

الاجتهاد القضائي في المواد المالية والضريبية

أ. د/ يسرى محمد أبو العلا (*)
أستاذ محاضر بكلية الحقوق بنها
جمهورية مصر العربية

تمهيد وتقسيم :

الهدف التقليدي للضريبة هو تغطية نفقات الدولة والوصول بالاقتصاد إلى حالة من الاستقرار الاقتصادي ولهذا تستخدم الضريبة في تحقيق أهداف الدولة.

فهي تستخدم كأداة لعلاج التضخم فتزيد الدولة من نسبة الضرائب حتى تعمل على امتصاص القوة الشرائية الزائدة وفي حالة الانكماش تتخفف من سعر الضريبة للعمل على زيادة الادخار وتوفير الأموال اللازمة للتوسع في الاستثمار.

وإذا كان العبء الضريبي يتمثل في الأثر الاقتصادي نظراً للأثار الاقتصادية التي تترتب على اقتطاع جزء من الثروة يشكل ذلك أثراً مباشراً على سلوك الفرد المالي مما يؤدي إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي.

وفي هذه الحالة يتمتع الممول عن سداد التزاماته المالية بسبب المغالاة في زيادة سعر الضريبة وضعف الوعي الضريبي وعدم مراعاة مبدأ العدالة في فرض الضرائب يؤدي ذلك إلى صعوبات مالية في تنفيذ السياسة الضريبية.

وقد تنور إشكالات بمناسبة تطبيق قواعد السياسة التشريعية الضريبية في عند تنفيذها فتتسبب المنازعة الضريبية عند أول درجة لتطبيق نظام الضرائب المعمول به وهو في مرحلة ربط الضريبة.

ومن هنا تظهر المنازعة الضريبية بين مصلحة الضرائب، والممول وتتمثل المشكلة الرئيسية في الضريبة في إيجاد نوع من التوازن بين الممول الذي يشعر بالعبء الضريبي ويرى أنه يضحي بجزء من ثروته.

ومصلحة الضرائب التي تهدف إلى تحقيق حصيلة مالية للقضاء على أوجه العجز في الميزانية وتغطية الإنفاق العام وهو هدف يتعارض مع الممول ويؤدي إلى حدوث النزاع الضريبي.

فضلاً عن ذلك كثرة يخلق تعاقب القوانين وصعوبة تنفيذها في الحياة العملية كثيراً من المشاكل ومرجع ذلك يعود إلى كثرة الأحكام والتعليمات والتفسيرات الصادرة عن مصلحة الضرائب.

وللقضاء على النزاع ظهرت أوجه كثيرة للفصل في المنازعات مثال لجان التوفيق والصلح والتحكيم والقضاء وبالتالي يتمتع القضاء باعتباره أهم وسائل فض

المنازعات الضريبية بأهمية في النظم المالية باعتباره جهة العدالة التي توازن بين المصلحة والممول.

ونظراً لما تتصف به القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية من غموض وتعديل ومرونة في التفسير يصعب على المكلفين الإحاطة بها وإدراك أحكامها، مما يؤدي إلى اختلاف بين الممولين والإدارة الضريبية وظهور المنازعات الضريبية.

ولحل هذه المنازعات بالسرعة الممكنة وتوفير للوقت والجهد والنفقات ولتخفيف العبء على القضاء فإن كثيراً من التشريعات الضريبية تشترط الطعن في قرار التقدير لدى الجهة الإدارية التي أصدرت القرار، لتحقيق العدل ورفع الظلم قبل اللجوء إلى القضاء.

نظم قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 الطعون في المنازعات الضريبية التي تنشأ بين المكلفين ومصلحة الضرائب في المواد 157-163 في الباب السابع من الكتاب الثالث، وأخضع المنازعات لقواعد موحدة، وأوجد لجاناً خاصة عهد إليها مهمة الفصل في طعون المكلفين قبل رفع الأمر إلى القضاء وفقاً لمواعيد وإجراءات محددة تتحد مع ذاتية القانون الضريبي استقلاليته.

ونجد أن المشرع الضريبي المصري جعل الطعن في قرار تقدير ضريبة الدخل على مرحلتين :

الأولى: مرحلة الطعن الإداري :

وهي متعددة وكثيرة والبعض منها يفرد لها القانون إجراءات تطول بالمنازعة الإدارية في تحديد وتقدير الضريبة أمد طويل مما يفقد الهدف من الإصلاح الضريبي وقد تكون قرارات بعض اللجان الإدارية نهائية والأخرى تطيل من النزاع0

الثانية: مرحلة الطعن القضائي :

بصدور قانون مجلس الدولة رقم 165 لسنة 1955 نصت المادة 8 فقرة 7 منه ولأول مرة على اختصاص مجلس الدولة في هيئة قضاء إداري بالفصل في الطعون بالقرارات النهائية الصادرة عن جهات إدارية في منازعات الضرائب والرسوم. وبموجب الفقرة الأخيرة من نفس المادة فقد جعلت الاختصاص مشتركاً بين المحاكم الإدارية ومحكمة القضاء الإداري، وجاء قانون مجلس الدولة رقم 47 لسنة 1972

ليجعل ولاية الاختصاص بالفصل في الطعون بالقرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم لمحكمة القضاء الإداري وذلك بموجب المادة 10 فقرة 6 منه.

غير أن هذا الحكم من الناحية العملية لم يطبق، ونتيجة لذلك فقد بقي القضاء العادي صاحب الاختصاص في منازعات ربط ضرائب الدخل المحكومة بالقانون رقم 14 لسنة 1939، والضريبة العامة على الإيراد بموجب القانون رقم 99 لسنة 1949. ويلاحظ أن قانون تنظيم مجلس الدولة (القانون رقم 165 لسنة 1955 ثم القانون رقم 55 لسنة 1959 الذي حل محله)، ينص على أن يكون الفصل في منازعات الضرائب من اختصاص القضاء الإداري إلى أن يصدر قانون إجراءات خاص بالقسم القضائي ينظم المنازعات الضريبية.

وفى هذا الاتجاه يرى كثير من الباحثين ضرورة توحيد القضاة المختص في المنازعات الضريبية، على أن يكون لهذا القضاء استقلالته ومحاكمه الضريبية المستقلة عن كل من القضاء العادي والإداري، بما ينسجم مع ذاتية القانون الضريبي وضرورة البت في المنازعات الضريبية بالسرعة الممكنة لتمكين الدولة من الحصول على حقوقها، وتحقيق العدل والإنصاف وتوفير الوقت والجهد.

وإذا كانت الإدارة تهدف إلى حل المنازعة الضريبية في مراحلها الأولى إلا أنها وقعت في أخطاء كثيرة منها صدور التعليمات التفسيرية التي وضعت الكثير من التفسيرات التي أدت إلى بطء الإجراءات الإدارية وتعقدها أحياناً لأنه من الصعب أن تكون الإدارة هي الخصم والحكم في نفس الوقت.

ولذلك كان الطريق القضائي أفضل الوسائل التي تحقق الضمانات القضائية من حيطة وعدل وكما قال أحد رجال الفقه المالي وبهذا تنتصر القواعد الأخلاق المالية التي تقوم على الحريات الفردية والعدالة والمساواة والتي تستمد شرعيتها من مبدأ المساواة بين المواطنين أمام الأعباء العامة.

وقد مر النظام الضريبي المصري بعدة مراحل تطورت خلال التشريعات الضريبية تبدأ من عام 1937 إلى عام 1977 بإلغاء الامتيازات الأجنبية وفقاً لمعاهدة مونترو عام 1937، صدر القانون رقم 14 لسنة 1939.

ثم صدر القانون رقم 99 لسنة 1949 تم الأخذ به في مصر بنظام الضريبة العامة على الإيراد والقانون رقم 244 لسنة 1951 الخاص برسم الدمغة. من عام 1978 إلى عام 1981، يعد من أهم القوانين التي صدرت في هذه الفترة القانون رقم 46 لسنة 1978 والمعروف باسم قانون العدالة الضريبية وذلك لما أدخله من تعديلات على القانون رقم 14 لسنة 1939 والقانون رقم 99 لسنة 1949 فالقانون رقم 157 لسنة 1981 وأخيراً صدر القانون رقم 187 لسنة 1993 الذي يقرر تطبيق نظام الضريبة الموحدة.

وأياً كانت طبيعة النظام الاقتصادي لابد وأن تحدد السياسة الضريبية من خلال تشريع يضبط كافة قواعده ومبادئه.

والجدير بالذكر أن تشير إلى ما نصت عليه المادة 119 من الدستور المصري ما يلي: "على أن فرض الضرائب يجب أن يكون بأداة تشريعية في شكل القانون" ونفس الأمر بالنسبة للإعفاء من القانون الضريبي كما نص في المادة 38 على أن "هدف النظام الضريبي هو تحقيق العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية"، فإذا خالف الهدف اعتبر غير دستوري.

تنظيم أفضل في المنازعات :

نص القانون 157 لسنة 1981 والمعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993 على الضريبة في الباب السابع ونظم في الفصل الأول لجان الطعن وفي الفصل الثاني الطعن في قرار لجنة الطعن.

واستحدث المشروع نصاً يقضى بجعل رئاسة لجنة الطعن لأحد أعضاء الهيئات القضائية بدرجة قاض أو ما يعادلها على الأقل.

كما ناط بهذه اللجان الاختصاص بالفصل في المنازعات المتعلقة بجميع الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون.

ولا يحول الطعن في قرار اللجنة دون أداء الضريبة المحددة في هذا القرار. واستحدث المشروع نصاً يقضى بأن تلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي.

وسوف نقسم موضوع البحث إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: لجان التوفيق

جاء القانون رقم 7 لسنة 2000 بإنشاء لجان التوفيق في بعض المنازعات التي تكون الوزارات والأشخاص الاعتبارية العامة طرفاً فيها بهدف أن تحقق هذه اللجان تيسيراً تتوخاه الدولة للأفراد والأشخاص الاعتبارية الخاصة في حسم وتسوية نزاعاتهم الإدارية والمدنية والتجارية مع جهات الإدارة العامة سواء كانوا عاملين فيها أو متعاملين معها.

وهو ما يحقق تقريب العدالة إلى طالبها وإجراء الحقوق إلى أصحابها ويؤدي إلى التخفيف عن أطراف هذه المنازعات وعن كاهل القضاء العادي والإداري بقدر ما تتوصل لجان التوفيق إلى إنهائه من تلك المنازعات⁽¹⁾.

ينشأ في كل وزارة أو محافظة أو هيئة عامة وعبرها من الأشخاص الاعتبارية العامة لجنة أو أكثر، لتوفيق في المنازعات المدنية والتجارية والإدارية التي تنشأ بين هذه الجهات وبين العاملين بها، أو بينها وبين الأفراد والأشخاص الاعتبارية الخاصة⁽²⁾.

تشكيل لجنة :

تشكل اللجنة بقرار من وزير العدل. برئاسة أحد رجال القضاء أو أعضاء الهيئات القضائية السابقين من درجة مستشار على الأقل ممن لا يشغلون وظيفة أو يمارسون مهنة، ومن ممثل للجهة الإدارية لدرجة مدير عام على الأقل أو ما يعادلها تختاره السلطة المختصة وينضم إلى عضوية اللجنة الطرف الآخر في النزاع أو من ينوب عنه، فإذا تعدد أشخاص هذا الطرف وجب عليهم اختيار نائب واحد عنهم فإذا تعارضت مصالحهم كان لكل منهم ممثل في اللجنة.

ويجوز عند الضرورة أن تكون رئاسة اللجنة لأحد رجال القضاء أو أعضاء الهيئات القضائية الحاليين من درجة مستشار على الأقل⁽³⁾.

اختصاصات اللجنة :

عدا المنازعات التي تكون وزارة الدفاع والإنتاج الحربي أو أي من أجهزتهما طرفاً فيها وكذلك المنازعات المتعلقة بالحقوق العينية العقارية وتلك التي تفردها القوانين بأنظمة خاصة، أو توجب فضها أو تسويتها أو نظر التظلمات المتعلقة بها، عن طريق لجان قضائية أو إدارية أو يتفق على فضها عن طريق هيئات تحكيم، تتولى اللجان

المنصوص عليها في المادة الأولى من هذا القانون التوفيق بين أطراف المنازعات التي تخضع لأحكامه.

ويقدم ذو الشأن طلب التوفيق إلى الأمانة الفنية للجنة المختصة، ويتضمن الطلب فضلاً عن البيانات المتعلقة باسم الطالب والطرف الآخر في النزاع وصفة كل منهما وموطنه موضوع الطلب وأسانيده، ويرفق بالطلب مذكرة شارحة وحافطة بمستنداته.

وتقرر اللجنة عدم قبول الطلب إذا كان متعلقاً بأي من القرارات الإدارية النهائية المشار إليها في الفقرة (ب) من المادة (12) من قانون مجلس الدولة الصادر بالقرار بالقانون رقم 47 لسنة 1972 إلا إذا قدم خلال المواعيد المقررة للطعن فيه للإلغاء وبعد تقديم التظلم منه وانتظار المواعيد المقررة للبت فيه وفق أحكام الفقرة المذكورة.

وقد نصت الفقرة (ب) من المادة الثانية عشر:

"وإذا قدم إلى المحكمة ما يثبت حصول التوفيق في النزاع موضوع الدعوى حكمت المحكمة بانتهاء الخصومة فيها".

المسائل والدعوى التي لا تدخل في اختصاص اللجنة :

أولاً: المسائل التي لا يجوز نظرها :

عدا المسائل التي يختص بها القضاء المستعجل، ومنازعات التنفيذ والطلبات الخاصة بالأوامر على العرائض والطلبات الخاصة بأوامر الأداء وطلبات إلغاء القرارات الإدارية المقترنة بطلبات وقف التنفيذ، لا تقبل الدعوى التي ترفع ابتداءً إلى المحاكم بشأن المنازعات الخاضعة لأحكام هذا القانون إلا بعد تقديم طلب التوفيق إلى اللجنة المختصة وفوات الميعاد المقرر لإصدار التوصية أو الميعاد المقرر لعرضها دون قبول⁽⁴⁾.

ثانياً: الدعوى التي لا يجوز نظرها :

الدعوى التي أقفل فيها باب المرافعة يجوز لأي من الطرفين في الدعوى القائمة عند العمل بهذا القانون بشأن منازعات خاضعة لأحكامه أن يطلب من المحكمة التي تنظر الدعوى وفي أي حالة كانت عليها- وقف السير فيها لتقديم طلب التوفيق، فإذا قبل الطرف الآخر أمرت المحكمة بوقف السير في الدعوى لمدة تسعين يوماً وإحالتها إلى اللجنة مباشرة وحددت ميعاداً لاستئناف السير فيها غايته ثلاثون يوماً التالية لانتهاء مدة الوقف⁽⁵⁾.

إجراءات إصدار التوصية :

أولاً : يحدد رئيس اللجنة ميعاداً لنظر الطلب يخطر به أعضاؤها، ويكون له تكليف أي من طرفي النزاع بتقديم ما يراه لازماً من الإيضاحات والمستندات قبل الميعاد المحدد لنظر الطلب، ولكل من طرفي النزاع أن يحضر اللجنة بشخصه أو بوكيل عنه لتقديم دفاعه.

وتنظر اللجنة طلب التوفيق دون تقيد بالإجراءات والمواعيد المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية إلا ما يتعلق منها بالضمانات والمبادئ الأساسية للتقاضي⁽⁶⁾.

ثانياً: لا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بحضور جميع أعضائها، وللجنة أن تستعين بمن تراه من أهل الخبرة، وتصدر اللجنة توصياتها بأغلبية آراء أعضائها فإذا تساوت الأصوات رجح الجانب الذي منه الرئيس، وتكون مداولات اللجنة سرية⁽⁷⁾.

ثالثاً: تصدر اللجنة توصيتها في المنازعة مع إشارة موجزة لأسبابها تثبت بمحضرها، وذلك في ميعاد لا يجاوز ستين يوماً من تاريخ تقديم طلب التوفيق إليها، وتعرض التوصية-خلال سبعة أيام من تاريخ صدورها-على السلطة المختصة والطرف الآخر من النزاع، فإذا اعتمدتها السلطة المختصة وقبلها الطرف الآخر كتابة خلال خمسة عشر يوماً التالية لحصول العرض قررت اللجنة إثبات ما تم الاتفاق عليه في محضر يوقع من الطرفين ويحق بمحضرها وتكون له قوة التنفيذ، ويبلغ إلى السلطة المختصة لتنفيذه⁽⁸⁾.

رابعاً: إذا لم يقبل أحد طرفي النزاع توصية اللجنة خلال المدة المشار إليها في المادة التاسعة من هذا القانون أو انقضت هذه المادة دون أن يبدي الطرفان أو أحدهما رأيه بالقبول أو الرفض. أو لم تصدر اللجنة توصيتها خلال ميعاد الستين يوماً يكون لكل طرف من طرفي النزاع اللجوء إلى المحكمة المختصة.

خامساً: يترتب على تقديم طلب التوفيق إلى اللجنة المختصة وقف المدد المقررة قانوناً لسقوط وتقدم الحقوق أو لرفع الدعوى بها، وذلك حتى انقضاء المواعيد المبينة بالفقرة السابقة.

ويتولى قلم كتاب المحكمة التي ترفع إليها الدعوى عن ذات النزاع ضم ملف التوفيق إلى أوراق الدعوى⁽⁹⁾.

وفى ضوء ما سبق يتضح أن اختصاص اللجان المذكورة بالتوفيق في المنازعات المدنية والتجارية والإدارية التي تنشأ بين الجهة المنشأة فيها اللجنة وبين العاملين بها أو بينها وبين الأفراد والأشخاص الاعتبارية الخاصة، وذلك عدا المنازعات الآتية :

- 1- المنازعات التي تكون وزارة الدفاع والإنتاج الحربي أو أي من أجهزتها طرفاً فيها.
 - 2- المنازعات المتعلقة بالحقوق العينية العقارية.
 - 3- المنازعات التي يوجب القانون فضلها أو تسويتها أو نظر التظلمات المتعلقة بها عن طريق لجان قضائية أو إدارية.
 - 4- المنازعات التي يتفق الأطراف على فضها عن طريق التحكيم.
 - 5- المنازعات التي تقرر لها القوانين أنظمة خاصة بها تنفرد بالاختصاص بنظرها⁽¹⁰⁾.
- وجاء في المذكرة الإيضاحية لمشروع القانون ما بين استبعاد المنازعات الضريبية وفقاً للنص التالي:

"يستبعد من اختصاص لجان التوفيق المنازعات التي تكون وزارة الدفاع أو وزارة الإنتاج الحربي أو أي من أجهزتها طرفاً فيها صوتاً لسرية البيانات الخاصة بها التي تتعلق عادة بالأمن القومي للبلاد، وكذلك المنازعات التي توجب قوانين خاصة فضها أو تسويتها أو نظر المنازعات المتعلقة بها عن طريق لجان قضائية أو إدارية أو هيئات تحكم كتلك المنصوص عليها في قوانين التأمين الاجتماعي والعمل والإصلاح الزراعي والشهر العقاري والسجل العيني والضرائب على الدخل وهيئة سوق المال وغيرها، وذلك منعاً للازدواجية وتلافياً لإطالة أمد حسب الخصومات، كما عني المشروع بتقرير أن يكون اللجوء إلى لجان التوفيق بغير رسوم قضائية تمشياً مع نهج التيسير والتخفيف عن كاهل أصحاب الحقوق⁽¹¹⁾.

وعلى الرغم من مزايا هذه اللجان من ناحيتين :

- 1- تشكيل لجنة التوفيق من أحد رجال القضاء أو الهيئات القضائية السابقين أو الحاليين من درجة مستشار على الأقل ومن ممثل للجهة الإدارية لا تقل درجته عن رئيس

قطاع وما يعادلها وبحيث ينضم إلى عضوية اللجنة الطرف الآخر في النزاع أو من ينوب عنه.

2- روعى في ذلك تمثيل طرفي النزاع في اللجنة وكذلك الاستعانة برجال القضاء أو الهيئات القضائية السابقين استثماراً لهذه الثروة القضائية العريضة في خبراتها عالية الوزن والقدر بما يضمن اتصالات حلقات عطائها تأمناً للعدل وصوناً للحقوق وباعتبار ما أشربت نفوسهم من قيم الحيدة والموضوعية.

وهذه اللجان أقرب للسلطة القضائية ونفضل لو تنشئ وزارة العدل أو تتبنى مشروع يستحدث نظام قضاء ضريبي أو دائرة ضريبية تختص بالمنازعات الضريبية حيث يبين لنا من المذكرة الإيضاحية مدى حرص الدولة على تحقيق العدالة الناجزة تصل بها الحقوق إلى أصحابها، دون الاضطرار إلى ولوج سبيل التقاضي وما يستلزمه في مراحلها المختلفة من الأعباء المادية والمعنوية، وما يصاحبه في كثير من الأحوال من إساءة استغلال ما وفره القانون من أوجه الدفاع والدفع واتخاذها سبيلاً للكيد ووسيلة لإطالة أمد الخصومات، وعلى نحو يرهق القضاء ويلحق الظلم بالمتقاضين مادامت حقوقهم-نتيجة تلك الإساءة-لا تصل إليهم إلا بعد فوات الأوان.

وانطلاقاً من تلك المعاني وتوفيراً للوقت والجهد على أطراف المنازعات المدنية والتجارية والإدارية الناشئة بين الوزارات والأشخاص الاعتبارية الخاصة، وما يتأدى عن ذلك من تخفيف للعبء عن القضاة نتيجة الحد من المنازعات التي تطرح على المحاكم. وفي ضوء هذه الاعتبارات أعد مشروع القانون الذي يستحدث آلية جديدة للتوفيق بين أطراف النزاع تتمثل في لجان تكون رئاستها لأحد رجال القضاء أو الهيئات القضائية السابقين أو الحاليين، يلزم عرض تلك المنازعات عليها بطلبات من ذوى الشأن وذلك قبل اللجوء إلى القضاء.

وفي إطار حرص الدولة على أن تأخذ زمام المبادرة في تبسيط إجراءات حصول المتخاصمين معها على حقوقهم، من خلال أداة سهلة وبإجراءات مبسطة لا تحفل بالشكل ولا تلوذ به إلا صوناً ل ضمانات الدفاع ومبادئه الرئيسية وبمراعاة إرادة طرفي الخصومة ودون المساس بحق التقاضي الذي يكلفه الدستور في المادة 68 منه، والذي لا ينال منه-وفق ما قضت به الدستورية العليا-الإلزام بعرض الطلبات في شأن بعض

الحقوق على لجنة ينص عليها القانون، وذلك قبل تقديمها إلى القضاء لطلبها قولاً من المحكمة الدستورية العليا:

"أن المشرع يكفل بذلك مصالح أصحاب هذه الحقوق التي قد تعرضها للخطر خصومة قضائية تبعد بطبيعتها عن مواطن التوفيق، قد تأكل حطبها من خلال حدثها وأن تسوية الحقوق المتنازع ودياً من خلال هذه اللجنة قد ييسر أمرها لأصحابها"⁽¹²⁾.

وهذه اللجان تماثل اللجان الإدارية لفض المنازعات الضريبية إلا أنها للأسف بالرغم من تشكيلها القضائي تقوم بإصدار توصية (المادة التاسعة من القانون) يجيز لأي من الأفراد أو السلطة العامة أن ترفض التوصية وتتشابه بذلك مع لجان الصلح، وكان لأجل المشروع أن يجعل لها اختصاصاً نهائياً حتى لا تطول الإجراءات خاصة بما تتعلق بجهة الإدارة في منازعاتها مع الأفراد، فهي سلطة محددة تصدر توصياتها في إطار حسم الخلاف بين المواطنين والإدارة.

وبالتالي فهي تكثر من الجهات التي تتاح للأفراد الالتجاء إليها وإن كان المشرع قصر المواعيد اللازمة لإصدار التوصية، والهدف من التعرض بالبحث للجان التوفيق بيان طرق فض المنازعات وتحديد النظام الأفضل لإنهاء الخلافات بشكل يحقق العدالة⁰ وفي ضوء هذا صدر القانون رقم 65 لسنة 1992 الخاص بإصدار قانون رأس المال ولائحته التنفيذية مقررًا تطبيق نظام التحكيم.

وقد نص القانون على تشكيل هيئة التحكيم بناء على قرار وزير العدل الذي يبين قواعد التشكيل وإجراءات التحكيم التي تتم بمكتب التحكيم المنشئ بهيئة سوق المال⁽¹³⁾.

المبحث الثاني: لجنة التقدير

صدر القانون رقم 14 لسنة 1939 بإنشاء لجان التقدير في المنازعات الضريبية وهي جهة تستقل بتقدير الضرائب في حالة المنازعة مع مصلحة الضرائب.

مرحلة التشكيل الإداري :

في بداية الأمر وفي عام 1939 كانت اللجنة تتكون من الأعضاء التاليين :

- ثلاثة أعضاء من موظفي الحكومة.

- عضوان من التجار أو رجال الصناعة أو الممولين الذين يدفعون ضرائب لا يقل مجموعها عن خمسة جنيهاً ويختارهما الممول بنفسه⁽¹⁴⁾.

ولجنة التقدير سلطة مستقلة عن المحاكم فهي لا تفصل في خصومة وإنما هيئة إدارية تختص بتقدير الضرائب في ضوء البيانات المقدمة من مصلحة الضرائب⁽¹⁵⁾.

طبيعة لجان التقدير :

ثار الخلاف حول طبيعة لجنة التقدير هل هي إدارية أم قضائية وتعتبر محكمة النقض "أن لجان تقدير الضرائب من قبيل اللجان الإدارية، لأنها لا تفصل في خصومة، فسلطة هذه اللجان في التقدير، سلطة تباشرها بوصف كونها الهيئة المختصة بالتقدير ابتداء لا هيئة تنتظر طعناً في تقدير الأمور⁽¹⁶⁾".

فالمسائل التي تحال إلى لجنة التقدير هي التي لم يحصل الاتفاق عليها ومحاولة الاتفاق مع الممول أمر واجب قانوناً ولا ينبعث اختصاص لجنة التقدير إلا بعد حبوط تلك المحاولة، وإذا كانت المادة 52 من القانون رقم 14 لسنة 1939 تنص على أن تحيل المصلحة إلى لجان التقدير جميع المسائل التي لم يتفق عليها بين المصلحة والممول، فإن محاولة المصلحة أمر واجب قانوناً⁽¹⁷⁾.

ومحاولة الاتفاق لم يرسم القانون طريقاً معيناً لها فلجنة التقدير هي صاحبة الولاية الأصلية في التقدير تجريه بهذا الوصف لا بوصف كونها هيئة تنتظر في طعن تقدير سابق تجريه مصلحة الضرائب التي ليس لها اختصاص بذلك التقدير⁽¹⁸⁾.

وعلى الرغم من صفة لجنة التقدير بأنها إدارية إلا أنها تلتزم بالقواعد العامة للإجراءات الإدارية مثل ضمانات حق الدفاع والإعلان الصحيح⁽¹⁹⁾.

وفى هذا الاتجاه جاء حكم للنقض لمحكمة النقض ما يؤيد هذا المعنى "مخالفة إجراءات اللجان الإدارية وإقرارها للأصول العامة وانحرافها عن الأصول المقررة وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض-يجعل هذه القرارات باطلة".

فإذا كانت لجنة التقدير لم تراعى ما أوجبه المادة 52 من القانون رقم 14 لسنة 1939 من إعلان الممول بالحضور أمامها قبل ميعاد انعقادها بخمسة أيام على الأقل، ورفضت طلب التأجيل الذي أبداه الممول، فإن قرارها يكون باطلاً ولو لم يرد بذلك نص

في القانون المذكور ودون حاجة إلى الاستناد في ذلك إلى قواعد قانون المرافعات وأحكامه.

وذلك لأن لجنة التقدير وإن كانت لجنة إدارية إلا أن العيب الذي شاب إجراءاتها هو عيب جوهري يمس أصلاً من الأصول التي حرص المشرع في القانون المشار إليه على توفيره للممولين وهو حق الدفاع⁽²⁰⁾.

كما أن مفاد نص المادة 37 من القانون رقم 142 لسنة 1944 قبل تعديلها بالقانون رقم 217 لسنة 1951 حيث جعل المشرع للجان تقدير الشركات التي نظمها في القرار الوزاري رقم 126 لسنة 1944 هي جهة التقدير الأصلية إذ هي أداة المصلحة ووسيلتها الوحيدة في التقدير ولم يرسم القانون أي طريق للتعقيب على هذا التقدير.

ومن ثم فإن قراراتها تعتبر صادرة من هيئة إدارية ذات اختصاص قضائي تستنفذ به سلطة التقدير فلا يجوز لها الرجوع فيه ولا لمصلحة الضرائب أن تعقب عليها أو أن تعيده إليها لمعاودة النظر فيه من جديد⁽²¹⁾.

مرحلة التشكيل القضائي :

صدر تعديل عام 1950 يعيد تشكيل هذه اللجان على النحو التالي :

- قاضي ينتدبه وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية رئيساً.
- عضوين من موظفي مصلحة الضرائب يختارهما وزير المالية عضوين من التجار أو رجال الصناعة أو الممولين المدرجة أسماؤهم في كشف يعده وزير المالية في أول كل سنة مالية وهذا الاختيار جوازي وبناء على طلب الممول⁽²²⁾.

والهدف من إدخال العنصر القضائي يتمثل في :

أولاً: ترك الولاية في التقدير لمصلحة الضرائب مع قصر اختصاص اللجان على نواحي النزاع التي تنشأ بين مصلحة الضرائب والممولين واقتضى ذلك اعتبارها لجان طعن بعد أن كانت لجان تقدير.

ثانياً: توسيع اختصاص لجان الطعن بحيث يشمل أوجه الخلاف بكافة أنواعه بين المصلحة وسائر الممولين، وزاد اختصاصها اتساعاً فشمل النظر في الخلافات الخاصة بالضريبة العامة على الإيراد ورسم الأيلولة على التركات وضريبة المهن غير التجارية⁽²³⁾.

ثالثاً: ألا تكون مصلحة الضرائب خصماً وحكماً في نفس الوقت.

رابعاً: منح صلاحية إصدار قرارات نهائية للجنة الطعن بحيث يعتبر قرارها بمثابة حكم أول درجة ولكن إصدار القرارات بأغلبية الآراء يمكن معه ترجيح رأى الأعضاء الإداريين⁽²⁴⁾.

وتأييداً لذلك قضت محكمة النقض بأن قرار لجنة الطعن الضريبي يعد جزءاً متمماً للحكم ليكون ما يحويه هذا القرار من وقائع وأسباب ورداً على دفاع الطاعنين جزءاً متمماً ولا يعيب أنه لم يدون تلك الأسباب ويرصدها كلها أو بعضها ما دامت قد أصبحت بهذه الإحالة ملحقة به⁽²⁵⁾.

إعادة التشكيل الإداري :

(1) صدر تعديل آخر في عام 1952 ينص على :

تشكل لجنة الطعن من ثلاثة من موظفي مصلحة الضرائب يعينون بقرار من وزير المالية والاقتصاد ويجوز بناء على طلب الممول أن يضم إليهم عضوان يختارهما الممول من بين التجار ورجال الصناعة أو الممولين ويشترط في كل عضو مختار أن يكون ممن يدفعون ضرائب مباشرة لا يقل مجموعها عن عشر جنيهاً في السنة⁽²⁶⁾.

وإذا صدر قرار اللجنة اتخذ أساساً لربط الضريبة وهذا القرار كما نص عليه في تعديل القانون رقم 146 لسنة 1950 والقانون رقم 174 لسنة 1951 "يجب أن تكون مرحلة إعادة نظر في الخلاف قبل الالتجاء إلى ساحة القضاء ويرى التعديل أن اللجان الجديدة التي تؤلف من موظفين متخصصين في أعمال الضرائب لهم خبرة خاصة ومران أوسع في جميع الأعمال التي تزاولها لجان الطعن الحالية مع توفير الضمانات الكافية في اختيار رؤساء اللجان وأعضائها بالنص على أن يكون تعيينهم بقرار من وزير المالية.

(2) صدر تعديل عام 1953 بشأن تشكيل لجنة الطعن كما يلي :

- ثلاثة موظفين من مصلحة الضرائب يعينهم وزير المالية والاقتصاد ويختار من بينهم الرئيس.
- عضوان يختارهما الممول من رجال الصناعة أو الممولين أو التجار، ويشترط فيه أن يكون ممن يؤدون ضرائب مباشرة لا تقل في مجموعها عن عشرة جنيهاً.
- أعضاء احتياطيين يعينهم وزير المالية والاقتصاد في البلاد التي بها لجنة واحدة.

واستمر العمل بهذه اللجان حتى صدور القانون رقم 157 لسنة 1981 وخلال هذه الفترة لم يتضمن القانون رقم 9 لسنة 1949 ما يفيد اختصاص مجلس الدولة بالنظر القرارات الإدارية النهائية الصادرة في منازعات الضرائب والرسوم، فقد كان الثابت اعتبار هذه المنازعات إدارية بطبيعتها يتضمن طعناً في قرارات إدارية نهائية فمن غير الجائز قانوناً أن تقضى محكمة القضاء الإداري باختصاصها حيث كانت القوانين الخاصة بالضرائب والرسوم تجعل الاختصاص بشأنها للمحاكم العادية.

فقد كان القانون رقم 14 لسنة 1939 والقانون رقم 60 لسنة 1941 رسماً طريقة خاصة للطعن في قرارات لجان تقدير الضرائب أمام المحاكم العادية⁽²⁷⁾.

وتطبيقاً لذلك جرى قضاء محكمة القضاء الإداري على إقرار اختصاصها بنظر طعون الأفراد والهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية في منازعات الأفراد والرسوم التي لم ينظم لها القانون طريقاً خاصاً للطعن فيها أمام جهة قضائية أخرى⁽²⁸⁾.

وحيث أنه عن المبادئ المقررة من الخاص يقيد العام ولا يجوز لمحكمة القضاء الإداري أن تسحب ولايتها على هذه المنازعات إلا بنص صريح في القانون طالما وجد طريق قضائي مقابل أمام محكمة أخرى⁽²⁹⁾.

وقد قدر المشرع طبيعة التوزيع في منازعات الضرائب والرسوم بين جهة القضاء الإداري والقضاء العادي إذ يعتمد على قوانين صدرت قبل إنشاء مجلس الدولة⁽³⁰⁾.

ومن الطبيعي أن هذه المنازعات تدخل ضمن ولاية لإلغاء المقررة لمجلس الدولة⁽³¹⁾.

وفى الواقع فإن إقرار اختصاص مجلس الدولة بنظر منازعات الضرائب والرسوم موقوفاً إلى حين صدور قانون الإجراءات الإدارية⁽³²⁾.

وفى ضوء هذا العرض يمكن القول بأن لجنة التقدير هي جهة إدارية ذات اختصاص قضائي فكثير من الهيئات الإدارية منحها القانون اختصاصاً قضائياً كمجالس التأديب فهذه اللجان تشكلاً تشكلاً إدارياً وقراراتها قرارات إدارية تقبل الطعن فيها بالإلغاء وهذا مما يتفق مع روح التشريع ومبادئ النظام الإداري ويؤدى منطق الحكم على

قرارات لجنة التقدير بأنها قرارات إدارية تخضع لرقابة الإلغاء أمام مجلس الدولة وتكون موضوعاً للتعويض إذا ما ترتب عليها إضرار لصاحب الشأن⁽³³⁾.

المبحث الثالث: لجنة إعادة النظر

تتولى لجنة إعادة النظر الربط النهائي الذي تجريه المأمورية حيث يجوز تصحيحها بالأخطاء المادية يجوز إصلاحها وهي من ولاية الجهة التي أصدرته ولا يتضمن ذلك تعديلاً في القانون أو التقدير⁽³⁴⁾.

"وتوطيداً للعلاقة بين الممولين والإدارة المالية على أساس من الفهم الصحيح المتبادل ورغبة في إنهاء الدعاوى المطروحة على القضاء بين المصلحة وبين الممولين، صدر القانون رقم 690 لسنة 1954 الذي أعطى بمقتضاه لمصلحة الضرائب الحق في إعادة النظر في جميع المنازعات القائمة والمعرضة أمام المحاكم والمقيدة في 31-12-1954 ولم يستثنى سوى الحالات المعرضة أمام محكمة النقض ووكّل إلى لجان خاصة بتنفيذ هذا القانون.

المبحث الرابع: فض المنازعات العقارية

تختص لجان المراجعة بالنظر في ربط الضريبة على المباني أما الطعن في ربط الضريبة على الأطنان فيكون الطعن فيها أمام لجنة استئناف وقد نظم القانون رقم 187 لسنة 1993 نظم تقدير الضرائب على الثروة العقارية كما يلي⁽³⁵⁾:

يحدد إيراد الأراضي الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتحدة أساساً لربط الضريبة المفروضة طبقاً للقواعد المنصوص عليها في القانون رقم 113 لسنة 1939 الخاص بضريبة الأطنان وذلك بعد خصم 20% مقابل جميع التكاليف.

فوعاء الضريبة هو جميع الأراضي الزراعية المنزرعة بالفعل أو القابلة للزراعة على أساس الإيجار السنوي المقدر لهذه الأراضي⁽³⁶⁾.

وتعفى من الضريبة المساحات المزروعة في الأراضي الصحراوية وذلك لمدة عشر سنوات تبدأ من تاريخ اعتبار الأرض منتجة⁽³⁷⁾.

وفقاً لنص المادة الأولى تخضع الأراضي الزراعية للضريبة ولو لم تزرع وإنما يكفي قابليتها للزراعة حتى يكون هذا النص دافعاً لملاك هذه الأرض لاستغلالها وزراعتها(38).

ويتم تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على الأراضي الزراعية على أساس فعلى مع اشتراط أن يشتمل على جميع الأراضي الزراعية(39).

وتطبيقاً للمادة 84 من القانون رقم 187 لسنة 1993 يجوز للممول أن يطلب تحديد إيراداته الخاصة بالأراضي الزراعية على الأساس الفعلي وفقاً للشروط التالية :

- 1- يجوز للممول أن يطلب تحديد إيرادات الثروة العقارية على أساس الإيراد الفعلي.
- 2- أن يتضمن الطلب جميع الأراضي الزراعية.
- 3- أن يتضمن الطلب جميع العقارات.
- 4- أن يقدم الطلب خلال الفترة المقررة لتقديم الإقرارات السنوية، وهى يناير وفبراير ومارس من كل عام.
- 5- أن يكون الممول ممسكاً دفاتر منتظمة على الوجه المنصوص عليه في القانون.

الطعن في ربط الضريبة :

يضم القانون رقم 53 لسنة 1935 في مادته السابعة نظم الطعن في تقدير إيرادات الأراضي الزراعية التي تتخذ أساساً لتقدير الإيجار السنوي لتي تقررها لجان التقدير(40).

- 1- للممول الطعن في تقدير لجان التقدير خلال ثلاثين يوماً التالية لتاريخ النشر في الجريدة الرسمية.
- 2- يسلم الطعن للمحافظة الواقع في دائرتها العقار مقابل إيصال أو بالبريد الموصى عليه.
- 3- يرفق إيصال بقيمة أداء رسم قدره خمسمائة مليم عن كل فدان وبحد أقصى عشرين جنيه وتمشياً مع هدف التيسير وتنسيقاً بين حكم التظلم في القانون رقم 56 لسنة 1954 والقانون رقم 113 لسنة 1939 الخاص بضريبة الأطيان رضى النص على أن يكون التأمين بحد أقصى قدره عشرون جنيهاً(41).

لجنة الاستئناف(42):

تشكل لجنة استئناف في كل محافظة مكونة من :

- مدير عام مصلحة الأموال المقررة أو من ينيبه رئيسياً.
- قاض منتدب من المحكمة الابتدائية بالمحافظة.
- ممثل عن وزارة المالية يختاره وزير المالية.
- ممثل عن وزارة الزراعة يختاره وزير الزراعة.
- ثلاثة أعضاء من ممولي الضريبة يختارهم مجلس المحافظة بشرط ألا يكونوا من ملاك الأطيان في الدائرة التي يباشرون فيها عملهم بلجنة الاستئناف.

عمل اللجنة :

يشترط لعمل اللجنة حتى يكون صحيحاً حضور خمسة أعضاء على الأقل من بينهم الرئيس وأحد أعضاء مجلس المحافظة وتفصل اللجنة في الطلب بعد أن تقوم بمعاينة الأرض محل النزاع ويصدر قرارها بالأغلبية وقراراتها نهائية⁽⁴³⁾.

طبيعة القرار :

القرار الصادر عن لجان الاستئناف هو قرار إداري نهائي يجوز الطعن فيه أمام مجلس الدولة وبالتالي تطبق عليه قواعد المرافعات أمام القضاء الإداري. وقد أكدت هذا المعنى أحكام القضاء الإداري في تكييفها لهذه اللجان بأنها هيئات إدارية تخضع لاختصاص محاكم القضاء الإداري حيث أصبح من سلطة مجلس الدولة الفصل في الطلبات التي يقدمها الأفراد بإلغاء القرارات الإدارية النهائية. وقد حرصت قوانين مجلس الدولة المتعاقبة ومذكراتها الإيضاحية على تأكيد ما يفيد جعل الاختصاص لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره في نظر طلبات الأفراد في الطعن على القرارات الإدارية⁽⁴⁴⁾.

وبالرغم من نص المادة الثامنة من القانون رقم 53 لسنة 1935 لا يجوز الطعن أمام المحاكم الإدارية في قرارات لجان التقديرات ولجان الاستئناف إلا أنه "يلاحظ أن هذا المنع يتصرف فقط إلى المحاكم المدنية دون مجلس الدولة فالقرارات السابقة قرارات إدارية نهائية يجوز الطعن فيها أمام مجلس الدولة"⁽⁴⁵⁾.

وكان القانون رقم 14 لسنة 1939 والقانون رقم 60 له 1941 رسماً طرماً خاصة للطعن في قرارات لجان لتقدير أمام المحاكم العادية فيما يتعلق بالضرائب على الأرباح

التجارية والصناعية أو ضريبة الأرباح الاستثنائية كما كانت هذه القوانين نظمت إجراءات نظر هذه الطعون واختصاص المحاكم العادية بشأنها⁽⁴⁶⁾.

المبحث الخامس: تطبيقات الاجتهاد القضائي

(1) يرى مجلس الدولة (الفتوى رقم 236 في 4/7/1955) أن الإيراد الناتج عن النشاط الموسمي يعتبر إيراداً سنوياً، وهذا الأصل العام ينطبق على ممثلي الفرق الأجنبية التي ترد إلى مصر، ولذلك فإن أفراد الفرق التمثيلية الأجنبية الذين يعتبرون أجانب غير مقيمين يحاسبون عن إيرادهم الناتج في خلال مدة إقامتهم باعتباره الإيراد السنوي، فيخصم منه حد الإعفاء كاملاً، والخصم المقرر للأعباء العائلية، إلا إذا ثبت لمصلحة الضرائب أن الفرق المذكورة قد باشرت نشاطاً آخر في أية جهة أخرى خلال السنة فيكون الخصم للإعفاء من الأعباء العائلية بنسبة مدة نشاطهم في مصر، وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأي في تعليماتها التفسيرية رقم 2 الصادرة في 6/2/1956، ثم رأت في تعليماتها التفسيرية رقم 4 الصادرة في 31/3/1956 تعميم هذا الرأي على كافة الأجانب غير المقيمين أو المتوطنين الذين يباشرون نشاطاً أو عملاً لفترة أو فترات موقوتة من السنة أمثال العلماء الأجانب والباحثين الزائرين للبلاد بقصد إجراء دراسات أو بحوث ثقافية وعلمية، والفنيين والخبراء الأجانب الذين يحضرون إلى مصر لفترة موقوتة من السنة ويؤدون خدمات أو استشارات أو بحوث فنية مقابل أتعاب، والأطباء الأجانب الزائرين الذين يباشرون نشاطاً مهنيّاً عابراً أثناء إقامتهم بمصر ويتقاضون لقاء ذلك مكافآت أو أتعاب معينة أو أي نوع من الإثابة.

(2) محكمة استئناف مصر في 28/2/1946، وقد ورد هذا المعنى في فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع رقم 1048 في 28/9/1967 والتي جاء فيها: "إن قانون الضرائب المصري لا يستلزم لكي يطبق ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أن يكون الخاضع لها تاجراً ولا الأعمال التي يقوم بها أعمالاً تجارية وإنما قصد المشرع المصري انطباق هذا القانون على كل نشاط انطوى على الرغبة في الربح.

محكمة القاهرة الابتدائية في 15/2/1953 قضاء النقض في الطعن رقم 842 سنة 50ق،
جلسة 12/2/1984.

(3) قضاء النقض في الطعن رقم 1201 لسنة 61ق جلسة 15/12/1998 بأن مهنة السباكة متى باشرها الممول بصفة مستقلة، وعلى نحو يكون العنصر الأساسي فيها العمل، وتقوم على الممارسة الشخصية، فإن الأرباح التي يحققها الممول منها تخضع للضريبة على المهن غير التجارية، خاصة بعد أن أصبحت هذه الضريبة هي ضريبة القانون العام. انظر موسوعة الدكتور زكريا بيومي في القوانين والأحكام والفتاوى الضريبية، الجزء الأول، المجلد الأول، القاهرة، 2000، ص 742.

(4) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 530، جلسة 7/4/1982، ملف رقم 1/0/18، ورغم أن عبارة الصفقة الواحدة تحمل معنى العملية العارضة التي قد لا تتكرر فإن ذلك لا يعنى انتقادها شرط الاحتراف نهائياً عند تقرير خضوعها للضريبة، إذ يستدل من الشروط التي وضعتها اللائحة التنفيذية لخضوع الصفقة الواحدة للضريبة أنه وجب أن يتوافر في الممول الذي يزاولها قدراً من الاحتراف.

(5) ثار الخلاف في الرأي حول مدى خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن البيع أو التنازل عن الشقة المفروشة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، فاستطلعت مصلحة الضرائب رأى إدارة الفتوى لوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات بمجلس الدولة فأجابت في 25 ديسمبر 1989، ملفها رقم 846/1/4، قائلة بعدم خضوع هذه الأرباح للضريبة استناداً إلى أن المادة رقم 19-22 حالياً تخضع للضريبة على التصرفات العقارية إجمالي قيمة التصرف في العقارات والأراضي أو الوحدات السكنية، ومن ثم لا مجال لإعمال حكم المادة 17-20 حالياً سواء اعتبر بيع الشقة المفروشة من الأصول الرأسمالية للمهن أو المنشآت أم لم يعتبر، وباعتبار أن النص الخاص يقيد العام.

وقد وافقت مصلحة الضرائب على هذا الرأي وأصدرت بمضمونه التعليمات التفسيرية رقم 2 للمادة 17 بتاريخ 15 مارس 199.

(6) قضت محكمة النقض في الطعن رقم 574 لسنة 69ق، جلسة 2000/4/27 بأن المشرع استحدث في المادة 18 (تقابل المادة 21 حالياً) من القانون رقم 157 لسنة 1981 النص على إخضاع الأرباح التي يحققها من يشيدون أو يشترون العقارات لحسابهم عادة بقصد بيعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وذلك لما ينطوي عليه القيام بهذه الأعمال من قصد تحقيق الربح عن طريق المضاربة وجعل مناط فرض الضريبة توافر ركن الاعتياد، بما لازمه تكرار عمليات التشييد أو الشراء واعتيادها بنية البيع، سواء تم البيع في صفقة واحدة بتاريخ واحد، أم تم مبعضاً في تواريخ متتالية ولو أن المشرع على التكرار الخاضع لهذه الضريبة الاعتياد بالتصرف استقلالاً في وحدات العقار لنص على ذلك صراحة.

(7) قضت محكمة النقض في الطعن رقم 1407 لسنة 61ق، جلسة 1999/3/9 بأنه يعتد في تعريف التقسيم بما ورد في القانون رقم 52 لسنة 1940 بشأن تقسيم الأراضي المعدة للبناء المعمول به عند نفاذ القانون رقم 157 لسنة 1981، حيث يطلق التقسيم على كافة تجزئة القطعة إلى أرض عدة قطع بقصد عرضها للبيع، متى كانت إحدى هذه القطع غير متصلة بطريق قائم، الأمر الذي يدل على أن تجزئة الأرض إلى عدة قطع تتصل جميعها بطريق قائم بالفعل وفقاً لهذا القانون لا يعد تقسيماً، ويتعين أن ينصرف مصطلحه على هذا النحو إلى تحديد معنى التقسيم الوارد في المادة 18 من القانون رقم 157 لسنة 1981 التي تقابل المادة رقم 21 من القانون رقم 187 لسنة 1993.

(8) فتوى مجلس الدولة، إدارة الفتوى لوزارات المالية والاقتصاد والتأمينات بملفها رقم 789/1/4، بتاريخ 1988/5/31، وقد وافقت مصلحة الضرائب على هذه الفتوى وإذاعتها بالتعليمات التفسيرية رقم 1 للمادتين 23/ أولاً و 5/120 من القانون 157 لسنة 1981.

(9) أثير الخلاف حول مدى جواز إعفاء المنشآت الفردية التي تزاوّل نشاط الإنتاج الداجني من الضريبة وفقاً لنص المادة 21 من القانون 157 لسنة 1981 قبل تعديله (وتقابل حالياً المادة 26) فرأت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بملفها رقم 151/2/27 بتاريخ 1987/5/10 بأن لفظ المشروعات الذي أورده القانون أعم من لفظ الشركات ويتسع للإعفاء بذلك ليشمل المنشآت الفردية.

(10) حكمت محكمة استئناف الإسكندرية في القضية رقم 215 لسنة 16ق، بتاريخ 1960/12/26 بأن وقف البورصة يوقف تبعاً لذلك ترحيل خسائر المياومين (الجوبر) بحيث ترحل إلى ثلاث سنوات (خمس سنوات في القانون الحالي) بعد فتح البورصة، كما حكمت محكمة النقض في الطعن الصادر بتاريخ 1969/6/11، بأنه إذا توقف النشاط لصدر تشريع يمنعه فإنه يجوز ترحيل الخسارة بعد زوال هذا المانع القانوني، والقول بغير ذلك يؤدي إلى أن يكون الإكراه التشريعي سبباً في حرمان الممول من مزية خولها له القانون. حكم النقض في الطعن رقم 400 لسنة 21.

(11) قضت محكمة النقض في الطعن الصادر بجلسته 1972/2/15، (المجموعة المدنية، ص 22، ص 414) بعدم جواز استئزال ما لحق المنشأة من خسائر بسبب الحريق متى كانت هذه الخسائر قد ردت إلى الممول فعلاً.

(12) جاء في حكم محكمة النقض في الطعن رقم 194 لسنة 18 جلسة 18 يناير 1950 أن: "الالتزام بالضريبة إنما يقع على أشخاص الشركاء لا على ذات الشركة، ويثبت في ذمتهم لا في ذمتها، ولا يهم في نظر القانون من حيث فرض الضريبة على الشريك في شركة تضامن أو الشريك المتضامن في شركة التوصية أن تكون الشركة قد استوفت أو لم تستوف إجراءات الشهر القانونية، إذ الشركة رغم عدم استيفاء هذه الإجراءات توجد فعلاً وقد يكون لها نشاطاً تجارياً يثمر ربحاً يصير إلى الشركاء فتحسب عليهم الضريبة بسبب. وقد تأكد هذا الحكم بقضاء المحكمة في الطعن رقم 5100 لسنة 65ق، جلسته 2002/6/11.

(13) قضت محكمة الطعن رقم 1073 لسنة 63ق، جلسته 2002/6/13 بأن المقصود بإخطار الممول بعناصر ربط الضريبة وقيمتها على النموذج 18 ضرائب هو قيمة عناصر ربط الضريبة وليس قيمة الضريبة، ذلك لأن مرحلة الإخطار هي مرحلة قدر المشرع إمكان أن تتلاقى في أثنائها وجهات نظر مصلحة الضرائب والممول بالنسبة لما حققه من أرباح لما رآه في ذلك من تحقق المصلحة لكليهما بالعمل على إزالة الخلاف بينهما، ولا شك أن مقدار الضريبة خلالها (نفس المبدأ) أحكام النقض في الطعون أرقام 2916 لسنة 65ق، جلسته 2001/19، و 7921، لسنة 64ق،

جلسة 2001/3/22، و 5966 لسنة 62ق، جلسة 2000/10، و 689 لسنة 65ق،
جلسة 2002/6/13).

(14) عدم دستورية المادة العاشرة من القانون رقم 9 لسنة 1959 في شأن الاستيراد-قبل إلغائه بالقانون رقم 118 لسنة 1975 فيما نصت عليه من أنه "يجوز لوزير الاقتصاد أو من ينييه الاكتفاء بمصادرة السلع المستوردة إدارياً".

(15) عدم دستورية الفقرة الأولى من المادة 56 من القانون رقم 46 لسنة 1978 بشأن تحقيق العدالة الضريبية وذلك فيما قررته من سريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على التصرفات المشار إليها في الفقرة الأخيرة من البند 1 من المادة 32 من القانون رقم 14 لسنة 1939 الواقعة على الأراضي داخل كردون المدينة المشهرة اعتباراً من أول يناير سنة 1974 وبعدم قبول الدعوى بالنسبة إلى ما عدا ذلك من الطلبات.

(16) أولاً: عدم دستورية نص الفقرة الأولى من المادة 3 مكرر والمادة 3 مكرر (2) من القانون رقم 107 لسنة 1976 بإنشاء صندوق تمويل مشروعات الإسكان الاقتصادي المعدل بالقانونين رقمي 34 لسنة 1978 و 13 لسنة 1984.

ثانياً: سقط أحكام الفقرة الثانية من المادة 3 مكرر (4) والمادة 3 مكرر (5) والبنـد (4) من المادة 36 من قانون الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم 43 لسنة 1979 والمعدل بالقانون رقم 50 لسنة 1981.

(17) عدم دستورية القانون رقم 229 لسنة 1989 بفرض ضريبة على مرتبات العاملين المصريين في الخارج.

(18) عدم دستورية المادة 14 من القانون رقم 90 لسنة 1944 بالرسوم القضائية ورسوم التوثيق في المواد المدنية وذلك فيما تضمنته-قبل تعديلها بالقانون رقم 7 لسنة 1995- من تحويل أقلام كتاب المحاكم حق اقتضاء الرسوم القضائية من غير المحكوم عليه نهائياً بها.

(19) عدم دستورية ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم 147 لسنة 1984 بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة المعدل بالقانون رقم 5 لسنة 1986

من أن "يستحق على الجهات المسؤولة مثل المبالغ المقررة في حالة التخلف عن توريدها في الموعد المحدد".

(19) اعتبار الخصومة منتهية (طعن مماثل للطعن السابق).

(20) أولاً: عدم قبول الدعوى بالنسبة إلى الطعن بعدم دستورية القرار بقانون رقم 42

لسنة 1967 في شأن التفويض في بعض الاختصاصات.

ثانياً: برفض الطعن بعدم دستورية الفقرة الثانية من المادة 24 مكرراً من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم 66 لسنة 1963.

ثالثاً: عدم دستورية الفقرة الثالثة من المادة 124 مكرراً من قانون الجمارك

الصادر بالقرار بقانون رقم 66 لسنة 1963 وذلك فيما نصت عليه من أنه "ولا يترتب على

الصلح رد البضاعة المضبوطة في الجرائم المشار إليها"

(21) عدم دستورية نص المادة 83 من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111

لسنة 1980 وبسقوط مواده 84 و 85 و 86 و 87 المرتبطة بها.

الموامش

(*) يشغل حالياً وظيفة أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد والمالية والتشريع الضريبي، ووكيل كلية الحقوق للدراسات العليا والبحوث-بها-مصر.

(1) ولقد صدر القانون المشار إليه ونشر في 4 من أبريل سنة 2000 بالجريدة

الرسمية (لعدد 13 مكرراً) ونص فيه على أن يبدأ العمل به اعتباراً من أول شهر أكتوبر

سنة 2000، وفي سبيل تطبيق هذا النظام الجديد الذي جاء به أصدر وزير العدل عدة

قرارات تنظيمية وتنفيذية من أهمها ما يلي :

قرار وزير العدل رقم 4212 لسنة 2000 بإنشاء إدارة عامة لشئون لجان التوفيق بوزارة

العدل.

قرار وزير العدل رقم 4213 لسنة 2000 بتنظيم العمل في لجان التوفيق وأمانتها الفنية.

قرار وزير العدل رقم 4597 لسنة 2000 بتنظيم عمل الأمانة الفنية للإدارة العامة لشئون

لجان التوفيق.

قرار وزير العدل رقم 4598 لسنة 2000 بتشكيل لجان التوفيق في المنازعات.

قرار وزير العدل رقم 4735 لسنة 2000 بتحويل اللجنة الأولى في كل وزارة أو محافظة ولاية نظر طلبات التوفيق المتعلقة بكل هيئة عامة تابعة للوزارة أو المحافظة ولم تشكل لها لجنة خاصة.

(2) انظر المادة الأولى من القانون رقم 7 لسنة 2000 بإنشاء لجان التوفيق في بعض المنازعات التي تكون الوزارات والأشخاص الاعتبارية طرفاً فيها.

(3) المادة الثانية من القانون.

(4) المادة الحادية عشر من القانون.

(5) المادة الثانية عشر من القانون.

(6) المادة السابعة عشر من القانون.

(7) المادة الثامنة من القانون.

(8) المادة التاسعة من القانون.

(9) المادة العاشرة من القانون.

(10) المادة الثانية من قرار وزير العدل رقم 4213 لسنة 2000 بتنظيم العمل في لجان توفيق في المنازعات وأمانتها الفنية.

(11) لبند ثالثاً من المذكرة الإيضاحية لمشروع قانون لجان التوفيق لفض المنازعات.

(12) حكم المحكمة الدستورية العليا بجلسة 6 يونيو 1998 في القضية رقم 148 لسنة 19 في دستورية-الجريدة الرسمية العدد 35 في 18 يونيو 1998.

(13) انظر الأستاذ الدكتور/ السيد عبدالمولى "الوجيز في التشريعات الاقتصادية" دار النهضة العربية-القاهرة 1994، ص 110-111.

(14) المادة 50 من القانون رقم 14 لسنة 1939.

(15) هذه اللجان كانت تسمى لجان التقدير بمقتضى القانون رقم 14/1939، الخاص بضرائب إيرادات رؤوس الأموال والأرباح التجارية والصناعية وكسب العمل وتباشر هذه اللجان عملها باعتبارها صاحبة الولاية في إجراء التقديرات في ضوء إقرارات الممول وبياناته وهى غير ملزمة بتقدير مصلحة الضرائب فهى صاحبة الاختصاص ابتداء-انظر الطعن رقم 83/س 17 ق جلسة 17/2/1949، مجموعة 25 ج، رقم 33، ص 785، والطعن

- رقم 359، تاريخ 14/5/1953، مجموعة 25، ج 2، رقم 36، ص 785، والطعن 117، سنة 19، ق، جلسة 1/6/1950، مجموعة 25، رقم 20، ص 786.
- (16) نقض مدنى الطعن رقم 49 سنة 18 ق جلسة 1/12/1949، مج 25 سنة، ج 2، رقم 28 ص 784، الطعن رقم 157 سنة 18 ق جلسة 8/6/1950 رقم 125 ص 803، الطعن رقم 123 سنة 18 ق جلسة 23/2/1950 رقم 29 ص 784.
- (17) الطعن رقم 29 سنة 18 ق جلسة 16/5/1949، مج 25 عاماً بند 14 ص 80، قضاء النقض الضريبي "الفقرة 126 ص 189.
- (18) الطعن رقم 149 سنة 19 ق جلسة 1/3/1951 مج 25 عاماً بند 15 ص 781 قضاء النقض الضريبي "الفقرة 127 ص 190.
- (19) نقض مدنى الطعن رقم 64 سنة 17 ق جلسة 7/4/194، مج 25 سنة 2 ج رقم 34 ص 785 وذات المعنى الطعن رقم 51 سنة 18 ق جلسة 12/12/1949، الطعن رقم 359 سنة 21 ق جلسة 14/5/1953، الطعن رقم 430 سنة 21 ق جلسة 7/5/1950 مج 25 سنة 2 ج رقم 37 ص 785، الطعن رقم 117 سنة 19 ق جلسة 1/6/1950 مج 25 منه ج 2 رقم 40 ص 786 ونقض مدنى الطعن رقم 49 سنة 18 ق جلسة 1/12/1949 مج 25 ج 2 رقم 28 ص 784 وأيضاً الطعن رقم 181 سنة 19 ق جلسة 1/6/1950 مج 25 ج 2 رقم 27 ص 783 وأيضاً الطعن رقم 123 سنة 18 ق جلسة 23/2/1950 مج 25 ج 2 رقم 29 ص 784.
- (20) نقض مدنى الطعن رقم 170 سنة 21 ق جلسة 18/6/1953 مج 25 سنة 2 ج رقم 30 ص 784، نقض مدنى الطعن رقم 88 سنة 20 ق جلسة 24/4/1952 مج 25 سنة 2 ج رقم 32 وفى الواقع فإن لجنة التقدير تقوم في الواقع باختصاص قضائي إداري - فهى هيئة قضائية وليست لجنة إدارية وهى بهذا الوصف يجب أن تقوم بوظيفتها القضائية كاملة بالفصل في كل ما يعرض عليها من نقط النزاع تطبيقاً للقواعد القانونية العامة - د/ أسامة الشناوى "لجان الطعن الضريبي" ص 29.
- (21) الطعن رقم 386 لسنة 24 ق جلسة 11/6/1959 س 10 ص 466.
- (22) انظر القانون رقم 146 لسنة 1950.
- (23) انظر ما جاء بالمذكرة الإيضاحية للمرسوم بقانون رقم 97 لسنة 1952 بخصوص لجان الطعن الضريبي.

(24) إسناد الرئاسة قد يكون من شأنه أن يجعل رئيس اللجنة يعبر عن وجهة مصلحة الضرائب لأنه معين من قبل المصلحة مما يفقد الممولين الثقة في صلاحية اللجنة د. زكريا محمد بيومي "الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل" القاهرة 1974 ص 214.

(25) الطعن رقم 2210 لسنة 53 ق جلسة 1979/1/9 - مبادئ النقض في المواد المدنية.

(26) القانون رقم 97 لسنة 1952.

(27) سواء فيما يتعلق بضرائب الأرباح التجارية والصناعية أو ضريبة الأرباح الاستثنائية كما نظمت هذه القوانين إجراءات الطعون ومواعيد والفصل فيها واختصاص المحاكم العادية بشأنها - محكمة القضاء الإداري (مجموعة الأحكام) السنة الرابعة حكم رقم 184 ص 613.

(28) وهو ما قرره الأحكام في الطعون الخاصة بعوائد الأملاك المبينة والطعون الخاصة بالرسوم والضرائب المحلية وضرائب الأطباء ورسم الملاهي 0 محكمة القضاء الإداري بتاريخ 1954/11/22 الدعوى رقم 482 لسنة 7 ق مجموعة أحكام المجلس - السنة التاسعة ص 37 وأيضاً بتاريخ 1954/12/23 الدعوى 667 لسنة 7 ق ص 174 وبتاريخ 1957/2/3 حكم رقم 237 ص 275 وراجع د/ عثمان خليل "مجلس الدولة" ص 267.

(29) د. عثمان خليل عثمان "مجلس الدولة" الطبعة الرابعة - القاهرة 1956، ص 265 ود. حسين خلاف "مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر" مجلة مجلس الدولة سنة 1951، ص 329.

(30) د. طعيمة الجرف "رقابة القضاء لأعمال الإدارة العامة، مكتبة القاهرة الحديثة القاهرة 1970 ص 187.

(31) قررت المادة الثامنة - البند سابعاً - القانون رقم 160 لسنة 1955 على أن يكون الاختصاص في هذه المنازعات لمجلس الدولة هيئة قضاء إداري على أن توزع الولاية بشأنها بين محكمة القضاء الإداري والمحاكم الإدارية الأخرى.

(32) تقرر الفقرة الأخيرة من المادة الثامنة من قرار رئيس الجمهورية بإصدار القانون رقم 55 لسنة 1959 الخاص بمجلس الدولة ما يلي "بالنسبة لمنازعات في الضرائب والرسوم تظل الجهات الحالية هي المختصة لنظرها وفقاً لقوانينها الخاصة باستثناء

- المنازعات التي هي من اختصاص المحكمة الإدارية العليا تكون من اختصاص المحاكم القضائية إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي لينظم هذه المنازعات.
- (33) الدكتور عثمان خليل "مجلس الدولة" ص252 د/ مصطفى أبوزيد فهمى "القضاء الإداري ومجلس الدولة" الطبعة الأولى 1960 ص103 ومجموعة أحكام المجلس-محكمة القضاء الإداري بتاريخ 1948/1/6- الدعوى رقم 115 لسنة 1 ق السنة الثانية وبتاريخ 1948/4/28 الدعوى 308 لسنة 1 ق ص 629 وانظر أيضاً:
- M. Walime "le Controle Judiciaire de administration- le Cairo 1949, p.96.
- (34) تعليمات تفسيرية رقم(1) مصلحة الضرائب فى 1969/11/27.
- (35) المادة رقم 81 من القانون رقم 157 لسنة 1981 والمعدلة بالقانون رقم 187 لسنة 1993 الذي ينظم الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين.
- (36) المادة الأولى من القانون رقم 113 لسنة 19390
- (37) الفقرة الثانية من البند الثانى-المادة 82 من القانون رقم 187 لسنة 1993 ويصدر بالإعفاء قراراً من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بالقواعد المنظمة لتحديد التاريخ الذي تعتبر فيه الأراضي منتجة.
- (38) د. السيد عطية عبدالواحد "شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة"، طبعة أولى دار النهضة العربية القاهرة 1995، ص362.
- (39) المادة 84 من القانون رقم 187 لسنة 1993.
- (40) د. زكريا بيومي "المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب" مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي-القاهرة 1990، ص164.
- (41) المذكرة الإيضاحية للقانون رقم 294 لسنة 1960 ص77.
- (42) د. زكريا بيومي-المصدر السابق، ص165.
- (43) المصدر السابق، ص165.
- (44) البند 6 من المادة الثامنة-القانون رقم 55 لسنة 1959 الخاص بتنظيم مجلس الدولة المصري.
- (45) د. زكريا بيومي، المرجع السابق، ص166 .
- (46) محكمة القضاء الإداري، مج الأحكام- السنة الرابعة- حكم رقم 184، ص613.