

الاختصاص القضائي بنظر منازعات الضريبة  
على الدخل  
(دراسة تحليلية في ضوء حكم المحكمة الدستورية  
العليا في الدعوى الدستورية رقم ٧٠ لسنة ٣٥  
قضائية )

الدكتور  
صلاح حامد مُجَّد حنين  
مدرس الاقتصاد السياسي والقانون المالي  
كلية الحقوق - جامعة عين شمس

## المقدمة

### أولاً التعريف بالموضوع :

تعد الضرائب من أهم الأدوات التي تمتلكها الدولة في العصر الحديث لإحداث العديد من الآثار سواء إقتصادية أو مالية أو إجتماعية. فهي أداة تسهم بشكل فعال في تحقيق الاستقرار الاقتصادي وأيضاً في توزيع الموارد الإقتصادية المختلفة، كما أنها تعد من أهم وسائل تحقيق الحصيلة المالية في إيرادات الدولة الحديثة، وبالإضافة لهذا الدور الاقتصادي الهام نجد أن لها دوراً إجتماعياً يتمثل في إعادة توزيع الدخل القومي بين فئات المجتمع بما يساهم في تحقيق الإستقرار الاجتماعي. ولكن غالباً ماينشأ عن تطبيق الضرائب العديد من المشاكل أو المنازعات بين الممول والدولة ممثلة في مصلحة الضرائب أو الإدارة الضريبية.

والمنازعة الضريبية<sup>1</sup> هي تلك المنازعة التي تكون الدولة طرفاً فيها وتتعلق بربط الضريبة أو تحصيلها أو حصر الملزمين بها وذلك وفقاً لمايقرره التشريع الضريبي.

وتتدرج طرق الفصل في المنازعات الضريبية إلى عدة طرق منها الطريق الإداري الذي تكون المصلحة الطرف الفاعل فيه بغية التوصل لحل للنزاع فإن لم يجد هذا الأمر يحال النزاع للجان الطعن الإدارية للفصل فيه. وهناك الطريق القضائي والدول تختلف فيما بينها بشأن هذا الطريق فمنهم من يوكل الإختصاص للقضاء العادي كما هو الحال في تونس والسودان . ومنهم من يوكله للقضاء الإداري كما هو الحال في فرنسا و السعودية ولبنان

---

<sup>1</sup> د.رمضان صديق : "إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية - دراسة مقارنة" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٦ ، ص٢٢.

والمغرب . ومنهم من ينشئ قضاء مختص لنظر المنازعات الضريبية مثل الولايات المتحدة الأمريكية والأردن . ومن الدول من يأخذ بطريق ثالث لفض المنازعات وهو أسلوب الوساطة والصلح<sup>٢</sup> .

ووفقاً لما قرره المادة ١٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والخاص بالضريبة على الدخل المصري فإنه " يجوز لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن في قرار اللجنة - أي لجنة الطعن الضريبي - أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار . وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة ، وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية . ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أياً كانت قيمة النزاع."

ومما تجدر الإشارة إليه هنا في البداية أن المحكمة الدستورية العليا قضت بعدم دستورية هذه المادة لأنها اعتدت على الاختصاص الأصلي لمجلس الدولة بنظر المنازعات الإدارية ، وأن التراخي في إصدار القانون المنظم لكيفية نظر المنازعات الضريبية أمام مجلس الدولة أو عدم تضمين قانون الضريبة تلك القواعد لا يعد مبرراً أو مسوغاً لإهدار الإختصاص الذي احتفظ به الدستور لمجلس الدولة ، بل يناقضه ما انتهجه المشرع ذاته في بعض القوانين المنظمة لبعض أنواع الضرائب ، كما يتصادم مع الإلتزام الدستوري الذي يفرضه نص المادة (٩٧) من الدستور الحالي بكفالة الحق لكل شخص في اللجوء إلى قاضيه الطبيعي . وحيث أن هذا النص يمثل إخلالاً باستقلال السلطة القضائية وينتقص من ولاية مجلس الدولة باعتباره صاحب الولاية العامة دون غيره بالفصل في كافة المنازعات الإدارية وقاضيه الطبيعي ، بالمخالفة لنصوص المواد ( ٩٤ ، ٩٧ ، ١٨٤ ، ١٩٠ ) من الدستور الحالي ، مما يتعين معه

---

<sup>٢</sup> د. محمد علي عوض الحرازي : " المنازعات الضريبية ووسائل إنائها في التشريعات الضريبية المقارنة " ، رسالة دكتوراة مقدمة لكلية الحقوق جامعة حلوان ، القاهرة ، ٢٠١١م - ١٤٣٢هـ ، ص ٢٨٩ .

القضاء بعدم دستورية هذه المادة وبسقوط عبارة " أمام المحكمة الابتدائية" الواردة

بعجز الفقرة الثانية من المادة ١٢٢ من قانون الضريبة على الدخل<sup>٣</sup>.

وبعد صدور هذا الحكم أصبح الاختصاص بنظر الطعون في قرارات لجان الطعن الضريبي موكولاً لمجلس الدولة . ونظراً لحداثه هذا الحكم وأيضاً لما أرساه القضاء العادي وعلى رأسه محكمة النقض من قواعد ومبادئ في مجال الطعون الضريبية فإنها ستظل القبلة الأساسية التي يقصدها الباحثون في هذا المجال بل وستستهدي بها محاكم مجلس الدولة عند إصدار أحكامها.

### ثانياً مشكلة البحث :

تتمثل المشكلة الأساسية للبحث في أنه على الرغم من صدور حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المادة ١٢٣ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥- والتي أسندت الإختصاص بنظر المنازعات الضريبية الواردة بهذا القانون للقضاء العادي- لأنها اعتدت على الاختصاص الأصيل لمحاكم مجلس الدولة إلا أنه وحتى كتابة هذا البحث لم يصدر القانون المنظم لكيفية نظر منازعات الضريبة على الدخل أمام محاكم القضاء الإداري ، واقتصر الأمر على صدور قرارات تنظيمية داخلية من مجلس الدولة لتوزيع الاختصاص بنظر هذه المنازعات. وثار بعد ذلك الخلاف حول تكييف الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية . وهل القضاء بعدم دستورية المادة ١٢٣ ينسحب أيضاً للمواعيد التي حددتها تلك المادة للطعن أمام المحكمة المختصة في قرارات لجنة الطعن الضريبي؟! أم أن الأمر يقتصر فقط على عدم الاختصاص الولائي للمحكمة الابتدائية!؟

### ثالثاً منهجية البحث:

يعتمد الباحث على معظم مناهج البحث العلمي ومنها المنهج الوصفي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي فضلاً عن المنهج المقارن وذلك من خلال استعراض المبادئ والقواعد التي أرساها القضاء العادي في مجال الطعون الضريبية وأيضاً

<sup>٣</sup> دعوى دستورية رقم ٧٠ لسنة ٣٥ ق دستورية ، الجريدة الرسمية ، العدد (٣١) مكرر (ج) ، ٢ ، أغسطس ، ٢٠١٥.

القرارات التي أصدرها مجلس الدولة بشأن تنظيم وتوزيع الاختصاص بنظر منازعات الضريبة على الدخل وصولاً في النهاية إلى وضع تصور مقترح لمشروع قانون ينظم كيفية نظر منازعات الضريبة على الدخل أمام محاكم مجلس الدولة.

#### **رابعاً أهداف البحث :**

#### **يحاول الباحث من خلال هذا البحث إلقاء الضوء على ما يأتي :**

- ١- الاتجاهات الدولية في توزيع الاختصاص القضائي في مجال المنازعات الضريبية.
- ٢- المبادئ والقواعد التي أرساها القضاء العادي في مجال منازعات الضريبة على الدخل.
- ٣- القرارات التنظيمية الصادرة من مجلس الدولة بخصوص نظر الطعون الضريبية بعد صدور حكم المحكمة الدستورية العليا.
- ٤- مدى اختصاص الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية التي تنشأ بين مصلحة الضرائب وبين الجهات والمصالح والهيئات الحكومية الأخرى ، والأثر المترتب على تصديها لهذا الأمر.
- ٥- اختلاف محاكم مجلس الدولة حول التكييف القانوني لدعوى المنازعة الضريبية وما يترتب عليه من آثار.
- ٦- مقترحات حول مشروع قانون ينظم نظر منازعات الضريبة على الدخل أمام محاكم مجلس الدولة.

#### **خامساً خطة البحث:**

- وعلى هدي ماسبق جاءت خطة البحث على النحو الآتي :
- مطلب تمهيدي :** الاتجاهات الدولية في توزيع الاختصاص القضائي في مجال المنازعات الضريبية.
- المطلب الأول :** أهم المبادئ والقواعد التي أرساها القضاء العادي في مجال الطعون الضريبية.
- المطلب الثاني :** نظر المنازعة الضريبية أمام مجلس الدولة.
- المطلب الثالث :** مقترحات بشأن مشروع قانون ينظم نظر منازعات الضريبة على الدخل أمام محاكم مجلس الدولة.

## المطلب التمهيدي

### الإتجاهات الدولية في توزيع الإختصاص القضائي

#### في مجال المنازعات الضريبية

تختلف التشريعات الضريبية فيما بينها في تحديد القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية . فمنها من يعهد بهذه المهمة إلى القضاء العادي ومنها من يجعلها للقضاء الإداري ومنها من قسم الاختصاص القضائي بين القضاء العادي والإداري . وقد ظهرت طائفة من التشريعات الضريبية المعاصرة تتجه إلى إنشاء قضاء متخصص للنظر في المنازعات الضريبية نظراً للطبيعة الخاصة لهذه المنازعات . ولاشك أن إسناد مهمة الفصل في المنازعات الضريبية للقضاء - أياً كان نوعه- من شأنه أن يحقق العديد من المزايا ومنها<sup>٤</sup> :

١- الحياد والاستقلالية التي يتمتع بها القضاء من شأنها ترسيخ مبادئ العدل والقانون داخل الدولة.

٢- أن الفصل في تلك المنازعات يكون عن طريق دعوى ترفع أمام المحاكم المختصة وذلك بعد إجراءات الربط والتحصيل التي تقوم بها مصلحة الضرائب وذلك من شأنه تقويم تلك الإجراءات وجعلها متوافقة مع أحكام القانون.

٣- تتعلق الدعوى الضريبية بخصوصية موضوعية تمس أموال المواطنين واستقرار مراكزهم القانونية وليست خصومة شخصية مع مصلحة الضرائب.

---

<sup>٤</sup> د. زكريا محمد بيومي : "موسوعة المنازعات الضريبية الوطنية والدولية " ، الطبعة الثانية ، بدون

تاريخ أو دار نشر ، ص ٢٩،٣٠

٤- تتسم الرقابة القضائية هنا بأنها رقابة شاملة على كافة أعمال مصلحة الضرائب من الربط والظعن والتحصيل وبالتالي لا يكتفي القاضي بإلغاء الربط المخالف للقانون بل يحدد الدين الضريبي المستحق في ذمة الممول.

ونحاول من خلال هذا المطلب إلقاء المزيد من الضوء على الاتجاهات الدولية في هذا الموضوع وبما يناسبها من البيان وذلك على النحو الآتي :

#### أولاً : إختصاص القضاء العادي بنظر المنازعات الضريبية:

القضاء العادي هو الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعات التي تنشأ بين الافراد وبعضهم البعض أو بين الأفراد وجهة الإدارة عندما تتعامل معهم كشخص من اشخاص القانون الخاص. ففي بعض الدول نجد ان مهمة النظر في المنازعات الضريبية قد أسندت للقضاء العادي ومنها التشريع البريطاني فقد اجاز لكل من مفتش الضرائب على الدخل والمكلف إذا لم يقتنع أي منهما بقرار فرض الضريبة أن يطعن فيه أمام المحاكم العليا التي تختص فقط بنظر المسائل القانونية دون الوقائع ، وللخصوم استئناف الحكم الصادر من هذه المحكمة أمام محكمة الاستئناف التي يجوز الطعن في حكمها أمام مجلس اللوردات. وتسري على الدعوى الضريبية المنظورة أمام المحاكم في بريطانيا قواعد الإجراءات المدنية العادية<sup>5</sup> . وقد أسند التشريع الضريبي التونسي إلى القضاء العادي مهمة الفصل في الدعاوى المتعلقة بالإعتراض على قرارات التوظيف الإجباري (الضرائب) وترفع الدعوى أمام المحكمة الابتدائية التي

---

<sup>5</sup> OECD : “Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” , OECD Publishing , 2017 , P.115.

تقع في دائرتها المصلحة الجبائية ( مصلحة الضرائب )<sup>٦</sup>. وقد أسند التشريع الضريبي السوداني للقضاء العادي ( المحكمة المدنية العامة ) مهمة الفصل في الطعون والمنازعات الضريبية<sup>٧</sup>.

وقد دافع بعض الفقهاء عن اختصاص القضاء العادي بنظر المنازعات الضريبية لأنه القضاء المختص بتطبيق القانون المدني الذي يعد الشريعة العامة الواجبة التطبيق في كل ما لم يرد بشأنه نص خاص ، إضافة إلى ما يحققه هذا القضاء من ضمانات للمكلف يعجز عن تحقيقها القضاء الإداري الذي غالباً ما يدافع عن حقوق الخزينة العامة فلا يجد المكلف عندئذ حماية كافية إلا في ظل القانون المدني الذي تطبقه المحاكم العادية<sup>٨</sup>. إلا أن هذا الرأي يتجاهل ذاتية القانون الضريبي واستقلاله عن باقي القوانين ومنها القانون المدني حيث وضعت نصوص القانون الضريبي لتنظيم العلاقة الغير متكافئة ما بين الممول والإدارة الضريبية ( مصلحة الضرائب). وذلك الأمر يختلف تماماً عن العلاقات التي ينظمها القانون المدني التي غالباً ما تكون بين أطراف متكافئة في المراكز القانونية. فضلاً عن ذلك فإن القضاء الضريبي أياً كان ليس ملزماً بالرجوع إلى أحكام وقواعد القانون المدني لإيجاد الحلول في المسائل الضريبية التي أغفل المشرع تنظيمها إذ له أن يطبق القواعد القانونية الواردة في أي قانون - سواء قانون خاص أو قانون عام - تتلاءم مع طبيعة العلاقة القائمة ما بين الممول والإدارة الضريبية.

<sup>٦</sup> الفصل ٥٤ من مجلة الإجراءات الجبائية التونسية.

<sup>٧</sup> المادة ٩٥ من قانون الضريبة على الدخل السوداني الصادر عام ١٩٨٦.

<sup>٨</sup> د. زكريا محمد بيومي : "الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري" ، دار الاتحاد العربي للنشر ، بيروت ، ١٩٧٣ ، ص ٨



## ثانياً : إختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية :

يعد القضاء الإداري هو الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعات التي تنشأ ما بين الأشخاص العادية و جهة الإدارة عندما تتعامل بوصفها سلطة عامة تستخدم أساليب القانون العام ، و كذلك المنازعات التي تنشأ بين جهات الإدارة وبعضها البعض. وقد برر بعض الفقه إختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية لأنها تعد من قبيل المنازعات الادارية بطبيعتها وتتضمن طعناً في قرارات إدارية تدخل في إختصاص القضاء الإداري ، إضافة إلى أن تطبيق التشريعات الضريبية يثير قضايا على جانب كبير من الدقة لا يتسع وقت المحاكم العادية وزخم عملها لحلها وتدقيقها<sup>٩</sup>. وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا المصرية على الطبيعة الإدارية للقرارات الصادرة من مصلحة الضرائب بربط الضريبة أو تحصيلها ، وأن المشرع قد أقر بالطبيعة الإدارية لتلك المنازعات بدءاً من القانون ١٦٥ لسنة ١٩٥٥ في شأن تنظيم مجلس الدولة حيث أسند إليه كهيئة قضاء إداري مهمة الفصل في تلك المنازعات ، وأن المذكرة الإيضاحية لهذا القانون بررت ذلك الأمر بأن تلك المنازعات ذات طبيعة إدارية بحتة<sup>١٠</sup> . وقد سارت عدة دول على هذا النهج واسندت الإختصاص بنظر المنازعات الضريبية للقضاء الإداري ومنها الجزائر<sup>١١</sup> و لبنان<sup>١٢</sup> والسعودية<sup>١٣</sup> والبرتغال<sup>١٤</sup>. ولذا فأى نزاع ضريبي

---

<sup>٩</sup> د. زكريا محمد بيومي : "الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري" ، المرجع السابق ، ص ١٤.

<sup>١٠</sup> الدعوى الدستورية رقم ١٦٢ ق ، جلسة ١٧ إبريل ٢٠١٣ ، منشور بالجريدة الرسمية ، العدد (١٥) مكرر ب ، في ١٧ إبريل ٢٠١٣. وأيضاً حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ٧٠ لسنة ٣٥ق دستورية ، الجريدة الرسمية ، العدد (٣١) مكرر (ج) ، ٢ أغسطس ٢٠١٥.

<sup>١١</sup> المادة ٨٢ حتى المادة ٨٩ من قانون الإجراءات الجبائية التونسي الصادر في ٢٠١٠ والذي أسند الإختصاص للمحاكم الإدارية للفصل في الطعون والمنازعات الضريبية.

بين الممول ومصالحة الضرائب يتعلق بربط الضريبة أو تحصيلها أو الطعن عليها هو نزاع ذو طبيعة إدارية ويختص به القضاء الإداري.

### ثالثاً : توزيع الاختصاص بين القضاء العادي والإداري في نظر المنازعات الضريبية

:

أسندت بعض الدول لكل من القضاء العادي والقضاء الإداري مهمة الفصل في المنازعات الضريبية والبت فيها بحكم قضائي ملزم . ففي فرنسا على سبيل المثال نجد أن النظام القضائي يوزع الإختصاص حسب نوع الضريبة محل النزاع فيختص القضاء العادي بنظر الدعاوى المتعلقة بالضرائب غير المباشرة أما الضرائب المباشرة فإن المنازعات الناشئة عنها تدخل في اختصاص القضاء الإداري<sup>١٥</sup> . ومما تجدر الإشارة إليه هنا أن ازدواج الاختصاص القضائي في فرنسا له جذور تاريخية<sup>١٦</sup> تعود إلى بدايات الثورة الفرنسية و الذكريات السيئة للضرائب غير المباشرة لما كانت تتصف به من ظلم أثناء فترة الحكم الملكي . وهذا ما دفع الثوار الى الغائها فور تسلمهم للسلطة وبعد ذلك اضطروا لفرضها مرة أخرى نظراً للحاجة الملحة لتدبير موارد مالية للدولة و

---

<sup>١٢</sup> المادة ٩٦ من قانون الضريبة على الدخل اللبناني رقم ١٤٤ لسنة ١٩٥٩ حيث يختص مجلس

شورى الدولة بنظر المنازعات الضريبية .

<sup>١٣</sup> المادة ٦٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد السعودي والذي أسند الاختصاص بالنظر في الطعون الضريبية لديوان المظالم.

<sup>١٤</sup> OECD : "Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies" , OP.CIT, P.111.

<sup>١٥</sup> د. حسين خلاف : "مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر" ، بحث منشور في مجلة مجلس الدولة ، السنة الثانية ، ١٩٥١ ، ص ٣٣٦ .

<sup>١٦</sup> John Bell, Jean-Michel and Lionel Neville Brown:"French Administrative Law" , Clarendon Press, oxford ,fifth Edition ,UK, 1998 , P.P 126- 141.

محاولين في الوقت نفسه طمأنة المكلفين من خلال تمكينهم من الطعن في قرارات فرضها أمام المحاكم العادية التي كانت تمثل آنذاك الحارس لحقوق الأفراد . ولكن هذا الإتجاه كان محل استنكار واستهجان الفقه الضريبي وذلك للأسباب الآتية<sup>١٧</sup> :

أ-عدم ارتكاز توزيع الاختصاص بين القضائين العادي والإداري على مبررات قانونية أو منطقية معقولة بل على اعتبارات تاريخية فقدت أهميتها في الوقت الحاضر .

ب-قد يحدث تعارض في الأحكام الصادرة من الجهات القضائية المتعددة في القضايا المعروضة عليها وهذا ما قد يلحق الضرر بالمول .

ج-عدم اختلاف المركز القانوني للممول في كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة حيث أنه يشغل مركزاً قانونياً تنظيمياً تحكمه القوانين و اللوائح.

#### رابعاً : إنشاء قضاء متخصص لنظر المنازعات الضريبية:

نظراً للطبيعة الخاصة التي تتسم بها القوانين الضريبية اتجهت العديد من الدول إلى إنشاء قضاء متخصص لفض المنازعات الضريبية .وفي هذه الحالة يتم إنشاء محاكم ضريبية متخصصة تتولى الفصل في المنازعات المعروضة عليها . وقد وجد القضاء المتخصص في تشريعات كثيرة لعل من أهمها قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ اذ نصت المادة ٣٤ منه على أن " تختص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بالنظر في الاستئنافات المقدمة للطعن في قرارات التقدير وإعادة النظر في التقدير ... وقد صدر نظام أصول المحاكمات الضريبية في استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم ( ٨ ) لسنة 2003 ثم تلاه القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠٠٩

---

<sup>١٧</sup> د. حسين خلاف : "مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر" ، المرجع السابق، ص ٣٣٥ .

والخاص بإنشاء المحاكم الضريبية وبمقتضاه يمكن للشخص أن يطعن في الضريبة المفروضة عليه أمام المحكمة الضريبية المختصة وتصدر المحكمة حكماً نهائياً في المنازعة غير قابل للتمييز (الطعن بالنقض) إلا إذا تجاوز مبلغ الضريبة المقدرة ألف دينار . ويجوز الطعن في الحكم بإذن من رئيس محكمة التمييز (النقض) أو من يفوضه إذا كان الخلاف يدور حول نقطة قانونية مستحدثة أو على جانب من التعقيد أو تنطوي على أهمية عامة. ومقر المحكمة الرئيسي في العاصمة عمان ، وتتكون المحكمة من رئيس وعدد كاف من الأعضاء يختارهم المجلس القضائي<sup>١٨</sup>.

وفي ألمانيا - وبمقتضى قانون المحاكم الضريبية الصادر في عام ١٩٦٥ - تم إنشاء المحاكم المالية والتي تختص بنظر منازعات الضرائب الاتحادية والضريبية على الأراضي و الضريبة على أصحاب المهن الحرة التي تنظم أحوالهم قوانين خاصة كالأطباء والمحامين والمحاسبين . ويعد هذا الاختصاص المنعقد للمحاكم المالية إستثناءً من الأصل العام الذي يخضع جميع المنازعات الإدارية لاختصاص القضاء الإداري ولذا فباقي الضرائب الأخرى التي لم ينص عليها قانون المحاكم الضريبية تخضع لاختصاص القضاء الإداري<sup>١٩</sup>.

ويتبنى التشريع الأمريكي نظام القضاء المختص لفض المنازعات الضريبية<sup>٢٠</sup> وبمقتضاه تختص محكمة الضرائب الابتدائية بنظر المنازعات الضريبية. ويمكن الطعن على أحكام تلك المحكمة أمام محكمة الاستئناف ثم لاحقاً أمام المحكمة العليا

<sup>١٨</sup> وزارة العدل الأردنية [www.moj.gov.jo](http://www.moj.gov.jo)

<sup>١٩</sup> Mahendra P. Singh :“ German Administrative Law: In Common Law Perspective” , Springer – Verlage Berlin Heidelberg , *Germany* , 2013 , P.111

<sup>٢٠</sup> موقع محكمة الضرائب الاتحادية بالولايات المتحدة الأمريكية : <https://www.ustaxcourt.gov>

الإتحادية ( U.S Tax Court ) التي تعد على قمة الهرم القضائي المتخصص في الولايات المتحدة الأمريكية. وتتكون المحكمة من ١٩ قاضياً يعينون بقرار من رئيس الدولة وهم غير قابلين للعزل . ويشترط فيمن يعين قاضياً بتلك المحكمة أن يكون لديه خبرة واسعة بالقوانين الضريبية . ويتم تطبيق القواعد الإجرائية المنصوص عليها في قانون الإيرادات الداخلية الأمريكي ( I.R.C. § 7805 ) وفي حالة عدم وجود نص تطبق الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الإدارية ( Administrative Procedure Act (APA) )<sup>٢١</sup> . وتجري المحاكمات أمام قاض واحد - دون وجود هيئة محلفين - ويسمح للممولين ( دافعي الضرائب ) بتمثيل أنفسهم إذا رغبوا في ذلك أو عن طريق محام مقيد بنقابة المحامين الأمريكية ومقبول للمرافعة أمام المحكمة. وتتم تسوية معظم الحالات بالاتفاق المتبادل دون محاكمة. غير أنه في حالة إجراء المحاكمة ، يصدر القاضي الذي يتأسر الجلسة في الوقت المناسب تقريراً يحدد النتائج الوقائية والآراء ، وبعد ذلك تغلق القضية وفقاً لرأي القاضي<sup>٢٢</sup> . وتعمل هذه المحكمة على توحيد المبادئ القضائية في مجال المنازعات الضريبية علاوة على ضمان التفسير الموحد لقانون الإيرادات الداخلية المطبق في الدولة.

وقد برر الفقه وجود القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية في أنه يتلاءم مع استقلالية القانون الضريبي وذاتيته المتميزة والمتفردة عن باقي فروع القانون الأخرى وخاصة القواعد الواردة في كل من القانون المدني والقانون الإداري . حيث أن وجود

---

<sup>21</sup> Bryan T. Camp : "A HISTORY OF TAX REGULATION PRIOR TO THE ADMINISTRATIVE PROCEDURE ACT " , *DUKE LAW JOURNAL* , Vol. 63, 2014, PP.1694-1698.

<sup>22</sup> Leandra Lederman :. " (UN)APPEALING DEFERENCE TO THE TAX COURT " , *DUKE LAW JOURNAL* , Vol. 63, 2014 . P.1841-1843.

مثل هذا القضاء المختص يؤدي إلى توحيد للمبادئ في المنازعات الضريبية المتنوعة<sup>٢٣</sup>.

وقد ساق المعارضون لفكرة القضاء الضريبي المتخصص عدة انتقادات<sup>٢٤</sup> تواجه وجود مثل هذا القضاء وتتلخص في أن وجود هذه المحاكم يؤدي إلى تعدد الجهات القضائية داخل الدولة الواحدة وتقعدها مما قد يصعب معه توزيع الاختصاص بينها ، كما أن هذه المحاكم المتخصصة قد تقف الى جانب الخزينة العامة فتفق بذلك حيادها.

ويرى الباحث أن هذه الانتقادات مبالغ فيها إلى حد كبير حيث أن وجود القضاء المتخصص من شأنه أن يعمل على سرعة الفصل في القضايا والمنازعات الضريبية ، فضلاً عن قدرته على صياغة سوابق قضائية في هذا الشأن وإرساء العديد من المبادئ القانونية التي تتفق مع طبيعة وذاتية واستقلالية القانون الضريبي. ولكن مكن الصعوبة الحقيقية في وجود قضاء متخصص في الدول النامية هو عدم توافر الكوادر الكافية لحمل لواء القضاء المتخصص ، فضلاً عن ضعف الموارد المالية الموجودة بتلك الدول والتي تحول دون توفير الاعتمادات المالية اللازمة لإنشاء هذا القضاء المتخصص ومتابعة تدريب وتأهيل القائمين عليه .

---

<sup>٢٣</sup> د. قدري نقولا عطية : " ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها " ، رسالة دكتوراة مقدمة لكلية الحقوق ، جامعة الإسكندرية ، ١٩٦٠ ، ص ١٥٤ ، ١٥٥.

<sup>٢٤</sup> د. زكريا محمد بيومي : "الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري" ، مرجع سابق ، ص ٢٥ وما بعدها.

## المطلب الأول أهم المبادئ والقواعد التي أرساها القضاء العادي

### في مجال الطعون الضريبية

أرست محكمة النقض المصرية العديد من المبادئ والقواعد القانونية في مجال منازعات الضريبة على الدخل والتي ستكون سنداً ومعيناً للقضاء الإداري في نظره للطعون الضريبية . ونحاول من خلال السطور التالية إستعراض بعضاً من هذه القواعد والمبادئ.

### أولاً مبادئ في مجال الاختصاص القضائي :

استقر قضاء محكمة النقض على أن رفع الدعوى إلى محكمة غير مختصة بنظر النزاع لخروجه عن ولايتها ومع ذلك قضت باختصاصها بنظره ولم يطعن الخصوم في هذا الحكم ، فإن حكمها في هذا الشأن يحوز حجية الأمر المقضي<sup>٢٥</sup>.

وانتهاء المحكمة الدستورية العليا في قضائها الصادر بتاريخ ٢٥ من يوليو سنة ٢٠١٥ المنشور في الجريدة الرسمية [ العدد ٣١ مكرر- ج ] بتاريخ الثاني من أغسطس سنة ٢٠١٥ إلى عدم دستورية نص المادة ١٢٣ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التي نظمت طريق الطعن في قرار اللجنة ثم في الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية فيه ، والمقابلة للمادة ٦ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن قانون ضريبة الدمغة - وسقوط عبارة " أمام المحكمة الابتدائية " الواردة بعجز الفقرة الثانية من المادة ١٢٢ من ذات القانون والتي تقابل الفقرة السادسة من القانون سالف الذكر بأنه [ لا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة ] وقد أسست قضاءها على ما أورده بمدونات حكمها من أسباب

---

<sup>٢٥</sup> الطعن رقم ٣٠١٨ لسنة ٧١ ق ، جلسة ٢٠١٢/٢/٤ ، د. رمضان صديق : المرجع السابق ،

مرتبطة بمنطوقه أنه [ كان المشرع قد أقر بالطبيعة الإدارية للطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم منذ إصداره القانون رقم ١٦٥ لسنة ١٩٥٥ في شأن تنظيم مجلس الدولة حتى صدور القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ بشأنه مؤكداً بنص المادة العاشرة منه في بندها السادس الاختصاص لمحاكم مجلس الدولة بهيئة قضاء إدارى دون غيرها بالفصل في تلك الطعون وفقاً للقانون الذى ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام تلك المحاكم، ولا وجه للاحتجاج بأن هذا البند السادس جعل مباشرة المجلس هذا الاختصاص رهناً بصدور القانون المنظم لكيفية نظر هذه المنازعات أمام محاكمه ، كما أن التراخى في سن القانون المنظم لكيفية نظر هذه المنازعات أمامه أو في تضمين قانون الضرائب تلك القواعد لا يُعد مبرراً أو مسوغاً لإهدار الاختصاص الذى احتفظ به الدستور لمجلس الدولة . ] وليس من قيد على مباشرة المشرع سلطته في تنظيم حق التقاضى إلا أن يكون الدستور ذاته قد فرض في شأن مباشرتها ضوابطاً محددة تعتبر تخوفاً لها ينبغى التزامها فلم يستلزم صدور هذا القانون . ولما كان المقرر أن مجلس الدولة هو صاحب الولاية العامة دون غيره المختص بالفصل في كافة المنازعات الإدارية التى تدخل ضمنها الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب ، وكان مؤدى القضاء بعدم دستورية نص في القانون اعتباره منعدياً منذ صدوره وعدم جواز تطبيقه من اليوم التالى لنشره في الجريدة الرسمية ما دام قد أدرك الدعوى أثناء نظر الطعن أمام محكمة النقض وهو أمر متعلق بالنظام العام تعمله المحكمة من تلقاء ذاتها ؛ وإذ خالف الحكم الابتدائى المؤيد بالحكم المطعون فيه هذا النظر وفصل في موضوع الدعوى وقضى بذلك ضمناً باختصاص القضاء العادى



بنظرها فإنه يكون معيباً<sup>٢٦</sup>. وأن قضاء المحكمة الدستورية في القضية رقم ٧٠ لسنة ٣٥ ق " دستورية " السارى اعتباراً من اليوم التالى لتاريخ نشره في ٢٠١٥/٨/٢ بعدم دستورية نص المادة " ١٢٣ " من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وبسقوط عبارة " أمام المحكمة الابتدائية " الواردة بعجز الفقرة الثانية من المادة " ١٢٢ " من القانون ذاته باعتبار أن قرار لجنة الطعن الصادر من مصلحة الضرائب بحسب طبيعته يعد قراراً إدارياً وهو ما ليس محل بحث من جانب الحكم المطعون فيه بعد انقضاء الخصومة أمامه بقوة القانون وباعتبار أن هذه المسألة من النظام العام بما لا شأن لقضاء مجلس الدولة بالمنازعة آنذاك<sup>٢٧</sup>.

وإذا كانت المادة ١٢١ من القانون (رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥) قد أناطت بلجان الطعن المنصوص عليها في المادة ١٢٠ من ذات القانون الفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون وفى قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وفى القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة ومن ثم فإن قرارات اللجان التي اعتبرت المحكمة الدستورية العليا بقضائها متقدم الذكر المنازعة بشأنها منازعة إدارية ينعقد الاختصاص بنظرها لمحاكم مجلس الدولة ليست فحسب تلك القرارات الصادرة في منازعات قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وإنما - أيضا - قرارات لجان الطعن في المنازعات المتعلقة بقانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وقانون رسم تنمية الموارد رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤<sup>٢٨</sup>.

<sup>٢٦</sup> الطعن رقم ١٧٢٤٦ لسنة ٧٥ ق ، جلسة ٢٠١٥/١١/٢٢ .

<sup>٢٧</sup> الطعن رقم ٥١٨٢ لسنة ٨٤ ق ، جلسة ٢٠١٦/١/٢٨ .

<sup>٢٨</sup> الطعن رقم ١١٦١ لسنة ٨٢ ق ، جلسة ٢٠١٥/١٠/٢١ .

وإذا كانت المنازعة الراهنة تتعلق بتطبيق قانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ . وأقيمت عنها الدعوى المبتدأة حال سريان قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ طعنًا على قرار اللجنة الصادر في أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة فإنها تعد منازعة إدارية ينعقد الاختصاص بنظرها لمحاكم مجلس الدولة ، وإذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر وفصل في موضوع الدعوى منطويًا - بذلك - على قضاء ضمنى باختصاص جهة القضاء العادى ولائيًا بنظرها فإنه يكون معيباً<sup>٢٩</sup> .

### ثانياً مبادئ في نطاق الخصومة:

استقر قضاء محكمة النقض على أن المحكمة حينما تنظر النزاع فإن ولايتها تنحصر في نظر الطعون التي تقدم إليها في حدود قرار لجنة الطعن ولا يحق لها أن تفصل في أوجه لم يطعن فيها أو أن تقدر الأرباح الخاضعة للضريبة لأنها ليست مختصة بذلك . وأيضاً لا يجوز للمحكمة أن تتعرض لأمر لم تعرض على لجنة الطعن<sup>٣٠</sup> أو سقط حق الطاعن في إبدائها<sup>٣١</sup> لأنها حازت قوة الأمر المقضي مثل قرار اللجنة باعتبار الطعن كأن لم يكن نظراً لتخلف الممول عن الحضور بالجلسة المحددة رغم إعلانه وبالتالي لا يجوز له رفع دعوى مبتدأة لإعادة النظر في هذا الأمر وإعادة تقدير الأرباح<sup>٣٢</sup> .

---

<sup>٢٩</sup> الطعن رقم ١١٦١ لسنة ٨٢ ق ، جلسة ٢١/١٠/٢٠١٥ .

<sup>٣٠</sup> الطعن رقم ١٠٣٩٣ لسنة ٧٧ ق ، جلسة ٩/٣/٢٠٠٩ .

<sup>٣١</sup> الطعن رقم ٧٦٦ لسنة ٦٩ ق ، جلسة ١٤/١٠/٢٠٠٨ ، أحكام الطعن الضريبي ، ص ٣٣٨ .

<sup>٣٢</sup> الطعن رقم ٣٤١ لسنة ٥٧ ق ، جلسة ٢٦/١١/٢٠٠٢ .

### ثالثاً مبادئ في مجال سلطة المحكمة التقديرية :

تتمتع محكمة الموضوع وهي بصدد نظر المنازعة الضريبية بسلطة تقديرية في فحص الأوراق والإستناد إلى ماجاء بها أو طرحه<sup>٣٣</sup> ، وكذلك في الأخذ بتقرير الخبير من عدمه<sup>٣٤</sup> ولايجوز للمحكمة ندب خبير في بحث المسائل القانونية باعتبارها من ولاية المحاكم وحدها<sup>٣٥</sup>. ويجوز للمحكمة إعادة الدعوى لخبير آخر<sup>٣٦</sup> ، وأيضاً للمحكمة سلطة تقديرية في تفسير العقود<sup>٣٧</sup> ، فهذه الأمور الجدل فيها جدل موضوعي لا يجوز إثارته لأول مرة أمام محكمة النقض.

والمقرر - في قضاء محكمة النقض - أن كل طلب أو وجه دفاع يدلى به لدى محكمة الموضوع ويطلب إليها بطريق الجزم أن تفصل فيه ويكون الفصل فيه مما يجوز أن يترتب عليه تأثير على مسار الدعوى وتغير وجه الرأى فيها يجب على محكمة الموضوع أن تعرض له وتقول رأياً في شأنه ودلالته وتجب عليه بأسباب خاصة وإلا كان حكمها خالياً من الأسباب قاصر البيان<sup>٣٨</sup>.

---

<sup>٣٣</sup> الطعن رقم ٩٣٢٨ لسنة ٦٥ ق ، جلسة ٢٥/١٢/٢٠٠٧.

<sup>٣٤</sup> انظر على سبيل المثال الطعون الآتية :

الطعن رقم ١٩٤٢ لسنة ٧٤ ق ، جلسة ٢٧/٣/٢٠٠٨ .

الطعن رقم ٦٧٠ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ١٠/١١/٢٠٠٨ .

الطعن رقم ٩٠٧ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ٩/٢/٢٠٠٩ .

الطعن رقم ١٠٣٢ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ٢٦/٢/٢٠٠٩ .

الطعن رقم ٤٥٢ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ٢٧/١١/٢٠٠٨ . أحكام النقض الضريبي ، ص ٣٩٩ -

٤٠١ .

<sup>٣٥</sup> الطعن رقم ٤٠٦٨ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ٩/٥/٢٠٠٦ .

<sup>٣٦</sup> الطعن رقم ٤٥٨ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ٢٧/١١/٢٠٠٨ .

<sup>٣٧</sup> الطعن رقم ٣٨٦٦ لسنة ٦٥ ق ، جلسة ٢٧/١١/٢٠٠٧ .

<sup>٣٨</sup> الطعن رقم ٣٢١٢ لسنة ٦٢ جلسة ١٤/٦/٢٠٠٧ س ٥٨ ص ٥٤٤ ق ٩٤ .

وإذا كانت محكمة الموضوع تتمتع بالسلطة التامة في تحصيل وفهم الواقع في الدعوى من الأدلة المقدمة فيها وترجيح بعضها على البعض الآخر إلا أنها تخضع لرقابة محكمة النقض في تكييف هذا الفهم وفي تطبيق ما ينبغي من أحكام القانون<sup>٣٩</sup>.

#### رابعاً مبادئ في مجال الإستئناف :

استقر قضاء محكمة النقض على أن قبول الطاعن لحكم محكمة أول درجة تمنعه من الطعن بالنقض على الحكم الإستئنافي المؤيد لحكم محكمة أول درجة . وبالتالي إذا رفع الإستئناف من المطعون ضدها دون سواها فإن الطاعن يكون بذلك قد قبل الحكم الإستئنافي فحاز قوة الأمر المقضي في حقه ، ومن ثم فلا يكون له الحق في الطعن بطريق النقض في الحكم المطعون فيه ، ويكون الدفع بعدم القبول بالنسبة له في محله ، وبالتالي يتعين الحكم بعدم قبول الطعن المرفوع منه<sup>٤٠</sup>. ولكن إذا تمسك الطاعن بوجود خطأ مادي مؤثر في تقرير الخبير وأغفلت محكمة أول درجة وثانيها الرد على هذا الدفع الجوهرى فإن ذلك يعد قصوراً في التسبب يوجب نقض الحكم<sup>٤١</sup>.

ويجوز للمحكمة الإستئنافية أن تحيل في تسبب الحكم إلى حكم أول درجة متى رأت في هذه الأسباب ما يغني عن إيراد جديد ولأن في تأييدها له محمولاً على أسبابه ما يفيد أنها لم تجد فيما وجه إليه من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب<sup>٤٢</sup>. وأن نطاق خصومة الإستئناف يتحدد بما تم استئنافه وأيضاً بما تم

---

<sup>٣٩</sup> الطعن رقم ١٢٦ لسنة ٧٢ ق ، جلسة ٢٠٠٨/٤/٨ .

<sup>٤٠</sup> الطعن رقم ١٦٥٨ لسنة ٦٤ ق ، جلسة ٢٠٠٨/١/٢٤ . أحكام النقض الضريبي ، ص ٣٧٨ - ٣٧٩ .

<sup>٤١</sup> الطعن رقم ٣٢١٢ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ٢٠٠٧/٦/١٤ ، س ٥٨ ص ٥٤٤ ق ٩٤ .

<sup>٤٢</sup> الطعن رقم ١٣٤٧ لسنة ٧٤ ق ، جلسة ٢٠٠٨/٢/٢٨ .

الطعن عليه أمام محكمة أول درجة من قرار لجنة الطعن<sup>٤٣</sup> ، وأن مالم يستأنف يحوز قوة الأمر المقضي<sup>٤٤</sup> . ولذا فإن عدم التمسك ببطلان إجراءات ربط الضريبة أمام لجان الطعن يكسب هذه الإجراءات قوة الأمر المقضي بما لازمه عدم جواز تصدي المحاكم لإجراءات الربط باعتبار أن قوة الأمر المقضي تعلو على اعتبارات النظام العام ولا يتعرض حكم محكمة الإستئناف لما شاب اخطاره بالنودج ١٩ ضرائب من بطلان بعد أن أسقط حقه في التمسك به أمام لجنة الطعن إذ أن الساقط لا يعود<sup>٤٥</sup> . والمقرر - في قضاء محكمة النقض - أنه لكي يمكن الرجوع إلى المحكمة التي أصدرت الحكم لتصحيح الخطأ المادى الواقع في منطوقه طبقاً للمادة ٣٦٤ من قانون المرافعات السابق - المقابلة للمادة ١٩١/١ من القانون الحالى - يجب أن يكون لهذا الخطأ المادى أساس في الحكم يدل على الواقع الصحيح فيه في نظر الحكم بحيث يبرز هذا الخطأ واضحاً إذا ما قورن بالأمر الصحيح الثابت فيه حتى لا يكون التصحيح ذريعة للرجوع عن الحكم والمساس به . لما كان ذلك ، وكانت الطاعنة قد تمسكت أمام محكمة أول درجة بمذكرتها المقدمة بجلسة ١/١٢/١٩٩٠ بوقوع الخبير في عدة أخطاء مادية وحسابية أوردتها تفصيلاً وبينت ما تراه صحيحاً فيها ، كما تمسكت بوجود ذات الأخطاء بالسبب الثالث من أسباب استئنافها ، إلا أن أياً من الحكم الابتدائى أو الحكم المطعون فيه المؤيد له لأسبابه لم يعرض لهذا الدفاع ولم تقل أياً من محكمتى أول وثانى درجة كلمتها فيه وصولاً إلى وجه الحق فيه الذى إن صح

---

<sup>٤٣</sup> الطعن رقم ٣٣٦٣ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ٢٦/١/٢٠٠٦ ، وأيضاً الطعن رقم ٥٧٧٦ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ٢٤/٤/٢٠٠٧ .

<sup>٤٤</sup> الطعن رقم ١٣٧٢ لسنة ٦٥ ق ، جلسة ١١/١٢/٢٠٠٧ .

<sup>٤٥</sup> الطعن رقم ٢٦٩٦ لسنة ٦٢ جلسة ٩/٣/٢٠٠٦ ، س ٥٧ ص ٢٢٩ ق ٤٨ .

لتغيرت قيمة الضريبة المقضى بها في الدعوى ، فإن الحكم المطعون فيه يكون مشوباً بالقصور في التسبب والإخلال بحق الدفاع<sup>٤٦</sup>.

**ويثور هنا على بساط البحث تساؤل حول مدى جواز استخدام الاستئناف المقابل في**

### **الدعوى الضريبية!؟**

والسبب في طرح هذا التساؤل أن المادة ٢٣٧ من قانون المرافعات المصري قد أجازت للمستأنف عليه وإلى ما قبل إقفال باب المرافعة أن يرفع إستئنافاً مقابلاً بالإجراءات المعتادة أو بمذكرة مشتملة على الأسباب. وقد رفضت محكمة طنطا الابتدائية استخدام الاستئناف المقابل في مجال المنازعة الضريبية وقد دفعت مصلحة الضرائب بأن قانون الضرائب سكت عن منع الاستئناف المقابل وأن هذا قياساً على الاستئناف الفرعي المنصوص عليه في قانون المرافعات وقياساً أيضاً على النقض الفرعي ولكن المحكمة ردت على هذا الدفع بأن هذا القول لايجوز قانوناً الأخذ به لأن قانون الضرائب قانون خاص وله إجراءات ومواعيد خاصة به يجب اتباعها وعدم الخروج عنها ، كما أن قوانين المرافعات الخاصة بالشكل والمواعيد لايجوز القياس عليها ولا التوسع فيها . وأما عدم وجود النص المانع بقانون الضرائب فلايعتبر ذلك موافقة من المشرع بل كما يجوز الأخذ بالإباحة يجوز اعتبار المشرع مانعاً لهذا الطعن الفرعي ، وفضلاً عن ذلك لو أراد المشرع الأخذ به لنص عليه صراحة<sup>٤٧</sup>.

وفي حالة خسارة الدعوى لايجوز إلزام وزير المالية بأتعاب المحاماة في المنازعات الضريبية وذلك لأن التمثيل القانوني فيها منوط بهيئة قضايا الدولة وليس للمحامين

<sup>٤٦</sup> الطعن رقم ٣٢١٢ لسنة ٦٢ جلسة ٢٠٠٧/٠٦/١٤ س ٥٨ ص ٥٤٤ ق ٩٤.

<sup>٤٧</sup> حكم محكمة طنطا الابتدائية ، ٢٢ مارس ١٩٥٢ ، مجلة المحاماة ، العدد ٩ ، السنة ٣١ ، رقم ٥٤٩ مشار إليه لدى د. زكريا محمد بيومي : " الموسوعة الشاملة في المنازعات الضريبية الوطنية والدولية " ، الطبعة الثانية ، بدون تاريخ ، ص ٢٠٧-٢٠٨.

ولذا إذا خالف الحكم المطعون فيه هذا الأمر وألزم وزير المالية بأتعاب المحاماة فإنه يكون قد أخطأ في تطبيق القانون بما يوجب نقضه نقضاً جزئياً في هذا الخصوص<sup>٤٨</sup>.

### خامساً مبادئ في مجال الإثبات في المنازعات الضريبية :

استقر قضاء محكمة النقض على أن عبء إثبات مزاولة الممول لنشاط معين يقع على عاتق مصلحة الضرائب ولا يجوز للمحكمة الأخذ بتقرير الخبير المقدم في الدعوى والإحالة في بيان أسبابها إليه متى كانت هذه الأسباب قاصرة ولا تصلح رداً على دفاع جوهرى تمسك به الخصوم من شأنه - لوصح - أن يتغير به وجه الرأي في الدعوى<sup>٤٩</sup>. و لا يجوز لمصلحة الضرائب الإدعاء بتعذر إثبات النشاط - كما هو الحال في العقود الشفهية - حيث رفضت محكمة النقض<sup>٥٠</sup> إدعاء المصلحة بأنه يستحيل إثبات مزاولة النشاط في هذه الحالة بالرغم من وجود ما يثبت أن الممول يزاول نفس النشاط مع الحكومة او القطاع العام ، وهو ما ثبت عن طريق بيانات الخصم تحت حساب الضريبة ، إذ رأت المحكمة أن مزاولة الممول نشاطه مع القطاع العام لا يؤدي بطريق اللزوم إلى مزاولته مع القطاع الخاص ، وان استحالة إثبات المزاولة الفعلية لهذا النشاط لا يرفع عبء الإثبات عن مصلحة الضرائب.

ولا يمكن الاستناد إلي ما يسمع أو يقرأ في الصحف عن قيام ممول ما بعمل معين لتقدير أرباح هذا العمل طالما لم يثبت هذا العمل بدليل معقول، حيث لا يكفي القول الخالي من الدليل او القول المرسل بغير تحديد لتقدير الضريبة<sup>٥١</sup>

<sup>٤٨</sup> الطعن رقم ٣٨٣ لسنة ٧٦ ق ، جلسة ٢٤ نوفمبر ٢٠٠٨.

<sup>٤٩</sup> الطعن رقم ٩٥٩ لسنة ٧٣ ق ، جلسة ٢٤ / ٤ / ٢٠٠٧.

<sup>٥٠</sup> حكم النقض في الطعن رقم ٢٩١ لسنة ٢٤ ق بتاريخ ١٩٥٩/٢/٢٦ ، قضاء النقض الضريبي، ص ٠١٨١ . وأيضاً الطعن رقم ٤٩٤ لسنة ٧٣ ق جلسة ٢٨/٦/٢٠٠٥.

<sup>٥١</sup> الدعوى ٣٣٨١ محكمة استئناف المنصورة، رقم ١٢١ تجاري، لسنة ٢ ق، الجرف؛ الجزء السادس، ص ١٨٧. مشار إلى هذا الحكم لدى د. رمضان صديق : " الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٣ ، ص ٢٥١.

## سادساً مبادئ متعلقة بإجراءات ربط الضريبة :

التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة تعد من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام ، فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها ، وهي إجراءات ومواعيد حتمية ألزم المشرع مصلحة الضرائب بالتزامها وقدر وجهاً من المصلحة في إتباعها ورتب البطلان على مخالفتها<sup>٥٢</sup> . ولذا إذا خلا الملف الضريبي من علم الوصول الدال

<sup>٥٢</sup> راجع على سبيل المثال الطعون الآتية:

الطعن رقم ٣٩٤٦ لسنة ٦٠ ق ، جلسة ١٩٩٩/٢/٢٢ .

الطعن رقم ٧٢٩ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ١٩٩٩ /٥/٢٥ .

الطعن رقم ٦١٢٨ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ٢٠٠٠/٤/١٠ .

الطعن رقم ٤٠٢١ لسنة ٦٣ ق ، جلسة ٢٠٠٠/٩/١٨ .

الطعن رقم ٢٦٤١ لسنة ٦٣ ق ، جلسة ١٦ / ١١ / ٢٠٠٠ . النقض الضريبي الحديث ، مرجع سابق .

- وإذا لم يكن القانون الضريبي قد حدد إجراء أو نظاماً معيناً فإن محكمة النقض - في الطعن رقم

٢٠٦٨ لسنة ٣٣ ق عليا جلسة ١٩٩٢/٦/٢٨ - ترى أن " تقتصر الإدارة الضريبية على اتخاذ

الإجراءات التي أوجبهها القانون لتحديد حقوق والتزامات الخاضع للضريبة على الوجه الذي

حدده القانون المذكور بحيث يكون لهذا الأخير في أي وقت من الأوقات كأصل عام ما لم

ينص المشرع صراحة في القانون المنظم للضريبة على خلاف ذلك ان يلجا إلى القضاء ناعياً

على أي إجراء من إجراءات ربط الضريبة مخالفته للقانون بما يترتب على ذلك من الإخلال

بمركزه القانوني الثابت له بمقتضى القانون دون ان يمنعه من ذلك فوات المواعيد المقررة قانوناً

لقبول الطعن بالإلغاء في القرارات الإدارية ، إذ تمخض المنازعة في أي إجراء من إجراءات

ربط الضريبة ان تكون عن المنازعات الحقيقية التي تندرج في نطاق القضاء الكامل لمحاكم

مجلس الدولة ولا تنقيد بالمواعيد المقررة - قانوناً لقبول دعوى الإلغاء، ومن ثم فإنه ما لم ينص

القانون صراحة على موعد معين لقبول التظلم من الإجراء الضريبي او الطعن فيه او مهلة

محددة يسقط بعدها حق صاحب الشأن في النعي على ، فإن مواعيد الطعن في قرارات ربط

الضريبة تظل قائمة لا تسقط إلا بسقوط الحق ذاته بفوات مواعيد التقادم التي تسري في شأنه



على إعلان الطاعن به فيظل باب الطعن عليه مفتوحاً وإذ خالف الحكم الابتدائي المؤيد بالحكم المطعون فيه هذا النظر واعتد في قضائه بعدم قبول الطعن شكلاً على شهادة صادرة من ساعي البريد لا حجية لها في هذا الخصوص فإنه يكون قد أخطأ في تطبيق القانون وخالف الثابت بالأوراق بما يوجب نقضه<sup>٥٣</sup>. ولكن إذا قضت محكمة الموضوع ببطلان نموذج ١٩ ضرائب على الرغم من تضمين الملف الفردي إعادة إخطار الممول بنموذج ١٩ ضرائب إخطاراً صحيحاً بعد الإخطار بالنموذج الباطل فإن ذلك يعد مخالفة من المحكمة لما هو ثابت بالأوراق<sup>٥٤</sup>.

والمقرر في قضاء محكمة النقض أن الإجراءات الخاصة بإعلان الممول بربط الضريبة تسرى على الإعلان المرسل من لجنة الطعن إليه أو إلى مصلحة الضرائب ، وأن مفاد نص المادتين ١٤٩ ، ١٥٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادتين ٧٥ ، ٧٨ من قرار وزير المالية رقم ١٦٤ لسنة ١٩٨٢ بإصدار اللائحة التنفيذية لهذا القانون أنه إذا لم يكن الممول موجوداً وقت إجراء الإعلان بالإخطار الموجه إليه من لجنة الطعن وتعدر تسليم الإعلان في مقر المنشأة أو في محل إقامته للأشخاص الذين عددهم تعليمات البريد في البند ٢٥٨ منها ، تعين على موزع البريد إثبات ذلك على الظروف وعلى علم الوصول ، ثم يقوم أحد موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية بتحرير محضر بذلك تعلق صورة منه بلوحة الإعلانات بالمأمورية وتلصق أخرى على مقر المنشأة

---

قانوناً ... مشار إليه لدى د. رمضان صديق : "الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل ..".  
، مرجع سابق ، ص ١٤٥ .

<sup>٥٣</sup> انظر: الطعن رقم ٥٨١ لسنة ٦٧ ق بجلسة ٢٧/٣/٢٠٠٧ و الطعن رقم ٦٧٢ لسنة ٦٧ ق بجلسة ٢٤/٤/٢٠٠٧ .

<sup>٥٤</sup> الطعن رقم ٩٠٥٤ لسنة ٦٤ ق ، جلسة ٢٦/٦/٢٠٠٨ ، قضاء النقض الضريبي ، ص ٣٧٨ .

وبذلك يتم الإعلان وينتج أثره القانوني في حق المرسل إليه ، وأن المشرع لم يجعل إعلان الممول في مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات إلا في حالتين حددهما على سبيل الحصر هما عدم الاستدلال عن المنشأة وعنوان الممول فلا يجوز القياس عليهما<sup>٥٥</sup> .

ومما تجدر الإشارة إليه هنا أن إعلان مصلحة الضرائب بقرار لجنة الطعن لا بد أن يكون أيضاً بكتاب موسى عليه بعلم الوصول ، وهذا إجراء لازم لا يغني عنه إجراء آخر ولا يفتح بغيره ميعاد الطعن<sup>٥٦</sup> .

ويمتنع على لجنة الطعن أن تتعرض في قرارها من تلقاء نفسها للفصل في الأوجه التي لم تكن محل خلاف بين الممول ومصلحة الضرائب، و إلا اعتبرت متجاوزة لاختصاصها<sup>٥٧</sup> . وإذا تخلف إعلان الخصم بالجلسة الأولى أمام لجنة الطعن فإن ذلك يؤدي إلى بطلان قرار اللجنة ولا يصححه حضور الطاعن في طعنه أمام المحكمة<sup>٥٨</sup> . وتلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي ذلك لأن القانون أعطى لجنة الطعن ولاية القضاء بالفصل في خصومة بين الممول ومصلحة الضرائب ، مما يوجب عليها أن ترتبط بالأصول العامة والمبادئ العامة للتقاضي<sup>٥٩</sup> . وتسرى بشأن هذه اللجان القواعد الخاصة برد القضاء في حدود القواعد الأصولية للرد التي لا يتعذر العمل بها أمام لجان الطعن<sup>٦٠</sup> .

---

<sup>٥٥</sup> الطعن رقم ٤٧٢٠ لسنة ٦٥ جلسة ١٣/٠٣/٢٠٠٣ س ٥٤ ع ١ ص ٤٦٧ .

<sup>٥٦</sup> الطعن رقم ٨٨٤ لسنة ٦٧ ق ، جلسة ٢٠٠٥/١/٢٧ ، قضاء النقض الضريبي ، ص ٣٤٧، ٣٤٨ .

<sup>٥٧</sup> الطعن رقم ٢٧٩ لسنة ٣٦ ق ، جلسة ١٩٧٤ ، س ٢٥ ، ص ١١٩ .

<sup>٥٨</sup> الطعن رقم ٣٩٢ لسنة ٦٥ ق ، جلسة ٢٠٠٧/١١/٨ .

<sup>٥٩</sup> الطعن رقم ٣٤٠ لسنة ٥٣ ق ، جلسة ١٩٨٨/١/١٢ .

<sup>٦٠</sup> فتوى الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٢٤٣٠ في ١٩٥٤/٦/٦ .

وإذا أقام الممول طعنه أمام لجنة الطعن بعد الميعاد فإن هذا مؤداه صيرورة الربط نهائياً<sup>٦١</sup> ، وبذلك تحوز قرارات لجنة الطعن قوة الأمر المقضي متى أضحت غير قابلة للطعن فتصبح حجة فيما فصلت فيه من الحقوق<sup>٦٢</sup> .

ومع ذلك لا تعتبر لجنة الطعن مرحلة تقاضي<sup>٦٣</sup> بل هي مرحلة إعادة نظر في الخلاف بين طرفين قبل اللجوء إلى القضاء . ولأن هذه اللجان قصد بها التخفيف من على كاهل القضاء بما يمكن أن تلعبه من دور في تصفية الخلافات بين المصلحة والممولين ، فقد أعطى المشرع هذه اللجان ولاية القضاء للفصل في الخصومة بين الممول وبين مصلحة الضرائب أيا كان سبب الخلاف سواء ما تعلق منها بالأرقام أو بمبدأ فرض الضريبة في ذاته<sup>٦٤</sup> ، كما أن لها السلطة في تقدير الأرباح في حالة عدم الاتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب . ويجوز للجنة أن تقوم بتصحيح الأخطاء المادية ولو أدى ذلك لإساءة مركز الممول لأن الأخطاء المادية لا تحوز أية حجية<sup>٦٥</sup> . وأن النص في المادة ١٥٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل أن تختص لجان الطعن الضريبي بالفصل في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في القانون وجاء الباب السادس من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل ونص في المواد ١١٧ ، ١١٨ ، ١١٩ ، ١٢٠ ، ١٢١ ، ١٢٢ ، ١٢٣ على إجراءات الطعن على الربط الضريبي والطعن عليه أمام ذات اللجنة بعد إتباع ما جاء بهذه المواد من إجراءات ومواعيد تراعى عند التنظيم

---

<sup>٦١</sup> الطعن رقم ٨٧١ لسنة ٧٣ ق ، جلسة ٢٠٠٧/٧/٣ .

<sup>٦٢</sup> الطعن رقم ٢٠٢٦ لسنة ٥٧ ق ، جلسة ١٩٩٤/٦/١٢ .

<sup>٦٣</sup> حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٣٧٢١ لسنة ٦٠ ق جلسة ٢ ابريل ١٩٩٨ .

<sup>٦٤</sup> الطعن رقم ١٣٠٩ لسنة ٤٨ ق ، جلسة ١٩٨٣/٢/٢٨ .

<sup>٦٥</sup> الطعن رقم ٢٨٨ لسنة ٥٠ ق ، جلسة ١٩٨٤/٤/٣٠ ، كذلك الطعن رقم ١٦٧ لسنة ٣٦ ق ،

جلسة ١٩٧٣/١١/٢٨ ، قضاء النقض الضريبي ، ص ٦٩٩ .

والطعن وهو ما يستفاد منه أن المشرع قد منح لجان الطعن اختصاص الفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب في المنازعات المنصوص عليها في القانونين سالفى البيان الأول حال سريانه والثانى بعد إلغاء القانون الأول بموجب المادة الثانية من قانون إصداره ، وكان لفظ جميع أوجه الخلاف قد ورد في صيغة عامة ولم يرق دليل على تخصيصه بنوع معين من الخلاف فيجب حمله على عمومه وإسباغ حكمه على جميع الخلافات التى تنشأ بين الممول ومصلحة الضرائب في جميع المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في القانون المذكور ومنها حساب الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة ومن ثم فإن أى نزاع ينشأ بسببه تختص به لجان الطعن وهى هيئة إدارية لها ولاية قضائية للفصل في خصومة بين مصلحة الضرائب والممول بما فيها النزاع المتعلق بالضريبة على المرتبات التى تحال إليها طبقاً للإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون والتي مؤداها أن المشرع قد رسم لممول ضريبة المرتبات سبلاً للاعتراض على ربط الضريبة بتقديم طلب للجهة الملزمة بدفع الإيراد والتي قامت بخصم الضريبة لتقوم بإرساله مشفوعاً بردها عليه لمأمورية الضرائب لفحصه وتعديل الربط إن اقتضت بصحة الاعتراضات وإلا أحالته إلى لجنة الطعن المختصة بالفصل في أوجه الخلاف بين مصلحة الضرائب والممول طبقاً للقواعد المنصوص عليها في القانون وهو إجراء استلزمه القانون للفصل في هذا النزاع الضريبي دون اللجوء مباشرة للمحكمة الابتدائية المختصة منعقدة بهيئة تجارية) م ٢٣ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥<sup>٦٦</sup> . وتكون جلسات لجان الطعن سرية ، وتصدر قراراتها فى حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول على ان تكون هذه القرارات مسببة ، وبأغلبية أصوات الحاضرين ، وفى حالة تساوى الأصوات يرجح الجانب الذى منه الرئيس ويوقع القرارات كل من الرئيس وأمين السر خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر

<sup>٦٦</sup> الطعن رقم ١٠١ لسنة ٨١ ق ، جلسة ٢٢/٥/٢٠١٢.

من تاريخ صدورها ، وعدم توقيع سكرتير الجلسة على نسخة القرار الأصلية لا يبطلها مادامت موقعة من رئيس اللجنة<sup>٦٧</sup>.

ومما تجدر الإشارة إليه أن المحكمة إذا ألغت قرار لجنة الطعن الشكلي فإنها تعيد أوراق الدعوى مرة أخرى للجنة الطعن الضريبي لتقدير الأرباح ابتداءً لأنها لم تستنفذ ولايتها في نظر الطعن<sup>٦٨</sup> . ويجوز للمحكمة أن تحيل في أسباب حكمها إلى قرار لجنة الطعن طالما أنها أيدته وصار جزءاً متمماً للحكم<sup>٦٩</sup>.

### سابعاً مبادئ في مجال تفسير النصوص الضريبية :

استطاعت محكمة النقض من خلال نظرها للمنازعات الضريبية خلال العقود الماضية أن ترسي العديد من المبادئ في مجال تفسير النصوص الضريبية ومنها:

- أن النص متى كان واضحاً جلي المعنى قاطع الدلالة على المراد منه فلا يجوز الخروج عنه أو تأويله<sup>٧٠</sup>.

- لا يجوز تقييد مطلق النص بغير مخصص بحيث إذا كان صريحاً جلي المعنى قاطعاً في الدلالة على المراد منه فلا محل للخروج عليه أو تأويله بدعوى تفسيره استهداءً بالحكمة التي أملتة وقصد الشارع منه لأن ذلك لا يكون إلا عند غموض النص أو وجود لبس فيه<sup>٧١</sup>.

- لا يعتد بما تورده المذكرة الإيضاحية للقانون إذا ما تعارضت مع نص القانون أو فسرتة تفسيراً لا يتفق مع مدلوله ولا يجوز القول بأن المشرع أراد هذا الاتجاه

---

<sup>٦٧</sup> الطعن رقم ١٣٣ لسنة ٣١ ق ، جلسة ١٩٦٧/٣/١.

<sup>٦٨</sup> الطعن رقم ٤٤٢ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ٢٠٠٩/٢/١٢ ، أحكام النقض الضريبي ، ص ٣١١.

<sup>٦٩</sup> الطعن رقم ١٢٣٣ لسنة ٥٨ ق ، جلسة ١٩٩٩/٥/٣١ ، النقض الضريبي الحديث ، ص ٦٣٢.

<sup>٧٠</sup> الطعن رقم ١٤٣٣ لسنة ٦٦ ق ، جلسة ٢٠١١/٤/١٢ ، وكذلك الطعن رقم ٦٩٥ لسنة ٦٨ ق ،

جلسة ٢٠٠٩/٢/٢٣ ، وأيضاً الطعن رقم ٣٦٢ لسنة ٧٤ جلسة ٢٠١٦/٥/١٧.

<sup>٧١</sup> الطعن رقم ٥٠٣٧ لسنة ٦٤ ق ، جلسة ٢٠٠٨/١/٢٤ ، وأيضاً الطعن رقم ٩٥٨٣ لسنة ٨٢ ق ،

جلسة ٢٠١٦/٥/١٥.

، فلا يجوز الرجوع إلى قصد الشارع إلا إذا كان النص يحتمل أكثر من معنى ، أو شابه الغموض<sup>٧٢</sup>.

- الأحكام القانونية تدور مع علتها لا مع حكمتها ومن ثم لا يجوز إهدار العلة وهي الوصف الظاهر المنضبط للأخذ بحكمة النص وهي ما شرع الحكم لأجله من مصلحة أريد تحقيقها أو مفسدة أريد دفعها<sup>٧٣</sup>.

- إذا وجد قانون خاص لا يرجع إلى أحكام القانون العام إلا فيما فات القانون الخاص من أحكام<sup>٧٤</sup>.

- إن كان النص المقضى بعدم دستوريته " نص المادة ١٢٣ ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " ينص على لواء قانون الضرائب على الدخل إلا أن أثره يتعلق بتطبيق قاعدة من قواعد قانون المرافعات لتعلقه بتحديد الجهة المختصة بنظر المنازعة الضريبية ولا يتعلق بمفهوم النص الضريبي بالمعنى الذي عناه المشرع الضريبي والذي يقتصر على مواده التي تتضمن قواعد وأسس تقدير وعاء الضريبة - أي كان نوعها - وكيفية تحديد مقدارها والشروط الموضوعية لهذا المقدار وبيان المكلف بها والملزم بسدادها ووسائل وكيفية تحصيلها وأدائها وضوابط تقادمها دون أن يمتد ذلك إلى المواد التي تورطت شروطاً شكلية أو إجرائية وصولاً لبلوغ هذا المفهوم ومن ثم فإن النص المقضى بعدم دستوريته يعتبر نصاً غير ضريبي يترتب على الحكم بعدم دستوريته انعدامه منذ نشأته ويمتنع على المحاكم باختلاف درجاتها تطبيقه على الوقائع والمراكز

---

<sup>٧٢</sup> الطعن رقم ٢٠٣٢ لسنة ٦٣ ق ، جلسة ٢٠٠٧/٧/٩ .  
<sup>٧٣</sup> الطعن رقم ١١٣ لسنة ٧٣ ق ، جلسة ٢٠٠٧/١/٩ ، مشار إليه لدى د. زكريا بيومي : المرجع السابق ، ص ٣٠٣  
<sup>٧٤</sup> الطعن رقم ٢٩٤٤ لسنة ٦٦ ق ، جلسة ٢٠٠٩/١٢/٢٨ ، مشار إليه لدى المرجع السابق ، ص ٣٠٢ .

القانونية المطروحة عليها حتى ولو كانت سابقة على صدور هذا الحكم . وإذ أدرك قضاء المحكمة الدستورية العليا - سالف الذكر - الدعوى أثناء نظر الطعن الراهن فإنه يتعين على هذه المحكمة إعماله من تلقاء ذاتها لتعلق ذلك بالنظام العام<sup>٧٥</sup> .

- المقرر - في قضاء محكمة النقض- أن الأصل أن يلتزم القاضى في تفسير النصوص التشريعية الاستثنائية عبارة النص ، ولا يجاوزها فلا يجوز له القياس لمد حكم النص إلى أمور سكت عنها أو يضيف إلى عبارته أمراً لم يرد فيه ما من شأنه أن يؤدي إلى التوسع في تطبيق النص<sup>٧٦</sup> .

- مفهوم النص الضريبي إنما يقتصر على المواد التي تتضمن قواعد وأسس تقدير وعاء الضريبة ، وبيان أيّ كان نوعها وكيفية تحديد مقدارها والشروط الموضوعية لهذا التقدير وبيان المكلف بها والملزم بسدادها ووسائل تحصيلها وكيفية أدائها وضوابط تقادمها دون أن يمتد إلى المواد التي تورد شروطاً شكلية أو إجرائية<sup>٧٧</sup> .

ونخلص من خلال هذا المطلب إلى أن القواعد التي أرستها محكمة النقض تعد من السوابق القضائية الهامة في مجال المنازعات الضريبية والتي تعتبر - في رأي الباحث- الأساس العلمي والقانوني لأي حكم قضائي سيتم إصداره من محاكم مجلس الدولة ، وأنها تتمتع - أي هذه القواعد - بالإنزام الأدبي نظراً لأن القضاء العادي في مصر له باع طويل في مجال فض المنازعات الضريبية وأنه استطاع خلال فترة نظره لهذه المنازعات والتي تجاوزت السبعين عاماً من إرساء هذه القواعد والمبادئ القانونية التي من شأنها تحقيق الاستقرار في المراكز القانونية.

## المطلب الثاني

<sup>٧٥</sup> الطعن رقم ١١٦١ لسنة ٨٢ جلسة ٢١/١٠/٢٠١٥ .

<sup>٧٦</sup> الطعن رقم ١٢٥٥٢ لسنة ٧٥ جلسة ١٢/١/٢٠١٥ .

<sup>٧٧</sup> الطعن رقم ٢٠٥٠ لسنة ٧٤ جلسة ٢٤/٦/٢٠١٤ ، س ٥٨ ص ١٢ ق ٢

## نظر المنازعة الضريبية أمام مجلس الدولة

بعد صدور حكم المحكمة الدستورية العليا المتعلق بعدم دستورية اختصاص القضاء العادي بنظر منازعات الضريبة على الدخل وأن الاختصاص هنا ينعقد لمجلس الدولة باعتبار أن المنازعة الضريبية في جوهرها منازعة إدارية أصبح لزاماً على الباحث استجلاء موقف مجلس الدولة بعد صدور هذا الحكم وكيفية تنظيمه لنظر هذه المنازعات ذات الطبيعة الخاصة وما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية واستقلالية عن باقي فروع القانون الأخرى. والباحث يرى أن هذا الأمر أصبح محيراً للغاية خاصة في ظل عدم صدور القانون المنظم لكيفية نظر المنازعات الضريبية أمام مجلس الدولة الأمر الذي ترتب عليه صدور قرارات تنظيمية داخلية من المجلس لا ترقى لمرتبة التشريع وذلك لأنه وفقاً لما قرره المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ في فقرتها السادسة فإن المجلس يختص بنظر الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وفقاً للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة ، فضلاً عن اختلاف محاكم مجلس الدولة في تكييف الطبيعة القانونية لتلك الدعوى<sup>٧٨</sup> . ولذا نحاول من خلال السطور التالية استعراض بعض المسائل التي أثارت جدلاً في الواقع العملي

<sup>٧٨</sup> حتى كتابة هذا البحث لم يصدر حكم بات يحسم هذا الجدل الدائر في أروقة محاكم مجلس الدولة حول الطبيعة القانونية لدعوى المنازعة الضريبية في مجال الضريبة على الدخل ، فضلاً عن أن الجدل الدائر داخل هيئة المفوضين بمجلس الدولة حول تكييف طبيعة دعوى المنازعة الضريبية في مجال ضريبة المبيعات والتي أصبحت الآن ضريبة القيمة المضافة إذا ما قامت المصلحة بتعديل الإقرار الضريبي أو فروق الفحص أو الإخطار ... وهكذا... لم يحسم بعد أو يصدر فيه حكم يتناول هذه المسألة واعتمد الباحث في الحصول على تقارير هيئة المفوضين من بعض الزملاء الأفاضل من مستشاري مجلس الدولة.



## أولاً التكييف القانوني للمنازعة الضريبية المنظورة أمام محاكم مجلس الدولة :

اختلف الرأي داخل أروقة مجلس الدولة - وخاصة داخل هيئة المفوضين - حول إعطاء التكييف القانوني المناسب للمنازعة الضريبية فذهب رأي إلى اعتبارها دعوى إلغاء وبالتالي تنطبق عليها أحكام تلك الدعوى من حيث المدة والنطاق بينما ذهب البعض الآخر إلى اعتبارها من دعاوى القضاء الكامل والتي يتمتع فيها القاضي بسلطة تقديرية واسعة ولا يقتصر دوره على الحكم بمشروعية أو عدم مشروعية الإجراء الإداري محل الطعن بل يمتد أيضاً لتصحيح هذا الخطأ وتعويض المضرور . ويمكن تفصيل هذا الإجمال على النحو التالي<sup>٧٩</sup> :

### ١- المنازعة الضريبية تقع ضمن دعاوى قضاء الإلغاء : وذلك نظراً لطبيعة

العمل محل الطعن وهو عبارة عن قرار إداري نهائي صادر من سلطة مختصة ( مصلحة الضرائب ) ويرتب آثاراً قانونية معينة ، فضلاً عن أن نص المادة العاشرة الفقرة السادسة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ تتحدث عن الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وهو ما يعكس كونها دعوى إلغاء . وإذا أضيف إلى ذلك أن هدف القوانين الضريبية تحقيق استقرار المعاملات بين الأطراف المتنازعة ولذا فهي تنقيد بمدة معينة لرفعها وهو ما يحتم ضرورة اعتبارها دعوى إلغاء خاصة وأن الهدف النهائي منها القضاء بعدم مشروعية قرار إداري نهائي.

<sup>٧٩</sup> المستشار / محمد السيد القاضي : بحث بعنوان " عن الطبيعة القانونية للمنازعة في تعديل الإقرارات الضريبية " ، هيئة مفوضي مجلس الدولة ، الدائرة الثامنة عشر ، القاهرة ، ٢٠١٦ ، ص ١-٢ .

٢- المنازعة الضريبية تقع ضمن دعاوى القضاء الكامل : وذلك بالنظر إلى

طبيعة ولاية المحكمة التي تنظر النزاع وسلطة القاضي في فهم الوقائع وترتيب المراكز القانونية فله أن يحدد دين الضريبة المستحق في ذمة الممول دون أن يقتصر فقط على القضاء بمشروعية أو عدم مشروعية القرار الإداري محل الطعن وبالتالي لانتقيد هذه الدعوى بمواعيد معينة لرفعها.

ويذهب البعض إلى القول بأن المنازعة الضريبية ذات طبيعة إدارية مزدوجة فهي دعوى مشروعية يتمتع فيها القاضي بولاية كاملة لحسم أوجه النزاع المطروح أمامه<sup>٨٠</sup>.

ولم يقتصر الخلاف على الطبيعة القانونية فقط للمنازعة الضريبية بل امتد أيضاً إلى ما يتعلق بأثر الحكم بعدم دستورية اختصاص القضاء العادي بنظر المنازعات الضريبية فهل يؤدي ذلك إلى إسقاط المدد التي حددها ذلك القانون لرفع الدعوى أمام القضاء؟! أم أن أثر الحكم بعدم الدستورية يقتصر فقط على الاختصاص الولائي للمحاكم؟!

فذهب رأي إلى القول بأن حجية الحكم بعدم الدستورية تكون للمنطوق فحسب وبالتالي مالم تبثه المحكمة وأوردته بمنطوق حكمها لا يحوز أي حجية وبالتالي إذا لم تتناول المحكمة في أسباب حكمها مسألة المواعيد ولم تتعرض لها واقتصر بحثها فقط في مسألة الإختصاص الولائي فإن المواعيد الواردة بهذه المادة تظل قائمة وينبغي احترامها عند رفع الدعوى<sup>٨١</sup>.

<sup>٨٠</sup> د.عوني خميس أحمد : "نظام المحاكم الضريبية ومدى إمكانية تطبيقه في مصر - دراسة مقارنة" ، رسالة دكتوراة مقدمة لكلية الحقوق - جامعة حلوان ، القاهرة ، ٢٠١٢ ، ص ٢٣٠ وما بعدها.

<sup>٨١</sup> د.محمود أحمد زكي : " الحكم الصادر في الدعوى الدستورية - آثاره وحجبيته" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٤ ، ص ٧٣ وما بعدها.

بينما ذهب رأي آخر إلى القول بأن ما طرحه الرأي الأول من رؤية هو أمر صحيح ولا جدال فيه في مجال حجية الأحكام القضائية العادية ولكن في مجال القضاء الدستوري فالأمر محل نظر لأن هذا القضاء لديه خصوصية معينة ويجمع العديد من الملامح المتميزة عن الأحكام القضائية العادية . فهذا القضاء يشارك السلطة التشريعية في ضبط القوانين وفقاً لأحكام الدستور ، والأثر المترتب على الحكم بعدم دستورية نص معين تعني سقوطه في التطبيق أمام القضاء . وقد جرى قضاء المحكمة الدستورية العليا على تحديد محل المخالفة الدستورية في النص المطعون فيه تحديداً دقيقاً . وقد جرت عاداتها على قول ( فيما تضمنه أو فيما نص عليه من ..... أو فيما لم ينص عليه من ..... ) وبالتالي إذا أرادت أن تقصر المخالفة على الاختصاص فحسب لذكرت ذلك صراحة وبالتالي إذا لم تقل ذلك الأمر صراحة كما هي العادة في أحكامها فلا يمكن القول ببقاء المواعيد وقصر عدم الدستورية على الاختصاص الولائي فحسب . وبالتالي لأمجال للقول بوجود مجال زمني قانوني مشروط - سواء في قانون مجلس الدولة أو قانون الضرائب - لرفع دعوى المنازعة الضريبية أمام القضاء<sup>٨٢</sup> .

ويرى الباحث أن هذا الخلاف الفقهي الدائر يتجاهل حقيقة هامة وهي الذاتية الخاصة التي يتمتع بها القانون الضريبي . فعادة ما ينظم التشريع الضريبي ذاته ومن خلال نصوصه القانونية الإجراءات المتعلقة بالطعون والمدة التي تتم خلالها والجهات التي يتم اللجوء إليها في ترتيب معين . فمثلاً في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نظم المشرع الطعون الضريبية

---

<sup>٨٢</sup> المستشار / محمد السيد القاضي : المرجع السابق ، ص ٥ .

على نحو محكم فالممول يتظلم أولاً أمام اللجنة الداخلية ولو لم يتم التوصل إلى حل يتم إحالة النزاع إلى لجنة الطعن الضريبي وإذا لم يرتض الأطراف بقرار لجنة الطعن يتم اللجوء للقضاء وذلك خلال مدد معينة حددها لكل مرحلة من هذه المراحل وبالتالي لا يمكن القول بأن القرار الصادر من مصلحة الضرائب يربط الضريبة بعد تعديل الإقرار يعد قراراً إدارياً نهائياً يمكن الطعن عليه بالإلغاء أو أن القاضي يملك حياله سلطات واسعة وذلك لأن الطعن يتم على قرار لجنة الطعن وفي الحدود التي طعن عليها الممول وهنا تتمتع المحكمة بسلطة تقديرية واسعة تجاه ذلك الأمر وهو ما تعرض له البحث تفصيلاً في المطلب السابق. والسبب أيضاً في هذا الخلاف هو استمرار الفراغ التشريعي المنظم لهذا الموضوع فعلى الرغم من مضي ما يقرب من عامين ونصف العام على صدور حكم المحكمة الدستورية العليا محل البحث إلا أنه لم يصدر حتى الآن أي قانون أو تعديل على القانون القائم لتنظيم تلك المسألة .

### ثانياً : المنازعة الضريبية واختصاص الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع :

أثير تساؤل في الواقع العملي حول مدى اختصاص قسم الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية التي تنشأ بين وزارة المالية ممثلة في مصلحة الضرائب وبين غيرها من الجهات الحكومية الأخرى؟! خاصة وأن قوانين الضرائب بصفة عامة تنظم طرقاً معينة وإجراءات محددة لنظر تلك المنازعات وكيفية حلها؟! والسبب في إثارة هذا التساؤل هو أن قانون مجلس الدولة نص في المادة ٦٦ منه على مايلي : "تختص الجمعية العمومية لقسم الفتوى والتشريع بإبداء الرأي في المسائل والموضوعات الآتية :

د- المنازعات التي تنشأ بين الوزارات أو بين المصالح العامة أو بين الهيئات العامة أو بين المؤسسات العامة أو بين الهيئات المحلية أو بين هذه الجهات وبعضها البعض . ويكون رأى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع فى هذه المنازعات ملزماً للجانبين ."

نقول إن هذا الأمر قد أثار خلافاً فى الرأى داخل قسم الفتوى والتشريع وذلك على النحو التالى :

فى البداية ذهبت بعض الفتاوى إلى رفض اختصاص الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بنظر هذه المنازعات وإبداء رأى ملزم فيها وذلك استناداً إلى أن قانون الضرائب - وهو قانون خاص يتميز بذاتيته وأوضاعه الخاصة - قد رسم إجراءات معينة للنظر فى المنازعات الضريبية وحدد جهات بذاتها تنظر هذا النوع من المنازعات مما يتعين معه النزول على أحكام هذا القانون وقررت أنه وإن كان الأصل هو اختصاص الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بالفصل فى المنازعات التي تنشأ بين الوزارات أو بين المصالح العامة أو بين الهيئات العامة أو بين المؤسسات العامة أو بين الهيئات المحلية أو بين هذه الجهات بعضها البعض إلا أن المشرع فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المشار إليه - وهو ماينطبق أيضاً فى ظل قانون الضريبة على الدخل الحالى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥- خرج على هذا الأصل فيما يتعلق بالطعون الضريبية إذ ناط ذلك بلجنة الطعن ، وأجاز لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن على قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية المنعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار، كما أجاز الطعن على الحكم الذى تصدره المحكمة الابتدائية بطريق الاستئناف أيا كانت قيمة النزاع.

ولما كان الخاص يقيد العام فإن اختصاص الفصل فى تلك المنازعات ينحسر عن الجمعية العمومية وينعقد للجهات التي عينها قانون الضرائب على الدخل المشار إليه دون غيرها. لذلك انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى عدم

اختصاصها بنظر المنازعة<sup>٨٣</sup>. هذا فضلا عما استقر عليه رأي الجمعية العمومية من أنه حينما يرسم المشرع طريقا خاصا للمطالبة بالحق سواء من حيث الجهة أو من حيث الإجراءات فإنه يتعين التزام السبيل الذي حدده المشرع وبذلك ينحسر عن الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع الاختصاص بنظر النزاع ولا يغير من ذلك أن هذا النزاع قد أحيل إلى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بناء على حكم قضائي عملا بنص المادة ١١٠ من قانون المرافعات ذلك أن هذه الإحالة لا تقيد الجمعية العمومية لأنها غير مختصة ولأثبا بنظر هذا النزاع<sup>٨٤</sup>، ولا يسري هذا النص في مواجهتها على أساس أن الإحالة لا تكون إلا بين محكمتين تابعيتين لجهة قضائية واحدة أو لجهتين قضائيتين مستقلتين و الجمعية العمومية ليست محكمة بالمعنى الذي عناه المشرع في المادة ١١٠ مرافعات<sup>٨٥</sup>.

**ولكن بعد ذلك صدرت فتوى أخرى** من الجمعية العمومية تؤكد اختصاصها بنظر المنازعات الضريبية التي تثور بين الجهات والمصالح الحكومية وذلك وفقاً لنص المادة ٦٦/د من قانون مجلس الدولة وأنها تبدي رأيها مسبباً في النزاعات التي تنشأ بين الجهات الإدارية بعضها البعض ، وذلك بديلاً عن استعمال الدعوى كوسيلة لحماية

<sup>٨٣</sup> انظر على سبيل المثال الفتاوى الآتية :

- فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع رقم ١٣٠ ، سنة الفتوى ٤٧ ، جلسة ٣١ / ٠١ / ١٩٩٣ ، رقم الملف ١٨٦٢/٢/٣٢ ، ص ١٧٧.
- الفتوى رقم ٨٩٩ ، سنة الفتوى ٥٠ ، جلسة ١٢/٦ / ١٩٩٥ ، تاريخ الفتوى ١٠ / ١٢ / ١٩٩٥ ، ملف رقم ٢٥٥٣ / ٢ / ٣٢ ، ص ١٤١ .
- الفتوى رقم ١٠٢١ ، سنة الفتوى ٥١ ، الجلسة ١١/٢٠ / ١٩٩٦ ، تاريخ الفتوى ٧ / ١٢ / ١٩٩٦ ، رقم الملف ٢٧٢٥ / ٢ / ٣٢ ، ص ٦٠ .
- الفتوى رقم ١٢٨٠ - سنة الفتوى ٥٣ ، جلسة ١٢ / ٠٢ / ١٩٩٨ ، تاريخ الفتوى ٢١ / ١٢ / ١٩٩٨ ، رقم الملف ٣٢/٢/٢٩٧٥ ، ص ١٤٣٩ .

<sup>٨٤</sup> الفتوى رقم ٢٥٣ ، سنة الفتوى ٤٢ ، جلسة ١٣ / ٠٢ / ١٩٨٨ ، تاريخ الفتوى ٢٩ / ٠٢ / ١٩٨٨ ، رقم الملف ١٥٤٩/٢/٣٢ ، ص ٧٣٩ .

<sup>٨٥</sup> الفتوى رقم ٣٢٧ ، سنة الفتوى ٤٣ ، جلسة ١٥ / ٠٣ / ١٩٨٩ ، تاريخ الفتوى ٢٦ / ٠٣ / ١٩٨٩ ، رقم الملف ١٣٧٣/٢/٣٢ ، ص ٢٦٣ .

الحقوق وفض المنازعات ، وأضفى المشرع على رأيها صفة الإلزام للجانبين حسماً لأوجه النزاع وقطعاً له ، ولم يعط لجهة ما حق التعقيب عليه أو معاودة النظر فيه حتى لا يتجدد النزاع إلى ما لانهاية<sup>٨٦</sup>.

ومما تجدر الإشارة إليه هنا أن الرأي الملزم للفتوى الصادرة من الجمعية العمومية لا يحول دون اللجوء للقضاء وذلك لأن ما تنتهي إليه الجمعية ما هو إلا رأياً لا يرقى لمرتبة الحكم القضائي فضلاً عن أنها جهة للإفتاء وليست محكمة<sup>٨٧</sup>. والقول بغير ذلك يؤدي إلى نتائج غير مرغوب فيها فضلاً عن حرمانه لحق دستوري للمتازعين من اللجوء لقاضيهم الطبيعي. بل إن الباحث يرى أن الفتوى الصادرة من الجمعية العمومية في مجال المنازعات الضريبية منعدمة أصلاً لكون هذه الجهة غير مختصة بنظر المنازعات الضريبية والتي أفرد لها القانون إجراءات خاصة تختلف عن تلك المتبعة في باقي المنازعات الأخرى .

ويؤكد قضاء محكمة النقض على أن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة تعد من القواعد الأمرة المتعلقة بالنظام العام ، فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها ، وهي إجراءات ومواعيد حتمية ألزم المشرع مصلحة الضرائب بالتزامها وقدر وجهاً من المصلحة في إتباعها ورتب البطلان على مخالفتها<sup>٨٨</sup>. و إذا وجد قانون خاص لا يرجع إلى أحكام القانون العام إلا فيما فات القانون الخاص من أحكام<sup>٨٩</sup>.

<sup>٨٦</sup> فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع رقم ٢٩٣ ، جلسة ٢٥/١٠/٢٠٠٥ ، ملف الدعوى رقم ٣٢/٢/٣٧ ، ورقم ٦٥٤/٢/٣٧ ، مشار إليها لدى د. رمضان صديق : " الأحكام العامة ..... " ، مرجع سابق ، ص ٢٧٧.

<sup>٨٧</sup> الطعن رقم ٢٩٥ لسنة ٥٧ ق ، جلسة ٢٣/١٠/٢٠٠٣ ، س ٥٤ ، ع ٢٤ ، ص ١١٩٣ .  
<sup>٨٨</sup> راجع على سبيل المثال الطعون الآتية:

الطعن رقم ٣٩٤٦ لسنة ٦٠ ق ، جلسة ٢٢/٢/١٩٩٩ .

الطعن رقم ٧٢٩ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ٢٥/٥/١٩٩٩ .

الطعن رقم ٦١٢٨ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ١٠/٤/٢٠٠٠ .

## ثالثاً: القرارات التنظيمية الصادرة من مجلس الدولة إبان صدور حكم المحكمة

### الدستورية العليا:

ترتب على صدور حكم المحكمة الدستورية العليا قيام القضاء العادي بإحالة منازعات الضريبة على الدخل والدعاوى المنظورة أمامه بالحالة التي هي عليها إلى مجلس الدولة . وقد أصدر مجلس الدولة عدة قرارات بشأن توزيع الاختصاص القضائي داخل أروقة محاكم المجلس وتم فيها إسناد الاختصاص بنظر منازعات الضريبة على الدخل لدوائر محاكم القضاء الإداري<sup>٩٠</sup> .

الطعن رقم ٤٠٢١ لسنة ٦٣ ق ، جلسة ١٨/٩/٢٠٠٠ .

الطعن رقم ٢٦٤١ لسنة ٦٣ ق ، جلسة ١٦ / ١١ / ٢٠٠٠ .

<sup>٨٩</sup> الطعن رقم ٢٩٤٤ لسنة ٦٦ ق ، جلسة ٢٨/١٢/٢٠٠٩ ، مشار إليه لدى د. زكريا بيومي : المرجع السابق ، ص ٣٠٢ .

<sup>٩٠</sup> تم توزيع الاختصاص على النحو التالي :

- الدائرة الثامنة عشر ومقرها العباسية مدينة القاهرة. وتختص بنظر المنازعات الضريبية المتعلقة بالأجور والمرتببات ، إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، إيرادات الثروة العقارية ، إيرادات المهن الحرة ، أرباح الشركات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية.
- الدائرة العشرون (الأولى أفراد) ببني سويف وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
- الدائرة الثانية والعشرون (الأولى أفراد) بالفيوم : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
- الدائرة الرابعة والعشرون (الأولى أفراد) بالقليوبية : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
- الدائرة السابعة والعشرون (الأولى أفراد) بالمنوفية : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
- الدائرة الخامسة والثلاثون ( السادسة ضرائب ) بالإسكندرية : وتختص بكافة منازعات الضريبة على الدخل.
- الدائرة السادسة والثلاثون (الأولى أفراد) | بالبحيرة : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
- الدائرة الأربعون (الأولى أفراد) بالغربية : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
- الدائرة الرابعة والأربعون (الأولى أفراد) بكفر الشيخ : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.



وأصدر رئيس مجلس الدولة أيضاً القرار رقم ٢٧٣ لسنة ٢٠١٦ بتنظيم العمل بهيئة مفوضي الدولة وتشكيل دوائرها وتحديد اختصاصاتها خلال العام القضائي ٢٠١٦/٢٠١٧ وبناءً على هذا القرار وما تلاه من قرارات أخرى تظل منازعات الضريبة على الدخل مثلها مثل باقي المنازعات الإدارية الأخرى تحال أولاً إلى هيئة المفوضين لإعداد مذكرة بالرأي بشأن هذه المنازعات ثم يعرض هذا التقرير على محكمة القضاء الإداري على الرغم من عدم صدور القانون المنظم لكيفية نظر هذه المنازعات .

- 
- الدائرة السابعة والأربعون ( الأولى أفراد ) بالمنصورة : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
  - الدائرة الثانية والخمسون ببورسعيد : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
  - الدائرة الثالثة والخمسون بدمياط : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
  - الدائرة الرابعة والخمسون (الأولى أفراد ) بالإسماعيلية : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
  - الدائرة السابعة والخمسون ( الأولى أفراد ) بالشرقية : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
  - الدائرة الحادية والستون ( الثالثة تسويات وبدلات ) بأسبوط : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
  - الدائرة الرابعة والستون (الأولى أفراد ) بأسبوط : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
  - الدائرة الثامنة والستون (الأولى أفراد ) بسوهاج : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
  - الدائرة الحادية والسبعون (الأولى أفراد ) بقنا : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
  - الدائرة الخامسة والسبعون بالأقصر : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
  - الدائرة السادسة والسبعون بأسوان : وتختص أيضاً بنظر منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها.
- المصدر : الموقع الرسمي لمجلس الدولة المصري على الإنترنت:

<http://www.ecs.eg>

## ومن خلال ماسبق يمكن إبداء الملاحظات الآتية :

١- مجلس الدولة حينما أسند الإختصاص لمحكمة القضاء الإداري بنظر منازعات الضريبة على الدخل قام بأحد أمرين :- إما إنشاء دوائر جديدة مستقلة لنظر منازعات الضريبة على الدخل ( كما هو الحال في القاهرة والإسكندرية) وإما أضاف اختصاص منازعات الضرائب والرسوم بكافة أنواعها للدوائر القائمة بالفعل . وهذا وضع منتقد لأنه من شأنه زيادة العبء على عاتق القضاة فضلاً عن تأثيره السلبي على مدة التقاضي.ولذا فالأفضل التوسع في إنشاء دوائر جديدة تكون مختصة فقط بنظر منازعات الضريبة على الدخل.

٢- عدد الدوائر المخصصة لنظر منازعات الضرائب بصفة عامة ومنازعات الضريبة على الدخل بصفة خاصة محدودة للغاية ( عشرون دائرة فقط على مستوى الجمهورية) وهذا من شأنه تكديس أروقة المحاكم بالقضايا ومن ثم إطالة أمد النزاع.

٣- الطعون التي يرفعها الممول ضد مصلحة الضرائب حددت لها المادة ١٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - والتي قضي بعدم دستورتيتها - المحكمة المختصة بتلك التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة ، وهذا من شأنه تيسير التقاضي على الممولين . ولكن في ظل محدودية عدد الدوائر المخصصة لنظر منازعات الضريبة على الدخل وأيضاً عدم وجود العدد الكافي من محاكم القضاء الإداري في كافة محافظات الجمهورية فهذا من شأنه إقامة العديد من العراقيل أمام الممول ، فضلاً عن أن مثل هذا الوضع يفوت الحكمة التي تغياها المشرع من جعل الاختصاص

للمحاكم التي يقع في دائرتها نشاط الممول أو محل إقامته لأنه غالباً هو من يكون المدعي والطرف الضعيف في تلك العلاقة . ونادراً ما تكون مصلحة الضرائب هي المدعية<sup>٩١</sup> نظراً لما تتمتع به من امتيازات السلطة العامة والتي تمكنها من تحصيل الضريبة عن طريق الحجز الإداري دون حاجة للجوء للقضاء .

٤- اعتبار المنازعة الضريبية مثلها مثل أي منازعة إدارية أخرى تعرض أولاً على هيئة المفوضين لإعداد تقرير بشأنها هو أمر فيه نظر لأنه يتجاهل حقيقة هامة وهي الذاتية الخاصة التي يتسم بها القانون الضريبي ، فضلاً عن أن هذا النزاع مر بعدة مراحل قبل اللجوء للقضاء . ولجان الطعن الضريبي استطاعت أن ترسي العديد من المبادئ الهامة في هذا الشأن ، والقاضي له السلطة الكاملة في فهم الوقائع وتكييفها في ضوء ما انتهت إليه لجنة الطعن<sup>٩٢</sup> ، ولا يجوز للمحكمة أن تتعرض لأمر لم تعرض على لجنة الطعن<sup>٩٣</sup> ، وأن الجزء الذي لم يطعن عليه يحوز الحجية<sup>٩٤</sup> بل أجازت محكمة النقض أن يحيل الحكم في أسبابه إلى الأسباب التي استندت إليها لجنة الطعن طالما كانت أسباباً سائغة<sup>٩٥</sup> . وأخيراً فإن تقرير هيئة المفوضين يظل رأياً غير ملزم للقاضي فله أن يأخذ به أو لا وبالتالي سيتحول هذا الأمر لأداة لإطالة أمد النزاع مما يؤثر سلباً على استقرار الحقوق والمراكز القانونية.

### المطلب الثالث

---

<sup>٩١</sup> د. زكريا بيومي : المرجع السابق ، ص ٣٠٦ .  
<sup>٩٢</sup> الطعن رقم ٩٣٢٨ لسنة ٦٥ ق ، جلسة ٢٥/١٢/٢٠٠٧ .  
<sup>٩٣</sup> الطعن رقم ١٠٣٩٣ لسنة ٧٧ ق ، جلسة ٩/٣/٢٠٠٩ .  
<sup>٩٤</sup> الطعن رقم ٢٠٢٦ لسنة ٥٧ ق ، جلسة ١٢/٦/١٩٩٤ .  
<sup>٩٥</sup> الطعن رقم ١٢٣٣ لسنة ٥٨ ق ، جلسة ٣١/٥/١٩٩٩ ، النقض الضريبي الحديث ، ص ٦٣٢ .

مقترحات بشأن مشروع قانون ينظم نظر منازعات الضريبة على الدخل أمام محاكم مجلس الدولة بعد أن استعرض الباحث خلال الصفحات السابقة أهم المبادئ التي أرستها محكمة النقض في مجال المنازعات الضريبية ، والخلاف الفقهي داخل أروقة محاكم مجلس الدولة حول تكييف الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية ، والقرارات الصادرة من المجلس بشأن توزيع الاختصاص القضائي بمنازعات الضريبة على الدخل وما تثيره في الواقع العملي من مشكلات حقيقية ، ونظراً لعدم صدور القانون المنظم لكيفية نظر الطعون أمام محاكم مجلس الدولة فإن الباحث يقترح الصيغة الآتية لمشروع قانون ينظم نظر منازعات الضريبة على الدخل أمام محاكم مجلس الدولة:

#### مشروع القانون :

مادة (١) : تختص المحاكم الإدارية بنظر المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته إذا لم تتجاوز قيمة المنازعة (١٠٠٠٠٠) مائة ألف جنيهاً.

ويجوز لذوي الشأن الطعن على الأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية أمام الدائرة المختصة بنظر الطعون بمحكمة القضاء الإداري خلال ستين يوماً من تاريخ صدور الحكم وذلك في الأحوال الآتية :

- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة القانون أو خطأ في تطبيقه أو تأويله .
- إذا وقع بطلان في الحكم أو بطلان في الإجراءات أثر في الحكم
- إذا صدر الحكم على خلاف حكم سابق حاز قوة الأمر المقضي سواء دفع بهذا الدفع أو لم يدفع .

ولا يترتب على الطعن في الحكم وقف تنفيذه ما لم تقرر المحكمة وقف التنفيذ بناءً على طلب من الطاعن وذلك إذا ما كان سيترتب على تنفيذ الحكم حدوث ضرر جسيم يتعذر تداركه.

ولا يجوز الطعن في الأحكام الصادرة من محكمة القضاء الإداري في الطعون المقامة أمامها في أحكام المحاكم الإدارية أمام المحكمة الإدارية العليا إلا من رئيس مفوضي الدولة خلال ستين يوماً من تاريخ صدور الحكم وذلك إذا صدر الحكم على خلاف ما جرى عليه قضاء المحكمة الإدارية العليا أو إذا كان الفصل في الطعن يقضي تقرير مبدأ قانوني لم يسبق لهذه المحكمة تقريره ويكون ذلك بناءً على طلب مقدم من ذوي الشأن.

مادة (٢): تختص محكمة القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته إذا تجاوزت قيمة المنازعة (١٠٠٠٠٠٠) مائة ألف جنيهاً.

ويجوز لذوي الشأن الطعن على الأحكام الصادرة من محكمة القضاء الإداري أمام المحكمة الإدارية العليا خلال ستين يوماً من تاريخ صدور الحكم وذلك في الأحوال الآتية :

- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة القانون أو خطأ في تطبيقه أو تأويله .
- إذا وقع بطلان في الحكم أو بطلان في الإجراءات أثر في الحكم .
- إذا صدر الحكم على خلاف حكم سابق حاز قوة الأمر المقضي سواء دفع بهذا الدفع أو لم يدفع .

ولا يترتب على الطعن في الحكم وقف تنفيذه ما لم تقرر المحكمة وقف التنفيذ بناءً على طلب من الطاعن وذلك إذا ما كان سيترتب على تنفيذ الحكم حدوث ضرر جسيم يتعذر تداركه.

مادة (٣) : ترفع الدعوى أمام المحكمة المختصة بصحيفة تودع قلم كتاب المحكمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدور قرار لجنة الطعن المشكلة وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته. والمحكمة المختصة هي تلك التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة .

مادة (٤) : لرئيس المحكمة المختصة أن يطلب من ذوى الشأن ما يراه لازماً من إيضاحات . ولا تقبل المحكمة أى دفع أو طلب أو أوراق مما كان يلزم تقديمه قبل قفل باب المرافعة إلا إذا ثبت لها أن أسباب ذلك الدفع أو الطلب أو تقديم تلك الورقة طرأت بعد قفل باب المرافعة .

ومع ذلك إذا رأت المحكمة تحقيقاً للعدالة قبول دفع أو طلب ورقة جديدة جاز لها ذلك مع جواز الحكم على الطرف الذى وقع منه الإهمال بغرامة لا تجاوز ألف جنيهاً ، على أن الدفوع والأسباب المتعلقة بالنظام العام يجوز إبدائها فى أى وقت كما يجوز للمحكمة أن تقضى بها من تلقاء نفسها.

مادة (٥) :إذا رأت المحكمة ضرورة إجراء تحقيق بأشْرته بنفسها فى الجلسة أو يقوم به من تتدبه لذلك من أعضائها.

مادة (٦) : تصدر المحكمة حكمها فى الدعوى فى جلسة علنية.

مادة (٧) : تطبق أحكام قانون المرافعات على المسائل التي لم ينظمها هذا القانون.

## الخاتمة

تناول البحث موضوع " الاختصاص القضائي بنظر منازعات الضريبة على الدخل  
:دراسة تحليلية في ضوء حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى الدستورية رقم

٧٠ لسنة ٣٥ قضائية " وأوضح أن حكم المحكمة الدستورية العليا الذي صدر في ٢٥ يوليو عام ٢٠١٥ قد ترتب عليه إنعقاد الاختصاص لمحاكم مجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية التي تنشأ في ظل أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ورغم ذلك فإن المبادئ القانونية التي أرساها القضاء العادي - وعلى رأسه - محكمة النقض ستظل النبراس الذي يهتدي به الباحثون في مجال الطعون الضريبية وأيضاً ستسهدي به الأحكام الصادرة من مجلس الدولة.

وقد أظهر البحث وجود خلاف داخل أروقة مجلس الدولة حول التكييف القانوني للمنازعة الضريبية ما بين كونها دعوى إلغاء أم دعوى قضاء كامل. ثم تطرق البحث بعد ذلك إلى مسألة مدى اختصاص الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية التي تنشأ بين مصلحة الضرائب وغيرها من الجهات الحكومية الأخرى وما هو الأثر المترتب على صدور فتوى بخصوص نزاع معين ؟ . وتناول البحث القرارات التنظيمية التي صدرت من مجلس الدولة إبان حكم المحكمة الدستورية العليا والمشكلات العملية التي تثيرها . ثم توصل الباحث في النهاية إلى وضع تصور مقترح لمشروع قانون ينظم نظر منازعات الضريبة على الدخل أمام محاكم مجلس الدولة.

هذا وقد توصل الباحث لمجموعة من النتائج والتوصيات في مجال البحث وذلك على النحو الآتي :

### أولاً النتائج :

١- بعد صدور حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية نص المادة ١٢٣ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أصبح الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية مسنداً إلى محاكم مجلس الدولة.

٢- أرسى محكمة النقض العديد من المبادئ الهامة في مجال الطعون الضريبية والتي تشكل الأساس لأي دراسات قانونية متخصصة في هذا المجال وكذلك بالنسبة للأحكام التي سيصدرها مجلس الدولة مستقبلاً.

٣- أدى عدم صدور القانون المنظم لكيفية نظر الطعون الضريبية أمام محاكم مجلس الدولة إلى إثارة الخلاف داخل مجلس الدولة حول الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية فمن الآراء من يرجح كونها من دعاوى الإلغاء ومنها من يعتبرها من دعاوى القضاء الكامل. وامتد هذا الخلاف أيضاً إلى المواعيد التي حددها قانون الضريبة للطعن أمام القضاء هل تظل سارية أم تسقط؟!.

٤- لا تختص الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بالفتوى في المنازعات الضريبية التي تنشأ بين مصلحة الضرائب وغيرها من الجهات الحكومية الأخرى . وتصديها بإصدار فتوى لا يحول دون اللجوء للقضاء .

### ثانياً التوصيات :

#### يوصي الباحث بما يلي :

أولاً : سرعة إصدار القانون المنظم لكيفية نظر الطعون الضريبية أمام محاكم مجلس الدولة أو على الأقل تعديل نص المادة ١٢٣ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتحديد المحكمة المختصة على وجه الدقة والمواعيد والإجراءات وهكذا... وذلك بهدف حسم الجدل الدائر بسبب هذا الفراغ التشريعي.

ثانياً : أن يتم التوسع في إنشاء دوائر لمحكمة القضاء الإداري في كل محافظات الجمهورية وتخصص لنظر المنازعات الضريبية.

ثالثاً : زيادة عدد المقبولين للعمل بمجلس الدولة حيث أن عدد القضاة الموجودين حالياً لا يتناسب أبداً مع كم المنازعات المعروضة أمام المجلس وهذا من شأنه سرعة إنهاء المنازعات ومن ثم استقرار الحقوق والمراكز القانونية.

رابعاً : أن يتم إدخال الحاسب الآلي ونظم البرمجة الإلكترونية في قيد الدعاوى وإعلان الخصوم وتحديد الجلسات وهذا من شأنه توفير الوقت والجهد وترشيد الإنفاق والحد من بطء إجراءات التقاضي.



**خامساً:** أن تعقد دورات تدريبية مكثفة لمستشاري مجلس الدولة حول التطبيق العملي لقوانين الضرائب في مصر والمشكلات التي تثيرها وكيفية مواجهتها وذلك نظراً للطبيعة الخاصة التي تتسم بها القوانين الضريبية.

## المراجع

### أولاً الكتب والمراجع المتخصصة :

- م.أحمد محمد البلتاجي و م.د.عبدالكريم محمد السروي : "أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات من ٢٠٠٤ حتى إبريل ٢٠٠٩" ، هيئة قضايا الدولة ، قسم النقض الضرائبي ، ٢٠٠٩.

- م.د/أحمد محمود حسني : "قضاء النقض الضريبي : المبادئ التي قررتها محكمة النقض في ستة وستين عاماً ١٩٣١-١٩٩٧" ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٩٨.

- د. حسين خلاف : "مدى اختصاص القضاء الاداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر" ، بحث منشور في مجلة مجلس الدولة ، السنة الثانية ، ١٩٥١.

- د.رمضان صديق :

• "إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية دراسة مقارنة" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٦.

• "الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٣

- د. زكريا محمد بيومي :

• " الموسوعة الشاملة في المنازعات الضريبية الوطنية والدولية " ، الطبعة الثانية ، بدون تاريخ .

• "الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري" ، دار الاتحاد العربي للنشر ، بيروت ، 1973

- د.عوني خميس أحمد : "نظام المحاكم الضريبية ومدى إمكانية تطبيقه في مصر - دراسة مقارنة" ، رسالة دكتوراة مقدمة لكلية الحقوق - جامعة حلوان ، القاهرة ، ٢٠١٢.
- د. قدرى نقولا عطية : " ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها " ، رسالة دكتوراة مقدمة لكلية الحقوق ، جامعة الإسكندرية ، ١٩٦٠.
- المستشار / محمد السيد القاضي : بحث بعنوان " عن الطبيعة القانونية للمنازعة في تعديل الإقرارات الضريبية" ، هيئة مفوضي مجلس الدولة ، الدائرة الثامنة عشر ، القاهرة ، ٢٠١٦.
- الأستاذ / محمد حامد عطا : " النقض الضريبي الحديث " ، الإسكندرية ، ٢٠٠٢.
- د.محمد علي عوض الحرازي : " المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها في التشريعات الضريبية المقارنة " ، رسالة دكتوراة مقدمة لكلية الحقوق جامعة حلوان ، القاهرة ، ٢٠١١م-١٤٣٢هـ.
- د.محمود أحمد زكي : " الحكم الصادر في الدعوى الدستورية - آثاره وحجبه " ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٤.

### ثانياً : أحكام المحكمة الدستورية العليا :

- الدعوى الدستورية رقم ١٦٢ ق ، جلسة ١٧ إبريل ٢٠١٣ ، منشور بالجريدة الرسمية ، العدد (١٥) مكرر ب ، في ١٧ إبريل ٢٠١٣.
- الدعوى الدستورية رقم ٧٠ لسنة ٣٥ق دستورية ، الجريدة الرسمية ، العدد (٣١) مكرر (ج) ، ٢ أغسطس ٢٠١٥.

### ثالثاً أحكام محكمة النقض :

- الطعن رقم ٣٠١٨ لسنة ٧١ ق ، جلسة ٢٠١٢/٢/٤.
- الطعن رقم ١٧٢٤٦ لسنة ٧٥ ق ، جلسة ٢٠١٥/١١/٢٢.
- الطعن رقم ٥١٨٢ لسنة ٨٤ ق ، جلسة ٢٠١٦/١/٢٨ .
- الطعن رقم ١١٦١ لسنة ٨٢ ق ، جلسة ٢٠١٥/١٠/٢١.

- الطعن رقم ١١٦١ لسنة ٨٢ ق ، جلسة ٢١/١٠/٢٠١٥.
- الطعن رقم ١٠٣٩٣ لسنة ٧٧ ق ، جلسة ٩/٣/٢٠٠٩.
- الطعن رقم ٧٦٦ لسنة ٦٩ ق ، جلسة ١٤/١٠/٢٠٠٨.
- الطعن رقم ٣٤١ لسنة ٥٧ ق ، جلسة ٢٦/١١/٢٠٠٢.
- الطعن رقم ٩٣٢٨ لسنة ٦٥ ق ، جلسة ٢٥/١٢/٢٠٠٧.
- الطعن رقم ١٩٤٢ لسنة ٧٤ ق ، جلسة ٢٧/٣/٢٠٠٨.
- الطعن رقم ٦٧٠ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ١٠/١١/٢٠٠٨.
- الطعن رقم ٩٠٧ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ٩/٢/٢٠٠٩.
- الطعن رقم ١٠٣٢ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ٢٦/٢/٢٠٠٩.
- الطعن رقم ٤٥٢ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ٢٧/١١/٢٠٠٨.
- الطعن رقم ٤٠٦٨ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ٩/٥/٢٠٠٦.
- الطعن رقم ٤٥٨ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ٢٧/١١/٢٠٠٨.
- الطعن رقم ٣٨٦٦ لسنة ٦٥ ق ، جلسة ٢٧/١١/٢٠٠٧.
- الطعن رقم ٣٢١٢ لسنة ٦٢ جلسة ١٤/٦/٢٠٠٧.
- الطعن رقم ١٢٦ لسنة ٧٢ ق ، جلسة ٨/٤/٢٠٠٨.
- الطعن رقم ١٦٥٨ لسنة ٦٤ ق ، جلسة ٢٤/١/٢٠٠٨.
- الطعن رقم ٣٢١٢ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ١٤/٦/٢٠٠٧.
- الطعن رقم ١٣٤٧ لسنة ٧٤ ق ، جلسة ٢٨/٢/٢٠٠٨.
- الطعن رقم ٣٣٦٣ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ٢٦/١/٢٠٠٦.
- الطعن رقم ٥٧٧٦ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ٢٤/٤/٢٠٠٧.
- الطعن رقم ١٣٧٢ لسنة ٦٥ ق ، جلسة ١١/١٢/٢٠٠٧.
- الطعن رقم ٢٦٩٦ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ٩/٣/٢٠٠٦.
- الطعن رقم ٣٢١٢ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ١٤/٠٦/٢٠٠٧.
- الطعن رقم ٣٨٣ لسنة ٧٦ ق ، جلسة ٢٤ نوفمبر ٢٠٠٨.
- الطعن رقم ٩٥٩ لسنة ٧٣ ق ، جلسة ٢٤/٤/٢٠٠٧.

- الطعن رقم ٢٩١ لسنة ٢٤ ق بتاريخ ١٩٥٩/٢/٢٦ .
- الطعن رقم ٤٩٤ لسنة ٧٣ ق جلسة ٢٠٠٥/٦/٢٨ .
- الطعن رقم ٣٩٤٦ لسنة ٦٠ ق ، جلسة ١٩٩٩/٢/٢٢ .
- الطعن رقم ٧٢٩ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ١٩٩٩ /٥/٢٥ .
- الطعن رقم ٦١٢٨ لسنة ٦٢ ق ، جلسة ٢٠٠٠/٤/١٠ .
- الطعن رقم ٤٠٢١ لسنة ٦٣ ق ، جلسة ٢٠٠٠/٩/١٨ .
- الطعن رقم ٢٦٤١ لسنة ٦٣ ق ، جلسة ١٦ / ١١ / ٢٠٠٠ .
- الطعن رقم ٥٨١ لسنة ٦٧ ق بجلسته ٢٧/٣/٢٠٠٧ .
- الطعن رقم ٦٧٢ لسنة ٦٧ ق بجلسته ٢٤/٤/٢٠٠٧ .
- الطعن رقم ٩٠٥٤ لسنة ٦٤ ق ، جلسة ٢٦/٦/٢٠٠٨ .
- الطعن رقم ٤٧٢٠ لسنة ٦٥ جلسة ٢٠٠٣/٣/١٣ .
- الطعن رقم ٨٨٤ لسنة ٦٧ ق ، جلسة ٢٧/١/٢٠٠٥ .
- الطعن رقم ٢٧٩ لسنة ٣٦ ق ، جلسة ١٩٧٤ .
- الطعن رقم ٣٩٢٠ لسنة ٦٥ ق ، جلسة ٨/١١/٢٠٠٧ .
- الطعن رقم ٣٤٠ لسنة ٥٣ ق ، جلسة ١٢/١/١٩٨٨ .
- الطعن رقم ٨٧١ لسنة ٧٣ ق ، جلسة ٣/٧/٢٠٠٧ .
- الطعن رقم ٢٠٢٦ لسنة ٥٧ ق ، جلسة ١٢/٦/١٩٩٤ .
- فى الطعن رقم ٣٧٢١ لسنة ٦٠ ق جلسة ٢ ابريل ١٩٩٨ .
- الطعن رقم ١٣٠٩ لسنة ٤٨ ق ، جلسة ٢٨/٢/١٩٨٣ .
- الطعن رقم ٢٨٨ لسنة ٥٠ ق ، جلسة ٣٠/٤/١٩٨٤ .
- الطعن رقم ١٦٧ لسنة ٣٦ ق ، جلسة ٢٨/١١/١٩٧٣ .
- الطعن رقم ١٠١ لسنة ٨١ ق ، جلسة ٢٢/٥/٢٠١٢ .
- الطعن رقم ١٣٣ لسنة ٣١ ق ، جلسة ١/٣/١٩٦٧ .
- الطعن رقم ٤٤٢ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ١٢/٢/٢٠٠٩ .
- الطعن رقم ١٢٣٣ لسنة ٥٨ ق ، جلسة ٣١/٥/١٩٩٩ .

- الطعن رقم ١٤٣٣ لسنة ٦٦ ق ، جلسة ٢٠١١/٤/١٢ .
- الطعن رقم ٦٩٥ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ٢٠٠٩/٢/٢٣ .
- الطعن رقم ٣٦٢ لسنة ٧٤ جلسة ٢٠١٦/٥/١٧ .
- الطعن رقم ٥٠٣٧ لسنة ٦٤ ق ، جلسة ٢٠٠٨/١/٢٤ .
- الطعن رقم ٩٥٨٣ لسنة ٨٢ ق ، جلسة ٢٠١٦/٥/١٥ .
- الطعن رقم ٢٠٣٢ لسنة ٦٣ ق ، جلسة ٢٠٠٧/٧/٩ .
- الطعن رقم ١١٦١ لسنة ٨٢ جلسة ٢٠١٥/١٠/٢١ .
- الطعن رقم ١٢٥٥٢ لسنة ٧٥ جلسة ٢٠١٥/١/١٢ .
- الطعن رقم ٢٠٥٠ لسنة ٧٤ ق جلسة ٢٠١٤/٦/٢٤ .

#### رابعاً فتاوى مجلس الدولة :

- فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع رقم ١٣٠ ، سنة الفتوى ٤٧ ،  
جلسة ١٩٩٣ / ٠١ / ٣١ ، رقم الملف ١٨٦٢/٢/٣٢ ، ص ١٧٧ .
- الفتوى رقم ٨٩٩ ، سنة الفتوى ٥٠ ، جلسة ١٩٩٥/١٢/٦ ، تاريخ الفتوى  
١٩٩٥/١٢/١٠ ، ملف رقم ٢٥٥٣ /٢/٣٢ ، ص ١٤١ .
- الفتوى رقم ١٠٢١ ، سنة الفتوى ٥١ ، الجلسة ١٩٩٦/١١/٢٠ ، تاريخ الفتوى  
١٩٩٦/١٢/٧ ، رقم الملف ٢٧٢٥/٢/٣٢ ، ص ٦٠ .
- الفتوى رقم ١٢٨٠ - سنة الفتوى ٥٣ ، جلسة ١٩٩٨ / ١٢ / ٠٢ ، تاريخ  
الفتوى ١٩٩٨ / ١٢ / ٢١ ، رقم الملف ٣٢/٢/٢٩٧٥ ، ص ١٤٣٩ .
- الفتوى رقم ٢٥٣ ، سنة الفتوى ٤٢ ، جلسة ١٩٨٨ / ٠٢ / ١٣ ، تاريخ الفتوى  
١٩٨٨ / ٠٢ / ٢٩ ، رقم الملف ١٥٤٩/٢/٣٢ ، ص ٧٣٩ .
- الفتوى رقم ٣٢٧ ، سنة الفتوى ٤٣ ، جلسة ١٩٨٩ / ٠٣ / ١٥ ، تاريخ  
الفتوى ١٩٨٩ / ٠٣ / ٢٦ ، رقم الملف ١٣٧٣/٢/٣٢ ، ص ٢٦٣ .

### خامساً المراجع الأجنبية :

- **Bryan T. Camp** : “A HISTORY OF TAX REGULATION PRIOR TO THE ADMINISTRATIVE PROCEDURE ACT ” , DUKE LAW JOURNAL , Vol. 63, 2014.
- **John Bell, Jean-Michel and lionel Neville Brown:**”French Administrative Law” , Clarendon Press, oxford ,fifth Edition ,UK, 1998.
- **Leandra Lederman:** " (UN)APPEALING DEFERENCE TO THE TAX COURT ", *DUKE LAW JOURNAL* , Vol. 63, 2014 .
- **Mahendra P. Singh** :“ German Administrative Law: In Common Law Perspective” , Springer – Verlage Berlin Heidelberg , Germany , 2013.
- **OECD** : “Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” , OECD Publishing , 2017 .

### سادساً مواقع على الإنترنت :

- الموقع الرسمي لمجلس الدولة المصري:

<http://www.ecs.eg>

- الموقع الرسمي لمحكمة النقض المصرية.

- الموقع الرسمي لوزارة العدل الأردنية :

[www.moj.gov.jo](http://www.moj.gov.jo)

- الموقع الرسمي لمحكمة الضرائب الاتحادية بالولايات المتحدة الأمريكية:

<https://www.ustaxcourt.gov>