

السلطة التقديرية للمأموري الضرائب

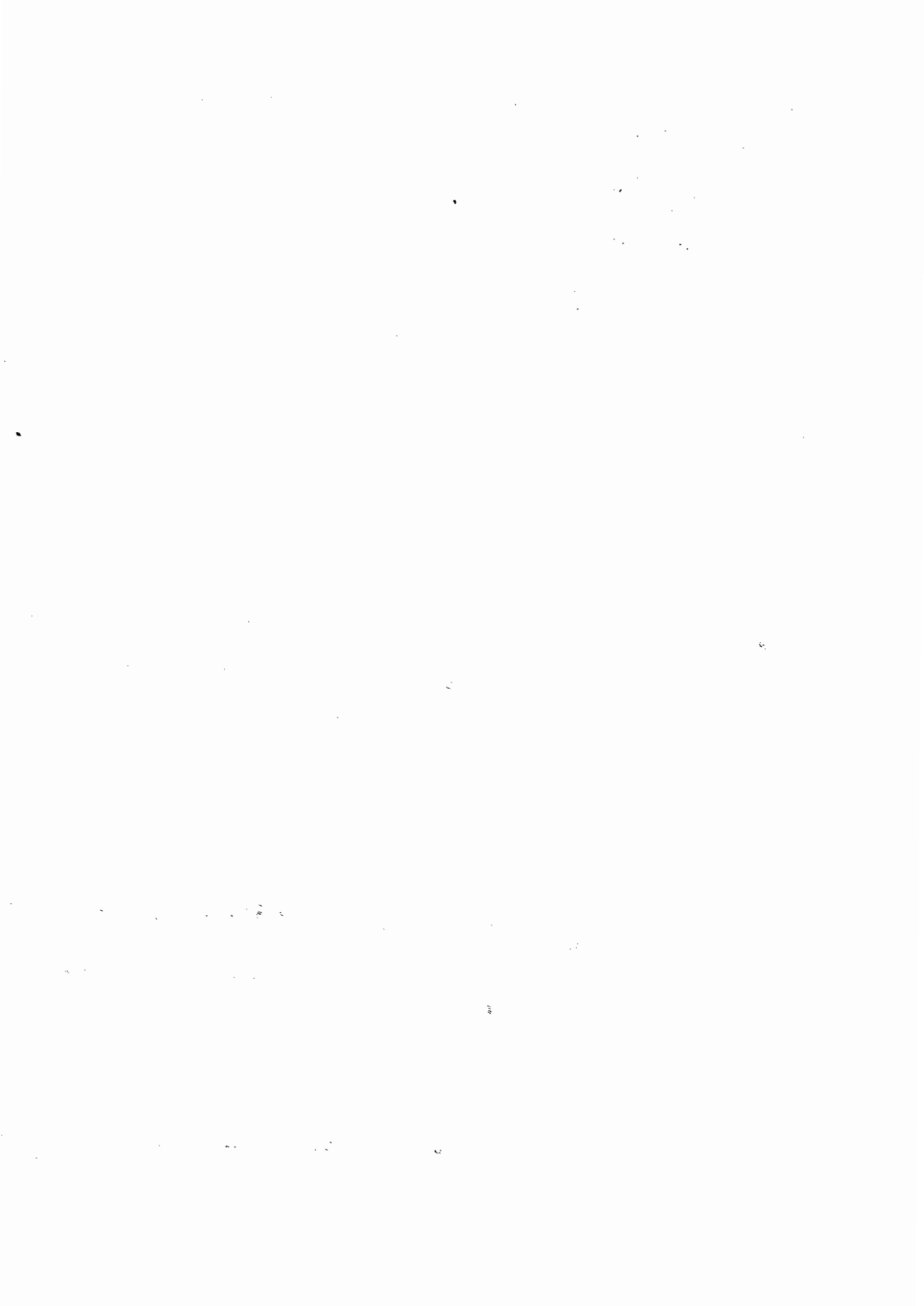
الدكتور/ رمضان صديق محمد

مدرس الاقتصاد والمالية العامة والتشريعات الضريبية

كلية الحقوق - جامعة حلوان

القيت هذه الندوة الأحد يوم الأحد ٧ / ١٢ / ١٩٩٧

بمقر هيئة خريجي الجامعات



بسم الله الرحمن الرحيم

المقدمة

١ - عموميات :

يشير اصطلاح السلطة التقديرية إلى دور جهة الإدارة فى مباشرة اختصاصاتها ^(١) ، بما يعنى أن لها الحرية فى تقدير ملائمة أعمالها، وذلك فى مقابل اصطلاح السلطة المقيدة التى لاتملك جهة الإدارة ازاها حرية اختيار أو تقدير ، كما لايمك القاضى حيالها سوى التأكد من مشروعية القرار الإدارى، ومدى مطابقته للقواعد القانونية، دون أن يراقب عيوبه الداخلية .

(١) لمزيد من التفصيلات يراجع :

- د. سامى جمال الدين: قضاء الملاصة والسلطة التقديرية، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٩٢ ، ص ٨ - ص ٢٢ .

- د. رمضان محمد بطيخ " الإتجاهات المتطورة فى قضاء مجلس الدولة الفرنسى للحد من سلطة الإدارة التقديرية ، وموقف مجلس الدولة المصرى منها، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤ .

- د. عصام عبد الوهاب البرزنجى : السلطة التقديرية والرقابة القضائية على أعمال الإدارة ، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧١ .

وسواء كانت السلطة تقديرية أم مقيدة فهي ليست سوى وسيلة لوضع القانون موضع التنفيذ على أكمل وجه، فى جميع الظروف، كما أن تحديد ما إذا كانت السلطة التقديرية أو مقيدة يرجع إلى نصوص القانون الذى تستند إليه هذه السلطة ؛ حيث يكون للمشرع - عند اصدار القانون - حرية منح الإدارة سلطة التقدير فى اتخاذ قراراتها فى مواجهة فعل معين، أو تصرف معين، تحقيقا للصالح العام، أو أن يرى فى حالات أخرى عدم منح الإدارة هذه الحرية ضمانا لتحقيق الصالح العام كذلك.

ويتمثل الإختصاص المقيد، الذى لا تتمتع فيه جهة الإدارة بأية سلطة تقديرية فى تلك الصياغة القانونية الجامدة التى ترد فى عبارات النص، من خلال استخدام الأرقام، أو طريقة الحساب، أو تحديد المواعيد أو المدد التى يتعين مراعاتها بدقة ، دون اجتهاد فى تفسيرها بالتوسع أو التضييق.

ويبدو الإختصاص المقيد فى مجال التشريعات الضريبية واضحا فى العديد من النصوص، وخاصة التى تحدد سعر الضريبة، سواء كان هذا السعر نسبيا أم تصاعديا، أو لبيان الحد اللازم للمعيشة أو لمراعاة الأعباء العائلية، وعندما يوضح المشرع حالات الإعفاء من الضريبة على سبيل الحصر، أو يحدد الإجراءات والمواعيد التى يتعين اتباعها من قبل الممول أو الإدارة الضريبية .

وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا^(١) على انفراد السلطة التشريعية بتقرير مسائل بذاتها تنظم أوضاع الضريبة العامة، ولا يجوز أن يتنازل البرلمان عنها للسلطة التنفيذية ، وهذه المسائل هى : تحديد وعاء الضريبة، وأسس تقديره،

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم ١٨ لسنة ٨ قضائية دستورية ، جلسة ١٩٩٦/٢/٣، ونشر بعدد الجريدة الرسمية رقم ٧ مكرر ، بتاريخ ١٩٩٦/١٢/١٧.

وبيان مبلغ الضريبة، والمتزمين أصلاً بدائها، وغير ذلك مما يتصل بينيان هذه الضريبة، عدا الإعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر ذلك فى الأحوال التى بينها القانون.

كما استقر قضاء النقض^(١) على أن الإجراءات المنظمة لربط الضريبة من القواعد الأمرة المتعلقة بالنظام العام، وأن المشرع قد رتب على مخالفتها البطلان.

وتمتاز النصوص المقيدة للإختصاص بأنها محددة على نحو يمنع الخلاف فى تفسيرها، أو يمتنع على جهة الإدارة التقاعس عن تطبيقها، أو عدم تطبيقها على فئة من الممولين دون أخرى، وإلا كان ذلك مخالفاً للقانون.

أما السلطة التقديرية، فيمكن التعرف عليها فى النصوص التى يتخلى المشرع فيها عن تحديد جانب أو عنصر من عناصر قرار الإدارة أو نشاطها، فلا يقيد القانون باتباع مسلك معين، أو اتخاذ القرار على نحو ما يحدده القانون سلفاً، وفى هذه الحالة تبدو سلطة الإدارة التقديرية التى تتمتع بإزاءها بحرية فى التصرف - وهى تمارس اختصاصها القانونى - بحيث يكون لها أن تقدر اتخاذ هذا التصرف أو الإمتناع عن اتخاذه، أو تفضيل طريقة معينة للتعامل معه، أو اختيار الوقت الذى تراه ملائماً للتصرف أو للسبب المتعلق به، وذلك لمواجهة موقف تمليه ظروف معينة، بخلاف موقف آخر تفرضه ظروف أخرى مختلفة.

وتتعدد الأسباب التى تدعو المشرع إلى منح الإدارة السلطة التقديرية، ومن هذه الأسباب :

(١) راجع على سبيل المثال أحكام النقض فى الطعون أرقام : ١٠٧١ لسنة ٦٠ ق بتاريخ ٢٨/١٠/١٩٩١، و ٢٣١٤ لسنة ٦٢ ق بتاريخ ١٢/٤/١٩٩٣، و ٢٦٣٢ لسنة ٧٠ ق، بتاريخ ١٩/٩/١٩٩٤.

١ - غرس روح الابتداع والإبتكار لدى عمال الإدارة، بما يمكنهم من مواجهة التغييرات التى تحدث يوميا، والتى يجب التعامل معها بحرية، على خلاف ماقد تؤدى إليه السلطة المقيدة من شل لحركة الإدارة ، وتقييد لحريتها فى التعامل؛ الأمر الذى يضر بالتعاملين معها، ولايحقق المرونة اللازمة التى يتطلبها النشاط الإدارى.

٢ - تحقيق قدر من المرونة التى تسمح لجهة الإدارة بتطبيق النص على الحالات المماثلة أو المشابهة ، ولو لم يذكرها النص صراحة، طالما توافرت فيها الشروط والأوضاع والقواعد العامة التى تبرر تطبيق النص عليها، وذلك لأنه ليس من الممكن ، وقد يكون مستحيلا، أن يحصر المشرع عند وضع النص القانونى جميع الحالات أو الأوضاع أو الظروف التى تتعلق بالنص، أو تحيط بتطبيقه ، أو تجعله شاملا لكل الصور، ومحققا لهدف المشرع منه، ومن ثم كانت السلطة التقديرية وسيلة لتحقيق الغاية من النص ، ويلوغا لأهداف التشريع.

وحتى لاتتخذ جهة الإدارة من السلطة التقديرية مدخلا للتمييز غير المشروع فى التعامل مع الغير، أو لفرض التزامات أو قيود أخرى غير التى نص عليها المشرع، أو لانتقاص حقوقهم فى مقابل استثناء حقوق أكبر مما هو مقرر لجهة الإدارة، فقد جعل المشرع من الرقابة القضائية على ماتتمتع به الإدارة من سلطة تقديرية ضمانا لعدم اساءة هذه الإدارة لسلطتها ، أو الإنحراف بها عن مقاصدها التشريعية.

٢ - السلطة التقديرية للإدارة الضريبية :

والإدارة الضريبية - كغيرها من جهات الإدارة فى الدولة - لم يخل عليها
المشرع بسلطة تقديرية تمنحها الحرية فى مزاولة عملها .

ولم يشأ المشرع أن يجعل هذه السلطة بمنأى عن رقابة القضاء، إلا أن
حجم هذه السلطة التقديرية ومداها يضيق حيناً، ويتسع أحياناً، فيؤثر على
جمهور الممولين، ويكون فى بعض الحالات سبباً لتذمرهم، أو عدم الثقة فى إدارة
الضريبة، الأمر الذى ينعكس سلباً على فعالية التشريع الضريبى فى تحقيق
أهدافه المالية والإقتصادية والإجتماعية ، فتتخفض الحصيلة الضريبية عن المتوقع
منها بفعل تجنب الضريبة Tax avoidance أو التهرب منها Tax evasion .

وتتضاءل آثار السياسة الضريبية عندما يتم التحايل على التشريع ، أو
التملص من نصوصه. ومهما تعددت الأسباب لتبرير ذلك، فإن من أهم هذه
الأسباب فى تقديرنا هو كيفية ممارسة الإدارة الضريبية لسلطاتها، ومدى
التزامها القانون فى التمتع بالسلطة التقديرية التى منحها إياها.

٣ - منهج البحث :

يهدف هذا البحث إلى تحليل بعض صور السلطة التقديرية التى تتمتع بها
إدارة الضريبة ، والغاية منها، وكيفية مزاولة إدارة الضريبة لهذه السلطة، وموقف
القضاء من سلوكها، ومحاولة الحد من اساءة استعمال السلطة أو الإنحراف بها.
وقد اعتمدنا فى ذلك بصفة أساسية على الضرائب على الدخل باعتبارها
نموذج الضريبة التى تكن فيها العلاقة مباشرة بين الممول وإدارة الضريبة،
فيحس بوقع سلطتها التقديرية ، ويتأثر بمدى التزامها بقصد المشرع من منحه لها

هذه السلطة ، وما يترتب على ذلك من توطيد للثقة المرجوة بين الممول وإدارة الضريبة.

٤ - خطة البحث :

يتناول هذا البحث موضوعين :

الموضوع الأول: التنظيم الإدارى للسلطة التقديرية فى المجال الضريبى.

الموضوع الثانى: رقابة القضاء على ممارسة الإدارة الضريبية لسلطاتها التقديرية .

ونخصص لكل موضوع منهما مبحثا مستقلا ؛ على النحو التالى :

المبحث الأول

التنظيم الإدارى للسلطة التقديرية فى المجال الضريبى

٥ - من له حق استعمال السلطة التقديرية ؟

درجت النصوص القانونية على منح الإدارة الضريبية المختصة حق استعمال السلطة التقديرية فى الحالات وبالأوضاع التى يقررها القانون.

ويلاحظ أن المشرع لم يذكر فى قوانين الضرائب عبارة مأمور الضرائب للدلالة على الشخص الذى له الحق فى استعمال السلطة التقديرية، مكتفيا بالنص على منح هذا الحق إلى مصلحة الضرائب، أو مصلحة الضرائب على المبيعات، أو مصلحة الجمارك، بحسب الأحوال.

وقد أشار قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إلى موظفى مصلحة الضرائب^(١) ممن لهم صفة الضبط القضائى ، عند بيان من له الحق فى الإطلاع على الوثائق والأوراق بقصد ربط الضريبة .

وقد عرفت المادة رقم ١٠٢ من قانون الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ مصلحة الضرائب بأنها : وزارة المالية والمصالح أو الموظفون الذين يعهد إليهم

(١) كان قانون الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قد ذكر فى المادة ٧٨ عبارة مندوبى مصلحة الضرائب، ثم عدلت هذه المادة بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٨٧ لتحل عبارة موظفى مصلحة الضرائب فى القوانين الضريبية محل عبارة مندوبى مصلحة الضرائب، وتبقى لكلمة مندوب مدلولاً خاصاً يشير إلى فئة من موظفى مصلحة الضرائب يراقبون التزامات الجهات المختلفة تطبيق القوانين الضريبية ، أو مندوبى الحجز الذين يقومون بأعمال الحجز والتحصيل نيابة عن مصلحة الضرائب .

بمقتضى القوانين والمراسيم واللوائح فى تنفيذ هذا القانون (١) .

ويمد هذا النص تعريف مصلحة الضرائب إلى جميع الجهات الإدارية فى الدولة، وإلى جميع الموظفين، كل فيما ينأط به من اختصاص مقرر فى القانون الضريبى ، وهو التعريف الذى أحتفى فى القوانين الضريبية التالية، مكتفيا المشرع بذكر عبارة مصلحة الضرائب ، أو المأمورية المختصة، للإشارة إلى مدلول محدد يتعلق بجهة إدارية يعينها تتبع وزارة المالية هى مصلحة الضرائب ، أو وحدة فرعية تتبعها هى مأمورية الضرائب .

وقد ظهرت عبارة مأمور الضرائب فى اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المذكور، حين عرفت المادة الخامسة منه مصلحة الضرائب بأنها مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مركز إدارة الشركة أو المنشأة أو مقرر محلها الرئيسى. ثم أخذت هذه اللائحة فى بيان ما لمأمور الضرائب من سلطة، وما عليه من واجبات . كما بينت المادة ٤٤ من اللائحة التنفيذية المشار إليها أنه يحق لموظفى مصلحة الضرائب الفنيين الإطلاع ، وذلك من درجة مساعد مأمور فأعلى .

وقد تكفلت القرارات الوزارية بتحديد موظفى مصلحة الضرائب الذين لهم صفة الضبطية القضائية، واقتصر ذلك فى بادئ الأمر على المأمورين والمفتشين، ثم بين القرار الوزارى رقم ٢٦٤ لسنة ١٩٤١ أنهم : مدير قسم الضرائب على الإيرادات ووكيله والمديرون المحليون والمأمورون والمفتشون ومساعدو المفتشين،

(١) وقد ورد تعريف مماثل لمصلحة الضرائب فى المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٩ لسنة ١٩٤٩ . واعتبرته محكمة النقض - فى الطعن الصادر بتاريخ ١٠/٣/١٩٦٥ ، المجموعة الرسمية ، السنة السابعة ، ص ١٠٩٠ - نصا تفسيريا يلحق السابق من وقت صدوره، كما يلحق بكل تشريع لاحق يخلو الشارع فيه لمصلحة الضرائب سلطة أو حقا.

وكل موظف آخر يصدر قرار وزارى بتحويله هذه الصفة . وقضى القرار الوزارى رقم ١٥ لسنة ١٩٥٠ بأن يكون لمدير قسم مكافحة التهريب ووكيله والمأمورين المساعدين له صفة رجال الضبط القضائى بالنسبة لما يقع بالمخالفة لأحكام هذا القانون واللائحة المنفذة له. وبموجب القرار الوزارى رقم ١٠٤ لسنة ١٩٥٠ أضيف مدير إدارة الشركات المساهمة إلى موظفى المصلحة الذين لهم صفة مأمورى الضبطية .

كما تضمنت المادة ٥١ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ حكما وقتيا ينص على أنه فى أية منطقة لا يكون قد عين بها مأمور ضرائب يعد المدير المحلى للضرائب هو القائم بوظيفة المأمور، وتوجه إليه من الممولين جميع الإقرارات أو البيانات أو الأوراق ، كما يمكن أن تسدد لديه الضريبة المستحقة.

وقد وردت الإشارة الصريحة إلى مأمور الضرائب فى موضعين فقط فى اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، وذلك فى المادة ٦٣ منها ، كما ذكر مأمورا بطاقات الحساب الجارى على وجه الخصوص فى المادة ٨٠ من هذه اللائحة ، وما سوى ذلك يكتفى بالإشارة إلى المأمورية المختصة عند الحديث عن سلطات مصلحة الضرائب أو واجباتها .

وفى هذا الصدد تخول السلطة التقديرية لمصلحة الضرائب ممثلة فى شخص العاملين الفنيين بها، والذين يتمتعون بصفة الضبطية القضائية، وقد حددهم قرار وزير العدل بالإتفاق مع وزير المالية^(١) وهم:

(١) القرار رقم ١٧١٦ لسنة ١٩٨٣ ، نشر بعدد الوقائع المصرية رقم ٨٥ (تابع) بتاريخ ١٩٨٣/٤/٩.

- ١ - مأمور الضرائب .
- ٢ - مراجع الضرائب .
- ٣ - مدير شئون المعلومات أو الفحص أو الربط أو الحجز.
- ٤ - رئيس مأمورية الضرائب .
- ٥ - مفتش الضرائب .
- ٦ - أخصائى معلومات ضرائب.
- ٧ - مدير التوجيه والرقابة.
- ٨ - مدير التحصيل.
- ٩ - رئيس منطقة الضرائب .
- ١٠- أخصائى أسس فحص ضرائب.
- ١١- مدير ومفتش وفاحص مكافحة تهريب.
- ١٢- مندوب ضرائب.
- ١٣- رئيس وعضو لجنة طعن أو إعادة نظر أو اسقاط.
- ١٤- باحث ضرائب .

وعلى ذلك فإننا نقصد بمأمور الضرائب فى هذا البحث كل من له سلطة تقديرية بمقتضى قانون الضرائب على الدخل ، أى كل موظف فنى يعمل بمصلحة الضرائب تكون له صفة مأمور الضبط القضائى وفقا للقوانين والقرارات المنفذة لها .

٦ - صور السلطة التقديرية فى قانون الضرائب على الدخل:

منح قانون الضرائب على الدخل مصلحة الضرائب سلطة تقديرية فى العديد من نصوصه، لعل أهمها مانصت عليه المادتان ١٠٣، و١٢٤ من القانون بأن تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول إذا قبلته مصلحة الضرائب .

وللمصلحة تصحيح الإقرار أو تعديله، كما يكون لها عدم الإعتداد بالإقرار وتحديد الإيرادات أو الأرباح بطريق التقدير.

وحتى لا يكون حق المصلحة فى التقدير ذريعة لأن تطلق يدها فى استعمال هذه السلطة دون ضابط أو رقيب، فقد جعلت المادتان ١٠٤ و١٢٤ من القانون ، الإقرار المعتمد من أحد المحاسبين ومستندا إلى دفاتر منتظمة وأمانة قرينة على صدقه، ولايكلف الممول بعبء اثبات صحته، بل يقع عبء اثبات مايناقضه على مصلحة الضرائب.

وفى مقابل هذه الحجية القانونية للإقرار الدفترى ، أوقع القانون جزاء ماليا وعقوبة جنائية، عندما يتوافر لدى مصلحة الضرائب من الأدلة مايثبت عدم مطابقة هذا الإقرار للحقيقة.

كما نجد حق مصلحة الضرائب فى استعمال سلطاتها التقديرية فى العديد من النصوص التى تتناول وعاء الضريبة، ومدى توافر شروط تطبيقها، وفى حالات الإعفاء التى يقررها القانون عند توافر شروط وأوضاع معينة، تعمل مصلحة الضرائب على التأكد من توافرها لتقرير الحق فى هذا الإعفاء.

وتستعمل مصلحة الضرائب سلطتها التقديرية عند بحث اعتراض الممول، أو طعنه، سواء تم ذلك أمام اللجنة الداخلية بالمأمورية ، أو أمام لجنة الطعن، وحتى أمام لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى. وتبدو هذه السلطة واضحة فى تكييف طلبات الممول، وبحث مدى أحقيته فيما يطالب به، وفى تحديد الربح أو الإيراد الخاضع فعلا للضريبة.

كما تستعمل مصلحة الضرائب سلطتها التقديرية فى إجابة الممول لبعض طلبات التيسير التى يتقدم بها وفقا لأحكام القانون، ومنها طلب تقسيط الديون الضريبية، أو إسقاط جزء منها أو كلها، أو طلب إنهاء المنازعة صلحا، أو التصالح فى الدعاوى الجنائية المتعلقة بالتهرب الضريبى .

ويجب استعمال السلطة التقديرية فى ضوء الضوابط القانونية التى منحت هذه السلطة، ومن ثم يقع على القائمين بمزاولة السلطة التقديرية تحرى هذه الضوابط والعمل على عدم اساءة استعمالها.

وقد حاولت مصلحة الضرائب ذاتها أن توجه موظفيها إلى مراعاة الاعتدال فى استعمال السلطة التقديرية.

٧ - تعليمات مصلحة الضرائب إزاء السلطة التقديرية :

تعددت الكتب الدورية التى أصدرتها مصلحة الضرائب لتوجيه موظفيها إلى مراعاة القانون فى استعمال السلطة التقديرية، ويمكن تقسيم هذه التعليمات إلى تعليمات تتعلق بالسلوك المهنى، وأخرى تتعلق بالتطبيق الصحيح للقانون.

٨ - أولاً : تعليمات تتعلق بالسلوك المهني :

حرصت مصلحة الضرائب إلى أن تنبه موظفيها إلى العمل على تدعيم الثقة بينها وبين الممولين عن طريق اتباع السلوك المهني القويم، وذلك عن طريق عدد من القيم والمبادئ التي يجب أن تترسخ في وجدان مأمور الضرائب ، منها:

١ - مراعاة المدخل السيكولوجي في التعامل مع الممولين، بما يدعم روح الثقة والإحترام المتبادل لآداء الواجب الضريبي ، ويحفزهم على المشاركة في الوفاء بالالتزامات العامة ^(١) .

٢ - يجب حسن معاملة الممولين، سواء في طريقة أو أسلوب لقائهم، أو في أسلوب الكتابة إليهم، حيث يجب أن تكون الخطابات المرسلة إلى الممولين وغيرهم من الجهات ، سواء كانت حكومية أو غير حكومية مكتوبة بأسلوب مناسب ويتسم باللياقة ^(٢) .

٣ - عدم مطالبة طالب الإسترداد بتقديم إقرار بعدم خضوعه لإجراءات الحراسة أو المدعى الإشتراكي ^(٣)، وذلك تيسيرا على الممولين وتنزيها من المصلحة للممولين عن ادخالهم في دائرة الشك، عملا على تدعيم روح الثقة والإحترام المتبادل بين المصلحة والممول.

٤ - عدم التراخي أو التأخير في تحويل ملفات الفحص والتحصيل الخاصة بالممولين الذين ينقلون نشاطهم من دائرة اختصاص مأمورية ما إلى مأمورية أخرى ^(٤)، لأن مثل هذا التأخير يزيد من عنت الممولين ومشقتهم دون داع.

(١) منشور عام نائب وزير المالية رقم ١١ لسنة ١٩٨٠ ، بتاريخ ١٩٨٠/٧/١.

(٢) الكتاب الدوري رقم ٦٧ في ١٩٨٠/١١/١٥ بتاريخ ١٩٨٠/١١/١٥.

(٣) الكتاب الدوري رقم ٢٢ لسنة ١٩٨١ بتاريخ ١٩٨١/٥/٩.

(٤) الكتاب الدوري رقم ٢٦ لسنة ١٩٨١ بتاريخ ١٩٨١/٥/٣١.

٥ - مراعاة توخى الدقة الكاملة فى تحرير النماذج الضريبية بإيضاح اسم المأمورية وعنوانها ورقم الملف على كل نموذج وإثبات كافة البيانات بخط واضح وكتابة الإسم الثلاثى والوظيفة الخاصة بكل من يوقع^(١) ، حيث لوحظ أن بعض المأموريات لا تلتزم الدقة فى تحرير النماذج الضريبية وإثبات كافة البيانات بها بخط واضح، ويتم التوقيع على هذه النماذج بتوقيعات غير مقروءة ، الأمر الذى يترتب عليه تجهيل الممول بالبيانات الضرورية مما قد يبطل هذه النماذج قانونا .

كما لوحظ أن بعض المأموريات توجه خطابات حضور لبعض الممولين دون أن توضح سبب استدعائهم، مما قد يترتب عليه تردهم على المأموريات أكثر من مرة دون مبرر، فأصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها^(٢) بضرورة أن يتضمن الخطاب المرسل إلى الممول صفة الموجه إليه هذا الخطاب، وسبب استدعائه بوضوح ، وبيان ما هو مطلوب احضاره من مستندات ، والتاريخ أو الميعاد المطلوب حضوره فيه، مع مراعاة الوقت الكافى لوصول الخطاب ، وأن يوقع المراجع المختص على الخطاب قبل تصديره.

٦ - لاحظت المصلحة من الشكاوى التى تقدم إليها أن هناك بعض المأموريات تقوم بمطالبة الممولين بالضرائب المستحقة عليهم دون خصم الضرائب المسددة منهم، وخاصة الضريبة التى تؤدى من واقع الإقرار.

ويسبب هذا الإجراء مشكلات وصعوبات للممولين، كان من الممكن تجنبها لو قامت المأموريات المختصة بمراجعة حساب كل ممول، وخصم ما قام بسداده

(١) الكتاب الدورى رقم ٤٠ لسنة ١٩٨١ بتاريخ ٢٢/١٠/١٩٨١.

(٢) الكتاب الدورى رقم ٢ لسنة ١٩٨٢ بتاريخ ٢٧/٢/١٩٨٢.

(نقدا - خصم وإضافة - ضريبة إقرار) من إجمالي الضريبة المطالب بها، وقد وجهت مصلحة الضرائب^(١) نظر جميع مأمورياتها إلى مراعاة وجوب مراجعة حسابات الممولين وخصم جميع المبالغ المسددة منهم قبل مطالبتهم بما هو مستحق عليهم من ضرائب . ولا يجب ارهاق الممول بمطالبته باحضار شهادات لاثبات عدم التعامل مع الجهات المختلفة ولو كان قد سبق تعامله معها فى سنوات سابقة، لأن ذلك يدخل فى اختصاص المأمور الفاحص، كما لا يجب الإمتناع عن خصم مبالغ تم حجزها من الممول بنظام والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة ، طالما كان لدى الممول شهادة تثبت ذلك، حتى ولو لم تقم الجهة الحاجزة بتوريد هذه المبالغ إلى مصلحة الضرائب^(٢) .

٧ - لاحظت المصلحة أن بعض المأموريات تقوم باستصدار أوامر بالحجز التحفظية دون أن يتضح من الأسباب الواردة بهذه الطلبات أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع تعرضا حقيقيا، وأن بعض السنوات الضريبية التى يطلب استصدار أوامر حجز تحفظية ضمانا لضريبتها المنتظر استحقاقها موعلة فى القدم مما يوحى بأن المأموريات لا تلتزم بتطبيق خطط المصلحة، ولما كان الحكم على أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع مسألة تقديرية تختلف فيها وجهات النظر، فإن المأموريات بحكم كونها أقرب إلى مماليها تستطيع أن تقدر هذه المسألة تقديرا موضوعيا دون أن تتعسف فى استعمال السلطات الممنوحة لها، ودون أن يكون استغلالها لصلاحياتها يحمل شبهة الضغط على الممولين أو معاقبتهم لأى أمر من الأمور.

(١) الكتاب الدورى رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بتاريخ ١٢/٨/١٩٨٤.

(٢) المادة رقم ٨٢ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، والكتاب الدورى رقم ٢٤

لسنة ١٩٨٤ بتاريخ ٢٥/١١/١٩٨٤.

وقد نبهت المصلحة مأمورياتها^(١) إلى أن الحجز التحفظية إجراء استثنائي طبقا لنص المادة ١٧١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، لذلك لا يصح التوسع في استعمال هذا الإجراء، وكما أن القصد منه هو التحفظ فقط حتى تصبح الضريبة واجبة الاداء وليس التنفيذ فإنه يستحسن أن يبدأ توقيع الحجز التحفظية على العقارات أولا ثم المنقول، ولا تلجأ المأموريات لتوقيعه على الأموال السائلة تحت يد الغير طالما كانت قيمة هذه العقارات أو المنقولات تضمن التحفظ على حقوق الخزانة العامة وتحميها من التعرض للضياع.

٩ - ثانياً: تعليمات تتعلق بالتطبيق الصحيح للقانون:

وتوجد بجانب التعليمات التي تهتم بالنواحي السلوكية لمأمور الضرائب، والتي تؤثر في كيفية استعماله لسلطته التقديرية ، فقد أصدرت مصلحة الضرائب العديد من التعليمات التي توجه موظفيها إلى سبيل تطبيق القانون تطبيقاً صحيحاً، يحد من الشطط أو التعسف في استعمال الحق، أو التجاوز في السلطة التقديرية ، ومن ذلك :

١ - عدم المغالاة في التقدير بالإلتجاء إلى أسباب أو ممارسات واهية، ومن هذه الأسباب التي حذرت التعليمات^(٢) منها:

أ - التقدير غير المستند على أسس تدعمه كالمعاينة أو المناقشة وجمع البيانات.

ب - افتراض مزاولة النشاط بالرغم من عدم وجود دليل.

(١) التعليمات التنفيذية للفحص رقم ١٠ لسنة ١٩٨٩ بشأن الحد من الحجز التحفظية، صدرت بتاريخ ١٩٨٩/٤/٢٢.

(٢) راجع في هذا الصدد تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٦٠ لسنة ١٩٨٧ بتاريخ ١٩٨٧/١٢/٢.

ج - المحاسبة عن سنوات سابقة لتاريخ تحديد بدء النشاط.

د - عدم دراسة ما يبيده الممولون من اعتراضات دراسة جدية هادفة إلى حل الخلاف ، ومن قبيل ذلك عدم فحص الأوراق والمستندات التي يقدمها الممول أو التي تكون تحت نظر المأمورية أثناء الفحص.

هـ - عدم اهتمام المراجعين ومديرى الفحص بدراسة أسباب رفع التقديرات عن السنوات السابقة، وتأسيسها على أسباب قوية.

٢ - لا يجوز افتراض استمرار النشاط بعد التوقف لسنوات تالية مالم تتكشف للمأمورية المختصة أدلة أو قرائن تفيد استمرار مزاوله النشاط^(١) .

٣ - يجب عدم رفض دفاتر الممول المعتمدة من أحد المحاسبين إلا بناء على أسباب موضوعية سليمة تمس أمانة الدفاتر.

٤ - ضمانا للحيدة وتحقيقا للعدالة وحتى لا يرقى إلى أعمال موظفى المصلحة قول أو شك، قد طلبت مصلحة الضرائب^(٢) منهم التنحى عن العمل فى ملفات المولين الذين تربطهم صلة قرابة أو مصلحة مشتركة أو ماشابهها، كما يمتد هذا التنحى ليشمل الفنيين القائمين على العمل بالمناطق الضريبية والمأموريات التابعة لها سواء ما يتعلق بأعمال الحصر أو الفحص أو الربط أو التحصيل، ويمتنع عليهم اتخاذ أى إجراء فى ملفات المولين الذين تربطهم صلة قرابة بدرجاتها أو مصلحة مشتركة أو خلافه. وإلا تعرض المخالف للمسئولية القانونية .

(١) التعليمات التنفيذية للفحص رقم ٦ لسنة ١٩٨١ بتاريخ ١/٢٨/١٩٨١.

(٢) التعليمات التنفيذية للفحص رقم ٧ لسنة ١٩٨٥ بتاريخ ٦/٢٧/١٩٨٥.

ه - نظرا لوجوب الضريبة على أرباح شركات الأموال بالنموذج ١٩ ضرائب رغم الطعن عليها، وحتى لاتضار الشركات بهذا الوضع فقد أوصت المصلحة^(١) س المأموريات المختصة فى حالة إجراء تعديلات على إقرارات شركات الأموال بمبالغ كبيرة سرعة عقد لجان داخلية فى خلال اسبوع من تاريخ اعتراض الشركة، فإذا تعذر الإتفاق يتم الإحالة إلى لجنة الطعن فى خلال أسبوع من تاريخ جلسة اللجنة الداخلية .

المبحث الثانى

الرقابة القضائية على السلطة التقديرية

١٠- دور القضاء فى تنظيم السلطة التقديرية:

لايمنع اعتراف المشرع لجهة إدارية بالحق فى استعمال سلطتها التقديرية، من أن يقوم القضاء بدوره فى الرقابة على استعمال هذه الإدارة لسلطتها، ويمنعها من إساءة استعمالها، أو التعسف فى استعمالها على غير مقتضى القانون.

وقد قام القضاء بدوره الرقابى على استعمال مصلحة الضرائب لسلطتها التقديرية، وأرسى فى ذلك الكثير من المبادئ التى تضبط استعمال هذه السلطة، ومن هذه المبادئ ماتعلق بمأمور الضرائب ودوره فى التقدير، ومايرتبط بالسلطة التقديرية فى تحديد دين الضريبة ، وقد اهتم القضاء ببيان المبادئ التى تبين علاقة مأمور الضرائب بالممول، وضوابط ممارسة هذا المأمور لسلطته التقديرية.

(١) التعليمات التنفيذية للفحص رقم ١٥ لسنة ١٩٨٧ ، بتاريخ ١٩/٣/١٩٨٧

١١- أولا : علاقة مأمور الضرائب بالممول:

يقرر القضاء بأن مأمور الضرائب يمثل المصلحة التابع لها ، فيما هو من اختصاصه ، فإن تجاوز هذا الإختصاص سقط حق التمثيل^(١).

كما يقرر فى حكم آخر^(٢) أن مأمور الضرائب هو ممثل المصلحة فى قبض الضريبة، وهو صاحب الشأن فى مراجعة حسابات الممولين، وهو كذلك الشخص الذى يسوى حساب الضريبة بعد الاتفاق على الأرباح، وهو بهذه الصفات جميعا يمثل المصلحة أيضا فى الإقرار بما دفع زائدا عن الضريبة وتأكيدا لأهمية المأمور الفاحص فقد وصفه حكم قضائى^(٣) بأنه أكثر السلطات التى تقوم بأعمال التقديرات ، وتمهد له، إلماما بحالة التجار الذين يباشرون تجارتهم فى منطقة أعماله، وأغزهم علما بحالة السوق المحلية، وهو بهذا يستطيع أن ينفذ إلى كثير من الصواب.

وقد انتهى هذا الحكم إلى أن تقدير المأمور الفاحص إذا كان دقيقا يكون أكثر فى الدلالة على أرباح الممول من رأى مراجعه أو مديره، وذلك بقوله : أما غيره ممن يعتمدون فى تقديرهم على الخبرة النظرية أو على المعلومات الشخصية المستمدة من المنطق فكثيرا ما يخطئون.

وقد تعرض القضاء فى أكثر من حكم له، لبيان طبيعة العلاقة التى تحكم الممول ومأمور الضرائب، وانتهى فى ذلك إلى مأمور الضرائب - أو مصلحة

(١) محكمة استئناف القاهرة، القضية رقم ١٩ لسنة ١ ق ، جلسة ١٩٤١/١٢/٢٩ ، الجرف، ج ٥، ص ٥٠.

(٢) محكمة مصر الابتدائية، القضية رقم ٤٥ لسنة ٤٨ تجارى ، الجرف، ج ٣، ص ١٤١.

(٣) محكمة استئناف القاهرة، القضية رقم ١٩ لسنة ١ ق ، الجرف، ج ٥، ص ٥٠.

الضرائب - ليس خصما للممول، ولاشريكا له فى المنشأة، وإنما تعتبر مصلحة الضرائب دائنة للممول، بمقتضى الحق الذى قرره القانون لها، بمقدار دين الضريبة المستحقة عليه، ونبين ذلك فيما يلى :

١٢- مأمور الضرائب ليس خصما للممول :

ومأمور الضرائب ، بهذه الصفة، ليس خصما بمعنى الكلمة، بل هو يتبع مصلحة الضرائب ، التى تعد بدورها فرعا من فروع السلطات التنفيذية، ناطت بها قوانين الضرائب أن تحدد هذه الضرائب، وجبايتها، وأعمالها فى هذا السبيل تعتبر من أعمال السلطة Act de autorite ، أى أنها تقوم استنادا على نصيبها من الولاية العامة، وعلى ذلك فإن الممول حينما يلقى بإقراراته ومستنداته بين يدى المأمور، ليس مختارا فى هذا الموقف، وإنما يكون مجبرا عليه، ولايجوز أن يتذرع الممول فى هذا الخصوص بدعوى أن الخصم لايلزم بتقديم مستند ضد نفسه^(١).

وتتطلب العلاقة بين الممول ومأمور الضرائب أن تكون علاقة واضحة يحكمها القانون، ولذلك عاب القضاء^(٢) على مأمور الضرائب الذى يحصل على إقرار من الممول عن نشاطه وأرباحه دون سابق إخطار، وأمام محله التجارى، وانتهى إلى أن الإقرار الذى اقتنصه مأمور الضرائب اقتناصا لايمكن أن يعتبر ملزما للممول، لأن البيانات التى يدلى بها الممول دون سابق اخطار تفقده حقه فى ماكان يرجوه من الإدلاء ببيانات صحيحة ومتزنة عن نشاطه التجارى .

(١) محكمة طنطا الابتدائية ، القضية رقم ٤٨/٦١٨ كلى ، الجرف، ج ٣، ص ٢٣٨ - ٢٤٠.

(٢) استئناف المنصورة ، القضية رقم ١٣١ تجارى لسنة ٢ ق، الجرف، ج ٦، ص ١٨٤ ، ص ١٨٥.

١٣ - مأمور الضرائب ليس شريكا فى المنشأة :

كما أن مصلحة الضرائب ليست شريكا فى المنشأة ، ومن ثم لا يحق لمأمور الضرائب أن يتدخل فى إدارة المنشأة، وقد ذهب القضاء^(١) إلى ذلك، مقررًا أن دور مصلحة الضرائب يقتصر على مراقبة حسابات المنشأة بقصد منع التهرب من الضريبة، ومن ثم لا يجوز لمأمور الضرائب أن يتدخل فى تحديد العمولة التى جرى العرف فى المنشآت التجارية على منحها لموظفيها لتشجيعهم ، ويترك تحديد هذه العمولة للممول فيما عدا حالات الغش أو التهرب من الضريبة.

كما قضى^(٢) بأن الممول لا يحاسب على ما فرط فى تحصيله من ربح، أو أهمل توقيه من خسارة.

وترتبطا على ذلك أيضا، فقد قضى^(٣) بأنه وإن كان الإستهلاك يعتبر من الناحية الفنية ضروريا لظهور ميزانية المنشأة سليمة، فإن عدم اجرائه لا يعتبر مخالفة قانونية، إذا لم يحتم القانون اجرائه، بل على العكس ، فإن القانون الضريبى لم يحتم اجرائه إلا بقيود (وهو أن تكون الإستهلاكات حقيقية وفقا لما يحصل فى دائرة ما يحصل عليه العمل طبقا للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل). ومن ثم فإذا امتنعت المنشأة عن اجراء استهلاك على مبانيها، مع زيادة قيمة الأصل زيادة فاحشة ، تعتبر تخفيضا لقيمة هذا الأصل خلافا للواقع، وهو فى نفس الوقت تخفيض للربح الخاضع للضريبة، فإن امتناعها هذا لا تؤاخذ عليه، لأنها فى الواقع من الإجراءات السليمة.

(١) مصر المختلطة، القضية رقم ٢٨٣٢ لسنة ٧١ ق، الجرف، ج ٢، ص ٤٤٧.

(٢) حكم النقض، الطعن رقم ٤٠٠ لسنة ٢١ ق، جلسة ١٩٥٣/٦/٤، نوح وبدران، ص ٣٣٠، وص ٣٣١، وحكم النقض فى الطعن الصادر بتاريخ ١٩٥٧/١٢/٥، المجموعة الرسمية، السنة ٨، ص

٨٦٨.

(٣) القاهرة الابتدائية ، القضية رقم ٢١١٠ لسنة ١٩٤٩ ن الجرف، ج ٥، ص ٤٣٦.

وقد أيدت محكمة النقض^(١) هذا الرأي بقولها إن الإستهلاك فرض لمصلحة الممول فهو حق له، وليس واجباً عليه إجراؤه، فإذا رأى الممول عدم إجرائه بسبب ارتفاع قيمة الأصل المقابل له أو لسبب آخر فإن القانون لا يلزمه بإجرائه، وقد عنى المشرع فقط بوضع قيود تحد من المغالاة فى عمال الإستهلاك أو الإدعاء على غير الحقيقة.

ويدخل من قبيل أعمال الإدارة التى لاتسأل عنها أمام مأمور الضرائب صرف مرتب لموظف مجند، اثناء أدائه للخدمة العسكرية رغم ثبوت عدم قيامه بعمل فعلى خلال فترة تجنيده، طالما كان هذا التصرف مقبولا فى العرف التجارى ، لأن الشركة صاحبة التقدير فى الإستغناء عن خدمات موظف تغيب لأسباب قاهرة، أو مؤقتة، وليست مضطرة لأن تفسخ عقد استخدامه، ولذلك قضى^(٢) بأن قيام الشركة بصرف المرتب لهذا الموظف لا ينبىء عن نية سيئة للشركة، ومن ثم يتعين احتساب هذا المبلغ ضمن المصروفات التى تحملتها المنشأة، ويجب خصمها من وعاء الضريبة المستحقة عليها.

١٤- مصلحة الضرائب فى مركز دائن الممول:

وتعتبر مصلحة الضرائب فى مركز الدائن ، وهى تطالب الممول بدين الضريبة، وقد رتب القضاء^(٣) على هذا الوضع نتيجة مؤداها أنه إذا نسبت مصلحة الضرائب إلى ممول أنه مارس نشاطا، فإنه يجب فى الوقت ذاته أن تقدم الدليل والحجة المؤيدين لوجهة نظرها، وذلك استنادا إلى أمرين هما:

(١) الطعن رقم ٢٥٧ لسنة ٢٢ ق .

(٢) مصر الإبتدائية ، القضية ٧١ لسنة ١٩٤٨ ، الجرف ، ج ٦ ، ص ٢٥٧ ، ص ٢٥٨ ، وقد تأيسد هذا المبدأ بقضاء النقض فى الطعن الصادر بتاريخ ١٩٦٧/٢/٢٢ ، المجموعة الرسمية، السنة ١٨ ، ص ٤٣٦ .

(٣) استئناف القاهرة ، فى ١٩٦٢/١/٣١ ، قضاء الضرائب ، وجدى عبد الصمد، ص ٥٣ .

الأول : أن مصلحة الضرائب فى هذه الحالة فى مركز الدائن، فإذا ادعت بوجود نشاط مافعلها عبء الإثبات أخذاً بقاعدة أن البينة على من ادعى .

والثانى: أن مزاوله النشاط هو فى حقيقته واقعة مادية، لا يصعب اثباتها، ولا يقوم مقام هذه الأدلة ورود اخطار من الشرطة ، ومحضر أقوال عمدة الناحية دون أدلة تساندهما .

ويجب أن تتوخى المصلحة العدالة فى تعاملها مع الممولين، وأن يكون نبراسها فى ذلك هو الوصول إلى الحقيقة مجردة من أى اعتبار شخصى، ولذلك فقد نهى القضاء^(١) مصلحة الضرائب أن تبنى تقديراتها على دوافع حسية ذاتية عرضة للتغيير والتبديل فى أى وقت ، ومن لحظة إلى أخرى، أو إلى عوامل ليس فيها مراعاة لمعاملة مختلف الممولين على قدم المساواة. كما رفض القضاء^(٢) أن تتنصل مصلحة الضرائب من كتبها الدورية ومنشوراتها بحجة أن العبرة فى تقدير الأرباح هى بتقدير الأرباح الفعلية التى حصل عليها الممول بصرف النظر عن التقيد بالقواعد النظرية التى تقول بالمساواة بين الممولين، لأنها إن فعلت ذلك تكون قد كالت بكيلين، مع أنه من أهم القواعد الضريبية هى المساواة بين الممولين ومعاملتهم معاملة واحدة إذا تساوت حالتهم.

ونرى أن الحكم الأخير لم يمنع مصلحة الضرائب نهائياً من أن ترفض تطبيق تعليماتها ومنشوراتها على ممول معين أسوة بما فعلته مع ممولين آخرين، لأن هذا الإمتناع يكون من حقها طالما كانت حالة هذا الممول لا تتماثل مع حالة أولئك الممولين الذين طبقت التعليمات والمنشورات عليهم.

(١) محكمة المنصورة، القضية رقم ١١٥، لسنة ٧١ ق، الجرف، ج ٣، ص ٤٧٢.

(٢) محكمة شبين الكوم، القضية رقم ٣٤٧ لسنة ١٩٤٥، الجرف، ج ٣، ص ٢٥٥، ص ٢٥٦.

١٥ - ثانيا : ضوابط ممارسة المأمور لسلطته التقديرية:

تناولت أحكام القضاء السلطة التقديرية لمأمور الضرائب ، ومع تسليمها بهذه السلطة ، إلا أنها لم تترك ممارسة الممول لها دون قيد أو ضابط يضمن عدم الإساءة أو التعسف في استعمالها .

وقد راقب القضاء ممارسات مأمور الضرائب لسلطته التقديرية عند تقريره لمزاولة الممول النشاط معين، أو عند تقديره لدين الضريبة، أو اتخاذ إجراءات تحصيلها، مما يجعلنا نشير إلى بعض المبادئ القضائية التي تناولت هذه الأمور.

١٦ - إثبات مزاوله النشاط :

استقر القضاء على أن امتهان شخص ما مهنة واتخاذها حرفة معتادة له من المسائل المتصلة بالواقع التي تستقل بتقديرها محكمة الموضوع وفقا للأدلة السائغة التي أوردتها^(١).

ولما كانت واقعة مزاوله النشاط من الوقائع المادية فإن عبء اثباتها يقع على مصلحة الضرائب إذا دعت خلاف ما يقره الممول^(٢)، ومع ذلك فليس لمأمور الضرائب أن يبني قراره بمزاولة الممول لنشاط معين على مجرد الإستنتاج الغير على مؤسس من الواقع ، أو على تحرياته الخاصة طالما لم يبين في تقريره مصدر علمه وتحرياته حتى يمكن للمحكمة مراقبتها^(٣).

(١) حكم النقض في الطعن رقم ١٢٠ لسنة ٢٤ ق ، نوح ، ويدران ، ص ٦٢٨.

(٢) حكم النقض في الطعن رقم ١٠٢٨ لسنة ٥٧ ق جلسة ١٩٩٤/٣/٧.

(٣) محكمة أسبوط الابتدائية ، القضية رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٨ كلى، الجرف، ج ٣، ص ٢٧٢.

وتعد بيانات مكافحة التهرب من الضرائب قرينة لها وزنها فى اثبات مزاوله النشاط، متى كان لها مصدر رسمى، وتحمل طابع الجدية، ويتعين على لجان الطعن عند انكار الممول لها أن تفسح المجال لمصلحة الضرائب تكمله اثباتها بكافة الطرق^(١).

ولا يصح الإعتماد فى هذا الشأن على ما يسمع أو على ما يقرأه مأمور الضرائب فى الصحف ، وإلا كان قراره مرسلا بغير تحديد، عاما بغير تعيين ، مالم يحدد وقائع معينة، تثبت تهرب الممول من الضرائب ، أو أن تثبت التحقيقات نتائج محددة تعزز قوله وتظاهره^(٢).

ولا يمنع مصلحة الضرائب فى اثباتها لمزاوله الممول للنشاط، أن تعتمد على القرائن، التى تعتمد على قيد الممول بالسجل التجارى ، وانه لم يتقدم بإخطار التوقف عن مزاوله النشاط، وللمحكمة أن تقدر هذا الدليل على ضوء ما هو مبين بالأوراق^(٣) . كما يجوز اثبات واقعة المزاوله رغم عدم حصول الممول على رخصة لحله أو قيد اسمه فى سجلات الجهات الإدارية المتصلة بالنشاط، طالما ثبت بالقرائن أن المنشأة راسخة القدم فى مزاولتها للنشاط^(٤) .

١٧- تقدير دين الضريبة :

الأصل فى تقدير دين الضريبة هو الإعتماد على دفاتر الممول ومستنداته، ومع ذلك فقد أجاز القانون ، وأكد القضاء ذلك ، لمصلحة الضرائب الحق فى رفض ما يقدمه الممول من حسابات ومستندات، وأن تلجأ إلى أسلوب التقدير،

(١) محكمة مصر الابتدائية ، القضية رقم ٩٢٧ لسنة ١٩٥٢ ، الجرف، ج ٩، ص ٤٤٨.

(٢) قرب هذا المعنى ، محكمة استئناف المنصورة، القضية رقم ٢١ تجارى ، لسنة ٢٠٢٠ ، الجرف، ج ٦، ص ٩١٩١، ص ١٩٢.

(٣) أحكام النقض فى الطعون أرقام: ١٨٤ لسنة ٢٠٢٠، ٨٢٢ لسنة ٢٠١٢، ٥٨١ لسنة ٢٠١٠.

(٤) قضاء النقض، الطعن الصادر بتاريخ ٢٧/١٢/١٩٦١، المجموعة الرسمية، السنة ١٢، ص ٨٢٢.

بشرط أن يكون رفضها لدفاتر الممول ومستنداته قائما على أسباب سائغة، ومبررات معقولة، ودون أن يكون رفضها تعسفا لا يستند إلى دليل جدى.

ويجب أن تعتمد مصلحة الضرائب فى تقديرها على الواقع والمنطق، وليس هناك ما يمنعها من أن تقدر إيرادات الممول على السعر الذى باع به الممول فعلا ولو كان يزيد - أو يقل - عن السعر الجبرى الذى حددته الدولة^(١).

وتباشر مصلحة الضرائب هذا التقدير بجميع الطرق التى تمكنها من الكشف على حقيقة أرباح الممول، دون أن تتقيد فى هذا الشأن بطريق دون آخر، وقد أقر القضاء حق مصلحة الضرائب فى اعتمادها على التقدير بناء على المظهر الخارجى لحال الممول وصنعها^(٢).

وإذا قامت المصلحة بزيادة إيرادات الممول عما أورده بإقراره، فلا يجوز الإحتجاج عليه بمصروفاته التى وردت فى ذلك الإقرار، وقد رأى القضاء أن العبرة فى تقدير إيرادات ومصروفات الممول هو بالحقيقة والواقع لا بما قدره الممول، فإذا هى قدرت أرباح الممول تقديرا ، فليس لها أن تتجه إلى ناحية التخفيض فى جانب والزيادة فى جانب آخر^(٣).

١٨- الرقابة على إجراءات التحصيل :

كذلك بسط القضاء رقابته على ما يقوم به مأمور الضرائب من إجراءات لتحصيل دين الضريبة ، وهى الغاية النهائية من فرضها وتقديرها، فذهب القضاء

(١) حكم النقض فى الطعن رقم ٢٥ لسنة ٢١ ق ، نوح ويدران، ص ٢٠٤، ص ٢٠٥.

(٢) حكم النقض فى الطعن الصادر بتاريخ ١٥/١١/١٩٥١، المجموعة الرسمية ، السنة الثانية، ص ٧٩٤ ، وحكم النقض فى الطعن الصادر بتاريخ ٣٠/١١/١٩٨١، المرجع السابق، السنة ٢٢ ، ص ٢١٨.

(٣) محكمة المنصورة الابتدائية ، القضية ٨٧٣ لسنة ١٩٤٦، الجرف ، ج ٥ ، ص ١٤٧.

إلى ضرورة أن يكون الحجز الذى تلجأ إلى توقيعه مصلحة الضرائب على الممول أو غيره استثناء لدين الضريبة له ما يبرره، وليس للممول الذى يضار من إجراء حجز قام به مأمور الضرائب خطأ أن يطالب مصلحة الضرائب بالتعويض عما أصابه من ضرر، طالما كان الخطأ الذى وقع فيه المأمور الحاجز لا يتنزه عن الوقوع فيه الرجل المتبصر^(١).

وليس لمأمور الضرائب أن يستغل الحجز التحفظى فى غل يد الممول عن التصرف فى أمواله دون مبرر، مستغلا فى ذلك الرخصة التى قررها المشرع استثناء لحفظ حقوق الخزنة العامة المهددة بالضياع، مما يلجأ إليه من توقيع محضر حجز تحفظى جديد كلما سقط المحضر السابق، مما يعنى فى الواقع حبس الأموال المحجوزة لمدة غير محددة، مخالفا لذلك القانون^(٢).

ولعل ذلك مادعا المشرع إلى أن يقرر رفع الحجز التحفظى تلقائيا إذا لم تخطر المصلحة الممول بمقدار الضريبة طبقا لتقدير المأمورية المختصة خلال أربعة أشهر من تاريخ توقيع الحجز^(٣).

كما رفضت المحكمة^(٤) أن تكون يد مأمور الضرائب مبسوسة لاستلام المبالغ التى تدفع لحساب الضرائب ، ومقبوضة عن دفع الزائد أو الإقرار به،

(١) محكمة مصر الابتدائية، القضية رقم ٤٥ لسنة ٤٨ تجارى كلى ، الجرف، ج ٣، ص ١٤٩، ص ١٥٠، وتدل وقائع هذه الدعوى أن مأمور الضرائب أو قع حجزا على ممول له ملفان سدد فى أحدهما ما يتعلق بالآخر دون أن يتنبه مأمور الضرائب إلى ذلك، ثم سرعان ما تداركت مصلحة الضرائب هذا الخطأ ورفعت الحجز.

(٢) حكم النقض فى الطعن رقم ١٥٨ لسنة ٢٢ ق جلسة ١٧/١٢/١٩٥٣، والطعن رقم ٢٠١ لسنة ٢١ ق جلسة ٤/٦/١٩٥٣، والطعن رقم ٢٢١ لسنة ٢٢ ق، جلسة ٤/٢/١٩٥٤.

(٣) راجع المادة رقم ١٧١ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

(٤) محكمة مصر الابتدائية ، القضية رقم ٤٥ لسنة ٤٨ تجارى كلى ، الجرف، ج ٣، ص ١٤٨.

وليس من المقبول قضاء أن يستبقى مأمور الضرائب تحت يده مبالغ لحساب الضريبة فيقبل الممول هذا الوضع، حتى إذا تبين أنه لم تستحق عليه ضرائب وطالب بالإسترداد وجد أن المأمور لم يكن له يستبقى تلك المبالغ تحت يده.

وأجاز القضاء للممول الذى قام بسداد الضريبة رغم سقوطها بالتقادم، أن يسترد ما قام بسداده إذا كان هذا السداد قد تم تحت تأثير إكراه تعرض له من قبل مصلحة الضرائب، واعتبرت محكمة النقض^(١) أن توقيع الحجز على الممول بمقدار الضريبة التى سقطت بالتقادم يعد إكراهاً يعطى للممول الحق فى استرداد ما قام بسداده نتيجة.

الخاتمة

تبين لنا من هذا البحث أن الإدارة الضريبية تتمتع بسلطة تقديرية، يزاولها مأمور الضرائب، أو كل موظف فنى يعمل بمصلحة الضرائب ويكون له صفة الضبطية القضائية، وهذه السلطة التقديرية، تبدو واضحة فى كل ما يتعلق بتقدير وقائع مزاولة النشاط، ومدى خضوعه للضريبة، وفيما يتصل بتحديد وعاء الضريبة، من تعيين للإيرادات أو التكاليف، أو إعفاء ، كما تمتد هذه السلطة لتشمل إجراءات التحصيل ورد الضريبة.

ويبرر منح المشرع مصلحة الضرائب هذه السلطة التقديرية توفير قدر من المرونة فى تطبيق قوانين الضرائب، بما يكفل للممول والمصلحة أن تتعامل مع القانون بما يتفق مع الأهداف التى يريجوها المشرع، وحتى يتواءم النص مع الواقع ، دون أن يشكل هذا التعامل مخالفة للنص، أو ارهاقا للممول وللإدارة الضريبية.

(١) الطعن رقم ٢٠٤ لسنة ٤٧ ق ، جلسة ١٩٧٨/١١/٢٨.

وقد حاولت مصلحة الضرائب أن تضبط سلوك موظفيها وهم يزاولون
ما هو مقرر لها من سلطة تقديرية، من خلال تعليماتها التنفيذية وكتبها الدورية،
التي استوحتها من نصوص القانون، أو أحكام القضاء.

كما باشر القضاء، على مختلف درجاته، حقه الأصيل في الرقابة على
السلطة التقديرية لمأمور الضرائب، سواء في تحديد طبيعة العلاقة بين الممول
ومصلحة الضرائب، أو في كيفية ممارسة مأمور الضرائب لسلطته التقديرية.

وقد كشفت هذه الدراسة أن كثيرا من الممارسات الخاطئة لمأمور الضرائب
قد تناولها القضاء في أحكامه، كما أن الممارسات الصحيحة قد أقرت مصلحة
الضرائب عليها.

وتوصى الدراسة بوضع ميثاق شرف بين الممول ومأمور الضرائب ينظم
العلاقة بينهما، بما يوطد الثقة المرجوة لضمان التزام الممول بالقانون الضريبي،
وعدم إساءة مأمور الضرائب لسلطتها التقديرية، وذلك على غرار إعلان حقوق
الممولين الذي قرره القانون الضريبي الفرنسي، ويشكل دستورا للتعامل بين
الممول ومصلحة الضرائب.