارنة بغيره، لا

---

(١) النقض الصادر بتاريخ ٢٧/١٢/١٩٦١، مشار إليه فى د. زكريا بيومى الموسوعة الشاملة للمنازعات الضريبية، ص ٥٩٥.

(٢) أنظر على سبيل المثال: حكم النقض فى الطعن رقم ١١٧٥٨ لسنة ٧٨ ق، جلسة ٨/٢/٢٠١٠.

(٣) قرار اللجنة الأولى - قطاع القاهرة الكبرى والإسكندرية وشمال الصعيد، الطعن رقم ٥ لسنة ٢٠٠٦، جلسة ٢٢/١٠/٢٠٠٧.

وجود لها فى الواقع، بالشكل الذى تعنيه المماثلة من مشابهة للنشاط، إذ أن لكل نشاط، كما لكل ممول، ظروفه الخاصة<sup>(١)</sup>، التى تحفزها لتحقيق ربح أكبر، أو تضطره إلى الرضا بربح أقل أو حتى البيع بالخسارة، تبعاً لظروف عامة كالرواج والكساد فى السوق، أو لظروف خاصة بالمول كالاختكار أو التعثر المالى، مما ينتفى عملاً وجود المثل بمعنى المطابقة، أو حتى المشابهة مع الاختلاف البسيط بينهما.

## المطلب الثانى

### الأدلة الإلكترونية

توفر الوسائط الإلكترونية الحديثة وسائل جديدة للتعامل، وينشأ عن هذا التعامل علاقات قانونية مختلفة، ما بين الأفراد أنفسهم، أو بين الأفراد والدولة ممثلة فى أجهزتها الرسمية، ومن بينها مصلحة الضرائب.

ويمكن الاعتداد بمخرجات هذه الوسائط، كالمحركات الإلكترونية، دليلاً لإثبات المعاملات، أو الوقائع القانونية، التى ترتب آثاراً ضريبية، كإثبات الواقعة المنشئة للضريبة، أو تحديد شخص الخاضع للضريبة، وقيمة الضريبة المستحقة عليه، فضلاً عن تمكين الممولين أو المكلفين وغيرهم من الوفاء بالتزاماتهم الضريبية، كتقديم الإقرارات، والإخطارات، وتصدير وتسلم المراسلات، ودفع الضريبة، أو استرداد ما أدى منها بغير وجه حق. ويتعين للاعتداد بالمحرر الإلكتروني كدليل إثبات، أن تتوفر فيه<sup>(٢)</sup> العناصر المادية التى تسمح بحفظ بيانات التصرف القانونى عليه بأحرف أو رموز لها

(١) د. سالم الشوابكة ود. عبد الرؤوف الكساسبة: وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبى، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الثانى، ٢٠٠٦، ص ٣٢١.  
(٢) د. حسن عبد الباسط جميعى: إثبات التصرفات القانونية التى يتم إبرامها عن طريق الإنترنت، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ١١ و ص ١٢.

دلالة مفهومة لأطراف التعامل، وأن يتمتع هذا المحرر بالقدرة على الحفاظ على المعلومات بشكل مستمر، بحيث يمكن تقديمها إلى القضاء للاطلاع عليها عند نشوب الخلاف حول وجودها أو تحديد المقصود منها، وأن يكون هذا المحرر غير قابل للتغيير أو التبديل إلا بإحداث أثر مادي يدل على التزوير أو التلاعب فيها، وأن يوقع على هذا المحرر من الشخص المخول له بذلك توقيعاً إلكترونياً تتوافر فيه الخصائص الفنية والاشتراطات القانونية التي تجعل لهذا المحرر الحجية القانونية.

وقد حرص المشرع المصري في المواد ١، ١٥، ١٨ من القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بشأن تنظيم التوقيع الإلكتروني وإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات، وفي المادة ٨ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون، على أن تتحقق حجية الإثبات المقررة للكتابة الإلكترونية والمحركات الإلكترونية الرسمية<sup>(١)</sup> أو العرفية لمنشئها، إذا توافرت الضوابط الفنية والتقنية من حيث أن يكون<sup>(٢)</sup> متاحاً فنياً تحديد وقت وتاريخ إنشاء الكتابة الإلكترونية أو المحركات الإلكترونية الرسمية أو العرفية، من خلال نظام حفظ إلكتروني مستقل وغير خاضع لسيطرة منشئ هذه الكتابة أو تلك المحركات، أو لسيطرة المعنى بها. وأن يكون متاحاً فنياً تحديد مصدر إنشاء الكتابة الإلكترونية أو المحركات الإلكترونية الرسمية أو العرفية ودرجة سيطرة منشئها على هذا المصدر وعلى الوسائط المستخدمة في إنشائها.

ويمكن الاستفادة من الأدلة الرقمية كدليل إثبات في الجرائم الضريبية.

---

<sup>(١)</sup> يكتسب المحرر الإلكتروني صفة الرسمية إذا كان صادراً من جهة مرخص لها بذلك من الجهة التي تمنح الترخيص. أنظر: د. محمد سمير: الجرائم الاقتصادية في التشريعين المصري والإماراتي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٤، ص ١٥٤.

<sup>(٢)</sup> أنظر المادة رقم (٨) من قرار وزير الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون التوقيع الإلكتروني وإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤.

وقد استلزم المشرع في جرائم تقنية المعلومات توافر الدليل الرقمي أي معلومات إلكترونية لها قوة أو قيمة ثبوتية مخزنة أو منقولة أو مستخرجة أو مأخوذة من أجهزة الحاسب أو الشبكات المعلوماتية وما في حكمها، ويمكن تجميعها وتحليلها باستخدام أجهزة أو برامج أو تطبيقات تكنولوجية خاصة . كما قرر المشرع<sup>(١)</sup> أن يكون للأدلة المستمدة أو المستخرجة من الأجهزة أو المعدات أو الوسائط الدعامات الإلكترونية، أو النظام المعلوماتي أو من برامج الحاسب، أو من أي وسيلة لتقنية المعلومات ذات قيمة وحجية الأدلة الجنائية المادية في الإثبات الجنائي متى توافرت بها الشروط الفنية الواردة باللائحة التنفيذية للقانون المشار إليه<sup>(٢)</sup>، وبغير توافر هذا الدليل الرقمي فلا يمكن معاقبة المواطن على جريمة خالية من دليل الإدانة<sup>(٣)</sup>.

(١) نص المشرع الضريبي الفرنسي على السماح بقبول الايصالات وفواتير الشراء المدونة والمتبادلة عبر الوسائط الإلكترونية في الإثبات في العلاقة بين مصلحة الضرائب والعملاء من الشركات والتجار، كما يسمح بقبول جميع المحررات المدونة على الوسائط الإلكترونية للإثبات في مواجهة الربط الضريبي، ومنحها ذات الحجية المقررة للمحررات المدونة خطياً على الأوراق. وتعتبر بعض القوانين المحلية في بعض الولايات الأمريكية أن النسخ المستخرجة من بيانات الكمبيوتر تعتبر من أفضل الأدلة المتاحة للإثبات، ولها نفس القيمة القانونية التي تكون للأصل. أنظر: د. حسن عبد الباسط جمعي: إثبات التصرفات القانونية التي يتم إبرامها عن طريق الإنترنت، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ١٠١، وص ١٠٢، ومحمد عبد الحميد عرفة: مدى حجية الأدلة الإلكترونية الرقمية في الإثبات في المواد الجنائية، دراسة تحليلية تطبيقية مقارنة، ص ٤٨٩، وص ٤٩١.

(٢) نصت المادة (٩) من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٦٩٩ لسنة ٢٠٢٠ باللائحة التنفيذية بشأن مكافحة جرائم تقنية المعلومات الصادر بالقانون رقم ١٧٥ لسنة ٢٠١٨ على تحوز الأدلة الرقمية ذات القيمة والحجية للأدلة الجنائية المادية في الإثبات الجنائي إذا توافرت فيها الشروط والضوابط الآتية: ١- أن تتم عملية جمع أو الحصول أو استخراج أو استنباط الأدلة الرقمية محل الواقعة باستخدام التقنيات التي تضمن عدم تغيير أو تحديث أو محو أو تحريف للكتابة أو البيانات والمعلومات، أو أي تغيير أو تحديث أو إتلاف للأجهزة أو المعدات أو البيانات والمعلومات، أو أنظمة المعلومات أو البرامج أو الدعامات الإلكترونية وغيرها. ومنها على الأخص تقنية *Write Blocker*، *Digital Images Hash*، وغيرها من التقنيات المماثلة. ٢- أن تكون الأدلة الرقمية ذات صلة بالواقعة وفي إطار الموضوع المطلوب إثبه أو نفيه، وفقاً لنطاق قرار جهة التحقيق أو المحكمة المختصة. ٣- أن يتم جمع الدليل الرقمي واستخراجه وحفظه وتحريزه بمعرفة مأموري الضبط

وقضت المحكمة الإدارية العليا بأن<sup>(٢)</sup> الأوراق المستخرجة من الوسائل الحديثة في الكتابة " الكمبيوتر والفاكس " ليست إلا صورة مأخوذة من صورة أصلية ويعتد بها على سبيل الاستئناس تبعاً للظروف، عدم تقديم أصول الأوراق لإعدامها لا يجعل القرار منتزعا من غير أصول مادام من الممكن التوصل إلى الحقيقة بطرق الإثبات الأخرى وتقديم العناصر التكميلية التي تعين في مجموعها مع سائر القرائن والشواهد والدلائل على تكوين عقيدة المحكمة وقناعتها بشأن القرار المطعون فيه - بيانات الحاسب الآلي المؤمنة فنيا ضد العبث والإتلاف والسرقة والمدرجة على أيدي فنيين مختصين واطمأنت لها المحكمة يتعين التسليم بها بافتراض الصحة في القرار الإداري مالم يثبت العكس.

ويذهب الفقه<sup>(٣)</sup> إلى صلاحية الدليل المستمد من أفعال أو أقوال مسجلة على الهاتف المحمول أو حاسوب الجيب (الآيباد IPAD)، وكذلك ما يتضمنه البريد

---

القضائي المخول لهم التعامل في هذه النوعية من الأدلة ، أو الخبراء أو المتخصصين المنتدبين من جهات التحقيق أو المحاكمة ، على أن يبين في محاضر الضبط ، أو التقارير الفنية على نوع ومواصفات البرامج والأدوات والأجهزة والمعدات التي تم استخدامها ، مع توثيق كود وخوارزم Hash الناتج عن استخراج نسخ مماثلة ومطابقة للأصل من الدليل الرقمي بمحضر الضبط أو تقرير الفحص الفني ، مع ضمان استمرار الحفاظ على الأصل دون عبث به. ٤- في حالة تعذر فحص نسخة الدليل الرقمي وعدم إمكانية التحفظ على الأجهزة محل الفحص لأي سبب يتم فحص الأصل ويثبت ذلك كله في محضر الضبط أو تقرير الفحص والتحليل. ٥- أن يتم توثيق الأدلة الرقمية بمحضر إجراءات من قبل المختص قبل عمليات الفحص والتحليل له وكذا توثيق مكان ضبطه ومكان حفظه ومكان التعامل معه ومواصفاته.

(١) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٣١٨١ لسنة ٤٦٥ ق، عليا، جلسة ٢٠٢١/٦/١٩.

(٢) الطعن رقم ١٥٦٤ لسنة ٤٣ ق، عليا، جلسة ٢٠٠٤/٢/١٨.

(٣) د. محمد الأمين البشري: الأدلة الجنائية الرقمية، مفهومها ودورها في الإثبات، المجلة العربية للدراسات الأمنية والتدريب، المجلد رقم ١٧، العدد رقم ٣٣، أبريل ٢٠٠٢، ص ٣٠٣.

الإلكتروني من معلومات، لما تشتمل عليه من وسائل أمان<sup>(١)</sup>، تمكن شخص صاحبها من السيطرة عليها، وعدم تلاعب الغير فيها.

ولا يجوز لمأمور الضبط القضائي الإطلاع على صورة أو مستند أو قراءة بريد إلكتروني عن طريق استخدام أجهزة اختلاس السمع أو التتصت الإلكترونية بدون إذن من النيابة العامة، بخلاف الحال الذي يمكن له ذلك عند فحص أجهزة الكمبيوتر للممول أو المكلف، في حضوره، أو في غيبته، أثناء قيامه بالمعاينة أو الفحص.

ولمأمور الضبط القضائي أن يطلب الإفصاح عن كلمة السر الخاصة بصاحب أو حائز جهاز الكمبيوتر أو التليفون المحمول، وغيرهما من الأجهزة الرقمية<sup>(٢)</sup>، قياساً على حق مأمور الضبط طلب مفتاح الخزنة من المتهم للاطلاع على ما تحتويه، وليس للممول الامتناع عن الإفصاح، وإذا ادعى نسيان كلمة السر، أو أدلى بكلمة خاطئة، جاز لمأمور الضرائب الاستعانة بالفنيين المختصين أو بمزود خدمة الإنترنت لفتح الجهاز والاطلاع على ما يحتويه من معلومات.

ويجوز لمأمور الضبط القضائي التحفظ على جهاز الكمبيوتر المخزن به معلومات ضريبية، ويمتنع على صاحب جهاز الكمبيوتر العمل على محو البيانات أو تعديلها بقصد إتلاف أدلة الإثبات، ويعتبر امتناع الشخص عن

---

(١) تشكك المحاكم الأمريكية في مصداقية الرسائل الإلكترونية التي يتم إنشاؤها بواسطة طرف ثالث تحت ستار المرسل المحدد، واعتبرت أن الاتصال من بريد إلكتروني ما أو من مواقع شبكات التواصل الاجتماعي التي تحمل اسماً مزعوماً لا يكفي وحده للدليل على المصداقية. راجع: *Commonwealth v. Purdy*, 459 Mass. 442, 450, 451 (2011), 945 NE2d 372 (2011), <https://www.leagle.com/decision/inctco20110809065>

مثبت في د. ميادة مصطفى محمد المحروقي، المرجع السابق، ص ٨٠.

(٢) تشمل الوسائط الإلكترونية أجهزة الكمبيوتر وشبكات الاتصال والهاتف المحمول والكاميرا الرقمية والساعات الذكية، وغيرها.

تسليم الجهاز الخاص به قرينة على تضمنيه بيانات لغير صالحه. بخلاف الهاتف المحمول للممول أو لغيره، فلا يجوز الاطلاع على ما يحتويه من بيانات أو معلومات إلا بإذن قضائي، أو بعد موافقة صريحة من صاحبه<sup>(١)</sup>، لما يتميز به الهاتف المحمول من خصوصية، لاشتماله على متعلقات شخصية بصاحبه، أو أفراد أسرته، كالصور والرسائل وغيرها.

ويذهب جانب من الفقه<sup>(٢)</sup> إلى أن الرسائل النصية (SMS) المرسلة عبر وسائل التواصل الاجتماعي يمكن الاحتجاج بها، كمبدأ ثبوت بالكتابة، إذا وجدت هذه الرسالة النصية، وكانت صادرة من هاتف الشخص إلى من يحتج عليه بها؛ مدعياً كان أم مدعياً عليه، ولكنها لا تصلح بذاتها أن تكون دليلاً كتابياً كاملاً، شريطة أن تجعل الرسالة التصرف المدعى به قريب الاحتمال، ويجب أن يدعم هذا المحرر عناصر خارجة عن الرسالة النصية، مثل شهادة الشهود والدلائل والقرائن.

كما قضى في الولايات المتحدة بحق مأموري الضبط القضائي أن يتابع تواصل مستخدم الإنترنت على الشبكة، وأن يحصل على معلومات تخص اسمه وعنوانه والمواقع التي يدخل إليها وبيانات حسابه على الشبكة، ومن حقه كذلك أن يتابع مراسلاته عن طريق بريده الإلكتروني التي يرسلها أو يستقبلها<sup>(٣)</sup>.

---

(١) د. محمد زيد الهاجري: حدود البحث عن أدلة الجريمة في محتويات الهاتف النقال، دراسة مقارنة، مجلة روح القوانين، التي تصدرها كلية الحقوق، جامعة طنطا، العدد ٨٩، يناير ٢٠٢٠، ص ٣٧٠-٣٧٤.

(٢) د. طارق جمعة السيد راشد: مدى حجية رسائل التواصل الاجتماعي النصية (SMS) في الإثبات، دراسة تحليلية مقارنة، العدد الثاني، الجزء الأول، السنة ٥٨، يوليو ٢٠١٦، ص ٣٨٢ و٣٨٣.

(٣) د. ميادة مصطفى محمد المحروقي: ذاتية الضوابط الإجرائية للأدلة الجنائية الرقمية في الأنظمة القانونية ذات الأصل اللاتيني والأنجلو أمريكي، ٢٠١٩، ص ٢٥.

ولا يقبل الطعن على الرسالة المستخرجة من البريد الإلكتروني بأنها صورة لا أصل لها، يجوز لصاحب المصلحة أن يجدها وفقاً للقواعد العامة التي تجعل للصورة حجية عند مطابقتها للأصل، نظراً للطبيعة الخاصة للرسائل التي تستخرج من البريد الإلكتروني *electronic mail (e-mail)*، فهو وسيلة لتبادل الرسائل الإلكترونية بين الأشخاص الذين يستخدمون الأجهزة الإلكترونية من أجهزة كمبيوتر أو هواتف محمولة أو غيرها، تتميز بوصول الرسائل إلى المرسل إليهم في وقت معاصر لإرسالها من مؤسلها أو بعد برهة وجيزة، عن طريق شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) أيًا كانت وسيلة طباعة مستخرج منها في مكان تلقى الرسالة، وسواء اشتملت - أو لم تشتمل - هذه الرسائل على مستندات أو ملفات مرفقة *attachments* .

ولقد أجازت القوانين الوطنية والاتفاقيات الدولية للقاضي استخلاص واقعتي الإيجاب والقبول - في حالة التعاقد الإلكتروني - من تلك الرسائل الإلكترونية دون حاجة لأن تكون مفرغة كتابياً في ورقة موقعة من طرفيها، ذلك أن هذه الرسائل يتم تبادلها عن طريق شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، ولذلك فإن أصول تلك الرسائل - مفهومة على أنها بيانات المستند أو المحرر الإلكتروني - تظل محفوظة لدى أطرافها - مهما تعددوا - المرسل والمرسل إليهم داخل الجهاز الإلكتروني لكل منهم، فضلاً عن وجودها بمخزنها الرئيسي داخل شبكة الإنترنت في خادمات الحواسيب *Servers* للشركات مزودة خدمة البريد الإلكتروني للجمهور .

وفى كل الأحوال، فإنه في حالة جحد الصور الضوئية، فلا يملك مؤسل رسالة البريد الإلكتروني أن يقدم أصل المستند أو المحرر الإلكتروني، ذلك أن<sup>(١)</sup> كل

---

(١) الطعن بالنقض رقم ١٧٦٨٩ لسنة ٨٩ ق، جلسة ٢٠٢٠/٣/١٠ .

مستخرجات الأجهزة الإلكترونية، لا تعدو أن تكون نسخاً ورقية مطبوعة خالية من توقيع طرفيها.

ومن ثم فإنّ المشرع وحرصاً منه على عدم إهدار حقوق المتعاملين من خلال تلك الوسائل الإلكترونية الحديثة حال عدم امتلاكهم لإثباتات مادية على تلك المعاملات، تستهدف التيقن من جهة إنشاء أو إرسال المستندات والمحررات الإلكترونية وجهة أو جهات استلامها وعدم التدخل البشري والتلاعب بها للإيهام بصحتها، وهو ما قد يستلزم في بعض الحالات الاستعانة بالخبرات الفنية المتخصصة في هذا المجال.

فإذا ما توافرت هذه الشروط والضوابط فإنّ الرسائل المتبادلة بطريق البريد الإلكتروني، تكتسب حجية في الإثبات تتساوى مع تلك المفرغة ورقياً والمذيلة بتوقيع كتابي، فلا يحول دون قبول الرسالة الإلكترونية كدليل إثبات مجرد أنها جاءت في شكل إلكتروني، ولهذا فإنها تكون عصية على مجرد جحد الخصم لمستخرجاتها وتمسكه بتقديم أصلها؛ إذ إن ذلك المستخرج ما هو إلا تفرغ لما احتواه البريد الإلكتروني، أو الوسيلة الإلكترونية محل التعامل، ولا يبقى أمام من ينكرها من سبيل إلا طريق وحيد هو المبادرة إلى الادعاء بالتزوير وفق الإجراءات المقررة قانوناً تمهيداً للاستعانة بالخبرة الفنية في هذا الخصوص.

كما يجوز الاطلاع على ما لدى مزود خدمة الإنترنت *IPS* من معلومات تفيد في التعرف على الأدلة الإلكترونية التي تساعد في التعرف على حقيقة الممول أو المكلّف، بناء على نص في القانون، أو بإذن من صاحب هذه المعلومات، أو بطلب صريح من المحكمة.

ولمصلحة الضرائب الاحتجاج بالأخبار والتعليقات المنشورة على صفحات التواصل الاجتماعي ( الفيس بوك والانستجرام وغيرهما) من خلال الصفحة

الشخصية على الموقع، طالما كانت إعدادات هذه الصفحة تسمح بنشرها على العامة، مما يتيح لأي شخص دخولها<sup>(١)</sup>،

أما إذا كانت الصفحة خاصة بصاحبها، ولا تسمح بدخولها لأحد غيره، أو لمجموعة خاصة أولعدد محدود من المشتركين معه، فإن طابع السرية التي تتسم به المعلومات التي تتضمنها هذه الصفحة لا تجيز لمأمور الضرائب الاطلاع عليها، باعتباره من الغير، ولا أن يحتج بما تضمنته من معلومات، إلا بعد أن يحصل على إذن بذلك من النيابة العامة، وإلا كان الدليل المستند إليها غير مشروع.

### حجية التوقيع الإلكتروني

تنص المادة ١٤ من القانون المصرى رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ على أنه: "للتوقيع الإلكتروني فى نطاق المعاملات المدنية والتجارية والإدارية، ذات الحجية المقررة للتوقيعات فى أحكام قانون الإثبات فى المواد المدنية والتجارية، إذا روعى فى إنشائه وإتمامه الشروط المنصوص عليها فى هذا القانون والضوابط الفنية والتقنية التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون".

وبذلك يكون المشرع المصرى قد أضفى الحجية القانونية المقررة للتوقيعات فى أحكام قانون الإثبات فى المعاملات المدنية والتجارية على التوقيع الإلكتروني.

وقد توسع فى نطاق هذه المعاملات التى تتصرف إليها هذه الحجية، ولكن علق سريان هذه الحجية على أن يراعى فى إنشاء التوقيع الإلكتروني وإتمامه

---

(١) أخذ بهذا المبدأ القضاء الفرنسى ، أنظر على سبيل المثال: قضية *cons. Proud h. Boulogne-Billancourt 19* وقضية *referee 13 Avril 2010 N 10/53340*، مشار إليهما فى : د. على السيد حسين : أضواء على حجية الرسائل فى الإثبات فى مواقع التواصل الاجتماعى، مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا، الجزء الثالث، العدد الثانى والثلاثون، يونيو ٢٠١٧، ص ٩٨٠ و٩٨١.

الشروط المنصوص عليها في هذا القانون والضوابط الفنية والتقنية التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ومنها<sup>(١)</sup> أن يكون التوقيع مرتبطاً بالشخص الموقع وحده دون غيره، وأن يكون هذا الشخص وحده المسيطر على الوسيط الإلكتروني عبر حيازته لإدارة حفظ المفتاح الشفوي الخاص به، متضمناً البطاقة الذكية وكودها السري المقترن بها ، وأن يرتبط التوقيع الإلكتروني بشهادة تصديق معتمدة وسارية المفعول صادرة عن جهة تصديق الكتروني معتمدة أو مرخصة.

---

(١) المادة (٩) من من قرار وزير الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون التوقيع الإلكتروني وإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤.

## الفصل الثانى

### الإخطار بالربط

#### تمهيد وتقسيم

بعد انتهاء الإدارة من فحص الممولين أو المكلفين تعد تقريراً بشأنه يتضمن وجهة نظرها فى مدى سلامة الإقرارات المقدمة منه، وصحة التزامه بالقانون، واعتبار الربط الذاتى المقدم منه نهائياً، أو بيان الملاحظات التى اكتشفتها الإدارة، ورأت من وجهة نظرها عدم صحة الإقرار، أو كان المكلف لم يقدم الإقرار أصلاً فلجأت إلى تقدير الضريبة المستحقة عليه ابتداءً.

ويحق للممول أو المكلف أن يخطر بوجهة نظر الإدارة فى عدم صحة إقراره، أو بأسس تقديرها للضريبة، ويتم ذلك، فى أغلب التشريعات الضريبية بإخطار يرسل إلى المكلف أو ممثله القانونى، لدعوته إلى سماع وجهة نظره أمام لجنة إدارية تابعة للإدارة الضريبية نفسها، أو لجهة أعلى تتبع وزارة المالية، وتتاح أمام هذه اللجنة الفرصة للطرفين -المكلف والإدارة الضريبية - الاتفاق على تقدير مرض للضريبة وينتهى النزاع. فإذا لم يتم الاتفاق بينهما عرض النزاع أمام الجهات القضائية المختصة.

ولقد وضع قانون الإجراءات الضريبية الموحد نظاماً للإخطار بالربط، استهله بالنص على وسيلة إعلان أو إخطار الممول أو المكلف بربط الضريبة، ثم تناول ضوابط هذا الإعلان، وكيفيته. ونبين ذلك فى المباحث الثلاثة الآتية:

## المبحث الأول نماذج الإخطار أو الإعلان

### النص القانوني

مادة (٤٣): تُخطر المصلحة الممول أو المكلف بتعديل أو تقدير الضريبة على النموذج المعد لهذا الغرض بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً ، أو تسليمه النموذج بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله".

يجب أن يعلم الممول بالتقدير والأسس التي اعتمد عليها عن طريق إخطاره بذلك وفق الإجراءات التي رسمها القانون لربط الضريبة، بما يفتح للممول حق الاعتراض أو الطعن علي هذا التقدير قبل أن تصبح الضريبة واجبة الأداء بمقتضاه.

وقد استقر قضاء النقض<sup>(١)</sup> علي أن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة هي من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام، فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها، وهي إجراءات ومواعيد حتمية الزم المشرع مصلحة الضرائب بالتزامها وقدر وجها من المصلحة في اتباعها ورتب البطلان علي مخالفتها.

---

(١) أنظر علي سبيل المثال الطعون أرقام ٢٢٦ لسنة ٣ ق في ١٩/١/١٩٧٢ و ٣٩٨ لسنة ٢١ ق في ١٧/١/١٩٦٨ و ٢١٤ لسنة ٤٤ ق في ٢٢/٢/١٩٧٨ و ٣٠٧ لسنة ٢٢ ق في ٧/١/١٩٧٩ و ٤٩٧ لسنة ٤٩ ق في ١٧/١٢/١٩٨٤، قضاء النقض الضريبي، ص ٢٢٤، وانظر أيضا الطعن رقم ٢٦٢٢ لسنة ٥٧ ق في ١٩/١/١٩٩٤، مثبت في: الموسوعة الضريبية في ضوء المبادئ التي قررتها محكمة النقض، إعداد المستشار ممدوح عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص ٣٦١

ويقع الالتزام بهذا الإخطار على مصلحة الضرائب، وتمثلها في ذلك مأمورية الضرائب المختصة<sup>(١)</sup>، وذلك على النموذج المحدد لكل ضريبة، وهي النماذج أرقام (٩ ضريبة دخل) و(١٩ ضريبة دمغة) و(٤ ضريبة قيمة مضافة، و ١٥ ضريبة مضافة).

وإذا كان الإخطار عن إيرادات لم يسبق محاسبة الممول أو المكلف عنها، فيكون على النموذج المناسب للضريبة الخاصة به (١٩ مكرراً دخل، و ١٩ مكرراً دمغة، و ١/١٤ قيمة مضافة، و ١/١٥ قيمة مضافة).

وأثير التساؤل عن مدى جواز التساؤل بنموذج ١٩ مكرراً أكثر من من مرة حالة ثبوت وجود إيرادات أخرى للممول بعد إخطاره بنموذج ١٩ مكرر سبق عن نفس الفترة الضريبية؟.

فأجابت مصلحة الضرائب بأن<sup>(٢)</sup> العبرة بالإخطار بنموذج ١٩ مكرراً هو ثبوت وجود إيرادات غير مدرجة بالإقرار الضريبي، لم يسبق إخطار الممول بها، دون النظر إلى سابقة الإخطار بنموذج ١٩ مكرراً، وذلك كون النص على الإخطار بهذا النموذج جاء عاماً مطلقاً دون قيد التكرار أو الإخطار بنموذج ١٩ مكرراً.

ويخطر الممول أو المكلف بهذا الربط بموجب كتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول، أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً.

---

(١) حاول أحد الممولين الدفع ببطان إجراءات الربط التي قامت بها مأمورية الضرائب التي سبق أن قدم إقراره الضريبي أمامها ، على مقولة أن هذه المأمورية غير مختصة مكانياً بربط الضريبة عليه ، إلا أن محكمة النقض رفضت هذا الدفع بحسبان أن المشرع لم يقرر جزاء البطان لتجاوز المأمورية اختصاصها ، كما أن الممول أخفق في بيان وجه المصلحة التي تعود عليه من هذا الدفع . أنظر قضاء محكمة النقض في الطعن رقم ٣٦٨ لسنة ٦٧ ق جلسة ٢٠٠٦/٥/٣٢ .

(٢) كتاب الإدارة العامة للبحوث والدراسات الاقتصادية، رقم ٣٩١، بتاريخ ٢٦/٧/٢٠٢٠.

وعلى المصلحة أن تتحرى الدقة فى استكمال بيانات هذا النموذج حتى لا يقع فى حومة البطلان ، باعتبار أن الإخطار من الإجراءات التى تعتبر من النظام العام .

وكانت محكمة النقض<sup>(١)</sup> قد قضت ببطلان نموذج ١٩ ضرائب الذى لا يشتمل على بيانات عناصر ربط الضريبة ومن أهمها قدر الضريبة المستحقة وميعاد الطعن على هذا التقدير، ولا يغني عن وجوب إثبات هذه البيانات فى النموذج ١٩ ضرائب مجرد الإحالة بشأنها إلى النموذج ١٨ ضرائب، وذلك حتى يستطيع الممول تدبير موقفه من الطعن على التقدير الذى تضمنه النموذج ١٩ ضرائب أو العزوف عنه إن كان مناسباً، وذلك حتى يستطيع الممول تدبير موقفه من الطعن على التقدير الذى تضمنه النموذج ١٩ ضرائب أو العزوف عنه إن كان مناسباً .

ولكن هذا البطلان<sup>(٢)</sup> ليس من شأنه أن يؤثر على كونه إجراء قاطعاً للتقدم متى اشتمل على ربط الضريبة لانطوائه على عمل إجرائي مركب<sup>(٣)</sup> .

---

(١) أنظر على سبيل المثال الطعون أرقام: ١٠٧١ لسنة ٦٠ ق فى ٢٨/١٠/١٩٩١، ٢١٨ لسنة ٦٢ ق فى ٥/٤/١٩٩٣، ٢٩١٧ لسنة ٥٧ ق فى ١٩/٩/١٩٩٤، ٣٢٢٧ لسنة ٦٢ ق فى ١٠/١/١٩٩٤، ٣٢٦٠ لسنة ٦٣ ق فى ٧/١/١٩٩٤، ٢٦٣٢ لسنة ٥٧ ق فى ١٩/٩/١٩٩٤، راجع

الموسوعة الضريبية فى ضوء المبادئ التى قررتها محكمة النقض، ص ٤٦٧

(٢) حكم النقض فى الطعن رقم ٥٨٦ لسنة ٦٧ ق بجلسة ٢٧/٣/٢٠٠٧، وأيضاً: الطعن رقم ٧٨٩ لسنة ٦٧ ق بجلسة ٢٧/٣/٢٠٠٨، والطعن رقم ٩٩٨٤ لسنة ٦٥ ق بجلسة ٩/٦/٢٠٠٨، والطعن رقم ٨٦٤ لسنة ٦٧ ق بجلسة ٢٧/١/٢٠٠٥، والطعن رقم ١٠٦٥ لسنة ٦٧ ق بجلسة ٢٧/١/٢٠٠٥، والطعن رقم ٨٩٤ لسنة ٦٧ ق بجلسة ٢٧/١/٢٠٠٥، والطعن رقم ١٣٤٣ لسنة ٦٨ ق بجلسة ١١/٤/٢٠٠٦، و الطعن رقم ٨١٠ لسنة ٦٧ ق بجلسة ٢٧/١/٢٠٠٥ .

(٣) ذهبت لجنة الطعن - اللجنة الثامنة قطاع ثان وسط الدلتا فى الطعن رقم ٣٥٥ لسنة ٢٠٠٨ بجلسة ١٩/١/٢٠٠٩ - إلى أنه إذا قامت المأمورية بإخطار الطاعن بنموذج ١٩ ض . موحدة دون أن يكون متضمناً أسس وعناصر التقدير ، فإن لها أن تتدارك هذا الخطأ بأن تعيد إخطاره بذات النموذج على الوجه الصحيح متضمناً أسس وعناصر التقدير ، وذلك طبقاً لما جرى عليه قضاء محكمة

## المبحث الثانى وسائل الإعلان الضريبي

اعتمد المشرع الضريبي، سواء فى القوانين الضريبية، أو فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد، طريق الإعلان عن طريق البريد بديلاً عن الإعلان على يد المحضر الذى يؤخذ به وفقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، وذلك لما يتمتع به الإعلان البريدي من مزايا السرعة، التى تمكن من تحديد المركز الضريبي للممول أو المكلف، وتحصيل الضريبة، فى وقت قصير مقارنة بالوقت الذى تستغرقه الإعلانات التى تتم بطريق المحضرين وفقاً للإجراءات المقررة فى قانون المرافعات.

ومع ذلك يذهب بعض الفقه<sup>(١)</sup> إلى أن الإعلان عن طريق البريد لا يخلو من عيوب، فقد يكون وسيلة غير مسعفة خاصة فى الأيام السابقة على تقادم دين الضريبة حين لا يتمكن عامل البريد من إيصال الخطاب الصادر عن مصلحة الضرائب إلى الممول أو المكلف قبل انقضاء دين الضريبة بالتقادم، كما أن عامل البريد موظف عام، وتتحمل الدولة مسئولية أخطائه، مما يوجب تعويض الممول أو المكلف عن أى ضرر أصابه بسبب أخطاء عامل البريد. ونرى أن هذه العيوب لا ينفرد بها الإعلان البريدي، فهى يمكن أن تقال أيضاً على الإعلان عن طريق المحضرين، ويظل للإعلان البريدي ميزته التى ينفرد بها عن إعلان المحضرين، وهى السرعة والبساطة والاقتصاد فى نفقاته.

---

النقض من أن للمأمورية الحق فى تصحيح الخطأ القانونى الذى وقعت فيه طالما أن حقها فى اقتضاء الضريبة لم يسقط بالتقادم.

(١) أنظر: محمد محمد عمران: البريد أداة الإعلان الضريبي، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، المجلد رقم ١٣، العدد رقم ٥١، ٢٠٠٣، ص ٧٣ وص ٧٤.

واعتمد قانون الإجراءات الضريبية الوسائل الإلكترونية الحديثة للإعلانات الضريبية، ولم يشأ أن يحددها، لما يتواتر من ابتداع لوسائل غير معروفة، أو تحديث الوسائل القائمة، واكتفى بأن تكون الوسيلة مما يعترف لها المشرع بالحجية القانونية.

ويمكن تسليم الممول أو المكلف أو من يمثله نموذج الربط بالطريق المباشر، وذلك بانتقال مأمور الضرائب إلى مقر عمل الممول أو المكلف، أو عند حضور الممول أو المكلف إلى مقر مأمورية الضرائب<sup>(١)</sup>. وفي كلتا هاتين الحالتين يلزم إثبات تسليم الممول أو المكلف أن يتم بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله.

### **النص القانوني**

مادة (٥٤): "يكون للإعلان المرسل بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات قانوناً، أو استلام الإعلان بموجب محضر موقع عليه من الممول أو المكلف أو من يمثله قانوناً، ذات الأثر المترتب على الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية، بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز .

ويكون الإعلان صحيحاً سواء تسلمه الممول أو المكلف من مأمورية الضرائب المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحله المختار". وفي حالة غلق المنشأة أو غياب الممول أو المكلف وتعذر إعلانه بإحدى الطرق المشار إليها، وكذلك في حالة رفض الممول أو

---

(١) قررت بعض لجان الطعن عدم اختصاص إدارة مكافحة التهريب الضريبي بفحص وتقدير الضريبة وقررت إعادة أوراق الملف للمأمورية المختصة طبقاً للاختصاص المقرر للمأمورية بالقانون ولائحته التنفيذية، ومن ذلك قرار لجنة طعن المنصورة الدائرة التاسعة في الطعن رقم ١٦١ لسنة ١٩٩٣ جلسة ١٧/٧/١٩٩٣ وقد طعن على هذا القرار أمام المحكمة الابتدائية بالدعوى رقم ١١٠ لسنة ١٩٩٣ وقضت بإلغاء قرار اللجنة، ثم استأنف الممول هذا الحكم أمام محكمة استئناف المنصورة بالدعوى رقم ٣٠ لسنة ٤٧ ق فقضت بجلسة ١٩٩٦/١٢/٤ بإلغاء الحكم المستأنف وتأييد قرار لجنة الطعن المذكور.

المكلف تسلم الإعلان ، يثبت ذلك بموجب محضر يحرره الأمور المختصة 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 تفيد فيه المحاضر المشار إليها أولاً بأول .

وإذا ارتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول أو المكلف يتم إعلانه في مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة .

ويعتبر النشر على الوجه السابق والإعلان في مواجهة النيابة العامة إجراء قاطعاً للتقدم" .

تقابل هذه المادة نص المادة (١١٦) الملغاة من قانون ضريبة الدخل، والمادة (٥٥) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة، والفقرة الثالثة الملغاة من المادة (١٠) من قانون ضريبة الدمغة.

ولقد اعتبرت المادة ٥٤ من قانون الإجراءات الضريبية أن للإعلان المرسل من مصلحة الضرائب بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، أو بأى وسيلة الكترونية لها الحجية فى الإثبات قانوناً ، ذات الأثر المترتب على الإعلان الذى يتم بالطرق القانونية ، بما فى ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز<sup>(١)</sup> . وإذ لم يبين قانون الإجراءات الضريبية الموحد المقصود

---

(١) ذهب رأى - نؤيده- أن لفظ الحجز الوارد بعجز المادة ورد عاماً وغير محدد بنوع من أنواع الحجز . أنظر: د. على لطفى رجب بركات: المفهوم الإجرائى لمبدأ المشروعية الضريبية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية الصادرة عن كلية الحقوق، جامعة المنوفية، ٢٠٢٠، ص ٣٩ .

بالإعلان، فإنه يمكن أن ينصرف إلى معناه العام في قانون المرافعات المدنية والتجارية<sup>(١)</sup>، ليشمل التنبيه والإخبار والتبليغ والإخطار والإنذار والإعذار.

### الإعلان عن طريق البريد

لم يشأ المشرع أن يقيد مصلحة الضرائب بإجراءات الإعلان التي فرضها قانون المرافعات، وجعل المشرع للإعلان المرسل بخطاب موصى عليه مع علم الوصول عن طريق البريد قوة الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية، واعتبره صحيحاً ولو رفض الممول استلامه<sup>(٢)</sup>.

ويعتبر إيصال علم الوصول ورقة رسمية دالة على الاستلام، لا يكفي لدحض حجبتها إنكار التوقيع عليها، بل يتعين سلوك طريق الطعن بالتزوير<sup>(٣)</sup>. ولا يعتد بالإعلان الذي يسلم إلى غير الممول<sup>(٤)</sup> دون أن يثبت عامل البريد صفته، حتى ولو جاءت تحريات المباحث بعد ذلك دالة على أن موقع علم الوصول تابع للممول، لأنه<sup>(٥)</sup> لا يجوز تكملة النقص الموجود بورقة الإعلان بدليل غير مستمد من الورقة ذاتها.

(١) أنظر: المذكرة الإيضاحية لقانون المرافعات رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨.

(٢) يذهب بعض الفقه إلى الإعلان بالبريد ليس إلزامياً، ويجوز للمصلحة اتباع الطريق المعتاد للإعلان، وفقاً لحكم المادة (٦) من قانون المرافعات المدنية والتجارية.

(٣) الطعن رقم ٤٣٢ لسنة ٤٥ ق، جلسة ١٩٧٧/١٢/٢٠.

(٤) وجهت مصلحة الضرائب موظفيها - بالكتابين الدوريين رقمي ٢ و ٦ لسنة ٢٠١٧ - إلى فتح باب الطعن في الحالات التي تم الربط عليها، ولم يكن علم الوصول مستوفياً لأى من البيانات الأساسية (خاصة توقيع المستلم باسمه ثلاثياً وليس فرمة فقط، وصفة المستلم ورقم بطاقة الرقم القومى وتاريخ الاستلام.. إلخ). ولم تميز في هذه الحالة بين كون المستلم هو الممول نفسه أو غير الممول، على خلاف ما قضت به محكمة النقض. كما تجيز فتح باب الطعن في حالة عدم وجود علم الوصول لدى المأمورية من واقع السجلات والدفاتر والحاسب الآلى، فضلاً عن التقرير بالتزام المأمورية بفتح باب الطعن في حالة قيام الممول بالطعن على محضر الحجز خلال ستين يوماً من تاريخ علمه بتوقيع الحجز عليه، والا أصبح الربط نهائياً، دون النظر لتاريخ الربط لعدم الطعن.

(٥) الطعن بالنقض رقم ١٦٣ لسنة ٤٣ ق، جلسة ١٩٨١/١/٢٦.

## التسليم المباشر للإعلان

يكون الإعلان صحيحاً سواء تسلّم الممول الإعلان من الأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلّمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار<sup>(١)</sup>، وهو المكان الذى يحدده الممول كمكتب المحامى أو المحاسب. وأن قيام الممول باستلام الإعلانات الضريبية فى مقر الأمورية وتوقيعه عليها بالاستلام يقوم مقام الإعلان بالبريد ويغنى عن إجرائه، لأن باستلامه الإعلان شخصياً توفرت الحكمة من الإعلان البريدى المسجل وهو التيقن<sup>(٢)</sup> من وصول الإعلان إليه شخصياً حتى يتخذ ما يراه بشأن الإعلان قبولاً أو طعناً على ما جاء به.

ويراعى<sup>(٣)</sup> فى ذلك أن يوقع الممول على صورة الإعلان المسلم إليه بخط واضح، بما يفيد الاستلام، وتاريخ التسلم، ويثبت رقم بطاقته الشخصية (بطاقة الرقم القومى) أو جواز سفره، إلى جانب التوقيع.

ويوقع الموظف الذى قام بتسليم الإعلان إلى الممول بجانب توقيع الممول، مع إيضاح ما يفيد أن التسليم قد تم بمعرفته، وأن التوقيع قد تم أمامه. ولقد قضى بأنه<sup>(٤)</sup> ولئن كان المشرع قد جعل الإعلان المرسل من الأمورية إلى الممول بإخطاره بربط الضريبة بخطاب موسى عليه بعلم الوصول فى قوة الإعلان الذى يتم بالطرق القانونية ولم يشأ أن يقيد الأمورية بإجراءات الإعلان

---

(١) نصت المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية : يقصد بمحل الإقامة المختار للممول، فى تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (١١٦) من القانون، المكان الذى يحدده الممول لإخطاره بالنماذج الضريبية كمكتب المحامى أو المحاسب.

(٢) حكم النقض فى الطعن رقم ٩٨٥٢ لسنة ٦٥ ق جلسة ٢٧/٣/٢٠٠٣.

(٣) تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية العامة للمادة ١٤٩ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

(٤) الطعن بالنقض رقم ٩٨٥٢ لسنة ٦٥ ق، جلسة ٢٧/٣/٢٠٠٣.

التي فرضها قانون المرافعات، فإن مراد الشارع من اتباع هذه الإجراءات هو التيقن من وصول الإعلان بالنماذج إلى الممول فإن قيام الأخير باستلام النماذج بمقر المأمورية وتوقيعه عليها بالاستلام يقوم مقام الإعلان الذي يفتح به ميعاد الطعن ويغنى عن إجرائه.

ولا يجدى تمسك الممول بعدم تسلمه الإخطار، وعدم تقديم مصلحة الضرائب إعلانات الوصول الدالة على هذا التسليم، إذ أن ذلك ليس من شأنه أن يؤدي إلى بطلان الربط، وإنما يقتصر أثره على مجرد فتح باب الطعن للممول أمام لجنة الطعن<sup>(١)</sup>.

وإذا رفض الممول أو المكلف أو أحد تابعيه استلام الإعلان باليد، وجب على مصلحة الضرائب أن تقوم بتسليمه بالطرق التي نص عليها القانون، وهي أن تخطر الممول أو المكلف بهذا الإعلان بالبريد المسجل بعلم الوصول، وليس لها أن تتجاوز هذا الإجراء، وتقوم بإعلانه عن طريق النشر بلوحة الإعلانات بالمأمورية، أو عن طريق النيابة العامة، والا اعتبرت هذه الإجراءات باطلة، ولا ترتب أثرها في قطع التقادم<sup>(٢)</sup>.

### **الإعلان في لوحة المأمورية والموقع الإلكتروني للمصلحة**

إذا ارتد الإعلان المرسل من المصلحة بخطاب موصى عليه مع علم الوصول، مؤشراً عليه من عامل البريد بكلمة (مغلق) أو (مسافر)، بسبب غلق المنشأة أو غياب صاحبها، يثبت ذلك بوجب محضر يحزره أحد موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية. وينشر عن ذلك في لوحة المأمورية المختصة.

(١) الطعن رقم ٨٣٦ لسنة ٤٩ق، جلسة ٢٠/٢/١٩٨٤.

(٢) راجع المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٩٢٣٤٨ لسنة ٦٣ق، جلسة ٢٥/١١/٢٠٢٠.

وفى حالة غلق المنشأة أو غياب الممول وتعذر إعلانه بإحدى الطرق المشار إليها ، وكذلك فى حالة رفض الممول تسلم الإعلان<sup>(١)</sup> يثبت ذلك بموجب محضر من ثلاثة صور يحرره المأمور المختص أو عضو لجنة الطعن المختص ممن لهم صفة الضبطية القضائية، بحسب الأحوال. وتحفظ الصورة الأولى من المحضر بملف الممول أو المكلف، وتلصق الثانية على مقر المنشأة، وتعلق الثالثة بلوحة الإعلانات بالمأمورية أو لجنة الطعن المختصة، وتعلن على الموقع الإلكتروني للمصلحة<sup>(٢)</sup>.

ويجب أن يسبق الإعلان فى لوحة المأمورية قيام مأمور الضرائب المختص بالانتقال الفعلى للمنشأة ، وإجراء التحريات اللازمة والجدية للثبوت من غلق المنشأة أو غياب صاحبها، أو تركه إياها ، أو هدمها<sup>(٣)</sup>.

---

(١)أت مصلحة الضرائب أنه فى حالة ارتداد الكتاب الموصى عليه بعلم الوصول مؤشراً عليه من مكتب البريد بعبارة " اعلن ... ولم يطلب " فيعتبر ذلك رفضاً للاستلام ، ويكون الإعلان فى هذه الحالة قد تم قانوناً . (تعليمات تفسيرية رقم ١ للمادة ٩٦ ق ١٤ لسنة ١٩٣٩). وإذا ارتدت رسائل المصلحة بعبارة " اعلن ولم يطلب" لا يعتبر ذلك رفضاً للإعلان ويعاد الخطاب لمكتب البريد لإعلانه من جيد على أن يؤشر بالآتى : " معاد لتسليم الخطاب للمرسل إليه او وكيله أو خادمه او لمن يكون ساكناً معه من أقاربه أو أصهاره ، وإذا لم يسلم فى مدة خمسة أيام يرد بالتالى إلى المأمورية مع بيان سبب عدم الاستلام . (تعليمات تفسيرية رقم ٣ للمادة ٩٦ ق ١٤ لسنة ١٩٣٩).

(٢) راجع كتاب دورى مصلحة الضرائب المصرية رقم ٩ لسنة ٢٠٢٠.

(٣) تلزم مصلحة الضرائب المأمور المختص بالانتقال إلى مقر المنشأة وعمل التحريات المطلوبة للتحقق من غلق المنشأة أو عدم وجودها، كما تلزمه بالاطلاع على بيانات الحاسب الآلى للتأكد من عدم وجود إقرارات ضريبية مقدمة منه، أو بيانات خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة باسم الممول، عند التأكد من عدم وجود كل ذلك تقوم مأمورية الضرائب بإجراءات استبعاد الملف أو الحفظ، عن طريق إعداد مذكرة بالاستبعاد من المحاسبة أو الحفظ النهائى موقعة من المأمور والمراجع ومدير الفحص ومفتش المنطقة المختص واعتمادها من رئيس المأمورية. وبعد الموافقة على حفظ الملفات غير الموجودة على الطبيعة يتم إخطار الحاسب الآلى لاستبعادها من قاعدة بيانات الفحص. (راجع الكتاب الدورى رقم ٢ لسنة ٢٠١٧ بشأن ضوابط وإجراءات الربط لعدم الطعن).

ولرئيس لجنة الطعن المختصة أن يطلب من المأمورية المختصة إجراء التحريات المشار إليها بواسطة أحد مأموري الضرائب بها ممن لهم صفة الضبطية القضائية، ويجب في هذه الحالة إجراء التحريات على وجه السرعة وموافاة رئيس اللجنة بنسخة من محضر التحريات موضحاً بها ما أسفرت عنه<sup>(١)</sup>.

ويقع عبء إثبات النشر في لوحة الإعلانات على جهة الإدارة المختصة، باعتبارها القائمة بالإجراء فعلاً، والتي تلتزم قانوناً بإجراء هذا النشر، أو الإعلان<sup>(٢)</sup>.

ولإثبات هذا المحضر يتعين على كل مأمورية أو لجنة طعن إمساك سجل تقيد فيه المحاضر المذكورة أولاً بأول، وذلك بأى وسيلة يدوية أو إلكترونية. ولا يكفى الإعلان عبر الموقع الإلكتروني للمصلحة بديلاً عن إعلان المحضر في لوحة إعلانات المأمورية أو لجنة الطعن، بل يجب أن يتم الإعلان فيها جميعاً، فلا تغنى وسيلة عن أخرى، إلا أن لا يكون للمصلحة موقعاً إلكترونياً في تاريخ الإعلان، وحينئذ فلا مناص عن التخلي عن هذه الوسيلة، إذ لا التزام بمستحيل.

### **الإعلان في مواجهة النيابة العامة**

إذا لم يكن للممول عنوان معروف، ولا موطن مختار له في مصر، أو ارتد الإعلان مؤشراً عليه بأن الممول قد (عزل) أو (غير معروف) أو المنشأة أو العقار (هدم) يجب إعلان الممول في مواجهة النيابة العامة، بعد إجراء التحريات اللازمة، وذلك لاستحالة إعلانه بالبريد الموصى عليه<sup>(٣)</sup>.

(١) المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٣٨٢ لسنة ٣٢ ق. عليا، جلسة ١٩٩١/٣/٣٠.

(٣) رأى مجلس الدولة : إدارة الرأى بوزارة المالية، رقم ١٤٠/٥٢/١٨٣، بتاريخ ١٩٤٨/١٢/٦.

وكذلك إذا ارتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول أو المكلف، يقوم المأمور المختص أو عضو لجنة الطعن ممن لهم صفة الضبطية القضائية ، بحسب الأحوال ، بإجراء التحريات اللازمة<sup>(١)</sup>.

فإن أسفرت هذه التحريات عن وجود المنشأة أو التعرف على عنوان الممول أو المكلف يتم إعادة الإعلان بتسليمه إليه .  
ولن لم تسفر التحريات عن التعرف على المنشأة أو عنوان الممول يتم إعلان الممول في مواجهة النيابة العامة.

ويجب أن يسبق الإعلان في مواجهة النيابة العامة قيام مأمور الضرائب المختص بالانتقال الفعلي للمنشأة ، وإجراء التحريات الدقيقة اللازمة للثبوت من عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول أو المكلف<sup>(٢)</sup>. ويجب أن تكون هذه التحريات دقيقة للتقصي عن محل المعلن عليه، مما يلزم كل

---

<sup>(١)</sup> إن إجراء التحريات وإثباتها أمر جوهري لصحة إعلان الممول عن طريق النيابة العامة ، وذلك استناداً إلى حكم المحكمة الإدارية العليا - طعن رقم ٧٩٢ لسنة ٢٦ ق عليا ، جلسة ١٩٨٢/١٠/٣٠ - بأن " مناط إعلان الأوراق القضائية في النيابة العامة أن يكون موطن المعلن إليه غير معلوم في الداخل أو الخارج - إذا كان للمعلن إليه مكان معلوم بالخارج تعين إعلانه بالطرق الدبلوماسية - إعلان الموظف في مواجهة النيابة العامة مع العلم بمكان عمله بالخارج يقع باطلا - بطلان الإعلان يؤثر في إجراءات المحاكمة و يؤدي إلى بطلان الحكم.

<sup>(٢)</sup> تلزم مصلحة الضرائب المأمور المختص بالانتقال إلى مقر المنشأة وعمل التحريات المطلوبة للتحقق من غلق المنشأة أو عدم وجودها، كما تلزمه بالاطلاع على بيانات الحاسب الآلي للتأكد من عدم وجود إقرارات ضريبية مقدمة منه، أو بيانات خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة باسم الممول، عند التأكد من عدم وجود كل ذلك تقوم مأمورية الضرائب بإجراءات استبعاد الملف أو الحفظ، عن طريق إعداد مذكرة بالاستبعاد من المحاسبة أو الحفظ النهائي موقعة من المأمور والمراجع ومدير الفحص ومفتش المنطقة المختص واعتمادها من رئيس المأمورية. وبعد الموافقة على حفظ الملفات غير الموجودة على الطبيعة يتم إخطار الحاسب الآلي لاستبعادها من قاعدة بيانات الفحص. (راجع الكتاب الدوري رقم ٢ لسنة ٢٠١٧ بشأن ضوابط وإجراءات الربط لعدم الطعن).

باحث مجد حسن النية أن يفعله. وعليه أن يثبت هذه التحريات في محضر يوقع عليه.

ويفضل أن يوقع كذلك من يسألهم في الجهة التي يقوم فيها بالمعاينة والتحرى، حتى لا تتعرض إجراءات الإعلان للبطلان. وهذا الإجراء ليس من النظام العام، لأنه<sup>(١)</sup> مقرر لمصلحة الممول، ومن ثم له أن يتنازل عنه.

وبوجه عام فإن بطلان الإعلان نسبي، مقرر لمن شرع لحمايته، وليس متعلقاً بالنظام العام<sup>(٢)</sup>.

ومع ذلك لا يحكم بالبطلان إذا ثبت تحقق الغاية منه<sup>(٣)</sup>، كأن يثبت أن الممول قد علم به، وقدم مذكرة في الميعاد القانوني بالرد على أسبابه<sup>(٤)</sup>. ويعتبر النشر على الوجه السابق والإعلان في مواجهة النيابة العامة قاطعاً للتقادم.

### أثر الخطأ في الإعلان

يؤدى الخطأ في الإعلان، أو مخالفة المعلن أحكام القانون المقررة لهذا الإجراء إلى بطلان هذا الإعلان، وهو بطلان نسبي.

(١) محكمة استئناف القاهرة: الاستئناف رقم ١٧٨ لسنة ١٩٧٧ق، جلسة ١/٢٦/١٩٦١.

(٢) الطعن رقم ١٦٥ لسنة ٣٧ق، جلسة ١٢/٥/١٩٧٣. أما إذا كان بطلان الإجراء متعلقاً بالنظام العام أو كان الإجراء معدوماً فإنه لا يرتب أثراً ويجوز للخصم التمسك بنعدام آثاره في جميع الأحوال. وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض - في الطعن رقم ٨٢٣ لسنة ٤٧ق، جلسة ٤/٣٤/١٩٧٨- بأنه "لما كان إعلان صحيفة افتتاح الدعوى قد وجه إلى إدارة قضايا الحكومة، وهي لا تتوب عن الشركة الطاعنة، فإن هذا الإعلان يعتبر معدوماً، ويكون الحكم الصادر بناءً عليه معدوماً هو الآخر".

(٣) وإذا حضر المعلن إليه من تلقاء نفسه، أو بناءً على ورقة أخرى؛ فلا يسقط حقه في التمسك ببطلان الإعلان. ( الطعن رقم ٦٨ لسنة ٤٠ق، جلسة ٣/١٨/١٩٧٥).

(٤) الطعن رقم ٥٠٥ لسنة ٣٩ق، جلسة ٥/٣١/١٩٧٥.

وتطبيقاً لذلك قضى بأن<sup>(١)</sup> البطلان الناشئ عن عدم مراعاة إجراءات الإعلان هو بطلان نسبي لا يعدم الحكم بل يظل قائماً موجوداً وإن كان مشوباً بالبطلان فينتج كل آثاره ما لم يقض ببطلانه بالطعن عليه بإحدى طرق الطعن المقررة قانوناً فإن مضت مواعيد الطعن أو كان غير قابل لهذا الطعن، فقد أصبح بمنجى من الإلغاء حائزاً لقوة الشيء المقضي دالاً بذاته على صحة إجراءاته.

### المبحث الثالث

#### إجراءات وصول الإعلان

اتباع المشرع أسلوب الإعلان عن طريق البريد أو بالوسيلة الإلكترونية ذات الحجية ، وجعل له قوة الإعلان بالطرق القانونية ، ولم يشأ أن يقيد المصلحة بإجراءات الإعلان التي فرضها قانون المرافعات، وعمل على توفير الضمانات الكفيلة بوصول الرسائل المرسلة إلى الممولين:

#### أولاً . : استلام الإعلان في مقر الممول

يتعين أن يسلم إخطار المصلحة إلى الممول شخصياً أو إلى نائبه أو أحد مستخدميهِ أو من يكون ساكناً معه من أقاربه أو أصهاره بعد التحقق من صفتهم والتوقيع منهم ، فلو سلم إلى أى منهم، خلاف الممول<sup>(٢)</sup>، دون التحقق

(١) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٦٩ لسنة ٣٦ ق، جلسة ١٩٧٠/٤/٢٣.

(٢) ليس لازماً أن يثبت ساعى البريد صفة المستلم للإعلان إذا كان التوقيع باسم الممول شخصياً بخلاف ما لو كان الإعلان قد تسلمه غير الممول ، ومن ثم يلزم إثبات شخصية المستلم ، وبذلك قضت محكمة النقض في الطعن رقم ٦٤٥ لسنة ٧٢ ق جلسة ٢٠٠٩/١١/١٢ بأنه من المقرر - في قضاء هذه المحكمة - أن المشرع وضع إجراءات خاصة لإعلان الممول بربط الضريبة ، وهي إجراءات تختلف عن الإجراءات المنصوص عليها في قانون المرافعات ، فجعل الإعلان المرسل من المأمورية إلى الممول بإخطاره بربط الضريبة بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول في قوة الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية ، ولم يشأ أن يقيد المأمورية بإجراءات الإعلان التي فرضها قانون المرافعات وعمل على توفير الضمانات الكفيلة بوصول الرسائل المسجلة إلى المرسل إليهم ، ووضع

من صفته فلا يكون لهذا الإعلان أثر ويظل باب الطعن مفتوحاً أمام الممول، حتى لو<sup>(١)</sup> أسفرت تحريات المباحث عن أن موقع علم الوصول تابع للمطعون ضده إذ أنه على فرض صحة هذه التحريات فإنه لا يجوز - وعلى ما جرى به القضاء - تكملة النقص الموجود بورقة الإعلان بدليل غير مستمد من الورقة ذاتها.

ولم توجب تعليمات البريد على موزع البريد أن يثبت على الخطابات تحققه من الشخص الذى وقع أمامه إلا فى حالة واحدة هى عدم وجود المرسل إليه و المشار إليها فى البند ٢٥٨ من التعليمات العمومية عن الأشغال البريدية المطبوعة فى سنة ١٩٦٣ ، لما كان ذلك و كان إيصال علم الوصول هو

---

الإجراءات التى فرض على عامل البريد اتباعها فى خصوص المراسلات الواردة من مصلحة الضرائب لتكون حجة عليهم فى الآثار المترتبة عليها بأن نص فى المادة ٢٨٥ من التعليمات العمومية عن الأشغال البريدية المطبوعة فى سنة ١٩٦٣ على أن " المراسلات تسلم بموجب إيصال إلى المرسل إليهم أو من ينوب عنهم بناء على توكيل بذلك فيما عدا الرسائل الواردة من مصلحة الضرائب فيطبق عليها التعليمات الواردة بشأنها البند ٢٥٨ ، ونص فيه على أن " المراسلات المسجلة الواردة من مصلحة الضرائب تسلم إلى المرسل إليهم أنفسهم ، وفى حالة عدم وجود المرسل إليه تسلم المراسلة المسجلة إلى نائبه أو خادمه أو لمن يكون ساكناً معه من أقاربه أو أصحابه بعد التحقق من صفتهم والتوقيع منهم ، وذلك تشيئاً مع قانون المرافعات " ، ومفاد ذلك أن تعليمات البريد قد أوجبت على موزع البريد بالنسبة للمراسلات الواردة من الضرائب أن يثبت على علم الوصول تحققه من الشخص الذى وقع أمامه فى حالة عدم وجود المرسل إليه.

(١) قضت محكمة النقض بأنه إذا كان الثابت من علم الوصول المؤرخ ... والمرفق بالملف الفردى للمطعون ضده (الممول) أنه موقع من شخص يدعى... دون أن يتضمن بياناً للصفة التى تبرر تسليم الخطاب إليه ، فإن الحكم المطعون عليه إذ لم يعتد بهذا الإعلان فى سريان ميعاد الطعن فى قرار اللجنة ، وقضى بناءً على ذلك برفض الدفع بعدم قبول الطعن فإنه لا يكون قد خالف ، ولا يغير من هذا النظر ما ذهب إليه الطاعنة من أن تحريات المباحث قد أسفرت عن أن موقع علم الوصول تابع للمطعون ضده إذ أنه على فرض صحة هذه التحريات فإنه لا يجوز - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - تكملة النقص الموجود بورقة الإعلان بدليل غير مستمد من الورقة ذاتها. طعن رقم ١٦٣ لسنة ٤٣ ق جلسة ١٩٨١/١/٢٦.

ورقة رسمية لا يكفى لدحض حجبتها إنكار التوقيع عليها بل يتعين سلوك طريق الطعن بالتزوير<sup>(١)</sup>.

وذهبت لجان الطعن إلى أنه<sup>(٢)</sup> إذا تبين أن موزع البريد قد أشر على المظروف بلفظ أعلن وموقع منه وثابت التاريخ وكانت تأشيرة موزع البريد باعتباره موظف رسمي - يسبغ على المظروف والتأشيرات الثابتة صفة الرسمية، ومن ثم لا يمكن دحض تلك التأشيرة إلا بالطريق الذي رسمه القانون، ويضحى معه الحال كذلك أن الإعلان المرفق يكون إعلاننا صحيحا كافيا مرتبا كافة آثاره القانونية.

ولا يكفى لإثبات إعلان الممول أن يؤشر على مظروف البريد المرسل إليه بكلمة " مرفوض" دون بيان شخص أو صفة من رفض الاستلام ، لأن<sup>(٣)</sup> مثل هذا التأشير يجعل الإعلان باطلاً لعدم تحقق الغرض منه. وتوجب المادة ٥/١٠ من قانون المرافعات أن تشتمل الأوراق التي يقوم المحضرون بإعلانها إما على توقيع من سلمت إليه صورة الورقة على الأصل أو إثبات امتناعه وسببه. ولا يكفى أن يثبت المحضر فى أصل الإعلان امتناع المخاطب معه عن التوقيع، بل يجب أن يشتمل هذا الأصل ذكر سبب الامتناع، ولا يجوز تكملة هذا النقض في بيانات ورقة الإعلان بأي دليل آخر مستمد من غير الورقة ذاتها مهما بلغت قوة الدليل فإنه يكون قد خالف القانون ويكون الإعلان باطلاً عملاً بالمادة ٢٤ مرافعات<sup>(٤)</sup>.

(١) الطعن رقم ٤٣٢ لسنة ٤٥ق، جلسة ١٩٧٧/١٢/٢٠.

(٢) أنظر قرار لجنة الطعن - اللجنة الثانية قطاع القناة وجنوب الصعيد، فى الطعن رقم ٦٥٦ لسنة ٢٠١٢، جلسة ٢٠١٣/١١/٣.

(٣) حكم النقض فى الطعن رقم ١٦٣ لسنة ٤٣ ق، جلسة ١٩٨١/١/٢٦، والطعن رقم ٢١٠٥ لسنة ٥٩ ق، جلسة ١٩٩٦/٥/٣٠.

(٤) حكم النقض فى الطعن رقم ٥٢٦ لسنة ٢٦ ق، جلسة ١٩٦١/٢/٢٣.

كما يشترط لصحة علم الوصول الدال على الاستلام أن يكون مزيلاً باسم عامل البريد وتوقيعه ، ذلك لأن توقيع عامل البريد من البيانات الجوهرية في علم الوصول باعتبار ، أن علم الوصول ورقة رسمية ، وأن عامل البريد موظف عام ، وهو الذي يقوم بعملية التسليم ، وعدم توقيعه على علم الوصول يفقده حجيته ويفقد هذه الواقعة رسميتها ، مما يترتب عليه عدم الاعتداد به في إثبات واقعة الاستلام .

يدعم ذلك ما جاء بالمادة (٣٨٨) من التعليمات البريدية حيث توجب على عامل البريد وفقاً للإعلان الضريبي أن يكتب اسمه واضحاً و أن يوقع على التأشير بخط واضح مع إثبات التاريخ ، ومن ثم إذا جاء علم الوصول خالياً من توقيع عامل البريد وبيان اسمه واضحاً عليه فإنه لا يكون حجة في مواجهة المرسل إليه الطاعن) ولا يعتد به في ثبوت واقعة استلام نموذج ١٩ ض . موحدة عن سنوات النزاع، ويظل باب الطعن مفتوحاً أمامه<sup>(١)</sup>.

ولا يكفي لإثبات إعلان الممول أن يؤشر على مظروف البريد المرسل إليه بكلمة "مرفوض" دون بيان شخص أو صفة من رفض الاستلام ، لأن<sup>(٢)</sup> مثل هذا التأشير يجعل الإعلان باطلاً لعدم تحقق الغرض منه.

**رفض استلام الإعلان:** يشترط لكي يكون رفض الممول استلام الإعلان منتجاً لآثاره توافر شرطين<sup>(٣)</sup>، أولهما أن يكون الرفض من الممول دون غيره، والثاني أن يؤشر عامل البريد على الإعلان بأن الممول يرفض استلامه ويوقع الممول

---

<sup>(١)</sup>أنظر قرار لجنة الطعن: اللجنة الحادية عشر (قطاع القاهرة الكبرى والاسكندرية وشمال الصعيد)،

الطعن رقم ٩٨٦ لسنة ٢٠٠٧، جلسة ٢٠١٠/١/١٧.

<sup>(٢)</sup> حكم النقض في الطعن رقم ١٦٣ لسنة ٤٣ ق، جلسة ١٩٨١/١/٢٦، والطعن رقم ٢١٠٥ لسنة

٥٩ ق ، جلسة ١٩٩٦/٥/٣٠.

<sup>(٣)</sup> تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم ٥ للمادة ٩٦ من قانون الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩.

على ذلك. فإذا امتنع الممول عن التوقيع أثبت عامل البريد ذلك ووقع هو توقيعاً واضحاً .

أما إذا أعيد المظروف الذى يتضمن الاعلان إلى المأمورية مؤشراً عليه من البريد بعبارات لا تفيد اتمام الاعلان قانوناً مثل " أعلن ولم يطلب " أو " أعلن ثلاث مرات " أو " مرتد لعدم طلبه " أو " لا يخص توزيع المكتب " ، فإنه يتعين على المأمورية اعادة الاعلان طبقاً للقانون<sup>(١)</sup> .

وفى حالة اعادة الاعلان إلى المأمورية مؤشراً عليه من موزع البريد بأن الممول قد رفض تسلّم الإعلان، يجب على مأمور الضرائب المختص تحرير محضر يثبت فيه هذا الرفض، ويوقع عليه منه ومن المراجع المختص وفقاً للنموذج رقم (١) المرفق، وعلى أن يحرر المحضر من أصل وصورتين: تنشر احدى الصور فى لوحة الاعلانات بالمأمورية وبموقع المصلحة، وتلصق الصورة الثانية على مقر المنشأة، ويحفظ أصل المحضر بملف الممول، بعد أن يثبت به تاريخ النشر فى لوحة الاعلانات وتاريخ لصق الصورة على مقر المنشأة، وعلى أن يرفق بكل منها صورة من الاعلان الأسمى الذى رفض الممول تسلّمه.

ويراعى قيد هذه المحاضر أولاً بأول فى سجل المحاضر بالمأمورية المنشأ طبقاً للمادة ٧٥ من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل. علماً بأن الهيئة القومية للبريد قد أصدرت - بناء على اقتراح اللجنة الرئيسية المشتركة بين مصلحة الضرائب والهيئة - تعليماتها - إلى كافة فروع الهيئة بالتبنيه على العاملين بالمناطق والموزعين بمراعاة تنفيذ نص المادة ٣٨٨ تعليمات بريدية على النحو التالى :

---

(١) تعليمات تفسيرية رقم (١) للمادة ١٤٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

١ - تسلم الخطابات المسجلة الواردة من مصلحة الضرائب والمأموريات التابعة لها إلى المراسل إليه شخصياً بعد التوقيع بالاسم كاملاً وليس الفرمة واثبات رقم البطاقة الشخصية أو العائلية ورقم المساحة وجهة صدورها بعد التحقق من صفتهم .

٢ - يتم التتبيه على الموزعين باثبات البيانات الشخصية أو العائلية حتى ولو كان المستلم معروفاً شخصياً لموزع البريد درءا لانكار التوقيع أو استعمال أسماء شهرة مما يتعذر اثباتها عند الاقتضاء .

### **إذا لم يكن الممول موجوداً بمقر سكنه وقت الإعلان**

كما يكون الإعلان صحيحاً قانوناً الإعلان المرسل من مصلحة الضرائب إلى الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول الذى يتسلمه فى حال عدم وجود الممول نائبه أو خادمه أو من يكون ساكناً معه من أقاربه أو أصهاره بعد التحقق من صفة المخاطب معه والتوقيع منه بذلك . وينتج هذا الإعلان الصحيح آثاره ، ومنها <sup>(١)</sup> انفتاح ميعاد الطعن عليه ، فإذا لم يتم الطعن بالطعن عليه فى الميعاد فإن الربط يكون قد صار نهائياً. ويجوز أن يكون من تسلم الإعلان أحد أقرباء أو أصهار المعلن إليه، أياً كانت درجة القرابة أو المصاهرة، قريت أو بعدت، ولا يشترط أن يكون أى منهم مقيماً مع المعلن إليه، بل يكفى أن يكون ساكناً <sup>(٢)</sup> معه فى فترة إجراء الإعلان <sup>(١)</sup>.

<sup>(١)</sup> الطعن بالنقض رقم ١٥٤ لسنة ٧٣ ق بجلسة ٢٧/٣/٢٠٠٧.

<sup>(٢)</sup> يشترط لصحة الإعلان فى هذه الحالة أن يثبت المحضر أن الشخص الذى تسلم الإعلان من الساكنين مع المطلوب إعلانته، فإذا أغفل إثبات ذلك بطل الإعلان، وبذلك قضت محكمة النقض - فى الطعن رقم ٢٨٣ لسنة ٢٥ ق، جلسة ٢١/٤/١٩٦٠- بأنه: " إذا كان المحضر الذى باشر الإعلان قد أثبت أنه أعلن المطعون عليها الرابعة فى شخص زوجها والمطعون عليها الخامسة فى شخص أخيها ولم يذكر أن هذين الشخصين يسكنان مع المراد إعلانهما فى حين أن هذا البيان

ولا يجوز تسليم الإعلان لغير هؤلاء ممن يتواجدون عرضاً من الأصدقاء  
والزائرين أو الجيران.

وإذا ادعى من تسلّم الإعلان صفة ليست له بصح الإعلان ولو لم يصل  
إلى المعلن إليه فعلاً، لأن المحضر غير مكلف بالتحقق من صفة من يتسلم  
الإعلان طالما تمت مخاطبته في موطن المعلن إليه، على أن يثبت المحضر  
في ورقة الإعلان حصول التسليم لأحد الأقارب محددًا صفته واسمه، ولا يغنى  
الاسم عن ذكر الصفة للتحقق من أنه ممن يجوز تسليم الإعلان إليهم وبالتالي  
صحة الإعلان<sup>(٢)</sup>.

ولا يشترط في الوكيل أو ممن يعمل في خدمة الشخص، مقيماً معه، بل  
يكفى مجرد وجوده في موطن المعلن إليه في وقت الإعلان. وتطبيقاً لذلك:  
يصح الإعلان الحاصل للممول - أو المكلف - في المنشأة، والذي استلمه أحد  
مستخدميه، ويعتبر كافياً لترتيب جميع الآثار القانونية، إذ يفترض قانوناً أنه  
أوصل الإعلان للممول شخصياً<sup>(٣)</sup>.

ولا يلزم أن يكون الخادم ممن يقوم على خدمة شخص المعلن إليه فقط، وإنما  
يشمل كذلك كل من يمكن اعتباره تابعاً للمعلن إليه كالموظف، والساعي.

---

واجب لصحة الإعلان عملاً بالمادة ١٢ مرافعات، فإنه يترتب على إغفاله بطلان الإعلان وفقاً  
للمادة ٢٤ مرافعات".

(١) راجع حكم النقض في الطعن رقم ٤١٣ لسنة ٤٧ ق، جلسة ١٠/٢٣/١٩٧٩، والطعن رقم ٥٦  
لسنة ٤٦ ق، جلسة ١/٢٨/١٩٨٠.

(٢) د. هدى مجدى: النظام القضائي وقواعد المرافعات المدنية والتجارية، مركز الدراسات العربية للنشر  
والتوزيع، الجيزة، الطبعة الأولى، ٢٠١٨، ص ١٨٨. وأنظر أيضاً حكم محكمة النقض في الطعن  
رقم ٦٩ لسنة ٣٦ ق، جلسة ٤/٢٣/١٩٧٠.

(٣) حكم النقض بتاريخ ١/٢٩/١٩٧٥، مثبت في الموسوعة الشاملة للدكتور مليجي، الجزء الأول،  
ص ٣٢٧.

ولا يلزم إعلان العامل أن يعمل لدى المعلن إليه طوال الوقت أو بعضه ما دامت له صفة الاستمرار في الخدمة، بل يكفي التردد المنتظم<sup>(١)</sup>، فإن كان العمل منقطعاً أو غير منتظم فلا يصح تسليمه الإعلان كحالة المرضعة أو الغسالة التي لا تعمل بصفة منتظمة في المكان المطلوب إجراء الإعلان فيه. كما يصح إعلان بواب العمارة التي يسكن فيها المعلن إليه، فإن هذا البواب يعد خادماً لصاحب العمارة وأيضاً خادماً لجميع سكانها، وبالتالي يصح تسليمه صور الإعلانات الموجهة إلى أحد السكان، ما لم تكن مصلحة المراد إعلانه مع مصلحة من يتسلم الصورة، ففي هذه الحالة لا يجوز إعلان مستأجر العمارة بناءً على طلب مالكيها إلى بوابها، أو العكس<sup>(٢)</sup>.

وتوجب تعليمات الهيئة القومية للبريد تعليماتها لعامليها - بمراعاة تنفيذ نص المادة ٣٨٨ تعليمات أنه في حالة عدم وجود المرسل إليه يسلم لأحد الأشخاص الوارد ذكرهم في المادة ٣٨٨ وهم (نائبه أو خادمه أو لمن يكون مقيماً معه من أقاربه أو أصهاره بعد التحقيق من صفتهم) والتوقيع منهم بخط واضح وليس فرمة وتدوين رقم البطاقة العائلية أو الشخصية ورقم المساحة وتوقيع الموزع بخط واضح وتاريخ التسليم على الايصالات.

وعند امتناع المرسل إليهم أو الأشخاص المذكورة أيضاً عن تسلم هذه المراسلات، يتعين على موزع البريد إثبات امتناعهم على المظروف، وعلى دفتر الإيصالات، وأن يكتب موزع البريد إسمه واضحاً، ويوقع على التأشير بخط واضح مع إثبات التاريخ<sup>(٣)</sup>.

(١) أنظر المستشار شريف الطباح: الموسوعة الشاملة في الدفع المدنية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٥، ص ٨٦.

(٢) د. أحمد ملبجي: الموسوعة الشاملة في التعليق على قانون المرافعات، الجزء الأول، ص ٤٠٢.

(٣) قضت محكمة النقض في الطعن رقم ١٦٢ لسنة ١٨ ق جلسة ١٩٥٠/٥/٤ بأنه: "إذا دفع الممول أمام محكمة الموضوع بأنه لم يعلم بالخطاب الموصى عليه المرسل إليه من مصلحة الضرائب تخبره فيه بتقدير

## ثانياً: الإعلان في الموطن المختار

يكون الإعلان صحيحاً سواء تسلم الممول الإعلان من المأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار، وهو المكان الذى يحدده الممول كمكتب المحامى أو المحاسب.

ويجب أن يتم هذا الإعلان في موطن الممول، ولا يصح أن يكون في موطنه المختار إلا<sup>(١)</sup> إذا كان هذا الموطن قد عينه الممول نفسه ليعلن فيه، أو عينه القانون لهذا الغرض. ولا يجوز الإعلان في محل تجارة الممول إلا إذا كان النزاع يتصل بالتجارة أو الحرفة<sup>(٢)</sup>. وقضى بأنه<sup>(٣)</sup> لما كان الثابت من أوراق الملف الفردي أنه في الاعتراض المقدم من الممول - المطعون ضده - في تقديرات المأمورية قد اتخذ من مكتب محاميه الوارد به محلاً مختاراً له، وبتاريخ ٢٠٠١/١١/٧ تم إخطاره بقرار اللجنة بتسليم خطاب مسجل على هذا المحل المختار الذى حدده. ومن ثم فإن هذا الإعلان يكون صحيحاً منتجاً لأثره فى سريان ميعاد الطعن فى قرار اللجنة الصادر فى ٢٠٠١/٩/١٥ فيكون الطعن المقام منه بتاريخ ٢٠٠٢/٣/١٦ بعد الميعاد، وإذ خالف الحكم المطعون فيه

---

لجنة الضرائب و لم يقابل عامل البريد و لم يرفض تسلم الخطاب منه تبعاً كما هو مؤشر على غلاف هذا الخطاب ، إذ هو كان فى ذلك الوقت مهاجراً بسبب لغارات الجوية و كان محله مغلقاً ، و أن هناك كثيرين بإسمه و منهم ولده ، و طلب إلى المحكمة أن تضم سجل الخطابات الموصى عليها و إحالة الدعوى على التحقيق ، و أبدى على سبيل الإحتياط إستعداده للطعن بالتزوير فيما أثبتته عامل البريد على غلاف الخطاب ، فردت المحكمة على ذلك بقولها إن من المفروض أنه لا يؤشر فى دفتر الخطابات الموصى عليها إلا بما يثبتته عامل البريد ، و إن الثابت أن الخطاب أعلن إليه فى مقر المنشأة كما أثبت ذلك عامل البريد ، و إن المستأنف عليه لم يقدم ما ينفى ذلك ، و أن كون الخطاب لم يرسل بكامل إسمه لا يغير من الوضع شيئاً ، فهذا قصور فى الحكم ، إذ هو أقيم على عجز المستأنف عليه عن نفي ما أثبتته عامل البريد دون تمكينه من هذا النفي و دون رد على ما طلبه من إحالة الدعوى إلى التحقيق لهذا الغرض .

(١) الطعن رقم ٢٠ لسنة ٩ق، جلسة ١٩٣٩/١٢/٧.

(٢) الطعن رقم ٥ لسنة ٢٣ق، جلسة ١٩٥٦/١٠/١٨. وتطبيقاً لذلك لا يصح إعلان المكلف بالضريبة على العقار الذى يملكه فى محل تجارته، إلا إذا كان هذا المحل واقعاً فى أى من العقارات الخاضعة للضريبة.

(٣) الطعن بالنقض رقم ١٨٥٧ لسنة ٧٣ ق جلسة ١٤ من فبراير سنة ٢٠٠٨.

هذا النظر وقضي برفض الدفع بعدم قبول الطعن على قرار اللجنة لرفعه بعد الميعاد المقرر قانوناً على سند من أنه لم يثبت وجود محل إقامة مختار للمطعون ضده أو إخطاره بثمة مكاتبات عليه بما يجعل المسجل بعلم الوصول إلى المرسل إليه على عنوان محاميه قد جاء على عنوان مخالف لعنوانه ولا أثر له وأن مستلمة هذا الخطاب لا صلة لها بالمول أو بالمحل المختار المقال بأنه خاص به ، فإنه يكون قد ابنتي على تحريف للثابت بأوراق الدعوى الأمر الذى يعيبه ويوجب نقضه.

ووفقاً لنص المادة ٢/١٢ من قانون المرافعات إذا ألقى الخصم موطنه الأصلي أو المختار ولم يخبر خصمه بذلك صح إعلانه فيه، وتسلم الصورة - عند الاقتضاء- إلى جهة الإدارة. فيكون الإعلان في المحل المختار الذى اتخذه الممول صحيحاً، حتى لو اتخذ له موطناً مختاراً آخر جديداً أثناء سير الدعوى<sup>(١)</sup>، طالما لم يخبر الممول خصمه صراحة بإلغاء محله المختار السابق، وفقاً لنص المادة ١٢ من قانون المرافعات، لأنه ليس ثمة ما يمنع قانوناً من أن يكون للخصم أكثر من موطن أصلى أو مختار.

ومع ذلك فلا يجوز لمصلحة الضرائب، وفقاً لحكم المادة ٣٨٠ من قانون المرافعات، إعلان الممول في الموطن المختار إلا إذا كان قد اتخذ محلاً مختاراً في المنازعة الضريبية، إذ لا يكفى أن يكون الممول قد اتخذ من مكتب المحامى -مثلاً- محلاً مختاراً في منازعاته الأخرى<sup>(٢)</sup>، دون أن يثبت ذلك بالنسبة للمنازعة الضريبية محل الطعن.

(١) الطعن رقم ١٣٣٩ لسنة ٤٧ق، جلسة ٢١/٤/١٩٨٠. وقضى أيضاً بأن أى تغيير فى موطن ينبغى الإفصاح عنه، ولخاطر الخصم الآخر به والأصح إعلانه فيه. (الطعن رقم ١٦٣١ لسنة ٥١ ق، جلسة ١/٣٠/١٩٨٩).

(٢) الطعن رقم ٦٨ لسنة ٤٠ق، جلسة ٣/١٨/١٩٧٥.

كما لا يكفي مجرد صدور التوكيل لاعتبار مكتب الوكيل موطننا مختاراً لإعلان الموكل بصحيفة افتتاح الدعوى. إذ يكون موطن هذا الوكيل معتبراً في إعلان الأوراق اللازمة لسير الدعوى في درجة التقاضي الموكل هو فيها، إلا أن ذلك مرهوناً<sup>(١)</sup> بحضور المحامي بالفعل عن الموكل أمام القضاء بإحدى الجلسات، إذ في هذه الحالة وحدها يعتبر مكتبه موطننا مختاراً بالنسبة للإجراءات التي تتخذ من بعد في هذه الدعوى فقط.

ولا يجوز<sup>(٢)</sup> تسليم صورة الإعلان إلى الوكيل في موطن الشخص المطلوب إعلانه إلا إذا لم يجد عامل البريد هذا الشخص في موطنه، وأثبت عدم وجوده في ورقة الإعلان وصورته.

وجاز لمصلحة الضرائب أن توجه الإخطارات والأوراق الضريبية المطلوب إعلانها إلى وكيل الممول في الموطن المختار. ويعتبر مكتب محامي الممول موطناً مختاراً إذا نص في التوكيل على أنه يمثل أمام مصلحة الضرائب أو لجان الطعن.

ولا يؤثر في صحة هذا الإعلان<sup>(٣)</sup> رفض المحامي تسلّم الإعلان بحجة أن وكالته قد انتهت متى لم يثبت أنه أخطر المعلن بتغيير موطنه المختار، فإن امتنع الوكيل عن تسلّم ورقة الإعلان صح تسليمها إلى جهة الإدارة، وفقاً لنص الفقرتين الثانية والثالثة من المادة ١٣ من قانون المرافعات.

### **ثالثاً: الحالات الخاصة للإعلان**

يجب مراعاة الإجراءات الصحيحة للإعلانات التي توجه إلى أشخاص ذوى حالات خاصة، إما لكونهم خارج البلاد، أو وفاته، أو نقص أهليته، أو غير ذلك من الحالات التي نبينها فيما يلي:

(١) الطعن رقم ٥٢٠٩ لسنة ٧٣ ق، جلسة ٢٠١٤/٣/١٦.

(٢) الطعن رقم ٢٣ لسنة ٣٥ ق، جلسة ١٩٦٩/٢/١٣.

(٣) الطعن رقم ٢٢٢ لسنة ٢١ ق، جلسة ١٩٥٤/٦/١٠.

## إعلان المقيم في الخارج

يجوز إعلان الشخص الأجنبي في مصر إذا كان محتفظاً بموطنه فيها، أو موجوداً بمصر وقت الإعلان، أو كان له موطن مختار بمصر. ويسرى ذلك على الشركات الأجنبية التي مركز رئيسي في الخارج حيث يجوز إعلانها بمصر إذا كان لها فرع أو وكيل عنها في مصر.

ولا تتوافر في السكن الذي يقيم فيه الشخص في الخارج حيث يعمل بنظام الإعارة أو التعاقد الشخصي صفة الموطن، ومن ثم لا يصلح أن يعتبر محلاً للإقامة المعتادة .

وبناءً عليه فإن<sup>(١)</sup> الإعلان في هذه الحالة يجب أن يتم على الموطن المعلوم في مصر حتى لو كان للممول موطناً معلوماً في الخارج، وإن لم يوجد في موطنه في مصر من يتسلم هذا الإعلان - أو وجد وامتنع عن استلامها - فإن تسليم الورقة وإعلان الممول بها ينبغي أن يتم في مواجهة النيابة العامة مع بيان آخر موطن معلوم له في مصر بالورقة المطلوب إعلانها.

ويعلن الأشخاص الذين لهم موطن معلوم في الخارج<sup>(٢)</sup> إلى النيابة العامة، وعلى النيابة إرسال صورة الإعلان لوزارة الخارجية لتوصيلها بالطرق الدبلوماسية. وإذا لم يكن له موطن معلوم، يكتفى بتسليم الأوراق للنيابة العامة<sup>(٣)</sup>. ويجوز أيضاً في هذه الحالة وبشرط المعاملة بالمثل، تسليم الصورة

(١) حكم النقض في الطعن رقم ٣١٠٩ لسنة ٣١ ق، جلسة ١٩٨٨/١/٣٠.

(٢) إذا كان الممول يقيم في الخارج، ولكن له محل تجارة أو نشاط في القاهرة، فإنه يجوز إعلانه في موطن عمله بمصر، لن الإقامة الفعلية ليست لازماً في موطن الأعمال الذي يظل قائماً ما بقى النشاط التجاري مستمراً وله مظهره الواقعي الذي يدل عليه. (راجع : الطعن رقم ٣٥٨ لسنة ٣٠ ق، جلسة ١٩٦٦/١/٤).

(٣) الطعن رقم ٢٤١٣ لسنة ٥٢ ق، جلسة ١٩٨٩/٢/١٣.

مباشرة لمقر البعثة الدبلوماسية للدولة التي يقع بها موطن الشخص المراد اعلانه كي تتولى توصيلها اليه.

وإذا كان موطن الممول غير معروف في مصر أو في الخارج ، فإنه يجب أن يوضح بالاعلان آخر موطن معلوم في جمهورية مصر العربية أو في الخارج وتسليم صورته إلى النيابة العامة.

وتتسلم النيابة العامة إعلان من ليس له موطن معلوم، سواء كان موطناً أصلياً أو خاصاً أو مختاراً، في داخل مصر أو خارجها. على أن يشتمل هذا الإعلان على آخر موطن معلوم له في مصر أو الخارج، وبشرط أن يسبق هذا الإعلان قيام طالب الإعلان بإجراء تحريات جادة<sup>(١)</sup> للاستدلال على موطن المعلن إليه.

### **الإعلان في حالة وفاة الممول**

تنص المادة ٢٨٤ من قانون المرافعات المدنية والتجارية على أنه : " إذا توفى المدين أو فقد أهليته أو زالت صفة من يباشر الاجراءات نيابة عنه قبل البدء في التنفيذ أو قبل اتمامه ، فلا يجوز التنفيذ قبل ورثته أو من يقوم مقامه الا بعد مضي ثمانية أيام من تاريخ اعلانهم بالسند التنفيذي. ويجوز قبل انقضاء ثلاثة أشهر من تاريخ وفاة المدين أن تعلن الأوراق المتعلقة بالتنفيذ إلى ورثته جملة في آخر موطن كان لمورثهم بغير أسمائهم وصفاتهم".

وطبقاً للمادة ٢٨٤ مرافعات سالفه الذكر ، فإنه في حالة وفاة الممول يجوز ارسال الاعلانات إلى ورثته جملة في آخر موطن كان لمورثهم بغير بيان أسمائهم وصفاتهم وذلك قبل انقضاء ثلاثة أشهر من تاريخ وفاة الممول ، علماً بأن الموطن طبقاً للمادة ١/٤٠ من القانون المدنى هو المكان الذى يقيم فيه

<sup>(١)</sup> قضت محكمة النقض - فى الطعن رقم ٣١٦ لسنة ٤٠ ق، جلسة ١٩٧٠/٦/٣٠- بأن تقدير كفاية التحريات التي تسبق إعلان الخصم في النيابة إنما يرجع إلى ظروف كل واقعة على حدة، وتتمارس محكمة النقض وهي بصدد بحث كفاية التحريات السابقة على إعلان تقرير الطعن في النيابة أو عدم كفايتها سلطة تقديرية، شأنها في ذلك شأن محكمة الموضوع".

الشخص عادة . وتطبيقاً لذلك: لايجوز للمأمورية إخطار الممول بنموذج ربط الضريبة باسم الممول بعد وفاته، وإنما يجب عليها تحديد ورثته وتوجيه النماذج الضريبية إليهم<sup>(١)</sup>.

### **إعلان القاصر والمحجور عليه والمفقود والغائب**

طبقاً للبند (١) من المادة ٤٢ من القانون المدنى يعتبر موطنهم هو موطن من ينوب عنهم قانوناً ( الولى أو الوصى أو القيم أو الوكيل أو النائب )، وبالتالي فإن اعلانهم يكون فى مواجهة النائب القانونى عنهم وعلى موطنه.

ويدخل ضمن الفئات المشار إليها فى هذا البند فاقدوا الأهلية وهم فاقدوا التمييز لصغر فى السن ( أقل من ٧ سنوات ) أو للعتة أو الجنون، وكذلك ناقصو الأهلية وهم كل من بلغ سن التمييز ولم يبلغ سن الرشد ( ٢١ سنة ) وكل من بلغ سن الشد وكان سفيها أو ذا غفلة .

مع مراعاة أن الصبى المميز الذى يبلغ الثامنة عشر من عمره يمكن أن يؤذن له من المحكمة المختصة فى تسلم أمواله لادارتها أو تسلمها بحكم القانون، وبالتالي تكون أعمال الادارة الصادرة منه صحيحة فى الحدود التى رسمها القانون، وعلى ذلك يكون له فى هذه الأحوال فقط موطن خاص ، ويتم اعلانه على موطنه وفى مواجهته. علماً بأن المقصود بالمفقود<sup>(٢)</sup> والغائب فى هذا

---

<sup>(١)</sup>اقرار لجنة الطعن : اللجنة الأولى (قطاع القاهرة الكبرى والاسكندرية وشمال الصعيد) ، الطعن رقم ٤١٨ لسنة ٢٠٠٧، جلسة ٢٠٠٨/٤/٧.

<sup>(٢)</sup> تنص المادة ٢١ من القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٢٩ المعدل بالقانون رقم ٢ لسنة ٢٠٠٦ على أن "يحكم بموت المفقود الذى يغلب عليه الهلاك بعد أربع سنوات من تاريخ فقده.

ويعتبر المفقود ميتاً بعد مضى خمسة عشر يوماً على الأقل من تاريخ فقده فى حالة إذا ثبت أنه كان على ظهر سفينة غرقت أو كان فى طائرة سقطت ، وبعد مضى سنة إذا كان من أفراد القوات المسلحة وفقد أثناء العمليات الحربية". وقد ذهب بعض الفقهاء إلى أن تخفيض مدة اعتبار الشخص ميتاً إلى خمس عشرة يوماً أو سنة، لا تسرى على حالات الحرقى الجماعية كالتى حدثت لركاب

البند هو الشخص الذى تحكم المحكمة المختصة باعتباره مفقوداً أو غائباً وتعين نائباً أو وكيلاً عنه لإدارة الأموال التى تركها ، وعندئذ فإن الاعلان يوجه إلى هذا النائب أو الوكيل وعلى موطنه. ولا بأس على المأمورية إن هى أعلنت الولى الطبيعى للممول القاصر بعد أن بلغ الممول سن الرشد فى تاريخ الإعلان مما كان يلزم إعلانته به مباشرة، طالما لم تخطر المأمورية ببلوغ السن القانونية<sup>(١)</sup> .

### إعلان الأشخاص الاعتبارية العامة

فرق المشرع - بالنسبة للإعلانات الموجهة إلى الحكومة والمصالح العامة والمجالس المحلية<sup>(٢)</sup>، حيث تسلم أوراق الإعلان العادية لمن يمثل الشخص

---

بعض القطارات، أو الكوارث الجماعية والأعاصير العاتية، أو الزلازل وثورات البراكين التى ينجم عنها فقد أشخاص كثيرين يصعب التعرف على جثثهم.

أنظر فى ذلك : د. رضا عبد الحليم عبد المجيد: أركان الحق، فى مؤلف: د سهير منتصر ود. ممدوح محمد خيرى المسلمى: نظرية الحق، غير محدد مكان وسنة النشر، ص ١٧٠.

ويصدر رئيس مجلس الوزراء أو وزير الدفاع بحسب الأحوال، وبعد التحرى واستظهار القرائن التى يغلب معها الهلاك قراراً بأسماء المفقودين الذين اعتبروا أمواتاً فى حكم الفقرة السابقة. ويقوم هذا القرار مقام الحكم بموت المفقود".

<sup>(١)</sup> حكم النقض فى الطعن رقم ٣٦٨ لسنة ٦٧ ق جلسة ٢٣/٥/٢٠٠٦.

<sup>(٢)</sup> المقرر - فى قضاء محكمة النقض - أن مفاد النص فى المادتين الأولى والرابعة من قانون الحكم المحلى الصادر برقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ المعدل بالقانون رقم ٥٠ لسنة ١٩٨١م أن المشرع جعل لكل وحدة من وحدات الحكم المحلى شخصية اعتبارية مستقلة عن باقى الوحدات ، ولكل منها ذمة مالية خاصة بها، وحدد الممثل القانونى لها الذى له حق التعامل مع الغير وتمثيل الوحدة المحلية أمام القضاء، مما مقتضاه أن رئيس الوحدة المحلية يكون هو وحده صاحب الصفة فى تمثيل وحدته المحلية قبل الغير وأمام القضاء فيما يدخل فى نطاق اختصاصه طبقاً لأحكام القانون، ولا ينال من ذلك منح القانون الشخصية الاعتبارية لوحدة المحافظة والتمثيل القانونى عنها للمحافظ إذ إنه لا يسلب رئيس الوحدة المحلية سلطاته التى منحه القانون إياها، ولا يعنى السماح للمحافظ بالاشتراك مع الممثل القانونى للوحدات المحلية الأخرى فى النيابة عنها أمام القضاء فى مواجهة الغير.(الطعن رقم ٣٦ لسنة ٧٩ق، جلسة ٢١/١/٢٠٢٠).

الاعتباري، أما صحف الدعاوى والطعون والأحكام فتسلم مباشرة إلى هيئة قضايا الدولة وفروعها بالأقاليم، ويجوز<sup>(١)</sup> للمدعى أن يرفع الدعوى على الدولة والأشخاص الاعتبارية العامة أمام المحكمة التي يقع بدائرتها موطن المدعى عليه أو مقر أحد فروع هيئة قضايا الدولة.

وتسلم الإعلانات وصحف الدعاوى والطعون والأحكام لرئيس مجلس إدارة المؤسسات والهيئات العامة والوحدات التابعة لها، ويجوز لمجلس إدارة هذه الهيئات إحالة بعض الدعاوى والمنازعات لأهميتها، فيتم إجراء الإعلان بهيئة قضايا الدولة أو بمكتب المحامي باعتبار الموطن المختار للهيئة، وإذا لم يجد المحضر من يصح تسليم صورة الإعلان إليه أو امتنع عن التوقيع على الأصل بالاستلام أو عن استلام الصورة أن يثبت ذلك في أصل الإعلان وصورته. ويسلم الصورة للنيابة العامة، ويعتبر الإعلان قد تم من وقت تسلّم الصورة.

ولا يبطل الإعلان الذي يوجه من الوزارة، أو إلى إليها، إذا كانت قد أنشئت وزارة أخرى حلت محلها، أو تغير اسمها إلى اسم آخر، طالما رفع الطعن مبيناً شخصية الطاعن، أو المطعون عليه<sup>(٢)</sup>.

(١) الطعن رقم ٥٣٩٢ لسنة ٧٦ ق، جلسة ٢٠١٦/٤/١١.

(٢) قضت محكمة النقض - الطعن رقم ٥٠٥ لسنة ٢٦ ق، جلسة ١٩٦١/٥/١١ بأن " قصد الشارع من وجوب ذكر البيانات المتعلقة بأسماء الطاعنين وموطنهم وصفاتهم إنما هو إعلام ذوي الشأن في الطعن بمن رفعه من خصومهم في الدعوى وصفته ومحلّه علماً كافياً فكل بيان من شأنه أن يفيد بذلك، يتحقق به غرض الشارع. وإن فمتى كان إعلان الطعن إلى المطعون عليه قد تم بورقة من أوراق المحضرين ذكرت فيها صفة الطاعن مطابقة للصفة التي اختصم بها الدعوى ورفع بها الطعن فإن ذكر اسم الوزارة التي يمثلها في ورقة الإعلان على أنها وزارة المالية بدلاً من وزارة الخزانة التي أنشئت بعد ذلك ليس من شأنه أن يجعل المطعون بشخصية الطاعن وصفته، خصوصاً وأن هذا الإنشاء وما ترتب عليه من إلحاق مصلحة الأموال المقررة من وزارة الخزانة يعتبر معلوماً للكافة بنشر القرار الجمهوري بالجريدة الرسمية، وبالتالي فإن الدفع على غير أساس متعيناً رفضه".

## إعلان الشركة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية الخاصة

تتمتع بعض الكيانات الخاصة بالشركات والجمعيات والنقابات والروابط بالشخصية الاعتبارية التي تخول لها أهلية التقاضى. ومن ثم توجه الإعلانات القانونية إلى رئيسها أو ممثلها القانونى، فيما يتعلق بشئون هذه الكيانات، وحينئذٍ توجه الإعلانات الضريبية إليه فى كل ما يتعلق بأى التزام أو عبء ضريبى يجب على الشخصية الاعتبارية، أو يقع عليها، بخلاف الالتزامات أو الأعباء الضريبية التي تكون على كل عضو فيها.

ويتم الإعلان في مركز<sup>(١)</sup> الشركة أو الجمعية أو المؤسسة الخاصة لرئيس مجلس الإدارة أو للمدير المسئول<sup>(٢)</sup> أو لأحد الشركاء المتضامنين، أو من ينوب عنهم<sup>(٣)</sup>. ويكفى لصحة الإعلان أن يتم بمركز إدارة الشخص الاعتبارى بغض النظر عن مقر الإدارة القانونية التابعة له<sup>(٤)</sup>.

وإذا حدد القانون وجوب توجيه الإعلان إلى ذى صفة معينة وجب الالتزام بذلك، كما هو الحال فى قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بعد تعديله

---

<sup>(١)</sup> يشترط لصحة إعلان الشخص الاعتبارى أن يسلم الإعلان فى مركز إدارة الشركة الرئيسى، ويبتل تسليمه إلى أى من فروع هذه الشركة، لأن مفاد ما جاء بالمادة ٣/١٣ من قانون المرافعات أن يتسلم الإعلان أحد الشركاء المتضامنين أو رئيس مجلس إدارتها أو المدير أو من يقوم مقامهم، ولا يتصور أن يوجد أحد من هؤلاء إلا فى هذا المركز، فإن لم يوجد أى منهم فى هذا المركز وجب تسليم صورة الإعلان إلى أحد مهتم لشخصه فى موطنه. (انظر الطعن بالنقض رقم ٣٢٧٩ لسنة ٦٧ق، جلسة ١١/٢٩/١٩٩٨).

<sup>(٢)</sup> يقصد بمدير الشركة الذى يجب أن تسلم إليه الإعلانات: ممثل الشركة القانونى والموكل بتمثيلها فى العقود والتقاضى؛ فلا يكفى مجرد مدير عادى للإدارة أو مدير فنى بها، إذ قد يتعدد مديرو الشركة، ولكن المقصود هنا المصرح له بتمثيل الشركة فى التعاقد عنها وفى التقاضى. أنظر: د. أحمد المليجى: الموسوعة الشاملة فى قانون المرافعات، الجزء الأول، ص ٥١٨.

<sup>(٣)</sup> الطعن بالنقض رقم ٦ لسنة ٢٠ ق، جلسة ١٢/١١/١٩٦٤.

<sup>(٤)</sup> الطعن بالنقض رقم ٦١ لسنة ٤٢ق، جلسة ١٥/٢/١٩٧٧.

بالقانون رقم ٤ لسنة الذى حدد من يمثل الشركة المساهمة أمام القضاء بأنه رئيس مجلس إدارتها أوالرئيس التنفيذى حسب النظام الأساسى للشركة<sup>(١)</sup>. ويمثل الشريك المتضامن شركة التوصية بالأسهم، ويمثل مدير الشركة الشركة ذات المسئولية المحدودة.

ولا يؤثر في صحة هذا الإعلان الخطأ في اسمه، إذ يكفى<sup>(٢)</sup> لكى يكون إعلان الشركة صحيحاً أن يذكر في الإعلان اسم الشركة ومركز إدارتها، للدلالة على أن المطلوب هو إعلان الشركة بغير حاجة إلى ذكر من يمثلها.

فإذا امتنع رئيس مجلس الإدارة أو من يقوم مقامه عن تسلم الصورة أو عن التوقيع على أصلها بالاستلام أثبت المحضر ذلك فى كل من الأصل والصورة للنيابة العامة، ويعتبر الإعلان قد تم بهذا التسليم. على أنه يشترط لصحة الإعلان للنيابة العامة فى هذه الحالة أن يذكر المحضر اسم من خاطبه لتسلم الصورة وصفته، حتى تستوثق المحكمة من جدية الخطوات التى اتخذها، وما إذا كان امتناع الموظف يجيز تسلم الصورة للنيابة العامة.

وتعلن الشركات الأجنبية التى لها فرع أو وكيل فى مصر بتسليم صور الإعلانات إلى الفرع أو بمقر الوكيل، لأن مقر وكيل الشركة الأجنبية التى تباشر نشاطاً فى مصر، يعتبر موطناً لهذه الشركة يصح أن تسلم إليها الإعلانات فيه<sup>(٣)</sup>.

### **الإعلان فى حالة الاندماج**

ترتب على إدماج بعض الجهات فى غيرها أو تغيير تبعيتها أو تعديل فى شخص من يمثلها اتساع نطاق هذه الجهات ما بين هيئات ومؤسسات وشركات عامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية، مما نتج عنه صدور أحكام بعدم قبول

(١) المادة ٣/٨٥ من القانون المذكور.

(٢) الطعن بالنقض رقم ٤٨٩ لسنة ٢٥ ق، جلسة ١٢/٨/١٩٦٠.

(٣) الطعن بالنقض رقم ١٥٨ لسنة ٤٨ ق، جلسة ٦/٢٢/١٩٨١.

بعض الخصومات أو بانقطاع سير الخصومة فيها بسبب الاندماج ، على الرغم من قيام صاحب الشأن بتحديد الجهة المراد اختصاصها تحديداً نافياً للجهالة، واقتصار التجهيل أو الخطأ فى تحديد من يمثل تلك الجهات أمام القضاء.

ولرفع هذه المشقة عن المتقاضين ومنع تعثر خصوماتهم فقد نص المشرع فى المادة الثالثة من القانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٩٢ على إضافة فقرة جديدة إلى المادة ١١٥ من قانون المرافعات المدنية والتجارية، تنص على أنه " .. ويكفى فى بيان المقصود باسم المدعى عليه فى هذا المقام بيان اسم الجهة المدعى عليها " .

ومفاد ذلك: أنه يجوز للمدعى أن يوجه الإعلان بالدعوى لإحدى الجهات المنصوص عليها فى الفقرة الأخيرة من المادة ١١٥ من قانون المرافعات دون ذكر اسم من يمثلها، بل يكفى ذكر اسم الوزارة أو الهيئة أو المصلحة أو الشخص الاعتبارى فى الإعلان.

ولا يؤثر فى ذلك الخطأ فى ذكر الممثل القانونى لها طالما حدد صاحب الشأن الجهة المراد اختصاصها تحديداً نافياً للجهالة. ورائد المشرع فى ذلك هو الاستغناء عن أى إجراء لا يشكل ضماناً حقيقية لأى طرف من أطراف الخصومة، ولا يكون له من أثر فى التطبيق إلا إطالة إجراءات التقاضى وضياع الحقوق<sup>(١)</sup>.

### **الإعلان فى حالة التصفية**

إذا أصبحت الشركة فى دور التصفية، فيجب توجيه الإعلان إلى المصطفى وفقاً لأحكام المواد ٨٥ و ١١١ و ١٢١ من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١. سواء كان المصطفى من اختيار الشركة أو بتعيين من القاضى. حيث

---

(١) الطعن بالنقض رقم ٣٢١٢ لسنة ٢٠٠٧، جلسة ٢٠٠٧/٦/١٤.

يظل مدير الشركة هو الشخص الواجب إعلانه بالنزاع الضريبي في فترة تصفيته، ولو صدر قرار المحكمة بتعيين شخص المصفي للشركة، لأن النزاع حول دين الضريبة سابقاً على قرار التصفية ومن ثم لا شأن للمصفي به<sup>(١)</sup>. كما تسليم الإعلانات بمقر الشركة لا يلزم التحقق من صفة المستلم طالما تم الإعلان في الموطن الذي حدده القانون<sup>(٢)</sup>.

**الإعلان في حالة شركة الشخص الواحد:** يثور التساؤل عن الشخص الذي توجه إليه الإعلانات في حالة انقضاء شركة الشخص الواحد، حيث يمكن أن

<sup>(١)</sup> قضت محكمة النقض بأنه وإن كان يترتب على حل الشركة زوال صفةمديريها في تمثيلها ويحل محلهم المصفي الذي عينته المحكمة ويكون هو صاحب الصفةالوحيدة في تمثيلها أمام القضاء فيما يرفع منها أو عليها من دعاوى إلا أن تمثيل المصفي للشركة إنما يكون في فترة التصفية ويتعلق فقط بالأعمال التي تستلزمها التصفية والدعاوى التي ترفع من الشركة أو عليها حماية لحقوق الشركاء. - كانت الخصومة في الاستئناف المطروح لم تتعلق بالمنازعة فيما قضى به الحكمالابتدائي بشأن تعيين المصفي أو سلطاته في التصفية أو بصحة الإجراءات التي اتخذها بحسابه مصفياً لشركة تحت التصفية وإنما تعلق الأمر بمنازعة الطاعنين في صحة قضاءالحكم الابتدائي بحل عقد الشركة وتصفيته لذا لا تكون للمصفي صفة ملحوظة تستوجب اختصاصه في استئناف ذلك الحكم وإذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر. (الطعن رقم ٦٢٥ لسنة ٧١ ق جلسة ٢٣/٣/٢٠١٠).

<sup>(٢)</sup> قضت محكمة النقض- في الطعن رقم ٦٠٨ لسنة ٥٦ ق جلسة ٢٩/٧/١٩٩١ - بأن مفاد ما نصت عليه المادة ٣/١٣ من قانون المرافعات من أن تسلم صور الإعلانات المتعلقة بالشركات التجارية في مركز إدارة الشركة لأحد الشركاء المتضامنين أو لرئيس مجلس الإدارة أو للمدير أو لمن يقوم مقامهم فإن لم يكن لها مركز فتسلم لواحد من هؤلاء لشخصه أو في موطنه، إن المقصود بمركز الشركة الذي يجب تسليم صور الإعلانات فيه هو مركز إدارتها الرئيسي، إذ لا يتأتى وجود أحد ممن أوجب المشرع تسليم الصورة لهم شخصياً إلا في هذا المركز، فإذا لم يجد المحضر أحداً من هؤلاء سلم الصورة لمن يقوم مقامه، ولا يلزم في هذه الحالة بالتحقق من صفة المستلم طالما تم ذلك في موطن المراد إعلانه الذي حدده القانون، ووفقاً للمادة ١٩ من ذلك القانون يترتب البطلان علنعدم تحقق الإعلان بالصورة أنفة البيان. كما قضت أيضاً - في الطعن رقم ٤٨٩ لسنة ٢٥ ق جلسة ١٢/٨/١٩٦٠- أن الخطأ في الإسم الحقيقي للممثل الشركة لا يترتب أي بطلان ما دام الإعلان قد تم في مركز إدارتها.

تتقضى هذه الشركة فى أى من الحالات التى نص عليها المادة ١٢٩ مكرراً (٩) من قانون الشركات، وهى :

١- خسارة نصف رأسمال الشركة ما لم يقرر مالکها الاستمرار فى مزاوله نشاطها، ٢- انقضاء الشخص الاعتبارى مالک رأس مال الشركة ٣- الحجر على مالک الشركة أو فقده أهليته. ٤- وفاة مالک الشركة إلا آلت إلى وارث واحد أو اختار الورثة استمرارها فى ذات الشكل القانونى خلال ستة أشهر من تاريخ الوفاة.

ونرى أن جوهر نظام شركة الشخص الواحد يقوم على فصل الذمة المالية لهذه الشركة عن الذمة المالية لمؤسسها، وهى بذلك تأخذ حكم باقى الشركات، ومن ثم فإن انقضاء الشركة انقضاء قانونياً، لا يمنع من استمرارها فى الواقع إلى حين تصفيته، ويكون المصطفى أو مدير هذه الشركة هو المسئول عنها خلال فترة التصفية، بالتالى توجه الإعلانات الضريبية إليه.

أما إذا انقضت لوفاة صاحبها فيعلن الورثة بما على مورثهم من ديون ضريبية، إذا قرر هؤلاء الورثة عدم استمرارها بعد وفاة المورث مالک الشركة.

**إعلان اتحاد الشاغلين:** يعتبر اتحاد الشاغلين - والذى كان يعرف من قبل باتحاد الملاك قبل العمل بالقانون رقم ١١٩ لسنة ٢٠٠٨ بإصدار قانون البناء - كياناً يتشكل من جميع ملاك أو شاغلى الطبقات والشقق فى البناء الواحد، بغرض إدارة الأجزاء الشائعة فى البناء، ولمصلحة جميع أعضائه. وهو بمثابة جمعية<sup>(١)</sup> لا تهدف إلى تحقيق ربح مادى، وإنما تعمل لمصلحة جماعية.

ويتولى رئيس مجلس اتحاد الشاغلين إدارة وتصريف شئون الاتحاد، وتمثيله أمام القضاء والجهات الحكومية، ولمجلس الإدارة أن ينيب غيره فى ذلك<sup>(٢)</sup>.

(١) الطعن رقم ٤١٧٦ لسنة ٣٩ ق، عليا، بتاريخ ١٣/١١/١٩٩٤.

(٢) المادة ٨٦ من قانون البناء الصادر بالقانون رقم ١١٩ لسنة ٢٠٠٨.

ويكتسب الاتحاد الشخصية الاعتبارية بمجرد القيد لدى الوحدة المحلية المختصة.

وتتحدد أهلية التقاضى لاتحاد الشاغلين فى إقامة الدعاوى التى تدخل فى أغراضه والاختصاصات المنوطة به، ومن ثم يمكن توجيه الإعلانات الضريبية إلى رئيس مجلس إتحاد الشاغلين أو من ينيبه فى الدعاوى الضريبية المتعلقة بالإدارة الجماعية للبناء<sup>(١)</sup>.

ومن أمثلة ذلك إخطاره بربط الضريبة على الأنشطة التى يزاولها الاتحاد وتحقق إيرادات له، كتأجير سطح مبنى العقار لاستغلاله مقابل أجر. أما الضرائب التى تفرض على الوحدة العقارية، أو المنشأة الكائنة فى العقار، والتى يتحمل عبئها مباشرة شاغل الوحدة العقارية أو مالکها، فلا يختص بها اتحاد الشاغلين ويجب توجيه الإعلانات الضريبية إلى الممولين أو المكلفين أنفسهم.

**إعلان المفلس:** طبقاً لنص المادة ٨٤ من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٨ بتنظيم إعادة الهيكلة والصلح الواقى والإفلاس، تحدد المحكمة فى حكم شهر الإفلاس تاريخاً مؤقتاً للتوقف عن الدفع، وتعين أميناً للتفليسة وتختار أحد قضاة المحكمة ليكون قاضياً للتفليسة...

وطبقاً طبقاً للمادة ٩٦ من ذات القانون يقوم أمين التفليسة بإدارة أموال التفليسة والمحافظة وبنوب عن المفلس فى جميع الدعاوى والأعمال التى تقتضيها هذه الإدارة.

ومفاد ذلك أن أمين التفليسة الذى تعينه المحكمة يعد ممثلاً قانونياً لإدارة التفليسة، ويقوم بإدارة أموال التفليسة والمحافظة عليها، وبنوب عن المفلس فى

---

(١) د. هبة بدر أحمد محد صادق: الأهلية الإجرائية المحدودة، دراسة تحليلية لحدود كل من أهلية الاختصاص وأهلية التقاضى فى النظام القانونى المصرى فى ضوء أحدث التعديلات التشريعية والأحكام القضائية، المجلة القانونية، المجلد قم (١٠) العدد (١)، ٢٠٢١، ص ١٠١.

جميع الدعاوى التى تقتضيها هذه الإدارة، ومن ثم يجب توجيه الإعلانات القانونية إليه.

ووفقاً لهذا القانون؛ يتعين عند علم مصلحة الضرائب بإشهار إفلاس أحد الممولين أن تتخذ جميع الإجراءات الخاصة بتحديد أرباح الممول المفلس وربط الضريبة عليه حتى آخر سنة ضريبية<sup>(١)</sup> فى مواجهة كل من أمين التفليسة، كما ترسل صور الإعلانات إلى أمين التفليسة، لأنه المنوط به الدفاع عن مصلحة جماعة الدائنين، كما يقع عليه عبء اتخاذ كافة الاجراءات الضرورية لصيانة حقوق المفلس قبل الغير كقطع سريان المدة والطعن فى الاحكام وهو الذى يقاضى ويتقاضى فى كل ما له علاقة بأموال المفلس التى تناولها رفع اليد.

وبعبارة أخرى تتركز الإدارة فى يد أمين التفليسة دون غيره. ولما كان الطعن فى ربط الضريبة الذى تجرته مصلحة الضرائب على أرباح الممول المفلس أمراً متعلقاً بصيانة حقوق المفلس، وحقوق جماعة الدائنين التى يباشر الدفاع عنها فى آن واحد وكيل التفليسة، فقد لزم توجيه الإعلانات الضريبية إليه.

ولما كانت المادة ١١٣ من القانون رقم (١١) لسنة ٢٠١٨ المذكور قد نصت على أنه " لا يحول غل يد المفلس عن إدارة أمواله والتصرف فيها، دون قيامه بالإجراءات اللازمة للمحافظة على حقوقه".

ومن بين هذه الإجراءات<sup>(٢)</sup> الطعن على ربط الضريبة المستحقة على منشآته أو أمواله، فإنه يكون من الواجب على المصلحة أن تعلنه بقرارات ربط هذه

---

(١) تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم (٢) محل التفسيرية الصادرة ١٩٥٢/١٢/٢، بشأن اتخاذ إجراءات ربط الضريبة على المفلس فى مواجهة السنديك.

(٢) من الإجراءات اللازمة للمحافظة على حقوق المفلس: توقيع بعض الحجوز التحفظية، وحجز ما للمدين لدى الغير حتى لا يقوم الأخير بوفاء الدين للمدين الذى يخشى من مماطلته فى الوفاء، واتخاذ إجراءات تحرير برتوستو عدم الدفع فى اليوم التالى لتاريخ استحقاق الورقة التجارية وإعلانه

الضريبة، بجانب إعلان أمين التفليسة. ويكون إعلان المفلس فى هذه الحالة فى موطنه المعلوم لمصلحة الضرائب، ما لم يغير موطنه بإذن من قاضى التفليسة، وتكون مصلحة الضرائب على علم بهذا التغيير، وفقاً لنص المادة ١١٠ من القانون المذكور.

### **حالة بيع المنشأة أو التنازل عنها**

يتم توجيه الاعلانات إلى البائع أو المتنازل على موطنه أو محل أقامته المختار الذى يحدده، ويعلن المشتري أو المتنازل إليه على محل المنشأة أو محل أقامته المختار الذى يحدده .

وإذا ما تعذر اعلان البائع أو المتنازل طبقاً للاجراء السابق فإنه بعد اجراء التحريات اللازمة بمعرفة مأمور الضرائب والتأكد من عدم معرفة عنوانه، يتم اعلانه فى مواجهة النيابة العامة " باعتباره لم يعرف عنوانه "، أما بالنسبة للمشتري أو المتنازل إليه فتطبق الاجراءات الواردة بالمادة ٥٥ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

### **إعلان أفراد القوات المسلحة**

يتم إعلان أفراد القوات المسلحة ومن فى حكمهم عن طريق النيابة العامة إلى الإدارة القضائية المختصة بالقوات المسلحة. ويسرى هذا الحكم على<sup>(١)</sup> أفراد القوات المسلحة من الضباط والجنود النظامين بكافة أسلحة الجيش، وعلى من فى حكمهم من رجال مصلحة خفر السواحل والموانئ والمنائر وسلاح الحدود وما فى حكمها من المصالح العسكرية التابعة لوزارة الدفاع.

---

للموقعين عليها حتى يمكن لأمين التفليسة الرجوع على الضمان وقطع التقادم حتى لا يكتسب الغير حقوق النفلس وأمواله... أنظر: د. حسنى المصرى، الإفلاس، الطبعة الأولى، ١٩٨٨، ص ١٩٦، ود. محمد بهجت قايد، الإفلاس والصلح الواقى منه، الطبعة الأولى، ١٩٩٩، ص ٧١.  
<sup>(١)</sup> محمد وعبد الوهاب العشماوى: المرافعات، الجزء الأول، بند رقم ٥٧٥.

ويشمل أيضاً المتطوعين والذين يستدعون للخدمة والذين يستدعون بأمر التكليف والموظفين المدنيين الذين يلحقون بالمعسكرات الحربية أو ثكنات الجيش، وطلبة الكليات والمعاهد العسكرية، والمجندين والملحقين على قوات الشرطة. ويبطل الإعلان إذا لم يبين في أصله وصورته أن الصورة سلمت إلى الإدارة القضائية المختصة<sup>(١)</sup>.

### **إعلان بحارة السفن والعاملين فيها**

تسلم الإعلانات الخاصة بحارة السفن أو العاملين فيها إلى الربان<sup>(٢)</sup>، وينطبق ذلك على السفن المدنية الراسية بالموانئ المصرية سواء كانت هذه السفن مصرية أم أجنبية، أما السفن الحربية فيسرى عليها الحكم الخاص بأفراد القوات المسلحة.

ولقد قضى بأن<sup>(٣)</sup> مقر الوكيل الملاحي للسفينة في مصر موطناً لمالك السفينة الأجنبي، تسلم إليه فيه الإعلانات.

### **إعلان المسجون**

يعلن المسجون بتسليم صورة الإعلانات لمأمور السجن الذي يقبع فيه، أو مأمور قسم الشرطة المحبوس به<sup>(٤)</sup>، إلا أن هذا الإعلان لا ينتج أثره إلا بإثبات تسليم الإعلان إلى المسجون نفسه، إعمالاً لحكم المحكمة الدستورية العليا التي قضت<sup>(٥)</sup> بعدم دستورية نص البند (٧) من المادة (١٣) من قانون المرافعات

(١) حكم النقض بتاريخ ١٩٧٣/٥/٣١، مثبت في د. أحمد المليجي، الموسوعة الشاملة للمرافعات، الجزء الأول، ص ٥٢١.

(٢) تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية العامة للمادة ١٤٩ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

(٣) الطعن بالنقض رقم ١٣٧٠ لسنة ٥١ ق، جلسة ١٩٨٨/٣/٧.

(٤) تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية العامة للمادة ١٤٩ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

(٥) الطعن رقم ٤٩ لسنة ٣٠ ق دستورية بجلسة ٢٠١٨/٣/٣.

المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨، ونص المادة (٨١) من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٣٩٦ لسنة ١٩٥٦ في شأن تنظيم السجون؛ فيما لم يتضمنه من وجوب إثبات تسليم الأوراق المطلوب إعلانها للمسجون نفسه.

تأسيساً على أن المشرع بتقريره النصين المطعون فيهما قد مايز في كفالة كل من حق التقاضي وحق الدفاع بين المتقاضين من الأشخاص الطبيعيين، إذ قسمهم - في شأن وسائل اتصالهم بالخصومة في الدعوى المنظورة - إلى فئتين، ووضع لكل منهما نظاماً لإعلانهم بتلك الخصومة يختلف عن الأخرى، بالرغم من تكافؤ المركز القانوني للخصوم في الدعوى القضائية؛ فاختص الفئة الأولى منهما، المتمثلة في المعلن إليهم غير المسجونين، بتنظيم تشريعي لتسليم الأوراق المطلوب إعلانها، تتضمن خطوات متتابعة تكفل ضمان علم المتقاضي المعلن إليه بتلك الأوراق، وذلك على النحو الوارد بنصي المادتين (١٠) و(١١) من قانون المرافعات المدنية والتجارية، في حين افترض المشرع تمام هذا العلم بالنسبة للمعلن إليهم من الفئة الثانية التي تشمل المسجونين، بمجرد تسليم صورة الإعلان إلى مدير السجن أو مأموره أو من يقوم مقامه، على النحو الذي تضمنه النصاب المطعون فيهما، وكان أولئك المتقاضون من الفئتين المشار إليهما في مركز قانوني واحد بالنظر إلى وحدة توافر صفة المعلن إليه بأوراق الدعوى في كل منهما؛ مما مؤداه وجوب خضوع التنظيم القانوني لإثبات تسليم الأوراق المطلوب إعلانها لقواعد إجرائية وموضوعية وفقاً لمقاييس موحدة، سواء في مجال اقتضاء الحق أو التداعي بشأنه، أو في مجال الحق في سلوك طرق الطعن في الأحكام الصادرة في المنازعات المطروحة أمام القضاء .

ولا يؤثر في قيام هذا التمييز التحكى غير المبرر ما يتضمنه نص المادة (٨١) من قانون تنظيم السجون المشار إليه من وجوب أن يتخذ مدير السجن

أو مأموره أو من يقوم مقامه جميع الوسائل الكفيلة باطلاع كل مسجون في أقرب وقت على صورة أي حكم أو ورقة تعلن إليه في السجن وتفهيمة ما تضمنته، إذ لا يؤدي ذلك في ذاته إلى ضمان ثبوت علم المسجون المعلن إليه بمضمون الأوراق محل الإعلان، ومن ثم فلا يغني الواجب المشار إليه عن إثبات واقعة تسليم المسجون المعلن إليه نفسه تلك الأوراق؛ توطئة لعلمه بمضمونها، ومن ثم يكون النصان المطعون فيهما قد اختصا الفئة الثانية من فئتي المتقاضين المشار إليهما - وتشمل هذه الفئة المدعي في الدعوى المعروضة - بمعاملة استثنائية تفتقر إلى الأسس الموضوعية التي تسوغها، بأن حرمتهم من ضمان تسليمهم الأوراق المراد إعلانها؛ توطئة لإحاطتهم بمضمونها، وكانت هذه المعاملة الاستثنائية لمجرد كونهم مسجونين، مع أن مساواتهم بأقرانهم أوجب وأولى لكونهم مقيدي الحرية من ناحية، ولوجودهم في مكان معين معلوم وهو السجن من ناحية أخرى؛ مما مؤداه انعدام المانع أو الحائل المادي من تسليم الأوراق المطلوب إعلانها إلى أشخاصهم، وتبعاً لذلك؛ يكون هذان النصان قد سلبا المدعي، على خلاف أقرانه من أفراد الفئة الأولى، حقه في النفاذ إلى القضاء وحرماه من ضمانة الدفاع، بعد أن أضحي عاجزا عن بلوغها بانتفاء علمه بالإجراءات المقامة ضده، جراء عدم تسلمه أوراقها، والاكنتفاء بتسليم صورة إعلانها إلى القائم على سجنه، وغدا بذلت مسلوبا أسلحته في الدفاع وعرض وجهة نظره في الواقعة محل التداعي في مواجهة خصومه الذين تتعارض مصالحهم معه بشأنها؛ بالرغم من وجوب تماثلهم جميعاً في تلك الضمانات، وبذلك يكون النصان المطعون فيهما قد أخلا بمبدأ المساواة، وقيدا حق التقاضي، وأهدرا حق الدفاع؛ بما يتعين معه القضاء بعدم دستوريتهما .

وتنفيذاً لهذا الحكم، فقد نصت المادة (٨١) من قانون تنظيم السجون رقم ٣٩٦ لسنة ١٩٥٦ المعدل بالقانون رقم ١٤ لسنة ٢٠٢٢ على أنه: " يكون

إعلان النزيل بتسليم الأوراق المطلوب إعلانها إليه بشخصه ، وتفهيمة ما تضمنته في حضور مدير مركز الإصلاح والتأهيل العمومي أو مدير مركز الإصلاح الجغرافي أو من يقوم مقامهما، وإذا أبدى النزيل رغبة في إرسال صورة الإعلان إلي شخص معين وجب إرسالها إليه بكتاب موصي عليه ، وإثبات هذه الإجراءات في سجل خاص يُعد لهذا الغرض. "

### **إعلان المحبوس احتياطياً**

يثور التساؤل عن كيفية إعلان المحبوس احتياطياً ؟

ونرجح الرأي القائل بأنه <sup>(١)</sup> إزاء عدم وجود نص قانوني حاسم في تلك المسألة، فإن إعلان المحبوس احتياطياً، يقاس في إعلانه، من قبيل الإستحسان، على ذات الطريقة والضمانة التي حددتها المحكمة الدستورية العليا بالحكم المشار إليه أعلاه؛ وذلك لما قرره المحكمة ذاتها في أسباب حكمها من علة ذلك القضاء من كونهم مقيدي الحرية من ناحية، ولوجودهم في مكان معين معلوم وهو السجن من ناحية أخرى؛ مما مؤداه انعدام المانع أو الحائل المادي من تسليم الأوراق المطلوب إعلانها إلى أشخاصهم.

### **إعلان المتحفظ على أموالهم**

توجه الإعلانات الضريبية الخاصة بحالتي التحفظ على الأموال وفرض الحراسة إلى إدارة الكسب غير المشروع بوزارة العدل<sup>(٢)</sup>.  
وسواء كانت الحراسة على الأموال اتفاقية، أو قضائية<sup>(١)</sup>، فإن الحارس يلتزم بحفظ وإدارة الأموال المعهود إليه حراستها، ومن ثم يجب إعلان هذا الحارس

---

(١) أحمد أمين عيد: مجلة المحاماه، علان المسجونين.. في ظل قضاء المحكمة الدستورية العليا مؤخرًا، العدد الأول، ٢٠٢١، على موقع نقابة المحامين: <https://egyls.com>  
(٢) كتاب دورى مصلحة الضرائب المصرية رقم ٣٣ لسنة ٢٠٠٩ بشأن ضرورة قيام مأموريات الضرائب بتوجيه الإعلانات الضريبية بحالتي التحفظ على الأموال وفرض الحراسة إلى إدارة الكسب غير المشروع بدلاً من جهاز المدعى العام الاشتراكي.

فيما يتعلق بهذه الأموال، على موطنه. إذ أنه من المقرر في قضاء محكمة النقض أن<sup>(٢)</sup> فرض الحراسة القضائية على مال من الأموال يقتضى غل يد المالك عن إدارة هذا المال فلا يجوز له بمجرد تعيين الحارس القضائي أن يباشر أعمال الحفظ والصيانة أو أعمال الإدارة المتعلقة به.

ذلك أن الحراسة إجراء تحفظي والحكم الصادر فيها هو تقرير بتوافر صفة قانونية للحارس لأداء المهمة التي تناط به في الحد الذي نص عليه الحكم، ويستمد الحارس سلطته من الحكم الذي يقيمه وتثبت له هذه الصفة بمجرد صدور الحكم دون حاجة إلى أي إجراء آخر، ويكون هو صاحب الصفة في التقاضي عن الأعمال التي تتعلق بالمال محل الحراسة وجميع الدعاوى التي تنشأ عن أعمال الحفظ.

ومن هذه الأعمال إقامة الدعوى بطلب استرداد المال من يد غاصبه ، فإذا رفعت الدعوى بالمخالفة لهذه القاعدة كانت غير مقبولة لرفعها من غير ذي صفة.

**الإعلانات الإلكترونية :** استجاب المشرع للتطورات الهائلة في وسائل الاتصال، وشيوع استخدام الإنترنت في التعامل.

---

(١) قضت محكمة النقض - في الطعن رقم ٦٤٦٨ لسنة ٧٢ق، جلسة ٢٠١٤/٤/١٥ بأن وإن كانت الحراسة القضائية ليست بعقد وكالة لأن القضاء - لا الاتفاق بين ذوي الشأن - هو الذي يفرضها، فإن الحارس يصبح بمجرد تعيينه وبحكم القانون نائباً، إذ يعطيه القانون سلطة في حفظ وإدارة الأموال الموضوعية تحت حراسته وردها لصاحب الشأن عند انتهاء الحراسة وتقديم حساب عن إدارته لها. ونيابته هذه نيابة قانونية من حيث المصدر الذي يحدد نطاقها إذ ينوب عن صاحب الحق في المال الموضوع تحت الحراسة وتثبت له هذه الصفة بمجرد صدور حكم الحراسة. وكانت دعوى رد الحيازة من بيان أعمال الحفظ التي يجوز للحارس رفعها نيابة عن صاحب الحق في المال الخاضع للحراسة ولا تزول عنه هذه الصفة إلا باتفاق ذوي الشأن جميعاً على انتهائها أو بحكم؛ وأن هذا الاتفاق على إنهاء الحراسة قد يكون صريحاً وقد يكون ضمناً.

(٢) الطعن رقم ٥٨٣٧ لسنة ٨١ ق، جلسة ٢٠١٣/٤/١٧.

وأجاز قانون الإجراءات الضريبية الموحد أن يتم الإعلان بأى وسيلة إلكترونية لها حجية، أو أن يتم الإعلان على موقع مصلحة الضرائب. ويذهب الفقه<sup>(١)</sup> والقضاء<sup>(٢)</sup> المقارن إلى أن النشر والإعلان عبر وسائل التواصل الاجتماعي، مشابه للنشر والإعلان التقليدي الذي يتم من خلال الصحف، إذ أن كلا منهما يمكن عامة الناس من رؤية الإعلان، وقد تتفوق المواقع الرقمية في تحقيق العلم بالإعلان أو الغاية منه، خاصة إذا تم نشره على مواقع أو وسائل خاصة بمن يقصدهم الإعلان أو يتوجه إليهم مباشرة، كالبريد الإلكتروني الخاص بالمول، أو على صفحته على مواقع الاتصال الاجتماعي، أو على الموقع الخاص بمنشأته أو الجهة التي يعمل بها<sup>(٣)</sup>. وقد أقرت محكمة الاستئناف الضريبي في نيجيريا<sup>(٤)</sup> بصحة الاعتراضات التي يقدمها المكلف، أو الإخطارات التي ترسلها مصلحة الضرائب إليه، عبر الوسائل الإلكترونية المعتمدة كقنوات اتصال، ومنها البريد الإلكتروني، للاستفادة من الاستجابة السريعة التي توفرها التكنولوجيا، ولا تتعارض مع أحكام قانون المالية الصادر عام ٢٠٢٠.

---

(١) د. حسن أحمد الدسوقي: الأثر القانوني للإعلان القضائي من خلال وسائل التواصل الاجتماعي وفقاً للسوابق القضائية، دراسة تحليلية مقارنة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، التي تصدرها كلية الحقوق، جامعة مدينة السادات، المجلد رقم (٤) العدد (٢)، ديسمبر ٢٠١٨، ص ٩.

(٢) وافق المجلس الأعلى للقضاء في المملكة العربية السعودية -القرار رقم ٢١٩-٦-٣٩ على استعمال الوسائل الإلكترونية في التبليغات القضائية، واعتماد الرسائل النصية عبر الجوال (التليفون المحمول) والبريد الإلكتروني، والحسابات المسجلة في الأنظمة الآلية الحكومية.

يذهب رأي إلى أن الإعلان بواسطة الوسائل الإلكترونية، لا يسرى إلا في حالة الممول نفسه، ولا<sup>(٣)</sup> يشمل من ينوب عنه. أنظر: د. على لطفى رجب بركات: المفهوم الإجرائي لمبدأ الشرعية الضريبية، الدراسات العليا، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، ص ٤٣. على الموقع <https://jslem.journals.ekb.eg>.

(٤) *KPMG Nigeria: TAT(Tax Appeal Tribunal) on the validity of its tax assessments, July 2021.*

ويمكن أن يعمل موقع مصلحة الضرائب على الإنترنت، أو من خلال المنظومة الإلكترونية الخاصة بها، عمل لوحة الإعلانات بمأمورية الضرائب، والتي يتم من خلالها نشر الإعلانات المرتدة بالبريد لعدم استلام ذوى الشأن لها.

ولقد خطا المشرع المصرى خطوة متقدمة، بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ٢٠١٩ المعدل لقانون إنشاء المحاكم الاقتصادية الصادر بالقانون رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٨ حين جعل<sup>(١)</sup> الإعلان عن طريق البريد الإلكتروني أو الاتصال الهاتفي أو الرسائل النصية هو الأصل فى الإعلان القضائى أمام هذه المحاكم، وإن تعذر ذلك اتبع الطريق التقليدى للإعلانات المقرر بقانون المرافعات المدنية والتجارية.

---

(١) أنظر المواد أرقام ٨ مكرراً أ، و٨ مكرراً ب، و٨ مكرراً ج من القانون رقم ١٤٦ لسنة ٢٠١٩.

## الفصل الثالث الطعن على الربط الضريبي

### تهديد وتقسيم

للممول أو المكلف الحق في الطعن على نموذج الربط، إذا لم يرتض ما جاء به من تقدير أو تعديل على إقراره أو كان التقدير إدارياً في حال عدم تقديم الإقرار.

تستخدم الدول مصطلحات مختلفة للدلالة على اللفظ المعبر عن قبول القرار، ما بين الاعتراض *objection*، أو الاستئناف *appeal*، والشكوى *Complaints* والاحتجاج *protests* والتظلم *grievanc*. ومع أن كل هذه المسميات تتناول الطعن على أعمال الإدارة، إلا أن بعض الكتاب<sup>(١)</sup> يجتهد للتمييز بينها: فيذهب إلى أن الاعتراض والاستئناف طلبات رسمية، يفرق بينهما في أن الطلب يقدم إلى الجهة مصدرة القرار، أما الاستئناف فيقدم إلى الجهة الأعلى من الجهة الأولى التي أصدرت هذا القرار، بينما تعتبر الشكوى والتظلم والاحتجاج طلبات غير رسمية للفت نظر الجهة إلى مراجعة قراراتها وإنصافه. ولقد تناول قانون الإجراءات الضريبية بيان إجراءات الطعن على الربط، ومراحل نظر الطعن، أمام اللجنة الداخلية، ولجنة الطعن، والقضاء. ونبين ذلك في المباحث الأربعة الآتية:

---

<sup>(١)</sup> أنظر : *World Bank Group: The Administrative Review Process for Tax Disputes: Tax Objections and Appeals in Latin America and the Caribbean p.21.*

ويلاحظ في هذا الشأن أن المشرع المصري- في قانون الضريبة على الدخل قبل العمل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كان يعتبر التظلم من نموذج التقدير (١٨ ضرائب) اعتراضاً، والتظلم من نموذج الربط (طعناً)، ولما تخلى المشرع بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عن الإخطار بنموذجين مكتفياً بنموذج واحد هو النموذج رقم ١٩ ض اعتبر التظلم طعناً، وقد سايره في ذلك قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

## المبحث الأول

### إجراءات الطعن الضريبي

استقر قضاء النقض<sup>(١)</sup> علي أن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة هي من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام، فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها، وهي إجراءات ومواعيد حتمية الزم المشرع مصلحة الضرائب بالتزامها وقد وجهها من المصلحة في اتباعها ورتب البطلان علي مخالفتها .  
وقد بينت المادة (٥٥) من قانون الإجراءات الضريبية ميعاد الطعن وصاحب الحق فيه:

#### النص القانوني

مادة (٥٥): "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 ، وكذلك في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة (٥٤) من هذا القانون ، أو عدم استيفاء علم الوصول للبيانات الواردة بالتعليمات العامة للبريد ، وللممول أو المكلف أن يطعن في قرار المصلحة بربط الضريبة أو في قرار لجنة الطعن ، بحسب الأحوال ، خلال ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه .  
وفي حال عدم قيام الممول أو المكلف بالطعن على نموذج الربط في الميعاد المحدد قانوناً، يكون الربط نهائياً" .

---

(١) انظر علي سبيل المثال الطعون أرقام ٢٢٦ لسنة ٣ ق في ١٩٧٢/١/١٩ و ٣٩٨ لسنة ٢١ ق في ١٩٦٨/١/١٧ و ٢١٤ لسنة ٤٤ ق في ١٩٧٨/٢/٢٢ و ٣٠٧ لسنة ٢٢ ق في ١٩٧٩/١/٧ و ٤٩٧ لسنة ٤٩ ق في ١٩٨٤/١٢/١٧، قضاء النقض الضريبي، ص ٢٢٤، وانظر أيضا الطعن رقم ٢٦٢٢ لسنة ٥٧ ق في ١٩٩٤/١/١٩، مثبت في: الموسوعة الضريبية في ضوء المبادئ التي قررتها محكمة النقض، إعداد المستشار ممدوح عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص ٣٦١.

تقابل هذه المادة (٥٦) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة، كما يقابل نص المادة ( ١١٧ ) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل. ونبين فيما يلي أحكام ميعاد الطعن وصاحب الحق فيه، وشكل هذا الطعن في المطالب الثلاثة الآتية:

## المطلب الأول

### ميعاد الطعن

أجاز المشرع للممول أو المكلف أن يطعن على الربط الذي تم إخطاره به خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بهذا الإخطار<sup>(١)</sup>، وإلا أصبح الربط نهائياً<sup>(٢)</sup>. وكانت المادة (١١٧) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل تحدد مدة الثلاثين يوماً للطعن على الربط في هذه الحالة اعتباراً من تاريخ تسلم الممول نموذج ربط الضريبة، ثم جاء النص الحالي بقانون الإجراءات الضريبية الموحد ليجعل تحديد هذه المدة من تاريخ علم الممول بهذا النموذج، سواء تسلمه الممول مباشرة، أو تسلمه غيره، ويعتبر تاريخ تسلم الممول النموذج هو تاريخ

---

<sup>(١)</sup> اختار المشرع المصري مدة الثلاثين يوماً للطعن على الربط الضريبي، وهي مدة نراها كافية، لكي يدير الممول أو المكلف أمره، ويتخذ قراره بشأن قبول الربط أو الطعن عليه. ولم يتبع نهج بعض التشريعات المقارنة التي قصرت هذه المدة إلى أربعة عشر أو خمسة عشر يوماً فقط، كما هو الحال في بولندا والدانمارك والمجر وسلوفاكيا، أو تلك الدول التي تركت باب الطعن مفتوحاً لمدة طويلة، تصل إلى خمس سنوات، كما هو الحال في فنلندا. أنظر:

*Michael LangPasquale Pistone:Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law, Kluwer Law International B.V,2010.*

<sup>(٢)</sup> لا يشترط أن يتقدم الممول بنفسه بالطعن بل يمكن أن يتم ذلك عن طريق وكيله، كما لا يشترط أن يكون سند الوكالة صادراً في تاريخ الطعن أو سابقاً عليه، بل يسمح بالطعن عن طريق الفضالة، وذلك في الحالة التي يتقدم فيها شخص بالطعن نيابة عن الممول دون أن يكون لديه سند وكالة سارى المفعول بذلك في تاريخ تقديم الطعن. ويكفي لصحة هذا الطعن أن يقر الممول بالوكالة أثناء نظر الطعن أمام اللجنة الداخلية أو لجنة الطعن، وبذلك أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التفسيرية العامة رقم ١ لسنة ١٩٧٠ بتاريخ ١٢/٤/١٩٧٠.

علمه به، ما لم يكن لدى مصلحة الضرائب دليلاً على أن الممول علم بهذا النموذج علماً يقينياً قبل هذا التاريخ<sup>(١)</sup>.

ويثور التساؤل عن التاريخ الذي يبدأ منه الطعن في حالة الإعلان من خلال الوسائل الإلكترونية، والراجح في القضاء المقارن أن<sup>(٢)</sup> الإعلان الإلكتروني يعمل أثره من لحظة تسليم صورة الإعلان إلى الحساب الشخصي لصاحب الشأن، أو إلى صندوق رسائله على مواقع التواصل الاجتماعي<sup>(٣)</sup>.

<sup>(١)</sup> وجهت مصلحة الضرائب موظفيها - في الكتاب الدوري رقم ٩ لسنة ٢٠٢١ - أن يتم التحقق من استلام الممول أو المكلف أو من ينوب عنه قانوناً لنماذج الربط من خلال الرجوع إلى سجل وارد علم الوصول بالمأمورية والاطلاع من علم الوصول ذاته المستوفى لتاريخ الاستلام واسم المستلم ثلاثياً وصفته وتوقيعه ورقمه القومي، فإذا لم يطعن الممول أو المكلف عليه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلامه أصبح الربط نهائياً وفقاً للمادة ٥٤ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وذلك بعد إعداد مذكرة للربط لعدم الطعن من المأمور المختص والمراجع واعتمادها من مدير الفحص، ورئيس المأمورية (دخل) وتحرير المطالبة والتنبيه بالسداد بقيمة الضريبة على النموذج المقرر لذلك، وترسل للممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، أو بأى وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات وفقاً للقانون.

<sup>(٢)</sup> *Matthew Jones, UK Court orders writ to be served via Twitter, REUTERS: TECHNOLOGY (Oct. 1. 2009, 5:29 PM) <http://www.reuters.com/article/us-britain-twitter-life-tech-idUSTRE5904HC20091001>*

<sup>(٣)</sup> لا يخلو الإعلان الإلكتروني من مشكلات، ومنها التأكد من أن الشخص الموجه إليه الإعلان قد تسلمه بالفعل، خاصة إذا كان الحساب الشخصي على مواقع التواصل الاجتماعي متروكاً، أو مسجلاً في كمبيوتر شخص آخر، مما يتيح للغير الاطلاع على هذه الإعلانات وكشف سريتها، أو عدم ظهور ما يثبت أن المعلن إليه قد تسلم الرسالة، في حالة إمكانه السيطرة على الوسيلة الإلكترونية، بحيث تخفى رد فعل المرسل إليه تجاه الرسالة الواردة إليه. راجع: د. حسن أحمد الدسوقي: الأثر القانوني للإعلان القضائي من خلال وسائل التواصل الاجتماعي وفقاً للسوابق القضائية، دراسة تحليلية مقارنة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية التي تصدرها كلية الحقوق، جامعة مدينة السادات، المجلد (٤)، العدد (٢)، ديسمبر ٢٠١٨، ص ٢٠ - ص ٢٥.

ونرى أن الأمر الذي يتطلب توفير ضمانات قانونية للإعلان الإلكتروني، ومن ذلك أن يخطر الممول أو المكلف مصلحة الضرائب البريد الإلكتروني الذي يقبل إرسال الإعلانات والإخطارات إليه، وأن يبلغ عن أى تغيير في هذا البريد.

ويكون للممول في حالتي النشر والإعلان في لوحة المأمورية أو بالنيابة العامة أن يطعن في الربط أو في قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال ، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ علمه<sup>(١)</sup> بتوقيع الحجز عليه، وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهائياً<sup>(٢)</sup>.

وقد اعتبرت اللائحة التنفيذية<sup>(٣)</sup> أن العبرة بتاريخ توقيع الحجز هو تاريخ علمه به، وهو تزيد لا يصادفه صحيح نص القانون الذي اكتفى بتاريخ توقيع محضر الحجز ولو لم يكن في مواجهة الممول، سواء علم بالحجز الممول في تاريخ توقيعه أو بعد ذلك التاريخ.

### **أثر الطعن أمام جهة غير مختصة في ميعاد الطعن**

العبرة في حساب ميعاد طعن الممول هو بتاريخ تسلم المأمورية لصحيفة الطعن، وليس بتاريخ قيدها في السجلات المعدة لقيده الطعون<sup>(٤)</sup>، وإن تراخى أو إهمال الموظف المختص في إجراء القيد في السجلات المختصة لا يؤثر على احتساب الميعاد.

واختلف رأى مصلحة الضرائب حول مدى جواز قبول الطعن المقدم من الممول إلى المأمورية غير المختصة، فرأت في بادئ الأمر<sup>(٥)</sup> عدم قبول الطعون في حالة عدم اختصاصها بشأنها ومراجعة ما لديها من طعون ضريبية ، وفي حالة وجود طعون في غير اختصاصها يمتنع عليها الفصل فيها ويتم إحالتها إلى المأمورية المختصة لاتخاذ الإجراءات القانونية بشأنها ، وإذا تم إحالة

(١) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ٩ لسنة ٢٠٢٠ بتاريخ ١١/١١/٢٠٢٠.

(٢) تقابل هذه الفقرة نص الفقرة الأخيرة من المادة (١١٦) الملغاة من قانون ضريبة الدخل.

(٣) راجع الفقرة الأخيرة من المادة ٦٠ من اللائحة التنفيذية.

(٤) حكم النقض في الطعن رقم ٩٦١ لسنة ٦٧ ق ، جلسة ٢٤/٢/٢٠٠٥.

(٥) كتاب دورى رقم ٢ لسنة ٢٠٠٨ صادر عن مصلحة بتاريخ ٨/١/٢٠٠٨.

الطعن للمأمورية المختصة بعد الميعاد يعد كأن لم يكن . وكل من يخالف ذلك يعرض نفسه للمساءلة.

ثم رأت<sup>(١)</sup> قبول هذا الطعن استرشاداً بأحكام القضاء المستقرة على أن الاستئناف يعتبر مرفوعاً من وقت إيداع صحيفته إلى قلم كتاب المحكمة ولو كانت غير مختصة ، وأن ما تم صحيحاً من إجراءات أمام المحكمة غير المختصة التي رفعت إليها الدعوى يبقى صحيحاً وتتابع الدعوى سيرها أمام المحكمة المختصة التي أحيلت إليها من حيث انتهت إجراءاتها أمام المحكمة التي أحالتها<sup>(٢)</sup>، وفي دعوى ضريبية<sup>(٣)</sup> قضت محكمة النقض بأن: "عدم اختصاص المحكمة لا يسقط حق الطاعن في إقامة طعنه ما دام قد أقيم في الميعاد المقرر قانوناً ، إذ العبرة في هذا الصدد بتاريخ رفع الطعن حتى ولو أقيم أمام محكمة غير مختصة ، وتتابع الدعوى سيرها أمام المحكمة المحال إليها من حيث انتهت إجراءاتها أمام المحكمة المحيلة". كما قضت المحكمة الإدارية العليا<sup>(٤)</sup> بأن ميعاد الطعن ينقطع برفع الطعن إلى محكمة غير مختصة ، ويظل هذا الميعاد مقطوعاً حتى يفصل في الطعن ولو من المحكمة الأعلى درجة ، مما مؤداه أنه يتعين على صاحب الشأن أن يلجأ إلى المحكمة المختصة بعد أن يتبينها سواء إبان قطع الميعاد أو خلال جريانه ثانية طالما لم ينحسر بعد".

وتطبيقاً لذلك -رأت المصلحة-يعتبر الطعن المقدم في الميعاد القانوني إلى مأمورية غير مختصة قاطعاً للميعاد الأصلي ويترتب على ذلك ما يلي : ١- إذا تبين للمأمورية غير المختصة الخطأ الذي وقع فيه الممول خلال الميعاد

(١) كتاب دورى المصلحة رقم ١٩ لسنة ٢٠١٣ . .

(٢) الطعن بالنقض رقم ٣٨١٢ لسنة ٦٢ ق جلسة ٢٦/٦/٢٠٠١

(٣) الطعن بالنقض رقم ٨٣٩ لسنة ٦٨ ق جلسة ٨/٣/٢٠١٠ .

(٤) الطعن رقم ٢٢٤٠ لسنة ٣١ ق عليا بتاريخ ١٨/٧/١٩٨٧ .

الأصلى للطعن قامت بإرسال الطعن إلى الأمورية المختصة وإخطار الممول بذلك ، على أن تقوم الأمورية باستكمال الإجراءات ٢٠- إذا تبين للمأمورية غير المختصة الخطأ الذى وقع فيه الممول بعد الميعاد الأصلى للطعن قامت المأمورية بإخطار الممول بخطئه ، بكتاب موسى عليه بعلم الوصول ، وافتتح له ميعاد جديد ، بحيث إذ قام الممول بإعادة الطعن إلى الأمورية المختصة خلال الميعاد الجديد كان الطعن صحيحاً وعلى الأمورية المختصة استكمال الإجراءات أما إذا تقاعس الممول عن ذلك رغم علمه بالخطأ إلى ان انقضى الميعاد الجديد يتم الربط عليه لعدم الطعن.

ثم عادت مصلحة الضرائب، وتكبت هذا الرأى وألزمت<sup>(١)</sup> المأموريات عند استلام الطعون المقيدة إليها على كافة النماذج الضريبية التحقق من أن الطعن يخص ملف ممول يقع ضمن اختصاص الأمورية ، و فى حالة إذا كان الطعن يتعلق بممول ليس من اختصاص الأمورية عليها توجيه الممول أو مقدم الطعن لتسليمه للمأمورية المختصة قبل الاستلام.

ومن ناحيتنا فإننا نرى أن ما أذاعته المصلحة بقبول الطعن ولو قدم إلى مأمورية غير مختصة يتفق وصحيح القانون وفقاً لأحكام قانون المرافعات الذى يعتبر الشريعة العامة للإجراءات، سيما وأن القانون الضريبى لم يورد حكماً خاصاً بهذه الحالة ، وأن القضاء مستقر على أن عيب الاختصاص المكانى لا يبطل إجراءات الربط . إلا أنه يجب التفريق بين أمرين : الأول أن يتم اكتشاف الخطأ فى توجيه الطعن أثناء قبل انتهاء الفترة المقررة قانوناً لأجرائه، وفى هذه الحالة تقوم الأمورية غير المختصة بإحالة الطعن إلى الأمورية المختصة<sup>(٢)</sup>،

(١) الكتاب الدورى رقم ٢١ لسنة ٢٠١٣ بتاريخ ٤/١١/٢٠١٣.

(٢) قضت محكمة استئناف القاهرة - الاستئناف رقم ٢٨٦ لسنة ٧٣ ق ، جلسة ١١/٤/١٩٥٧ بأن الطعن الذى يتم تقديمه لمأمورية غير مختصة فى الميعاد القانونى لا يكون مقبولاً إلا إذا تمت إحالته للمأمورية المختصة فى خلال الميعاد القانونى المحدد لإجراء الطعن

أما إذا تم اكتشاف الخطأ بعد انتهاء الميعاد المقرر لإجراء الطعن فإن الأمورية غير المختصة تحيل الطعن إلى الأمورية المختصة دون أن تبت فيه، مع التنبيه على الممول إلى عدم تكرار هذا الخطأ .

### **الربط لعدم الطعن**

يعتبر ربط الضريبة لعدم الطعن من أشد القرارات التي تواجه بها مصلحة الضرائب الممول أو المكلف، لما يترتب عليه من وجوب لأداء الضريبة، دون وجود مجال للطعن على الربط، أو مناقشة أسسه وأسبابه، كما لا تملك المصلحة تجاهه أية سلطة في تخفيض الضريبة أو استبعاد بعض عناصر التقدير التي على أساسها تحددت هذه الضريبة، حتى ولو ثبت لها أن جميع عناصر هذا التقدير أو بعضها غير واقعي.

وقد يكون عدم الطعن إجراءً اختياريًا يقوم به الممول أو المكلف، الذي تسلم بالإخطار بالربط، إذا وجده مناسباً، أو جاء متفقاً مع ما أقر به لدى مصلحة الضرائب، أو كانت الفرق بين ما أقر به من ضريبة وبين ما جاء في الإخطار بالربط ليس كبيراً، ويمكنه أن يقبله، مقارنة بالتكاليف التي قد يتحملها نتيجة الطعن على هذا الربط، سواء كانت هذه التكاليف مالية متمثلة في أتعاب المحاسبين والمحامين أثناء نظر الطعن في مراحلها المختلفة، أو غير مادية تتمثل في إهدار الوقت في الاتصال بهذه اللجان وانتظار قراراتها.

وفي الواقع فإن عدم الطعن يرجع غالباً إلى أسباب أخرى، من أهمها عدم علم الممول أو المكلف بالإخطار بالربط، وفوات المواعيد دون أن يكون على بصيرة من ذلك وكثيراً ما يَفاجأ الممول بعدم الطعن عند مواجهة مصلحة الضرائب له بالشروع في الحجز على أمواله لاستئداء الضريبة التي لم يطعن عليها.

ومن هنا تشدد مصلحة الضرائب<sup>(١)</sup> على ضرورة أن يتحرى مأمور الضرائب الدقة والموضوعية قبل ربط الضريبة لعدم الطعن، ويتعين عليه الرجوع إلى سجل الطعون بالمأموريات والتحقق من عدم الطعن، وكذا التحقق من استيفاء علم الوصول لكافة البيانات الأساسية لمستلم الإخطار بالربط، وبيان صفته بما يفيد تمام الاستلام لنموذج ١٩ ضرائب.

وقد تلمست مصلحة الضرائب كل سبيل للحد من غلواء أثر عدم الطعن، بأن سمحت<sup>(٢)</sup> بفتح باب الطعن بعد أن تم الربط لعدم الطعن، وخاصة في الحالات التي يتم الربط فيها ولم يكن علم الوصول مستوفياً للبيانات الأساسية، أو لعدم وجود علم الوصول ذاته بالمأمورية من واقع دفاترها وسجلاتها. وأقرت فتح باب الطعن في حالة قيام الممول بالاعتراض على محضر الحجز خلال ثلاثين يوماً من تاريخ توقيعه، وذلك دون النظر لتاريخ الربط.

وسمح القضاء بفتح باب الطعن إذا جاء علم الوصول خالياً من توقيع عامل البريد، وبيان اسمه واضحاً عليه، حيث لا يعتد به في ثبوت واقعة استلام نموذج ١٩ ضرائب، ويظل باب الطعن مفتوحاً أمام الممول في هذه الحالة<sup>(٣)</sup>. كما أن خلو علم الوصول من البيانات الجوهرية التي تثبت واقعة الاستلام تفقد علم الوصول حجته<sup>(٤)</sup> في إثبات واقعة الاستلام. ومن هذه البيانات ما جاء بالبند رقم ٢٥٨ من التعليمات العمومية عن الأشغال البريدية المطبوعة في سنة ١٩٦٣ والتي تنص على أن " المراسلات المسجلة إلى نائبه أو خادمه أو لمن يكون ساكناً معه من أقاربه أو أصهاره بعد التحقق من صفتهم والتوقيع

(١) أصدرت مصلحة الضرائب العديد من التعليمات إلى موظفيها في هذا الشأن، منها على سبيل

المثال: التعليمات التنفيذية للفحص رقم (٣) لسنة ١٩٩٣، ورقم ٢٣ لسنة ١٩٩٦.

(٢) الكتاب الدوري رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٧ بشأن إنهاء المنازعات في حالات الربط لعدم الطعن.

(٣) الطعن بالنقض رقم ٩٨٦ لسنة ٢٠٠٧ بتاريخ ١٧/١٠/٢٠١٠.

(٤) الطعن بالنقض رقم ٤٨٢ لسنة ٣٢ق، جلسة ٣١/٥/١٩٧٢.

منهم ، مما مفاده<sup>(١)</sup> وجوب تحقق موزع البريد من الشخص الذى وقع أمامه فى حالة عدم وجود المرسل إليه.

فإذا فتح باب الطعن للممول أو المكلف بعد أن استغلق عليه بسبب الربط لعدم الطعن، التزم كل من الممول أو المكلف ومصلحة الضرائب بإجراءات وأحكام الطعن المقررة فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد والقوانين الضريبية ذات الصلة، بالسير فى الطعن بمراحله الإدارية والقضائية.

## المطلب الثانى

### صاحب الحق فى الطعن

يحق للممول أو المكلف أن يُخطر بوجهة نظر الإدارة فى عدم صحة إقراره، أو بأسس تقديرها للضريبة، ويتم ذلك، فى أغلب التشريعات الضريبية بإخطار يرسل إلى المكلف أو ممثله القانونى، لدعوته إلى سماع وجهة نظره أمام لجنة إدارية تابعة للإدارة الضريبية نفسها ، أو لجهة أعلى تتبع وزارة المالية ، وتتاح أمام هذه اللجنة الفرصة للطرفين - الممول أو المكلف والإدارة الضريبية - الاتفاق على تقدير مرض للضريبة وينتهى النزاع . فإذا لم يتم الاتفاق بينهما عرض النزاع أمام الجهات القضائية المختصة.

وغالباً ما يؤجل دفع الضريبة المتنازع عليها فى مرحلة المراجعة الإدارية ، فإذا انتقل النزاع إلى المرحلة القضائية وجب دفع هذه الضريبة ، وفقاً لمبدأ ادفع ثم استرد *pay then refund* .

ومن أمثلة ذلك : تشترط بريطانيا لنظر الاعتراض أمام محكمة الضرائب *Tax Tribunal* أن يدفع المكلف الضريبة المقدرة ، ما لم يثبت أن دفع الضريبة مع جواز إجابته إلى طلبه يسبب ضرراً للمكلف ، مما يسمح له بنظر الاعتراض دون دفع الضريبة<sup>(٢)</sup>. وفى كينيا<sup>(١)</sup> تدفع الضريبة المقدرة بناء على قرار لجنة

<sup>(١)</sup> الطعن بالنقض رقم ٦٤٥ لسنة ٧٢ق، جلسة ١٢/١١/٢٠٠٩.

<sup>(٢)</sup> See : [/www.gov.uk/tax-appeals/delay-payment](http://www.gov.uk/tax-appeals/delay-payment).

الطعون حتى ولو لجأ المكلف للقضاء المختص للطعن على هذا القرار. وتشرط غينيا<sup>(١)</sup> لنظر الاعتراض على التقديرات أن يكون المكلف قد دفع الضريبة غير المتنازع عليها ، أى الضريبة التي أقر بها المكلف .

وفي مصر يترتب على طعن الممول أو المكلف على الربط الضريبي الذي قامت به الأمورية المختصة إمكان نظره والبت فيه أمام اللجنة الداخلية بالمأمورية<sup>(٢)</sup>، وأمام لجنة الطعن ، وأمام القضاء. ولم يشترط المشرع شكلاً معيناً للطعن، إلا أنه يشترط للاعتداد بالطعن أن يكون مكتوباً ، وأن يوقع من صاحب الصفة فيه، وأن يتضمن بياناً لأسباب الطعن.

#### **الممول أو المكلف هو صاحب الحق في الطعن**

يكون الطعن صحيحاً إذا قدم ، في الميعاد، من الممول شخصياً أو وكيله أو ممثله القانوني، أو من كل له صفة قانونية في الطعن. ويصح توقيع صحيفة الطعن ممن له إنابة قانونية كالولي أو الوصي على الممول القاصر أو المدير في شركة عن حصة التوصية أو المدير في شركة التضامن<sup>(١)</sup> مادام مخولاً بذلك.

(1) Kenya Revenue Authority : Assessment and disputes, at : <http://www.kra.go.ke/index.php/domestic-taxes/vat/assessment-and-disputes>

(2) Guyana Revenue Authority : Objections & Appeals : VAT Board Of Review, at : <http://www.gra.gov.gy/faq>.

(3) ذهبت لجان الطعن إلى "أن الفقرة الأخيرة من المادة (٦) من قانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ المعدل ألزمت الممول في حاله عدم موافقته على تقدير الأمورية أن يتظلم منه بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول إلى الأمورية المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسليمه للإخطار بالتقدير، وحيث أن الطاعن لم يتظلم أمام الأمورية المختصة في المواعيد القانونية التي حددتها المادة سالفة الذكر مما يكون الربط معه نهائياً وتصبح الضريبة واجبة الأداء وفقاً لتقدير المصلحة، وبناءً عليه تقدم يكون ما قامت به الأمورية من عدم قبول التظلم شكلاً متفقاً وصحيح القانون". (راجع قرار لجنة الطعن ( الأولى) رقم ٧٩ لسنة ٢٠٠٨، جلسة ٢٠١٠/١/٤).

## طعن الممثل القانوني

يصح طعن وكيل الممول أو المكلف، وفق سند الوكالة الذي يجيز له ذلك صراحة، سواء كان هذا الوكيل محامياً أو محاسباً ولو قبل أن يستصدر الممول توكيلاً له، طالما لم يعترض الممول على ذلك.

ومن المقرر في قضاء محكمة النقض أنه<sup>(١)</sup> لا يجوز أن تتصدى المحكمة لعلاقة الخصوم بوكلائهم إلا إذا أنكر صاحب الشأن وكالة وكيله لأن في ذلك تجاوزاً في الإستدلال ضار بحقوق الناس ، فإذا بأشر المحامي إجراء قبل أن يستصدر توكيلاً له من ذى الشأن الذى كلفه بالعمل فلا يعترض عليه بأن التوكيل لاحق على تاريخ الإجراء ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ، فإذا خلت الأوراق من وجود منازعة من الطاعن على وكالة محاميه فإن الطعن يعد مرفوعاً في الميعاد المقرر قانوناً .

وتذهب مصلحة الضرائب أن<sup>(٢)</sup> هذا الأمر يختلف بالنسبة للمحاسب، وترى أنه ليس له أن يطعن أمام لجنة الطعن دون وكالة خاصة ، أو قبل أن تصدر من الممول إليه هذه الوكالة ، لأنه لا يكفى القول بقيام الفضالة فى التقاضى إذا لم تتوافر الوكالة الخاصة، وإن الأمر يتطلب وجود وكالة خاصة أمام لجنة الطعن لأنها تختص بالفصل فى خصومة بين الممول ومصلحة الضرائب، وأن القضاء العالى يرى إذن أن الطعن فى النموذج ١٩ ضرائب ليس من الحالات

---

(١) قضت المحكمة الإدارية العليا - فى الطعن رقم ٤١١٠٢ لسنة ٦٣ ق. عليا، جلسة ٢٥/١١/٢٠٢٠ - بقبول الدعوى المرفوعة من الشريك فى شركة التضامن بشخصه وليس بصفته الممثل القانونى لشركة التضامن المكونة منه ومن آخرين، لأن شركة التضامن هى شركة أشخاص، وهى الشركة التى يعقدها شخصان أو أكثر بقصد الاتجار، ويكون جميع الشركاء ملزمين بالتضامن عن جميع التزامات الشركة حتى فى أموالهم الخاصة، ومن ثم تكون الصفة فى إقامة الدعوى متوافرة.

(٢) الطعن بالنقض رقم ٣٣٨ لسنة ٤٥ ق جلسة ١٥/١١/١٩٧٧.

(٣) أنظر : التعليقات التفسيرية العامة رقم (١) لسنة ١٩٦٩ بتاريخ ١٨/١٠/١٩٦٩.

العاجلة التي يقبل فيها تدخل الفضولي، ولا يمكن الأخذ بأحكام القانون المدنى بشأن الفضالة فى مثل هذه الحالة لانتهاء صفة وكالة المحاسب عن الطاعن. ونرى أن موقف المصلحة فى التفرقة بين المحاسب والمحامى فى جواز قبول الطعن قبل استصدار التوكيل من صاحب الشأن لا مبرر له، إذ أن كلا الطعنين يهدف إلى عدم الإضرار بالمممول أو المكلف، وأنه لا حرج فى الاعتراف بهذا التوكيل طالما أقره صاحب الشأن بعد ذلك.

واعتقدت هذا الرأى الإدارة العامة للجان الطعن، حيث رأته<sup>(١)</sup> أنه لا بد من تقديم الصحيفة من الممول نفسه أو من وكيله، فإن كان وقعها أحد المحاسبين أو المحامين أو قريب حتى الدرجة الثالثة فلا يشترط وجود توكيل موثق مؤرخ فى تاريخ سابق أو معاصر لتاريخ تقديم الطعن. ويكفى إقرار الممول بهذا التوكيل أمام اللجنة على محضر الجلسة أو التقدم التوكيل الموثق قبل قفل باب المرافعة.

كما يصح الطعن من وكيل الممول أو المكلف من بين أقاربه حتى الدرجة الثالثة. ويلتزم الموكل أن يعلن عن انقضاء الوكالة، ويتحمل مسئولية إغفال هذا الإجراء؛ فإذا انقضت الوكالة بالعزل أو الاعتزال ولم يعلن الموكل خصمه بذلك سارت الإجراءات صحيحة فى مواجهة الوكيل.

ويقدم طعن الشخص الاعتبارى من مديره المسئول أو ممثله القانونى، كما يكون للورثة الحق فى الطعن على ريب الضريبة المستحقة على مورثهم، مجتمعين، أو من أحدهم، وإذا استمر الورثة فى استغلال منشآت الممول بعد وفاته دون تغيير عما كانت عليه قبل الوفاة، فإن لكل منهم الطعن على الضريبة المستحقة على نصيبه فى الريح، أو أن يقوم بهذا الطعن وكيلاً عنهم.

---

(١) الإدارة العامة للجان الطعن - التوصية رقم (٣) لسنة ١٩٩٥ بشأن إجراءات الطعن تحريراً فى: ١٩٩٥/١١/٢٣.

ولا يقبل طعن مدير شركة التوصية نيابة عن الشركاء المتضامنين دون توكيل منهم (١).

وكذلك يقبل توقيع السنديك على صحيفة طعن الممول المشهر إفلاسه، وكذا الضامن والمتنازل إليه وفقاً لما جاء بالقانون الضريبي. أما التوكيلات الأجنبية التي تحررها السلطات الأجنبية في الخارج، أو التي تحرر أمام الجهات القنصلية في مصر بين حاملي الجنسية التي يتبعها القناصل، فيعتد بها بعد اعتمادها من الخارجية المصرية (٢).

### **طعن الضريبة على المرتبات**

نظراً للطبيعة الخاصة للضريبة على المرتبات، التي يلتزم رب العمل بخصم الضريبة من المنبع وتوريدها إلى مصلحة الضرائب نيابة عن الممول (العامل)، فقد وضع المشرع لها نظاماً خاصاً، وذلك في المادة (٥٧) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يتيح لكل من العامل ورب العمل طريقة خاصة للطعن، كما راعى الحالات التي يحصل الشخص على مرتب أو أجر نظير عمل يؤديه دون أن يكون له رب عمل معين، كما هو الحال في المأذون الشرعي.

**النص القانوني: مادة (٥٧):** " للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم . ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوفاً بردها إلى

(١) حكم النقض في الطعن رقم ٢٠٠ لسنة ٤٤ ق جلسة ١٩٧٧/٥/٧.

(٢) المنشور الفنى رقم ٨ بتاريخ ٢٠٢٢/٣/٨ الصادر عن الإدارة العامة للبحوث القانونية بمصلحة الشهر العقارى والتوثيق، واشترط هذا المنشور بالنسبة للتوكيلات التي تحرر أمام الجهات القنصلية في مصر أن تتوافر الإقامة للأجنبي المصدق على توقيعه بالقنصلية، وأن يشار بالتوكيل إلى توافر هذه الإقامة.

مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه ، وإذا لم تقم بذلك يكون للممول التقدم بطعن للمأمورية المختصة مباشرة  
كما يكون لهذه الجهة أن تعترض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار. وتتولى المأمورية فحص الطلب أو الاعتراض فإذا تبين لها صحته كان عليها إخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة ، أما إذا لم تقتنع بصحة الطلب أو الاعتراض فيتعين عليها إحالته إلى لجنة الطعن طبقاً لأحكام هذا القانون مع إخطار الممول أو الجهة ، بحسب الأحوال ، بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً، أو تسليمه نموذج الإخطار بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة.  
وإذا لم يكن للممول جهة يتيسر أن يتقدم لها بالطلب المنصوص عليه بالفقرة الأولى من هذه المادة ، كان له أن يتقدم به إلى مأمورية الضرائب المختصة، وعلى المأمورية في هذه الحالة إحالة الطلب إلى اللجنة الداخلية، بحسب الأحوال".

تقابل هذه المادة نص المادة (١١٨) الملغاة من قانون ضريبة الدخل، وتتفق معها في معظم أحكامها.

وفقاً لنص المادة ٥٧ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور، وهو كل ممول يحصل على إيراد من الغير، سواء كان هذا الإيراد مرتباً أو أجراً أو غيره من المسميات مقابل عمل أداه للغير بصفته تابعاً لهذا الغير، أن يعترض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم هذا الإيراد، على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلي الجهة التي قامت بخصم الضريبة .

ويكفى اعتراض الممول مرة واحدة على طريقة حساب الضريبة على مرتبه ليسرى الاعتراض على كافة الفترات التالية والتي استمر الاستقطاع الضريبي على مرتبه بنفس الحالة التي طعن عليها ، وكان للجنة الطعن أن تنظر اعتراضه عن كافة هذه الفترات دون حاجة إلى تعدد الطعون ، وبذلك حكم القضاء<sup>(١)</sup> بأن بتقديم الممول طلب اعتراضه على ما تم خصمه من ضرائب إلى الجهة التي قامت بالخصم يكون قد أعلن عن رغبته فى الاعتراض على ربط الضريبة بالكيفية التي تستطيع بها سواء بالنسبة لما سبق استقطاعه قبل تاريخ تقديم الطلب أو بعد هذا التاريخ إذ يكفى أن يبدى اعتراضه ولو لمرة واحدة لتقوم هذه المرة مقام الاعتراض المستمر ، إذ ليس من المتصور أو المنطقي أن يتقدم الممول باعتراضه كلما تسلم راتبه كل شهر ، ويتخذ ذات الإجراءات للاعتراض على هذا الخصم.

وتطبق هذه الإجراءات على جميع المنازعات المتعلقة بضريبة المرتبات، بغض النظر عن القانون الذى يحكم العلاقة بين العامل أو الموظف وبين جهة عمله، أى سواء كان ممن ينطبق عليهم قانون الخدمة المدنية أو قانون العمل أو ممن تنظم شئون توظيفهم قوانين خاصة كأعضاء هيئة التدريس بالجامعات والقضاة<sup>(٢)</sup> وأعضاء هيئة الشرطة وغيرهم .

---

(١) محكمة الاستئناف رقم ١٠٦ لسنة ١٢٨ ق ، محكمة استئناف القاهرة ، الدائرة ٩٣ ضرائب ، جلسة ٢٠١١/٥/٩ .

(٢) قضت محكمة النقض فى الطعن رقم ١٠١ لسنة ٨١ ق جلسة ٢٠١٢/٥/٢٢ أنه من المقرر - فى قضاء محكمة النقض - أن اختصاص الدائرة المدنية بمحكمة استئناف القاهرة بطلبات رجال القضاء طبقاً لنص المادة ٨٣ من قانون السلطة القضائية رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٢ المعدل بالقانون رقم ١٤٢ لسنة ٢٠٠٦ هو الطعن على القرارات الإدارية النهائية الصادرة من جهة الإدارة بقصد إحداث أثر قانونى معين بالنسبة لأعضاء الهيئة القضائية وشئونهم وهو اختصاص استثنائى لا يجوز التوسع فيه أو القياس عليه . لما كان ذلك ، وكان النزاع الصادر بشأنه الحكم المطعون فيه هو نزاع ضريبي له إجراءاته السالف بيانها والتي يجب التزامها للفصل فيه تخرج عن اختصاص الدائرة

ويجب على الجهة التي قامت بخصم الضريبة محل الاعتراض، أن تعد رداً على هذا الطلب، يتضمن وجهة نظرها فى اعتراض الممول، إما بقبول اعتراضه أو رفضه، كلياً أو جزئياً ، وليس لهذه الجهة أن تقوم من تلقاء نفسها - إن رأت أحقية الممول فى اعتراضه- بتلبية طلبه، بل عليها أن ترسل اعتراض الممول وردها عليه إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الممول طلب اعتراضه إليها. فإن تقاعست الجهة عن إحالة هذا الطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال مدة الثلاثين يوماً المذكورة ، كان للممول الحق أن يتقدم بطعنه مباشرة إلى المأمورية المختصة. وقد اختلفت الرأى فى ظل المادة- ١١٨ الملغاة - من قانون ضريبة الدخل، حول مدى جواز أن يتقدم الممول مباشرة بطعنه على ضريبة المرتبات إلى المأمورية الضرائب المختصة مباشرة، وقد ارتأى بعض القضاء<sup>(١)</sup> أن اعتراض الممول الخاضع لضريبة المرتبات والأجور أمام جهة عمله أولاً إنما هو مرحلة ووسيلة اختيارية وجوازية إن شاء سلكها وإن لم يشأ لم يسلكها ، ذلك أن المشرع حين ينص على شئ على وجه الإلزام يستخدم لفظ "يتعين" . وهذا القول ليس دقيقاً ؛ ذلك أن الجواز الممنوح للممول فى المادة ٥٧ من القانون ينصرف إلى اختياره بين أن يعترض أو لا يعترض ،ابتداء ، فإذا ما اختار الممول أن يعترض وجب أن يتبع الإجراءات التى رسمها المشرع فى هذه المادة بأن يوجه الاعتراض إلى الجهة التى تسلم الإيراد منها ، وهذه الجهة هى التى ترسل طلب اعتراضه مشفوعاً بردها عليه إلى لجنة الطعن المختصة.

---

المدنية المختصة بطلبات رجال القضاء ومن ثم ما كان لتلك الدائرة أن تعرض للنزاع وتفصل فيه بل كان يتعين عليها أن تقضى بعدم اختصاصها بنظره وهو اختصاص نوعى متعلق بالنظام العام.  
(١) محكمة جنوب القاهرة الابتدائية ، الدائرة ٣٨ ضرائب ، الدعوى رقم ١٣٤٤ لسنة ٢٠١٠ ضرائب كلى جنوب القاهرة، جلسة ٢٠١٠/١١/٣٠.

وزهدت لجان الطعن<sup>(١)</sup> إلى أنه إذا قام العامل بالاعتراض لدى جهة عمله على الضريبة التي تم خصمها من راتبه وتقاعس مأمورية الضرائب بعد إحالة هذا الاعتراض إليها من جهة العمل ، عن إحالة الاعتراض - حال استمراره - إلى لجان الطعن ، يجعل من حق العامل اللجوء مباشرة إلى هذه اللجان طالباً عرض النزاع عليها - عدم قيام جهة العمل بإرفاق ردها على الاعتراض المرسل للمأمورية ليس من الإجراءات الجوهرية التي يترتب على مخالفتها حرمان العامل من حقه في اللجوء إلى لجان الطعن.

وكان رأينا أنه ليس في نص المادة المذكورة ما يفهم منه أن للممول أن يتوجه مباشرة إلى لجنة الطعن متجاوزاً مرحلة نظر الجهة التي تسلم الإيراد منها للاطلاع على طعنه والرد عليه بالقبول فتعدل الضريبة ، أو بالرفض فينظر الطعن أمام لجنة الطعن المختصة. فإذا بادر الممول بالتقدم مباشرة إلى المأمورية المختصة بالاعتراض على ضريبة المرتبات، وجب على هذه المأمورية أن تعيد الاعتراض إلى جهة العمل، لاستطلاع وجهة نظرها فيه، والوقوف على الحقائق المتعلقة به، بشرط أن يكون الممول قد قدم هذا الطلب خلال ثلاثين يوماً من تسلم الإيراد، وإلا كان الاعتراض غير مقبول شكلاً.

ومن الحكمة أن تعطى لجهة العمل التابع لها الممول الفرصة لدراسة هذا الطلب، بما يمكن مصلحة الضرائب عند نظر الاعتراض من الاطلاع على وجهتي تنظر كل من الممول وجهة العمل، لتكون المأمورية المختصة على بينة من الأمر، تتيح لها الفصل فيه بعدل وإنصاف.

ولقد انحاز قانون الإجراءات الضريبية الموحد إلى هذا الرأي، فألزم الممول أن يتوجه أولاً باعتراضه إلى جهة عمله لكي تنظر في هذا الاعتراض وتبدى

---

(١) اقرار اللجنة الأولى ( قطاع القاهرة الكبرى والاسكندرية وشمال الصعيد ) ، الطعن رقم ٣٩٦ لسنة ٢٠٠٧ ، جلسة ٢٦/٥/٢٠٠٨ .

رأيها بشأنه قبل إحالته إلى مأمورية الضرائب المختصة، فإذا لم تقم هذه الجهة بذلك، فقد نص القانون صراحة على أن " يكون للممول التقدم بطعن للمأمورية المختصة مباشرة".

وتتولي المأمورية فحص الطلب، وما أبدته مأمورية الضرائب بشأنه، فإذا تبين لها صحة الطلب أو الاعتراضات التي أبداها الممول قامت بإخطار الجهة المشار إليها لتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحة الطلب أو الاعتراضات فيتعين عليها إحالة الطلب إلى لجنة الطعن طبقاً لأحكام القانون، مع إخطار صاحب الشأن بذلك.

وقد يكون صاحب الشأن في هذه الحالة الجهة التي أرسلت اعتراض الممول، أو الممول إذا كان قد قدم الطلب إلى المأمورية مباشرة في الحالة التي تتعاضد فيه المأمورية عن القيام بهذا الدور<sup>(١)</sup>.

ويتم هذا الإخطار بنتيجة فحص الطلب أو الاعتراض<sup>(٢)</sup> على النموذج رقم (٣٨ مرتبات) بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً، أو أن تقوم المأمورية بتسليم صاحب الشأن (الممول أو الجهة بحسب الأحوال) نموذج هذا الإخطار بمقر عمل هذه الجهة، أو بمقر المأمورية المختصة، وذلك بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف (الجهة) أو من يمثله، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إحالة طلب الاعتراض إليها.

**حق جهة العمل في الاعتراض:** جرى البحث - في ظل قانون الضرائب على الدخل الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١- في مدى أحقية رب العمل في الاعتراض

---

(١) كانت المادة ١١٨ الملغاة من قانون الضريبة على الدخل تنص على إخطار صاحب الشأن بإحالة الطلب أو الاعتراض إلى لجنة الطعن، دون أن تحدد من هو صاحب الشأن، فجاء نص المادة (٥٧) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد واضحاً بأن يتم إخطار الممول أو الجهة (٦٢) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

والطعن بالنسبة للضريبة علي المرتبات، وخاصة عندما يكون رب العمل صاحب مصلحة في ذلك تظهر عند مطالبة مصلحة الضرائب له بفروق الضريبة علي المرتبات التي كشف عنها فحص المأمورية لموقف العامل من ضريبة المرتبات بعد مدة من تسلمه الإيراد. وقد ذهب بعض الكتاب<sup>(١)</sup> أنه وفقا لصريح نص المادة ٦٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لا يجوز لغير الممول الاعتراض أو الطعن علي هذه الضريبة، ولا يعد رب العمل ممولا<sup>(٢)</sup>، ومن ثم لا يحق له الاعتراض أو الطعن، بينما رأي آخرون أن حق الاعتراض المنصوص عليه في المادة ٦٥ المشار إليها ليس حقا مطلقا للممول، وإنما يقتصر هذا الحق علي ربط الضريبة الذي يلزم به رب العمل.

ولما لم يحدد القانون إجراءات خاصة بربط الضريبة علي المرتبات، فليس ثمة ما يمنع أن تخطر المصلحة الممول أورب العمل بنتيجة فحصها، وربط الضريبة علي العاملين لديها، كما أن رب العمل ملزم قانونا بحجز الضريبة كالممول.

وكان رأينا : إنه علي الرغم من أن صراحة النص يقصر حق الاعتراف والطعن (للممول) فإن لرب العمل مصلحة مباشرة في الاعتراض والطعن علي ما تطالبه به مأمورية الضرائب من فروق ضريبية تجعله جديرا بأن تسمع اعتراضاته أمام لجنة الطعن باعتباره في حكم "الممول" في هذه الحالة.

---

(١) لمزيد من التفصيلات حول هذا الموضوع: انظر: د. زكريا بيومي، الموسوعة، ص ٤٠٩ - ٤١٢، وحسن حسني أحمد: الصحيح في إجراءات الطعن في ربط الضريبة، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٦٢، ص ٧٣ وما بعدها، وحمدى محمد هيبه: حول الاعتراض والطعن في الضريبة علي المرتبات، العدد ٢٦٥، ص ٤٠ وما بعدها.

(٢) قضت محكمة النقض في الطعن رقم ٨٨ لسنة ٣٤ ق في ١٩٧٢/٣/١ بأن الالتزام باستقطاع الضريبة وتوريدها يغير الالتزام بالضريبة ولا يجعل من صاحب العمل أو الملتزم بالإيراد ممولا، راجع: قضاء النقض الضريبي، ص ٣٥٢.

وأيدت هذا الرأي محكمة النقض فقضت<sup>(١)</sup> بأن " التزام أصحاب الأعمال بخصم ضريبة المرتبات وتوريدها لمصلحة الضرائب على نحو ما فرضه عليهم قانون الضرائب على الدخل يوجب على المصلحة توجيه اعتراضها على إجراءات الخصم والتوريد إليهم ، فيضحي لهم الصفة والمصلحة في مخصصتها بشأن ما تدعيه من أحقيتها لفروق ارتأوا استبعاد خضوعها لهذه الضريبة.

ثم قنن قانون الضريبة على الدخل الصادر<sup>(٢)</sup> بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ هذا الرأي ، وسأيره قانون الإجراءات الضريبية الموحد ، حيث نصت الفقرة الثانية من المادة ٥٧ لهذا الرأي ، حين أجاز للجهة التي تقوم بخصم الضريبة على المرتبات أن تعترض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار.

ولا يغنى إخطار رب العمل بالضريبة على المرتبات أو فروق الضريبة التي كان يتعين عليه خصمها من المنبع ، عن إخطار كل عامل بمقدار ما هو مستحق عليه باعتباره هو الممول الأصلي بالضريبة ، ويترتب على عدم إخطاره بطلان مطالبة الجهة التابع له بهذه الضريبة أو فروقها.

وبذلك قضى بأن<sup>(٣)</sup> توجيه إجراءات ربط الضريبة على مرتبات العاملين إلى صاحب العمل دون العاملين لديه من الممولين لا يستند على أساس قانوني، وتكون الإجراءات قد وقعت باطلة ، ... وعلى ذلك إذا ما أخطرت مأمورية الضرائب رب العمل بميعاد ربط الضريبة على المرتبات وإنما تكون قد أخطرت بتلك العناصر دون علمه ، وكان الثابت أن مأمورية الضرائب قد أخطرت البنك

(١) قضاء النقض في الطعن رقم ١٢٧٢ لسنة ٧١ ق ، جلسة ٢٨/١/٢٠٠٣.

(٢) أنظر المادة ١١٨ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) محكمة الاستئناف بالقاهرة ، القضية رقم ١٢١٠ لسنة ١١٤ ق جلسة ٢٦/٨/١٩٩٧ ، ومحكمة الاسكندرية الابتدائية الدعوى رقم ٣٦ ضرائب كلى ، جلسة ٢٧/٨/٢٠٠١.

بتلك الضريبة دون أن يخطر كل عامل على حده ، ومن ثم يكون هذا الإجراء باطلاً يتعين القضاء بذلك".

### **موقف العامل الذي ليس له جهة عمل**

تبين أن نص المادة ٦٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الملغى، المتعلق بتنظيم إجراءات الاعتراض والطعن على ضريبة المرتبات ، لا يتفق مع فئة الممولين الذين ليس لهم جهة عمل يتسلمون إيراداتهم منها . وأوضح مثال علي ذلك المأذونون الذين يتبعون وزارة العدل كموظفين عموميين بها ولكنهم يتلقون إيراداتهم أو الأتعاب من جمهور المتعاملين معهم، وفي هذه الحالة ليس من مجال أمامهم للاعتراض والطعن إلا من تاريخ إخطارهم بربط الأمورية للضريبة المستحقة عليهم .

وحالاً لهذه المشكلة نصت الأخيرة ١١٨ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وكذلك الفقرة الأخيرة من المادة ٥٧ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد على أنه " وإذا لم يكن للممول جهة يتيسر أن يتقدم لها بالطلب المنصوص عليه بالفقرة الأولى من هذه المادة، كان له أن يتقدم به إلى مأمورية الضرائب المختصة، وعلى المأمورية في هذه الحالة إحالة الطلب إلى اللجنة الداخلية ، بحسب الأحوال".

ومن ثم يكون لهذا الممول أن يقدم طلب إلى المأمورية المختصة اعتراضاً على ما قامت به من حساب الضريبة على إيراداته، وذلك خلال ثلاثين يوماً من إخطاره بهذه الضريبة.

## المطلب الثالث

### شكل الطعن

بينت المادة (٥٦) من قانون الإجراءات الضريبية- فى جزء منها - الكيفية التى يجب أن يكون عليها الطعن الضريبى لصلاحيه نظره أمام اللجان الإدارية أو القضاء:

#### النص القانونى

المادة (٥٦): "يكون الطعن المقدم من الممول أو المكلف على ربط الضريبة بصحيفة من أصل وثلاث صور يودعها مأمورية الضرائب المختصة وتسلم إحداها للممول أو المكلف ، ويجب أن تتضمن صحيفة الطعن تحديد جميع أوجه الخلاف على وجه الدقة فيما ورد بنموذج ربط الضريبة ، والأسباب الجوهرية التى يقوم عليها الطعن ، ولا يعتد بالطعن الذى لا يتضمن الأوجه محل الخلاف" .

تقابل هذه المادة نص المادة ١١٩ الملغاة من قانون ضريبة الدخل، ونص المادة (٥٦) من قانون الضريبة على القيمة المضافة فى الكثير من أحكامها. وبموجب نص المادة (٥٦) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد يجب أن يكون الطعن فى الإخطار بربط الضريبة ،من الممول أو المكلف أو ممثله القانونى.

وفى حالة عدم وجود توقيع على صحيفة الطعن فإن هذا لايعرضها للبطلان، حيث إن النص فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد الذى جاء فيه ميعاد تقديم الطعن،والإجراءات المتبعة فيه لم يشترط أسلوباً خاصاً للطعن ولم يشترط توقيع الطاعن أو من يمثله على الصحيفة. ويكفى فى هذه الحالة أن يكون الممول قد تسلم الإخطار بالرد، وأن الصحيفة قدمت فى الميعاد للمأمورية المختصة.

ويجب أن يكون الطعن المقدم من الممول أو المكلف على ربط الضريبة، بصحيفة من أصل وثلاث صور<sup>(١)</sup> يودعها المأمورية المختصة وتسلم إحداها للممول أو المكلف مؤشراً عليها من المأمورية بتاريخ إيداعها، أو على المنظومة الإلكترونية للمصلحة وذلك طبقاً لقرار وزير المالية الذي يصدر في هذا الشأن، وبذلك يكون تسلم هذه الصحيفة بإحدى طريقتين للإيداع هما طريقة الإيداع بالمأمورية المختصة مع تسلم الممول أو المكلف صورة من هذه الصحيفة تفيد تمام الإيداع، أو طريق الإيداع من خلال المنظومة الإلكترونية للمصلحة<sup>(٢)</sup>.

<sup>(١)</sup> ذهبت الإدارة المركزية لشئون لجان الطعن (التوصية رقم ٥ لسنة ١٩٩٠) إلى أنه لا يترتب البطالان على عدم تقديم صحيفة الطعن من ثلاث صور، لأن نص الفقرة الثالثة من المادة ١٥٧ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - المقابلة للمادة (٥٦) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد - من أن تقدم صحيفة الطعن من ثلاث صور، لا يعدو أن يكون أمراً تنظيمياً يقصد التوجيه، ولم يقصد منه ترتيب البطالان على مخالفته، والا لكان المشرع نص عليه صراحة، وأن التقرير بالبطالان فيه مبالغة بالتمسك بالشكليات دون مقتضى، ويشوبه الخطأ في تفسير القانون وتأويله.

<sup>(٢)</sup> يعتبر سماح المشرع بتقديم صحيفة الطعن إلكترونياً، وكذلك إنجاز بعض الإجراءات كالإخطارات والقرارات إلكترونياً، خطوة نحو الإلكترونية التقاضى، بمعنى استخدام الوسائط الإلكترونية فى إجراءات التقاضى، بداية من المطالبة القضائية والإعلان والإخطار، ومروراً بسير الدعوى وما يجرى فى جلساتها وانتهاء بصدور الحكم النهائى فيها والطعن وتنفيذه. ويختلف ذلك عن القضاء الإللكترونى الذى يقصد حلول الوسائط الإللكترونية محل الشخص الطبيعى (كالقاضى أو المحكم) بحيث يكون يمكن أن تقوم هذه الوسائط بإنهاء المنازعات إلكترونياً، بما يعرف بنظام القاضى الإللكترونى.

ويعارض جانب من الفقه اللجوء إلى هذه الوسائط للقيام بعمل القاضى أو المحكم الشخص الطبيعى، لما فى ذلك من مساس بضمانات أساسية فى التقاضى، أهمها مبدأ العلانية الذى يوجب فتح الجلسات لمن يرغب فى حضورها من المواطنين ومبدأ المواجهة بالدليل، ومناقشة الخصوم، فضلاً عما يتمتع به القاضى الشخص الطبيعى من فهم لروح القانون، ومتطلبات العدالة التى توجب مراعاة الظروف الشخصية وما أحاط بالدعوى من ملاسبات أو وقائع تختلف من حالة إلى أخرى. أنظر: د. عبد الله عبد الحى الصاوى: تكنولوجيا القضاء وتطوير إجراءات التقاضى المدنى، دراسة

وإذا كان وقت تقديم صحيفة الطعن يتحدد بالنسبة للصحف التي تقدم مباشرة أو يدوياً إلى المأمورية المختصة من تاريخ التأشير عليها من الموظف المختص، فإن الخلاف يثور حول تحديد تاريخ قيد صحف الطعون التي تقدم إلكترونياً .

والراجح<sup>(١)</sup> أن هذا التاريخ يتحدد من وقت دخول هذه الصحيفة إلى المنظومة الإلكترونية لمصلحة الضرائب، وليس من وقت اطلاع موظف المصلحة عليها. ولا يجب أن يتأخر تحديد جلسة نظر اللجنة الداخلية لهذا الطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إيداع صحيفة الطعن.

وتثبت المأمورية في دفتر خاص ببيانات الطعن وملخصاً بأوجه الخلاف التي تتضمنها، على أن تقوم بإحالاته للجنة الداخلية المختصة.

وإذا ما قدم الممول أو المكلف صحيفة الطعن - إلى المأمورية المختصة، ثم تبين له عدم تضمينها بعض أو جميع ما تطلبه المشرع من بيانات كان له أن يسحب هذه الصحيفة ويودع صحيفة بدلاً عنها، خلال الفترة القانونية المقررة له بتقديم الطعن أو قبل انعقاد اللجنة الداخلية لأول جلسة لنظره.

---

تحليلية في القانون المصري والإماراتي، مجلة قطاع الشريعة والقانون، العدد الثاني عشر، ٢٠٢٠/٢٠٢١، ص ٧٢١، ص ٧٣٦.

ومن جانبنا فإننا نرى أنه يمكن الأخذ بنظام إلكترونية التقاضي الضريبي، خاصة أمام اللجان الداخلية أو لجان الطعن، لضمان سرعة الإجراءات، ودقتها، والمحافظة على الأدلة والمستندات المتعلقة بالمنازعة الضريبية وتداولها بصورة أكثر أماناً وفعالية، سيما وأن المشرع المصري قد نظم إجراءات التقاضي الإلكتروني في القانون رقم ١٤٦ لسنة ٢٠١٩، بتعديل بعض أحكام قانون إنشاء المحاكم الاقتصادية الصادر بالقانون رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٨.

كما يمكن الاستفادة من هذه التكنولوجيا في السماح بالاطلاع على المستندات إلكترونياً، وعقد اللجان عن بعد، أو من خلال نظام الفيديو كونفرانس، مع توفير وسائل الأمان التي تضمن عدم التلصص، وحماية أسرار الممولين، .

(١) د. خالد ممدوح إبراهيم، إجراءات التقاضي عن بعد، دار الفكر الجامعي الإسكندرية، ٢٠١٩، ص

٧٠.

## صحيفة الطعن

اشترط المشرع أن تتضمن صحيفة الطعن المقدمة من الممول أو المكلف تحديد جميع أوجه الخلاف على وجه الدقة فيما ورد بنموذج ربط الضريبة والأسباب الجوهرية التي يقوم عليها الطعن، وذلك على ضوء ما ورد إليه في نموذج الربط، وأن يتم تحديد هذه الأوجه تحديداً شاملاً ودقيقاً، بحيث لا يجوز له أن يثير وجهاً للخلاف عند نظر الطعن أمام اللجنة الداخلية أو لجنة الطعن لم يسبق أن ورد بصحيفة الطعن<sup>(١)</sup>.

ولا يكفي الإشارة إلى أوجه الخلاف بعبارات عامة مطلقة غير محددة، كذلك العبارة التي جرى استخدامها في صحف الطعون السابقة قبل العمل بقانون الإجراءات الضريبية، وهي (أن يطعن الممول - أو المكلف - على نموذج الربط جملة وتفصيلاً).

إذ لم تعد مثل هذه العبارة مقبولة في صحف الطعون التي تقدم بعد تاريخ العمل بقانون الإجراءات الضريبية<sup>(٢)</sup>، لكونها عبارة مجهولة، يترتب عليها بطلان الطعن، وهو بطلان يتعلق بالنظام العام، تقرره اللجان أو تقضى به المحاكم من تلقاء نفسها.

---

<sup>(١)</sup> يثور التساؤل عن مدى جواز أن يثير الممول أو المكلف وجهاً للخلاف عند نظر الطعن أمام القضاء لم يسبق أن أثاره في طعنه في المرحلة الإدارية ( اللجنة الداخلية ولجنة الطعن ) ، وكان قضاء محكمة النقض مستقراً على أنه لا يجوز للقضاء أن ينظر في أوجه الخلاف التي لم يسبق أن أثارها الطاعن أمام لجنة الطعن، إلا أن المحكمة الإدارية العليا استنتت اتجاهها آخر في حكم حديث لها (الطعن رقم ٤١١٠٢ لسنة ٦٣ ق عليا، جلسة ٢٥/١١/٢٠٢٠)، ذهبت فيه إلى أن للقضاء الإداري، باعتباره قضاء المشروعية، أحق في نظر جميع أوجه الخلاف التي يثيرها الطاعن وتتعلق بالقرار المطعون فيه، ولو لم يكن قد سبق للطاعن أن أثاره في المرحلة السابقة على إحالة طعنه إلى القضاء.

<sup>(٢)</sup> أنظر: قرار لجنة الطعن رقم ١١٩ لسنة ٢٠٢١ (اللجنة ٢٤ القطاع الأول)، جلسة ٢٣/١٠/٢٠٢١، بعدم الاعتداد بالطعن المقدم من الممول الوارد به عبارة أن "الممول يطعن على كل ما جا بالنموذج جملة وتفصيلاً".

## أسباب الطعن

يجب على الطاعن أن يبين فى صحيفة الطعن أسباب الطعن، والمقصود ببيان أسباب الطعن فى قضاء محكمة النقض أن<sup>(١)</sup> تحدد أسباب الطعن، وتعرف تعريفاً واضحاً كاشفاً عن المقصود منها كاشفاً نافياً عنها الغموض والجهالة بحيث يبين منها العيب الذى ينسبه إلى الحكم وموضعه منه وأثره فى قضائه، ومن ثم فإن كل سبب يراد التحدي به يجب أن يكون مبيناً بياناً دقيقاً".

ولقد اكتفى المشرع الضريبي بأن يورد الطاعن فى صحيفة الطعن الضريبي - بجانب التحديد الدقيق لأوجه الخلاف - ذكر الأسباب الجوهرية التى يقوم عليها الطعن، مما يعنى أن للممول أو المكلف أن يورد أسباباً أخرى أثناء نظره طعنه، لم يسبق أن أوردها فى صحيفة الطعن، طالما كانت الأسباب الجديدة ليست من الأسباب الجوهرية التى كان يتعين عليه ذكرها فى صحيفة الطعن، وأن هذه الأسباب لم تخرج عن كونها متعلقة بأوجه الخلاف التى حدها حصراً فى صحيفة طعنه. ولا يكفى أن يحيل الممول أو المكلف - الطاعن - إلى مذكرة الفحص بالمأمورية لبيان أسباب هذا الطعن<sup>(٢)</sup>.

ويقصد بسبب الدعوى أو الطعن مجموعة المبادئ القانونية التى يستند إليها الطاعن، أو هو الحالة الواقعية أو القانونية التى تسبق القرار وتدفع الإدارة إلى إصداره<sup>(٣)</sup>.

ففى حالة الطعن على ربط الضريبة بمبلغ يزيد على الإقرار، فإن سبب الطعن على هذا القرار هو عدم مطابقته للحالة الواقعية أو القانونية للممول،

(١) الطعن رقم ٩٤٨ لسنة ٥٧ ق، جلسة ١٨/٢/١٩٩٣، والطعن رقم ١٦٩٨ لسنة ٨٥ ق، جلسة ٢١/١٢/٢٠٢٠.

(٢) أنظر فى معنى هذا المبدأ الطعن بالنقض رقم ٨٢٢ لسنة ٥٦ ق، جلسة ٢٣/١/١٩٩١.

(٣) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ١١١٥ لسنة ١٥ ق.عليا، جلسة ٢٩/١٢/١٩٧٣.

بأن يبين الطاعن أنه لم يزاول النشاط، أو لم يحقق الإيراد الإضافى الذى على ما أقر به، أو أن هذا النشاط يتمتع بالإعفاء من الضريبة وفقاً للقانون. ومن الأسباب الجوهرية التى ترد فى صحيفة الطعن عادة ، النعى على القرار المطعون فيه بعيب الخطأ فى تطبيق القانون، أو تفسيره أو تأويله.... ويبقى الحكم على كون الأسباب الجديدة التى يوردها الطاعن أثناء طعنه، من قبيل الأسباب الجوهرية أو غير الجوهرية من إطلاقات الجهة التى تنتظر هذا الطعن، فلها السلطة التقديرية فى تقرير ما تراه فى هذا الشأن. ونرى أن يقبل كل سبب من أسباب الطعن يثيره الطاعن، ولو لم يورده فى صحيفة الطعن، إذا كان هذا السبب متعلقاً بوجه من أوجه الخلاف التى حددها فى تلك الصحيفة. ولكن يتمتع عليه إبداء وجه جديد للخلاف لم يرد فى صحيفة الطعن، أو أن يورد سبباً للطعن لا يرتبط بأوجه الخلاف المذكورة جصراً فى تلك الصحيفة.

### **الدفع القانونى**

تختلف أسباب الطعن عن الدفع التى يقصد بها الرد على الدعوى برمتها، والتى يقصد منها رفض طلبات الخصم أو القضاء ببعضها دون البعض الآخر، وتلتزم جهة التقاضى بالرد عليها، فالدفع بمعناه العام<sup>(١)</sup> يقصد به جميع

---

(١) د. فارس على عمر الجرجى: الدفع بعدم قبول الدعوى، مجلة الراافدين للحقوق، المجلد رقم (١٠) ، العدد ٣٧، ٢٠٠٨، ص ٤٤. فالدفع بمعناه العام على جميع وسائل الدفاع التى يجوز للخصم أن يستعين بها ليجيب على دعوى خصمه ، بقصد تفادى الحكم لخصمه بما يدعيه سواء أكانت هذه الوسائل موجهة إلى الخصومة أو بعض إجراءاتها ، أو موجهة إلى أصل الحق المدعى به أو إلى سلطة الخصم فى استعمال دعواه منكرات أياها ويطلق التعبير ، بمعناه الخاص فى اصطلاح قانون المرافعات على الوسائل التى يستعين بها الخصم ويطعن بمقتضاها فى صحة إجراءات الخصومة دون أن يتعرض لأصل الحق الذى يزعمه خصمه فيتفادى بها مؤقتاً الحكم عليه بمطلوب خصمه كأن يجيب بأن الدعوى قد رفعت إلى محكمة غير مختصة أو رفعت بإجراء باطل . ووسائل الدفاع هذه تعرف بالدفع الشكلية . وأشار إليها قانون المرافعات السابق بعبارة ( الدفع الجائر إيدؤها قبل

وسائل الدفاع التي يجوز للخصم أن يستعين بها ليحجب عن دعوى خصمه، بقصد تقادى الحكم لخصمه بما يدعيه سواء أكانت هذه الوسائل موجهة إلى الدعوى أو بعض إجراءاتها أو موجهة إلى أصل الحق المدعى به، أو إلى سلطة الخصم في استعمال دعواه منكرًا إياها.

ويتصور في المنازعات الضريبية أن تبدو هذه الدفوع في رد مصلحة الضرائب على طعن الممول أمام اللجنة الداخلية أو لجنة الطعن والقضاء، كما يتصور أن تكون من الممول أو المكلف في الطعون التي ينظرها القضاء طعنًا على قرار لجنة الطعن الصادر لغير مصلحته. ومن أمثلة ذلك: الدفع الشكلى بعدم الاختصاص، أو بطلان الإجراءات، أو الدفع الموضوعى بسقوط الحق بالتقادم، أو بالإبراء، أو بالمقاصة ....

### **جزاء عدم ذكر أسباب الطعن**

رتب المشرع على عدم الالتزام بما يجب أن تتضمنه صحيفة الطعن من أوجه الخلاف والأسباب الجوهرية للطعن أثرًا خطيرًا، يتمثل في عدم الاعتداد بهذا الطعن، أى اعتباره كأن لم يكن، مما يؤدي إلى صيرورة ربط الضريبة نهائيًا بعد مضي ثلاثين يوماً من تاريخ إخطار الممول أو المكلف به. ونرى أن هذا الأثر لا يكون تلقائيًا، وإنما يكون بقرار من اللجنة الداخلية المختصة. وليس لمصلحة الضرائب أن تبادر بتطبيق هذا الجزاء الإجرائى قبل

---

التعرض لموضوع الدعوى ) . وسميت فى القانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٦٢ و القانون الجديد " بالدفع المتعلقة بالإجراءات " أما وسائل الدفاع المتعلقة بأصل الحق ، أى التى توجه إلى ذات الحق المدعى به ، كأن ينكر وجوده أو يزعم انقضاؤه ، فهى تعرف بالدفع الموضوعية . وأما وسائل الدفاع التى ينكر بها الخصم سلطة خصمه فى استعمال الدعوى كأن يزعم مثلاً انتفاء صفة الخصم أو سبق صدور حكم فى قضية فهى تعرف بالدفع بعدم القبول .  
أنظر:المستشار محمد محمود عليوه: الفوع المدنية، الطبعة الثانية، القاهرة، ٢٠١١، ص ١٠.

الإحالة إلى اللجنة الداخلية<sup>(١)</sup>، ولا أن تمتنع عن استلام صحيفة الطعن لعدم تضمينها أوجه الخلاف أو الأسباب الجوهرية للطعن، وإنما لها أن تتسلم هذه الصحيفة، لإثبات تاريخ تقديمها، وتطالب الطاعن باستكمال بياناتها قبل تحديد جلسة لها، فإذا لم يستوف الطاعن هذه البيانات، يجب إحالة الطعن بحالته إلى اللجنة الداخلية المختصة، التي يكون لها الحق في نظر مدى استيفاء هذه الصحيفة لما تطلبه القانون من بيانات، وذلك حتى يصدر قرار من هذه اللجنة بشأنها<sup>(٢)</sup>. فإن رأت اللجنة الداخلية عدم الاعتداد بالطعن، أصدرت قرارها بعد الاتفاق مع الممول أو المكلف، وتعين عليها أن تحيل الطعن برمته إلى لجنة الطعن، التي لها أن تقبل الطعن، أو تقرر عدم الاعتداد به، مما يكون لكل من الممول أو المكلف ومصالحة الضرائب الطعن عليه أمام القضاء.

---

(١) ترى مصلحة الضرائب أنه يتعين على اللجنة الداخلية - حال نظرها الطعن مقدم من تاريخ العمل بقانون الإجراءات الضريبية الموحد أي اعتباراً من ٢٠/١٠/٢٠٢٠ - ولم تتضمن صحيفة الطعن الأسباب الجوهرية التي يقوم عليها الطعن وبيان أوجه الخلاف على وجه الدقة، فيما ورد بنموذج ربط الضريبة أن تصدر قراراً بعدم الاعتداد بالطعن مع إخطار المكلف بذلك، وذلك دون الإخلال بحق المكلف بتقديم طعن آخر مبيناً به أوجه الخلاف وأسبابه الجوهرية وذلك قبل انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم صحيفة الطعن، والآن أصبح الربط نهائياً. أنظر كتاب الإدارة العامة للتظلمات بقطاع البحوث والسياسات الضريبية بمصلحة الضرائب المصرية إلى رئيس منطقة ضرائب المنوفية بتاريخ ٢٤/١٢/٢٠٢٠.

(٢) تشبه هذه الحالة بما يتعلق بنص المادة ٦٥ من قانون المرافعات التي توجب على المدعى أن يقوم أثناء رفع الدعوى بأن يرفق مع صحيفة الدعوى مستنداته وحافظة المستندات ومذكرة شارحة، ومذكرة توضح بالتفصيل ما ورد بإيجاز في صحيفة الدعوى، فإذا لم يقدم المدعى هذه المرفقات عند تقديم صحيفة الدعوى، فيرى جانب من الفقه أنه لا يوقع جزاء البطلان، ولا يحكم بعدم القبول، لأن الجلسة لم تتعقد بعد، والإعلان لم يتم، وإنما كل ما سوف يواجهه المتقاضى هو امتناع قلم الكتاب عن قبول أوراقه لأنها غير كاملة. وقد أجاز القانون للطاعن أن يتظلم من هذا الامتناع أمام قاضي الأمور الوقفية. أنظر: د. نبيل إسماعيل عمر: الوسيط في قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص ٣١٥ - ص ٣١٨.

ويؤيدنا فى هذا الرأى خطورة الأثر الذى رتبته المشرع حال عدم تضمين صحيفة الطعن البيانات المطلوبة، مما يوجب توخى الحذر فى عدم انفراد مصلحة الضرائب ممثلة فى مأمورية الضرائب أو اللجنة الداخلية كوحدة إدارية تابعة لها، أن تكون خصماً وحكماً فى آن واحد وتقرر عدم الاعتداد بصحيفة الطعن، دون أن يكون لصاحب الشأن فرصة لإبداء دفاعه أمام الجهة المحايدة، سواء كانت لجنة الطعن أو المحكمة المختصة.

## المبحث الثانى

### نظر الطعن أمام اللجنة الداخلية

يجب أن تحل المنازعات بين الإدارة الضريبية والممولين بعدالة وبسرعة بكفاءة قدر الإمكان.

ويفضل أن تحل جميع المنازعات بدءاً من المنازعة على التسجيل وانتهاءً بربط الضريبة داخل الإدارة الضريبية بقرار نهائى. حيث يكون لموظفى الإدارة الضريبية الذين اصدروا الربط الابتدائى حق نظر التظلم منه، وأن يكون للممول فرصة، خلال وقت محدد، بأن يتظلم أو يعترض على الربط، إما كتابةً أو شخصياً أو بكليهما . ولقد ارتأى المشرع الضريبى أن يمنح كلاً من الممول أو المكلف ومصلحة الضرائب فرصة مراجعة الخلاف فيما بينهما، من خلال لجان إدارية داخلية عسى أن تتلاقى وجهات نظرهما، ويتم الاتفاق على إنهاء النزاع فى أقرب فرصة دون المضى فى المنازعة أمام لجان خارجية ( لجان الطعن ) أو أمام القضاء<sup>(١)</sup>.

---

(١) تميل معظم التشريعات المقارنة إلى إعطاء فرصة لتلاقى وجهات النظر بين كل من الممول والإدارة الضريبية لحل النزاع قبل إحالته إلى القضاء، وفى ذلك مصلحة للطرفين؛ إذ يتاح للممول أن يعرض اعتراضه مباشرة على الجهة التى أصدرت القرار، ليوضح لها وجهة نظره، ويستمع إلى مبررات المصلحة بشأن قرارها محل الاعتراض، فإذا تفاهم الطرفان واتفقا على حل وسط، انتهى النزاع بسرعة، دون إضاعة للوقت والجهد والمال، أما إذا لم يتفقاً عرض الأمر على جهة إدارية

## النص القانوني :

مادة (٥٦): تقوم المصلحة بالبت في الطعون المقدمة من الممولين أو المكلفين بواسطة لجان داخلية، يصدر بتشكيلها وتحديد مقارها ونطاق اختصاصها قرار من رئيس المصلحة .....

وعلى اللجنة الداخلية إخطار الممول أو المكلف بتاريخ الجلسة المحددة لنظر طعنه ، على أن يكون ميعاد الجلسة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إيداع صحيفة الطعن ، وتخطر اللجنة الممول أو المكلف بتاريخ الجلسة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً ، أو تسليمه نموذج الإخطار بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله ، وعلى المأمورية المختصة موافاة اللجنة خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر بملف الممول أو المكلف ، والأوراق والمستندات مشفوعة بمذكرة الرد على أسباب الطعن المُقدم من الممول أو المكلف . وتثبت اللجنة في دفتر خاص بيانات الطعن وملخصاً بأوجه الخلاف التي تضمنها ، وعلى اللجنة البت في الطعن خلال ستين يوماً من تاريخ استلام الملف والأوراق والمستندات مشفوعة بمذكرة

---

محايدة، غير التي أصدرت القرار، لمراجعته، وسماع وجهتي النظر بشأنه، والبت فيه لما لديها من صلاحيات فنية وقانونية، يتوقع أن تتجج لإي إنهاء النزاع ، أيضاً دون الإحالة إلى القضاء .  
أنظر في هذا الشأن: *World Bank, Handbook on Tax Simplification, 2009, p. 131*  
ومع ذلك فإن بعض الدول ، مثل أستونيا والنرويج وروسيا وأسبانيا، تتيح للممول أن يتجه مباشرة بطعنه إلى المحكمة، وبعضها الآخر، مثل هولندا وسويسرا، يجوز تخطي مرحلة الطعن أمام مصلحة الضرائب، وذلك بالاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية، وتذهب تشريعات أخرى ، مثل جمهورية التشيك وسلوفاكيا وبولندا، مذهب المشرع المصري، في أن يطرح النزاع أمام جهتين إداريتين قبل اللجوء إلى القضاء. أنظر:

*Michael LangPasquale Pistone:Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law, Kluwer Law International B.V,2010.*

الرد المشار إليها ، وللجنة مد أجل البت في الطعن لمدة أخرى مماثلة إذا توافرت لديها أسباب جدية لذلك تبينها اللجنة في محضر أعمالها.

فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف خلال المدة المشار إليها تصبح الضريبة نهائية، وإلا أحالت اللجنة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة مرفقاً بها رأى اللجنة الداخلية في شأنها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً ، أو تسليمه النموذج بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله.

فإذا انقضت مدة الثلاثين يوماً دون قيام اللجنة بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة ، كان للممول أو المكلف أو من يمثله قانوناً أن يعرض الأمر كتابة على رئيس لجنة الطعن مباشرة أو بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول مرفقاً به صورة من صحيفة الطعن السابق تقديمها للمأمورية ، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انتهاء المدة المحددة سلفاً .

وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول أو المكلف إليه أن يحدد جلسة لنظر الطعن ويأمر بضم ملف الممول أو المكلف.

ويتم إحالة الملف إلى لجنة الطعن إذا انتهى الميعاد المقرر قانوناً دون البت في الطعن ، وذلك دون الإخلال بالمسئولية التأديبية للمتسبب في عدم البت في الطعن ، أو إحالته إلى لجنة الطعن ، بحسب الأحوال ، خلال المواعيد المقررة" . وفي جميع الأحوال ، تخطر مأمورية الضرائب المختصة بالقرار الصادر من اللجنة الداخلية خلال يومين من تاريخ صدوره ، وعلى المأمورية حال الاتفاق على تسوية الخلاف ربط الضريبة من واقع قرار اللجنة وعمل

التسوية اللازمة وإخطار الممول أو المكلف خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إخطارها بقرار اللجنة".

### نشأة اللجان الداخلية

للمصلحة عند تحديد الأرباح أن تتفق مع الممول على ما لايمس الجوانب القانونية، كأن تتفق معه على بلغ الربح الإجمالي، أو على مقدار التكاليف الواجب خصمها منه، وما إلى ذلك.

إذ أن العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية علاقة تنظيمية يحكمها القانون، وليست علاقة تعاقدية تعبر عن إرادتين الطرفين المتعاقدين، وأن الاتفاق الذي يتم بين الممولين والإدارات الضريبية ينحصر في تحديد وعاء الضريبة، وهو ما يختلف فيه الممولون أو المكلفون حسب ظروفهم أو طبيعة نشاطهم.

ولا يجوز الاتفاق على خلاف ما قرره القانون بنص قاطع، كسعر الضريبة، وشروط خضوعها أو الإعفاء منها، وإجراءات وطرق ربطها أو تحصيله<sup>(١)</sup>.

وقد نشأت اللجان الداخلية التي تختص بإنهاء المنازعات الضريبية اتفاقاً، في بداية أمرها بقرارات من مصلحة الضرائب، تشكل في مأموريات الضرائب لمحاولة التقريب بين وجهات نظرها ووجهات نظر الممولين، فهي مجرد تنظيم إداري بحث، ولم تكن سوى مأمور الضرائب لها اختصاصه، ويسرى على عملها واختصاصها ما يسرى على المأمور وعمله واختصاصه، في الحدود والأوضاع المنصوص عليها قانوناً.

(١) قضت المحكمة الدستورية - في الطعن رقم ٣٥ لسنة ١٣ دستورية عليا، جلسة ١١/٧/١٩٩٢- بأن "الإلتزام بالضريبة ليس التولاً تعاقدياً ناشئاً عن التعبير المتبادل عن إرادتين متطابقتين، بل مرد هذا الإلتزام إلى نص القانون وحده، فهو مصدره المباشر، وهو ما يملكه ولي الأمر، ويجد دليله الشرعي في رعاية مصلحة الجماعة التي يمثلها، وإذ تتدخل الدولة لتقرير الضريبة وتحصيلها، فليس ذلك باعتبارها طرفاً في رابطة تعاقدية أياً كان مضمونها، ولكنها تفرض في إطار القانون العام الأسس الكاملة لعلاقة قانونية ضريبية لا يجوز التبديل أو التعديل فيها بالاتفاق على خلافها.."

ثم تدخل المشرع بقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بوضع تنظيم قانونى لها، مع منحها قدر من الاستقلالية عن مأمورية الضرائب المختصة<sup>(١)</sup>. كما أقر القضاء<sup>(٢)</sup> فى ظل الضريبة على المبيعات - قبل أن ينص قانون الضريبة على القيمة المضافة على أحكام الإحالة إلى اللجان الداخلية- الصلح أو الاتفاق على دين الضريبة مباشرة بين المسجل والمأمورية المختصة. وتنص المادة (٥٦) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد على أن: "تقوم المصلحة بالبت فى الطعون المقدمة من الممولين أو المكلفين بواسطة لجان داخلية، يصدر بتشكيلها وتحديد مقارها ونطاق اختصاصها قرار من رئيس المصلحة".

**تشكيل اللجنة الداخلية:** حددت المادة (٥٨) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد طريقة تشكيل اللجان الداخلية، التى يصدر بتشكيلها وتحديد مقارها ونطاق اختصاصها قرار من رئيس مصلحة الضرائب المصرية.

---

(١) أصدرت مصلحة الضرائب كتاباً دورياً برقم ٥ لسنة ٢٠١١ يجيز إنهاء كافة المنازعات القائمة بين الممولين والمصلحة بالمأمورية قبل الإحالة إلى اللجان الداخلية، ثم أجازت بكتابها الدورى رقم ٢٦ لسنة ٢٠١٢- للمأمورية المختصة النظر فى الاعتراضات والطعون التى تم إحالتها إلى اللجان الداخلية المتخصصة وذلك قبل الفصل فيها بمعرفة هذه اللجان، وبررت ذلك برغبتها فى سرعة الفصل فى أوجه الخلافات المثارة بينها وبين الممولين والحد من هذه المنازعات.

(٢) حكم محكمة استئناف القاهرة "الدائرة ٢٣ مدنى"، رقم ٢٨٣٤٥ لسنة ١٢٦ ق جلسة ٢٠١١/٤/١٩ ولقد جاء فيه:

"ومن حيث أن الثابت من تقرير الخبير أن المستأنف بصفته بعد أن أخطر بالنماذج رقم ١٥ ضرائب مبيعات تقدم إلى مأمورية الهرم طلباً للتصالح عن فترة المحاسبة وتحرر بينه وبين المأمورية محضراً بالتصالح وقع عليه مع شركته تضمن إقراره بأحقية المأمورية فى مطالبتها له بالضرائب الناتجة عن الفحص المطعون عليه وحرر على ذلك شيكات بمبلغ الضريبة مسحوبة على بنك مصر المعادى، وإذا كان الصلح طبقاً لنص المادة ٥٥٣ مدنى تحسم به المنازعات التى يتناولها، وكان ما ينعاه المستأنف على محضر الفحص وعقد الصلح وهما ورقتان رسميتان لا يرقى إلى النبل من حجبيتهما ، ولما كانت المحكمة ترفض فى تقدير طلب نذب خبير جديد فى الدعوى ولا ترى موجباً لذلك فإنها تقضى برفض موضوع الاستئناف وتأييد الحكم المستأنف".

## النص القانوني

مادة (٥٨): تُشكل اللجان الداخلية المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة (٥٦) من هذا القانون برئاسة أحد الموظفين بالمصلحة من درجة مدير عام على الأقل وعضوية اثنين من الموظفين بها ممن لهم صفة الضبطية القضائية ، ويكون لكل لجنة أمانة فنية من عدد كاف من الموظفين بالمصلحة ، ويجوز تعيين رئيس احتياطي لرئيس اللجنة يحل محله حال وجود مانع قانوني ، وتكون عضوية تلك اللجان لمدة عام قابلة للتجديد ، ويجب ألا يكون عضو اللجنة أو رئيسها قد سبق له نظر أي موضوع من الموضوعات المعروضة على اللجنة سواء بالفحص أو بالمراجعة" .

تتكون كل لجنة داخلية من ثلاثة أعضاء جميعهم من موظفي مصلحة الضرائب: الرئيس من درجة مدير عام على الأقل، والعضوان الآخران من الموظفين المتمتعين بصفة الضبطية القضائية.

ونبادر القول بأنه لا يوجد اختلاف بين رئيس اللجنة والعضوين الآخرين، إذ يجب أن يكون كل منهم ممن له صفة الضبطية القضائية. ولا يفهم من عدم النص على أن يكون رئيس اللجنة ممن لا يتمتع بصفة الضبطية القضائية، فلا يتصور أن يكون رئيس اللجنة موظفاً إدارياً بالمصلحة ليس له اختصاص بربط وتحصيل الضريبة، وهو المنوط به ترجيح الخلاف الذي قد ينشأ بين عضوى اللجنة حول القرار الواجب اتخاذه، إذ أن قانون الإجراءات الضريبية والقوانين الضريبية الأخرى يقصر الاختصاص بربط وتحصيل الضريبة على من الموظفين بمصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية.

ويكون لكل لجنة داخلية أمانة فنية، من الموظفين معاونين لأعضاء اللجنة فى تجهيز ملف الموضوع ، وتسجيل وقائعه، وطباعة قراراته، وغير ذلك من الأعمال الإدارية التى تقوم بها عادة اللجان الإدارية.

ولقد أجاز القانون أن يعين رئيس احتياطي لرئيس اللجنة، يحل محل رئيسها عند قيام مانع قانوني يمنعه من رئاسة اللجنة، مثل زوال صفته، أو وقفه عن العمل بصفة مؤقتة، أو لثبوت قيام علاقة قانونية بينه وبين الممول أو المكلف، ولو كان قبل عمله بمصلحة الضرائب، كأن كان وكيلاً له، أو عمل محاسباً أو محامياً للشركة.

وبالرغم من أن القانون أجاز تعيين الرئيس الاحتياطي في حال وجود مانع قانوني، فإن الموانع القانونية و الأدبية التي تكون بسبب وجود علاقة اجتماعية أو مصلحة اقتصادية بينه وبين الخصوم تبرر تنحي الرئيس - وأى عضو من أعضاء اللجنة - ليتولى الرئيس الاحتياطي مهام عمله بدلاً عنه، لضمان الحياد.

ولقد حدد القانون مدة عضوية اللجنة بعام واحد قابل للتجديد، وتحسب مدة العام بالنسبة لكل عضو على حدة، وليس للجنة ككل، ويجوز أن يصدر قرار من رئيس المصلحة بمد عمل العضو لعام آخر، ولا يوجد حد أقصى لعدد مرات مد العضوية.

ولعل الحكمة من هذا التحديد ضمان عدم استبقاء العضو لمدة طويلة تصيب أعمال اللجنة بالجمود الفكرى، ولضخ دماء جديدة إلى اللجنة من ذوى الكفاءة والمهارة فى إنهاء المنازعات الضريبية، مع إمكان استبقاء العضو الذى يثبت كفاءة عالية أو يتمتع بمهارات خاصة لأكثر من عام عن طريق التجديد له لعام أو أكثر.

### **إجراءات عمل اللجنة الداخلية**

بينت المادة (٥٦) و(٥٩) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد إجراءات عمل اللجان الداخلية:

## النص القانوني :

المادة ٥٦ : ... "وعلى اللجنة الداخلية إخطار الممول أو المكلف بتاريخ الجلسة المحددة لنظر طعنه ، على أن يكون ميعاد الجلسة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إيداع صحيفة الطعن ، وتُخطر اللجنة الممول أو المكلف بتاريخ الجلسة بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً ، أو تسليمه نموذج الإخطار بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله".

وفقاً لهذا النص تقوم اللجنة الداخلية إخطار الممول أو المكلف بتاريخ الجلسة المحددة لنظر طعنه بموجب كتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وذلك على النموذج رقم (٢طعن) أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً .

ويجوز تسليم الممول أو المكلف- أو من يمثله- الإخطار بتاريخ جلسة الطعن مباشرة بمقر عمل الممول أو المكلف، أو بمقر مأمورية الضرائب المختصة، على أن يثبت هذا التسليم بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله. ويحل هذا المحضر محل علم الوصول كدليل على علم الممول أو المكلف بميعاد جلسة نظر الطعن.

ويجب أن لا يتأخر ميعاد أول جلسة للطعن عن ثلاثين يوماً من تاريخ إيداع الممول أو المكلف صحيفة الطعن. وهذا الميعاد من المواعيد التنظيمية التي لم يرتب لها المشرع جزاء، ومن ثم لا يترتب على تجاوزه بطلان، ذلك لأن الغرض من تحديد هذا الميعاد هو حث اللجنة على سرعة نظر الطعن والبت فيه في أقرب وقت ممكن.

وأوجب القانون على مأمورية الضرائب المختصة<sup>(١)</sup> أن توافي اللجنة الداخلية ملف الممول أو المكلف والأوراق والمستندات المتعلقة بالطعن، بالإضافة إلى مذكرة برد المأمورية على أسباب طعن الممول والمكلف.

ويكون إيداع هذه الوثائق خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إيداع صحيفة الطعن، على الأكثر، وهو أيضاً من المواعيد التنظيمية التي لم يرتب لها المشرع أى جزاء، وغايتها حث مأمورية الضرائب الإسراع بتزويد اللجنة الداخلية لأوراق اللازمة لنظر الطعن والوقوف على رأيها فى أسباب الطعن التي أباها الممول أو المكلف.

وتقوم اللجنة الداخلية بإثبات بيانات الطعن وملخص أوجه الخلاف التي تضمنها فى دفتر خاص لديها.

#### **الحضور أمام اللجنة الداخلية**

يجب أن يوالى الممول أو المكلف طعنه، بأن يحضر هو أو من يمثله الجلسة المحددة لنظر الطعن. وقد تناولت المادة (٥٩) من قانون الإجراءات الضريبية هذا الحكم:

#### **النص القانونى**

مادة (٥٩): "على اللجنة الداخلية فى حال عدم حضور الممول أو المكلف أو من يمثله الجلسة المحددة لنظر الطعن على الرغم من إخطاره طبقاً لحكم الفقرة الثالثة من المادة (٥٦) من هذا القانون إعادة إخطاره مرة أخرى ، وفى حالة عدم حضوره أو من يمثله تقوم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة وتُخطر الممول أو المكلف بذلك".

---

<sup>(١)</sup> رأيت المصلحة : جواز قيام المأموريات بنظر الاعتراضات والطعون داخل المأمورية ، وفى حالة عدم الاتفاق يتم الإحالة إلى اللجان الداخلية المتخصصة . كتاب دورى رقم ٥ لسنة ٢٠١١ بتاريخ ٢٠١١/٣/٦.

الأصل أن يحضر الممول أو المكلف أو من يمثله أمام اللجنة الداخلية فى الموعد المحدد لجلسة نظر طعنه .

وقد قدر المشرع احتمال أن يتأخر الطاعن عن الحضور فى هذا التاريخ رغم إخطاره به، فجاء نص المادة ( ٥٩ ) مبينا الحكم فى حال التخلف عن حضور الجلسة، بالرغم من ثبوت إخطار الطاعن بميعادها إخطاراً صحيحاً ، فأوجب على اللجنة الداخلية أن تقوم بإعادة إخطار هذا الممول أو المكلف أو من يمثله مرة أخرى، وذلك بتحديد موعد آخر لجلسة نظر الطعن، وذلك على النموذج رقم (٢/٣ طعن).

وحق الممول فى إعادة الإخطار قائم بالرغم من صحة إخطاره فى المرة الأولى، وعدم تقديم الممول أى عذر مانع من حضوره. وليس للجنة الداخلية أن تمتنع عن إعادة الإخطار وتتعجل إحالته إلى لجنة الطعن لاعتقادها بتسويق الممول أو المكلف ورغبته فى إبطاء نظر النزاع.

فإذا حضر الممول أو المكلف أو من يمثله الجلسة فى الميعاد الجديد، باشرت اللجنة أعمالها فى نظر الطعن.

أما إذا لم يحضر هذه الجلسة للمرة الثانية بالرغم من صحة إخطاره فى المرة الثانية، تقوم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة، مع إخطار الممول أو المكلف بهذه الحالة، وذلك<sup>(١)</sup> بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول على النموذج رقم (٣/٤ طعن) أو بأى وسيلة إلكترونية لها حجية فى الإثبات قانوناً، أو تسليمه النموذج بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله.

ويجوز للجنة الداخلية أن تسمح بعقد جلسة جديدة، إذا تقدم الممول أو المكلف إليها بطلب الاستمرار فى نظر الطعن، إذا قدم إليها عذراً مقبولاً، ومبرراً عدم

---

(١) المادة رقم (٦١) من اللائحة التنفيذية للقانون.

حضوره فى المرتين، أو وجد ظرف طارئ أو قهرى حال دون حضوره أو من يمثله الجلسين الأوليين، طالما لازالت أوراق النزاع فى حوزة اللجنة ولم يتم إحالتها إلى لجنة الطعن.

### من له حق الحضور أمام اللجان الداخلية

لا يسمح بالحضور أمام المأموريات الضريبية واللجان الداخلية إلا لأصحاب الشأن أنفسهم أو وكلائهم من أقاربهم لغاية الدرجة الثالثة، وأزواجهم، والأوصياء عن القصر بشرط حصولهم على إذن من المحكمة الحسبية المختصة لإنهاء كافة الأعمال والنزاعات الضريبية مع مصلحة الضرائب.

وكذلك يسمح بالحضور للمحامين، والمحاسبين أو المراجعين المقيدة أسماؤهم بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين<sup>(١)</sup> الموكلين من أصحاب الشأن بتوكيل رسمي، كما ينوب المحامون بعضهم البعض، وكذلك ينوب المحاسبون بعضهم البعض فى الحضور أمام هذه الجهات<sup>(٢)</sup>؛ طالما أن هناك توكيلاً صادراً من صاحب الشأن إلى الوكيل الأسمى.

ويعتبر من أصحاب الشأن<sup>(٣)</sup> ممن لهم حق الحضور أمام مصلحة الضرائب الممول الفرد، أو من يمثله قانوناً كالأولى والوصى أو القيم، إذا كان الممول قاصراً أو محجوراً عليه، والنائب القانونى للشخص المعنوى، ولو لم يكن من المحامين أو المحاسبين. سواء كان المدير المعين المسئول فى شركات

---

(١) ويجب استيفاء دغمة نقابة التجاريين لكافة المستندات والمحركات فى كافة الأحوال التى نص عليها القانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٢ بشأن نقابة التجاريين.

(٢) أنظر كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ٢٩ لسنة ١٩٨٦ بتاريخ ١٩٨٦/٩/٢٢، بشأن من لهم حق الحضور أمام مصلحة الضرائب ( المأموريات ولجان الطعن ولجا إعادة النظر). وكذلك الكتاب الدورى رقم ٢٣ لسنة ٢٠١٧ بشأن تحديد الشخص المسئول قانوناً عن المنشأة ومن له حق الحضور أمام مصلحة الضرائب.

(٣) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم (٧) لسنة ١٩٧٨، بتاريخ ١٩٨٧/١/٢٥، بشأن الأفراد الذين لهم حق الحضور أمام فروع مصلحة الضرائب ولجان الطعن.

الأشخاص، أو الشريك فى شركات الواقع، أو رئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب أو مدير عام الشركة الذى يتولى رئاسة الجهاز التنفيذى بالنسبة للأشخاص الاعتبارية. وقضى بأن<sup>(١)</sup> شركات قطاع الأعمال العام التابعة للشركة القابضة، لها شخصية اعتبارية مستقلة، ومن ثم يكون عضو الإدارة المنتدب هو من يمثلها أمام القضاء وفى صلاتها بالغير، وأن تبعيتها للشركة القابضة لا شأن له بالأمر المتعلقة بتصرفاتها وتعهداتها، وما ترتبه من حقوق والتزامات قبل العاملين بها.

بيد أنه وإن جاز لهذا النائب أن يحضر أمام مصلحة الضرائب أو اللجان الداخلية، أو لجان الطعن، أو لجان إعادة النظر فى الربط النهائى وغيرها، نيابة عن الشخص المعنوى الذى يمثله، إلا أن هذا الحق الذى تلقاه عن طريق إنابته، يكون قاصراً عليه بذاته، لا يتعداه إلى سواه.

فلا يجوز لذلك النائب أن ينقل مباشرة هذا الحق إلى غيره ما لم يكن من ينيبه عنه حامياً أو مراجعاً أو مقيداً بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقاً للقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١.

ولا يجوز للوكلاء من الأقارب أن ينيبوا عنهم غيرهم إلا إذا كان التوكيل الصادر إليهم من صاحب الشأن يسمح بذلك، وكان هذا الغير إما من الأشخاص المقيدة أسماؤهم بالسجل العام للمحامين والمراجعين أو من المحامين، أو من أقارب صاحب الشأن إلى الدرجة الرابعة وأزواجهم.

ويترتب على وفاة الممول أثناء نظر النزاع الضريبى - أمام اللجنة الداخلية أو لجنة الطعن أو المحكمة- انقطاع سير الخصومة، على أن يتم تجديدها

---

(١) الطعن بالنقض رقم ١٧٢١٥ لسنة ٨٥ق، جلسة ٢٤/٦/٢٠٢١.

بمعرفة الورثة باعتبارهم مسئولين عن دين الضريبة المستحقة على الممول المتوفى في حدود ما خلفه من تركة<sup>(١)</sup>.

أما بلوغ الممول القاصر سن الرشد فإنه لا يؤدي بذاته إلى انقطاع سير الخصومة، إذا كان القاصر قد أوصى بأن يحضر عنه من كان يباشر الخصومة وهو قاصر. وتعتبر الوصية في هذه الحالة بمثابة نيابة اتفاقية تجعل للوصى صفة في تمثيل الممول الذي بلغ سن الرشد تبرر عدم انقطاع الخصومة<sup>(٢)</sup>.

ومن ناحية أخرى فإن تمثيل الولى الطبيعي لابنه في المنازعة الضريبية أمام مصلحة الضرائب صحيح قانوناً .

فإذا بلغ الابن سن الرشد قبل إحالة النزاع إلى اللجنة الداخلية فلا يجوز للولى أن يحضر أمام اللجنة بهذه الصفة، ولا يصح هذا البطلان إقرار الراشد هذا الإجراء أو إصداره توكيلاً لاحقاً لوالده بمباشرة الخصومة بعد أن تكون قد انتهت<sup>(٣)</sup>.

كما أنه وإن كان الأصل أن انقطاع سير الخصومة مقرر لحماية ورثة الممول أو المكلف، أو من يقوم مقام من فقد الأهلية أو تغيرت صفته، حتى لا يتخذ الإجراءات بغير علمهم ويصدر الحكم ضدهم في غفلة منهم دون أن يتمكنوا من استعمال حقهم في الدفاع تأكيداً لمبدأ المواجهة بين الخصوم ، ولم يقصد بالانقطاع أن يكون جزاء علي الطرف الأخر لاستمراره في موالاة إجراءات

---

(١) توجب المادة ٤٦/د من قانون ضريبة الدخل الأردني على الورثة أو وكيل التفليسة أو المصفي

خلال مدة ستة أشهر متتابعة السير في الدعوى إذا اوقفت لوفاة المكلف أو إفلاسه أو تصفيته.

(٢) حكم محكمة النقض بتاريخ ١٩٦٨/٦/٦، مثبت في د. أحمد مليجي: الموسوعة الشاملة في التنفيذ، الجزء الأول، ص ٣٢٢.

(٣) أنظر في هذا المبدأ : حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١٠٧٠٢ لسنة ٦٦ ق، جلسة ١٩٩٨/١٢/١٤.

الخصومة علي الرغم من علمه بقيام السبب الموجب لانقطاعها ولذلك فمن المقرر أن الخصومة تستأنف سيرها إذا حضر بالجلسة المحددة لنظر الدعوي ورثه المتوفى أو من يقوم مقام من فقد الأهلية أو تغيرت صفته<sup>(١)</sup>.

ويجوز الاتفاق بين الوصي عن الممول القاصر على تقدير وعاء الضريبة، بشرط أن يكون الوصي قد حصل على إذن من المحكمة الحسبية المختصة في القيام بالتصرفات المنصوص عليها في المادة ٢٠ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٧ بالمحاكم النسبية. إذ بغير هذا الإذن تكون الاتفاقات التي يعقدها الأوصياء عرضة للبطلان<sup>(٢)</sup>.

وقد أثير البحث في مدى جواز قيام غير الممول أو نائبه في الحضور أمام اللجان الداخلية وإبرام الاتفاق معها، وذلك في الحالات التي يكون لغير الممول أو المكلف مصلحة في إبرام هذا الاتفاق، كما هو الحال بالنسبة إلى المتنازل إليه، والمفلس.

ويذهب رأى إلى أن<sup>(٣)</sup>المشرع الضريبي وقد منح المتنازل إليه الحق في الطعن على الضريبة المستحقة على المتنازل عن المنشأة التي يكون المتنازل إليه مسئولاً بالتضامن مع المتنازل عن سدادها، فإن الحق في الطعن يؤدي إلى الاعتراف بحق الطاعن -المتنازل إليه- أن يحضر أمام اللجنة الداخلية وإبرام الاتفاق على الضريبة محل الطعن. أما المفلس الذي يفقد أهلية التصرف في

---

(١) حكم النقض في الطعن رقم ١٣٦ و ١٧٣ لسنة ٤٩ق، جلسة ١٩٨٤/٣/٢٦، وأيضاً قرار لجنة الطعن العشرين- قطاع القاهرة الكبرى والإسكندرية وشمال الصعيد- في الطعن رقم ٢٤٨ لسنة ٢٠١٢، جلسة ٢٠١٣/١١/٦.

(٢) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم (٧) لسنة ١٩٧٨، بتاريخ ١٩٨٧/١/٢٥، بشأن الأفراد الذين لهم حق الحضور أمام فروع مصلحة الضرائب ولجان الطعن.

(٣) د. خيرى عثمان فريز: إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة أسيوط، ص ٢٦١، وص ٢٦٢.

أمواله، فيحل أمين التفليسة محله فى إجراء التصرفات القانونية على مال التفليسة، يؤدى إلى كون أمين التفليسة، وليس المفلس، هو صاحب الحق فى الطعن على الضريبة، ومباشرة هذا الطعن أمام اللجنة الداخلية ولمكان الاتفاق معها. ومع ذلك فإن مباشرة المفلس الدعاوى الضريبية المتعلقة بأمواله لا تكون باطلة أو منعدمة، ولكنها لا يحتج بها على جماعة الدائنين<sup>(١)</sup>، وللمفلس أن يباشر الإجراءات التحفظية بنفسه كالطعن على ربط الضريبة، أو على محضر الحجز.

وأما بالنسبة للوصى على القاصر الذى لم يبلغ سن الرشد فليس له أن يبرم اتفاقاً على دين الضريبة المستحق على أموال القاصر إلا بإذن من المحكمة الحسبية المختصة<sup>(٢)</sup>، فإذا لم تأذن المحكمة بهذا الاتفاق، يظل للقاصر بعد بلوغه سن الرشد الحق فى إقرار هذا الاتفاق، أو نقضه<sup>(٣)</sup>.

بينما يحوز الحجية الاتفاق الذى تبرمه اللجنة الداخلية مع القاصر المأذون له أن يباشر أعمال الإدارة، باعتبار أن الضريبة محل الاتفاق تكون قبل الوصول إلى صافى الدخل، إذ أن نص المادة (٣) من قانون المحاكم الحسبية رقم ٩٩

(١) الطعن بالنقض رقم ٢١٠٠ لسنة ٥٢ ق، جلسة ١٩٨٦/٥/١٩.

(٢) قضت محكمة بورسعيد الابتدائية بتاريخ ١٩٤٨/٦/٥ - والحكم مثبت فى مؤلف د. خيرى عثمان - بضرورة حصول الوصى على إذن من المحكمة قبل إبرام الاتفاق الضريبى، وأن عدم حصول هذا الإذن من المحكمة المختصة يجعل تصرف الوصى بإبرام الاتفاق باطلاً بالنسبة لنصيب القصر بطلاناً مطلقاً، ولا يسرى هذا الاتفاق إلا على ما يخص الوصى فى ماله الخاص الذى يشكل جزءاً من وعاء الضريبة محل الاتفاق. وليس للمصلحة أن تتمسك بهذا الاتفاق بحجة أن الوصى قد قصر فى الحصول على الإذن من المحكمة المختصة، وأنه لا يجوز لأحد أن يستفيد من تقصيره.

(٣) لا يخل ذلك بإلزام الوصى بمباشرة أعمال الإدارة بما فى ذلك أعمال الصيانة الضرورية لحفظ الأموال المسلمة إليه. ومن مقتضيات ذلك أن يطعن أو يتظلم من كافة الإجراءات التى تقوم بها مصلحة الضرائب لربط وتحصيل الضرائب المستحقة على مال القاصر، كما له أن يحضر بصفته وصياً على القاصر أعمال الفحص والحجز التى تباشرها مصلحة الضرائب على مال القاصر، وأن يباشر إجراءات التقاضى لحفظ هذا المال أمام لجان الطعن والقضاء.

لسنة ١٩٤٧ منعت القاصر من التصرف فى صافى دخله إلا بالقدر اللازم لسد نفقاته ومن تلزمهم نفقتهم قانوناً .

وإذ تنص المادة ٣/٨٢٨ من القانون المدنى على أنه إذا تولى أحد الشركاء إدارة المال الشائع دون اعتراض من الباقين عد وكيلاً عنهم، ومن ثم يجوز لمدير المال الشائع الحضور نيابة عن باقى الشركاء أمام مصلحة الضرائب واللجان الإدارية المتعلقة بالنزاع الضريبى. وتنطبق هذه الحالة على مدير اتحاد الشاغلين فيما يتعلق بالضريبة على الإيرادات التى تتحقق لهذا الاتحاد من إدارة الملكية الشائعة للعقار، وكذلك على المؤجرين لعقار أو وحدة مفروشة أو غير مفروشة خاضعة للضريبة على الثروة العقارية.

كذلك الحال بالنسبة للمنازعات الضريبية المتعلقة بالمورث والمستحقة قبل وفاته، فإن أى وارث له أن ينتصب خصماً عن باقى الورثة فى الدعاوى التى ترفع منهم أو عليهم<sup>(١)</sup>.

وأما بالنسبة لشركة الواقع التى تنشأ بعد وفاة المورث، والتى تعامل فيها المنشأة التى آلت بالميراث - وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل - على أنها منشأة فردية، فإنه ليس للوارث إلا أن يمثل نفسه فى حدود حصته أو نصيبه من الضريبة المستحقة على المنشأة، ما لم يوافق الورثة على تعيينه وكيلاً عنهم أمام مصلحة الضرائب.

ويؤدى فرض الحراسة الإدارية على أموال الأشخاص إلى اعتبار الحارس العام نائباً قانونياً عنه فى إدارة أمواله، وتمثيلهم قضائياً، وتستمر له هذه الصفة بعد انتهاء الحراسة وحتى تسليم الأموال فعلاً لصاحبها<sup>(٢)</sup>.

(١) حكم النقض بتاريخ ١٢/٢٢/١٩٧١، مثبت فى د. أحمد مليجى : الموسوعة الشاملة فى التعليق على قانون المرافعات، الجزء الأول، ص ١٦٨.

(٢) حكم النقض فى الطعن رقم ٥٩٣ لسنة ٤٩ ق، جلسة ١٧/٣/١٩٨٦.

ويمثل الشركة ، أو الجمعية، أو النقابة، باعتبارها شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية من يمثلها رئيس مجلس إدارتها، أو مديرها المسئول، وإذا قام بتوكيل غيره لتمثيل الشركة أمام القضاء، تظل لهذا الوكيل الصفة القانونية حتى ولو تغير رئيس مجلس الإدارة أو المدير الذى قام بتوكيله<sup>(١)</sup>، ما لم يقر الرئيس أو المدير الجديد بإلغاء التوكيل، أو تعيين ممثل آخر بدلاً عنه.

وليس للشريك الموصى صفة فى تمثيل شركة التوصية أمام اللجان أو القضاء، حيث لا يجوز تولية إدارة هذه الشركة أو تمثيلها أمام القضاء<sup>(٢)</sup>.

### **نظر الطعن أمام اللجنة الداخلية**

بينت المادة (٦٠) من قانون الإجراءات الضريبية الإجراءات التى يتعين على اللجنة الداخلية القيام بها عند نظر الطعن، وذلك على النحو الآتى :

### **النص القانوني**

مادة (٦٠): تكون جلسات اللجنة الداخلية سرية ، ويجب إثبات ما يتم تناوله بالجلسة فى محضر مؤيد بالمستندات المقدمة من الممول أو المكلف أو من يمثله قانوناً ، والمأمورية . ويجب على اللجنة مناقشة جميع بنود الخلاف وأوجه الدفاع التى يقدمها الممول أو المكلف ، وأن ترد على كل بند من هذه البنود.

وتصدر اللجنة قراراتها بالأغلبية ، وتكون مسببة وغير معلقة على شرط ، ومحددًا بها مبلغ الضريبة المستحقة وأسس حسابها على وجه الدقة.

ويجب أن يوقع محضر اللجنة الداخلية من رئيس اللجنة وأعضائها والممول أو المكلف أو من يمثله قانوناً ، ويكون للممول أو المكلف الحق فى الحصول على نسخة من هذا المحضر حال توقيعه عليه .

(١) حكم النقض فى الطعن رقم ٢٧ لسنة ٥١ق، جلسة ١٢/٢٦/١٩٨١.

(٢) حكم النقض فى الطعن رقم ١٦٩٨ لسنة ٤٨ق، جلسة ١/٩/١٩٨٠.

وتحدد الدفاتر والسجلات التي يتعين على الأمانة الفنية للجنة الداخلية إمساكها بقرار من رئيس المصلحة".

لزم المشرع أن تكون جميع جلسات اللجان الداخلية سرية، حفاظاً على أسرار الممولين والمكلفين، ذلك لأن ما يصدر عن هذه اللجان اتفاقات ثنائية، أو قرارات إدارية، لا تأخذ صفة الحكم القضائي ولا أحكامها، ومن ثم لا يسرى بشأنها القيد الدستوري الموجب بأن تكون الأحكام القضائية علانية.

ومتى حددت اللجنة للنظر في الطعن يوماً معيناً علم به ذوو الشأن، فقد لزمها أن تتعقد فيه حتى يستطيع كل منهم أن يبدي أمامها وجهة نظره و ملاحظاته، فتصدر قرارها عن بيعة، فإن هي إنعقدت قبل اليوم المذكور، و نظرت في الطعن في غيبة الطاعن، وفوتت بذلك عليه فرصة الرد على بيانات المصلحة، فإن إنعقادها يكون قد وقع باطلاً، وكذلك قرارها، لما داخله من عوج إنحرفت به عن الأصول المقرره<sup>(١)</sup>.

ولقد منع القانون أن يكون أي عضو من أعضاء اللجنة، أو رئيسها، قد سبق له نظر أي من الموضوعات المعروضة على اللجنة، سواء كان قد سبق له أن فحص الحالة بنفسه، أو راجعها، مما يدل على أن له رأياً في الدعوى أو معلومات شخصية تتعارض مع ما يشترط فيه من خلو الذهن عن موضوعها حتى يستطيع أن يزن حجج الخصوم وزناً مجرداً، دون خوف من أن يتشبث برأيه الذي يشف عنه عمله المتقدم. ولذلك يجب تحية أي من أعضاء اللجنة الداخلية إذا كان قد سبق له نظر أي موضوع من الموضوعات المعروضة على اللجنة بالفحص أو المراجعة، ويشمل ذلك - في رأينا - كل عمل يتعلق بالطعن المنظور أمام هذه اللجنة، بدءاً من فحص سنوات الطعن، وما سبقها من أعمال كالمعاينة والمناقشة وإعداد مذكرة الفحص ومراجعتها، والرد على

<sup>(١)</sup> قرب هذا المبدأ، في حالة لجنة التقدير أنظر: الطعن رقم ٨٨ لسنة ٢٠ق، جلسة ١٩٥٢/٤/٢٤.

الطعن المتعلق بها، مما يدل على أنه قد سبق لهذا العضو أن ابدى رأياً في الموضوع محل الطعن أمامه.

وللجنة الداخلية أن تستعين بمن تراه من العاملين بالمصلحة، دون أن يكون له صوت معدود في إصدار القرار<sup>(١)</sup>.

ويبذل أعضاء اللجان الداخلية جهودهم في محاولة الوصول إلى اتفاق مع الطاعن، لإنهاء المنازعة في أقصر وقت، بما لا يجاوز الستين يوماً من تاريخ استلام الملف والأوراق والمستندات ومذكرة الرأي من المأمورية المختصة، ولها أن تمد هذا الميعاد لمدة أخرى مماثلة، إذا توافرت لديها أسباب جدية لذلك، على أن توضح هذه الأسباب في محضر أعمالها<sup>(٢)</sup>.

وعلى اللجنة الداخلية، وهي تبت في أوجه الخلاف أن تستند في ذلك إلى صحيح حكم القانون ولائحته التنفيذية، وما يصدر من مصلحة الضرائب من تعليمات<sup>(٣)</sup>، وما صدر من قرارات لجان الطعن أو أحكام القضاء (إن وجدت)، مع مراعاة الظروف الخاصة بكل ممول<sup>(٤)</sup>، ولها أن تجتهد رأياً إن وجدت أن حالة الممول لا تنطبق عليها تعليمات المصلحة أو قرارات لجان الطعن أو الأحكام القضائية. بل إن للجنة العدول عن تعليمات المصلحة التنفيذية، إذا

---

(١) قرار وزير المالية رقم ٣٤٤ لسنة ٢٠٢٠.

(٢) المادة (٥٦) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٣) وجهت مصلحة الضرائب في تعليماتها التنفيذية رقم ٥٥ لسنة ٢٠٢٠ ورقم ٥٨ لسنة ٢٠٢٠ اللجان الداخلية العمل على إنهاء المنازعات الأقل من مائة ألف جنيه داخل اللجنة، وحال عدم الاتفاق لا يحال الملف للجنة الطعن الضريبى ويعاد للمأمورية لتعمل على تسوية النزاع مع صاحب الشأن أو من يمثله في موعد أقصاه ثلاثين يوماً في ضوء حالات المثل ومبادئ لجان الطعن... وذلك كله خلال المهلة القانونية المحددة قبل الإحالة للجنة الطعن حال عدم الاتفاق.

(٤) أنظر التعليمات التنفيذية للفحص رقم ٧ لسنة ١٩٨٩ ورقم ٤ لسنة ١٩٩١.

تكشف لها أثناء بحث النزاع أمام أسباب جوهرية وموضوعية تستوجب ذلك<sup>(١)</sup>. كما أنه<sup>(٢)</sup> ليس هناك حدود للتخفيض الذى يمكن أن تحدده اللجنة الداخلية طالما وقع ذلك بما يتفق وصحيح القانون. وليس من الضرورى الالتزام بقرارات لجان الطعن أو أحكام المحاكم الصادرة عن سنوات سابقة خاصة فى المسائل الموضوعية طالما أن هناك أدلة وقرائن تستدعى ذلك<sup>(٣)</sup>.

ولضمان حق الممول أو المكلف فى جدية عمل اللجان، أوجب أن تثبت هذه اللجان ما يتم تداوله بجلساتها فى محضر مؤيد بالمستندات التى قدمها الممول أو المكلف. ويحدد قرار من رئيس مصلحة الضرائب الدفاتر والسجلات التى يتعين على الأمانة الفنية للجنة الداخلية إمساکها.

ويجب على أعضاء اللجنة الداخلية مناقشة جميع بنود الخلاف التى تكون بين الممول والمكلف، وأوجه دفاع الممول أو المكلف. ولها أن تطلب من الممول أو المكلف أو من يمثله توضيح وجهة نظره أو تحقيق دفاعه. وعليها أن ترد فى قرارها على كل بند من هذه البنود إما اتفاقاً مع لطاعن أو اختلافاً معه كلياً أو جزئياً.

ويجب أن يوقع محضر اللجنة الداخلية من رئيس اللجنة الداخلية وأعضائها، والممول أو المكلف أو من يمثله قانوناً. ومن ثم يجب أن يوقع جميع الأعضاء بما فيهم رئيس اللجنة، وكذلك الطاعن على محضر اللجنة. ويجب أن تنتهى اللجنة الداخلية من أعمالها خلال المدة المقررة قانوناً، والتى لا تتجاوز المائة والعشرين يوماً من تاريخ استيفاء الأوراق اللازمة، تكون خلالها قد قامت بالبت

---

(١) تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٣٠ لسنة ١٩٩٩، بشأن العناصر التى يتم الاسترشاد بها فى اللجان الداخلية.

(٢) التعليمات التذكيرية رقم ٢٤ لسنة ٢٠٢٠ بشأن الاسترشاد بنسب صافى الربح الصادرة من لجان الطعن وأحكام المحاكم.

(٣) التعليمات التنفيذية للفحص رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ بتاريخ ١٩٩٧/٥/٢٧.

فى هذا الطعن إما بالاتفاق أو بالرفض وإحالته إلى لجنة الطعن، ولكن صدور الاتفاق بعد هذا الميعاد لا يبطله، وإن أدى إلى مجازاة المتسبب فى عدم البت تأديبياً<sup>(١)</sup>.

وقضى بأن<sup>(٢)</sup> لجنة تقدير الضرائب - التى تشبه إلى حد ما<sup>(٣)</sup> حالياً اللجنة الداخلية - ليست هيئة قضائية تفصل فى خصومة و إنما هى هيئة إدارية . فإذا إشتراك فى إصدار قرارها عضو لم يسبق له أن حضر جلسة سمعت فيها أقوال الممول فلا بطلان فى هذا القرار .

ويجب التزام اللجنة اختصاصها، إذ يترتب على تجاوز اللجنة الداخلية نطاق اختصاصها الموضوعى أو المكانى بطلان عمل اللجنة، باعتبار أن هذا الاختصاص من النظام العام.

ومن ثم يجوز للممول أو المكلف أن يدفع ببطلان قرار اللجنة الداخلية ، أو الاتفاق الناشئ عنه، إذا تجاوزت اللجان حدود اختصاصها.

ولا يمكن اعتبار الاتفاق مع هذه اللجنة بمثابة تنازل عن البطلان الذى يعترى عملها، لأن البطلان فى هذه الحالة من البطلان المطلق الذى لا يجوز التنازل عنه صراحة أو ضمناً .

---

(١) المادة (٥٦) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) الطعن رقم ١٢٣ لسنة ١٨ ق، جلسة ١٩٥٠/٢/٢٣.

(٣) كانت لجنة التقدير - المقررة بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩- بمثابة الجهة الإدارية التى تفصل فى الخلاف بين المصلحة والممول، وتمتعت هذه اللجنة بسلطة التقدير الأصلية، التى يخول لها ألا تنقيد بتقدير المصلحة لأرباح ممول، ولها أن تزيد عليه أو تنقص عنه وفقاً لما تراه أنه الأرباح الحقيقية. ومع ذلك فإن وجه التشابه بين هذه اللجنة واللجنة الداخلية الحالية ملحوظ فكلاهما لجنة إدارية بحتة، تابعين لمصلحة الضرائب، ولا تعد من اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائى كلجنة الطعن، وأن كلا اللجنتين - لجنة التقدير واللجنة الداخلية، وسيلة لتقريب وجهتى النظر بين المصلحة والممول، فضلاً أنها ، كلجنة الطعن ، لا تمثل درجة من درجات التقاضى.

ولا يكتفى بتوقيع محضر اللجنة من رئيسها فقط، بل يجب أن يكون موقعاً أيضاً من أعضائها والممول أو المكلف أو من يمثله قانوناً .

ولا يبطل محضر اللجنة عدم توقيع الممول أو المكلف أو من يمثله قانوناً أو امتناعه عن التوقيع، ذلك لأن المشرع فى المادة (٦٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد نص على حق الممول أو المكلف فى الحصول على محضر اللجنة (حال توقيعه)، مما يفيد أنه يمكن أن يخلو محضر اللجنة من هذا التوقيع دون النص على بطلانه.

ويصدر قرار اللجنة الداخلية بأغلبية الأصوات، ويجب أن يكون هذا القرار مسبباً ، أى مبيناً أسبابه الداعية عليه.

ويجب أن يكون قرار اللجنة الداخلية نافذاً ومنجزاً فور توقيعه، ولا يجب أن يكون معلقاً على شرط ، أو موقوفاً على سبب. وأن تحدد به مبلغ الضريبة المستحقة بموجبه، وأسس حسابها على وجه الدقة.

فإذا خلا قرار اللجنة الداخلية من هذه الضوابط كان باطلاً بطلاناً مطلقاً لتعلقه بالنظام العام.

وسمح المشرع للممول أو المكلف الحق فى الحصول على نسخة من محضر اللجنة الداخلية الخاصة به، بشرط أن يكون الممول أو المكلف - أو من يمثله - قد وقع على هذا المحضر ، فإذا امتنع عن التوقيع أو رفض التوقيع فلا يحق له الحصول على هذه النسخة.

ونبهت مصلحة الضرائب إلى أن<sup>(١)</sup> لا يتم أخذ موافقة من الممول أو وكيله إلا بعد إعداد محضر اللجنة الداخلية من المسئولين عن إعدادها، ويوقع عليها

---

(١) ملحق تعليمات تنفيذية للفحص رقم (١٨) لسنة ١٩٨٨ بتاريخ ١٩٨٨/٣/٣١ بشأن تنظيم العمل فى اللجان الداخلية.

الممول أو وكيله، ويتم توريد الموافقة في سجل الوارد العام بالمأمورية بعد التأشير عليها من رئيس المأمورية بالتوريد.

كما يتعين<sup>(١)</sup> على اللجان الداخلية بالمأموريات عند الاتفاق مع الممول على التقدير تحديد الضريبة المستحقة بناء على هذا الاتفاق تحديداً دقيقاً، بحيث تتضمن محاضر اللجان الداخلية الوعاء الضريبي المتفق عليه والضريبة التي تستحق بناء عليه وتكون الموافقة المقدمة من الممول سواء أكانت على المحضر ذاته أو بمقتضى موافقة مشتملة على الاثنين معا الوعاء والضريبة.

وينشأ سجل خاص بالموافقات على اللجان الداخلية يتم فيه قيد هذه الموافقات (التي سبق توريدها في سجل الوارد العام)، على أن يوضح به اسم الممول ورقم الملف ونوع النشاط وسنوات الموافقة وتاريخ الموافقة والمبالغ التي تم بموجبها الفحص والمبالغ التي تمت بموجبها اللجنة الداخلية<sup>(٢)</sup> وتاريخ الربط. على أن يكون ذلك السجل تحت إشراف مدير الفحص شخصياً. ويتم الربط فوراً في ذات تاريخ محضر اللجنة الداخلية والموافقة والتوريد.

والأصل أن يكون الاتفاق المنهى للنزاع هو الاتفاق الذي يقبل التنفيذ فوراً ، غير مقيد أو معلق على شرط ، ولكن إذا اتفق الطرفان على شرط من شأنه تعديل هذا الاتفاق في المستقبل عند حدوثه ، فإنه لا يمنع وجود هذا الشرط من

---

(١) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم (٨) لسنة ١٩٩٩، بشأن تحديد المستحقات الضريبية بالموافقة على اللجنة الداخلية.

(٢) نبهت المصلحة موظفيها إلى ضرورة أن تكون المبالغ مدونة بالأرقام والحروف، حيث أن دلالة أوقع وتدعم الأرقام، وعند الخلاف يغلب ما كتب بالحروف عما هو مدون بالأرقام (أنظر تعليمات المصلحة التذكيرية رقم (٤٣) لسنة ١٩٩٧ . ومن ناحيتنا نرى أن الأصل هو تغليب دلالة الحروف على الأرقام عند الخلاف بينهما، ما لم تكن مفردات ما اتفق عليه بين الممول والمصلحة تشير إلى صحة النتيجة المبينة بالأرقام، وأن ما عبر عنه بالحروف مجرد خطأ مادي في التعبير لا يعتد به، كأن تكون الأرقام بالحروف عشرة آلاف جنيه، وهو حاصل ما اتفق عليه بين الممول والمصلحة، ثم عبر عنها بالخطأ عشرة جنيهات مثلاً .

إبرام الاتفاق وربط الضريبة بمقتضاه، على أن ينظر فى تعديل هذا الاتفاق عند توافر الشرط خلال فترة تقادم الضريبة.

وتأكيداً لذلك قضت محكمة النقض بأنه<sup>(١)</sup> إذا كانت مصلحة الضرائب قد قدرت أرباح أحد النساجين على أساس عام عاملت به غيره من النساجين يتحصل فى تقدير ربح معين للرزمة، ولستصدرت بذلك قراراً من لجنة التقدير يقول الممول إنه لم يطعن فيه لأنه كان قد إتفق مع المصلحة على إعادة محاسبته على الأرباح إذا ما غيرت القاعدة العامة التى وضعتها فى محاسبة النساجين على مقدار الربح للرزمة ثم صدر كتاب دورى من المصلحة تناول بالتغيير نسب الأرباح وادعى الممول أن المصلحة حاسبته من جديد على أساس هذا الكتاب، فإن مثل هذا الإتفاق الذى حصل بينه و بين مصلحة الضرائب على إعادة محاسبته لا يعتبر مخالفاً للنظام العام و لا للقانون، ذلك أنه من القواعد الدستورية المساواة فى التمتع بالحقوق المدنية والسياسية و الواجبات و التكاليف.

ولما كانت الضرائب من التكاليف العامة فوجب أن يتساوى الجميع فى تحمل أعبائها فإذا وضع نظام لتقدير نسب الأرباح التى تربط عليها الضريبة فإن الإتفاق على تمتع أى ممول به لا يكون مخالفاً للنظام العام.

### **الاتفاق باللجنة الداخلية**

يجوز أن يكون الاتفاق شاملاً لجميع أوجه الخلاف منهيماً للنزاع تماماً، أو أن يكون الاتفاق جزئياً، أى منهيماً لجزء أو بعض أوجه الخلاف دون الأوجه الأخرى. وفى هذه الحالة يطالب الممول بسداد الضريبة عن الجزء المتفق عليه<sup>(٢)</sup>، وما لم يتم الاتفاق بشأنه يحال إلى لجنة الطعن.

(١) الطعن رقم ٣١٥ لسنة ٢٣ ق جلسة ١٦/٥/١٩٥٧.

(٢) كتاب دورى رقم ١٢ لسنة ٢٠١٢ بتاريخ ٢٦/٣/٢٠١٢.

## الإخطار بقرار اللجنة الداخلية

يجب على اللجنة الداخلية أن<sup>(١)</sup> تخطر مأمورية المختصة بالقرار الصادر من اللجنة الداخلية خلال يومين من تاريخ صدوره .  
وعلى المأمورية حال الاتفاق على تسوية الخلاف ربط الضريبة من واقع قرار اللجنة، وعمل التسوية اللازمة وإخطار الممول أو المكلف خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إخطارها بقرار اللجنة.

## أثر قرار اللجنة الداخلية

إذا تم الاتفاق بين الممول والمأمورية خالياً من عيوب الغش والرضا، أصبح اتفاقاً ملزماً لطرفيه<sup>(٢)</sup>، ومنهياً للمنازعة الضريبية المتعلقة به<sup>(٣)</sup>، وتكون الضريبة المستحقة بناءً عليه واجبة الأداء، ونهائية لا يجوز الطعن فيها أمام لجنة الطعن أو القضاء.

كما يكون مركز الممول - وهو مركز قانوني - قد تحدد و استقر عند هذا الوضع ، مما لا يجوز معه اتخاذ إجراءات جديدة لإعادة التقدير<sup>(٤)</sup> .  
ومن قبيل العيوب التي تبطل الاتفاق أن يكون الممول قد وقع في غلط بموافقته على تقدير وعاء الضريبة، على أن يثبت أنه لولا الغلط ما كان قد وقع على هذا الاتفاق<sup>(١)</sup> .

(١) المادة (٥٦) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) ذهبت لجنة الطعن إلى أنه يسقط حق ذوى الشأن في مباشرة الإجراءات المتعلقة بالمنشأة اعتباراً من تاريخ فرض الحراسة على هذه المنشأة من قبل المدعى العام الاشتراكي دون مخاطبة أمين التفليسة ، وعليه يكون توقيع الممول على محضر اللجنة الداخلية في تاريخ لاحق لفرض الحراسة على منشأته هو توقيع من غير ذى صفة ، جديراً بالبطلان. أنظر قرار اللجنة التاسعة ، قطاع القاهرة والاسكندرية وشمال الصعيد، رقم ٥ لسنة ٢٠٠٩ ، جلسة ١٣/١/٢٠١٠.

(٣) حكم النقض في الطعن رقم ١٦٤ لسنة ٢٠ ق في ١٩٥٢/١٢/٢٥ ، ونفس المعنى في الطعون أرقام ٤٠٨ لسنة ٢٩ ق في ١٩٦٥/١/٦ ، و ٨٩ لسنة ٢٣٢ ق في ١٩٦٩/١/٨ ، و ٨٦ لسنة ٢١ ق في ١٩٦٦/١٢/٢١ ، و ٢٠ لسنة ١٨ ق في ١٩٤٩/١٢/٨ ، قضاء النقض الضريبي، ص ١٩١ .

(٤) حكم النقض في الطعن رقم ٤٠٨ لسنة ٢٩ ق جلسة ١٦/١/١٩٦٥ .

ولكن لا يعتبر<sup>(٢)</sup> من العيوب التي تبطل الإتفاق أن يثبت بعد إنعقاده عدم مطابقة دفاتر الممول و حساباته للواقع؛ إذ لو صح إعتبار هذا الأمر كذلك لفات الغرض الذى قصد إليه الشارع من إجازة الإتفاق فيما بين الممول و المصلحة وهو أن يستقر بينهما الوضع نهائيا فيما يتعلق بوعاء الضريبة و مقدارها إذ هذا الإستقرار من المصلحة العامة .

وإذن فإن المصلحة إذا ما عملت علي الإتفاق مع الممول وتم بينهما اتفاق بالفعل فحينئذ يتوافر لتقديرها كيان قانوني من حيث أنه موضوع الاتفاق الذي تم بينها وبين الممول، أما إذا لم يحصل اتفاق فإن التقدير الذي تكون المصلحة قد اقترحتة علي الممول في سبيل الإتفاق معه يسقط من حيث أنه مجرد عرض لم يلحقه قبول فلا يكون له كيان قانوني<sup>(٣)</sup>، ومن ثم لا تكون المصلحة ولا الممول ملتزما به . ولا يعد عدولاً<sup>(٤)</sup> من المصلحة عن الإتفاق مع الممول - الصحيح قانوناً - تراخيها أو إهمالها في ربط الضريبة المستحقة بمقتضاه ، أو أخطأت في إحالته إلى لجنة الطعن رغم توافر أركان الاتفاق الصحيح المانع من هذه الإحالة. وإذا لم يحصل اتفاق كلى بين الممول ومصلحة الضرائب فان التقدير الذى تكون المصلحة قد اقترحتة عليه في سبيل الإتفاق معه يسقط من حيث إنه كان مجرد عرض لم يلحقه قبول فلا يكون له كيان قانونى ، ومن ثم لا تكون المصلحة ملتزمة به<sup>(٥)</sup>.

---

(١) الطعن بالنقض رقم ٢٩ لسنة ١٧ ق جلسة ١٩٤٨/٤/١ مجموعة الربع قرن ص ٧٨٢

(٢) الطعن بالنقض رقم ٣١ لسنة ٢٠ ق جلسة ١٩٥٠/١/١ .

(٣) حكم النقض في الطعن رقم ٨٣ لسنة ١٧ ق في ١٩٤٩/١/١٧، والطعن رقم ١٤٧ لسنة ١٩ ق في ١٩٥١/٣/١، والطعن رقم ١١٥ لسنة ٢٩ ق في ١٩٦٢/١٠/٣٠، قضاء النقض الضريبي، ص ١٩٥

(٤) نفس المبدأ حكم النقض في الطعن رقم ١٦٥ لسنة ٢٠ ق جلسة ١٩٥٢/١٢/٢٥ .

(٥) الطعن رقم ١٤٧ لسنة ١٩ ق، جلسة ١٩٥١/٣/١ .

أما إن حصل اتفاق جزئى، فإن الاتفاق الجزئى يلتزم به كل من الممول ومصلحة الضرائب، ويكون على المصلحة إحالة ما لم يتم الاتفاق عليه إلى لجنة الطعن المختصة لنظره، وتقرير ما تراه بشأنه.

وفى حالة عدم الاتفاق أو الإختلاف بين المأموريات وبين الممول أو وكيله يجب توضيح أوجه الاتفاق وأوجه الاختلاف في محضر اللجنة الداخلية، وذلك قبل إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة<sup>(١)</sup>.

ولقد أثير الخلاف - داخل مصلحة الضرائب- فى رأى فى حالة اتفاق الممول مع المأمورية أو باللجنة الداخلية على بعض أوجه طعنه، وإحالة أوجه طعنه الأخرى الذى لم يتم الاتفاق عليها إلى لجنة الطعن، فذهب رأى إلى التزام المأمورية بمطالبة الممول بسداد الضريبة على الوعاء بأكمله، دون النظر للجزء المتفق عليه، أو الذى تم إحالته إلى لجنة الطعن حيث جرى العمل على ذلك، وإلى حين صدور قرار لجنة الطعن فى الجزء من الوعاء الذى أحيل إليها يتم تسوية الضريبة المستحقة على الممول مع مقابل التأخير المقرر قانوناً.

وذهب رأى آخر التزام المأمورية بالمطالبة فقط بسداد الضريبة المستحقة على الجزء من الوعاء الذى لم يتم الاتفاق بشأنه، وذلك على سند أن المقصود بالاتفاق مع الممول على أوجه النزاع بالكامل الواردة بطعنه أو الاتفاق على جزء منها.

وفى كلا الحالتين تكون الضريبة المستحقة بموجب الاتفاق واجبة الأداء ويتم المطالبة بسدادها وفقاً للقانون ولائحته التنفيذية، مع إرجاء المطالبة بسداد الجزء من الضريبة المستحقة على ما لم يتم الاتفاق عليه من الوعاء إلى حين صدور قرار لجنة الطعن بشأنه. ومن ثم لا يجوز المطالبة بسداد هذا الجزء من

---

(١) تعليمات تذكيرية للفحص رقم (٤٠) لسنة ١٩٩٧ ملحق للتعليمات التنفيذية رقم ١٨ لسنة ١٩٨٨ بتاريخ ١٩٩٧/٩/٢٦.

الضريبة قبل صدور قرار لجنة الطعن، واعتباره واجب الأداء بموجب هذا القرار.

وقد تبنت المصلحة الرأى الثانى ووجهت موظفيها إلى <sup>(١)</sup> المطالبة بسداد الضريبة المستحقة على الجزء من الوعاء الذى تم الاتفاق بشأنه أمام اللجنة الداخلية، وارجاء المطالبة بسداد الضريبة المستحقة على الجزء من الوعاء الذى لم يتم الاتفاق عليه، إلى أن يصدر قرار لجنة الطعن بشأنه.

ولا يعتبر الاتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب عقداً بين الممول والمصلحة؛ لأن الضريبة تقتضى بمقتضى قرار من المصلحة، ويصح لكل من الطرفين التمسك به. وعلى المتمسك به عبء إثبات وجوده.

وإذا كان الممول قد قبل تقدير مصلحة الضرائب لأرباحه فإنه يكون بذلك قد تم الإتفاق بينهما على وعاء الضريبة على وجه صحيح قانوناً .

ولا يجوز لمصلحة الضرائب، بعد ربط الضريبة وإعلان الممول بقيمتها أن تعيد النظر في تقديرها الذى أعلنت به الممول، لأنها تكون قد استنفدت اختصاصها، ولأن مركز الممول - وهو مركز قانونى- يكون قد تحدد واستقر عند هذا الوضع، بما لايجوز معه اتخاذ إجراءات جديدة لإعادة تقديرها، ولا تنقض هذه القاعدة حق المصلحة الذى يخوله لها القانون في الأحوال التي تستوجب إجراء ربط إضافي<sup>(٢)</sup>. كما لا يجوز لمأمورية الضرائب بعد الاتفاق مع الممول باللجنة الداخلية، إعادة محاسبة الممول مرة أخرى أمام مأمورية

---

(١) أنظر كتاب دورى مصلحة الضرائب المصرية رقم ١٢ لسنة ٢٠١٢ بشأن التزام المأمورية فى حالة الاتفاق مع الممول على بعض أوجه النزاع أن تطالب فقط بالضريبة المستحقة على الجزء من الوعاء المنفق عليه ولحالة ما لم يتم الاتفاق عليه إلى لجنة الطعن.

(٢) الطعن رقم ٤٠٨ لسنة ٢٩ق، جلسة ١٩٦٥/١/٦.

ضرائب مختلفة، وإن حدث ذلك فيجب إلغاء المحاسبة الثانية لسابقة المحاسبة والاتفاق بشأنهما أمام المأمورية الأولى<sup>(١)</sup>.

كما لا يجوز للمصلحة أن تتصل من الاتفاق بينها وبين الممول في الجنة الداخلية، بدعوى أنها أخطأت في تفسير القانون بخلاف ما ورد في كتبها الدورية، ذلك لأن هذا الاتفاق وإن كان في أساسه التزام قانوني إلا أن هناك مصلحة عامة من إنفاذه يتعين مراعاتها<sup>(٢)</sup>. ويظل هذا الاتفاق ملزماً للطرفين ومانعاً لهما من العودة إلى مناقشة موضوعه متى كان قد خلا من شوائب الرضاء<sup>(٣)</sup> ولم يثبت العدول عنه بدليل جائز القبول قانوناً<sup>(٤)</sup>.

ومن جهة أخرى: يجوز تدارك الخطأ الذي قد يشوب ربط الضريبة؛ فللممول أن يسترد ما دفعه بغير وجه حق، ولمصلحة الضرائب أن تطالب بما هو مستحق زيادة على ما مستحق زيادة على ما دفع ما لم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم.

وقد أجاز القضاء لمصلحة الضرائب تصحيح الخطأ في تطبيق القانون ولو بعد أن أصبح الربط نهائياً، كما أن لها أن تعيد محاسبة الممول بعد الاتفاق

---

(١) لجنة الطعن - اللجنة الثانية، قطاع القاهرة والإسكندرية وشمال الصعيد، في الطعن رقم ٣٧٤ لسنة ٢٠٠٨، جلسة ١٢/٥/٢٠١٠.

(٢) د. زكريا محمد بيومي: الموسوعة الشاملة في المنازعات الضريبية، ص ١٣٥.

(٣) إذا حاول الممول أو المكلف التوصل من اتفائه أمام اللجنة الداخلية مدعياً وقوعه لإكراه من مصلحة الضرائب اضطرتته إلى اتمام هذا الاتفاق، فإن عبء إثبات هذا الإكراه، الذي يكون غالباً معنوياً، يقع على الممول أو المكلف، ومثل هذا الادعاء لا تختص بنظره لجان الطعن، وإنما يمكن إثباته أمام القضاء مباشرة. راجع: أحمد سيد أحمد صيام: قرار لجنة الطعن بالبیت في حالات الإكراه والغبن والإذعان وآثارهم في تعرض قرارها للبطلان، مجلة المرجع، أعداد مجمعة، ص ١٣٢-١٣٥.

(٤) الطعن رقم ١٦٥ لسنة ٢٠٠٢، جلسة ٢٥/١٢/١٩٦٢.

معه لعيب شاب رضاها عند محاسبته، ولا يعتبر ذلك مخالفاً للنظام العام، ولا للقانون.

كما أجاز للممول أن يتدارك الخطأ الذي وقع فيه عند الاتفاق مع مصلحة الضرائب، باعتبار أن <sup>(١)</sup> الضريبة لا ترتكن على رباط عقدي بين مصلحة الضرائب والممول، وإنما تحددها القوانين التي تفرضها. وليس في القوانين الضريبية ولا في القانون العام ما يحول دون تدارك الخطأ الذي يقع فيه، سواءً من الممول أو من المصلحة، ما لم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم.

ولا يمنع صدور قرار الربط بالاتفاق، أو لأي سبب من الأسباب الأخرى، أن يتم تصحيح الخطأ في الربط، ذلك لأن دين الضريبة مفروض بحكم القانون ويتحقق بمجرد توافر الواقعة المنشئة له، وقرار ربط الضريبة لا يفرض هذا الدين، إنما يحدده فقط على النحو الذي أوجبه القانون، ولمصلحة الضرائب الحق في تصحيح هذا القرار وتحديد دين الضريبة حسبما فرضه القانون، حتى بعد صيرورة قرار الربط نهائياً، ما لم يكن الحق قد سقط بالتقادم. ومؤدى هذا أن <sup>(٢)</sup> قرار ربط الضريبة لا يتحصن بفوات ميعاد الطعن فيه إذ انطوى على خطأ مادي أو خطأ في تطبيق القانون، ولا يكتسب حجية تمنع من إجراء تصحيح هذا الخطأ، طالما كان ما أجرته مصلحة الضرائب من إضافة لا يعدو أن يكون تصحيحاً لخطأ وقعت فيه مما تملكه ما دام ذات الحق لم يسقط بالتقادم، وفي حدود الأوضاع والموعيد المقررة قانوناً.

---

(١) الطعان رقما ٥٢٥ و ٥٢٨ لسنة ٣٤ق، جلسة ١١/٢٩/١٩٧٢. وقد تبين أن المطعون عليها عن نفسها وبصفتها وصية على أولادها القصر هي التي انفردت بالموافقة على احتساب قيمة مبانى العزب ضمن أصول الشركة دون سائر الورثة، وأن هذا القبول لا يؤخذ به لتعلقه بقاعدة قانونية لا يجوز الاتفاق على مخالفتها، ومن ثم يكون من حقها تدارك الخطأ الذي وقعت فيه، والعدول عن موافقتها.

(٢) الطعن رقم ٢٥٨ لسنة ٤٤ق، جلسة ١٩/١/١٩٨١.

ويمكن تدارك الأخطاء التي تشوب الاتفاق أمام اللجنة الداخلية، وذلك بعد إصدار قرار ربط الضريبة بناءً على هذا الاتفاق، بأن يتقدم صاحب الشأن، سواء كان الممول أو المكلف أو المصلحة، بطلب إلى لجنة إعادة النظر في الربط النهائي لتصحيح هذا الخطأ إذا كان من بين الحالات التي حددها المشرع، في المادة رقم (٦٧) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

### **أثر عدم الاتفاق أمام اللجنة الداخلية**

في حالة عدم الاتفاق أو الاختلاف بين المأمورية أو وكيله يتم توضيح أوجه الاتفاق، وأوجه الخلاف في محضر اللجنة، وذلك قبل إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن.

وقد ثار الخلاف حول الجهة المختصة بإحالة النزاع إلى لجنة الطعن في حالة عدم الاتفاق أمام اللجنة الداخلية، حيث رأى بعض الممولين أن هذا الاختصاص - في تطبيق المادة ١١٩ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - منعقد إلى المأمورية، وإلا كانت الإحالة التي تقوم بها اللجنة الداخلية إلى لجنة الطعن باطلة.

بينما ذهبت لجان الطعن إلى أن الفقرة الثانية من المادة المشار إليها تنص على "وتقوم المأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية بها .. فإذا تم تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائياً". وتنظم اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ قواعد تشكيل اللجان الداخلية وإجراءات العمل فيها وقد صدرت اللائحة التنفيذية بالقرار الوزاري رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ وجاء في المادة ١٣٤ "على اللجنة الداخلية إخطار الممول بتاريخ الجلسة وفي حالة عدم حضور الممول أو من يمثله في الموعد الثاني تقوم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة". كما جاء في نص المادة ١٣٥ من ذات اللائحة "وفي حالة عدم الاتفاق تحدد اللجنة أوجه الخلاف ورأي اللجنة بشأنها ويتم إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة". مما يتضح أن إجراءات

العمل في اللجان الداخلية وبناء على نص المادة ١١٩ من ق ٩١ تنظمها اللائحة التنفيذية له وقد جاء تنظيم هذه الإجراءات في المادتين ١٣٤، ١٣٥ من اللائحة على النحو السابق بيانه.

ويلاحظ أن نص المادة ١٣٥ لم يذكر صراحة من يقوم بالإحالة لأن الأمر واضح من خلال النص السابق مباشرة في المادة ١٣٤ ولا يحتاج إلى التكرار الذي يعيب النصوص التشريعية ويتنافى ووعي القائمين على تنفيذ هذه النصوص.

وجاء نص المادة ٥٦ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد واضحاً وصريحاً باختصاص اللجنة الداخلية بإحالة النزاع - حال عدم الاتفاق - إلى لجنة الطعن، وذلك بالنص على أن "إذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف خلال المدة المشار إليها تصبح الضريبة نهائية، وإلا أحالت اللجنة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة....".

### **المبحث الثالث**

#### **لجنة الطعن**

يحق للممول أو المكلف الذي لم يرتض قرار ربط الضريبة التي قدرتها المصلحة، ولم يتوصل إلى اتفاق على قيمة الضريبة التي يجب عليه أدائها، أن يلجأ إلى لجنة الطعن المختصة، لنظر طعنه في هذا القرار.

وكانت لجان الطعن عند صدور قانون الضريبة على الدخل رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تسمى لجان التقدير، وتؤلف من ثلاثة أعضاء من موظفي الحكومة، يضم إليهم بناءً على طلب الممول - إذا شاء - عضوان من التجار أو من رجال الصناعة أو من الممولين الذين يدفعون ضرائب لا يقل مجموعها عن خمسة جنيهاً، يختارهما الممول بنفسه، وتتولى إجراء تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة.

ثم عدل اختصاصها وتشكيلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠، الذي نص على تشكيلها من قاض يندبه وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية رئيساً، ومن عضوين من موظفي مصلحة الضرائب يختارهما وزير المالية . ويجوز بناءً على طلب الممول أن يضم إليهم عضوان يختارهما الممول من بين التجار ورجال الصناعة أو الممولين المدرجة أسماؤهم في كشف يصدره وزير المالية أول كل سنة. وتختص بالنظر في الخلاف بين الممول والمصلحة على تقدير المصلحة للأرباح قبل الالتجاء إلى القضاء.

ثم عدل تشكيلها مرة أخرى بالمرسوم بقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٢ لتشكيل من ثلاثة من موظفي مصلحة الضرائب يعينون بقرار من وزير المالية والاقتصاد، ويجوز بناءً على طلب الممول أن يضم إليهم عضوان يختارهما الممول من بين التجار ورجال الصناعة أو الممولين، ممن يدفعون ضرائب مباشرة لا يقل مجموعها عن عشرة جنيهاً في السنة.

وأعيد تنظيمها بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ ليكون رئيس اللجنة من بين أعضائها الموظفين، وأجاز لوزير المالية تعيين أعضاء احتياطيين من بين موظفي المصلحة في البلاد التي بها لجنة واحدة، وعلى اعتبار الأعضاء الأصليين أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في البلاد التي بها أكثر من لجنة، على أن يكون نديهم بدلاً من الأعضاء الأصليين المتخلفين من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه. وعلى أن تكون الرئاسة في هذه الحالة لأقدم الأعضاء الثلاثة.

وأعاد قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتابعه قانون الإجراءات الضريبية الموحد<sup>(١)</sup>، تشكيل لجان الطعن، وأصبح أغلبية أعضائها من غير العاملين بمصلحة الضرائب، وجعلها تابعة إدارياً

---

(١) المادة (٦١) من القانون.

لوزير المالية مباشرة، ضماناً لحياديتها، ونص على أن تكون هذه اللجان دائمة، ويحدد وزير المالية بقرار منه مقارها واختصاصها المكانى ومكافآت أعضائها، ويحدد الوزير السجلات والدفاتر التى تلتزم اللجنة بإمساكها. و استحداث قانون الإجراءات الضريبية الموحد بعض الأحكام المتعلقة بالتشكيل والاختصاص وإجراءات عمل اللجان. وقد نصت المادة (٥٦) من قانون الإجراءات الضريبية على أنه:

### **النص القانونى**

" ... فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف خلال المدة المشار إليها تصبح الضريبة نهائية، والأحالت اللجنة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة مرفقاً بها رأى اللجنة الداخلية فى شأنها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت فى هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، أو بأى وسيلة إلكترونية لها حجية فى الإثبات قانوناً ، أو تسليمه النموذج بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله " .

تعتبر المرحلة التى تحاول فيها مأمورية الضرائب الإتفاق مع الممول قبل إحالة النزاع على لجنة الطعن هى مرحلة واجبة قدر المشرع تحقق المصلحة فى إلزامها سواء بالنسبة للممول أو لمصلحة الضرائب بحيث يترتب على إغفال إجراء هذه المحاولة عدم جواز طرح النزاع على لجنة الطعن.

### **إجراءات الإحالة إلى لجنة الطعن**

الأصل فى الإحالة إلى لجنة الطعن أن تتم وفقاً للإجراءات وفى المواعيد المنصوص عليها فى القانون واللائحة التنفيذية ، فإذا قامت بإخطاره بإحالة النزاع إلى لجنة الطعن قبل أن تنتهى المدة المحددة لنظر الخلاف أمام اللجنة الداخلية، تكون قد فوتت على الطاعن فرصة الإتفاق على تحديد أرباحه قبل إحالة النزاع إلى اللجنة على الوجه المقرر فى القانون وفى ذلك ما يبطل هذه

الإحالة<sup>(١)</sup>.

وتقوم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف الذى لم يتم التوصل بشأنه إلى اتفاق مع الممول أو المكلف إلى لجنة الطعن المختصة، مرفقاً بها رأى اللجنة الداخلية، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت فى أوجه الخلاف.

ويجب على اللجنة الداخلية أن تقوم بإخطار الممول أو المكلف بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن، وذلك<sup>(٢)</sup> بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول وذلك على النموذج رقم (٤/٣ طعن) أو بأى وسيلة الكترونية لها حجية فى الإثبات قانوناً، كما يجوز تسليم الممول أو المكلف نموذج الإخطار بالإحالة بمقر عمل الممول أو المكلف، أو بمقر المأمورية المختصة، وذلك بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله.

**الطعن المباشر:** إذا امتنعت اللجنة الداخلية عن إحالة الخلاف، أو تباطأت بالرغم من مضى ثلاثين يوماً على تاريخ البت فى الخلاف، كان للممول أو المكلف، أو من يمثله، أن يعرض هذا الأمر على رئيس لجنة الطعن بطلب مباشر، أو بكتاب موسى عليه بعلم الوصول، يطلب إحالة الخلاف إلى اللجنة لنظره، بما يعرف بالطعن المباشر، على أن يرفق بهذا الطعن صورة من صحيفة الطعن التى سبق أن قدمها إلى المأمورية المختصة. وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انتهاء مدة الثلاثين يوماً التى يكون على اللجنة الداخلية خلالها التزام بإحالة الملف إلى لجنة الطعن.

ويترتب على تقديم الطعن المباشر قيام رئيس لجنة الطعن المختصة بتحديد جلسة لنظر هذا الطعن ، خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه

(١) الطعن رقم ٩٤ لسنة ٣٠ ق، جلسة ١٩٦٥/٥/٥.

(٢) المادة (٦١) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

أو ووصول كتاب الممول أو المكلف إليه. وأن يأمر بضم ملف الممول أو المكلف.

ولا يترتب على مخالفة هذه المواعيد بطلان، سواء فيما يتعلق بإحالة الملف عن طريق اللجنة الداخلية إلى لجنة الطعن، أو بالطعن المباشر أمامها، أو في تحديد جلسة لنظر الطعن المباشر؛ إذ الغاية من هذه المواعيد هو تعجيل النظر في الطعون الضريبية وعدم تأخير البت فيها دون مبرر، حتى تستقر بسرعة المراكز الضريبية لكل من الممول أو المكلف والخزانة العامة.

### **تشكيل لجنة الطعن**

قرر قانون الإجراءات الضريبية في المادة (٦١) منه تشكيلاً جديداً للجنة الطعن يختلف إلى حد ما عن التشكيل الوارد بالمادة ١٢٠ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

### **النص القانوني**

مادة (٦١): تُشكل لجان الطعن بقرار من الوزير برئاسة أحد أعضاء الجهات القضائية ، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية ، واثنين من خبراء الضرائب يُرشح أحدهما اتحاد الغرف التجارية أو اتحادالصناعات ، بحسب الأحوال ، ويُرشح 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 لأى من أعضاء اللجنة علاقة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع أو أطراف النزاع .

وللوزير أو من يفوضه تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة ، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة ، ويكون نديهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من

اختصاص رئيس اللجنة الأصلية ، ويجب ألا يكون قد سبق لأى من أعضاء اللجنة نظر موضوع الطعن سواء بالفحص أو المراجعة أو الاعتماد ، وتكون عضوية تلك اللجان بالنسبة لموظفي المصلحة لمدة عام قابلة للتجديد ، ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بكامل تشكيلها ، ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة" .

تقابل هذه المادة نص المادة ( ١٢٠ ) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل. والمادة (٥٧) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

يهدف تشكيل لجان الطعن إلى ضمان حيادها، بداية من رئيسها الذى يجب أن يكون عضواً بإحدى الجهات القضائية، واثنين من خبراء الضرائب المستقلين، بجانب عضوين من موظفي مصلحة الضرائب، وبذلك تكون أغلبية أعضاء لجنة الطعن من خارج مصلحة الضرائب.

ولقد استحدثت قانون الإجراءات الضريبية النص على أن يكون رئيس لجنة الطعن من القضاة التابعين لإحدى الجهات القضائية، أى من القضاء العادى أو مجلس الدولة. ولا يجوز أن يكون هذا الرئيس من أعضاء الهيئات القضائية كهيئة النيابة الإدارية أو هيئة قضايا الدولة.

كما اشترط القانون أن يكون العضوان الممثلان لمصلحة الضرائب فى لجنة الطعن ممن لهم صفة الضبطية القضائية، أى من الموظفين الفنيين غير الكتابيين أو الإداريين بها، أى كانت درجة هذا العضو الوظيفية، أى سواء كان يشغل أدنى الدرجات التخصصية أو أعلاها.

ويكون من بين أعضاء لجنة الطعن اثنان من خبراء الضرائب، يرشح أحدهما اتحاد الغرف التجارية أو اتحاد الصناعات بحسب الأحوال، ويرشح العضو الثانى نقابة التجاريين من ذوى الخبرة فى مجال الضرائب من بين المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولة المهن الحرة للمحاسبة والمراجعة.

ويلاحظ أن المشرع قد حدد الجهات التي تقوم بترشيح العضوين الخارجيين، فيقوم بترشيح العضو الأول: اتحاد الغرف التجارية أو اتحاد الصناعات، وذلك فى اللجان التى يغلب على اختصاصها الطابع التجارى أو الصناعى بحسب الأحوال، ليكون الخبير الضريبى من له خبرة فى المسائل الضريبية المتعلقة بالنشاط التجارى أو الصناعى . أما العضو الثانى فيجب أن يكون محاسباً خبيراً فى الضرائب، مقيداً فى سجل المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاوى المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة.

ولقد استخدم المشرع لفظ ( ترشيح) مما يعنى أن لوزارة المالية الحق فى أن تعترض على من ترشحهما هذه الجهات، مما يستوجب إعادة ترشيح غيره، ولو كان المشرع يقصد التزام الوزارة بهذا الترشيح لاستخدم لفظاً آخر (تعيين) مثلاً . وبوجه عام يشترط فى أى عضو من أعضاء لجنة الطعن ألا يكون له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع النزاع، كأن يكون قد سبق له أن فحص الحالة أو راجعها، أو أبى رأياً استشارياً فيها، أو كان وكيلاً للممول أو المكلف، أو تربطه به أى صلة قرابة أو مصلحة اجتماعية أو اقتصادية.

وأجاز القانون للوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفى المصلحة باللجان فى المدن التى بها لجنة واحدة . ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى فى المدن التى بها أكثر من لجنة، ويكون نديهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه.

ورغم أن ظاهر النص يسمح بأن تكون لجان الطعن موزعة على أنحاء البلاد، إلا أن لجان الطعن الخاصة بضرية الدخل أصبحت منذ عام ٢٠٠٥ مركزية، تنعقد جميعها بالقاهرة، ولعدم إرهاق الطاعنين من المحافظات الأخرى بالانتقال إلى القاهرة لتقديم طعونهم ، فقد سمح للممول أو من يمثله أن يقدم طعنه إلى مأمورية الضرائب التابع لها، وصدر قرار وزير المالية رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٧

يلزم مصلحة الضرائب بأن تُحدد موظفاً بكل مأمورية ضرائب يتولى استلام ما يقدم إليه من الممول أو من يمثله مذكرات أو مستندات تتعلق بالطعون المحالة إلى لجان الطعن أو المعروضة عليها، وذلك بعد التأكد من صفة مقدمها وإثبات ذلك في محضر يحرر بمعرفته، ويوقع عليه من صاحب الشأن. وعلى هذا الموظف - في أول يوم عمل تال لاستلام هذه المذكرات أو المستندات - إحالتها رفق المحضر المشار إليه، إلى الأمانة العامة للجان الطعن لضمها للملف أو عرضها على رئيس اللجنة المختصة، بحسب الأحوال".

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بكامل تشكيلها، مما يعنى أن غياب أى عضو منها يعيق عمل اللجنة ويمنع انعقادها على النحو الذى يخالف ما كان مقررًا فى قانون الضريبة على الدخل - رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - بجواز انعقادها بثلاثة أعضاء على الأقل.

ويتولى أمانة لجنة سر اللجنة موظف تتدبه المصلحة.

وفى رأينا أن حياد لجان الطعن، أو غيرها من اللجان الإدارية، لا يتحقق لمجرد أن يكون رئيسها أو بعض أعضائها غير تابعين للجهة التى تتعلق بعمل اللجنة، وخاصة إذا كان العمل فى هذه اللجان يعتمد أساساً على خبرات فنية لا تتوفر فى غير العاملين بتلك الجهة، حيث يتحول باقى أعضاء اللجنة إلى مجرد حضور شكلى، يكتفون بالتوقيع أو المناقشة السطحية.

وليس من الضرورى أن يرتبط حياد اللجنة بأن يدخل ضمن تشكيلها أحد القضاة، ذلك لأن وجود القاضى وإن كان يمثل ضماناً أساسية لتحقيق العدل لما يتمتع به القضاة من نزاهة، إلا أن ذلك لا يقتصر عليهم وحدهم، بل إن هناك العديد من الخبراء ممن يتمتعون بالنزاهة يمكنهم ضمان الحياد فى هذه اللجان، مع ما يتمتعون به من خبرة يفقدها القضاة.

ومن ثم يجب أن يكون الاعتماد على القاضى فى تقرير الحياد مرتبطاً بخبرته، وقدرته على الفصل فى نزاع بين طرفين لا يمكن تجاهل طبيعته

الفنية، حيث لم ينجح إسناد أمر لجان الطعن فى مجال ضرائب الدخل إلى قاض فى مرحلة سابقة ، لأنه ألقى العبء الفعلى على العاملين بالمصلحة.

### **إجراءات عمل اللجان**

بينت المادة ٦٢ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد الإجراءات التى تقوم بها لجنة الطعن لنظر الخلاف بين الممول أو المكلف والمصلحة وذلك على النحو الآتى :

### **النص القانونى**

"..وتخطر اللجنة كلاً من الممول أو المكلف والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية فى الإثبات قانوناً ، أو تسليمه نموذج الإخطار بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله ، ولها أن تطلب من كل من المصلحة والممول أو المكلف تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق .

وعلى الممول أو المكلف الحضور أمام اللجنة بنفسه أو من يمثله والا فصلت اللجنة فى الطعن فى ضوء المستندات المقدمة".

تقابل هذه المادة نص المادة (١٢١) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل. ويوجب القانون على لجنة الطعن أن تخطر كلاً من الممول أو المكلف ومصلحة الضرائب ( مأمورية الضرائب المختصة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل.

ولا يكفى إخطار الممول أو المكلف وحده، بل يجب كذلك إخطار مصلحة الضرائب، باعتبار أن كلاً منهما طرف فى الخصومة يتعين دعوته لحضور جلسات نظرها، كما يجب أن لا تتعقد الجلسة الأولى للجنة الطعن قبل مضى عشرة أيام من تاريخ إيداع الطعن إلى اللجنة، لا يحسب منها يوم الإيداع ذاته.

ويبطل انعقاد لجنة الطعن قبل هذا التاريخ باعتبار أن الميعاد هنا مقرر لمصلحة الخصوم لتوفير الوقت الكافي لهما إعداد الدفاع عن وجهة نظرهما، وبالتالي فإن هذا الميعاد من النظام العام.

ولا يصح هذا البطلان حضور الخصم الذي لم يعلن بتلك الجلسة امام اللجنة التي تنتظر الطعن في القرار وعدم تمسكه بهذا البطلان، لان حضوره أمامها يقتصر أثره على اجراءات نظر المنازعة الماثل فيها، ولا ينسحب على ما سبقها في مرحلة الطعن امام اللجنة لاختلاف كل منهما واستقلال اجراءته<sup>(١)</sup>.

ويجب أن يتم الإخطار بميعاد نظر الطعن بكتاب موصى عليه بعلم الوصول وذلك على النموذج رقم ( ٥ طعن )، أو بأى وسيلة إلكترونية لها حجية فى الإثبات قانوناً .

ويجوز أن يتم تسليم نموذج الإخطار بميعاد هذه الجلسة بمقر عمل الممول أو مقر مأمورية الضرائب المختصة، على أن يثبت الاستلام فى هذه الحالة بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله.

ويجب حضور جلسات الطعن الممول أو المكلف بنفسه أو من يمثله، ويجوز أن<sup>(٢)</sup> يكتفى الممول أو المكلف بإرسال المذكرات والمستندات التي يراها إلى لجنة الطعن عن طريق مأمورية الضرائب المختصة.

ولا يترتب على عدم حضور الممول أو المكلف الجلسة رفض الطعن، بل يتعين على لجنة الطعن أن تفصل فى هذا الطعن رغم غياب الطاعن ، وذلك فى ضوء المستندات المقدمة. كما لم يشترط القانون حضور ممثل مصلحة الضرائب جلسات لجنة الطعن، دون أن يمنع حضوره، وبالتالي فإن عدم الحضور غير مؤثر فى أن تقوم اللجنة بأعمالها.

(١) الطعن بالنقض رقم ٢٠٤٢ لسنة ٦٠ جلسة ٢٧ / ١١ / ١٩٩٧ س ٤٨ ج ٢ ص ١٣٣٣ .

(٢) المادة رقم (٦٤) من اللائحة التنفيذية للقانون.

وللجنة الطعن أن تطلب من كل مصلحة الضرائب والممول أو المكلف تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق، التي تراها اللجنة لازمة لنظر الطعن، وليس للمصلحة أن تمتنع عن إجابة لجنة الطعن لطلبها بحجة عدم جواز إجبار الخصم على أن يقدم دليلاً ضد نفسه، نظراً لطبيعة الخصومة التي بين الممول أو المكلف ومصلحة الضرائب فهي ليست خصومة عادية بين طرفين يهدف كل منهما إلى تحقيق صالحه، بل إن مصلحة الضرائب في مركز الخصم الشريف الذي يسعى إلى تطبيق قانون الضرائب تطبيقاً صحيحاً وعادلاً.

### اختصاص لجنة الطعن

تختص لجان الطعن الضريبي بالفصل في أوجه الخلاف بين الممول أو المكلف والمصلحة والمحددة في صحيفة الطعن<sup>(١)</sup>. ولقد جاءت عبارة "أوجه الخلاف" في صبغة عامة. ولم يرق دليل على تخصيصه بنوع معين من الخلاف فيجب حمله على عمومه وسباغ حكمه على جميع الخلافات التي تنشأ بين الممول ومصلحة الضرائب في جميع المنازعات المتعلقة بالضرائب، ومنها<sup>(٢)</sup> حساب الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة.

وللجنة الطعن أن تتعرض لكافة المسائل الفنية والواقعية<sup>(٣)</sup> والقانونية التي تتعلق بالخلاف المعروض أمامها، إذ ينطوي، فيما يحال على لجنة الطعن من إعتراضات على تقدير المأمورية للضريبة المستحقة على الممول، على تقرير

(١) المادة رقم (٦٢) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١٠١ لسنة ٨١ق، جلسة ٢٢/٥/٢٠١٢.

(٣) أنظر في عرض هذا الخلاف : رضوان العنبي: مسائل الواقع والقانون في عمل لجان الطعن الضريبي، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد الخاص بعنوان النظام الضريبي المغربي بين التاريخ والتشريع والقضاء، ٢٠٢٠، ص ٣٤٢ وما بعدها.

خضوع ذلك الريج لضريبة مقررة قانوناً، بإعتبارها مسألة أولية تطرح نفسها على اللجنة ، قبل أن تقول كلمتها في قدر الضريبة التي ربطتها بالمأمورية .  
ويدخل في ذلك ما يتمسك الطاعن من توقف منشأته عن مباشرة نشاطها و  
تغيير الشكل القانوني لها إلى شركة ، واعتبار ذلك مسألة قانونية وأولية تعتبر  
مطروحة ضمناً على لجنة الطعن<sup>(١)</sup>.

ومناطق الاختصاص المنعقد للجان الطعن يكون في الخلاف المتعلق بضرائب  
الدخل والدمغة ورسم تنمية الموارد المالية للدولة، من حيث إجراءات ربط هذه  
الضرائب وتقديرها، وقد أعطى المشرع هذه اللجان ولاية الفصل في الخصومة  
بين الممول وبين مصلحة الضرائب أيّاً كان سبب الخلاف سواء ما تعلق منها  
بالأرقام أو بمبدأ فرض الضريبة في ذاته، كما أن لها السلطة في تقدير الأرباح  
في حالة عدم الاتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب.

وإذا فصلت في النزاع من الناحية الموضوعية سواء في أساس فرض  
الضريبة أو مقدار الأرباح وأساس احتسابها عليها أن تحسم المنازعة وتصنيفتها  
أمامها دون أن تعيدها إلى مصلحة الضرائب وذلك تحقيقاً للهدف المنشود من  
عمل هذه اللجان وعلّة النص عليها<sup>(٢)</sup>.

وتدخل الضرائب التي تخصم من المنبع ضمن المنازعات التي تختص بها  
هذه اللجان ، وذلك حين يتعلق الأمر بحسابها أو مدى التزام الممول بالخصم

(١) الطعن بالنقض رقم ١٣٥٩ لسنة ٥٨ق، جلسة ١١/٦/١٩٨٩.

(٢) الطعن بالنقض طعن رقم ٣١٨١ لسنة ٦١ق جلسة ٢٣/٢/٢٠٠٤. ونفس المبدأ أحكام المحكمة  
الإدارية العليا في الطعون أرقام : ٤٩٧٩٢ لسنة ٦٣ق عليا، جلسة ٢٥/١١/٢٠٢٠، و٣٧٧٢٧ لسنة  
٦٤ق عليا، و٣٥٤٥١ لسنة ٦٤ق عليا، جلسة ٢٨/٣/٢٠٢١، ورقم ٨٣٧٤٨ لسنة ٦٥ق عليا، جلسة  
٢٩/٨/٢٠٢١.

والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة<sup>(١)</sup>، كما تختص بنظر الخلاف فى ضريبة التصرفات العقارية إذا كان الخلاف متعلقاً بتقدير مصلحة الضرائب للضريبة أو ربطها ، بخلاف النزاع المتعلق بين الشهر العقارى وصاحب الشأن حول قيمة العقار أو رسوم تسجيله<sup>(٢)</sup> .

<sup>(١)</sup>أقضت محكمة النقض - الطعن رقم ٩٤٥ لسنة ٦٧ ق جلسة ٢٠١١/١/١٩- بأن النص فى المادة ١٥٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل على أن تختص لجان الطعن بالفصل فى جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة فى المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها فى القانون يدل بجلاء وبما لا يدع مجالاً للشك على أن المشرع قد منح لجان الطعن الفصل فى جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة فى المنازعات المنصوص عليها فى القانون سالف البيان وكان لفظ " جميع أوجه الخلاف " قد ورد فى صيغة عامة ولم يقدّم دليل على تخصيصه بنوع معين من الخلاف فيجب حمله على عمومه ولسياغ حكمه على جميع الخلافات التى تنشأ بين الممول ومصلحة الضرائب فى جميع المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها فى القانون سالف البيان وكان حساب الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة قد نص عليه فى الفصل الرابع من الباب الثانى فى هذا القانون ومن ثم فإن أى نزاع ينشأ بسببه تختص به لجان الطعن.

<sup>(٢)</sup>أقضت محكمة النقض - فى الطعن رقم ٧٣٧ لسنة ٥٩ ق ، جلسة ١٩٩٦/٥/٢٧ ، بأن مؤدى ما نصت عليه المادة ٣٢ بند (١) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ والمادة ٥٦ من القانون الأخير بشأن العدالة الضريبية - المنطبق على واقعة الدعوى - أن مأموريات الشهر العقارى تختص بربط الضريبة التصرفات العقارية التى تم شهرها اعتباراً من أول يناير ١٩٧٤ وتحصيلها وفق المعيار الوارد بالقانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٦٤ بشأن رسوم التوثيق والشهر على أن تقوم بتوريد ما تحصله من ضريبة إلى مصلحة الضرائب ولما كانت أحكام القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ - الذى فرض هذه الضريبة - قد خلت من تحديد الجهة المختصة بالفصل فى المنازعات الناشئة عن تطبيقه فإن المحاكم المدنية تضحى هى المختصة بنظرها ، ولا يغير من ذلك ما نصت عليه المادة ١٥٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من اختصاص لجان الطعن بالفصل فى جميع أوجه الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب فى المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون ذلك أن الثابت فى الدعوى أنها منازعة بين الطاعنة ومصلحة الشهر العقارى بشأن الإجراءات التى اتخذتها فى ربط ضريبة التصرفات العقارية على التصرف العقارى موضوع الدعوى وهو ما لا يخضع لولاية القضاء للجان الطعن ، وإن لم يلتزم الحكم

ولكن للجنة تعديل أسس التقدير فى كل عنصر من عناصر النزاع المعروف عليها بحيث لا يسفر فى النهاية عن زيادة تقدير المعروف عليها. كما للجنة أن تتدارك الأخطاء المادية أو الحسابية بتقدير المأمورية ولو فيه إساءة لمركز الممول ولا يحتج هنا بقاعدة أن الطاعن لا يضار بطعنه<sup>(١)</sup>.

كما قضى بأن<sup>(٢)</sup> إقرار الشريك المتضامن بخضوعه للضريبة من حيث المبدأ لا يمنعه عند عرض النزاع على لجنة الطعن من تدارك ما وقع فيه من خطأ و التمسك بأن المرتبات التى حصل عليها من الشركة لا تخضع للضريبة إلا بقدر ما تتسع له أرباحها و هو دفاع قانونى يجوز إثارته لأول مرة أمام اللجنة.

ومن حق لجان الطعن - باعتبارها من الهيئات الإدارية ذات الاختصاص القضائى ندب مكاتب الخبراء بوزارة العدل لمعاونتها فى أعمالها، رغم عدم وجود نص فى قانون الضرائب على ذلك<sup>(٣)</sup>.

ويكون إختصاص لجان الطعن مقصوراً على الفصل فى الأوجه التى يثور بشأنها الخلاف بين الممول و المصلحة، وهى المحددة فى صحيفة الطعن ، أما تلك التى لم تكن محل خلاف ، فإنها لا تكون معروضة على اللجنة، و يتمتع عليها أن تتعرض لها فى قرارها من تلقاء نفسها<sup>(٤)</sup>. إذ قد قيدت المادة

---

المطعون فيه هذا النظر وأقام قضاءه بعدم قبول الدعوى على أنه يجب عرضها على لجنة الطعن قبل اللجوء الى المحكمة الابتدائية فإنه يكون معيباً بمخالفة القانون والخطأ فى تطبيقه

(١) حكم نقض الطعن رقم ٢٨٨ لسنة ٥٠ ق جلسة ٣٠/٤/١٩٨٤، طعن رقم ٦٧ لسنة ٣٦ ق جلسة ١٩٧٣/١١/٢٨.

(٢) الطعن رقم ٢٠ لسنة ٣٥ ق، جلسة ١٥/١١/١٩٧٢.

(٣) فتوى مجلس الدولة رقم ٣٢١ بتاريخ ٢٨/٧/١٩٥٣.

(٤) الطعن رقم ٢٧٩ لسنة ٣٦ ق، جلسة ٩/١/١٩٧٤، والطعن رقم ٧٥٧ لسنة ٤٠ ق، جلسة ١٧/٤/١٩٧٩.

(٦٢) من قانون الإجراءات الضريبية اختصاص لجنة الطعن بالفصل في أوجه الخلاف (المحددة في صحيفة الطعن) التي وردت إليها طعناً على نموذج الربط. كما ليس للجنة<sup>(١)</sup> التصدى من تلقاء لعنصر معين لم يتناوله طعن الممول، ولا في الأوجه<sup>(٢)</sup> التي لم تكن محل خلاف بين الممول ومصلحة الضرائب، وألا تكون قد تجاوزت حد اختصاصها، ولا أن تنظر ما تنازل عنه الطاعن أمامها رغم سبق الطعن عليه، سواء كان النزول عن طلبه أو بعض طلباته جاء صريحاً قاطع الدلالة لا يحتمل تأويلاً، أو كان النزول ضمناً يستفاد من تصرفات وعبارات من شأنها أن تؤدي إليه حتماً بدلالة لا تحتمل الشك<sup>(٣)</sup>.

وليس للجان الطعن اختصاص في نظر المنازعات التي تكون لاحقة على هذه المسائل أو ناتجة عنها، فلا تختص اللجان بما سبق اتفق الممول عليه مع المصلحة أمام اللجنة الداخلية<sup>(٤)</sup>، ولا أن<sup>(٥)</sup> تنظر طلب الممول في استرداد الضريبة، لأن هذا الطلب لاحق في الأحقية على نحو ما تفصل فيه لجنة الطعن، ويعد أثراً مترتباً على قرار ربط الضريبة، مما يجعل طلب الاسترداد منازعة عادية يختص بها القضاء ابتداءً في دعوى براءة ذمة عادية، دون اختصاص لجان الطعن بها. كما نرى عدم اختصاص لجان الطعن بنظر المنازعات التي تنشأ عن كيفية حساب مقابل التأخير المستحق على الضريبة الواجبة الأداء لكونه خلافاً لاحقاً على تقدير وربط الضريبة.

(١) حكم نقض الطعن رقم ٢٧٩ لسنة ٣٦ ق جلسة ١٩٧٤/١/٩، طعن رقم ٧٥٧ لسنة ٤٠ ق جلسة ١٩٧٩/٤/١٧

(٢) قضاء النقض في الطعن الصادر بتاريخ ١٩٧٩/٤/١٧، س ٢٥، موسوعة الدكتور زكريا بيومي، الجزء الأول، المجلد الثاني، ص ٩٥٨.

(٣) الطعن بالنقض رقم ٧١٠٣ لسنة ٦٥ ق جلسة ١٩٩٦/٦/٢٤.

(٤) قرار لجنة الطعن الثانية (قطاع القاهرة الكبرى والاسكندرية وشمال الصعيد) رقم ١٣٦٦ لسنة ٢٠٠٧، جلسة ٢٥/٩/٢٠٠٩.

(٥) الطعن بالنقض رقم ٩٤٧٨ لسنة ٨١ ق جلسة ٢٠١٣/١/٢.

## إدارة جلسات الطعن

نصت المادة ٦٣ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد على نظام إدارة الجلسات على النحو الآتى:

### النص القانوني

مادة (٦٣): تكون جلسات لجان الطعن سرية ، ويحدد رئيس اللجنة مقررًا للحالة من بين عضوي اللجنة المعينين من المصلحة ، ويتولى كل مقرر دراسة ما يحال إليه من طعون وجميع أوجه الدفاع المتعلقة بها ، ويعد مسودة القرار ، وتتم المداولة مع باقي أعضاء اللجنة على مسودة القرار بعد اطلاعهم على أوراق الطعن .

ويجب على لجنة الطعن مراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى". رددت هذه المادة بعض الأحكام التى نصت عليها المادة (١٢٢) الملغاة من قانون ضريبة الدخل والمادة (٥٩) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة، وهى النص على سرية جلسات لجان الطعن، والتزام لجنة الطعن بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى.

**سرية الجلسات:** أوجب قانون الإجراءات الضريبية الموحد أن تكون جميع جلسات لجان الطعن سرية بما فيها جلسة إصدار القرار ، لأن قراراتها إدارية ولو كانت صادرة من لجان إدارية ذات اختصاص قضائى، ولا يمكن قياسها بالأحكام القضائية التى يجب أن ينطق بها فى جلسة علنية<sup>(١)</sup>.

**مقرر العالمة:** يحدد رئيس لجنة الطعن مقرر الحالة من بين عضوي مصلحة الضرائب باللجنة، وذلك بالنظر إلى الطبيعة الخاصة بالمنازعة المعروضة على لجنة الطعن، فهى منازعة ضريبية تحتاج إلى قدر من التخصص لفهمها

(١)راجع الحكم بالنقض فى الطعن رقم ٢٢٧١ لسنة ٦٠ ق جلسة ١٤/٧/١٩٩٧، والطعن رقم ١٨١٢ لسنة ٦٠ ق جلسة ٩/٦/١٩٩٧، والطعن رقم ٢٢٣٥ لسنة ٦٠ ق جلسة ١٤/٧/١٩٩٧.

وعرض وجهات النظر بشأنها، على ضوء ظروف الحالة المعروضة، والسوابق وحالات المثل التي سبق لأعضاء اللجنة- أو المصلحة- التعرض لها. ويتولى مقرر الحالة بدراسة طعون الممول أو المكلف وجميع أوجه الدفاع التي تبديها مصلحة الضرائب ، ويعد مسودة القرار على ضوء هذه الدراسة. ويتولى أعضاء اللجنة المداولة بشأن مسودة القرار، بناءً على اطلاعهم على أوراق الطعن.

### **حق العضوين المختارين فى الاطلاع**

يثور التساؤل عن مدى أحقية العضوين المختارين من خارج مصلحة الضرائب فى الاطلاع على ملف الممول أو المكلف، وما يحتويه من بيانات، وما قد تحتويه من أسرار تتعلق بمهنته يحرص على أن لا يعرفها من ينتمون إلى هذه المهنة من المنافسين؟. ويذهب رأى إلى أنه لا يجوز لهذين العضوين الاطلاع على البيانات السرية التي يحتويها ملف الممول أو المكلف الطاعن، لأن دورهما يقتصر على إبداء رأيهما فى عناصر التقدير الفنى، على ضوء خبرتهما، حماية لمصلحة هذا الممول أو المكلف وليس إضراراً به. بينما يذهب رأى آخر<sup>(١)</sup>، نؤيده، أنه يجب إطلاع هذين العضوين، باعتبارهما جزءاً من تشكيل لجنة الطعن، ولهما ما للأعضاء الآخرين من حقوق، وما عليهم من التزامات، إذ لم يقيد المشرع حق العضوين المختارين من خارج المصلحة بقيد، وبالتالي يحق لهما ، كما يحق لغيرهما من الأعضاء الاطلاع على كافة بيانات ملف الطاعن. وليس لهما إفشاء الأسرار التي تصل

---

(١) أستاذنا الدكتور / زكريا محمد بيومى: المنازعات فى ربط الضريبة على المبيعات: التظلم ، التحكيم ، القضاء المختص، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، التي تصدرها كلية الحقوق، جامعة المنوفية، يناير ١٩٩١، ص ٢٢.

إليهم بحكم العضوية فى هذه اللجان، وإلا تعرضوا لعقوبة جريمة إفساء سر المهنة طبقاً لنص المادة ٣١٠ من قانون العقوبات.

### **الالتزام بالأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى**

تلتزم لجنة الطعن بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى، باعتبارها لجنة إدارية ذات اختصاص قضائى. وخاصة<sup>(١)</sup> فيما يتعلق بالاختصاص، وإعلان أطراف الخلاف، وأحقية الممول فى رد اللجنة أو أحد أعضائها، ومناقشة كافة الدفوع المقدمة من الممول، وتسبب القرارات، وغير ذلك من الأصول والمبادئ العامة للتقاضى المنصوص عليها فى قانون المرافعات المدنية والتجارية، ومنها: ضرورة اكتمال الهيئة سواء فى جلسة المرافعة أو المداولة وإلا كان قرارها باطلاً .

ويجب أن تكون الهيئة التى سمعت المرافعة هى التى تقوم بالمداولة وهى التى تصدر القرار و إلا بطل القرار.

وإذا حصل مانع لأحد الأعضاء ولم يشترك فى تلاوة القرار وجب أن يوقع على مسودته، وأن يراعى الأعضاء حالات التنحى التى أوجبها أو أجازها قانون المرافعات المدنية والتجارية<sup>(٢)</sup>، وألا<sup>(٣)</sup> يجلس للفصل فى خصومة من سبق له إبداء الرأى فيها، ضمناً للحيدة والعدالة<sup>(٤)</sup>، وأن<sup>(١)</sup> تراعى اللجنة مبدأ

(١) المادة ١٤١ من اللائحة التنفيذية للقانون.

(٢) نصت المادتين ١٤٦ و ١٤٨ من قانون المرافعات رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨.

(٣) راجع حكم محكمة النقض فى الطعن الصادر بتاريخ ١٨٥/١٢/٢٥، س ٩، ص ٨٥٣.

(٤) ترى الإدارة العامة للجان الطعن - التوصيات العامة رقم ٢ لسنة ١٩٩٥ بتاريخ ١٩٩٥/١١/٢٠ - أن أمر تنحى القضاء وردهم من ضروريات الحيدة التامة والنزاهة المطلوبين فيمن يجلس فى مكان القضاء والحكم والقرار فى منازعه، ومن حيث أن اختصاص اللجان اختصاص قضائى وأن أعضاءها ينطبق عليهم وصف القاضى فيما ذكر فعلى اللجان الالتزام بالأسباب الواردة فى قانون المرافعات للرد والتنحى (بهذا المعنى منشور المصلحة رقم ١٨ لسنة ٥٨ وحكم النقض رقم ٤٠٢ لسنة ٣٢ ق بتاريخ ٥١/١٢/٦).

المواجهة بين الخصوم، وتمكينهم من إيداء دفاعهم ، والتقييد بالطلب والمصلحة فيه، وصلاحيه مصدرى القرار.وبذلك تحوز قرارات لجنة الطعن قوة الأمر المقضي متى أضحت غير قابلة للطعن، فتصبح حجة فيما فصلت فيه من الحقوق<sup>(٢)</sup>.

وقضى بأن<sup>(٣)</sup> مخالفة إجراءات اللجان الإدارية وقراراتها للأصول العامة وانحرافها عن الأصول المقررة - على ماجرى به قضاء محكمة النقض - يجعل هذه القرارات باطلة . فاذا كانت اللجنة لم تقم بإعلان الممول بالحضور أمامها قبل ميعاد انعقادها بوقت كاف، ورفضت طلب التأجيل الذى أبداه الممول فان قرارها بتقدير الأرباح يكون باطلا ولو لم يرد بذلك نص فى القانون المذكور ودون ما حاجة إلى الاستناد فى ذلك إلى قواعد قانون المرافعات و أحكامه ، ذلك لأن اللجنة وإن كانت لجنة إدارية إلا أن العيب الذى شاب إجراءاتها هو عيب جوهري يمس أصلا من الأصول العامة التى حرص المشرع فى القانون المشار إليه على توفيره و صيانتة للممولين وهو حق الدفاع .

**وبينت المادة (٦١) من قانون الإجراءات الضريبية بعض المبادئ التى يجب الالتزام بها، وهى :**

( أ ) ( الاستماع إلى الممول أو المكلف أو من يمثله ، وممثل مأمورية الضرائب المختصة دون أن يكون لهما صوت محدود .

(ب) الالتزام بنظر أوجه الخلاف المنصوص عليها فى صحيفة الطعن التى لم يتم تسويتها دون غيرها لنظره أيهما لاحق .(ج) البت فى الطعن خلال سنتين

---

(١) راجع الطعن فى النقض رقم ٣٩٨٣ لسنة ٦٠ ق جلسة ٢١ مايو ١٩٩٨ .

(٢) قضاء النقض فى الطعن الصادر بتاريخ ١٦/٥/١٩٧٣، س ٢٤، ص ٧٦١، موسوعة الدكتور زكريا بيومي ، المرجع السابق، ص ٩٩٧ .

(٣) الطعن رقم ١٤٦ لسنة ٢٤ق، جلسة ١٣/٣/١٩٥٨ .

يوماً من تاريخ إيداع ملف الطعن باللجنة أو تحديد جلسة لنظره أيهما لاحق ، ويجوز أن تمتد لفترة أخرى مماثلة عند توافر أسباب جدية لدى اللجنة.  
(د) أن تكون قرارات اللجنة مسببة ، وغير معلقة على شرط ، ومحددًا بها مبلغ الضريبة، وأسس حسابها على وجه الدقة .

ومع ذلك فإن هذه اللجان لا تلتزم بكافة ما فى قانون المرافعات من مبادئ تتعلق بالخصومة القضائية ولا تتعدها إلى المنازعات الإدارية، لأن التزامها بهذه المبادئ راجع إلى أنها من المبادئ الأساسية العامة التي يتعين على أى جهة أنيط بها الفصل فى خصومة مراعاتها، وليس لكونها نصوصاً فى قانون المرافعات<sup>(١)</sup> .

لذا قضت المحكمة الدستورية العليا بأن<sup>(٢)</sup> لجان الطعن الضريبي يغلب على تشكيلها الطابع الإداري، ولا يباشر أعضاؤها عملاً من أعمال الخصومة القضائية، فإنها تظل مجرد هيئات إدارية تتأى عن مظلة السلطة القضائية، وإذا كان الحق في الرد يبقى وثيق الصلة بمن يباشر عملاً من أعمال الخصومة القضائية المسندة الى قضاة فرض الدستور استقلالهم وحيدتهم، ومن ثم فإن تشكيل هذه اللجان من عناصر غير قضائية، يؤدي بطريق اللزوم المنطقي الى وجوب استبعاد قواعد وإجراءات الرد في شأن أعضائها وهو استبعاد حتمي لا انتهاك فيه لأحكام الدستور<sup>(٣)</sup> . كما قضت محكمة النقض<sup>(١)</sup> بعدم التزام لجان الطعن بأن تصدر قراراتها فى جلسة علنية كالأحكام.

---

(١) الطعن رقم ١٣٤١ لسنة ٦١ ق نقض جلسة ٢٨/١٢/١٩٩٢ العدد ٢ ص ١٤٣١ .

(٢) القضية رقم ١٢٩ لسنة ٢٢ ق، المنشور بعداد الجريدة الرسمية بالعدد ٤ مكرر بتاريخ ٢٩/١/٢٠٠٣ .

(٣) ومع ذلك فقد صدر القرار الوزاري رقم ٤٩٠ لسنة ٢٠١٣ متضمناً النص في المادة الثانية عشر على إمكانية رد اللجنة أو بعض أعضائها.

## طلب الصلح في الطعن

استحدث قانون الإجراءات الضريبية الموحد حكماً يجيز للممول أو المكلف إعادة الطعن إلى مأمورية الضرائب المختصة لتسوية الخلاف صلحاً، بالقواعد التي نصت عليها المادة (٦٦) من هذا القانون.

## النص القانوني

مادة (٦٦): "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.

وعلى لجنة الطعن حال إخطارها بتقديم الطلب وقف نظره إلى حين إخطارها من جانب المأمورية بما تم فيه.

وفى 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 سناً تنفيذياً".

أجاز قانون الإجراءات الضريبية الموحد - في المادة ٦٦ منه - للممول أو المكلف أثناء نظر النزاع أمام لجنة الطعن، أن يطلب عودته مرة أخرى إلى مأمورية الضرائب المختصة ليتم تسوية النزاع بينه وبينها صلحاً دون انتظار

---

(١) من ذلك: نقض مدني - الطعن رقم ١٥٧٠ لسنة ٦٢ ق - جلسة ٢٠٠٦/٢/١٣ مشار إليه بمجموعة أحكام النقض الصادرة خلال السنوات ٢٠٠٤ - ٢٠٠٦ إعداد المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة - طبعة ٢٠٠٧ ص ٨٥٤ - ٨٥٥ ق ٤٤٢ والطعن رقم ٣٤٦١ لسنة ٦١ ق - جلسة ٢٠٠١/٨/٦ مشار إليه بمجموعة أحكام النقض الصادرة خلال السنوات ٢٠٠١ - ٢٠٠٢ إعداد المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة - طبعة ٢٠٠٣ ص ٤٥٣ - ٤٥٤ ق ٢٦١.

لقرار لجنة الطعن، ودون حاجة للجوء إلى القضاء بعد ذلك. ويعتبر هذا الطلب صورة من صور الصلح الضريبي تتميز عن غيرها من أحوال إنهاء المنازعات صلحاً التي قررتها القوانين السابقة، في أن قانون الإجراءات الضريبية قد جعل أحكام الصلح في هذه الحالة سارية دون قيد زمني، وباقية ما بقى النص نافذاً في قانون الإجراءات الضريبية، كما جعل الصلح جائزاً عندما يكون النزاع معروضاً فقط أمام لجنة الطعن، قبل أن يحال إلى القضاء.

وقد جعل المشرع للمول أو المكلف طلب التسوية في المنازعة الضريبية المقامة أمام لجان الطعن، وهو حق مقرر للممول أو المكلف، إن شاء أعمله وإن شاء أهمله. فإذا أراد الممول أن يستعمل هذا الحق عليه أن يتقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة بطلب إجراء التسوية أو الصلح في الخلاف محل الطعن المقدم منه إلى لجنة الطعن.

ويشترط في هذا الطلب أن يكون كتابياً، وذلك على النموذج رقم (٦طعن)، وأن يقدمه الممول أو المكلف شخصياً أو من بمثله قانوناً. وأن يقدم هذا الطلب مباشرة إلى مأمورية الضرائب المختصة، فإن أخطأ في توجيه الطلب وقدمه إلى لجنة الطعن وجب على اللجنة أن ترسل هذا الطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة.

ويجب أن يرفق بهذا الطلب إفادة من لجنة الطعن بأن الطعن ليس محجوزاً للقرار<sup>(١)</sup>.

كما يشترط أن يتم تقديم هذا الطلب بعد إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن، وقبل أن تقرر اللجنة حجز الطعن للقرار، فلا عبرة للطلب الذي يتم تقديمه بعد الطعن وقبل الإحالة إلى لجنة الطعن، كما لا يجوز النظر في الطلب المقدم بعد قرار لجنة الطعن حجز الطعن للقرار.

---

(١) المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية للقانون.

فإذا قدم الطلب على نحو صحيح، وجب على مأمورية الضرائب المختصة أن تخطر لجنة الطعن المختصة بهذا الطلب لوقف نظر الطعن أمامها، وذلك على النموذج رقم (٦/١ طعن)، كما يكون على المأمورية المختصة أن تبت في طلب الممول أو المكلف بإجراء التسوية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الطلب إليها.

ويعنى ذلك أن للممول أو المكلف حقاً في تقديم طلب إجراء التسوية، ولكن مجرد تقديم الطلب لا يعنى ضرورة الاستجابة إلى طلبه بإجراء هذه التسوية، ذلك لأن المشرع أعطى للمأمورية المختصة سلطة البت فيه، مما يعنى أن للمأمورية حق رفض طلب التسوية، أو قبولها.

وأن الغرض من تحديد ميعاد الثلاثين يوماً لقيام المأمورية المختصة بالبت في الطلب هو حث المأمورية على المبادرة بالتصرف في هذا الطلب خلال مدة قصيرة، حتى لا يكون مصير الطعن معلقاً إلى أمد طويل. وهو ميعاد مقرر لمصلحة الممول الذى من حقه أن يعرف موقف مأمورية الضرائب في هذا الطلب، ومن ثم يجوز مد هذا الميعاد للبت في الطلب، طالما لم يعترض الممول أو المكلف على هذا المد، خاصة إذا ما ارتأى الممول أو المكلف أن مأمورية الضرائب جادة في نظر هذا الطلب، وأنها بصدد التوصل إلى تسوية لإنهاء الخلاف بينهما، سيما وإن كان البت في هذا الخلاف يحتاج بطبيعته إلى وقت إضافي للفحص والدراسة.

ولا يتعارض ذلك مع ما أوجبه القانون على مأمورية الضرائب المختصة بإخطار لجنة الطعن خلال خمسة أيام عمل من تاريخ انتهاء مدة الثلاثين بما تم في الطلب، إذ يمكن للمأمورية أن تخطر لجنة الطعن بأنها ماضية في بحث طلب الممول أو المكلف ولم تنته من البت فيه، وللجنة الطعن في هذه الحالة أن تقدر جدية إجراءات المأمورية في شأن طلب التسوية، أو تلتفت عنه وتقرر المضى في نظر الخلاف لانتهاج مدة الوقف قانوناً.

ويترتب على إخطار مأمورية الضرائب لجنة الطعن بطلب الممول أو المكلف إجراء التسوية وقف نظر الخلاف أمام لجنة الطعن وفقاً وجوبياً وتعليقياً، إذ لا تملك لجنة الطعن سلطة قبول الطلب أو رفضه، طالما قدم متفقاً وأحكام القانون وقبل قرارها حجز الطعن للقرار، كما أن هذا الوقف التعليقي يؤدي حال عدم وصول الممول أو المكلف ومأمورية الضرائب إلى اتفاق للتسوية إلى أن تعود لجنة الطعن إلى نظر الطعن من الحالة التي كان عليها قبل الوقف.

أما إذا تم الاتفاق بين المأمورية والممول أو المكلف، فعلى المأمورية المختصة إخطار لجنة الطعن بالتسوية التي تم الاتفاق عليها، وذلك على النموذج رقم (٦/٣ طعن)، لتقوم اللجنة بإثبات هذه التسوية في محضر يوقع عليه الطرفان (مثل من مأمورية الضرائب والممول أو المكلف أو من ينوب عنه قانوناً). ويعد هذا المحضر بمثابة السند التنفيذي الذي يحتج به في مواجهة كل طرف أمام الآخر.

وفي رأينا أن اللائحة التنفيذية لم تخالف ما نص عليه القانون بإثبات لجنة الطعن هذه التسوية في محضر يوقع من الطرفين، ذلك أن القانون لم ينص صراحة على أن يكون هذا التوقيع أمامها، فضلاً عن أنه ليس لأى من طرفي التسوية المصلحة في الطعن على هذا الإجراء، لأن المحضر المذكور، أو ما يقوم مقامه (النموذج ٦/٢) ليس إلا كاشفاً عن اتفاق الطرفين على التسوية وانتهاء النزاع بينهما.

### **تعليق الصلح الضريبي على رأى مجلس الدولة وهيئة قضايا الدولة**

يثور التساؤل عن مدى تطبيق الفقرة الأخيرة من المادة (٥٨) من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ التي تنص على أنه "لا يجوز لأية وزارة أو هيئة عامة أو مصلحة من مصالح الدولة أن تبرم أو تقبل أو تجيز أى عقد أو صلح أو تحكيم أو تنفيذ قرار محكمين فى مادة تزيد قيمتها على خمسة آلاف جنيه بغير استفتاء الإدارة المختصة".

وبموجب هذا النص يتعين على الوزارات والهيئات العامة ومصالح الدولة أن تعرض على جهة الإفتاء المختصة بمجلس الدولة العقود التي تكون طرفاً فيها، وذلك لمراجعتها. وأياً<sup>(١)</sup> كانت طبيعة هذه العقود : إدارية أو مدنية، وتشمل هذه المراجعة الوقوف على مدى مشروعية العقود التي تكون الدولة طرفاً فيها، ومراجعة الإجراءات التي سبقت هذه العقود، وجميع ما يعد جزءاً منها، للوقوف على مدى مطابقتها لحكم القانون، ومدى تأثيرها في صحة العقد- إن كان لذلك وجه- بحسبان أن عقود الإدارة تخضع في إبرامها لضوابط وقواعد تحدد من يختص بإبرامها، وطرق وإجراءات ذلك، حتى تتجنب الإدارة مسبقاً مواطن الخلل، ولتتبعها بمواطن الخلل، وأن يتهيأ لها مقدماً من أسباب السلامة ما تدرك به المصلحة العامة من إبرام العقود.

كذلك النص في المادة (٨) من قانون هيئة قضايا الدولة رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٣ بأنه "لا يجوز إجراء صلح في دعوى تباشرها هيئة قضايا الدولة إلا بعد أخذ رأيها في إجراء الصلح، كما يجوز لهذه الهيئة أن تقترح على الجهة المختصة الصلح في دعوى تباشرها، وذلك مع عدم الإخلال بأحكام قانون مجلس الدولة".

وفي رأينا أن الاتفاقات والتصالات التي تتم بين مصلحة الضرائب والممولين أو المكلفين، تكون نافذة دون حاجة إلى عرضها على مجلس الدولة أو هيئة قضايا الدولة، لأنها تستمد قوتها التنفيذية من قوانين الضرائب وهي قوانين خاصة بأنواع معينة من المنازعات رسم المشرع لها طريقاً خاصاً، لاعتبارات قدرها، من بينها سرعة إنهاءها، وتحصيل الضريبة وتحديد مراكز المدينين بها بسرعة دون تأخير، ووفقاً للقواعد الأصولية فإن القانون الخاص (وهو هنا

<sup>(١)</sup> أنظر فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٢٢٦٨ لسنة ٢٠٢٠ بتاريخ ٢٢/١٢/٢٠٢٠، وفتواها رقم ١٦٥٢ لسنة ٢٠٢١، ملف ١/٥٤/٢٥٩ رقم، جلسة ٢٠٢١/١٠/١٣.

القانون الضريبي) يقدم على القانون العام (وهو هنا قانون مجلس الدولة) ، ولما كان القانون الضريبي لم يعلق نفاذ هذه الاتفاقات والتصالات على مراجعة جهة ما فإنه لا حاجة للرجوع إلى أحكام القانون العام، سيما وأن المشرع الضريبي لم ينص على عبارة (مع عدم الإخلال بأحكام هذين القانونين).  
ويضاف إلى ذلك أن ظاهر نص المادة (٥٨) من قانون مجلس الدولة يتناول أى عقد أو صلح أو تحكيم أو تنفيذ قرار محكمين فى مادة تزيد قيمتها على خمسة آلاف جنيه، مما يشير إلى المنازعات التى تتعلق بالعقود الإدارية أو المدنية<sup>(١)</sup> التى تبرمها جهة الإدارة، وهى التى تتطلب استفتاء إدارة الفتوى المختصة واستطلاع رأيها فى الموضوع. لتقوم هذه الإدارة بمراجعته بنود العقد، والإجراءات التى سبقته وجميع ما يعتبر جزءاً منه، للوقوف على مدى مطابقتها لحكم القانون ومدى تأثيرها على صحة العقد إن كان لذلك وجه<sup>(٢)</sup>، بحسبان أن عقود الإدارة- إداريه كانت أم مدنيه - تخضع فى إبرامها لضوابط وقواعد تحدد من يملكون إبرامها وطرق وإجراءات ذلك ، وكل ذلك موكول أمره لجهة الفتوى المنوط بها ولاية مراجعة مشروع العقد<sup>(٣)</sup>.

---

(١) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٨٨ بتاريخ ٣٠ / ١ / ٢٠٠٥ جلسته ١٢ / ١ / ٢٠٠٤ ملف رقم ٥٤ / ١ / ٤١٦ - مجموعة المبادئ القانونية التى قررتها الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع منذ إنشائها عام ١٩٤٦ وحتى عام ٢٠٠٥ فى شأن العقود الجزء الثانى ص ١٦٠٢ و ١٦٠٣

(٢) بل إن القضاء قد ذهب إلى أنه " لما كانت مراجعة العقود بمجلس الدولة ، إنما أراد بها الشارع مجرد طلب الرأى فيما تجرّيه الجهة الادارية من العقود دون أن تكون ملزمة باتباعه ولم يقرن المشرع هذا الإجراء بجزاء ما ولم يرتب البطلان على مخالفته ، وبالتالي لم يجعل منه ركناً أو شرطاً لانعقاد العقد أو صحته فلا تؤثر هذه المخالفة على صحة العقد خاصة وقد تعلقت به حقوق الغير المتعاقد مع جهة الإدارة وهو غير مسئول عن مخالفتها لأحكام القوانين المنظمة لعملها" (براجع: الطعن رقم ٦٢ لسنة ٢٧ ق جلسة ١٩٦٥/٦/٢٤).

(٣) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع: الملف رقم ٥٨/١/١٧١، جلسة ٥٨/٢/٦. ٢٠٠٨.

ومن ناحية أخرى فإن نص المادة (٨) من قانون هيئة قضايا الدولة يتناول إجراء صلح فى دعوى تباشرها هيئة قضايا الدولة أمام القضاء، ومن ثم فهو لا يسرى على الاتفاق أمام اللجنة الداخلية، ولا على قرارات لجان الطعن، كما لا يسرى على الأحوال التى تقرر فيها القوانين الضريبية نصوصاً خاصة بإنهاء المنازعات الضريبية المعروضة على القضاء<sup>(١)</sup>.

أما سوى ذلك فيجب على الجهات الإدارية، بما فيها مصلحة الضرائب استطلاع رأى هيئة قضايا الدولة فى شأن الصلح فى الدعاوى الضريبية وغير الضريبية التى تباشرها الهيئة نيابة عن الدولة. كما أن للهيئة أيضاً أن تقترح على المصلحة الصلح حينما ترى وجه المصلحة فى إبرامه.

### **قرار لجنة الطعن**

بينت المادة (٦٤) من قانون الإجراءات الضريبية كيفية إصدار قرار لجنة الطعن وآثاره على النحو الآتى:

### **النص القانونى**

مادة (٦٤): "تصدر اللجنة قراراتها بالأغلبية، وذلك فى حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول أو المكلف، ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة، فإذا لم تكن الضريبة قد حُصلت يكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار. وفى جميع الأحوال، يجب على رئيس اللجنة وأمين السر توقيع قرارات اللجنة خلال أسبوع على الأكثر من تاريخ صدورها. ويكون إعلان كل من المصلحة والممول أو المكلف بقرار اللجنة، بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأى وسيلة إلكترونية لها حجية فى الإثبات قانوناً، أو

---

(١) كما لا يسرى هذا النص على التصالح فى القضايا الضريبية الجنائية لأن النياية العامة - وليست هيئة قضايا الدولة - هى التى تمثل الدولة فيها.

تسليمه القرار بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله".

تقابل الفقرة الأولى من هذه المادة نص الفقرة الأخيرة من المادة (١٢١) الملغاة من قانون ضريبة الدخل.

وقد بين القانون أن قرار لجنة الطعن يصدر بأغلبية أعضائه، إذ لكل عضو فيها، سواء الحكوميين أو غيرهما، صوت معدود.

ويجب أن يكون القرار في حدود تقدير مصلحة الضرائب وطلبات الممول، فلا يضار الطاعن - الممول أو المكلف - بطعنه<sup>(١)</sup>، ولا يجوز أن تضيف اللجنة عناصر ربط لم ترد بنموذج الربط الصادر عن المصلحة، وعليها أن

---

<sup>(١)</sup> تأخذ معظم التشريعات الضريبية بقاعدة ألا يضار الطاعن بطعنه، أو ما يعرف في اللغة اللاتينية بالإصلاح إلى الأسوأ *reformatio in peius*، لا يكون من شأن رفع الطعن تسوئ مركز الطاعن أو إتيال الأعباء عليه؛ فلا يجوز أن يكلف الطاعن بمبلغ ضريبي يزيد عن المبلغ الذي يطعن عليه. ومع ذلك فإن بعض التشريعات، مثل الدانمارك وألمانيا، تسمح بأن يترتب على الطعن زيادة في أعباء الضريبة عما طعن عليه، ولكن هذا الجواز مسموح به فقط أمام اللجان الإدارية، ولا يسمح به أمام القضاء. أنظر:

*Michael LangPasquale Pistone:Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law, Kluwer Law International B.V,2010.p.59.*

وخالف قانون ضريبة الدخل الأردني قاعدة ألا يضار الطاعن بطعنه، حين أعطى للمحكمة صلاحية زيادة الضريبة المقدرة أو تخفيضها أو إلغائها، بالنص في المادة ٤٨/ط من القانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩ على أن " للمحكمة أن تؤيد ما ورد بالقرار المطعون فيه أو أن تخفض أو تزيد أو تلغى الضريبة والمبالغ الأخرى المقررة بموجبه، كما لها أن تعيد القضية إلى مصدر القرار المطعون فيه لإعادة النظر فيه.

وذهب الفقه تأييداً لهذا النص بأن مبدأ لا يضار الطاعن بطعنه لا يتفق وقانون ضريبة الدخل، لأن الأخذ بهذا المبدأ يؤدي إلى إهدار بمصلحة الخزينة التي هي أجدر بالحماية من المصلحة الخاصة بالمكلف. أنظر : عارف محمد السعيدة ومحمد الحلاق ومحمد العكام: الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في الأردن،المجلة الجنائية القومية، المجلد رقم ٥٥، العدد الأول، مارس ٢٠١٢، ص٨٨.

تلتزم بطلبات الممول أو المكلف، دون أن تعدلها، أو تعدل عنها. ويجب أن يوقع رئيس اللجنة وأمين سرها على القرار والا كان القرار باطلاً، كما يجب أن لا يتأخر هذا التوقيع عن أسبوع من تاريخ صدوره. ويقصد بالأسبوع السبعة أيام التالية لصدور القرار.

فإذا صدر القرار يوم الإثنين مثلاً، فإن الأسبوع الذي يجب أن يصدر القرار خلاله يبدأ من يوم الثلاثاء وينتهي يوم الاثنين التالي.

### **الإعلان بالقرار**

تعلن كلاً من مصلحة الضرائب والممول أو المكلف بقرار لجنة الطعن، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأى وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً، وذلك على النموذج رقم (٨/١ طعن). وأن هذا الإعلان لكليهما إجراء لازم، لا يغنى عنه إجراء آخر، وبغيره لا يفتح ميعاد الطعن<sup>(١)</sup>.

كما أن اشتراط أن يكون الإعلان بكتاب موصى عليه بعلم الوصول هو ضمان وصول الإعلان للمصلحة وللممول، بحيث إذا لم يعلن لأيهما بهذا الطريق فإنه يفترض علمه بهذا القرار.

ويجوز تسليم هذا القرار بمقر عمل الطاعن أو مقر مأمورية الضرائب المختصة، بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله.

### **طبيعة قرار لجنة الطعن**

لا تعتبر لجنة الطعن مرحلة تقاضى<sup>(٢)</sup>، بل هي مرحلة تظلم وجوبى إعادة النظر في الخلاف بين طرفين قبل الالتجاء إلى القضاء، ومن ثم لا يجوز

---

(١) الطعن بالنقض رقم ٢١٩٦ لسنة ٧٥ ق، جلسة ١٩٩٤/٥/٣٠.

(٢) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٣٧٢١ لسنة ٦٠ ق جلسة ٢ أبريل ١٩٩٨.

للممول تخطى اللجنة ورفع الدعوى رأساً أمام القضاء،الذى يتحتم عليه هنا الحكم بعدم الاختصاص<sup>(١)</sup>.

وتحوز القرارات الصادرة عن لجان الطعن قوة الأمر المقضي متى أضحت غير قابلة للطعن وتصبح حجة فيما فصلت فيه من الحقوق ، بما يمنع لجان الطعن من العودة لمناقشته مرة أخرى من ذات الخصوم في نزاع آخر قام بينهم وتعلق بذات الحق محلاً وسبباً ، ومن ذلك<sup>(٢)</sup> أن يكون قد سبق أن فصلت لجنة الطعن في شأن الكيان القانونى للممول ، ولم يتم الطعن على هذا القرار ، مما لا يجوز معه إثارة النزاع حول هذا الكيان لكون هذا القرار قد حاز قوة الأمر المقضي.

كما يحوز قرار لجنة الطعن الذى لم يطعن عليه أمام القضاء قوة الأمر المقضى، وهى حجة مانعة من مناقشته أمام القضاء فيما سبق أن قضى به، لأن قوة الأمر المقضى تعلو اعتبارات النظام العام<sup>(٣)</sup>.

أما القرارات التمهيدية التى تصدرها لجنة الطعن بإعادة الملف إلى المأمورية المختصة، لإعادة الفحص أو لاستيفاء بيانات معينة، لا يعتبر قد فصل فى الخلاف بين الطاعن والمصلحة<sup>(٤)</sup>، ومن ثم لا يجوز الطعن عليه ابتداءً سواء من المأمورية أو من الطاعن، إذ على المأمورية تنفيذ هذا القرار وإعادة الملف مرة أخرى للجنة الطعن للفصل فيه.

---

(١)الطعن رقم ٣٠٩ لسنة٤٨ق جلسة ١٩٨٣/٣/٢٨

(٢)قرار لجنة الطعن : اللجنة الثامنة ( قطاع جنوب الصعيد) الطعن رقم ٨٦ لسنة ٢٠٠٧، جلسة ٢٠٠٨/١٢/٢٣.

(٣) الطعن رقم ٥٤٢ لسنة ٤٥ق، جلسة ١٩٧٨/٢/٢٨.

(٤) عبد العزيز أحمد فتوح: قرار لجنة الطعن التمهيدى من حيث جواز تكراره أو الطعن عليه أمام القضاء أو اعتباره قاطعاً للتقدم، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، المجلد رقم ٢٦ ، العدد رقم ١٠٤ ، ٢٠١٦، ص ٢٨.

## تنفيذ القرار

على المأمورية المختصة فور إعلانها بقرار لجنة الطعن دراسة القرار للنظر فيما إذا كان يلزم الطعن عليه أمام المحكمة المختصة<sup>(١)</sup>. وتلتزم مأمورية الضرائب المختصة بتعديل ربط الضريبة وفقاً لهذا القرار، وذلك بعد أن حساب إجمالي ضريبة الدخل المستحقة على الممول إذا كان له عناصر دخل أخرى لم تُعرض على لجنة الطعن بالإضافة إلى الضريبة التي حددتها اللجنة على العناصر التي عرضت عليها. إذ يعتبر قرار لجنة الطعن من القرارات الجائز تنفيذها مؤقتاً<sup>(٢)</sup>، ولو طعن فيه أمام القضاء، حيث تكون الضريبة واجبة الأداء بموجب هذا القرار، يتعين لتحويلها أن تصدر به مطالبات إدارية، لتكون بمثابة السند التنفيذي لاقتضاءها. كما لا يمنع الطعن في هذا القرار أن تقوم المصلحة اتخاذ إجراءات الحجز الإداري لاستئذائها. بيد أن تنفيذ هذا القرار يجرى على مسئولية مصلحة الضرائب<sup>(٣)</sup>، لأن إباحة تنفيذها قبل أن تصبح نهائية هو مجرد رخصة للمحكوم له إن شاء انتفع بها، وإن شاء تریص حتى يحوز الحكم أو القرار قوة الشيء المحكوم فيه، فإذا اختارت مصلحة الضرائب استعمال هذه الرخصة وأقدمت على تنفيذه وهي تعلم أن هذا القرار معرض للإلغاء إذا ما طعن فيه فإنه يتحمل مخاطر هذا التنفيذ، فإذا ألغى قرار لجنة الطعن بحكم قضائي، وجب على المصلحة - بعد أن ثبت لها أن الحق ليس في جانبها - أن ترد إلى الخصم ما قد استوفاه منه وأن يعيد الحال إلى ما كان عليه قبل حصول التنفيذ، كما تلتزم بتعويض الضرر الذي

(١) المادة (٦٥) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية.

(٢) الطعن رقم ٣٤٣ لسنة ٤٤ ق، جلسة ١٥/٣/١٩٧٨.

(٣) الطعن رقم ١١٤ لسنة ٣٥ ق، جلسة ٢٧/٣/١٩٦٩.

لحق هذا الخصم من جراء ذلك التنفيذ وتبعاً لذلك يرد إليه الثمار التي حرم منها.

### تصحيح الأخطاء المادية والحسابية

ذهب القضاء منذ البداية إلى أنه ليس في قوانين الضرائب و لا في القانون العام ما يحول دون تدارك الخطأ الذي يقع فيها؛ فللممول أن يسترد ما دفعه بغير حق، و للمصلحة أن تطالب بما هو مستحق زيادة على ما دفع ما لم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم ، و لا يصح الإعفاء من الضريبة أو تخفيضها إلا في الأحوال المبينة في القانون (١).

وتختص الجهة التي تقع في الخطأ المادى أو الحسابى بتصحيحه، وتقوم بذلك من تلقاء نفسها أو بناءً طلب من صاحب الشأن، وسواء وقعت في هذا الخطأ مأمورية الضرائب، أو لجنة الطعن، أو المحكمة.

والخطأ المادى أو الحسابى هو الذى يشوب عبارات المحرر، مما يقع من محرره أثناء كتابته، من غلطات القلم، أو غلطات الحساب، التي تكشف أوراق المحرر ذاته، فلا يكون مرده إلى الخطأ في التقدير الذى يؤثر في الرضا، أو ينطوى على شبهة التأثير فيه (٢). أو بعبارة أوجز إن الخطأ المادى هو الخطأ في التعبير وليس الخطأ في التفكير.

ولقد قضى بأنه (٣) تجب التفرقة بين الخطأ المادى الذى يقع في الخطأ الإدارى وبين عيب مجاوزة السلطة الذى يشوبه لعدم الاختصاص أو الخلل أو النقص في الإجراءات أو لمخالفة القانون أو للخطأ في تطبيقه وتفسيره- فالخطأ المادى يجوز تصحيحه في أي وقت ولو بعد انقضاء ميعاد الستين يوماً المحددة للإلغاء أو السحب، بينما يصبح القرار حصيداً وبعد فوات هذا الميعاد

(١) الطعن رقم ٣٥٥ لسنة ٣٠ ق، جلسة ١٩٧٢/١/٥.

(٢) فتوى الجمعية العمومية لقسى الفتوى والتشريع، ملف رقم ٨١/٢/٧٨، جلسة ٢٠٠٦/١٠/١٨.

(٣) الطعن رقم ١٧٨٢ لسنة ٦ ق عليا، جلسة ١٩٥٤/٣/١٠.

رغم ما به من عيب مجاوزة السلطة واستقرار الأوضاع الإدارية؛ وذلك لأن الخطأ المادى لا يغير من حقيقة الواقع في شيء لأنه سهو غير مقصود. وتختص لجنة الطعن<sup>(١)</sup> بأن تصحح ما يقع فى قرارها من أخطاء كتابية أو حسابية بقرار تصدره من تلقاء نفسها، أو بناء على طلب المأمورية أو الممول. وللجنة أن تتدارك ما قد يكون قد ورد فى تقدرات المأمورية من أخطاء مادية كتابية كانت أو حسابية حتى يصدر قرارها على موجب الوجه الصحيح، ولا يحول<sup>(٢)</sup> دون ذلك أن يكون فيه إساءة لمركز الممول؛ ذلك أن الأخطاء المادية لا تحوز أى حجية، حيث أجاز الشارع تصحيحها فى أى وقت. كما يجوز تصحيح ما يقع فى الأحكام النهائية من أخطاء مادية، حتى بعد استنفاد جميع طرق الطعن العادية وغير العادية، دون التحدى بقوة الشئ المحكوم فيه، وكذلك يجوز تصحيح الأخطاء المادية التي تقع فى القرار الإدارى حتى بعد فوات ميعاد الإلغاء أو السحب دون التحدى بحصانة القرار الإدارى.

#### **إعادة النظر فى الربط النهائى**

تنشأ بعد أن يصير ربط الضريبة حالات يكتشف فيها الممول ، أو المصلحة، أن الربط قد صدر مخالفاً للقانون . وكان الرأى لدى المصلحة أنه لامحل - بغير حكم قضائى - لتعديل الربط الذى بنى على قرار من لجنة الطعن أو على تقدير المأمورية وأصبح نهائياً بفوات مواعيد الطعون فيه حتى لو اقتنعت المأمورية بعد ذلك بمستندات لا تقبل الشك<sup>(٣)</sup>. ولكن القضاء<sup>(١)</sup> لم يقبل ذلك على أساس أن الأصل أن الضريبة

(١) حكم نقض رقم ١٦٧ لسنة ٧٦ ق جلية ١١/٢٨/١٩٧١.

(٢) الطعن بالنقض رقم ٣٨٨ لسنة ٥٠ ق، جلسة ١٩٨٤/٤/٣٠.

(٣) تعليمات رقم ١ للمادة ٥٤ ق ١٤ لسنة ١٩٣٩ بدران ط ٤ ص ٥٦٦

لا ترتكن على رباط عقدي بين مصلحة الضرائب وبين الممول وإنما تحددها القوانين التي تفرضها، وليس في هذه القوانين ولا في القانون العام ما يحول دون تدارك الخطأ الذي يقع فيه الممول أو المصلحة. مما أدى إلى أن عدلت المصلحة عن رأيها.

وذهبت إلى أنه<sup>(٢)</sup> إذا ربطت الضريبة على شخص وصار الربط نهائياً لعدم الطعن فيه خلال المدة المقررة قانوناً ثم يثبت للمأمورية بعد ذلك أن الشخص الذي ربطت عليه الضريبة لم يزاول نشاطاً يخضعه لها في سنوات المحاسبة يجب إلغاء هذا الربط دون التقيد بصيرورته نهائياً<sup>(٣)</sup>.

وخشية أن يترتب على هذا القضاء أن يظل الربط النهائي غير مستقر، يطلب تصحيحه أو تعديله، لاكتشاف أخطاء فيه يتعين تداركها، بالرغم من

---

(١) استقر على هذا المبدأ قضاء محكمة النقض في العديد من أحكامه. ومن ذلك: الطعن رقم ٢٠ لسنة ٣٥ ق جلسة ١٩٧٢/١١/١٩٧٢١٥، والطعن رقم ٢١٠ لسنة ٣٥ ق جلسة ١٩٧٣/٢/٢١، والطعن رقم ٤١ لسنة ٣٧ ق جلسة ١٩٧٣/٢/٢٧، والطعن رقم ٢٣١ لسنة ٣٧ ق جلسة ١٩٧٤/٤/٤٣، والطعن رقم ٨٢٩ لسنة ٤٤ ق جلسة ١٩٧٧/٥/٢٨، والطعن رقم ٢٨ لسنة ٤٦ ق جلسة ١٩٨٠/٦/١٠، والطعن رقم ٧٤٣ لسنة ٤٤ ق جلسة ١٩٨١/٥/٢٥، والطعن رقم ٢٨٨ لسنة ٥٠ ق جلسة ١٩٨٤/٤/٣٠.

(٢) تعليمات تفسيرية رقم ١ للمادة ٥٢ في ١٩٥٤/١/٣٠، بدران ط ٤، ص ٥٦٤

(٣) رأيت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بفتواها رقم ١٦٠/١/١٣٧ بتاريخ ١٩٦٧/٧/٤ إلى تقرير مبدئين هما: ١- أن قرار ربط الضريبة لا يكتسب أية حصانة إذا تبين أنه وقع على غير محل، ويكون في هذه الحالة منعدماً، ولا يتحصن بفوات مواعيد الطعن، ويجوز لمصلحة الضرائب من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب ذوي الشأن أن تقرر بطلانه. ٢- ليس ثمة ما يمنع مصلحة الضرائب من أن تسحب لصالح الممول قرار ربط الضريبة حتى ولو استغلق عليه باب الطعن لفوات ميعاده إذ تبين أن قرار ربط الضريبة انطوى على خطأ في تطبيق القانون. وانتهت الجمعية العمومية إلى أنه يتعين على مصلحة الضرائب أن تضع الضمانات ما يكفل عدم إساءة استعمال حق إبطال القرارات المتقدمة أو سحب لقرارات المخالفة للقانون بعد فوات مواعيد الطعن عليها.

طول المدة ما بين صيرورة الربط نهائياً واكتشاف الخطأ فيه ، مما يخل بالمراكز القانونية التي تقررت للممول والإدارة الضريبية على حد سواء ، فقد تدخل المشرع لتنظيم مسألة تصحيح الربط النهائي بأن بين الحالات التي يجوز فيها ذلك ، والمدة الزمنية التي يتعين خلالها تصحيح هذا الربط.

وجاءت المادة ٩٣/ مكرراً (٥) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المضافة بالقانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٦٩ بتنظيم هذا المبدأ، بأن أوردت الأحوال التي يجوز للجنة إعادة النظر في الربط النهائي فيها على طلب يقدمه الممول إلى المصلحة خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً .

وكان هذا التنظيم يقرر الحالات التي يجوز للمأمورية تصحيحها، إذا كان الربط النهائي قد تم بناءً على اتفاق بينها وبين الممول، أو بناءً على تقديرها الذي استغل على الممول باب الطعن عليه لفوات الميعاد، وكذلك الحالات التي يتعين عرضها على لجان إعادة النظر في الربط النهائي وهي تلك التي يستند فيها الربط النهائي إلى قرار لجنة الطعن، والخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول، والحالات التي لم تقتنع المأمورية بحق الممول فيها بإلغاء الربط النهائي في حالة اتفاق اللجان الداخلية....

ثم أصبح بموجب نص المادة ١٥٦ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الاختصاص بإعادة النظر في الربط النهائي للجان المشكلة لهذا الغرض، دون غيرها من الجهات التابعة للمصلحة، بما فيها المأمورية المختصة التي أصدرت قرار الربط النهائي، وذلك بالنسبة لكافة الحالات الواردة بالمادة المذكورة وسار قانون الإجراءات الضريبية على هذا النهج في المادة (٦٧) منه:

#### **النص القانوني**

مادة (٦٧): على المصلحة تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير أو تعديل مأمورية الضرائب المختصة أو قرار لجنة الطعن بناءً على طلب يقدمه

صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً ،  
وذلك في الحالات الآتية :

( أ ) عدم مزاوله صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة .  
(ب) ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً .  
(ج) ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة ، ما لم ينص القانون  
على خلاف ذلك .

(د) عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً .

(هـ) الخطأ في تطبيق سعر الضريبة .

(و) الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول .

(ز) عدم ترجيل الخسائر على خلاف حكم القانون .

(ح) عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .

(ط) عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة .

(ى) عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً

(ك) تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات  
أخرى .

(ل) ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة .

(م) أي حالات أخرى يتم إضافتها بقرار من الوزير .

(ن) وعلى وجه العموم ، في الحالات التي يحصل فيها صاحب الشأن على  
مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدي إلى عدم صحة الربط .

وتختص بالنظر في الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى "لجنة إعادة  
النظر في الربط النهائي" يكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة  
بدرجة مستشار مساعد على الأقل يُرشحه المجلس ، ويصدر بتشكيلها

وتحديد اختصاصها ومقارها قرار من رئيس المصلحة ، ولا يكون قرار اللجنة نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة .

ويُخطر كل من صاحب الشأن أو الممول أو المكلف ، بحسب الأحوال ، (و)<sup>(١)</sup> مأمورية الضرائب المختصة بقرار اللجنة ، وعلى المأمورية تعديل الربط وفقاً لهذا القرار .

تقابل هذه المادة نص المادة (١٢٤) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل. وأوجبت المادة ٦٧ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد على مصلحة الضرائب أن تصحح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناءً على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً وذلك في حالات معينة لضمان عدم فرض الضريبة على الممول وهي مشوبة بخطأ قانوني . ويشترط أن يكون الربط المطلوب تصحيحه، نهائياً، بمعنى أنه لا يوجد أمام الممول مرحلة أخرى، إدارية أو قضائية يحق إليه اللجوء إليها إلغاء هذا الربط، وأن تكون نهائية الربط مستندة إلى تقدير المأمورية الذي أصبح نهائياً لعدم طعن الممول أو المكلف عليه في الميعاد، أو بعد الاتفاق معها أمام اللجنة الداخلية، أو بناءً على قرار لجنة الطعن.

وتوسعت مصلحة الضرائب<sup>(٢)</sup> في تفسير الربط النهائي الصادر من المأمورية، ليشمل الربط الصادر من اللجان الإدارية ذات الاختصاص الخاص،

---

(١) نعتقد أن حرف (الواو) قد سقط سهواً من المشرع، إذ أن سياق النص يقتضى أن يتم إخطار الممول أو المكلف، وكذلك مأمورية الضرائب المختصة، لا أن يقوم الممول أو المكلف بإخطار المأمورية المختصة بقرار لجنة إعادة النظر في الربط النهائي ، سيما وأن هذا القرار لا يكون نافذاً إلا باعتماد رئيس مصلحة الضرائب، وهو السلطة الرئاسية لمأمورية الضرائب.

(٢) كتاب الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل رقم ١٥٧ بتاريخ ١٩٩٩/٣/٣، مشار إليه في سمير سعد مرقص، المرجع السابق، ص ٥٦.

مثل إدارات مكافحة التهرب الضريبي ولجان التصالح، وغيرها من اللجان التي تتبع مصلحة الضرائب ويكون شأن في تحديد وعاء الضريبة. وذلك على الرغم من أن المشرع قد حدد مصدر القرار المتظلم منه، في مأمورية الضرائب ولجنة الطعن. ولذا فإننا نرى أن هذا التوسع لا يستند إلى صريح نص القانون، ولو أراد المشرع أن يتوسع في ذلك لنص على أن يكون الربط النهائي صادراً من مصلحة الضرائب دون حصره في جهتين الأولى تابعة للمصلحة ( وهي المأمورية المختصة) والثانية تابعة لوزارة المالية ( لجنة الطعن). وأما ما سوى ذلك فلا اختصاص للجنة إعادة النظر في الربط النهائي بشأنها، دون أن يخل ذلك بحق صاحب الشأن في اللجوء مباشرة إلى القضاء لطلب تعديل أو إلغاء الربط النهائي الخاطئ.

ولا يجوز للجان إعادة النظر في الربط النهائي نظر الربط غير النهائي المطعون عليه أمام القضاء، كما لا يجوز لها نظر الربط النهائي المستند إلى حكم قضائي، سواء صدر هذا الحكم من محكمة أول درجة ( محكمة القضاء الإداري) أو من المحكمة العليا ( المحكمة الإدارية العليا).

والراجع عندنا<sup>(١)</sup> أنه يجوز للجان إعادة النظر في الربط النهائي نظر الربط النهائي المعروف الذي سبق أن عرض على القضاء، ولم يصدر بشأنه حكم لم يحز قوة الأمر المقضى، ومن أمثلتها الأحكام الصادرة في المسائل الأولية والأحكام الوقتية، أو الأحكام الصادرة قبل الفصل في موضوع الدعوى والمتعلقة بالسير فيها وتحقيقها، وهي أحكام ترمى إلى مجرد تهيئة الدعوى للحكم في موضوعها، ومن ثم تحوز الحجية من حيث الشكل ، لا من حيث المضمون.

---

(١) راجع بحثنا: الشروط المعتمدة قانوناً لتصحيح الربط النهائي ( دراسة فقهية قضائية مقارنة)، مجلة الدليل، العدد الثامن ، أكتوبر ١٩٩٦، ص ٣٠، وص ٣١.

## حالات إعادة النظر في الربط النهائي

١- عدم مزاوله صاحب الشأن أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة، وتتعلق هذه الحالة بشخص ربطت مصلحة الضرائب عليه ضريبة عن نشاط لم يثبت مزاولته. فلهذا الشخص - بعد أن أصبح ربط هذه الضريبة نهائياً، أن يلجأ إلى لجنة إعادة النظر في الربط النهائي لطلب إلغائه، بعد أن يثبت عدم مزاولته للنشاط الخاضع لهذه الضريبة، بكافة طرق الإثبات.

ويثور التساؤل عن مدى اختصاص لجان إعادة النظر فى حالة الربط النهائي على نشاط معين، يتضمن عناصر مختلفة، يرى الطاعن أن الربط قد تضمن بعض العناصر التى لم يزاول نشاطاً فيها، كحالة الممول الذى يزاول نشاط المقاولات، وذلك من خلال تقديم خدمة المقاوله إلى القطاع العام والقطاع الخاص، ولم يثبت أنه قد قام بنشاطه إلى القطاع العام خلال سنة الربط الذى أصبح نهائياً، فهل يجوز للجنة إعادة النظر تعديل الربط بإلغاء جزءاً من نشاط المقاولات المتعلق بالقطاع العام؟

ونرى<sup>(١)</sup> أن لجنة إعادة النظر تختص بحالة عدم مزاوله صاحب الشأن أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة ، والمقصود بالنشاط هو العمل الذى يكرس جهده لتحقيق ربح من خلاله، وهذا النشاط- فى الحالة المذكورة- هو نشاط المقاولات، ليس محل خلاف بين الممول والمصلحة، وإنما الخلاف حول بعض الإيرادات التى يرى الطاعن أنه لم يحققها، لعدم مزاوله نشاطه مع بعض الجهات، وبالتالي يمتنع على لجنة إعادة النظر البت فى مثل هذه الحالة.

---

(١) من أنصار هذا الرأى، د. نصحى منصور نخيل: تصحيح الربط النهائى ... المشكلات والحلول، المؤتمر الضريبى الخامس، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٣٣٨.

٢- ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانونا. وقد يكون الربط النهائي للضريبة متعلقاً بنشاط أعفاه قانون الضرائب، أو أي قانون آخر، وتوافرت شروط الإعفاء في حالة الممول أو المكلف.

فـللجنة حينئذٍ - بناء على طلب صاحب الشأن - أن تقرر إلغاء الربط على النشاط المعفى، حتى ولو كان الممول قد اتفق على إخضاعه أمام اللجنة الداخلية، أو لم يثر مسألة خضوعه للضريبة أمام اللجنة الداخلية أو لجنة الطعن، ذلك لأنه لا يجوز الاتفاق على ما يخالف القانون.

٣- ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

وتتمثل هذه الحالة في قيام مصلحة الضرائب المصرية بربط الضريبة على إيرادات حققها صاحب الشأن، ولم تتوافر فيها شروط الخضوع للضريبة، كأن تكون هذه الإيرادات لم تتوافر فيها شروط الإيرادات التجارية أو المهنية أو الحرفية، ما لم تكن هذه الإيرادات ناتجة عن مهنة أو نشاط يخضع للضريبة بنص خاص مقرر في القانون الضريبي، كما هو الحال بالنسبة للإيرادات التي تدخل ضمن الضريبة على إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية باعتبارها ضريبة القانون العام.

والفرق بين الحالة السابقة التي فتتعلق بممول لا يزاول النشاط الذي خضع للضريبة التي قامت مصلحة الضرائب بربطها، وبين هذه الحالة التي تتعلق بممول يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة، ولكنه يحقق إيرادات غير متصلة بهذا النشاط، أي ليست ناتجة عن مزاوله هذا النشاط، كأتعاب المحامي في فترة إعفائه للضريبة، لا تدخل ضمن إيرادات الثروة العقارية خلال سنوات الإعفاء، فإذا ربطت الضريبة على هذه الأتعاب، كان للجنة إعادة النظر إلغاؤها.

ولا تختص اللجنة وفقاً لهذا البند بنظر ربط الضريبة على جزء من الإيرادات المقدرة عن نشاط خاضع للضريبة، حتى لو ثبت أن الممول لم يحقق هذه

الإيرادات بالفعل، ذلك لأن لجنة إعادة النظر تختص بالإيرادات غير الخاضعة للضريبة، وليست الإيرادات التي تخضع - فيما لو حقها الممول فعلاً، ذلك أن الإيرادات غير المحققة غير الإيرادات غير الخاضعة للضريبة.

٤- **عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً.** وذلك عندما يكون لصاحب الشأن الحق في منح إعفاء من الضريبة على نحو معين، ولكن مصلحة الضرائب تطبق الاعفاء بصورة مختلفة، كأن يكون الإعفاء المقرر قانوناً شاملاً لكافة إيراداته وعناصرها، ومع ذلك تمنحه المصلحة إعفاء لبعضها دون غيره، أو تقرر حرمانه من الإعفاء بالكلية بالمخالفة للقانون.

٥- **الخطأ في تطبيق سعر الضريبة.** فقد تحدد مصلحة الضرائب قيمة الضريبة في الربط النهائي بطريقة خاطئة، نتيجة حساب الضريبة التصاعدية بطريقة خاطئة، أو على أساس الضريبة القطعية التي تتحدد على إجمالي الإيراد وليس على الضريبة النسبية التي تتحدد على صافي الدخل، ويدخل هذا النوع من الأخطاء في اختصاص لجان إعادة النظر في الربط النهائي، عندما يكون خطأ قانونياً، ناتجاً عن تكييف مصلحة الضرائب وتفسيرها للقانون، كأن تعتبر المنشأة فردية، بينما هي شركة، أو تعتبر الإيراد مستحقاً لشخص غير مقيم بينما هو مستحق لمقيم في مصر وغيرها.

أما الخطأ المادي في حساب الضريبة، فيصحح من قبل الجهة التي وقعت فيه، دون حاجة للإحالة إلى لجنة إعادة النظر في الربط النهائي بشأنه.

٦- **الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول.** وهذا النوع من الخطأ يمثل صورة من الأخطاء القانونية الناتجة عن التفكير - وتختص به لجنة إعادة النظر في الربط النهائي، ومن صوره اعتبار المصلحة الإيراد مهنيًا، بينما هو من الإيرادات التجارية....

٧- **عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون،** ويبدو ذلك جلياً حين يقع الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب في مدى أحقيته في ترحيل الخسائر،

وترفض المصلحة منحه هذا الحق بدعوى عدم توافر شروط الترحيل في حالته،  
فله أن يرفع هذا الخلاف إلى لجنة إعادة النظر في الربط النهائي للفصل فيه،  
إذا كان الربط قد صار نهائياً .

٨- **عدم خصم الضرائب واجبة الخصم**، ففي بعض الحالات ترفض مصلحة  
الضرائب خصم ما سبق أن أداه الممول من ضرائب للحصول على الإيراد أو  
لتحقيق الربح، فيلجأ إلى لجنة إعادة النظر للفصل في مدى أحقيته في خصم  
هذه الضرائب.

٩- **عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة**. ومن صور  
ذلك أن ترفض مصلحة الضرائب الاعتراف بالقيم الإيجارية التي يدفعها أو  
تستحق عليه عن العقارات التي يشغلها لمزاولة أنشطته الخاضعة للضريبة، إما  
لاعتقاد المصلحة بصورية عقود الإيجار، أو عدم شغله فعلاً لهذه العقارات في  
أغراض مزاولة النشاط أو لأي أسباب أخرى.

١٠- **عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً**. ويكون الخلاف  
أحياناً بين مصلحة الضرائب والممول في مدى أحقيته بخصم ما أداه من تبرع،  
سواء دار هذا الخلاف حول نسبة ما يكون له أن يخصمه من تبرعات ( أي  
تخصم التبرعات بالكامل أو في حدود نسبة منها وفقاً للقانون، أو تجادل  
المصلحة في كون المبلغ المدفوع يعتبر تبرعاً بالمعنى القانوني له، أو أنه مبلغ  
أداه الممول مقابل نفع عاد عليه....).

١١- **تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات  
أخرى**. وفي هذه الحالة تتجاهل مصلحة الضرائب مبدأ سنوية الضريبة، فتحمل  
سنة ضريبة، أو عدد من السنوات الضريبية ، بإيرادات، أو مصروفات، تخص  
سنة أو سنوات أخرى، مما يزيد من وعاء الضريبة في بعض هذه السنوات،  
ويحمل الممول ضريبة تزيد عما هو مستحق عليه قانوناً .

١٢- ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة. وتعرف هذه الحالة بازدياد أو تعدد الربط، ومن عناصره أن تربط الضريبة أكثر من مرة على ذات الإيراد، وبذات نوع الضريبة، على نفس الممول، وعن ذات الفترة الضريبية التي يحاسب عنها الممول، بما يعرف بالازدياد القانوني الذي يتمتع على مصلحة الضرائب أن تقوم به ما لم يسمح لها القانون بذلك.

والحالات المذكورة هي على سبيل المثال، إذ أجاز القانون لوزير المالية أن يضيف حالات أخرى بقرار منه، وخاصة إذا كانت هذه الحالات لدى صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدي إلى عدم صحة الربط.

### **إجراءات إعادة النظر في الربط النهائي**

لم يحدد القانون الجهة التي يتقدم بها صاحب الشأن بطلب إعادة النظر في الربط النهائي، ولا شكل هذا الطلب وطريقة تقديمه؛ ومن ثم تسرى بشأنه الأحكام العامة، إذ يجوز التقدم بالطلب إلى لجنة إعادة النظر مباشرة، أو إلى مأمورية الضرائب المختصة التي قامت بالربط، باعتبار أن لجان إعادة النظر في الربط النهائي تابعة إلى مصلحة الضرائب، وأن المصلحة وحدة واحدة في مواجهة الممول أو المكلف.

ويجب أن يكون الطلب بإعادة النظر في الربط النهائي كتابياً، يتضمن البيانات اللازمة، ومنها اسم صاحب الشأن وصفته، ورقم تسجيله الضريبي، وقرار ربط الضريبة المتظلم منه، وأساس الربط، وتاريخه، وأسباب التظلم.

ويحق لصاحب الشأن التقدم بهذا الطلب، أي كل من له مصلحة مباشرة في تصحيح الربط النهائي، سواء كان الممول أو المكلف، أو المتنازل إليه، أو الورثة. كذلك يكون لمصلحة الضرائب الحق في تقديم هذا الطلب، سواء كان الربط أصبح نهائياً بناء على قرار اللجنة الداخلية التابعة لها، أو على قرار لجنة الطعن. لما يكتسبه هذا الربط من حصانة تعصمه من الإلغاء، إلا عن طريق الجهة التي حددها القانون، وفي الأحوال التي أجاز لها ذلك.

ويجب أن يقدم طلب إعادة النظر خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائياً، ويحسب هذا التاريخ اعتباراً من اليوم التالى لربط الضريبة لعدم الطعن، أو من اليوم التالى للاتفاق أمام اللجنة الداخلية، أو مضى ثلاثين يوماً على صدور قرار لجنة الطعن، ولا تحسب هذه المدة من تاريخ صدور العلم بقرار الربط النهائى، لأن المشرع استعمل عبارة ( من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائياً )، ومن ثم لا تحسب هذه المدة من تاريخ إصدار السند التنفيذى لتحصيل الضريبة بناءً على الربط نهائياً، لأن هذا السند لا ينشئ المركز القانونى للربط.

ويرى بعض الباحثين<sup>(١)</sup> أنه طالما كان القرار الخاطئ بربط الضريبة لا يتحصن بمضى المدة، فكان لزاماً على المشرع أن لا يحدد مدة خمس سنوات لتصحيح هذا الخطأ إعمالاً لمبدأ مشروعية الضريبة<sup>(٢)</sup>، التى يتعين أن تربط

---

(١) محمد جعفر ليالى: لجان إعادة النظر فى الربط النهائى فى مصلحة الضرائب، مجلة التشريع الضريبى، العدد رقم ٢٦٥، ص ٢٠، وسمير سعد مرقص، لجان إعادة النظر الضريبية، مجلة البحوث المالية والضريبية، العدد رقم ١٦، يناير ٢٠٠٢، ص ٤٥.

(٢) لا يوجد اتفاق على مفهوم موحد للمشروعية الضريبية، التى تعنى فى حدها العام الالتزام بالقانون الذى يقره البرلمان لفرض الضريبة. ومع ذلك؛ فقد يتسع هذا المعنى ليشمل منع الإدارات الضريبية من إبرام اتفاقات مع الممول الفرد، أو الحد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، أو الإلتزام بالتفسير الحرفى للقانون الضريبى. أو أن يضيق معنى الشرعية الضريبية، بأن يفوض المشرع أو يمنح الإدارة الضريبية سلطات تشريعية، من خلال اللوائح التنفيذية أو التعليمات العامة التنظيمية، أو لتحديد الإجراءات التى تتناول ربط وتحصيل الضريبة. راجع: *VICTOR THURONYI, COMPARATIVE TAX LAW, p. 71, 2003.*

ولقد تشددت بعض الدساتير - مثل دستور اليونان - بالنص على عدم جواز تفويض السلطة التنفيذية فى العناصر الأساسية للضريبة، وهى العناصر التى تتعلق بوعاء الضريبة، وسعرها والإعفاء منها، كما يمنع تطبيق القانون الضريبى بأثر رجعى. أنظر:

*Theodore Fortsakis, Greece-National Report, 15 MICH. ST. J. INT'L L. 327, 328*

وأوضح القضاء الأمريكى أن التفويض التشريعى للسلطة التنفيذية فى مسائل الضرائب لا يكون فى تحديد نطاق الضريبة وسعرها والإعفاء منها، وأن هذا التفويض يكون جائزاً فى الموضوعات التى

وتحصل وفقاً للقانون، دون تجاوز أو خطأ، ولكننا نرى أن قرار ربط الضريبة، سواء صدر بتحديد مبلغ الضريبة واجبة الأداء، أو قرر الإعفاء منها، يترتب عليه مركز قانوني لكل من الممول أو المكلف والخزانة العامة، وأنه من اللازم أن لا يكون هذا المركز مزعماً أو غير مستقر إلى ما لانهاية، معرضاً للطعن عليه في أي وقت، بل يجب أن يستقر بمضى مدة معينة، حتى لا تتأثر أوضاع الخزانة العامة، أو ظروف الممول بما قد يطرأ من تغيير على الحقوق والالتزامات المترتبة على قرار الربط، بعد مرور سنوات طويلة. ومن ثم كان اختيار المشرع لمدة الخمس سنوات كحد أقصى لإعادة النظر في الربط النهائي الخاطئ وتصحيحه كافية لضمان استقرار المراكز القانونية لجميع الأطراف، ولقد تحددت هذه المدة بمثلتها بالمدة التي يجوز للمصلحة إجراء ربط إضافي على الممول غير المتهرب، عند اكتشاف عناصر إيرادات جديدة لم تربط عليها، حيث يتمتع على المصلحة إجراء الربط الإضافي على هذه العناصر، لتحقيق ذات الهدف، وهو استقرار المراكز القانونية.

وتختص بالنظر في الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى (لجنة إعادة النظر في الربط النهائي) ويكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل يندبه رئيس مجلس الدولة، ويصدر بتشكيلها وتحديد اختصاصها ومقارها قرار من رئيس المصلحة، ولا يكون قرار اللجنة نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة. وتلتزم اللجنة<sup>(1)</sup> بأن تطلب الملف

---

تحتاج إلى تفصيلات إدارية، مثل كيفية حساب الضريبة، أو تقدير وعائها، أو تعديل هذا الوعاء.  
أنظر:

*Tracy A. Kaye & Stephen W. Mazza, United States—National Report: Constitutional Limitations on the Legislative Power to Tax in the United States, 15 MICH. ST. J. INT'L L. 481, 489-90 (2007),*  
*Taddese Lencho: The Ethiopian Tax System, Michigan State International Law Review, Vol. 20, No.2, 2012, p.336.*

<sup>(1)</sup>المادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية للقانون.

الضريبي الخاص بالمول من المأمورية المختصة وذلك خلال خمسة عشر يوماً من طلب الممول إليها، وعلى المأمورية أن توفى اللجنة بهذا الملف خلال مدة أقصاها خمسة عشر يوماً من تاريخ ورود طلب اللجنة إليها. وبمجرد ورود الملف للجنة، تقوم اللجنة بدراسة طلب الممول والمستندات المقدمة في ضوء المستندات المرفقة بالملف الضريبي، وتصدر قرارها خلال مدة أقصاها ستون يوماً من تاريخ ورود الملف، ولا يكون هذا القرار نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة.

وهذه المواعيد التي تضمنتها اللائحة التنفيذية بهدف ضمان عدم تقاعس اللجنة عن نظر طلب الممول دون مبرر، هي من المواعيد التنظيمية التي لا يترتب علي مخالفتها جزاء، ومن ثم فإن نظر اللجان لطلبات الممولين بعد انقضاء المواعيد المذكورة لا يترتب عليه بطلان قراراتها.

ولا يمنع وفاة الممول أو المكلف، بعد تقديمه طلب إعادة النظر في الربط النهائي، من استمرار اللجنة في نظر الطلب، ولا يشترط - في رأينا - أن يتقدم بطلب جديد بعد وفاة المورث، ذلك لأن الورثة من أصحاب الشأن الذين لهم الحق في إلغاء هذا الربط لتأثيره على حقوقهم في التركة، التي تتأثر بالضريبة التي تخصم من هذه التركة. ويخطر كل من الممول أو المكلف، بحسب الأحوال (أى تبعاً لنوع الضريبة مباشرة أو غير مباشرة) ومأمورية الضرائب المختصة بقرار اللجنة وذلك<sup>(١)</sup> بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات قانوناً.

ولا يؤثر قرار لجنة إعادة النظر بإلغاء العنصر أو بعض عناصر الوعاء الضريبي، على باقى عناصره الأخرى التي تظل صحيحة ونهائية، إذ لا ينتج قرار اللجنة بالتصحيح غير الآثار التي تنشأ عنه مباشرة.

---

(١) الفقرة الأخيرة من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية للقانون.

## الطعن على قرار لجنة إعادة النظر في الربط النهائي

يحق للممول أن يطعن على قرار لجنة إعادة النظر في الربط النهائي إذا لم يصادف قبولاً لديه، بالرغم من أن لم ينص صراحة على هذا الحق ، استناداً إلى الأصل العام في حق التقاضي<sup>(١)</sup>، وأنه لا يتحصن أى قرار إدارى من الطعن عليه أمام القضاء.

## المبحث الرابع

### المرحلة القضائية لنظر الطعن

لكل من مصلحة الضرائب والممول أو صاحب الشأن الحق في الطعن على قرار لجنة الطعن أمام القضاء.

وللحد من الطعن في قرارات لجان الطعن، وجهت مصلحة الضرائب موظفيها إلى قصر الطعون بقدر الإمكان على المسائل القانونية أو الشكلية دون المسائل التقديرية فيمنع الطعن فيها إلا إذا كانت تخفيضات لجنة الطعن كبيرة دون أسس وكان لدى المأموريات من الأسانيد التي تجزم بكسب الطعن أمام المحكمة<sup>(٢)</sup>.

وقد نصت المادة ٦٥ من قانون الإجراءات الضريبية على حق كل من الممول أو المكلف ومصلحة الضرائب في اللجوء إلى محكمة القضاء الإدارى للطعن على قرار لجنة الطعن.

(١) حكم النقض في الطعن رقم ١٣٠٦ لسنة ٧٤ ق جلسة ٢٠١٥/٢/١٢.

(٢) راجع تعليمات تذكيرية رقم ٦٢ لسنة ٢٠٠٠ بشأن ضرورة التزام المأموريات بتنفيذ ما ورد بالتعليمات التنفيذية رقم ٥٦ لسنة ١٩٨٧ الخاصة بقصر الطعن أمام المحاكم على المسائل القانونية أو الشكلية دون المسائل التقديرية.

## النص القانوني

مادة (٦٥): " لكل من المصلحة والممول أو المكلف الطعن في قرار لجنة الطعن أمام محكمة القضاء الإداري المختصة خلال ستين يوماً 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 نظر هذه الدعاوى والطعون في جلسة سرية ، ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة" .

تقابل الفقرة الأولى من هذه المادة نص (٦٠) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة الذي اكتفى بالنص على الإحالة إلى المحكمة المختصة دون تعيينها، كما تقابل نص الفقرة الأولى من المادة ١٢٣ الملغاة من قانون ضريبة الدخل، في كونهما يجيزان لكل من الممول والمصلحة الطعن في قرار لجنة الطعن أمام القضاء، إلا أن النص الملغى كان يقرر الاختصاص بنظر النزاع للمحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية<sup>(١)</sup>.

---

<sup>(١)</sup> جاء النص بجواز نظر المحكمة للدعاوى في جلسة سرية وعلى وجه السرعة في المادة (١٢٥) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل، وكذلك في المادة (٦١) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

ويلاحظ أن القانون الحالي قد خلا مما جاء في نص المادة ١٢٥ المشار إليها بأن " تكون النيابة العامة ممثلة في الدعوى، يعاونها في ذلك مندوب من المصلحة، وذلك اتساقاً مع إسناد الاختصاص بنظر هذه المنازعات إلى القضاء الإداري، الذي لا تمثل النيابة العامة أمامه، كما أن المشرع في قانون الإجراءات الضريبية الموحد قد أجاز لمندوب مصلحة الضرائب ( في المادة ٢٢ منه) أن يعاون هيئة قضايا الدولة، وأن يحضر أمام المحكمة لاستيضاح الجوانب الفنية المتعلقة بالضريبة محل النزاع، وللمصلحة كذلك تكليف من تراه من الموظفين بها ممن لهم صفة الضبطية القضائية الحضور أمام النيابة العامة وهيئة مفوضي الدولة ومصلحة الخبراء وجميع اللجان المختصة بنظر المنازعات الضريبية.

أما النص الحالى فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد فقد جاء استجابة لحكم المحكمة الدستورية بعدم دستورية إختصاص القضاء العادى بنظر المنازعات الضريبية، وأن الدستور يسند هذا الاختصاص إلى القضاء الإدارى، لذا نصت الفقرة الأولى من المادة ٦٥ منه على اختصاص محكمة القضاء الإدارى بنظر هذه المنازعات.

### **القضاء المختص**

أقر قانون مجلس الدولة الطبيعة الإدارية<sup>(١)</sup> للطعون فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب والرسوم بدءاً من القانون رقم ١٦٥ لسنة ١٩٥٥ فى شأن تنظيم مجلس الدولة، الذى أسند بنص البند سابعاً من المادة (٨) منه على الحكم ذاته. وأكدت هذا الاختصاص المادة (١٠) من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ 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 وفقاً للقانون الذى ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة.

---

<sup>(١)</sup> اتخذ المشرع الضريبى المصرى مواقف متبينة إزاء تحديد جهة القضاء المختصة بنظر النزاع الضريبى، إذ أسند منذ القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الاختصاص القضائى بنظر منازعات الضرائب المباشرة ( الدخل والتركات) للقضاء العادى، أما منازعات الضرائب غير المباشرة فاختص بها مجلس الدولة، دون نص صريح فى قانون الضريبة على الاستهلاك أو الضريبة العامة على المبيعات، وتنازع القضاء العادى وقضاء مجلس الدولة الاختصاص بنظر منازعات الجمارك. وذلك بخلاف ما جرى عليه مجلس الدولة الفرنسى الذى أسند الاختصاص بنظر منازعات الضرائب المباشرة إلى مجلس الدولة، اختص القضاء العادى بنظر منازعات الضرائب غير المباشرة. P. Beltrame, la fiscalité en france, 7'éd., Hachette, 2000. P 150

ولقد قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية النص في كل من قانون الضريبة العامة على المبيعات<sup>(١)</sup> وقانون الضريبة على الدخل باختصاص المحكمة الابتدائية التابعة لجهة القضاء العادي للفصل في منازعات الضرائب، لأن هذه المنازعات تعد منازعات إدارية تتدرج بطبيعتها ضمن الاختصاص المحدد لمحاكم مجلس الدولة، طبقاً لنص المادة ١٧٤ من الدستور الحالي. وبذلك يصبح قضاء مجلس الدولة هو صاحب الولاية العامة في كافة منازعات الضرائب.

ولا وجه للاحتجاج في هذا الشأن بأن البند السادس من المادة (١٠) من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ (الحالي) قد جعل مباشرة هذا الاختصاص رهناً بصدور القانون المنظم لكيفية نظر منازعات الضرائب أمام محاكمه. إذ لم يخص المشرع الدستوري، سواء في ظل دستور ١٩٧١ أو الدستور الحالي - نظر تلك المنازعات والفصل فيها بقواعد إجرائية استلزم صدور قانون بها، استثناءً من القواعد التي تخضع لها سائر المنازعات الإدارية الأخرى، التي عهد لمجلس الدولة بالفصل فيها. كما أن التراخي في سن القانون المنظم لكيفية نظر هذه المنازعات أمامه، إعمالاً للنص المذكور - والذي طال إهماله من تاريخ العمل بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ المشار إليه في ١٠/٥/١٩٧٢ - أو تضمين قانون الضريبة تلك القواعد - لا يعد مبرراً أو مسوغاً لإهدار الاختصاص الذي احتفظ به الدستور لمجلس الدولة. بل يناقض ما انتهجه المشرع في قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على أن "يختص القضاء الإداري دون غيره بالفصل في المنازعات التي تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون". ....

---

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٦٢ لسنة ٢١ قضائية دستورية، جلسة ٢٠١٣/٤/٧.

ويشمل اختصاص مجلس الدولة بنظر جميع المنازعات الضريبية، سواء التي تتعلق بتحديد الوعاء الضريبية، وقيمة الضريبة، أو الإعفاء منها، أو عدم الخضوع لها. كما يختص بالرقابة على عمل الإدارة الضريبية في ظل أحكام القوانين واللوائح المنظمة، بما في ذلك النزاع حول سلطة وزير المالية في التصالح<sup>(١)</sup>، أو مدى أحقية الممول في رد الضرائب<sup>(٢)</sup> على المبيعات أو القيمة المضافة.....

وقد التزم قانون الإجراءات الضريبية أحكام الدستورية العليا، فنص في المادة (٦٥) منه، على اختصاص محكمة القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية

### **ضرورة الإلتجاء إلى لجان الطعن قبل القضاء**

استقر الفقه وقضاء النقض<sup>(٣)</sup> على أنه في مجال الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة لا يجوز الإلتجاء إلى القضاء قبل عرض النزاع على لجنة الطعن، حتى ولو كانت أوجه الطعن قضائية ولا تتطوى على طعون حسابية.

ومع فقد قضت المحكمة الإدارية العليا في بعض الأحكام بأنه<sup>(٤)</sup> لا يترتب على عدم لجوء الممول إلى لجان الطعن ثمة أثر يغطيه حقه في سلوكه الطريق الذي يليه، وهو الطعن أمام المحكمة المختصة. ولو أراد المشرع عدم قبول الدعوى كأثر لعدم اللجوء إلى لجنة الطعن لنص على ذلك صراحة أسوة

(١) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٢٥١٧٧ ق عليا، جلسة ٢٦/٤/٢٠١٤.

(٢) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ١٢٨٤ لسنة ٥٣ ق عليا، جلسة ١٤/٦/٢٠٠٨.

(٣) قضت محكمة النقض في الطعن رقم ٦٩٩ لسنة ٥٥ ق، جلسة ٢٩/١٠/١٩٩٠ بعدم جواز التّجاء الممول ابتداءً إلى المحكمة مباشرة، بل يكون عليه أولاً اللجوء إلى لجنة الطعن.

(٤) الطعون أرقام ١٨٥٤ لسنة ٦١ ق عليا، و٣٧٣٧ لسنة ٦١ ق عليا، و٥٧٧٩٥ لسنة ٦١ ق عليا، وجميعها جلسة ٢٤/٩/٢٠١٦، والطعون أرقام ٦٩٤٥ لسنة ٦١ ق عليا، و٢٠٢٦٦ لسنة ٦١ ق عليا، بجلسة ٢٨/٤/٢٠١٩. والطعن رقم ١٦٤٥٣ لسنة ٥٠ ق عليا، جلسة ٢٨/٣/٢٠٢١.

بما نصت عليه المادة (١١) من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠٠٠ بإنشاء لجان التوفيق في بعض المنازعات التي تكون الوزارات والأشخاص الاعتبارية العامة طرفاً فيها، وأسوة بما نصت عليه المادة ١٥٧ من قانون التأمين الاجتماعي رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥.

**ومن جانبنا لا نوافق المحكمة في هذا الاتجاه للأسباب الآتية:**

١- أن المشرع الضريبي أوجب عرض النزاع إلى الجهات الإدارية كمرحلة أولية، تقتضيها طبيعة المنازعة الضريبية، كونها في الأغلب خلافاً ذا طبيعة فنية، تتعلق بتقدير وعاء الضريبة وحسابها، ومن ثم كان من الملائم أن يترك للممول أو المكلف ومصالحة الضرائب فرصة لتتلاقى وجهات النظر أمام اللجان الداخلية، أو عرض النزاع على جهة أخرى محايدة، هي لجان الطعن للنظر في جميع أوجه الخلاف لتصدر قرارها بشأن وعاء الضريبة. وأسبغ عليها وصف اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي، وحرص في قانون الإجراءات الضريبية على أن يكون رئيسها أحد القضاة، إمعاناً في ضمان الحيادية، وتحقيقاً للعدل.

وفي مقابل هذه الضمانات جعل المشرع قرار لجنة الطعن سنداً تنفيذياً يخول لمصلحة الضرائب سلطة تحصيل الضريبة المحددة بمقتضاه، ولا يحول الطعن على هذا القرار من كون هذه الضريبة واجبة الأداء، إلى أن يصدر بشأن النزاع حكماً قضائياً حاسماً، وذلك حتى لا يتأخر تحصيل الضريبة إلى حين الانتهاء من كافة مراحل التقاضي.

٢- أن المشرع في المادة (٥٩) من قانون الإجراءات الضريبية قد ألزم اللجان الداخلية بإحالة الخلاف الذي لم يتم حسمه أمامها إلى لجان الطعن المختصة، وذلك بالنص على أن "يتم إحالة الملف إلى لجنة الطعن إذا انتهى الميعاد المقرر قانوناً دون البت في الطعن، وذلك دون الإخلال بالمسئولية التأديبية للمتسبب في عدم البت في الطعن، أو إحالته إلى لجنة الطعن، بحسب

الأحوال، خلال المواعيد المقررة، وهو إجراء لازم من إجراءات ربط الضريبة، التي تعتبر من النظام العام التي لا يجوز مخالفتها، ومن ثم ليس للممول، ولا لمصلحة الضرائب الحق في تجاوز مرحلة الطعن.

ولا يحتاج هذا النص الواضح إلى الاستدلال على مخالفته بالقياس على قوانين أخرى.

٣- أن منح الممول أو المكلف حق تخطي مرحلة لجان الطعن، واللجوء مباشرة إلى القضاء، يغل يد مصلحة الضرائب في تحصيل الضريبة، التي قدر المشرع عدم تأجيلها لحين البت القضائي في النزاع، حيث نص صراحة في المادة (٦٤) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد على أن " وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع قرار اللجنة، ولا يمنع الطعن في قرارها أمام المحكمة المختصة من تحصيل الضريبة، أو اتخاذ إجراءات الحجز الإداري لاستئذائها".

٤- أن القوانين عامة، والقوانين الضريبية منها، تفسر على أنها وحدة واحدة، ولا يجوز تفسير نص أو أكثر من نصوص القانون دون مراعاة ما تقضى به النصوص الأخرى في ذات القانون.

وبذلك قضت محكمة النقض<sup>(١)</sup> بقولها: " إن المقرر في قضاء هذه المحكمة أن الأصل في تفسير القوانين أن لا يقتصر ذلك على النص المراد تفسيره بل لابد من الوصول إلى مرمى الشارع من ذلك النص وأعمل احكامه وأن يستطيل ذلك التفسير إلى القانون بأكمله الذي ورد به النص حتى يكون التفسير شاملاً مانعاً من التصادم والتضارب بين النصوص، وأن القاعدة العامة في التفسير أنه متى كان النص صريحاً جلي المعنى قاطع الدلالة على المراد منه فلا محل لتأويله والخروج عليه، كما وأنه يتعين عند تفسير نصوص القانون مراعاة

---

(١) الطعن رقم ٢٣٣٣ لسنة ٩١ق، جلسة ٢٠٢٢/٢/١٦.

التناسق فيما بينها على نحو يوجب ألا يفسر نص بمعزل عن آخر، وأنه يتعين على قاضي الموضوع استظهار حكم القانون الصحيح المنطبق على الواقعة المطروحة عليه، وهو في ذلك لا يحتاج إلى طلب الخصوم بل هو واجبه الذي عليه ومن تلقاء نفسه أن يبحث عن الحكم القانوني المنطبق على الوقائع المطروحة عليه، وأن ينزل عليها هذا الحكم أياً ما كانت الحجج القانونية التي استند إليها الخصوم في طلباتهم ودفاعهم."

ومن ثم يكون السماح بتخطي لجان الطعن واللجوء مباشرة إلى القضاء، فيه تجاهل للنصوص الضريبية الأخرى المترتبة على نظر لجان الطعن للمنازعة الضريبية، وحق الخزانة في تحصيل الضريبة واجبة الأداء بموجب قرارات هذه اللجان.

#### **اختصاص الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع**

وفقاً لنص المادة ٦/٦٦ من القرار بقانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ تختص الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بنظر المنازعات التي تنشأ بين الوزارات أو بين المصالح العامة، أو بين الوزارات والمصالح وبين الهيئات الإقليمية والبلدية أو بين هذه الهيئات. ويعتبر هذا الاختصاص هو البديل للاختصاص القضائي المنوط بالمحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها، حيث اقتضت اعتبارات التنظيم الإداري للدولة والمصلحة العامة النأى بهذه المنازعات عن اختصاص القضاء لتحسم بالرأى الذي تصدره الجمعية العمومية فيها ويكون له صفة الإلزام.

وكانت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ترى (١) أنها غير مختصة بنظر منازعات الضرائب التي تنشأ بين مصلحة الضرائب

---

(١) فتاها رقم ٢٣٦، ملف رقم ١٢٩٧/٢/٣٢، جلسة ١٢/٢/١٩٨٥. كما أفتت - بفتاها رقم ٣٢٤ بتاريخ ١٩٩٢/٣/٢٤، ملف رقم ١٩٣٤/٢/٣٢، بأنه لاختصاص الجمعية العمومية بالفصل في

وغيرها من الجهات الواردة بنص (د) استناداً إلى قانون الضرائب، ذلك أن المشرع رسم إجراءات معينة للنظر في المنازعات الضريبية، وحدد جهات بذاتها بنظر هذا النوع من المنازعات، وعليه يجب النزاع على أحكام القانون أياً كان أطراف هذا النزاع .

وكان قضاء مجلس الدولة قد ذهب إلى أن <sup>(١)</sup> المنازعة الضريبية القائمة بين المطعون ضده والجهة الإدارية الطاعنة وتختص بها المحكمة الابتدائية بهيئة تجارية.

وقضت المحكمة الدستورية العليا بأن<sup>(٢)</sup> مؤدى نص المادة ٦٦ من قانون مجلس الدولة أن المشرع لم يسبغ على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع ولاية القضاء في المنازعات التي تقوم بين فروع السلطة التنفيذية وهيئاتها، وإنما عهد إليها بصفة الإفتاء فيها بإبداء الرأي مسبباً على ما يفصح عنه صدر النص. ولا يؤثر في ذلك ما أضفاه المشرع على رأيها من صفة الإلزام للجانبين، لأن هذا الرأي الملزم لا يتجاوز حد الفتوى ولا يرقى به نص المادة ٦٦ المشار إليها إلى مرتبة الأحكام، ذلك أن الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع ليست من بين ما يتألف منه القسم القضائي لمجلس الدولة، ولا تتبع عند طرح المنازعة عليها الإجراءات التي رسمها قانون المرافعات وأية قواعد إجرائية أخرى تقوم مقامها، وتتوافر بها سمات إجراءات التقاضي وضماناته، كما لا يجوز الرأي الذي أبدته الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع لا يعد حكماً، فإنه يتعين عدم قبول الدعوى. ويرى مجلس الدولة

---

المنازعات المتعلقة بضريبة الدمغة التي تنشأ بين الجهات المنصوص عليها في المادة ٦٦ من قانون مجلس الدولة.

(١) الطعن رقم ٦٣٦٢ لسنة ٤٥ ق. عليا، جلسة ٢٠٠٣/٣/١٥ و الطعن رقم ٣٠٨٤ لسنة ٤٨ ق. عليا، جلسة ٢٠٠٨/١/١٩.

(٢) القضية رقم ١٥ لسنة ١ ق. دستورية، جلسة ١٩٨١/١/١٧.

أن رأى الجمعية العمومية وفقاً للمادة ٦٦/د المشار إليها يجب الالتزام به، ولا يجوز التحدى بالأحكام القضائية الصادرة بالمخالفة لهذا الرأى، لأن هذه الأحكام لا حجية لها، لصدورها من محاكم لا ولاية لها في إصدارها، لانعقاد الاختصاص بنظر النزاع المائل للجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع. ويعتبر نظر المنازعات التي تنشأ بين الجهات الإدارية أمام الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، هو بديل عن استعمال الدعوى كوسيلة لحماية الحقوق وفض المنازعات، مما يستوجب أن (٢) يقدم طلب عرض النزاع على الجمعية العمومية من صاحب الحق في التقاضى طبقاً للقانون، وذلك باعتبار أن الصفة شرط لقبول الدعوى أو بديلها من وسائل حماية الحقوق.

ولقد حسم قانون المالية العامة هذا الأمر بالنص (٣) على التزام وزارة المالية بتنفيذ الفتاوى الصادرة عن الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، وغيرها من القرارات الملزمة الصادرة عن الجهات المختصة قانوناً بنظر وتسوية المنازعات الناشئة بين الجهات الإدارية وبعضها البعض، مما مفاده أن صدور فتوى من الجمعية العمومية بإنهاء نزاع بين جهتين إداريتين أو أكثر، فى حدود اختصاصها المنصوص عليه فى المادة ٦٦/د من قانون مجلس الدولة، يلزم وزارة المالية بتنفيذه، فيما يتعلق بأى التزامات أو حقوق مالية تترتب على هذه الفتوى.

---

(١) فتوى الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٤٣٠، ملف رقم ٣٨٠٠/٢/٣٢، جلسة ٢٠٠٧/٦/٦.

(٢) فتوى الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع ، ملف رقم ٢٧٨٤/٢/٣٢، جلسة ٢٠٠٦/١١/١٥.

(٣) المادة (٣٢) من القانون رقم (٦) لسنة ٢٠٢٢ بإصدار قانون المالية العامة الموحد.

أما الفتاوى التي تصدرها الإدارات المختصة بالفتوى في مجلس الدولة، أو من غيرها من الجهات، والتي يترتب عليها التزامات مالية، فليس لأي جهة أن تنفذها إلا بعد أن توافق وزارة المالية عليها.

ولما كانت ممارسة الجمعية العمومية لولايتها تتطلب أن يكون النزاع مستوفياً شرائطه الشكلية والموضوعية، مدعوماً بمستنداته التي يمكن من خلال تمحيصها الفصل فيه وصولاً إلى وجه الحقيقة، فهذه الجمعية - في سبيل تهيئتها للنزاع - أن تنتدب خبيراً أو أكثر للاستتارة بالرأى في المسائل الفنية التي تستدعي خبرة خاصة بشأنها، ويظل تقدير عمل أهل الخبر والموازنة بين آرائهم فيما يختلفون فيه خاضعاً كغيره من الأدلة لتقدير الجمعية العمومية باعتباره عنصراً من عناصر الإثبات في النزاع<sup>(١)</sup>.

ويلاحظ أن الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع تتبنى مبادئ راسخة لديها، فيما يتعلق بالنزاع الذي يكون طرفاه من الجهات الإدارية، من بينها عدم جواز الحكم بفوائد في المنازعات التي تكون بين الجهات الإدارية، كما لا يجوز إثارة الدفع بالتقادم<sup>(٢)</sup>، بحسبان أن الاحتكام إليها للفصل في المنازعات الإدارية برأى ملزم، يستبعد بذلك اللجوء إلى الدعوى كوسيلة لحماية الحق فيما بين هذه الجهات.

وإذ يلحق التقادم الدعوى دون أصل الحق الذي يبقى رغم التقادم بغير دعوى تحميه، فإنه لا يكون هناك مجال للتمسك بالتقادم فيما بين الجهات الإدارية<sup>(٣)</sup>.

---

(١) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة: رقم ١٦٦٢ لسنة ٢٠١، ملف رقم ٥٩٢٣/٢/٣٢، جلسة ١٣/١٠/٢٠٢١.

(٢) أنظر على سبيل المثال الفتوى رقم ٢٥٢، جلسة ١٠/٣/١٩٩٩، ملف رقم ٣٠٢١/٢/٣٢.

(٣) الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٣ ملف رقم ٢٠٩/٢/٣٧ جلسة ١/١١/١٩٧٨. نفس المضمون : فتاها رقم ٢٠٤٤ ملف رقم ٢٠٤٧/٢/٣٢ جلسة ٦/١٢/١٩٩٢.

## ميعاد الطعن القضائي

جعل قانون الإجراءات الضريبية الموحد ميعاد الطعن خلال سنتين يوماً من اليوم التالي لإعلان الطاعن بقرار لجنة الطعن، متفقاً في ذلك مع المادة ٢٤ من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ التي حددت ميعاد رفع الدعوى فيما يتعلق بطلبات الإلغاء بستين يوماً، من تاريخ نشر القرار الإداري المطعون فيه في الجريدة الرسمية أو في النشرات التي تصدرها المصالح العامة أو إعلان صاحب الشأن به.

واستقر القضاء الإداري على أن <sup>(١)</sup> العبرة في تحديد ميعاد الطعن بالعلم اليقيني لصاحب الشأن، فلا يكون العلم ظنياً ولا افتراضياً، ويجب أن يكون علم صاحب الشأن بالقرار شاملاً لجميع محتوياته. وهذا العلم يثبت من أي واقعة أو قرينة تفيد حصوله دون التقيد بوسيلة إثبات معينة.

## اختصاص القضاء الإداري

يترتب على الطعن في قرار لجنة الطعن أمام المحكمة نقل موضوع النزاع برمته إلى المحكمة التي تنتظر الطعن وإعادة طرحه عليها مع أسانيد القانونية وأدلته الواقعية، ومن ثم تختص المحكمة بتدارك ما وقع في قرار لجنة الطعن من أخطاء مادية.

وقد استقر القضاء العادي على أنه لا تختص المحاكم ابتداءً ببطلان إجراءات ربط الضريبة، بل تختص به وجوباً لجنة الطعن قبل عرضه على القضاء. فإذا لم يرتض أحد الطرفين، أو كلاهما، قرار لجنة الطعن كان له أن يطعن عليه أمام المحكمة المختصة. ذلك لأن المحكمة <sup>(٢)</sup> ليست هيئة مختصة بتقدير الأرباح ابتداءً ولا هي بدايةً لتحكيم قضائي في هذا التقدير، وإنما هي هيئة

(١) الطعن رقم ٤٦٨٦ لسنة ٥٣ ق، عليا، جلسة ٢٠١١/٧/٣

(٢) الطعن رقم ٤١١ لسنة ٣١ ق، جلسة ١٩٦٨/٢/١٤

تنظر في طعن في قرار أصدرته لجنة الطعن، وأن ولايتها بالنظر في أمر الطعن الموجه إلى هذا القرار لا يتعدى النظر فيما إذا كان هذا القرار صدر موافقاً لأحكام القانون، أو بالمخالفة له، مما يقتضى أنه ما لم يكن قد سبق عرضه على اللجنة وأصدرت قراراً فيه لا يجوز طرحه ابتداءً أمام المحكمة. بيد أن للقضاء مجلس الدولة رأياً آخر؛ تجلى في ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية العليا بأن<sup>(١)</sup> " قضاء مجلس الدولة هو قضاء مشروعة ينظر في كافة أوجه الدفاع والدفع التي تثار بشأن الموضوع محل النظر في مدى مشروعيته، ولا يجوز استبعاد أيٍّ منها طالما لم ينص المشرع على ذلك صراحة، أي أنه لا يجوز استبعاد أي دفع أو اعتراض يبيده الخصوم في شأن الموضوع محل قضاء المشروعية، إلا إذا كان هناك نص صريح من المشرع ينص على هذا الاستبعاد"، الأمر الذي يتعين معه عدم الالتفات إلى النعي بعدم جواز نظر ما لم يسبق عرضه على لجنة الطعن.

وتطبيقاً لذلك قضى بأنه<sup>(٢)</sup> يجوز لمحكمة القضاء الإداري أن تنظر في الدفع بالتقادم حتى ولو لم يسبق للممول أو المكلف أن أباداه أمام لجنة الطعن، وأنه<sup>(٣)</sup> لا يوجد ما يمنع من إثارة دعواً قانونياً فيما يتعلق بفرض الضريبة ونطاقها وسعرها والخضوع لها أمام المحكمة حتى ولو لم يتم إثارته أمام لجنة الطعن الضريبي، كما أن<sup>(٤)</sup> عدم عرض الإعفاء على لجنة الطعن الضريبي لا يحول دون حق محكمة القضاء الإداري في مناقشته.

ولا تعتبر لجان الطعن درجة من درجات التقاضي، وإنما هي مرحلة إعادة نظر في الخلاف قبل اللجوء إلى القضاء، ولا يعد اللجوء إلى القضاء طعناً

(١) الطعن رقم ٤١١٠٢ لسنة ٦٣ ق، عليا، جلسة ٢٥/١١/٢٠٢٠.

(٢) الطعن رقم ٧٤٥٠٠ لسنة ٦٤ ق، عليا، جلسة ٥/٧/٢٠٢١.

(٣) الطعن رقم ٥٨٢٩٣ لسنة ٦٤ ق، عليا، جلسة ٢٨/٣/٢٠٢١.

(٤) الطعن رقم ٥٨٢٩٣ لسنة ٦٤ ق، عليا، جلسة ٢٨/٣/٢٠٢١.

عليه استثناءً، وإنما هو فى حقيقته طعن من نوع خاص، يتميز بإجراءات معينة ومواعيد محددة، ومن ثم فإن الطعن على قرار اللجنة من جانب الممول لا يرد عليه " الاستئناف المقابل " ، ولا يتسع للطعن الفرعى فى صورة طلبات عارضة من قبل مصلحة الضرائب. وإنما يجب<sup>(١)</sup> على الطرف الآخر فى قرار لجنة الطعن، أن يسلك الطريق الذى رسمه القانون للطعن على قرار لجنة الطعن، والا كان طعته غير مقبول.

ومن المستقر فقهاً وقضاءً أن<sup>(٢)</sup> القرارات التى تصدر بتوقيع الحجز الإداري ليست من قبيل القرارات الإدارية بالمعنى المقصود من القرار الإداري، وبالتالي فإن القضاء الإداري لا يختص بالدعوى التى ترفع بصفة أصلية بالطعن على هذه القرارات، إلا أن الوضع يختلف اختلافاً جوهرياً إذا ما أثيرت المنازعة فى صحة أو بطلان الحجز باعتبارها طلباً تبعياً للطلب الأصلي بأصل الحق أو بالدين الذى يستوفى بإتباع إجراءات الحجز الإداري.

وأن قانون الحجز الإداري قد خلا من أي نص من شأنه أن يؤثر أو يعدل فى الاختصاص المقرر طبقاً للقانون والقواعد العامة سواء بالنسبة إلى القضاء العادي أو القضاء الإداري، كل فى حدود اختصاصه بالنظر فى المنازعات التى تنور حول الديون التى تستوفى بإتباع إجراءات الحجز الإداري أو صحة أو بطلان إجراءات هذا الحجز، وقد أحالت المادة ٧٥ من قانون الحجز الإداري فيما لم يرد بشأنه نص خاص فى هذا القانون على أحكام قانون المرافعات، ومن ثم فإنه يتعين الرجوع فى تحديد الاختصاص بنظر المنازعات التى يثيرها قانون الحجز الإداري إلى قانون المرافعات وغيره من القوانين المنظمة لاختصاص الجهات القضائية.

---

(١) الطعن رقم ٢٥٤ لسنة ٢٦ ق، جلسة ١٩٦١/١٢/٢٠.

(٢) الطعن رقم ١١٧٤ لسنة ١٢ ق. عليا - جلسة ١٩٧٠/٥/٣٠.

ومع ذلك فإن المنازعات التي تثور بصفة أصلية حول مدى استحقاق الجهة الإدارية للمبالغ التي تطالب بها ، و كان ذلك مما يدخل في اختصاص مجلس الدولة، فإن الفصل في هذه الأمر يؤثر تأثيراً حتمياً في قضائها بالنسبة إلى صحة أو بطلان الحجز، وبالتالي فإن <sup>(١)</sup> القضاء الإداري لا يختص بالدعوى التي ترفع بصفة أصلية بالطعن على قرارات الحجز الإداري، ويختلف هذا الوضع اختلافاً جوهرياً إذا أثرت المنازعة في صحة أو بطلان الحجز باعتبارها طلباً تبعياً للطلب الأصلي بأصل الحق أو الدين الذي يستوفى باتباع إجراءات الحجز الإداري.

ولذلك فقد استقر في الفقه والقضاء على أن الطلب الذي يبدي في شأن الحجز يعد طلباً تبعياً بالنسبة إلى المنازعة التي تثور بصفة أصلية حول الدين الذي يجري الحجز وفاء له. وأن المحكمة التي تنظر في الطلب الأصلي تختص بالفصل في الطلب الفرعي، عملاً بقاعدة أن الفرع يتبع الأصل على أساس أن الطلب الفرعي لا يضيف شيئاً في الواقع إلى موضوع الطلب الأصلي ولا يثير إلا منازعة تابعة للنزاع الذي أقيمت به الدعوى.

ومن البدهي أن محاكم مجلس الدولة لا تختص بنظر قضايا جرائم التهريب الضريبي، التي يسرى بشأنها قانون الإجراءات الجنائية وقانون العقوبات فيما لم يرد به نص قانون في كل من قانون الضريبة وقانون الإجراءات الضريبية. ويكون الاختصاص بنظر هذه القضايا للمحاكم الجنائية التابعة للقضاء العادي.

ويختص القضاء الإداري مباشرة بنظر رد ما دفع بغير وجه حق، ودعوى براءة الذمة<sup>(٢)</sup> دون اشتراط الإحالة إلى لجنة الطعن، لأن هذه الدعوى لا تعتبر

---

(١) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٣٦٩٨١ لسنة ٥٦ ق.عليا، جلسة ٢٠/١٢/٢٠٢٠.  
(٢) قضت محكمة النقض- في الطعن رقم ٣٢ لسنة ٢٩ ق، جلسة ١/٦/١٩٦٥- بأن دعوى براءة ذمة الممول من دين الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المطالب بها لسبق الاتفاق على

طعناً على قرار لجنة الطعن<sup>(١)</sup>، وباعتبار أن<sup>(٢)</sup> دعوى براءة الذمة من دعاوى الاستحقاق التي يهدف المدعى من ورائها الحكم ببراءة ذمته من المبالغ التي تطالبه بها مصلحة الضرائب، وهى بهذا الوصف من قبيل دعاوى الاستحقاق التي لا تنقيد بالمواعيد ولا بالإجراءات التي خص الشارع بها دعاوى الإلغاء. ولا يصلح الحكم الصادر فيها سناً تنفيذياً لأنه<sup>(٣)</sup> لا يتضمن إلزام المحكوم عليه بأداء معين.

وذهبت الهيئة العامة للمواد المدنية والتجارية ومواد الأحوال الشخصية بمحكمة النقض<sup>(٤)</sup> إلى أن الطبيعة الموضوعية لدعوى رد غير المستحق وهى الطبيعة المدنية المحضة، إذ إنه لا عبرة بسبب الوفاء أياً كان، طالما أن دعوى رد غير المستحق لا تقوم على هذا السبب ولا على الوفاء المترتب عليه، وإنما تقوم لدى زواله وبطلان الوفاء كعمل قانونى وبقائه كواقعة مادية كما سلف القول، وباعتبار أن هذا هو أساس نشأة الالتزام في دعوى رد غير المستحق دون النظر إلى السبب الذى زال. وهو ما يترتب عليه، أن موضوع المنازعة الحالية - بطلب استرداد مبالغ مالية نُفعت بغير حق استناداً إلى نص قانونى

---

تقديرها، وسدادها، وبطلان قرار اللجنة الصادر بإعادة تقدير تلك الأرباح، لا تخضع فى رفعها لميعاد رفع الدعاوى طعناً على قرار لجنة الطعن الضريبى.

كما قضت المحكمة الإدارية العليا - فى الطعن رقم ٢٢٨٧ لسنة ٥٩ ق عليا، جلسة ٢٤/١/٢٠٢١- بأن طلب الشركة الطاعنة وفق صراحة عبارتها، هى براءة ذمتها من المبالغ التي تطالبها بها مصلحة الضرائب، وهى بهذا الوصف من قبيل دعاوى الاستحقاق، فلا تنقيد بالمواعيد ولا بالإجراءات التي خص الشارع بها دعوى الإلغاء".

(١) الطعن رقم ٧٥ لسنة ٣٨ ق، جلسة ١٩/٦/١٩٧٤.

(٢) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٢٢٨٧ ق. عليا، جلسة ٢٤/١/٢٠٢١.

(٣) د. وجدى راغب: مبادئ القضاء المدنى، دار الفكر العربى، القاهرة، طبعة ١٩٨٦، ص ١٣٢.

(٤) الطعن رقم ١١٩٩٩ لسنة ٨٩ ق، الهيئة العامة للمواد المدنية، جلسة ٢٨/١٢/٢٠٢٠.

قُضى بعدم دستوريته - لا يتصل بقرار إدارى ولا يتساند إليه، ويدخل بحسب طبيعته المدنية المحضة في نطاق اختصاص القضاء العادى<sup>(١)</sup>.

### طبيعة الدعوى الإدارية الضريبية

يذهب فقه القانون العام إلى أن دعوى منازعات الضرائب والرسوم تدخل في نطاق دعوى القضاء الكامل<sup>(٢)</sup>، فالممول المربوطة عليه ضريبة أو رسماً يكون في مركز عام يتحدد بنصوص القانون؛ فإذا ربطت الإدارة بقرار ضريبة معينة على الممول وبالغت فى تقدير الضريبة، فهو يستطيع أن يطعن لإلغاء هذا القرار، ولكن قضاء - في هذه الحالة - لن يحقق له الفائدة المرجوة، مثل دعوى القضاء الكامل، فهو لن يستفيد من إلغاء القرار لأن الإدارة يمكنها أن تعيد ربط الضريبة عليه مرة أخرى بتقدير أعلى مبالغ فيه، بينما لو رفع دعوى القضاء الكامل سيستفيد أكثر، ويتحدد مركزه بصورة حاسمة ونهائية<sup>(٣)</sup>.

ويختلف قضاء الإلغاء عن القضاء الكامل في أن قضاء الإلغاء للقاضى فحص مشروعية القرار الإدارى، فإذا تبين له مجانية القرار حكم بإلغائه، دون أن يكون للقاضى الحق في تعديل القرار المطعون فيه. أما في القضاء الكامل فإن للقاضى السلطات الكاملة لحسم النزاع، فلا يقتصر دوره على مجرد قرار غير مشروع، وإنما له أيضاً تعديل القرار الإدارى المعيب، أو استبدال غيره به، والحكم بالتعويضات المختلفة<sup>(٤)</sup>.

(١) الطعن بالنقض رقم ١٦٦٣٢ لسنة ٧٦ ق، جلسة ٢٨/٦/٢٠٢١.

(٢) د. ماجد راغب الحلو: القضاء الإدارى، المكتبة القانونية لدار المطبوعات الجامعية، الأسكندرية، ١٩٩٥، ص ٤٣٨.

(٣) د. محمد رفعت عبد الوهاب: القضاء الإدارى، الكتاب الأول، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، ٢٠٠٥، ص ٣٨١ و ص ٣٨١.

(٤) د. سليمان محمد الطماوى: القضاء الإدارى ورقابته لأعمال الإدارة، دراسة مقارنة، الطبعة الثالثة، دار الفكر العربى، القاهرة، ١٩٦١، ص ٢٤٠ و ص ٢٤١.

وبذهب القضاء المقارن<sup>(١)</sup> فى تحديد طبيعة المنازعة الضريبية الإدارية إلى التفرقة بين القرارات الإدارية التنظيمية، التى تتعلق بأساس فرض الضريبة أو الإعفاء منها، أو بالطعن على الكتب والتعليمات الإدارية بأنها من قبيل قضاء الإلغاء، أما الطعن فى القرارات الضريبية الفردية فتدخل ضمن القضاء الكامل، ومن أمثلتها طعن الممول فى تقدير وعاء الضريبة المستحقة عليه.

ويجب التنويه إلى أن قضاء مجلس الدولة يختص بالمنازعة الضريبية باعتبارها نزاعاً فى قرار إدارى، بمعناه المنفق عليه، وهو إفصاح الإدارة عن إرادتها الملزمة بما لها من سلطة بمقتضى القوانين واللوائح، بقصد إحداث مركز قانونى معين، متى كان ممكناً وجائزاً قانوناً، وكان الباعث عليه ابتغاء مصلحة عامة<sup>(٢)</sup>.

وفى الأحكام الحديثة لمجلس الدولة ذهب القضاء إلى أن<sup>(٣)</sup> الدعوى بإلغاء قرار مأمورية الضرائب من تعديل إقرارات المدعى الشهرية وما يترتب عليها من آثار أهمها براءة ذمته من مبلغ الضريبة، هى من دعاوى الإلغاء التى تنقيد فى رفعها بالمواعيد والإجراءات المنصوص عليها قانوناً. وأن المنازعة بطلب

---

(١) أنظر بعض أمثلة للقضاء المغربى والقضاء الفرنسى، فى: د. نجيب جبرى: المنازعة فى شرعية القرارات الضريبية بين دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الشامل، «سلسلة دراسات وأبحاث، منشورات مجلة القضاء المدنى، العدد ٧، ٢٠١٥، ص ١٣٨ ولمزيد من التفصيلات؛ يراجع: حميد حماني: القضاء الإدارى فى المادة الضريبية ودوره فى تحقيق التوازن بين الإدارة والملزم، بحث لنيل دبلزم الماستر، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الجامعية ٢٠١٧-٢٠١٨، جامعة مولاي إسماعيل، المملكة المغربية، ص ١٣٩. وص ١٨-٢٨.

(٢) د. سليمان محمد الطماوى: القضاء الإدارى ورقابته لأعمال الإدارة، دراسة مقارنة، الطبعة الثالثة، دار الفكر العربى، القاهرة، ١٩٦١، ص. ٣٥٢.

(٣) محكمة القضاء الإدارى بطنطا- الدائرة الأولى، الدعوى رقم ١٦٧٦٠ لسنة ٢٣ق، جلسة ٢٠١٩/٦/٢٣.

الإعفاء المقرر فى قانون ضريبة الدمغة، فلا يعتبر من دعاوى الإلغاء، ولا تنقيد بالمواعيد المقررة لها<sup>(١)</sup>.

كذلك لا يختص القضاء الإدارى بنظر الطعن فى المنشورات والأوامر المصلحية متضمنة تفسير القوانين والتشريعات القائمة وكيفية تنفيذها، لأن هذه الأوامر والمنشورات موجهة أصلاً إلى الموظفين، وهم ملزمون باحترامها واطاعة ما فيها من أوامر، على أنها التفسير الصحيح للقوانين واللوائح، بناءً على واجب طاعة المرعوس لرئيسه، ولا أثر لهذه المنشورات والأوامر قبل الأفراد ولا تتضمن بالنسبة إليهم أي تغيير فى الأوضاع القانونية. أما إذا أضافت أحكاماً جديدة، أو منحتهم حقوقاً، أو تضمنت التزامات على الأفراد، جاز للأفراد الطعن عليها.

ومن ثم يجوز للممول الطعن أمام مجلس الدولة على التعليمات والأوامر الإدارية التي توقع عليه التزاماً، أو تسلبه حقاً، بالمخالفة لأحكام القانون<sup>(٢)</sup>. ولقد

---

<sup>(١)</sup> قضت المحكمة الإدارية العليا - فى الطعن رقم ١٨٨٧٧ ق.عليا، جلسة ٢٠١١/٧/٤ - بأن " حقيقة طلبات المدعية (المطعون ضدها) فى المنازعة الماثلة هي الحكم بإلزام الهيئة الطاعنة منحها شهادة بالإعفاء من دفع ضريبة الدمغة ورسوم الشهر العقاري والتوثيق عن عقد القرض المبرم بين الشركة المطعون ضدها والبنك المصري البريطاني بمبلغ مئة وعشرين مليون جنيه، وذلك عملاً بحكم المادة (٢٠) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم (٨) لسنة ١٩٩٧، ومن ثم فإن المنازعة الراهنة لا تعد من منازعات دعاوى الإلغاء، ولا تنقيد بالتالي بالمواعيد المقررة لها، مما يتعين معه القضاء برفض هذا الدفع، مع الاكتفاء بذكر ذلك بالأسباب دون المنطوق "

<sup>(٢)</sup> ذهبت المحكمة الإدارية العليا - الطعن رقم ٢٧٠٧ ورقم ٢٧١٦ لسنة ٣٣ ق.عليا، جلسة ١٩٩٢/٣/٨ - إلى أنه " إذا كان البادي من ظاهر الأوراق أن المنشور رقم ١٥ لسنة ١٩٨٦ الصادر من رئيس مصلحة الضرائب على الاستهلاك قد تجاوز حدود سلطته فى جباية الضريبة وألزم الأفراد والشركات التي تقوم بطبع شرائط الفيديو بعدم سحبها من معامل الطبع إلا بعد سداد الضريبة نيابة عن المنتج الملتزم بها إذا أراد الحصول على حقه فى طباعتها من المالك والا امتنع عن السماح للمنتج بسحبها من معمله حتى تتوافر لديه المستندات الدالة على سداد الضريبة بما يعقبه ذلك من عدم إمكان حصوله على أجره عن طباعتها خلال الفترة التي لا تتوافر فيها هذه المستندات فضلاً

أكد القضاء ذلك بقوله<sup>(١)</sup>: "ولئن كانت التعليمات التي تصدرها مصلحة الضرائب لا تعدو أن تكون تعليمات إدارية، والخطاب فيها مقصور على من وجهت إليه من مأموري الضرائب وموظفيها، وليست لها منزلة التشريع الملزم، إلا أنها متى وضعت لتنظيم مسألة معينة الغرض منها توحيد قواعد محاسبته لفئة من الممولين وفق شروط حددتها مسبقاً، وجب عليها اتباعها. ويتعين على المحاكم الاسترشاد بها تحقيقاً لمبدأ المساواة بين الممولين الذين تتوافر فيهم شروط أعمال حكمها".

### **إجراءات الدعاوى الضريبية**

يختص القضاء الإداري بمنازعات الضرائب بعد أن قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم اختصاص القضاء العادي بنظر هذه المنازعات، وأنه لا يجوز التذرع بعدم اختصاص مجلس الدولة بها عدم صدور قانون الإجراءات الخاصة بها.

كما ألغى القانون رقم ٤ - لسنة ٢٠٢٠ - النص على اختصاص هيئات التحكيم بنظر منازعات شركات القطاع العام. وأصبح اختصاص مجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية شاملاً لجميع أنواع هذه المنازعات.

---

عن تعرضه لحرمانه من أجر طباعة الأشرطة فيما لو امتنع المالك عن سداد الضريبة المستحقة لأي سبب لا يد للطابع فيه ولا مسئولية عليه بشأنه الأمر الذي قد يهدده بالتوقف عن العمل، ومن ثم فإن المنشور المطعون عليه ينطوي على التكليف بأعباء والتزامات جديدة للطابع للأشرطة لا سند له من أحكام الدستور أو القانون وبالتالي يكون القرار المطعون فيه غير قائم بحسب الظاهر على أساس سليم من الدستور أو القانون مرجح الإلغاء، ومن ثم تكون دعوى الطاعنتين بطلب وقف تنفيذه قائمة بحسب الظاهر على أسباب جديدة، فضلاً عن توافر ركن الاستعجال لما يترتب على تنفيذ القرار حتماً من آثار يتعذر تداركها فيما لو انتظرت الطاعنتين الحكم بإلغائه على النحو الذي يهددهما بالاضطراب في أداء العمل أو بالتوقف عنه وهو يمثل مورد رزقهما، الأمر الذي يتعين معه - والحال هذه - إعلاءً للشرعية وسيادة الدستور والقانون القضاء بوقف تنفيذه".

(١) الطعن بالنقض رقم ٢٨٧٨، لسنة ٦٨ ق، جلسة ٢٥/٥/٢٠٠٨.

وتسرى على إجراءات رفع الدعوى الضريبية ونظرها والحكم فيها ما يسرى على غيرها من الدعاوى الإدارية الأخرى إلا ما نص عليه قانون الضرائب بحكم خاص؛ ذلك أنه ولئن كان قانون مجلس الدولة قد رسم إجراءات وعيّن مواعيد للطعن بالإلغاء على القرارات الإدارية بيد أنه إذا نظّم المشرّع بمقتضى قانون خاص إجراءات ومواعيد لعلّة ارتأها وأوجب مراعاتها لطائفة من القرارات الإدارية فأوجب التظلم منها قبل الطعن عليها لجهات محددة وفى مواعيد مخالفة لميعاد التظلم الوارد بقانون مجلس الدولة وجب تقديم أحكام القانون الخاص على الأحكام الواردة فى قانون مجلس الدولة بحسبان أن هذا الأخير يعد قانوناً عاماً فى هذا الشأن وإنفاذاً لقاعدة أن الخاص يقيّد العام<sup>(١)</sup>.

ولا تطبق أحكام قانون المرافعات على الدعاوى الإدارية إلا استثناءً، فيما لم يرد فيه نص خاص فى قانون مجلس الدولة؛ وإذا تعارضت أحكام قانون المرافعات مع أحكام قانون مجلس الدولة نصاً أو روحاً، سواء فى الإجراءات أو فى أصول التنظيم القضائى فإنها لا تطبق.

وتطبيقاً لذلك قضى<sup>(٢)</sup> بأنه تسرى الإجراءات وتصبح قانوناً فى حق الخصم، متى تم إخطاره صحيحاً على نحو ما يتطلبه القانون، ولو لم يحضر الجلسة التى تم إخطاره بها، ولا الجلسات التالية. ولا تلزم المحكمة بأن تكلف الخصم الذى قدم مذكرة بدفاعه، أو أبدى دفعه، أن يعلن الخصم الآخر الذى لم يحضر الجلسة بتلك المذكرة أو الدفع المبدى، ولا إلزام على المحكمة بأن تقوم بهذا الإعلان، لأن الإجراءات أمام مجلس الدولة تقوم على أساس أن الخصم متى تم إخطاره بتاريخ الجلسة المحددة لنظر الدعوى على نحو صحيح يعتبر حاضراً دائماً.

(١) الطعن رقم: ١٤٦٦ و ٢٦٤٢ لسنة ٥٠ ق. عليا، جلسة ٢٠٠٩/٥/٩.

(٢) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ١٥٦٩ لسنة ٣٥ ق، جلسة ١٩٩٠/٦/١٦.

ووفقاً لنص المادة (٢٥) من قانون مجلس الدولة، يتعين أن تقدم صحف الدعاوى أمام محكمة القضاء الإدارى موقعة من أحد المحامين المقبولين أمامها، وهو إجراء جوهري يجب أن يستكمله شكل عريضة الدعوى والا كانت باطلة<sup>(١)</sup>.

ويجب أن يتوافر في رافع الدعوى شرطاً الصفة والمصلحة والأهلية، وتتدمج الصفة في المصلحة في الدعاوى الإدارية، فتتوافر الصفة كلما كانت هناك مصلحة شخصية لرافع الدعوى في طلب إلغاء القرارات الإدارية، سواء أكان رافع الدعوى هو الشخص الذى صدر بشأنه القرار المطعون فيه أم غيره. كما هو الحال في رافع الدعاوى الضريبية الممول، أو نائبه أو الوصى عليه إن كان قاصراً، أو رب العمل بالنسبة لفروق ضريبة المرتبات التي يلتزم بأدائها، وتظل ديناً في ذمة الممول ( العامل نفسه).

ولا يكفي لرفع الدعوى الضريبية أن يدعى المواطن فيها بصفته ممولاً، بالمعنى العام لكلمة ممول *financer*، الذى يقصد به أن كل مواطن يساهم في تمويل الخزنة العامة، بل يجب أن يكون رافع الدعوى بالمعنى المحدد لكلمة ممول *taxpayer* في القانون بأنه الشخص الخاضع للضريبة، وأن له مصلحة مباشرة في الطعن على قرار الإدارة الضريبية بهدف إعفائه من الضريبة موضوع الخلاف أو إعفائه منها وفقاً للقانون<sup>(٢)</sup>. ونص قانون مجلس الدولة

---

(١) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٢٠٣٤ لسنة ٣٩ ق. عليا، جلسة ١٩٩٧/٩/٤. وبرت المحكمة فى قضائها - فى الطعن رقم ١٣٧٨ لسنة ٦ ق، جلسة ١٩٥٥/١/٦ - أهمية توقيع المحامى على عريضة الدعوى بأن "التقاضى أمام مجلس الدولة يحتاج إلى خبرة وكفاية من درجة معينة، حتى لا تكون القرارات الإدارية والتصرفات الحكومية محل اتهام وتأثيم بغير داع أو مبرر، إذا ما ترك الأمر بغير ضابط.

(٢) يفضل الفقيه الدكتور سليمان محمد الطماوى - فى مؤلفه القضاء الإدارى سابق الإشارة إليه ، ص. ٤١٦ - أن يسمح قضاء مجلس الدولة للمواطن برفع الدعوى ضد قرارات الهيئات اللامركزية التى تؤثر فى موازنتها، وذلك لدعم رقابة المواطنين على المجالس المحلية، وتشجيعهم على العناية

على أن<sup>(١)</sup>: تتضمن العريضة، عدا البيانات العامة المتعلقة باسم الطالب ومن يوجه إليهم الطلب وصفاتهم ومحال إقامتهم موضوع الطلب وتاريخ التظلم من القرار - إن كان مما يوجب التظلم منه - ونتيجة التظلم وبياننا بالمستندات المؤيدة للطلب ويرفق بالعريضة صورة أو ملخص من القرار المطعون فيه.

وإذا صدر للممول أو المكلف عدة قرارات من لجنة الطعون، جاز له أن يطعن عليها جميعاً أمام القضاء في صحيفة واحدة<sup>(٢)</sup>، إذا كان موضوعها واحداً يتعلق بمنشأة أو عقار، أو واقعة ضريبية واحدة، ولممول أو مكلف واحد، حتى ولو كانت هذه القرارات عن سنوات مختلفة، لأنها لا تدخل ضمن القاعدة العامة التي تحظر الجمع بين أكثر من مدع في دعوى واحدة يصحيفة واحدة إلا في حالات استثنائية.

وللطالب أن يقدم مع العريضة مذكرة يوضح فيها أسانيد الطالب وعليه أن يودع قلم كتاب المحكمة عدا الأصول عدداً كافياً من صور العريضة والمذكرة وحافطة بالمستندات.

وتعلن العريضة ومرفقاتها إلى الجهة الإدارية المختصة وإلى ذوى الشأن في ميعاد لا يجاوز سبعة أيام من تاريخ تقديمها ويتم الإعلان بطريق البريد

---

والاهتمام بأعمالها لأنهم يملكون فرصة تصحيح هذه الأعمال أمام القضاء الإداري، وفي نفس الوقت لا يفضل سيادته أن يكون ذلك متاحاً بالنسبة للممول الدولة، أي فيما يتعلق بأعمال الحكومة المؤثرة في الموازنة العامة للدولة. وهو تمييز لانهج مبرراً له، لذا فإننا نرى أنه لا يفضل التوسع في فتح باب الطعن على قرارات الإدارة الضريبية ممن ليس لهم مصلحة مباشرة فيها، حتى لا تزدحم المحاكم بدعاوى الأعداء، التي لا تحقق نفعاً مباشراً لرافعيها، كما أن كثيراً من هذه القضايا قد يكون كيدياً. ويجعل القضاء سلطة للرقابة على الحكومة بجانب سلطة البرلمان .

(١) المادتان ٢٥ و٢٦ من القانون.

(٢) المحكمة الإدارية العليا، الطعن رقم ١٠٧٨٨٥ لسنة ٦٥ ق. عليا، جلسة ٢٠١٩/٧/٤.

بخطاب موسى عليه مصحوب بعلم الوصول. وهذا الميعاد تنظيمي لا يترتب على مخالفته سقوط أو بطلان<sup>(١)</sup>.

ويعتبر مكتب المحامى الموقع على العريضة محلاً للطالب كما يعتبر مكتب المحامى الذي ينوب عن ذوى الشأن فى تقديم ملاحظاتهم محلاً مختاراً لهم ، كل ذلك إلا إذا عينوا محلاً مختاراً غيره.

وعلى الجهة الإدارية المختصة أن تودع قلم كتاب المحكمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إعلانها مذكرة بالبيانات والملاحظات المتعلقة بالدعوى مشفوعة بالمستندات والأوراق الخاصة بها.

واختلف قضاء مجلس الدولة حول مدى جواز الحكم بسقوط الدعاوى الإدارية: فقد ذهب فى بعض أحكامها إلى أن<sup>(٢)</sup> الدعوى الإدارية تقوم على روابط القانون العام ، وتتمثل فى خصومة مردها إلى مبدأ المشروعية وسيادة القانون، وتتجرّد بالتالى من لدد الخصومة الشخصية التى تهيمن على منازعات القانون الخاص.

ونتيجة لذلك استقر الوضع على أن الدعوى القائمة على روابط القانون العام يملكها القاضى فهو الذى يوجهها ويكلف الخصوم فيها بما يراه لازماً لاستيفاء تحضيرها وتحقيقها وتهيئتها للفصل فيها ، وفى ضوء هذه المبادئ يتضح أن المادة (١٣٤) من قانون المرافعات تتعارض أحكامها مع روح النظام القضائى

---

(١) حكم محكمة القضاء الإدارى، فى الدعوى رقم ٤٢٧٨ لسنة ٧ق، جلسة ١٢/٢٠/١٩٥٤، مشار إليه فى مؤلف المستشار حمدى ياسين عكاشه: المرافعات الإدارية فى قضاء مجلس الدولة، منشأة المعارف، الأسكندرية، ١٩٩٧، ص ٥٣٩.

(٢) الطعون أرقام ٣١١٠ لسنة ١ ق جلسة ١٢/٥/١٩٨٩ منشور فى مجموعة السنة ٣٥ ص ٣٩٦ وما بعدها و ٤٨٦ / ٧٦ لسنة ١٦ ق جلسة ١٩/٣/١٩٩١ منشور فى مجموعة السنة ٣٦ ص ٨٥٩ وما بعدها .

الذى تقوم عليه محاكم مجلس الدولة مما يتعين معه عدم إعمال المادة المذكورة.

بينما ذهبت المحكمة الإدارية العليا فى بعض أحكامها<sup>(١)</sup> إلى إعمال حكم المادة (١٣٤) من قانون المرافعات فى مجال المنازعات الإدارية إذا تمسك من شرع السقوط لمصلحته حيث ذهبت إلى أن المستفاد من نص المادة (١٣٤) مرافعات أن سقوط الخصومة جزاء فرضه المشرع على المدعى الذى يتسبب فى عدم السير فى الدعوى بفعله أو انقضاء المدة المحددة بالنص أو طلب المدعى عليه إعمال ذلك الجزاء ، ومن المستقر عليه قضاءً أن سقوط الخصومة لا يتعلق بالنظام العام ، إذ يجوز النزول عنه صراحةً أو ضمناً ، ويسقط التمسك به بالتعرض للموضوع ، ولا يجوز للمحكمة أن تقضى به من تلقاء نفسها

وانتهت دائرة توحيد الأحكام بالمحكمة الإدارية العليا إلى<sup>(٢)</sup> عدم تطبيق أحكام السقوط المقررة بالمادتين ١٣٤ و ١٤٠ من قانون المرافعات المدنية والتجارية على المنازعات الإدارية، لأن الدعوى الإدارية تقوم على روابط القانون العام، وتتمثل فى خصومة مردها إلى مبدأ الشرعية وسيادة القانون وتحرر بالتالى من لدد الخصومة الشخصية التى تهيمن على منازعات القانون الخاص، وأن طبيعة المنازعة الإدارية تستلزم تدخل القاضى الإدارى بدور إيجابى ، فهو الذى يوجهها ويكلف الخصوم فيها لما يراه لاستيفاء تحضيرها وتهيئتها للفصل فيها ، الأمر الذى يتضح معه أن المادة (١٣٤) من قانون

---

(١) الطعون أرقام ١٦٠٨ و ١٦٣٥ لسنة ٣٦ ق . عليا جلسة ١٨/٤/١٩٩٥ منشور فى مجموعة السنة ٤٠ ص ١٦٠١ و ٣٢٤٧ و ٣٢٦٩ لسنة ٣٧ ق . عليا جلسة ٢/٥/١٩٩٥ منشور فى مجموعة السنة ٤٠ ص ١٧٣٣ وما بعدها.

(٢) الطعن رقم ١٥٢٢ لسنة ٢٧ ق . عليا . جلسة ٩/٤/٢٠٠٥ م . دائرة توحيد المبادئ

المرافعات تتعارض أحكامها مع روح النظام القضائي الذي تقوم عليه محاكم مجلس الدولة ، ومن ثم فإنها لا تنطبق على الدعوى الإدارية.

وقياساً على ذلك فإن المادة (١٤٠) من قانون المرافعات لا تتفق أحكامها أيضاً مع مقتضيات نظام القضاء الإداري، وعلى ذلك فإن الخصومة الإدارية أياً كانت لا تسقط بمضى ستة أشهر من آخر إجراء صحيح من إجراءات التقاضي ، كذلك لا تنقضي بمضى سنتين على آخر إجراء صحيح فيها .

ولا يغير من ذلك القول بأن قانون مجلس الدولة لم يرد فيه حكم خاص بسقوط الخصومة مما يتعين معه إعمال نص المادة (١٣٤) من قانون المرافعات على المنازعات الإدارية وأنه لا مجال للاجتهاد مع وضوح النص، وأن الحكمة من إعمال تلك المادة تتوافر في المنازعة الإدارية شأنها شأن المنازعة المدنية حتى لا يستطيل أمد التقاضي ويظل معلقاً إلى ما لا نهاية.

فهذا القول مردود بما هو مستقر عليه في قضاء مجلس الدولة منذ أمد بعيد من أن الأصل في المنازعة الإدارية هو وجوب تطبيق قواعد الإجراءات المنصوص عليها في قانون مجلس الدولة.

وأن أحكام قانون المرافعات لا تطبق إلا استثناء فيما لم يرد فيه نص في قانون مجلس الدولة وبشرط عدم تعارض تلك الأحكام نصاً أو روحاً مع نظام القضاء الإداري.

وأن النظام القضائي لمجلس الدولة يتأبى الأخذ بالنظام الإجرائي الذي تجرى عليه المحاكم المدنية بسقوط الخصومة . كجزء على الخصم . في حالة عدم السير فيها بفعل المدعى أو امتناعه لمدة ستة أشهر من آخر إجراء صحيح ، لتعارض ذلك مع طبيعة المنازعة الإدارية الذي يملك القاضي الإداري توجيهها وتهيئتها للفصل فيها وهو الأمر المختلف عنه في المنازعة المدنية.

ومن ناحية أخرى فإن أحكام ترك الخصومة المنصوص عليها في المادة (١٤١) وما بعدها من قانون المرافعات المدنية والتجارية تسرى في مجال

الطعن أمام القضاء الإدارى بمجلس الدولة، مما يجيز للطاعن ترك الخصومة، وذلك بإعلان من التارك لخصمه على يد محضر<sup>(١)</sup>، أو بيان صريح فى مذكرة موقعة من التارك أو وكيله أو إثباته فى محضر الجلسة....

**نظر الدعوى الضريبية:** حرص المشرع على أن تتسم إجراءات الدعاوى الضريبية بالسرعة، لتقصير أمد المنازعات بين الممولين ومصلحة الضرائب، رعاية لمصلحة الخزنة العامة من جهة، وعملاً على استقرار الأوضاع الاقتصادية على أسس سليمة من جهة أخرى.

### **السمات المميزة للدعوى الضريبية**

اتسمت الدعوى الضريبية بعدة سمات ، منها:

#### **سرية الجلسات**

إن الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه تنتظر في جلسة سرية، ويكون الحكم فيها بوجه السرعة. والغرض من سرية الجلسات المحافظة على أسرار الممول.

وتعنى سرية الجلسات عدم وجود أحد في قاعة الجلسة من الجمهور، إلا ممن لهم الحق -أو عليهم واجب- المساهمة في إجراءات الدعوى، كالشهود والخبراء والمترجمين، وذلك فى حدود المهمة المنوطة بكل منهم وفى الوقت المحدد لها للقيام بها.

وتكون السرية مقصورة على سماع الدعوى، فلا تلحق الإجراءات السابقة على ذلك كتلاوة قرار الاتهام، والإجراءات اللاحقة على ذلك كالنطق بالحكم<sup>(٢)</sup>. ويجب أن تشمل السرية جميع جلسات نظر الدعوى، دون أن تمتد إلى النطق

---

(١) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٨١٢٧ لسنة ٤٢ ق عليا، جلسة ٢٥/١١/٢٠٠٦، والطعن رقم ٦٢٨٧٥ لسنة ٦٢ ق عليا، جلسة ٢٥/١/٢٠٢١.

(٢) د. مأمون محمد سلامة: الإجراءات الجنائية فى التشريع المصرى، الجزء الثانى، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٢، ص.٩٣.

بالحكم الذى يجب أن يكون في جلسة علنية، حتى ولو كانت إجراءات الدعوى قد نظرت في جلسات سرية.

كما يترتب على سرية الدعاوى الضريبية أنه لا يجوز للقاضى الضريبى ضم دعويين تتعلقان بالضريبة ما دامتا مقدمتين من ممولين مختلفين، كما لا يجوز ضم الدعاوى بالنسبة للضرائب التي لا تخضع لسر المهنة إذا كان لكل ممول مصلحة مستقلة ومختلفة عن الآخر<sup>(١)</sup>.

على أن قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد جعل نظر الدعاوى الضريبية في جلسة سرية جوازياً للمحكمة.

### **تنظر على وجه السرعة**

أمر المشرع بأن تنظر الدعاوى الضريبية على وجه السرعة، أى مجرد حث المحكمة على سرعة الفصل تحقيقاً لمصلحة الممول ومصلحة الخزنة العامة معاً.

ولا مجال لتقدير المحكمة، ولا لإرادة الخصوم<sup>(٢)</sup>، فى أن تميز بين دعوى ضريبية أو أخرى لتقرر نظر إحداها على وجه السرعة، وعدم نظر الأخرى على هذا الوجه.

ولقد تميزت إجراءات التقاضى الضريبى بالسرعة لتعلقها بأوضاع مالية تتطلب سرعة الاستقرار ولا تحتمل الإرجاء، لذلك كثيراً ما يعمد المشرع إلى النص على نظر الدعاوى الضريبية على وجه السرعة، لتقصير أمد المنازعات بين الممولين ومصلحة الضرائب ورعاية لصالح الخزنة العمدة، وعملاً على استقرار الأوضاع المالية على أسس سليمة.

(١) د. محمد أحمد عبد الرؤوف : المنازعة الضريبية فى القانون المصرى المقارن، القاهرة، ١٩٩٨، ص ٧٩٩.

(٢) الطعن بالنقض رقم ٢٦٥ لسنة ٢٧ق، جلسة ٢٠/١٢/١٩٦٢.

## شفوية المرافعات

كانت لجنة الضرائب قد اقترحت أثناء مناقشة قانون الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن يكتفى في الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه بتقديم مذكرات؛ لأن المسألة في نظرها تتعلق بوقائع اقتصادية أو أرقام تكفى فيها المذكرات. ولكن اللجنة المالية بمجلس الشيوخ رفضت هذا الرأي، لأنه يحدث كثيراً أن يحتاج الممول في دفاعه إلى بيانات أخرى خلاف الأرقام، أو إلى تفسير لبعض الأرقام يجب عرضه في المرافعة.

كما يحدث أن ترى المحكمة وجوب استيضاح الخصوم، فتستطيع إجراء ذلك عن طريق المرافعة، بدلاً من فتح باب المرافعة وإجراء هذا الاستيضاح، إذا اقتصر الأمر على تقديم مذكرات فحسب دون مراجعة شفوية، ومع ذلك فإنه يحصل عملاً أن يقتصر الحال على تقديم مذكرات في الأحوال التي يرى الخصوم فيها عدم الحاجة إلى مرافعة في الجلسة.

## عدم اختصاص هيئة المفوضين

استحدثت<sup>(١)</sup> قانون الإجراءات الضريبية نصاً بعدم إحالة الدعاوى الضريبية إلى هيئة المفوضين، استثناء من الاختصاص العام المقرر لهذه الهيئة، وذلك للحد من إطالة الوقت في نظر المنازعات الضريبية التي تنطوى على خلافات فنية، تضطر المحكمة في كثير من الأحيان، بعد انتهاء هيئة المفوضين من

---

(١) سبق للمشرع المصري أن نهج نهجاً مماثلاً حين نصت المادة ٩٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تنص على إحالة الطعون المتعلقة بالتقدير مباشرة إلى الدائرة المختصة بالمحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية دون إحالتها على قاضى التحضير، قبل أن يلغى هذا النظام بالقانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٦٢.

تقريرها<sup>(١)</sup>، إلى إحالة الموضوع إلى خبراء وزارة العدل للنظر فى الجوانب المحاسبية التى تكون محلاً للنزاع.

وليس فى النص بعدم إحالة النزاع الضريبى إلى هيئة المفوضين إخلال بحق المتقاضين، خاصة وأن تقرير هذه الهيئة غير ملزم<sup>(٢)</sup> للمحكمة المختصة بنظر النزاع، كما أنه يقرر قاعدة موضوعية تخص جميع أطراف النزاع، أى سواء كان الطاعن الممول أو المكلف، أو كانت مصلحة الضرائب<sup>(٣)</sup>.

ومع ذلك فإن إلغاء الإحالة إلى هيئة المفوضين، قد تؤثر على استقرار عليه القضاء الإدارى بأنه - بخلاف القضاء المدنى - لا يرتب على عدم حضور الخصوم أمام المحاكم فى الدعاوى الإدارية جزاء شطب الدعوى، لما كان يوفره النظام الإجرائى الإدارى للخصوم بإبداء دفوعهم أمام هيئة مفوضى الدولة وتقديم المرافعات التحريية أمامها.

ومن ثم فإن إلغاء إحالة الدعوى الضريبية أمام هيئة المفوضين تتطلب أن يتابع الخصوم دعاوهم أمام القضاء الإدارى، والا توقع عليهم الجزاء نتيجة إهمالهم هذه المتابعة.

---

(١) المادة (٢٧) من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ على أن "تتولى هيئة مفوضى الدولة تحضير الدعوى وتهيئتها للمرافعة .

(٢) قضت المحكمة الإدارية العليا - فى الطعن رقم ٦٨٨ لسنة ٦٤ ق عليا ، جلسة ١٩٧٣/١١/٢٤ بأنه "طبقاً لقانون مجلس الدولة فإنه بعد إحالة تقرير هيئة مفوضى الدولة إلى المحكمة فإن المحكمة تصبح هى المهيمنة على الدعوى، وهى صاحبة الشأن فى تهيئة الدعوى للحكم. وليس ثمة إلزام عليها وقد أصبحت الدعوى فى حوزتها أن تلجأ إلى هيئة مفوضى الدولة لاستكمال أوجه النقص أو القصور الذى يكون قد شاب تقريرها، ذلك أن الدور الإلزامى الذى حدده القانون لهذه الهيئة ينتهى بنهية الدعوى للمرافعة، وتقديم تقرير بالرأى القانونى مسبباً فيها، أما الاستعانة بها أثناء نظر الدعوى أمام المحكمة فأمر جوازى متروك تقديره للمحكمة".

(٣) جاء هذا النص استجابة لاقتراح سبق أن تقدم به مجلس الدولة فى مشروع قانون إلى مجلس النواب، يقضى بعدم إحالة منازعات الضرائب إلى هيئة مفوضى مجلس الدولة، وقد وافق المجلس على هذا القانون، ولكنه لم ينشر فى الجريدة الرسمية حتى كتابة هذه الدراسة.

## ندب الخبراء

كان القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ - المادة ٨٩ منه - يقرر بأنه إذا أمرت المحكمة بندب خبير، فلا يجوز اختيار الخبير إلا من بين الخبراء الوارد أسماؤهم في كشف خاص موضوع لهذا الغرض بالاتفاق بين وزيرى المالية والعدل.

ولقد ألغيت هذه القاعدة بمقتضى المرسوم بقانون رقم ٩٦ لسنة ١٩٥٢ بتنظيم الخبرة أمام جهات القضاء، وأصبح على المحكمة إذا احتاج الأمر إلى ندب خبير، أن تراعى أحكام هذا المرسوم بقانون.

والأصل أن المحكمة هي الخبير الأعلى، ولذا فإن تقارير الخبراء تخضع دائماً لتقديرها، فلها أن تطرحها كلية<sup>(١)</sup>، ولها أن تأخذ برأى خبير دون الآخر. كما للمحكمة سلطة الجزم في المسائل التي تتسق ووقائع الدعوى حتى ولو كان تقرير الخبير لم يجزم فيها برأى<sup>(٢)</sup>.

وتتحدد<sup>(٣)</sup> سلطة المحكمة في نظر الطعون القضائية بما يقرره الطاعن من طلبات، بحيث لا تتجاوز المحكمة ما لم يطلبه الطاعن بتقرير طعنه، وألا يصل الأمر إلى حد تعديل الطلبات بإضافة طلبات جديدة<sup>(٤)</sup>، أو تحويلها أو

---

(١) د. مأمون محمد سلامة: الإجراءات الجنائية فى التشريع المصرى، الجزء الثانى، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٢، ص. ٢١٣.

(٢) الطعن بالنقض رقم ١٩٧٤، س ٢٧، جلسة ١٠/٢٨/١٩٦٨.

(٣) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٢٢٨٧ لسنة ٥٩ ق عليا، جلسة ٢٤/١/٢٠٢١ والطعن رقم ٢٥٧٤٢ لسنة ٦٣ ق عليا، جلسة ٢٨/٢/٢٠٢١.

(٤) الأصل فى قضاء محكمة النقض أنه يعد طلباً جديداً الطلب الذى يستند إلى سبب مغاير للسبب الذى بنى عليه الطلب أمام محكمة أول درجة، مع مراعاة الاستثناء الوارد فى نص الفقرة الثالثة من المادة ٢٣٥ من قانون المرافعات من أنه "يجوز مع بقاء موضوع الطلب الأسمى على حالة تغير سببه والإضتقة إليه، مراعاة من المشرع لدقة الفرق بين سبب الدعوى ومجرد وسائل الدفاع

الخروج بها عن حقيقة مقصودها والنية من ورائها، وأن تنقيد المحكمة بالمبادئ القضائية المستقرة؛ ومنها أن لا يضار الطاعن بطعنه.

### **عدم وقف استحقاق الضريبة**

لا يترتب على رفع الدعوى الضريبية من مصلحة الضرائب أو من الممول استحقاق الضرائب إلا إذا صدر فيها حكم من المحكمة الابتدائية، فإنه يجب في هذه الحالة تبايعه حتى الفصل نهائياً في الدعوى.

وهذا المبدأ تطبيق لمبدأ ادفع ثم استرد، فعلى الممول أن يدفع الضريبة المطلوبة منه، ثم ينازعه في مقدارها، أو يطالب باسترداد ما يرى زيادته عما يجب عليه دفعه.

### **الحكم في الدعوى**

يترتب على الحكم بإلغاء قرار لجنة الطعن على أساس بطلانه، ينهى المنازعة في القرار الذي أصدرته، ويحسم الخصومة في الطعن الذي رفع بشأنه إلى المحكمة، ولا تملك المحكمة تقدير أرباح الممول ابتداءً بعد إلغاء قرار اللجنة، ذلك أن هذا الحكم يكون قد أنهى الخصومة الأصلية في الخلاف موضوع هذا القرار، ويجوز الطعن فيه استقلاً.

ولا يغير من ذلك<sup>(١)</sup> ما قرره الحكم في منطوقه من إعادة الخلاف إلى لجنة الطعن للفصل فيه من جديد، ذلك أن الرجوع إلى السلطة المختصة أصلاً بالفصل في التقدير، لا يعتبر استمراراً للمنازعة التي انحسرت بإلغاء قرار اللجنة الصادر فيها، ولا يكون الطعن في القرار الذي تصدره اللجنة من جديد استمراراً للخصومة الأصلية التي كانت مرددة بين الطرفين في شأن

---

فيها، وما تقتضيه مصلحة الخصوم من حسم النزاع القائم بينهم عن موضوع واحد في خصومة واحدة. (أنظر حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٤٥٨٣ لسنة ٧٧ ق، جلسة ٢٠١٥/١١/٥).

(١) الطعن رقم ٢٦٥ لسنة ٣٢ ق، جلسة ١٩٧٠/٢/١١، والطعن رقم ٢٨٨ لسنة ٥٠ ق، جلسة ١٩٨٤/٤/٣.

المنازعة السابقة في التقدير، وإنما هي خصومة جديدة لا تطرح على محكمة أول درجة إلا بطعن يرفع إليها عن هذا القرار الجديد، وقتصصر ولا يتها على النظر فيه.

### **وقف تنفيذ الأحكام القضائية**

تنص المادة (٥٠) من قانون مجلس الدولة على أنه "لا يترتب على الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا وقف تنفيذ الحكم المطعون فيه، إلا إذا أمرت دائرة فحص الطعون بغير ذلك، ...".

ومن ثم تعتبر الأحكام الصادرة عن محاكم مجلس الدولة واجبة النفاذ، بالرغم من الطعن عليه أمام المحكمة الإدارية العليا.

ولا يجوز وقف هذه الأحكام إلا استثناءً، وذلك بطريق الاستشكال في تنفيذ هذا الحكم. كوسيلة إجرائية تهدف إلى تحقيق حماية وقتية سريعة، تتمثل في وقف تنفيذ الحكم مؤقتاً، إذا صادف تنفيذه عقبات مادية أو قانونية، نشأت بعد صدور الحكم، وتجعل تنفيذه يترتب نتائج يتعذر تداركها أو يستحيل تمام تنفيذه.

فإشكالات تنفيذ الأحكام إذن هي منازعات لا شأن لها بأصل الحق الثابت فيه، ولا هي طعناً عليه، وإنما تتعلق بمكنة تنفيذه<sup>(١)</sup>.

وأنه يتعين لقبول الاستشكال أن ينشأ سببه بعد صدور الحكم المستشكل فيه، أي ينصرف على وقائع لاحقة للحكم استجدت بعد صدوره وليست سابقة عليه، وإلا أصبح الاستشكال طعناً في الحكم بغير الطريق الذي رسمه المشرع، وبالتالي فلا يجوز من خلال الاستشكال العودة إلى ما سبق أن فصل فيه الحكم لما في ذلك من مساس بحجية الحكم<sup>(٢)</sup>.

(١) الطعن رقم ٩٩١٤ لسنة ٤٧ ق عليا، جلسة ٢٠٠٥/٧/٩.

(٢) المحكمة الإدارية العليا: الطعون أرقام ٣٠٣٤ و٢٥٦٦ و٧٤٢٩ لسنة ٤٨ ق، جلسة ٢٠٠٥/١٢/٢٤.

## المحكمة الإدارية العليا

لكل من طرفي الخصومة الطعن على حكم محكمة القضاء الإداري أمام المحكمة الإدارية العليا، ووفقاً لنص المادة (٤٤) من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢، بأن ميعاد الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا هو ستون يوماً من تاريخ صدور الحكم.

إلا أن<sup>(١)</sup> هذا الميعاد لا يسري في حق ذي المصلحة في الطعن الذي لم يعلن بإجراءات المحاكمة إعلاناً صحيحاً وبالتالي لم يعلن بصور الحكم فيها، وليس من تاريخ النطق بالحكم، والا بقي ميعاد الطعن فيه مفتوحاً<sup>(٢)</sup>.

ويكون من حق ذي المصلحة الذي لم يعلن إعلاناً صحيحاً بالدعوى أن يطعن على الحكم الصادر فيها خلال ستين يوماً من تاريخ علمه اليقيني بالحكم. ويتيح الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا لكل ذي شأن من أطراف الخصومة في الطعن أن<sup>(٣)</sup> يباشر ادعاءه على الوجه الذي يراه سبباً للوصول إلى حقه المشروع، بدفع أو دفع، دون أن يمتد ذلك إلى تعديل طلباته التي صدر عنها الحكم المطعون فيه، بحسبان أن هذه الطلبات تحددت بها روافد الدعوى وصدر عنها الحكم....

ويسرى على الأحكام الصادرة من المحكمة الإدارية العليا الإجراءات التي تسري على الطعن بالنقض، ومنها نص المادة (٢٦٩) من قانون المرافعات المدنية والتجارية التي تقضي بأنه إذا كان الطعن بالنقض للمرة الثانية، ورأت محكمة النقض (المحكمة الإدارية العليا) قبول الطعن ونقض الحكم، فإنه يتعين عليها في هذه الحالة أن تتصدى للفصل في موضوع الدعوى، ولا تحيله إلى المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه، . اقتصاداً في الإجراءات وتعجيلاً

(١) الطعن رقم ٥٨٩٩ لسنة ٤٧ ق.عليا، جلسة ١٦/١/٢٠٠٧.

(٢) المحكمة الإدارية العليا الطعن رقم ١٠١٧٥ لسنة ٤٧ ق.عليا جلسة ٤/٧/٢٠٠٥.

(٣) الطعن رقم ٦١٣ لسنة ٦٥ ق.عليا، جلسة ٢٨/٣/٢٠٢١.

للبيت في النزاع، ولكن التصدي في هذه الحالة يفترض أن الطعن بالنقض للمرة الثانية ينصب على ذات ما طعن عليه في المرة الأولى<sup>(١)</sup>.

ومن المقرر في قضاء المحكمة الإدارية العليا وما استقر عليه العمل في الطعون المقامة أمامها، أن الطعن المقام من كل من طرفي المنازعة في الأحكام الصادرة من محكمة القضاء الإداري، يعيد طرح المنازعة برمتها على المحكمة الإدارية العليا بكافة عناصرها والطلبات المبدأة فيها لتفصل فيها وتنزل في شأنها صحيح أحكام القانون. ومن ثم يتعين<sup>(٢)</sup> التعرض لكافة جوانب المنازعة التي كانت مطروحة على محكمة القضاء الإداري وصدر فيها الحكم المطعون فيه. ويفتح الباب أمامها لتزن الحكم المطعون فيه بميزان القانون، لكي تستظهر ما إذا كانت قد قامت به حالة من الحالات التي تعيبه فتلغيه، ثم تنزل حكم القانون في المنازعة، أم أنه لم تقم به حالة من تلك الحالات وكان صائباً في قضائه، فتبقى عليه وترفض الطعن؛ أي أنها تنزل على الحكم المطعون فيه حكم القانون الصحيح، غير مقيدة بأسباب الطعن<sup>(٣)</sup>، طالما أن المراد هو مبدأ المشروعية نزولاً على سيادة القانون.

وقد خلا نص المادة (٥١) من قانون مجلس الدولة من ذكر للأحكام الصادرة من المحكمة الإدارية العليا ٠٠ لذلك جرى قضاء المحكمة الإدارية العليا على أن الأحكام الصادرة من المحكمة الإدارية العليا لا يجوز فيها إلتماس إعادة النظر في الحكم الصادر من المحكمة الإدارية العليا<sup>(٤)</sup>.

---

(١) المحكمة الإدارية العليا: الطعن ٩٧١٦ لسنة ٥٠ ق عليا جلسة ١١ / ٣ / ٢٠٠٦ إدارية عليا .

(٢) الطعنان : ٩٠٥ ، ٩١٥ لسنة ٢٥ ق جلسة ٢٥ / ٥ / ١٩٨٥ إدارية عليا مكتب فني ٣٠ ج ٢ ق ١٧٢ ص ١١٢٠ .

(٣) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٣٠١٢٧ لسنة ٦٥ ق عليا، جلسة ٢٥/١١/٢٠٢٠ .

(٤) الطعن رقم ٧٤٩٧ لسنة ٤٤ ق. عليا، جلسة ٩/٧/٢٠٠٥ .

## الباب الثالث

### إجراءات التحصيل

#### تهديد وتقسيم

إن تحصيل الضريبة هو الغاية التي يسعى إليها القانون الضريبي<sup>(١)</sup>، وتجاهد مصلحة الضرائب لبلوغها. ولذا فقد منحت التشريعات الضريبية الدين الضريبي وضعاً مميزاً بين الديون العامة والخاصة، إذ أحاطه بسياج من الضمانات القوية، وجعل له إجراءات خاصة به، لضمان سرعة أدائه، ومنع فرص المماطلة أو محاولات الإفلات من الوفاء التي يلجأ إليها بعض المدينين. وراعت هذه التشريعات ظروف الممول أو المكلف المدين فقدمت له التيسيرات التي تعينه على أدائه دون إرهاب، أو ثقيله كمن دينه كله أو بعضه بحسب الأحوال. وسار قانون الإجراءات الضريبية الموحد على هذا النهج، مبيناً الإجراءات التي يتعين مراعاتها لتحصيل الضريبة، فيما يتعلق بنطاق الالتزام بالوفاء بدين الضريبة، وتيسيرات أدائه، وضمانات تحصيله.

ويقع الالتزام بالوفاء بدين الضريبة على عاتق المدين الذي يحدده القانون، وغالباً ما يكون الممول أو المكلف<sup>(٢)</sup>، وأحياناً يكون شخصاً آخر غيره،

---

<sup>(١)</sup> تذهب الدراسات الحديثة إلى أنه يجب أن لا تكون المهمة الوحيدة التي تقوم بها مصلحة الضرائب هي تحصيل الضرائب، بل عليها أن تعمل على بيئة صالحة لرجال الأعمال والممولين، تجعلهم في حالة من الرضا، تساعد على الالتزام الطوعي بأحكام القوانين الضريبية، ويتحقق ذلك من خلال إقامة علاقات تعاون بين مصلحة الضرائب والمجتمع، لمساعدتهم على أداء الضرائب دون ظلم أو تعنت. راجع: B.Jelciq; "Science on finance and financial law"; Prishtine 1985; p. 198-199.

<sup>(٢)</sup> القاعدة العامة التي يأخذ بها التشريع المصري أن تحصيل ضريبة الدخل يتم مباشرة من الممول الخاضع لأحكام القانون والمتحمل الفعلي لعبئها، باستثناء الضريبة على المرتبات التي تحصل بطريق غير مباشر من رب العمل الملتزم قانوناً بالحجز والتوريد، بينما يتحمل الموظف أو العامل العبء الفعلي لهذه الضريبة. وعلى العكس يتم تحصيل الضريبة على القيمة المضافة بطريق غير

كالجهات التي تلتزم بخصم ضريبة المرتبات وتوريدها نيابة عن العامل، أو بأن تستقطع جزءاً من المبالغ التي تؤديها إلى الممول أو تحصل منه مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة عليه، ثم تقوم بتوريد هذه المبالغ إلى مصلحة الضريبة<sup>(١)</sup>. والأصل أن يؤدي دين الضريبة في الميعاد الذي يحدده القانون، إما في تاريخ تقديم الإقرار، أو عند وجوب أداء الضريبة بقرار اللجنة الداخلية أو لجنة الطعن أو حكم القضاء.

وقد يختار الممول أن يدفع مقدماً إلى الإدارة الضريبة مبلغ الضريبة الذي يقدره، قبل أن يحل ميعاد الإلتزام به عادة، بما يعرف بنظام الدفعات المقدمة *advanced payments*، وبموجبه يصبح الممول مديناً باختياره، مما يعطى مصلحة الضرائب الحق في المطالبة بما يجب عليه أداءه ولو لم يحل ميعاده. ونبين ذلك في الفصول الثلاثة الآتية:

---

مباشر، عن طريق إلزام المكلف (بائع السلعة أو مقدم الخدمة) بتحصيل الضريبة من مستهلك السلعة أو المنتفع بالخدمة، وتوريدها نيابة عن الأخير المتحمل الفعلي لعبئها، إلى مصلحة الضرائب. ويستثنى من ذلك حالة التكاليف العكسي عندما يكون مورد السلعة أو مقدم الخدمة غير مقيم وغير مسجل لدى مصلحة الضرائب، حيث يكون على مستهلك هذه السلعة أو المنتفع بالخدمة توريد الضريبة المستحقة مباشرة إلى مصلحة الضرائب، وأضاف القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المعدل لبعض أحكام قانون ضريبة القيمة المضافة حكماً يقضى في المادة (٣١) المعدلة بإلزام مستهلك السلعة أو المنتفع بالخدمة، باعتباره المتحمل الفعلي لعبء الضريبة، بأن نسبة ٢٠% من ضريبة القيمة المضافة مباشرة إلى مصلحة الضرائب، على أن يظل المكلف بتوريد النسبة الباقية نيابة عنه. وهذا الاستثناء يطبق فقط في حالة بيع السلع أو تقديم الخدمات حصراً إلى الوزارات والمصالح والجهات الحكومية و وحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة.<sup>(١)</sup> ذهب القضاء الأمريكى إلى أن المبالغ التي تستقطع من المنبع وتدفع إلى الإدارة الضريبية مقدماً قبل نهاية السنة الضريبية لا تعد ضرائب في حد ذاتها، ولكنها طرق لتحصيل ضريبة الدخل.

*Withholding and estimated tax remittances are not taxes in their own right, but methods for collecting the income tax.*

راجع: *Baral v. United States, 528 U.S. 431, 436-437 (2000)*

## الفصل الأول أداء الضريبة

### منهج القانون المقارن

تختلف اتجاهات الدول بشأن مدى إلزام الممول بأن يدفع أى ضريبة متنازع عليها حتى يتم النظر في المنازعة، إذ يرى بعضها أن هذا الطلب غير عادل، بينما تلزم به دول أخرى الممولين لتجنب المنازعات غير الجادة أو التافهة *frivolous disputes*. ويأخذ فريق ثالث اتجاهاً وسطاً بأن تسمح للإدارة الضريبية أو المحاكم للتخفيف أو الإعفاء من هذه الالتزام وفق كل حالة على حدة، بينما يرى آخرون إلزام الممول بدفع نسبة من الضريبة ( خمسين في المائة مثلاً).

وتعلق بعض الدول<sup>(١)</sup>، مثل المملكة المتحدة وفرنسا وألمانيا دفع المبالغ عندما يكون الربط في مرحلة المنازعة، بينما لا تسمح إيطاليا بتعليق هذه المبالغ. وتقف الجزائر موقفاً وسطاً فهي تعتبر الضريبة واجبة الأداء رغم الطعن عليها، إلا أنه يمكن تأجيل دفع هذه الضريبة بسبب التقاضى إذا قدم المدين ضمانات حقيقية للتحصيل الضريبية<sup>(٢)</sup>، أو أن يدفع ما لا يقل عن ثلاثين في المائة من القدر المتنازع عليه<sup>(٣)</sup>. وفي مصر: يترتب على ربط الضريبة أو تحديد الدين المستحق على الممول بناء على الإقرار المقدم منه، أن يبادر الممول بسداد الدين الذى أقر به، ويكون الإقرار فى هذه الحالة ربطاً للضريبة، أو تحديداً

<sup>(١)</sup> *Organization for Economic Cooperation and Development, Taxpayers' Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in OECD Countries*, p.99. (1990)

<sup>(٢)</sup> عطوى عبد الحكيم: قراءة تحليلية لمضمون نص المادة ٧٤ من قانون الإجراءات الجبائية المنظمة لطلب الإرجاء القانونى لدفع الضريبة، المجلة الأكاديمية للبحث القانونى، المجلد رقم ١٦، عدد ٢/٢٠١٧، ص ٦٥ وما بعدها.

<sup>(٣)</sup> المادة (٧٤) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائرى.

لديها بمعرفة الممول، ولكنه ليس ربطاً نهائياً تبرأ به ذمته تماماً، ذلك<sup>(١)</sup> أن أن قوانين الضرائب توجب في بعض الأحيان أن يتقدم الممول بإقرار بأرباحه أو إيراداته في ميعاد معين وتلزمه بأداء الضريبة المستحقة من واقع إقراره في الميعاد المذكور.

وهذا الأداء من واقع الإقرار يعتبر أداءً مؤقتاً لدين الضريبة إلى حين تحديد قيمتها وربطها بصفة نهائية وحينئذ يلتزم الممول بأداء ما يكون هناك من فرق بين ما أداه مؤقتاً وبين ما ربط عليه نهائياً وحينئذ أيضاً يصبح ما أداه الممول مؤقتاً وفاءً صحيحاً بدين الضريبة يترتب عليه انقضاء هذا الدين في ذمته خاصة وأن هذا الدين ينشأ بتحقيق الواقعة المنشئة له قانوناً أما الربط الذي تجرته مصلحة الضرائب فلا ينشئ الضريبة وإنما يحدد قيمتها الواجبة الأداء.

وإذا رأت المصلحة تصحيح أو تعديل هذا الإقرار لاكتشافها عدم صحته من واقع البيانات المتاحة لديها أو لعدم تقديم الممول البيانات والمستندات المؤيدة للإقرار، أو لم يقدم الممول الإقرار أصلاً، فإن الربط التقديرى الذى تجرته المصلحة يلزم إخطار الممول به.

وقد أوجب قانون الإجراءات الضريبية الموحد أن يكون تحصيل الضريبة بموجب مطالبات يعلم بها الممول، ويترك له الفرصة للسداد، قبل اتخاذ أى إجراء قانونى لإجباره على هذا الوفاء.

### **النص القانونى**

مادة (٤٥): "يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير والضريبة الإضافية المستحقة بموجب القانون الضريبي من خلال مطالبات واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانوناً بأدائها أو توريدها وبغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها، وذلك على

(١) الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع: الفتوى رقم ١ ملف رقم ٦/١/٢٩ جلسة ١٩٧٠/١٢/٩.

النماذج المعدة لهذا الغرض، والتي يصدر بها قرار من الوزير، وترسل هذه المطالبات بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات قانوناً، أو يتم تسليمها بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله<sup>(١)</sup>. وعلى المصلحة أن تخطر الممول أو المكلف بالمطالبة بالسداد خلال سنتين يوماً من تاريخ موافقة الممول أو المكلف على تقديرات مأمورية الضرائب المختصة أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة المختصة بأى من الوسائل المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة<sup>(٢)</sup>. ومن هذه المادة نتبين أن المشرع قد ألزم مصلحة الضرائب بالمطالبة بالدين كإجراء أولى للتحويل، وأن توجه هذه المطالبة إلى المسئول عن الوفاء بهذا الدين.

ونبين ذلك في مبحثين:

## المبحث الأول

### المطالبة بدين الضريبة

استهلت هذه المادة الحديث عن الضريبة (غير المسددة) في إشارة ضمنية للقاعدة دين الضريبة محمول لا مطلوب، إذ على الممول أو المكلف أن يبادر بسداد ما يجب عليه من ضرائب، وخاصة الضرائب التي لا يكون ثمة خلاف في شأنها بينه وبين مصلحة الضرائب، كضريبة الإقرار الذي يعده الممول أو المكلف بنفسه، أو الضريبة التي يحصلها نيابة عن غيره كضريبة المرتبات، وضريبة القيمة المضافة، أو الضريبة ألتى أقر بها أمام اللجنة الداخلية، أو

---

(١) تقابل الفقرة الأولى من المادة (١٠٣) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل.

(٢) تقابل الفقرة الثانية من المادة (١٠٤) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل.

قبلها بناء على قرار لجنة الطعن أو حكم القضاء، وذلك كله تفادياً لتأخير الوفاء بالضرائب، وما ينتج عنه من أعباء مالية إضافية يتحملها كمقابل التأخير أو الضريبة الإضافية.

ويوجب القانون على مصلحة الضرائب أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال سنتين يوماً من تاريخ وجوب أداء الضريبة عليه، أى من تاريخ موافقة الممول أو المكلف على تقديرات مأمورية الضرائب المختصة، أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم المحكمة المختصة.

ويجب أن تكون المطالبة بدين الضريبة كتابة، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض، والتي يصدر بها قرار من وزير المالية<sup>(١)</sup>.

ولا عبء للمطالبة الشفهية التي تطالب بها مصلحة المدين بالضريبة، سواء بالحديث المباشر إليه أو عن طريق التليفون.

كما يجب التأكد من علم المدين بهذه المطالبة، إذ اشترط القانون أن ترسل المطالبات بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول، أو بأى وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات قانوناً.

ويجوز تسليم المطالبات بالتحصيل مباشرة إلى المدين في مقر عمله، أو حال تواجده بمأمورية الضرائب. وفى هاتين الحالتين يجب أن يثبت هذا التسليم بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله.

ويلاحظ أن المطالبة بالتحصيل لا تنشئ دين الضريبة، لأن دين الضريبة ينشأ من تاريخ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة. أما المطالبة بالتحصيل فهي مجرد سند تنفيذى لتحصيل الضريبة الواجبة الأداء بعد ثبوت تحقق الواقعة المنشئة لها.

---

(١) نص المادة رقم ٥٢ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير والضريبة الإضافية والمبالغ الأخرى بموجب مطالبات واجبة التنفيذ معتمدة من رئيس المأمورية على النموذج رقم (٣ سداد).

## طبيعة المطالبات الضريبية

الأصل أن دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشئة له طبقاً للقانون<sup>(١)</sup>، وهذه الواقعة تولد مع ميلاد الإيراد الخاضع للضريبة، أما المطالبة به - فهو أداة تنفيذية لتحصيل الضريبة ولا يعتبر مصدراً للالتزام بالضريبة أو شرطاً لتكوّنه<sup>(٢)</sup>. فإذا لم يقدّم الممول أو المكلف بسداد ما عليه من ديون - من ضرائب ومقابل تأخير وضريبة إضافية بموجب القوانين الضريبية المتعلقة بها،

<sup>(١)</sup> يجب التفرقة بين نشأة دين الضريبة واستحقاقه وبين تحديد مقداره، فالدين الضريبي ينشأ ويستحق من تاريخ الواقعة المنشئة للضريبة، وهي الحدث الذي يقع في تاريخ معين ويوجب دين الضريبة في ذمة الممول أو المكلف، ويترتب عليه استحقاق هذا الدين للخزانة العامة من هذا التاريخ، إلا أن تحصيله قد تأخر إلى حين تقديم الإقرار أو مطالبة مصلحة الضرائب به لاعتبارات عملية، إذ يتعذر على الممول أن يسدد دين الضريبة في كل واقعة نشأت، كما هو في ضريبة القيمة المضافة التي تتحقق الواقعة المنشئة لها ببيع السلعة أو أداء الخدمة، وهو أمر قد يتكرر كل يوم أو مدار الساعة، كما أن الواقعة المنشئة للضريبة الدخل وإن كانت تنشأ بتحقيق الربح في نهاية السنة المالية، إلا أن تحديد مقدار هذا الدين، يتطلب فترة من الزمن يرجع فيها الممول إلى دفاتره وحساباته، أو تحتاجه الإدارة الضريبية لفحص حالة الممول أو المكلف. لذا نص القانون على أن تستحق الضريبة في تاريخ تقديم الإقرار، أو بناء على مطالبة مصلحة الضرائب للمدين بها، وهو تاريخ لاحق على نشأة الدين الضريبي واستحقاقه. أنظر: د. عادل فليح العلي: الطبيعة القانونية لدين الضريبة، مجلة الحقوق، التي تصدرها كلية الحقوق، جامعة الكويت، المجلد رقم ٣٣، العدد رقم ٤، ٢٠٠٩، ص ٣٣٨.

ومن النتائج المترتبة على هذه التفرقة ما أقره القضاء - حكم محكمة استئناف القاهرة، الدائرة الرابعة التجارية، في القضية رقم ١٣٨ لسنة ١٩٥٠ تجارى - بأن القاعدة في مسائل الضرائب والرسوم التقادم المسقط للضريبة يبدأ سريانه من اليوم الذي يصبح فيه الدين مستحق الأداء، ويعتبر دين الضريبة مستحقاً، ويبدأ سريان التقادم بشأنه من اللحظة التي تتولد فيها الواقعة المنشئة للضريبة؛ لأن الممول يعتبر من هذه اللحظة مديناً للدولة بقيمة الضريبة". وقد خرج المشرع على هذه القاعدة بأن نص صراحة في قوانين الضرائب، ومنها المادة (٤٤) من قانون الإجراءات الضريبية بأن يسقط الحق في تقدير أو تعديل الضريبة بمضى خمس سنوات من اليوم التالي لانتهاؤ الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي.

<sup>(٢)</sup> الطعن بالنقض رقم ٢٣٨ لسنة ٣٦ق، جلسة ١٦/١/١٩٧٤.

وجب على مصلحة الضرائب أن تحصل الضريبة بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانوناً بتسديدها للخزانة العامة بغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها.

### **المطالبات الضريبية**

إن المطالبات التي تصدرها مصلحة الضرائب، وكانت تسمى بالأوراد<sup>(١)</sup>، قبل قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، أدوات لازمة لتحصيل الضريبة.

وتعد هذه المطالبات من السندات التنفيذية التي تبين ما للمصلحة من دين فى ذمة الممول أو المكلف، أو غيره من المدينين (كالمتنازل إليه أو المتضامن أو الوارث بحسب الأحوال)، ومقدار هذا الحق، والمدين الذى يراد التنفيذ فى مواجهته، والحق الذى يجرى التنفيذ من أجله (الضريبة، أو مقابل التأخير، أو الضريبة الإضافية، أو المبالغ الأخرى المستحقة لمصلحة الضرائب وفقاً للقانون).

وتهدف هذه المطالبات إلى تنبيه المدين بالديون الضريبية المستحقة عليه، للمبادرة بسدادها طواعية، قبل أن تشرع مصلحة الضرائب باتخاذ إجراءات

---

(١) أثير التساؤل أثناء إعداد مشروع قانون الضرائب على الدخل عام ٢٠٠٥ عن المقصود بكلمة (الورد) التى تواتر ذكرها فى القوانين الضريبية بدءاً من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، ولم يعثر لهذه الكلمة أصل لغوى، لأن ما جاء فى معنى الورد بالقواميس اللغوية لا يقترب من دلالة اللفظ القانونى، ولقد اكتفت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بالنص على أنه "ورقة يجرى بمقتضاها تحصيل الضريبة". لذا كان من الطبيعى أن يستغنى المشرع - فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وكذلك قانون الإجراءات الضريبية عن كلمة الأوراد، ويستعمل بدلاً منها كلمة (المطالبات). لأنها أوضح فى المعنى بأنها ورقة من أوراق إجراءات التنفيذ.

أنظر فى المعانى المختلفة لكلمة (الورد) والمعنى الاصطلاحى فى: د. أحمد ماهر عز : ضمانات تحصيل الضرائب فى القانون المصرى، مجلة البحوث الإدارية، التى تصدرها أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، المجلد رقم ٣، العدد رقم (١)، ١٩٨٨، ص ٦٨ وما بعدها.

التحصيل الضريبي، دعماً للثقة التي يجب أن تكون بين الممول والإدارة الضريبية، ونقادياً للآثار السلبية على الممول أو المكلف حال اتخاذ إجراءات التنفيذ الجبري، كالحجز والبيع الإداريين، أو حجز ما له من أموال لدى الغير. كما أن استجابة المدين لهذه المطالبة تقلل من التكلفة الإدارية والمالية<sup>(١)</sup> التي تتكبدها المصلحة لتحصيل الديون الضريبية.

وتعتبر المطالبات الضريبية من قبيل السندات التنفيذية<sup>(٢)</sup> التي نص عليها القانون<sup>(٣)</sup>، وتتميز بأنها تنفذ بمجرد صدورها دون حاجة للتصديق عليها<sup>(٤)</sup>. ووفقاً لأحكام قانون الإجراءات الضريبية لا يكفي إخطار الممول أو المكلف بتقديرات المأمورية، لأن الغرض من هذه الإخطارات مجرد الوقوف على

---

<sup>(١)</sup> تحرص كثير من الدول على تسوية الديون الضريبية بالطرق الودية تقيلاً للتكاليف والأعباء التي يتحملها كل من الممول والإدارة الضريبية، ومن هذه الدول : اليونان التي طبقت منذ عام ٢٠١٦ نظام تذكير إلكتروني *Automated Reminder System (ATS)* ، يقوم على إرسال بريد إلكتروني *email* إلى المدين، وتوفير خدمة مركز اتصال للرد على استفسارات الممولين بشأن ما عليهم من ديون. كما استخدمت أيرلندا التكنولوجيا في إعداد تقارير حول الديون الضريبية وإبلاغ المدينين بها. راجع : *OECD : Successful Tax Debt Management: Measuring Maturity and Supporting Change, OECD, Paris, 2019, p.52-53. at: www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/successful-tax-debt-management-measuringmaturity-and-supporting-change.htm*

<sup>(٢)</sup> حول السندات التنفيذية بوجه عام ، أنظر : د. طلعت يوسف خاطر: المستندات الحديثة في السندات التنفيذية، دراسة مقارنة، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، التي تصدرها كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد رقم ٧٦، يونيو ٢٠٢١، ص ١٦٩ وما بعدها.

<sup>(٣)</sup> إن السندات التنفيذية قد وردت حصراً في المادة (٢٨٠) من قانون المرافعات، وهي الأحكام والأوامر والمحرمات الموثقة ومحاضر الصلح المصدق عنها، وكذلك الأوراق التي يعطيها القانون الصيغة التنفيذية. راجع : حكم المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٢٥٣٨٢ لسنة ٥٦ ق، جلسة ٢٠١١/٧/٣. ونفس المبدأ حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٧١٧ لسنة ٦٨ ق، جلسة ٢٠٠٩/٥/٢٨.

<sup>(٤)</sup> أستاذنا الدكتور / أحمد ثابت عويضة: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري، دار الكتاب العربي، القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٦٧، ص ٤٤٥ وما بعدها.

عناصر التقدير الوارد بها ليقرر قبوله أو الطعن فيه أمام لجنة الطعن، وفي حالة الطعن وقبل البت فيه لا تكون الضريبة مستحقة الأداء، وبعد البت فيه فإنه يتعين لاتخاذ إجراءات تحصيلها أن تصدر بها مطالبات واجبة التنفيذ، عملاً بنص الفقرة الأولى من المادة (٤٥) من قانون الإجراءات الضريبية. ويغير هذه المطالبات يكون قد تخلف بذلك السند التنفيذي لاقتضاء هذه الضريبة<sup>(١)</sup>، لأن الديون الضريبية تتميز عن ديون الأفراد في أنها لا يمكن اقتضاءها مباشرة من المدينين المتخلفين عن الوفاء بها، دون مطالبة رسمية. وذهبت المصلحة إلى أن<sup>(٢)</sup> المبالغ التي يدفعها الممولون إلى مصلحة الضرائب قبل صدور الأوراد الخاصة من المصلحة إنما يدفعونها تحت الحساب فلا يجوز أن يقال إن التقادم الوارد - بالمادة ٩٧ ق ١٤ لسنة ١٩٩٧ - يسرى عليها من تاريخ دفعها للمصلحة، لأن التقادم الذي تقصده هذه المادة لا يبدأ إلا من تاريخ الورد الذي يحدد مقدار دين الضريبة، ويكون غير معين المقدار وغير محقق الوجود ولا يجب أدائه إلا من تاريخ صدور أورد الربط، وبالتالي فإن التقادم المقسط لا يبدأ إلا من تاريخ إعلان الممول بربط الضريبة، إذ من هذا التاريخ فقط يتحقق علمه بمبلغ الضريبة الواجب عليه أدائها بمقدار ما اخذ منه بغير حق.

### **الاستثناء من المطالبات**

اعتبرت المادة ٤٦ من قانون الإجراءات الضريبية أن الإقرارات المقدمة من الممول أو المكلف سند تنفيذي، يعطى لمصلحة الضرائب الحق في تحصيل هذه الضرائب - إذا لم يتم الممول بسدادها - عن طريق الحجز الإداري التنفيذي، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك.

(١) نفس هذا المبدأ أنظر : حكم محكمة النقض رقم ٧١٧ لسنة ٦٨ ق، جلسة ٢٨/٥/٢٠٠٩.

(٢) تعليمات رقم للمادة ٩٧ ق ١٤ لسنة ١٩٣٩، بدران، ص ٢٣٩ و٢٤٠.

ولعل الحكمة من ذلك ترجع إلى أن الإقرار الضريبي هو بيان قد صدر من المدين نفسه (الممول أو المكلف) مقرأً فيه بدينه<sup>(١)</sup>، ومحددًا مقداره، مما لا حاجة إلى بيانه مرة أخرى من خلال المطالبات الضريبية، التي تكون بالنسبة للديون الضريبية التي تحددت بعد تعديل الإقرار، أو قدرتها الإدارة الضريبية ابتداءً في حال عدم تقديمه الإقرار، ثم أصبحت هذه الديون واجبة الأداء، في الأحوال المقررة قانوناً .

ولما كان القانون يوجب أن يدفع الممول أو المكلف ضريبة الإقرار في يوم تقديمه، فإن الحاجة إلى الإقرار كسند تنفيذي لتحصيل ضريبة الإقرار أمر يندر حدوثه، ولكن يمكن أن يقع عملاً، وذلك في الحالة التي يقدم الممول أو المكلف الإقرار دون أن يدفع الضريبة، حيث لا يكون أمام مصلحة الضرائب إلا أن تقبل الإقرار<sup>(٢)</sup>، ثم تقوم بتحصيل الضريبة المبينة به كسند تنفيذي، إذ لم ينص القانون على رفض مصلحة الضرائب الإقرار إذا لم يقيم الممول بأداء الضريبة المسحقة بناءً عليه.

### قاعدة ادفع ثم نازع

يحق للمصلحة تحصيل الضريبة واجبة الأداء، وهي إما أن تكون نهائية غير قابلة للطعن عليها بأي وجه، أو كانت غير نهائية ، ولكن القانون أوجب تحصيلها، بالرغم من كونها قابلة للطعن، إعمالاً للقاعدة ادفع ثم نازع، أو ادفع ثم استرد *pay then refund*، فتحصل الضريبة بموجب قرار لجنة الطعن ،

---

(١) وردت في قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حالات أخرى توجب على الشخص توريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب أو المبالغ الأخرى مباشرة دون أن تنتظر إلى حين مطالبة المصلحة بها، ومنها ضريبة المرتبات التي تحجز من المنبع وتورد شهرياً، والضريبة المستقطعة على الأوراق المالية، والمبالغ التي تخصم أو تحصل من المنبع تحت حساب الضريبة.

(٢) يتيح التشريع الضريبي الأمريكي للممول الذي لم يدفع ضريبة الإقرار في يوم تقديمه، أن يقوم بدفع هذه الضريبة خلال العشرة أيام التالية تاريخ إخطاره بالدفع.

والحكم القضائي غير النهائي ، إذ لا يمنع الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية- محكمة القضاء الإدارى حالياً- من أداء الضريبة.

ولقد تقرر هذه القاعدة لرعاية حقوق الخزنة العامة فى أن يؤدى إليها أحد أهم مصادر الإيرادات العامة ( وهو الضرائب) فى وقت ملائم دون أن يؤجل إلى حين الفصل فى النزاع الضريبى من خلال مراحل التقاضى المختلفة التى قد يطول أمدها، مع حاجة الخزنة العامة لهذه الأموال لتحقيق المصلحة العامة، واستبقاءها فى يد المدين بها ينتفع بها، مماطلاً أداءها، مستغلاً طول الإجراءات القضائية وتعددتها.

ومع ذلك فإن هذه القاعدة لا تخلو من نقد، حيث أن لجوء الممول أو المكلف إلى القضاء لا يكون فى جميع الأحوال بقصد المماطلة والتسويق لتأجيل سداد الديون الضريبية، وإنما للدفاع عن حقه فى التخفيضات أو الإعفاءات الضريبية التى يقررها له القانون، ولم يحصل عليها أمام الجهات الإدارية (مصلحة الضرائب ذاتها، ولجانها الداخلية، أو لجنة الطعن) ، فالتجأ إلى القضاء. الذى ينصفه بعد ذلك، مما يثبت صحة ادعائه ولو بعد فترة من الزمن.

ونرى أنه إذا كان القانون قد أعطى مصلحة الضرائب حق تحصيل الضريبة واجبة الأداء ولو كان مطعوناً عليها أمام القضاء، فإن من العدالة أن يقضى على المصلحة بفوائد عن الضريبة التى حصلت فى هذه المرحلة ثم ثبت عدم صحتها بحكم قضائى نهائى، تعويضاً للممول أو المكلف عن حرمانه من انتفاع بماله فترة المنازعة للوصول إلى حقه<sup>(1)</sup>، وهو ما لم يقره المشرع المصرى

---

(1) يقترح أحد الباحثين: عدم مطالبة الممول أو المكلف الذى تفرض عليه ضريبة مبالغاً فيها من حيث مقدارها، أو غير حقيقية من حيث فرضها، وبالتالي لا يكون للمصلحة حق تحصيل الضريبة، حتى يتمكن من الطعن على قرار ربط الضريبة المتنازع عليها ، فإذا ثبت أحقية المصلحة فى هذه الضريبة أو فى قدر منها، استحق على الطاعن غرامات يفرضها القانون لثبوت عدم أحقيته فى النزاع. ( أنظر : عبد الله عطا الله حمود: إشكالات التحصيل والتفويض فى قانون ضريبة الدخل

إلا إذا تأخرت الإدارة الضريبية في رد الضريبة مدة من الزمن بعد أن طالب الممول أو المكلف بها، أى أن الفائدة لا تكون عن استبقاء مبلغ الضريبة خلال فترة المنازعة، وإنما عن فترة احتجاز هذا المبلغ بعد صدور حكم قضائي لصالح الممول أو المكلف.

وتطبيقاً لقاعدة: ادفع ثم نازع: يجب على الممول أو المكلف أداء الضريبة وفق قرار لجنة الطعن دون أن يترتب على الطعن فيه إيقاف أدائها، وإذا حكم القضاء بتخفيض الضريبة أو الإعفاء منها، يعدل ربط الضريبة وفقاً لهذا الحكم، فإذا كان الحكم نهائياً استرد الممول أو المكلف ما أداه بالزيادة على ما قضى به هذا الحكم، أما إن كان الحكم مطعوناً فيه فلا يجوز استرداد هذه الزيادة، ذلك لأن مركز الممول الدائن - في هذه الحالة - يختلف عن مركز المصلحة عندما تكون دائنة، إذ أن الحكم القضائي غير النهائي يجعل مركز الممول الدائن غير مستقر وقابل للتغيير، مما يوجب عدم الاستعجال في رد الزيادة إليه إلا بعد صيرورة هذا الحكم نهائياً، بخلاف مركز مصلحة الضرائب الدائنة فإن الحكم غير النهائي لا يمنعها من تحصيل الضريبة، وهذه الخاصية

---

الأردني، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، ٢٠١٥، ص ٦٩).

وهذا الاقتراح - في رأينا - يغل يد مصلحة الضرائب من تحصيل الضريبة المتنازع عليها، ويؤجل أداء الضريبة لحين الحكم النهائي في المنازعة الضريبية. وهو ما قد يدفع معظم الممولين أو لمكلفين إلى اللجوء إلى القضاء، للاستفادة من مال الضريبة بدلاً من تعجيل دفعه إلى الخزنة العامة، خاصة إذا ما كانت الغرامة التي يمكن أن يدفعها أقل من الفائدة التي يحصل عليها من استثمار مال الضريبة. كما أن هذا الاقتراح لا يزيل الخوف الذي يثيره المنتقدون لقاعدة ادفع ثم نازع بأنه قد يؤدي إلى إحجام المدين عن اللجوء إلى القضاء إذا رأى عدم جدوى ذلك طالما كانت الدولة تحصل الضريبة رغم التقاضي، حيث أن الاقتراح المذكور يصل بنا إلى نفس النتيجة إذا ما رأى المدين أن احتمال إخفاقه في الحكم القضائي يحمله غرامات تأخير ثقيلة تجعله أن لا جدوى من اللجوء إلى القضاء.

تقررت لها بنص صريح فى القانون، ولم يمنح الممول أو المكلف نصاً مثله، فيطبق بشأنه القواعد العامة التى تجعل الاعتراض على الحكم سبباً لوقف التنفيذ.

وقد منح المشرع الضريبي هذه الميزة، حفاظاً على حقوق الخزنة العامة، حتى لا يؤجل سداد الضريبة بإطالة النزاع بين المدين بها ومصحة الضرائب، فضلاً عن أن الدولة - الممثلة فى مصلحة الضرائب- ليس خصماً بالمعنى الدقيق للكلمة، لا ينتظر منه أن يكون مماطلاً حين يتقرر حق الدائن بحكم قضائى نهائى فيبادر بسداده إليه، كما لا يتصور إفلاسها أو إعسارها عند صدور الحكم فلا تستطيع سداد الدين، بخلاف الممولين والمكلفين الذين قد تطرأ عليهم ظروف عامة أو خاصة تحول دون سداد ديونهم، مما يعرض حقوق الخزنة العامة للخطر.

وإذا حكم القضاء بإعادة القضية إلى محكمة أول درجة للفصل فى موضوعها، فإن هذا الحكم من شأنه أن يعيد لقرار اللجنة قوته التنفيذية فى تحصيل الضريبة على مقتضاه حتى يصدر حكم جديد من المحكمة فى موضوع الطعن ويضحى هذا الحكم من قبيل الأحكام القابلة للتنفيذ الجبرى، ولا يغير من ذلك أن سند التنفيذ ليس هو الحكم بذاته، ولكنه السند الذى أعاد لقرار لجنة الطعن قوته التنفيذية<sup>(١)</sup>.

## المبحث الثانى

### المسئول عن الوفاء

نص قانون الإجراءات الضريبية أن تصدر هذه المطالبات باسم الملزم قانوناً بأداء الضريبة أو توريدها، فيصدر ورد ضريبة النشاط التجارى والصناعى وشركات الأموال باسم الممول صاحب المنشأة الفردية أو المسئول عن

(١) الطعن رقم ٢٨٩٦ لسنة ٥٧ ق جلسة ١٩/١٢/١٩٨٨.

الشخص الاعتبارى، أما الضريبة على المرتبات، وكذلك الضريبة على القيمة المضافة فتصدر باسم الملزم بتوريد هذه الضريبة (رب العمل في الأولى والمكلف في الثانية). وإذا أوقع القانون التزاماً على غير الممول بأداء الضريبة، كمطالبة المتنازل إليه بدين الضريبة المستحقة على المتنازل باعتباره مسئولاً عن هذه الضريبة بالتضامن، فإن من حق المتنازل إليه أن يرجع على الممول ( المتنازل ) ، أو المدين الأصلي بالضريبة ، لمطالبته برد ما قام بسداده نيابة عنه إلى مصلحة الضرائب.

ووفقاً لنص المادة ٣٢٣ من القانون المدنى يصح الوفاء من الممول أو من نائبه أو من أي شخص آخر له مصلحة في هذا الوفاء، كالوارث الذى آلت إليه المنشأة بعد الوفاة، أو المتنازل إليه، والمتضامن في الوفاء بهذا الدين، والكفيل الشخصى أو العينى.

وليس ثمة ما يمنع من أن تقبل مصلحة الضرائب وفاء الدين من شخص أجنبى عن الممول، أو من لا مصلحة له في الوفاء بالدين الضريبى، كأحد أقربائه أو أصدقائه، فدفع الفضولى في هذه الحالات يؤدي إلى وفاء الدين، دون الإخلال بحق هذا الفضولى في الرجوع على الممول الأصلي بدعوى الإثراء بلا سبب.

كما يمكن أن تصدر هذه الأوراد باسم المتنازل إليه الذى يكون مسئولاً بالتضامن عن الضريبة المستحقة على المتنازل، دون أن يخل هذا الالتزام بحق المتنازل إليه بالرجوع على المتنازل بالضريبة باعتباره المدين الأصلي بالضريبة. ويجوز أن يوفى الدين خارج مصلحة الضرائب أو مأمورية الضرائب المختصة، في الحالات التى تضطر فيها المصلحة إلى إرسال مندوبيها إلى

مقر إقامة أو عمل المدينين لتحويل الضرائب المتأخرة عليهم<sup>(١)</sup>، أو عندما يصدر قانون أو قرار يحدد الجهة التي يتم وفاء دين الضريبة فيها، كالبنوك، ومكاتب البريد، وغيرهما. ولقد ألزم قانون المالية الموحد<sup>(٢)</sup> تحصيل الموارد (والضرائب من بينها) وفقاً لأحكام قانون تنظيم استخدام وسائل الدفع غير النقدي الصادر بالقانون رقم ١٨ لسنة ٢٠١٩. ويكون توريد الضرائب والرسوم والغرامات بوسائل الدفع غير النقدي إذا تجاوزت مبلغ الخمسائة جنيه<sup>(٣)</sup>. ويقع إثبات الوفاء على المدين، وذلك بدليل كتابي، أو ما في حكمه مادياً كان أو إلكترونياً، سواء كانت الديون الضريبية نقل أو تزيد على الخمسائة جنيه - وهو الحد الذي ينص قانون الإثبات<sup>(٤)</sup> على أن تثبت بالكتابة، ومن ثم يكون للممول المدين أن يطلب مخالصة بما وفاه.

---

(١) اعتبرت محكمة استئناف مصر بتاريخ ١٩٤٦/١/٣١ أن إرسال الدائن محصلاً لاستيفاء دينه في موطن المدين، يجعل من هذا الموطن مكاناً للوفاء. (منشور بالمجموعة الرسمية ٤٧، رقم ٢٢٣).

(٢) المادة (٤٢) من القانون رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ بإصدار قانون المالية العامة الموحد.

(٣) المادة رقم (٥) من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٧٧٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم استخدام وسائل الدفع غير النقدي الصادر بالقانون رقم ١٨ لسنة ٢٠١٩.

(٤) المادة (٦٠) من قانون الإثبات رقم المعدل بالقانون رقم ١٨ لسنة ١٩٩٩ بتعديل بعض أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية وقانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية وقانون الرسوم القضائية ورسوم التوثيق في المواد المدنية.

## الفصل الثاني تيسيرات التحصيل

### تمهيد وتقسيم

تتضمن قوانين الضريبة عدداً من الأحكام التي تيسر تحصيل الضريبة على الممولين أو المكلفين، ومنها تيسير الدفع عن طريق تقسيط الضريبة<sup>(١)</sup>، وقبول المقاصة لتسوية الديون، وسقوط الدين بالتقادم، أو بالإسقاط. وأكد قانون الإجراءات الضريبية على هذه التيسيرات، دون أن ينتقص من التيسيرات الأخرى الواردة في القوانين الضريبية<sup>(٢)</sup>، التي لم ينص هذا القانون على إلغائها. ونبين في المباحث الأربعة الآتية التيسيرات التي وردت في قانون الإجراءات الضريبية الموحد:

---

(١) يرجع في أحكام التقسيط إلى القانون الموضوعي، من ذلك حكم المادة (١٠٥) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) من هذه التيسيرات إجازة تقسيط الضريبة على الدخل؛ حيث يجوز للممول أن يطلب أداء الضريبة على أقساط، وللمصلحة قبول هذا الطلب أو رفضه مسبقاً. فإذا قبله وجب أن يستبان في قرار قبول التقسيط عدد الأقساط ومقدار كل منها وميعاد استحقاقها.

كما يمكن تأجيل السداد وفقاً للقواعد العامة في القانون المدني حيث يجوز للقاضي في حالات استثنائية، وفقاً لنص المادة ٣٤٦ من القانون المدني أن ينظر الممول المدين بالضريبة أجلاً معقولاً أو أجلاً يوفى بها دينه إلى مصلحة الضرائب، طالما لا يوجد نص في قانون الضرائب يمنعه من ذلك، ورأى القاضي بما له من سلطة تقديرية أن حالة المدين تستدعي هذا التأجيل، ولم يلحق بالدائن ضرر جسيم. وهذا النص يجد تطبيقه في الواقع في دعاوى الحجز الإداري والعقارى الذى توقعه مصلحة الضرائب وفاء لدين لها، فيمنح القاضي الممول أو المحجوز إليه أجلاً معقولاً للسداد توفياً للضرر الناجم عليه من إنفاذ الحجز، أو توقيع العقوبة عليه إذا كان قد بدد الأموال المحجوزة.

## المبحث الأول المقاصة

### القواعد العامة للمقاصة

تنشأ المقاصة عندما يصبح المدين دائناً لدائنه، وكان محل كل من الدينين المتقابلين نقوداً أو مثليات متحدة في النوع والجودة، وكان كل من الدينين خالياً من النواع، مستحق الأداء، صالحاً للمطالبة به قضاء.

وتعتبر أداة وفاء، وأداة ضمان في وقت واحد<sup>(١)</sup>؛ فهي أداة وفاء تقضى دينين في وقت معاً، دون أن يدفع المدين إلى دائنه شيئاً، إلا من كان دينه أكبر فيدفع لدائنه الفرق. وهي أداة ضمان لأن الدائن حين يستوفى حقه من الدين في ذمته لمدينه بطريق المقاصة، يكون قد اختص بهذا الدين دون غيره من دائني المدين فيستوفى حقه منه متقدماً عليهم جميعاً.

ويمكن أن تكون المقاصة قانونية، ينظمها القانون، فتتحقق عند توافر شروطها بمجرد تلاقى الدينين المتقابلين، أو قضائية حين يحكم بها القاضي، أو اختيارية باختيار أحد الطرفين أو باتفاقهما معاً.

ووفقاً لنص المادة ٣٦٢ من القانون المدني<sup>(٢)</sup> يتعين لوقوع المقاصة توافر الشروط الآتية:

١- **التقابل ما بين الدينين:** أي أن يكون كل من طرفي المقاصة مديناً بشخصه للآخر، وفي ذات الوقت دائناً بشخصه له، ليتقابل الدينان.

(١) د. عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوجيز، ص ١١٩٦ وص ١١٩٧.

(٢) تنص المادة ٣٦٢ مدني على أن "١- للمدين حق المقاصة بين ما هو مستحق عليه لدائنه وما هو مستحق له قبل هذا الدائن ولو اختلف سبب الدينين، إذا كان موضوع كل منهما نقوداً أو مثليات متحدة في النوع والجودة، وكان كل منهما خالياً من النزاع، مستحق الأداء، صالحاً للمطالبة به قضاء.

٢- ولا يمنع المقاصة أن يتأخر ميعاد الوفاء لمهلة منحها القاضي أو تبرع بها الدائن".

ولا يكون هناك محل للمقاصة إذا كان أحد الطرفين مديناً للآخر بصفته الشخصية ودائناً له بوصفه شريكاً أو مساهماً في شركة، أو وكيلاً أو نائباً أو وصياً أو قائماً أو وارثاً. فالممول المدين شخصياً بضريبة الدخل لامتلاكه المنشأة الفردية، لا يحق له المطالبة بالمقاصة لكونه رئيساً لمجلس إدارة شركة المساهمة الدائنة بالضريبة على الدخل، أو العكس.

كذلك لا تقع المقاصة إذا كانت إحدى الجهات الحكومية مديناً لمصلحة الضرائب بدين، ودائنة لجهة حكومية أخرى، فلا تقاس ديون ضرائب الدخل التي يكون الممول مديناً بها لمصلحة الضرائب المصرية، مع الديون التي يكون الممول دائناً بها لمصلحة الجمارك، بالرغم من أن كلا المصلحتين تتبعان جهة واحدة هي وزارة المالية، ما لم يقرر القانون خلاف ذلك.

وقد يقال إنه في الحالة السابقة يكون الممول مديناً ودائناً لجهة واحدة، هي وزارة المالية، بوصفها شخصية اعتبارية تتبعها كلاهما مصلحة الضرائب المصرية ومصلحة الجمارك، اللتان لا تتمتعان بشخصية اعتبارية. وهذا القول لم يقبله القضاء حين قضى بأن<sup>(١)</sup> الدولة وإن كانت شخصاً اعتبارياً واحداً، تنفرع إلى هيئات متميزة فيما يتعلق بالمقاصة، فلا يجوز لمن كان دائناً لمصلحة حكومية ومديناً لمصلحة حكومية أخرى أن يطلب المقاصة في مواجهة الأخيرة.

ولا يمنع من المقاصة أن يكون الممول غير كامل الأهلية، طالما كان بشخصه دائناً لمصلحة الضرائب ومديناً في نفس الوقت، ولو كان من يطالب بوقوع هذه المقاصة وكيله أو نائبه أو ممثله القانوني، ذلك لأن وقوع المقاصة

---

(١) استئناف مختلط بتاريخ ١٩٠٧/٢/٢٨، مثبت في د. عبد الرزاق أحمد السنهوري، ص ١١٩٩، هامش رقم (٢).

باعتبارها واقعة مادية وليست تصرفاً قانونياً لا تشترط فيها أهلية الوفاء أو أهلية الأداء.

كما لا يشترط في المقاصة أن يختلف سبب الدينين، إذ يمكن أن تتم المقاصة بين دين ضريبي مصدره قانون ضريبة الدخل، والآخر مصدره قانون الضريبة على القيمة المضافة، أو أن يكون دين الضريبة مستنداً في الجانب المدين إلى الإقرار الضريبي، ويستند الدين الآخر الذي في ذمة مصلحة الضرائب إلى عقد مقاوله، أو تنفيذاً لحكم قضائي.

٢- **التماثل في المحل ما بين الدينين:** لا بد لوقوع المقاصة أن يكون كلا الدينين نقوداً أو أشياء مثلية. ولما كان السائد في العصر الحديث أن الضريبة مبلغ نقدي، ولا يقبل أداؤها عيناً فإنه يجب أن يكون الممول مديناً بنقود، وفي نفس الوقت دائناً بنقود.

وقد يكون الممول طبيياً مديناً بالضريبة على الدخل، وفي نفس الوقت دائناً لمصلحة الضرائب بالبضاعة التي اشتراها منها بالمزاد ولم تسلم إليه. فلا تقع المقاصة لأن الدين غير متماثل (نقود وبضاعة) في هذه الحالة.

٣- **صلاحية كل من الدينين للمطالبة به قضاءً:** يجب أن يكون كلا الدينين قابلاً للحكم به إذا عرض على القضاء، وأن يجبر المدين به على الوفاء بموجب التزام قانوني.

ومن ثم فلا يقاس بين الدين المستحق على الممول والدين الضريبي المستحق له في ذمة مصلحة الضرائب، إذا كان أحد الدينين أو كليهما قد سقط بالتقادم، ذلك لأن السقوط بالتقادم، ولو لم يتمسك به المدين في تاريخ المطالبة به، لا يمنع من أن يتمسك بعدم إلتزامه بأدائه أمام القضاء لسقوطه بالتقادم.

ولأن سقوط الدين بالتقادم يجعل التزام المدين التزاماً أدبياً، بينما يلتزم المدين بأداء الدين الآخر التزاماً قانونياً، مما يجعل أحد الدينين غير قابل للمطالبة به قضاءً، ومن ثم لا يجوز إعمال المقاصة بينهما.

٤- **خلو الدينين من النزاع:** يجب أن يكون كلا الدينين محققاً لا شك في ثبوته، ومعلوم المقدار؛ فلا يكون أى من الدين متنازعاً عليه، سواء فى أصل استحقاقه أو قيمته، أو شخص المدين به أو الدائن.

ويلاحظ أن اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية قد أجازت للمصلحة، وليس للممول أو المكلف، أن تقاص مالها من دين واجب الأداء، ولو كان متنازعاً عليه<sup>(١)</sup>، ولم تجز ذلك للممول أو المكلف، على النحو الذى نتبئه لاحقاً .

٥- **استحقاق الدينين للأداء:** يجب أن يكون كلا الدينين حال الوفاء فى تاريخ المقاصة، إذ لا تجوز المقاصة بين دين مؤجل ودين حال، ولا بين دينين مؤجلين .

ولا تقع المقاصة بعد أن يصبح أحد الدينين غير صالح لها، بسبب شهر إفلاس المدين أو إعساره، لأن المقاصة نوع من وفاء الديون لا تقع بعد الإفلاس أو الإعسار.

٦- **قابلية كل من الدينين للحجز عليه<sup>(٢)</sup>:** لما كانت المقاصة نوع من الوفاء الإيجابى للديون، فيجب أن تكون الديون محل هذه المقاصة قابلة للحجز عليها لإجبار المدين بها على سدادها. وبالتالي لا يجوز المقاصة بين المستحق للموظف من معاش، وبين دين الضريبة المستحق عليه لأن المعاشات غير قابلة للحجز عليها....

### **أساس المقاصة الضريبية**

كان الفقه الضريبى يرى أنه<sup>(٣)</sup> لا ينقضى دين الضريبة بالمقاصة مع دين مطلوب من الحكومة إلا بنص صريح يجيزه، لأن دين الضريبة قابل للحجز فلا

(١) المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية للقانون.

(٢) هذا الشرط يؤخذ من الحالات الواردة فى المادة ٣٦٤ مدنى.

(٣) د. محمود رياض عطية، الوسيط، ص ٧٧١ و٧٧٢.

يقاص في دين غير قابل للحجز كالدين المطلوب من الحكومة ( المادة ٣٦٤ / ج مدنى)، يضاف إلى ذلك أن مصلحة الدولة المالية تستلزم تحصيل الضرائب بانتظام وفق تقديرات الميزانية، وأن الديون الحكومية تدفع بعد إجراءات طويلة معقدة، أما دين الضريبة فتجب جبايته بسرعة.

أى أن المقاصة فى المجال الضريبي غير جائزة إلا بنص صريح فى القانون يجيزها<sup>(١)</sup> .

**وتقوم هذه القاعدة على مبررات ثلاثة<sup>(٢)</sup> هي :**

١- مصلحة الدولة التى تقتضى جباية الضرائب بانتظام.

٢- العمل على تنفيذ الميزانية طبقاً لما نصت عليه، وإلا ترتب على جواز المقاصة أن تنقص أغلب موارد الميزانية من الضريبة وعدم تخصيص الإيرادات، ذلك المبدأ الذى يحول دون وقف حصيلة إيراد معين على مصرف معين أو مصلحة معينة.

٣- الطبيعة الخاصة لدين الضريبة الذى تجله متصلاً بالنظام العام .

ومن ثم فإن نصوص القانون المدنى المتعلقة بالمقاصة وهى مقررّة أصلاً لتطبق على علاقات الأفراد لا تنسحب على دين من مجالات القانون العام.

بيد أن مجلس الدولة رأى أنه<sup>(٣)</sup> يجوز أن تقع المقاصة إذا توافرت شروطها بين دين الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب على الممول وبين الدين المستحق لهذا الممول على المصلحة نتيجة أدائه أكثر من المستحق عليه، أو نتيجة الحكم لصالحه، برد مبالغ اياً كانت، ذلك لأن المادة ٣٦٤ من القانون المدنى قد نصت على أن المقاصة تقع فى الديون اياً كان مصدرها فيما عدا

(١) د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، القاهرة، ١٩٦٠، ص ١٧٨، ود.

حامد عبد المجيد دراز: النظم الضريبية، الدار الجامعية الإسكندرية، ص ٩٩.

(٢) إدارة الفتوى والتشريع لوزارة البلدية والقروية بمجلس لدولة ، فتوى رقم ٤٣٥ بتاريخ ١٩٥٨/٢/٩.

(٣) قسم الرأى مجتمعاً (فتوى رقم ٣٧/١/٣١-٦٦ بتاريخ ١٩٥٢/١/٢٠)

حالات معينة عددها المادة ليس من بينها دين الضريبة. وعلى ذلك يجوز أن تتقاص ديون الضريبة التي من نوع واحد، كما يجوز أن تتقاص ديون الضريبة التي من أنواع مختلفة، فتجرى المقاصة من بين ما سدده الممول بالزيادة في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وبين ما يستحق على هذا الممول من ضريبة عامة على الإيراد.

وقد اعتنقت قوانين الضرائب المتعاقبة<sup>(١)</sup> هذا الرأي، وأكدته قانون الإجراءات الضريبية الموحد، فنص صراحة على جواز المقاصة في المسائل الضريبية منعاً من الخلاف في شأن مدى جوازها.

### **النص القانوني**

مادة (٥٠): "تقع المقاصة بقوة القانون بين ما هو مستحق للممول أو المكلف لدى المصلحة وما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه 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 للممول 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 والمبالغ الأخرى، وعلى المصلحة إصدار هذه الشهادة خلال أربعين يوماً من تاريخ طلبها، وذلك بعد التحقق من عدم وجود أي مستحقات ضريبية عليه".

<sup>(١)</sup> أنظر: نص المادة (١١٣) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل، و المادة (٣٥) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة. أما كل من الفقرتين الثانية والثالثة من المادة الحالية (٥٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد فمستحدث.

وفقاً لنص المادة (٥٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه بالزيادة فى أى ضريبة يفرضها هذا القانون ، وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أى قانون ضريبي تطبقه المصلحة.

### **شروط المقاصة الضريبية**

تضمنت اللائحة التنفيذية للقانون<sup>(١)</sup> شرطين للمقاصة الضريبية، أولهما منصوص عليه فى القانون المدنى، والثانية خاصة بطبيعة الدين الضريبي، وهذا الشرطان هما:

**الشرط الأول :** أن تكون المبالغ المستحقة للممول أو المكلف نهائية وخالية من أي نزاع: لا تقع المقاصة إذا كان أحد الدينين أو كليهما متنازعا بشأنه، أو مختلفاً على مقداره، أو متوقفاً على تحديد قدره إجراء تسوية معقدة أو تحتاج إلى خبير، ولا أن يكون تحقيق هذا الدين معلقاً على شرط واقف قد لا يتحقق. ولا يشترط أن يكون الدين معروضاً على القضاء، وإنما يكفي أن يكون محل نزاع بين الطرفين ولو أمام جهة إدارية مختصة، كلجنة الطعن، أو صدر بشأنها قرار أو حكم قابل للطعن فيه.

وفى نفس الوقت لا يجوز أن تتذرع مصلحة الضرائب لعدم إجراء المقاصة بأنها لم تعمل التسوية اللازمة لتحديد هذا الدين، إذ أن مثل هذه التسوية لا تحتاج خبرة معقدة، كما أنه يمكن أن يقاس الدينان في حدود القدر الخالي من النزاع، أو المحدد دون انتظار لهذه التسوية.

**الشرط الثانى :** أن تكون المبالغ المستحقة للمصلحة واجبة الأداء، إذ يمكن إجراء المقاصة فى دين ضريبي تحدد بقرار لجنة الطعن، أو حكم قضائى صادر من أول درجة، ولو كان مطعوناً على هذا القرار أو الحكم، ولم يصبح الدين نهائياً بعد.

<sup>(١)</sup> المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية للقانون.

ويلاحظ أن اللائحة التنفيذية قد أجازت للمصلحة أن تقاص دينها غير النهائي مع الدين النهائي المستحق للممول أو المكلف، بينما منعت أن يستفيد الممول أو المكلف من المقاصة إذا كان له دين بموجب قرار لجنة الطعن أو حكم قضائي قامت المصلحة بالطعن عليه، لأنه غير نهائي.

وفى ذلك تمييز قد يراه بعض الباحثين غير دستوري. مع أن لهذا التمييز مبرراته العملية إذ يخشى أن تتم المقاصة مع الدين المستحق للممول أو المكلف المطعون عليه من المصلحة، ثم يصدر الحكم بتعديل هذا الدين أو إلغائه، ولا تكون لدى الممول الملاءة المالية لرد ما سبق أن حصل عليه من الخزنة العامة، وهو أمر لا يتصور حدوثه بالنسبة للخزنة العامة التي تستطيع أن توفى بالتزامها للممول أو المكلف في الوقت الذي يصبح فيه الدين المستحق له نهائياً.

ولا يكفي توافر هذين الشرطين لتقرير المقاصة، بل يجب أن تتوافر الشروط العامة الأخرى التي وردت في المادة (٣٦٢) من القانون المدني، وهي شروط مقررة بقانون، ولم يلغها قانون آخر، ولا يصح أن تكون الشروط التي نصت عليها اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية ناسخة لهذه الشروط، لتعارض ذلك مع التدرج التشريعي الذي يقضى بأن لا يلغى القانون إلا قانون آخر.

فإذا توافرت جميع شروط المقاصة، وقعت هذه المقاصة بقوة القانون، والتزمت المأمورية المختصة بإخطار الممول بنتيجتها.

### **كيفية إجراء المقاصة الضريبية**

يجوز أيضاً أن تقع المقاصة بين ما دفعه الممول بالزيادة عن سنة ما وبين ما يستحق عليه من ضرائب أو فروق عن نفس السنة أو أية سنة تالية أو سابقة طالما تم التلاقى بين ما وجب في ذمة الممول للمصلحة وبين ما وجب

لهذا الممول في ذمة المصلحة في وقت كان فيه الدين المراد إجراء المقاصة به ما زال قائماً لم ينقض بالتقادم وكانت شروط المقاصة متوافرة .

يترتب على وقوع المقاصة انقضاء الدينين إذا كانا متساويين، أما إن كانا غير متساويين فكان للممول دين بواقع عشرة آلاف جنيه مثلاً في ذمة مصلحة الضرائب وعليه ديون لها بواقع سبعة آلاف جنيه، انقضى الدين الذي للمصلحة كله، وبقي للممول ثلاثة آلاف جنيه يحق أن تردها المصلحة إليه.

ويجوز أن<sup>(١)</sup> تقع المقاصة إذا توافرت شروطها بين دين الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب على الممول وبين الدين المستحق لهذا الممول على المصلحة نتيجة أدائه أكثر من المستحق عليه، أو نتيجة الحكم لصالحه، برد مبالغ أياً كانت، ذلك لأن المادة ٣٦٤ من القانون المدني قد نصت على أن المقاصة تقع في الديون أياً كان مصدرها فيما عدا حالات معينة عددها المادة ليس من بينها دين الضريبة.

ويجوز أيضاً أن تقع المقاصة بين ما دفعه الممول بالزيادة عن سنة ما وبين ما يستحق عليه من ضرائب أو فروق عن نفس السنة أو أية سنة تالية أو سابقة طالما تم التلاقي بين ما وجب في ذمة الممول للمصلحة وبين ما وجب لهذا الممول في ذمة المصلحة في وقت كان فيه الدين المراد إجراء المقاصة به ما زال قائماً لم ينقض بالتقادم وكانت شروط المقاصة متوافرة .

والعبرة في الوفاء عن طريق المقاصة بتاريخ التقاء الدينين، وليس من أي تاريخ سابق أو لاحق عليها، لأن المقاصة تقع بحكم القانون في هذا التاريخ فتكون العبرة بالديون المستحقة لكل من الطرفين في ذمة صاحبة في تاريخ التقاء الدينين، سواء كان تاريخ حسم النزاع أي بصدور الحكم القضائي أو قرار لجنة الطعن غير المطعون فيهما، أو بتاريخ الاتفاق في اللجنة الداخلية على

(١) قسم الرأي مجتمعاً (فتوى رقم ٣٧/١/٣١-٦٦ بتاريخ ٢٠/١/١٩٥٢)

تحديد الدين الضريبي، أو بصدور قرار لجنة إنهاء المنازعات أو لجنة إعادة النظر في الربط النهائي كاشفة عن الدين المستحق للممول وعليه في تاريخ كل منهما.

ولا يؤثر تأخير تنفيذ هذه المقاصة، سواء بعمل التسوية اللازمة أو بسداد المبلغ الزائد المستحق لأي من طرفيها في حق الطرفين أو كلاهما في التمسك بهذه المقاصة.

فإذا تقادم أحد الدينين بعد تاريخ النقاء الدينين وقبل إجراء التسوية فإن هذا التقادم لا يؤثر على تنفيذ المقاصة.

ويجوز كذلك أن تقع المقاصة بين ديون الضريبة بأنواعها المختلفة وبين ما قد يحكم به للممول من أتعاب محاماه أو أتعاب خبرة ومصاريف قضائية.

### **نطاق المقاصة الضريبية**

يجوز أن تنقاص ديون الضريبة التي من نوع واحد، كما يجوز أن تنقاص ديون الضريبة التي من أنواع مختلفة، فتجرى المقاصة من بين ما سدده الممول بالزيادة في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وبين ما يستحق على هذا الممول من ضريبة عامة على الإيراد.

وقد أفتى مجلس الدولة<sup>(١)</sup> بجواز مقاصة ديون الضريبة التي من نوع واحد، بل وجواز مقاصة ديون الضريبة التي من أنواع مختلفة، بل وجواز مقاصة ديون الضريبة التي من أنواع مختلفة؛ فتجرى المقاصة مثلاً بين ما سدده الممول بالزيادة في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وبين ما يستحق على الممول نفسه من ضريبة عامة على الإيراد. كما أفتى بجواز المقاصة بين ما دفعه الممول بالزيادة عن سنة ما، وبين ما يستحق عليه من ضرائب أو فروق عن نفس السنة أو أية سنة تالية أو سابقة، طالما تم التلاقى بين ما وجب لهذا

(١) أنظر الإشارة إلى هذه الفتوى في د. محمود رياض عطية، الوسيط، ص ٧٧٢.

الممول فى ذمة الممول المصلحة فى وقت كان فيه الدين المراد إجراء المقاصة به مازال قائماً لم ينقض بالتقادم، وكانت شروط المقاصة متوافرة.

كما أجاز مجلس الدولة المقاصة بين ديون الضريبة بأنواعها المختلفة وبين ما قد يحكم للممول من أتعاب محاماه أو أتعاب خبرة أو مصاريف قضائية.

ولقد مد قانون الإجراءات الضريبية الموحد نطاق المقاصة الضريبية ليشمل ما هو مستحق للممول أو المكلف لدى مصلحة الضرائب المصرية وما يكون مستحقاً عليه، وواجب الأداء بموجب أى قانون ضريبى تطبقه مصلحة الضرائب، أو أى من مصلحتى الضرائب العقارية ومصلحة الجمارك وهما من المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية.

**وفى هذه الحالة تتم المقاصة<sup>(١)</sup> وفقاً للترتيب الآتى:**

١- المقاصة بين المبالغ المستحقة للممول أو المكلف لدى المصلحة، وبين المبالغ المستحقة عليه وواجبة الأداء وفقاً للقانون الضريبى.

٢- المقاصة بين المبالغ المستحقة للممول أو المكلف لدى المصلحة، وبين المبالغ الأخرى المستحقة عليه وواجبة الأداء وفقاً لأى قانون تطبقه المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية.

### **طلب المقاصة**

يجب أن يطلب المقاصة من له مصلحة فيها، سواء أكان هو الممول أم المصلحة، ذلك لأن<sup>(٢)</sup> المقاصة لا تقع من تلقاء نفسها، إذ نصت المادة ٣٨٥ من القانون المدنى على أن المقاصة لا تقع إلا إذا تمسك بها من له مصلحة فيها.... كما أن إيقاع المقاصة ليس من النظام العام، بل لأبد لصاحب الشأن من طلبها صراحة. وللممول أو المكلف أو من يمثله قانوناً أن يطلب<sup>(٣)</sup> من

(١) الفقرة الثانية من المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية للقانون.

(٢) تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية العامة رقم (١) لعام ١٩٥٦.

(٣) المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية للقانون.

المصلحة إصدار شهادة تفيد براءة ذمته من الضريبة والمبالغ الأخرى واجبة الأداء على النموذج رقم ( ١ حسابات ممولين).

وعلى المصلحة إصدار هذه الشهادة خلال أربعين يوماً من تاريخ طلبها على النموذج رقم ( ٣ حسابات ممولين)، وذلك بعد التحقق من براءة ذمته من الضريبة واجبة الأداء والمبالغ الأخرى.

ويجب التفرقة بين كون إيقاع المقاصة -إجراءها - لا يتم إلا بعد تقديم الطلب ممن له مصلحة فيها، وبين أن المقاصة تصبح ممكنة منذ الوقت الذي يتلاقى فيه الدينان اللذان تتوافر فيهما صلاحية التقاص، وأنها ترتب اثرها منذ ذلك الوقت، أى يترتب عليها انقضاء الدينين بقدر الأقل منهما.

### **النزول عن المقاصة أو التنازل عنها**

لا يمنع بعد إقرار المقاصة أو الحكم بها أن ينزل صاحب المصلحة عنها صراحة، أو ضمناً بأن يقوم بسداد ما عليه من ديون، بشرط أن يتم هذا التنازل بعد ثبوت الحق في المقاصة، وليس قبله.

ولا يجوز النزول عن المقاصة قبل تاريخ التقاء الدينين، وأن لا يكون في نزوله عن المقاصة إضرار بغيره.

ولا يؤثر تنازل أحد الطرفين عن حقه في المقاصة في وقوعها إذا كان الطرف الآخر متمسكاً بها. وبالتالي تقع المقاصة ولو تنازل الممول عن حقه فيها، ورأت مصلحة الضرائب أن من مصلحتها إيقاع المقاصة حفاظاً على حقه من الضياع، والعكس صحيح أيضاً .

ولضمان تحصيل حقوق الدولة الضريبية يتمتع على وحدات الجهاز الإداري للدولة، ووحدات الإدارة المحلية، والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام أداء أى مستحقات مالية للممول أو المكلف إلا بعد التحقق من براءة ذمته من الضريبة واجبة الأداء والمبالغ الأخرى.

وتعتبر المقاصة أحد طرق الوفاء التي يجب أن تعتد بها هذه الجهات، بناءً على الشهادة التي تصدرها مصلحة الضرائب، وتفيد ببراءة ذمة الممول أو المكلف من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحق لمصلحة الضرائب.

### **أثر المقاصة**

تعتبر المقاصة من وسائل الوفاء، ومن ثم يترتب عليها انقضاء الدينين بقدر الأقل منهما، بمعنى أن كلا من طرفي المقاصة يكون قد أوفى بحقه تجاه الآخر، بمقدار مبلغ المقاصة.

وإذا كان مختلف مقدار الدينين فإن انقضاءهما يكون بقدر الأقل منهما، مما يعنى أن الدين الأكبر قد وفى به جزئياً .

ويكون انقضاء الدين بالمقاصة من الوقت الذى توافرت فيه شروط هذه المقاصة، ومن ثم لا يحق للمصلحة مقابل تأخير عن الدين المقاص. وليس للممول أو المكلف حق فى فائدة عن ما يستحق له فى ذمة المصلحة دون رد، اعتباراً من هذا التاريخ<sup>(١)</sup>.

كما أن حساب تقادم الدين يتوقف من هذا التاريخ، بمعنى أن الدين الذى لم يكن قد سقط بالتقادم فى تاريخ توافر شروط المقاصة، لا يمنع من إجراء هذه المقاصة، حتى ولو كان قد سقط بالتقادم فى تاريخ تمسك الممول أو المكلف أو المصلحة بهذه المقاصة.

### **اتحاد الذمة بين الدائن والمدين كسبب لانقضاء الديون**

وفقاً لنص المادة ٣٧٠ من القانون المدنى إذا اجتمع فى شخص واحد صفتا الدائن والمدين بالنسبة إلى دين واحد انقضى هذا الدين بالقدر الذى اتحدت فيه الذمة<sup>(١)</sup>.

<sup>(١)</sup> خديجة الهادى محمد قدح: المقاصة القانونية لانقضاء الالتزام، دراسة تحليلية فى ضوء نصوص القانون المدنى الليبى، مجلة العلوم الشرعية والقانونية، التى تصدرها كلية القانون بالخمسة، جامعة المقرب، ليبيا، العدد رقم ٢، ٢٠١٧. ص ١٦٠.

ويتحقق اتحاد الذمة إذا اجتمع في شخص واحد صفتا الدائن والمدين بالنسبة إلى دين واحد. ففي هذه الحالة لا يوجد إلا دين واحد اجتمع في أحد طرفيه صفتا الدائن والمدين، فلا يستطيع أن يطالب نفسه. وذلك بخلاف المقاصة حيث يوجد دينان لا دين واحد، وشخصان كل منهما دائن ومدين للأخر في آن واحد.

وقد بينت محكمة النقض أن<sup>(٢)</sup> اتحاد الذمة يقتضى وجود التزام واحد يخلف أحد طرفيه الطرف الأخر، فيترتب على اجتماع صفتي الدائن والمدين في ذات الشخص انقضاء الدين. وذلك يقتضى وجود التزام واحد يخلف أحد طرفيه الطرف الآخر فيه، فيترتب على اجتماع صفتي الدائن والمدين في ذات الشخص انقضاء الدين<sup>(٣)</sup>.

---

<sup>(١)</sup> تطبيقاً لذلك فإن اجتماع صفتي المستأجر والمشتري للعين المؤجرة في شخص واحد لا تقوم به حالة اتحاد الذمة بالنسبة إلى عقد الإيجار؛ فينقضى بها، إلا إذا كان قد ترتب على الشراء حلول المشتري محل العين المؤجرة في هذا العقد بالذات، لأنه بذلك تجتمع في المشتري بالنسبة إلى هذا العقد صفتا المستأجر والمؤجر. أما إذا كان المشتري هو المستأجر من الباطن، فإن هذا الشراء لا تنشأ عنه حالة اتحاد ذمة تنتهي بها الإجارة الأصلية، لأنه لم يكن من مؤداه اجتماع صفتي المستأجر والمؤجر في هذه الإجارة الأصلية بذاتها في شخص المشتري، ومن أجل ذلك تبقى هذه الإجارة قائمة ولو كانت ملكية العين المؤجرة جميعها قد انتقلت إلى المستأجر من الباطن.

<sup>(٢)</sup> الطعن رقم ١٣٠ لسنة ١٤ ق، جلسة ١٩٦٣/٦/٢٧.

<sup>(٣)</sup> حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١٧٧١ لسنة ٧٠ ق، جلسة ٢٠١٥/٢/٢٢ والتي جاء فيه أن " اجتماع صفتي المستأجر والمشتري للعين المؤجرة في شخص واحد لا تقوم به حالة اتحاد الذمة بالنسبة لعقد الإيجار فينقضي بها، إلا إذا كان قد ترتب على الشراء حلول المشتري محل المؤجر في هذا العقد بالذات، لأنه بذلك تجتمع في المشتري - بالنسبة لهذا العقد - صفتا المستأجر والمؤجر، ومن ثم فإن شراء المستأجر من الباطن العين المؤجرة للمستأجر الأصلي من المالك السابق يترتب عليه حله محل الأخير في الإجارة الصادرة عنه للمستأجر الأصلي دون حله في الإجارة الصادرة إليه من المستأجر الأصلي، وبالتالي فإن هذا الشراء لا تنشأ عنه حالة اتحاد ذمة وفقاً للمادة ٣٧٠ من القانون المدني، فتنتهي به الإجارة الصادرة من المستأجر الأصلي للمستأجر من الباطن، ولأنه لم

وقد رأى مجلس الدولة انقضاء الدين الضريبي المستحق على الجهات والهيئات التي تلتزم بتحويل أرباحها وفوائضها إلى الخزنة العامة، بسبب اتحاد الذمة، التي تحققت بتحويل هذه الأرباح أو الفوائض؛ حيث يكون الدائن بالضريبة والمدين بها شخص واحد هو الخزنة العامة.

وعلى ذلك فإن الديون الضريبية التي للخزنة العامة على الهيئات العامة والشركات التي يقرر القانون تحويل فوائضها إلى الخزنة العامة يمكن شطبها أو إعادة تسويتها باستنزال الضرائب المستحقة عليها من الفوائض التي آلت للخزنة العامة منها، وذلك وفقاً لما استقر عليه إفتاء مجلس الدولة بشأن الخلاف في الرأي بين مصلحة الضرائب وبعض الهيئات العامة حول أحقية المصلحة في أن تطالب بالضرائب المستحقة على هذه الهيئات تطبيقاً لقانون الضرائب على الدخل ، في الوقت الذي تتذرع فيه هذه الهيئات بأحقيتها في إجراء المقاصة بين الضرائب المدينة بها ، وفوائضها التي حصلت عليها وزارة المالية تزيد على مبلغ الضريبة ، وذلك لأن المدين بهذه الضريبة والدائن بالفوائض شخص واحد هو وزارة المالية.

وقد رأى مجلس الدولة أنه<sup>(١)</sup> طبقاً لنص المادة ٣٧٠ من القانون المدني التي تقرر بأنه " إذا اجتمع في شخص واحد صفتا الدائن والمدين بالنسبة إلى دين واحد، انقضى هذا الدين بالقدر الذي اتحدت فيه الذمة..."، فإنه ولئن التزمت الهيئة العامة بأداء الضريبة التي تتحقق عن مباشرتها لأنشطتها التجارية إلا أن بتوريدها فائض مواردها بالكامل إلى الخزنة العامة للدولة عن سنوات المطالبة

---

يكن مؤداه اجتماع صفتي المستأجر والمؤجر في هذه الإجارة بذاتها في شخص المشتري، ومن ثم تبقى هذه الإجارة قائمة ولو كانت ملكية العين المؤجرة جميعها انتقلت إلى المستأجر من الباطن".  
(١) يراجع في هذا الشأن فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ١٠٧٥ ، جلسة ٢٠٠٥/٩/١٥، ملفها رقم ٣٦٤٩/٢/٣٢ ، وفتاها رقم ٤٥٤ جلسة ٢٠٠٦/٣/١٥، ملفها رقم ٦٥٢/٢/٣٧ ، وفتاها رقم ٥٣٧ ، جلسة ٢٠٠٦/٤/١٩، ملف رقم ٣٧٤١/٢/٣٢

بالضريبة ينقضى به التزامها بأداء الضريبة المذكورة لاتحاد الذمة ، حيث اجتمع في شخص الدولة "وزارة المالية" صفتا الدائن والمدين، إذ أنه إذا قضى على الهيئة بأداء ضريبة عن ربح كانت قد وردته إلى الخزنة العامة ، فإن الملتزم بأدائه في النهاية يكون الخزنة العامة خصماً من تلك الأرباح التي آلت إليها.

ومن جانبنا فإننا نميل إلى ما انتهت إليه رأى مجلس الدولة من انقضاء الدين الضريبي المستحق على الهيئة العامة بمقدار الفوائض التي وردتها إلى وزارة لمالية، باعتباره تطبيقاً لقواعد العدالة التي يقوم عليها النظام الضريبي دستورياً، ذلك لأن حالة انقضاء الدين وفقاً للقانون المدني تختلف عن المقاصة التي نظمها القانون الضريبي؛ فالمقاصة تهدف إلى تسوية مبالغ دائنة ومدينة بين مبالغ أديت وفقاً لقانون الضريبة، وأن المقاصة لا تؤدي إلى انقضاء الدين لأنها تجوز وفقاً للقانون الضريبي ولو كانت المبالغ غير نهائية، بخلاف انقضاء الدين لاتحاد الذمة الذي يقرره القانون المدني أياً كانت طبيعة الدين ضريبياً أو غير ضريبياً، ولا يكون إلا بسبب اتحاد الذمة، وهو ما لا يتقرر في المقاصة.

مما مؤداه أنه لامانع من تطبيق أحكام القانون المدني في الأحوال التي لامجال لإعمال القانون الضريبي، باعتبار أن القانون المدني هو الشريعة العامة التي يرجع إليها في هذا الخصوص.

ولأنه ليس من العدل أن تطالب وزارة المالية ممثلة في مصلحة الضرائب الهيئة العامة بمبالغ ضريبية، وما يترتب على هذه المطالبة من حساب مقابل تأخير، أو توقيع جزاءات أخرى، في الوقت الذي حصلت فيه وزارة المالية من هذه الهيئة على ما توافر لديها من فوائض، كان ممن الممكن أن لا تحصل عليها ولو بادرت مصلحة الضرائب بتحصيلها أو كانت المنازعة الضريبة قد

تحددت بصورة قاطعة قبل أن تقوم الهيئة بتوريد هذه الفوائض إلى شخص الدائن.

### **الخصم لصالح الخزنة العامة**

أجاز قانون المالية العامة الموحد<sup>(١)</sup> لوزير المالية الخصم على حسابات الجهات الإدارية بقيمة أية مستحقات مالية لصالح الخزنة العامة، بما تسمح به أرصدها.

ويتيح هذا النص لوزارة المالية تسوية كل أو بعض المستحقات الضريبية التي تكون لها في ذمة الجهات الإدارية. ويشترط لتحقيق ذلك ما يلي :

١- أن يكون القائم بالخصم وزير المالية، وله أن يفوض غيره، في ذلك.  
٢- أن يكون الدين مستحقاً، أى واجب السداد لأى سبب من الأسباب القانونية، ومنها أن يكون الدين ضريبياً واجب الأداء بناءً على إقرار ضريبي، أو قرار صادر من اللجنة الداخلية، أو استناداً إلى قرار لجنة الطعن أو حكم قضائي، ولو كان \_ أى منهما \_ مطعوناً عليه.  
وللوزير أن لا يستعمل سلطته الجوازية في الخصم من ضريبة غير نهائية رغم وجوب أدائها، انتظاراً لأن يستحق الدين نهائياً، مراعاة للظروف المالية لهذه الجهات.

٣- أن يكون الدين مستحقاً في ذمة الجهة الإدارية، ويقصد بها الجهات التي تتضمنها الموازنة العامة للدولة، والهيئات العامة الاقتصادية.  
ولا يسرى هذا النص على الجهات المستقلة، أو الوحدات الاقتصادية (الشركات المملوكة للدولة بنسبة تزيد على ٥٠%)، كما لا يسرى على الجهات غير

---

(١) المادة ٤٥ من القانون رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ بإصدار قانون المالية العامة الموحد.

الإدارية، كالأفراد، والمنشآت والشركات الخاصة، وشركات قطاع الأعمال العام التي لا تتجاوز حصة الدولة في الملكية خمسين في المائة.

٤- أن تخطر الجهة الإدارية بالخصم، لإعلامها به. ولم يبين القانون متى يتم الإخطار قبل الخصم أو بعده، وإن كان ظاهر النص يوحي بأن يتم الإخطار بعد تمام الخصم، مما يجعل الإخطار إعلام بواقع ليس لجهة الإدارة إلا أن تتصاع إليه، أو تطعن عليه أمام القضاء.

## المبحث الثاني

### إسقاط الضريبة

لما كان قدراً ليس بالقليل من متأخرات الضرائب المستحقة عن سنوات سابقة تمثل ديوناً معدومة، إما لإفلاس أصحابها أو إعسارهم أو هجرتهم وتصفية ممتلكاتهم، كما أن جانباً منها تجاوز مصاريف تحصيله قيمة الأموال المحجوزة، فقد ألقى المشرع الممول من الضرائب المستحقة عليه كلها أو بعضها. فقد سمح القانون رقم ١٨٤ لسنة ١٩٦٠ بالإسقاط الضريبي على الضرائب والفوائد المستحقة للحكومة، وذلك خلال فترة زمنية مؤقتة حتى عام ١٩٥٥، ثم أطلق نظام الإسقاط بالقانون رقم ١٢ لسنة ١٩٦٧ ليكون قاعدة دائمة تسرى على الضرائب المستحقة في جميع السنوات.

وقد سارت على هذه القاعدة القوانين المتعاقبة، ولم يشذ عنها قانون الإجراءات الضريبية الموحد:

### النص القانوني

مادة (٥١): "يجوز إسقاط الضريبة والمبالغ الأخرى، كلياً أو جزئياً، المستحقة للمصلحة على الممول أو المكلف في الأحوال الآتية:

(أ) إذا توفى عن غير تركة ظاهرة.

(ب) إذا ثبت عدم وجود مال له يمكن التنفيذ عليه.

(ج) إذا قُضى نهائياً بإفلاسه وأقفلت التفليسة .

(د) إذا غادر البلاد لمدة عشر سنوات متصلة بغير أن يترك أموالاً يمكن التنفيذ عليها .

وإذا كان الممول أو المكلف قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفي بكل أو بعض مستحقات المصلحة ، ففي هذه الحالة يجب أن يتبقى له أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن الشريحة المعفاة طبقاً للقانون الضريبي".

تقابل هذه المادة نص كل من المادتين (١١٤) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل، و(٥٠) الملغاة من قانون ضريبة القيمة المضافة مع بعض الاختلافات.

### ماهية الإسقاط الضريبي

أجاز قانون الإجراءات الضريبية إسقاط الضريبة والمبالغ الأخرى التي تكون في ذمة الممول أو المكلف. وهذه الإجازة تعنى منح مصلحة الضرائب سلطة الموافقة على هذا الإسقاط، إذا تبين لها توافر حالته، على ضوء المركز الواقعي والحقيقي للممول أو المكلف، في ضوء البيانات والمعلومات التي توافرت لها بشأنه<sup>(١)</sup>. ويقصد بالإسقاط الضريبي<sup>(٢)</sup> براءة ذمة الممول أو المكلف من كل

(١) قضت المحكمة الإدارية العليا - في الطعن رقم ٤٩٩٩٨ لسنة ٦٤ ق عليا، جلسة ٢٧/١٢/٢٠٢٠- بأن إسقاط الضريبة أو الإعفاء منها يخضع للقاعدة المعمول بها حال تقديم طلب الإسقاط ، وذلك إعمالاً لمبدأ الأثر الفوري والمباشر للقانون.

(٢) يختلف الإسقاط الضريبي بهذا المعنى عن الإعفاء الضريبي الذي يخفض الضريبة المستحقة على الممول أو يقرر عدم فرضها تخفيفاً للممول أو المكلف لمزاولة أنشطة مرغوب فيها، وهو غالباً ما يكون قبل أن يصبح الشخص مديناً بها ، كما يختلف الإسقاط عن رفع الضريبة المقرر في قانون الضريبة العقارية التي تسمح بعدم أداء الضريبة لظروف خاصة تتعلق بالأرض أو العقار الذي تفرض عليه الضريبة، كما يختلف عن العفو الضريبي الذي يقرر بقانون للتجاوز عن الضريبة المستحقة عن بعض أو كل الممولين أو المكلفين بغض النظر عن ظروفهم الشخصية أو

أو بعض الديون الضريبية المستحقة عليه، لأسباب شخصية، تتعلق بالظروف الخاصة التي تحول دون سداد هذه الديون، فى الأحوال التي نص عليها القانون.

ويمكن أن يكون الإسقاط كلياً، يشمل كافة المستحقات الضريبية على الممول أو المكلف، أو أن يكون إسقاطاً جزئياً، لبعض هذه المستحقات، مع إبقاء بعضها الآخر فى ذمة الممول أو المكلف يجب عليه الوفاء به.

### ما يجوز إسقاطه

يحق إسقاط الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للمصلحة، أياً كان نوع الضريبة (دخل، أو دمج أو قيمة مضافة)، والمبالغ الأخرى كمقابل وغرامات التأخير، والمبالغ الإضافية، باعتبارها فرعاً من الدين الضريبى، تطبيقاً لقاعدة الفرع يتبع الأصل<sup>(١)</sup>.

ويكفى أن تكون هذه الديون مستحقة لمصلحة الضرائب، أياً كان سبب استحقاقها: بناء على الإقرار الضريبى المقدم من الممول أو المكلف، أو بسبب الربط لعدم الطعن، أو وفقاً لقرار لجنة الطعن أو حكم المحكمة، إذ لم يشترط المشرع أن تكون هذه الديون الضريبية نهائية. لأن حالات الإسقاط تتعلق بالظروف الشخصية للممول، والتي ليس من المتوقع تغييرها فى المستقبل القريب، مما يتطلب إسقاط الديون المستحقة عليه دون انتظار لأن تكون نهائية، بفوات ميعاد الطعن، أو صدور حكم قضائى نهائى بشأنها. مما يخفف من الأعباء الإدارية للاستثمار فى المطالبة بهذه الديون دون أمل فى تحصيلها.

---

الاجتماعية، وإنما يتقرر لاعتبارات أخرى منها تشجيع المنشآت للاندماج فى القطاع الرسمى، أو الالتزام الطوعى للضريبة. أنظر : كتابنا : الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة ، وأيضاً : د. عبد الحميد أحمد شكرى: الإسقاط الضريبى فى النظام الضريبى المصرى، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، المجلد رقم ٧، العدد رقم ٢٨، ١٩٩٧، ص ١١٤-ص ١٢١.

(١) د. عبد الحميد أحمد شكرى، المرجع السابق، ص ١٤٣.

ولا يدخل في نطاق الإسقاط التعويضات والغرامات المحكوم بها على الممول نتيجة مخالفة قانون الضرائب<sup>(١)</sup>.

وتوسع هذا القانون في منح الإسقاط الضريبي بحيث أصبح لا يقتصر على الممولين الذين لا يوجد لديهم مال يمكن التنفيذ عليه بالضرائب المستحقة عليهم، بل يشمل غيرهم من الممولين ذوى الأموال الضئيلة الذين من شأن التنفيذ عليهم أن يعوقهم عن متابعة نشاطهم نهائياً، وذلك رغبة في التخفيف عن الممولين والمساواة بينهم في المعاملة.

### حالات الإسقاط

حددت المادة (٥١) من قانون الإجراءات الضريبية الأحوال التي يجوز فيها الإسقاط الضريبي، وذلك على سبيل الحصر. وهذه الحالات هي :

#### (أ) إذا توفى عن غير تركة ظاهرة

إذا توفى الممول أو المكلف المدين، ولم يخلف تركة ظاهرة يمكن سداد ديون الضريبة منها، فإن للورثة التقدم بطلب إلى مصلحة الضرائب لإسقاط هذه الديون.

ويقصد بالتركة الظاهرة الأموال المعلومة للورثة، سواء كانت عقارات أو منقولات، أو أموال سائلة أو مودعة بالبنوك، والتي يمكن للورثة التعرف عليها، أو الاستفسار عنها.

ويكون على المصلحة الاستجابة لطلب الإسقاط، طالما تبين لها عدم وجود تركة يمكن التنفيذ عليها. وليس للمصلحة أن ترفض طلب الإسقاط إذا كان الورثة أغنياء، أو لديهم القدرة المالية على سداد ديون المتوفى، ذلك لأن

---

(١) فتوى مجلس الدولة، إدارة الفتوى والتشريع بوزارة الخزانة والاقتصاد والتجارة الخارجية، رقم ١٩٨٥/٦/٤ بتاريخ ١٩٧٣/٤/٤.

الضريبة شخصية تتشغل بها ذمة المدين ولا تمتد إلى شخصية الورثة، فيما يتعلق بأموالهم الخاصة، حتى ولو كانوا من أقرب الناس إليه.

ولقد رأيت مصلحة الضرائب<sup>(١)</sup> جواز إسقاط الضريبة في حالة وفاة الممول ولم يترك أية أموال إلا عقار مبنى واحد لا يحقق أى إيرادات، أو يحقق إيرادات تقل عن خمسة آلاف جنيه في السنة (حد الإعفاء المقرر وقتها)، ويقوم فيه ورثة الممول، وليس لديهم أى أموال أياً كان نوعها خاصة بهم. كما وافق وزير الخزانة في ١٩٧١/٧/٢١ على انتقال حق الممول في الاحتفاظ بما يدر إيرادات يعادل حد الإعفاءات العائلية المقررة له إلى ورثته عند وفاته، إذا لم يكن دخلاً خاصاً، وذلك تيسيراً على ورثته، وضماناً لحد أدنى من المعيشة لهم<sup>(٢)</sup>.

وهو الأمر الذى قننه المشرع بعد ذلك بنص صريح فى القانون، وفسرته اللائحة التنفيذية بأنه<sup>(٣)</sup> يُراعى عند اتخاذ إجراءات التنفيذ الجبري على أموال الممول أو المكلف أو أمواله التي آلت إلى ورثته أن يتبقى له أو لورثته بعد التنفيذ ما يُغَلُّ إيرادات لا يقل عن قيمة الشريحة المعفاة (الصفريّة) المنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل، ويتم حسابه على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي، وذلك في تاريخ التنفيذ..

#### (ب) إذا ثبت عدم وجود مال له يمكن التنفيذ عليه

يجوز إسقاط الديون الضريبية على الممول أو المكلف الذى على قيد الحياة، ولكن ظروفه المالية لا تمكنه من سداد هذه الديون، لعدم وجود مال له يمكن سداد هذه الديون، إذ تصبح الديون الضريبية في هذه الحالة كالديون المعدومة،

(١) كتاب دورى مصلحة الضرائب المصرية رقم (٢٨) لسنة ٢٠١٢ بشأن رأى المصلحة فى بعض المشاكل التى تعوق حالات الإسقاط الضريبى.  
(٢) تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم ٣، بتاريخ ١٠/٧/١٩٧١، مجموعة بدران، ص ٦٩٨.  
(٣) المادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية للقانون.

التي لا طائل من وراء المطالبة بها، حيث لا يتوقع أن تسفر المطالبة بها عن فائدة إلا ضياع وقت المصلحة وجهدها، مما يبرر إسقاط هذه الديون.

ويقصد بالمال هنا الأموال المنقولة والعقارية، فلا تسقط الضريبة إذا لم يكن لدى الممول نقوداً سائلة أو أوراق مالية، ولكن لديه عقار أو أكثر يدر عليه دخلاً يتجاوز حدود الإعفاء الشخصي المقرر له. إذ يمكن الحجز على هذه العقارات والتنفيذ عليها لاستثناء دين الضريبة.

### (ج) إذا قُضى نهائياً بإفلاسه وأُقفلت التفليسة

يجوز إسقاط الديون الضريبية على الممول أو المكلف المفلس الذي صدر حكم قضائي بإفلاسه، وتمت إجراءات الإفلاس بإغلاق التفليسة دون أن يكون هناك مال يكفي لسداد الديون المستحقة في ذمة المفلس لمصلحة الضرائب.

ذلك لأنه من المقرر قضاءً<sup>(١)</sup> أنه "وإن كان الحكم بقفل أعمال التفليسة بسبب عدم وجود مال للمفلس كاف لأعمالها لا يؤدي إلى محو آثار شهر الإفلاس و لا إلى زوال جماعة الدائنين أو إنتهاء مأمورية السنديك ، إلا أنه يترتب عليه إسترداد الدائنين الذين يكونون هذه الجماعة لحقهم في رفع الدعاوى على نفس المفلس مما يستتبع أن الدعاوى الخاصة التي كانت مركزة في يد السنديك قبل صدور ذلك الحكم تصبح بعد صدوره من حق كل دائن أن يرفعها على شخص المفلس". مما مؤداه أن إقفال التفليسة ذاتها لا يغل يد مصلحة الضرائب في تحصيل الديون الضريبية إذا كان لدى المدين المفلس أموال أخرى يمكن التنفيذ عليها لسداد دين الضريبة. وقد اشترطت المصلحة أن<sup>(٢)</sup> يتم تقديم صورة معتمدة من حكم شهر الإفلاس، وقرار إغلاق التفليسة لعدم وجود أموال

(١) حكم النقض في الطعن رقم ٦٥١٠ لسنة ٧٦ ق، جلسة ٢٢/١٢/٢٠١١.

(٢) أنظر: التعليمات التنفيذية رقم ٥٦ لسنة ٢٠٢١ بشأن الإجراءات الواجب اتخاذها في حالات الإسقاط الضريبي، الصادرة بتاريخ ١٣/٦/٢٠٢١.

نهائياً/مؤقتاً، بشرط أن يكون قد مضت ثلاثة أشهر من صدور حكم الإغلاق المؤقت.

**(د) إذا غادر البلاد لمدة عشر سنوات متصلة بغير أن يترك أموالاً يمكن التنفيذ عليها .**

تتعلق هذه الحالة بالمول أو المكلف الذى غادر مصر إلى الخارج، واستمرت غيبته عنها عشر سنوات متصلة، دون أن يترك في مصر أموالاً يمكن تحصيل الديون منها، مما يجيز في هذه الحالة إسقاط هذه الديون.

ويشترط لهذه الحالة أن يكون الممول أو المكلف قد غادر البلاد، سواء كان مصرياً، أو أجنبياً، مقيماً بمصر أو غير مقيم فيها، وأن تستمر غيبته عن مصر عشر سنوات متصلة، لم يثبت أن قطعها لأى سبب من الأسباب، وأن لا يكون له مال في مصر يمكن التنفيذ عليه.

وفى هذه الحالة يظل دين الضريبة ثابتاً فى ذمة المدين به، ويجرى حساب مقابل التأخير أو الضريبة عليه دون توقف، طوال مدة العشر سنوات، فإذا قطعت هذه المدة بعودة الممول أو المكلف إلى مصر، ولو لزيارة مؤقتة، بدأ حساب مدة جديدة من تاريخ مغادرته البلاد مرة ثانية.

ونرى أن مدة العشر سنوات المذكورة طويلة نسبياً لتأجيل صدور قرار الإسقاط فى هذه الحالة، بالرغم من أنه لم يثبت أن للممول أو المكلف مالاً فى مصر يمكن التنفيذ عليه، وكان يكفى فى ذلك أن تكون المدة خمس سنوات أو ست سنوات، وهى المدة التى تسقط فيها الديون الضريبية بالتقادم.

**هـ- إذا كان الممول أو المكلف قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفي بكل أو بعض مستحقات المصلحة لا تتجاوز حد الإعفاء الشخصى:**

فى هذه الحالة نكون بصدد ممول أو مكلف أنهى نشاطه الخاضع للضريبة، أو توقف عنه بصفة نهائية، وليس لديه من المال ما يكفى لسداد ديونه

الضريبية، أو كان لديه بعض المال الذى يحتاجه إعالة نفسه وعائلته، فإن المنطق الإنسانى، يتطلب أن يترك له هذا المال ليعيش منه، لذا أجاز المشرع الضريبى إسقاط الضريبة في هذه الحالة على أنه يجب أن يتبقى له أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن الشريحة المعفاة طبقاً للقانون الضريبى.

وقد أثير التساؤل عن مدى جواز الإسقاط في حالات الممولين الذين أنهوا نشاطهم والتحقوا بخدمة الحكومة أو الهيئات أو المؤسسات العامة أو شركات القطاع العام أو شركات القطاع الخاص أو لدى الأفراد، وليس لديهم أموال أو إيرادات أخرى يمكن التنفيذ عليها سوى مرتباتهم، فأجابت المصلحة بأنه<sup>(١)</sup> بالنسبة للحكومة، فلما كان من غير الممكن قانوناً التنفيذ على مرتبات هؤلاء العاملين استيفاءً لما عليهم من ضرائب لأن الأحوال التي يمكن التنفيذ فيها على مرتباتهم جاءت محددة بالقانون على سبيل الحصر، وليس من بينها ديون الضرائب، لهذا فيعتبر أن الممول ليس لديه مال يمكن التنفيذ عليه، وبالتالي يجب إسقاط الضرائب عنه، وما يتبعها من فوائد.

وأكدت مصلحة الضرائب<sup>(٢)</sup> أنه إذا تقدم الممول بطلب إسقاط للمأمورية، وكان الممول مازال مستمراً في مزاولة النشاط، أو أنهى نشاطه، وثبت للمأمورية من معاينة النشاط والمناقشة التي تمت مع الممول عدم قدرته على سداد كل أو بعض قيمة الضرائب، ومقابل التأخير المستحق لعدم وجود منقولات أو ممتلكات يمكن التنفيذ عليها، وتفى بدين الضريبة كلها أو بعضها، حتى وإن التحق الممول للعمل لدى جهة حكومية أو قطاع عام أو خاص، طالما أن دخله السنوى لا يجاوز مبلغ الإعفاء الشخصى المقرر قانوناً.

(١) تعليمات تفسيرية رقم (٢) بشأن معاملة حالات الإسقاط بالنسبة للممولين الذين أنهوا نشاطهم والتحقوا بخدمة الحكومة أو القطاع الخاص وليس لديهم أموال أو إيرادات سوى مرتباتهم، صدرت بتاريخ ١٩٧٠/١٠/٢٥.

(٢) تعليماتها التنفيذية رقم ١٦ لسنة ٢٠١٠.

وإذا ترك أو أنهى الممول نشاطه المسجل لدى المصلحة، وعمل فى نشاط أو مهنة أخرى، وثبت أن له مالا من النشاط أو العمل الجديد يتجاوز حد الإعفاء الشخصى، كان<sup>(١)</sup> للمصلحة أن تنفذ على هذا المال لتحصيل الدين الضريبي المستحق عليه، باعتبار أن أموال المدين كلها ضامنة للوفاء بديونه.

### **لجان الإسقاط الضريبي**

بينت المادة (٥٢) من قانون الإجراءات طريقة عمل لجان الإسقاط الضريبي:

### **النص القانوني**

مادة (٥٢): "تختص بالإسقاط المنصوص عليه بالمادة (٥١) من هذا القانون لجان يصدر بتشكيلها قرار من الوزير أو من يفوضه على أن يتم البت في حالة الإسقاط خلال سنة ميلادية من تاريخ تقديم طلب الإسقاط أو عرضه من مأمورية الضرائب المختصة، وفى حال قبوله يتم اعتماد توصيات اللجنة بقرار من الوزير أو من يفوضه، ويجوز سحب القرار خلال المدة المقررة قانوناً إذا تبين أنه قام على سبب غير صحيح".

أوكل القانون لوزير المالية، أن يصدر بقرار منه تشكيل لجان الإسقاط الضريبي، وله أن يفوض من يراه في ذلك . وقد فوض وزير المالية<sup>(٢)</sup> رئيس مصلحة الضرائب المصرية في تشكيل لجان الإسقاط واعتماد التوصيات الصادرة عن تلك اللجان.

وتقوم لجان الإسقاط المختصة بدراسة طلبات الإسقاط، والبت فيها خلال سنة ميلادية من تاريخ تقديم طلب الإسقاط أو عرضه من مأمورية الضرائب المختصة، مما يفيد أن هذه اللجان تختص بنظر طلبات الإسقاط التي تقدمها

---

(١) رأى إدارة الفتوى بمجلس الدولة، مشار إليه فى : عبد العزيز فتوح: ضرائبيات، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، المجلد رقم ١٢، العدد رقم ٤٦، مايو ٢٠٠٢، ص ٣٩.

(٢) قرار وزير المالية رقم ٧٤ لسنة ٢٠٢١ المنشور بعدد الوقائع المصرية رقم ٣٩ (تابع) فى .٢٠٢١/٢/١٧.

مأمورية الضرائب مباشرة إلى اللجنة ؛ ولا يقتصر هذا الحق على الممول أو المكلف، وهذا يتفق مع كون اللجنة تنظر في حالات إسقاط قد لا يكون الممول أو المكلف موجوداً بالبلاد، كالشخص الذي يتغيب عن مصر لعشر سنوات متصلة أو الممول المتوفى وليس له ورثة.

#### **سلطة المصلحة في الإسقاط**

لم يحدد القانون، ولا لائحته التنفيذية، المعيار الذي على أساسه تقبل مصلحة الضرائب إسقاط كل الضرائب على ممول أو مكلف، بينما تكتفى بإسقاط جزء منها فقط لممول أو مكلف آخر.

ونعتقد أن هذا التقدير يتم بناء على الواقع ، أى وفقاً لظروف كل ممول أو مكلف. ومن ثم يخضع التقدير لرقابة القضاء؛ إذ يحق للممول أو المكلف الذى رفض طلب الإسقاط المقدم منه، أو من قبل الإسقاط الجزئى لمستحقته فقط، أن يطعن على هذا القرار وفقاً للقواعد العامة للطعن على القرارات الإدارية بمجلس الدولة، بعد أن يتقدم الممول أو المكلف بتظلم من هذا القرار خلال ستين يوماً من تاريخ علمه به، ثم يلجأ إلى القضاء مباشرة، دون اللجوء إلى لجنة الطعن، باعتبار أن قرار الإسقاط الضريبي لا يتعلق بالنزاع حول تقدير الضريبة أو وعائها.

كما منح المشرع كل من الممول والمكلف الحق فى أن تسقط الضريبة المستحقة فى ذمته إلى مصلحة الضرائب، بالرغم من أن الممول هو المدين بالضريبة على ما حققه من إيراد أو ربح، بينما يكون المكلف مديناً بضريبة قام بتحصيله، أو كان عليه التزام بتحصيلها، ممن هو مدين فعلاً بها ( مستهلك السلعة أو متلقى الخدمة) ، ولم يتم بتوريد هذه الضريبة إلى مصلحة الضرائب، مما يفيد أن المشرع يقصد شطب هذه الديون من حسابات الخزنة العامة، أياً كانت صفتها، أو مصدرها، مما يعنى بالضرورة حق رب العمل فى أن يطالب بإسقاط ضريبة المرتبات التى قام بتحصيلها من العمال التابعين له، وكذلك

الفروق الضريبية الناتجة عن فحص المصلحة لهذه الضريبة، طالما توافرت، في حقه ، حالة أو أكثر من حالات إسقاط هذه الديون.

### **قرار الإسقاط**

ويعتبر ما يصدر عن هذه اللجان مجرد توصيات تعرض على وزير المالية أو من يفوضه، وله أن يبيعد هذه التوصية أو يرفضها. وتلتزم اللجان المختصة بالإسقاط بعرض طلبات الإسقاط على وزير المالية أو من يفوضه، لأن سلطة هذه اللجان مقيدة، أما سلطة البت في توصيات هذه اللجان فهي من السلطات التقديرية التي منحها المشرع لوزير المالية أو من يفوضه، سواء بالموافقة أو بالرفض، وهو ما يتفق مع ما استقر عليه الفقه والقضاء الإداري<sup>(١)</sup> من أنه متى استلزم المشرع أخذ رأى جهة معينة أو كلفها بالعرض على السلطة المختصة، فإنه يغدو من غير المستساغ منطقاً، ومن غير المقبول قانوناً، أن يكون لهذه الجهة ثمة تقدير في عرض الأمر على السلطة المختصة من عدمه، بل يغدو لزاماً عليها عرض الأمر على السلطة العليا المنوط بها إصدار القرار. إذ لا يسوغ أن تجتمع سلطتان تقديريتان لإصدار قرار إداري واحد. ومن ثم يكون سكوت اللجان أو امتناعها عن عرض الأمر إلى الوزير أو من يفوضه حجياً للسلطة الأعلى عن مباشرة الاختصاص المعقود لها قانوناً، وحرماناً لصاحب الشأن من الاستفادة من حكم تشريعي معقود أمر إمضائه للسلطة العليا.

### **سحب قرار الإسقاط**

لما كانت قرارات الإسقاط تعتمد على المعلومات التي تستقيها المصلحة من ذوى الشأن أو غيرهم مما قد يترتب عليه إصدار قرارات غير سليمة، أو لا

---

(١) أنظر: حكم المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٤٩٩٩٨ لسنة ٦٤ ق عليا، جلسة ٢٠٢٠/١٢/٢٧.

تتفق مع الحالة الحقيقية لطالب الإسقاط، فقد نصت المادة (٥٢) من قانون الإجراءات الضريبية على جواز سحب قرار الإسقاط إذا تبين أنه قام على سبب غير صحيح، ويتم السحب خلال المدة المقررة قانوناً .

وإذ لم يحدد القانون المدة التي يجوز فيها سحب هذا القرار، فإنه تطبيقاً للقواعد العامة تكون هذه المدة ستين يوماً من تاريخ صدوره، ذلك أن (١) الأصل في القرارات الإدارية التي تولد حقاً أو مركزاً شخصياً للأفراد التي تحصنت بمضى المدة، لا يجوز سحبها في أي وقت متى صدرت سليمة، لدواعي المصلحة العامة التي تقضى استقرار تلك القرارات.

أما القرارات الفردية غير المشروعة فالقاعدة فيها عكس ذلك؛ إذ يجب على جهة الإدارة أن تسحبها التزاماً منها بحكم القانون، وتصويماً للأوضاع المختلفة، إلا أن دواعي المصلحة العامة تقتضى أيضاً إذا صدر قرار معيب من شأنه أن يولد حقاً أو يستقر هذا القرار عقب فترة معينة، وهي مدة ستين يوماً من تاريخ صدور القرار المعيب، بحيث إذا انقضت هذه الفترة اكتسب القرار حصانة تعصمه من أي إلغاء أو تعديل، ويصبح لصاحب الشأن عندئذ حقاً مكتسباً، وكل إخلال بهذا الحق بقرار لاجق يعد أمراً مخالفاً للقانون، ويعيب قرار السحب ويبطله.

ويختلف حكم القرارات الإدارية القابلة للسحب عن القرارات المنعدمة، التي تصدر بناءً على غش أو تدليس من صاحب المصلحة في إصداره (٢)، إذ أن هذا القرار ولد منعماً ويجوز إلغاؤه في أي وقت، مهما طال مدة صدوره (١).

(١) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٨١٨٩٦ لسنة ٦٣ ق عليا، جلسة ٨/١٢/٢٠٢٠.

(٢) يعتبر من قبيل الغش الذي يعدم قرار الإسقاط ويوجب سحبه، إخفاء صاحب الشأن واقعة كانت تمنع قانوناً الحق في الإسقاط، ويشترط مجلس الدولة في الغش الذي يعدم القرار الإداري أن يكون عمدياً، بمعنى قيام الشخص بأعمال إيجابية من جانبه للتأثير في القرار ( أنظر حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٦١٦ لسنة ٢٩ ق عليا، جلسة ٨/١٢/١٩٨٥).

ويترتب على السحب اعتبار القرار ملغياً من تاريخ صدوره، لا من تاريخ سحبه<sup>(٢)</sup>، باعتبار أن قرار السحب يكون كاشفاً لما اعتور هذا القرار من عيب منذ صدوره.

وتطبيقاً لكل ذلك فإن قرار الإسقاط الذي تصدره المصلحة وفق المعلومات والتي تتاح إليها، وتطبق على أي من الحالات التي قررها القانون، تكون صحيحة غير قابلة للسحب، حتى ولو تغيرت حالة الممول أو المكلف بعد ذلك، ومضى على هذه القرارات الستين يوماً التي يمكن للإدارة خلالها سحب قراراتها.

أما إذا كان قرار الإسقاط قد صدر بناءً على معلومات غير صحيحة، كان لصاحب الشأن في الإسقاط دور فيها، ولو كانت المصلحة على علم بأنها معلومات خاطئة أو غير صحيحة ما وافقت على الإسقاط، فإن هذا القرار يكون غير مشروع، وولد منعماً، يجوز سحبه في أي وقت ولو تجاوز مدة الستين يوماً المذكورة، لانطواء هذا القرار على غش أو تدليس.

---

كذلك التدليس عمل قصدي باستعمال صاحب الشأن طرقاً احتيالية بنية التضليل للوصول إلى غرض غير مشروع يدفع الإدارة فعلاً إلى إصدار قرارها، وقد تكون الطرق الاحتياطية طرقاً مادية كافية لإخفاء الحقيقة، أو عملاً سلبياً محضاً يتمثل في صورة كتمان صاحب الشأن عمداً بعض المعلومات الأساسية التي تجهلها الإدارة ولا تستطيع معرفتها ويؤثر تأثيراً جوهرياً في إرادتها، سواء قام التدليس المستفيد أو ثوت علمه به، أو أنه كان من المفروض حتماً أن يعلم به، تأسيساً على أنه لا يضار المستفيد من فعل غيره (أنظر حكم المحكمة الإدارية العليا : الطعن ٢٤٢٣ لسنة ٢٧ ق عليا، جلسة ١٩٨٧/٥/٩).

(١) قضت المحكمة الإدارية العليا- الطعن رقم ١٩٩١ لسنة ٣٢ ق عليا، جلسة ١٩٨٦/١٢/٢٠، بأن القرار الذي يصدر بناءً على غش أو تدليس ينحدر إلى مجرد الفعل المادي ولا يترتب أثراً قانونياً، وبالتالي لا تلحقه حصانة ويجوز سحبه في كل وقت تكشف ما شابه من عيب.

(٢) الطعن رقم ١٥٢٠ لسنة ٧ ق عليا، جلسة ١٩٦٦/١/٢.

## المبحث الثالث

### استرداد أو رد ما دفع بغير وجه حق

#### الحق في الاسترداد

القاعدة أن الضريبة واجبة الأداء يجب على الممول الوفاء بها، حتى ولو كانت مطعوناً عليها، ولم يصبح دين الضريبة نهائياً باستنفاد طرق الطعن، مما قد يترتب عليه في الواقع قيام الممول بأداء مبالغ ضريبية بأكثر مما قررت له لجان الطعن، أو أحكام القضاء، مما يعنى أن الممول قد أدى ضرائب تزيد عما هو مدين به بصفة نهائية، فوجب أن يسترد هذه الزيادة إقراراً للحق.

ولما كان أداء الضرائب في الأحوال التي قضى فيها القانون بوجوب الأداء فوراً قبل صيرورة الربط نهائياً وغير متنازع فيه، لا يعدو أن يكون من قبيل الأداء الموقت لدين لم يتحدد مقداره بصفة قاطعة، فإذا ما أصبح الربط نهائياً فإن دين الضريبة يتحدد في ذمة الممول منذ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، ويصبح الممول مديناً فقط بالقدر المعين في الربط النهائي، ويكون له الحق في استرداد ما دفعه دون وجه حق.

وإذا حكم لصالح الممول بتعديل الربط وتخفيض مبلغ الضريبة المستحق عليه، أو عدم خضوعه للضريبة أصلاً، فإنه يحق لهذا الممول استرداد ما دفعه من مبالغ دون وجه حق، شاملاً كل<sup>(١)</sup> ما دفعه بالزيادة، من مبلغ الضريبة ومقابل التأخير أو ضريبة إضافية، بحسب الأحوال. كذلك الحال فإن حق المكلف رد الضريبة على القيمة المضافة التي دفعت في مرحلة سابقة، أو دفعت بغير وجه حق، أو على سبيل الخطأ.

---

(١) فتوى مجلس الدولة رقم ١٨٣ / ٥٢ / ٢٦٥٣ بتاريخ ١٢/١/١٩٥٨، مثبتة في تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم (٢) بتاريخ ٨/٣/١٩٥٩، بشأن مدى جواز رد الفوائد المحصل عن ضرائب مدفوعة دون وجه حق.

وقد جاء حكم رد الضريبة فى المادة ٥٣ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد على النحو الآتى:

### **النص القانونى**

مادة (٥٣): "مع عدم الإخلال بحكم المادة (٣٤) من هذا القانون ، تلتزم المصلحة برد الضريبة السابق سدادها لها ، وذلك فى الحالات المنصوص عليها فى القانون الضريبي ، على أن يتم الرد خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديم طلب الاسترداد مستوفياً المستندات اللازمة للرد قانوناً ، والا ستُحق عليها مقابل تأخير يحسب على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي فى الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق رد الضريبة ، مضافاً إليه ٢٪ مع استبعاد كسور الشهر والجنيه ، وذلك كله وفقاً للضوابط والأحكام التى يصدر بها قرار من الوزير".

تقابل هذه المادة نص المادة ١١٢ الملغاة من قانون الضريبة على الدخل. ألزم المشرع فى قانون الإجراءات الضريبية مصلحة الضرائب المصرية برد الضريبة المسددة إليها بغير وجه حق.

وبالرغم من أنه قد ورد فى هذه المادة عبارتا: (رد الضريبة) و(طلب الاسترداد) إلا أننا نرى أن رد الضريبة مجاله الضريبة على القيمة المضافة، حيث يحق للممول أن يرد الضريبة السابق دفعها فى مرحلة من مراحل إنتاج أو تداول السلعة أو الخدمة فى المرحلة التالية منها. للوصول إلى الضريبة على القيمة ( المضافة) فى المرحلة أو المراحل التالية.

أما الاسترداد، فهو مصطلح تختص به الضريبة المباشرة ( كضريبة الدخل) حيث يحق للممول أن يسترد ما سبق أن أداه من ضرائب بالزيادة عما يجب عليه أدائه، وأدى مبالغ غير مستحقة عليه قانوناً .

يؤكد ذلك أن الضريبة على القيمة المضافة تعتبر واحدة من الضرائب غير المباشرة التى يتحمل عبأها فى النهاية مستهلك السلعة أو المستفيد بالخدمة

الخاضعة للضريبة أما بائع السلعة أو مؤدي الخدمة فلا يلزم قانوناً إلا بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة بوصفة مكلفاً بذلك طبقاً للقانون ، فإذا قام بتحصيل المكلف الضريبة من العملاء أو المستهلكين والملتزمين بأدائها طبقاً للقانون، وقام بتوريدها إلي مصلحة الضرائب، فإن ما يقوم به في هذا الشأن يتم باعتباره مجرد وسيط بين الملتزم بأداء الضريبة وبين مصلحة الضرائب، فإذا تبين عدم مشروعية فرض الضريبة أو تحصيلها كلها أو بعضها مخالفاً للقانون، لا يكون لهذا الوسيط (المكلف) أن يسترد ضريبة حصلها بالفعل ووردها إلى المصلحة لأنه ليس صاحب الحق في هذه الضريبة<sup>(١)</sup>.

سيما وأن المادة (١١٢) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل أوجب على مصلحة الضرائب أن ترد إلى الممول من تلقاء ذاتها<sup>(٢)</sup>، أي بدون حاجة إلي طلب من الممول، المبالغ التي تكون قد أديت إليها بغير وجه حق وذلك خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب الممول الاسترداد، وإذا تأخرت مصلحة الضرائب عن رد هذه الزيادة حتي انقضي الميعاد المذكور استحق للممول مقابل تأخير يحدد على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه ٢% مما يتفق مع نص المادة (٥٣) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(١) أنظر هذا المبدأ في الطعن رقم ٥٨٤ لسنة ٦٧ ق - جلسة ١٢ / ٣ / ٢٠٠٧.

(٢) نبهت وزارة المالية إلى ضرورة قيام جميع المأموريات والوحدات الأخرى المختصة بإصدار مخالصة ضريبة لكل ممول دون طلبه عن كل فترة تم سداد الضريبة المستحقة عنها لتكون سنداً قانونياً لديه لتقديمه للجهة المختصة في حالة تكرار المحاسبة أو المطالبة على خلاف حكم القانون وفقاً للنماذج المرفقة، وتلتزم شعبة الحجز بالمأموريات ( عامة ومبيعات) بإصدار هذه المخالصة عن كل فترة ضريبية تم أو يتم ربط الضريبة عليها بصفة نهائية مع سداد الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة عنها. أنظر: قواعد وتعليمات عامة رقم ١ لسنة صارة عن وزير المالية بتاريخ ٢٥/٨/٢٠٠٨.

ومع ذلك؛ فإنه إزاء عموم حكم المادة (٥٣) من قانون الإجراءات الضريبية الذى لم يقصر الرد على نوع معين من الضريبة، فإن حكمها ينطبق على كل حالات الرد والاسترداد، وبالقواعد التى تقررها أحكام القوانين الضريبية ذات الصلة.

### الالتزام برد الضريبة

تلتزم مصلحة الضرائب برد الضريبة، خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديم الممول أو المكلف طلب الرد مستوفياً المستندات اللازمة للرد<sup>(١)</sup>. وقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها<sup>(٢)</sup> بتوحيد إجراءات رد ضريبة القيمة المضافة، من بينها أن يتقدم أصحاب الشأن بطلب رد الضريبة عن فترة زمنية

---

(١) تضمن المادة ٣٠ من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة، بعد تعديلها بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ على أن: "ترد الضريبة طبقاً للشروط والإجراءات وفى الحدود التى تبينها اللائحة التنفيذية، خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات فى الحالات الآتية: ١- الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التى يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت فى سلع أو خدمات أخرى، بما لا يجاوز الرصيد الدائن للسلع والخدمات التى يسرى بشأنها الخصم الضريبي، بشرط توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقاً للضوابط التى يحددها، أو وفقاً لأي من طرق السداد أو التسويات الأخرى التى تحددها اللائحة التنفيذية وذلك كله بشرط ألا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها. ٢- الضريبة التى حصلت بطريق الخطأ. ٣- الرصيد الدائن الذى مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية. ٤- الضريبة السابق سدادها على الأتوبيسات وسيارات الركوب إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة. ٥- الضريبة التى يتحملها شخص مسجل غير مقيم مسجل بموجب النظام تسجيل الموردين المبسط لأغراض تأدية نشاطه داخل البلاد.

وفى جميع الأحوال يجب أن يكون من بين المستندات الدالة على أحقية المكلف فى خصم الضريبة أو ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد ذلك ما لم يكن سداد الضريبة مثبتة بالنظام الإلكتروني بالمصلحة".

(٢) التعليمات التنفيذية رقم (٩٠) لسنة ٢٠٢١ بشأن توحيد إجراءات رد ضريبة القيمة المضافة. وقد نصت هذه التعليمات على أنه فى (حال رفض طلب رد الضريبة لعدم استيفاء المستندات يحق

(سنة مالية واحدة) أو جزء منها، على أن يكون طلب الرد مرفقاً به كافة المستندات المؤيدة واللازمة لعملية الرد، ومشفوعاً بالقوائم المالية المرتبطة مع مراعاة أحكام التقادم، وتلتزم كافة وحدات المصلحة باستلام طلبات رد الضريبة وفقاً بها كافة المستندات اللازمة للرد قانوناً، طبقاً لقائمة المستندات المنشورة على الموقع الإلكتروني لمصلحة الضرائب المصرية، وذلك تحت المراجعة لمدة خمسة أيام عمل. ويتم البدء في احتساب مدة الرد (الخمس وأربعون يوماً) فور الانتهاء من عملية المراجعة إذا كانت المستندات المطلوبة مستوفاه.

### تعليق رد الضريبة

يجب مراعاة حكم المادة ٣٤ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد بأن لا يحق للممول أو المكلف أن يسترد الضريبة الناتجة عن تقديمه إقرار معدل بضريبة أقل مما سبق أن أفصح عنه في الإقرار الأصلي، إلا بعد أن تقوم مصلحة الضرائب بمراجعة الإقرار المعدل والتأكد من صحة الاسترداد، أو تسوية فرق الضريبة، وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ تقديم الممول أو المكلف طلب الاسترداد أو التسوية في هذه الحالة.

وقد اعترض بعض الباحثين<sup>(١)</sup> على تعليق استرداد أو تسوية الضريبة في هذه الحالة لمدة تصل إلى ستة أشهر، بأن هذا الحكم لا يحقق للممول أو المكلف شفافية التعامل، خاصة أن المصلحة تملك حق تطبيق المقاصة والحجز

---

للممول التقدم بطلب رد ضريبة جديد - بعد شهرين من تاريخ رفض الطلب، وذلك بعد استيفاء كافة المستندات اللازمة لإجراءات رد الضريبة) ولا نرى سناً قانونياً لتأجيل طلب الرد ستين يوماً من تاريخ رفض الطلب الأول، بل إن هذا النص يعتبر بمثابة عقاب للمكلف الذي أخفق في طلبه الأول عندما لم يتمكن من استيفاء المستندات اللازمة للرد، ربما لظروف خارجية. ونعتقد أن حق المكلف في تجديد طلب الرد قائم في أي وقت، ويبدأ حقه في الرد بناء على الطلب الجديد خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديم هذا الطلب.

(١) محمود جاب الله: نعم لمشروع قانون الإجراءات الضريبية الموحد. ولكن، مجلة المال والتجارة، العدد رقم ٦١٢، أبريل ٢٠٢٠، ص ٢٨.

الإدارى وغيرها من الضمانات، فضلاً عن أن القانون ماهية صحة الاسترداد والتسوية.

ونرى أن النص يعالج مشكلة ما يترتب على تعديل الإقرار من ضريبة مسددة بالزيادة من وجهة نظر الممول والمكلف، مما يتطلب إتاحة الفرصة لمصلحة الضرائب فى أن تتأكد من صحة نتيجة هذا الإقرار المعدل، وذلك خلال مدة زمنية لا تتجاوز الستة أشهر، وأن تعبير صحة الاسترداد والتسوية من الوضوح بحيث لا يحتاج نصاً لبيان، إذ المقصود منه تبيان صحيح النتيجة التى انتهى إليها الإقرار المعدل من ضريبة مسددة بالزيادة، وانعكاس هذه الزيادة على حق الممول فى استرداد هذه الزيادة، أو تسويتها مع ما يكون الممول أو المكلف مديناً به للمصلحة من مستحقات مالية.

#### **جزاء التأخر فى الرد**

إذا تأخرت المصلحة فى رد الضريبة خلال هذه المدة، استحق لصاحب الشأن مقابلاً عن هذا التأخير، يحسب على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق رد الضريبة، مضافاً ٢% مع استبعاد كسور الشهر والجنيه، وفقاً للضوابط والأحكام التى يصدر بها قرار وزير المالية.

### **المبحث الرابع**

#### **سقوط الدين بالتقادم**

##### **التقادم الضريبي**

من الحقوق الأساسية للممولين استقرار مراكزهم الضريبية؛ بمعنى أن يكون هناك حد زمنى تتوقف عنده سلطة الإدارة الضريبية فى التحقق من مدى صحة الالتزام الضريبي الذى يكون فى ذمته، إذ لا يجب أن يكون فى إمكان الإدارة

الضريبة أن تفرض ضريبة أو تعدل من مقدارها بعد فوات مدة طويلة، تباعدت بين واقعة فرض الضريبة وما تطالب به المصلحة من مبالغ عنها زمناً طويلاً. ومتى نشأ دين الضريبة فإنه يسقط بالتقادم كأى دين آخر، فإذا أهملت مصلحة الضرائب مطالبة الممول به مدة معينة سقط حقها.

وأساس التقادم الضريبي هو<sup>(١)</sup> حماية الممول من تراكم المتأخرات عليه بتقصير مصلحة الضرائب، لأن ترك الحق للإدارة الضريبية في أن تطالب الممول أو المكلف بديونها الضريبية في أى وقت ولسنوات غير محدودة من شأنه أن يربك حسابات الممول أو يفاجئه بعد مدة طويلة بواجب أداء ديونه الضريبية بعد أن تغير مركزه المالى، وأصبح من الصعب عليه إثبات براءة ذمته منه، أو أن تكون المنشأة محل الدين الضريبي قد انتقلت من يد الممول إلى غيره بالتنازل أو الوفاة، مما يؤدي إلى إمكان إيقاع الحجز على هذه المنشأة استثناءً لدين ممول سابق، لم يكن الخلف العام أو الخلف الخاص له على علم بها، أو في مقدرتهم الوفاء بهذا الدين.

لذلك شرع التقادم الضريبي لضمان استقرار المراكز الضريبية للممولين من ناحية، ولحث الإدارة الضريبية على المبادرة في المطالبة بمستحقات الدولة الضريبية في الميعاد المقرر قانوناً، دون إهمال أو تراخ. ومتى اتصل علم مصلحة الضرائب بنشوء الحق في ذمة الممول تعين عليها من وقت تحقيق هذا العلم البدء في اتخاذ إجراءات ربط الضريبة والمطالبة بها فإذا انقضت مدة التقادم دون إتخاذ تلك الإجراءات سقط حقها في المطالبة به<sup>(٢)</sup>.

(١) د. محمود رياض عطية: الوسيط، ص ٧٩٢.

(٢) محكمة النقض: الطعن ٧٨٢٣ لسنة ٦٥ ق جلسة ٢٨/٢/٢٠٠٢، حيث قضت بأن: "النص في المادة ١٣٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل على أنه "يلتزم كل من يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً أو نشاطاً غير تجارياً أن يقدم إلى مصلحة الضرائب إخطاراً بذلك خلال شهرين من مزاوله هذا النشاط ويقدم الإخطار كذلك خلال شهر من

ويعين التقادم الضريبي الفترة التي يسمح للإدارة الضريبية خلالها مراجعة أو فحص مراكز الممولين الضريبية، أو مطالبتهم بما لها من ديون، بحيث إذا انقضت هذه الفترة دون أن تتخذ الإدارة إجراءً يقطع هذا التقادم لا يكون الحق لها في أن تعيد فحص أو مراجعة إقرارات الممولين أو مراكزهم الضريبية، ولا أن تطالب بدين ضريبي سكتت مدة من الزمن دون المطالبة به، فكان جديراً أن لا يكون لها الحق فيه وقد سقط هذا الدين بإهمالها.

ويعتبر القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بشأن تقادم الضرائب والرسوم هو القانون العام الذي يطبق على جميع أنواع الضرائب والرسوم بدون استثناء، ولا يعد تعديلاً للقانون المدني. ومن ثم فإن قواعده الخاصة تسرى على الضرائب والرسوم، ما لم تتعارض مع القوانين الخاصة التي عالجت التقادم الضريبي الأخرى، كقانون الإجراءات الضريبية الموحد، أو خلت أحكامه من قواعد وجب الرجوع فيها إلى القانون المدني باعتباره الشريعة العامة للتقادم.

**النص القانوني: "مادة (٤٤): في جميع الأحوال ، لا يجوز للمصلحة إجراء تقدير أو تعديل للضريبة إلا خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء المدة**

---

تاريخ التوقف عن العمل أو التنازل عن المنشأة والنص في الفقرة الثانية من المادة ١٧٦ على أنه "لا تبدأ مدة التقادم بالنسبة للممول الذي لم يقدم الإخطار المنصوص عليها في المادة ١٣٣ من هذا القانون إلا من تاريخ إخطاره المصلحة بمزاولة النشاط" يدل على أن المشرع قد سوى - في خصوص وجوب إخطار مصلحة الضرائب بين حالة بدء النشاط وحالتي التوقف عنه والتنازل عن المنشأة وذلك كي يتحقق علم مصلحة الضرائب بنشاط الممول وما قد يطرأ عليه من تغيرات تؤثر في - إجراءات ربط الضريبة وتبدأ به مدة تقادم حق الحكومة في المطالبة بدين الضريبة. ولما تقدم وتمشياً مع ما نهجه المشرع في التسوية - في خصوص وجوب تقديم الإخطار لمصلحة الضرائب - بين حالة بدء النشاط وحالتي التوقف عنه والتنازل عن المنشأة فإنه وكما يبدأ تقادم حق الحكومة في المطالبة بدين الضريبة على الأرباح الرأسمالية المتحققة من التنازل عن المنشأة إلا من تاريخ علم مصلحة الضرائب بواقعة التنازل إذ أن مدة سقوط الحق لعدم استعماله لا يصح أن تبدأ إلا من اليوم الذي يكون فيه استعمال الحق ممكناً .

المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية ، وتكون المدة ست سنوات في حالات التهرب .

وينقطع التقادم لأي سبب من الأسباب المنصوص عليها في القانون المدني، أو بالإخطار بربط الضريبة أو التنبيه على الممول أو المكلف بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن".

تقابل هذه المادة رقم (٤٨) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة، كما تقابل نص المادة (٩١) الملغاة- ماعدا الفقرة الأخيرة منها- من قانون الضريبة على الدخل، والمادة(٢٥) من قانون ضريبة الدمغة.

### **مدة التقادم الضريبي**

الأصل في الضرائب والرسوم أن يبدأ سريان تقادمها من تاريخ تحقق الواقعة المنشئة لها، أو من نهاية السنة التي تستحق عنها، وفقاً للفقرة الأولى من المادة ٣٧٧ من القانون المدني، ما لم ينص القانون على غير ذلك.

وطبقاً للمادة ٣٨١ من القانون المدني لا يبدأ سريان التقادم المسقط أصلاً إلا من اليوم الذي يصبح فيه الدين مستحق الأداء فإذا كان الدين مؤجلاً، فإن هذا التقادم لا يسري إلا من الوقت الذي ينقضي فيه الأجل، وكان كل قسط من الدين المقسط مستقلاً في تاريخ استحقاقه عن غيره من الأقساط ومن ثم فلا يسري التقادم بالنسبة لكل قسط إلا من وقت استحقاقه<sup>(١)</sup>.

فإذا كان ديناً لضريبة مؤجلاً أو معلقاً على شرط فإن ميعاد سقوطه بالتقادم يبدأ من يوم حلول الأجل أو تحقق الشرط<sup>(٢)</sup>. فلا تبدأ مدة سقوط الحق في

---

(١) الطعن رقم ١٠٢٥٩ لسنة ٧٩ق، جلسة ٢٠١٧/٦/١٨.

(٢) قضى بأنه: "ولما كان المشرع قد جعل في المادة الأولى من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ سالف الذكر تلك الضريبة السنوية ثم أناط بالطاعن في المواد ٣ ، ١٣ ، ١٤ من هذا القانون أن يحصر في كل سنة العقارات المستجدة والأجزاء التي أضيفت إلى عقارات سبق حصرها وأن يعين لجاناً لتقدير قيمتها الإجارية التي تشكل وعاء الضريبة المذكورة والنشر عن إتمام هذا التقدير حتى تكون

المطالبة بدين الضريبة إلا من تاريخ وجوبه فى ذمة المدين، وبالتالي لا يبدأ حساب التقادم بالنسبة للضريبة التى تؤدى مع الإقرار، إلا بعد إنقضاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار<sup>(١)</sup>. وقد قضت محكمة النقض<sup>(٢)</sup> بأنه "لما كانت مصلحة الضرائب وفقاً للمادة ٤٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وقبل تعديلها بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣- لا تستطيع مطالبة الممول بالضريبة عن أرباحه إلا بعد مضى شهرين من تاريخ انتهاء السنة المالية أو قبل أول مارس من كل سنة. فإن التقادم المسقط لدين الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لا يبدأ سريانه إلا من هذا التاريخ.

ولا تبدأ مدة تقادم المطالبة بدين الضريبة على الأرباح الرأسمالية المتحققة من التنازل عن المنشأة إلا من تاريخ علم مصلحة الضرائب بواقعة التنازل<sup>(٣)</sup> إذ أن مدة سقوط الحق لعدم استعماله لا يصح أن تبدأ إلا من اليوم الذى يكون فيه استعمال الحق ممكناً، فإذا اتصل علم مصلحة الضرائب بنشوء الحق فى ذمة الممول تعين عليها من وقت تحقق هذا العلم فى اتخاذ إجراءات الربط والمطالبة بها، فإذا انقضت مدة التقادم الخمسى دون اتخاذ تلك الإجراءات سقط حقها فى المطالبة به. ومن ثم لا يبدأ تقادم حق مصلحة الضرائب فى المطالبة بدين الضريبة على الأرباح الرأسمالية المتحققة من واقعة التنازل عن

---

الضريبة واجبة الأداء بمجرد حصول النشر بمأموداه أن تحديد ميعاد الوفاء بهذه الضريبة متوقف على إرادة الطاعن بإجراء ذلك الحصر وإتمام هذا التقدير ونشره سنوياً ومن ثم فإن مدة تقادم الضريبة التى تبدأ من آخر السنة التى استحققت عنها وهو الوقت الذى يكون فى مكنة الطاعن المطالبة فيه بدين الضريبة". (الطعن رقم ١٨٣٠ لسنة ٨٥ ق جلسة ١٩٩٥/٣/٢٠).

(١) الطعن رقم ١٧٦ لسنة ٣١ ق، جلسة ١٩٦٧/٤/١٩.

(٢) الطعن رقم ١٣٤ لسنة ١٢ ق، جلسة ١٩٦١/١٢/٢٠.

(٣) طعن رقم ٧٨٣٣ لسنة ٦٥ ق جلسة ٢٠٠٢/٢/٢٨.

المنشأة إلا من تاريخ علم مأمورية الضرائب. وقضى<sup>(١)</sup> بأن تحصيل الضرائب والرسوم بحق ثم صدور قرار أو قانون لاحق بالإعفاء منها، يجعل أداء هذه الضرائب بعد إعفائها ديناً عادياً يسقط حق الممول في طلب استردادها بمضى خمس عشرة سنة-إعمالاً لنص المادة ٣٧٤ من القانون المدنى- من تاريخ إعفائها. ولا يقاس ذلك على ما حصل بغير حق وقت تحصيله بما يصبح بمقتضى قرار لاحق واجب الرد.

ولقد منعت المادة (٤٤) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد أن تقوم المصلحة بإجراء تقدير للضريبة أو تعديل لربط جديد، إلا خلال مدة خمس سنوات، من تاريخ إنتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية تبعاً لنوع كل ضريبة، كقاعدة عامة.

ويلاحظ أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة شهرية الإقرار، ومن ثم فإن كل إقرار يعد وحدة قائمة بذاته، أى يسقط بالتقادم لمضى المدة دون أن يؤثر فى الإقرارات الأخرى أو يتأثر بها.

وبالنسبة للضرائب الأخرى الناشئة عن التقدير أو تعديل الإقرار تسقط بمضى خمس سنوات من تاريخ ثبوت الحق بها، أى من تاريخ اعتبار الربط نهائياً لعدم الطعن عليه، أو بصدور قرار اللجنة الداخلية، أو بصدور قرار لجنة الطعن أو حكم المحكمة.

وتزيد مدة التقادم الخمسى فى الضرائب سنة أخرى لتكون ست سنوات<sup>(٢)</sup> ، إذا كان الممول متهرباً من الضريبة<sup>(١)</sup> .

---

(١) قضاء النقض فى الطعون أرقام: ١١٠٨٤ لسنة ٦٦ ق، جلسة ٢٨/٩/٢٠٠٥، و ١٨٦٦٥ لسنة ٧٧ ق، جلسة ٢٥/٦/٢٠٠٩، و ٥٥٨ لسنة ٧٣ ق، جلسة ١١/١/٢٠١٠، و ٧٧٨ لسنة ٧٤ ق، جلسة ٤/٤/٢٠١٢. رقم رقم ٨٨٧٣ لسنة ٨٠ ق، جلسة ٢٨/٣/٢٠٢١.

(٢) كان نص المادة ٢٥ الملغاة من قانون ضريبة الدمغة يحدد مدة سقوط حق الخزنة العامة فى أداء مستحقاتها وفقاً لهذا القانون بخمس سنوات تبدأ من تاريخ الاستحقاق، واستثنى من ذلك حالة إخفاء

ولا يجوز بعد فوات الميعاد أن تفاجئ الممول بإجراء الربط أو تعديله حتى ولو كانت محقة في ذلك، ضماناً لاستقرار المراكز الضريبية للممولين، وعدم تركها عرضة للتغيير في أي وقت مما يربط على الممول التزاماً بدين ضريبي لم يكن في حسابه، وحتى تبذل المصلحة غاية جهدها في تحرى الدقة عند ربط الضريبة خلال مواعيد ملزمة لا يجعلها تتراخي أو تهمل، فإن تراخت حتى انقضت المدة المحددة سقط حقها بالتقادم و لا تستفيد من إهمالها أو تراخيها.

وقد تم تعديل هذه المادة بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ للنص على أن التقادم الخمسى فى الديون الضريبية<sup>(٢)</sup>، لا يتعارض مع حكم المادة (٤٤ لكرراً) من ذات القانون، والتي حددت ميعاداً خاصاً للتقادم الجنائى الضريبي، فيما

---

الممول للأوعية الخاضعة للضريبة فلا يبدأ التقادم إلا من تاريخ كشف الإخفاء وضبط الوعاء، ولم يجعل له مدى زمنياً بست سنوات أو غيرها، على أساس أن واقعة الإخفاء قد تستغرق زمناً طويلاً، وقد ينجح الممول فى ذلك مما يؤدى إلى حصول الدولة على حقوقها.

<sup>(١)</sup> رأت اللجنة المشتركة أن تكون مدة التقادم ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من الضريبة، إذ ليس من المنطق فى شىء أن يبقى حق المصلحة قائماً لمدة غير محدودة، ورغم مضي مدة معقولة على ارتكاب فعل التهرب يكون المجتمع فيها نسي الجريمة، كما يصبح الممول فى موقف لا يسمح له بإثبات براءته فى ظل صعوبة احتفاظه بالمستندات المؤيدة له لفترات. وبناء عليه قامت اللجنة بزيادة المدة فى هذه الحالة فحددها بمدة ست سنوات بعد أن كانت خمس سنوات كمبدأ عام فى غير حالات التهرب. وتساير التشريعات المقارنة هذا النهج، بكد ميعاد التقادم لحالات التهرب، حيث نصت المادة (٤٣) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناى على أن يسقط جق الإدارة الضريبية فى تدارك حقوق الخزينة بالضريبة بمضى أربع سنوات تلى انتهاء السنة التى تلى سنة الأعمال، وست سنوات بالنسبة للمكلفين المكتومين، أى غير المسلين لدى الإدارة الضريبية متى كان ذلك إلزامياً.

<sup>(٢)</sup> رأت بعض الدول الإفريقية مثل كينيا وتنزانيا وأوغندا ورواندا مد أجل التقادم الضريبي من خمس سنوات إلى سبع سنوات، دون تفرقة فى هذا الشأن بين كون الممول متهرباً أو غير متهرب، وترتب على ذلك أيضاً النص فى قوانين تلك الدول على إلزام الممول أو المكلف بالاحتفاظ بالدفاتر والمستندات لمدة سبع سنوات. أنظر:

*Daniel Ngumy & Kenneth Njuguna: Proposed Tax Changes Under the Finance Bill, 2021, LEGAL ALERT, p.8.*

يتعلق بحساب مدة تقادم الجرائم الضريبية التي يبدأ حسابها على نحو خاص نبينه في موضعه.

ويلاحظ أن هذا النص قد تناول حالة التقادم فيما يتعلق بإجراء الربط أو تعديله فقط، تاركاً أمر تقادم المستحقات الضريبية للقواعد العامة في القانون المدني، وبالتالي يحكمها نص المادة ٣٧٧ مدني، أي تسقط هذه الديون، التي للمصلحة أو للممول، بمضي خمس سنوات .

ويترتب على السقوط بالتقادم انقضاء الالتزام بالدين وفوائده وغيرها من ملحقات الدين من كفالة ورهن رسمي وحق امتياز وحق الاختصاص وغيرها.

### **تقادم رد الضريبة**

للممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد.

وتنص الفقرة الثانية من المادة ٣٧٧ من القانون المدني على أن: "يتقادم بثلاث سنوات- التي أصبحت خمس سنوات بالقانون رقم ١٠٦ لسنة ٢٠١١- أيضاً الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق، ويبدأ سريان التقادم من يوم دفعها"، يدل أنه يشترط لتطبيق حكم هذه الفقرة أن يكون المبلغ الذي حصلته الدولة قد دفع باعتباره ضريبة أو رسماً وأن يكون تحصيله قد تم بغير وجه حق، و أن الحق في الاسترداد يسقط بالتقادم بانقضاء أقصر المدتين إما بانقضاء ثلاث سنوات تسري من اليوم الذي يعلم فيه الدافع بحقه في الاسترداد أو بانقضاء خمس عشرة سنة من يوم قيام الالتزام أي من يوم الوفاء به<sup>(١)</sup>.

---

(١) جاء هذا التعديل استجابة لحكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٠٠ لسنة ٢٨ ق دستورية، جلسة ٢٠١٠/٣/٧ بعدم دستورية الفقرة الثانية من المادة رقم ٣٧٧ من القانون المدني، ويهدف ها القانون بعد تعديله إلى تساوى أحكام تقادم الديون المستحقة للأفراد بأحكام تقادم الديون الضريبية المستحقة للدولة لتساوى المركز القانوني في الحالتين.

ولا يبدأ التقادم المسقط لحق الممول في المطالبة برد المبالغ التي حصلتها منه مصلحة الضرائب بغير حق إلا من تاريخ إعلانه بالضريبة التي ربطت عليه إذ من هذا التاريخ فقط يتحقق علمه بمبلغ الضريبة الواجب عليه أداؤها و مقدار ما أخذ منه بغير حق<sup>(١)</sup>.

ومن ثم فإن المبالغ التي حصلتها المصلحة بالزيادة عما هو مستحق على الممول طبقاً للحكم الصادر بتعديل أرباحه لا تعتبر<sup>(٢)</sup> مستحقة الأداء إليه قانوناً إلا اعتباراً من اليوم الذي تتحدد فيه قيمتها ويعرف منه الممول ما له وما عليه، حيث أنه لا يتسنى تحديد تلك المبالغ وعلم الممول بها إلا بعد أن تقوم المصلحة من جانبها بتسوية الضريبة المستحقة عليه وربطها على أساس الأرباح التي حددها الحكم وإعلان الممول بهذا الربط، فإنه تطبيقاً للمادة ٣٨١ مدنى - الصادر بالقانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ - لا يسرى التقادم بالنسبة للمبالغ المشار إليها إلا من يوم إعلان الممول بالربط الجديد إذ به يتحدد مقدار الضريبة المستحقة عليه وبالتالي مقدار المبالغ المحصلة منه من غير وجه حق.

وكان قد أثير التساؤل عن تاريخ بدء التقادم المسقط لحق الممول في المطالبة برد الضرائب المتحصلة منه بغير حق، فمن قائل أنها تبدأ من تاريخ دفع الضريبة أو تحصيلها، وقال آخرون إنها تبدأ من تاريخ إخطار الممول بربط الضريبة وعلمه بمقدارها وفقاً لأحكام القانون. فتدخل المشرع بالمادة ٩٧ مكررة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بالنص على أن تبدأ المدة من تاريخ إخطار الممول، فإذا كان قد أدى زيادة على الربط الذي أعلن به كان عليه أن يبادر فيطالب بحقه، وإلا كان سكوته مدعاة لسقوط حقه، فإذا أدى بعد الربط ثم عدل

(١) طعن رقم ٤٠٩ لسنة ٢١ ق جلسة ١٩٥٣/٦/٢٥.

(٢) قسم الرأى فتوى بتاريخ ١٩/٧/١٩٥١، مجموعة مجلس الدولة لفتاوى قسم الرأى السنيتين الرابعة والخامسة مبدأ رقم ٣٤٠، ص ٧٨٧.

هذا الربط وفقاً لأحكام القانون، وجب أن يترتب للممول الحق ذاته فى الاسترداد، من تاريخ إخطاره بالربط<sup>(١)</sup>. ذلك لأن أحكام القانون توجب على الممولين أداء الضريبة من واقع إقراراتهم، وقد يخطئ الممول فى ذلك، أو قد يلتبس عليه مقدار المستحق عليه إذا ما تراكت عليه ضرائب عدة سنوات أو حدثت وقائع من شأنها تعديل ربط الضريبة، كوقوع خسارة فى سنة يجوز نقلها إلى سن تالية، أو كصدور قرار من لجنة الطعن، أو حكم المحكمة من شأنه أن يعدل أساس تحصيل الضريبة. وقد تمر المدة المقررة قانوناً فى أثناء تلك الوقائع، ويختلط الأمر على الممول فلا يدرى على وجه التحديد مقدار مؤدى بالزيادة فى سنة وبالنقص فى سنة أخرى. ولا يجوز فى هذه الحالة القول بسريان المدة، مع جهل الممول بحقوقه أو التزاماته.

وذهب مجلس الدولة<sup>(٢)</sup> إلى أن المبالغ التى يدفعها الممول إلى مصلحة الضرائب قبل صدور الورد بربط الضريبة إنما تدفع تحت الحساب، فإنه لا يسرى عليها التقادم الذى يقصده المشرع - المادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩- من تاريخ دفعها للمصلحة، لأن هذا التقادم لا يبدأ إلا من تاريخ إخطار الممول بالورد الذى يحدد مقدار دين الضريبة؛ فمن هذا التاريخ فقط يتحقق علمه بمبلغ الضريبة الواجب عليه أداؤها وبمقدار ما أخذ منه بغير حق، أما قبل ذلك فدين الضريبة يكون غير معين المقدار وغير محقق الوجود ولا يجب أداؤه إلا من تاريخ صدور الورد بربط الضريبة.

على أنه فيما يتعلق بضرريبة المرتبات وما فى حكمها فإن القاعدة هى أن أصحاب العمل والملتزمين بدفع الإيراد هم الذين عليهم توريد الضريبة للخزانة

(١) أنظر: المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢.

(٢) فتوى الجمعية العمومية للقسم الاستشارى للفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، ملفها رقم ١٩٥٦/٢/٣٧، راجع: تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم ٦ للمادة رقم ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩.

العامة مقابل خصمها مما عليهم دفعه لمأجورهم (طريقة الحجز في المنبع) دون علم هؤلاء بمقدار الاستقطاع . ولا يتم ربط هذه الضريبة - بمعناه الضريبي الدقيق - إلا على سبيل الاستثناء في الأحوال القليلة النادرة، لذلك من الصعب بالنسبة إليهم الاستناد إلى الميعاد الوارد في - المادة ٩٧ مكررة القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ - ويكون حينئذٍ بدء سريان التقادم في استرداد ما دفع بغير حق من ضريبة المرتبات والأجور من تاريخ علم الممول بما له وما عليه قبل مصلحة الضرائب.

ويكون هذا العلم إما بإخطاره بحقه في رد الزيادة المدفوعة بغير حق، طبقاً لحكم المادة الثانية من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ ، أو من تاريخ علمه بزوال المانع الذي كان يتعذر معه عليه المطالبة بحقه انتظاراً لما تسفر عنه الإجراءات التي قامت الجهة المختصة باتخاذها للوصول إلى رأى حاسم في الموضوع.

ونظراً لخصوصية دين الضريبة على المرتبات فإن<sup>(١)</sup> بدء سريان التقادم في استرداد ما دفع بغير حق من ضريبة المرتبات وما في حكمها يكون من تاريخ علم الممول بما له وما عليه قبل المصلحة، ويكون هذا العلم بإخطاره في رد الزيادة المدفوعة بغير حق أو من تاريخ علمه بزوال المانع الذي كان يتعذر معه على الممول المطالبة حقه انتظاراً لما تسفر عنه الإجراءات التي قامت الجهة المختصة باتخاذها للوصول إلى رأى حاسم في الموضوع.

---

(١) فتوى الجمعية العمومية للقسم الاستشاري للفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ١٩٥٦/٢/٣٧ مؤيدة بتعليمات المصلحة التفسيرية رقم ٦ بتاريخ ١٩٥٦/٥/٦ ، بدران ، ص ٢٤٢ و٢٤٣

وتنص المادة ٢٦ من قانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ على أن يسقط حق الممول في المطالبة برد المبالغ المسددة كضرائب بدون وجه حق بمضي خمس سنوات من يوم أدائها<sup>(١)</sup>. ولا تقبل لأي سبب من الأسباب أية مطالبة برد قيمة طوابع الدمغة ولا النماذج المدموغة مقدما التي شرع في الكتابة عليها كما لا يجوز استعمال تلك النماذج لمحرر آخر.

وفى جميع الأحوال لا تقبل لأي سبب من الأسباب أية مطالبة برد قيمة طوابع الدمغة، ولا النماذج المدموغة مقدما التي شرع في الكتابة عليها، كما لا يجوز استعمال تلك النماذج لمحرر آخر. وذلك لأن هذه الطوابع، والنماذج، تفقد قيمتها بمجرد لصقها أو الشروع في استعمالها، ومن ثم لا يمكن ردها تالية لمصلحة الضرائب والحصول على ما دفع فيها، بغض النظر عن كون الضريبة المستحقة على تلك المحررات غير قانونية أو قضى بعدم دستورتها.

وأثير الخلاف بين وزارة الداخلية ومصلحة الضرائب في مدى حق وزارة الداخلية في استرداد ضريبة الدمغة عن رخص تسيير السيارات التي ألغيت بسبب عدم تقدم أصحاب السيارات لاستلامها لسبب أو لآخر. إذ رأت المصلحة أن الضريبة لا تسترد بعد دمج المحرر أو الشروع في تحرير النموذج، ولكن مجلس الدولة<sup>(٢)</sup> ارتأى حق وزارة الداخلية في رد الضريبة على الرخص غير المستعملة، وهو رأى لا مجال لتطبيقه، في ظل صراحة النص

---

(١) في القانون الليبي رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤- تنص المادة الحادية والأربعون على أنه: "يسقط الحق في استرداد المبالغ المدفوعة بغير وجه حق بمضى ثلاث سنوات من تاريخ أدائها، إلا إذا ظهر الحق في طلب الرد بعد إجراءات اتخذتها المصلحة؛ فيبدأ التقادم من تاريخ إخطار صاحب الشأن بحقه في الرد. ويقطع التقادم بالطلب الذي يرسله صاحب الشأن إلى مصلحة بكتاب مسجل برد ما أداه بغير حق".

(٢) حسين حافظ وعبد العزيز عبد الوهاب، ص ٩٥.

فى القانون الحالى بأن مجرد لصق الطابع، أو الشروع فى تحرير النموذج يمنع من استرداد ضريبة الدمغة عليه فى جميع الأحوال. ومن ثم فإن تحرير الرخصة كمحرر مدموغ يمنع من استرداد ضريبة الدمغة عليها ولو لم يتقدم أصحاب الرخص للحصول عليها لأى سبب من الأسباب. ومن المقرر كذلك أنه إن كان تحصيل تلك الضرائب والرسوم تم بحق ثم صدر قرار لاحق بالإعفاء من هذه الضريبة أو ذلك الرسم - أو بإلغاء التعليمات الخاصة بتحصيله - فلا يصح أن يواجه الممول بحكم المادة ٢/٣٧٧ سالفه الذكر حتى تاريخ صدور القرار، لأن ما حصل حتى هذا التاريخ إنما حصل بحق ولكن بقاءه تحت يد الدولة بعد صدور القرار المذكور يكون بغير سند، ولذلك يصبح ديناً عادياً يسقط الحق فى اقتضائه بمدة التقادم المقررة فى القانون المدني وهى خمسة عشر عاماً.

ولا يجوز قياس حالة ما تحصله المصلحة بغير حق وقت تحصيله، بما يصبح بمقتضى قرار لاحق واجب الرد ذلك أن نص المادة ٢/٣٧٧ من القانون المدني هو نص استثنائي فلا يجوز التوسع فيه بطريق القياس<sup>(١)</sup>. ولقد قضى بأن<sup>(٢)</sup> طلب الممول رد ما دفع منه بغير حق ينبغى - لكى يكون إجراء قاطعاً للتقادم - أن يرسل إلى الجهة المختصة بكتاب موسى عليه بعلم الوصول فإن مقصود الشارع من اشتراط الكتاب الموصى عليه هو ضمان وصول الطلب إلى الجهة المعنية، وأما علم الوصول فهو دليل إثبات الراسل عند الإنكار.

وينبنى على ذلك أن كل ورقة تصدر من الجهة المعنية وتدل على إرسال ووصول كتاب المطالبة إليها تتحقق به الغاية من علم الوصول، ويكون فيه

(١) الطعن رقم ٢٩١٦ لسنة ٢٤ق، جلسة ١١/١٢/٢٠٠١.

(٢) طعن رقم ٤٩٢ لسنة ٣٥ ق جلسة ٢٢/١/١٩٧٠.

الغاء عنه، مما تعتبر معه المطالبة في هذه الصورة تنبيهاً في حكم القانون ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ وقاطعة للتقادم. ويرى مجلس الدولة<sup>(١)</sup> على أنه إذا حكم على مصلحة الضرائب برد الضرائب المحصلة فلا يستحق عليها فوائد تأخير على ما تلتزم برده، وذلك دون اعتبار لسبب الرد، طالما أن القانون لا يقضى بغير ذلك صراحة.

وذلك تطبيقاً لقاعدة استقرت في شئون الضرائب<sup>(٢)</sup>، تأسيساً على أنه لا يجوز تطبيق قواعد القانون المدني على العلاقات التي تنشأ بين مصلحة الضرائب والممولين لاستقلال القانون المالي عن القانون الخاص<sup>(٣)</sup>. وبالتالي لا يجوز تحميل المصلحة بفوائد تأخير إلا بموجب نص خاص في القانون.

**حساب مدة التقادم:** لا يجوز الاتفاق على أن يتم التقادم في مدة تختلف عن المدة التي عينها القانون<sup>(٤)</sup>، ومن ثم يكون باطلاً الاتفاق بين الطرفين على زيادة أو انقاص مدة التقادم التي حددها القانون، وتبقى المدة القانونية فحسب.

---

(١) استقر القضاء الإداري على عدم ملاءمة تطبيق الفوائد القانونية على علاقات وروابط القانون العام، بحسبانها تتعلق بتسيير وإدارة المرافق العامة وما تقتضيه اعتبارات المصلحة العامة من ضمان حسن سير هذه المرافق بانتظام واضطراد (أنظر حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٦٤٨١ لسنة ٤٩ ق ع، جلسة ٢٨/٣/٢٠٢١). وتطبيقاً لذلك ألغت المحكمة الإدارية العليا - في الطعن رقم ٢٨٢٣ لسنة ٥١ ق ع، جلسة ٥/٧/٢٠٢١) الحكم بأحقية الشركة في الفوائد القانونية (بواقع ٤%) على المبالغ التي حصلت بها بغير وجه حق مصلحة الجمارك من تاريخ المطالبة القضائية بالاسترداد.

(٢) في القانون الليبي رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤- تصرح المادة الثانية والأربعون على أنه "لا يجوز إلزام المصلحة بفوائد عن المبالغ المحصلة طبقاً لأحكام هذا القانون، والتي يتقرر ردها إلى صاحب الشأن". وفي القانون السوري - بالمرسوم التشريعي رقم ٤٤ لعام ٢٠٠٥ بشأن رسم الطابع المالي: "تتقدم حقوق المكلفين بالمطالبة باسترداد الرسوم المحصلة دون وجه حق خلال أربع سنوات تلي السنة التي تم فيها استيفاء الرسم".

(٣) كمال عبد الرحمن الجرف، ص ٣١٣ و ٣١٤.

(٤) المادة (٣٨٨) من القانون المدني.

وتحسب مدة التقادم بالأيام لا بالساعات، ولا يحسب اليوم الأول لأنه عادة ما يكون يوماً ناقصاً، وتكتمل بانقضاء آخر يوم منها ( المادة ٣٨٠ مدنى).  
ويدخل في حساب مدة التقادم ما يتخلل أيامه من مواسم وأعياد أو أجازات وعطلات، فإذا كان اليوم الأخير منه يوم عطلة أو إجازة، أو كانت فيه حالة من حالات القوة القاهرة، امتدت المدة إلى أول يوم بعد انتهاء العطلة أو الإجازة أو القوة القاهرة.

ولا يؤثر في حساب هذه المدة موت الممول أو تنازله عن المنشأة الخاضعة للضريبة، وحلول الوارث أو غيره من الخلف العام أو الخاص، بالنسبة للضريبة المستحقة على الممول أو المتوفى أو المتنازل، فإن مدة تقادم هذه الضريبة تحسب من تاريخ بداية استحقاق الضريبة في حياته أو أثناء ملكيته للمنشأة، وتضم إليها المدة التالية بتغيير شخص المدين.

وتبدأ مدة التقادم بالنسبة للشركاء في شركات الواقع من تاريخ الفصل نهائياً في الخلاف حول كيانها القانوني<sup>(١)</sup>.

ويلاحظ أنه متى تقرر مطالبة المدين وحده، واستصدار حكم عليه بالدين، فإن ذلك لا يغير مدة التقادم في شأن الكفيل المتضامن، إذا لم يطالب ولم يحكم عليه معه<sup>(٢)</sup>. وأخذاً بما نصت عليه المادة ٢٩٢ من القانون المدنى من أنه إذا انقطعت مدة التقادم بالنسبة إلى أحد المدينين المتضامنين فلا يجوز للدائن أن يتمسك بذلك قبل باقى المدينين، وإذا كان قطع التقادم بالنسبة إلى أحد المدينين المتضامنين لا يترتب عليه أثر بالنسبة لباقى المدينين فمن باب أولى لا يكون لقطع التقادم بالنسبة للكفيل ولو كان متضامناً مع المدين الأصلي أثراً بالنسبة إلى هذا المدين<sup>(٣)</sup>.

(١) الطعن رقم ٤٩٣٩ - لسنة ٦٦ ق - جلسة ٢٣/١/٢٠٠٣.

(٢) حكم النقض فى الطعن رقم ٢٣ لسنة ١٠ق، جلسة ٦/٦/١٩٤٠.

(٣) الطعن بالنقض رقم ١٢٩٠٠ لسنة ٨١ ق، جلسة ١٦/١/٢٠١٣.

ووفقاً لنص الفقرة الثانية من المادة ٣٨٥ من القانون المدنى و الفقرة الثانية من المادة ٢٩٢ من ذات القانون ، أنه إذا إنتهى السبب الذى قطع التقادم السابق بحكم حائز قوة الأمر المقضى فإن مدة التقادم الجديد تكون - أياً كانت مدة التقادم السابق - خمس عشرة سنة من تاريخ صدور ذلك الحكم ، و إذا قطع الدائن التقادم بالنسبة إلى أحد المدنيين فإن التقادم لا ينقطع بالنسبة إلى باقى المدنيين<sup>(١)</sup>.

كما يسقط بالتقادم طويل المدة ( الخمس عشرة سنة) المبالغ التى دفعها الممول على سبيل الأمانة تحت حساب ضريبة تستحق عند إنتتام معاملة معينة، فإذا لم تتم هذه المعاملة فإن ما دفع على سبيل الأمانة بسببها هو مجرد مبلغ وليس ضريبة. ومن أمثلته ما يدفعه الشخص عند طلب الحصول على الجنسية المصرية التى تستحق عليها ضريبة الدمغة بعد الموافقة على منحها له، فإذا رفض طلب منح الجنسية كان لهذا الشخص حق طلب رد ما دفعه من مبالغ تحت حساب ضريبة لم تستحق، ولا يسقط حقه فى الرد إلا بمضى خمس عشرة سنة من تاريخ علمه برفض منحه الجنسية.

ولا يسرى ذلك قرار لجنة الطعن الذى يقتصر على إلغاء قرار المأمورية بربط الضريبة دون أن يتجاوز ذلك إلى الإلزام بدين الضريبة أو تقدير الأرباح هن هذه السنوات لأن مثل هذا القرار لجنة الطعن وإن حاز قوة الأمر المقضى إلا أنه لا يعتبر فى مقام الحكم بالدين الذى يغير مدة التقادم فى مفهوم المادة ٣٨٥ من القانون المدنى<sup>(٢)</sup>. كما أن دعوى براءة الذمة من الدين لا تقطع التقادم بالنسبة لطلب رد ما تم تحصيله<sup>(٣)</sup>.

(١) الطعن بالنقض رقم ٧١١ لسنة ٤٥ ق، جلسة ١٩٧٨/٣/٧.

(٢) الطعن رقم ٢١٣٠ لسنة ٥٢ ق جلسة ١٩٩٢/١٢/١٤.

(٣) . الطعن رقم ١٨٣٠ لسنة ٥٨ ق جلسة ١٩٩٥/٣/٢٠.

ولا يترتب على التقرير بسقوط دين الضريبة حق للممول في استرداد ما سبق أن سدده من ضرائب عن هذه السنوات من واقع الإقرار الضريبي أو بطريق الخصم والإضافة أو من أى مبالغ مستقطعة منه تحت حساب هذه الضريبة<sup>(١)</sup> ويقتصر أثر التقادم إذن على ما تبقى من الدين الضريبي في ذمة الممول.

### قطع التقادم

يقصد بانقطاع التقادم: زوال كل أثر للمدة التي انقضت منه، بحيث تعتبر هذه المدة كأن لم تكن، فإذا بدأ سريان التقادم بعد انقطاعه كان تقادماً جديداً، يعقب ذلك الذي زال بالانقطاع.

وتنص المادة (٣٨٣) من ذات القانون على أن: "ينقطع التقادم بالمطالبة القضائية ولو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة، وبالتنبيه، وبالجزء، وبالطلب الذي يتقدم به الدائن لقبول حقه في تفليس أو في توزيع، وبأي عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير في إحدى الدعاوى."

وتنص المادة (١/٣٨٥) منه على أنه "إذا انقطع التقادم بدأ تقادم جديد يسري من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع، وتكون مدته هي مدة التقادم الأول."

وينقطع تقادم دين الضريبة بالأسباب الواردة في المادتين ٣٨٣ و ٣٨٤ من القانون المدني<sup>(٢)</sup>، وبالأسباب الخاصة المنصوص عليها في القوانين الضريبية.

(١) لجنة الطعن الثالثة . قطاع وسط الدلتا والبحيرة ومطروح ) : الطعن رقم ٢٥١ لسنة ٢٠٠٩ ، جلسة ٢٠١٠/٥/٥ .

(٢) قضت محكمة النقض - الطعن رقم ٤٢ لسنة ٣٢ق، جلسة ١٩٦٩/٣/٢٦ أن مؤدى نص المادتين الأولى والثالثة من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بأن ما لم يرد فيه من أحكام بشأن التقادم متروك لقواعد القانون المدني أو القوانين الخاصة بحسب الأحوال. وهذا القانون بحكم عمومته وإطلاقه يسرى على كافة أنواع الضرائب والرسوم بحيث لا يجوز قصره على نوع معين دون الآخر. وتعتبر إجراءات قطع التقادم المنصوص عليها في المادة الثانية من القانون المذكور مكملة للإجراءات القاطعة لتقادم كافة الضرائب والرسوم. يستوى في ذلك ما ورد منها في القانون المدني أو

ويعتبر كل سبب من الأسباب العامة أو الخاصة القاطع للتقادم إجراءً مستقلاً قائماً بذاته.

ويتعين<sup>(١)</sup> لكي ينتج الإجراء القاطع للتقادم أثره أن يصل إلى علم الممول بتسليمه إليه هو أو من تصح إنابته عنه أو بإعلانه ، ويكفي لترتب أثر الإعلان تمامه بكتاب موصى عليه بعلم الوصول. ولا يمنع انقطاع التقادم من تكراره استناداً لذات السبب، بحيث يبدأ تقادم جديد عقب كل انقطاع، حيث خلا القانون المدني من النص على أن مدة التقادم لا تنقطع إلا مرة واحدة.

#### أولاً : الأسباب العامة لقطع التقادم

١- **المطالبة القضائية**: يجب لقطع التقادم أن تكون المطالبة (قضائية) ولو رفعت الدعوى أمام محكمة غير مختصة، وذلك بإقامة الدائن الدعوى أمام القضاء بمعناه الضيق، وذلك على النحو المبين بالمادة ٦٣ من قانون المرافعات، والتي تنص على أن "ترفع الدعوى بإيداع صحيفة قلم كتاب المحكمة أو بإحدى الإجراءات التي جعلها المشرع بديلاً عن ذلك الإجراء، كما في شأن الطلب العارض، وطلب أمر الأداء"<sup>(٢)</sup>.

ويشترط لقطع التقادم في هذه الحالة أن تكون صحيفة الدعوى صحيحة، لا يشوبها عيب شكلي يبطلها أو يجعلها غير موجودة قانوناً فلا ينقطع بها التقادم. ولا يدخل في مفهوم المطالبة القضائية المطالبة أمام قاضي الأمور المستعجلة، ولا طلب الإعفاء من الرسوم القضائية. كما يشترط أن تكون هذه الدعوى قد رفعها الدائن، فلا ينقطع التقادم بدعوى يرفعها المدين للحكم براءة ذمته من هذا

---

في القوانين الخاصة على ما بينته المذكرة الإيضاحية - مما لا يصح معه القول بعدم سريانها على تقادم الضريبة العامة على الإيراد.

(١) حكم النقض في الطعن رقم ٧٦٤٠ لسنة ٦٦ ق، جلسة ٢٠٠٣/١/١٤.

(٢) الطعن بالنقض رقم ١٣٥٥١ لسنة ٨٠ ق، جلسة ٢٠١٨/٤/٢٢.

الدين، ولا يمكن اعتبار هذه الدعوى اعترافاً من المدين بالدين يقطع مدة التقادم.

ولا يكفي لقطع التقادم المطالبة الودية ولو بكتاب مسجل، ولا الإنذار الرسمي (الإعذار) على يد محضر، ولا الإنذار المرسل من مصلحة الضرائب بكتاب موسى إليه إلى المدين<sup>(١)</sup>، ولا اتخاذ الإجراءات التحفظية كوضع الأختام وقيد الرهن وتجديد القيد<sup>(٢)</sup>.

ومن المقرر - في قضاء محكمة النقض - أن<sup>(٣)</sup> مناط قيام الأثر الذي يترتب به الشارع على إجراء قانوني معين هو مطابقة هذا الإجراء أصلاً لما اشترطه القانون فيه، ومن ثم فإن انقطاع التقادم المترتب على المطالبة القضائية عملاً بالمادة ٣٨٣ من القانون المدني يستلزم صحة هذه المطالبة شكلاً وموضوعاً وهو ما لا يتحقق إلا بصدور حكم نهائي فيها بإجابة صاحبها إلى طلبه كله أو بعضه، أما انتهاؤها بغير ذلك بالقضاء برفضها أو بعدم قبولها فيتربط عليه زوال ما كان لها من أثر في قطع التقادم، واعتبار الانقطاع كأن لم يكن والتقادم الذي كان قد بدأ قبل رفعها مستمراً.

ومن المستقر عليه في قضاء المحكمة الإدارية العليا أنه وإن كان الأصل أن المشرع وضع قاعدة عامة مؤداها أن المطالبة القضائية دون غيرها تقطع التقادم، إلا أن مقتضيات النظام الإداري استوجبت قاعدة أكثر تيسيراً في علاقة الحكومة بالموظف وبالعير هي أن الطلب الذي يوجهه صاحب الشأن إلى السلطة المختصة متمسكاً فيه بحقه والطلب الذي توجهه السلطة المختصة إلى المدعين يقومان مقام المطالبة القضائية. ويشترط<sup>(٤)</sup> لإعمال هذا الحكم أن

(١) فتوى مجلس الدولة رقم ١٨٥ بتاريخ ١/٢٢/١٩٥٠.

(٢) الطعن رقم ٧٢٩٠ لسنة ٤٧ ق ٠ عليا. جلسة ١٣/٢/٢٠٠٧.

(٣) الطعن رقم ١٤٥٩٠ لسنة ٧٧ ق، جلسة ٢/٤/٢٠١٤.

(٤) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٢٣٦ لسنة ٤ ق عليا، جلسة ١٦/٥/١٩٥٩.

يقدم الطلب أو النظم إلى السلطة المختصة متمسكاً فيه بحقه طالباً أداءه، وأن يكون صادراً من صاحب الحق أو من يمثله قانوناً ، ولا يفيد منه غيره، وبالتالي لا تقطع التقادم الشكاوى والتظلمات التي قدمها فريق من العمال لاقتضاء حق لهم يشاركونهم فيه المدعى لقطع التقادم بالنسبة له، وهو الذي سكت عن المطالبة بأداء حقه إليه.

وتطبيقاً لذلك فإن التقادم في شأن المطالبة بأداء ما سبق دفعه بدون وجه حق في شأن ضريبة الدمغة يسقط بمضي خمس سنوات من يوم أداء الضريبة ، وأن مواعيد التقادم المسقط تنقطع بالمطالبة التي توجه للجهة الإدارية ويثبت صحتها ، وهي في هذه الحالة تقوم مقام المطالبة القضائية في قطع التقادم.

٢- **التنبيه**: يقطع التقادم بالتنبيه، أو ما يقوم مقامه، كالإنذار الذي يوجهه الدائن المرتهن لحائز العقار المرهون بالدفع أو بالتخلية. ولا يشترط لقطع التقادم أن يعقب هذا التنبيه الحجز. وإذا حكم بإلغاء التنبيه زال ما كان له من أثر في قطع التقادم. ويعتبر التنبيه على المدين بأداء المستحقات الضريبية وإنذاره بالحجز على العقار إجراءً قاطعاً للتقادم<sup>(١)</sup>.

٣- **الحجز**: ينقطع التقادم بالحجز أيّاً نوعه، سواء كان حجزاً على منقول أو عقاراً، أو كان حجزاً تنفيذياً إدارياً، أو حجزاً ما للمدين لدى الغير، أو حجزاً تحفظياً.

ولقد قضى بأن<sup>(٢)</sup> التقادم ينقطع بكافة أنواع الحجز، بما فيها حجز ما للمدين لدى الغير، ويترتب على إعلان ورقة الحجز للمحجوز لديه قطع التقادم السارى

(١) تعليمات مصلحة الضرائب التنفيذية رقم ١١ لسنة ١٩٩٩ بشأن انقطاع مدة التقادم بمحاضر الحجز.

(٢) الطعن رقم ٢٨١٢ لسنة ٥٧ق، جلسة ١٩٩٠/٣/٦.

لمصلحة المحجوز عليه في مواجهة الحاجز، كما ينقطع التقادم السارى لمصلحة المحجوز لديه في مواجهة المحجوز عليه، لأن الحجز، وإن كان يعلن للمحجوز لديه، إلا أنه يقصد توجيهه إلى المحجوز عليه، وينصب على ماله. ويقطع الحجز التقادم، حتى ولو لم ينته إلى توقيع الحجز فعلاً على أموال المدين، بسبب عدم وجود ما يمكن الحجز عليه. ويشترط لهذه الحالة أن يكون مندوب الحجز قد شرع فعلاً في التنفيذ الجبرى على أموال المدين، وذلك بأن<sup>(١)</sup> يحرر محضر عدم الوجود على ذات المحاضر المخصصة لحجز المنقول وقت توقيع الحجز، وأن يوقع على هذه المحاضر محررها والمدين أو من ينوب عنه والشهود في مكان الحجز، وإن رفض المدين أو من ينوب عنه التوقيع عليها، أثبت ذلك بمحضر الحجز، كى تكون لهذه المحاضر حجية في قطع التقادم.

ويعتبر التتبيه والإنذار ومحضر حجز المنقول لدى المدين بالضريبة قاطعاً للتقادم بمجرد التوقيع عليه من مندوب الحجز والمدين أو من يجيب عنهم والشهود ولو كان المحضر سلبياً .

٤ - **الطلب الذى يتقدم به الدائن**: لقبول حقه في تفليس أو في توزيع وبأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير في إحدى الدعاوى، بأن يسلم المحكمة سند حقه مع كشف ببيان ما يطالب به، أو أن يقبل الدائن في التفليسة حتى ولو لم يتقدم إليها بنفسه.

ويعتبر بهذه المثابة إقرار بحقه يقطع التقادم، كما ينقطع التقادم بطلب الدائن شهر إفلاس المدين أو شهر إعساره، أو تقدم الدائن في توزيع لأموال المدين، سواء كان توزيعاً بالمحاصة أو توزيعاً بحسب درجات الدائنين.

---

(١) تعليمات مصلحة الضرائب فى شأن محاضر الحجز التى يجب تحريرها عند عدم وجود ما يمكن الحجز عليه، والصادرة بتاريخ ١٩٥٦/٥/٢٣.

كما ينقطع التقادم بأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه في أثناء السير في إحدى الدعاوى. ومن هذه الأعمال الطلبات العارضة المقدمة من الدائن إذا كان مدعى عليه، وتدخل الدائن في دعوى سبق رفعها. ويعتبر تمسك الدائن بحقه في تحكيم قاطعاً للتقادم.

ويعتبر إخطار المصلحة لأمين التفليسة بالضرائب المستحقة على المفلس إجراء قاطعاً للتقادم<sup>(١)</sup>.

٥- **إقرار المدين بحق الدائن:** يقطع التقادم الإقرار الصادر من المدين بالمدين، سواء كان إقراراً صريحاً أو ضمناً؛ باعتبار أن<sup>(٢)</sup> هذا الإقرار بمثابة اعتراف شخصي بحق على المقر لآخر بهدف اعتبار هذا الحق ثابتاً في ذمته وإعفاء الآخر من إثباته، لذا يشترط في الإقرار القاطع للتقادم أن يكون كاشفاً عن نية المدين في الاعتراف بالحق المدعى به.

ولا يشترط في الإقرار الصحيح شكلاً خاصاً، ويمكن أن يكون صريحاً موجهاً إلى الدائن أو إلى غيره، ويمكن أن يكون في صورة اتفاق بين المدين والغير أو صادراً من جانب المدين وحده دون اتفاق، على أن يكون الإقرار بعبارات صريحة دالة عليه، فلا يكفي -مثلاً- أن يذكر الممول أو المكلف في رسالة إلى مصلحة الضرائب أنه يرغب دائماً في الوفاء بالضريبة الواجب عليه،<sup>(٣)</sup> أو أداء جزء من الضريبة المتنازع عليها توفيقاً لإجراء الحجز عليه، مع استمراره في المنازعة حول هذه الضريبة،

(١) الطعن رقم ٢٩٣ لسنة ٤٧ ق جلسة ١٩٨٠.

(٢) الطعن بالنقض رقم ٩٤٣ لسنة ٥١ ق، جلسة ١٩٨٨/٣/٢٤.

(٣) أنظر في ذلك قرار مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٧٩/٧/٥ المشار إليه في: رشيد إفلح: الاعتراف بالمدين كسبب قاطع للتقادم في مجال تحصيل المستحقات الضريبية، مجلة مسارات في الأبحاث والدراسات القانونية، العددان ١٠ و ٩، ٢٠١٩، ص ٣١٤.

ويمكن أن يكون الإقرار ضمناً ، ويقصد به أن يترك المدين تحت يد الدائن مالا له مرهوناً رهناً حيازياً تأميناً لوفاء الدين.

ويستخلص هذا الإقرار من أي عمل يمكن أن يفيد معنى الإقرار، كأن يتقدم بطلب تقسيط هذه المبالغ أو إسقاطها، أو منحه أجلاً للسداد.

ويقصد بالإقرار القاطع له هو الذي يقر فيه الممول صراحة أو ضمناً بأن دين الضريبة لا يزال في ذمته ، ويمكن أن يكون هذا الإقرار صريحاً أو ضمناً ، على أن يستخلص الإقرار الضمني من أي عمل يقوم به المدين ، وينطوي على معنى الإقرار، كسداده جزء من الدين أو أحد أقساطه<sup>(١)</sup>.

ولا يعتبر طلب وكيل الممول استخراج كشوف رسمية بممتلكات المورث إقراراً ضمناً من الطاعنين بوجود الدين في ذمتهم<sup>(٢)</sup>، أو طلب الاطلاع على ملف الممول لمراجعة مركزه المالي، أو الحصول على شهادة من المصلحة بموقفه الضريبي.

ويعتبر الإقرار الصحيح بالدين بمثابة نزول المدين عن الجزء الذي انقضى من مدة التقادم، وهو تصرف قانوني يصدر من المدين بإرادته المنفردة، ولا يحتاج لقبول الدائن لهذا الإقرار، كما لا يجوز للمدين بعد الإقرار أن يرجع فيه. ويكون هذا الإقرار حجة على المقر وحده، ولا يتجاوزته إلى غيره، ومن ثم هذا الإقرار يقطع التقادم بالنسبة لدين الضريبة الخاص به، دون أن يمتد إلى غيره من الشركاء<sup>(٣)</sup>.

(١) الطعن رقم ٢١٢ لسنة ٧٣ ق . جلسة ٢٠٠٧/١/٩

(٢) الطعن رقم ٢٢٩ لسنة ٤٦ ق، جلسة ١٩٨٠/٣/٤.

(٣) الطعن رقم ٧١١ لسنة ٤٥ ق، جلسة ١٩٧٨/٣/٧. وهذا الحكم كان متعلقاً بتقادم الضريبة على الدخل في ظل عدم اعتداد المشرع الضريبي بالشخصية الاعتبارية للشركة، وإنما كانت الضريبة على الدخل - قبل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥- تفرض على كل شريك في حدود حصته مستقلاً عن باقي الشركاء.

## ثانياً: أسباب قطع التقادم الخاصة بالضرائب

كما ينقطع التقادم الضريبي بالأسباب العامة كغيره من الديون، كما ينقطع بالأسباب الخاصة به، والتي نص عليها قانون الضريبة، مثل التنبية على الممول بأداء الضريبة، أو بالإحالة على لجان الطعن، وذلك لأن<sup>(١)</sup> أن المشرع تقديراً منه لوجه من المصلحة تعود على حق الدولة في تحصيل الضرائب المستحقة خص دين الضريبة في شأن قطع التقادم بأحكام خاصة بأن أضاف إلى أسباب القطع الواردة بالقانون المدني أسباباً أخرى عددها قوامها الإجراءات التي تقوم بها مصلحة الضرائب وهي بسبيلها إلى إتمام إجراءات تحديد الضريبة المستحقة على الوجه الذي حدده القانون بصرف النظر عن مدى صحة موضوع الإجراء مادام الإجراء في ذاته صحيحاً .

وجرى قضاء محكمة النقض على أن<sup>(٢)</sup> إجراءات قطع التقادم التي عددها المشرع الضريبي - أو في القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بشأن تقادم الضرائب والرسوم - تعتبر مكملة للإجراءات القاطعة لكافة الضرائب والرسوم. واذ جاءت عبارة "والإخطارات إذا سلم أحدها" في مقام التعداد للإجراءات القاطعة للتقادم عامة ومطلقة، فإنها تسرى على الإخطارات بعناصر الضريبة والإخطارات بالربط على سواء، ولا يصح تخصيصها بنوع معين من الإخطارات بغير مخصص.

### ١- الإخطار بالضريبة

يقصد بالإخطار القاطع للتقادم هو الذي تتمسك فيه مصلحة الضرائب بحقها في دين الضريبة. ومن أمثلته الإخطار بربط الضريبة على الدخل أو الدمغة

(١) الطعن رقم ٢٧ لسنة ٦٧ ق جلسة ١٩٩٧.

(٢) الطعن رقم ٢١٧ لسنة ٣٣ ق، جلسة ١٩٧١/٦/٢٣.

والإخطار بربط الضريبة على القيمة المضافة، على النماذج المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية للقانون.

ولم تر محكمة النقض <sup>(١)</sup> في مجرد استدعاء الممول أو وكيله للمناقشة دليلاً على تمسك مصلحة الضرائب بحقها في دين الضريبة، وبالتالي لا يكون قاطعاً للتقادم.

## ٢- التنبيه بأداء الضريبة

يعتبر تنبيهها للتقادم مطالبات الضرائب (الأوراد)، والإخطارات، إذا سلم أحدها إلى الممول أو من ينوب عنه قانوناً أو أرسل إليه بكتاب موصى عليه مع علم الوصول. كما يعتبر النشر في لوحة المأمورية المختصة والإعلان في مواجهة النيابة إجرائين قاطعين للتقادم.

ووفقاً لنص المادة ٣/١ من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ على أنه "يعتبر تنبيهاً قاطعاً للتقادم أوراد الضرائب و الرسوم و إعلانات المطالبة والإخطارات إذا سلم أحدهم إلى الممول أو من ينوب عنه قانوناً أو أرسل إليه بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، يدل على أن المقصود من الإخطار القاطع للتقادم هو الذي يتمسك فيه مصلحة الضرائب بحقها في دين الضريبة و أن الإقرار القاطع له هو الذي يقر فيه الممول صراحة أو ضمناً بأن دين الضريبة لا يزال في ذمته.

وترى مصلحة الضرائب أنه <sup>(٢)</sup> يشترط لكي يكون الإعلان بمثابة تنبيه يقطع التقادم أن يحمل معنى المطالبة، أي تكون الضرائب والرسوم المطالب بها حالة الأداء.

(١) الطعن رقم ٢٢٩ لسنة ٤٦ ق جلسة ١٩٨٠/٣/٤ س ٣١ ص ٧١٥

(٢) تعليمات تفسيرية رقم ٤ حول تنفيذ القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ في شأن التقادم، موسوعة بدران، ص ٧٠٥، وص ٧٠٦.

أما بالنسبة للإخطارات فإنه لا يشترط فيها مثل هذا الشرط؛ فكل كتاب يسلم للممول أو من ينوب عنه قانوناً أو يرسل إليه بكتاب موصى عليه مع علم الوصول يقطع التقادم، على اعتباره بمثابة إخطار دون التقيد بما إذا كان يحوى ضريبة واجبة الأداء، أو غير واجبة الأداء، كنماذج ١٩ ضرائب مثلاً، وغيرها من النماذج التي نص القانون على اعتبارها إخطارات تقطع التقادم وفقاً لنص المادة الثالثة من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣.

### ٢- الإحالة إلى لجنة الطعن

تعتبر الإحالة إلى لجنة الطعن قاطعة لتقادم دين الضريبة، حتى ولو كان النموذج محل الإحالة باطلاً<sup>(١)</sup>. ولا يقطع التقادم الإحالة إلى اللجنة الداخلية، لأنها لا تقاس على لجنة الطعن، ولا تجرى مجراها<sup>(٢)</sup>. ولقد قضى بأن<sup>(٣)</sup> المطالبة بأداء ضريبة الدمغة تقطع التقادم، إذا تمت هذه المطالبة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.

ولا يعتبر قرار لجنة الطعن، وإن حاز قوة الأمر المقضي، فى مقام الحكم بالدين فى مفهوم الفقرة الثانية من المادة ٣٨٥ من القانون المدنى. إذ يقتصر هذا القرار على مجرد البت فى التقدير دون أن يتجاوز ذلك إلى إلزام الممول بأداء معين، ومن ثم يظل قرار لجنة الطعن النهائى قاطعاً للتقادم لمدة خمس سنوات فقط، ولا يسرى بشأنه التقادم طويل المدة لمدة خمس عشرة سنة الذى يتقرر للأحكام القضائية<sup>(٤)</sup>.

---

(١) الطعن رقم ٩٨٠ - لسنة ٧٠ - جلسة ٢٠١١/٦/١٥، والطعن رقم ٣٧٥ لسنة ٦٨ ق، جلسة ٢٠٠٩/٢/١٢.

(٢) الطعن رقم ٢٦٥ لسنة ٢٨ ق، جلسة ١٩٦٣/٥/٢٢.

(٣) الطعن رقم ١١٠ لسنة ١٠ ق، جلسة ١٩٥٩/١٢/٣.

(٤) الطعن رقم ٤٤٤٦ لسنة ٦١ ق جلسة ١٩٩٧/٧/٥.

## وقف التقادم

يقصد بوقف التقادم التعطل أو التوقف المؤقت لحساب مدته والتي يمكن أن تعود إلى السريان حينما تزول الاسباب التي ادت إلى الوقف فلا تدخل في حساب مدة التقادم الفترة التي كان موقفاً بحيث اذا عاد إلى السريان ضمت المدة السابقة على الوقف إلى المدة اللاحقة عليه مع عدم احتساب المدة التي كان موقفاً خلالها

ويوقف التقادم وفقاً لنص المادة ٣٨٢ مدنى كلما وجد مانع يتعذر معه على الدائن أن يطالب بحقه، ولو كان المانع أدبياً .

ولا يتصور وجود موانع تحول دون مطالبة الإدارة الضريبية بالدين الضريبي إلا في حالة وقوع ظرف مادي أو اضطرارى أقرب ما يكون إلى القوة القاهرة، أما بالنسبة للممول أو المكلّف فإنه يمكن أن يوقف تقادم الديون المستحقة له في ذمة مصلحة الضرائب، كأن يكون الدائن ناقص الأهلية أو قاصراً دون أن يكون له من يمثله قانوناً من ولى أو وصى أو قيم.

وإذا زال الظرف المؤدى إلى وقف التقادم استكمال مدة التقادم المتبقية منه في تاريخ الوقف، وذلك بخلاف قطع التقادم الذى يؤدي إلى اعتبار المدة التي انقضت قبل الانقطاع كأنها لم تكن، ولا تدخل في حساب التقادم، حتى إذا بدأ سريان التقادم من جديد بعد انقطاعه، أعقب التقادم الذى زال بالانقطاع تقادم جديد.

وقد قضت محكمة النقض بأن<sup>(١)</sup> الجهل بالحق فى إسترداد ما دفع بغير حق لا يمنع من سريان التقادم ومن ثم فإن هذا الجهل لا يمكن أن يكون من الموانع التى يترتب عليها وقف التقادم بعد سريانه طبقاً للمادة ٣٨٢ من القانون المدنى.

(١) الطعن رقم ٩٣ لسنة ٣١ ق جلسة ١٩٦٦/٢/٢٤.

وقد حاولت مصلحة الضرائب تطبيق هذا الحكم برفض ضريبة الدمغة التي تسدد خطأ بواسطة آلة التخليص، إلا أن مجلس الدولة<sup>(١)</sup> لم يقرها في ذلك بقوله "أنه لما كان قانون الدمغة من قوانين الضرائب التي لا يتوسع في تفسيرها، ولا يجرى القياس في فرض - الرسم - ورده في غير الحالتين التي نص على عدم الرد فيهما.

ولا يجوز أن يقاس التخليص بالآلة على لصق الطابع، كما أنه ليس من شأن ما تخشاه المصلحة من تلاعب بعض الممولين في الآلات أن يمنع الممول حقه في استرداد ما دفعه بغير وجه حق، وثمة وسائل أخرى تكشف هذا التلاعب".

أما طوابع الدمغة والنماذج التي دفع ثمنها الممول، ولم يقدّمها أو الكتابة عليها أو الشروع في الكتابة، وقام بإرجاعها بحالتها، فإن له الحق في استرداد قيمتها. ولا يسقط حقه في الرد إلا بالتقادم طويل المدة (الخمس عشرة سنة)، لأن الواقعة المنشئة للضريبة لم تتحقق<sup>(٢)</sup>.

### **التمسك بالتقادم**

لا يعتبر التقادم المدني من النظام العام، فلا تقضى به المحكمة من تلقاء نفسها، وإنما يجب أن يتمسك به المدين وكل ذي مصلحة في سقوط الدين بالتقادم، كخلف المدين عاماً كان أو خاصاً، كوارث المدين أو المحال عليه بالدين، أو من آلت إليه المنشأة الخاضعة بالضريبة بالتنازل، أو رب العمل بالنسبة لفروق ضريبة المرتبات التي يطالب بها.

وعلى المدين أن<sup>(٣)</sup> يتمسك به قبل الخوض في الدفاع عن الموضوع والاسقاط حقه في هذا الدفع. ولا يجوز الدفع بالتقادم لأول مرة أمام المحكمة

(١) فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الخزانة رقم ١٥٩٤ بتاريخ ١٩٦٥/٦/١.

(٢) حسين حافظ وعبد العزيز عبد الوهاب، المرجع، ص ٩٣.

(٣) طعن المحكمة الإدارية العليا رقم ٨٨٥٢ لسنة ١٩٤٥ ق.ع - جلسة ١٧/٥/٢٠٠٣.

الإدارية العليا<sup>(١)</sup> باعتبارها قمة محاكم مجلس الدولة فالطعن أمامها يقاس على الطعن بطريق النقض.

وقد استقر مجلس الدولة<sup>(٢)</sup> على أنه لا يجوز التمسك بالتقادم فى الحقوق والالتزامات التى تنشأ بين الأشخاص الاعتبارية العامة. طالما<sup>(٣)</sup> أن المشرع قد خول الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع سلطة الفصل فى المنازعات التى تنشأ بين الوزارات والمصالح العامة أو الهيئات العامة أو المؤسسات العامة أو الهيئات المحلية وذلك برأى ملزم فإنه يكون قد أغلق سبيل الدعوى أمامها.

ومقتضى ذلك عدم جواز الدفع بالتقادم بين هذه الجهات فيما يثور بينها من خلاف حول حقوق بعضها قبل البعض.

### النزول عن التقادم

يجوز النزول عن التقادم بعد ثبوت الحق فيه، وليس قبل ذلك، وقد يكون هذا التنازل صريحاً أو ضمناً. ولا يشترط فى النزول الصريح عن التقادم شكلاً معيناً إذ يصح النزول عنه بالكتابة أو شفوية، ولكن يجب إثباته كتابة فى الديون التى تزيد على عشرين جنيهاً.

ويجوز أن يكون التنازل عن التقادم ضمناً، يستخلص من واقع الحال، كطلب المدين مهلة لدفع الدين وذلك بعد تقادمه، أو تقديمه كفالة بهذا الدين أو رهناً، أو أن يدفع قسطاً منه أو جزءاً من فوائده. ويشترط لصحة التنازل عن التقادم أن يصدر ممن له أهلية التصرف، فلا يصح من الوصى أو القيم على

(١) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٥٤١ لسنة ٣٩ ق العليا، جلسة ١٩٩٩/٣/٢.

(٢) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٢٦٧، ملف رقم ٤٢١٣/٢/٣٢، جلسة ٢٠١٨/٢/١٤.

(٣) الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٣ ملف رقم ٢٠٩/٢/٣٧ جلسة ١٩٧٨/١١/١. نفس المضمون : فتاها رقم ٢٠٤٤ ملف رقم ٢٠٤٧/٢/٣٢ جلسة ١٩٩٢/١٢/٦.

دين الصغير إلا بإذن من المحكمة، ولا يصح من الوكيل إلا إذا أعطى من المدين توكيلاً خاصاً في ذلك.

ولا يمنع التمسك بالتقادم أن يستجيب المدين لنداء ضميره فيوفى هذا الدين بالرغم من سقوطه بالتقادم كالتزام طبيعي عليه، أو أن يتعهد بالوفاء به كالتزام مدنى مصدره الوعد بالوفاء، يسرى بشأنه تقادم جديد يبدأ من وقت استحقاقه، ومدته خمس عشرة سنة، حتى ولو كانت مدة التقادم السابق أقل من ذلك.

وإذا كان النزول عن التقادم غير جائز قبل ثبوت الحق فيه (م ١/٣٨٨ مدنى) إلا أنه يجوز للممول، متى بدأت مدة التقادم النزول عن المدة التي تنقضى أثناء سريان تقادم التقادم، ولو لم تكتمل مدته، ومن ثم نزول المدة التي تنقضى، بالنزول عنها، ولا يعتد بها في حساب التقادم. ويبدأ تقادم جديد يسرى من وقت النزول عن المدة التي انقضت، لا من وقت اكتمال التقادم السابق.

ومن المقرر فى قضاء النقض الضريبي أنه<sup>(١)</sup> وإن كان البين على ماورد بالمذكرة الإيضاحية للقانون المدنى فى نصوص المادتين ٣٨٦ و ٣٨٧ منه لا ينقضى الدين قبل التمسك بالتقادم لمجرد انقضاء المدة المسقطه، وإنما يظل ديناً أو التزاماً مدنياً إلى أن يدفع بتقادمه، مما مؤداه اعتبار هذا الدين رغم اكتمال مدة تقادمه ديناً مستحقاً الأداء ما دام أن المدين لم يتمسك به ويجعل الوفاء به من جانب المدين وفاءً بدين مدنى مستحق الأداء، مما يخرج من نطاق تطبيق المادة ١٨١ مدنى بشأن قاعدة دفع غير المستحق فيحول بينه وبين استرداده، إلا أن مناط الاعتداد بهذا الوفاء وعدم أحقية المدين الموفى فى طلب استرداده أن يكون الوفاء صادراً من المدين الموفى عن رضا واختيار ولا إكراه عليه فيه، وإلا جاز له المطالبة برده. ويعتبر الوفاء نتيجة إكراه - وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض - إذا حصل تحت تأثير الحجز الذى

(١) طعن رقم ٢٠٤ لسنة ٤٧ ق جلسة ١١/٢٨/١٩٧٨.

توقع على أموال المدين الموفى، وإذا كان الحكم المطعون فيه قد انتهى إلى تأييد الحكم الابتدائي في قضائه برد المبالغ المطالب بها لحصول الوفاء بها بطريق الحجز الإداري على أموال المطعون ضدهما بعد اكتمال مدة التقادم فإنه يكون قد انتهى إلى نتيجة صحيحة.

### هل يجوز مصلحة مصلحة الضرائب التنازل عن التقادم؟

لما كان تقادم الديون الضريبية كغيره من الديون التي تسقط بمضى المدة المقررة قانوناً لسقوطها، وأن مصلحة الضرائب تعتبر في مركز الدائن الذي له أن يطالب المدين بهذه الديون الضريبية، فهل لتلك المصلحة الحق في أن تتوقف من تلقاء نفسها عن مطالبة المدين بالضريبة بعد أن مضى مدة سقوطها بالتقادم؟

ولقد أجاب مجلس الدولة على سؤال مماثل، بشأن المطالبة بالديون المستحقة للحكومة والتي انقضت مدة سقوطها بالتقادم، بأن<sup>(1)</sup> : "الالتزام ينقضى بالتقادم وفقاً لنص المادتين ٣٨٦ و ٣٩٧ من القانون المدني، على أن هذا الأثر لا يترتب إلا إذا تمسك المدين بذلك، فإن وفي بعد تمام مدة التقادم ودون أن يتمسك بالتقادم، فإنه يعتبر متنازلاً عنه ومفياً ديناً مدنياً لا ديناً طبيعياً . والتمسك بالتقادم هو في واقع الأمر دفع يدفع به المدين مطالبة الدائن منوط بإرادة المدين أو ذى المصلحة- فإن رأى أن يتمسك بالتقادم كان له ذلك، وإن أراد النزول عنه صح نزوله.

على أنه إذا كان الدين يظل بعد انقضاء مدة التقادم والى أن يتمسك المدين أو ذو المصلحة بالتقادم ديناً مدنياً . ومن ثم يتعين على جهة الإدارة المطالبة بديونها التي انقضت المدة المحددة لسقوطها بالتقادم، والتي لم يتمسك المدينون بها بالتقادم، مادامت نفقات المطالبة بها تقل عن قيمة الحق موضوع

<sup>(1)</sup> إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الخزانة، الفتوى رقم ٣٩٨، بتاريخ ١١/٢/١٩٦٢.

الدعوى... وبخاصة أن التمسك بالتقادم أو النزول عن التمسك به أمر يتعلق بضمير المدين. وهذه مسألة ذاتية لا يمكن تعميم القول في شأنها. وعلاوة على ذلك فقد يكون عدم الوفاء بالدين راجعاً إلى عدم مطالبة المدين به نهائياً، في حين أن القاعدة أن الدين مطلوب لا محمول، بمعنى أن يسعى الدائن من أجله إلى المدين لا أن يسعى المدين به إلى الدائن... على أن ذلك كله لا يحول دون تقديم الدليل المادى على غلبة الاتجاه إلى التمسك بالتقادم".

وبتطبيق هذا الرأى على الديون الضريبية، يترجح لدينا بأنه ليس لمصلحة الضرائب أن تتوقف من تلقاء نفسها عن المطالبة بالديون الضريبية المستحقة على الممول أو المكلف أو غيرهما، ولو كانت هذه الديون قد استوفت المدة المقررة لسقوطها بالتقادم، وعليها فى جميع الأحوال أن تقوم بكافة الإجراءات القانونية للمطالبة بالدين، إلى أن يعبر المدين صراحة بتمسكه بالتقادم، ويصدر بذلك قرار من لجنة الطعن أو القضاء. خاصة وأن الدين الضريبي يتميز عن غيره من الديون الحكومية بأنه دين محمول لا مطلوب، بمعنى أنه لا يتوقف سداد المدين به على مطالبة مصلحة الضرائب له، بل على الممول أو المكلف أن يبادر بأداء الضريبة المستحقة عليه دون انتظار لمطالبة الدائن بها.

## الفصل الثالث

### ضمانات التحصيل

كفل المشرع عدداً من الضمانات القانونية التي تصون حق الدولة في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة في ذمة الممولين وغيرهم، منعاً من ضياعها ، أو التأخر في سدادها ، كما أوقع العقوبات على الجرائم الضريبية. وقد نص قانون الإجراءات الضريبية على الضمانات التي نبينها في المباحث الثلاثة الآتية:

### المبحث الأول

#### امتياز الدين الضريبي

للديون الضريبية امتياز على الديون الأخرى التي تكون في ذمة الممول أو المكلف وأى مدين آخر بها، وقد نص قانون الإجراءات الضريبية الموحد على هذه الضمانة:

#### النص القانوني

المادة (٤٩) : "يكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى القانون الضريبي امتياز على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين أو المكلفين بتحصيلها وتوريدها إلى المصلحة بحكم القانون، وذلك بالأولوية على جميع الديون الأخرى عدا المصروفات القضائية".

يقابل هذا النص الفقرة الأولى في المادة (١٠٢) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل، والمادة (٥١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة، والفقرة الثانية من المادة (١٧) الملغاة من قانون ضريبة الدمغة.

وهذا النص يقرر للحكومة ممثلة في مصلحة الضرائب حق امتياز عام<sup>(١)</sup> على أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها ، يجرى في شأنه ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة ١١٣٤ من القانون المدني من أن حقوق الامتياز العامة لا يجب فيها الشهر ولا يثبت فيها حق التتبع ولو كان محلها عقاراً غير محمل لذاته بدين الضريبة ، واكتفى بما قرره من ضمانات ووسائل خاصة للحفاظ على حقوق الخزنة العامة فضلاً عن الضمانات العامة في القانون. ولحقوق الامتياز العامة أسبقية في الترتيب على أي حق امتياز عقارى آخر ، أو أي حق رسمى مهما كان تاريخ قيده<sup>(٢)</sup>.

### **الحكمة من امتياز الديون الضريبية**

يرجع الفقهاء<sup>(٣)</sup> امتياز الديون الضريبية، ومنحها الأولوية على الديون الأخرى إلى المصلحة العامة، التي تقتضى أن يحصل دين الضريبة أولاً قبل الديون غير الممتازة، لأنها تنفق لصالح المجتمع، بخلاف الديون غير الممتازة التي غالباً ما تكون لمصلحة خاصة للدائنين، ومن المقبول أن ترجح المصلحة العامة على المصلحة الخاصة، ويذهب بعض الباحثين<sup>(٤)</sup> إلى أن هذا الامتياز يرجع إلى طبيعة الدين الضريبي، فهو دين اجباري، مستحق للدائن، بخلاف الديون الأخرى التي اختار الدائنون بإرادتهم منحها للمدين من خلال تفاوض لم

---

<sup>(١)</sup> حكم النقض في الطعن الصادر بتاريخ ١٩٧٣/٦/٢٧ ، موسوعة الدكتور زكريا بيومي ، المرجع السابق، ص ١٣٧٩، ص ١٣٨٠.

<sup>(٢)</sup> طعن رقم ١٤٢١ لسنة ٥١ ق جلسة ١٩٨٥/٣/٢٣.

<sup>(٣)</sup> Alain David, *Preferences of the Tax Authorities and Bankruptcy Law in France*, in *CORPORATE INSOLVENCY AND RESCUE: THE INTERNATIONAL DIMENSION* 221, 227 .

<sup>(٤)</sup> Barbara K. Day : *Should the Sovereign be Paid First? A Comparative International Analysis of the Priority for Tax Claims in Bankruptcy*, National Conference of Bankruptcy Judges American Bankruptcy Law Journal, Fall, 2000p.3.

تكن الدولة الدائنة طرفاً فيه، ومن ثم كان من الطبيعي أن لا يختلط الدين الإجبارى مع الدين الاختيارى.

وينتقد فريق من الباحثين منح الديون الضريبية هذا الامتياز، تأسيساً على أن الدين الضريبى لا يمثل خسارة كبيرة على الخزنة العامة، مقارنة بالخسارة التى يتحملها دائنو القطاع الخاص، كما أن الدولة لديها فرصة لتعويض خسارة هذا الدين أو جزء منه عن طريق فرض ضريبة إضافية، بينما لا يمكن الدائنون من القطاع الخاص ذلك.

ونرى، مع آخرين<sup>(1)</sup>، أن مساواة الديون الضريبية مع الديون الخاصة، وما تؤدى إليه قسمة الغرماء، إلى تحميل الخزنة العامة جزءاً من خسارة الممول المتعثر، مع تقاعسه عن أداء الدين الضريبى المستحق عليه فى الميعاد، إلى نقل عبء هذه الخسارة على الممولين الآخرين الملتزمين الذين قد تضطر الدولة إلى فرض ضريبة إضافية لتعويض هذه الخسارة، بالرغم من أن قدرة الدولة على فرض الضريبة الإضافية ليس ممكناً فى كل الأحوال، لارتباط هذه القدرة بعوامل اقتصادية وسياسية أو اجتماعية لا يمكن من فرض ضرائب إضافية فى جميع الأحوال. مما يقتضى حماية الدين من خطر قسمة الغرماء ومنحه الامتياز عند تصفية الديون.

### نطاق حق الامتياز

لا يقتصر حق الامتياز على دين الضريبة بل يمتد ليشمل المبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بموجب هذا القانون، ومنها مقابل التأخير، والغرامات المقضى بها، والتعويضات المقررة. وقرر المشرع تقدم هذا الامتياز على ما سواه من ديون فى ذمة المدينين بها، عدا المقرر للمصروفات القضائية، مما

<sup>(1)</sup> David Lacey, *Preferential Claims of Government in English Insolvency Proceedings*, in : Dennis Campbell and Anthony E.Collins(ed.):*Corporate Insolvency and Rescue: The International Dimension*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Boston, 1993.

يجعل لدين الضريبة امتيازاً في تحصيلها أو استئدائها قبل أى دين آخر ولو كان ممتازاً<sup>(١)</sup>.

وبما أن للضرائب امتيازاً عاماً، فتستوفى من جميع أموال المدين قبل سائر الحقوق الممتازة عدا المصروفات القضائية طبقاً لنص المادة ١١٣٩ مدنى والمواد الخاصة بكل ضريبة فى القانون الذى فرضها، إلا أن القانون المدنى لم ينص على تقديم الضرائب على الحقوق المضمونة برهن حيازى وهو الرهن الذى يرتب للدائن المرتهن حقاً عينياً يخوله حبس الشئ لحين استيفاء حقه وفقاً لنص المادة ١٠٩٦ من القانون المدنى .

ويكسب المرتهن هذا الحق العينى على المنقول إذا حازه بسبب صحيح ، وكان حسن النية وقت حيازته طبقاً للمادة ٩٧٦ مدنى ، ويمنع هذا الحق استيفاء الضرائب المستحقة على الرهن من المال المرهون إلا بعد استيفاء المرتهن حيازياً حقه ، ويؤيد ذلك ما نصت عليه المادة ١١٣٣ مدنى من أنه: "لا يحتج بحق الامتياز على من حاز المنقول بحسن نية".

ولقد قضى بأنه "ولما كانت المادة ٩٦٥ مدنى تنص على أنه: "يعد حسن النية من يحوز الحق وهو يجهل أنه يعتدى على حق الغير إلا إذا كان هذا الجهل ناشئاً عن خطأ جسيم" .

فإذا كان الحائز شخصاً معنوياً فالعبرة بنية من يمثله" . لذلك فإن<sup>(٢)</sup> للبنك المرتهن أن يحتج برهنه على مصلحة الضرائب ويستوفى دينه المضمون بالرهن قبل الضرائب المستحقة على الراهن إلا إذا أثبتت المصلحة أن البنك لم يكن حسن النية عند حيازته البضاعة.

<sup>(١)</sup> فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٣٥٩ بجلسة ٢/٣/٢٠٠٥، ملفها رقم ٣٤١٥/٢/٣٢.

<sup>(٢)</sup> إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الاقتصاد والخزانة بمجلس الدولة ، فتوى رقم ٦٤٣ بتاريخ ١٥/٣/١٩٥٩.

## تزامن وتداخل الديون الممتازة في المرتبة الواحدة

إذا منحت أكثر من جهة مرتبة امتياز واحدة، دون المفاضلة بينهما، وزعت الديون الممتازة بين أصحاب ذات المرتبة بقسمة الغرماء، وبذلك قضت محكمة النقض<sup>(١)</sup>، بأنه يستفاد من نصوص قانون التأمينات الاجتماعية - رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩ في المادة ١٠٥ منه- أن المبالغ المستحقة للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية كقيمة الاشتراكات وفروق مكافآت نهاية الخدمة للعمل ، وكذا المبالغ المستحقة لمصلحة الضرب على نشاط المنشأة التابع لها هؤلاء العمال، يكون لها جميعاً امتياز المبالغ المستحقة للخزانة العامة، وفي ذات المرتبة إذ لم يفاضل المشرع بينهما ، ولا تكسبها الأسبقية في الحجز أولوية ما.

ومن ثم فإنه وفقاً لنص المادة ١١٣١ من القانون المدني يتعين توزيع المبلغ المحصل من بيع وموجودات المنشأة التجارية بين الهيئة والمصلحة بنسبة قيمة حقوق كل منهما، بمعنى أن يقسم قسمة غرماء، لأنه لا يوجد نص في قانون الضرائب أو في قانون سواه يقدم امتياز دين الضرائب في هذه الحالة على الامتياز المقرر للمبالغ المستحقة للهيئة المذكورة. كما أن نص المادة ٢٦ من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ لا يقرر أفضلية لحاجز على حاجز بسبب الأسبقية في توقيع الحجز.

ولا يزال هذا المبدأ سارياً في ظل قانون التأمينات الاجتماعية والمعاشات رقم ١٤٨ لسنة ٢٠١٩ ، حيث تنص المادة (١٣٢) منه على أن : "يكون للمبالغ المستحقة للهيئة بمقتضى أحكام هذا القانون امتياز على جميع أموال المدين من منقول وعقار، وتستوفى قبل المصروفات القضائية....".

(١) الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم فتوى رقم ٤٤٨ ملف رقم ١٩/٢/٢٩ جلسة ١٩٦٦/٥/٨.

وتقسم الديون الضريبية بين مصلحة الضرائب المصرية ومصلحة الجمارك  
قسمة الغرماء لوقوعها في مرتبة واحدة، حيث تنص تنص المادة ٨٥ من  
قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠ على أنه: يكون لمبالغ  
الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم والمبالغ الأخرى التي تستحق  
للخزينة العامة طبقاً لأحكام هذا القانون، امتياز علي جميع أموال المدينين بها  
أو الملتزمين بأدائها ، وتستوفي من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي  
يد كانت قبل أي حق آخر ولو كان ممتازاً أو مضموناً بحق عيني تبعي، عدا  
المصاريف القضائية.

ولقد صدرت عدة قوانين تمنح حقوق دائنية تابعة لجهات معينة مرتبة امتياز  
سابقة في الترتيب على دين الخزينة العامة، ومن ذلك: تنص المادة (١٥) من  
قانون المنشآت المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر الصادر بالقانون رقم  
١٥٢ لسنة ٢٠٢٠ على أنه: مع عدم الإخلال بأحكام المادة (١٢) من هذا  
القانون ، لا تسرى الأولوية المقررة قانوناً بموجب المادة (١١٣٩) من القانون  
المدنى فى شأن المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق  
أخرى مقررة من أى نوع كان، أو مقررة فى غيره من القوانين عند استيفاء  
الجهة مقدمة التمويل لحقوقها التى تترتب على ما تقدمه من تمويل للمشروعات  
الخاضعة لأحكام هذا القانون، عدا ما تكون قد حصلتته هذه المشروعات من  
ضرائب ورسوم من الغير بصفتها جهة التزام بالتحصيل والتوريد.

ونصت المادة (١٦) من ذات القانون على أنه: استثناء من حكم المادة (١٥)  
من هذا القانون، تستوفى الجهات مقدمة التمويل حقوقها عما يقدم من تمويل  
للمشروعات المتعثرة بالأولوية الآتية :١- قبل استيفاء المبالغ المستحقة للخزينة  
العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى مقررة وفقاً للمادة (١١٣٩) من القانون  
المدنى وغيره من القوانين..... كما نصت المادة (٩١ مكرراً ١) من القانون  
رقم ١١ لسنة ٢٠٢١ بتعديل بعض أحكام قانون تنظيم إعادة الهيكلة والصلح

الواقى والإفلاس والقانون الصادر به رقم ١١ لسنة ٢٠١٨ على أنه يجوز أن تتضمن خطة إعادة الهيكلة حصول المدين على تمويل للمشروع ، على أن ينص فيها على مبلغ التمويل ، ومدته ، والفوائد المستحقة ، وطريقة السداد وجهة التمويل ، سواء أكانت من الدائنين أم غيرهم .فإذا فشلت الخطة وترتب على ذلك شهر إفلاس المدين ، تستوفى الجهة مقدمة التمويل حقوقها بمقدار تمويلها قبل استيفاء المبالغ المستحقة من غرامات جنائية أو ضرائب أو رسوم أو تأمينات اجتماعية، وبعد استيفاء الدائنين أصحاب التأمينات العينية حقوقهم المقررة على أموال المدين ، ومع ذلك يجوز للجهة مقدمة التمويل الاتفاق معهم على منحها الأولوية عليهم فى استيداء ديونها .

ووفقاً للقانون رقم ١٢٥ لسنة ٢٠١٠ يكون للمبالغ المستحقة للعامل أو المستحقة عنه ، والناشئة عن علاقة عمل امتياز على جميع أموال المدين، وتستوفى هذه المبالغ قبل المصروفات القضائية والمبالغ المستحقة للخزانة العامة ومصروفات الحفظ والترميم.وبذلك يكون هذا القانون قد رفع امتياز المبالغ المستحقة للعمال الذين تربطهم برب العمل وفقاً لقانون العمل الصادر بالقانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٣ على سائر الديون الممتازة الأخرى، بحيث تستوفى هذه المبالغ واجبة الأداء من أموال المدين بها، لا يتقدم عليه دين آخر، ولو كان من المصروفات القضائية أو من مستحقات الخزانة العامة كالضرائب والرسوم، وقد نص هذا القانون على إلغاء كل حكم يخالف أحكام هذا القانون.

ويثور التساؤل عن مدى تطبيق هذه النصوص بعد صدور قانون الإجراءات الضريبية وقد نصت المادة ٤٩ منه على منح الديون الضريبية امتياز على جميع أموال المدين باستثناء المصروفات القضائية، ولم يشر إلى الامتياز الممنوح لتلك الجهات ويسبق في المرتبة امتياز مصلحة الضرائب، ونرى أنه لا يزال لهذه الجهات حقها في الأسبقية، وفق الترتيب الذى قرره القوانين المتعلقة بها، إذ أن مراتب الامتياز التي تقررت للديون الضريبية، أو للديون الأخرى،

تقررت بقوانين خاصة، لأن القانون المدني هو القانون العام فيما يتعلق بامتياز الديون، وحيث أنه يمكن الجمع بين هذه القوانين دون أن يلغى أي منها الآخر، فلا يسرى بشأن القوانين السابقة قاعدة الإلغاء الضمني بصدر قانون الإجراءات الضريبية اللاحق عليها، خاصة وأن المشرع الضريبي لم ينص على إلغاء هذه الأحكام إلغاء صريحاً .

## المبحث الثاني

### توقيع الحجز التنفيذي

نصت المادة (٤٦) من القانون على حق مصلحة الضرائب المصرية فى توقيع الحجز التنفيذى لاستئداء الديون الضريبية:

#### النص القانونى

" للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذى<sup>(١)</sup> بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أدائها فى المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول فى هذه الحالة سند التنفيذ<sup>(٢)</sup>.

وفى جميع الأحوال لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة<sup>(٣)</sup>. ويتبع فى تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة طبقاً للقانون الضريبي أحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فى شأن الحجز الإدارى والأحكام المنصوص عليها فى هذا القانون.

(١) نصت الفقرة الأولى من المادة ١٧ الملغاة من قانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ على أن تحصل الضرائب والغرامات والتعويضات المستحقة طبقاً لأحكام هذا القانون فى حال الامتناع عن سدادها طبقاً لأحكام قانون الحجز الإدارى".

(٢) تقابل هذه الفقرة الأولى من المادة (١٠٤) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل.

(٣) تقابل هذه الفقرة الأخيرة من المادة (١٠٤) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل.

واستثناءً من أحكام أي قانون آخر ، تسرى أحكام الفقرة السابقة على الشركات والمنشآت أيًا كان النظام القانوني المنشأة وفقاً له" (١).

مؤدى هذا أن لمصلحة الضرائب المصرية الحق فى تحصيل الضرائب بطريق الحجز التنفيذى، وفقاً لأحكام قانون الحجز الإدارى رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ والأحكام المنصوص عليها فى قانون الإجراءات الضريبية.

#### حق جهة الإدارة فى الحجز

تنص المادة (١) من القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فى شأن الحجز الإدارى تنص على أنه: "يجوز أن تتبع إجراءات الحجز الإدارى المبينة بهذا القانون عند عدم الوفاء بالمستحقات الآتية فى مواعيدها المحددة بالقوانين والمراسيم والقرارات الخاصة بها وفى الأماكن وللأشخاص الذين يعينهم الوزراء المختصون:

(أ) الضرائب والإتاوات والرسوم بجميع أنواعها.

(ب) المبالغ المستحقة للدولة مقابل خدمات عامة.

(ج) المصروفات التى تبذلها الدولة نتيجة أعمال أو تدابير تقضى بها القوانين...

(د) المبالغ الأخرى التى نصت القوانين الخاصة بها على تحصيلها بطريق الحجز الإدارى."

ومفاد ما تقدم أن المشرع أجاز لجهة الإدارة تحصيل مستحقاتها التى نصت عليها القوانين بطريق الحجز الإدارى، وهو مجموعة من الإجراءات التى ينص عليها القانون، والتى بموجبها تُحوَّلُ الحكومةُ أو الأشخاصُ الاعتبارية العامة

---

(١) تقابل الفقرتان الأخيرتان من هذه المادة نص الفقرتين الأخيرتين من المادة (١٠٦) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل، كما تقابل هاتين الفقرتين أيضاً نص المادة (٣٤) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

حجز أموال مدينيها أو بعضها، ونزع ملكيتها استيفاءً لحقوقها التي يجيز القانون استيفاءها بهذا الطريق<sup>(١)</sup>.

ولذلك يجوز لمصلحة الضرائب توقيع الحجز التنفيذي الإداري عند عدم دفع الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة عليه في مواعيدها، وفقاً لأحكام قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ والنصوص الخاصة بقوانين الضرائب<sup>(٢)</sup>. ولقد منح القانون لمصلحة الضرائب سلطة توقيع الحجز الإداري لتحصيل الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة تبعاً لهذه الضريبة، كمقابل التأخير والضريبة الإضافية، والتعويضات التي تتقرر إما اتفاقاً أو قضاء.

ولا تتمتع أية منشأة أو شركة أياً كان الشكل أو النظام القانوني الذي يحكمها بضمانة عدم توقيع الحجز الإداري، لتطول كافة الممولين المتأخرين عن أداء الضريبة، بما في ذلك المنشآت الاستثمارية أياً كان شكلها القانوني، أو غير

(١) الطعن رقم ١٩٩٩ لسنة ٤٩ ق. عليا، جلسة ٢٨/٦/٢٠١٤.

(٢) أثار بعض الممولين شبهة عدم دستورية نص المادة رقم (١) من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فيما تضمنته من تخويل مصلحة الضرائب اتخاذ إجراءات الحجز الإداري وتنفيذها في حال عدم وفاء الممول بالضريبة المستحقة - أنه يجعل من الدائن خصماً وحكماً ومنفذاً في أن واحد، بما يتعارض مع مبدأ خضوع الدولة للقانون، كما أنه أهدر مبدأ المساواة بمغايرته بين حقوق جهة الإدارة وحقوق أحاد الناس بالنسبة لتطبيق القواعد المقررة في قانون المرافعات بشأن التنفيذ الجبري؛ فضلاً عن إخلاله بحق كل مواطن في اللجوء إلى قاضيه الطبيعي، بالإضافة إلى المساس بالحماية المقررة لحق الملكية بالمخالفة للدستور. وقد رفضت المحكمة الدستورية العليا - في القضية - برفض الدعوى، لأن لهذا الاستثناء تبرره المصلحة العامة في أن تتوافر لدى أشخاص القانون العام وسائل ميسرة تمكنها من تحصيل حقوقها على النحو الذي يحقق سير المرافق العامة وانتظامها، وذلك دون إخلال بحق المدين المحجوز عليه في اللجوء إلى القضاء للمنازعة في أصل المبالغ المطلوبة أو في صحة إجراءات الحجز أو باسترداد الأشياء المحجوزة، وفي هذه الحالة توقف - بنص القانون، مادة ٢٧ من قانون الحجز الإداري - إجراءات الحجز والبيع الإداريين إلى أن يفصل نهائياً في النزاع، ومن ثم بعدم دستورية المادة الأولى من الأحكام التمهيدية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وحيث إنه بناء على ما تقدم يغدو الطعن بعدم دستورية نص البند (أ) من المادة (١) من القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ في شأن الحجز الإداري - قائماً على غير سند بما يتعين رفضه.

الاستثمارية التي تتخذ شكل الشركة، في حصانة ضد الحجز الإدارى، ما لم يكن المال المطلوب الحجز عليه من الأموال العامة التي لا يجوز الحجز عليها، أو كانت الجهة التي يراد توقيع الحجز عليها تدير مرفقاً<sup>(١)</sup> من المرافق العامة<sup>(٢)</sup>. وأكد هذا الحكم قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧ بالنص<sup>(٣)</sup> على أن الأصل أن يكون الحجز على أموال المشروعات الاستثمارية حجراً قضائياً، أى بناءً على أمر قضائى أو حكم قضائى، ويجوز استثناء توقيع الحجز الإدارى على هذه الأموال لتحصيل الديون الضريبية واشتراكات التأمينات الاجتماعية المستحقة للدولة.

ومع ذلك يمكن الخروج من هذا الاستثناء والعودة إلى الحجز القضائى على أموال المشروعات الاستثمارية فى حالة وجود عقد بين طرفين أحدهما الدولة

---

(١) المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم ٢٩٦٣ لسنة ٣٣ ق عليا، جلسة ١/٢٧/١٩٩٠.  
(٢) منعت محكمة النقض من توقيع الحجز على المرافق العامة، وذلك بقولها - فى الطعن رقم ٢٩٦٣ لسنة ٣٣ ق جلسة ١/٢٧/١٩٩٩ - " قصد المشرع بالقانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ تقرير وسائل خاصة لإستيفاء الدولة و غيرها من الأشخاص العامة لحقوقها قبل آحاد الناس - تخرج تلك الرسائل عن تلك المقررة للحجز و التنفيذ على أموال المدين طبقاً لقانون المرافعات المدنية و التجارية بما يكشف عن أحد مزايا السلطة العامة المقررة لتسيير المرافق العامة بغية إستئداء ديون الدولة لإنفاقها فى حاجات المرافق العامة - مؤدى ذلك : لا يتصور سريان أحكام الحجز الإدارى قبل المرافق العامة فيتم الحجز على أموالها و التنفيذ عليها بهذا الأسلوب فقد يترتب عليه تعثر المرفق الذى ينبغى أن يعمل بإستمرار و إضطراب - لا يبقى للدائن من أشخاص القانون العام بعد ذلك إلا الإلتجاء إلى الطرق الأخرى لإقتضاء دينه قبل شخص عام آخر - الإمتناع عن تنفيذ حجز إدارى فى مواجهة مرفق عام لا يعتبر مخالفة تأديبية "

(٣) تنص المادة ٤ من هذا القانون على أنه " ولا يجوز الحجز على أموال المشروعات الاستثمارية أو مصادرتها أو تجميدها إلا بناءً على أمر قضائى أو حكم نهائى، وذلك عدا الديون الضريبية، واشتراكات التأمينات الاجتماعية المستحقة للدولة التي يجوز تحصيلها عن طريق الحجز بجميع أنواعه، مع عدم الإخلال بما يتفق عليه فى العقود التي تبرمها الدولة أو الأشخاص الاعتبارية العامة مع المستثمر".

أو الأشخاص الاعتبارية العامة ، وثانيهما المستثمر، ينص على عدم جواز توقيع الحجز الإداري لاستثناء الضرائب المستحقة تنفيذاً لهذا العقد.

### سند الحجز

الأصل المقرر في قانون المرافعات المدنية والتجارية، أن التنفيذ جبراً على أموال المدين - بما له من آثار - خطيرة عليه - لا يكون إلا بسند تنفيذي استظل به دائنه قبل التنفيذ، ولم يبلغه إلا بطريق تحقق به دينه وصحته وصار حقيقة قانونية أو قضائية يجوز التنفيذ بمقتضاها، إلا أنه خروجاً على الأصل العام جاءت أحكام قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ بأوضاع استثنائية، منها أن جعلت الأمر المكتوب الصادر من الوزير أو رئيس المصلحة أو المدير أو ممثل الشخص الاعتباري العام حسب الأحوال، أو من ينيبه<sup>(١)</sup> كل من هؤلاء كتابة، معادلاً للسند التنفيذي الذي يجوز التنفيذ به وفقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية.

وقد قضت المحكمة الدستورية العليا<sup>(٢)</sup> برفض الطعن بعدم دستورية المادة ١٦٧ من قانون الضرائب على الدخل - رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المقابلة للمادة (٤٦) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد ، وقد جعلت الأمر المكتوب من الوزير أو رئيس المصلحة أو المدير أو ممثل الشخص الاعتباري العام حسب الأحوال، أو من ينيبه، كل من هؤلاء كتابة، معادلاً للسند التنفيذي الذي يجوز التنفيذ به ، وفقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية.

---

(١) قضت محكمة النقض - في الطعن الصادر بجلسة ١٩٧٥/٤/٣٠ المثبت في ملف المستشارين عز الدين الدناصوري وحامد عكاز ، ص ٩٣٦- بأنه في حالة صدور هذا الأمر مستوفياً هذه الشروط فلا عبرة بالختصاص المكاني للأمر بالحجز نقادياً لتطويل الإجراءات وتعقيدها.

(٢) في القضية رقم ٧٦ لسنة ٢٣ قضائية دستورية بجلسة ٢٠٠٤/٤/٤ ، ونشر بعدد الجريدة الرسمية ، العدد ١٦ (تابع أ) في ٢٠٠٤/٤/١٥.

وهذا الاستثناء تبرره المصلحة العامة في أن تتوافر لدى أشخاص القانون العام وسائل ميسرة تمكنها من تحصيل حقوقها على النحو الذي يحقق سير المرافق العامة وانتظامها، وذلك دون إخلال بحق المدين المحجوز عليه في اللجوء إلى القضاء للمنازعة في أصل المبالغ المطلوبة أو في صحة إجراءات الحجز أو باسترداد الأشياء المحجوزة، وفي هذه الحالة توقف - بنص القانون، مادة ٢٧ من قانون الحجز الإداري - إجراءات الحجز والبيع الإداريين إلى أن يفصل نهائياً في النزاع.

ولمصلحة الضرائب أن توقع الحجز الإداري التنفيذ من واقع إقرارات الممول أو بموجب المطالبات التي تصدرها، وأن هذه المطالبات والإقرارات تكون سندات تنفيذية، وتدل بذاتها<sup>(١)</sup> على مديونية الممول بمقدار المستحقات الثابتة فيها ، وأن هذه المستحقات محققة الوجود وواجبة الأداء.

ويرجع في تعيين قواعد الحجز الإداري لتحصيل الديون الضريبية المستحقة لمصلحة الضرائب إلى القواعد الخاصة به في قانون الإجراءات الضريبية وقوانين الضرائب ذات الصلة، فإن خلت هذه القوانين من أحكام خاصة تتعلق بهذا الحجز وجب الرجوع إلى قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فإن لم توجد في نصوصه أحكاماً تعالج مسائل الحجز الإداري وجب الرجوع أخيراً إلى أحكام الحجز المقررة في قانون المرافعات المدنية والتجارية<sup>(٢)</sup>.

ويعتبر قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ هو الشريعة العامة للحجوز الضريبية الإدارية، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في قانون

---

(١) حكم النقض في الطعن رقم ٤٩٣ لسنة ٤٢ ق ، جلسة ١٣/١/١٩٨٦.

(٢) أنظر في تطبيق هذا المبدأ حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٦٣٣ لسنة ٤٩ ق، جلسة ٢٨/٣/١٩٨٣.

الإجراءات الضريبية الموحد، ثم يرجع إلى قانون المرافعات المدنية<sup>(١)</sup> عند عدم وجود حكم فى تلك القوانين<sup>(٢)</sup>. وعلى ذلك رأيت مصلحة الضرائب أنه<sup>(٣)</sup> تطبيقاً للمادة ٢٨٠ مرافعات والتي تقرّر عدم جواز التنفيذ الجبرى إلا بسند تنفيذى اقتضاء لحق محقق الوجود ومعين المقدار وحال الأداء ، والتي عرفت السندات التنفيذية بأنها " الأحكام والأوامر والمحركات الموثقة ومحاضر الصلح التي تصدق عليها المحاكم او مجالس الصلح والأوراق الأخرى التي يعطيها القانون هذه الصفة ".ومن ثم فإن صدور حكم نهائى فاصل فى الدعوى

---

(١) تنص المادة ٧٥ من قانون المرافعات المدنية والتجارية على أنه: "فيما عدا ما نص عليه فى هذا القانون تسرى أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية التي لا تتعارض مع أحكام هذا القانون". وقضت المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم ١١٧٤ لسنة ١٢ ق عليا، جلسة ١٩٧٠/٥/٣٠ بأن " إجراءات الحجز والبيع الإداري كما نظمها القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ لا تعدو أن تكون نظاماً خاصاً وضعه الشارع لتحصيل المستحقات التي للحكومة فى ذمة الأفراد، راعى فيه التبسيط والسرعة وقلة النفقات مستبدلاً إياه بنظام قانون المرافعات للاعتبارات المذكورة؛ يقطع فى ذلك نص المادة ٧٥ من القانون السالف الذكر التي تقضى بأنه فيما عدا ما نص عليه فيه تسرى جميع أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية التي لا تتعارض مع أحكام القانون المشار إليه، فما تتخذه الجهات الحكومية المختصة من إجراءات فى هذا الخصوص تطبيقاً للقانون المذكور أو ما يثيره من منازعات مع ذوي الشأن فى هذا النطاق لا يعتبر - والحالة هذه - من قبيل القرارات الإدارية بالمعنى المقصود من القرار الإداري".

(٢) ذهبت المحكمة الدستورية العليا إلى أن أحكام قانون المرافعات جميعها - وبوصفها التنظيم الإجرائي العام فى المواد المدنية والتجارية - هي التي يتعين تطبيقها - وبالقدر الذي لا تتعارض فيه مع أحكام القانون رقم ٣٠٨ - لسنة ١٩٥٥ - على كافة المسائل الإجرائية التي لم يرد بشأنها نص خاص فى هذا القانون. إذ كان ذلك، فإن التنظيم الإجرائي الخاص يعامل باعتباره منصرفاً إلى المسائل التي تعلق بها وحدها، ولا يجوز إسناده إلى غيرها، إذ هو استثناء من أصل خضوع المسائل الإجرائية للقانون العام الذي يحكمها. وإذا كان الأصل فى دلالة النص العام أنها لا تخصص بغير دليل، تعين القول بأن التنظيم الخاص - وقد وقع على سبيل الانفراد - لا يقاس عليه (طلب التفسير رقم ١ لسنة ١٣ ق تفسير، جلسة ١٩٩٢/١/٤)

(٣) تعليمات تذكيرية رقم (٢) لسنة ٢٠١٠ بتاريخ ٢٩/١٠/٢٠١٠.

الموضوعية أو المنازعة يكون سنداً تنفيذياً يخول للمصلحة الحق في اتخاذ إجراءات الحجز الإداري".

### **جواز اللجوء إلى الحجز القضائي**

بالرغم من أن كلاً من قانون الحجز الإداري وقانون الإجراءات الضريبية يخولان مصلحة الضرائب الحق في توقيع الحجز الإداري، وهو الطريق الأسهل والأسرع في اقتضاء الديون العامة، والضرائب منها، إلا أن ذلك لا يمنع المصلحة من أن تلجأ إلى الحجز القضائي لاستئداء نفس الدين ، طالما أن القانون لم يمنع ذلك ، أو لم يخير الإدارة باتباع أحد الطريقتين دون الآخر<sup>(١)</sup> ولمصلحة الضرائب أن تلجأ المصلحة إلى أحد الطريقتين وتكمله بالطريق الآخر ، كأن تحجز على المنقولات بطريق الحجز الإداري ، وأن تحجز على العقارات بطريق الحجز القضائي ، لتحصيل ذات الدين الضريبي من نفس الممول ، دون أن يشوب هذا الإجراء أى عيب. ونرجح ما ذهب إليه العديد من الفقهاء<sup>(٢)</sup> إلى أنه يجوز لجهة الإدارة أن تتبع الطريقتين معاً على نفس المال المحجوز عليه<sup>(٣)</sup>.

وإذا اختارت الجهة الإدارية توقيع الحجز القضائي ابتداءً فليس لها بعد إجراءات التنفيذ القضائي النزول عنه والبدء في اتخاذ إجراءات التحجز

---

(١) موسوعة د. زكريا بيومي ، ص ٧٥٦.

(٢) من أنصار هذا الرأي أستاذنا الدكتور زكريا محمد بيومي : المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٥٥٣، وعبد المنعم حسني: الحجز الإداري علماً وعملاً، القاهرة، ص ٢٢.

(٣) أنظر عكس هذا الرأي : د. محمد محمد عمران : الحجز الإداري نظام اختياري، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، المجلد رقم ٢٦ ، العدد رقم ٢٠١٦، ١٠٢، ص ٥٢.

الإدارى، والعكس غير صحيح، بمعنى أن بدء جهة الإدارة بتوقيع الحجز الإدارى لا يمنعها من أن تنزل عنه وتلجأ إلى توقيع الحجز القضائى<sup>(١)</sup>.

### **أنواع الحجز الإدارى**

قصد المشرع بالقانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ تقرير وسائل خاصة لاستيفاء الدولة وغيرها من الأشخاص العامة لحقوقها قبل آحاد الناس - تخرج تلك الوسائل عن تلك المقررة للحجز والتنفيذ على أموال المدين طبقاً لقانون المرافعات المدنية والتجارية بما يكشف عن أحد مزايا السلطة العامة المقررة لتسيير المرافق العامة بغية إستئداء ديون الدولة لإنفاقها في حاجات المرافق العامة.

### **تقسيم**

وضع المشرع قواعد للحجز الإدارى بأنواعه: الحجز التنفيذى على المنقول، وحجز ما للمدين لدى الغير، والحجز الإدارى على العقار، والحجز التحفظى.

ونبين ذلك فى المطالب الأربعة الآتية:

## **المطلب الأول**

### **الحجز التنفيذى على المنقول**

#### **المعجوز عليه**

توقع الحجز الإدارى على شخص المدين بالضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة للخزانة العامة بموجب القوانين، سواء كان هذا المدين شخصاً طبيعياً ( فرداً ) أو شخصاً اعتبارياً. أو أن يكون مديناً أصلياً بالضريبة باعتباره الممول أو المكلف الخاضع للضريبة، أو خلفاً خاصاً للممول كالوارث فى حدود ما آل إليه من

---

(١) د. فتحى والى: التنفيذ الجبرى، وفقاً لمجموعة المرافعات المدنية والتجارية وقانون الحجز الإدارى، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨١، ص ٧١٥.

ميراث الممول المتوفى، أو كان مسئولاً بالتضامن بالضريبة، لأى سبب قانونى للتضامن كالمتنازل إليه أو الكفيل...

ولا يمنع مصلحة الضرائب أن تجرى حجزاً على مال أحد المدينين لها أن يكون قد سبقها إلى ذلك دائن آخر وأوقع الحجز على ذات المال، كما لا يمنع توقيع مصلحة الضرائب على مال معين أن يقوم شخص آخر من الدائنين بتوقيع حجز على ذات المال. ونكون فى هذه الحالة بما يعرف بتعدد الحجوز، التى لا يمنعها القانون المصرى، التى تعنى أن الأسبقية فى توقيع الحجز على مال معين لا تحول دون توقيع دائن آخر لحجز جديد صحبح، حتى فى الأحوال التى يختص فيها الحاجز بحصيلة التنفيذ منذ توقيع الحجز، مع أهمية التنسيق بين الحجوز المتعددة، لأنه لا يتصور أكثر من بيع لذات المال<sup>(١)</sup>. ولايجوز اتخاذ إجراءات التنفيذ الفردى ضد المدين بعد الحكم بشهر إفلاسه، فإذا صدر حكم شهر الإفلاس بعد الحجز توقفت إجراءات التنفيذ الفردى واندمجت فى التفليسة، لأن الإفلاس يؤدى إلى إيقاف الإجراءات الفردية فلا يجوز للدائن بعد شهر الإفلاس توقيع أى حجز على أموال المدين سواء كان الحجز حجزاً تحفظياً أو تنفيذياً، وسواء كان حجزاً على عقار أو منقول أو على ما للمدين لدى الغير<sup>(٢)</sup>.

ووفقاً لنص المادة ٢٨٤ من قانون المرافعات: "إذا توفى المدين أو فقد أهليته أو زالت صفة من يباشر الإجراءات بالنيابة عنه - كزوال صفة الولى أو الوصى أو القيم أو الوكيل عن النائب - قبل البدء فى التنفيذ أو قبل إتمامه، فلا يجوز التنفيذ قبل وراثته أو من يقوم مقامه إلا بعد مضى ثمانية من تاريخ

(١) د. أحمد خليل: النظام القانونى لتعدد الحجوز: دراسة فى استقلال الحجوز مع توحيد الإجراءات، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، التى تصدرها كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، العدد رقم (٢)، ١٩٩٩، ص ٣ - ص ١٩٧.

(٢) د. أحمد مليجى: الموسوعة الشاملة فى التنفيذ، الجزء الأول، ص ٢٠٥.

إعلانهم بالسند التنفيذي. ويجوز قبل انقضاء ثلاثة أشهر من تاريخ وفاة المدين أن تعلن الأوراق المتعلقة بالتنفيذ إلى ورثته جملة في آخر موطن كان لمورثهم بعي بيان أسماء وصفاتهم".

وإذا كان المدين بالضريبة شركة، فإن الحجز يقع أساساً على أموال الشركة باعتبارها الممول. ولا تتعدى المسؤولية عن هذا الدين إلى الشركاء في شركات الأموال، أما في شركات الأشخاص، فإنه تسرى أحكام التضامن المقررة في كل من القانون المدني وقانون التجارة، بحيث يسأل عن الضريبة المستحقة على كافة الشركاء ( متضامنين وموصين) فيما بينهم وذلك في حدود نصيب كل منهم في رأس مال الشركة، ويجوز أن تتعدى هذه المسؤولية إلى الأموال الخاصة بالشركاء المتضامنين في حالة عدم كفاية أموال الشركة عن الوفاء بالضريبة، أما الشركاء الموصون فتقتصر مسؤوليتهم عن سداد دين الضريبة فتقتصر مسؤوليتهم عن سداد دين الضريبة المستحقة على الشركة في حدود نصيب كل منهم في رأس مالها، ولا يجوز أن تتعدى هذه المسؤولية إلى أموالهم الخاصة<sup>(١)</sup>.

ويعتبر إعلان المدين بالمطالبة والتنبيه عليه بالوفاء وإنذاره بإجراءات الحجز من مقدمات الحجز السابقة عليه<sup>(٢)</sup>، وهي من الإجراءات الجوهرية التي يترتب

---

(١) أنظر كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ٢٢ لسنة ٢٠١٢ بشأن مدى جواز الحجز على أموال الشريك المتضامن في شركات الأشخاص أو المستحق على باقى الشركاء فيها.

(٢) جاء في تعليمات مصلحة الضرائب التنفيذية رقم ٢٢٠ لسنة ٢٠٢٠ "عدم توقيع الحجز الإدارى إلا بعد اتخاذ الإجراءات الواردة بقانون الحجز الإدارى وهى مطالبة المدين بالمديونية والتنبيه عليه بالسداد والإنذار بالحجز ومنحه المهلة القانونية للسداد، ولخطار المدين بعد هذه الإجراءات وقبل توقيع الحجز بخطاب مسجل موصى عليه بعلم الوصول بضرورة الحضور للمأمورية لتسوية المبالغ واجبة الأداء المستحقة، وذلك خلال مدة خمسة عشر يوماً من تاريخه، والا سيتم توقيع الحجز الإدارى على أمواله على أن يشار بالإخطار أنه إخطار أخير للسداد".

على مخالفتها البطلان، لأنها من القواعد الأساسية المقررة فى قانون المرافعات تسرى على قانون الحجز الإدارى فيما لا يتعارض مع أحكام ذلك القانون. ولما كانت المادة ٢٨١ من قانون المرافعات قد اشترطت لصحة لتنفيذ سبق إعلان السند التنفيذى إلى المدين والتنبيه عليه بأداء ما هو مطلوب منه وإنذاره بإجراء التنفيذ الجبرى إن لم يقم بأدائه، فإن<sup>(١)</sup> مقتضى ذلك أن كل حجز توقعه الحكومة أو إحدى مصالحها دون أن يكون مسبقاً بإعلان المدين بالورد (وهو السند التنفيذى) أو لم يكن مندوب الحاجز قد نبه على المدين بوفاء ما هو مطلوب منه وإنذاره بالحجز أو لم يكن التنبيه مبنياً به قيمة الضريبة أو الرسوم المطلوب تحصيلها ونوعها وتاريخ استحقاقها فيعتبر الحجز باطلاً.

### الأمر بالحجز

لا تجيز المادة (٢) من قانون الحجز الإدارى رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ اتخاذ إجراءات الحجز إلا بناءً على أمر مكتوب صادر من الوزير أو رئيس المصلحة أو المحافظ أو من ممثل الشخص الاعتبارى العام حسب الأحوال أو من ينيبه كل من هؤلاء فى ذلك كتابة.

وقد نصت اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد<sup>(٢)</sup> على أنه " فى تطبيق أحكام المادة (٤٦) من القانون، يجب عند توقيع الحجز التنفيذى أن يصدر أمر الحجز التنفيذى من المختص بذلك على النموذج رقم (١) تحصيل جبرى)، وذلك بعد صيرورة الضريبة واجبة الأداء، ويكون توقيع الحجز التنفيذى (محضر الحجز) على النماذج أرقام (٤ تحصيل جبرى)، (٣/٣) تحصيل جبرى)، (٥ تحصيل جبرى) بحسب نوع الحجز، وذلك كله بعد إنذار الممول أو

(١) المستشار محمد عبد اللطيف: القضاء المستعجل، القاهرة، الطبعة الرابعة، ص ٦٨٩.

(٢) المادة (٥٣) من اللائحة التنفيذية للقانون.

المكلف بكتاب موسى عليه بعلم الوصول على النموذج رقم (٢/١) تحصيل  
جبري) ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة.  
وقد أناب<sup>(١)</sup> رئيس مصلحة الضرائب مأمورى الضرائب ومساعدتهم  
بالمأموريات فى إصدار الأوامر المكتوبة بتوقيع الحجز على أموال المدينين.  
ويجب أن يكون أمر الحجز عموماً صادراً من شخص مفوض قانوناً بإصداره،  
ولرئيس الجهة الإدارية الحاجزة أو لمن ينيبه<sup>(٢)</sup> تحديد الدين المراد الحجز  
بمقتضاه، ولا عبرة فى هذا الشأن<sup>(٣)</sup> بالاختصاص المكانى للأمر بالحجز تقديماً  
لتطويل الإجراءات وتعقيدها.

### **إجراءات حجز المنقول**

رسم المشرع الإجراءات التى يتعين اتباعها عند توقيع حجز المنقول إدارياً لدى  
المدين وذلك بأن

١- **الشروع فى الحجز:** يتوجه مندوب الحجز لإعلان المدين شخصياً أو من  
يجيب عنه كالوكيل أو الخادم أو من يكون ساكناً معه، بالتنبيه عليه بالأداء  
والإنذار بالحجز، فإذا لم يذعن فإنه يشرع فوراً فى توقيع الحجز مصحوباً  
بشاهدين عملاً بالمادة (٤) من قانون الحجز الإدارى.

---

<sup>(١)</sup> صدر قرار رئيس مصلحة الضرائب قراراً بهذه الإنابة فى ١٢/٢٨/١٩٥٥، كما ورد فى كتاب:  
الحجز والتحصيل، من مطبوعات قطاع التدريب بمصلحة الضرائب المصرية، القاهرة، ٢٠١٨،  
ص ٣.

<sup>(٢)</sup> قضت محكمة النقض فى الطعن رقم ٣٨٣ لسنة ٣٩ق، جلسة ٣٠/٤/١٩٧٥- بأن أمر الحجز  
التفيزى الإدارى قد صدر بناءً على قرار مدير عام مصلحة الضرائب المؤرخ ١٢/٢٨/١٩٥٥، بإنابة  
مأمورى الضرائب ومساعدتهم بالمأموريات بإصدار أوامر الحجز الإدارى، وكان الأمر قد صدر من  
مأمورية ضرائب عطارين ثان الكائنة بمدينة الإسكندرية، فإنه لوجه للتحدى بوجوب تقديم القرار  
للتحقيق من نطاقه وحدوده، طالما أن هذه الإنابة العامة لها سندها من نصوص القوانين الضريبية،  
وقانون الحجز الإدارى على سواء.

<sup>(٣)</sup> الطعن رقم ٣٨٣ لسنة ٣٩ق، جلسة ٣٠/٤/١٩٧٥.

وقد قضت المحكمة الدستورية العليا<sup>(١)</sup> بعدم دستورية عبارة "ويشروع فوراً" الواردة بالمادة (٤) من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ التي تنص على أنه "يعلن مندوب الحاجز إلى المدين أو من يجيب عنه تنبيهاً بالأداء وإنذاراً بالحجز ويشروع فوراً في توقيع الحجز مصحوباً بشاهدين".

واستندت المحكمة في ذلك إلى أن المشرع لم يفصل بين مقدمات الحجز الإداري التي تجرى بهذا الإعلان والغاية من تقريرها، وهي إمهال مدة يقدرها المشرع بنص خاص، أو بإعمال نص المادة ٧٥ من قانون الحجز الإداري الذي يجرى على أنه "فيما عدا ما نص عليه في هذا القانون تسرى جميع أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية التي لا تتعارض مع أحكام هذا القانون، مما مؤداه تطبيق ما ورد بنص الفقرة الرابعة من المادة ٢٨١ من قانون المرافعات المدنية والتجارية الذي لم يجز التنفيذ إلا بعد مضي يوم على الأقل من إعلان السند التنفيذي، وذلك كله قبل الشروع في توقيع الحجز فعلياً، حتى تتحقق من خلال هذه المهلة الغاية من إجراء مقدمات الحجز، ولتدرك وسائل التشريع غاياته، فينضبط بذلك حكم إيقاع الحجز الإداري على المنقول بالرابطة الدستورية المتعين التزامها بين أهداف التشريع والوسائل التي تحققها، وهو ما لم يلتزم به المشرع بالنص المطعون فيه، الذي جمع مقدمات تنفيذ الحجز الإداري مع الشروع في إيقاعه في وحدة زمنية واحدة، أو تكاد، مقترضاً - بغير سند - عدم تحصيل الجهة الحاجزة دينها إلا بالشروع فوراً في إيقاع الحجز على منقولات المدين، غير عابئة بتباين المراكز القانونية للمحجوز عليهم باختلاف أحوال التنفيذ، ودون مراعاة لأحوال التنفيذ التي تنتفي عنها الخشية من عدم تحصيل الجهة الحاجزة لدينها، سواء ما تعلق منها بإقرار المدين بالدين المحجوز لأجله، وعدم منازعته في أساس الالتزام أو مقداره، مع اقتران

---

(١) المحكمة الدستورية العليا: الدعوى رقم ٨٥ لسنة ٣٢ قضائية دستورية، جلسة ٢٠١٩/٥/١٢.

ذلك بسعى جدى للوفاء بالدين، أو تقديم المدين من التأمينات الشخصية ما يضمن الوفاء بدين الجهة الحاجزة، ومن ثم فإن الشروع الفورى فى إيقاع الحجز الإدارى على أموال المحجوز عليه المنقولة دون إمهاله مدة لسداد دينه، إنما يُعسر - فى غالب الأحوال - على المدين النأى بماله عن إيقاع الحجز عليه، وتدبير شئونه الخاصة ليتمكن من الوفاء بدينه، حتى يرفع الحجز عنه رضاً أو قضاءً مما مؤداه أن النص المطعون فيه وقد قرن إعلان التنبيه بالأداء، وإنذار الحجز، بالشروع فى توقيع الحجز، يكون متصادماً مع الغاية من تقرير هذا الإعلان، والأهداف المبتغاة منه.

كما يجاوز ما يتوخاه قانون الحجز الإدارى من تقرير حقوق للجهات العامة تحصل بموجبها على مستحقاتها بصورة استثنائية، بما تقتضيه من أن يكون نطق تطبيقها متصلاً بتسيير جهة الإدارة لمرافقها، إلى مجال لا يُعتد فيه بضرورة موازنة هذه الحقوق بالحماية التشريعية التى ينبغى كفالتها للمدين المحجوز عليه. ومن ثم تكون عبارة "ويشروع فوراً فى توقيع الحجز" الواردة بعجز النص المطعون فيه، قد أخلت بمبدأى سيادة القانون، وخضوع الدولة للقانون، بالمخالفة لنص المادة (٩٤) من الدستور<sup>(١)</sup>.

وتنفيذا لهذا الحكم قضى بأن بأن الحجز الذى أوقعته مصلحة الضرائب بتاريخ ٢٤/٩/٢٠١٩- أى بعد صدور الحكم بعدم الدستورية - تم "وقد خلت الأوراق من ثمة إعلان سابق على توقيع الحجز محل التداعى بالتنبيه بالأداء والإنذار بالحجز للمدعى، وكان الشروع الفورى فى إيقاع الحجز الإدارى على أموال المحجوز عليه المنقولة دون إمهاله مدة لسداد دينه دون مراعاة لأحوال التنفيذ التى تنتفى معها الخشية من عدم تحصيل الجهة الحاجزة لدينها، سواء ما تعلق

<sup>(١)</sup> محكمة القاهرة للأمر المستعجلة - الدائرة الثانية - فى الدعوى رقم ٧٩٣ لسنة ٢٠١٩ تنفيذ موضوعى". وصدور بذات المبدأ حكم غير ضريبي من محكمة النقض فى الطعن رقم ٦٣٩٠ لسنة ٦٥ ق، جلسة ٢٠١٩/٩/١٩.

منها بإقرار المدین بالدين المحجوز من أجله، وعدم منازعته فى أساس الالتزام أو مقداره، فمن ثم يعد ذلك الحجز تطبيقاً لنص قانونى قضى بعدم دستوريته، فمن ثم فقد أصبح الحجز محل التداعى باطلاً".

وفى رأينا أن هذا القضاء تغافل حقيقة أنه لا يتم توقيع الحجز الضريبى على المدین إلا بعد مطالبته وإنذاره بالسداد.

وحتى لا تتعرض الحجز الموقعة من جانب المصلحة للبطان، فقد نبهت مصلحة الضرائب<sup>(١)</sup> موظفيها إلى مراعاة ما يلى:

- يتم إخطار الممول بالمطالبة أو التسوية إخطاراً صحيحاً وفقاً للقانون لسداد الضرائب أو المبلغ المستحقة.

- فى حالة اعتراض الممول على المطالبة أو التسوية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلامه يتم مناقشته فى الاعتراض والبت فيه فى مدة أقصاها خمسة عشر يوماً من تاريخ تقديمه ويتم إخطاره مباشرة بمطالبة نهائية بالسداد.

- فى حالة عدم اعتراض الممول وعدم قيامه بالسداد أو عدم تقديمه طلب تقسيط خلال المدة المذكورة يتم إخطار الممول بمطالبة نهائية بالسداد<sup>(٢)</sup>، وبمضى خمسة عشر يوماً من تاريخ علمه بهذه المطالبة تتخذ إجراءات الحجز والتي تسفر عن أحد الأمور الآتية: إما أن يقوم الممول بسداد الضريبة بالكامل طبقاً لما ورد بالمطالبة أو التسوية المخطر بها، وفى هذه الحالة يقوم مأمور الحجز بالتأشير على أمر الحجز بالحفظ للسداد بالكامل، أو يقوم الممول بالتقدم بطلب التقسيط الضريبة، وسداد جزء كمقدم للضريبة وعليه يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لإصدار قرار التقسيط. وفى حالة عدم السداد أو عدم تقسيط طلب الضريبة يتم اتخاذ إجراءات الحجز وفقاً للقانون.

(١) كتاب دورى رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٧.

(٢) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم (٨) لسنة ٢٠٢٠ بشأن إجراءات الحجز والتحصيل لاستثناء مستحقات المصلحة، بتاريخ ١١/١١/٢٠٢٠.

٢- **ميعاد توقيع الحجز:** وفقاً لنص المادة السابعة من القانون رقم ١٨ لسنة ١٩٩٩ بتعديل بعض أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، لا يجوز إجراء أى اعلان أو تنفيذ قبل الساعة السابعة صباحاً ولا بعد الساعة الثامنة مساءً ولا فى أيام العطلة الرسمية إلا فى حالات الضرورة وبإذن كتابى من قاضى الأمور الوقتية<sup>(١)</sup>.

ومن ثم يجوز للمصلحة فى حالات الضرورة أن توقع الحجز الإدارى قبل الساعة السابعة صباحاً أو بعد الساعة الخامسة مساءً أو فى أيام العطلة الرسمية، بشرط أن تحصل أولاً على إذن كتابى من قاضى الأمور الوقتية، لأنه لم يرد فى قواعد الحجز الإدارى نص يخول حق توقيع الحجز الإدارى فى غير المواعيد المنصوص عليها فى قانون المرافعات. ولذا لا نوافق مصلحة الضرائب حين سمحت لموظفيها فى حالة الضرورة بجوز التنفيذ فى غير هذه المواعيد، اكتفاء بالحصول على إذن كتابى من رئيس المأمورية<sup>(٢)</sup>.

وكانت المادة (٧) من قانون الحجز الإدارى تنص على أنه: إذا لم يوجد المدين أو من يجيب عنه أثبت ذلك بمحضر الحجز وتسلم نسخة منه إلى مأمور القسم أو البندر... مع تعليق نسخة أخرى فى الأماكن المنصوص عليها... ويقوم هذا الإجراء مقام الإعلان، إلا أن المحكمة الدستورية العليا قضت<sup>(٣)</sup> بعدم دستورية عبارة "ويقوم هذا الإجراء مقام الإعلان" ورأت أنه كان ينبغى مساواة هذه الحالة بحالة حجز ما للمدين لدى الغير بأن يتم إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز بواسطة ورقة من أوراق المحضرين، تعلن وفقاً للقواعد المقررة فى قانون المرافعات المدنية والتجارية.

(١) أنظر تعليمات تنفيذية للتحصيل رقم (١٥) لسنة ٢٠٠٠، بشأن مواعيد الحجز والبيع الإدارى.

(٢) فتوى مجلس الدولة رقم ١٨٥٢ بتاريخ ١٦/٦/١٩٥٢.

(٣) فى الدعوى رقم ١٨٥ لسنة ٣٢ قضائية دستورية، جلسة ٤/٥/٢٠١٩.

٣- **الأموال محل الحجز:** يوقع الحجز على أموال المدين أياً كان نوعها، لأن الأصل أن جميع أموال المدين يجوز الحجز عليها، لأن<sup>(١)</sup> من ألزم نفسه فقد ألزم أمواله، إلا أن المشرع قد استثنى أنواعاً من الأموال لا يجوز الحجز عليها، منها عدم جواز الحجز على الأموال المخصصة لإدارة المرافق العامة<sup>(٢)</sup>. ويشمل الحجز الإداري كل الأموال المنقولة، مادية كانت أو معنوية، وبالتالي يجوز لمصلحة الضرائب توقيع الحجز على البضاعة وما يماثلها من موجودات المنشأة.

كما يجوز أن يشمل الحجز مقومات المحل التجارية المعنوية<sup>(٣)</sup>، كالإسم والشهرة التجارية، وحق الممول في استئجار المكان أو الأمانة التي تشغلها المنشأة<sup>(٤)</sup>. ووفقاً لنص المادة ١٥٤ من قانون حماية الملكية الفكرية - رقم

---

(١) د. أحمد هندي: أصول التنفيذ الجبري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص ١٧٢.  
(٢) المادة ٨ مكرر من قانون المرافق العامة رقم ١٢٩ لسنة ١٩٤٧ المعدل بالقانون رقم ٥٣٨ لسنة ١٩٥٥.

(٣) تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم (٤) بتاريخ ١١/٤/١٩٥٥، بشأن جواز توقيع الحجز على مقومات المحل التجاري المعنوية.

(٤) أثير الخلاف حول مدى إمكان الحجز على حق إيجار المحل التجاري تحت يد مالك العقار منفصلاً عن الحجز، فرأت مصلحة الضرائب في تعليماتها المؤرخة ١٩٦١/٢/٨ عدم الاعتداد بالحجز الذي يوقع تحت يد مالك العقار منفصلاً عن بقية عناصر المحل التجاري المادية والمعنوية، ويوجب توقيع حجز المنقول على جميع عناصره المادية والمعنوية ومنها حق التأجير وإعلان المالك بالحجز في الوقت نفسه، وبيع كافة العناصر مرة واحدة، بمعنى أن يتم الحجز والبيع جملة ككل لا يتجزأ. وتأتي هذه التعليمات تطبيقاً لحكم محكمة النقض - في الطعن رقم ٥٢٩ لسنة ٤٨ ق، جلسة ١٩٧٩/٢/٢١ - بأن: "المقومات المادية والمعنوية التي يشملها المتجر في معنى الفقرة الثانية من المادة ٥٩٤ من القانون المدني ومن بينها الحق في الإجارة ليست - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - من الحقوق المتصلة بشخص المستأجر خاصة، بل هي من العناصر المالية التي يجوز التصرف فيها والحجز عليها، ويحق من ثم لدائن المستأجر أن يستعمل هذا الحق نيابة عن مدينه طبقاً للمادة ٢٣٥ من ذات القانون."

٨٢ لسنة ٢٠٠٢- يجوز الحجز على الحقوق المالية للمؤلفين على المنشور أو المتاح للتداول من مصنفاتهم، ولا يجوز الحجز على المصنفات التي يتوفى صاحبها قبل نشرها ما لم يثبت أن إرادته قد انصرفت إلى نشرها قبل وفاته. وإذا تم نشر المصنف فعلاً، وتم توقيع الحجز على النسخ المنشورة، فلا يجوز للدائنين إعادة طبع المصنف بقصد الحجز على النسخ الجديدة<sup>(١)</sup>.

كما يجوز الحجز على الحيوانات مع إلزام الحارس بإطعامها والعناية بها على أن تخصم مصروفات هذه العناية أولاً من ثمن المحجوزات عند بيعها، إلا أن يكلف صاحب هذه الحيوانات بحراستها بدون أجر، فإذا رفض التعهد بذلك وجب على الجهة الحاجزة التعجيل ببيعها، حتى لا تتعرض هذه الحيوانات للخطر، أو أن تتحمل الخزنة العامة نفقات العناية بها، مما يقلل من ثمن المحجوزات<sup>(٢)</sup>.

ولا يحق للممول أو لورثته التحدى بأن للممول أموالاً أخرى تفي بدين مصلحة الضرائب يمكن أن تفي بدينه، إذ أن لمصلحة الضرائب - كما لغيرها من الدائنين - الحق في التنفيذ على أموال المدين جميعها، ولا فرق في ذلك بين مال وآخر إلا ما كان منها غير جائز حجه<sup>(٣)</sup>.

ولقد أخضع المشرع - في قانون التجارة البحري السفينة - وهي في الأصل مال منقول لنظام قانوني يميزها عن غيرها من المنقولات وتقترب به من العقار ومن ذلك ما تضمنته المواد من ١٠ إلى ٢٩ من قانون التجارة البحري بشأن حجز السفينة وبيعها فأوجببت المادة ١٥ من القانون المذكور أن يتم بيع السفينة أمام قاض يعينه رئيس المحكمة الابتدائية من تلقاء نفسه ويحصل البيع بطريق

(١) د. سهير منتصر ود. ممدوح محمد خيرى المسلمى: النظرية العامة للحق، غير محدد سن ومكان النشر، ص ٩٣ وص ٩٤.

(٢) تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم (٥) بتاريخ ٢٠/٥/١٩٥٥، بشأن أخذ التعهد اللازم بالعناية بالحيوانات المحجوز عليها.

(٣) الطعن بالنقض رقم ٢١٤ لسنة ٣٤ق، جلسة ١٧/٥/١٩٧٢.

المزايدة بعد المناداة على السفينة بالبيع ونشر الإعلانات بالجرائد وتعليقها في اللوحات المعدة لذلك.

ولما كان هذا التنظيم الخاص إنما يتعلق بالمنشأة القائمة التي يصدق عليها وصف السفينة فإن اختصاص قاض البيوع المنصوص عليه في المادة ١٥ من القانون البحري لا يقوم إلا إذا كانت مثل هذه المنشأة صالحة للملاحة فإذا فقدت صلاحيتها أو تحولت إلى حطام زال عنها وصف السفينة واتبع في حجزها وبيعها الإجراءات الخاصة بالمنقول دون الإجراءات المنصوص عليها في القانون البحري<sup>(١)</sup>.

**عدم جواز الحجز على الأموال العامة:** تنص المادة ٨٧ / ١ من القانون المدني تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو قرار من الوزير المختص". ويبدل هذا النص على أن المناط في اعتبار أملاك الدولة من الأموال العامة هو بتخصيصها للمنفعة العامة سواء جرى هذا التخصيص بحكم طبيعة الأشياء أم الواقع الفعلي لها أم تقرر بالأداة التشريعية اللازمة لذلك. وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض<sup>(٢)</sup> بعدم جواز الحجز على الأرض المملوكة ملكية خاصة للدولة التي تنشئ عليها مخابئ، إذ بهذا الإنشاء تعتبر مخصصة للمنفعة العامة، وتعتبر من الأموال العامة، ومن ثم لا يجوز التنفيذ في مواجهة الدولة بشأن هذه الأموال".

كما رفضت محكمة النقض<sup>(١)</sup> الحجز على منقولات المستشفى المملوكة لشركة توزيع الكهرباء، باعتبارها من الأموال العامة، إذ أن منقولات المستشفى

(١) حكم النقض في الطعن رقم ٦٥٧ لسنة ٤٠ ق، جلسة ١٩٨٢/٥/٢٤.

(٢) محكمة النقض في بتاريخ ١٩٦٨/٤/٢٣ - مثبت في موسوعة الملبجى الشاملة في التنفيذ، الجزء الأول، ص ٢١٠.

(١) الطعن رقم ٥٠٠٦ لسنة ٧٢ ق، جلسة ٢٠١٣/٣/٦.

المحجوز عليها، تعد بطبيعتها وبحكم تخصيصها لخدمة العاملين بالشركة الطاعنة من الأموال العامة مخصصة للمنفعة العامة ورصدا عليها ولا يمنع من القول بتخصيصها للمنفعة العامة أنها تخدم العاملين في هذه الشركة فقط. ويأخذ<sup>(١)</sup> في حكم الأموال العامة الأموال الموقوفة التي لا يجوز التصرف فيها بالبيع ولا الحجز عليها، ولكن يجوز الحجز على ريعها، كما لا يحجوز الحجز على المساجد ودور العبادة، لأنها في حكم ملك الله تعالى. أما أموال الدولة الخاصة التي تمتلكها، ولا تخصص لمنفعة عامة، وكذلك الأموال العامة التي فقدت صفة (العامة) بنص في قانون أو بقرار من مختص، فلا مانع من الحجز عليها.

ولقد قضى بجواز الحجز على الهيئات الاقتصادية بعد تحولها إلى شركات مساهمة، كما هو الحال<sup>(٢)</sup> بالنسبة للهيئة القومية للاتصالات السلكية واللاسلكية، أنه التي اعتبرت بعد أن انتظمت في شكل شركة مساهمة لها شخصية اعتبارية من أشخاص القانون الخاص وفقا للقانون رقم ١٩ لسنة ١٩٩٨، ومن ثم لم تعد تتقيد بالفلسفة الاقتصادية والاجتماعية التي قامت على أساسها فكرة القطاع العام بل أضحت تسعى بكل طاقاتها إلى تحقيق الربح المادي والمضاربة في الأسواق وهي في ذلك المسعى لا تختلف عن الشركات المملوكة للأفراد والأشخاص المعنوية الخاصة وتتبع ذات الأسس الاقتصادية التي تدير عليها تلك الشركات.

وبذلك ينحسر عنها جميع ما كانت تتمتع به الهيئة القومية للاتصالات السلكية واللاسلكية من امتيازات السلطة العامة إبان فترة وجودها لخروجها من عداد الأشخاص المعنوية العامة.

---

(١) د. أحمد هندی : أصول التنفيذ الجبري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص ١٨٧.

(٢) الطعن بالنقض رقم ١٦٠٧ لسنة ٧٦ق، جلسة ١٢/٧/٢٠١٤.

٤- **شروط الحجز:** يشترط في حجز المنقول لدى المدين أن يكون المال المحجوز مملوكاً للمدين. ويتأثر الحجز بما يتأثر به حق المدين في ملكية المحجوز من أسباب الإبطال أو الفسخ أو الإلغاء.

ولا يكفي لإثبات عدم ملكية الممول المال المحجوز الارتكان إلى العرف السائد بأن ملكية منقولات الزوجية للزوجة دون زوجها، لأن هذه القرينة مقررة لصالح الزوجة ولها وحدها الاستفادة منها إذا ما نازعت هي فيما توقع عليه الحجز وليس لغيرها الاستفادة منها<sup>(١)</sup>.

وتطبيقاً لذلك فإنه إذا لم يقدم الممول المدين دليلاً على عدم ملكيته للمحجوزات كما أنه لم يسارع إلى إبداء هذا الاعتراض وقت توقيع الحجز كما أن صاحبة الحق المدعى به لم تبادر على اتخاذ الطريق الذي رسمه القانون لها بصدد ملكيتها، مما لا يمنع قيام صحة الحجز على هذه الأموال في هذه الحالة.

ويصبح للدائن بموجب الحجز الصحيح الحق في أن يباشر التنفيذ على جميع أموال مدينه، أو على جميع عناصر تركته بعد وفاته؛ لأن ديون المورث تتعلق بتركته، لا بذمة وراثته، فلا تنقسم عليهم، إذ أن التركة لا تخلص لهم إلا بعد سداد ديونها، إعمالاً لمبدأ أن "لا تركة إلا بعد سداد الديون".

ومن المقرر أن شخصية الوارث تستقل عن شخصية المورث وتتفصل التركة عن أشخاص الورثة وأموالهم الخاصة وتتعلق ديون المورث بتركته ولا تشغل بها ذمة وراثته ومن ثم لا تنتقل التزامات المورث إلى ذمة الوارث لمجرد كونه وارثاً إلا في حدود ما آل إليه من أموال التركة، فلا يصح توقيع الحجز لدين على المورث إلا على تركته<sup>(١)</sup>. ومن المقرر في قضاء محكمة النقض<sup>(٢)</sup>

(١) الطعن رقم ١٤٤٢ لسنة ٤٧ ق، جلسة ١٩٨٤/١/٨.

(١) الطعن بالنقض رقم ٣١٨ لسنة ٤٢ ق، جلسة ١٩٨١/٢/١٦.

(٢) الطعن بالنقض رقم ١٤٠ لسنة ٦٩ ق، جلسة ٢٠١٠/١١/٩.

أنه ولئن كانت التركة منفصلة شرعاً عن أشخاص الورثة وأموالهم الخاصة إلا أنها أى التركة تتشغل بمجرد الوفاء بديون والتزامات المتوفى مما يخول لدائنيه إستيفاء ديونهم من تحت يد الورثة أو خلفائهم. وإذا حددت مصلحة الضرائب بمحضر الحجز أن المال المحجوز عليه هو مال المتوفى عن دين الضريبة المستحقة عن أرباحه، بما يستفاد منه أن الحجز موجه للتركة، دون أموال الورثة الخاصة، مما يلتزم الوارث، بوصفه أحد ورثة الممول، بسداد الدين من تركة المتوفى. أما التعويضات المنصوص عليها فى قوانين الضرائب تعد من قبيل العقوبات التكميلية التى تتطوى على عنصر التعويض، وتسقط بسقوط الدعوى الجنائية<sup>(١)</sup>، ولا يطالب بها الورثة.

ويثور التساؤل عن حدود مسئولية الوارث فى سداد الديون المستحقة على المتوفى، وهل تقتصر هذه المسئولية على ما يعادل حصته أو نسبة ما أل إليه من مجموع التركة، أم أنه يسأل عن كل الديون التى تكون على التركة طالما كانت حصته فيها تفى بهذه الديون؟

وقد أجابت محكمة النقض -على هذا السؤال بقولها<sup>(٢)</sup>: "إن تركة المدين تعتبر منفصلة شرعاً عن أشخاص الورثة وأموالهم الخاصة، وأن ديون المورث تتعلق بتركته، فلا تنتقل التزاماته إلى ذمة الوارث لمجرد كونه وارثاً، ولا تتعلق بها ذمته، بسبب مغايرة شخصية الوارث لشخصية المورث، ومن ثم تظل تركة المورث منشغلة - بمجرد الوفاة - بحق عينى تبعى لدائنيه، يخولهم حق تتبعها لاستيفاء ديونهم منها.

وهذه العينية - الواقعية - لحق دائنى التركة تعنى أنهم يتقاضون ديونهم من التركة فى حدود ما آل للورثة من أموالها، وقبل أن يؤول شيئاً منها إليهم ،

(١) الطعن بالنقض رقم ١٠٠١٨ لسنة ٤٤ق، جلسة ٢٠١٤/٣/١٩.

(٢) الطعن رقم ٩٦٨٦ لسنة ٧٩ق، جلسة ٢٠١٧/٤/٢٧.

وبصرف النظر عن نصيب كل منهم فيها، ولئن كان ذلك، وكانت القاعدة أن الحق العيني التبعي لا يقبل التجزئة، وأن الديون المستحقة على التركة غير قابله للانقسام - في مواجهة الورثة - فيلتزم كل منهم بأدائها كاملة إلى الدائنين طالما كان قد آل إليه من التركة ما يكفي للسداد، إلا أنه ومهما يكن من أمر ما بين فكرة عدم القابلية للانقسام أو عدم القابلية للتجزئة، والتضامن - بصفة عامة - من أوجه الشبه، فإن مثل هذا الفرض - وعلى ما أفصحت عنه بجلاء المذكرة الإيضاحية للمشروع التمهيدي للقانون المدني - لا يعرض أصلاً في شأن التكييف الصحيح لمركز الورثة - في القانون المدني - في مواجهة دائني المورث، حيث تحول القاعدة الأصولية التي تقضى - بألا تركة إلا بعد سداد الديون - التي أخذ بها هذا القانون، دون تعدد المدينين بتعدد وراثته، ومن ثم تعدد الروابط، والتي هي مع وحدة الدين، مناط فكرة التضامن بين المدينين، فلا ينتقل الدين - إذا مات المورث عن دين في ذمته - إلى وراثته عن طريق الميراث أو بسببه، وإنما يبقى في تركته، ويكون الدين بهذه المثابة غير قابل للانقسام فيما بينهم، ويؤدى بجملته من أموالها، دون أن يعد هؤلاء الورثة مدينين متضامنين قبل دائني المورث".

ويتضح من حكم آخر<sup>(1)</sup> أنه "متى كانت شخصية الوارث مستقلة - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - عن شخصية المورث، وكانت التركة منفصلة عن أشخاص الورثة وأموالهم الخاصة، فإن ديون المورث تتعلق بتركته التي تظل منشغلة بمجرد الوفاة بحق عيني تبعي لدائني المتوفى يخولهم تتبعها لاستيفاء ديونهم منها، ولا تتشغل بها ذمة وراثته ومن ثم لا تنتقل التزامات المورث إلى ذمة الوارث لمجرد كونه وارثاً إلا في حدود ما آل إليه من أموال التركة، ويكون للوارث أن يرجع بما أوفاه عن التركة، من دين عليها، على باقي

(1) الطعن بالنقض رقم ١٣١٣ لسنة ٥٠ ق، جلسة ١٩٨٤/٥/٣٠.

الورثة بما يخصهم منه كل بقدر نصيبه بدعوى الحلول أو بالدعوى الشخصية، فإن كان بدعوى الحلول فإنه يحل محل الدائن الأصلي في مباشرة إجراءات استيفاء حقه إذا أحاله إليه".

وتأييداً لذلك قضت محكمة النقض<sup>(١)</sup> - بأن: "الديون - المستحقة على التركة - غير قابلة للانقسام في مواجهة الورثة، فيلتزم كل منهم بأدائها كاملة إلى الدائنين طالما كان آل إليه من التركة ما يكفي للسداد فإن كان دون ذلك فلا يلزم إلا في حدود ما آل إليه من التركة، لأن الوارث لا يرث دين المورث وله الرجوع على باقى الورثة بما يخصهم فى الدين الذى وفاه كل بقدر نصيبه".

**التخفيف من الحجز مراعاة للمصلحة العامة:** إذا كان الأصل أن الحجز يرد على جميع أموال المدين، التى تعتبر كلها ضامنة لوفاء بديونه، وذلك وفقاً لنص المادة ٢٣٤ من القانون المدنى على أن "أموال المدين جميعها ضامنة للوفاء بديونه"، ما لم يقرر المشرع استثناءً من هذه القاعدة<sup>(٢)</sup>، أو أن تفرض المصلحة العامة التخفيف من هذه القاعدة، بمنع الحجز على جميع أموال المدين، والاكتفاء بالحجز على بعضها، تقديراً للظروف الاقتصادية العامة، لتوفير السيولة النقدية للمدين لسداد التزاماته الأخرى، وإقالته من عثرته، ومن ذلك ما أدى من إغلاق عام للمنشآت خلال فترة انتشار فيروس كورونا، لذا أجازت<sup>(١)</sup> المصلحة رفع الحجز حال التزام الممول أو المسجل بسداد نسبة

<sup>(١)</sup>الطعن رقم ٥١ لسنة ٤٣ ق، جلسة ١٩٧٧/٢/٢٣.

<sup>(٢)</sup>د. سيد سالم أبو سريع: تعاون المحجوز لديه بالمعلومات فى إطار حجز ما للمدين لدى الغير، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، المجلد رقم ٦٢، العدد رقم ٢، ص ٨٧.

<sup>(١)</sup> أدت ظروف تداعيات فيروس كورونا منذ نهاية عام ٢٠١٩ إلى النظر فى التخفيف على الممولين والمسجلين المدينين ضريبياً والموقع عليهم حجوزاً سواء على ما تحت يد المدين من منقول أو عقار أو كان تحت يد غيره من المدينين له، بأن أصدرت مصلحة الضرائب المصرية تعليماتها التنفيذية رقم ٤٦ لسنة ٢٠٢٠ بتاريخ ٢٦/٤/٢٠٢٠ والتي قررت رفع الحجز حال التزام الممول بسداد نسبة ١% من قيمة المديونية المحجوز بها وذلك إذا كانت المديونية بناء على ربط لعدم

(١%) من قيمة المديونية المحجوز بها، وذلك إذا كان أساس المديونية الربط لعدم الطعن، أو سداد نسبة ٥% من قيمة المحجوز بها، وذلك إذا كانت المديونية واجبة الأداء. ولا يستثنى من هذا التيسير على حالات التوقف النهائى أو التصفية.

وتشجيعاً للمنشآت الاستثمارية والمنشآت التى تكون فيها قيمة المبالغ المستحقة للمصلحة خمسمائة ألف جنيه فأكثر، تقرر أن لا تتخذ إجراءات الحجز على هذه المنشآت إلا بعد العرض على رئيس مصلحة الضرائب<sup>(١)</sup>، تمهيداً للعرض على اللجنة المشكلة بوزارة المالية<sup>(٢)</sup> لدراسة طلبات توقيع الحجز الإدارى عليها، لتجنب اتخاذ إجراءات حجز تعسفية أو جائرة تعوق أداء هذه المنشآت عن مزاوله نشاطها.

٥- **حدود الحجز:** إذا كان قانون الحجز الإدارى لم يتعرض للمنقولات التى لا يجوز للحجز عليها، إلا أن المادة (٧٥) من ذات القانون قد نصت على أنه فيما عدا ما نص عليه هذا القانون تسرى جميع أحكام قانون المرافعات التى لا تتعارض مع أحكام قانون الحجز الإدارى، فإن مقتضى هذا النص سريان أحكام المواد من ٣٠٥ إلى ٣٠٩ من قانون المرافعات التى تقضى بعدم جواز

---

الطعن فى الميعاد القانونى على نماذج ١٩ ضرائب دخل ونموذج ١٥ ضرائب قيمة مضافة لعد استيفاء الشروط الشكلية أو بناء على الإخطار فى مواهة النيابة لارتداد النماذج الضريبية ، أو أن يسدد نسبة ٥% من قيمة المديونية المحجوز بها وذلك إذا كانت المديونية واجبة الأداء بناءً على قرار لجنة داخلية أو لجنة الطعن أو لجنة إنهاء المنازعات الضريبية أو لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى أو حكم المحكمة . على أن يتم سداد تقسيط باقى المديونية (٩٥%) على فترة لا تقل عن سنتين. وقد امتدت حتى ٢٠٢٠/٩/٣٠ بملاحق التعليمات التنفيذية المذكور، ومدت ثانية بالتعليمات التنفيذية رقم (١) لسنة ٢٠٢٢ حتى ٢٠٢٢/٦/٣٠.

(١) التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب رقم ٩٧ لسنة ٢٠٢٠ بشأن تحصيل مستحقات المصلحة بطريق الحجز الإدارى، الصادرة بتاريخ ٢٠٢٠/٩/٢١.  
(٢) المشكلة بقرار وزير المالية رقم ٣٩٥ لسنة ٢٠٢٠.

الحجز على الأموال المبيّنة بالمواد المذكورة، ولا يجوز توقيع الحجز الإدارى على المنقولات التى لا يصح الحجز عليها طبقاً لقانون المرافعات أو القوانين الأخرى فإذا توقع حجز إدارى عليها كان باطلاً، وجاز لقاضى التنفيذ أن يقضى بعدم الاعتداد به.

**وتطبيقاً لذلك :** لا يجوز الحجز على بعض الأموال إلا فى حدود معينة، فلا يجوز الحجز على ما يلزم المدين وزوجه واقاربه وأصهاره على عمود النسب المقيمين معه فى معيشة واحدة من الفراش والثياب<sup>(١)</sup>، وكذلك ما يلزمهم من الغذاء لمدة شهر.

ولا يدخل فى ذلك الحلى والمجوهرات التى يتخلى بها المدين وأفراد أسرته. ولا يجوز الحجز على ما يلزم المدين من كتب وأدوات ومهمات لمزاولة مهنته أو حرفته بنفسه، وذلك ما لم يكن الحجز لاقتضاء ثمنها أو مصاريف صيانتها أو نفقة مقررة.

وينصرف هذا الحجز إلى جميع المهن أو الحرف دون قيد مهما علت مكانة المشتغلين بها من الوجهة الأدبية أو العلمية أو الحرفية، أو سواء كان من صغار الصناع، على ما يعد لازماً لمزاولة مهنتهم، والحكم باللزوم أمر نسبي

---

(١) جاء فى تعليمات مصلحة الضرائب التنفيذية رقم ١٠- الصادره عن المراقبة العامة للتحصيل التعليمات بشأن الأشياء التى لا يجوز الحجز عليها ، أنه لا يجوز الحجز على الأشياء الآتية: أ- منقولات منزل الزوجية ما لم يوجد به منقولات أو أشياء مملوكة للممول، ب-فراش المدين اللزوم له ولقاربه على عمود النسب المقيمين معه فى معيشة واحدة مثل الأسرة والأغطية وغيرها، وكذلك ما يرتدونه من ثياب. ج-الكتب اللازمة لمهنة المدين وأدوات الصناعة التى يستعملها بنفسه فى عمله، د-الحبوب والدقيق اللزيمين لقوته وعائلته لمدة شهر. هـ - جاموسة أو بقرة أو ثلاث من الماعز أو النعاج مما ينتفع به المدين وما يلزم لغذائها لمدة شهر. و-غير ذلك مما ذكر فى قانون المرافعات والقوانين الأخرى.

وموضوعي، يختلف من مهنة إلى أخرى، فالسيارة من لوازم السائق لمزاولة مهنته، وليست من لوازم الترتي لأعمال حرفته<sup>(١)</sup>.

ويشترط أن يكون الشخص محترفاً للمهنة مباشرة لها بالفعل، وأن يزاولها بنفسه، فإن كانت أدوات هذه المهنة يستخدمها عمال تابعون له، فيجوز الحجز عليها.

كما لا يحجز على إناث الماشية اللازمة لانتفاع المدين في معيشتته وأسرته وما يلزم لغذاء هذه الماشية لمدة شهر.

ولا يجوز الحجز على الأموال المتعلقة بشخص المدين أى الحقوق الشخصية المحضة كحق الانتفاع وحق السكنى، أو حقوق الارتفاق والحقوق العينية التبعية مستقلة عن الحقوق الأصلية المرتبطة بها، والثمار المتصلحة والمزروعات القائمة قبل نضجها بأكثر من خمسة وخمسين يوماً، والمبالغ المحكوم بها أو الموهوبة أو الموصى بها لتكون نفقة، أو التي اشترط عدم جواز الحجز عليها، أو المبالغ المحكوم بها للصرف في غرض معين، وقيمة الأوراق التجارية الإذنية تحت يد الساحب أو المسحوب عليه، والودائع في صندوق التوفير بالبريد، وشهادات الاستثمار بما لا يجاوز خمسة آلاف جنيه.

ولا يجوز الحجز على الأجور والمرتبات إلا بمقدار الربع<sup>(٢)</sup>، وعند التزام يخصص نصفه لوفاء ديون النفقة والنصف الآخر لما عداه من الديون (م ٣٠٩

---

(١) د. أحمد هندی: أصول التنفيذ الجبري، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص ١٩٧ ووص ١٩٩.

(٢) تنص المادة (٤٤) من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٢ بإصدار قانون العمل على أنه: "مع مراعاة أحكام المواد (٧٥، ٧٦، ٧٧) من قانون تنظيم بعض أوضاع وإجراءات التقاضي في مسائل الأحوال الشخصية الصادر بالقانون رقم ١ لسنة ٢٠٠٠، لا يجوز في جميع الأحوال الاستقطاع أو الحجز أو النزول عن الأجر المستحق للعامل لأداء أى دين إلا في حدود (٢٥%) من هذا الأجر، ويجوز رفع نسبة الخصم إلى (٥٠%) في حالة دين النفقة. وعند التزام يقدم دين النفقة، ثم ما يكون مطلوباً لصاحب العمل بسبب ما أتلفه العامل من أدوات أو مهمات، أو استدائناً لما صرف إليه بغير وجه

مراعات)، مع مراعاة أحكام القوانين الخاصة بالعمل والتوظف والأحوال الشخصية وغيرها مما يقرر قواعد خاصة لهذا الحجز.

٦- **شرط وجود الدين** : يشترط في الحق الذي يمكن اقتضاؤه جبراً أن يكون محقق الوجود ومعين المقدار وحال الأداء، وإلا كان محضر الحجز باطلاً<sup>(١)</sup>. ويقصد<sup>(٢)</sup> بتحقق وجود الدين ألا يكون متنازعاً فيه نزاعاً جدياً، وأن يكون بيد الدائن الدليل عليه، ويلزم توافر هذا الشرط وقت توقيع الحجز، حتى أنه إذا كان دين الحاجز غير محقق الوجود وقت توقيع الحجز<sup>(٣)</sup> فإن الحجز يكون قد وقع باطلاً، حتى ولو طرأ بعد ذلك ما يجعله محقق الوجود. ولا يقع صحيحاً الحجز الذي تجريه المصلحة على دين سقط بالتقادم قبل تاريخ توقيع الحجز، ويضحي هذا الحجز غير ذي موضوع أو كأن لم يكن، ولا يصلح سنداً لاقتضاء هذه الضريبة، ولا يطيل أمد تقادمها<sup>(٤)</sup>.

ويجب أن يوضح بمحضر الحجز قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها ووصف المكان الموجود به المنقولات المحجوزة وصفاً دقيقاً، وفقاً لما

---

حق، أو ما وقع على العامل من جزاءات. ويشترط لصحة النزول عن الأجر في حدود النسبة المقررة بهذه المادة أن تصدر به موافقة مكتوبة من العامل. وتحسب النسبة المشار إليها في الفقرة الأولى من هذه المادة بعد استقطاع ضريبة الدخل على الأجر، وقيمة المبالغ المستحقة وفقاً لقوانين التأمين الاجتماعي، وما يكون صاحب العمل قد أقرضه للعامل في حدود النسبة المنصوص عليها في المادة السابقة".

(١) الطعن رقم ٢١٧ لسنة ٣٥ ق، جلسة ١٩٧٢/١/١٢.

(٢) الطعن رقم ١٥٤٨ لسنة ٥٤ ق، جلسة ١٩٨٩/٣/١٥.

(٣) تطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض - في الطعن رقم ٢٧١٤ لسنة ٥٦ ق، جلسة ١٩٨٩/٥/٢٢ - بأن لمصلحة الجمارك اتباع إجراءات الحجز الإداري عند عدم الوفاء بالرسوم المستحقة على المستلزمات التي تستورد لبناء أو تجهيز أو تجديد المنشآت الفندقية والسياحية، ما لم يصدر بإعفائها قرار من وزير المالية، بحسبان أن الحق الذي يوقع الحجز الإداري لاقتضائه في هذه الحالة محقق الوجود لثبوته بسبب ظاهر يدل على وجوده وفقاً للقانون الذي يقرره.

(٤) الطعن رقم ١١٢ لسنة ٣٩ ق، جلسة ١٩٧٥/٣/١٢ س ٢٦ ص ٥٦٤.

نصت عليه المادة ٢/٤ من القانون المذكور، ويجب أن يبين فى محضر الحجز بالتفصيل مفردات الأشياء المحجوزة وأوصافها ( المادة ٢/٦ من قانون الحجز الإدارى).

٧- **عدم التعسف فى استعمال حق الحجز:** يجب أن لا يكون الحجز هدفاً فى ذاته ، بل يجب أن يكون توقيعاً فى الحدود التى شرع من أجلها، وهو ضمان تحصيل المستحقات الضريبية، والحفاظ على حقوق الخزنة العامة، دون أن يتجاوز ذلك إلى الإضرار بمصالح الممولين وعدم تمكينهم من ممارسة نشاطهم حتى يتسنى لهم سداد الضريبة المستحقة.

ونبهت مصلحة الضرائب إلى <sup>(١)</sup> تحرى الدقة وتقييم المنقولات بالقيم المناسبة. ويكفى الحجز على قدر قيمة المستحقات الضريبية فقط ويحدد أقصى مرة ونصف، وأن يبدأ توقيع الحجز المنقول على الأثاث والتجهيزات والمعدات، ويكون الحجز على البضائع التى تخص التجارة فى أضيق الحدود، حتى لا يعوق ذلك الممول عن ممارسة نشاطه.

كما يتمتع تماماً توقيع أي حجز منقول مكتبى، ويحذر تماماً إبلاغ النيابة بواقعة تبديد منقولات لم يتم الحجز عليها بالصورة الصحيحة قانونياً وأن يكون الحجز حقيقياً وأية مخالفة لذلك ستعرض القائمين للمسائلة.

وأوجبت اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد<sup>(٢)</sup> على مصلحة الضرائب الالتزام بالضوابط الآتية فى شأن الحجز على المنقول:

أ- الانتقال لإجراء الحجز على المنقولات فى الأماكن التى توجد بها.  
ب- أن يتم تقييم المنقولات التى سيتم الحجز عليها تقيماً عادلاً يتناسب وقيمتها السوقية فى تاريخ توقيع الحجز.

<sup>(١)</sup> تعليمات تنفيذية للتحصيل رقم (٦٥) لسنة ٢٠٠٦ بتاريخ ٢٠٠٦/١٢/٥

<sup>(٢)</sup> المادة (٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون.

ج- أن يقتصر الحجز على المنقولات التي تكفي قيمتها لأداء دين الضريبة المستحق ومقابل التأخير والضريبة الإضافية والمبالغ الأخرى حتى تاريخ صدور أمر الحجز.

د- لا يتم الحجز على البضائع التي تخص التجارة أو غيرها مما يعوق ممارسة الممول أو المكلّف لنشاطه إلا في حالة عدم كفاية قيمة المنقولات الجائز الحجز عليها من الأثاث والتجهيزات والمعدات لاستيفاء دين الضريبة المستحق وغرامات التأخير والضريبة الإضافية المستحقة والمبالغ الأخرى حتى تاريخ صدور أمر الحجز.

ولقد نصت المادة الخامسة من القانون على أنه لا يجوز لمندوب الحاجز كسر الأبواب أو فض الأقفال بالقوة لتوقيع الحجز إلا بحضور أحد مأموري الضبط القضائي (قسم الشرطة المختص)، ويتم الغلق بنفس طريقة الفتح. وقد رتب المشرع البطلان بسبب عدم حضور أحد مأموري الضبط وقت كسر الأبواب أو فض الأقفال، أو إذا لم يوقع على محضر الحجز.

٨- **تسليم محضر الحجز:** إذا توقع الحجز في حضور المدين أو مندوبه تعين أن يقوم الدليل على حصول التنبيه بالأداء والإنذار بالحجز إما بتقديم أصل التنبيه بالأداء والإنذار بالحجز موقعاً عليه منه ومن مندوب الحاجز ومن الشاهدين والحارس.

وفي حالة إذا ما قبل المدين أو مندوبه تسلم الصورة والتوقيع على الأصل، ولما بتقديم محضر الحجز موضحاً فيه أن التنبيه والإنذار وجهاً إلى المدين أو مندوبه وأنهما رفضا استلامه أو رفضا التوقيع.

أما في حالة عدم حضور المحجوز عليه أو مندوبه وقت الحجز فإن مندوب الحاجز يثبت ذلك في محضر الحجز.

ويسلم نسخة من هذا المحضر لجهة الإدارة ويعلق نسخة أخرى على باب المركز أو القسم أو المأمورية أو على باب دار العمدة أو الشيخ الذى يقع الحجز فى دائرته، و يجوز النشر فى الصحف اليومية إذا تطلبت الحالة ذلك. وهذه الإجراءات جوهرية ويترتب على إغفالها البطلان، وعلى ذلك فإن قاضى التنفيذ يختص بوقف التنفيذ مؤقتاً إذا لم تتبع هذه الإجراءات، كما يجوز له الحكم بعدم الاعتداد بالحجز<sup>(١)</sup>.

٩- **تعيين الحارس:** لكى ينعقد الحجز الإدارى يجب تعيين حارس على الأشياء المحجوزة، لتنتقل إلى عهده بمجرد تنصيبه من مندوب الحجز، ومن ثم يصبح أميناً مسئولاً عن كل ما يقتضيه تنفيذ هذا الحجز. ويجوز تعيين المدين أو الحائز حارساً، وإذا لم يوجد من يقبل الحراسة وكان المدين أو الحائز حاضراً كلفه المندوب بالحراسة، ولا يعتد برفض أي منهما ذلك، أما إذا لم يكن حاضراً عهد بها مؤقتاً إلى أحد رجال الإدارة المحليين<sup>(٢)</sup>.

ويتضح من نص المادة ١١ من القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فى شأن الحجز الإدارى المعدل بالقانون رقم ١٨١ لسنة ١٩٥٩، أنه يشترط لانعقاد الحجز وجوب تعيين حارس لحراسة الأشياء المحجوزة، إلا إذا كان المدين أو الحائز حاضراً كلف بالحراسة، ولا يعتد برفضه إياها، ومقتضى ذلك أن<sup>(٣)</sup> مناط الالتزام بالحراسة فى حالة رفضها أن يكون من نيّطت به مديناً أو حائزاً.

---

(١) عز الدين الدناصورى وحامد عكاز: القضاء المستعجل وقضاء التنفيذ فى ضوء الفقه والقضاء، مطبوعات نادى القضاة، القاهرة، الطبعة الثالثة، ص ٩٢٧.

(٢) أنظر المادة رقم (١١) من قانون الحجز الإدارى رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ المعدل بالقانون رقم ١٨١ لسنة ١٩٥٩.

(٣) الطعن ٦١٦١١ لسنة ٥٩ ق جلسة ١٥ / ٧ / ١٩٩٢ مكتب فني ٤٣ ق ١٠٠ ص ٦٧٣.

١٠- **حضور الشاهدين:** إن استصحاب مندوب الحجز لشاهدين عند توقيع الحجز أمر لازم<sup>(١)</sup> لصحة الحجز الإدارى، فهى ضماننة لتحرى وجه الصحة فى إجراءات يقوم بها مندوبون ليست لهم دراية المحضرين وضماناتهم الأمر الذى يدل على أن المشرع تطلب هذا الإجراء على وجه الوجوب اللازم لصحة الحجز.

ولا يشترط أن يكون احد الشاهدين أو كلاهما من رجال الإدارة، كما لا يمنع قانونا أن يكون الشاهدان إمرأتين<sup>(٢)</sup>، أو أحدهما رجل والأخرى إمرأة، كما ليس ثمة ما يمنع أن يكون الشاهدان من موظفى مصلحة الضرائب<sup>(٣)</sup>، من غير المختصين بتوقيع هذا الحجز.

ويؤدى عدم الالتزام باصطحاب شاهدين<sup>(٤)</sup> عند توقيع الحجز الإدارى إلى بطلان الحجز، ولكنه بطلان مقرر لمصلحة المحجوز عليه، فله أن يقر بصحة الإجراءات وسلامتها<sup>(٥)</sup>.

ولا يمكن إتمام الحجز إلا بمشاهدة مندوب الحجز لما يحجز عليه<sup>(٦)</sup>، ومواجهة من يقتضى القانون إعلانة، أو من ينوب عنه، ويجب ذكر صفة<sup>(٧)</sup>

---

(١) المستشاران: راتب ونصر الدين كامل، قضاء الأمور المستعجلة، القاهرة، الطبعة السابعة، ص ١٠٦٦.

(٢) حكم النقض الجنائى رقم ١١٩٧ لسنة ٢١ق، جلسة ١٩٥٦/١٢/٢٤.

(٣) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم (١٥) ، بتاريخ ١٤/٤/٢٠٠٩ بشأن شهادة محضر الحجز.

(٤) نبهت مصلحة الضرائب - فى التعليمات التنفيذية رقم ٢٩ لسنة ١٩٨٨- إلى ضرورة أن يوقع على محضر الحجز مندوب الحجز والشاهدان، كما يجب ذكر صفة كل شاهد، وعنوانه ورقم بطاقة تحقيق الشخصية وجهة صدورهما ، ويشترط أن يكون للشاهدين - بحسب الظاهر حق الإدارة ، بمعنى أن يكونا قد بلغا سن الرشد كاملى الأهلية متمتعين بقواهما العقلية ولم يحجز عليهما.

(٥) الطعن بالنقض رقم ٨٧١ لسنة ٦١ق، جلسة ١٩٩٩/١١/١٧.

(٦) الطعن رقم ٢٠١ لسنة ١٩ق، جلسة ١٤/٣/١٩٤٩.

(٧) الطعن رقم ١١٩٧ لسنة ٢١ق، جلسة ١٩٥٦/١٢/٢٤.

كل من شاهدى الحجز وعنوانه ورقم بطاقته وجهة صدورها، وأن يكون لهذين الشاهدين حق الإدارة بحسب الظاهر.

وكانت مصلحة الضرائب تشترط أن يكون أحد الشاهدين على محضر الحجز من رجال الإدارة المحليين ( العمدة أو شيخ البلد أو شيخ الحارة)، ثم تبين لها وجود معوقات للحجوز المنقولة، من بينها امتناع الأفراد عن الشهادة، وتعذر توفير شهود من أفراد الشرطة أو رجال الإدارة المحلية، مما دعاها إلى تنبيهه<sup>(١)</sup> موظفيها إلى أنه يمكن عند عدم توافر شهود من أفراد الشرطة أو الإدارة المحلية، أن يصطحب مندوب الحجز اثنين من العاملين بالمأمورية (ويفضل أن يكونا مندوبى حجز آخرين)، للتوقيع معه على محضر الحجز، بصفتهم شاهداً توقيع الحجز مع المندوب القائم بتوقيعه، كما يمكن أن يقوم مأمور التنفيذ الجبرى بتوقيع الحجز ممثلاً لمصلحة الضرائب، ولكن لا بد من اصطحاب الشاهدين إعمالاً لنص المادة (٤) من القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥. على أن يتم التوقيع بسجلات الانتقال من القائمين على محضر الحجز يوضح الغرض من الانتقال وساعته وتاريخه وأن يكون ذلك تحت إشراف رئيس المأمورية أو مدير عام الحجز<sup>(٢)</sup>.

وتقتضى الفقرة الأخيرة من المادة السابعة من القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فى حالة عدم وجود المدين أو من ينوب عنه يتعين إثبات ذلك بمحضر الحجز وتسلم نسخة منه إلى مأمور القسم أو البندر أو العمدة أو الشيخ الذى يقع الحجز فى دائرة اختصاصه، بعد توقيعه على أصل المحضر، وأن يتم إخطار المحجوز عليه خلال أربع وعشرين ساعة بكتاب مسجل مرفقا به صورة أخرى

(١) كتاب دورى مصلحة الضرائب المصرية رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٩، بشأن شهود محضر الحجز.

(٢) كتاب دورى رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٩، بتاريخ ١٤/٤/٢٠٠٩

من محضر الحجز ومؤشرا عليها من مأمور التنفيذ الجبرى بما يفيد تسليم صورة إلى جهة الإدارة<sup>(١)</sup>.

١١- **إغفال بيانات المحضر:** إذا خالف مندوب الحاجز ما أوجبه المادة ٢/٤ من قانون الحجز الإدارى ولم يوضح بمحضر الحجز قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها ووصف المكان الموجودة به المنقولات وصفاً دقيقاً فإنه لا يترتب البطلان على إغفال هذه البيانات إلا إذا كان من شأن هذا الإغفال التجهيل بالدين المطلوب الحجز من أجله أو بالمكان الذى تم فيه الحجز، كذلك لا يترتب البطلان على إغفال مندوب الحجز ما أوجبه عليه المادة ٢/٦ من القانون، من أن يبين فى محضر الحجز بالتفصيل مفردات الأشياء المحجوزة مع ذكر نوعها وأوصافها ومقدارها ووزنها أو مقاسها أو بيان قيمتها بالتقريب إلا إذا كان من شأن هذا الإغفال أن يجهل بالمنقولات المحجوز عليها.

وقد نص المشرع صراحة على البطلان جزاء مخالفة المادة ٨ من هذا القانون والتي نهت عن حجز الثمار المتصلة والمزروعات القائمة قبل ضجها بأكثر من خمسة وخمسين يوماً .

وقد أوجبت المادة ٧ توقيع مندوب الحاجز والشاهدين على محضر الحجز، وهو إجراء جوهرى يترتب على مخالفته البطلان، كما أوجب توقيع المدين أو مندوبه عند وجود أيهما وعدم امتناعه أو الإشارة فى محضر الحجز إلى امتناعهما. وهذا الإجراء بدوره جوهرى، ويترتب على إغفاله البطلان<sup>(٢)</sup>.

(١) تعليمات مصلحة الضرائب التنفيذية للتصنيف رقم (١٤) لسنة ٢٠٠٠، بشأن إعلان محضر الحجز.

(٢) المستشاران: راتب ونصر الدين كامل، قضاء الأمور المستعجلة، القاهرة، الطبعة السابعة، ص ١٠٦٦.

١٢- **الحجز السلبي**: إذا لم يجد مندوب الحجز ما يمكن الحجز عليه حرر محضراً بالحجز السلبي، يستوفى كافة النواحي الشكلية لمحضر الحجز، لما لهذا المحضر من أهمية في قطع تقادم دين الضريبة<sup>(١)</sup>.

١٣- **أثر الحجز**: يبقى الحجز الصحيح منتجاً كل آثاره، ما لم يرفع بحكم القضاء أو برضا أصحاب الشأن، أو يسقط بسبب عارض بحكم القواعد العامة. ولقد قضى بأنه ولئن كان الأصل بقاء الحجز الصحيح منتجاً لآثاره ما لم يرفع بحكم القضاء أو برضا أصحاب الشأن أو لسقوطه لسبب عارض تطبيقاً للقواعد العامة .

بيد أن الحجز الموقع تحت يد احدي المصالح الحكومية أو وحدات الادارة المحلية أو الهيئات العامة والمؤسسات العامة والشركات والجمعيات التابعة لها، وفقاً لنص المادة ٣٥٠ من قانون المرافعات، لا يكون له أثره الا لمدة ثلاث سنوات من تاريخ اعلانه للجهة المحجوز لديها أو تاريخ ايداع المبالغ المحجوز عليها خزانة المحكمة ما لم يعلنها الحاجز في هذه المدة باستبقاء الحجز أو تجديده . واذ كان هذا الحكم قد شرع لمصلحة هذه الجهات وحدها ، فيجوز لها التنازل عنه صراحة أو ضمناً ، ولا يكون لغيرها حق التمسك به<sup>(٢)</sup>. والقاعدة العامة تقضى<sup>(٣)</sup> بأن الحجز قضائياً أو إدارياً - ما دام قد وقع فإنه يكون مستحقاً للاحترام، ويظل منتجاً لآثاره، وليس لأحد الاعتداء عليه، ولو كان مشوباً بالبطلان، طالما لم يصدر الحكم ببطلانه من جهة الاختصاص. فإذا تبين عند جرد المحجوزات لبيعها فقد أو إتلاف بعضها أو كلها، يتم تحرير محضر تبديد، ويحال إلى قسم الشرطة لاتخاذ اللازم قانوناً .

(١) أنظر التعليمات التنفيذية للتحصيل الصادرة عن مصلحة الضرائب برقم ١١ لسنة ١٩٩٩.

(٢) الطعن رقم ٢٨١٢ لسنة ٥٧ ق جلسة ١٩٩٠/٣/٦.

(٣) الطعن بالنقض رقم ٧٨ لسنة ٤١ ق، جلسة ١٩٧١/١٢/١٩، ورقم ٢٨٠٣ لسنة ٥٦ ق، جلسة ١٩٨٧/٣/١٥.

ويكفي لاعتبار الحارس مبدداً للمنفولات المحجوزة أن يثبت الصراف أنه قد انتقل إلى مكان الحجز ويبحث عن المحجوزات فلم يجدها، وتقابل مع الحارس وطلب منه تقديمها فلم يرشده عنها، فإن هذا يكفي لاعتباره مبدداً لأن كل فعل من هذا القبيل يكون الغرض منه وضع العراقيل في سبيل التنفيذ على الشيء المحجوز عليه يأخذ حكم التبيد سواءً بسواء<sup>(١)</sup>.

ولا يعفى الحارس<sup>(٢)</sup> من العقاب احتجاجه بأنه غير مدين بالمبلغ المحجوز من أجله، أو بوقوع مخالفة للإجراءات المقررة، أو لبيع المحجوزات، فإن ذلك لا يبرر الاعتداء على أوامر السلطة التي أوقعته، أو العمل على عرقلة التنفيذ. كما لا يجدي في دفع مسئولية المتهم عن جريمة تبديد الأشياء المحجوز عليها لصالح مصلحة الضرائب قوله بأن الضريبة التي أوقع الحجز من أجلها غير واجبة الأداء فوراً، مادام الحجز قائماً وفقاً لأحكام قانون الحجز الإداري.

ولا يشترط لقيام جريمة اختلاس الأشياء المحجوزة أن يبدها الحارس أو يتصرف فيها، بل يكفي أن يمتنع عن تقديمها يوم البيع أو الإرشاد عنها، بقصد عرقلة التنفيذ إضراراً بالدائن الحاجز<sup>(٣)</sup>. بشرط أن<sup>(١)</sup> يكون عالماً باليوم المحدد للبيع.

(١) الطعن بالنقض رقم ٢٠٤٦ لسنة ٢٩ق، جلسة ١٩٦٠/١/٢٥.

(٢) الطعن بالنقض رقم ٤٤٩ لسنة ٢٦ق، جلسة ١٩٥٦/٥/٢١.

(٣) قضت المحكمة - الطعن رقم ٧٤٨ لسنة ٧ق، جلسة ١٩٣٧/٢/١٥ - بأن جريمة اختلاس الأشياء المحجوزة تتم بمجرد العمل على منع التنفيذ على تلك الأشياء أو وضع العوائق في سبيله، ولو كان ذلك في شكل إجراء صوري لم يتخذ صفة الحجز القضائي إلا ليستتر وراء القانون. فإذا تحايل صاحب الأشياء المحجوزة، باتفاقه مع آخرين على إخفائها عن الحاجز برفع دعوى صورية عنها أمام المحكمة المختلطة، وبيعت تلك الأشياء في غيبة الحاجز تنفيذاً للحكم الصادر في هذه الدعوى الصورية، وثبت أن هذا البيع وإن حصل علناً في الظاهر وعلى يد محضر إلا أنه كان في الواقع بيعاً صورياً حصل في غيبة الحاجز ولم يكن الغرض منه إلا ضياع حقه، بتبديد الأشياء المحجوزة لمصلحته لذلك تتوافر به أركان جريمة الاختلاس.

١٤- بيع المحجوزات يحدد الحاجز يوماً للبيع ويعلن به المحجوز عليه ويتخذ إجراءات الإعلام والإشهار التي يستلزمها القانون.

ولقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة السادسة من قانون الحجز الإداري على أنه "يجب ألا يحصل البيع قبل مضي ثمانية أيام من تاريخ الحجز"، مع مراعاة حالة المنقول القابل للتلف). أما إذا لم يبين في محضر الحجز يوماً للبيع ولم يحدد بإجراء تال فإن إجراءات البيع تكون باطلة<sup>(٢)</sup>.

ويجوز للمدين أن يستشكل في التنفيذ إذا شرعت الجهة الحاجزة في إجراء البيع قبل الميعاد المذكور، أما إذا تم البيع فإن التمسك بالبطلان يكون غير مجد في هذه الحالة لأن المشتري بالمزاد يجوز له أن يحتج في مواجهة المدين بقاعدة الحيازة في المنقول سند الملكية إذا كان حسن النية<sup>(٣)</sup>.

وعلى مندوبي الحجز الالتزام بما تضمنته المادة ١٤ من القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ والتي توجب على مندوب الحجز قبل البيع بيومين أن يلصق صورة من محضر الحجز في موضع ظاهر من مكان البيع الإداري التابع له المكان .

ويجوز الحجز والبيع في الصحف اليومية المقررة لنشر الإعلانات القضائية وذلك في الحالات التي يري فيها الحاجز ضرورة النشر عنها بهذا الطريق . ويترتب على عدم مراعاة ذلك ، بطلان كافة الإجراءات الخاصة بالبيع<sup>(٤)</sup>.

ولمندوب الحاجز تأجيل البيع لأسباب جدية<sup>(١)</sup>، وكلما أجل البيع أثبت بأصل المحضر وبصورته سبب التأجيل والميعاد المحدد، ويعلن في الوقت ذاته بهذا

(١) الطعن بالنقض رقم ٢٤٥٩ لسنة ٢٤ ق، جلسة ١٩٥٥/٣/٥.

(٢) عز الدين الدناصورى وحامد عكاز: القضاء المستعجل وقضاء التنفيذ فى ضوء الفقه والقضاء، مطبوعات نادى القضاة، القاهرة، الطبعة الثالثة، ص ٩٢٨.

(٣) المستشار محمد عبد اللطيف: القضاء المستعجل، القاهرة، الطبعة الرابعة، ص ٦٦٠ وما بعدها.

(٤) تعليمات المصلحة التنفيذية للفحص رقم ( ٤٥ ) لسنة ١٩٨٨ بشأن ضرورة اتخاذ كافة الإجراءات الخاصة بالإعلان قبل البيع تحريرا في : ١١/٨/١٩٨٨.

الميعاد كل من الحارس والمدين، إذا رفض المدين توقيع الورقة الدالة على إعلانه، فيوقع من مندوب الحاجز ومن شاهدين إثباتاً لذلك<sup>(٢)</sup>.

ولقد نصت المادة ٢٠ من قانون الحجز الإداري على أن يعتبر الحجز كأن لم يكن إذا لم يتم البيع خلال ستة أشهر من توقيعه. وقد وضع المشرع - في قانون الحجز الإداري - قاعدة عامة توجب اعتبار الحجز كأن لم يكن إذا لم يتم البيع خلال ستة أشهر من تاريخ توقيعه وفقاً للمادة ٢٠ من القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ ، وإذا حصل البيع بعد انقضاء مدة الستة شهور يكون باطلاً، لأن البيع يفترض لصحته سبق الحجز على المال ، وهو ما اعتبر كأن لم يكن<sup>(٣)</sup>.

مع مراعاة<sup>(٤)</sup> أن اعتبار الحجز الإداري كأن لم يكن يقع بقوة القانون ، وفقاً للمادة ٢٠ المذكورة ، مقرر لمصلحة المدين، ولا يتعلق بالنظام العام ، ولذلك يسقط حق المدين به إذا نزل عنه صراحة أو ضمناً بعد اكتسابه.

١٥- **الطعن على إجراءات الحجز والبيع**: لم يرسم قانون الحجز الإداري طريقاً معيناً للطعن على إجراءات الحجز والبيع بمخالفة القانون، بحيث يترتب على تفويته اعتبار هذه الإجراءات صحيحة، ومن ثم فإن حقه في الطعن عليها يبقى قائماً، حماية لحق ملكيته، فإذا ما قضى ببطلان هذه الإجراءات اعتبرت كأن

---

(١) من الأسباب الجديدة التي تبرر تأجيل البيع استئجار مندوب الحاجز صورية المزاد بسبب عدم التناسب الظاهر بين قيمة المحجوزات وبين الثمن الذي وصل إليه المزاد. أنظر في ذلك حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٤٦٧ لسنة ١٥ ق. عليا، جلسة ١٩٧٢/١٢/٣٠.

(٢) المادة ٣/١٤ من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥.

(٣) الطعن رقم ١٨٠٨ لسنة ٢٨ ق جلسة ١٩٥٩/٤/١٤.

(٤) الطعن رقم ٤٩٤ لسنة ٤٥ جلسة ١٩٧٨/٣/٢١.

لم تكن، فلا يترتب عليها أثر ما، وذلك في حق الكافة، وفقاً للأصل العام ما لم يحمهم المشرع بنص صريح<sup>(١)</sup>.

ويترتب على سقوط الحجز واعتباره كأن لم يكن زوال كافة الآثار المترتبة عليه.

ويختص قاضى التنفيذ بنظر إشكالات التنفيذ الوقتية التى تقوم بين الممولين أو المكلفين من جهة ومصالحة الضرائب من جهة أخرى، إذا أسست الإشكالات على بطلان فى الإجراءات أو لأن دين الضريبة لم يستحق بعد، أو لأن الضريبة سقطت بالتقادم<sup>(٢)</sup>.

**١٦- إيقاف البيع:** يجوز إيقاف البيع باتفاق طالب الحجز والمدين أو موافقة الحاجز على تقسيط البالغ المستحقة أو لوجود نزاع قضائى أو بحكم المحكمة أو بمقتضى القانون أو لإشكال أثاره المدين أو الغير أو لعدم وجود مشتر للمنفول المحجوز<sup>(٣)</sup>.

ويعنى<sup>(٤)</sup> إيقاف الحجز حفظ الحجز ساكناً بدون إجراءات فى فترة محددة بمحضر الإيقاف، فإذا انتهت فترة الإيقاف لزوال أسبابها أخذ محضر الحجز دوره الإيجابى فى التنفيذ وصار على الحاجز السير فى إجراءات البيع.

(١) الطعن رقم ١٤٦ لسنة ١٩٩٠ق، جلسة ١٩٥١/٣/٢٢.

(٢) عز الدين الدناصورى وحامد عكاز: القضاء المستجعل وقضاء التنفيذ فى ضوء الفقه والقضاء، مطبوعات نادى القضاة، القاهرة، الطبعة الثالثة، ١٩٩١، ص ٨٤٣.

(٣) ذهبت مصلحة الضرائب إلى أنه لا يوقف إجراءات الحجز والبيع الإداريين رفع دعوى المنازعة فى قيمة الضرائب أو المبالغ المطلوب أدائها أو الفصل فى الخلاف على الشكل القانونى للمنشأة أو لإثبات جدية الشركة أو غير ذلك من الدعاوى التى لا تمس أصل المبالغ المطلوبة باعتبارها تستند إلى أصل قائم وهو وجود هذه المبالغ فى ذمة الممول رغم الدعوى المرفوعة من الممول بالمنازعة فى أمور لا تتعلق بهذا الأصل. ( كتاب العامة لبحوث ضرائب الدخل رقم ٧٣٢ بتاريخ ٢٠١٩/٥/٨).

(٤) كتاب الحجز والتحصيل، من مطبوعات قطاع التدريب بمصلحة الضرائب المصرية، القاهرة، ٢٠١٨، ص ٣٤.

وتنص المادة رقم ٢٧ من قانون الحجز الإدارى على أنه: "يترتب على رفع الدعوى بالمنازعة فى أصل المبالغ المطلوبة، أو فى صحة إجراءات الحجز استرداد الأشياء المحجوزة وقف إجراءات الحجز والبيع الإداريين وذلك إلى أن يفصل نهائيا فى النزاع ويحكم فى دعوى المنازعة على وجه السرعة).  
كما تنص المادة رقم ٧٢ من ذات القانون على أن: "(تسرى على المنازعات القضائية الخاصة ببيع العقار أحكام المادة رقم ٢٧. وتنص المادة رقم ٧٤ مكرر على أنه "يترتب على رفع الدعوى بالمنازعة فى أصل المبالغ المطلوبة أو فى صحة إجراءات حجز العقار. وقف إجراءات الحجز والبيع الإداريين وذلك إلى أن يفصل نهائيا فى النزاع ويحكم فى دعوى المنازعة على وجه السرعة".

ويستفاد من نصوص هذا المواد أن المشرع قد قرر وقف إجراءات الحجز والبيع الإداريين المتعلقة بالمنقولات أو العقارات وقفا مؤقتا من تاريخ رفع الدعوى بالمنازعة إلى تاريخ الحكم نهائيا فى النزاع.  
ولا يسرى هذا الوقف على جميع الدعاوى وإنما يقتصر فقط على الحالات الثلاثة الآتية:

- الدعوى بالمنازعة فى صحة إجراءات الحجز.
- دعوى استرداد الأشياء المحجوزة.
- دعوى المنازعة فى أصل المبالغ المطلوبة.

وفى بيان البند الثالث وجت مصلحة الضرائب<sup>(١)</sup> النظر إلى أن "صريح نص المادة رقم ٢٧، المادة رقم ٧٤ مكرر أن تكون المنازعة فى أصل المبالغ المطلوبة وليس فى قيمة المبالغ المطلوبة مما يحدد بشكل قطعى أن المنازعة

---

(١) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ٩ لسنة ١٩٩٩ بشأن حالات وقف إجراءات الحجز والبيع الإداريين.

لابد أن تكون فى سبب المبالغ المطلوبة كأن يدفع الممول بعدم خضوعه للضريبة لعدم ثبوت الواقعة المنشئة لها أو بالإعفاء من أداء الضريبة أو المبالغ الأخرى بسبب قيامه بالسداد أو سقوط الحق فيها بالتقادم أو انقضاء الدين بطريق المقاصة.

كما قضى بأن طلب الحكم بعدم الاعتداد بالحجز الإداري الموقع ضده على سند من أن دين الضريبة المحجوزة به لم يستقر نهائياً في ذمته وأن تقديرات المأمورية له لم يعلن بها قانوناً ولا زالت محل طعن منه لما يفصل فيه بعد، فإن هذا الطلب هو بحسب صريح لفظه ومرماه طلب باتخاذ إجراء وقتي بوقف إجراءات الحجز الإداري والبيع<sup>(١)</sup> الذي تحدد موعد ابتداء عليه إعمالاً لنص المادة ٢٧ من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ المعدل بالقانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٧٢ .

ومن ثم فلا يوقف إجراءات الحجز والبيع الإداريين رفع دعوى المنازعة فى قيمة الضرائب أو المبالغ المطلوب أدائها أو الفصل فى الخلاف على الشكل القانونى للمنشأة أو لإثبات جدية الشركة أو غير ذلك من الدعاوى التى لا تمس أصل المبالغ فى ذمة الممول رغم الدعوى المرفوعة بالمنازعة فى أمور لا تتعلق بهذا الأصل".

وقد رأى المشرع - فى المادة ٢٧ من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ - ألا يكون وقف إجراءات البيع الإداري مترتباً على مجرد رفع المنازعة للقضاء، فاشتراط لوقف هذه الإجراءات أن يقوم المنازع بإيداع قائمة المطلوبات المحجوز من أجلها، والمصروفات خزانة الجهة طالبة الحجز، فإذا لم يقم بهذا الإيداع كان لهذه الجهة رغم رفع المنازعة أمام القضاء أن تمضى فى إجراءات الحجز والبيع إلى نهايتها دون انتظار الفصل فى هذه المنازعة، ولكن ذلك لا

---

(١) الطعن رقم ١٦٢٦ لسنة ٥٨ق، جلسة ١٨/٦/١٩٩٥.

يمنع المحاكم<sup>(١)</sup> من نظر المنازعة ومباشرة جميع سلطاتها فيها طبقاً للقانون العام، بما في ذلك الأمر بوقف إجراءات البيع، إذا وجدت في أسباب المنازعة ما يبرره. إذ أن الخطاب في المادة ٢٧ سالف الذكر بعدم وقف إجراءات الحجز والبيع ما لم يحصل الإيداع، موجه إلى الجهة الحاجزة، وليس إلى المحاكم. كما أن هذه المادة لم تنص على عدم جواز نظر المنازعة أمام الحاكم في حالة عدم الإيداع، أو تقييد من سلطة المحكمة عندما تنتظر المنازعة في هذه الحالة، فإذا أدرك حكم القاضي بوقف البيع والإجراءات قبل تمام البيع امتنع على الجهة الحاجزة الاستمرار فيها، وفي هذه الحالة توقف بنص القانون - مادة ٢٧ من القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ - إجراءات الحجز والبيع الإداريين إلى أن يفصل نهائياً في النزاع .

ومن ثم فإن قانون الحجز الإداري، وإن قرر امتيازاً لصالح أشخاص القانون العام حين جعل قرارها بوجود ديون تدعيها على آخرين يفيد أن قولها بثبوتها وتحديد مقدارها يعتبر سنداً تنفيذياً بها يغنيها عن اللجوء للقضاء لإثباتها، إلا أن هذا القول لا يخولها سوى ميزة أن يكون قرارها بالديون التي تطلبها من مدينها سابقاً على التدليل عليها من جهتها، وناقلاً إليهم مهمة نفيها، وعليها في هذه الحالة الأخيرة إثبات صحة ما تدعيه في هذا الشأن بما لديها من وثائق ومستندات، حتى يتسنى لها المضي في إجراءات تحصيل هذه الديون الأمر الذي لا يتعارض مع مبدأ خضوع الدولة للقانون، وحق كل مواطن في اللجوء إلى قاضيه الطبيعي. وذهبت مصلحة الضرائب إلى أن<sup>(٢)</sup> قرار التقسيط الصادر للممول يظل قائماً ومنتجاً لآثاره القانونية حتى يلغى بقرار

(١) الطعن رقم ٢٥٤ لسنة ٣٠ ق، جلسة ١٩٦٥/٦/٢٤، والطعن رقم ٤٤٤ لسنة ٣٨ ق، جلسة ١٩٧٥/٤/٢٧.

(٢) كتاب الحجز والتحصيل، من مطبوعات قطاع التدريب بمصلحة الضرائب المصرية، القاهرة، ٢٠١٨، ص ٣٤.

آخر، وإذا توقف الممول عن سداد الأقساط مع عدم إلغاء قرار التقسيط فإنه لا يترتب على هذا التوقف سقوط محضر الحجز ولو زادت مدته عن ستة أشهر، وإنما يسقط محضر الحجز بعد مضي ستة شهور من انتهاء قرار التقسيط دون اتخاذ الإجراءات المانعة من سقوطه.

ولا يجوز وقف إجراءات بيع الأشياء المحجوز عليها إدارياً بمعرفة مصلحة الضرائب استيفاءً لدين الضريبة، إلا في حالات ثلاثة<sup>(١)</sup> : الأولى دفع الممول المبلغ المحجوز من أجله عملاً بقاعدة الدفع أولاً فالمعارضة، والثانية أن يصدر حكم من المحكمة لمصلحة الممول بعدم استحقاق مبلغ الضريبة المحجوز من أجله، والثالثة أن تكون إجراءات الحجز قد شابها بطلان جوهري لا يحتمل شكاً إذ يعتبر الحجز في هذه الحالة بمثابة عقبة ما دية تحول بين المحجوز وعليه وبين ماله ينبغي إزالتها.

## المطلب الثاني

### حجز ما للمدين لدى الغير

تضمن قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ أحكام حجز ما للمدين لدى الغير في المواد من ٢٨ إلى ٣٥ منه، فنصت المادة ٢٨ منه على أنه "يجوز للجهة الإدارية الدائنة أن تحجز على ما يكون لمدينها لدى الغير من المبالغ والديون، ولو كانت مؤجلة أو معلقة على شرط، وما يكون له من الأعيان المنقولة في يد الغير".

### شروط حجز ما للمدين لدى الغير

يشترط في المال المحجوز أن يكون ديناً للمحجوز عليه في ذمة المحجوز لديه، أو منقولاً في ذمة المحجوز لديه. أما إذا كان عقاراً في حيازة الغير فينتبع

(١) الطعن رقم ٤٢٠ لسنة ٢١ ق، جلسة ١٩٥٤/٥/٦.

فى شأنه إجراءات حجز العقار، وأإذا كان مقولاً فى حوزة المدين فلا يجوز توقيع الحجز عليه بطريق حجز ما للمدين لدى الغير.

ويشترط لصحة هذا الحجز أن يكون المحجوز لديه مدينًا للمحجوز عليه، والا وقع الحجز باطلاً، كما لو كان المحجوز لديه مدينًا لأحد شركاء الشركة المحجوز عليها، لاستقلال شخصية الشريك عن شخصية الشركة. لذلك يتعين<sup>(١)</sup> عند توقيع حجز ما للمدين لدى الغير، سواء تحت يد جهات التعامل أو البنوك، أن يراعى الحجز على الجهات والبنوك التي يتعامل معها الممول فعلاً، وفي حالة تعذر تحديد ذلك فيجب أن تستمر المتابعة للحصول على الإقرار بما في الذمة من الجهات المحجوز تحت يدها أو البنوك، وترفع دعوى الإلزام عند الامتناع عن الإقرار بما في الذمة.

ولقد أثير التساؤل عن مدى جواز الحجز على خزينة المدين التي يستأجرها من أحد البنوك فأفتى مجلس الدولة<sup>(٢)</sup> بأنه يُظنُّ إلى أن للخزينة مفتاحين يحتفظ العميل بأحدهما، ويحتفظ البنك بالمفتاح الآخر، فإن الحيازة تكون مشتركة بين العميل والبنك، ويترتب على ذلك أنه يجوز للدائن (مصلحة الضرائب) أن يسلك أياً من طريقي الحجز-حجز المنقول لدى المدين أو حجز ما للمدين لدى الغير- فكل من الطريقتين جائز وصحيح قانوناً، " على أن يتم ذلك بمراعاة سرية الحسابات بالبنوك المقررة بقانون البنك المركزى والجهاز المصرفى - رقم - إذ يلزم حصول مصلحة الضرائب، بعد التحقق من وجود خزينة مؤجرة من البنك للمحجوز عليه بإقرار البنك بما في الذمة، الحصول على موافقة المحامى العام الأول لنيابة استئناف القاهرة المفوض من النائب العام فى مباشرة اختصاصه...

(١) تعليمات تنفيذية للتحويل رقم (٦٥) لسنة ٢٠٠٦ بتاريخ ٢٠٠٦/١٢/٥

(٢) فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الخزانة رقم ١٧١/٩/١٧١ بتاريخ ١٠/٤/١٩٦٧، وأذاعتها مصلحة الضرائب بالتعليمات التفسيرية العامة رقم (١) لسنة ١٩٦٧.

كما يجب على مصلحة الضرائب أن تستصدر إذنًا من رئيس محكمة استئناف القاهرة بالكشف عن سرية الحسابات وإخطار البنوك بالقرار<sup>(١)</sup>، لتمكينها من الإعلان بما في ذمتها للمحجوز عليه.

### **إجراءات حجز ما للمدين لدى الغير**

يقع هذا الحجز بموجب محضر حجز يعلن إلى المحجوز لديه بكتاب موسى عليه بعلم الوصول، أو بأى وسيلة إلكترونية ذات حجبية فى الإثبات، يصدر بتحديدھا قرار من وزير المالية، مبین فیه المبالغ المطلوبة وأنواعھا وتواریخ استحقاقھا.

ولا يشترط أن يسبق هذا الإعلان أى تنبيه للمدين بالوفاء، أو أى تنبيه للمحجوز لديه. ويتبع فى تسليم الكتاب القواعد المنصوص عليها فى لائحة البريد، لا أحكام قانون المرافعات. ومؤداھا تسليم الخطاب إلى شخص المحجوز لديه أو لمن له صفة النيابة عنه فى استلامه<sup>(٢)</sup>.

وأوجبّت اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد<sup>(٣)</sup> على مصلحة الضرائب الالتزام بالضوابط الآتية فى شأن الحجز على ما للمدين لدى الغير: أ- اتخاذ ما يلزم لتحديد البنوك أو جهات التعامل التي توجد لديها مستحقات للمدين بدين الضريبة ومقابل التأخير والضريبة الإضافية والمبالغ الأخرى المستحقة حتى تاريخ صدور أمر الحجز.

ب- اتخاذ الإجراءات المقررة لمطالبة البنوك وجهات التعامل بتقديم الإقرار بما فى الذمة، والزامها بذلك فى حالة امتناعها من خلال إجراءات دعوى الإلزام.

ج- أن يقتصر الحجز على ما للمدين لدى هذه البنوك وجهات التعامل التي أقرت بما فى ذمتها للمدين على حساباته لاستئداء ما يعادل دين الضريبة

(١) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ٨ لسنة ٢٠٢٠.

(٢) المستشار محمد عبد اللطيف: القضاء المستعجل، القاهرة، الطبعة الرابعة، ص ٩٣٠.

(٣) المادة (٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون.

المستحق ومقابل التأخير والضريبة الإضافية والمبالغ الأخرى المستحقة حتى تاريخ صدور أمر الحجز المطلوب استيفاؤه.

وتوجب مصلحة الضرائب<sup>(١)</sup> أن تقوم مأمورية الضرائب المختصة بإرسال أصل محضر حجز ما للمدين لدى الغير (نموذج ( ٢٣ حجز/٣٥٣ ض ق م) حسب الأحوال إلى الجهة المحجوز تحت يدها، مع ضرورة التحقق من استيفاء جميع بيانات المحضر وهي (اسم المأمورية وعنوانها وتاريخ توقيع المحضر واسم الممول ثلاثياً على الأقل نشاطه وعنوانه وبطاقة الرقم القومى والضرائب المستحقة وسنوات استحقاقها ومصارييف الحجز والجهة المحجوز تحت يدها وعنوانها ويتم التوقيع على المحضر من رئيس المأمورية بالاسم ثلاثياً مقروناً بالتاريخ، ثم يختم المحضر بخاتم شعار الجمهورية. مع الأخذ فى الاعتبار أن عدم إثبات أى من هذه البيانات أو عدم وضوحها أو الخطأ فيها يعرض المحضر للبطلان مما يعرض حقوق الخزانة العامة للضياع.

ويجب أن يشتمل محضر الحجز المعلن للمحجوز لديه بالإضافة إلى البيانات المتعلقة بتعيين الجهة الحاجزة، وتحديد الشخص المحجوز عليه على البيانات الآتية: ١- صورة من أمر الحجز وهو السند التنفيذي الذى يجرى الحجز بموجبه. ٢- المبالغ الموقع الحجز لا استيفائها ويجب ذكر كل مبلغ ونوعه وتاريخ استحقاقه. ٣- نهى المحجوز لديه عن الوفاء بما يده إلى

---

(١) انظر التعليمات التنفيذية رقم ٢ لسنة ٢٠٢٠ واستدراكها بتاريخ ١١/١٨/٢٠٢٠. وأكدت هذه التعليمات على أن يقتصر الحجز على قيمة المبالغ المستحقة مقابل استيداء الضريبة والسماح بتعامل المحجوز على أمواله على باقى أرصده الدائنة طرف البنوك، وتقوم شعبة الحجز بالمأمورية بموافاة البنك المركزى بصورة معتمدة من محاضر الحجز المبلغة فى تواريخ تواريخ إبلاغ البنوك بها، ويتعين استمرار المتابعة من المأموريات للبنوك وللجهات المحجوز تحت يدها وذلك الحصول على الإقرار بما فى الذمة ويتم رفع دعوى الإلزام الشخصى ضد تلك الجهات فى حالة امتناعها عن الإقرار بما فى الذمة إعمالاً لنص المادة (٣٢) من قانون الحجز الإدارى رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥.

المحجوز لديه أو تسليمه إياه. ٤- تكليف المحجوز لديه بالتقرير بما فى ذمته خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الإعلان.

ويترتب البطلان على إغفال أى بيان من البيانات الثلاثة الأولى، أما إغفال البيان الرابع فلا يترتب عليه البطلان، وإنما يكون للحاجز تكليف المحجوز لديه بخطاب مسجل بعلم الوصول بالتقرير بما فى ذمته. وعندئذٍ يبدأ ميعاد الخمسة عشر يوماً التالية.

كما يجب إعلان المحضر المحجوز عليه بصورة من هذا المحضر خلال الثمانية أيام التالية<sup>(١)</sup> لتاريخ إعلان المحضر للمحجوز لديه، والا اعتبر الحجز كأن لم يكن. ويتم هذا الإعلان بخطاب موصى عليه بعلم الوصول و/ أو بأى وسيلة إلكترونية ذات حجية فى الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني، التى يصدر بتحديدتها قرار من وزير المالية.

ولقد قضى بأن<sup>(٢)</sup> مفاد نص المادة ٢٩ من قانون الحجز الإدارى رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ أن الشارع وإن أوجب أن تتضمن صورة محضر الحجز التى تعلن إلى المحجوز عليه تاريخ إعلان محضر الحجز إلى المحجوز لديه إلا أنه لم يوجب أن تحمل صورة محضر الحجز المعلن إلى المحجوز عليه دليل إعلانها إلى المحجوز لديه فى خلال الميعاد المقرر قانوناً، إنما رسم إجراءات خاصة بإعلان محضر الحجز إلى المحجوز لديه، وإعلان المحجوز عليه بصورة من ذلك المحضر، وهى تختلف عن الإجراءات المنصوص عليها فى قانون

---

(١) قضت محكمة النقض - فى الطعن رقم ٤٩٦ لسنة ٤٣ق، جلسة ١٤/٥/١٩٧٧- بأنه لما كانت الطاعنة (مصلحة الضرائب) الحاجزة لم يثبت قيامها بإعلان المحجوز عليها بالحجز فى الميعاد المحدد بنص المادة ٢٩ من قانون الحجز الإدارى رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فإن هذا الحجز يعتبر كأن لم يكن، مما يتحقق به للمطعون ضده المصلحة فى التمسك بالعوار الذى لحق بالحجز، وذلك باعتبار أن الحق محل الحجز محال إليه من المحجوز عليها".

(٢) الطعن رقم ١١٢٦ لسنة ٤٨ ق، جلسة ١٨/١٢/١٩٧٩.

المرافعات فجعل الإعلان المرسل من الحاجز إلى المحجوز عليه بكتاب موسى عليه بعلم الوصول في قوة الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية. وبالتالي فإن السبيل الوحيد لإثبات حصول هذا الإعلان هو تقديم علم الوصول الدال عليه. فإذا لم تقم مصلحة الضرائب (الجهة الحاجزة) بإثبات قيامها بإعلان المحجوز عليه بحجز ما لدى المدين لدى الغير في الميعاد المقرر - الثمانية أيام التالية لتاريخ إعلان المحضر للمحجوز لديه - يتحقق للطاعن مصلحة في أن يستفيد بالعوام الذي حاق بالحجز وأن يحكم له باعتبار الحجز كأن لم يكن<sup>(١)</sup>.

وهذا الجزاء مقرر لكل ذي مصلحة، ولا يتعلق بالنظام العام، ومن ثم يجوز للمحجوز عليه النزول عنه صراحة أو ضمناً، ولا يحق لمن نزل عنه أن يعود إلى التمسك به<sup>(٢)</sup>.

ولا يكون إعلان المحجوز لديه بمحضر الحجز الإداري صحيحاً إلا<sup>(٣)</sup> إذا سلم الكتاب الموصى عليه المتضمن محضر الحجز إلى شخصه، أو إلى من تكون له صفة النيابة عنه في استلام هذا الكتاب.

### **التقرير بما في الذمة**

على المحجوز عليه الإقرار بما في ذمته بكل ما للمدين من أموال خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إخطاره بمحضر الحجز. وإذا امتنع المحجوز لديه عن التقرير بما في ذمته، أو قرر بأقل عن المطلوب منه، أو امتنع عن تقديم المستندات الدالة على صحة ما قرره، وكان ذلك منه

---

(١) محكمة النقض جلسة ١٤/٥/١٩٧٧، مثبت في المستشارين عز الدين الدناصورى وحامد عكاز، ص ١١٨٨.

(٢) الطعن رقم ٩٩ لسنة ٣٩ق، جلسة ١٦/٤/١٩٧٥.

(٣) الطعن رقم ٢١٦ لسنة ٣٤ق، جلسة ٢/١١/١٩٦٧.

غشاً وتديلياً، فيجوز طبقاً للمادة ٤٢٩ مرافعات الحكم عليه بدفع القدر الذى وقع الحجز من أجله<sup>(١)</sup>، حتى ولو كان المطلوب منه أقل من ذلك. وإذا أقر المحجوز لديه بوجود أموال، وجب عليه أن يقوم بتوريدها لمصلحة الضرائب خلال أربعين يوماً من تاريخ الإخطار، وفى حالة رفض التوريد بما أقر به يتم اتخاذ إجراءات الحجز على أموال المقر بما فى ذلك الذمة (المحجوز لديه) بجميع المبالغ المحجوز بها<sup>(٢)</sup>.

### **أثار حجز ما للمدين لدى الغير**

يترتب على توقيع حجز ما للمدين لدى الغير نهى المحجوز لديه عن الوفاء بما فى ذمته للمحجوز عليه، ولا تحتاج مصلحة الضرائب بأى وفاء<sup>(٣)</sup> تقوم به الجهة المحجوز لديها بعد توقيع هذا الحجز. ويجيز هذا الحجز لمصلحة الضرائب<sup>(٤)</sup> التنفيذ على أموال الممول المدين جميعها، ولا فرق فى ذلك بين مال وآخر، إلا ما كان منها غير جائز حجزه. ويمتنع على المحجوز لديه الوفاء بالمال المحجوز لدائنه أو تسليمه إليه ولو كان الحجز مشوباً بما يبطله طالما لم يقض ببطلانه وأن حجز ما للمدين لدى الغير يتم وينتج أثره فى حبس الشيء محل الحجز لدى المحجوز لديه بمجرد إعلان الحجز له دون ما توقف على التقرير بالذمة الذى يلتزم المحجوز لديه

---

(١) قضت محكمة النقض - فى الطعن رقم ١٧٩ لسنة ٤٦ ق، جلسة ١٢/٨/١٩٨٢ - بأنه يشترط لتوقيع الجزاء المقرر فى المادة ٣٤٣ من قانون المرافعات والزام المحجوز لديه بالمبلغ المحجوز من أجله فى حالة تقريره غير الحقيقة، أن تكون مديونيته للمحجوز عليه ثابتة وقت التقرير، وأن يكون المحجوز لديه على علم بديونها وبمقدارها، وأنه تعمد مجانية الحقيقة، بأن أقر بأقل من الدين الذى يعلم بأن ذمته مشغولة به، وأنه أقر بأنه غير مدين أصلاً.

(٢) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم (٨) لسنة ٢٠٢٠.

(٣) الطعن رقم ٣٨٣ لسنة ٣٩ ق، جلسة ٣-٤/٤/١٩٧٥.

(٤) الطعن رقم ٢١٤ لسنة ٣٤ ق، جلسة ٥/١٧/١٩٧٢.

بتقديمه. ويبقى الحجز منتجاً كل أثاره ما لم يرفع بحكم القضاء أو برضاء أصحاب الشأن أو يسقط لسبب عارض بحكم القواعد العامة<sup>(١)</sup>.

وتنص المادة رقم ٣٣ من القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ علي أنه "يترتب علي حجز ما للمدين لدي الغير حبس كل ما يستحق للمحجوز عليه ومصروفات الإجراءات التي تستحق إلي يوم البيع ما لم يودع مبلغ مساو للمبلغ المحجوز من أجله والمصروفات خزانة الجهة الإدارية الحاجزة". إذ أن إيداع المحجوز عليه مبلغاً مساوياً للمدين المحجوز من أجله ومصروفات الحجز يترتب عليه أن يزول الحجز.

ويجوز للمحجوز عليه أن يلجأ لقاضي التنفيذ طالباً الحكم له بصفة مستعجلة بعدم الاعتداد بالحجز. وفي هذه الحالة على القاضي أن يتحقق من ظاهر الأوراق أن المحجوز عليه أودع خزانة المحكمة مبلغاً مساوياً للمبالغ المحجوز من أجله.

### رفع الحجز

أجازت مصلحة الضرائب رفع حجز ما للمدين لدى الغير بناء علي طلب مقدم من الممول، لكون هذا النوع من الحجوز يؤثر تأثيراً كبيراً علي المحجوز عليه، حيث تغل يده عن التصرف في كافة ما وقع عليه الحجز مما يدفعه إلي التقدم بطلب لرفع الحجز والإتفاق مع المأمورية علي أسلوب لسداد المستحقات الضريبية المحجوز مقابلها.

ويلزم لرفع هذا الحجز<sup>(١)</sup> دراسة هذا الطلب دراسة وافية وبمراعاة ما إذا كانت الضريبة نهائية أم غير نهائية وواجبة الأداء. على أن يكون رفع الحجز لأي من الأسباب التالية: -

---

(١) الطعن رقم ٣٢٦٩ لسنة ٧١ جلسة ٢٦/١٢/٢٠٠٢.

(١) أنظر التعليمات التنفيذية رقم ٢١ تحصيل لسنة ٢٠٠١، بشأن رفع حجز ما للمدين لدى الغير.

- ١ - سداد المستحقات بالكامل .
  - ٢ - سداد جزء من المستحقات والتقدم بطلب لتقسيط الباقي تقبله  
المأمورية<sup>(١)</sup>.
  - ٣ - مراعاة ظروف الممول العامة والخاصة وبصفة خاصة الحالات  
الإنسانية .
- ولرئيس المأمورية سلطة تقدير مبررات رفع الحجز وتحديد قيمة المبالغ الواجب  
سدادها كدفعة مقدمة لرفع الحجز في حالة السداد الجزئي.
- ويلزم قبل رفع حجز ما للمدين لدي الغير توقيع حجوز منقولة أو عقارية  
تقي بدين الضريبة ويكون من الممكن التنفيذ عليها ضماناً لحقوق الخزنة  
العامة.

### المطلب الثالث

#### الحجز الإدارى على العقار

يجوز لمصلحة الضرائب أن توقع حجراً على العقارات لتحصيل دين  
الضريبة. ويرجع فى تعريف العقار إلى ما هو مقرر فى القانون المدنى؛ إذ لا  
يجوز أن يحجز على العقار بحجز المنقول<sup>(٢)</sup>.

---

<sup>(١)</sup> تشترط المصلحة لرفع هذا الحجز حال سداد جزء من المستحقات وتقسيط الباقي أن تقوم  
المأمورية المختصة بتوقيع حجوز منقولة أو عقارية تقي بدين الضريبة ويكون من الممكن التنفيذ  
عليها ضماناً لحقوق الخزنة العامة. ( كتاب العامة لبحوث ضرائب الدخل رقم ٧٣٢ بتاريخ  
٢٠١٩/٥/٨).

<sup>(٢)</sup> لقد قضى بأن المخاطر محل الحجز المثبتة بالأرض على قاعدة خرسانية عقاراً بالتخصيص لا  
يمكن الحجز عليها استقلالاً عن البناء التابعة له (أنظر: الحكم الصادر فى الدعوى رقم  
١٩٧٩/٣٣٥٧ تنفيذ مستعجل القاهرة بجلسة ١١/٧/١٩٧٩ والمؤيد بالاستئناف رقم ١٩٧٩/٢١٤١  
استئناف مستعجل القاهرة بجلسة ١١/٢/١٩٨٠). كما قضى بأن الحجز الإدارى الموقع على  
ماكينتين تعتبران عقاراً بالتخصيص لكونهما مخصصتين لخدمة العقار، ومن ثم لا يمكن حجزهما

## الإعلان بالحجز العقارى

تنص المادة ٤٠ من قانون الحجز الإدارى على أن يبدأ التنفيذ على العقار بإعلان يوجهه مندوب الحاجز إلى المدين صاحب العقار فى شخص واضح اليد مهما كانت صفته، ويتضمن تنبيهاً بالأداء وإنذاراً بحجز العقار.

ويشتمل الإعلان على بيان المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها ووصف العقار أو المحل أو الأعمال المستحقة عليها هذه المبالغ، وذلك ببيان موقعه بإيضاح حدوده واسم الحوض ورقمه - إذا كن أرضاً زراعية - واسم القسم أو الشارع أو الحارة ورقم الملك إذا عقاراً فى المدن - وغير ذلك من البيانات التى تفيد فى تعيينه.

ويجب إعلان المدين صاحب العقار فى شخص واضح اليد، والمقصود بواضع اليد فى هذا النص كل من كانت له حيازة شرعية على العقار، سواء كانت مائية أو قانونية، كالمستأجر والدائن المرتهن رهن حيازة، إذ أن كلاً منهما يحوز لحساب المالك. ولا يعتبر حائزاً واضح اليد على العقار بغير سند كالمغتصب. وهذا النص مقرر لمصلحة الجهة الحاجزة، ومن ثم فلها أن توجه الإعلان للمدين لشخصه أو فى موطنه. ويكون الإعلان فى جميع الأحوال بكتاب موسى عليه بعلم الوصول أو بأى وسيلة إلكترونية ذات حجية فى الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني التى يصدر بتحديددها قرار من وزير المالية.

ويعتبر هذا الإعلان وما يتضمنه من التنبيه بالوفاء والإنذار بالحجز هو من الإجراءات الجوهرية التى يترتب على مخالفتها البطلان، لأن القواعد الأساسية المقررة فى قانون المرافعات تسرى على قانون الحجز الإدارى. ولما كانت

---

استقلالاً عن العقار التابعتين له ( انظر : الحكم الصادر فى الدعوى رقم ١٨٧٦/١٩٧٩ تنفيذ مستعجل القاهرة، جلسة ١٨/١٢/١٩٧٩).

المادة ٢٨١ مرفعات قد اشترطت لصحة التنفيذ على المنقول أو العقار إلان المدين والتنبيه بالوفاء وإنذاره بإجراء التنفيذ الجبرى إذا لم يقم بالأداء اختياراً، فإن مقتضى ذلك أنه يترتب على إغفال الإعلان وما تضمنه من بيانات بطلان الإجراءات، وبالتالي يختص قاضى التنفيذ بالحكم بعدم الاعتداد بالحجز الإدارى العقارى إذا لم يعلن مندوب الحاجز المدين بالوفاء بما هو مطلوب منه وإنذاره بالحجز، إذا لم يقم بأدائه أو كان التنبيه خالياً من بيان قيمة الرسم أو الضريبة المطلوب تحصيلها ونوعها وتواريخ استحقاقه<sup>(١)</sup>.

ويجب أن يشمل الإعلان كذلك بيان العقار المراد التنفيذ عليه، فإذا جاء التنبيه خالياً من هذا البيان، أو كانت الحدود أو الأوصاف المبينة فى التنبيه غامضة أو غير واضحة بحيث لا تبين العقار اعتبر الإعلان باطلاً<sup>(٢)</sup>. ولا يعتبر هذا الإعلان حجراً وإن اعتبر بداية للتنفيذ على العقار.

#### **إجراءات الحجز العقارى**

نصت المادة ٤١ من قانون الحجز الإدارى على أن يقوم مندوب الحاجز بتوقيع الحجز بعد مضى شهر على الأقل من تاريخ إعلان التنبيه أو الإنذار، والا اعتبر الحجز كأن لم يكن. و يجوز توقيع الحجز قبل الميعاد إذا طلب المدين ذلك.

ويجوز للمحجوز عليه أن يلجأ لقاضى التنفيذ طالباً بالحكم بعدم الاعتداد بالحجز إذا كان قد تم قبل مضى المدة المذكورة. إلا أنه إذا كان المدين قد طلب توقيع الحجز قبل مضى هذه المدة فإن الحجز يكون صحيحاً، ذلك أن عدم الالتزام بميعاد الشهر مقرر لمصلحة المدين، فله أن يتنازل عنه صراحة أو ضمناً.

<sup>(١)</sup> عزالدين الدناصورى وحامد عكاز: القضاء المستعجل وقضاء التنفيذ فى ضوء الفقه والقضاء، مطبوعات نادى القضاة، القاهرة، الطبعة الثالثة، ص ٩٣٣.

<sup>(٢)</sup> المستشار محمد عبد اللطيف، القضاء المستعجل، القاهرة، الطبعة الرابعة، ص ٦٩٧.

وليس هناك حد أقصى بين التنبيه وتوقيع الحجز، لأن الجهة الإدارية هي التي تكيف ظروفها بعد أن تستوفى الإجراءات في المدة التي تراها مناسبة. ويوقع الحجز العقارى بحضور شاهدين، ويجوز عند الاقتضاء الاستعانة بواحد من أهل الخبرة أو مساح لمساحة العقار وتحديده وتثمينه. وقد استلزم المشرع حضور شاهدين وقت توقيع الحجز وهو إجراء جوهري يترتب على إغفاله البطلان، ويجوز عندئذ للمدين أن يلجأ لقاضى التنفيذ طالباً الحكم بعدم الاعتداد بالتنفيذ. ويجب شهر محضر الحجز بمكتب الشهر العقارى المختص<sup>(١)</sup>.

ولمندوب الحجز الحق فى دخول العقار للحصول على البيانات اللازمة لوصفه ووصف مشتملاته، وله أن يستصحب من يعاونه فى ذلك، ولا يجوز منعه من الدخول لأداء هذه الأمورية. وعلى جهة الإدارة تمكينه من أداء مأموريته عند الاقتضاء".

#### **الإعلان بمحضر الحجز**

نصت المادة ٤٢ من قانون الحجز الإدارى على أن يحضر محضر الحجز، ويعلن إلى المدين صاحب العقار فى شخص واضح اليد، مهما كانت صفته بالكيفية المقررة لإعلان محضر حجز المنقولات، وتوضح فيه البيانات المنصوص عليها فى المادة ٤٠ ومساحة العقار المحجوز وثمنه الأساسى. كما يجب إعلان أصحاب الحقوق العينية على العقار بمحضر الحجز، خلال شهر من تاريخ محضر الحجز بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول، و/ أو بأى وسيلة إلكترونية ذات حجية فى الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني، والتي يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية.

---

(١) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم (٨) لسنة ٢٠٢٠.

وفى حالة عدم وجود عنوان معروف لهم يتم الإعلان فى مواجهة النيابة العامة. ويتم تسجيل هذا الإعلان بمكتب الشهر العقارى المختص خلال ثمانية أيام من تاريخ الإعلان.

وبالنسبة لإعلان الحجز فقد ذهب رأى إلى أنه <sup>(١)</sup> لا يترتب على عدم إعلان الحجز وفقاً لنص المادة ٤٢ بطلان الحجز، لأن المشرع لم ينص على البطلان، وأن إعلان المدين أو الحائز بمحضر الحجز إلحاق إيرادات العقار المحجوز وثمراته من تاريخ الإعلان، ومن ثم يترتب على تأخير إعلان المدين بمحضر الحجز عدم إلحاق الثمار بالعقار.

وذهب رأى آخر <sup>(٢)</sup> إلى أنه يجب أن تتضمن ورقة الإعلان بيانات محضر الحجز، وبصفة خاصة بيان المبالغ المطلوب حجزها وأنواعها وتواريخ استحقاقها ووصف العقار المحجوز ومساحته وثمرته الأساسى، كما يجب أن يعلن محضر الحجز خلال الميعاد الذى نص عليه القانون وهو أربعين يوماً من تنبيه المدين وإنذاره، وإلا اعتبر الحجز كأن لم يكن.

وقد ذهب فريق ثالث إلى أن <sup>(٣)</sup> المشرع قد رتب اعتبار الحجز كأن لم يكن إذا لم يوقع الحجز قبل مضى شهر على الأقل من تاريخ إعلان التنبيه والإنذار إلا أنه لم ينص على جزاء معين فى حالة عدم إعلان المدين بتوقيع الحجز.

وعلى ذلك يتعين الرجوع إلى القواعد العامة فى البطلان المنصوص عليها فى المادة (٢٠) وما بعدها من قانون المرافعات، وإعمالاً لقواعدها فإن الحجز لا يبطل لعدم إعلان محضره لأن الإعلان إجراء تال للحجز، إلا أن هذا

---

(١) المستشار محمد عبد اللطيف: القضاء المستعجل، القاهرة، الطبعة الرابعة، ص ٦٩٩.

(٢) د. فتحى والى : التنفيذ الجبرى، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الرابعة، ١٩٨٠، ص ٧١٦.

(٣) عزالدين الدناصورى وحامد عكاز: القضاء المستعجل وقضاء التنفيذ فى ضوء الفقه والقضاء، مطبوعات نادى القضاة، القاهرة، الطبعة الثالثة، ص ٩٣٤.

الإعلان يبطل البيع، لأنه إجراء جوهري الغرض منه إخطار المدين بتوقيع الحجز حتى يكون على بينة منه ، مما يترتب على إهماله بطلان البيع.

### بيع العقار

نصت الفقرة الأخيرة من المادة ٤٨ من قانون الحجز الإداري على أنه "لا يجوز الشروع في بيع العقار إلا بعد مضي أربعين يوماً على الأقل من تاريخ إعلان محضر الحجز إلى الدائنين أو إلى النيابة".

وتذهب بعض الآراء إلى أنه<sup>(١)</sup> وفقاً لهذا النص يبطل البيع بقوة القانون في حالة الشروع فيه قبل مضي المدة المنصوص عليها في هذه الفقرة، مما يتعين على قاضي التنفيذ أن يحكم بعدم الاعتداد بإجراءات بيع العقار إدارياً إذا كان البيع قبل مضي مدة الأربعين يوماً المشار إليها.

ويذهب آخرون إلى أن<sup>(٢)</sup> المشرع لم ينص في هذه المادة صراحة على البطلان، وإنما جاءت عبارتها ناهية، وبذلك يتعين الرجوع إلى قواعد البطلان المنصوص عليها في المادة ٢٠ من قانون المرافعات. فإذا كان إعلان الدائنين قبل الشروع في البيع بمدة أربعين يوماً إجراءً جوهرياً حتى يستطيعوا المحافظة على حقوقهم، فإنه يترتب على مخالفته البطلان إلا إذا تحققت الغاية من الإجراء بأي صورة من الصور، كموافقة الدائنين المشار إليهم على هذا الإجراء أو تنازلهم عن التمسك بالبطلان صراحةً أو ضمناً أو كانت حصيلة البيع تفي بكافة ديونهم.

ولقد راعى المشرع في المادتين ٥٣ و٥٦ من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ في تنظيم البيع الجبري للعقار الحفاظ على قيمة الثروة العقارية وحماية مصلحة كل من الدائن والمدين، وهو ما يتحقق به الوصول إلى أعلى

(١) المستشار محمد عبد اللطيف: القضاء المستعجل، القاهرة الطبعة الرابعة، ص ٦٩٩.

(٢) عزالدين الدناصورى وحامد عكاز: القضاء المستعجل وقضاء التنفيذ في ضوء الفقه والقضاء، مطبوعات نادى القضاة، القاهرة، الطبعة الثالثة، ص ٩٣٥.

ثمن ممكن. فأوجب النشر والإعلان عن البيع حتى يشترك في المزايدة أكبر عدد من المزايديين.

ويتم النشر في الصحف اليومية قبل يوم البيع بثمانية أيام، ويلصق محضر الحجز بلوحة الإعلانات بقسم الشرطة، والمحافضة. ويثبت ذلك في محضر طبقاً للنموذج المقرر.

وأوجب المشرع في القانون المذكور افتتاح المزايدة العلنية بعبء لا يقل عن الثمن الأساسي مضافاً إليه المصروفات حتى تكون المنافسة بين راغبي الشراء مدعاة للارتفاع بالثمن إلى أقصى قدر ممكن.

وإذا لم يتقدم أحد للشراء، يتم تأجيل البيع لمدة لا تقل عن شهر، ولا تزيد على أربعة أشهر، ويجوز إعادة إجراءات البيع بالمزاد العلني إذا تقدم أحد بطلب لإعادة المزايدة بشرط زيادة العشر على المبلغ الذي رسي به المزاد. وإذا تم البيع تحرر بذلك محضر بيع، وتسجيل بيع، العقار بالشهر العقاري على حساب الراسي عليه المزاد.

## **المطلب الرابع**

### **الحجز التحفظي**

الحجز التحفظي هو نوع خاص من الحجز، يهدف إلى وضع بعض الأموال التي يملكها المدين تحت يد القضاء، أو جهة الإدارة الحاجزة، لمنعه من التصرف فيها تصرفاً يضر بالحاجز<sup>(١)</sup>.

ويتم الحجز التحفظي لظروف يقتضي الاستعجال في إتمامه، ولا يستلزم وجود سند تنفيذي، ولا الالتزام بالإجراءات التي تقتضيها الحجز العادية، إذ أنه حجز

---

(١) د. عزمى عبد الفتاح: قواعد التنفيذ الجبري في قانون المرافعات، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٩-١٩٩٠، ص ٣٨٦.

وقتي، كإجراء وقائي، ويتطلب تنفيذه على نطاق ضيق، ومقيد وفق النصوص القانونية التي تحكمه<sup>(١)</sup>.

وقد نص قانون الإجراءات الضريبية الموحد على حق مصلحة الضرائب في توقيع الحجز التحفظي وقاية لحقوق الخزنة العامة:

### النص القانوني

مادة (٤٧): "إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزنة العامة معرضة للضياع، فلرئيسها أن يطلب من رئيس الدائرة المختصة بمحكمة القضاء الإداري أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت، وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو بعد مضي ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول أو المكلف بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة .

ويكون إصدار أمر الحجز طبقاً للفقرة السابقة بطلب من الوزير إذا لم تكن للممول أو المكلف أموال تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله السائلة المودعة في البنوك. ويرفع الحجز بقرار من رئيس الدائرة المختصة بمحكمة القضاء الإداري إذا قام الممول أو المكلف بإيداع خزنة المحكمة مبلغاً يكفي لسداد تلك الحقوق يخصصه لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية. وعلى قلم كتاب المحكمة التي تباشر أمامها إجراءات التنفيذ على عقار إخطار المصلحة بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم

(١) د. أحمد محمد أحمد حشيش: مبادئ التنفيذ الجبري في قانون المرافعات، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠١٦، بند رقم ١٧.

الوصول بإيداع قائمة شروط البيع وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية لتاريخ الإيداع .

كما أن على قلم كتاب المحكمة التي يحصل البيع أمامها ، وكذلك على كل من يتولى البيع بالمزاد، أن يخطر المصلحة بخطاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول بتاريخ بيع العقارات أو المنقولات وذلك قبل تاريخ البيع بخمسة عشر يوماً على الأقل .

وكل تقصير أو تأخير في الإخطار المنصوص عليه في الفقرتين السابقتين يعرض المتسبب فيه للمساءلة التأديبية".

تقابل هذه المادة نص المادتين (١٠٧) و(١٠٨) من قانون الضريبة على الدخل قبل إلغائهما، وذلك في معظم الأحكام.

### **الحكمة من العجز التحفظي**

شرح لمصلحة الضرائب أن تلجأ إلى العجز التحفظي إذا تبين لها أن حقوق الخزانة معرضة للضياع مما يحق لها إجراء العجز التحفظي على أموال المدين.

وهو حق تقرر لأول مرة لمصلحة الضرائب بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ تمكيناً لها من المحافظة على حقوق الخزانة العامة. وقد خول المشرع بموجب هذا النص، استثناءً من أحكام قانون المرافعات- لمصلحة الضرائب أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع أن تصدر أمراً بحجز الأموال التي يراد استيفاء الضرائب منها تحت أي يد كانت، وذلك قبل أن يتحدد مقدار الضريبة المستحقة حرصاً على مصلحة الخزانة العامة .

وكفل المشرع - في نفس الوقت- حقوقاً للممولين والمكلفين بوضع ضمان كاف لعدم إساءة استعمال هذا الحق، بحبس هذه الأموال لمدة غير محددة<sup>(١)</sup>.

(١) الطعن رقم ٢٠١ لسنة ٢١ ق، جلسة ١٩٥٣/٦/٤.

وتكون حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع إذا استشعرت مصلحة الضرائب عزم الممول أو المكلف على تهريب أمواله أو مغادرة البلاد أو تصفية نشاطه. فيكون لها أن تجرى حجزاً تحفظياً على كل ، أو بعض أموال الممول أو المكلف، سواء أكانت عقارات أم منقولات، وسواء أكانت تحت يد الممول نفسه، أو تحت غيره.

### حق مصلحة الضرائب في الحجز التحفظي

يحصل الحجز التحفظي عندما تكون المصلحة بسبيل اتخاذ إجراءات ربط الضريبة على الممول أو المكلف، دون أن تكون قد حددتها بصورة نهائية. ولهذا منحها المشرع مدة محددة، أصبحت ستين يوماً بموجب قانون الإجراءات الضريبية الموحد<sup>(١)</sup>، لتتمكن في خلالها من ربط هذه الضريبة، والإلا رفع

---

(١) يلاحظ أن المشرع الضريبي قد حدد في بادئ الأمر - بقانون الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بشهرين، ثم زاد هذه المدة وأصبحت أربعة أشهر بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٢ المعدل للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المذكور، حيث تبين في التطبيق العملي أن مدة الشهرين لإتمام الربط لا تكاد تكفي لاستيفاء المدة التي نص عليها قانون الضريبة للإخطار بعناصر ربط الضريبة لمدة شهر آخر، فلا يبقى من مدة الشهرين المحددين لسقوط الحجز أي وقت لفحص حسابات ومستندات المنشأة المحجوز عليها، أو لبحث اعتراضاتها على تحديد المصلحة لأرباحها أو لإتمام إجراءات الربط وتوقيع الحجز... إلخ. لذلك رؤى تعديل مدة الشهرين إلى أربعة أشهر حتى تتاح الفرصة لموظفي المصلحة لفحص حسابات الممول بدقة، وإخطار المنشأة بعناصر ربط الضريبة، وفحص اعتراضاتها، ثم إخطارها بما يستقر عليه الرأي في ربط الضريبة، كما تضمن التعديل المقصود لفظ الضريبة الواردة بالمادة بأنه الربط طبقاً لتقدير المأمورية منعاً للبس. (أنظر المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣). ومع ذلك فقد عاد المشرع وخفض هذه المدة لتصبح ستين يوماً بقانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، برأى من مجلس النواب، على خلاف ما جاء بمشروع القانون الذي قدمته الحكومة بأن تظل مدة الحجز التحفظي أربعة أشهر، اعتقاداً من البرلمان أن هذه المدة كافية لكي تتخذ المصلحة موقفاً إيجابياً، إما بربط الضريبة أو رفع الحجز، حتى لا يظل مركز الممول أو المكلف المحجوز عليه غير مستقر، ممنوعاً من التصرف في أمواله.

الحجز. وتبدأ مدة الستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز التحفظي، وليس من تاريخ الأمر به.

ويذهب رأى إلى أنه لا يجوز حجز الأموال حجزاً تحفظياً إلا حالة كون الضريبة غير واجبة الأداء. أما فى الأحوال التي تكون فيها الضريبة واجبة الأداء فإن الطريق الذى رسمه القانون للتنفيذ هو الحجز التنفيذي<sup>(١)</sup>.

ويرى آخرون<sup>(٢)</sup> أنه إذا كان حق المصلحة قبل الممول معين المقدار، ومستحق الأداء وفق تقديرها. وتملك بصدده توقيع الحجز الإدارى التنفيذى، فليس ثمة ما يمنعها من توقيع الحجز التحفظى؛ إما مراعاة لشعور الممول الأدبى (حتى لا تحدد يوماً لبيع أمواله)، أو تهديداً له. ويمكن أن تلجأ المصلحة إلى الحجز التحفظى إذا كان الدين مقدراً ولكنه مطعون عليه أمام لجنة الطعن، خشية أن تطول إجراءات الطعن فى ظل حالة الخطر التى يتعرض لها هذا الدين، وهى بسبيل انتظار ما قد يسفر عنه طعنه على تقدير المصلحة أمام لجنة الطعن، استناداً إلى قاعدة مؤداها أنه من يملك الكثير يملك القليل، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وبالتالي من يملك توقيع الحجز التنفيذى يملك توقيع الحجز التحفظى.

ومن جانبنا فإننا نميل إلى هذا الرأى؛ خاصة أن المادة (٤٧) من قانون الإجراءات الضريبية لم تقصر الحجز التحفظى على حالة كون الضريبة غير واجبة الأداء، وإنما اعتبرت هذه الحالة واحدة من الحالات التى تبرر اللجوء إلى الحجز التحفظى، حين لا تكون الضريبة محددة عند الحجز، أما إن كان الدين الضريبى واجب الأداء، وطرأت ظروف تدل على أن ضرراً يمكن أن

---

(١) التعليمات التفسيرية رقم ٣ للمادة ٩١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بتاريخ ٢٧/٣/١٩٥٥.  
(٢) د. أحمد أبو الوفا: إجراءات التنفيذ فى المواد المدنية والتجارية، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ص ١٠٢٤.

يحيق بهذا الدين إذا لجأت المصلحة إلى طرق الحجز الأخرى، فلا مانع قانوناً من أن تلجأ إلى طريق الحجز الإداري لحماية لحقوق الخزانة من الضياع.

### **إجراءات الحجز التحفظي**

لا يخرج الحجز التحفظي عن طبيعته كحجز إداري يخضع في توقيعه وآثاره للإجراءات والأحكام التي سنها قانون الحجز الإداري ، وفيما لم يرد بشأنه نص خاص في قانون الضرائب<sup>(١)</sup>.

ويجب أن يصدر أمر الحجز التحفظي من رئيس الدائرة المختصة بمحكمة القضاء الإداري بناءً على طلب يقدمه إليه رئيس مصلحة الضرائب بأن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت. أما إذا لم تكن للممول أو المكلف أموال تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله السائلة المودعة في البنوك فيكون إصدار أمر الحجز التحفظي بناءً على طلب من وزير المالية، وليس رئيس مصلحة الضرائب.

ويجب على مأمورية الضرائب المختصة أن تتحرى الدقة في تقدير دين الضريبة والمبالغ الأخرى المعرضة للضياع والمتوقع من واقع الأوراق استحقاقه في ذمة الممول أو المكلف المطلوب الحجز عليه، على ألا تتجاوز قيمة الأموال المحجوز ما يعادل مرة ونصف دين الضريبة والمبالغ الأخرى<sup>(٢)</sup>.

وقد أثير التساؤل عن مدى حق مصلحة الضرائب في توقيع حجز تحفظي على الأوراق التجارية التي للممول تحت يد المدينين، فأجاب مجلس الدولة

---

(١) الطعن رقم ١٢٦٠ لسنة ٥٣ق، جلسة ١٤/١٢/١٩٨٧.

(٢) المادة (٥٥) من اللائحة التنفيذية للقانون.

بأن<sup>(١)</sup> الأوراق التجارية إما شيكات أو سندات إذنية محررة لصالح الممول، والقاعدة أنه لا يجوز توقيع حجز ما للمدين لدى الغير على قيمة السند الإذني إلا في حالتي إفلاس الدائن بها، أو ضياع الصك، ولكن يجوز أن يوقع حجز المنقول على الصك نفسه.

ويرجع ذلك إلى أنه لا يجوز الحجز على الدين الثابت بالورقة التجارية لقابليتها للتداول، ولكن نظراً لأن الصكوك نفسها تحت يد المصلحة نتيجة عملية الضبط التي قامت بها، ومن ثم يمتنع على الممول أن ينقل ملكيتها، أما عن المانع من توقيع حجز ما للمدين لدى الغير فإنه يرتفع وبالتبعية يجوز توقيع الحجز المذكور عليها، ولكن لا تجوز المطالبة بقيمتها لأن الحجز تحفظي لا تنفيذي، وخلص الرأي إلى أن الحجز الذي أوقعته المصلحة حجز صحيح، ولا يجوز مطالبة المحجوز تحت يدهم بقيمتها.

ووفقاً للقواعد العامة في قانون المرافعات فإن الحجز التحفظي لا يجوز ابتداءً على عقار، وإنما يجب أن يبدأ أولاً بالمنقول<sup>(٢)</sup>، ثم العقار. وإذا لم تف أموال الممول العقارية والمنقولة والأموال الممثلة في ودائع وسندات وكمبيالات تحت التحصيل أو محتويات خزائن مؤجرة أو بضائع أو خلافه لضمان سداد دين الضريبة المحجوز من أجلها طبقاً للمعلومات والبيانات المتوفرة لدي المأمورية وقت توقيع الحجز التحفظي البيان المتاح لمأموريات الضرائب؛ ففي هذه الحالة يحق لمأمورية الضرائب اتخاذ إجراءات الحجز التحفظي على أموال الممول النقدية السائلة المودعة لدي البنوك دون حاجة إلى استصدار قرار من

(١) فتوى الشعبة المالية والاقتصادية بمجلس الدولة رقم ١٨٢/٥٢/١٠٥١، بتاريخ ديسمبر ١٩٥٣، والتي أذاعتها مصلحة الضرائب بتعليماتها التفسيرية رقم (١) بشأن إجراءات الحجز على مستحقات المصلحة، بتاريخ ١٢/٤/١٩٥٤.

(٢) د. أحمد محمد أحمد حشيش: مبادئ التنفيذ الجبري في قانون المرافعات، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠١٦، بند رقم ١٧.

وزير المالية أو من يفوضه وإجراء تحريات جديدة عن أموال الممول قبل الحجز التكميلي حتى لا يستغل الممول سئ النية الفرصة لصرف أمواله النقدية من البنوك قبل أن تتمكن المأمورية من توقيع الحجز علي تلك الأموال لعدم وجود أموال عقارية أو منقولة أخرى تف بدين الضريبة<sup>(١)</sup> .

كما أن الحجز التحفظي لا يخرج على العقار عن طبيعته كحجز إداري يخضع في توقيعه وفي آثاره للإجراءات والأحكام التي سنها قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فيما لم يرد به نص خاص في قانون الضريبة، ومنها وجوب تحرير محضر الحجز الذي تثبت فيه المصلحة بيانات أساسية، ولذلك فإنه يترتب<sup>(٢)</sup> على إعلان محضر الحجز التحفظي عدم نفاذ أى تصرف في العقار من جانب المدين أو الحائز في حق الجهة الحائزة طالما لم يثبت تاريخه قبل ذلك الإعلان ، وغير صحيح القول بأن المناط في ذلك هو مجرد صدور أمر الحجز ، لأن هذا الأمر لا يعدو أن يكون السند والأداة التي يتم بها توقيع الحجز وتحرير محضر به.

وحتى لا يسقط الحجز يجب أن يتم في خلال هذا الأجل إخطار الممول أو المكلف بربط الضريبة إخطاراً صحيحاً ، فإن كان إعلان الممول بهذا الحجز باطلاً ، وتمسك الممول بهذا البطلان سقط الحجز ، وصح ما كان قد أجراه الممول من تصرفات في ماله المحجوز .

وتعتبر هذه الأموال محجوزة بمقتضى الأمر بحجزها، ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بقرار من رئيس الدائرة المختصة بمحكمة القضاء الإداري حكم من المحكمة المختصة بمحكمة القضاء الإداري إذا قام الممول أو المكلف

---

(١) تعليمات مصلحة الضرائب التنفيذية رقم ١٦ لسنة ١٩٨٧ عن مدى تطبيق المادة ١٧١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بخصوص توقيع الحجز التحفظي على الأموال السائلة بالبنوك.  
(٢) حكم النقض في الطعن الصادر بتاريخ ١٤/١٢/١٩٨٧ ، س ٣٨ ، ص ١١١١ ، موسوعة الدكتور زكريا بيومي ، ص ١٤١٣ .

بإيداع خزانة المحكمة مبلغاً يكفى لسداد تلك الحقوق يخصصه لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية .

وعلى قلم كتاب المحكمة التي تباشر أمامها إجراءات التنفيذ على عقار إخطار المصلحة بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول بإيداع قائمة شروط البيع وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية لتاريخ الإيداع.

وعلى قلم كتاب المحكمة التي يحصل البيع أمامها، وكذلك على كل من يتولى البيع بالمزاد، أن يخطر المصلحة بخطاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول بتاريخ بيع العقارات أو المنقولات وذلك قبل تاريخ البيع بخمسة عشر يوماً على الأقل. وجاء قانون الإجراءات الضريبية الموحد بالنص الصريح على أن كل تقصير أو تأخير في هذا الإخطار يعرض المتسبب فيه للمساءلة التأديبية.

### **إخطار الممول بالحجز التحفظي**

يجب إخطار الممول بخطاب موسى عليه بعلم الوصول يشار فيه إلى الحجز التحفظي الموقع عليه وتاريخه وقيمة الضريبة طبقاً لتقدير الأمورية المختصة ، وذلك في خلال المدة القانونية (ستون يوماً من تاريخ الحجز التحفظي) .

ويرفع الحجز إذا مضت الستون يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بمقدار الضريبة طبقاً لتقدير الأمورية المختصة. أما<sup>(1)</sup> إذا ربطت الضريبة على الممول أو المكلف خلال مدة الستين يوماً التالية لتوقيع الحجز التحفظي فإنه يجوز استكمال الإجراءات بإعلان الممول بربط الضريبة خلال هذه المدة، ثم تحديد يوم البيع ولو بعد هذه المدة.

**ترشيده سلطة الحجز التحفظي:** لاحظت مصلحة الضرائب إسراف بعض مأموريات الضرائب في طلب استصدار بأوامر الحجز التحفظية دون أن

(1) د. احمد أبو الوفاء، المرجع السابق، ص ١٠٢٥.

يتضح من الأسباب الواردة بهذه الطلبات أن حقوق الخزانة العامة معرضة لضياع تعرضاً حقيقياً، كما أن السنوات الضريبية المتعلقة بهذه الحجوز مוגلة في القدم، مما يدل على تراخي المأموريات في فحص الممولين أولاً بأول، وعدم تنفيذ خطة المصلحة في هذا الشأن، مما يعتبر إساءة لهذه الرخصة، تحمل في طياتها شبهة الضغط على الممولين أو معاقبتهم لأي أمر من الأمور. وتداركاً لذلك فقد نبهت المصلحة موظفيها إلى<sup>(١)</sup> عدم التوسع في هذا النوع من الحجوز، إلا حيثما يكون القصد منه هو التحفظ فقط حتى تصبح الضريبة واجبة الأداء.

ويستحسن في هذا الشأن أن يبدأ توقيع حجز التحفظ على العقارات أولاً، ثم المنقول، ولا تلجأ المأموريات لتوقيعه على الأموال السائلة تحت يد الغير، طالما كانت قيمة هذه العقارات أو المنقولات تضمن التحفظ على حقوق الخزانة، وتحميها من التعرض للضياع...

وعلى المصلحة أن لا تركز إلى هذا الحجز مطمئنة إلى حقوقها، بل يجب عليها سرعة محاسبة الممول المحجوز ضده تحفظياً وفحص دفاتره، وبحث اعتراضاته، وسرعة الإحالة إلى لجنة الطعن المختصة، في حالة عدم الاتفاق معه في اللجنة الداخلية<sup>(٢)</sup>.

### **رفع الحجز التحفظي**

يرفع الحجز التحفظي بانقضاء مدة الستين يوماً من تاريخ توقيعه، دون أن يتم في خلالها إعلان المدين - عن طريق مأمورية الضرائب المختصة - بربط الضريبة التي من أجلها تم الحجز عليه، ويجب أن يكون إعلان الربط

---

(١) تعليمات تنفيذية للفحص رقم (١٠) لسنة ١٩٨٩، بتاريخ ٢٣/٤/١٩٨٩، بشأن الحد من الحجوز التحفظية.

(٢) التعليمات التنفيذية رقم ١٢ لسنة ٢٠١٧.

صحيحاً، بحيث يسقط الحجز التحفظى إذا تبين أن الإخطار بربط الضريبة باطلاً، وتمسك الممول أو المكلف بهذا البطلان.

### تجديد الحجز التحفظى

توجب محكمة النقض أن لا تقوم المصلحة بتوقيع حجز تحفظى جديد إلا بعد سقوط الحجز الأول<sup>(١)</sup>، حتى لا يطول الأمد الذى تحبس فيه أموال المحجوز عليه عن المدة المقررة قانوناً. حتى ولو<sup>(٢)</sup> تضمن الحجز الثانى أموالاً للممول غير المحجوزة، طالما كان الحجز الثانى يتعلق بذات الوعاء الضريبى الذى من أجله تم الحجز الأول<sup>(٣)</sup>. إذ أن الحجز التحفظى الثانى فى هذه الحالة لا يعدو أن<sup>(٤)</sup> يكون مجرد عقبة مادية، لاسند له فى القانون، حتى ولو تضمن محضر الحجز الثانى أموالاً للممول أو المكلف غير المحجوزة، طالما تعلق ذلك بذات الوعاء الذى من أجله تم الحجز الأول.

أما إذا اختلفت الضريبة عن نوع الضريبة التى تم توقيع الحجز التحفظى الأول عليها، فإنه لا مانع قانوناً من أن يوقع حجز تحفظى جديد خلال مدة الستين يوماً السارية فى حق الحجز الأول.

(١) الطعن بالنقض رقم ٢٨٠ لسنة ٥ ق، جلسة ١٧/١٢/١٩٥٣.

(٢) الطعن بالنقض رقم ٥٠٠ لسنة ٥ق، جلسة ٤/٢/١٩٥٤.

(٣) كما قضت محكمة النقض - فى الطعن رقم ١٥٨ لسنة ٢٢ق، جلسة ١٧/٢/١٩٥٣- بأن وصف مصلحة الضرائب للحجز الأول خطأ بأنه حجز تنفيذى تحت يد الغير وليس حجزاً تحفظياً، لا يغير من توقيع الحجز الأول، وإن كان باطلاً لتوقيعه بلا سند قبل ربط الضريبة، وليس من شأنه أن يترتب عليه حبس أموال المدين، إلا أنه قد تترتب عليه فعلاً هذا الأثر طيلة مدة شهرين، ما كان المحجوز عليه يستطيع خلالهما إزالة هذه العقبة المادية قبل الحصول على حكم ببطلانه.

(٤) حكم النقض فى الطعن رقم ٥٠٠ لسنة ٥ ق، جلسة ٤/٢/١٩٥٤.

## المبحث الثالث

### العقوبات

#### منهج القانون المقارن

يجب أن يتضمن القانون الضريبي، الموضوعي أو الإجرائي، من النصوص ما يساعد على تحسين امتثال الممول للقانون. ومن هذه النصوص الأحكام الحافزة على الإمتثال، وهي أن يكون قانون الضريبة عادلاً وواضحاً ويسهل الالتزام به، وفي نفس الوقت يصعب التهرب منه.

وهناك نصوص أخرى تجبر الممول على الإذعان للقانون منها توقيع العقوبات في حال مخالفة القانون وعدم الإذعان إلى أحكامه، سواء كانت هذه العقوبات مدنية أو جنائية، أو منهما معاً كما تجرى على ذلك معظم الدول، وإن كانت بعض الدول تفضل أن تكون العقوبات الجنائية موجودة في القانون الجنائي وليست في القانون الضريبي.

ويكثر الاعتماد على العقوبات لإجبار الممولين على الإذعان، ولهذه العقوبات أغراض عدة منها: ردع غير الملتزمين بقانون الضريبة. ولكن يجب أن تكون هذه العقوبات فاعلة ويتم تطبيقها بالعدل والمساواة على جميع المخالفين، وأن تكون العقوبة ملائمة للجرم المرتكب، وأن توقع في إطار إجراءات عادلة وقانونية، وأن تميز بين الخطأ العمدى الذى يقصد التهرب أو الإضرار بالخرانة العامة، والخطأ غير العمدى أو غير المقصود ولو ترتب عليه نقص في الضريبة المستحقة.

ومن ذلك نجد أن القانون الأمريكى<sup>(1)</sup> يوقع العقوبة على عدم تقديم الإقرار أو عدم دفع الضريبة ما لم يكن ذلك راجعاً إلى سبب معقول، ودون إهمال متعمد *not willful neglect*.

---

<sup>(1)</sup> See USA IRC § 6651(a)(1), (a)(2).

كذلك الحال يمكن التنازل عن عقوبة عدم تقديم الإقرار أو عدم دفع الضريبة الصحيحة في كل من بلجيكا وفرنسا <sup>(1)</sup> عندما يثبت عدم وجود سوء نية لدى الممول *in the absence of bad faith* لارتكابه هذا الجرم.

وقد تكون العقوبات مالية، تفرضها الإدارة الضريبية أو المحاكم، لردع المخالفين من ناحية ، وللاستفادة من الأموال التي يدفعها المخالفون في زيادة الإيرادات الضريبية وتقليل تكلفة الجباية . ومن ذلك ما ينص عليه القانون الروسى وقانون أكرخستان <sup>(2)</sup> بفرض غرامة تعادل ١٠٠% من الضريبة غير المصرح بها ، بغض النظر عن كون الممول متهرباً أم غير متهرب.

كما يمكن أن تتنازل الإدارة الضريبية عن العقاب مقابل الصلح ودفء التعويضات والغرامات المالية، إلا أنه يجب الانتباه إلى أن العقاب فى الجرائم الضريبية ليس مقصوداً به تعويض الخزنة العامة بالأموال فقط، وإنما قد يكون العقاب رسالة إلى المجتمع بأن سلوك الممول المخالف للقانون لا يقبله المجتمع ولا يتسامح معه، حتى يقل اتجاه أو تشجيع الآخرين عليه.

ومن ثم تتشدد العقوبة على المتهرب الضريبى، فى مقابل تخفيف العقوبات الأخرى التى تقتصر على مجرد التجنب أو الخطأ .

وقد تكون عقوبة التهرب الضريبى قاسية بحيث تجمع بين العقوبة الجنائية والغرامات المالية ، كما هو الحال فى الولايات المتحدة بأن <sup>(3)</sup> يعاقب المتهرب من الضريبة بغرامة مائة ألف دولار أو بالسجن لخمس سنوات أو بكلا العقوبتين، بجانب تحميله مصاريف الدعوى. تصميم العقوبات المدنية

وتهدف العقوبات المالية لتحقيق غرضين هما : ١- ردع سلوك غير مرغوب فيه ، وتشجيع السلوك المرغوب ٢- عقاب السوك الشنيع *heinous behavior* .

<sup>(1)</sup> GBR TMA § 93; BEL CIR art. 414; FRA CGI art.1727.

<sup>(2)</sup> RUS TS art. 13; KAZ TC art. 163.

<sup>(3)</sup> IRC §§ 7201-16.

ويجب أن يكون هذا العقاب معلوماً، أو يفهمه الممول . وأن يكون من السهل تحديده وتطبيقه .

وغالباً ما تكون هذه العقوبات مالية وتطبق تلقائياً، وأن تحسب بنسبة مئوية من الضريبة أو الدخل مثلاً. وغالباً ما تقوم هذه العقوبة على قرينة الإهمال المفترض، وعلى الممول إثبات غير ذلك. على أنه يجب أن لا تكون هذه العقوبة مغالى أو متجاوزة الحد حتى لا يلجأ الممول إلى تجنبها أو التهرب من الضريبة كلية لتفاديها. ولتحقيق مزيد من الردع يمكن أن يصرح للإدارة الضريبية بالإعلان أو النشر عن الممولين المخالفين والذين وقعت عليه عقوبات نتيجة لتلك المخالفات.

### **منهج الشرع المصرى**

اختلف الفقهاء<sup>(١)</sup> في تعريف الجريمة الضريبية، فذهب بعضهم إلى أنها كل نشاط إيجابياً كان أم سلبياً ينطوى على إهدار لمصلحة ضريبية أو تعرضها للخطر، يرتب له القانون جزاءً جنائياً. أو هي اعتداء على مصلحة ضريبية قرر المشرع جزاءً جنائياً له".

كما اختلف الفقهاء<sup>(٢)</sup> فى طبيعة الجريمة الضريبية، إذ يذهب فريق إلى أن الجريمة الضريبية تتميز بطابع إدارى، يختلف عن الطابع الجنائى الذى تتسم به الجرائم الأخرى، إذ أن الجرائم المقررة فى قانون العقوبات تهدف إلى حماية المجتمع من الاعتداء على أى شخص بدون استثناء، فى ماله أو بدنه، أو شرفه، مما يستوجب عقاب المدنى بعقوبات سالبة للحرية وعقوبات مدنية،

---

(١) أنظر على سبيل المثال: د. عبد الفتاح الصيفى: قانون العقوبات الضريبى، ١٩٦٠، ص ٣٩، ود. أحمد فتحى سرور: الجرائم الضريبية، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٣٦.

(٢) د. محمد إبراهيم خضير: موانع المسؤولية فى الجرائم الضريبية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، الجامعة الإسلامية فى لبنان، ٢٠٢١، ص ٩٦.

لتكون رادعة وزجراً لغيره، أما الجريمة الضريبية فتهدف إلى حماية حق للدولة، يتعلق بسيادتها، يتمثل في مخالفة الممول أو المكلف لقانون الضريبة لأحكام تحصيل الضريبة، فهي مخالفة لأوامر إدارية، ومن ثم تكون الجريمة ذات طبيعة إدارية.

ومن جانبنا فإننا لا نؤيد هذا الرأي، إذ أن الجريمة الضريبية، كغيرها من الجرائم الأخرى، تمثل عدواناً على حق المجتمع في الحصول على الضريبة المستحقة على الممول أو المكلف، التي تغذى الخزنة العامة، التي يستفيد منها المجتمع، ويجب أن يكون العقاب على مخالفتها رادعاً، بالعقاب المالى والبدنى. ولا يؤثر في هذه الطبيعة الجنائية، كون المشرع يفضل العقاب المالى على العقاب البدنى في كثير من الحالات، أو أن يفتح المجال فسيحاً للصالح في هذه الجرائم، لتحصيل حق الخزنة بالإضافة إلى التعويض المالى، بدلاً من العقاب البدنى، ترجيحاً لمبدأ المنفعة المالية على العقاب.

ولقد أفرد المشرع المصرى فى قانون الإجراءات الضريبية نصوصاً خاصة بالجرائم الضريبية التى يعاقب عليها القانون، والعقوبات التى توقع على مرتكبيها. ويلاحظ أن المشرع قد اكتفى فى معظم هذه الجرائم بعقوبة الغرامة، ولم يجعل سوى لجريمة عدم تقديم الإقرار عقوبة الحبس عند التكرار، مما يبين انحياز هذا التشريع إلى الغرامة المالية التى تتاسب الجريمة الضريبية باعتبارها اعتداءً على المصلحة الاقتصادية للدولة.

ولقد قيد القانون سلطة النيابة العامة فى رفع الدعوى الجنائية فى الجرائم الضريبية ، أو اتخاذ أى إجراء من إجراءات التحقيق<sup>(١)</sup> ، حين اشترط أن يطلب وزير المالية من النيابة العامة ذلك بطلب كتابى منه.

---

(١) قضت محكمة النقض- فى النقض الجنائى الصادر بتاريخ ١٩٦٧/٢/٥، س ١٨ ، الموسوعة ، ص ١٥٥٦- بأن " القيد موجه إلى النيابة ، ولا ينصرف إلى غيرها من جهات الاستدلال . وأن المقرر فى صحيح القانون أن إجراءات الاستدلال أياً كان من يباشرها لا تعتبر من إجراءات

وفيما يلي بيان الأحكام التي نص عليها قانون الإجراءات الضريبية الموحد:

### **تطبيق العقوبة الأشد**

أشار قانون الإجراءات الضريبية الموحد إلى أن العقوبات الواردة به، لا تخل بحق الدولة في توقيع العقاب الأشد المنصوص عليه في قانون العقوبات أو أي قانون آخر.

### **النص القانوني**

مادة (٦٨): "مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر ، يعاقب على الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها".

يرى بعض الفقه<sup>(١)</sup> أن ورود هذه العبارة في القانون هو مجرد نص احتياطي، تفادياً لفرار المتهم من العقاب. ومؤدى ذلك تطبيق قاعدة (رجحان النص الأصلي على النص الاحتياطي)، التي تعنى أنه إذا تبين أن أحد النصوص المتنازعة أصلى وسائرهما احتياطي أراد به الشارع أن يطبق فحسب، حين لا يكون مستطاعاً تطبيق النص الأصلي لانتفاء أحد عناصره، تفادياً لفرار المتهم من العقاب، طبق النص الأصلي وحده. ولكن هذه الصفة الاحتياطية لهذه

---

الخصومة ، بل هي من الإجراءات الأولية التي لا يرد عليها قيد الشارع في توقفها على الطلب رجوعاً إلى حكم الأصل في الإطلاق ، وتحريماً للمقصود في خطاب الشارع، وتحديداً لمعنى الدعوى الجنائية على الوجه الصحيح ، دون ما سبقها من الإجراءات الممهدة لشئونها ، إذ لا تملك الدعوى غير النيابة العامة وحدها . ومن ثم لاتدخل إجراءات الاستدلال ضمن إجراءات التحقيق التي يلزم لقيام النيابة بها أن يصدر الطلب من وزير المالية".

(١) د. عبد الرزاق حسن يسن: الوسيط في شرح أحكام قوانين العمل والتأمينات الاجتماعية، المجلد الأول، مطبوعات أكاديمية شرطة دبي، ١٩٩١/١٩٩٢، ص ٧٧ .

العبارة يمكن أن نجدها صراحة<sup>(١)</sup> في نص القانون بقوله: "مع عدم الإخلال بأى عقوبة أشد نص عليها قانون آخر".

وهذا التكييف يرفضه جانب آخر من الفقه<sup>(٢)</sup>، ويرأها عبارة شاذة في مبنائها ومعناها، لأن معناها قد يؤدي إلى القول بأن النص الحالي هو الأصلح للمتهم، في مقابل النص الوارد في القوانين الأخرى متضمناً العقوبة الأشد، مما يقتضى إعمال النص الجديد بأثر رجعى على الوقائع التي في القوانين الأخرى تطبيقاً للأثر الرجعى للقانون الأصلح للمتهم. أو أن نكون أمام نص خاص قديم سابق، وآخر عام جديد لا حق، يطبق بشأنه قاعدة أن النص الخاص يخصص العام، وتظل للنص السابق الخاص حدود تطبيقه ولو تعارض مع النص العام اللاحق. ومن ثم نكون أمام لغو لا ينبغي أن يوصف به المشرع.

ومع ذلك فإن ورود عبارة (مع عدم الإخلال بأى عقوبة أشد في قانون آخر) يمكن تبريرها على أساس أنها تتعلق بحالات التعدد المادى للجرائم، دون التعدد المعنوى<sup>(٣)</sup>، مع توافر الارتباط الذى لا يقبل التجزئة بين هذه الجرائم. ومن الأمثلة على ذلك<sup>(٤)</sup> ارتكاب المتهم جريمة تهرب ضريبى، تتمثل فى تقديم إقرار ضريبى غير مطابق للحقيقة، ويقدم للتدليل عليه فواتير ومستندات مزورة بقصد تغيير حقيقة دخله الخاضع للضريبة، فنكون بصد جنحة مخالفة الإقرار الضريبى للحقيقة، وجناية التزوير، وهنا توقع العقوبة الأشد.

(١) د. محمود نجيب حسنى: شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩، ص ٩٠٤.

(٢) د. أحمد عبد الظاهر: القوانين الجنائية الخاصة - النظرية العامة، الكتاب الثانى، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١، ص ٧٥٤.

(٣) د. أحمد عبد الظاهر: القوانين الجنائية الخاصة - النظرية العامة، الكتاب الثانى، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١، ص ٧٥٨ وما بعدها.

(٤) حيدر نجيب أحمد المفتى: التجريم والعقاب فى قانون ضريبة الدخل العراقى النافذ (دراسة تحليلية)، مجلة ديالى، العدد الرابع والخمسون، ٢٠١٢، ص ٣٠.

## الغرامات الضريبية

تضمن في المادتين ٦٩ و٧١ المخالفات الضريبية التي توقع عليها عقوبة الغرامة.

**أولاً: الجرائم المنصوص عليها في المادة ٦٩:** تناولت المادة (٦٩) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد الجرائم التي جعل لها عقوبة الغرامة بما لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه، ولا تجاوز خمسين ألف جنيه، فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى.

وهذه الجرائم هي:

( أ ) **تأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدد المحددة في المادة (٣١) من هذا القانون بما لا يجاوز ستين يوماً:** لما كانت (٣١) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد يلزم الممول أو المكلف بتقديم الإقرار الضريبي، بأنواعه الثلاثة: الإقرارات الشهرية، والإقرارات الربع سنوية، والإقرارات السنوية، وحدد لكل نوع من هذه الإقرارات ميعاداً يجب أن يقدم فيه؛ فقد جعل من تأخر الممول أو المكلف في تقديم هذا الإقرار وأداء الضريبة المستحقة بموجبه بما يجاوز ستين يوماً عن الموعد المحدد لذلك.

وتطبق هذه العقوبة المالية إذا تأخر الممول أو المكلف عن تقديم أى نوع من الإقرارات، سواء كان إقرار ضريبة القيمة المضافة أو إقرار ضريبة الدخل، أو إقرارات ضريبة المرتبات التي يكون على أرباب الأعمال تقديمها عن كل ربع سنة.

ولقد نص القانون على أن تكون العقوبة في حال التأخر عن تقييم الإقرار (و) أداء الضريبة، مما يثير التساؤل عن مدى جواز توقيع هذه العقوبة في حال تقييم الإقرار في الميعاد، وتأخر لأكثر من ستين يوماً عن أداء ضريبة هذا الإقرار، أو العكس حين يبادر الممول بأداء ضريبة الإقرار في الميعاد ويتأخر في تقديم هذا الإقرار لأكثر من ستين يوماً؟

وقد ذهب القضاء إلى أنه<sup>(١)</sup> من المقرر في صحيح قواعد اللغة أن حرف الواو يفيد العطف، وأن العطف يقتضى المغايرة بين المعطوف والمعطوف عليه، ويرسخ هذا النظر اختلاف المعنى اللغوى لكل من لفظى الضريبة والتعويض، إذ إن الأولى تعنى ما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة والثانية تعنى البُلُّ والخَفُّ.

وتطبيق ذلك على حالتنا نرى أن المشرع قد أورد حرف الواو بين متغايرين هما ( تقديم الإقرار ) و ( أداء الضريبة )، مما لا يوحى بأن المشرع قد اشترط تلازمهما معاً لإيقاع الفعل المجرم، إذ يكفى أن يتأخر الممول أو المكلف عن أحدهما لتوقيع عقوبة الغرامة المقررة لهذه الجريمة.

ويكون للقاضى سلطة تقديرية فى تحديد قدر العقوبة المالية، ما بين حدها الأدنى ( ثلاثة الآف جنيه ) وحدها الأقصى ( خمسين ألف جنيه )، على حسب ارتكاب الفعل المجرم، ما بين التأخير فى تقديم الإقرار وأداء الضريبة ، أو التأخير عن أداء الضريبة فقط.

**(ب) تقدم بيانات خاطئة بالإقرار إذا ظهرت في الضريبة زيادة عما ورد به:**  
تفرض عقوبة الغرامة إذا قدم الممول أو المكلف بيانات خاطئة بالإقرار - أياً كان نوعه، ثم تبين بعد مراجعته، أن هذه البيانات الخاطئة تسببت فى أدائه ضريبة أقل مما كان ينبغى عليه أدائها، وذلك عندما يظهر بعد الفحص والمراجعة أن الضريبة التى تستحق بموجب هذا الإقرار تزيد عما ورد به. ويشترط لتوقيع هذه العقوبة أن يكون الفرق بين الضريبة التى أداها الممول أو المكلف بناءً على الإقرار تقل عن الضريبة التى كان ينبغى عليه أدائها، وذلك بسبب الأخطاء الواردة فى بيانات هذا الإقرار.

(١) محكمة النقض فى الطعن رقم ٣٦١٧٢ لسنة ٣ ق، جلسة ١٧/٤/٢٠١٣.

ويقصد بالخطأ الموجب لهذه العقوبة الخطأ العمدى، والذي يكون من خلال توجيه إرادة الجانى فعلاً إلى تحقيق واقعة إجرامية معينة مع العلم بحقيقة تلك الواقعة، وبأن القانون يجرمها.

وفى هذه الحالة يكون الخطأ المجرم فى بيانات الإقرار هو الخطأ فى البيانات التى يتعمد الممول أو المكلف إدراجها فى إقراره، لعدم أداء الضريبة المستحقة عليه فعلاً، مع علمه بأن هذه البيانات خاطئة، وأنها تؤدى إلى تخفيض التزامه الضريبة، أو عدم أدائه الضريبة بالكلية.

ومن أمثلة ذلك إدراج المشتريات بأكثر من قيمته، أو تخفيض حجم الإيرادات، أو ذكر واقعة معينة على غير حقيقتها...

أما الأخطاء المادية أو الحسابية، التى يمكن تصحيحها فى أى وقت، ويمكن لمصلحة الضرائب اكتشافها بالفحص الظاهرى غير المعمق، فلا تقع فى دائرة التجريم.

**(ج) لم يمكّن موظفى المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم فى الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الإطلاع عليها:** تفرض عقوبة الغرامة المالية إذا لم يمكن الممول أو المكلف موظفى مصلحة الضرائب من القيام بواجباتهم التى ألزمهم القانون بها، التى تقوم فى مجملها على تنفيذ القوانين الضريبية بدقة وإنصاف، أو ممارسة اختصاصهم فى الرقابة الضريبية، والتفتيش أو المعاينة أو المراجعة، لمنشآت الممول أو المكلف أو مقار عمله، وما يقتضى ذلك من طلب المستندات الخاصة به، أو الإطلاع عليها.

ويقع الفعل المجرم حين يرتكب الممول أو المكلف أفعالاً إيجابية أو سلبية، يقصد منها إعاقة عمل موظفى الضرائب، والحيلولة دون ممارسة اختصاصاتهم. ومن ذلك عدم الاستجابة إلى طلب المصلحة المستندات، أو

إخفاء المستندات المطلوب الاطلاع عليها، أو إغلاق المنشأة أو نقل بعض أصولها أو البضائع الموجودة بها إلى أماكن أخرى .....

(د) لم يلتزم بأحكام المواد (٦ ، ٧ ، ٨ ، ٩ ، ١١ ، ١٢ ، ١٣ ، ١٤ ، ١٥ ، ٢١ ، ٢٩ ، ٣٢/فقرتين أولى وثانية) من هذا القانون .

وتضاعف العقوبة بحديها الأدنى والأقصى لثلاثة أمثالها في حالة العود. أوقع المشرع العقوبة المالية في حال الإخلال بالالتزامات المقررة في المواد الآتية من قانون الإجراءات الضريبية الموحد:

**المادة (٦):** إذا لم يراع سر المهنة الملتزم بها موظفو الضرائب ممن يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط وتحصيل الضريبة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الضريبية الموحد والقوانين الضريبية. كما تطبق هذه العقوبة أيضاً إذا قام أى من موظفي مصلحة الضرائب الآخرين بإعطاء أى بيانات أو إطلاع الغير على أى ورقة أو بيان أو ملف أو غيره، إلا فى الأحوال المصرح بها قانوناً.

**المادة (٧):** إذا لم يلتزم المكلفون بإدارة أموال ما ، وكل من الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين أو المكلفين بتقديم- إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، عند كل طلب - الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها ومستندات الإيرادات والمصروفات.

كما تطبق هذه العقوبة فى حال الامتناع عن تمكين موظفي المصلحة المشار إليهم من الاطلاع على تلك الدفاتر والمحررات والوثائق ومستندات الإيرادات والمصروفات وغيرها ، سواء كانت ورقية أو إلكترونية ، على أن يتم الاطلاع في مكان وجودها ، ودون الحاجة إلى إخطار مسبق.

**المادة (٨) :** عدم قيام المتخصصين بمنح ترخيص أو شهادة مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة معينة بإخطار المصلحة عند منح أي ترخيص أو شهادة بيانات واسم طالب الترخيص أو الشهادة وذلك خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص أو الشهادة على النماذج التي يصدر بها قرار من وزير المالية.

**المادة (٩):** عدم التزام مالك العقار أو المنتفع به بإخطار مأمورية الضرائب المختصة باستغلال عقاره أو جزء منه في مزاولة نشاط خاضع للضريبة ، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الاستغلال .

**المادة (١١) :** عدم التزام المنشآت والمؤسسات والجهات والهيئات سواء خاضعة للضريبة أو غير الخاضعة لها أو المعفاة منها بأن تقدم إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب دفاتر حساباتها وكل ما تطلب المصلحة تقديمه من مستندات

**المادة (١٢) :** عدم التزام الشخص الذي لديه معاملات تجارية أو مالية مع أشخاص مرتبطة بأن يقدم للمصلحة المستندات التالية الخاصة بمعاملاته التجارية والمالية لتسعير المعاملات

**المادة (١٣) :** عدم تقديم المستندات المطلوبة لتحديد السعر المحايد، من خلال الملف الرئيس، والملف المحلي، والتقارير السنوى على مستوى كل دولة.

**المادة (١٤) :** عدم التزام الجهات التي تختص بالترخيص بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية وغيرها أو تسجيلها أو الإيداع لديها، أو الإعلان أو النشر بالوسائل التكنولوجية عن طريق مواقع الإنترنت أو غيرها ، بإخطار المصلحة في كل حالة عن اسم المؤلف وعنوانه واسم الكتاب أو المصنف أو غيره ، أو اسم طالب الإعلان أو النشر، وعنوانه، خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص بالطبع أو النشر أو الإعلان.

**المادة (١٥):** عدم تمكين موظف مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية الاطلاع على ما يريده من بيانات وأوراق متعلقة بالضريبة، لدى الجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع والجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والنقابات والاتحادات. وذلك كله دون الإخلال بسرية الحسابات المنصوص عليها في القوانين المختلفة، وبما لا يتعارض مع مقتضيات الأمن القومي.

**المادة (٢١):** قيام موظف مصلحة الضرائب بالقيام أو المشاركة في أى إجراء من الإجراءات الضريبية التى تخص أى شخص ممن تربطه معه صلة قرابة، أو مصلحة أو علاقة مادية، أو بالمخالفة لقرار رئيسه المباشر بعدم قيامه بأى عمل فى حالات تضارب المصالح، على النحو المبين بالمادة (٢١) من القانون.

**المادة (٢٩):** عدم تقديم الاقرار الضريبي بالصورة الرقمية أو طبقاً للنظم التى يصدر بها قرار من وزير المالية، أو يكون الإقرار المقدم غير مستوف لبيانات النموذج المختص به.

**المادة (٢١/٣٢):** عدم التزام الممول أو المكلف بتقديم إقراره الضريبي من خلال الوسائل الإلكترونية المتاحة.

كما تطبق ذات العقوبة فى حالة عدم التزام الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار فى ذات يوم تقديمه، بعد استئصال الضرائب المخصومة أو المحصلة والدفعات المقدمة والعائد المستحق عليها إن وجد.

## العود:

يعرف فقهاء القانون الجنائي<sup>(١)</sup> العود بأنه عودة الجاني إلى ارتكاب جريمة بعد سبق الحكم عليه نهائياً بجريمة أخرى<sup>(٢)</sup>. وله صور أو أنواع مختلفة باختلاف الجريمة وظروفها أو شخصية الجاني . ومنه العود العام والعود الخاص، والعود البسيط والعود المركب.

ويتفق العود مع التعدد في أن الجاني يرتكب في الحالتين أكثر من جريمة، ولكنه في التعدد يرتكب جميع الجرائم قبل أن يحكم عليه نهائياً في واحدة منها، وتنص أغلب التشريعات على تشديد العقاب بسبب العود على خلاف التعدد، بل أنها تبدي تساهلاً في العقاب على التعدد، إذ تقيّد قاعدة تعدد العقوبات بتعدد الجرائم بقاعدتي الجب وعدم زيادة العقوبات السالبة والمقيدة للحرية عن حد معين.

والفكرة التي تستند إليها هذه التشريعات في تبرير مسلكها تقوم على أنه في حالة التعدد لم يسبق للجاني التعرض لتحذير قضائي يتمثل في سبق الحكم عليه ، الأمر الذي يبرر من نظرها عدم التسوية في المعاملة بينه وبين المجرم العائد.

واستقر القضاء على أن العود حالة خاصة للجاني الذي سبق الحكم عليه بحكم بات في جريمة وارتكب بعد ذلك جريمة أخرى وفقاً للشروط المحددة في القانون ، لذا فإن الشرط الأول الذي يجب توافره حتى نصبح أمام حالة العود

---

(١) نظم المشرع أحكام العود إلى الإجرام باعتباره أحد الظروف الشخصية المشددة للعقاب ، في الباب السابع المواد من ٤٩ إلى ٥٤ من الكتاب الأول من قانون العقوبات .

(٢) د. أحمد عبد العزيز الألفى: العود إلى الجريمة والاعتیاد على الإجرام، المركز القومي للبحوث الاجتماعية والجنائية، القاهرة، ص ٤٨. وعبد الستار حمد أنجاد الجميلي: العود في الجرائم الضريبية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثاني، ، ديسمبر ٢٠٢٠، ص ١٢٣- ص ١٥٣.

إلى الجريمة هو سبق وجود حكم بعقوبة عن جريمة وأن يكون هذا الحكم بات وغير قابل للطعن فيه ، ولم تنقض آثاره.

ويعتبر النص على العود في القانون الضريبي حكماً خاصاً به، يسمو على ما جاء بقانون العقوبات بشأن أحكام العود عند الاختلاف بين القانونين، كما يرجع إلى أحكام قانون العقوبات لتطبيق الأحكام العامة للعود في المسائل الضريبية التي لم يتناولها القانون الضريبي بنص خاص.

والعود في الجرائم الضريبية من نوع العود الخاص، الذي يشترط التماثل بين الجريمتين، أى أن العود الضريبي لا يقوم إلا بين جريمتين متماثلتين أو منصوص عليهما في نفس القانون، ولا يتصور العود بين جريمتين ضريبتين مختلفتين<sup>(١)</sup>.

ولا تطبق أحكام العود على الجرائم التي تم التصالح بشأنها، سواء قبل الحكم عليها، أو بعد الحكم عليها، لانقضاء الدعوى الجنائية بالصلح. وتتص الفقرة الأخيرة من المادة ٦٩ من القانون على أن "تضاعف العقوبة بحديها الأدنى والأقصى لثلاثة أمثالها في حالة العود".

ومن ثم يترتب على عودة الجاني لارتكاب أي جريمة من الجرائم المنصوص عليها في المادة ٦٩ من قانون الإجراءات الضريبية، حالة من حالات العود، إذا توافرت شروط هذا العود، وأهمها الحكم على الجاني بالعقوبة بحكم بات. وفي هذه الحالة يترتب على العود مضاعفة العقوبة المقررة في هذه المادة، بحديها الأدنى والأقصى حتى ثلاثة أمثال هذا الحد.

فإذا كانت الجريمة المرفوعة بها الدعوى قد وقعت قبل صدور الحكم في الجريمة السابقة فلا يصح للمحكمة أن تعتبر المتهم عائداً (حكم قضائي).

(١) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٢٢٦.

**ثانياً: الجرائم المنصوص عليها في المادة ٧١:** حددت المادة ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد عقوبة الغرامة التي تزيد في حديها الأدنى والأقصى عند ارتكاب الجاني مخالفات محددة بنص هذه المادة

#### **النص القانوني**

مادة (٧١): "يُعاقب بغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه كل من خالف أحكام المواد (٢٤ ، ٢٨ ، ٣٥/فقرتين أولى وثانية ، ٣٧/فقرتين أولى ورابعة ، ٣٨/فقرات أولى وثانية وثالثة) من هذا القانون .  
ويُعاقب بغرامة لا تزيد على خمسين ألف جنيه كل من لم يلتزم بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية خلال المدة المقررة قانوناً" .  
وفقاً لهذا النص تفرض الغرامة المذكورة بها في حال مخالفة أحكام المواد الآتية:

**المادة (٢٤):** تفرض العقوبة المذكورة عند قيام موظف مصلحة الضرائب بعد انتهاء خدمته لأي سبب من الأسباب ( بالاستقالة أو انتهاء الخدمة أو الانقطاع أو غيرها من أسباب) بالحضور أو المشاركة أو المرافعة أو تمثيل أي من الممولين أو المكلفين، سواء قام بهذا العمل بصفة مباشرة أي أن يقوم بالعمل المحظور بنفسه، أو أن يقوم به بطريق غير مباشر عن طريق وكيل له. ولا يهم في هذا الصدد أن يكون ثمة توكيل محرر بين الموظف السابق بمصلحة الضرائب ومن يستتر خلفه للقيام بالعمل المحظور، ويكفي إثبات هذه العلاقة بأي طريقة من طرق الإثبات.

وهذا الحظر مقيد موضوعياً وزمانياً؛ فالقيد الموضوعي يتعلق بالملفات الضريبية التي سبق لهذا الموظف الاشتراك في فحصها أو مراجعتها أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات ربط الضريبة فيها. وأما القيد الزمني فإن هذا الحظر محدود بمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء خدمة هذا الموظف.

ومن ثم فإن من تنتهي خدمته من موظفي مصلحة الضرائب، غير محظور عليهم العمل الضريبي لصالح الممولين أو المكلفين إذا كان هذا العمل بعد مضي خمس سنوات من تاريخ انتهاء خدمته، حتى ولو كان قد سبق له أن شارك بأى عمل من أعمال الفحص والمراجعة أو إجراء الربط لهؤلاء الممولين، كما أنه ليس محظوراً على الموظف الذى لم يمض على انتهاء خدمته الخمس سنوات القيام بأى عمل لممولين أو مكلفين لم يسبق أن شارك في أى عمل من الأعمال المذكورة في ملفاتهم إبان عمله بمصلحة الضرائب.

**المادة (٢٨):** توقع الغرامة في حالة إخلال الممول أو المكلف بالالتزام المنصوص عليه في المادة ٢٨ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وذلك بعدم قيامه بالإخطار بأي تغييرات تحدث على البيانات السابق تقديمها منه عند التسجيل وفقاً للمادة (٢٥) من هذا القانون، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث هذا التغيير.

ويشترط لتوقيع الغرامة في هذه الحالة أن يكون الممول أو المكلف قد سبق له التسجيل، وأن يكون قد حدثت تغييرات جوهرية واجب الإخطار عنها خلال مدة لا تتجاوز الثلاثين يوماً من حدوث هذا التغيير. ومن ثم لا توقع الغرامة على الممول أو المكلف الذى لم يسجل لدى مصلحة الضرائب، أو من تأخر عن التسجيل لأول مرة.

وإذا حدث التغيير بعد وفاة الممول أو المكلف، أو قبل وفاته وأدركته الوفاة قبل مدة الثلاثين يوماً على الإخطار بالتغيير، انتقل عبء الالتزام بالإخطار على ورثته، و قد راعى المشرع ظروف الوفاة فقرر وجوب إخطارهم بالتغيير الذى تم قبل وفاة الممول أو المكلف خلال ستين يوماً من تاريخ الوفاة، فإذا تقاعس الورثة عن الإخطار بعد مضي هذه المدة وقعت عليهم الغرامة المنصوص عليها في المادة ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

ونرى أن الالتزام بالإخطار الواقع على الورثة يكون في حالة استمرار المنشأة في العمل بعد وفاة المورث، أما إذا توقفت المنشأة عن العمل نهائياً بسبب وفاة الممول أو المكلف فليس على الورثة في هذه الحالة التزام بالإخطار عن تغيير بدأ وانقضى أثره بوفاة من قام به.

**المادة (٣٥/٢١):** توقع هذه الغرامة إذا لم يقيم الممولون أو المكلفون من الأشخاص الطبيعية أو الاعتبارية بتسجيل مشترياتهم من السلع أو الخدمات على النظام الإلكتروني المحدد وفقاً لأحكام اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

ولا يتوقف توقيع العقوبة على مجرد التسجيل لدى المنظومة الإلكترونية، بل توقع الغرامة إذا لم يتم تسجيل المتحصلات النقدية أو الإلكترونية وفقاً للمعايير والبيانات المنصوص عليها في المادة (٣٧) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

**المادة (٣٧/٤١):** كما تطبق الغرامة المنصوص عليها في المادة ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد إذا لم يقيم الممول أو المكلف بإصدار الفاتورة الضريبية أو الإيصال المهني المقرر عليه قانوناً، وذلك في الأحوال، وبالضوابط المنصوص عليها في القانون.

كما توقع الغرامة إذا لم يقيم الممول أو المكلف، في حالة إلغاء الفاتورة أو الإيصال، بالاحتفاظ بأصل الإيصال أو الفاتورة الملغاة وجميع صورها.

**المادة (٣٨/٢١ و٣):** توقع الغرامة المنصوص عليها في المادة (٧١) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد : في الحالات الآتية:

١- عدم التزام الممول الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً وقد تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ خمسمائة ألف جنيهه بإمسك السجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة المنصوص عليها بقانون التجارة الصادر بالقانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ يدوياً أو إلكترونياً.

٢- عدم إمساك الممول أو المكلف الحسابات الإلكترونية التي توضح الإيرادات والتكاليف السنوية.

٣- عدم التزام الممول أو المكلف بالاحتفاظ بالسجلات والدفاتر والمستندات بما فيه صور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية للفترة الضريبية التي يُقدم عنها الإقرار.

**جريمة عدم الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات:** شدد المشرع العقوبة المنصوص عليها في المادة ٧١ من القانون لتكون لتكون غرامة لا تزيد على خمسين ألف جنيه على كل من لم يلتزم بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية خلال المدة المقررة قانوناً .

ويبدو أن هذه العقوبة تشمل الممولين أو المكلفين وغيرهم ممن يفرض عليهم القانون الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات للمدة القانونية المقررة، حتى تتمكن مصلحة الضرائب من الرجوع إليها للتأكد من مدى الالتزام بالقانون الضريبي.

#### **جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي**

يعتبر الإقرار الضريبي من أهم المستندات التي تعول عليها الإدارات الضريبية في ربط الضريبة على الممولين والمكلفين؛ لأنه يصدر ممن يزاول النشاط أو العمل الخاضع للضريبة، ويعلم حقيقة الإيرادات أو الأرباح التي حققها بالفعل، لذلك تولى التشريعات الضريبية المقارنة أهمية لهذا الإقرار، وتحث الممول أو المكلف على تقديمه، وفقاً لنظام الربط الذاتي ، واعتبار ما جاء بالإقرار الضريبي صحيح، وعلى مصلحة الضرائب عبء إثبات ما يناقضه.

وفي المقابل حرص المشرع على تجريم قعود الممول أو المكلف عن التزامه، بعدم تقديم هذا الإقرار في المواعيد المقررة قانوناً، وأوقع العقوبات الرادعة لذلك.

ولقد شهد النص بتجريم عدم تقديم الإقرار نقاشاً مطولاً أمام مجلس النواب، أثناء مناقشة القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، حيث رفض أعضاء المجلس توقيع عقوبة الحبس على المتقاعسين عن تقديم الإقرار في الميعاد، والاكتفاء بالعقوبة المالية، بأن تكون عقوبة عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة (٣١) قانون الإجراءات الضريبية لمدة تتجاوز ستين يوماً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه هي الغرامة التي لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز مائتي ألف جنيه . وتضاعف العقوبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات .

ثم عاد المجلس ووافق عند مناقشة القانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ على توقيع عقوبة الحبس، ولكن بعد استنفاد العقوبة المالية غرضها، حين يثبت عدم ردع العقاب المالي في دفع الممول أو المكلف على تقديم الإقرار الضريبي، وذلك على النحو التالي:

#### **النص القانوني**

المادة (٧٠) : "يُعاقب علي عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة (٣١) من هذا القانون لمدة تتجاوز ستين يوماً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه بغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تجاوز مليوني جنيه.

وفي حالة تكرار هذه الجريمة لأكثر من ستة إقرارات شهرية أو ثلاثة إقرارات سنوية تكون العقوبة الغرامة المشار إليها في الفقرة السابقة والحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز ثلاث سنوات ، أو بإحدي هاتين العقوبتين".

اعتبر نص المادة (٧٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد بعد تعديله بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ جريمة عدم تقديم الإقرار من قبيل الجرح التي تتراوح عقوبتها ما بين الغرامة والحبس تبعاً لظروف ارتكاب الجريمة، ومدى توافر شروط العقاب المقرر لها.

وتسرى هذه العقوبة على جميع أنواع الإقرارات الضريبية التى نصت عليها (٣١) من هذا القانون، أى الإقرارات الشهرية كإقرار ضريبة القيمة المضافة، وضريبة الجدول، أو السنوية كإقرار ضريبة الدخل، أو الربع سنوية كإقرار ضريبة المرتبات ( وماذا عن إقرارات الدمغة؟).

والركن المادى لجريمة عدم تقديم الإقرار يتحقق باتخاذ الممول أو المكلف موقفاً سلبياً يتمثل فى الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبى خلال المواعيد التى حددها المشرع. وهذه الجريمة عمدية، يلزم تحقق توافر القصد الجنائى (أو الركن المعنوى) فيها، بأن يعلم الممول بالواجب الذى يفرضه عليه القانون الضريبى، وهو تقديم الإقرار عن نتيجة نشاطه الخاضع للضريبة سواء ربح أو خسارة خلال المواعيد القانونية واتجاه إرادته إلى عدم تقديم هذا الإقرار<sup>(١)</sup>.

ومن البدهى أن يلتزم الممول أو المكلف تقديم الإقرار إلى مأمورية الضرائب المختصة، ويثور التساؤل عن الحكم فى حالة تقديم الإقرار إلى مأمورية غير مختصة، ونرى أن هذه الحالة تنشأ عن خطأ من الممول أو المكلف أو من يمثلها، ولكنها لا تتجاهل حقيقة كون الممول قد قدم الإقرار إلى إحدى مصلحة الضرائب، وبذلك يكون قد سقط الركن المادى للجريمة، مما يقتضى عدم تجريم هذه الحالة.

إذ فى الإمكان تصحيح هذا الخطأ بإعادة الإقرار إلى المأمورية المختصة<sup>(٢)</sup>، سواء تم ذلك عن طريق الممول أو المكلف، أو المصلحة، سيما وأن هذا النوع

---

(١) د. مجدى محمد على : بطلان تحصيل مصلحة الضرائب للتعويضات بناءً على محضر مواجهة، أهد أبحاث المؤتمر الضريبى الثانى عشر ، للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠٠٧، المجلد الثانى، ص. ٤٠.

(٢) أنظر تأييداً لهذا الرأى أستاذنا الدكتور زكريا محمد بيومى: التجريم الضريبى وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، المؤتمر الضريبى الحادى عشر بعنوان: النظام الضريبى المصرى القانون رقم ٩١

من الأخطاء يدخل من قبيل الأخطاء المشتركة التي يقع فيها كل من الممول والمصلحة.

وإذا كان الممول ملزماً بأن يتحرى المأمورية المختصة ليقدم الإقرار إليها، فإن على المأمورية التي يقدم إليها الإقرار واجب التيقن من أنها مختصة باستلامه، فإذا وقع الخطأ من الطرفين فليس من العدل أن يتحمل طرف واحد العقاب، سيما وأن الركن المادى للجريمة، وهو تقديم الإقرار لم يتحقق فعلاً.

ولقد ترك المشرع للملتزم بتقديم الإقرار فرصة ستين يوماً لتدارك موقفه السلبى بعدم تقديم الإقرار، فإذا انقضت هذه المدة دون أن يبادر بتقديم الإقرار، توافر الركن المادى للجريمة. وتحسب مدة الستين يوماً من اليوم التالى للتاريخ انتهاء الميعاد المحدد قانوناً لكل نوع من أنواع الإقرارات المنصوص عليها فى المادة (٣١) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

وتكون عقوبة عدم تقديم الإقرار هى الغرامة التى لاتقل عن خمسين ألف جنيه، ولا تجاوز مليونى جنيه.

وإذا تكرر الفعل السلبى بعدم تقديم الإقرار لأكثر من ستة إقرارات شهرية، (فى إقرارات ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول)، أو أكثر من ثلاثة إقرارات سنوية (لإقرار ضريبة الدخل)، فإن العقوبة تكون الغرامة التى لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تجاوز مليونى جنيه، و الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز ثلاث سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ويلاحظ أن تشديد العقوبة قد جاء فى حالة تكرار الجريمة، وليس العود، مما يعنى أنه لا يشترط أن يكون قد سبق الحكم على المتهم فى جريمة عدم تقديم الإقرارات السابقة بحكم نهائى، بل يكفى إثبات أن المتهم قد تكرر منه الفعل

---

لسنة ٢٠٠٥، المشكلات ومعوقات التطبيق والحلول، الذى عقدته الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠٠٦، المجلد الثانى، ص ٣٠.

السلبى بعدم تقديم الإقرار لأكثر من العدد المحدد لكل نوع من أنواع الإقرارات المذكورة.

كما يلاحظ أن تشديد العقوبة لا يسرى على الإقرارات ربع السنوية، وهى إقرارات الضريبة على المرتبات التى يلتزم بتقديمها أرباب الأعمال، مهما بلغ عدد الإقرارات التى لم تقدم منهم . إذ يوقع عليها فى كل مرة عقوبة الغرامة المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من المادة (٧٠) من القانون.

ويثور التساؤل عن كيفية حساب عدد الإقرارات التى يتم تشديد العقاب بسبب بلوغها الحد الأقصى المقرر قانوناً، إذ يذهب رأى إلى أنه لا يشترط أن يكون التكرار بعدم تقديم الإقرار متتالياً، حيث تفرض العقوبة المشددة إذا تجاوز عدد الإقرارات التى لم يقدمها الممول أو المكلف ثلاث، أو ست مرات، متصلة أو منقطعة، ومهما طالّت المدة الزمنية بين الإقرار الأول الذى لم يقدمه الممول أو المكلف.

بينما يذهب رأى آخر ، نرجحه، بأنه يشترط لتوقيع العقوبة المشددة أن يتتابع الفعل السلبى بعدم تقديم الإقرار، تتابعاً مستمراً غير منقطع، أى أن يكون الممول أو المكلف قد امتنع عند تقديم الإقرارات لثلاث أو ست إقرارات متتالية، أو متصلة غير منقطعة، بحيث إذا قدم إقراراً أو أكثر قبل وصول الإقرارات الممتنع عن تقديمها الحد الأقصى، انقطع التسلسل العددى لهذه الإقرارات، وبدأ حساب عدد جديد مع أول إقرار يمتنع عن تقديمه بعد آخر إقرار قدمه.

ويؤيد هذا الرأى أن التتابع المستمر بعدم تقديم الإقرار يدل على النية المبيتة فى تجاهل الالتزام المقرر على المتهم بتقديم الإقرار، مما يدل على ثبوت القصد الجنائى فى حقه، وتكون عقوبة الغرامة والحبس أو إحداهما هى العقوبة الملائمة التى يقدرها القاضى، تبعاً لظروف كل واقعة.

ويجب التأكيد على أن حساب عدد الإقرارات، يتم على أساس كل نوع من الإقرارات على حدة؛ بمعنى أن لكل من الإقرارات الشهرية، والإقرارات السنوية،

حساب خاص بكل منهما، بحيث لا يجوز الجمع بين عدد الإقرارات الضريبية من النوعين معاً .

وتشكل كل مدة زمنية تتجاوز ( الثلاث ) أو ( الست ) مرات متتالية وحدة مستقلة، فإذا عوقب الممول بالعقوبة المشددة عن التجاوز فى إحدى المرات. يبدأ بعده حساب جديد، ويكون الإقرار الذى يمتنع عن تقديمه بعد هذا الميعاد هو الإقرار الأول الذى يطبق بشأنه حكم الفقرة الأولى التى تقتصر على الغرامة المالية وحدها.

ولا يطبق على المتهم عقوبة الحبس المقررة فى الفقرة التالية إلا بعد تجاوز الفترات الزمنية بعد ذلك ، وهكذا...

ولقد اعترض مجتمع الأعمال على العقوبة المشددة المتمثلة فى الغرامة التى تصل إلى مليونى جنيه، والحبس، وهى عقوبة قدر المشرع أنها ملائمة بالنظر إلى خطورة الجرم المترتب على عدم تقديم الإقرار باعتباره الدليل الأقوى على التقدير الصحيح للضريبة.

#### **جريمة ارتباط موظف المصلحة بأعمال خارجية**

حظر قانون الإجراءات الضريبية الموحد على جميع موظفى مصلحة الضرائب، ممن يتمتعون بصفة الضبطية القضائية وغيرهم، الارتباط بعلاقة عمل مع أى من مكاتب المحاسبة أو المراجعة أو المحاماة أو غيرها من المنشآت المهنية، أو الارتباط بعلاقة العمل مع ممول أو مكلف يكون لها اتصال بتطبيق أحكام هذا القانون، والقوانين الضريبية الأخرى.

ويشمل هذا الحظر الارتباط المباشر، وغير المباشر، سواء تم الاستدلال عليه بمستندات كقود العمل أو الاتفاقات، أو أظهره الوقائع بكافة طرق الإثبات.

وإذا خالف موظف مصلحة الضرائب هذا الحظر، عوقب وفقاً للمادة ٧٢ من القانون، بعقوبة الحبس مدة لا تقل عن سنة ولا تجاوز ثلاث سنوات وبغرامة لا

تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تزيد على مائتين وخمسين ألف جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين .

### مسئولية الشخص الاعتبارى

الأصل أن الأشخاص الاعتبارية لا تسأل جنائياً عما يقع من ممثليها من جرائم أثناء قيامهم بأعمالها، وأن<sup>(١)</sup> الذى يسأل هو مرتكب الجريمة منهم شخصياً، وأنه لا يجوز الحكم بعقوبة إلا على من ارتكب الجريمة أو شارك فيها إعمالاً لمبدأ شخصية العقوبة.

ويؤيد فريق من الفقهاء<sup>(٢)</sup> مسؤولية الشخص الاعتبارى جنائياً أسوة بالشخص الطبيعى، لأن جوهر المسؤولية فى الحالتين هو الإرادة، كما أن الشخص الاعتبارى يمكنه أن يرتكب الركن المادى لكثير من الجرائم كما هو الحال فى جريمة التهرب الضريبى، وتتوافر الإرادة الجماعية المتمثلة فى أعضاء مجلس الإدارة، الأمر الذى يتوافر معه الركن المعنوى للجريمة المرتكبة، وإمكان تطبيق العقوبة الجنائية على الشخص الاعتبارى مثل الغرامة والحل والمنع من مزاوله النشاط ونشر الحكم الصادر بالإدانة، مما يلحق المساس بسمعته وكيانه. ولقد نصت المادة (٤٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، على أن " فى حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص المعنوية، يكون المسئول عنه الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية على حسب الأحوال".

(١) الطعن رقم ١٣٨٥٦ لسنة ٥٩ق، جلسة ١٠/٢٤/١٩٩١، والطعن رقم ٢٤٤٨٠ لسنة ٦٤ق، جلسة ٢٠٠٣/٥/٢٨.

(٢) د. محمد عبد الله العاصى: المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دراسة فى ضوء التشريعات المصرية والفرنسية، المجلة القانونية، المجلد رقم ٧، العدد الثانى، ربيع ٢٠٢٠، ص ٢٣٣، والمراجع التى أشار إليها.

ولقد طعن على هذا النص أمام المحكمة الدستورية العليا بدعوى مخالفته لنصوص المواد (٦٦، ٦٧، ٨٦، ١٦٥) من دستور سنة ١٩٧١، قولاً بأنه يخل بمبدأ شخصية العقوبة، ومبدأ شخصية المسؤولية الجنائية، لافتراضها مسئولية رئيس مجلس إدارة الشركة عن جريمة التهرب من الضريبة العامة على المبيعات، وتحميله تبعة الجريمة التي ارتكبها غيره، إذ لو أراد الشارع تقرير مسئولية الفاعل لكان يكفيه نص المادة (٤٣) من القانون ذاته، الأمر الذي انطوى على افتئات على اختصاص السلطة القضائية والحيلولة دون ممارستها الحق في التثبت من ارتكاب رئيس مجلس الإدارة لجريمة التهرب.

ولقد رفضت المحكمة الدستورية العليا<sup>(١)</sup> هذا الطعن، مؤكدة على أن نص المادة (٤٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، ألقى على عاتق القائم بالإدارة الفعلية للشخص المعنوي - ممن عددهم النص - المسؤولية الجنائية عن أفعال التهرب التي تقع من الشخص المعنوي، وناط ثبوت هذه الجريمة في حقه بثبوت مباشرته الإدارة الفعلية المتعلقة بتنفيذ الالتزام القانوني، الذي اعتبر المشرع الإخلال به جريمة، ولم يعف النيابة العامة من واجب إقامة الدليل على ثبوت عناصر الجريمة بأركانها كافة في حقه، بما في ذلك ثبوت الإدارة الفعلية.

كما لم يحول بين المتهم ونفى عناصر الاتهام جميعها بكافة طرق ووسائل الإثبات القانونية المتاحة في شتى الدعاوى الجنائية، وعلى ذلك، فإن النص المطعون فيه جاء خلواً من أي قرينة قانونية تعارض أصل البراءة الذي يصاحب المتهم في شتى مراحل الدعوى الجنائية.

كما إنه لم يفتنت على صلاحيات محاكم السلطة القضائية في تحقيق جميع عنظر الجريمة إثباتاً ما ونفياً للوقوف على حقيقة الاتهام المسند إلى المتهم.

---

(١) القضية رقم ٦١ لسنة ٢١ ق دستورية، جلسة ٢٠١٨/٢/٣.

ومن ثم، فإن أحكام هذا النص مبرأة من قالة الإخلال بأصل البراءة، أو المساس باستقلال السلطة القضائية".

### **موقف المشرع في قانون الإجراءات الضريبية**

تضمن مشروع قانون الإجراءات الضريبية الموحد نص المادة ٧٣ منه وقد ردد نفس عبارات نص المادة (٤٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات -والذى يقابل المادة (٧٠) من قانون الضريبة على القيمة المضافة، وهى على يقين من دستورية النص لسبق رفض الحكمة الدستورية الطعن عليه بعدم الدستورية، إلا أن مجلس النواب جادل فى مدى جواز تقرير المسئولية الجنائية للشخص الاعتبارى عن جريمة التهرب الضريبى، وأجرى تعديلاً للنص المقدم من الحكومة، يشترط لثبوت هذا الاتهام أن يثبت علم المسئول عن الشخص الاعتبارى(الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية بحسب الأحوال)، وأن إخلاله بالواجبات التى تفرضها عليه تلك الإدارة قد ساهم فى وقوع الجريمة .

ولقد اعترضت الحكومة على هذه الإضافة، لأنها تحمل مصلحة الضرائب عبء إثبات الاتهام على المسئول عن الشخص الاعتبارى، وهو ما يتعذر أو يستحيل تطبيقه فى كثير من الحالات، مما يؤدى إلى إفلات المسئول عن التهرب الضريبى من العقاب.

ونتيجة لهذا الاعتراض عدل نص المادة ٧٣ بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ على النحو الآتى:

### **النص القانونى**

المادة (٧٣) :فى حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في القانون الضريبي يكون المسئول عنه الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية علي حسب الأحوال.

**وللمسئول إثبات عدم علمه بواقعة التهرب".**

يقابل النص المادة رقم (٧٠) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة. يتبين من التعديل الذى أتى به نص القانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ عودة النص الذى أتى به قانون الضريبة العامة على المبيعات وقانون الضريبة على القيمة المضافة، بعد أن أكد على حق المسئول عن الشخص الاعتبارى فى إثبات عدم علمه بواقعة التهرب.

مما مفاده أن المسئول عن الشخص الاعتبارى مسئول مسولية افتراضية على واقعة التهرب الضريبى، وهذه المسئولية الافتراضية، لا تحول دون حقه فى إثبات عدم علمه بهذه الواقعة بكافة طرق الإثبات<sup>(١)</sup>.

### **وقف التعامل مع المتهم فى الجرائم الضريبية**

استحدث قانون الإجراءات الضريبية حكماً يعطى النيابة العامة الحق فى وقف التعامل مؤقتاً مع المتهم فى الجرائم الضريبية، وذلك بالنص التالى:

### **النص القانونى**

مادة (٧٩): "يجوز للنياية العامة فى الأحوال التى تقدرها تكليف وزارة المالية بإخطار الجهات الحكومية والبنوك وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام التى يتعامل معها الممول أو المكلف الذى يحال إلى التحقيق أو المحاكمة فى إحدى جرائم التهرب الضريبى محل التحقيق أو المحاكمة ، وعلى هذه

<sup>(١)</sup> نبهت مصلحة الضرائب - فى التعليمات التنفيذية رقم ٧٣ لسنة ٢٠٢٠ بتاريخ ٢٩/٧/٢٠٢٠ - على كافة العاملين بقطاع مكافحة التهرب الضريبى والإدارات التابعة له بالمناطق الضريبية، عند العرض بطلب الموافقة على تحريك الدعوى الجنائية قبل الشركات الخاضعة لأحكام قانون الاستثمار، أن يتم إرفاق صورة حديثة (فى شهر العرض)، وواضحة من السجل التجارى وفقاً لآخر التشريعات وذلك لبيان الشكل القانونى للمنشأة المراد تحريك الدعوى الجنائية حيالها، وبيان المسئولين القانونيين عنها خلال فترة الاتهام محل العرض.

الجهات والبنوك والشركات وقف التعامل مؤقتاً مع الممول أو المكلف إلى حين حفظ التحقيق أو الحكم بالبراءة أو انقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح.

بموجب هذا النص يكون للنيابة العامة سلطة تقديرية، على ضوء ما يتكشف لها جسامة الجرم المرتكب، ورجحان ثبوت الاتهام، وخشية ضياع بعض أدلة الاتهام، أن تكلف وزارة المالية بإخطار الجهات الحكومية والبنوك وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام التي يتعامل معها الممول أو المكلف بوقف التعامل معه، إلى حين حفظ التحقيق أو الحكم بالبراءة أو انقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح .

وعلى وزارة المالية أن تقوم بما تكلفها به النيابة في هذا الشأن، وليس لها حق الاعتراض على هذا التكليف، أو الامتناع عن تنفيذه.

ويستمر وقف التعامل بين الممول والجهات والشركات المذكورة إلى أن يتقرر حفظ التحقيق، أو الحكم ببراءة المتهم، أو انقضاء الدعوى الجنائية بالصلح. ونرى أن الوقف في هذه الحالة يتجاوز كونه تدبيراً احترازياً، لضمان سلامة التحقيق، إلى اعتباره عقوبة مباشرة، إذ قرر المشرع استمرار الوقف إلى حين الحكم بالبراءة أو الصلح.

مما يعنى أنه لاشأن للوقف بأدلة الاتهام إذا استمر في مرحلة المحاكمة.

### **نشر أسماء المتهربين**

استحدث قانون الإجراءات الضريبية حكماً يجيز لمصلحة الضرائب نشر قوائم بأسماء المتهربين بالضريبة، استثناءً من قيود السرية المهنية المفروضة على موظفي المصلحة، وذلك وفق النص الآتي:

### **النص القانوني**

مادة (٨٠): "يجوز للمصلحة نشر قوائم بأسماء الممولين أو المكلفين الذين صدرت ضدهم أحكام بآفة بعقوبة سالبة للحرية في إحدى جرائم التهرب

الضريبي . ويتم النشر في جريدتين يوميتين على الأقل من الجرائد واسعة الانتشار".

أجاز المشرع لمصلحة الضرائب أن تنشر قائمة أو أكثر بأسماء الممولين أو المكلفين في جريدتين يوميتين على الأقل من الجرائد واسعة الانتشار. وتبين هذه القوائم أسماء من صدرت ضدّهم أحكام باتة سالبة للحرية في إحدى جرائم التهرب الضريبي، بهدف تحقيق الردع العام، وإعلام المجتمع بخطورة هذه الجرائم، وشدة العقاب عليها.

كما يفيد هذا النشر في طمأنة الممولين أو المكلفين الملتزمين بالقانون، بأن يد العدالة تصل إلى كل متهرب من أداء الضريبة، ولعل في ذكر أسمائهم، وخاصة إذا كانوا من المشاهير أو كبار القوم، أية أخرى على أنه لا إعفاء لأحد من العقاب.

ونظراً لخطورة هذا النشر، فقد أحاطه المشرع بضمانات قانونية، لمنع غساء استعماله، أو الإضرار بالناس دون ترو أو يقين.

وهذه الضمانات تتمثل فن أن النشر يقتصر على ذكر الأسماء فقط، دون أية بيانات شخصية، أو ضريبية أخرى، وأن النشر لا يكون إلا لمن صدر بحقه حكم جنائي بات بعقوبة سالبة للحرية.

ومن ثم فلا يجوز نشر أسماء ممن توجه إليهم الاتهامات بالتهرب الضريبي، وهم في مرحلة التحقيق، أو المحاكمة، أو من صدر ضدّهم أحكام غير باتة. ولا يجوز أيضاً نشر أسماء من صدرت ضدّهم غرامات مالية مهما كان مقدارها كبيراً.

#### **المرجع في مواد التجريم والعقاب**

نص قانون الإجراءات الضريبية الموحد - بعد تعديله بالقانون ٢١١ لسنة ٢٠٢٠- على أن نصوص التجريم والعقاب الواردة في القوانين الضريبية وغير

الضريبية الأخرى، تظل سارية ويعمل بها، فيما لم يرد به حكم خاص فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

### **النص القانونى**

المادة (٧٣ مكرراً) **يُعمل فيما لم يرد بشأنه نص خاص فى هذا الباب بنصوص التجريم والعقاب التي يتضمنها القانون الضريبي أو أي قانون آخر.**

ينوه هذا النص إلى أن ثمة نصوص خاصة بالتجريم والعقاب مكملة لنصوص قانون الإجراءات الضريبية، ومنها ما يتعلق بجرائم التهرب، أو الجرائم الأخرى التي لم تلغ، أو لم يرد بها نص خاص، فى قانون الإجراءات الضريبي ، كذلك ما يتعلق بالصلح والتعويضات.

ويشترط لإعمال النصوص الواردة فى القوانين الأخرى أن لا تتعارض فى تطبيقها مع النصوص الواردة بقانون الإجراءات الضريبية، وأن يكون الغرض من إعمال هذه النصوص هو أن تسد الفراغ التشريعى الذى لم يشغله قانون الإجراءات الضريبية، أو أن تتكامل مع أحكامه بما يضمن تطبيق النصوص القانونية بدقة وفعالية.

### **تحريك الدعوى الجنائية الضريبية**

يخضع تحريك الدعوى الجنائية الضريبية لقيود خاص، يقيد حرية النيابة العامة فى تحريكها، حيث يتوقف تحريك هذه الدعوى على تقديم جهة معينة للطلب. ويشكل هذا الطلب ضماناً للمتهمين بارتكاب جرائم ضريبية، تخول لوزير المالية أو من يفوضه أن يأذن برفع الدعوى الجنائية أو لا يأذن بذلك، نتيجة فحص الاتهامات الموجهة إليهم بكل دقة.

## النص القانوني

مادة (٧٤): " لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو القانون الضريبي أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق فيها إلا بناء على طلب كتابي من الوزير أو من يفوضه".

تقابل هذه المادة نص المادة (١٣٧) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل، والفقرة الأولى من المادة (٧٢) الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة، والفقرة الأولى من المادة (٣٧) الملغاة من قانون ضريبة الدمغة<sup>(١)</sup>.

والأصل في مباشرة الدعوى الجنائية أنها حق أصيل للنيابة العامة باعتبارها النائب عن المجتمع والأمين على الدعوى الجنائية، إلا أن المشرع لاعتبارات قدرها قيد سلطة النيابة العامة في رفع أنواع محددة من الجرائم ، فلا يجوز لها تحريكها أو مباشرتها إلا بناء على إجراء معين يتخذه شخص عينه القانون، رأى أن من المصلحة أن يقدر ما إذا كان من المصلحة أن ترفع الدعوى، وهذه الحالات كما وردت بقانون الإجراءات الجنائية، هي الشكوى والإذن والطلب.

ولقد قصد من هذا الطلب حماية الهيئة العامة التي يصدر منها الطلب . واستقر القضاء على أن الطلب ينصرف إلى الجريمة ذاتها، ويعتبر هذا الطلب قيداً على النيابة العامة لا يجوز لها أن ترفع الدعوى أو تتخذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناءً عليه.

وقد خص المشرع الجرائم الضريبية بهذا القيد، لما للجريمة الضريبية من طبيعة خاصة، تقتضى الموازنة بين مصلحة الدولة في استئداء الديون والمستحقات الضريبية ، وتوقيع العقاب على مرتكب هذه الجرائم، وفقاً لما يعرف فقهاً بمبدأ النفعية، حيث يترخص لوزير المالية، لما له من سلطة في

---

(١) حول قانون ضريبة الدمغة في الفقرة الأولى من المادة ٣٧ الملغاة وزير المالية ( أو من ينييه) بأن يصدر قراراً بإحالة الجرائم المتعلقة بهذا القانون إلى النيابة العامة، ولا ترفع الدعوى الجنائية إلا بطلب منه.

تقرير مدى ملاءمة الطلب من النيابة العامة لرفع الدعوى أو عدم رفعها، على ضوء ملابسات كل واقعة، وما ينطوى على رفع الدعوى من مصلحة في هذا الشأن. فالطلب الذي يقدم من وزير المالية أو من يفوضه إلى النيابة العامة، شرط أساسى لرفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أى إجراء من إجراءات التحقيق فيها<sup>(١)</sup>.

ولا تحتاج إلى هذا الطلب إجراءات الاستدلال، المخول أصلاً لرجال الضبط القضائى، والتي تقوم بها إدارات مكافحة التهرب الضريبى بمصلحة الضرائب المكلفة أصلاً من الشارع بتنفيذ قوانين الضرائب، لأن الدعوى لا تعتبر قد بدأت بأى إجراء من إجراءات الاستدلال ولو في حالة الجريمة المتلبس بها<sup>(٢)</sup>. والطلب عمل إجرائى لا بد لقيامه من أن تتجه رغبة مقدمه إلى تحريك الدعوى الجنائية قبل متهم معين، فإذا لم يذكر في الطلب متهم معين اعتبر بلاغاً وليس طلباً. ويجب أن يقدم هذا الطلب من الجهة التي حددها القانون. وإذا سمح القانون بالإتابة في تقديم الطلب فيكفى لذلك مجرد التفويض العام في الاختصاص<sup>(٣)</sup>، ولا يشترط الإتابة بمناسبة كل جريمة. وإذا لم ينص القانون

---

(١) تنص المادة ٩٤ من القانون رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧ بشأن قانون الاستثمار على أنه: "في غير حالة التلبس، يكون طلب رفع الدعوى الجنائية في الجرائم المنصوص عليها في قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣، وقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، بعد أخذ رأي الوزير المختص إذا كان المتهم بارتكاب الجريمة تابعاً لأحد المشروعات الاستثمارية الخاضعة لأحكام هذا القانون. ويتعين على الوزير المختص إيداء الرأي في هذا الشأن خلال سبعة أيام من تاريخ ورود كتاب استطلاع الرأي إليه، والا جاز رفع الدعوى طبقاً للقواعد المقررة في القوانين المشار إليها.

(٢) الطعن بالنقض بتاريخ ١٩٧٥/١١/٢٤، مجموعة سنة ٢٦، ص ١٦٧، والطعن بالنقض بتاريخ ١٩٨٥/٣/٣، مجموعة سنة ٣٦، ص ٣٢٣، د. حسن علام، ص ٤٣.

(٣) يذهب فقه القانون العام إلى أن تفويض السلطة أو الاختصاص لا يجوز إلا بنص القانون، فصاحب الاختصاص ملزم بأن يمارس اختصاصه بنفسه، إلا في الحالات التي يصرح فيها المشرع

على هذه الإنابة، فيمكن الرجوع في ذلك إلى القواعد العامة للتفويض في الاختصاصات<sup>(١)</sup>.

ولقد جاءت عبارة المشرع (أو من ينيبه) عامة في أن تطلق الحرية لوزير المالية في تحديد الأشخاص الذين يجوز إنابتهم لمباشرة هذا الاختصاص، مما يفيد العموم والإطلاق، تؤكد قصد المشرع في عدم تحديد المستويات الوظيفية التي يمكن أن ينيبها الوزير.

ومن ثم يجوز لوزير المالية تفويض من يراه ملائماً، ولا يتعارض ذلك مع نص المادة الثالثة من القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٦٧ في شأن التفويض في الاختصاصات التي أشارت إلى الفئات الوظيفية التي يجوز للوزراء أن يعهدوا

---

بجواز التفويض، وفي حدود ما يصرح به. وذلك لأن الاختصاص ليس حقاً لصاحبه يتصرف فيه كيف يشاء ويتنازل عنه لغيره عندما يريد، ولكنه وظيفة يعهد بها القانون إلى من يراه أهلاً لتوليها، فلا يجوز له أن يفوض غيره في القيام بها إلا إذا أجاز له القانون ذلك. أما الإنابة في الاختصاص فهي أن يعهد الرئيس الإداري إلى أحد مرؤوسيه باختصاصات مرؤوس غائب لا يوجد من يحل محله بحكم القانون، فإن التفويض يكون في بعض الاختصاصات، وتكون الإنابة فيها جميعاً. راجع: د. ماجد راغب الحلو: القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ١٠٥-١٠٩.

(١) كان نص المادة (١٩١) من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ يختص وزير المالية وحده بسلطة إحالة الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون إلى النيابة العامة وطلب رفع الدعوى عنها، فأثير التساؤل عن مدى جواز تفويض وزير المالية لرئيس مصلحة الضرائب في إحالة الجرائم إلى النيابة العامة، فذهبت الجمعية العمومية لقسمة الفتوى والتشريع بمجلس الدولة - الفتوى رقم ١٣٠٧ بتاريخ ١٩/١٢/١٩٨٣- بأن "وزير المالية هو صاحب الاختصاص الأصلي في هذا الشأن ما لم ير لاعتبارات معينة أن يفوض غيره في مباشرتها. وفي هذه الحالة يتعين عليه أن يلتزم بالأحكام الواردة في القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٦٧ في شأن التفويض في الاختصاصات، ويعهد بهذا الاختصاص إلى الأشخاص الذين حددتهم المادة الثالثة من هذا القانون. ولا يغير من ذلك إيراد المشرع لعبارة (أو من ينيبه) في بعض الأحوال، واغفالها في أحوال أخرى، لأن الحكم الذي يجيز التفويض في حالة سكوت المشرع عن هذا التحديد يجد مصدره في نصوص القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٦٧ باعتباره القانون العام في التفويض في الاختصاصات".

إليها ببعض اختصاصاتهم؛ ذلك لأن هذا القانون يعد بمثابة القانون العام في مجال التفويض إلى المستوى الوظيفي الذي يراه ملائماً لظروف الحال<sup>(١)</sup>.  
وإذا صدر الطلب من جهة غير مختصة فلا يصححه الإقرار أو الاعتماد اللاحق.

ويشترط في هذا الطلب أن يكون مكتوباً، وموقعاً من صاحب السلطة في إصداره، ويكفي أن<sup>(٢)</sup> يشتمل على البيانات التي تحدد الجريمة ذاتها التي صدر من أجلها تحديداً كافياً، دون اعتبار لشخص من يسفر التحقيق عن إسنادها إليه ورفع الدعوى عنها قبله.

ويجب أن يقدم الطلب إلى النيابة العامة. ولا يشترط لصحته أن يقدم إلى النيابة العامة المختصة، لأن<sup>(٣)</sup> الخطأ في توجيه الطلب إلى نيابة غير مختصة ليس بذى أثر على أن تباشر النيابة العامة حقها في إقامة الدعوى بناءً على هذا الطلب.

ومتى قدم هذا الطلب استردت النيابة العامة حريتها في تحريك الدعوى الجنائية، إلا أن حقها في الدعوى يظل مرتبطاً بإرادة صاحب الحق في هذا الطلب. بمعنى أنه يجوز لصاحب الحق أن يتنازل عن طلبه، أثناء نظر الدعوى في أي مرحلة من مراحلها، وفي هذه الحالة يترتب على هذا التنازل انقضاء الدعوى الجنائية. وقد ذهب مجلس الدولة إلى أنه<sup>(٤)</sup> إذا رأت مصلحة الضرائب التنازل عن طلب رفع الدعوى الجنائية فيجب عليها أن تتصلح مع

---

(١) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع، ملفها رقم ٢/٣/١٨، جلسة ١١/٢/١٩٨٣، مثبة في : المستشار د. محمد ماهر أبو العينين: دعوى الإلغاء أمام القضاء الإداري، الكتاب الثاني، دار الكتب القانونية مصر، والمنشورات الحقوقية بيروت، ص ٩٢، وص ٩٣.

(٢) التعليمات العامة للنيابات: المادة (١٠٦٦).

(٣) الطعن بالنقض رقم ١١٢، س ٢٦ ق، جلسة ١٩٧٥/٦/٢.

(٤) فتوى قسم الرأي بمجلس الدولة، اللجنة الثالثة، بتاريخ ٢٩ يناير ١٩٥٩.

الممول؛ فالصلح يجب أن يكون دائماً هو مقابل التنازل عن الطلب. وقد تعرض هذا الرأي للنقد على أساس<sup>(١)</sup> أنه يجب التمييز بين التنازل عن الطلب والصلح، فلكل منهما سبب مستقل بذاته لانقضاء الدعوى الجنائية، ولا يشترط الجمع بينهما.

### **انقضاء الدعوى الجنائية الضريبية**

الأصل أن تنتقضى الدعوى الجنائية الضريبية كغيرها من الدعاوى الجنائية بصدر الحكم البات فيها، وهو الحكم الذى استتفد كافة طرق الطعن فيه. وبذلك يكون الحكم قد حاز قوة الأمر المقضى. كما تنتقضى الدعوى الجنائية بأسباب أخرى بغير حكم، منها أسباب طبيعية كالوفاة، والتقدم، والصلح.

### **الوفاة**

وفقاً لنص المادة ١٤ من قانون الإجراءات الجنائية: تنتقضى الدعوى الجنائية بوفاة المتهم، ولا يمنع ذلك من الحكم بالمصادرة في الحالة المنصوص عليها بالفقرة الثانية من المادة ٣٠ من قانون العقوبات إذا حدثت الوفاة أثناء نظر الدعوى".

وقد استقر الفقه والقضاء الجنائى على عدد من المبادئ القانونية في هذا الشأن، منها أنه إذا كانت وفاة المتهم قبل تحريك الدعوى الجنائية فلا يجوز تحريكها بعد ذلك. فإن لم يكن معلوماً وفاة المتهم في تاريخ تحريك الدعوى الجنائية فإن هذا التحريك لا ينتج اثره ولا تنشأ به الخصومة الجنائية، ولن صدر حكم جنائى في هذه الدعوى، فإن الحكم يكون منعداً قانوناً لوروده في غير خصومة، ولا يحوز أدنى حجية. كما يجب على النيابة العامة أن تأمر بحفظ الأوراق لوفاة المتهم، دون ان تحرك الدعوى الجنائية، قبله؛ فإذا باشرت

(١) د. فتحى سرور: الجرائم الضريبية، القاهرة، ١٩٦٠، ص ٢٥٦.

إجراءات التحقيق جهلاً بوفاة المتهم، فإن عليها أن تأمر بعدم وجود وجه لإقامة الدعوى.

وإذا حدثت الوفاة بعد رفع الدعوى الجنائية امام المحكمة، فإن الخصومة تقف بقوة القانون، لحظة هذه الوفاة.

وعلى المحكمة أن تحكم بانقضاء الدعوى الجنائية بوفاة المتهم، ولا يمنع ذلك من أن تقضى المحكمة بمصادرة الأشياء المضبوطة التي يعد صنعها أو استعمالها أو حيازتها أو بيعها أو عرضها جريمة في حد ذاته (المادة ٢/٣٠ عقوبات).

وإذا تمت الوفاة بعد صدور الحكم وقبل الفصل في الطعن المرفوع على هذا الحكم، يتعين الحكم بانقضاء الدعوى الجنائية. ويترتب على ذلك وجوب رد الغرامة التي نفذت على المتهم قبل وفاته تنفيذاً مؤقتاً.

وإذا كان الحكم المطعون فيه قاضياً بالبراءة ثم مات المتهم أثناء نظر الطعن المرفوع من الحكومة أو النيابة العامة فإنه يجب الحكم بانقضاء الدعوى الجنائية لوفاة المتهم، وبالتالي لا يستفيد الورثة من الحكم بالبراءة إذا ما رفعت عليهم الدعوى المدنية بالتعويض في حدود ما تلقوه من التركة.

وإذا صدر الحكم على المتهم رغم وفاته، وكانت الحكمة تجهل هذه الوفاة، فإن هذا الحكم يصبح منعماً، ويتعين على المحكمة العدول عن هذا الحكم والقضاء بانقضاء الدعوى الجنائية بوفاة المحكوم عليه.

ولا يؤثر انقضاء الدعوى الجنائية لوفاة المتهم في الدعوى المدنية المترتبة على الجريمة، فيجوز رفعها على الورثة أمام المحكمة المدنية أو الاستمرار فيها أمام المحكمة الجنائية، إذا كانت الوفاة قد حصلت بعد رفع الدعوى الجنائية المدنية أمام القضاء الجنائي تبعاً للدعوى الجنائية، طبقاً لصريح نص المادة ٢/٢٥٩ من قانون الإجراءات الجنائية.

## التقادم الجنائي

وفقاً لنص المادة ١٥ من قانون الإجراءات الجنائية تنقضى الدعوى الجنائية في مواد الجنايات بمضى عشر سنوات من يوم وقوع الجريمة، وفي مواد الجنح بمضى ثلاث سنين، وفي مواد المخالفات بمضى سنة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

ويلاحظ أن مدة الثلاث سنوات المقررة لتقادم الدعوى الجنائية تكفي لانقضاء الدعوى الجنائية، إذا مضت منذ تاريخ الحكم الغيابي الذي لازال باب المعارضة فيه مفتوحاً، واستثناءً فقد نص القانون (م ٣٩٤ إجراءات جنائية) على أن الحكم الصادر غيابياً من محكمة الجنايات في جنائية لا يسقط بمضى المدة لانقضاء الدعوى الجنائية وإنما بمضى المدة المقررة لتقادم العقوبة. أما الحكم البات (غير القابل للطعن) ينهي الدعوى الجنائية، وبد تبدأ مدة تقادم العقوبة.

وتحسب مدة التقادم بالتقويم الميلادي. والأصل أن تبدأ هذه المدة من تاريخ وقوع الجريمة، ولا يؤثر في ذلك جهل المجنى عليه بوقوعها، فإذا انقطع التقادم فإن سريان المدة يبدأ من تاريخ آخر إجراء من الإجراءات التي قطعت التقادم (مادة ٢/١٧ إجراءات).

ولا يحتسب يوم وقوع الجريمة من مدة التقادم، بل تبدأ المدة من اليوم التالي، ذلك أن الحق في الدعوى الجنائية ينشأ من ذلك اليوم، ولا يمكن احتساب الفترة التي انقضت على عدم استعماله إلا من تاريخ لاحق عليه، وهو اليوم التالي لنشوء هذا الحق.

وإذا تعدد المساهمون في الجريمة فإن مدة التقادم تبدأ في وقت واحد بالنسبة إليهم جميعاً، مهما كان نشاط أحدهم قد توقف قبل تمام الجريمة.

ولا يؤثر في بدء احتساب مدة التقادم جهل المجنى عليه بوقوع الجريمة، إلا في الجرائم التي قرر لها القانون أحكاماً خاصة بالنسبة لتاريخ تقادمها، كجريمة

اختلاس المال العام والعدوان عليه والغدر التي تقع من موظف عام، وجريمة التأثير في نتيجة الاستفتاء أو الانتخاب.

كما أن وصف الواقعة خطأ في بادئ الأمر بأنها جنحة بالرغم من أنها في الحقيقة جنائية، ليس من شأنه أن يغير من حقيقة أمرها<sup>(١)</sup>، وبالتالي تسقط بالتقادم بمضى عشر سنوات باعتبارها جنائية.

ويتعين التمييز عند تحديد سريان مدة التقادم بين الجرائم الإيجابية والجرائم السلبية، ففي الجريمة الإيجابية لا يبدأ التقادم إلا من تاريخ وقوع الفعل المجرم، أما في الجرائم السلبية فيبدأ التقادم من تاريخ الموعد الذي حدده القانون لمباشرة الالتزام المفروض على الجاني، كجريمة الإخلال بواجب تقديم شهادة الجمرک القيمة في خلال الأجل المحدد.

وفى الجرائم المستمرة، التي تعتبر كذلك طالما ظل الاعتداء على المصلحة التي يحميها القانون بالتجريم مستمراً، وهو ما يتطلب الاستمرار في النشاط الإجرامى للجناة، مثل إخفاء الأشياء المسوقة، فلا يبدأ التقادم إلا بعد اليوم الذى ينتهى فيه النشاط الإجرامى. ففي جريمة استعمال المحرر المزور يبدأ التقادم من تاريخ انتهاء التمسك بهذا المحرر في الغرض الذى استعمل من أجله.

وتعتبر جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي إلى مصلحة الضرائب من الجريمة المستمرة، ما بقى حق الخزنة العامة في المطالبة بالضريبة المستحقة قائماً، ولا تبدأ مدة التقادم إلا من تاريخ تقديم الإقرار. وتعتبر من الجرائم المستمرة إخفاء الممول مبالغ مما تسرى عليها الضريبة، بأن لم يدونها بإقراره، إذ تتكون هذه الجريمة من حالة تقوم وتستمر مادام هذا الإخفاء<sup>(٢)</sup> المتعمد قائماً.

(١) نقض ١٩٥٥/١٢/٢٧، مجموعة السنة السادسة، ص ١٥٥٦. مثبت فى د. حسن علام، ص. ٦٨.

(٢) نقض ١٩٥٢/٢/٢٧، مجموعة السنة الثالثة ق، ص ٧٤٢. مثبت فى د. حسن علام، ص ٧٠.

كما قضى بأن<sup>(١)</sup> جريمة التهرب الضريبي تكون جريمة مستمرة تظل قائمة ما بقيت حالة الاستمرار التي تنشئها إرادة المتهم أو تتدخل في تجديدها، وما بقي حق الخزنة العامة في المطالبة بالضريبة المستحقة قائماً. ولا تبدأ مدة سقوطها إلا من التاريخ الذي تنتهي فيه حالة الاستمرار<sup>(٢)</sup> التي تنشئها إرادة المتهم أو تتدخل في تجديدها، وذلك إلى حين تقديم الإقرار، أو ما بقي حق الخزنة قائماً، وذلك إلى حين سقوط الحق بالمطالبة الضريبية. وبظل الممول ملزماً بتقديم الإقرار، ولا يقف الالتزام بتقديمه لمجرد انقضاء الميعاد المحدد له قانوناً، وإنما يستمر بعد انتهاء هذا الأجل طالما حق المصلحة في تقدير أرباح الممول قائماً، وبظل كذلك إلى حين سقوط الضريبة بالتقادم<sup>(٣)</sup>.

ولقد قضى بأن<sup>(٤)</sup> الامتناع عن تقديم الإقرار عن الأرباح يعتبر من حيث التقادم وحدة قائمة بذاتها، لا يدخل فيها غيرها من الجرائم المماثلة التي تقع من الممول عن سنوات أخرى.

ولما كان الالتزام بتقديم الإقرار مرتبطاً بالالتزام بالضريبة ذاتها؛ فإذا لحقها السقوط سقط معها، فإن مدة سقوط الدعوى الجنائية في جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار يبدأ من تاريخ تقديم الإقرار بعد فوات الميعاد المحدد لتقديمه، أو من تاريخ سقوط حق مصلحة الضرائب في المطالبة بالضريبة بحسب الأحوال.

(١) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١٧٠٢١ لسنة ٣ ق، جلسة ٢٤/٣/٢٠١٣.

(٢) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٦٨٠ لسنة ٣٠ ق، جلسة ١٠/٤/١٩٦٢.

(٣) تطبيقاً لذلك وجهت مصلحة الضرائب موظفيها في التعليمات التفسيرية رقم (٥) بتاريخ ١٨/١/١٩٦٦ إلى أن جريمة عدم تقديم الإقرار المنصوص عليها في المادة (٨٥) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بوصفها جريمة مستمرة لا يسرى التقادم فيها إلا في حالتين : ١- تقديم الإقرار بالفعل من جانب الممول بعد الميعاد المقرر قانوناً. ٢- سقوط حق المصلحة في المطالبة بالضريبة بالتقادم.

(٤) الطعن رقم ٢١٦٨ لسنة ٢٣ ق، جلسة ١٢/٥/١٩٥٤.

## قطع التقادم

تنص المادة ١٧ من قانون الإجراءات الجنائية على أن "تقطع المدة بإجراءات التحقيق أو الاتهام أو المحاكمة، وكذلك بالأمر الجنائي، أو بإجراءات الاستدلال، إذا اتخذت في مواجهة المتهم أو إذا أخطر بها بوجه رسمي " ولا قيمة للأعمال التي تتم قبل تحريك الدعوى الجنائية في قطع التقادم كالشكوى أو الطلب.

ويعتبر من إجراءات الاستدلال التي تقطع التقادم الأمر الصادر من النيابة العامة بحفظ الأوراق، أو إرسال الأوراق على الجهة الإدارية المختصة بإجراء الصلح في الجرائم.

ويشترط في الإجراءات القاطعة للتقادم أن تكون صحيحة قانوناً، فلا يقطع التقادم الإجراءات التي تصدر من جهة غير مختصة، أو لا يكون مستوفياً للأشكال الجوهرية المقررة بالقانون، وإعلان المعارضة بالحضور لجلسة المعارضة لجهة الإدارة المقررة بالقانون، وإعلان الدعوى المباشرة إذا صدر من شخص لا صفة له في رفعها. واستثناءً من ذلك نصت المادة ١٣٦ إجراءات على أنه "لا يترتب على القضاء بعدم اختصاص سلطة التحقيق..." ولقد قضت محكمة النقض بأن "الجريمة تعتبر في باب التقادم وحدة قائمة بنفسها، غير قابلة للتجزئة، لا في حكم تحديد مبدأ التقادم، ولا في حكم ما يقطع التقادم من إجراءات وأى إجراء يوقظ الدعوى العمومية من نومها يعتبر قاطعاً للتقادم، ولو كان هذا الإجراء خاصاً بأحد المتهمين، ولو بمجهول منهم".

ولا يمتد أثر انقطاع الدعوى الجنائية الناشئة عن جريمة التي يحصل الإجراء القاطع بشأنها، إلى غيرها من دعاوى الجرائم الأخرى المتميزة عنها، ولو كانت جميعها موضوعاً لإجراءات واحدة كالتحقيق والمحاكمة.

أما إذا ارتبطت الجريمة التي حصل بشأنها الانقطاع بجريمة أخرى مرتبطة بها ارتباطاً لا يقبل التجزئة، وذهب القضاء إلى أن الانقطاع ينسحب أثره على

الدعوى الجنائية التي نشأت عن هذه الجريمة. وإذا حصل الإجراء القاطع للتقادم بشأن الجريمة الأشد فإنه يؤثر في تقادم الإجراءات الخاصة بالجريمة الأخف، والعكس ليس صحيحاً. وذلك لأن الجريمة الأخف تندمج إجرائياً في الجريمة الأشد، ويجوز الحكم على مرتكبها بالعقوبة المقررة لهذه الجريمة. هذا وينتج الانقطاع اثره بالنسبة إلى الجريمة ولو كان قرار الإحالة أو التكليف بالحضور عن وصف آخر الذي قضت المحكمة بناءً عليه.

ولا يؤثر انقضاء الدعوى الجنائية بالتقادم على سير الدعوى المدنية التبعية المرفوعة أمام المحكمة الجنائية (م ٢٥٩ إجراءات)، إذ تخضع الدعوى المدنية للتقادم المقرر في القانون المدني. وعلى المحكمة الجنائية أن تستمر في نظر الدعوى المدنية رغم انقضاء الدعوى الجنائية، وهو وضع استثنائي أقره المشرع (م ٢٥٨ إجراءات) خلافاً للقواعد العامة.

### **وقف أو إيقاف التقادم**

تنص المادة (١٦) من قانون الإجراءات الجنائية على أنه "لا يوقف سريان المدة التي تسقط بها الدعوى الجنائية لأي سبب كان". وذلك لاختلاف الدعوى الجنائية عن الدعوى المدنية، إذ أن سقوط الدعوى في المسائل المدنية مبني على قرينة تنازل صاحب الحق عن حقه لعدم مطالبته به طوال المدة، لذلك قرر القانون المدني بأن من لا يمكنه المطالبة لا تسرى ضده المدة لانقضاء تلك القرينة.

أما في المسائل الجنائية فسقوط الحق في الدعوى ليس مبنياً على قرينة تنازل النيابة العمومية عن رفع الدعوى لسكوته عن رفعها، فإن النيابة العمومية لا تملك التنازل عن الدعوى بأي حال من الأحوال، بل مبني على نسيان الواقعة من الجمهور بمضى الدعوى. وهذا النسيان يحصل سواء كان بسببه الإهمال أو العذر.

ولقد أكد قانون الإجراءات الجنائية هذا النظر؛ فالدعوى الجنائية تسقط بمضى المدة لعدم رفعها رغم وجود موانع من رفعها، سواء كانت هذه الموانع فعلية كتعطيل المحاكم لقوة قاهرة، أو أسباباً قانونية نص القانون فيها على عدم جواز رفع الدعوى أو عدم السير فيها، حتى يزول المانع، كحالة العته، أو حالة توقف الفصل في الدعوى الجنائية على الفصل في مسألة أخرى من اختصاص المحاكم المدنية أو المحاكم الشرعية.

### **أثار التقادم**

انقضاء الدعوى الجنائية بالتقادم من النظام العام، وعلى المحكمة أن تقضى به من تلقاء نفسها. ولا يقبل من المتهم التنازل عنه، وهو من الدفع الجوهرية التي يتعين على المحكمة أن تمحصها وترد عليها بما يفندها إذا لم تر الأخذ به.

ويجوز إثارة هذا الدفع في أي حالة تكون عليها الدعوى، ولو لأول مرة أمام محكمة النقض.

وإذا انقضت مدة التقادم أثناء نظر الدعوى أمام محكمة النقض، دون اتخاذ أي إجراء قاطع، فيجب على المحكمة أن تقضى بانقضاء الدعوى الجنائية.

### **التقادم الجنائي في قانون الإجراءات الضريبية**

كان مشروع قانون الإجراءات الضريبية الموحد المقدم من الحكومة ينص على أن لا تسقط الدعوى الجنائية الضريبية بالتقادم، أسوة بقوانين أخرى نصت على عدم سقوط الدعاوى المتعلقة بها بمضى المدة أو بالتقادم، نظراً لأهمية المصلحة العامة التي يحميها قانون الإجراءات الضريبية، وهي تمويل الخزنة العامة بالضريبة كأهم مورد من موارد الإيرادات العامة، وقياساً على أن الأموال العامة لا يجوز تملكها بالتقادم.

إلا أن مجلس النواب قد رفض هذا النص تأسيساً على أنه لا يجوز النص على عدم سقوط أى حق بالتقادم إلا فى الأحوال التى نص عليها الدستور<sup>(١)</sup>. ورأى السادة أعضاء البرلمان أن نصوص تقادم الجريمة المقرر فى قانون الإجراءات الجنائية كاف فى هذا الشأن، ويسرى على الجريمة الضريبية تبعاً لنوعها: جنحة أو جنائية.

وتقدمت الحكومة أثناء تعديل قانون الإجراءات الضريبية الموحد بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ بنص يقر سقوط الجريمة الضريبية بالتقادم ولكن يطيل

---

(١) يذهب الباحثون إلى أن التقادم تقرر عموماً حفظاً للاستقرار الاجتماعى والأمن القانونى، ويستهدف التقادم الضريبى فضلاً عن الاعتبارات المذكورة حماية الحرية الفردية مادام أن الالتزام الضريبى يشكل قيداً عليها.

وقد أنكر مجلس الدولة الفرنسى فى ٢٤/٦/٢٠١٤، تجاهل التقادم كسبب لسقوط الحق الضريبى، وذلك بقوله: "إن السلطة التنفيذية لا يمكنها أن تتجاهل مبدأ الأمن القانونى أن تنشئ لصالح الإدارة الضريبية حقاً فى الاستدراك يمنع إعمال أى أجل للتقادم، وأنه لا وجود لأى مبدأ دستورى أو من مبادئ القانون العام يمنع تطبيق آجال التقادم، بدعى أن الممول استفاد عن طريق الغش بما قرره النص الضريبى من حوافز". نقلاً عن: زهير نعيم (بونعامية): الزمن والقانون الضريبى، منشورات مجلة الحقوق، سلسلة المعارف القانونية والقضائية/ الإصدار رقم ٦٣، ٢٠١٨. ص ٧٤.

ويستدل أصحاب الرأى القائل بعدم سقوط الحق بالتقادم إلى أن الشريعة الإسلامية لا تعترف بالتقادم كسبب لانقضاء الحق، فلا يجوز ضياع الحق بمضى المدة. ولقد ردت محكمة النقض على هذا الرأى بقولها -الطعن رقم ٣٣ لسنة ٢٨ ق، جلسة ٣٠/٣/١٩٦١- بأنه "وإن كانت الشريعة الإسلامية لا تعترف بالتقادم المكسب أو المسقط وتقضى ببقاء الحق لصاحبه مهما طال به الزمن إلا أنه إعمالاً لقاعدة تخصيص القضاء بالزمان والمكان شرع منع سماع الدعوى بالحق الذى مضت عليه المدة، وعدم السماع ليس مبنياً على بطلان الحق وإنما هو مجرد نهى للقضاة عن سماعها قصد به قطع التزوير والحيل. ولما كان المنع من السماع فى هذه الصورة لا أثر له على أصل الحق ولا يتصل بموضوعه وإنما يقتصر حكمه على مجرد سماع الدعوى أو عدم سماعها فإنه لا يكون فى هذا المجال محل لإعمال قواعد التقادم الواردة بالقانون المدنى".

الأمدة الزمنية لتقادمها، لتحقيق التوازن بين طلب الحكومة بعدم سقوط هذه الجريمة بالتقادم وبين تمسك البرلمان بسقوطها بالتقادم كغيرها من الجرائم.

### **النص القانوني**

المادة (٧٤مكرراً) : "يبدأ حساب تقادم الدعوى الجنائية في الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو القانون الضريبي بعد مضي خمس سنوات من نهاية السنة التي تستحق عنها الضريبة".

بموجب هذا النص تزداد مدة التقادم الجنائي الضريبي خمس سنوات عما هو مقرر في قانون الإجراءات الجنائية، وذلك بأن يحسب تقادم الجريمة الضريبية بعد مضي خمس سنوات من نهاية السنة التي تستحق فيها.

وقد ذهب رأى -تعليقاً على هذا النص- بأن "يبدأ حساب تقادم الدعوى الجنائية في الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو القانون الضريبي بعد مضي خمس سنوات من نهاية السنة التي تستحق عنها الضريبة"، بأن هذا النص قد صرح بنظام قانوني بين لقاعدة تقادم الدعوى الجنائية عن جرائم التهرب الضريبي كافة، تتقادم به الجائحة بمضي ثلاث سنوات يبدأ حسابها بعد مضي خمس سنوات من نهاية السنة التي تستحق عنها الضريبة". مما يقتضى التقرير بانقضاء جميع وقائع التهرب الضريبي التي مر على ارتكابها ثمان سنوات، وهذا النص من شأنه أن يضيع حقوقاً على الخزنة العامة سيما وأنه بصدد جريمة مستمرة دائمة مادامت إرادة الجاني متدخلة مانعة تنفيذ ما أمر به القانون، بجانب أن الواقع العملي قد ابان أن طائفة واسعة من الدعاوى الجنائية مقامة على وقائع مر على ارتكابها فترة من الزمن عدت، لذلك النص القانوني المتقدم منقضية بالتقادم".

ونرى أنه: وفقاً لنص المادة ١٥ من قانون الإجراءات الجنائية تنقضى الدعوى الجنائية في مواد الجنايات بمضي عشر سنوات من يوم وقوع الجريمة، وفي

مواد الجرح بمضى ثلاث سنين، وفي مواد المخالفات بمضى سنة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

أما في الجرائم المستمرة، التي تعتبر كذلك طالما ظل الاعتداء على المصلحة التي يحميها القانون بالتجريم مستمراً، وهو ما يتطلب الاستمرار في النشاط الإجرامي للجناة، مثل إخفاء الأشياء المسروقة، فلا يبدأ التقادم إلا بعد اليوم الذي ينتهي فيه النشاط الإجرامي.

وقد استقر الفقه والقضاء على أن تعتبر جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي إلى مصلحة الضرائب من الجريمة المستمرة، ما بقي حق الخزنة العامة في المطالبة بالضريبة المستحقة قائماً، ولا تبدأ مدة التقادم إلا من تاريخ تقديم الإقرار.

ويعتبر من الجرائم المستمرة إخفاء الممول مبالغ مما تسرى عليها الضريبة، بأن لم يدونها بإقراره، إذ تتكون هذه الجريمة من حالة تقوم وتستمر مادام هذا الإخفاء المتعمد قائماً.

ولقد قضى بأن<sup>(١)</sup> جريمة التهرب الضريبي تكون جريمة مستمرة تظل قائمة ما بقيت حالة الاستمرار التي تنشئها إرادة المتهم أو تتدخل في تجديدها، وما بقي حق الخزنة العامة في المطالبة بالضريبة المستحقة قائماً. ولا تبدأ مدة سقوطها إلا من التاريخ الذي تنتهي فيه حالة الاستمرار التي تنشئها إرادة المتهم أو تتدخل في تجديدها، وذلك إلى حين تقديم الإقرار، أو ما بقي حق الخزنة قائماً، وذلك إلى حين سقوط الحق بالمطالبة الضريبية. ويظل الممول ملزماً بتقديم الإقرار، ولا يقف الالتزام بتقديمه لمجرد انقضاء الميعاد المحدد له قانوناً، وإنما يستمر بعد انتهاء هذا الأجل طالما حق المصلحة في تقدير أرباح الممول قائماً، ويظل كذلك إلى حين سقوط الضريبة بالتقادم.

(١) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٦٨٠ لسنة ٣٠ق، جلسة ١٠/٤/١٩٦٢.

وفى حكم آخر لمحكمة النقض قضت<sup>(١)</sup> بأنه: "لما كانت الواقعة المسندة إلى المتهم كما هي ثابتة بالحكم المطعون فيه هي أنه بصفته ممن يزاولون نشاطاً تجارياً خاضعاً للضريبة على الدخل تهرب من أداء تلك الضريبة المقررة قانوناً والمبينة قدرأ بالأوراق والمستحقة على أرباحه المبينة من النشاط (اتصالات) والخاضع لتلك الضريبة خلال الفترة من ١٩٩٦ حتى ١٩٩٩ وذلك باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية بأن قدم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر ومستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه فعلاً من دفاتر ومستندات حقيقية أخفاها عن علم مصلحة الضرائب . ولما كان النص المنطبق على هذه الواقعة هو الفقرة الأولى والبند الثاني من الفقرة الثانية من المادة ١٣٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل الذى يقول " يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية : - ١ - .... - ٢ - تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو مستندات أخفاها " فإن الجريمة تكون جريمة مستمرة تظل قائمة ما بقيت حالة الاستمرار التي تنشئها إرادة المتهم أو تتدخل في تجددتها ، وما بقى حق الخزنة في المطالبة بالضريبة المستحقة قائماً ولا تبدأ مدة سقوطها إلا من التاريخ الذى تنتهى فيه حالة الاستمرار".

أى أن الالتزام بتقديم الإقرار مرتبط بالالتزام بالضريبة ذاتها؛ فإذا لحقها السقوط سقط معها، ومن ثم فإن مدة سقوط الدعوى الجنائية في جريمة الامتناع

---

(١) النقض فى الطعن الجنائى رقم ١٧٠٢١ لسنة ٣ ق، جلسة ٢٤/٣/٢٠١٣.

عن تقديم الإقرار يبدأ من تاريخ تقديم الإقرار بعد فوات الميعاد المحدد لتقديمه، أو من تاريخ سقوط حق مصلحة الضرائب في المطالبة بالضريبة بحسب الأحوال.

وبمقارنة النص الجديد مع ما قضت به محكمة القضاة في غياب هذا النص، نلاحظ أن محكمة النقض قضت بأن جريمة عدم تقديم الإقرار بوصفها جريمة مستمرة تسقط بالتقادم في إحدى حالتين : الأولى عند توقف حالة الاستمرار، بتقديم الإقرار، والثانية عند سقوط الضريبة بالتقادم.

وتطبيقاً لذلك فإن جريمة عدم الإقرار الضريبي عن سنة ٢٠٢٠ ، التي تستحق في نهاية ديسمبر ٢٠٢٠ ، إذا قام الممول بتقديم الإقرار عنها في ٢٠٢٣ مثلاً ، يبدأ حساب تقادم الدعوى الجنائية من ٢٠٢٣ وحتى نهاية ٢٠٢٦.

فإذا طبق النص الحالي للمادة ٧٤ مكرر من قانون الإجراءات الضريبية المعدل بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ فإن حساب مدة تقادم الدعوى الجنائية يبدأ بعد ٢٠٢٥ ، لمدة ثلاث سنوات أي حتى ٢٠٢٨.

وبالتالي يكون النص الحالي قد أطال مدة التقادم، ولم يقصر المدة عما استقر عليه قضاء محكمة النقض في هذا الشأن.

ولا تقاس جريمة عدم تقديم الإقرار بجريمة استعمال المحرر المزور ، لاختلاف طبيعة الجريمتين، إذ أن جريمة استعمال المحرر المزور بوصفها جريمة مستمرة تبدأ بتقديم الورقة والتمسك بها، وتبقى مستمرة ما بقي مقدمها متمسكاً بها، ولا تبدأ مدة سقوط الدعوى إلا من تاريخ الكف عن التمسك بها أو التنازل عنها - ولو ظلت في يد الجهة المستعملة أمامها. أو من تاريخ الحكم بتزويرها. ذلك لأن التمسك مقدم الورقة المزورة يتحقق له منفعة غير مشروعة، يحصل عليها طالما بقيت الورقة المزورة في يده، أو لدى الجهة المستعملة

أمامها، وذلك بخلاف الإقرار الضريبي الذي ليس له منفعة مباشرة في التمسك بعدم تقديمه، بعد ان تكون الضريبة قد سقطت بالتقادم.

ومما يؤكد ذلك أن المشرع في القانون رقم ٢٠١١ سالف الذكر قد حرص على تعديل نص المادة ٤٤ من قانون الإجراءات الضريبية رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بالنص على أنه "مع عدم الإخلال بحكم المادة (٧٤ مكرراً) من هذا القانون، لا يجوز للمصلحة في جميع الأحوال إجراء تقدير أو تعديل للضريبة إلا خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية.

وكان النص قبل تعديله يقضى بأنه " في جميع الأحوال ، لا يجوز للمصلحة إجراء تقدير أو تعديل للضريبة إلا خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية ، وتكون المدة ست سنوات في حالات التهرب ". مما مفاده أن المشرع قد جعل للمصلحة الحق في إجراء تقدير تعديل للضريبة في حالات التهرب خلال ثماني سنوات وليس ست سنوات كما كان مقرراً من قبل، إذا كانت جريمة التهرب جنحة.

وفي حالة ارتكاب الممول جريمة إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة التي اعتبرها المشرع في المادة ١٣٣/٥ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تهرياً ، فقد عالج قانون الإجراءات الضريبية الموحد هذه الحالة في الفقرة الثانية من المادة رقم (٤٣) منه بالنص على أنه " وإذا ثبت للمصلحة وجود إيرادات لم يسبق إخطار الممول أو المكلف بها يتم محاسبته وإخطاره بالتعديل على النموذج المعد لهذا الغرض بأي من الوسائل المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة" .

وبذلك يكون من حق مصلحة الضرائب محاسبة الممول على العناصر المخفأة ومحاسبته عنها من تاريخ اكتشافها، وهو التاريخ الذي تستحق به

الضريبة، ويبدأ حساب تقادم الدعوى الجنائية بشأنها بعد مضي خمس سنوات من تاريخ هذا الاستحقاق.

ومن كل ذلك نرى أن المشرع بقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ المعدل بالقانون رقم ٢٠١١ لسنة ٢٠٢٠ قد زاد من حساب مدة تقادم الديون الضريبية في حالات التهرب الضريبي إلى ثمانى سنوات، دون أن ينقص من مدة التقادم الجنائي المقررة للجرائم المستمرة والتي - حسب قضاء محكمة النقض تتوقف عند سقوط الضريبة بالتقادم، بل زادها إلى ثمان سنوات إذا كانت الجريمة جنحة، كما هو الحال في ضريبة الدخل، وإلى خمس عشر سنة إذا كانت الجريمة جناية كما هو الحال في ضريبة القيمة المضافة.

### **الصلح الجنائي**

يجيز المشرع في العديد من القوانين إنهاء الدعوى الجنائية بالصلح، وذلك لاعتبارات عدة، من بينها أن الصلح يحقق المصلحة المحمية في بعض الجرائم، كالجرائم الضريبية والجمركية، التي قدر المشرع فيها أن أداء الحقوق المالية للدولة عن طريق الصلح يحقق الهدف من الدعوى الجنائية. ويقع الصلح في هذه الدعاوى بقبول صاحب الشأن للشرط الذي وضعه القانون للصلح.

### **النص القانوني**

مادة (٧٥): "يجوز للوزير أو من يفوضه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو القانون الضريبي، وعلى من يرغب في التصالح أن يدفع قبل رفع الدعوى الجنائية مبلغاً يعادل (١٠٠٪) من قيمة المستحقات الضريبية طبقاً لهذا القانون أو القانون الضريبي، ويكون الدفع إلى خزانة المصلحة أو إلى من يرخص له في ذلك من الوزير". ولا يسقط الحق في التصالح برفع الدعوى الجنائية إلى المحكمة المختصة إذا دفع (١٥٠٪) من قيمة المستحقات الضريبية طبقاً لهذا القانون أو القانون

الضريبي ، وذلك قبل صدور حكم في الموضوع ، فإذا صدر حكم بات جاز التصالح نظير دفع (١٧٥٪) من قيمة المستحقات الضريبية طبقاً لهذا القانون أو للقانون الضريبي".

تقابل هذه المادة نص المادة (٣٧) الملغاة من قانون ضريبة الدمغة والمادة (١٣٨) الملغاة من قانون الضريبة على الدخل ونص الفقرة الثانية من المادة ٧٢ الملغاة من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

أجاز قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصلح الجنائي ، حيث أجاز لوزير المالية، أو من يفوضه<sup>(١)</sup>، التصالح في الجرائم الضريبية المنصوص عليها في هذا القانون والقوانين الضريبية الأخرى ، في أى حالة تكون عليها الدعوى، ولو بعد صدور حكم بات فيها ، وذلك مقابل أن يؤدي الممول أو المتهم تعويضاً عن المبالغ المستحقة للخزانة العامة، نصت عليه المادة ٧٥ من القانون الضريبة، تتراوح قيمته أو نسبته تبعاً لمرحلة التقاضى التى يكون فيها النزاع. فإذا تم التصالح قبل رفع الدعوى الجنائية التزم من يرغب فى التصالح بأداء مبلغاً يعادل (١٠٠%) من قيمة المستحقات الضريبية المقررة وفقاً لقانون الإجراءات الضريبية أو القوانين الضريبية الأخرى، أما إذا رفعت الدعوى

---

(١) أصدر وزير المالية قراره رقم ٥٦٤ لسنة ٢٠٢١ بتاريخ ٢٠٢١/١١/١١ بتفويض رئيس مصلحة الضرائب المصرية فى التصالح فى جرائم التهرب الضريبى المنصوص عليها فى المادة (١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل، والمادة (٦٨) من قانون الضريبة على القيمة المضافة، التى لايزيد مقابل التصالح فيها على مبلغ نصف مليون جنيه. ويفوض رؤساء المناطق والمراكز الضريبية بمصلحة الضرائب المصرية - كل فى نطاق اختصاصه- فى طلب تحريك الدعوى الجنائية أو اتخاذ أى إجراء من إجراءات التحقيق فيها، وذلك بالنسبة للجرائم التى لا تعد تهريباً ضريبياً المنصوص عليها فى المواد ٢٢ و٣٤ و٣٥ من قانون ضريبة الدمغة والمادة ١٣٥ من قانون ضريبة الدخل والمادتين ٦٦ و ٧١ من قانون الضريبة على القيمة المضافة والمواد ٧٠ و ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد. ويفوض رئيس الإدارة المركزية للشئون القانونية بالمصلحة فى التصالح فى الجرائم التى لا تعد تهريباً المشار إليها.

الجنائية، وقبل صدور حكم فى الموضوع؛ فإن الصلح جائز ولكن بعد أن يدفع الراغب فى التصالح مبلغاً يعادل (١٥٠%) من قيمة هذه المستحقات، وإذا صدر حكم بات فى الدعوى فإن التصالح يظل جائزاً، ولكن بعد أن يدفع الراغب فيه مبلغاً يعادل ١٧٥% من هذه المستحقات.

ويعتبر هذا الصلح بمثابة<sup>(١)</sup> نزول الهيئة الاجتماعية عن حقها فى الدعوى الجنائية، مقابل جعل الذى قام عليه الصلح، بما يمكن معه القول بأن الصلح ينطوى دائماً على نزول ضمنى عن الطلب.

وقد أثير التساؤل عن مدى جواز الصلح فى جرائم المبالغ التى لم تحصل تحت حساب الضريبة.

وأجاب مجلس الدولة بأن<sup>(٢)</sup> أحكام الدعوى الضريبية تسرى على هذه الجرائم شأنها شأن باقى الجرائم، ولا يغير من ذلك القول بأن المشرع قد حدد مقابل الصلح بنسبة معينة مما لم يؤد من الضريبة، وأنه لما كانت المبالغ التى تحصل أو تضاف لحساب الضريبة لا تعد ضريبة، فمن ثم يصعب تطبيق نظام الصلح المشار إليه بشأن جرائم الخصم والإضافة، إذ أن المبالغ التى يتطلب المشرع إضافتها أو خصمها لحساب الضريبة، ولئن كان وصف الضريبة لا ينطبق عليها فى الوقت الذى يجب أن تخصم أو تضاف فيه، إلا أنه فضلاً عن أن مصيرها سيكون إلى ذلك، أى إلى الضريبة. فإنها تأخذ حكم الضريبة.

---

<sup>(١)</sup>فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، ملف رقم ٤٣٤/٢/٣٧، بتاريخ ١٣/٦/١٩٩٣.

<sup>(٢)</sup> فتوى إدارة الفتوى لوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات رقم ٥٦٢ بتاريخ ١٩٨٨/٦/٧، ملف رقم ٧٨٦/١/٤. وقد أذاعتها مصلحة الضرائب بتعليماتها التفسيرية رقم (١) بتاريخ ١٩٨٨/١٢/٢١ بشأن مدى جواز التصالح فى الجرائم التى تقع بمخالفة نظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة.

ويكون مقابل الصلح في الجرائم التي تتعلق بها هو مبلغ يعادل النسبة المشار إليها في المادة ١٩١ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، على أن تحسب هذه النسبة من المبالغ التي لم تخصص أو تضاف لحساب الضريبة.

### **التصالح في الغرامات**

ثار التساؤل عن كيفية التصالح في الجرائم الضريبية التي يقرر لها قانون الضرائب، أو قانون الإجراءات الضريبية عقوبة الغرامة، وانتهى الرأي إلى أن التصالح في هذه الجرائم جائز قانوناً، باعتبار أن المشرع في قانون الإجراءات الضريبية قد أجاز التصالح في كافة الجرائم، أيّاً كان نوع العقوبة.

ولما كان قانون الإجراءات الضريبية قد خلا من نص خاص يبين أحكام التصالح في الجرائم الضريبية التي تكون عقوبتها الغرامة، فإن المرجع في ذلك يكون لقانون الإجراءات الجنائية باعتباره الشريعة العامة للتصالح الجنائي.

وقد بينت المادة (٨ مكرراً) من قانون الإجراءات الجنائية رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٠، حد التصالح في الغرامات، سواء كان ذلك قبل الإحالة إلى النيابة العامة أو بعدها. والأصل أن الحق في هذا النوع من التصالح مقرر للنيابة العامة، ومع ذلك فقد أجاز قانون الإجراءات الجنائية أن يرخص وزير العدل لغير النيابة في إجراء هذا الصلح.

وتطبيقاً للنص المذكور فقد أصدر وزير العدل قراره رقم ٢٢٢٥ لسنة ٢٠٢١ بشأن الترخيص لرئيس مصلحة الضرائب المصرية بقبول سداد مبالغ التصالح في الجرائم الضريبية المنصوص عليها في القوانين الخاصة بها.

وتذهب مصلحة الضرائب في هذا الشأن إلى (١) قصر التصالح - وفقاً لقرار وزير العدل المذكور - على الجرائم المعاقب عليها بالمواد أرقام (٦٩) ،

---

(١) التعليمات رقم ٤٥ لسنة ٢٠٢١ بشأن تطبيق قرار وزير العدل رقم ٢٢٢٥ لسنة ٢٠٢١.

(٧١) و(١/٧٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ ، وذلك فى الحالات التى لا يتوافر بشأنها مستحقات ضريبية عن الترة محل الواقعة، وتم تقديم طلبات التصالح بشأنها بعد العمل بالقانون المشار إليه.

ويكون مبلغ التصالح بواقع ثلث الحد الأقصى للغرامة المقررة بالمواد المذكورة، حال التصالح قبل رفع الدعوى الجنائية، أو سداد ثلثى الحد الأقصى للغرامة المقررة للجريمة المشار إليها حال التصالح بعد رفع الدعوى الجنائية وقبل صدور حكم فى الموضوع أو قيمة الحد الأدنى المقرر لها أيهما أكثر، وذلك وفقاً لأحكام المادة (١٨ مكرراً) من قانون الإجراءات الجنائية الصادر بالقانون رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٠ وتعديلاته.

ويتم التصالح وفقاً لنص المادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد فى الجرائم المنصوص عليها فى المواد أرقام (٦٩) ، (١/٧٠) و(٧١) منه، حال توافر مستحقات ضريبية عن الفترة محل الواقعة، أو فى الجرائم المنصوص عليها فى القوانين الضريبية واجبة التطبيق، بحسب الأحوال.

### **التصالح فى جريمة المحاسب**

أجاز قانون الإجراءات الضريبية أن يتم التصالح فى الجرائم التى تقع من المحاسب بالمخالفة لأحكام قوانين الضرائب، وذلك وفق النص الآتى:

### **النص القانونى:**

مادة (٧٦): "لوزير أو من يفوضه التصالح فى الجرائم المنصوص عليها فى القانون الضريبى التى تقع من المحاسب مقابل سداد تعويض لا يقل عن الحد الأدنى للغرامة المنصوص عليها فيه ولا يجاوز الحد الأقصى لهذه الغرامة".

يجرم قانون ضريبة الدخل<sup>(١)</sup> أفعال المحاسب التي تساعد على تهرب الممول من أداء كل أو بعض الضرائب الواجب عليه دفعها. وتعد هذه الأفعال مخالفة لقواعد السلوك المهني للمحاسب، والتي وضعها المحاسبون أنفسهم عن طريق نقاباتهم أو جمعياتهم المهنية<sup>(٢)</sup>، التي تلزمهم بمراعاة<sup>(٣)</sup> النزاهة والموضوعية في تعامله مع عملائه، وأن لا يشترك في إعداد تقرير ضريبي ينطوى على أسباب للاعتقاد بأنها تتضمن معلومات كاذبة أو مضللة، وتتضمن معلومات أعدت بطريقة غير منضبطة أو دون معرفة يقينية عما إذا كانت كاذبة أو مضللة، أو تضمنت حذفاً أو إخفاءً لمعلومات كان يجب تقديمها، وأن ذلك سيؤدى إلى تضليل السلطات الضريبية. ويجوز لوزير المالية - أو من يفوضه - أن يتصالح في الجرائم التي ارتكبتها المحاسب بالمخالفة لأحكام القوانين الضريبية، وذلك مقابل مبلغاً لا يقل عن الحد الأدنى للغرامة المنصوص عليها في القانون الضريبي الذي خالف أحكامه المحاسب، وبما لا يزيد على الحد الأقصى لهذه الغرامة. وقد أطلق المشرع على مقابل الصلح الذي يدفعه المحاسب تعويضاً، باعتباره جبراً للضرر الواقع على الخزنة العامة جراء ارتكاب المحاسب هذه الجرائم.

### **أثر التصالح الجنائي**

بينت المادة (٧٤) من قانون الإجراءات الضريبية أثر التصالح الجنائي الضريبي بأنه "يترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية، وإلغاء ما ترتب

(١) المادة (١٣٢) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) فرقد فيصل جدعان الغانمي: أهمية دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي،

مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (٤)، العدد (١٠)، ٢٠١٤، ص ٤٨ و ص ٤٩.

(٣) *International Federation of Accountants, IFC Handbook, fifth Avenue, 26 th floor- new York, 1998, pp.517-518.*

على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المقضي بها ، وتأمر النيابة العامة  
بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها".

**تم بحمد الله تعالى توفيقه**

## الفهرس

٣	المقدمة
٢٥	الباب الأول : الأحكام العامة
٢٦	الفصل الأول: ذاتية القانون الإجرائى الضريبى
٢٦	المبحث الأول: مصادر القانون وصلته بالقوانين الأخرى
٣٠	المطلب الأول: مصادر القانون الإجرائى
٣٧	المطلب الثانى:صلة قانون الإجراءات الضريبية بالقوانين الأخرى
٤٣	المبحث الثانى: خصائص القانون الإجرائى ومظاهر الشكلية فيه
٤٣	المطلب الأول:خصائص القانون الإجرائى
٥٢	المطلب الثانى:مظاهر الشكلية في الإجراء الضريبى
٧٧	المبحث الثالث: تفسير القانون الإجرائى
٩٩	الفصل الثانى: نطاق تطبيق القانون
٩٩	المبحث الأول: النطاق الموضوعى للقانون
١٠٢	المبحث الثانى: النطاق الزمنى
١٢٧	المبحث الثالث: النطاق الشخصى للقانون
١٣٣	الفصل الثالث: حقوق الممولين أو المكلفين والتزاماتهم
١٣٣	المبحث الأول: حقوق الممولين أو المكلفين
١٣٦	المطلب الأول: الحق في التوعية والإعلام
١٥٠	المطلب الثانى: حق الممول أو المكلف في الاطلاع
١٥٩	المطلب الثالث: حق تلقى الردود الكتابية عن الاستفسارات
١٦٩	المطلب الرابع: الحق في الحفاظ على السرية
١٨٨	المطلب الخامس: حق التواجد أثناء الفحص الميدانى

١٩٢	المبحث الثانى: التزامات الممولين و المكلفين وغيرهم
١٩٣	المطلب الأول:الإخطار ببدء مزاولة النشاط والتسجيل
٢١١	المطلب الثانى: إمساك الدفاتر والسجلات وإصدار الفواتير الضريبية
٢٣١	المطلب الثالث: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبى
٢٧٦	المطلب الرابع: تمكين موظفي مصلحة الضرائب من أداء واجباتهم
٢٧٧	الفرع الأول: تسجيل المشتريات والمبيعات على النظام الالكترونى
٢٨٤	الفرع الثانى: تحديد المسئول عن التعامل مع المصلحة
٢٨٥	الفرع الثالث: حساب الضريبة وسدادها
٢٨٧	المبحث الثالث: التزامات غير الممولين
٢٨٧	المطلب الأول: تمكين مصلحة الضرائب من الاطلاع
٣٠٥	المطلب الثانى: التزام الجهات المختلفة بالإخطار
٣٠٦	الفرع الأول: الالتزام بالإخطار بالتراخيص
٣٠٧	الفرع الثانى: الالتزام بالإخطار عن استغلال عقار
٣٠٩	الفرع الثالث: التزامات أقسام المرور
٣١١	الفرع الرابع: الالتزام بالإخطار عن الترخيص بالطبع والنشر
٣١٣	الفصل الرابع: تنظيم الإدارة الضريبية
٣١٣	المبحث الأول: الحوافز المالية لموظفى مصلحة الضرائب
٣٢٠	المبحث الثانى: منح رئيس مصلحة الضرائب بعض السلطات المالية
٣٢٢	المبحث الثالث: حق المصلحة فى تعيين مندوبين لها فى الجهات الأخرى
٣٢٥	المبحث الرابع: منح موظفي الضرائب صفة الضبطية القضائية
٣٣٢	المبحث الخامس: ما يحظر على موظفي الضرائب
٣٣٣	المطلب الأول: حظر العمل لدى الغير
٣٣٦	المطلب الثانى: حظر تضارب المصالح
٣٤٣	المطلب الثالث: حظر تمثيل الغير ضد المصلحة بعد انتهاء الخدمة

٣٤٩	المبحث السادس: حماية موظفي مصلحة الضرائب
٣٧٣	الباب الثاني: إجراءات الربط
٣٧٤	الفصل الأول: الفحص الضريبي
٣٧٩	المبحث الأول: الإجراءات السابقة على الفحص
٣٧٩	المطلب الأول: الإخطار بالفحص
٣٨٢	المطلب الثاني: ضوابط الفحص
٣٩١	المبحث الثاني: قواعد الإثبات الضريبي
٤٠٣	المبحث الثالث: أدلة الإثبات
٤٠٥	المطلب الأول : الأدلة التقليدية
٤٣٤	المطلب الثاني : الأدلة الإلكترونية
٤٤٤	الفصل الثاني : الإخطار بالربط
٤٤٥	المبحث الأول: نماذج الإخطار أو الإعلان
٤٤٨	المبحث الثاني: وسائل الإعلان الضريبي
٤٥٨	المبحث الثالث: إجراءات وصول الإعلان
٤٨٩	الفصل الثالث: الطعن على الربط الضريبي
٤٩٠	المبحث الأول: إجراءات الطعن الضريبي
٤٩١	المطلب الأول: ميعاد الطعن
٤٩٨	المطلب الثاني: صاحب الحق في الطعن
٥١١	المطلب الثالث: شكل الطعن
٥١٩	المبحث الثاني: نظر الطعن أمام اللجنة الداخلية
٥٥٠	المبحث الثالث: لجنة الطعن
٥٩٦	المبحث الرابع : المرحلة القضائية لنظر الطعن
٦٣١	الباب الثالث: إجراءات التحصيل
٦٣٣	الفصل الأول: أداء الضريبة

٦٣٥	المبحث الأول: المطالبة بدين الضريبة
٦٤٤	المبحث الثاني: المسئول عن الوفاء
٦٤٧	الفصل الثالث: تيسيرات التحصيل
٦٤٨	المبحث الأول: المقاصة
٦٦٥	المبحث الثاني: إسقاط الضريبة
٦٧٨	المبحث الثالث استرداد او رد ما دفع بغير وجه حق
٦٨٣	المبحث الرابع: سقوط الدين بالتقادم
٧١٥	الفصل الثالث: ضمانات التحصيل
٧١٥	المبحث الأول: امتياز الدين الضريبي
٧٢٢	المبحث الثاني : توقيع الحجز التنفيذي
٧٣٠	المطلب الأول: الحجز التنفيذي على المنقول
٧٦٥	المطلب الثاني: حجز ما للمدين لدى الغير
٧٧٣	المطلب الثالث: الحجز الإدارى على العقار
٧٧٩	المطلب الرابع : الحجز التحفظى
٧٩٠	المبحث الثالث العقوبات