

جامعة قطر

كلية القانون

الجزءات الإدارية في مجال الضريبة على الدخل

(دراسة مقارنة)

إعداد

غادة عيسى عبد العزيز الدوسري

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات

كلية القانون

للحصول على درجة الماجستير في

القانون العام

يناير 2022/1443

© 2022. غادة عيسى عبدالعزیز الدوسري. جميع الحقوق محفوظة.

لجنة المناقشة

استُعرضت الرسالة المقدّمة من الطالب/ة غادة عيسى عبدالعزيز الدوسري بتاريخ 7/12/2021،

وُؤفّق عليها كما هو آتٍ:

نحن أعضاء اللجنة المذكورة أدناه، وافقنا على قبول رسالة الطالب المذكور اسمه أعلاه. وحسب

معلومات اللجنة فإن هذه الرسالة تتوافق مع متطلبات جامعة قطر، ونحن نوافق على أن تكون

جزء من امتحان الطالب.

الأستاذ الدكتور مهند مختار نوح

المشرف على الرسالة

الأستاذ الدكتور حسن السيد

مناقش

الدكتور عبدالحفيظ الشيمي

تمّت الموافقة:

الدكتور محمد بن عبد العزيز الخليفي، عميد كليّة القانون

المُلخَص

غادة عيسى عبدالعزيز الدوسري، ماجستير في القانون العام:

يناير 2022.

العنوان: الجزاءات الإدارية في مجال الضريبة على الدخل (دراسة مقارنة)

المشرف على الرسالة: الدكتور مهند مختار نوح

استعرضت هذه الدراسة موضوع الجزاءات الإدارية الضريبية في قانون الضريبة على الدخل في التشريع القطري ومقارنته مع التشريع المصري، من خلال التوسُّلِ بمنهجٍ تحليليٍّ مُقارنٍ، إضافةً إلى التعويل على آليّة استقراءِ نُصوصِ التشريع والأحكام القضائية لمُقاربةٍ مُختلفةٍ القضايا والإشكاليات ذات الصِّلةِ بالموضوع المدروس.

وقد تمّ تقسيم هذه الدراسة إلى مبحثين جامعين، استعرضَ المبحث الأول؛ الذاتية القانونية للجزاءات الإدارية الضريبية، من خلال بيان صور الجزاءات الإدارية الضريبية في المطلب الأول، وتوضيح الضمانات التي تتعلق بالجزاء الإداري الضريبي الذي تفرضه الإدارة الضريبية ضدّ المُكلف، في المطلب الثاني.

في حين، حُصِّصَ المبحث الثاني لدراسةٍ موضوع حلّ المنازعات الضريبية المُتعلقة بالمُخالفات الضريبية من خلال مطلبين رئيسيين؛ انشغلَ أولهما ببيان دور القضاء في حلّ المنازعة الضريبية. واستعرضَ ثانيهما طرق حلّ المنازعات الضريبية بالأساليب البديلة؛ سواءً كان ذلك من خلال آليّة التظلم الإداري، أو الصلح الضريبي، أو التحكيم الضريبي.

وانتهى البحث بجُملةٍ من النتائج والتوصيات، كانت نتيجةً طبيعيّةً لفعل القراءة والنظر في الموضوع المدروس.

ABSTRACT

Administrative sanctions in the area of income tax : A

Comparative Study

This study tackled the subject of tax administrative penalties in Income Tax Law in Qatari legislation and compared it with the Egyptian legislation, through the use of a comparative analytical approach, in addition to relying on the mechanism of extrapolating legal texts and judicial renderings to approach the various issues and problems related to the topic under study.

The study has been divided into two comprehensive topics; the first requirement of the first topic tackled the subjectivity of law in relation to tax administrative penalties by describing its administrative forms, while the second requirement clarified the guarantees related to the tax administrative penalty imposed by the tax administration on the taxpayer. The second topic was devoted to studying the subject of resolving tax disputes related to tax violations through two main requirements; the first of which tackled explaining the role of the judiciary in resolving tax disputes. The second requirement tackled the methods of resolving tax disputes by alternative methods, whether it is through the administrative grievance mechanism, tax conciliation or tax arbitration.

The research concluded with a set of results and recommendations which were a natural result of the act of reading and considering the subject under study.

الإهداء

إلى من ربّاني وأحسننا تربيتي.... والدتي ووالدي
إلى من أشد بهم أزرى على الدوام... أخواتي وإخواني
حفظهما الله
حفظهم الله

أهدي لكم هذا العمل المتواضع.

شكر وتقدير

الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ

أشكر الله تعالى وأحمده على توفيقه لي بإتمام هذا العمل.
وأشكر كل من ساعدني على إنجاز هذا العمل؛ سواء بتقديم النصيحة، أو معلومة، أو عن طريق الدعم المعنوي.
وأقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الدكتور/ مهند مختار نوح على قبوله الإشراف على هذه الرسالة، وعلى جميع جهوده التي بذلها في التوجيه وتقديم الملاحظات لإتمام هذه الدراسة، فجزاه الله خير الجزاء.

فهرس المحتويات

ح	شكر وتقدير
خ	فهرس المحتويات.....
7	المبحث الأول.....
7	الذاتية القانونية للجزاءات الإدارية الضريبية.....
7	المطلب الأول:.....
7	صُور الجزاءات الإدارية الضريبية.....
7	الفرع الأول: صُور الجزاءات الإدارية الضريبية في قطر
20	الفرع الثاني: صُور الجزاءات الإدارية الضريبية في مصر
35	المطلب الثاني
35	ضمانات فرض الجزاءات الإدارية الضريبية
36	الفرع الأول: الضمانات العامة
	الفرع الثاني: الضمانات المتعلقة بالمشروعية الخارجية للقرار الصادر بفرض
45	الجزاء
57	المبحث الثاني:

57	حلّ المنازعات المتعلقة بالمخالفات الضريبية
57	المطلب الأول:
57	حلّ المنازعات بالطريق القضائي
67	المطلب الثاني:
67	الأساليب البديلة لحلّ المنازعات الضريبية
67	الفرع الأول: التظلم الإداري
95	الفرع الثاني: الصلح الضريبي
106	الفرع الثالث: التحكيم الضريبي
118	الخاتمة
118	النتائج
125	التوصيات
128	قائمة المصادر والمراجع

المقدمة:

تُعرّف الجزاءات الإدارية الضريبية بكونها الجزاءات التي مَنَحَ المُشَرِّعُ سُلْطَةَ تَوْقِيعِهَا من قِبَلِ الإدارة الضريبية على المُكَلَّفِ المُخَالَفِ لِلاتِّزَامَاتِ الضَّرِيبِيَّةِ الوارِدةِ في القانون الضَّرِيبِي، وذلك لِغَرَضِ تحقيقِ الرَّدْعِ العامِ لِلْمُكَلَّفِينَ، وزيادة حِرْصِهِم على تحقيق الامتثال الضَّرِيبِي لرفد الخزانة العامة للدولة بالإيرادات الضريبية.

وعلى هذا الأساس، فإنّه عند استخدام الإدارة الضريبية لسلطتها في إيقاع الجزاءات الإدارية الضريبية ضدّ المكلف، فإنّ القانون قد وقّر لهذا الأخير بعضًا من الضمانات؛ تتمثل أساسًا في حقّ الطعن في هذه الجزاءات، سواءً كان ذلك في المراحل الإدارية أو في المرحلة القضائية، لضمان عدم تعسف الإدارة الضريبية ضدّ المكلف عند فرض الجزاءات، ولتطبيق الرقابة على أعمال السلطة الإدارية من قبل القضاء.

وفي ضوء ذلك، فإنّ لجوء المُكَلَّفِ لِلضَّمَانَاتِ المَكْفُولَةِ له قانونًا، وقيام المُنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، من شأنه أن يُؤثّر سلبيًا على تحصيل الإيرادات الضريبية من قبل الإدارة الضريبية، بحكم طول مدّة إجراءات الطعن في تلك الجزاءات، وهنا يأتي الدور الإيجابي للأساليب البديلة لفضّ النزاع.

وسيتناول هذا البحث الجزاءات الإدارية الضريبية في قانون الضريبة على الدخل القطري مع مقارنتها بما هو موجود في التشريع المصري، وبيان صورها. هذا بالإضافة، إلى عرض الضمانات التي تتعلّق بقرار فرض الجزاء الإداري الضربي، والسلطة المختصة بفرضها، وطرق تسوية المُنازعات الضريبية في المرحلة القضائية. هذا إلى جانب، بيان إمكانيات استخدام الطرق البديلة لتسوية المُنازعات الضريبية، كالتظلم الإداري، والتحكيم الضربي والصلح الضربي.

أهمية البحث:

تكمن أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع المدروس، ذلك أنّ الجزاءات الإدارية الضريبية تُساهم في تحقيق ضبط سلوك المُكلفين، وتُعزّز من سبل الامتثال الضريبي. حيث تُساهم هذه الجزاءات في الحدّ من المُخالفات الضريبية وتقرضُ صَربًا من التزام المكلفين بسدادِ الضريبة المفروضة عليهم بموجب القانون. وعليه، يهدف هذا البحث إلى التعريف بهذه الجزاءات وتحليلها، وعقدِ مُقارنةٍ بينها وبين ما هو موجود في قانون مُقارنٍ آخر؛ وهو القانون المصري لبيان أوجه القصور -إن وُجدت-، ومعرفة ما إذا كانت أنّها تُحقّق الردع المطلوب للمُكلف أم لا. وتكتسبُ هذه الدراسة أهميتها ووجاهتها من كونها ستمثّل إثراءً للمكتبة القانونية، وتحديدًا فيما يتعلّق بقانون الضريبة على الدخل القطري بحكم قلة عدد المراجع التي تناولت هذا الموضوع.

أسباب اختيار الموضوع:

يرجع سبب اختيار موضوع الدراسة إلى عامل نفسي، يتمثّل أساسًا في تلك الرغبة الحقيقية في دراسة مُختلف جوانب هذا الموضوع والإحاطة بمُختلف القضايا التي يُثيرها، لاسيما في ظلّ قلة عدد المراجع التي تتناولهُ في التشريع القطري. هذا علاوة، على ما تُمثله الضريبة من أهمية كمصدرٍ إيراداتٍ لخزينة الدولة، وأنّ مُماطلة المُكلف بعدم أدائه الضريبة والالتزامات الضريبية المفروضة عليه، تُؤثّر بشكلٍ سلبيٍّ على إيرادات الدولة. وعليه، يكون إجراء فرض الجزاءات الإدارية الضريبية على المُكلف من قِبَل الإدارة الضريبية، إجراءً يُساهم بشكلٍ مُباشرٍ في ضبط سلوك المُكلفين وتحقيق ردعهم، وهو ما من شأنه أن يُعزّز من إيرادات الدولة.

أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- التعرف على أنواع الجزاءات الإدارية الضريبية في الضريبة على الدخل المفروضة على المكلف المخالف للالتزامات الضريبية.
- 2- التعرف على ضمانات فرض الجزاءات الإدارية الضريبية.
- 3- التعرف على الأثر المترتب على مخالفة قواعد الاختصاص وصدور الجزاء الإداري الضريبي من سلطة غير مختصة بفرضه.
- 4- بيان آليات فضّ النزاع الضريبي بالطرق القضائية بين المكلف والإدارة الضريبية.
- 5- التعرف على آليات فضّ النزاع الضريبي بالأساليب البديلة لحلّ النزاعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية.

إشكالية البحث:

تتلخّص مشكلة الدراسة، في أنّ عدم الامتثال الطوعي للمكلفين بالتقيد بأداء الالتزامات الضريبية الواردة في قانون الضريبة على الدخل، ومماطلّة بعضهم في سداد الضريبة أو سداد قيمة أقلّ من الضريبة المستحقة، أوّجّب فرض جزاءات إدارية ضريبية على هؤلاء لردعهم وتحقيق الامتثال الضريبي. ولهذا جاءت هذه الدراسة لبيان ماهية الجزاءات الإدارية الضريبية المفروضة على المكلف بسبب المخالفات الضريبية في مجال الضريبة على الدخل، وتقدير مدى كفاية الجزاءات الإدارية الضريبية المترتبة بسبب هذه المخالفات المتحققة. إنّ كلّ ما سبق، يستوجب النظر، في مدى كفاية هذه الإجراءات المفروضة على هؤلاء المتخلفين المكلفين بسداد الضريبة أولاً، وبيان مدى نجاعتها ثانياً وذلك من خلال التحقّق من مدى كفايتها في تحقيق الغرض الذي أنشئت من أجله لفرض التزام المكلفين بسداد الضريبة من عدمه، وهل هي بحاجة إلى التعليل والتشديد فيها

لتحقيق الردع اللازم تحقيقه. علاوةً، على التحقق من مدى فاعليتها ثالثاً، وذلك من خلال النظر في مدى ملاءمة وسائل فض النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية في حل النزاع خلال مدة قليلة ومعقولة. بناءً على ما سبق، يُمكن القول إنّ الهدف الرئيس لهذا البحث، قوامه تحديد الفُصور التشريعي في الموضوع محلّ الدراسة وبيانه وتوضيحه، والعمل على تقديم توصيات تُمثّل مُطلقاً لمعالجته.

فرضية الدراسة:

تقتض هذه الدراسة بيان مفهوم الجزاءات الإدارية الضريبية، وعرض آلية تسويتها في التشريعات المتعلقة بقانون الضريبة على الدخل في الدول محلّ المقارنة، والتوصل إلى إذا ما كان هناك أيّ قصور تشريعيّ في القوانين محلّ المقارنة لمعالجته.

منهجية البحث:

سيتمّ اتباع المنهج الوصفي التحليلي، من خلال تحليل ما ورد في نصوص المواد القانونية الواردة في قانون الضريبة على الدخل رقم 24 لسنة 2018، مع مقارنتها مع قانون مقارن آخر؛ وهو قانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005. والعمل على تحليل الأحكام القضائية القطرية والمصرية ذات الصلة بالموضوع المدروس من خلال تفسيرها؛ ابتغاء بيان المفاهيم المرجوة، وتوضيح أوجه الشبه والاختلاف بين الدول محلّ المقارنة. هذا ناهيك، عن اتباع المنهج المُقارن للاطلاع على التشريعات والأحكام القضائية المصرية والقطرية المتعلقة بالجزاءات الإدارية الضريبية لتوضيحها. ولعلّ السبب الرئيس في اختيار التشريع المصري لعقد المقارنة معه، يرجع بالأساس إلى تشابهه مع النظام القانوني المعمول به في قطر.

صعوبات الدراسة:

1- قلة عدد الكتب والأبحاث العلمية المتعلقة بشرح أحكام قانون الضريبة على الدخل القطري،

وكذلك الحال بالنسبة للمراجع المتعلقة بقانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري ولأئحته

التنفيذية، ذلك أننا لم نجد إلا عددًا قليلاً جدًا من المراجع التي تتناول شرح أحكامه، وذلك

نظرًا لحدائتهم. وقد تمّ مواجهة هذه الصعوبة، من خلال الرجوع إلى الكتب التي تتناول

الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل بالنسبة للقانون المصري، مع محاولة الشرح

والتحليل لنصوص المواد القانونية ذات الصلة بموضوع الدراسة بالنسبة للقانون القطري.

2- قلة عدد الأحكام القضائية القطرية التي تتعلّق بالجزاءات الإدارية الضريبية بسبب حداثة

قانون الضريبة على الدخل القطري، فجزء كبير من الأحكام القضائية التي وجدناها كانت

تتناول أحكام قانون الضريبة على الدخل الملغى، ولذلك تمّ الاعتماد على بعض الأحكام

القضائية التي تتناسب مع موضوع الدراسة عن طريق تحليلها، وكذلك الحال بالنسبة لقانون

الإجراءات الضريبية الموحد ولأئحته التنفيذية بمصر.

3- صعوبة التوجّه إلى المكتبات نظرًا لتعقيد إجراءات الدخول، كاشتراط أخذ مواعيد مُسبقة

للدخول، ومنع تصفح الكتب بسبب جائحة كورونا، وكذلك تأخر وصول شحنة بعض من

الكتب التي تمّ الاستعانة بها لكتابة دراستنا، وذلك بسبب الإغلاق الذي حدث في بعض

الدول بسبب جائحة كورونا.

الدراسات السابقة:

لم نجد إلا دراسةً واحدةً تتشابه مع موضوع دراستنا، حيث تناولت الجزاءات الإدارية الجبائية في الجزائر¹، من خلال بيان صور الجزاءات الإدارية الضريبية المفروضة على المخالف للالتزامات الضريبية الواردة في التشريع الجزائري.

فضلا عن أنه لم نعثر على أي دراسة متخصصة تتعلّق بموضوعنا محلّ الدراسة في التشريعات الضريبية الحالية في النظام القطري والمصري. ولذلك، فإنّ أهمّ ما يُميز دراستنا، هو قيامها على أساس تشريعات الضريبة على الدخل الحديثة في القانونين القطري والمصري، فهي تعدّ من أهم الدراسات المتخصصة. كما أنّنا توصلنا في نهاية دراستنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات ذات فائدة وقابلة لتطبيق.

هيكلية الدراسة:

تمّ تقسيم هذه الدراسة إلى مبحثين:

المبحث الأول: الذاتية القانونية للجزاءات الإدارية الضريبية

المطلب الأول: صور الجزاءات الإدارية الضريبية

المطلب الثاني: ضمانات فرض الجزاءات الإدارية الضريبية

المبحث الثاني: حلّ المنازعات المتعلقة بالمخالفات الضريبية

المطلب الأول: حلّ المنازعات عن طريق القضاء

المطلب الثاني: حلّ المنازعات بالأساليب البديلة

¹ بوقنس حسين ياسين، 2015-2016، الجزاءات الإدارية الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،

المبحث الأول:

الذاتية القانونية للجزاء الإدارية الضريبية

يتناول هذا المبحث الذاتية القانونية للجزاء الإدارية الضريبية في قانون الضريبة على الدخل. وسيُقسّم هذا المبحث إلى مطلبين: الأول، يتناول صور الجزاءات الإدارية الضريبية في قانون الضريبة على الدخل. والثاني، يتعلّق بضمانات فرض الجزاءات الإدارية الضريبية؛ وكلّ ذلك سيكون من خلال استعراض موقف المشرع القطري والمصري.

المطلب الأول:

صور الجزاءات الإدارية الضريبية

منح المشرع الضريبي الإدارة الضريبية العديد من الحقوق من أجل حماية الإيرادات الضريبية وتعزيزها، ومن ضمن تلك الحقوق؛ الحقّ في فرض الجزاءات الإدارية الضريبية ضدّ المكلف المخالف للالتزامات الضريبية. وفيما يلي، سيتمّ بيان تلك الجزاءات في الدول محلّ المقارنة.

الفرع الأول: صور الجزاءات الإدارية الضريبية في قطر

رتّب القانون أحكاماً رادعة للمخالفات الضريبية، حيث بيّنت محكمة التمييز القطرية بأنّه يترتّب على مخالفة نصوص قانون الضريبة على الدخل، جزاءات مالية وجنائية وردت على سبيل الحصر، وأنّ القياس عليها أو التوسّع فيها غير جائز².

² حكم محكمة التمييز القطرية الطعن رقم 454 لسنة 2018 - الدائرة المدنية والتجارية - بتاريخ 20-11-2018، موقع

شبكة قوانين الشرق الأوسط، -<https://0->

www.eastlaws.com.mylibrary.qu.edu.qa/data/ahkam/details/1185765/4182297/0/%20%D8

<https://0-%D8%B6%D8%B1%D8%A7%D8%A6%D8%A8>

أولاً: يُعاقب كلّ مُكلف لا يقوم بتقديم الإقرار الضريبي خلال المُدة المحدّدة له، بجزء مالي مقداره خمسمائة ريال قطري عن كلّ يوم تأخير ويحد أقصى مائة وثمانون ألف ريال. ذلك أنه كما هو معلوم، أوجِبَ المُشرع القطري على المُكلفين تقديم الإقرارات الضريبية الخاصة بهم قبل انتهاء موعد السنة الضريبية في نهاية شهر ديسمبر من كلّ عام، ومنَحَ الشريك القطري إعفاءً من أداء الضريبة على الشركات التي يمتلكها بالكامل أو على حصصه فيها، إلا أنّه يتوجّب على الشريك القطري القيام بتقديم إقرار ضريبي يُوضّحُ به حالة الشريك القطري المُعفى من الضريبة، إلى جانب حالة الشركاء الأجنبي الخاضعين لأداء الضريبة. وفيما يتعلق بحساب مدة التأخير للحالة سالفه الذكر، فإنها تبدأ من اليوم التالي لانقضاء الميعاد المُحدّد لتقديم الإقرار أو تمديده، إذا كان قد تمّ تقديم تمديد أجل الإقرار استناداً إلى أحكام اللائحة التنفيذية³. وفي حالة إصدار قرار الربط لضريبة -سواءً بالتعديل أو بالتقدير- فإنّه يتمّ تضمين الجزاءات المالية في قرار الربط، وفي غير هذه الحالة يتمّ توقيع الجزاءات المالية بقرارٍ مُستقلٍّ ويخطر المُكلف به⁴.

وفي ذات السياق، بيّنت لجنة التظلم الضريبي في القرار رقم 2020/347 الصادر بتاريخ 2021/6/8 على أنه: " كان الثابت بالإقرارات الضريبية أن المتظلمة قدمت الإقرارات متأخرة،

³ الفقرة 2 من المادة 48 من قرار مجلس الوزراء رقم (39) لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم (24) لسنة 2018.

⁴ الفقرة 1 من المادة 48 من قرار مجلس الوزراء رقم (39) لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم (24) لسنة 2018. -1 يوقع الرئيس أو من يفوضه على المكلف الجزاءات المالية المنصوص عليها في المادة (24) من القانون وفقاً لما يلي:

أ- في حالة إصدار قرار ربط بالتعديل أو بالتقدير يتم تضمين الجزاءات المالية في قرار الربط.

ب- في غير الحالة المشار إليها في البند السابق، يتم توقيع الجزاءات المالية بقرار مستقل ويتم إخطار المكلف به.

2- تبدأ مدة حساب التأخير المنصوص عليها في المادة/24 بندين 1 و2 من القانون من اليوم التالي لانقضاء الميعاد المحدد لتقديم الإقرار، أو تمديده، إذا كان قد تم تمديد أجل تقديم الإقرار وفقاً لأحكام هذه اللائحة.

مما ترتب عليها الجزاءات المالية للسنوات الضريبية المذكورة سلفاً، وحيث إن المتظلمة لم تسدد الجزاءات المالية، الأمر الذي ترى معه اللجنة باستحقاق المتظلم ضده بصفته للجزاءات المالية...⁵.

ثانياً: فرض المشرع القطري جزاءً ماليًا لا يجاوز مبلغ الضريبة المستحقة، تتمثل نسبته (2%) (اثان بالمائة من مبلغ الضريبة المستحقة عن كلّ شهر تأخير، أو من جزء منه عن أداء الضريبة في المواعيد المقررة لها، وذلك في حالة عدم أداء الضريبة من قبل المكلف في موعدها المحدد، أو عدم قيام الشخص الطبيعي أو المعنوي بتوريد مبلغ الضريبة المستقطعة من المنبع في موعدها المحدد في النموذج المعدّ من الهيئة؛ وهو قبل اليوم السادس عشر من الشهر التالي للشهر الذي تمّ فيه الاستقطاع⁶. فكلّ مكلف لا يقوم بأداء الضريبة خلال المدة المحددة، أو كلّ شخصٍ -سواءً كان طبيعياً أو معنوياً- لا يقوم بتوريد مبلغ الضريبة المستقطعة من المنبع في المواعيد المحددة لها، يتمّ توقيعُ جزاءٍ ماليٍّ عليه بنسبة (2%) اثتان بالمائة من المبلغ المستحقّ لضريبة عن كلّ شهر تأخير أو جزء منه، بما لا يُجاوز المبلغ الضريبة المستحقة. وقد بيّنت اللائحة التنفيذية بأنه لأغراض حساب الجزاء المالي فإنّه يُعدّ الجزء من الشهر شهراً كاملاً⁷. وتبدأ مدة حساب التأخير من اليوم التالي لانقضاء الميعاد المحدد من أجل تقديم الإقرار الضريبي أو تمديده في حالة إذا كان قد تم تمديد أجل الإقرار⁸.

⁵ قرار لجنة التظلم الضريبي في التظلم رقم 2020/347 الصادر بتاريخ 2021/6/8، غير منشور.
⁶ المادة 24 من قرار مجلس الوزراء رقم (39) لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم (24) لسنة 2018.
⁷ الفقرة 3 من المادة 48 من قرار مجلس الوزراء رقم (39) لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم (24) لسنة 2018.
⁸ الفقرة 2 من المادة 48 من قرار مجلس الوزراء رقم (39) لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم (24) لسنة 2018.

ثالثاً: يُعاقب كلُّ مُكلف يُخالف أحكام التسجيل والإخطار المنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية، بجزء مالي يقدر 20,000 عشرون ألف ريال قطري⁹. حيث ألزم المشرع القطري كلَّ مُكلف يزاول أيَّ نشاط، أو يُحقّق أيَّ دخل خاضع لضريبة التسجيل لدى الهيئة، واستخراج بطاقة ضريبية عن طريق النّقدّم بطلب على النموذج المُعدّ لهذا الغرض في الهيئة مُرفقاً به المستندات المطلوبة خلال 60 يوماً من تاريخ الحُصول على المُوافقة من الجهة المختصة على بدء النشاط أو القيد بالسجل، أو من اليوم الأول لتحقّق الدخل أيهما أسبق أو في ذات يوم التسجيل لأيّ أغراض ضريبية أخرى¹⁰. وألزم المشرع القطري المُكلف المقيم أو الذي له منشأة دائمة، بإخطار الهيئة بأيّ تغيير من المُمكن أن يؤثر على التزاماته الضريبية، وذلك خلال مدة 30 يوماً من تاريخ حصول التغيير من خلال أيّ وسيلة تفيد العلم، حيث لم يُحدّد المشرع القطري وسائل مُحدّدة على سبيل الحصر للإخطار، وترك الحرية للمُكلف في اختيار الوسيلة المناسبة للإخطار بأيّ تغيير يؤثر على التزاماته الضريبية، حيث لا يعتدّ بأيّ تغييرات تؤثر على الالتزامات الضريبية بالنقص إلا من تاريخ الإخطار الفعلي للهيئة. ولقد تمّ النص على تحديد بعض التغييرات على وجه الخصوص، ومنها: 1- ملكية الشركة أو المنشأة 2- طبيعة النشاط 3- عدد الفروع 4- عنوان الشركة أو المنشأة 5- الدخول في مشاريع معفاة من الضريبة 6- التسجيل في إحدى المناطق أو لدى إحدى الجهات الخاضعة لنظام ضريبي خاص.¹¹

⁹ الفقرة 3 من المادة 24 من قانون الضريبة على الدخل القطري رقم 24 لسنة 2018.

¹⁰ المادة 25 من قرار مجلس الوزراء رقم (39) لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل

القطري الصادر بالقانون رقم (24) لسنة 2018.

¹¹ المادة 27 من قرار مجلس الوزراء رقم (39) لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري

الصادر بالقانون رقم (24) لسنة 2018.

وفي نفس الصدد، ألزم المشرع القطري بالإخطار للمُكلفين الذين تصرفوا في نشاطهم أو توقفوا عن مزاولته بشكل كلي أو جزئي، عن طريق النموذج المُعدّ من الهيئة خلال الثلاثين يومًا (30) التالية من تاريخ وقوع التصرف أو التوقف بحسب الأحوال. وقد أَعفَى المُكلف من واجب الإخطار، إذا قَدِمَ خلال المدة السالفة الذكر إقرارًا ضريبيًا عن الدخل والأرباح الرأس مالية. وقد قصد بالتوقف الجزئي عن النشاط؛ إنهاء المُكلف لوجه من أوجه نشاطه أو إنهاؤه لنشاط فرع أو أكثر من الفروع التي يمارس فيها هذا النشاط. أما بالنسبة للتوقّف الكُلّي، فهو يشمل إنهاء جميع أوجه النشاط بما في ذلك الاندماج والتقسيم. بالإضافة إلى ذلك، فإنّهُ في صورة ما كان سبب التوقف عن ممارسة النشاط يرجع إلى وفاة المُكلف؛ فإنّ وراثته يلتزمون بالإخطار خلال مدة ستين يومًا (60) من تاريخ الوفاة، وينبغي على المُصفي إخطار الهيئة بتعيينه مُصفيًا. وعند انتهاء أعمال التصفية خلال مدة ثلاثين يومًا (30) من تاريخ تعيينه أو من تاريخ انتهاء أعمال التصفية بحسب الأحوال¹².

رابعًا: على الرغم من أنّ المشرع القطري نظّم الإعفاء الضريبي وبين ضوابط استحقاقه، إلّا أنه في نفس الوقت أوجب على المُكلف المعفى من أداء الضريبة تقديم الإقرار الضريبي، ورتب عقوبات على التخلف عن ذلك الالتزام، فكلّ مكلف مُستفيد من أيّ إعفاء ضريبي، ولا يقوم بتقديم الإقرار الضريبي والمستندات الواجب إرفاقها به وفقًا لأحكام القانون واللائحة، يوقع جزاء مالي عليه مقداره عشرة آلاف ريال قطري¹³. ويوقع عليه أيضًا جزاء مالي بسبب التأخير في عدم تقديم الإقرار

¹² المادة 28 من قرار مجلس الوزراء رقم (39) لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم (24) لسنة 2018.

¹³ المادة 4 من قانون الضريبة على الدخل القطري رقم 24 لسنة 2018.

الضريبي جزء مالي مقداره 500 خمسمائة ريال قطري عن كل يوم تأخير وبحد أقصى 180,000 مائة وثمانون ألف ريال قطري¹⁴.

خامسًا: يُعاقب أيّ مُكلف يُخالف الالتزام المفروض عليه بالنسبة لأحكام تقديم الحسابات النهائية المُدققة والالتزام بمسك الدفاتر المحاسبية والاحتفاظ بها، يوقع عليه جزء مالي مقداره 30,000 ثلاثون ألف ريال قطري¹⁵. فقد ألزم المشرع القطري المُكلف الذي يُزول أنشطه في الدولة بالتزامات مُحاسبية تتمثل في مسك الدفاتر المُحاسبية والسجلات والمُستندات والوثائق المثبتة لها اللازمة لنشاطه استنادًا إلى قوانين الدولة والمعايير المُحاسبية، وبصفة خاصة 1-دَفر الـيومية العامة 2-دَفر الأستاذ 3-دَفر الـجرد. كما يقع على المُكلف الذي يزول نشاطًا في الدولة بالالتزام بالاحتفاظ في مكان مُزاولة النشاط بالدفاتر والسجلات والمُستندات سالفه البيان لمُدّة (10) عشر سنوات تالية للسنة التي تتعلّق بها تلك الدفاتر والسجلات والمُستندات، إلّا إذا تعلّق بها نزاع أمام أيّة جهة فيتعينُ عليه في هذه الحالة الاحتفاظ بها ما دام النزاع قائمًا¹⁶.

وقد بيّنت المحكمة الابتدائية القطرية في حُكمها بأنّ الالتزام بمسك الدفاتر المُحاسبية والسجلات وتقديم الاقرارات الضريبية، هو التزام قانوني يتعيّن الالتزام به في كافة الأحوال، وتعدّ السبيل القانوني لإثبات ما يدّعي أو ينفي¹⁷.

¹⁴ الفقرة 4 من المادة 48 من قرار مجلس الوزراء رقم (39) لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم (24) لسنة 2018.

¹⁵ الفقرة 5 من المادة 24 من قانون الضريبة على الدخل القطري رقم 24 لسنة 2018.

¹⁶ المادة 35 من قرار مجلس الوزراء رقم (39) لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم (24) لسنة 2018.

¹⁷ حكم المحكمة الابتدائية القطرية في الدعوى رقم 219 / 2019، الدائرة الإدارية، تاريخ 2019/6/20، غير منشور.

سادساً: تُعاقب كل جهة لا تقوم بإخطار الهيئة بالعقود والاتفاقات والصفقات التي تقوم بإبرامها ما عدا الجهات التي تعدّ حكومية، بجزءٍ مالي مقداره (10,000) عشرة آلاف ريال قطري¹⁸. فقد ألزم المُشرع القطري الجهات المُحدّدة من قبل القانون بإخطار الهيئة بالعقود والاتفاقات والصفقات التي تُبرمها؛ وبالتحديد العقود المُبرمة مع غير المُقيمين الذين ليس لهم منشأة دائمة في الدولة أيًا كانت قيمة العقد، والعقود المبرمة مع المقيمين أو غير المقيمين الذين لهم منشأة دائمة في الدولة، إذا بلغت قيمة العقد (200,000) مائتي ألف ريال قطري على الأقل بالنسبة لعقود الخدمات، ومبلغ 500,000 ألف ريال قطري على الأقل بالنسبة لعقود المُقاولات والتوريد والخدمات. ويتمّ ذلك الإخطار بواسطة كشفٍ تُعده الهيئة لهذا الغرض يتضمّن بيانات المُتعاقدين، وطبيعة الأعمال المُتعاقد عليها، ومدة العقد وقيمه، وبلد إقامة المُتعاقد مع الجهة. وللهيئة في جميع الأحوال طلب نسخة من العقد إذا رأت ضرورة ذلك. وتتمّ الإخطارات خلال مدة 30 يومًا من تاريخ طلب الهيئة، أو من تاريخ إبرام العقد أو الاتفاق بحسب الأحوال، كما يجوز للهيئة مدّ هذه المدة لمُدّةٍ أخرى مُماثلة إذا اقتضت الضرورة.

سابعًا: يُعاقب كلّ شخص يُخالف أحكام الاستقطاع من المنبع، ولا يقوم باستقطاع الضريبة من المنبع المتمثلة بنسبة (5%) خمسة بالمائة من المبلغ الإجمالي للإتاوات والفوائد والعُمولات، ومُقابل الخدمات المُنجزه كليًا أو جزئيًا في الدولة، والمدفوعة لغير المُقيمين مُقابل أنشطة غير متعلقة

¹⁸ الفقرة 6 من المادة 48 من قرار مجلس الوزراء رقم (39) لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم (24) لسنة 2018.

بمنشأة دائمة في الدولة¹⁹، بتوقيع جزاءٍ مالي عليه يُعادل مبلغ الضريبة التي لم يتم استقطاعها، بالإضافة إلى أداء مبلغ الضريبة المستحقة²⁰.

ويُوجد اختلاف بين المُخالفة في البند 2 المشار إليه في أعلاه وبين هذه المخالفة الواردة في البند 7، حيث إن الاختلاف يتمثل في سبب المخالفة، ففي البند 2 سبب المخالفة هو عدم قيام الشخص الطبيعي أو المعنوي بتوريد مبلغ الضريبة المستقطعة من المنبع خلال المواعيد المقررة، على خلاف المخالفة الواردة بالبند 7 والتي سببها يكمن في عدم قيام الشخص باستقطاع الضريبة من المنبع وفقاً للإجراءات التي حددها القانون واللائحة.

ثامناً: يُعاقب كلُّ مُكلف يُخالف أحكام القرارات الصادرة من الوزير واللائحة لإلزامه بإنفاذ الالتزامات المفروضة بموجب اتفاقيات أو ترتيبات دولية تكون الدولة طرفاً فيها في مجال تبادل المعلومات للأغراض الضريبية أو مكافحة التجنب الضريبي الدولي²¹، بتوقيع جزاءٍ مالي عليه لا يجاوز مبلغ (500,000) خمسمائة ألف ريال قطري²². حيث إن تلك القرارات تكون ملزمة، وتسري على كافة الجهات والكيانات في الدولة بما فيها الأجهزة التي تطبق أنظمة ضريبية خاصة بموجب القوانين المنظمة لها²³، لذلك ينبغي عدم مخالفتها والالتزام بالأحكام الواردة فيها وإلا سيواجه المُكلف عقوبة تتمثل بفرض جزاءٍ مالي.

¹⁹ تنص الفقرة 2 من المادة 9 من قانون الضريبة على الدخل القطري على أنه "2- مع مراعاة أحكام الاتفاقيات الضريبية، تخضع لاستقطاع نهائي من المنبع بنسبة (5%) خمسة بالمائة من المبلغ الإجمالي لها، الإتاوات والفوائد والعمولات ومقابل الخدمات المنجزة كلياً أو جزئياً في الدولة، والمدفوعة لغير المقيمين مقابل أنشطة غير متعلقة بمنشأة دائمة في الدولة، وذلك وفقاً لما تحدده اللائحة."

²⁰ الفقرة 7 من المادة 24 من قانون الضريبة على الدخل القطري.

²¹ المادة 34 من قانون الضريبة على الدخل القطري رقم 24 لسنة 2018.

²² الفقرة 8 من المادة 24 من قانون الضريبة على الدخل القطري رقم 24 لسنة 2018.

²³ المادة 34 من قانون الضريبة على الدخل القطري رقم 24 لسنة 2018.

واستنادًا لما سبق، صدر قرار من رئيس الهيئة العامة للضرائب رقم 7 لسنة 2019 بشأن الجزاءات على مخالفة الالتزامات المتعلقة بالتقارير لكل دولة على حدة، بموجبه تم فرض جزاءات تترتب نتيجة مخالفة الالتزامات الواردة في قرار وزير المالية رقم 16 لسنة 2019 بشأن التقارير لكل دولة على حدة.

يتمثل الجزاء الأول، في جزاء مالي مقداره (100) مائة ريال عن كل يوم تأخير أو عن كل معلومة مغلوبة بحسب الأحوال²⁴، وذلك على كل كيان مدرج لمجموعة منشآت متعددة الجنسيات²⁵، يكون مقيمًا في قطر لا يقدم الإخطار في المواعيد المحددة للتقديم، أو أنه يقدم بالإخطار معلومات منقوصة أو مغلوبة. حيث يجب على كل كيان سالف الذكر، أن يخطر السلطة المختصة في موعد أقصاه آخر يوم في السنة المالية المبلغ عنها لمجموعة المنشآت متعددة الجنسيات، بما إذا كان هو الكيان الرئيسي الأصيل أو الكيان الرئيسي البديل، ووفقًا لما ورد من تعريفٍ للعبارات والكلمات في قرار وزير المالية المشار إليه في أعلاه²⁶. ويُقصد بالكيان الرئيسي الأصيل، بأنه الكيان المُدرج في مجموعة المنشآت متعددة الجنسيات الذي يستوفي معاييرَ تتمثل في: 1- امتلاكه

²⁴ المادة 2 من قرار رئيس الهيئة العامة للضرائب رقم 7 لسنة 2019 بشأن الجزاءات على مخالفة الالتزامات المتعلقة بالتقارير لكل دولة على حدة على أنه " كل كيان لا يقدم الإخطار المنصوص عليه بالمادة (3) من قرار وزير المالية المشار إليه بشأن التقارير لكل دولة على حدة، في الموعد المحدد لذلك، أو يقدم بالإخطار معلومات منقوصة أو مغلوبة، يوقع عليه جزاء مالي مقداره (100) مائة ريال عن كل يوم تأخير أو عن كل معلومة منقوصة أو مغلوبة بحسب الأحوال. ²⁵ استنادًا للمادة 1 من قرار وزير المالية رقم 16 لسنة 2019 بشأن التقارير لكل دولة على حدة يقصد بالكيان المدرج " الكيان المدرج: أي من الوحدات التالية:

1- أي وحدة أعمال منفصلة لمجموعة منشآت متعددة الجنسيات مدرجة في البيانات المالية المجمعة لتلك المجموعة لأغراض الإفصاح المالي، أو سيتم إدراجها بتلك البيانات إذا تم تداول حقوق الملكية في تلك الوحدة في الأسواق المالية العمومية؛

2- أي وحدة أعمال مستنتاة من البيانات المالية المجمعة لمجموعة منشآت متعددة الجنسيات فقط لأسباب مرتبطة بحجمها؛
3- أي منشأة دائمة لأي وحدة أعمال مشمولة في البندين السابقين، عندما تكون تلك الوحدة مطالبة بإعداد بيان مالي منفصل لتلك المنشأة الدائمة لأغراض الإفصاح المالي أو التنظيمي أو الضريبي أو لأغراض الرقابة الإدارية الداخلية".

²⁶ المادة 1 من قرار وزير المالية رقم 16 لسنة 2019 بشأن التقارير لكل دولة على حدة.

بشكلٍ مباشرٍ أو غير مباشر، حصة كافية في كيان واحد أو أكثر من الكيانات المدرجة الأخرى لتلك المجموعة، على النحو الذي يجعله مطالبًا بأن يعد بيانات مالية مجمعة، وفقًا للمبادئ المحاسبية المطبقة عمومًا في الدولة التي يقيم فيها، أو سيجعله مطالبًا بذلك، إذا كانت حقوق الملكية فيه متداولةً في الأسواق المالية العمومية في الدولة التي يقيم فيها. 2- ألا يوجد كيان مدرج آخر لتلك المجموعة يمتلك حصة بشكل مباشر أو غير مباشر في الكيان المدرج سالف الذكر. أما الكيان الرئيسي البديل، فهو أحد الكيانات المدرجة في مجموعة منشآت متعددة الجنسيات، والذي تعينه تلك المجموعة كبديل وحيد للكيان الرئيسي الأصيل، لتقديم التقرير في الدولة التي يقيم فيها، نيابةً عن مجموعة المنشآت متعددة الجنسيات، عندما ينطبق شرط أو أكثر من الشروط المُحددة -والتي تتمثل في كون- الكيان الرئيسي الأصيل لمجموعة المنشآت متعددة الجنسيات غير ملزم بتقديم تقرير في الدولة التي يكون مقيمًا؛ أو أن تكون لدى الدولة التي يقيم فيها الكيان الرئيسي الأصيل اتفاقية دولية قائمة تكون دولة قطر طرفًا فيها، ولكن ليس لديها اتفاقية سلطات مختصة مؤهلة نافذة تكون دولة قطر طرفًا فيها بحلول التاريخ المحدد لتقديم التقرير عن السنة المالية المبلغ عنها، وهو بحسب المادة 5 من ذات القرار سالف الذكر موعد أقصاه 12 شهرًا بعد اليوم الأخير من السنة المالية المبلغ عنها لمجموعة المنشآت متعددة الجنسيات؛ أو أن تخطر السلطة المختصة الكيان المدرج المقيم في دولة قطر بفشل منهجي في الدولة التي يقيم فيها الكيان الرئيسي الأصيل. وفي حال وجود أكثر من كيان مدرج لذات مجموعة المنشآت متعددة الجنسيات مقيم في دولة قطر، وانطبق شرط أو أكثر من الشروط سالفة الذكر، يجوز لمجموعة المنشآت متعددة الجنسيات أن تعين أحد هذه الكيانات المدرجة ليقدّم التقرير إلى السلطة المختصة، فيما يتعلق بأي سنة مالية مبلغ عنها، في أو قبل انتهاء 12 شهرًا بعد اليوم الأخير من السنة المالية المبلغ عنها للمجموعة سالفة البيان، أن تخطر السلطة المختصة بأن تقديم التقرير المشار إليه

يهدف إلى الوفاء بالتزامات الإبلاغ التي تخضع لها جميع الكيانات المدرجة لتلك المجموعة والتي تكون مقيمة في دولة قطر²⁷.

ويجوز بقرار من الرئيس مدّ هذا الأجل بالنسبة للسنة المالية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2018، وإذا لم يكن الكيان المدرج لمجموعة المنشآت متعددة الجنسيات المقيم في دولة قطر هو الكيان الرئيسي الأصل ولا الكيان الرئيسي البديل، فإنه يجب على ذلك الكيان إخطار السلطة المختصة بهوية الكيان المبلغ ومكان إقامته في موعد أقصاه آخر يوم من السنة المالية المبلغ عنها لتلك المجموعة²⁸.

وبالتالي، ينبغي على كل كيان سالف البيان أن يتقيّد بالالتزام بتقديم الإخطار في المواعيد المحددة بدون أيّ تأخير إلى السلطة المختصة، مع الحرص على أن تكون المعلومات التي يتضمّنها الإخطار صحيحة وتطابق الحقيقة، ولا تتضمّن معلومات ناقصة أو غير صحيحة، وإلا فإنه سيواجه عقوبة تتمثل في جزاء مالي نظير عدم التزامه بما هو مطلوب منه.

أما بالنسبة للجزء الثاني، فهو فرضُ جزاءٍ مالي مقداره (500) خمسمائة ريال عن كل يوم تأخير، أو عن كل معلومة منقوصة أو مغلوبة بحسب الأحوال²⁹، بالنسبة للتقرير المتعلّق بمجموعة

²⁷ المادة 2 من قرار وزير المالية رقم 16 لسنة 2019 بشأن التقارير لكل دولة على حدة.
²⁸ تنص المادة 3 من قرار وزير المالية رقم 16 لسنة 2019 بشأن التقارير لكل دولة على حدة على أنه 1- يجب على أي كيان مدرج لمجموعة منشآت متعددة الجنسيات، يكون مقيماً في دولة قطر، أن يخطر السلطة المختصة، في موعد أقصاه آخر يوم من السنة المالية المبلغ عنها للمجموعة، بما إذا كان هو الكيان الرئيسي الأصل أو الكيان الرئيسي البديل. ويجوز بقرار من الرئيس مدّ الأجل المشار إليه بالنسبة للسنة المالية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2018.
2- إذا لم يكن الكيان المدرج لمجموعة المنشآت متعددة الجنسيات المقيم في دولة قطر هو الكيان الرئيسي الأصل ولا الكيان الرئيسي البديل، فإنه يجب على ذلك الكيان أن يخطر السلطة المختصة بهوية الكيان المبلغ ومكان إقامته، في موعد أقصاه آخر يوم من السنة المالية المبلغ عنها لتلك المجموعة. 3- يجوز بقرار من السلطة المختصة تحديد شكل معين وطريقة لتقديم الإخطار المنصوص عليه في هذه المادة.

²⁹ تنص المادة 3 من قرار رئيس الهيئة العامة للضرائب رقم 7 لسنة 2019 بشأن الجزاءات على مخالفة الالتزامات المتعلقة بالتقارير لكل دولة على حدة على أنه "كل كيان لا يقدم التقرير المنصوص عليه بالمادة (4) من قرار وزير المالية

المنشآت متعددة الجنسيات. ويُقصد بمجموعة المنشآت متعددة الجنسيات وفقاً لتعريف الوارد في قرار وزير المالية، بأنها تلك التي تضم منشأتين أو أكثر وتقع إقامتها في دول مختلفة، أو تلك التي تضم منشأة مقيمة في دولة ما وتخضع للضريبة فيما يتعلق بالأعمال التجارية التي تباشرها من خلال منشأة دائمة في دولة أخرى، وليست مجموعة منشآت متعددة الجنسيات مستثناة³⁰، حيث يجب أن يحتوي التقرير المُقدّم على معلومات مجمعة تتعلق بمبالغ الإيرادات، والربح أو الخسارة قبل الضريبة على الدخل، والضريبة على الدخل المدفوعة، والضريبة على الدخل المستحقة، ورأس المال المصرح به، والأرباح المتراكمة، وعدد الموظفين، والأصول المادية فيما عدا الأموال النقدية أو ما في حكمها، وذلك فيما يتعلق بكل دولة تعمل فيها المجموعة، وتحديد هوية كل كيان مدرج للمجموعة، مع تحديد الدولة التي يقيم فيها، والدولة التي تنظم قوانين ذلك الكيان إذا كانت مغايرة للدولة التي يقيم فيها، وطبيعة النشاط أو الأنشطة التجارية الرئيسية لذلك الكيان، كما ينبغي أن يقدم هذا التقرير إلكترونياً³¹.

المشار إليه بشأن التقارير لكل دولة على حدة، في الموعد المحدد لذلك، أو يقدم بالتقرير معلومات منقوصة أو مغلوبة بوقوع عليه جزء مالي مقداره (500) خمسمائة ريال عن كل يوم تأخير، أو عن كل معلومة منقوصة أو مغلوبة بحسب الأحوال.

³⁰ المادة 1 من قرار وزير المالية رقم 16 لسنة 2019 بشأن التقارير لكل دولة على حدة.

³¹ تنص المادة 4 من قرار وزير المالية رقم 16 لسنة 2019 بشأن التقارير لكل دولة على حدة على أنه "

(1) يحتوي التقرير، فيما يتعلق بمجموعة منشآت متعددة الجنسيات، على ما يلي:
(أ) معلومات مجمعة تتعلق بمبالغ الإيرادات، والربح أو الخسارة قبل الضريبة على الدخل، والضريبة على الدخل المدفوعة، والضريبة على الدخل المستحقة، ورأس المال المصرح به، والأرباح المتراكمة، وعدد الموظفين، والأصول المادية فيما عدا الأموال النقدية أو ما في حكمها، وذلك فيما يتعلق بكل دولة تعمل فيها المجموعة. (ب) تحديد هوية كل كيان مدرج للمجموعة، مع تحديد الدولة التي يقيم فيها، والدولة التي تنظم قوانينها ذلك الكيان إذا كانت مغايرة للدولة التي يقيم فيها، وطبيعة النشاط أو الأنشطة التجارية الرئيسية لذلك الكيان. (2) يقدم التقرير في شكل مطابق للتعريفات والتوجيهات الواردة في النموذج الموحد المنصوص عليه في المرفق (III) من الفصل الخامس من تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المنشور في سنة 2015 "وثائق التسعير التحويلي والتقارير لكل دولة على حدة"، الإجراء (13) من مشروع تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح

وعليه، يتضح ممّا سبق أنّ قرار الوزير حدّد التزامًا يتمثل في تقديم تقارير إلى السلطة المختصة تتعلّق بمجموعة المنشآت متعددة الجنسيات تشمل بعض المعلومات والبيانات المطلوب توضيحها والإفصاح عنها بشأن تلك المجموعة، في مدة زمنية معينة يجب التقيد والالتزام بها، وإلا فإنّه ستوقع عقوبات مالية على المخالفين بناء على قرار رئيس الهيئة.

وبناءً على ما تقدّم، يجب مُراعاة الحد الأقصى للجزاء المنصوص عليه في الفقرة 8 من المادة 24 من قانون الضريبة على الدخل المُشار إليه في أعلاه، وهو (500,000) ألف ريال قطري، عند فرض الجزاءات على المُخالفين للالتزامات المفروضة عليهم³²، فالوزير حدّد الجزاء بمبلغ (500,000) ألف ريال قطري، ولا يجوز أن يتعدى الجزاء هذا المبلغ.

التابع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية / مجموعة الـ 20. (3) يقدم التقرير المنصوص عليه في هذه المادة إلكترونياً بالطريقة التي تحددها السلطة المختصة."

³² تنص المادة 7 من قرار وزير المالية رقم 16 لسنة 2019 بشأن التقارير لكل دولة على حدة على أنه "بمراعاة الحد الأقصى للجزاء المنصوص عليه بالفقرة (8) من المادة (24) من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه، يصدر الرئيس لائحة بالجزاءات التي توقع في حالة مخالفة أي من الالتزامات المنصوص عليها بهذا القرار."

الفرع الثاني: صور الجزاءات الإدارية الضريبية في مصر

يمكن القول إنه بالنسبة للجزاءات الإدارية الضريبية في مصر -وبالمقارنة مع الجزاءات المالية التي منح المشرع القطري سلطة توقيعها للإدارة الضريبية- فإننا نجد بعضاً من أوجه التشابه والاختلاف حول الجزاءات الإدارية الضريبية مع قطر، والتي سيتم بيانها في نهاية ما يلي:

أولاً: عدم أداء الضريبة أو ما لم يورد من الضرائب التي نص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزينة العامة:

عُرف مقابل التأخير في حيثيات حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم 178 لسنة 19 قضائية -دستورية بأنه: " ... يعتبر المقابل المذكور جزءاً يتمثل في تعويض مقدر وفق الأسس التي بينها، بقصد حمل الملتزمين بدين الضريبة على الوفاء بها في الأجل المحددة قانوناً ضماناً لحصول الدولة على الموارد اللازمة لمواجهة نفقاتها، فلا يعنيها غير أدائها في المواعيد المقررة لها، وكان إيقاع هذا الجزاء غير مرتبط بمهلة جديدة تمنحها الدولة لمدينها بالضريبة، لتحصل مقابل هذا الأجل على زيادة في مبلغها، بل متوخياً ردع المدين إذا ما ظل في أدائها، فلا يكون متباطئاً أو متخاذلاً، بل مبادراً إلى إيفائها تلافياً للجزاء المقرر للتراخي في دفعها.³³

وباستقراء ما سبق، يتضح لنا بأنّ مقابل التأخير يُعدّ جزءاً مفروضاً من الإدارة الضريبية ضدّ الملتزمين بدين الضريبة؛ يتمثل في فرض غرامة، والغاية من فرضه هي ألا يؤخر الممول سداد الديون الضريبية المستحقة عليه، وإلا فإنه يلتزم بأداء مقابل التأخير³⁴. بذلك، يعدّ الالتزام بأداء

³³ حكم المحكمة الدستورية العليا - القضية رقم 178 لسنة 19 قضائية- دستورية - بتاريخ 15-4-2007 مكتب فني

12 رقم الجزء 1، صفحة رقم 291، موقع شبكة قوانين الشرق الأوسط.

³⁴ الدكتور رمضان صديق، الأحكام العامة لقانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 دراسة فقهية وقضائية مقارنة،

المرجع السابق، ص306.

مقابل التأخير من أحد ضمانات تحصيل دين الضريبة، والذي بموجبه يلزم المُمول الذي يتراخى دون مقتضى في سداد الدين الضريبي واجب الأداء بأدائه³⁵.

وقد حدّدت المادة 110 من قانون الضريبة على الدخل المصري حالات مُحدّدة يستحق بتوافرها أداء مقابل التأخير، وهي كالآتي:

1- يستحقّ مقابل تأخير، على ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يتم تأديته من الضريبة الواجبة الأداء، وذلك حتى لو صدر قرار بتقسيتها، ويتمّ ذلك اعتبارًا من اليوم التالي لانتهاء الأجل المُحدد لتقديم هذا الإقرار؛ بمعنى آخر في اليوم الذي يلي انتهاء المُدة المُحدّدة لتقديم الإقرار الضريبي من قبل المُلزم بأدائه.

2- ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي نصّ القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة، وذلك اعتبارًا من اليوم الذي يلي نهاية المهلة المُحدّدة للتوريد طبقًا لأحكام قانون الضريبة على الدخل.

وباستقراء النص سالف الذكر، فقد ربّب المُشرع المصري جزاءً على ما يُجاوِز مائتي جنية؛ يتمثل في أداء مقابل على التأخير في حال عدم أداء الضريبة الواجبة الأداء. وتكون الضريبة واجبة الأداء بحسب ما ورد في اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل المصري وفقًا للحالات تتمثل، كما يلي³⁶:

³⁵ الدكتور ممدوح محمد إبراهيم سالم، شرح الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وفقًا لأحدث التعديلات، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2021، المرجع السابق، ص202.

³⁶ المادة 127 من قرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 المصري.

- 1- واقع الإقرار الضريبي للممول.
- 2- من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية.
- 3- من واقع قرار لجنة الطعن ولو كان مطعوناً عليه.
- 4- في حالة عدم الطعن على نموذج الإخطار بعناصر ربط الضريبة وقيمتها أو المطالبة.
- 5- من واقع حكم محكمة واجب النفاذ ولو كان مطعوناً عليه.

ولم يعتبر المشرع المصري صدور قرار تقسيط مبلغ الضريبة المُستحقّ على الممول مانعاً من استحقاق مقابل التأخير³⁷، واعتبر استحقاق مقابل التأخير من اليوم التالي لانتهاء الأجل المُحدّد لتقديم الإقرار الضريبي المُقدم من الممول. أما بالنسبة للحالة الثانية المتعلقة بما لم يؤد من ضرائب أو المبالغ التي ألزم القانون حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزينة العامة اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء مهلة التوريد³⁸. ويتمّ حساب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه 2%، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه³⁹، مع أنه لا يترتب أثر على تقديم التظلم أو الطعن القضائي لوقف استحقاق هذا المقابل⁴⁰.

³⁷ الدكتور رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، الطبعة الثانية معدله ومنقحه، دار النهضة العربية، القاهرة - مصر، 2006، ص462.

³⁸ الدكتور عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي قانون الضريبة على الدخل في مصر (قانون رقم 91 لسنة 2005)، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص291.

³⁹ الدكتور ممدوح محمد سالم، المرجع السابق، ص202.

⁴⁰ الدكتور عبد الفتاح مراد، شرح قانون الضرائب على الدخل، الطبعة الأولى، عبدالفتاح مراد، الاسكندرية، 2011،

وقد نصّ المشرع المصري، على أنه في حال قيام المصلحة بتعديل الإقرار الضريبي للممول بعد مُضيّ السنوات الثلاث الأولى من تاريخ انتهاء المدة المُحدّدة لتقديمه، فإنه لا يجوز لها حساب مقابل التأخير عن الفترة التي تلي انتهاء مدة السنوات الثلاث المُشار إليها وحتى تاريخ إخطار الممول بهذا التعديل، ويتمّ تجديد حساب مقابل التأخير بعد هذا الإخطار. وفي حالة الطعن على قرار المصلحة بتعديل الإقرار، يجب إعادة حساب مقابل التأخير المُستحق وفقاً لما يتم الاتفاق عليه بين الممول والمصلحة، أو وفقاً لما يكشف عنه قرار لجنة الطعن أو حكم المحكمة من تحديد للضريبة واجبة الأداء⁴¹؛ ومعنى ذلك أنه في حال مُضيّ ثلاث سنوات من انتهاء المُدة المُحدّدة لتقديم الإقرار الضريبي للممول، كأصل لا يمكن للمصلحة إذا قامت بتعديل الإقرار بعد ذلك التاريخ أن تحسب مقابل التأخير على الممول عن الفترة التي تلي الثلاث سنوات سالفة الذكر وحتى تاريخ إخطار الممول بهذا التعديل؛ إلا عندما يتمّ الإخطار حينها يجدد حساب مقابل التأخير. وكذلك في حالة طعن الممول على قرار المصلحة بتعديل الإقرار الضريبي، يجب إعادة حساب مقابل التأخير المُستحق وفقاً لما يتمّ الاتفاق عليه بين المصلحة والممول، أو وفقاً لما يكشف عنه القرار الصادر من لجنة الطعن أو حكم المحكمة من تحديد قيمة الضريبة واجبة الأداء.

ويُلاحظ ممّا سبق، حيث إنه وكما هو معلوم بأن لمصلحة الضرائب المصرية الحقّ في إجراء تعديل على الإقرار الضريبي المقدم من الممول؛ إذا توافرت لدى المصلحة مُستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة وإخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار وتعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة لضريبة⁴².

⁴¹ المادة 110 من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.

⁴² المادة 90 من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.

ثانياً: وجود فرق بين قيمة الضريبة النهائية وقيمة الضريبة الواردة في الإقرار الضريبي أو

عدم تقديم الإقرار الضريبي:

نصّ المُشرع المصري على فرض جزاءين على المُمولين المُخالفين، وذلك على شاكلة نسبة من الضريبة النهائية. ويتحقّق الجزاء الأول، في صورة وجود فرقٍ بين قيمة الضريبة النهائية وقيمة الضريبة الواردة بالإقرار الضريبي. ويتحقّق الجزاء الثاني في صورة عدم تقديم المُمول الإقرار الضريبي ، حيث جاء في المادة 87 مكرر من قانون الضريبة على الدخل المصري على أن: "يلتزم الممول بأداء مبلغ إضافي للضريبة النهائية بواقع (20%) من الفرق بين قيمة الضريبة النهائية وقيمة الضريبة الواردة بالإقرار الضريبي إذا كان هذا الفارق أقل من (50%) من مقدار الضريبة النهائية وواقع (40%) من الفرق بين قيمة الضريبة النهائية وقيمة الضريبة الواردة بالإقرار الضريبي إذا كان هذا الفارق يساوي (50%) أو أكثر من مقدار الضريبة النهائية، وواقع (40%) من القيمة النهائية للضريبة حال عدم تقديم الإقرار الضريبي، وذلك كله إذا حددت قيمة الضريبة النهائية بعد استفاد طرق الطعن العادية وتخفيض هذه النسب إلى النصف حال الاتفاق بين المُمول والمصلحة قبل الإحالة أو اللجوء إلى لجنة الطعن".⁴³

وباستقراء النص سالف البيان، يتّضح لنا أنّ المُشرع المصري عند فرضه للمبلغ الإضافي -المتّثل في نسب مئوية على المُمول المخالف- قد أجاز الاتفاق على تخفيض هذه النسب إلى النصف عند الاتفاق بين المُمول والمصلحة، قبل إحالة الموضوع أو اللجوء إلى لجنة الطعن الضريبي.

وتُعتبر تلك المبالغ الإضافية جزاءً -تمثّلاً في غرامة- يختلف عن مبلغ الضريبة، ذلك أنّ الجزاء السالف ذكره يتم فرضه في حال ثبوت وجود فرقٍ بين الضريبة الواردة في الإقرار الضريبي والضريبة

⁴³ المادة 87 مكرر من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.

النهائية، أو في حال عدم تقديم الإقرار الضريبي، وذلك لتحقيق الردع العام والتزام الأشخاص الملزمين بأداء الضريبة.

ثالثاً: عدم تقديم الأشخاص الاعتبارية بعض المستندات

فرض المشرع المصري في المادة 12 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد على الأشخاص الاعتبارية بعض من الالتزامات، حيث ألزم كل شخص اعتباري لديه معاملات تجارية أو مالية مع أشخاص مرتبطة، بتقديم بعض المستندات الخاصة للمصلحة، والتي تتعلق بمعاملاته التجارية والمالية بهدف تسعير المعاملات، حيث يعد الإلزام ميزة مهمة للمستثمرين والشركات⁴⁴. وتتمثل هذه المستندات من ثلاث مجموعات، وهي: الملف الرئيسي، والملف المحلي، والتقارير على مستوى كل دولة على حدة. ويتم تقديم المستندات سالفه الذكر متضمنة المعلومات التي حددها المشرع المصري في المادة 12 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد في المواعيد المقررة⁴⁵:

(أ) الملف الرئيسي: وفقاً لتاريخ تقديم الملف الرئيس إلى الإدارة الضريبية في دولة الإقامة للكيان الأم من قبل الشركة الأم لمجموعة الأشخاص المرتبطة، ويحتوي هذا الملف على معلومات استراتيجية حول الأنشطة الدولية للأشخاص المرتبطة، وكذلك سياسات تسعير المعاملات التي يتبعونها⁴⁶.

⁴⁴ الدكتور عادل عبد العزيز السن، 2021، الإصلاح الضريبي في مصر في ضوء أحكام القانون رقم 206 لسنة 2020 بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، المجلة القانونية (مجلة متخصصة في الدراسات والبحوث القانونية، المجلد 9، العدد 1، 2021، ص 133.

⁴⁵ تنص المادة 12 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

⁴⁶ التعليمات الإرشادية المصرية لتسعير المعاملات الدليل التطبيقي للمادة 30 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، ص 54.

(ب) الملف المحلي: خلال شهرين من تاريخ تقديم الممول في مصر لإقراره الضريبي السنوي، والذي يتضمن مستندات تفصيلية عن تسعير المعاملات تعدّ في شكل ملف خاص بكل دولة، يحدد فيه المعاملات البيئية ذات الصلة وقيمتها، وتحليل لكيفية السعر المحايد⁴⁷.

(ج) تقرير على مستوى كل دولة على حدة: خلال عام من نهاية السنة الضريبية المتعلقة بالفحص والربط، وهي المستندات التي تكون خاصة بمجموعة الأشخاص المرتبطة من الشركات الكبرى التي تحقق (إيرادات تشغيل) / رقم أعمال تصل للحد المنصوص عليه، حيث يشترط عليهم تقديم تقرير على مستوى كل دولة على حدة سنويًا لكل دولة تقع في نطاقها أعمالهم، كما يجب أن يتوافر بهذه التقارير معلومات عن قيمة الإيرادات والربح قبل ضريبة الدخل وضريبة الدخل المسددة والمستحقة، بالإضافة إلى قياسات عن النشاط الاقتصادي⁴⁸.

وقد أجاز المشرع المصري للوزير أو من يفوضه أن يعفى من تقديم التقرير على مستوى كل دولة على حدة وفقًا لظروف كل شركة، وبما يتفق مع الممارسات الدولية. وقد منح المشرع لمصلحة الضرائب المصرية وضع قواعد تسعير تراها ملائمة بناء على سلطتها التقديرية في حال إخلال كل شخص لديه معاملات تجارية أو مالية مع أشخاص مرتبطة بتقديم المستندات المتعلقة بالمعاملات التجارية والمالية لتسعير المعاملات، مع منح الحق في الطعن والاعتراض على قرار المصلحة بشأن قرار تسعير المعاملات وفقًا لإجراءات محددة، كما أعفى كل شخص من تقديم الملف الرئيسي

⁴⁷ التعليمات الإرشادية المصرية لتسعير المعاملات الدليل التطبيقي للمادة 30 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، ص54.

⁴⁸ التعليمات الإرشادية المصرية لتسعير المعاملات الدليل التطبيقي للمادة 30 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، ص54.

والملف المحلي لا يتعدى إجمالي قيمة معاملاته مع الأشخاص المرتبطة خلال الفترة الضريبية مبلغ ثمانية ملايين جنية، وأجاز بقرار من الوزير زيادة هذا المبلغ للإعفاء⁴⁹.

وأحال المشرع المصري في قرار وزير المالية رقم 286 لسنة 2021 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد إلى الدليل الإرشادي الصادر من الوزير لما يجب أن تتضمنه المُستندات المطلوب تقديمها في المادة 18 قرار وزير المالية رقم 286 لسنة 2021 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري، حيث نصت على أنه: "يعد الدليل الإرشادي الذي يصدره الوزير هو الأساس الحاكم لما يجب أن يتضمنه الملف الرئيسي والملف المحلي وتقرير/ إخطار على مستوى كل دولة على حدة من بيانات وأقسام ومعلومات وقواعد. ولا يعدت فنيا وقانونيا بتقديم الملف المحلي أو الرئيسي أو تقرير/ إخطار على مستوى كل دولة على حدة، حال عدم استيفاء البيانات والأقسام والمعلومات والقواعد المشار إليها..."⁵⁰.

ووفقاً لنص المادة 15 من قرار وزير المالية رقم 286 لسنة 2021 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد، فإنه يلتزم كل شخص مرتبط بتقديم الملف الرئيسي حتى وإن كان مركزه الرئيسي مقيماً في دولة لا تشترط تقديم هذا الملف طبقاً لأحكام المادة (12) من القانون،

⁴⁹ تنص الفقرة الأخيرة من المادة 12 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020 على أنه "... ويجوز للوزير أو من يفوضه الإعفاء من تقديم تقرير على مستوى كل دولة على حدة المشار إليه وفقاً لظروف كل شركة، وبما يتفق مع الممارسات الدولية. ويكون للمصلحة حال الإخلال بالالتزام المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة، وضع قواعد التسعير التي تراها ملائمة، وذلك دون الإخلال بحق الشركة في الطعن والاعتراض على قرار المصلحة، وفقاً لما تبينه اللائحة التنفيذية لهذا القانون. ويعفي الشخص الذي تنطبق عليه أحكام الفقرة الأولى من هذه المادة الذي لا يتعدى إجمالي قيمة تعاملاته مع أشخاص مرتبطة خلال الفترة الضريبية مبلغ ثمانية ملايين جنية من أحكام البندين (أ، ب) المشار إليهما، ويجوز بقرار من الوزير زيادة هذا المبلغ. ويحدد الدليل الإرشادي الذي يصدره الوزير القواعد والإجراءات المنظمة لما ورد بالفقرة الأولى من هذه المادة."

⁵⁰ المادة 19 من قرار وزير المالية رقم 286 لسنة 2021 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري.

وفي هذه الحالة يصبح أقصى موعد لتقديم الملف الرئيسي هو نفس موعد تقديم الملف المحلي. ويكون الميعاد المُحدد لتقديم الملف الرئيسي، وفقاً للآتي: إذا كانت الشركة الأم مُقيمة خارج مصر، يكون تحديد موعد تقديم الملف الرئيسي وفقاً لتاريخ تقديم الملف الرئيسي في دولة إقامة الشركة الأم. إذا كانت الشركة الأم مقيمة بمصر، يكون تحديد موعد تقديم الملف الرئيسي وفقاً لتاريخ تقديم الملف المحلي⁵¹.

وقد نظمت الفقرة الأولى من المادة 13 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري على آلية تقديم المستندات الخاصة بالمعاملات التجارية والمالية بهدف تسعير المعاملات⁵²، حيث تكون طبقاً لما يأتي:

أ- الملف الرئيس: وفقاً لتاريخ تقديم الملف الرئيس إلى الإدارة الضريبية في دولة الإقامة للكيان الأم من قبل الشركة الأم لمجموعة الأشخاص المرتبطة.

ب- الملف المحلي: خلال شهرين من تاريخ تقديم الممول في مصر لإقراره الضريبي السنوي.

ج- تقرير على مستوى كل دولة على حدة: خلال عام من نهاية السنة الضريبية المتعلقة بالفحص والربط.

وقد عاقب المشرع المصري على الإخلال بالالتزام المُشار إليه أعلاه -والمتعلق بتقديم تلك الملفات- لكل شخص لديه مُعاملات تجارية أو مالية مع أشخاص، وفرض عليه جزاءً يتمثل في أداء مبلغٍ للمصلحة يُعادل نسباً من قيمة المعاملات، تتمثل كما يلي⁵³:

⁵¹ المادة 15 من قرار وزير المالية رقم 286 لسنة 2021 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري.

⁵² الدكتور عادل عبدالعزيز السن، المرجع السابق، ص134.

⁵³ الفقرة الثانية من المادة 13 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020.

1- (1%) من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة التي لم يقر عنها في حالة عدم الإفصاح ضمن الإقرار الضريبي عن المعاملات مع الأشخاص المرتبطة طبقاً لنموذج الإقرار.

2- (3%) من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة في حالة عدم تقديم الملف المحلي.

3- (3%) من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة في حالة عدم تقديم الملف الرئيسي.

4- (2%) من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة في حالة عدم تقديم التقرير أو

الإخطار على مستوى كل دولة على حدة.

ولا يجوز أن تزيد قيمة المبلغ المُشار إليه على ما يعادل (3%) من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة حال تعدد المخالفات سالفة الذكر.

وتجدر الإشارة، إلى أنه تم عقاب الممول الذي لا يفصح في إقراره الضريبي السنوي لضريبة الدخل عن قيمة المعاملات، بفرض جزاءٍ عليه يتمثل في نسبة 1% من قيمة المعاملات التي لم يفصح عنها، وذلك حتى لو قام الممول بالإفصاح عن تلك المعاملات ضمن الملف المحلي أو في الملف الرئيسي⁵⁴.

واستناداً لما سلف، عاقب المشرع المصري الممول الذي لا يفصح في الإقرار الضريبي السنوي لضريبة الدخل عن قيمة المعاملات التجارية أو المالية مع الأشخاص المرتبطة، بفرض غرامة نسبتها 1% من قيمة المعاملات التي يفصح عنها.

⁵⁴ تنص المادة 16 من قرار وزير المالية رقم 286 لسنة 2021 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم 206 لسنة 2020. على أنه " في تطبيق أحكام المادة (13) من القانون، يؤدي الممول مبلغاً للمصلحة يعادل (1%) من قيمة المعاملات التي لم يفصح عنها في إقراره السنوي لضريبة الدخل، ولا يتجاوز عن تحصيل هذا المبلغ حتى ولو قام الممول بالإفصاح عن هذه المعاملات ضمن الملف المحلي أو الرئيسي."

وتكون آلية حساب قيمة المبالغ المؤداة للمصلحة نتيجة عدم الالتزام بما أوجبه القانون من تقديم بعض المستندات التي ألزام المشرع المصري كل شخص لديه معاملات تجارية أو مالية مع أشخاص مرتبطة بتقديمها للمصلحة، وفقاً لنص المادة 12 من قانون الإجراءات الضريبية المشار إليه في أعلاه، فيتم حساب قيمة المبالغ المؤداة للمصلحة -بالنسبة للملف الرئيسي، والملف المحلي، والتقرير المتعلق بمستوى كل دولة على حدة- بناءً على إجمالي قيمة التعاملات بين الأشخاص المرتبطة.

أما بالنسبة لحالة عدم الإفصاح عن طريق عدم الإقرار عن قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة، فيكون حساب قيمة المبلغ المؤدي للمصلحة بناءً على إجمالي قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة التي لم يقر عنها في حالة عدم الإفصاح، وطبقاً للنسب المحددة بالمادة (13) من القانون.⁵⁵

علاوة على ذلك، لم يعتبر المشرع المصري أداء الممول المبالغ المفروضة عليه، مانعاً من توقيع أي غرامة أو عقوبة تم النص عليها في قانون الإجراءات الضريبية الموحد أو القوانين الضريبية الأخرى، فيجوز أن يفرض على الممول عقوبات تكميلية أخرى، حيث نصت المادة 20 من اللائحة المشار إليها أعلاه على أنه: " لا يحول أداء المبالغ المؤداة طبقاً لأحكام المادة (13) من القانون، دون توقيع أي غرامات أخرى أو عقوبات منصوص عليها بالقانون أو بالقانون الضريبي."⁵⁶ وبالتالي نجد بأن المشرع توسع في عقاب الممول، وذلك حرصاً منه في ضبط سلوك الممولين.

⁵⁵ المادة 18 من قرار وزير المالية رقم 286 لسنة 2021 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم 206 لسنة 2020.

⁵⁶ المادة 20 من قرار وزير المالية رقم 286 لسنة 2021 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري الصادر بالقانون رقم 206 لسنة 2020.

ويلاحظ بأنّ الجزاءات الواردة أعلاه قد وردت في قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري والذي يرى البعض بأنه قانون إجرائي، وبالتالي ليس هو القانون المناسب لفرض تلك العقوبات الضريبية، وكان من المفترض أن يتمّ النص على تلك العقوبات في قانون الضريبة على الدخل⁵⁷، ونحن نؤيد هذا الرأي باعتبار أنّ قانون الإجراءات الضريبية من المفترض أن يتضمّن شرحًا للإجراءات الضريبية المتبعة.

وبناءً على ما تقدم، وبعد التعرض للجزاءات الإدارية الضريبية في الدول محل المقارنة، يتضح لنا بأنه توجد أوجه شبه واختلاف بين موقف المشرع القطري والمصري حول الجزاءات الإدارية الضريبية، فقد تشابه موقف المشرع القطري مع المصري في فرض جزاء على الشخص المكلف بأداء الضريبة على الدخل والذي لم يتم بأداء الضريبة في المواعيد المقررة قانونًا لمُعاقبته على عدم أداء الضريبة، وكذلك التشابه في فرض جزاءٍ على المكلف الذي لا يقوم بتقديم الإقرار الضريبي خلال المُدد التي رسمها القانون، حيث عاقب المشرع القطري كل مُكلف يتأخّر في تقديم الإقرار الضريبي خلال المُدد المحددة في القانون واللائحة بتوقيع جزاء مالي عليه مقداره 500 ريال قطري عن كل يوم تأخير وبعده أقصى 180,000 ريال قطري. كما ألزم المشرع المصري كذلك المُمول الذي لم يُقدّم الإقرار الضريبي، بأداء مبلغ إضافي للضريبة النهائية بواقع 40% من القيمة النهائية للضريبة، إذا حدّدت قيمة الضريبة النهائية عند استفاد طرق الطعن العادية.

أما بالنسبة لموقف المشرع القطري في فرض جزاءٍ مالي على كلّ كيان لا يُقدّم التقارير على مستوى كل دولة على حدة في المواعيد المُحدّدة، أو تقديم معلومات منقوصة أو مغلوطة بالتقرير؛ ألزمه بجزاءٍ مالي مقداره (500) خمسمائة ريال قطري عن كلّ يوم تأخير أو عن كلّ معلومة

⁵⁷ الدكتور عادل عبد العزيز السن، المرجع السابق، ص134.

منقوصة أو مغلوبة، كما فرض عليه جزاءً ماليًا مقداره 100 مائة ريال عن كل يوم تأخير أو عن كل معلومة منقوصة أو مغلوبة على عدم إخطار الكيان بشأن التقارير على مستوى كل دولة على حدة، ويكون بذلك قد تشابه مع موقف المشرع المصري عندما فرض جزاء على كل شخص لديه معاملات تجارية أو مالية مع أشخاص مرتبطة؛ يتمثل في نسبة 2% من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة في حالة عدم تقديم التقرير أو الإخطار على مستوى كل دولة.

واختلف موقف المشرع المصري عن القطري في فرض غرامة تتمثل في أداء مبلغ إضافي في حال وجود فرق بين الضريبة النهائية وقيمة الضريبة الواردة بالإقرار الضريبي، وكذلك الاختلاف في فرض الغرامة المترتبة نتيجة الإخلال بالالتزام بتقديم بعض المستندات الواجب تقديمها في المدد المحددة التي حددها القانون، والتي تتمثل في الملف الرئيس، والملف المحلي؛ فلم يرد نص مشابه في قانون الضريبة على الدخل القطري ولائحته على ذلك، وبالنسبة لجزاء مقابل التأخير في القانون المصري فإننا نلاحظ بأنه يتشابه في شقٍ منه مع موقف المشرع القطري عندما عاقب المكلف الذي لا يقوم بأداء الضريبة خلال المدد المحددة قانونًا، وكل شخص معنوي أو طبيعي لا يقوم بتوريد الضريبة المستقطعة من المنبع خلال مواعيدها القانونية المحددة، مع موقف المشرع المصري عندما فرض مقابل التأخير من اليوم الذي يلي الانتهاء من تقديم الإقرار الضريبي على ما لم يؤد من ضريبة واجبة الأداء حتى لو تم إصدار قرار بتفسيطها. لكن اختلف المشرع المصري عن القطري بتحديد مبلغ ما يجاوز مائتي جنيه من الضريبة المستحقة، على خلاف المشرع القطري الذي لم يحدّد مبلغًا يستحق بموجبه جزاء مالي في حالة عدم إداء الضريبة المستحقة. بالإضافة إلى ذلك، فقد تشابه موقف كلا المشرعين حول فرض جزاءٍ على الشخص الذي لا يورد الضريبة المستقطعة من المنبع، على الرغم من وجود اختلاف بالنسبة للمشرع القطري حول الاستقطاع من المنبع، والذي أخضعه لاستقطاع نهائي من المنبع بنسبة 5% من المبلغ النهائي

الإجمالي، بالنسبة للإتاوات والفوائد والعمولات ومقابل الخدمات المنجزة كلياً أو جزئياً في الدولة، والمدفوعة لغير المقيمين مقابل أنشطة غير متعلقة بمنشأة دائمة في الدولة⁵⁸، على خلاف المشرع المصري الذي أخضع الضريبة المستقطعة من المنبع، بسعر 20% المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها، وهذه المبالغ تشمل العوائد، والإتاوات، ومقابل الخدمات، ومقابل نشاط الرياضي أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال أي جهة⁵⁹. وكذلك تشابه موقفهم، من خلال فرض جزاءٍ بسبب عدم الالتزام بالمواعيد المقررة لها؛ لكن المشرع القطري حدد جزاء مالي على كل شخص طبيعي أو معنوي مختلف نسبته 2% من مبلغ الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير أو جزء منه، على ألا يتجاوز مبلغ الضريبة

⁵⁸ الفقرة 2 من المادة 9 من قانون رقم 24 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على الدخل القطري.

⁵⁹ تنص المادة 56 من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 على أنه " تخضع للضريبة بسعر 20% المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها. وتشمل هذه المبالغ ما يأتي:

1-العوائد.

2-الإتاوات.

3-مقابل الخدمات، ولا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها مركزها الرئيسي في الخارج، ويجب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة، ألا يزيد ما يعتمد ضمن المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج على 10% من صافي الربح الضريبي للمنشأة وعلى ألا تتضمن المصروفات المحملة في حدود هذه النسبة أية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة وبشرط تقديم شهادة من مراقب حسابات المركز الرئيسي معتمدة وموثقة.

4-مقابل نشاط الرياضي أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال أي جهة.

ويعفى من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر. كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل. وتلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المشار إليها في الفقرة الأولى من هذه المادة بما في ذلك الشركات والمنشآت والفروع المقامة وفقاً لأحكام قانون المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة وكذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى المصلحة في أول يوم عمل تال لليوم الذي تم فيه حجز الضريبة."

المستحقة، وكذلك فرض جزاء على كل شخص لا يقوم باستقطاع الضريبة من المنبع بجزاء مالي يعادل مبلغ الضريبة التي لم يتم استقطاعها بالإضافة إلى القيام بإداء مبلغ الضريبة المستحقة، على خلاف المشرع المصري الذي لم يحدد مثل تلك النسب في فرض الجزاء؛ بل حدّد آلية حساب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه 2%، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه.

وبعد استعراض جميع صور الجزاءات الإدارية الضريبية في كلٍّ من قطر ومصر، ترى الباحثة من جهتها، أنّ مُختلف الجزاءات السابق ذكرها في الدولتين محلّ المُقارنة تحتاج بحقّ إلى ضربٍ من التشديد من قِبَل المُشرّع، ذلك أنّها لا تُحقّق الردع الحقيقيّ للمُكلفين بسداد الضريبة، كما أنّها تُشجّع على مُخالفة الالتزامات الضريبية. وعليه، فإننا نُوصي المشرع القطري بتشديد الجزاءات الإدارية الضريبية المفروضة على المُكلف المُخالف للالتزامات الضريبية، لتحقيق الردع العام وتحقيق الامتثال الضريبي.

المطلب الثاني

ضمانات فرض الجزاءات الإدارية الضريبية

مَنَحَ المُشرع الإدارة الضريبية العديد من السُلطات لتتمكّن من مُمارسة مهامها والقيام بواجباتها، لضمان عدم ضياع حقّ الخزينة العامة للدولة⁶⁰، كاتخاذ ما تراه مُناسبًا من جزاءات على المُخالفين للالتزامات الضريبية باستخدام الوسائل الردعية والعقابية المخولة لها⁶¹؛ نظرًا لما تشكّله من ضمانة لتحصيل الضريبة⁶² تحمي الأموال العامة لدولة، على اعتبار أنّ الضريبة تُمثّل رافدًا رئيسيًا لموازنة الدولة⁶³، وتستخدم كأداةٍ لتحقيق أهداف الدولة من مشاريع وخدمات عامة لرعاياها وغيرها⁶⁴. غير أنّ ما يُلاحظ، أنّ سلطة الإدارة الضريبية ليست مطلقة في فرض الجزاءات، حيث توجد مبادئ ينبغي على الإدارة الضريبية التقيّد بها عند توقيعها للجزاء الإداري ضدّ المكلف، والتي تعدّ ضمانة عامة للمكلف ضدّ تعسف الإدارة الضريبية، هذا علاوة على وجود ضمانات أخرى تتعلّق بالمشروعية الخارجية للقرار الصادر بفرض الجزاء تتمثل أساسًا في الشكل والإجراءات، وسيتمّ التطرّق إليها فيما يلي، وذلك على النحو التالي:

⁶⁰ سهام محمد جاسم، 2011، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة-

العراق)، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد 19، ص17.

⁶¹ بوقنس حسين ياسين، 2015-2016، الجزاءات الإدارية الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مبراح ورقلة، الجزائر،

2016، ص 2 -ص10.

⁶² علي زهير إبراهيم، جرائم الأعمال المالية، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت- لبنان، 2019، ص103.

⁶³ الدكتور أحمد بديع بليح، التشريع الضريبي والضريبة على الدخل، منشأة المعارف بالإسكندرية، 1985، ص11.

⁶⁴ محمد زياد رمضان، جريمة الغش الضريبي وآثارها، الطبعة الأولى، المنشورات الحقوقية صادر، بيروت- لبنان، 2004،

ص133.

الفرع الأول: الضمانات العامة

يتناول هذا الفرع بالدراسة مجموعة من الضمانات العامة التي تُشكّل قيّدًا على سلطة الإدارة الضريبية عند إصدار القرار الإداري الذي يتضمّن فرض الجزاءات الإدارية الضريبية على المُكلف المُخالف للالتزامات الضريبية. وسيتمّ بيانها كالآتي:

أولاً: المشروعية

المشروعية في مفهومها العام تعني سيادة أحكام القانون؛ أي احترام أحكامه وسريانه على الحاكم والمحكوم⁶⁵، فتتفرّض أن تتوافق التصرفات الصادرة من سلطات الدولة ومواطنيها مع قواعد القانون. فهذا المبدأ بمُوجبه تكون سيادة القانون على جميع تصرفات وقرارات الإدارة صاحبة امتياز السلطة العامة، فجميع تصرفاتها تكون في حُدود القانون وعلى السلطات الثلاث في الدولة احترام المشروعية القانونية، فالسلطة التشريعية تخضع لأحكام الدستور والسلطة القضائية تلتزم بالقانون وتعمل على تطبيقه، والسلطة التنفيذية تحترم القانون وتلتزم بحدوده⁶⁶.

ولما كان فرض الضريبة يجد له أساس دستوري، حيث تُقرّر الدساتير أنّ حق الدولة في إنشاء أو تعديل الضرائب لا يكون إلا بقانون، فهي لا تفرّض إلا بمُوجب قانون صادر من السلطة التشريعية⁶⁷، فالقانون يخول جهة الإدارة بأن تفرّض عقوبات إدارية في سبيل تنفيذ قراراتها الإدارية،

⁶⁵ الدكتور سعيد حسين علي، القضاء الإداري، الطبعة الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة- مصر، 2018، ص18.

⁶⁶ نسيغة فيصل، 2010-2011، الرقابة على الجزاءات الإدارية العامة في النظام القانوني الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ص90 إلى ص91.

⁶⁷ الدكتور رمضان صديق، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دراسة فقهية وقضائية مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007 المرجع السابق، ص35.

ولكي يكون فرض الجزاء الإداري صحيحًا لا بدّ من مُراعاة مبدأ شرعية العقوبة؛ بمعنى أنّ القرار الصادر بفرض الجزاء الإداري لا يُعدّ صحيحًا إلّا إذا كان القانون ينص عليه ويُجيزه⁶⁸.

ويُعدّ مبدأ الشرعية من أهم المبادئ التي تُشكّل ضمانات أساسية لحماية الحقوق والحريات للأفراد⁶⁹، فهو يُجنّب خطر التجريم والعقاب بغير الأداة التشريعية المُحددة؛ وهي القانون⁷⁰. ولذلك حرصت أغلب المواثيق الدولية ومُختلف الدول في دساتيرها على تأكيده بالنصّ عليه صراحة⁷¹، فالدستور ينظم فرض الضرائب، من خلال العناية الخاصة بالضريبة بتحديد القواعد التي ينبغي مُراعاتها عند سنّ وإعمال القوانين الضريبية⁷². ولقد حرص المُشرع الدستوري القطري على الأخذ بهذا المبدأ، حيث نصّت المادة 40 من الدستور الدائم لدولة قطر على أنه: " لا جريمة ولا عقوبة إلا بقانون. ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة للعمل به. والعقوبة شخصية". كذلك الحال بالنسبة للدستور المصري، فقد ورد نصّ يؤكد هذا المبدأ في المادة 95 القاضي بأنّ: "العقوبة شخصية، ولا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون، ولا توقع عقوبة إلا بحكم قضائي، ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذ القانون".

⁶⁸ الدكتور عبدالحفيظ الشيمي - الدكتور مهند نوح، القانون الإداري في ضوء القانون القطري، إصدارات كلية القانون - جامعة قطر، الدوحة، 2017، ص 416.

⁶⁹ الأستاذ الدكتور غنام محمد غنام، الدكتور بشير سعد زغلول، شرح قانون العقوبات القطري القسم العام نظرية الجريمة - نظرية الجزاء الطبعة الثانية، جامعة قطر، قطر، 2019، ص 317.

⁷⁰ الدكتور عمرو إبراهيم الوقاد، قانون العقوبات القسم العام، الطبعة الأولى، كلية الشرطة، الدوحة - قطر، 2016، ص 266.

⁷¹ الدكتور محمد سعد فودة، النظرية العامة للعقوبات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية - مصر، 2010، ص 200.

⁷² الدكتور رمضان صديق، أصول القانون الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2020، ص 25.

وتتمثل مُبررات هذا المبدأ من ناحية حماية الحريات الفردية، وعدم التعسف بها، وتحقيق الردع العام والخاص، فهو يجعل الأفراد في المجتمع على علم تام بالعناصر المكونة للفعل المُخالف والعقوبات المقررة لها، وبما سيتعرضون له بسبب ارتكابهم للفعل المُخالف⁷³.

ويهدف تطبيق المبدأ في مجال العقوبات الإدارية إلى تأكيد التزام السلطة الإدارية فيما تصدره من قرارات بالقانون، بما يمثله ذلك من سياج يحمي حقوق وحريات الأفراد، فالجزاء الإداري يستلزم لمشروعيته عدم إقدام الإدارة على اتخاذه إلا وفقاً لنص قانوني باعتباره إجراء يُقيد حرية المواطنين، وأن المشرع هو المنوط به الاختصاص بتحديد تلك الإجراءات. ومبدأ الشرعية في حكمه للجزاء الإدارية يتحدّد إعماله بعنصرين: الأول قاعدة ضابطة لمحله، فلا يمكن بمقتضاه أن يتقرر الجزاء إلا استناداً إلى نص، وهو ما يطلق عليه مبدأ شرعية الجزاء الإداري. أما الثاني، فهو يحكم شرعية السبب الذي يبرر اتخاذه؛ أي بمعنى المخالفة القانونية المرتكبة وفقاً للوصف الذي ورد في النص المؤتم، وهو الذي يطلق عليه مبدأ شرعية المخالفة الإدارية⁷⁴.

وبالاستناد إلى مبدأ شرعية العقوبة الإدارية، فلا يجوز للإدارة أن توقع عقوبة لم يرد بشأنها نص قانوني، وإذا كان مبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون يتفق على إعماله في نطاق الجرائم الجنائية فإنه لا يجوز أن يتم التفاوضي عنه بالنسبة للجرائم والعقوبات الإدارية، لمساس تلك العقوبات بحقوق الأفراد وقد تؤدي إلى انتقاص من حرياتهم العامة، وهو الأمر الذي يتعين عليه تحري وجود النص القانوني المقرر للعقوبة التي اتجهت نية الإدارة إلى تطبيقها⁷⁵.

⁷³ الدكتور محمد سعد فودة، النظرية العامة للعقوبات الإدارية، المرجع السابق، ص 201.

⁷⁴ الدكتور عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المرجع السابق، ص 56.

⁷⁵ الدكتور عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المرجع نفسه، ص 55.

وهذا المبدأ يُعدُّ من أهمّ المبادئ التي تحرص الإدارة على احترامه أثناء إصدارها قراراتها التي تتضمن الجزاءات الإدارية وأبرزها، فعند احترامها لهذا المبدأ فإنّه بالإمكان القول حينها بأنّ الإدارة ضمنّت سلامة قراراتها، وسلامة الجزاءات الإدارية التي تصدرها في مواجهة من يرتكبون مخالفات من الأفراد من الطعن بالإلغاء فيها أمام القضاء الإداري⁷⁶.

وبناءً على ذلك، فإنّ الإدارة عند ممارستها لاختصاصها في إصدار القرارات الإدارية، واستناداً إلى مبدأ المشروعية، يجب عليها تسبب القرار الإداري الذي يتضمن فرض الجزاء بسند قانوني⁷⁷.

ثانياً: شخصية العقوبة الإدارية

تتشابه مواقف الدساتير محلّ المقارنة في البحث حول تبني فكرة شخصية العقوبة، ونعني بهما أساساً الدستور القطري⁷⁸، والدستور المصري⁷⁹، وذلك من خلال النصّ على أنّ العقوبة شخصية. وتفرض مقتضيات العدالة المجردة هذا المبدأ، والتي تأبى أن يتحمل نتيجة فعل من لم يأت به أو يشارك في عمله، ويسري مبدأ شخصية العقوبة كأصل عام في نطاق المسؤولية الجنائية، ويمتدّ نطاق سريانه ليشمل العقوبة الإدارية لاتحاد الغاية المُتمثّلة في تحقيق الردع العام والخاص، بوصف أنّ ذلك من مبادئ النظام العقابي العامة التي يحكم تطبيقها وحدة الطبيعة بين نظامي العقاب الجنائي والإداري، لأنّ قوامهما يتمثل في إتيان فعل أو الامتناع عنه حين يشكل ذلك خطأ محلّ تأنيب⁸⁰. ويعدّ هذا المبدأ نتيجة مترتبة على تطبيق مبدأ شرعية الجزاء، فلا يمكن تقرير مسؤولية الشخص عن المخالفة إلّا عن الخطأ الذاتي، وبالتالي يجب أن تنال العقوبة فقط شخص

⁷⁶ نسيغة فيصل، المرجع السابق، ص90.

⁷⁷ نسيغة فيصل، المرجع نفسه، ص92.

⁷⁸ المادة 40 من الدستور الدائم لدولة قطر.

⁷⁹ المادة 95 من الدستور المصري.

⁸⁰ الدكتور عبد العزيز عبدالمنعم خليفة، المرجع السابق، ص68.

المخالف،⁸¹ فلا تلحق آثارها الضارة غيره من أفراد أسرته أو ورثته أو أي فرد آخر مهما كانت الصلة التي تربطه بهم⁸². فالجزاء الإداري الضريبي يُوقَّع من قبل الإدارة الضريبية على المُكلف المُخالف للالتزامات الضريبية وحده دون غيره؛ تطبيقاً لهذا المبدأ.

ثالثاً: وحدة العقوبة الإدارية

يقصد بذلك المبدأ عدم جواز فرض عقوبتين إداريتين أصليتين على مخالفة واحدة⁸³، وهذا المبدأ مسلم به فقهاً وقضاءً وتشريعاً في جميع المجالات العقابية سواء كان جزائية أو تأديبية أو تعاقدية أو إدارية⁸⁴، حيث تفترض المبادئ المستقر عليها عدم جواز العقاب على الواقعة الواحدة إلا مرة واحدة فقط، فلا يجوز مُعاقبة الشخص المُخالف على الذنب الإداري الواحد بعقوبتين، ما لم ينص القانون صراحة على جواز الجمع بينهما، أو لجزائيين لم يقصد المشرع اعتبار أحدهما تابعاً للآخر⁸⁵، فالغاية من الجزاء تتحقَّق بمجرد إنزاله على المُخالف، ويكون به قد نال جزاءً وفاقاً، فإذا عوقب مرة أخرى على ذات الفعل فإنَّ ذلك يُشكِّلُ إفراطاً في العقاب لا يوجد له ما يُبرِّره وخرقاً

⁸¹ عبد الباسط علي أبو العز، 2006، شخصية العقوبة التأديبية في القانون المصري واليميني، مجلة مصر المعاصرة، المجلد 97، العدد 482، ص 409.

⁸² الدكتور عمرو إبراهيم الوقاد، المرجع السابق، ص 266.

⁸³ سورية ديش، 2019-2018، الجزاءات في قانون العقوبات الإداري، رسالة دكتوراه، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس، الجزائر، ص 106.

⁸⁴ سندية علي سالم الحنطوبي، 2019، فلسفة العقوبة التأديبية والمبادئ التي تحكمها على ضوء التشريع الاتحادي بدولة الإمارات العربية المتحدة، رسالة ماجستير، جامعة الإمارات العربية المتحدة، أبوظبي - الإمارات العربية المتحدة، ص 76.

⁸⁵ عماد صوالحية، الجزاءات الإدارية في غير مجال العقود والتأديب الوظيفي في القانون الجزائري، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء الوطنية، الإسكندرية - مصر، 2016، ص 165.

لمبدأ المشروعية⁸⁶، وكذلك تعارضه مع نهائية العقوبات المفروضة من السلطة المختصة لما يُمثله من إخلال بما حازته من حجية⁸⁷.

ويسري ما ورد أعلاه على الجزاء الإداري الضريبي، فلا يجوز أن تفرض الإدارة الضريبية على المُكلف إلا جزاءً واحدًا على الفعل الذي يُخالف الالتزامات الضريبية الواردة في القانون.

رابعًا: تناسب الجزاء الإداري مع المخالفة

يُعدّ مبدأ التناسب من أهمّ الضمانات في مجال العقوبات الإدارية، والذي بمُوجبه تلتزم الإدارة حال اختيارها الجزاء الإداري وتوقعيه بمراعاة تناسب الجزاء مع الفعل المخالف⁸⁸. وعلى هذا الأساس، ينبغي أن يكون الجزاء عادلاً وملائماً للذنب الإداري، وألاّ تتوافر فيه عدم الملاءمة الظاهرة بين المخالفة ونوع الجزاء المفروض⁸⁹، وأن يكون خاليًا من الإفراط في الشدة والمبالغة⁹⁰، وكذلك الإسراف في الشفقة والذي يتضمن تساهلاً غير مُبرر مع المخالف حيث لا تردعه العقوبة، ممّا يجعله يعاود ارتكاب المخالفة أو التمادي فيها، كما أنّ ذلك ضد المصلحة العامة ولا يحقق غاية العقاب⁹¹.

ويستوجب التناسب على السلطة المعنية اتخاذ ما يكون ضروريًا لمواجهة المخالفة الإدارية أو الخرق القانوني، وما يترتب على ارتكابها من آثار، وما يتوافر فيه من القدر المتيقن من المعقولة

⁸⁶ الدكتور محمد سعد فودة، النظرية العامة للعقوبات الإدارية، المرجع السابق، ص210.

⁸⁷ الدكتور عبد العزيز عبدالمنعم خليفة، المرجع السابق، ص71.

⁸⁸ الدكتور محمد سعد فودة، النظرية العامة للعقوبات الإدارية، المرجع السابق، ص207.

⁸⁹ الدكتور عادل الطبطبائي، 1982، الرقابة القضائية على مبدأ التناسب بين العقوبة التأديبية والمخالفة الوظيفية، مجلة

الحقوق، المجلد6، العدد3، ص81.

⁹⁰ عماد صوالحية، المرجع السابق، ص170.

⁹¹ الدكتور عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المرجع السابق، ص79.

لردع من خالف، وزجر غيره عن ارتكاب ذات الفعل، وهنا تكون ضوابط العقاب موضوعية، ويعتبر كل تجاوز لها استبعادًا ينبغي رفضه. وتقدير مدى خطورة الذنب الإداري أمر يستتج من طبيعة وظروف ارتكابه وتقدير إضراره بالمصلحة العامة، وآثاره السلبية على أداء الجهاز الإداري لواجبه تجاه الأفراد في المجتمع. والتناسب بين العقوبة والمخالفة المقترفة، هو أحد الأصول العقابية الحديثة التي تفرضها مقتضيات العدالة المجردة، والرغبة في النأي بالعقوبة من أن تكون وسيلة للتنكيل بالمخالف بإفراطها في الشدة غير المبررة، والتي لا تُصلح من شأن المخالف لما تذيقه من استشعاره بالظلم عوضًا من شعوره بذنبه وخطئه في ارتكابه، الأمر الذي يدعوه للعناد بمُعاودة تكرار المخالفة، بعد فقدانه الثقة في الإدارة⁹².

وبتطبيق ما سبق على الجزاء الإداري الضريبي في كُليّ من قطر ومصر، نجد بأنها لا تتناسب ولا تكفي لتحقيق الغرض الذي أنشأت من أجله؛ وهو تحقيق الردع العام للمُكلفين وتحقيق امتثالهم الضريبي، بل إنها في حاجة ماسة إلى التشديد والتغليظ من قبل المشرع.

خامسًا: عدم رجعيه الجزاء الإداري

الأصل في القرارات الإدارية، هو عدم سريانها بأثر رجعي بحق الأفراد لعدم المساس بالحقوق المكتسبة، وللحفاظ على استقرار المعاملات باعتبار أنّ التنظيم يكون بالنسبة للمستقبل، مع ترك الآثار التي تمّت في الماضي سليمة⁹³.

⁹² الدكتور عبد العزيز عبدالمنعم خليفة، المرجع السابق، ص78.

⁹³ الدكتور سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية دراسة مقارنة، تنقيح ومراجعة د. عبدالناصر أبو سمهدانة

، د حسين خليل، دار الفكر العربي، القاهرة، 2017، ص562.

ويُقصد بعدم رجعية القرار الإداري أن يسري القرار بأثر مباشر من تاريخ نفاذه وعدم انسحابه على المراكز القانونية التي تمت قبل ذلك⁹⁴، حيث إنه من المسلم به فقهاً وقضاءً بأنه لا يمكن أن يكون للقرار الإداري أثر رجعي سواء؛ أكان القرار فردياً أو تنظيمياً، لأن القاعدة العامة تجعل القرارات الإدارية نافذة من تاريخ صدورها، وتسري على الأفراد من تاريخ النشر أو التبليغ⁹⁵. وتصدر العقوبة الإدارية بموجب قرار إداري، واستناداً إلى المبادئ العامة للقانون لا يكون لتلك القرارات رجعية ولا يجوز الخروج عليها إلا في حالة وجود نص قانوني⁹⁶.

وتطبيقاً لذلك، ووفقاً لاجتهادات محكمة التمييز القطرية في الطعن رقم 220 - 225 لسنة 2013 تمييز مدني اعتبرت أن: "1- المقرر أن الأصل أن القانون يسرى بأثر فوري على المراكز القانونية التي تتكون بعد نفاذه سواء في نشأتها أو في إنتاجها آثارها أو في انقضائها وهو لا يسر على الماضي فالمراكز القانونية التي نشأت واكتملت فور تحقق سببها قبل نفاذ القانون الجديد فتخضع للقانون القديم الذي حصلت في ظله أما المراكز القانونية التي تنشأ وتكتمل خلال فترة تمتد من الزمان فإن القانون القديم يحكم العناصر والآثار التي تحققت في ظله في حين يحكم القانون الجديد العناصر والآثار التي تتم بعد نفاذه.

2- لئن كانت المراكز القانونية الاتفاقية تظل خاضعة للقانون القديم الذي نشأت في ظله باعتبار أنه تعبير عن إرادة ذوي الشأن في نشوئها أو في آثارها أو في انقضائها إلا أن هذا مشروط بألا

⁹⁴ رائد محمد يوسف العدوان، 2012-2013، نفاذ القرارات الإدارية بحق الأفراد (دراسة مقارنة بين الأردن ومصر)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ص93.

⁹⁵ أحمد محمد النوايسة، مبدأ عدم رجعية القرارات الإدارية (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص3.

⁹⁶ عماد صوالحية، المرجع السابق، ص173.

يكون القانون الجديد قد أخضع المراكز القانونية سالفه البيان لقواعد أمره فحينئذ يطبق القانون الجديد فوراً على ما لم يكن قد اكتمل من عناصرها وعلى آثار هذه المراكز الحاضرة والمستقبلية كما يحكم انقضاءها".

ويسري ما ورد أعلاه على الجزاءات الضريبية الإدارية، حيث لا يجوز أن يتم فرض جزاء إداري ضريبي على المكلف بالنسبة للمخالفات الضريبية التي اقترفها على وقائع حدثت قبل نفاذ النص العقابي الذي يعاقب عليها، إلا إذا نصّ القانون على خلاف ذلك، ذلك أنّ التشريع الجديد لا يسر بأثر رجعي على الوقائع التي اكتملت في ظل التشريع القديم، لكون التشريع الجديد لا يجوز أن يلغي أو يهدد مراكز قانونية نشأت واكتملت في ظل تشريع قديم ملغى بتشريع جديد.

الفرع الثاني: الضمانات المتعلقة بالمشروعية الخارجية للقرار الصادر بفرض

الجزء

يتناول هذا الفرع قواعد المشروعية الخارجية للقرار الإداري المُتضمّن للجزاء الضريبي، والتي ينبغي على الإدارة الضريبية التقييد بها عند فرض الجزاء لما تشكله من ضمانات للمكلف، والمتمثلة في: الاختصاص والإجراءات والشكل، وذلك في كُليّ من قطر ومصر.

أولاً: الاختصاص

إنّ العقوبات الإدارية الضريبية ليست مقصودة بذاتها، وإنما يرمي فرضها إلى ضمان انتظام واستمرار حصيلة الضرائب بشكل يحافظ على مصلحة الإدارة والممول⁹⁷، ويعهد ذلك إلى الإدارة الضريبية والتي هي إحدى الإدارات العامة في الدولة، المناط بها تطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية. وهي بصدد قيامها بأنشطتها⁹⁸، ووفقاً لما تتمتع به من امتيازات السلطة العامة، خوّلها المشرع اتخاذ الإجراءات المناسبة لضمان سير المرفق العامة ولتحقيق المصلحة العامة⁹⁹، حيث منحها حقوقاً وامتيازات معينة، كسلطة فرض مجموعة من الجزاءات الإدارية الضريبية على المخالفين للالتزامات الضريبية الواردة في التشريعات الضريبية¹⁰⁰، كضمان لتحديد دين الضريبة تحديداً

⁹⁷ الدكتور شعبان أحمد رمضان، 2018، الجزاء الضريبي كأحد آليات مبدأ عدالة الضريبة في قضاء المحكمة الدستورية العليا (دراسة مقارنة)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 65، ص 899.

⁹⁸ الدكتور خيرى عثمان فريز فرج عبدالعال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011-2012، ص 32.

⁹⁹ بوقنس حسين ياسين، المرجع السابق، ص 2.

¹⁰⁰ الدكتور رمضان صديق، أصول القانون الضريبي، المرجع السابق، ص 13.

كاملاً، ولتعويض الخزانة العامة عن الأضرار التي تلحقها جزاء عدم سداد دين الضريبة في المواعيد التي رسمها القانون¹⁰¹.

واستناداً لذلك، تستطيع الإدارة الضريبية بموجب اختصاصاتها أن تفرض على أيّ مكلف جزاء إداري ضريبي، بسبب مخالفته لأيّ التزام ضريبي مفروض عليه بموجب القانون الضريبي، أثناء ممارستها صلاحياتها التي خولها القانون، دون الحاجة إلى اللجوء لفرضه إلى أيّ سلطة أخرى أو الانتظار للحصول على موافقة بشأنه لأيّ جهة أخرى.

وقد منح المشرع القطري الاختصاص في فرض الجزاءات المالية الضريبية ضمن الشخص الاعتباري العام إلى الرئيس، ويقصد به رئيس الهيئة العامة للضرائب أو من يقوم بتفويضه¹⁰²، وبموجب ذلك فإنّ سلطة توقيع الجزاءات المالية على المكلف المخالفة للالتزامات الضريبية الواردة في التشريعات الضريبية، تثبت للرئيس أو من يفوضه في حالة التفويض دون غيرهم وفقاً لما رتبته المشرع.

وبالنسبة لموقف المشرع المصري، فإنّ الوضع يختلف عن قطر حيث لم ينص المشرع في القانون بنص صريح على تحديد رئيس مصلحة الضرائب المصرية كشخص ضمن الشخص الاعتباري مختص بفرض الجزاءات الإدارية الضريبية على الممولين المخالفين للالتزامات الضريبية.

وفي ضوء القواعد العامة للمركزية واللامركزية، فإنّ قرار فرض الجزاء الإداري الضريبي في مصر ينسب في اختصاص الشخص العام إلى الدولة، لأنّ المركزية الإدارية لا يوجد بها إلا شخصية

¹⁰¹ صبا فاروق خضر، 2011، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 6، العدد 14 ص 2.

¹⁰² المادة 48 من قرار مجلس الوزراء رقم 39 لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم 24 لسنة 2018.

معنوية واحدة؛ وهي شخصية الدولة، والقرارات الصادرة من الجهة كأنها صادرة عن السلطة المركزية وباسمها، لأنها تتبع الوزارة المختصة في الجهة¹⁰³. وبالنسبة للاختصاص ضمن الشخص العام في معرض إصدار قرار فرض الجزاء الإداري الضريبي، فإنه يكون وزير المالية، وذلك لأنّ المُشرّع المصري لم يمنح مصلحة الضرائب المصرية شخصية اعتبارية مستقلة عن وزارة المالية، حيث لم يرد نص تشريعي على منحها هذه الشخصية الاعتبارية المستقلة، فهي تتبع وزارة المالية، ويملك الشخصية الاعتبارية المستقلة وزير المالية وحده، فهو صاحب الصفة في تمثيل جميع الإدارات الضريبية التابعة للوزارة سالفه الذكر أمام القضاء، ومن بينها مصلحة الضرائب المصرية. واستنادًا إلى ما بيّنه حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 857 لسنة 73 قضائية جلسة 2007/7/25 " أن الأصل أن الوزير هو الذي يمثل وزارته فيما ترفعه الوزارة والمصالح والإدارات التابعة لها وأن يرفع عليها من دعاوى وطعون، إلا إذا منح القانون الشخصية الاعتبارية لجهة إدارية معينة منها وأسند صفة النيابة عنها إلى غير الوزير، فتكون له عندئذ هذه الصفة في الحدود التي يعينها القانون. لما كان ذلك، وكان المشرع لم يمنح الشخصية الاعتبارية لمصلحة الضرائب ولا لمأمورياتها فإن وزير المالية يكون هو دون غيره من موظفيها الذي يمثلها فيما ترفعه أو يرفع عليها من دعاوى وطعون..."¹⁰⁴.

وتجدر الإشارة، بأنّ ما ورد بالفقرة الخامسة من المادة الأولى من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020 على تخويل مصلحة الضرائب المصرية سلطة تحصيل واستقطاع المبالغ

¹⁰³ الدكتور عبدالحفيظ الشيمي، الدكتور مهند نوح، القانون الإداري في ضوء القانون القطري، إصدارات كلية القانون - جامعة قطر، الدوحة، 2019، ص66-ص67.

¹⁰⁴ حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 857 لسنة 73 قضائية جلسة 25/7/2007، انظر إلى الرابط <https://www.cc.gov.eg/judgments>، أخر زيارة 2021-10-16.

الضريبية الأخرى غير الضريبية، ومن بينها الجزاءات الإدارية الضريبية، يكون ذلك مجرد اختصاص منحه إياها المشرع دون أن يُعطيها الشخصية الاعتبارية المستقلة.

وبالعودة إلى القواعد العامة للاختصاص، فإنها تستوجب إذا منح المشرع شخصًا عامًا باختصاصات محددة يجب عليه تنفيذها بنفسه، وعدم تفويض الغير في ممارسة جزء منها إلا إذا نص القانون على ذلك، فالتفويض في الاختصاص استثناء على ركن الاختصاص في إصدار القرار الإداري¹⁰⁵، ويقصد بالتفويض في الاختصاص أن يعهد الرئيس الإداري بجزء من اختصاصاته المستمدة من القانون إلى أحد أو بعض من مرؤوسيه لضمان حسن سير العمل¹⁰⁶.

وللاختصاص عدة عناصر، منها شخصية تتمثل في تحديد الأفراد الذين يجوز لهم إبرام التصرف القانوني دون غيرهم، وموضوعية تتمثل في تحديد العمل أو التصرف موضوع الاختصاص، والتي يجوز أن يمارسها الموظف المختص أو الجهة الإدارية، وأخرى زمنية يقصد بها تحديد المدة الزمنية التي يجوز ضمنها إبرام التصرف القانوني، ومكانية يقصد به الدائرة المكانية التي يمارس فيها رجل الإدارة المختص اختصاصاته¹⁰⁷.

واستنادًا للعناصر سالفة الذكر، يتضح لنا بأنّ المشرع القطري لم يشترط في التفويض في الاختصاص بفرض الجزاء الإداري الضريبي المتمثل في الجزاء المالي، تحديد مستوى وظيفي معين في التفويض في الاختصاص، بل إنما جاء النص مطلقًا بدون أيّ تحديد، وعليه نوصي

¹⁰⁵ شيخة عبداللطيف المهدي، 2021، الاختصاص في القرار الإداري والرقابة القضائية عليه في القانون القطري " دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، جامعة قطر، قطر، ص 29-30.

¹⁰⁶ الدكتور عبدالحفيظ الشيمي، الدكتور مهند نوح، القانون الإداري في ضوء القانون القطري، المرجع السابق، ص 81.

¹⁰⁷ الدكتور عبدالحفيظ الشيمي، الدكتور مهند نوح، القانون الإداري في ضوء القانون القطري، المرجع السابق، ص 284 - 285.

المشرع القطري بالنص على ضبط مستوى وظيفي معين عند التفويض في الاختصاص. كما نلاحظ أيضًا أنّ المشرع القطري لم يحدّد مدة زمنية للتفويض في الاختصاص في فرض الجزاء المالي الضريبي، لذا نُوصي المشرع القطري بأن يكون التفويض في الاختصاص مُقيد المدة وليس مطلقًا. أما بالنسبة للوضع في مصر، فلم يرد نص صريح مشابه لما أورده المشرع القطري.

ولما كان فرض الجزاء الإداري الضريبي، يصدر بموجب قرار إداري من الإدارة الضريبية المختصة، وفقًا لما رتبته المشرع، فإن ذلك يثير تساؤل عن الأثر المترتب في حال مخالفة قواعد الاختصاص وصدور قرار إداري بشأن فرض الجزاءات الإدارية الضريبية على المُكلف من جهة أخرى ليست مختصة بفرض الجزاءات الإدارية الضريبية؟

حيث يتمثل الأثر المترتب على قرار فرض الجزاء الإداري الضريبي على المُكلف الصادر بالمخالفة لقواعد الاختصاص التي حدّدها القانون، في أن القرار يشوبه عيب عدم الاختصاص البسيط، ويكون القرار الإداري قابلاً للطعن بالإلغاء بسبب صدوره من شخص أو جهة لا تملك سلطة إصداره وفقًا للقواعد التي تنظم اختصاص كل جهة إدارية¹⁰⁸، فالقرار الإداري يظلّ محتفظًا بمقوماته كقرارٍ إداري، ويبقى نافذًا حتى صدور حكم قضائي بإلغائه، ويتحصّن القرار من الطعن بعد فوات مدة الستين يومًا المحددة للطعن بالإلغاء¹⁰⁹.

¹⁰⁸ الدكتور سعيد حسين علي، المرجع السابق، ص148.

¹⁰⁹ شيخة عبداللطيف المهدي، المرجع السابق، ص96- ص95.

ثانياً: الإجراءات والأشكال

تُعرف الإجراءات، بأنها خطوات إدارية مفروضة بموجب القانون على الإدارة لاتخاذها قبل إصدار القرار الإداري¹¹⁰، أمّا الأشكال فهي المظهر الخارجي للقرار الإداري¹¹¹، وكلاهما يُشكّلان ضماناً للأفراد ضدّ تسرّع الإدارة في إصدار قرارات غير مدروسة. والأصل أنّ القرارات الإدارية لا تخضع عند إصدارها إلى شكليات معينة، ما لم يلزم القانون على اتباع شكل مُحدّد أو إجراءات معينة لإصدار القرار الإداري¹¹². وفي حال صدور القرار الإداري بدون أن تلتزم جهة الإدارة بالشكليات التي نصّ عليها القانون، أو بدون اتباع الإجراءات المقررة قانوناً، أو إصدار القرار بالمخالفة لها، فإنّ ذلك يُصيب القرار الإداري بعيبٍ يجعله قابلاً للإلغاء لعدم المشروعية¹¹³، وفيما يلي سيتم توضيحهم مع بيان موقف كلا المشرعين محلّ المقارنة:

1- الإجراءات

أ- أخذ الرأي مقدّمًا

قد يلزم القانون جهة الإدارة قبل إصدار القرار الإداري باتّباع إجراءات مُعينة كضرورة أخذ رأي جهة مُحددة قبل إصدار القرار¹¹⁴، وعندها يجب عليها أخذ هذا الرأي ولو كان غير ملزم للإدارة،

¹¹⁰ الدكتور عبدالحفيظ الشيمي، الدكتور مهند نوح، القانون الإداري في ضوء القانون القطري، المرجع السابق، ص290.
¹¹¹ الدكتور محمد جمال الذنبيات، الوجيز في القانون الإداري، الطبعة الثالثة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2016، ص210.

¹¹² عقبة سلطون، القرار الإداري، موقع الموسوعة القانونية المتخصصة، أنظر إلى الرابط، <http://arab-ency.com.sy/law/detail/165412>، آخر زيارة 13-10-2021.
¹¹³ نواف طلال فهيد العازمي، 2012، ركن الاختصاص في القرار الإداري وآثاره القانونية على العمل الإداري دراسة مقارنة ما بين القانونين الإداريين الأردني والكويتي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ص2.
¹¹⁴ عقبة سلطون، القرار الإداري، موقع الموسوعة القانونية المتخصصة، أنظر إلى الرابط <http://arab-ency.com.sy/law/detail/165412>، آخر زيارة 13-10-2021.

ويسمى ذلك الاستشارة الإلزامية، وقد تأخذ الإدارة رأي جهة محدّدة باختيارها تدعيماً لقرارها، ويطلق عليها الاستشارة الاختيارية، والفرق بينهما هو كون القانون نصّ على الأولى دون الأخيرة¹¹⁵. وتطبيقاً لذلك، تقوم الإدارة الضريبية قبل فرض الجزاء الإداري الضريبي على المكلف بأخذ رأي جهة مُعينة بشأن هذا القرار إذا كان مُلزماً عليها عمل هذا الإجراء، وقد تقوم فيه دون وجود أيّ نص يوجب ذلك. وبالعودة الى موقف المشرع القطري نجد بأنه لم ينص بشكل صريح على وجوب الإدارة الضريبية اتخاذ رأي جهة معينة قبل فرض الجزاء الإداري الضريبي على المكلف، وكذلك الحال بالنسبة للمشرع المصري، لذلك نُوصي بالنصّ صراحةً على وجوب اتخاذ رأيٍ مُسبق من جهة مُعينة قَبْلَ فرض الجزاء من قِبَلِ الإدارة الضريبية، كالنصّ على وجوب اتخاذ رأي لجنة فنية مُشكلة لهذا الغرض بشأن القرار الإداري الذي يتضمّن فرض الجزاء الإداري الضريبي قبل فرضه من الإدارة الضريبية، ويكون تشكيلها مُختلطاً، حيث تتضمّن مُمثلين يبلغ عددهم 6 أعضاء؛ ثلاثة أعضاء من مُجتمع الأعمال وثلاثة أعضاء من الإدارة الضريبية، لتحقيق التساوي في التشكيل بين كُلاً من الإدارة الضريبية ومُجتمع الأعمال.

ب- الإجراءات التمهيدية

يفرض المشرع على الإدارة إجراءات تمهيدية قبل اتخاذ أي قرار إداري معين¹¹⁶، كتبليغ ذوي الشأن لسماع أقوالهم، أو إتمام بعض إجراءات العلانية، وإذا لم يشترط القانون على إجراء معين قبل صدور القرار الإداري، واتخذت الإدارة إجراء، فينبغي أن يكون الإجراء صحيحاً¹¹⁷، فينبغي على

¹¹⁵ الدكتور عبدالحفيظ الشيمي، الدكتور مهند نوح، القانون الإداري في ضوء القانون القطري، المرجع السابق، ص292.

¹¹⁶ الدكتورة رجاء جواد كاظم، دراسة حول القرار الإداري، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 27، العدد 46،

2017، ص766.

¹¹⁷ الدكتور عبدالحفيظ الشيمي، الدكتور مهند نوح، القانون الإداري في ضوء القانون القطري، المرجع السابق ص292-

ص293.

الإدارة الضريبية قبل إصدار القرار الإداري الذي يتضمن فرض الجزاء الإداري الضريبي القيام بإجراءات تمهيدية تسبق إصداره، وذلك لمواجهة المكلف. وبالعودة إلى موقف المشرع القطري نلاحظ بأنه لم ينص على إلزام الإدارة الضريبية باتباع إجراءات تمهيدية تسبق فرض الجزاء الإداري الضريبي، أما بالنسبة لموقف المشرع المصري فتشابهه مع موقف المشرع القطري في عدم النص على تلك الإجراءات التي تسبق فرض الجزاء الإداري الضريبي، ونوصي كلا المشرعين بالنص على وجوب اتخاذ الإجراءات التمهيدية التي تسبق فرض الجزاء الإداري الضريبي، كالإجراءات التي تتضمن مواجهة بين الإدارة الضريبية والمكلف، لما تُشكّله من ضمانات تكفل حقوق المكلف.

ت-المدد

قد يُحدد المشرع مدداً معينة قبل اتخاذ القرار الإداري¹¹⁸، كمنح الأفراد مهلة مُحدّدة لإعداد أنفسهم لمواجهة، وعندها يجب احترام هذه المدة¹¹⁹، فتقوم الإدارة الضريبية بمنح المكلفين مدة معينة لإعداد أنفسهم لمواجهة القرار قبل إصداره. واستناداً لما سبق، نجد أنّ المشرعين القطري والمصري لم ينصّا بشكل صريح على تحديد مدة مُحدّدة للمكلف للاستعداد لإعداد نفسه لمواجهة الإدارة الضريبية قبل إصدار القرار الإداري الذي يتضمن فرض الجزاءات الإدارية الضريبية عليه، على الرغم ممّا تُشكّله من ضمانات لتعزيز مبدأ مواجهة. وعليه نوصي المشرع القطري والمصري بالنص على تلك الضمانة قبل إصدار القرار الإداري.

¹¹⁸ الدكتور رجاء جواد كاظم، المرجع السابق، ص766.

¹¹⁹ الدكتور عبدالحفيظ الشيمي، الدكتور مهند نوح، القانون الإداري في ضوء القانون القطري، المرجع السابق ص293.

2- الأشكال

أ- الكتابة

الأصل أن الإدارة غير ملزمة باتباع شكل مُعين عند إصدارها لقراراتها¹²⁰، فلا يشترط صدور القرار الإداري في صيغة معينة أو شكل معين؛ فيجوز أن يكون مكتوباً أو شفويًا، صريحاً أو ضمنياً¹²¹. والشكل الكتابي للقرار الإداري لا يكون لازماً إلا إذا نصّ القانون على الكتابة بشكل صريح أو ضمني، كالنص على وجوب نشر القرار¹²². ويعدُّ لجوء الإدارة إلى كتابة قراراتها -على الرغم من عدم اشتراط القانون للكتابة- إلى اعتبار الكتابة شكلية إثبات وليس شكلية انعقاد، فالأخيرة تترتب إذا نصّ القانون على شرط الكتابة في القرار الإداري، ولا تُوجد صيغة معينة للكتابة ملزمة للإدارة، وتكون الكتابة واردة في أي وضع، ولا تطلب في بعض القرارات كالقرار الشفوي، والسلبية، والضمنية¹²³. وعليه، فإنّ المشرع إذا نصّ على اشتراط الكتابة في قرار فرض الجزاء الضريبي، ينبغي على الإدارة الضريبية أن تلتزم بالكتابة في القرار، وفي حال عدم اشتراط المشرع ذلك، فإنه يمكن للإدارة أن تصدر القرار بأيّ طريقة غير الكتابة، كأن يكون القرار شفويًا.

وبالعودة إلى موقف المشرع القطري، نرى بأنه لم ينص صراحةً على اشتراط الكتابة في إصدار قرار الجزاء الإداري الضريبي على الإدارة الضريبية، على الرغم ممّا تشكّله من ضمانات للمكلفين، ولكنه نصّ على اشتراط كتابة الجزاء الإداري الضريبي المتمثل في الجزاء المالي بشكلٍ ضمنّي

¹²⁰ زهير مصطفى صالح، 2019، ركن الشكل في القرار الإداري دراسة مقارنة، مجلة منازعات الأعمال، العدد 42، ص 68.

¹²¹ عقبة سلطون، القرار الإداري، موقع الموسوعة القانونية المتخصصة، أنظر إلى الرابط -<http://arab.ency.com.sy/law/detail/165412>

، آخر زيارة 11-10-2021.

¹²² الدكتور محمد جمال الذنبيات، الوجيز في القانون الإداري، ص 210.

¹²³ الدكتور عبدالحفيظ الشيمي، الدكتور مهند نوح، القانون الإداري في ضوء القانون القطري، المرجع نفسه، ص 294.

في نص المادة 41 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري، والتي نصت على أنه: " 1- يجب أن يتضمن قرار ربط الضريبة بالتعديل أو التقدير، على وجه الخصوص، البيانات التالية: ... ج- المدة التي يتعين خلالها أداء الضريبة، والجزاء المالية المتعلقة بها، ومكان أدائها...¹²⁴. وباستقراء النصّ سالف الذكر، يتبين لنا أنّ المشرع القطري قد ألزم الإدارة الضريبية بكتابة الجزاءات المالية ضمن قرار ربط الضريبة بالتعديل أو التقدير على الإدارة الضريبية، وبالتالي فإنّ ذلك يعدّ التزامًا يقع على عاتق الإدارة الضريبية، ورد النص عليه بشكل ضمني في النصّ سالف الذكر. وبالنسبة لموقف المشرع المصري، فلم ينص على اشتراط الكتابة في القرار الإداري الذي يتضمن فرض الجزاءات الإدارية الضريبية من قبل الإدارة الضريبية ضدّ الممول المخالف للالتزامات الضريبية الواردة في التشريعات الضريبية، لا بشكل صريح ولا بشكل ضمني. وعليه، فإننا نوصي كلا المشرعين بالنصّ على الكتابة كشرط لانعقاد القرار الإداري الذي يتضمّن فرض الجزاءات الإدارية الضريبية، لما تُشكله الكتابة من ضمانة لمصلحة المكلفين، ونوصي المشرع القطري على أن ينص بشكلٍ صريحٍ على فصلِ قرار ربط الضريبة عن قرار الجزاء الإداري الضريبي؛ المتمثل في الجزاء المالي، لأنهما عمليتان إداريتان متميزتان عن بعضهما.

ب- التسبب

يُقصد بالتسبب، بيان الأسباب التي قام عليها القرار الإداري، والمبدأ العام أنّ جهة الإدارة غير ملزمة بتسبب قراراتها إلا إذا وجد نصّ صريح يلزمها بتسبب قراراتها، وعندها تكون ملزمة بالتسبب وإلا كان قرارها معيب بعيب شكلي لعدم التسبب¹²⁵. ويجب أن يرد في القرار الإداري ذاته الأسباب

¹²⁴ المادة 41 من قرار مجلس الوزراء رقم 39 لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم 24 لسنة 2018.

¹²⁵ الدكتور محمد جمال الذنبيات، المرجع السابق، ص 211.

التي دعت الإدارة لاتخاذ وليس في وثائق أخرى¹²⁶، ويجب أن يكون التسبب واضحًا وبعيدًا عن الغموض وموضحةً للأسباب المبنى عليها القرار¹²⁷، ويجب تعاصر وقت صدور القرار، فلا ينبغي على الإدارة أن تصدر القرار ثم تسبب القرار، ولا توجد صيغة محددة للتسبب تنقيد بها الإدارة¹²⁸. ويختلف التسبب في القرار الإداري عن السبب حيث، أن التسبب يُعدّ إجراءً شكلياً ينصّ عليه القانون ويبيّن وجوب قيامه على سبب يُبرره، فالتسبب لا يكون لازماً إلا إذا نصّ القانون على وجوبه، على خلاف السبب الذي يجب أن يكون صحيحاً وقائماً سواءً أُلزم المشرع جهة الإدارة تسبب القرار الإداري في نصّ القانون أو لم يلزمها¹²⁹.

وتطبيقاً لذلك، تقوم الإدارة الضريبية بتسبب قرار فرض الجزاء الإداري الضريبي على المُكلف من خلال بيان جميع الأسباب المبنى عليها القرار بشكل واضح، حتى يعلم المُكلف بأسباب فرض الجزاء، ولما يُشكله التسبب من ضمانات مقررّة للخصوم التي تمكنهم من مراقبة مشروعية القرار وتدارك الخطأ الذي يعيبه من خلال الطعن فيه¹³⁰.

وبالعودة إلى موقف كلا المشرعين القطري والمصري، نجد بأنهما لم ينصّا على اشتراط التسبب في القرار الإداري الذي يتضمن فرض الجزاءات الإدارية الضريبية، على الرغم من أهمية التسبب كضمانة في القرار الإداري لحقوق المكلفين، وضمانة للإدارة الضريبية من شبهة التحكم وسوء التقدير، لذلك نُوصي كلا المشرعين بالنصّ على وجوب تسبب قرار فرض الجزاء الضريبي.

¹²⁶ الدكتور سعد علي البشير، أ. لينا نظمي الخشان، أ. عرين سمير بدوان، تسبب القرارات الإدارية " دراسة مقارنة"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 27، 2016، ص 52.

¹²⁷ زهير مصطفى صالح، المرجع السابق، ص 70-71.

¹²⁸ الدكتور عبدالحفيظ الشيمي، الدكتور مهند نوح، القانون الإداري في ضوء القانون القطري، المرجع السابق، ص 296.

¹²⁹ زهير مصطفى صالح، المرجع السابق، ص 71.

¹³⁰ زهير مصطفى صالح، المرجع نفسه، ص 70.

ت- التوقيع

يُتصد بالتوقيع على مُحَرَّر القرار الإداري، وضع مصدر القرار في أسفل القرار وتوقيعه لتثبيت الأصل، وتأكيد تحمل المسؤولية. ويُفيد التوقيع، في تحديد شخص مصدر القرار، وتحديد إذا كان مصدر القرار هو مختص أم لا، وإذا كان مختصًا اختصاصًا أصيلاً أم يمارس اختصاصًا مفوضًا¹³¹. ويُمكن التوقيع على القرار الإداري من موظفين ساهموا في إنشائه، وتقع المسؤولية المترتبة على القرار على صاحب الاختصاص به، ولا علاقة للموظفين الآخرين الموقعين على القرار به، إلا إذا ارتكبوا خطأ في إنشائه وانعكس على مضمون القرار الإداري¹³²، فيتم توقيع محرر القرار الإداري الذي يتضمن فرض الجزاءات الإدارية الضريبية من قبل مصدره حتى يتحقق العلم لدى المكلف بمعرفة المُختص الذي أصدر القرار.

ولم ينص كلٌّ من المشرع القطري والمصري على اشتراط التوقيع في القرار الإداري الذي يتضمن فرض الجزاءات الضريبية على المكلف، وعليه نُوصي بالنص على اشتراط التوقيع على قرار فرض الجزاء الإداري الضريبي من قبل مصدر القرار.

¹³¹ زهير مصطفى صالح، المرجع نفسه، ص70.

¹³² الدكتور عبدالحفيظ الشيمي، الدكتور مهند نوح، القانون الإداري في ضوء القانون القطري، المرجع نفسه، ص294.

المبحث الثاني:

حلّ المنازعات المتعلقة بالمخالفات الضريبية

يتناول هذا المبحث حلّ المنازعات التي تتعلّق بالمخالفات الضريبية، عبر استعراض دور القضاء في حلّ تلك المنازعات، وبيان دور الأساليب البديلة لحلّ النزاعات الضريبية، حيث سنتطرق في المطلب الأول إلى دور القضاء الإداري في حلّ المنازعات الضريبية، وفي المطلب الثاني سنتعرض إلى حلّ النزاع بالأساليب البديلة لحلّ المنازعات الضريبية من خلال التظلم الإداري أمام الإدارة الضريبية، والصلح الضريبي، والتحكيم الضريبي، مع مقارنة الوضع بين قطر ومصر.

المطلب الأول:

حلّ المنازعات بالطريق القضائي

تعمل الرقابة القضائية على حماية مبدأ المشروعية¹³³، فيراقب القضاء حُسن تطبيق القانون من خلال عدم إضاعة أو إنقاص حقوق الدولة في الضرائب من جهة، ومراقبة الإدارة الضريبية في مدى التزامها بتطبيق القانون عند القيام بأيّ عملية من عمليات ربط الضريبة وتحصيلها، وعدم تعسفها في استعمال سلطتها إذا نشب أيّ خلاف بين المُكلف والإدارة الضريبية¹³⁴. فهو سلطة من سلطات الدولة لحسم النزاعات تكفل القوانين لأحكامه قوة تنفيذية¹³⁵، وملاذ آمن يلجأ إليه

¹³³ شيخة عبد اللطيف المهندي، المرجع السابق، ص125.

¹³⁴ رجاء أحمد محمد خويلد، 2004، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة

النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، المرجع السابق، ص 19.

¹³⁵ الدكتور محمد حسين مجلي المجالي، 2020، دور الصلح القضائي في حل المنازعات الإدارية (دراسة مقارنة: فرنسا،

مصر، الأردن)، مجلة الميزان للدراسات الإسلامية والقانونية، المجلد السابع، العدد الثاني، ص171.

المكلفون بضريبة الدخل لمطالبة بحقهم؛ نظرًا لما يتّسم به القضاء من حياد بين أطراف النزاع بغض النظر عن طبيعة الأطراف، وما يتمتع به من عدالة وحياد ونزاهة واستقلالية، فهو يكفل حق الأفراد من أيّ إجحاف أو ظلم¹³⁶. ويؤدي الطعن القضائي إلى تفعيل مبدأ قانونية الضرائب وتحقيق العدالة، ويعمل من جهة أخرى على تحقيق الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية وتنمية شعور المكلف بالعدالة والانتماء والأمن، مما يجعل الإدارة الضريبية أكثر حرصًا ودقة في تطبيق القانون عندما تقوم بتقدير وتدقيق الضريبة، حرصًا من أن يقوم القضاء بإلغاء قراراتها أو تعديلها¹³⁷.

وقد حرص المشرع القطري على كفالة الحقّ في التقاضي في المادة 135 من الدستور القطري والتي نصت على أنّ: "التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة، ويبين القانون إجراءات وأوضاع ممارسة هذا الحق"¹³⁸. حيث يعدّ هذا المبدأ واحدًا من أهمّ المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام القضائي القطري والذي أكد الدستور القطري عليه.

وقد كرّس المشرع المصري بشكلٍ صريحٍ مبدأ الحقّ في التقاضي لتأكيد سيادة القانون والمحافظة على مبدأ المشروعية، حيث نصّت المادة 97 على أنّ: "التقاضي حق مصون ومكفول للكافة. وتلتزم الدولة بتقريب جهات التقاضي، وتعمل على سرعة الفصل في القضايا، ويحظر تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء، ولا يحاكم شخص إلا أمام قاضيه الطبيعي، والمحاكم الاستثنائية محظورة". ويتبيّن من ظاهر النص بأنّ المشرع الدستوري المصري لم يقف عند تقرير

¹³⁶ رجا أحمد محمد خويلد، المرجع السابق، ص 17.

¹³⁷ الدكتور وليد عبد الكريم العطية (البواعنة)، المرجع السابق، ص 261.

¹³⁸ المادة 135 من الدستور الدائم لدولة قطر.

حقّ التقاضي للناس كافة باعتباره مبدأً دستوريًا أصيلاً، بل إنه ذهب إلى أبعد من ذلك وقرر صراحةً حظر النصّ في القوانين على تحصين أيّ عملٍ أو أيّ قرارٍ إداريٍّ من رقابة القضاء¹³⁹. وبالنسبة لتكييف الدعاوى الضريبية، نرى بأنها تندرج ضمن دعاوى القضاء الكامل، لأنّ القاضي له سلطة واسعة في الدعوى، فيمكنه أن يغير الضريبة بالزيادة أو بالنقصان، وتتعدّى سلطاته الإدارة الضريبية، حيث يبين ما يجب على الإدارة عمله أو الامتناع عنه، وفي بعض الأحيان الحكم عليها بدفع مبلغ مالي، كالغرامات المدفوعة بدون وجه من المكلف للإدارة¹⁴⁰. ونحن نؤيد هذا الرأي لأنّ الدعوى الضريبية تتعلّق بحقّ شخصي، وصلاحيات القاضي عندما يفصل في النزاع الضريبي تتجاوز صلاحيات الإلغاء وفقاً لما هو مُستقر عليه.

وبناءً على ما تقدم، ففي قطر يحقّ للمُكلف أو الهيئة الطعن على قرار لجنة التظلم الضريبي بشأن الجزاءات الإدارية الضريبية في حالة عدم رضائهم خلال الآجال التي رسمها القانون، خلال مدة 60 يوم من تاريخ الإخطار بالقرار أمام الدائرة الإدارية الاستئنافية التي عهد المشرع لها نظر الطعون والبتّ في المنازعات الإدارية، وينبغي التقيّد بالميعاد المُحدّد للطعن أمام الدائرة الإدارية الاستئنافية في محكمة الاستئناف لتجنب عدم قبولها بسبب فوات الميعاد¹⁴¹. وقد أكدت محكمة الاستئناف القطرية في حكمها بأنّ: " المادة 19 من القانون رقم 24 لسنة 2018 بإصدار قانون

¹³⁹ الدكتور خالد فايز الحويلة، 2020، مبدأ حقّ التقاضي: دراسة مقارنة لموقف القضاء من نظرية أعمال السيادة وفكرة

التحصين (فرنسا- مصر- الكويت)، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، العدد2، الجزء2، ص90.

¹⁴⁰ يونس مليح، 2017، الطبيعة القانونية للمنازعات الجبائية (دراسة مقارنة)، مجلة القانون والأعمال، العدد13، ص27.

¹⁴¹ حكم محكمة التمييز القطرية- الدائرة المدنية والتجارية في الطعن رقم 2015/24، غير منشور.

الضريبة على الدخل تحدد أجل الطعن على قرار لجنة التظلم الضريبي في ستين يوماً تبدأ من تاريخ الإخطار بالقرار، يجعل الاستئناف مرفوعاً خلال الميعاد القانوني.¹⁴²

ويملك القاضي في الدائرة سالفه الذكر، تعديل أو إلغاء قرار لجنة التظلم الضريبي الذي يتضمّن الجزاءات الإدارية الضريبية بحسب سلطته التقديرية. وفي ذات السياق الناظم، قضت محكمة الاستئناف القطرية في القضية الاستئنافية رقم 2017/481م: "بالإلغاء قرار لجنة التظلم الضريبي رقم 2015/20 بتاريخ 2015/10/12 على النحو الموضح بالأسباب مع ما يترتب على ذلك من آثار أخصها الحكم ... عدم جواز فرض المدعى عليه جزاءات مالية عن التأخير في السداد."¹⁴³. وفي حكم آخر قضت محكمة الاستئناف في الاستئناف رقم 2020/112: "بقبول الطعن بالاستئناف شكلاً وفي الموضوع بإلغاء القرار المطعون فيه والقضاء مجدداً بتخفيض الجزاءات المالية المفروضة على الجهة الطاعنة بنسبة 50% وألزمت طرفي الاستئناف المصروفات مناصفة بينهما..."¹⁴⁴.

وتلتزم محكمة الاستئناف عند إصدار حكمها بالتسبيب، وتأكيداً لذلك قضت محكمة التمييز القطرية بأن: "المادة 126 من قانون المرافعات المدنية والتجارية توجب أن يشتمل الحكم على أسبابه الواقعية من عرض مجمل لوقائع الدعاوى ثم طلبات الخصوم وخلاصة موجزة لدفعهم ودفاعهم الجوهرية الذي تتأثر به نتيجة النزاع ويتغير به وجه الرأي في الدعوى ورتبت البطلان جزاءً على إغفالها أو القصور فيها، وأن كل طلب أو وجه دفاع يدلي به لدى محكمة الموضوع ويطلب إليها بطريق الجزم أن تفصل فيه، ويكون الفصل فيه مما يجوز أن يترتب عليه تغيير وجه الرأي في الدعوى

¹⁴² حكم محكمة الاستئناف القطرية في الاستئناف رقم 250 لسنة 2019 الدائرة الإدارية، غير منشور.

¹⁴³ حكم محكمة الاستئناف القطرية في الطعن رقم 2017/481 بتاريخ 2019/10/30، الدائرة الإدارية، غير منشور.

¹⁴⁴ حكم محكمة الاستئناف القطرية في الاستئناف رقم 2020/112 استئناف منازعات إدارية كلية كلي، غير منشور.

يجب على محكمة الموضوع أن تفحصه وتجيّب عليه في أسباب حكمها وإلا كان حكمها قاصراً¹⁴⁵. وعليه، فإنّ خلوّ القرار المُستأنف من بيان الأسباب التي استند إليها في فرض الجزاءات الإدارية الضريبية، يحرم محكمة الاستئناف من إجراء رقابتها على القرار، إعمالاً منها للمفعول الانتقالي للاستئناف، والإخلال به يجعله باطلاً.

وبالمقارنة مع موقف المشرع المصري، نرى بأنه حدّد جهة الاختصاص في نظر الطعن على القرار الصادر من لجنة الطعن أمام محكمة القضاء الإداري على خلاف المشرع القطري الذي منح اختصاص النظر بالدعوى إلى الدائرة الإدارية الاستئنافية بمحكمة الاستئناف، حيث بينت المادة 65 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري بأن: " لكل من المصلحة والممول أو المكلف الطعن في قرار لجنة الطعن أمام محكمة القضاء الإداري المختصة خلال ستين يوماً من اليوم التالي لتاريخ الإعلان بالقرار، واستثناء من أحكام قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم 47 لسنة 1972، يكون الفصل في الدعاوى والطعون الضريبية دون العرض على هيئة مفوضي الدولة¹⁴⁶، والعلّة من ذلك من وجه نظرنا هو لتقصير إجراءات التقاضي واختصارها عند الفصل في الدعوى الضريبية، حتى لا ينال ذلك من العدالة الإدارية بسبب تأخير هيئة مفوضي الدولة أثناء قيامهم بمهامهم¹⁴⁷ .

ولما كانت المحكمة لها الاختصاص في نظر نزاعات الجزاءات الإدارية الضريبية، فلها أن تُلغي قرار لجنة الطعن الضريبي، والنظر في الجزاءات الإدارية المفروضة.

¹⁴⁵ حكم محكمة التمييز القطرية في الطعن رقم 38 لسنة 2006 مدني، موقع الميزان.

¹⁴⁶ المادة 65 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

¹⁴⁷ العمري سندس، 2015-2016، مجلس الدولة (دراسة مقارنة الجزائر ومصر)، رسالة ماجستير، جامعة زيان عاشور -

الجفلة، الجزائر، ص29.

ولم يُرتَّب المشرع القطري على الطعن وقف تنفيذ قرار اللجنة إلا إذا قرّرت المحكمة خلاف ذلك¹⁴⁸، وأوقفت تنفيذ الحكم المطعون فيه مؤقتًا إلى حين الفصل في موضوع الطعن¹⁴⁹، والعلة من ذلك تكمن في أنّ قرار وقف التنفيذ استثناء على القاعدة العامة للأثر غير الواقف للطعن بالإلغاء، فالأصل في القرار الإداري سريانه ونفاذه إلى حين إبطاله من الإدارة نفسها أو سحبه أو القضاء بإلغائه¹⁵⁰. ويشترط لتأمر المحكمة بوقف التنفيذ، أن يطلب الخصوم ذلك في صحيفة دعوى الإلغاء، وأن يتوفر شرط شكلي لقبول طلب وقف التنفيذ، يتمثل في الاقتران بين طلب وقف التنفيذ وطلب الإلغاء في صحيفة الدعوى¹⁵¹، وذلك استنادًا إلى البند 2 رقم من المادة 5 من القانون رقم 7 لسنة 2007 بشأن الفصل في المنازعات الإدارية القطري التي قضت بأن: "2- طلبات وقف التنفيذ غير المقترنة بطلب إلغاء القرار المطلوب وقف تنفيذه". هذا إلى جانب شرط موضوعي آخر؛ وهو الجدية، وأن يترتب على تنفيذ القرار نتائج يتعذر تداركها، وذلك استنادًا إلى البند رقم 1 من المادة 7 من القانون سالف البيان القاضي بأن: "لا يترتب على طلب إلغاء القرار وقف تنفيذه، على أنه يجوز للدائرة الإدارية، متى طلب في صحيفة الدعوى ذلك، أن تأمر بحسب الأحوال، بما يلي:

1- وقف تنفيذ القرار إذا رأت من عناصر الجدية ما يرجح إلغاء القرار، وأن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها، وكان من القرارات المنصوص عليها في البند (3) من المادة (3) من هذا القانون". حيث

¹⁴⁸ المادة 19 من قانون الضريبة على الدخل القطري رقم 24 لسنة 2018.

¹⁴⁹ حكم المحكمة الابتدائية القطرية في الطعن رقم 2423 لسنة 2019، مدني كلي دائرة أولى، 2019، غير منشور.

¹⁵⁰ عائشة محمد الجسيمان، 2019، تنفيذ القرار الإداري في القانون القطري (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة

قطر، ص71.

¹⁵¹ عائشة محمد الجسيمان، المرجع نفسه، ص80.

لابد من أن تتوافر الجدية في أسباب الطعن، والتي يرجح على أساسها قبول الطعن بالإلغاء، وذلك لينتفي عن طالب الطعن القصد في إعاقة تنفيذ القرار الإداري من خلال وقف تنفيذه، وأيضاً وجود ضرورة تدعو لوقف تنفيذ القرار لتقادي بعض النتائج التي لا يمكن تداركها إذا لم يتم القضاء بوقف تنفيذ القرار¹⁵².

ويتشابه اتجاه المشرع المصري والقطري، من حيث عدم وقف تنفيذ القرار عند الطعن بالإلغاء مالم يطلب الخصوم ذلك في صحيفة الدعوى مع توافر الشروط التي سبق الإشارة إليها، حيث أقر ما أقره، وذلك استناداً إلى نص المادة 49 من قانون مجلس الدولة المصري رقم 47 لسنة 1974 " لا يترتب على رفع الطلب إلى المحكمة وقف تنفيذ القرار المطلوب إلغاؤه على أنه يجوز للمحكمة أن تأمر بوقف تنفيذه إذا طلب ذلك في صحيفة الدعوى ورأت المحكمة أن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها." ¹⁵³.

وبالنسبة للتمثيل أمام القضاء في قطر، فلا تمثل الإدارة الضريبية نفسها أمام القضاء، فالاختصاص بالتمثيل ينعقد لإدارة قضايا الدولة في وزارة العدل، فهي تتوب عن الجهات الحكومية فيما يرفع منها أو عليها من دعاوى أو الطعون أمام مختلف المحاكم، أو أمام هيئات التحكيم المحلية أو الدولية، فالإدارة تقوم بمُتابعة المنازعات والقضايا وتنفيذ ما يصدر من أحكام لصالح الجهات التي تتوب عنها، كما تعمل على التنسيق مع الجهات الأخرى المختصة¹⁵⁴.

¹⁵² عائشة محمد الجسيمان، المرجع نفسه، ص 88.

¹⁵³ المادة 49 من قانون مجلس الدولة المصري رقم 47 لسنة 1972.

¹⁵⁴ تنص المادة 12 من القرار الأميري رقم 25 لسنة 2014 بالهيكل التنظيمي لوزارة العدل على أنه " تختص إدارة قضايا الدولة بما يلي:

1- النيابة عن الجهات الحكومية في الدولة فيما يرفع منها أو عليها من دعاوى أو طعون أمام المحاكم المختلفة، أو الجهات الأخرى التي حولها القانون اختصاصاً قضائياً.

2- النيابة عن الجهات الحكومية في الدولة فيما يرفع منها أو عليها من دعاوى أمام هيئات التحكيم المحلية أو الدولية.

وبالمقارنة مع مصر، وبالعودة لما ورد في المادة 22 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد والتي نصّت على أنّ هيئة قضايا الدولة " تُباشر اختصاصها في نظر الدعاوى التي تُرفع من الممول أو المكلف أو عليه يعاونها في ذلك مندوب من المصلحة، ويجوز للمحكمة أو لهيئة قضايا الدولة دعوة أحد الموظفين المختصين بالمصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية للحضور أمام المحكمة أو لدى الهيئة بحسب الأحوال لاستيضاح الجوانب الفنية المتعلقة بالضريبة محل النزاع، ويلتزم الموظف المكلف بالحضور في الموعد والمكان المحددين بالإخطار، ولا يعتبر ما يقدمه من إيضاحات أو آراء أمام المحكمة إقرارًا قضائيًا أو حجة على المصلحة، وللمصلحة تكليف من تراه من الموظفين بها ممن لهم صفة الضبطية القضائية بالحضور أمام النيابة العامة وهيئة مفوضي الدولة ومصلحة الخبراء وجميع اللجان المختصة بنظر المنازعات الضريبية"¹⁵⁵.

ويتبين أنّ المشرع المصري عهد الاختصاص في نظر الدعاوى القضائية الضريبية إلى هيئة قضايا الدولة، وأن يعاونها في ذلك مندوب من مصلحة الضرائب، ويتشابه ذلك مع موقف المشرع القطري في إسناد اختصاص النظر في الدعاوى الضريبية إلى إدارة قضايا الدولة في وزارة العدل مع متابعة الإدارة المختصة في الهيئة للقضايا، إلا أنّ المشرع المصري قد توسّع في دور موظفي المصلحة

3- القيام بمتابعة تنفيذ ما يصدر من أحكام لصالح الجهات التي تتوب عنها.

4- التعاقد مع المحامين في مباشرة بعض الدعاوى التي تختص الإدارة بمباشرتها، وذلك بعد موافقة الوزير، بناءً على عرض وكيل الوزارة متى تطلبت طبيعة الدعوى ذلك.

5- البت في رفع الدعاوى أو الطعون في الأحكام الصادرة ضد الدولة، وإذا رأت الإدارة عدم رفع الدعوى أو عدم الطعن في الحكم فلا يجوز للجهة الإدارية المعنية مخالفة رأي الإدارة إلا بقرار مسبب من الوزير أو الرئيس المختص.

6- إبداء الرأي في طلب إجراء الصلح أو التسوية في القضايا التي تباشرها الإدارة ولا يجوز للجهة المعنية إجراء صلح أو تسوية إلا بعد أخذ رأي الإدارة، وموافقة الوزير، وللإدارة اقتراح الصلح على الجهة صاحبة الشأن أو التسوية في دعوى تباشرها الإدارة.

7- متابعة المنازعات والقضايا التي تكون الوزارة طرفاً فيها، بالتنسيق مع الجهات المختصة."

¹⁵⁵ المادة 22 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

في نظر الدعوى أمام القضاء وبشكل صريح، حيث أجاز دعوتهم للحضور إلى المحكمة ممّن يحملون صفة الضبطية القضائية، أو الحضور إلى اللجان المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية، على خلاف المشرع القطري الذي لم ينص على ذلك. وترى الباحثة من جهتها، أنّه كان من المفترض النصّ على اختصاص الإدارة الضريبية وحدها في قطر لمُتابعة النظر في القضايا الضريبية، وذلك من قبل الموظفين القانونيين في الإدارة الضريبية؛ نظرًا للطبيعة التي تتمتع بها المنازعة الضريبية، واستنادها إلى نصوص قانونية تحكمها لها ذاتية خاصة، وهو أمرٌ يتطلّب توافر خبرات عملية لفهم طبيعتها بشكل دقيق. وبحكم ما يتمتع به موظفيها من كفاءة وخبرة عالية في المجال الضريبي.

ويثار تساؤل عن إمكانية الطعن غير العادي في المنازعة الضريبية في قطر؟ أي أمام محكمة التمييز؟

والتي من صلاحياتها إلغاء الحكم المطعون فيه بسبب مخالفته أحكام القانون لهدف تحقيق المصلحة العامة لا تحقيق مصلحة خاصة للخصوم في الدعوى، ومُراقبة تطبيق المحاكم للأحكام القانونية؛ للمحافظة على وحدة تفسير القواعد والأحكام القانونية، فالطعن بطريق التمييز من طرق الطعن غير العادية، ولا يقوم إلا عند توافر عيوب معينة محددة على سبيل الحصر تلحق الحكم المطعون فيه، وتجعله مخالفًا للقانون بقصد أن يتم نقض الحكم المطعون فيه¹⁵⁶.

ويُمكن الطعن في الحكم الاستئنافي الصادر عن الدائرة الاستئنافية بمحكمة الاستئناف أمام محكمة التمييز، من قبل كُلِّ من المُكلف أو الإدارة الضريبية في قطر، في حال توافر حالة من الحالات التي تمّ النص عليها في قانون رقم (12) لسنة 2005 بشأن حالات وإجراءات الطعن بالتمييز في

¹⁵⁶ الدكتور وليد عبد الكريم العطية (البواعنة)، المرجع السابق، ص404.

غير المواد الجنائية، والتي أجازت: " للخصوم الطعن أمام محكمة التمييز في الأحكام الصادرة من محكمة الاستئناف في الأحوال الآتية:

- 1- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة القانون، أو خطأ في تطبيقه، أو في تأويله.
- 2- إذا وقع بطلان في الحكم أو في الإجراءات أثر في الحكم. وللخصوم أن يطعنوا بالتمييز في أي حكم نهائي، أياً كانت المحكمة التي أصدرته، فصل في نزاع خلافاً لحكم آخر سبق أن صدر بين الخصوم أنفسهم وحاز قوة الأمر المقضي.¹⁵⁷ ويكون ميعاد الطعن بالتمييز خلال مدة محددة في القانون وهي ستون يوماً¹⁵⁸.

وبعد استعراض طريق الطعن بالقضاء على المنازعات الضريبية لكُلِّ من المُكَلَّف والإدارة الضريبية، يتضح لنا بأن كلتا الدولتين محلّ المقارنة لا يوجد بها محاكم ضريبية مُستقلة تختصّ في الفصل في المنازعات الضريبية، رغم ما تتمتع به هذه المنازعات من ذاتية مُختلفة. وعليه، فإننا نُوصي المُشرّعين القطري والمصري بإنشاء محاكم ضريبية تختصّ في الفصل في المنازعات الضريبية، ويكون لها استقلال عن القضاء العادي والإداري، لما يتمتع به القانون الضريبي من طبيعة فنية تجعل له ذاتية مُستقلة تستوجب بأن يقضي في مُنازعاته فُضاءً متخصصون لديهم القدرة على تأصيل مبادئ قانونية تتعلّق بتفسير وتطبيق أحكام التشريع الضريبي، والذي يعتمد على قواعد قانونية مختلفة عن قواعد القانون العام والخاص، والذي بدوره سيؤدي إلى سرعة الفصل في المنازعات الضريبية بسرعة بسبب إحالتها إلى محاكم ضريبية مُستقلة.

¹⁵⁷ المادة 1 من قانون رقم (12) لسنة 2005 بشأن حالات وإجراءات الطعن بالتمييز في غير المواد الجنائية.

¹⁵⁸ المادة 4 من قانون رقم (12) لسنة 2005 بشأن حالات وإجراءات الطعن بالتمييز في غير المواد الجنائية.

المطلب الثاني:

الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية

تُعدُّ الوسائل البديلة لحلِّ المنازعات من أهمِّ الأساليبِ لحلِّ المنازعات خارج المؤسسات القضائية¹⁵⁹، وقد ازداد الأخذُ بها نظرًا لما تتمتع به من إجراءات تتَّسِمُ باليسر¹⁶⁰، والسرعة والمرونة في حلِّ المنازعات التي ترتبط بالشخص العام¹⁶¹. وفيما يلي سنتطرق إلى التظلم الإداري، والصلح الضريبي، والتحكيم الضريبي في كلِّ من قطر ومصر.

الفرع الأول: التظلم الإداري

يُقَدِّم التظلم الإداري في المنازعات الضريبية قبل قيام المكلف بالطعن أمام لجان الطعن أو الجهات القضائية، لطلب إعادة النظر فيما صدر من الإدارة الضريبية من قرارات لتسوية الخلاف¹⁶²، واختلف الفقه على تكييف التظلم الضريبي أو ما يُسمَّى بالمطالبة، في تحديد مفهوم موحد؛ ذلك أنَّ البعض يعرفها بأنها الشكاية أو الطلب المُقدَّم من الممول للخزينة العامة أو الملمزم أو الخاضع للضريبة إلى الإدارة للمراجعة، أو التخفيض، أو إلغاء الفرض الضريبي، أو إصلاح أيِّ خطأ مادي

¹⁵⁹ الدكتور مهند نوح، 2016، الصلح كوسيلة لحل المنازعات الإدارية (الذاتية المستقلة)، المجلة الدولية للقانون، العدد3، ص2.

¹⁶⁰ أ.د. أحمد خلف حسين الدخيل، هشام فاضل حميد، 2017، التعريف بالوسائل البديلة لحل المنازعات الضريبية، مجلة جامعة تكريت للحقوق، المجلد 2، العدد2، الجزء 1، ص52.

¹⁶¹ الدكتور الحسن المير، 2020، آفاق تسوية المنازعات الضريبية على ضوء الوسائل البديلة، المجلة المغربية للأنظمة القانونية والسياسية- سلسلة الأعداد الخاصة-، العدد 20، ص193.

¹⁶² عويصات سليمان، 2013، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، ص12.

مرتكب. لكن - وإن اختلفت التسمية- فإنَّ الهدف مضمونه واحد ينطبق على الواقعة المنشأة للخلاف بين الإدارة الضريبية والممول¹⁶³.

أولاً: التنظيم الإداري على الجزاءات الإدارية الضريبية في قطر

سيتمّ فيما يلي شرح آلية الاعتراض أمام الإدارة الضريبية، وأمام لجنة التظلم الضريبي:

1- الاعتراض أمام الإدارة الضريبية في قطر

مَنَحَ المُشرع القطري المُكلف، الحقَّ في إمكانية الاعتراض على قرار ربط الضريبة والجزاءات أمام الإدارة الضريبية في نصّ المادة 17 من قانون الضريبة على الدخل القطري، والذي قضى بأنه: " يجوز للمكلف أن يعترض، بكتاب مسجل أو بأي وسيلة تفيد العلم، على قرار ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره به، ويقدم الاعتراض إلى الهيئة، ويترتب على تقديمه وقف تنفيذ قرار ربط الضريبة. وإذا لم يقدم المكلف اعتراضاً، خلال المدة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة، فإن قرار ربط الضريبة يصبح نهائياً، وتكون الضريبة مستحقة وواجبة الأداء".

أ- البيانات الواجب توافرها في الاعتراض

يجب أن يشتمل الاعتراض على قرار ربط الضريبة على بياناتٍ مُحددة، بيّنتها اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري في المادة 42¹⁶⁴، وهي: اسم المكلف ورقم تعريفه الضريبي،

¹⁶³ سفيان صابر، 2018، التنظيم الضريبي بين إلزامية النص واجتهاد القضاء، مجلة القضاء الإداري، المجلد 6،

العدد 11-12، ص 104.

¹⁶⁴ تنص المادة 42 من قرار مجلس الوزراء رقم (39) لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم (24) لسنة 2018.

على أنه " يجب أن يتضمن الاعتراض على قرار ربط الضريبة على الأخص البيانات الآتية:

أ- اسم المكلف ورقم تعريفه الضريبي.

ب- قرار الربط محل الاعتراض.

ج- عناصر الربط محل الاعتراض وجميع الأسباب المؤيدة لاعتراضه، على أن ترفق به أية مستندات مثبتة لها.

وقرار الربط محل الاعتراض، وعناصر الربط محل الاعتراض وجميع الأسباب المؤيدة لاعتراضه، على أن ترفق به أية مستندات مثبتة لها، وعناصر الربط المقبولة إن وجدت. وللهيئة عند النظر في الاعتراض، طلب أية معلومات أو مستندات إضافية، وعلى المكلف الردّ على ذلك الطلب خلال مدة لا تتجاوز ثلاثين يوماً، ولا تحسب هذه الفترة ضمن المدة المقررة للهيئة للردّ على الاعتراض.

ب- إجراءات نظر الاعتراض والبت فيه

نصّت المادة 18 من قانون الضريبة على الدخل القطري بأنّ تنظر الهيئة في الاعتراض، وتخطر المكلف أو الشخص المسؤول بقرارها فيه، بأيّ وسيلة تغيد العلم، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الاعتراض، ويعتبر مضي ستين يوماً دون ردّ على الاعتراض بمثابة رفض ضمّني له، وفي حالة موافقة المكلف على قرار الهيئة الصادر بالبتّ في الاعتراض المقدم منه، تربط الضريبة بصفة نهائية. بناءً على ذلك، أكدت المادة 17 من القانون سالف الذكر بأنه إذا لم يقدم المكلف اعتراضاً، خلال مدة الثلاثين يوم من تاريخ الإخطار بقرار ربط الضريبة، فإنّ قرار ربط الضريبة يُصبح نهائياً، وتكون الضريبة مُستحقة وواجبة الأداء.

وقد حدّد المشرع القطري إجراءات النظر في الاعتراض، واعتبر أنّ قرار ربط الضريبة والجزاءات المالية المتعلقة بها يُصبح نهائياً بمُضيّ المُدد التي رسمها، وفي حال موافقة المكلف على القرار الصادر بالبتّ، وذلك بالعودة إلى تعريف القرارات الإدارية النهائية الواردة في قانون الفصل في المنازعات الإدارية، والتي عرّفها بأنها القرارات الإدارية الصادرة من جهة إدارية يخولها القانون

د- عناصر الربط المقبولة إن وجدت. 3- تنظر الهيئة في الاعتراض، ولها في سبيل ذلك طلب أية معلومات أو مستندات إضافية، وعلى المكلف الرد على ذلك الطلب خلال مدة لا تتجاوز ثلاثين يوماً، ولا تحسب هذه الفترة ضمن المدة المقررة للهيئة للرد على الاعتراض.

سُلطة البتِّ في أمرٍ بغير حاجة إلى تصديق سُلطة أعلى، وقرارات سلطة التصديق والاعتماد¹⁶⁵.
وبيّنت محكمة التمييز القطرية في حكمها بأنه يشترط لإضفاء شرط النهائية على القرار الإداري أن يتوافر شرطان: الأول، هو أن يقصد مُصدر القرار تحقيق أثره فور صدوره. والثاني، ألاّ يعلق نفاذه على اعتماد سلطة رئاسية للسلطة التي أصدرته¹⁶⁶. وتطبيقاً لذلك، اعتبر المشرع القطري قرار ربط الضريبة والجزاءات المالية نهائياً بمجرد اكتمال المدة المحددة، على خلاف ما ورد في تعريف القرار النهائي في القانون سالف الذكر، حيث بيّن المشرع بأنه لإسباغ صفة النهائية على القرار الإداري، يجب أن يصدر من جهة إدارية يُخوّلها القانون سُلطة البتِّ فيه بدون حاجة إلى تصديق سلطة أعلى وقرارات سلطة التصديق والاعتماد، وليس بمُضي المدة.

ويُعَدّ مُضى 60 يوم على تقديم الاعتراض على قرار الهيئة، وعدم صدور قرار خلال المدة المقررة قانوناً؛ رفضاً ضمناً¹⁶⁷. وبيّنت محكمة التمييز القطرية في حكمها بأنه يُعتبرُ فواتُ ستين يوماً على تقديم التظلم دون أن تُجيب عنه السُلطات المُختصة بمثابة رفضه¹⁶⁸، ولا يُعدُّ القرار سلبياً لأنَّ المشرع لم يلزم الإدارة الضريبية على وجوب اتخاذ القرار في القوانين واللوائح بشأن طلب صاحب التظلم، حيث أنّ لها السلطة التقديرية في اتخاذ أو عدم اتخاذ طلب الأخير، لأنه يتحقق وجود القرار السلبى إذا كان هناك ثمة رفض أو امتناع من قبل الإدارة عن اتخاذ قرار كان من الواجب عليها اتخاذه وفقاً للقوانين واللوائح¹⁶⁹، لذلك نكون أمام قرار إداري ضمني بالرفض بسبب

¹⁶⁵ المادة 1 من قانون الفصل في المنازعات الإدارية القطري رقم 7 لسنة 2007.

¹⁶⁶ حكم محكمة التمييز القطرية الدائرة المدنية والتجارية- رقم 41/ 2013، موقع الميزان.

¹⁶⁷ حكم محكمة الاستئناف القطرية في الاستئناف رقم 133 لسنة 2021 الدائرة الإدارية، غير منشور.

¹⁶⁸ حكم محكمة التمييز القطرية، الطعن رقم 1 لسنة 2014 قضائية، الدائرة الإدارية، تاريخ 2014-5-20، موقع شبكة قوانين الشرق.

¹⁶⁹ حكم محكمة التمييز القطرية، في الطعن رقم 33 لسنة 2013، تمييز مدني، موقع المجلس الأعلى للقضاء.

السلطة التقديرية للإدارة في الالتزام بالردّ من عدمه عند تقدّم طلب التظلم من صاحبه وعدم الرد عليه.

وبالنسبة لتكييف الاعتراض أمام الهيئة من حيث الجهة التي يُقدّم إليها التظلم من كونه تظلم ولائي أو رئاسي، يمكن القول بأنّه يعدّ تظلمًا ولائيًا إداريًا، لأنّ صاحب الشأن يُقدّمه إلى مُصدّر القرار الإداري، ليطالب جهة الإدارة بدراسة قرارها ومُراجعتها¹⁷⁰، ولإعادة النظر في القرار لغرض تعديله أو إلغائه أو سحبه، بما يتفق مع قواعد المشروعية وما يتلاءم مع الاعتبارات المحيطة، وذلك بعد بيان المُتظلم أوجه المُخالفة والأسباب التي يستند إليها في قرار الإدارة، وقد تستجيب جهة الإدارة مُصدّرة القرار لهذا التظلم أو تلتزم الصمت¹⁷¹.

2-التظلم أمام لجنة التظلم الضريبي في قطر

حدّد اختصاص اللجنة في استقبال التظلمات الضريبية، في المادة 19 من قانون الضريبة على الدخل القطري، حين نصّت بأن: " تُنشأ بالهيئة لجنة أو أكثر تسمى "لجنة التظلم الضريبي"، تشكل برئاسة أحد قضاة محكمة الاستئناف يختاره المجلس الأعلى للقضاء. ويصدر بتشكيل اللجنة، وتنظيم أعمالها، وإجراءات التظلم أمامها، وتحديد مكافآتها، قرار من مجلس الوزراء، بناءً على اقتراح الوزير. ويصدر بتسمية رئيس وأعضاء اللجنة، قرار من الوزير. وتختص اللجنة بالفصل في الطلبات المقدمة من المكلف طعنًا على قرارات الهيئة، وأية اختصاصات أخرى يحددها القرار الصادر بتنظيم أعمالها. وللجنة تخفيض الجزاءات المالية المنصوص عليها في هذا القانون. ويجوز

¹⁷⁰ محمد خليفة الخبيلي، 2009، التظلم الإداري (دراسة مقارنة بين قوانين المملكة الأردنية الهاشمية والإمارات العربية المتحدة)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ص37.

¹⁷¹ عبدالله ضمن المهدي، 2020، التظلم الإداري في دعوى الإلغاء في التشريع القطري، رسالة ماجستير، جامعة قطر،

للمكلف والهيئة الطعن على قرار اللجنة أمام الدائرة الإدارية الاستئنافية خلال ستين يوماً من تاريخ الإخطار بالقرار، ولا يترتب على الطعن وقف تنفيذ قرار اللجنة، ما لم تقرر المحكمة غير ذلك".¹⁷² وباستقراء النص، يتضح أن المشرع القطري أعطى لجنة التظلم الضريبي الاختصاص في نظر التظلمات المقدمة من المكلف، ومن هذه الاختصاصات السلطة في تخفيض الجزاءات المالية المترتبة في ذمة المكلف المخالف للالتزامات الضريبية عليه، فيحق للمكلف التظلم من قرار الهيئة الصادر في الاعتراض، وذلك أمام لجنة التظلم الضريبي، خلال مدة 30 يوماً من تاريخ الإخطار بالقرار أو من التاريخ الذي انقضت فيه المدة المحددة للبت في الاعتراض دون رد عليه، كما نص على حق المكلف في التظلم أمام اللجنة من القرارات التي تقوم الهيئة باتخاذها تبعاً للقانون واللائحة المتعلقة به، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بقرار الهيئة أو من تاريخ انقضاء المدد المحددة من أجل البت في طلبات المكلف¹⁷².

وقد ألزم المشرع اللجنة بالتقيد بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي¹⁷³، والتي تعدّ مبادئ أساسية دستورية وقانونية تُنظّم عمل القضاء وتُشكّل ضمانة فعالة للأفراد، كمبدأ الاستقلال

¹⁷² تنص المادة 43 من قرار مجلس الوزراء رقم (39) لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم (24) لسنة 2018 على أنه " 1- للمكلف التظلم من قرار الهيئة الصادر في الاعتراض، أمام لجنة التظلم الضريبي المنصوص عليها في المادة (19) من القانون، خلال (30) ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالقرار أو من تاريخ انقضاء المدة المحددة للبت في الاعتراض دون رد عليه.
2- مع مراعاة أحكام البند (1) من هذه المادة للمكلف التظلم أمام لجنة التظلم الضريبي من قرارات الهيئة وفقاً للقانون وهذه اللائحة خلال (30) ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بقرار الهيئة أو من انقضاء المدد المحددة للبت في طلباته."

¹⁷³ تنص الفقرة 5 من المادة 19 من قانون الضريبة على الدخل القطري رقم 24 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على الدخل على أنه "...وتلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي."

في العمل القضائي، ومبدأ المساواة للأطراف المتنازعة، ومبدأ العلانية للجلسات والمُجابهة بالدليل، ومبدأ حياد القاضي¹⁷⁴، وغيرها من المبادئ الأخرى.

ويُكَيّف التظلم أمام لجنة التظلم الضريبي من الناحية القانونية، بأنه تظلم غايته تتمثل في فحص التظلم والتأكد من صحة مشروعيته وتصحيح ما أصابه من عُيوبٍ في حال تبين صحة التظلم تطبيقاً لمبدأ المشروعية¹⁷⁵. أما بالنسبة لتكييف التظلم إذا ما كان تظلماً ولائياً أم رئاسياً، فإنّ التظلم -كما أشرنا سابقاً- يُقدّمه المكلف إلى لجنة حدّد اختصاصها القانون، لذلك يُوصف بأنه تظلم مُقدم إلى لجنة إدارية.

أ- تشكيل اللجنة

تكون رئاسة هذه اللجنة من قبل قاضي من محكمة الاستئناف والذي يقوم باختياره المجلس الأعلى للقضاء، وتكون العضوية لكلٍ من ديوان المحاسبة وغرفة تجارة وصناعة قطر، وكلّ جهة ترشح من يقوم بتمثيلها. وتكون تسمية الرئيس وأعضاء اللجنة وتحديد النطاق المتعلق باختصاصها، بقرار من وزير المالية. وفي حالة غياب الرئيس أو أحد أعضاء اللجنة أو قيام مانع به، فحينها يختار المجلس الأعلى للقضاء أو الجهة التي يقوم بتمثيلها من يحلّ محله، وبالنسبة لتولي أمانة سر اللجنة فتكون مكونة من موظف أو أكثر من موظف من موظفي الهيئة والذين يصدر قرار بندبهم، وتحديد اختصاصاتهم ومكافآتهم من قبل رئيس الهيئة. وقد تمّ تحديد مدة العضوية باللجنة بمدة ثلاثة سنوات، تكون قابلة للتجديد لمدة أو لمُدّد أخرى مماثلة، وتجتمع اللجنة بدعوة من قبل رئيسها وذلك أربع مرات في كلّ شهر على الأقل، ولا يكون انعقادها صحيحاً إلاّ بكامل تشكيلها، وتصدر

¹⁷⁴ الدكتور محمد حاتم البيات، 2009، أساسيات النظام القضائي القطري (ماضيه وحاضره)، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول، ص89.

¹⁷⁵ الدكتور سعيد حسين علي، المرجع السابق، ص64.

قراراتها بأغلبية أصوات أعضائها، ويتمّ تحرير محضر لكلّ اجتماع، ويتمّ بيان ما دار في الاجتماع فيه، ويوقع عليه من قبل رئيس اللجنة وأمين السر.¹⁷⁶

وبالعودة إلى مفهوم الندب الوارد في قانون الموارد البشرية المدنية القطري رقم 15 لسنة 2016 في المواد 53 و54، حدّد المشرع حالات الندب، وهي: الحالة الأولى، تكون في الجهة الحكومية التي يعمل بها الموظف، أما الثانية فيكون الندب بناء على طلب الجهة المنتدب إليها الموظف وبموافقة الرئيسين. وبالنسبة إلى تكييف ندب موظفي الهيئة في لجنة التظلم الضريبي، نرى بأنه تنطبق عليهم حالة الندب في الجهة الحكومية التي يعمل بها الموظف، وهي الحالة الأولى للندب المشار إليها في أعلاه، حيث إنّ قرار تشكيلها سالف الذكر نصّ على تشكيلها في الهيئة العامة للضرائب.

ب- تقديم التظلم

يُقدّم التظلم من قبل ذي الشأن أو من يمثله إلى أمانة سرّ اللجنة، خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي تمّ الإخطار به، بأي وسيلة تفيد العلم بقرار الهيئة فيما يتعلّق بالاعتراض المقدم منه بخصوص قرار ربط الضريبة أو علمه به، أو من تاريخ انقضاء المدة المقرّرة في البتّ في الاعتراض من دون ردّ، أو من صيرورة قرار الربط بشكل نهائي لعدم الاعتراض عليه، أو من التاريخ المتعلّق بالإخطار بقرارات الهيئة الأخرى أو علمه بها¹⁷⁷. وبينت محكمة الاستئناف القطرية، أنّ التظلم أمام لجنة التظلم الضريبي خارج الميعاد القانوني؛ يؤدي إلى عدم قبول التظلم شكلاً لرفعه بعد

¹⁷⁶ المادة 5 من قرار رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

¹⁷⁷ المادة 6 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

الميعاد القانوني¹⁷⁸، فينبغي على المُكلف التقييد والالتزام بمواعيد الطعن المقررة. ويجب أن تحتوي العريضة لتظلم على بعض البيانات التي تمّ تحديدها، وهي: 1- اسم المتظلم وصفته وعنوانه. 2- المضمون للقرار المتظلم منه وتاريخ صدوره، وتاريخ الإخطار للمتظلم بهذا القرار أو علمه به. 3- الأسباب المبني عليها التظلم والمستندات المؤيدة له. 4- الطلبات الخاصة للمتظلم. كما أنه لا يترتب على تقديم التظلم أن يتمّ وقف تنفيذ القرار المتظلم منه إلاّ إذا قرّرت اللجنة بناءً على طلب المتظلم، وبتقديمه أسباب جديّة، ولدواعي الاستعجال، يمكن أن يتمّ وقف تنفيذ القرار، إلى أن يتمّ الفصل في موضوع التظلم¹⁷⁹. وبالرجوع إلى موقف المشرع القطري بشأن وقف تنفيذ القرارات الإدارية أمام القضاء الإداري في قانون الفصل في المنازعات الإدارية، نجد بأنّ المشرع كقاعدة عامة لم يبيح وقف تنفيذ القرار المتظلم منه بمُجرد تقديم التظلم إلاّ بشكل استثنائي من خلال طلب في صحيفة الدعوى يُقدّم من المتظلم إلى الدائرة الإدارية، إذا رأت المحكمة فيه وجود عناصر جديّة يرجح عليها إلغاء القرار الإداري، ونتائج تنفيذ القرار الإداري من الممكن أن يتعذر تداركها¹⁸⁰، حيث يشترط أن تكون أسباب الطعن بالإلغاء جديّة، والتي بناء عليها يرجح قبول هذا الطعن، ويكون القرار المطعون فيه بالإلغاء يعيب عدم المشروعية مما يحقق معه شرط الجديّة في طلب وقف التنفيذ، ولذلك حتى ينتفي عن طالب الطعن تعمُّد إعاقة تنفيذ القرار الإداري بما يؤثر

¹⁷⁸ حكم محكمة الاستئناف القطرية في الطعن رقم 250 لسنة 2019 الدائرة الإدارية، غير منشور.

¹⁷⁹ المادة 6 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنّتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

¹⁸⁰ تنص الفقرة الأولى من قانون رقم (7) لسنة 2007 بشأن الفصل في المنازعات الإدارية على أنه " لا يترتب على طلب إلغاء القرار وقف تنفيذه، على أنه يجوز للدائرة الإدارية، متى طلب في صحيفة الدعوى ذلك، أن تأمر بحسب الأحوال، بما يلي:

1-وقف تنفيذ القرار إذا رأت من عناصر الجديّة ما يرجح إلغاء القرار، وأن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها، وكان من القرارات المنصوص عليها في البند (3) من المادة (3) من هذا القانون.

على فعالية العمل الإداري¹⁸¹، إضافة إلى توافر حالة الاستعجال المُتمثلة في ضرورة تدعو لوقف تنفيذ القرار لتجنّب حدوث نتائج لا يمكن تداركها تمسّ المركز القانوني للطاعن إذا لم يتم وقف تنفيذ القرار¹⁸². وبإعمال ما سبق على آلية وقف التنفيذ في لجنة التظلم الضريبي، فإنه يُشترط لقبول طلب وقف التنفيذ، وجود عنصر جدية يرجح إلغاء القرار، وتوافر حالة استعجال تستوجب وقف تنفيذ القرار المطعون، لكون القرار مشوباً بعيب من عيوب عدم المشروعية.

ويُقيد أمين سر اللجنة التظلم عند وروده عن طريق رقم مسلسل، في سجل يُعد لهذا الغرض، ويدوّن فيه تاريخ ورود التظلم وبياناته، ويسلم مقدمه إيصالاً بذلك، وتقوم أمانة السر للجنة بإنشاء ملف لكل تظلم، ويتمّ حفظ جميع المستندات فيه التي تتعلق به من أجل الرجوع إليها في وقت الحاجة¹⁸³. ويقوم أمين السر للجنة خلال فترة ثلاثة أيام من تاريخ قيد التظلم في السجل، بعرضه على رئيس اللجنة، والذي يقوم بتحديد جلسة من أجل نظر التظلم، عبر التنسيق مع أعضاء اللجنة، في مدة تتراوح إلى سبعة أيام من التاريخ الذي عرض عليه التظلم، ويتم إخطار كُليّ من المتظلم والهيئة بالجلسة التي تمّ تحديدها للنظر في التظلم والمكان أو الكيفية للانعقاد، وذلك قبل تاريخ الجلسة بمدة خمسة عشر يوماً على الأقل، إمّا عن طريق التسليم باليد مع التوقيع بما يفيد ذلك، أو عن طريق توجيه الإخطار على موطن المتظلم أو مركز أعماله، أو عبر أيّ وسيلة تفيد العلم، والإخطار الموجه للهيئة يتم إرفاق به نسخة من التظلم¹⁸⁴. ويحقّ للجنة أن تكلف المتظلم والهيئة بتقديم ما

¹⁸¹ عائشة محمد الجسيمان، المرجع السابق، ص 82.

¹⁸² عائشة محمد الجسيمان، المرجع نفسه، ص 88.

¹⁸³ المادة 7 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

¹⁸⁴ المادة 8 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

ترى من المستندات أو الإيضاحات قبل موعد الجلسة المحددة لنظر التظلم وأثناء نظر التظلم¹⁸⁵.
ويجب أن يتم إرفاق ترجمة معتمدة باللغة العربية إلى أي مستند محرر بلغة غير اللغة العربية،
عبر أحد المكاتب المختصة بالترجمة المرخص لها بمزاولة الأعمال للترجمة¹⁸⁶. وفي حال توافر
وحدة الموضوع ووحدة الخصوم، يجوز للجنة أن تقوم بضمّ ما يقدم إليها من تظلمات، للفصل فيها
بقرار واحد¹⁸⁷. ويجوز للجنة الاستعانة بذوي الخبرة في الموضوع المتعلق بالتظلم¹⁸⁸، فلها أن
تستعين بأيّ خبير لبيان وتحديد الأسس والمعايير ذات الصلة بالموضوع محلّ التظلم، كالخبير
الحسابي الذي يحدّد الضرائب المستحقة وفقاً للمعايير المتبعة في هذا الخصوص على المدعى
بالنسبة لسنوات الضريبية المتنازع عليها¹⁸⁹، وأن تطلب ما تراه لازماً من بيانات أو من مستندات
عن طريق الجهات ذات الصلة بالموضوع¹⁹⁰، وتعمل اللجنة على فحص التظلم وتطلع على
مذكرات الأطراف وما تمّ تقديمه من مستندات وسماع أقوالهم، وتطلب من ترى ضرورة الاستماع
إلى شهاداتهم¹⁹¹.

¹⁸⁵ المادة 9 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

¹⁸⁶ المادة 10 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

¹⁸⁷ المادة 11 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

¹⁸⁸ المادة 12 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

¹⁸⁹ حكم المحكمة الابتدائية القطرية، الدائرة الإدارية، الدوحة، في القضية رقم 000026/م د م/2011م.

¹⁹⁰ المادة 12 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

¹⁹¹ المادة 13 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

ت- إجراءات عمل اللجنة وقراراتها

وفقاً لما هو مُقرر قضاءً وقانوناً، فإنّ للجنة السلطة التامة في تحصيل وفهم الواقع وتقدير القرائن والمستندات المقدمة لها، وترجيح ما تطمئن إليه فيها واستخلاص ما تراه متفقاً مع الواقع شريطة أن يكون استخلاصها سائغاً وله أصل ثابت بالأوراق، وإذ تبينت الحقيقة التي اقتنعت بها أن تقييم قضاءها على أسباب سائغة يكفي لحمله، وعدم التزامها بالرد استقلالاً على كل قول أو حجة أو مستند يقدمه الخصوم¹⁹²، حيث تختصّ اللجنة بالفصل في التظلمات¹⁹³، وتملك الحق في تخفيض الجزاءات والغرامات المالية الضريبية المقضي بها عن طريق أعمال سلطتها التقديرية في التخفيض؛ وذلك استناداً إلى نص المادة 19 من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون 24 لسنة 2018 بناءً على الأسباب التي تراها¹⁹⁴، وتبتّ في تظلم المكلف خلال فترة ثلاثة أشهر من تاريخ التقديم لها. ويجب أن يكون قرار اللجنة الذي تنتهي به المنازعة أمامها مسبباً وموقعاً عليه من قبل الرئيس وأمين السر، ويتضمّن أسماء رئيس وعضوي اللجنة التي قامت بإصداره، وتاريخ الإصدار، والكيفية التي تمّ بها انعقاد الجلسة، أسماء أطراف التظلم وصفاتهم، وحضورهم وغيابهم، عرض مجمل للوقائع محلّ التظلم، طلبات أطراف التظلم. وبالتالي، فإنّ عدم التسببب الجسيم للقرار الصادر من لجنة التظلم الضريبي¹⁹⁵، يجعله مُتسماً بالقصور في التسببب ممّا يؤدي إلى بطلان

¹⁹² قرار لجنة التظلم الضريبي في التظلم رقم 2020/273 الصادر بتاريخ 2021/6/8، غير منشور.
¹⁹³ حكم المحكمة الابتدائية القطرية (المحكمة الكلية- الدائرة الإدارية) في الدعوى رقم 46/ 2018 الإدارية بتاريخ

2018/5/23، غير منشور.

¹⁹⁴ قرار لجنة التظلم الضريبي في التظلم رقم 27/ 2020 الصادر بتاريخ 2020/6/24، غير منشور.
¹⁹⁵ حكم المحكمة الابتدائية القطرية في القضية الإدارية رقم 000116/م/د/م لعام 2015، غير منشور.

القرار¹⁹⁶، وذلك لإدراك المشرع لخصوصية دور التسييب، لما يُشكّله من ضمانة لحماية حق الدفاع، وتكريس الشفافية. واللجنة عند إصدارها قراراتها في الموضوع، فالأصل أن اللجنة تقر على مقتضى الأوراق، ولا تُجري من التحقيقات إلا ما ترى لزوماً له¹⁹⁷.

وتخطر اللجنة الهيئة بقرارها لتنفيذ مُقتضاه، ومقدم التظلم بصورة من القرار خلال مدة سبعة أيام من تاريخ صدوره، ويُقيد القرار وتاريخ إخطار المتظلم والهيئة به في السجل المعد لذلك الغرض¹⁹⁸.

ويجوز للجنة شطب التظلم إذا لم يحضر المتظلم أو وكيله إلى أيّ جلسة من الجلسات، بعد التثبت من صحة إعلانه للجلسة الأولى، ويجوز لها الاستمرار في نظر التظلم والفصل فيه، سواءً في غياب المتظلم أو الهيئة، من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب من الحاضرين منهما¹⁹⁹.

ويحقّ للجنة أن تُصحّح ما يقع في قراراتها من الأخطاء المادية أو الحسابية، من تلقاء ذاتها أو بناءً على طلب يُقدّم من المتظلم، على أن يتمّ العمل على تصحيح نسخة القرار الأصلية، ويوقع عليه الرئيس وعضوا اللجنة، ويجوز بناءً على طلب مُقدّم من المتظلم تفسير ما قد يقع في قرار اللجنة من الغموض، ويُعدّ القرار الصادر في التفسير مُكملاً للقرار الذي طلب تفسيره²⁰⁰. ويتمتع أعضاء اللجنة باستقلالية في أداء أعمالهم، ولا يجوز لأيّ جهة أو أيّ شخص القيام بالتدخل في

¹⁹⁶ حكم محكمة الاستئناف القطرية في الدعوى رقم 000058، المحكمة المدنية، استئناف الدائرة الإدارية بتاريخ

2020/2/26، غير منشور.

¹⁹⁷ قرار لجنة التظلم الضريبي رقم 2020/286م، الصادر بتاريخ 2020-12-8، غير منشور.

¹⁹⁸ المادة 14 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجننتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

¹⁹⁹ المادة 15 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجننتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

²⁰⁰ المادة 18 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجننتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

أعمال اللجنة، أو في القرارات التي تصدر عنها²⁰¹. ولا يجوز لرئيس اللجنة أو لأي من الأعضاء الحضور أو الاشتراك في أعمال عند النظر في تظلم سبق وأن قد أبدى رأياً أو كان طرفاً فيه، أو قد كان له فيه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة، أو في حالة كان قريباً لأي أحد من الأطراف سواء بالنسب أو بالمصاهرة وذلك حتى الدرجة الرابعة، أو وكيلاً حالياً أو بشكل سابق لأحد من الخصوم في أعماله الخاصة، أو ممثل قانوني له، أو وصياً أو قياً عليه، ويجب عليهم في هذه الحالة التصريح بأي مصلحة لهم تتداخل مع طبيعة اختصاصاتهم في اللجنة²⁰²، وجميع المراسلات والمكاتبات والتعاميم المتعلقة باللجنة والأعمال تكون موقعة من قبل رئيسها وتعطى أرقاماً بحسب السنة الميلادية التي قد صدرت خلالها²⁰³.

وبالنسبة لتكليف اللجنة ومدى اعتبارها لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي من عدمه، وكما هو معلوم بأنه لا بد من توافر شروط خاصة للجنة لاعتبارها لجنة قضائية أو لإسباغ الصفة القضائية على أعمالها وفقاً لصحيح القانون، فقد بينت محكمة التمييز القطرية في حكمها شروطاً مجتمعة من الواجب توافرها في اللجنة ذات الاختصاص القضائي²⁰⁴، وهي كالآتي²⁰⁵:

²⁰¹ المادة 19 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

²⁰² المادة 20 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

²⁰³ المادة 21 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

²⁰⁴ حكم محكمة التمييز القطرية في الطعن رقم 20 لسنة 2020، تمييز مدني، بتاريخ 7 أبريل 2020، شبكة قوانين الشرق.

²⁰⁵ أحمد عبدالغني طاهر، تعليق على حكم محكمة التمييز القطرية الصادر في الطعن رقم 20 لسنة 2020 تمييز مدني بتاريخ 7 إبريل 2020، <https://www.qatarlaw.com/court-of-cassation-20-2020.html>.

أولاً: أن يحدد اختصاص الجهة أو اللجنة بموجب قانون، وليس بأي أداة تشريعية أدنى من القانون.

ثانياً: أن يغلب على تشكيل اللجنة العنصر القضائي لتتوافر في أعضائها ضمانات الكفاءة والحياد والاستقلال.

ثالثاً: أن يُنَاط إلى تلك اللجنة أو الجهة سلطة الفصل في الخصومة المعروضة عليها بقرار حاسم لا يخضع لرقابة أو تعقيب أو تصديق من جهة إدارية، فلا يقتصر دورها على مجرد إجراء تسوية مبدئية أو ودية للنزاع أو محاول التوفيق بين طرفيه، ولو كان ذلك بموجب قرار، طالما كان هذا القرار غير ملزم لطرفي النزاع معاً.

رابعاً: أن تكون هذه الجهة أو اللجنة ملتزمة بنص القانون المُنظّم لها بتحقيق الضمانات الأساسية للنقاضي والتي تكفل تحقيق مبدأ المواجهة بين أطراف الخصومة وتمحيص دفاع كل طرف، ليكون القرار الصادر منها مُحَقَّقًا للحقيقة القانونية ومُبلورًا لمضمونها، بما يرقى باعتباره مرحلة أولى للنقاضي يُكتفى بعدها بالطعن على قرارات تلك اللجان أو الجهات بالاستئناف أمام الدائرة الإدارية بمحكمة الاستئناف.

وعند تخلف واحد أو أكثر من الشروط سالفة البيان، فإنّ اللجنة لا تعدو أن تكون إ ل لجنة إدارية، وتكون قراراتها بمثابة قرارات إدارية تخضع لرقابة القضاء إذا ما اكتسبت الصفة النهائية²⁰⁶. وقد أحسنت محكمة التمييز في اجتهادها بتوضيح الشروط للجنة، لعدم حدوث أيّ لبس عند التفريق بين اللجان الإدارية واللجان ذات الاختصاص القضائي.

²⁰⁶ حكم محكمة التمييز القطرية في الطعن رقم 584 لسنة 2018 تمييز مدني (الدائرة الأولى)، غير منشور.

وتطبيقاً للشروط السالفة الذكر الواجب توافرها لوصف أيّ لجنة بأنها لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي وفقاً لاجتهاد محكمة التمييز القطرية ، نجد بأنّ لجنة التظلم الضريبي لا تعدّ لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي؛ بسبب تخلف الشرط الثاني المتمثل في غالبية العنصر القضائي في اللجنة، حيث إن اللجنة يغلب على تشكيلها العنصر الإداري، فهي يرأسها أحد قضاة محكمة الاستئناف ويختاره المجلس الأعلى للقضاء، وعضوية ممثل عن كل من ديوان المحاسبة، وغرفة تجارة وصناعة قطر ترشح كل جهة من يمثلها، ويتولى أمانة السر موظف أو أكثر من موظفي الهيئة يصدر قرار باندبهم وتحديد اختصاصاتهم ومكافآتهم قرار من قبل رئيس الهيئة²⁰⁷.

وبالرجوع إلى موقف المشرع القطري بشأن الاختصاص بنظر الطعن على قرارات لجنة التظلم الضريبي، وعلى الرغم من وصف اللجنة الصحيح أنها لجنة إدارية لا ذات اختصاص قضائي، حيث إن سبب الطعن على قرارات لجنة التظلم الضريبي أمام محكمة ثاني درجة، هو لأن المشرع حدّد بنص القانون أنّ الطعن على قرارات اللجنة يكون أمام الدائرة الإدارية الاستئنافية، وكان من المفترض النص صراحةً على الطعن على قرارات اللجنة سالفة الذكر أمام محكمة أول درجة لا

²⁰⁷ تنص المادة 2 من قرار مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 بتشكيل لحتنين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالهما

وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافآتها على أنه " تُشكل بالهيئة لجتان للتظلم الضريبي، تكون كل منهما برئاسة أحد قضاة محكمة الاستئناف يختاره المجلس الأعلى للقضاء، وعضوية ممثل عن كل من:

1-ديوان المحاسبة.

2-غرفة تجارة وصناعة قطر .

وترشّح كل جهة من يمثلها.

ويصدر بتسمية رئيس وعضوي كل لجنة وتحديد نطاق اختصاصها، قرار من وزير المالية.

وفي حالة غياب رئيس أو أحد عضوي أي من اللجتين أو قيام مانع به، يختار المجلس الأعلى للقضاء أو الجهة التي يمثلها، من يحل محله، بحسب الأحوال.

ويتولى أمانة سر كل لجنة، موظف أو أكثر من موظفي الهيئة، يصدر باندبهم وتحديد اختصاصاتهم ومكافآتهم قرار من رئيس الهيئة."

أمام محكمة ثاني درجة؛ لاعتبارها لجنة ذات اختصاص إداري وفقاً للتحليل السابق، ولإخضاع رقابة القضاء على قراراتها، وعدم حرمان أطراف النزاع درجة من درجات التقاضي.

ثانياً: المرحلة الإدارية لنظر الطعن في مصر

ترك المشرع المصري وقتنا يسمح فيه للإدارة الضريبية بأن تراجع نفسها أو تتفق مع الممول على تحديد وعاء الضريبة لتحقيق نوع من الثقة مع الإدارة الضريبية والممول إدارياً، قبل اللجوء للقضاء²⁰⁸. ويجب الطعن على قرار ربط الضريبة أمام لجان داخلية ابتداءً، ثم لجان الطعن الضريبي، وبعدها الطعن على قرارات تلك اللجان أمام القضاء²⁰⁹. وسنتطرق إلى تلك اللجان ودورها في حلّ النزاع الضريبي:

1- اللجنة الداخلية

تتكوّن هذه اللجنة من مجموعة من موظفي الإدارة الضريبية، تُسند إليهم مهمة فحص الطعن المقدم من الممول بشأن النزاع القائم بينه وبين الإدارة الضريبية، لأجل تسوية أوجه النزاع قبل إحالته إلى لجنة الطعن، حيث يهدف إنشاء اللجان الداخلية إلى محاولة حسم المنازعة الضريبية في مهدها، والتخفيف عن لجان الطعن والقضاء²¹⁰، حيث نظم المشرع المصري هذه اللجنة وآلية عملها من خلال أحكام تنظم سير عملها.

²⁰⁸ عاطف إبراهيم كامل، 2010، المنازعات الضريبية في ظل المنظومة الضريبية الجديدة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد 2، القاهرة، ص 21.

²⁰⁹ عاطف إبراهيم كامل، المرجع نفسه، ص 12.

²¹⁰ الدكتور خيرى عثمان فريز فرج عبدالعال، إنهاء المنازعات الضريبية على الدخّل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية،

القاهرة، 2013، ص 161.

أ- تشكيل اللجنة

تبتّ المصلحة في الطعن المُقدم من الممول أو المكلف بواسطة لجان داخلية، يتم إصدار تشكيلها وتحديد مقارها ونطاق اختصاصها من قبل رئيس المصلحة²¹¹. وتشكل هذه اللجنة برئاسة أحد الموظفين بالمصلحة من درجة مدير عام على الأقل، وتشمل كذلك عضوية اثنين من الموظفين بها ممن لهم صفة الضبطية القضائية. ويكون لكلّ لجنة أمانة فنية من عدد كافٍ من الموظفين بالمصلحة، ويجوز تعيين رئيس احتياطي لرئيس اللجنة يحلّ محله حال وجود أيّ مانع قانوني، ومدة العضوية للجان عام وتكون قابلة للتجديد، ويجب ألا يكون عضو اللجنة أو رئيسها قد سبق له النظر في أيّ موضوع من الموضوعات المعروضة على اللجنة سواءً بالمراجعة أو بالفحص²¹².

ب- إجراءات الطعن

حدّد المشرع المصري في المادة 56 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري الإجراءات المتبعة أمام اللجنة الداخلية، حيث بيّن بأنه يتمّ تقديمه من الممول أو المكلف على قرار ربط الضريبة بصحيفة من أصل وثلاث صور يودعها بمأمورية الضرائب المختصة وتسلم إحداها للممول أو المكلف، ويجب أن تتضمن صحيفة الطعن تحديد جميع أوجه الخلاف على وجه الدقة فيما ورد بنموذج ربط الضريبة، والأسباب الجوهرية التي بني الطعن عليها، ولا يتمّ الاعتداد بالطعن الذي لا يتضمن الأوجه محلّ الخلاف، وبالتالي يجب على الممول أو المكلف تضمين صحيفة الطعن بأسباب أوجه الخلاف، وإلا لن يؤخذ بعين الاعتبار الطعن المقدم من قبلهم.

²¹¹ المادة 56 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

²¹² المادة 58 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

وتخطر اللجنة الداخلية الممول أو المكلف بتاريخ الجلسة المحددة لنظر الطعن، على أن يكون ميعاد الجلسة خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ إيداع صحيفة الطعن، ويتم إخطار الممول أو المكلف من اللجنة بتاريخ الجلسة بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي من الوسائل الإلكترونية التي لها حجية في الإثبات قانوناً، أو تسليمه نموذج الإخطار بمقر العمل أو الأمورية بموجب محضر يتم التوقيع عليه من الممول أو المكلف أو من يمثله. وتقوم الأمورية المختصة بموافاة اللجنة خلال مدة خمسة عشر يوماً على الأكثر بملف الممول أو المكلف، والأوراق والمستندات التي تكون مشفوعة بمذكرة الردّ على أسباب الطعن المقدم من الممول أو المكلف. وقد أحسن المشرع المصري عندما توسّع في تحديد وسائل الإخطار بتاريخ الجلسة، فلم يكتفِ بوسيلة واحدة فقط، وإنما تعددت وسائل الإخطار، وذلك حتى يتحقق العلم للممول أو المكلف.

وتقوم اللجنة بتثبيت بيانات الطعن ومُلخصاً يتضمن أوجه الخلاف التي تضمنها في دفترٍ خاصٍ، وتبثّ اللجنة في الطعن خلال ستين يوماً من تاريخ استلام الملف والأوراق والمستندات مشفوعة بمذكرة الرد المشار إليها، وتملك اللجنة مدّة أجل البت في الطعن لمدة أخرى مماثلة إذا توافرت أسباب جدية لديها تبينها اللجنة في محضر أعمالها، وإذا تمّ التوصل إلى تسوية الخلاف خلال المدة المشار إليها فتصبح الضريبة نهائية. وباستقراء ما ورد في أعلاه، نلاحظ بأنّ المشرع المصري حدّد أجل البتّ في الطعن بستين يوماً، لكنه أجاز للجنة مدّة أجل الفصل في الطعن لمدة أخرى مماثلة؛ أي ستين يوماً عند توافر أسباب جدية، لكن لم يُوضح ماهية الأسباب الجدية، إنما منح اللجنة الداخلية السلطة التقديرية في تقدير الأسباب. وعند عدم التوصل إلى تسوية، تقوم اللجنة بإحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة مُرفقاً بها رأي اللجنة الداخلية في شأنها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه، على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موسى

عليه مصحوبًا بعلم الوصول، أو بأيّ وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانونًا، أو تسليمه النموذج بمقرّ العمل أو المأمورية بمُوجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله. وفي حالة انقضاء مدة ثلاثين يومًا دون قيام اللجنة بإحالة النزاع إلى لجنة الطعن المختصة، فللممول أو المكلف أو ممثله القانوني أن يعرض الأمر كتابة على رئيس لجنة الطعن مباشرة أو بكتاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول، ويرفق به صورة من صحيفة الطعن السابق تقديمها للمأمورية، وذلك خلال مدة خمسة عشر يومًا من تاريخ انتهاء المدة المحددة سلفًا، وينبغي على رئيس اللجنة خلال مدة خمسة عشر يومًا من عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول أو المكلف إليه أن يقوم بتحديد جلسة للنظر في الطعن ويأمر بضمّ ملف المكلف أو الممول، ويحال الملف إلى لجنة الطعن إذا انتهى الميعاد المقرر قانونًا دون البتّ في الطعن، وبدون الإخلال بقيام المسؤولية التأديبية للمتسبب في عدم البت في الطعن، أو إحالته إلى لجنة الطعن، خلال المواعيد المقررة لذلك، واستنادًا لذلك، فإن المسؤولية التأديبية تقوم لمن يتسبب في عدم البتّ في الطعن، أو لا يحيله إلى لجنة الطعن للفصل فيه خلال المواعيد التي رسمها القانون حيث يفرض عليه جزاءً تأديبيًا نظير عدم قيامه بما أوجبه القانون عليه من التزام.

وتخطر مأمورية الضرائب المُختصة في جميع الأحوال بالقرار الصادر من اللجنة الداخلية خلال مدة يومين من تاريخ صدوره، وللمأمورية حال الاتفاق على تسوية الخلاف ربط الضريبة من واقع قرار اللجنة وعمل التسوية اللازمة وإخطار الممول أو المكلف خلال خمسة عشر يومًا من تاريخ إخطارها بقرار اللجنة²¹³. ونرى بأنه أحسن المشرع المصري في بيان الإجراءات المتبعة في اللجنة الداخلية بشكل صريح ومفصل دون وجود أيّ غموض في المعنى.

²¹³ المادة 56 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

ت-قرارات اللجنة

تتسم جلسات اللجنة الداخلية بالسرية، ويجب أن يتم إثبات ما يتم تناوله بالجلسة في محضر مؤيد بالمستندات التي تُقدّم من الممول أو المكلف أو من يمثله قانونًا وكذلك المأمورية، ويجب على اللجنة مناقشة جميع بنود الخلاف وأوجه الدفاع التي يقدمها الممول أو المكلف، وأن ترد جميع البنود، وتصدر قرارات اللجنة بالأغلبية، ويلزم أن تكون مسببة وغير معلقة على شرط، ومحددًا بها مبلغ الضريبة المستحقة وأسس حسابها على وجه الدقة، ويجب أن يتضمن محضر اللجنة الداخلية توقيع كلٍّ من رئيس اللجنة وأعضائها والممول أو المكلف أو من يمثله قانونًا، ويحق للممول أو المكلف الحصول على نسخة من هذا المحضر حال توقيعه عليه، وتحدّد الدفاتر والسجلات التي يتعين على الأمانة الفنية للجنة الداخلية إمسакها بقرار من رئيس المصلحة²¹⁴.

وعليه، تكون جلسات اللجنة الداخلية سرية، ويجب إثبات جميع ما يذكر في جلسة اللجنة في محضر مؤيد بالمستندات المقدمة من الممول أو المكلف أو من يمثله قانونًا والمأمورية، ويجب على اللجنة أن تناقش وترد على جميع بنود وأوجه الخلاف المقدمة من الممول أو المكلف، فلا يجوز إهمال مناقشة أيّ بند في الخلاف، وتصدر القرارات بالأغلبية ولم يحدّد المشرع هل هي أغلبية مطلقة أو أغلبية نسبية، ويجب تسبب القرار بالأسباب التي بني عليها، وعدم تعليقه على أي شرط، فيجب أن يكون واضحًا، وموقعًا عليه من رئيس اللجنة وأعضائها والممول أو المكلف أو ممثلهم القانوني، ومنح المشرع الحق للممول أو المكلف إذا تمّ توقيعه، وأحال إلى رئيس المصلحة تحديد الدفاتر والسجلات التي ينبغي إمسакها من قبل الأمانة الفنية للجنة الداخلية.

²¹⁴ المادة 60 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

2- لجان الطعن الضريبي في مصر

منح القانون لجان الطعن الضريبي الاختصاص في الفصل في الخصومة بين مصلحة الضرائب والممول، لحلّ المنازعات التي تنشأ بينهم²¹⁵.

أ- تشكيل اللجنة

نصّت المادة 1 من قرار وزير المالية رقم 578 لسنة 2020 بشأن تشكيل لجان الطعن الضريبي، على إنشاء لجان طعن دائمة في وزارة المالية، تختصّ بالفصل في الخلافات بين الممول أو المكلف ومصلحة الضرائب المصرية التي حدّدت في صحيفة الطعن والمتعلقة بعدد من الضرائب ومنها قانون الضريبة على الدخل²¹⁶. وتشكل لجان الطعن بقرار من الوزير وتكون برئاسة أحد من أعضاء الجهات القضائية، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة ممّن لديهم صفة الضبطية القضائية، واثنين من خبراء الضرائب يرشح أحدهما من اتحاد الغرف التجارية أو اتحاد الصناعات، وذلك بحسب الأحوال، ويرشح الآخر من قبل نقابة التجار من أحد ذوي الخبرة في مجال الضرائب من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين، والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهن الحرة للمحاسبة والمراجعة، ويجب ألا يكون لأيّ من الأعضاء في اللجنة

²¹⁵ الدكتور شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2018، ص149.

²¹⁶ تنص المادة 1 من قرار وزير المالية رقم 578 لسنة 2020 بشأن تشكيل لجان الطعن وبيان مقارها وتحديد اختصاصها المكاني ومكافآت أعضائها على أنه " تنشأ بوزارة المالية لجان دائمة للطعن، تختص بالفصل في أوجه الخلاف بين الممول أو المكلف ومصلحة الضرائب المصرية والمحددة في صحيفة الطعن والمتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في:

أولاً- قانون الضريبة على الدخل، وقانون ضريبة الدمغة، وقانون رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

ثانياً- قانون الضريبة على القيمة المضافة.

وتتبع هذه اللجان وزير المالية مباشرة."

علاقة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع أو أطراف النزاع، ويمكن للوزير أو من يفوضه أن يعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة . ويعد الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون ندبهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية، ويجب ألا يكون قد سبق لأي من أعضاء اللجنة نظر موضوع الطعن سواء بالفحص أو المراجعة أو الاعتماد، وتكون العضوية لتلك اللجان بالنسبة لموظفي المصلحة مدتها عام قابلة للتجديد، وانعقاد اللجنة لا يكون صحيحاً إلا بتشكيلها الكامل، ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة، وتكون لجان الطعن دائمة، وتتبع إدارياً الوزير بشكل مباشر، ويصدر من قبله قرار بتحديد مواردها وبيان مقارها والاختصاص المكاني لها والمكافآت لأعضائها، كما وتلتزم اللجنة بإمسك السجلات والدفاتر التي يصدر بتحديد مواردها قرار من الوزير²¹⁷.

ب- قواعد نظر الطعون

تلتزم لجنة الطعن في عملها بالأحكام المنصوص عليها في القوانين الحاكمة لموضوع الطعن واللوائح المنفذة له وهذا القرار؛ أي قرار وزير المالية، وتراعى الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي، ويشمل ذلك الاختصاص، إعلان أطراف الخلاف، وأحقية الممول أو المكلف في رد اللجنة أو أحد أعضائها، ومناقشة جميع الدفوع المقدمة من الممول أو المكلف، وتسبب القرارات،

²¹⁷ المادة 61 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

مع عدم الإخلال بالأصول والمبادئ العامة للتقاضي الأخرى المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية²¹⁸. ويجب على اللجنة أثناء نظر الطعون مراعاة القواعد الآتية²¹⁹:

أ- الاستماع إلى الممول أو المكلف أو من يمثله، وكذلك ممثل مأمورية الضرائب المختصة دون أن يكون لهما صوت معدود.

ب- أن يتم الالتزام بنظر أوجه الخلاف المنصوص عليها في صحيفة الطعن والتي لم يتم تسويتها دون غيرها لنظره أيهما لاحق، ويجوز أن تمت لفترة أخرى مماثلة عند توافر أسباب جدية لدى اللجنة.

ج- البت في الطعن خلال ستين يوماً من تاريخ إيداع ملف الطعن باللجنة أو تحديد جلسة لنظره أيهما لاحق، ويجوز أن تمت لفترة أخرى مماثلة عند توافر أسباب جدية لدى اللجنة.

د- قرارات اللجنة تكون مسببة، وغير معلقة على شرط، ويحدد بها مبلغ الضريبة، وأسس حسابها على وجه الدقة.

وتأكيداً لذلك قضت محكمة النقض المصرية: "أن لجنة الطعن لا تعدو أن تكون لجنة إدارية إلا أنه وقد أعطاه القانون ولاية الفصل في خصومة بين مصلحة الضرائب والممول، فقد أوجب عليها

²¹⁸ المادة 11 من قرار وزير المالية رقم وزير المالية - رقم 578 لسنة 2020 بشأن تشكيل لجان الطعن وبيان مقارها وتحديد اختصاصها المكاني، ومكافآت أعضائها.

²¹⁹ المادة 61 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

بهذه الصفة أن تلتزم بالأصول والمبادئ العامة لتقاضي ومنها مبدأ ألا يضار الطاعن في طعنه أمامها.²²⁰

ث- إجراءات نظر الطعن أمام لجنة الطعن الضريبي

تختص لجان الطعن في البتّ في أوجه النزاع بين الممول أو المكلف والمصلحة المحددة في صحيفة الطعن، ويتم إخطار كل من الممول أو المكلف والمصلحة من قبل اللجنة بميعاد الجلسة لنظر الطعن وذلك قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل، عن طريق كتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول، أو من خلال أيّ وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً، أو بتسليمه نموذج الإخطار بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه المكلف أو الممول أو من يمثله، ولها أن تطلب من الممول أو المكلف أو المصلحة تقديم ما هو ضروري من الأوراق والبيانات، وينبغي على الممول أو المكلف أن يحضر إلى اللجنة بنفسه أو من يمثله وإلا فصلت اللجنة في الطعن في ضوء المستندات التي تم تقديمها²²¹. وتتسم الجلسات بالسرية، ويحدد رئيس اللجنة مقرراً للحالة من بين أعضاء اللجنة المعيّنين من المصلحة، ويتولى كلّ مقرّر دراسة ما يتم إحالته إليه من طعون وجميع أوجه الدفاع التي تتعلق بها، ويعد مسودة القرار، وتتم المداولة مع باقي أعضاء اللجنة على مسودة القرار بعد اطلاعهم على أوراق الطعن²²². وينبغي مراعاة الضوابط المنصوص عليها في قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري وبالتحديد الالتزام بالاستماع إلى كل من طرفي الخصومة، وبنظر أوجه الخلاف المحددة في صحيفة الطعن والتي لم يتم تسويتها دون

²²⁰ محكمة النقض المصرية الطعن رقم 49 لسنة 67 ق جلسة 2003/12/9 مدني، موقع شبكة قوانين الشرق.

²²¹ المادة 62 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

²²² المادة 63 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

غيرها، والبت في الطعن خلال سنتين يوماً من تاريخ إيداع ملف الطعن باللجنة أو تحديد جلسة لنظره أيهما لاحق، مع جواز مد هذه المدة لفترة أخرى مماثلة حال توافر أسباب جدية لدى اللجنة²²³.

ج- قرارات اللجنة

تصدر قرارات اللجنة بالأغلبية، وتكون مسببة وغير معلقة على شرط، ويحدد بها مبلغ الضريبة وأسس حسابها على وجه الدقة، وذلك في حدود تقدير المصلحة وطلبات المكلف أو الممول، ويتم تعديل ربط الضريبة وفقاً لما تقرره اللجنة في قرارها، فإذا لم يتم تحصيل الضريبة فيكون تحصيلها بموجب هذا القرار، وفي جميع الأحوال يجب على رئيس اللجنة وأمين السر توقيع قرارات اللجنة خلال أسبوع على الأكثر من تاريخ صدورها، ويكون إعلان كل من المصلحة والممول أو المكلف بقرار اللجنة، بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً، أو تسليمه القرار بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله²²⁴، ونلاحظ بأن المشرع اشترط لإصدار قرارات اللجنة أن تكون بالأغلبية، لكن لم يحدد هل هي أغلبية بسيطة أو أغلبية مطلقة، ونص على تسبيب قرارها بناء على الأسباب التي بنى عليها القرار، وألا يكون معلقاً على شرط في المستقبل، فيجب أن يكون قرارها واضحاً مُحدداً به مبلغ الضريبة وأسس حسابها، وأوجب توقيع الرئيس وأمين السر على قرار اللجنة في مدة تتراوح خلال أسبوع على الأكثر. وقد توسع المشرع المصري في طرق إعلان أطراف النزاع من خلال النص على عدة طرق للإعلان.

²²³ المادة 7 من قرار وزير المالية - رقم 578 لسنة 2020 بشأن تشكيل لجان الطعن وبيان مقارها وتحديد اختصاصها

المكاني، ومكافآت أعضائها.

²²⁴ المادة 64 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

وعلى اللجنة التحقق من تمام الإعلان قانونًا، وللجنة أن تطلب من كل من المأمورية والممول أو المكلف أو من يمثله قانونًا تقديم ما تراه ضروريًا من البيانات والأوراق اللازمة للفصل في أوجه الخلاف، وفي حالة عدم حضور الممول أو المكلف أمام اللجنة بنفسه أو من يمثله فعلى لجنة الطعن أن تفصل في الطعن في ضوء الأوراق والمستندات المقدمة²²⁵، وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع قرار اللجنة، ولا يمنع الطعن في قرارها أمام المحكمة المختصة من تحصيل الضريبة، أو اتخاذ إجراءات الحجز الإداري لأدائها²²⁶.

ووفقًا لما تقدم، منح المشرع اللجنة العديد من الحقوق كالتحقق من إعلان أطراف النزاع، والحق في طلب أيّ بيانات أو أوراق ترى بأنها لازمة للبتّ في الخلاف، وعند عدم حضور أيّ طرف من أطراف النزاع بنفسه أو من يمثله فإنّ اللجنة تبتّ في الطعن بناءً على الأوراق والمستندات المقدمة لها، وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع القرار، ولم يمنع المشرع تحصيل الضريبة إذا طعن صاحب الشأن على قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة، بل أجاز اتخاذ إجراءات الحجز الإداري. وأجاز المشرع المصري الطعن من قبل الممول أو المكلف أو المصلحة على قرار لجنة الطعن الضريبي أمام محكمة القضاء الإداري المختصة، خلال مدة 60 يوم تبدأ من اليوم التالي للإعلان بقرار لجنة الطعن²²⁷.

واستنادًا لما سبق، توجد أوجه شبه واختلاف بين التظلم الإداري على المنازعات الضريبية في قطر ومصر، فالتشابه يتمثل في منح المشرع الحق للمكلف في التظلم الإداري أمام الإدارة الضريبية

²²⁵ المادة 8 من قرار وزير المالية - رقم 578 لسنة 2020 بشأن تشكيل لجان الطعن وبيان مقارها وتحديد اختصاصها المكاني، ومكافآت أعضائها.

²²⁶ المادة 64 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

²²⁷ المادة 65 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

بالنسبة للقرارات الصادرة عنها، وإمكانية تسوية النزاع أمام لجنة التظلم الضريبي في قطر ولجنة الطعن الضريبي في مصر قبل البت في النزاع، أما أوجه الاختلاف ففي قطر يتم الاعتراض من قبل المكلف أمام الإدارة الضريبية خلال مدة محددة يترتب عدم التقييد بها استحقاق الضريبة بشكل نهائي، وفي حالة عدم رضا المكلف يمكن له التظلم أمام لجنة التظلم الضريبي خلال المدد المحددة، وعند عدم رضا المكلف أو الإدارة الضريبية بالقرار الصادر من لجنة التظلم الضريبي؛ يجوز لهم الطعن أمام القضاء خلال ميعاد الطعن المحدد. أما بالنسبة لمصر، فقد اختلف الوضع حيث نجد بأن التظلم الإداري يتمثل في مرحلتين: الأولى، الطعن أمام لجنة داخلية وهي لجنة إدارية عادية تنظيمها إداري يسعى إلى حلّ الخلاف، على عكس قطر حيث لا توجد لجنة مشكلة لغرض التظلم الإداري وإنما يتم الاعتراض من قبل المكلف للإدارة الضريبية مباشرة. وفي المرحلة الثانية، يتم الطعن أمام لجنة الطعن الضريبي والتي تعدّ مرحلة إدارية، ويطعن في قراراتها أمام محكمة القضاء الإداري المختصة، على عكس قطر حيث يطعن على قرار لجنة التظلم الضريبي أمام محكمة ثاني درجة؛ أي محكمة الاستئناف.

الفرع الثاني: الصلح الضريبي

يُعدُّ الصلح الضريبي آلية في الميدان الضريبي لتسوية المنازعات الضريبية تُضاف إلى الحلّ القضائي²²⁸، يهدف إلى تخفيف العبء على أطراف المنازعة الضريبية، وتقصير مدة النزاع، فضلاً عن دوره في تحصيل دين الضريبة في وقت قصير يحقق صالح الخزنة العامة²²⁹.

ويستوجب الصلح اتفاقاً بين كل أطرافه باعتباره تصرف جماعي²³⁰، وبموجبه يعدل الطرفان بعض عناصر الرابطة القانونية التي تربطهم، عن طريق تنازلات متبادلة²³¹، من خلال تقريب وجهات النظر بين المتنازعين لتوصل إلى اتفاق مقبول بينهم لحسم النزاع²³².

ويدخل الصلح ضمن إطار النظام المقبول لحل المنازعات، والقائم على أساس حل النزاع بشكل إرادي باستخدام تقنيات التفاوض، والذي يحتم على أطراف الصلح البقاء في إطار النموذج الزوجي، فلا يدخل الصلح ضمن إطار النموذج المخاصم لحل المنازعات والذي يقوم على أساس تدخل خاص؛ أي التدخل القضائي لحل النزاع، وعن طريق تطبيق قواعد قانونية موجودة²³³، ولذلك يُشترط لإتمام الصلح أن يتوافق الإيجاب والقبول بين أطرافه²³⁴. كما أنّ القواعد القانونية التي

²²⁸ الدكتورة سهام العيداني، الصلح في المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مجلة افاق للعلوم، المجلد 5، العدد 3، 2020، ص 265.

²²⁹ الدكتور طارق محمود عبدالسلام السالوس، تحديات السياسة المالية والضريبية في ظل أزمة كورونا، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة- مصر، 2020، ص 162.

²³⁰ الدكتور طارق محمود عبد السلام السالوس، المرجع نفسه، ص 10.

²³¹ الدكتور عبد المنعم الضوى، سلطة الإدارة في توقيع الجزاء، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، 2016.

²³² الدكتورة دعاء نبوي الفشلان، التحكيم في المنازعات الضريبية دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة- مصر، 2021، ص 26.

²³³ الدكتور مهند نوح، الصلح كوسيلة مستقلة لحل المنازعات الإدارية (الذاتية المستقلة)، المرجع السابق، ص 5.

²³⁴ الدكتور سالم محمد الشوابكة، الدكتور جعفر محمود المغربي، 2007، عقد الصلح وتطبيقاته في التشريعات الجمركية، مجلة الحقوق، المجلد 31، العدد 1، ص 305.

يستخدمها الأطراف في الصلح تكون كأساليب وليس كأوامر، ولا يعدّ لجوء الأشخاص العامة إلى الصلح إلزامياً²³⁵، لأنّ أطراف الصلح لهم الحق في الاختيار للجوء إليه من عدمه²³⁶، ويملك الأشخاص السلطة التقديرية في اختيار وقت الصلح؛ أي قبل أو أثناء الخصومة القضائية، أو بعد صدور الحكم المبرم بها²³⁷.

وبالنسبة لعقود الصلح في نطاق فروع القانون العام الأخرى غير القانون الإداري، يكون محلّ النزاع حقاً موضوعياً؛ كالصلح في المجال الجمركي والمالي، المتعلق بموضوع بحثنا، فيتمثل محل الصلح في تعويض الإدارة المختصة بسبب مخالفة حق موضوعي، بمعنى وجود مخالفة لحق فرضه القانون لمصلحة الإدارة، ويكون الاتفاق الصلحي المبرم في تلك الحالة وفقاً للقانون، ومحلّه التعويض عن خرق قاعدة الحق الموضوعي²³⁸، لأنّ الأثر المترتب على الصلح هو تنازل الإدارة بموجب الصلح عن حقها في مقاضاة الطرف الآخر المخالف وما يتبع ذلك من عقوبات مشددة، وفي نفس الوقت يتنازل الطرف الآخر عن الضمانات التي منحها إياه القانون عند محاكمته، ويلتزم بدفع مبلغ معين تمّ الاتفاق عليه مع الإدارة بناء على الصلح²³⁹.

وتثور تساؤلات بشأن الطبيعة القانونية للصلح الضريبي، ومدى فقدانها الطبيعة العقدية واكتسابها طبيعة أخرى، فهل يعدّ تصرفاً فردياً من قبل الإدارة أو من جانب الطرف الآخر، أم أنه كيف

²³⁵ الدكتور مهند نوح، الصلح كوسيلة لحل المنازعات الإدارية (الذاتية المستقلة)، المرجع السابق، ص5.

²³⁶ الدكتور مانع سلمى، 2012، الطرق البديلة المستحدثة لحل المنازعات الإدارية، مجلة العلوم الإنسانية- جامعة محمد

خضير بسكرة، العدد السادس والعشرون، ص27.

²³⁷ الدكتور مهند مختار نوح، الصلح كوسيلة لحل المنازعات الإدارية (الذاتية المستقلة)، المرجع السابق، ص5.

²³⁸ الدكتور مهند مختار نوح، الصلح كوسيلة لحل المنازعات الإدارية (الذاتية المستقلة)، المرجع نفسه، ص24.

²³⁹ الدكتور سالم محمد الشوابكة، الدكتور جعفر محمود المغربي، المرجع السابق، ص305.

باعتباره عقدًا ولا تنتقي الطبيعة العقدية عنه²⁴⁰، حيث اختلف الفقه في التكييف، فيرى البعض بنفي الطبيعة العقدية، لأن المخالف لمقتضيات الحق الموضوعي المقرر قانونًا لا يتفاوض بشأن الحقوق والالتزامات في الصلح، ويتصرف برضاه ولا سلطة له على الغير، فيقدم التظلم للإدارة، ويقبل التظلم بموجب قرار انفرادي من الإدارة، وفق شروط محددة في القانون، كالاتفاقات الصلحية المبرمة في المسائل المالية المتعلقة بالضريبة أو تخفيض الغرامات الضريبية، فلا تتفاوض الإدارة الضريبية مع المكلف، لأن ذلك يقوض سلطة الإدارة العامة، وغياب العنصر الأخير يجعل الصلح قرارًا انفراديًا تقديريًا، والتصرف يكون موقوف على شرط في نفس الوقت لأن الإدارة تقبل تحت شرط محدد وهو (التعويض) العدول عن التبع الجنائي والإداري، فالتصرف يتمثل في تطبيق القواعد العامة المجردة والمنصوص عليها في القانون على الحالات الفردية²⁴¹.

ويرى بعض الفقه أن الصلح في مجال الحقوق الموضوعية يتمتع بطبيعة عقدية، ويعدّ من عقود الإذعان في العقود المدنية التي يسرى عليها القانون المدني، باعتبار أن عقد الإذعان يمتاز عن مختلف العقود بوجود طرف في مركز قانوني متفوق على الآخر²⁴²، فلا توجد مساواة قانونية في تقدير محتوى العقد، فالإدارة تنفرد في تحديد شروط التصرف الصلحي الذي لا يفقد طبيعته العقدية في هذه الحالة، لأن القدرة على التفاوض ليست معيارًا لتكييف تلك الطبيعة²⁴³.

²⁴⁰ زهراء محمد ناصر بدوي، 2013، الأسلوب غير القضائي في حل المنازعات الإدارية، رسالة ماجستير، جامعة

النهريين - العراق، ص 141.

²⁴¹ الدكتور مهند مختار نوح، الصلح كوسيلة لحل المنازعات الإدارية (الذاتية المستقلة)، المرجع السابق، ص 24.

²⁴² الدكتور سالم محمد الشوابكة، الدكتور جعفر محمود المغربي، المرجع السابق، ص 335.

²⁴³ الدكتور مهند مختار نوح، الصلح كوسيلة لحل المنازعات الإدارية (الذاتية المستقلة)، المرجع السابق، ص 26.

ويرى جانب آخر من الفقه، بأنه لأجل تكييف التصرفات الصلحية في نطاق الحقوق الموضوعية، لا بد من التمييز بين القرار والعقد كتصرفين تيرمهما الإدارة، فلا بد من الاستناد إلى معيار بارز في الفقه بشأن التمييز بينهم²⁴⁴، فما يميز العقد هو أنه يبرم على أساس رضائي بين أطرافه، حيث يعرف كل أطرافه حقوقه والتزاماته قبل التعاقد، ويكون للإرادة دور كبير فيه²⁴⁵. أما بالنسبة لمفهوم القرارات الفردية، فتتحدد من خلال كون تلك التصرفات تنفرد الإدارة فيما ترتبه من قواعد بشأن الحقوق والالتزامات استنادًا للقوانين والأنظمة بإرادتها المنفردة دون توافق إرادة الخاضعين للقرار²⁴⁶، فالعمل الشرطي قد يظهر على شكل تصرف اتفاقي وليس عقدا فقط، كالحالة الاتفاقية في الصلح المبرم في مجال الحقوق الموضوعية، فالإدارة تقدم إيجابًا، والمخالف يقبل، ومحتوى الاتفاق محدد مسبقًا بمقتضى القوانين والأنظمة، وبقواعد من النظام العام وليس إرادة الأطراف، لذلك تعدّ تلك التصرفات الصلحية اتفاقات ذات طبيعة شرطية وليس عقودًا²⁴⁷.

واستنادًا لما سبق، لم يتبني كل من المشرعين القطري والمصري آلية الصلح الضريبي بشكل صريح، لكن نلاحظ بأنهم قد تبنوا الصلح الإداري الجزائي في التشريعات المتعلقة بقانون الضريبة على الدخل، والذي لا يعد صلحًا جزائيًا خالصًا، لأنّ التصالح يتم بين المتهم والجهة الإدارية المختصة²⁴⁸، والتي تتمثل في رئيس الهيئة العامة للضرائب في قطر، أما في مصر فإن صاحب

²⁴⁴ الدكتور مهند نوح مختار، الصلح كوسيلة لحل المنازعات الإدارية (الذاتية المستقلة)، المرجع نفسه، ص 26.

²⁴⁵ الدكتور محمد جمال الذنبيات، المرجع السابق، ص 244.

²⁴⁶ الدكتور محمد جمال الذنبيات، المرجع نفسه، ص 197.

²⁴⁷ الدكتور مهند نوح، الصلح كوسيلة لحل المنازعات الإدارية (الذاتية المستقلة)، المرجع السابق، ص 26.

²⁴⁸ خلود عتيق الكعبي، 2021، التصالح الجنائي في الجرائم الاقتصادية في التشريعات القطرية: دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، جامعة قطر، قطر، ص 45.

السلطة في التصالح هو وزير المالية أو من يفوضه، وبالتالي فإن الصلح الجزائي يُعدّ إداريًا لأن
المشرع حدّد الاختصاص لتصالح إلى جهة إدارية وليس إلى النيابة العامة.

وقد أجازت المادة 31 من قانون الضريبة على الدخل القطري الصلح الإداري الجزائي في جريمة
التهرب الضريبي عندما نصت على أنه: " للرئيس أو من يفوضه، التصالح في الجرائم المنصوص
عليها في المادتين (26)، (27) من هذا القانون، قبل تحريك الدعوى الجنائية أو أثناء نظرها وقبل
الفصل فيها بحكم بات، وذلك مقابل سداد نصف الحد الأقصى لعقوبة الغرامة المقررة وسداد
الضريبة المستحقة والجزاءات المالية. ويترتب على التصالح عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية أو
انقضاءها، بحسب الأحوال. وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها."
وتفسيرًا لذلك، فإنه ينطبق وصف الصلح على نص المادة سالفه الذكر، لأنه توجد تنازلات متبادلة
بين الإدارة الضريبية؛ والمتمثلة بالرئيس أو من يفوضه لها والمتهم في الجرائم سالفه الذكر التي
حددها القانون، فقد حدد المشرع القطري قيمة التصالح بنصف الحد الأقصى لعقوبة الغرامة الجنائية
التي لا تزيد على ثلاثة أمثال الضريبة المستحقة²⁴⁹، بالإضافة إلى سداد الضريبة المستحقة التي
تهرب المتهم عن سدادها في مواعيدها المقررة قانونًا، والجزاءات المالية الإدارية الموقعة عليه من
الإدارة الضريبية نتيجة تخلفه عن سداد الضريبة. ويوجد فرق بين المبالغ التي يدفعها المتهم،
فالغرامة المتمثلة بنصف الحد الأقصى هي الغرامة الجنائية، والجزاء المالي الإداري المفروض من
الإدارة الضريبية هي غرامة إدارية، فضلًا عن سداد مبلغ الضريبة المطلوب. ومنح المشرع الرئيس
المرونة في اختيار وقت التصالح، كأن يكون قبل تحريك الدعوى أو أثناء نظر الدعوى وقبل البت
فيها بحكم بات. وتتمثل نتيجة التصالح في حال قبول المكلف، بعدم جواز تحريك الدعوى الجنائية

²⁴⁹ تنص المادة 26 من قانون الضريبة على الدخل القطري رقم 24 لسنة 2018 على أنه "مع عدم الإخلال بأي عقوبة
ينص عليها قانون آخر، يعاقب بالحبس مدة لا تجاوز سنة وبالغرامة التي لا تزيد على ثلاثة أمثال الضريبة المستحقة...".

ضد المكلف، فيكون التصالح بمثابة دليل على الوفاء بجميع ما تطالبه به الهيئة، فلا تستطيع الهيئة بعد التصالح أن تقوم برفع دعوى ضد المتهم بسبب ارتكابه جريمة التهرب الضريبي، وإذا تم التصالح أثناء نظر الدعوى فإن القاضي يحكم بانقضاء الدعوى الجنائية، أما إذا تم التصالح أثناء تنفيذ العقوبة فتأمر النيابة العامة بوقف تنفيذها²⁵⁰، وبالتالي في حال قبول المكلف ذلك وقيامه بالسداد، فإنه يتحقق التصالح، بسبب نزوله وسداده للمستحقات الضريبية ونزوله عن حقه في الدفاع والتقاضى، ويترتب أثر متمثل في عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية أو انقضاءها، وبعد ذلك تأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا حصل التصالح أثناء تنفيذها.

وأجاز المشرع المصري آلية الصلح الإداري الجزائي من وزير المالية أو من يفوضه، حيث نصّت المادة 75 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد على أنه: "يجوز للوزير أو من يفوضه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو القانون الضريبي، وعلى من يرغب في التصالح أن يدفع قبل رفع الدعوى الجنائية مبلغا يعادل (100%) من قيمة المستحقات الضريبية طبقا لهذا القانون أو القانون الضريبي، ويكون الدفع إلى خزانة المصلحة أو إلى من يخصص له في ذلك من الوزير. ولا يسقط الحق في التصالح برفع الدعوى الجنائية إلى المحكمة المختصة إذا دفع (150%) من قيمة المستحقات الضريبية طبقا لهذا القانون أو القانون الضريبي، وذلك قبل صدور حكم في الموضوع، فإذا صدر حكم بات جاز التصالح نظير دفع (175%) من قيمة المستحقات الضريبية طبقا لهذا القانون أو للقانون الضريبي."²⁵¹.

ويتضح من هذا النص، بأن المشرع المصري أقر الصلح الجزائي الإداري، فقد يكون في مرحلة قبل تحريك الدعوى الجنائية ضد الممول، والتي فيها يكون الممول مرتكبًا لفعل إجرامي يعاقب

²⁵⁰ خلود عتيق الكعبي، المرجع السابق، ص 57.

²⁵¹ المادة 75 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

عليه في القوانين الضريبية، فيجوز له التصالح مقابل دفع الممول كافة المستحقات الضريبية في ذمته، والذي يترتب عليه نجاته من الآثار العقابية التي ستترتب عليه لو لم يتم التصالح، وقد يكون الصلح بعد رفع الدعوى وقبل صدور الحكم البات في الدعوى الجنائية، فيجوز للممول التصالح لكن في مقابل دفع الممول 150% من المستحقات الضريبية. وعلى الرغم من نص المشرع المصري على التصالح إلا أنه لم يسقط الحق برفع الدعوى الجنائية إلى المحكمة المختصة، فكان من المفترض على المشرع المصري النصّ على انقضاء الدعوى الجنائية بموجب التصالح، لا عدم سقوط الحق في رفعها، أما إذا كانت الدعوى الجنائية المرفوعة ضد المكلف صدر فيها حكم بات، فيجوز الصلح في هذه الحالة، بدفع الممول مقابل 175% من قيمة المستحقات الضريبية، ففي هذه الحالة لا تنقضي الدعوى الجنائية بسبب التصالح، بل لانقضائها بالفعل بالحكم البات، ولكن هذا الحكم سيوقف تنفيذه نتيجة للتصالح.

وحّد المشرع القطري أسلوبًا بديلًا لحلّ المنازعات عندما أجاز للجنة التظلم الضريبي -وفي أي مرحلة من مراحل نظر التظلم- أن تعرض التسوية على موضوع التظلم بشكل ودي للأطراف؛ أي الهيئة والمكلف، فإذا تمّت الموافقة على ذلك، يتم إصدار قرار نهائي من اللجنة بنتيجة التسوية²⁵². وتأكيدًا لذلك، بينت لجنة التظلم الضريبي في قرارها بأن: " تعرض اللجنة الصلح والتسوية بين أطراف النزاع، والذين لهم الحرية في القبول من عدمه²⁵³، فإذا تم رفض التسوية من قبل أي طرف فإن التسوية لا تتم. ويجب أن تحتوي المسودة للقرار المشتملة على أسبابة على توقيع رئيس اللجنة

²⁵² المادة 16 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم

أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

²⁵³ قرار لجنة التظلم الضريبي رقم 32 لسنة 2020 الصادر بتاريخ 2020/12/1، غير منشور.

والأعضاء عند النطق به، وإلا كان القرار باطلاً²⁵⁴. حيث اعتبر المشرع التوقيع على قرار اللجنة شرط صحة وبتخلفه يترتب البطلان، وبالنسبة لتكييف الآلية الواردة أعلاه فيما إذا كانت صلح أو توفيق، نرى بأنها توفيق، لأن الموفق والذي يعد طرفاً ثالثاً خارجاً عن المنازعة، يقوم بالتوفيق بين أطراف النزاع لتقريب وجهات النظر بينهم، عن طريق تقديم اقتراحات غير ملزمة للأطراف لهم الحق في قبولها أو رفضها لتسوية النزاع القائم بينهم²⁵⁵، فهي لا تعدّ صلحاً بسبب غياب العنصر الجوهرى في الصلح، وهو في التنازلات المتبادلة بين أطراف النزاع والتفاوض بشأنها، فالإدارة الضريبية لا تتنازل عن جزء من مطالبها من الضريبة والجزاءات المتعلقة بها، والمكلف لا يتنازل عن جزء من مطالباته ويقبل تنازل الإدارة، حيث تهدف تلك الآلية إلى تسوية وانقضاء الخصومة عن طريق عرضها عليهم للاتفاق على الأخذ بها أو لا، فالأطراف لهم حرية الاختيار الكاملة.

ونصّت المادة 66 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري بأنه: "يجوز للممول أو المكلف أو من يمثله طلب إجراء تسوية لأوجه الخلاف محل الطعن بموجب طلب يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل حجز الطعن للقرار، ويجب على المأمورية إخطار اللجنة بهذا الطلب، والبت فيه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه. وعلى لجنة الطعن حال إخطارها بتقديم الطلب وقف نظره إلى حين إخطارها من جانب المأمورية بما تم فيه. وفي جميع الأحوال، يتعين على المأمورية المختصة إخطار لجنة الطعن خلال خمسة أيام عمل من تاريخ انتهاء مدة الثلاثين يوماً

²⁵⁴ المادة 17 من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2020 لسنة 2020 بتشكيل لجنتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالها وإجراءات التظلم أمامها وتحديد مكافأتهما.

²⁵⁵ الدكتورة دعاء نبوي القشلان، المرجع السابق، ص 28- ص 29.

بما تم في الطلب، وعلى لجنة الطعن حال اتفاق المأمورية والممول أو المكلف على تسوية النزاع إثبات هذه التسوية في محضر يوقع من الطرفين، ويعد هذا المحضر سندًا تنفيذيًا.²⁵⁶

وباستقراء النص، يتضح لنا أن المشرع أجاز للممول أو المكلف التقدم بطلب إلى الإدارة الضريبية لتسوية النزاع القائم بينهم قبل حجز الطعن للقرار للبت فيه أمام لجنة الطعن الضريبي، وألزم المأمورية المختصة إخطار لجنة الطعن الضريبي بهذا الطلب، ويتم البت فيه خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تقديمه، وعندها توقف لجنة الطعن الضريبي نظر الطعن بشكل مباشر إلى حين إخطارها من المأمورية بنتيجته، وعلى المأمورية إخطار لجنة الطعن الضريبي خلال مدة خمسة أيام عمل من تاريخ انتهاء مدة ثلاثين يومًا بنتيجة الطلب، وإذا اتفق الممول أو المكلف على تسوية النزاع، يتم إثبات هذه التسوية في محضر ويوقع عليه كلاهما ويُعد سندًا تنفيذيًا، وبموجب تلك الآلية يحلّ النزاع بسبب التسوية التي حصلت. ونرى بأنّ هذه الآلية لا تعدّ صلحًا، إنما تكييف بأنها مجرد تسوية تهدف إلى تسوية الخلاف في النزاع القائم بين الممول أو المكلف مع الإدارة الضريبية، ويرجع ذلك إلى غياب عنصر المفاوضات والتنازلات المتبادلة بين الأطراف، حيث لا ينزل الممول أو المكلف عن أحد مطالبه إنما فقط يقدم طلبًا لتسوية أوجه الخلاف، ويكون للإدارة الضريبية الحرية في قبول أو عدم قبول ما ورد في الطلب، فهي لا تنزل عن مطالبها وتخضع قيمة الضريبة أو الغرامات الضريبية المفروضة.

ونصّ المشرع المصري في الفقرة الأخيرة من المادة 110 من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005، على التالي: " ويعفى الممول من أداء (30%) من مقابل التأخير عن الضريبة غير المسددة التي تستحق بناء على الاتفاق الذي يجرى مع المصلحة قبل صدور قرار

²⁵⁶ المادة 66 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

لجنة الطعن، بشرط أداء الممول الضريبة المستحقة عليه". ويُلاحظ أنّ هذه الآلية تكييف بأنها صلح، بسبب وجود التنازلات المتبادلة بين الأطراف، حيث تنزل الإدارة الضريبية عن مطالبتها عن مقابل التأخير بنسبة 30% في مقابل أداء الممول الضريبة المستحقة عليه، وبالتالي كلا الطرفين قدما تنازلات متبادلة، فالإدارة تنازلت عن المطالبة بكامل جزاء مقابل التأخير إلى نسبة 30%، في مقابل أن يقبل ويؤدي الممول الضريبة المستحقة عليه كاملة.

وعليه، فإنّ الصلح الضريبي يعدّ وسيلة فعالة لتسوية النزاعات بين المكلف والإدارة الضريبية، وتشمل التنازلات المتبادلة محلّ الصلح، التنازل عن المطالبات التي يرى كلّ طرف أنه له حق فيها وتكون سابقة على الدعوى، والتنازل في الصلح بعد رفع الدعوى أمام القضاء وقبل البت فيها، حيث لا تتغير طبيعة المطالبات ولا تتحول كحق، إنما تتحول إلى ادعاءات بسبب عرضها أمام القضاء وطلب البت فيها، أما إذا صدر حكم مبرم في الدعوى فإنّ التنازل في الصلح يقع على جزء حقوق²⁵⁷. وعليه، نرى بإمكانية تطبيق تلك التنازلات في الصلح الضريبي بين أطرافه المتمثلة في المكلف والإدارة الضريبية، سواء كان الصلح الضريبي سابقا على الدعوى عن طريق التنازل عن المطالبات، أو أثناء نظر الدعوى أمام القضاء عن طريق التنازل عن الادعاءات، أو بعد صيرورة الحكم القضائي البات بموجب التنازل عن الحقوق.

²⁵⁷ الدكتور مهند مختار نوح، المحل في عقد الصلح الإداري: دراسة مقارنة، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، العدد 1، ص 207-208.

وبناءً على ما تقدم، فإننا نوصي كلَّ المشرع القطري والمصري بتبني آلية الصلح الضريبي لتسوية النزاعات الضريبية التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية، نظرًا لما يتسم به من مزايا كالسرعة وسهولة الإجراءات.

الفرع الثالث: التحكيم الضريبي

يُعدّ التحكيم الضريبي من أبرز الوسائل القانونية البديلة عن القضاء، والذي عن طريقه يمكن أن يتمّ عرض النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية على شخص أو هيئة معينة لحلّ ذلك النزاع طالما أنّ القانون يسمح باللجوء لهذا الطريق لتسوية النزاع، ثم يصبح القرار ملزماً للطرفين، ولا يمكن الطعن فيه إلاّ في الحالات المحددة قانوناً²⁵⁸.

وتوسّعت العديد من التشريعات في تحديد وسائل فضّ المنازعات الضريبية، بإجازة التحكيم باعتباره وسيلة حديثة لفضّ المنازعات الضريبية²⁵⁹، واتجه العديد من أشخاص القانون الدولي إلى إعمال التحكيم في المنازعات الضريبية، من خلال الاتفاقيات الدولية والمنظمات والجمعيات الدولية، لحلّ النزاع الضريبي، حيث قامت منظمة الأمم المتحدة (United Nations)، باعتماد التحكيم الضريبي لتسوية المنازعات الضريبية في نموذج اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في المادة 25 من ذات الاتفاقية²⁶⁰، والتي تعدّ نموذجاً استرشادي يمكن للدولة الأخذ بما تضمنها من أحكام ويمكن ألا تأخذ، كما يمكن للدول أن تضيف أحكاماً لم ينص عليها، حيث أن الأمر متروك لكلّ دولة حسب ظروفها ونظامها القانوني المطبق²⁶¹. والهدف من النصّ على التحكيم، هو حث كل دولة من

²⁵⁸ الدكتور مصطفى الفوركي، التأسيس النظري للتحكيم في النزاع الضريبي، مجلة القانون والأعمال الدولية، أنظر إلى الرابط <https://www.mohamah.net/law>، تاريخ آخر زيارة 2021/9/27.

²⁵⁹ الدكتور محمد إبراهيم الشافعي، 2017، الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل: دراسة مقارنة وتطبيقية على

دول مجلس التعاون الخليجي، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، ملحق خاص بالمؤتمر السنوي الرابع- أداة للإصلاح والتطوير، العدد2، الجزء الأول، ص 370.

²⁶⁰ أنظر إلى رابط الاتفاقية، - https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf، آخر زيارة 2021-10-13.

²⁶¹ الدكتور صلاح حامد، جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة - مصر، 2015، ص66.

الدول الأعضاء على سرعة الفصل الجدي في المنازعات؛ لا مجرد التفاوض الذي لا نتيجة له²⁶². وقد قامت جمعية الضرائب الدولية IFA بالعمل على تشجيع التحكيم الضريبي لأجل اللجوء إليه كوسيلة تعدّ بديلة لحسم النزاعات الضريبية، ونصّ عليه في معظم نماذج اتفاقيات التجنب الضريبي والاتفاقيات المتعلقة بضرائب الدخل ورأس المال، كما تبنت غرفة التجارة الدولية ICC مبادرة تشجع التحكيم الضريبي في سنة 1995 وقد أصدرت في سنة 2002 مشروع مادة تضاف إلى الاتفاقيات التي تتعلق بتجنب الازدواج الضريبي تسمح باللجوء إلى التحكيم لحل المنازعات الضريبية²⁶³.

ولم يعد التحكيم في الوقت الراهن في حاجة لإبراز مزاياه أو تبرير فوائده، فقد أضحت ضرورة يفرضها التطور الاقتصادي للسوق القطري، لمساهمة في تشجيع المستثمرين الأجانب في ضخ أموالهم في مشروعات جديدة، لما لنظام التحكيم من مزايا أبرزها توفير إطار قانوني ملزم لكل الأطراف المتنازعة التي قد تنشأ بعيداً عن إشكاليات طرق التقاضي العادية²⁶⁴، فهو يساهم في الاقتصاد في نفقات الدولة والممول، وترشيد الجهد المبذول والوقت²⁶⁵.

وفيما يتعلق بمدى إمكانية إعمال نظام التحكيم الضريبي لتسوية النزاعات الضريبية في قطر، وبالعودة إلى قانون الضريبة على الدخل القطري ولأئحته التنفيذية، نجد بأنه قد جاء خالياً من أي

²⁶² الدكتور صلاح حامد، جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية، المرجع نفسه، ص 65.

²⁶³ الدكتور مصطفى الفوركى، 2019، التحكيم الضريبي بين متناقضين - المنع والترخيص - دراسة مقارنة، مجلة القانون والأعمال الدولية، العدد 44، ص 45.

²⁶⁴ الدكتور ياسين الشاذلي، الأستاذ محمد نادر مرعى، الوجيز في شرح القانون رقم (2) لسنة 2017 بإصدار قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية (مزود بأحكام محكمة التمييز والتشريعات المقارنة)، الطبعة الأولى، مركز الدراسات القانونية والقضائية بوزارة العدل، قطر، 2019، ص 11.

²⁶⁵ الدكتورة دعاء نبوي الفشلان، التحكيم في المنازعات الضريبية دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة - مصر، 2021، ص 9.

نصّ ينظم الاتفاق على اللجوء إلى التحكيم في المنازعات الضريبية التي تثور بين المكلف وجهة الإدارة الضريبية، وبالمقارنة مع مصر، فقد تشابه موقف المشرع المصري مع المشرع القطري في الخلّو من النص في قانون الضريبة على الدخل على تبني التحكيم في المجال الضريبي، فلا يوجد نص صريح يحرز التحكيم في المنازعات الضريبية القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، وفي ظل سكوت المشرع عن ذلك، فلا يمكن إعمال التحكيم في مجال المنازعات الضريبية التي تنشأ بسبب الجزاءات الإدارية الضريبية.

وتبني المشرع المصري نظام التحكيم في المجال الضريبي في قانون ضريبة المبيعات رقم 11 لسنة 1991، وحدّد نطاقه رغبة منه في اختصار الوقت وتبسيط الإجراءات، وتمّ الطعن أمام المحكمة الدستورية على نص المادتين من القانون المشار إليه أعلاه، بسند أنهم جعلوا اللجوء إلى التحكيم إجبارياً على خلاف الأصل، وقد حالاً بذلك دون خضوع قرار تقدير الضريبة لرقابة القضاء، وهذا ما يخل بحق التقاضي المنصوص عليه في المادة 68 من القانون²⁶⁶.

وقد قضت المحكمة الدستورية العليا في حكمها في القضية رقم 65 لسنة 18 ق بجلسة 6 / 1 / 2001 والمنشور في الجريدة الرسمية العدد 3 في 18 / 1 / 2001 : " بعدم دستورية نص المادة 17 من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 فيما تضمنته من أن صاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم المنصوص عليه في هذا القانون إذا رفض طلبه أو لم يبت فيه وإلا اعتبر تقدير المصلحة نهائياً وكذلك بعدم دستورية نص المادة 35

²⁶⁶ الدكتورّة دعاء نبوي الفشلان، مرجع نفسه، ص35.

من ذات القانون التي تناولت كيفية تنظيم التحكيم بما لازمه أحقية الطاعنة في اللجوء مباشرة إلى قاضيتها الطبيعي " ²⁶⁷.

حيث ألغت المحكمة الدستورية هذا النظام لأنه يتصف بالتسلط والجبر وعدم المشاركة، وعدم اتفائه مع الأصول العامة لنظام التحكيم ²⁶⁸. منها غياب إرادة المكلف قبل اللجوء إليه، أو الافتراء عليها بفرض التحكيم قسراً عليهم، وعدم مراعاة الوترية عند تشكيل لجان التحكيم الابتدائي ²⁶⁹. ونرى بأنها قد أحسنت المحكمة الدستورية العليا في قضائها لأنه جاء يطابق صحيح مبادئ القانون. وقد انقسم الفقه بين مؤيد ومعارض نحو هذه الوسيلة لتسوية المنازعات الضريبية، واستند كلٌّ منهم إلى حجج، والتي تتمثل فيما يلي:

²⁶⁷ حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 8204 لسنة 64 القضائية، جلسة 29 من مارس سنة 2001، انظر إلى الرابط

<http://www.laweg.net/Default.aspx?action=LawEg&Type=16&JID=68072#:~:text=3%20%2D%20%D8%A5%D8%B0%20%D9%83%D8%A7%D9%86%D8%AA%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D9%83%D9%85%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%AF%D8%B3%D8%AA%D9%88%D8%B1%D9%8A%D8%A9,%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%AD%D9%83%D9%8A%D9%85%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%86%D8%B5%D9%88%D8%B5%20%D8%B9%D9%84%D9%8A%D9%87%20%D9%81%D9%8A%20%D9%87%D8%B0%D8%A7> ، آخر زيارة 10-13-2021.

²⁶⁸ إمام حامد آل خليفة، 2013، التحكيم والمنازعات الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد 3، ص19.

²⁶⁹ الدكتور إبراهيم عبد العزيز النجار، التحكيم في المجال الضريبي وجدواه للاستثمار، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثاني، القانون الاستثمار، المنعقد بكلية الحقوق، جامعة طنطا مصر، خلال الفترة من 29-30 أبريل 2015، ص2.

1- حجج الاتجاه المعارض للتحكيم الضريبي

إنّ فكرة التحكيم في المنازعات الضريبية لقيت مجموعة من الانتقادات، حيث اعتبرها البعض من المسائل التي يستحال قبولها أو حتى مناقشتها؛ نظراً لتأثيرها على سيادة الدولة ومداخل الضريبة، وأنها تؤدي إلى التحايل والمُماطلة في تطبيق القانون الضريبي²⁷⁰.

واتجه جانب من الفقه المصري، بالاستناد في المعارضة إلى كون المنازعات الضريبية هي من اختصاص مجلس الدولة المصري، وتعتبر من النظام العام ولا يجوز تعديل اختصاصات مجلس الدولة إلا بقانون وليس بموجب اتفاق، وهناك جانب من الفقه أسس رفضه بناء على الدستور، وتمسكوا بمبرر النظام العام واعتبروا أنّ الضريبة مظهر من مظاهر السيادة التي ترتبط بالنظام العام، لما تتميز به من الإلجارية في التحصيل والتأسيس بإرادة الإدارة الضريبية بشكل منفرد كسلطة فرض الضرائب، وتوقيع الجزاءات بدافع المصلحة العامة²⁷¹.

ويرى الاتجاه المناهض لتطبيق نظام التحكيم الضريبي أنّ قانون التحكيم المصري، قد سار على عدم جواز التحكيم في المجال الذي لا يجوز الصلح فيه من حقوق، ولا يجوز الصلح إلا في المسائل المالية التي يملك أصحابها التنازل عنها، وأنّ القانون الضريبي هو قانون عام، وقواعده أمره، لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامها، وأنّ العلاقة التي تربط الإدارة الضريبية والمكلف هي علاقة تنظيمية تجد أساسها في حكم القانون، في حين أنّ الاتفاق على التحكيم يعدّ بمثابة عقد يتمّ باتفاق الطرفين، ويعدّ مصدراً لسلطان إرادتهم، وأنّ فرض الدولة للضريبة يعدّ أحد المظاهر الأساسية

²⁷⁰ الدكتور مصطفى الفوركي، 2019، التحكيم الضريبي بين متناقضين - المنع والترخيص - دراسة مقارنة، مجلة القانون

والأعمال الدولية، العدد 44.

²⁷¹ الدكتور إبراهيم عبد العزيز النجار، المرجع السابق، ص198.

التي تبرز فيها الدولة كسلطة ذات سيادة، وبالتالي يعدُّ عقد الاتفاق على التحكيم بمثابة تنازل من قبل الدولة عن سيادتها ومساواتها بالأفراد، على الرغم أن الدين الضريبي ليس كديون الأفراد²⁷².

2- حجج المؤيدين للتحكيم في المجال الضريبي

أبرز دافع الفريق المؤيد لتحكيم الضريبي، هو أنه يعدُّ من الوسائل التي تشكّل ضمانات لإدارة الضرائب، لأنه ينهي النزاع الضريبي ويضمن حق الخزينة العامة ويعمل على استقرار المراكز القانونية، فضلاً عن توفير الوقت والتكاليف والجهد؛ فيبعد فكرة الروتين القضائي والإجراءات القضائية الطويلة، وكثرة الجدل في الساحات القضائية بتعدد درجاته، وأن كثرة المنازعات الضريبية وتعددتها جعل الطرق التقليدية غير صالحة للفصل فيها؛ نظراً لما تتسم به من تعقيد، وصدور الأحكام المتعارضة أو المتناقضة التي تؤدي إلى ضياع حق الخزينة العامة وحق المكلف، فالتحكيم يُساعد على تحسين مناخ الاستثمار داخل الدولة باعتبار أن ما يهّم المستثمرين الأجانب هو سرعة الفصل في المنازعات وإنهائها داخل الدولة، مما ينعكس على خفض معدلات البطالة والاستفادة من تقدم التكنولوجيا المستخدمة في مشاريع الاستثمار الأجنبي²⁷³، لذلك أصبح البحث عن وسائل بديلة أكثر فعالية أمر ذو ضرورة ملحة أمام الظروف وتطور الأحداث²⁷⁴.

²⁷² الدكتور إبراهيم عبد العزيز النجار، المرجع السابق، ص4.

²⁷³ الدكتور عبدا لله الصعيدي، التشريع الضريبي قانون الضريبة على الدخل في مصر (قانون رقم 91 لسنة 2005)،

الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص353.

²⁷⁴ الدكتور مصطفى الفوركي، التحكيم الضريبي بين متناقضين (المنع والترخيص)، المرجع السابق، ص44.

واستند البعض إلى إمكانية لجوء الأشخاص العامة لإبرام اتفاق التحكيم في المنازعات الضريبية ذات الامتداد الدولي، وأن ذلك لم يلق أي معارضة، وجميع الفقه أيد فكرة خضوعها لشرط التحكيم²⁷⁵.

وفي ضوء الخلاف الفقهي وعدم وجود نص صريح يجيز نظام التحكيم الضريبي، فإن ذلك يدفعنا إلى البحث عن مدى إمكانية تطبيق نظام التحكيم الضريبي في ضوء إعمال المبادئ العامة لنظام التحكيم ومدى اتفاقها مع المجال الضريبي؟

يرى البعض بإمكانية الاستعانة بالتحكيم الضريبي، ويكون دوره فعالاً شريطة أن يكون مشروعاً وملائماً، فيمكن إعماله في ضوء المبادئ العامة لمشروعية هذا النظام لحل المنازعات، وأهمها مبدأ إعلاء سلطان الإرادة للمحتكمين، ونهائية أحكام التحكيم، فمن الممكن القول أن نظام التحكيم يكون مشروعاً في المجال الضريبي إذا طبق بتوافر ضمانتين: الأولى، تكمن في كفالة هذا النظام بتطبيق القانون الضريبي على المنازعات التي تنظر وفقاً لإجراءاته. والضمانة الثانية، تتمثل في أن تطبيقه لا يتعارض مع طبيعة محل المنازعة الضريبية، ويتحقق ذلك إذا كان جائزاً الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة بين المكلف والإدارة الضريبية²⁷⁶.

يجد البعض بأن العلاقة التنظيمية بين المكلف والإدارة الضريبية لا تحول دون تطبيق التحكيم فيما ينظمه من مسائل، وأن الاتفاق على التحكيم لا يُعطل القانون الضريبي²⁷⁷، وبالرجوع إلى القانون رقم 2 لسنة 2017 بإصدار قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية القطري، نجد بأنه أورد نصاً يحدد نوع العلاقة القانونية التي يجوز فيها التحكيم بالنسبة لأشخاص القانون العام، وهي العقود

²⁷⁵الدكتور ياسين الشاذلي، الأستاذ محمد نادر مرعي، المرجع السابق، ص199.

²⁷⁶الدكتور إبراهيم عبدالعزيز النجار، المرجع السابق، ص4.

²⁷⁷الدكتور إبراهيم عبدالعزيز النجار، المرجع نفسه، ص6.

الإدارية²⁷⁸. وبالتالي، فإنّ المشرع القطري يعترف بالتحكيم بالنسبة لأشخاص القانون العام في منازعات العقود الإدارية بموافقة رئيس مجلس الوزراء أو من يفوضه بشكل استثنائي، مع حظر لجوء أشخاص القانون العام للتحكيم لفضّ أيّ نزاع قائم بينهم²⁷⁹. وبالنسبة لموقف المشرع المصري، فقد نصّ على إمكانية التحكيم بالنسبة لمنازعات العقود الإدارية بموجب القانون رقم 9 لسنة 1997. وينقسم التحكيم إلى نوعين:

-الأول: تحكيم بالصلح، ويُسمّى تحكيم العدالة، وللمحتكمين حرية اختيار هيئة التحكيم ومنحها العديد من الصلاحيات لحسم النزاع وفقاً لقواعد الإنصاف ودون الإلزام بقانون معين.

-الثاني: التحكيم بالقضاء، والذي يعرف بالتحكيم العادي، وفيه يلتزم المحكمون بالفصل في النزاع وفقاً لقواعد القانون وليس لرغبة الأطراف، مما يعكس الطبيعة القضائية لحكم التحكيم، ويتميز النظام بتخصيص هيئة التحكيم وتكونها من أشخاص لديهم كفاءة فنية وقانونية، يتم اختيارهم بمعرفة الأطراف في كل منازعة على حدّه وهذا ما يعرف باسم التحكيم الحر، وإما في هيئة دائمة وهو ما يعرف بالتحكيم المؤسسي أو النظامي. ويعدّ التحكيم بالقضاء الذي يتخذ صورة التحكيم المؤسسي هو الذي يصلح في التطبيق في المجال الضريبي؛ فهو يكفل تطبيق قانون الضريبة على

²⁷⁸ تنص الفقرة 1 من المادة 2 من قانون رقم (2) لسنة 2017 بإصدار قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية القطري على أنه " مع عدم الإخلال بأحكام الاتفاقيات الدولية النافذة في الدولة، تسري أحكام هذا القانون على كل تحكيم بين أطراف من أشخاص القانون العام أو القانون الخاص، أيا كانت طبيعة العلاقة القانونية موضوع النزاع، إذا كان هذا التحكيم يجري في الدولة، أو كان تحكيمياً تجارياً دولياً يجري في الخارج واتفق أطرافه على إخضاعه لأحكام هذا القانون. "

²⁷⁹ تنص الفقرة 2 من المادة 2 من قانون رقم (2) لسنة 2017 بإصدار قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية القطري على أنه " 2-يكون الاتفاق على التحكيم في منازعات العقود الإدارية بموافقة رئيس مجلس الوزراء أو من يفوضه. ولا يجوز بأي حال من الأحوال لأشخاص القانون العام اللجوء إلى التحكيم لحل ما ينشأ بينهم من منازعات. "

المنازعات المنظورة أمام محكمين متخصصين في المجال الضريبي، لتمتعهم بدراية قانونية تكفل إنزال القانون الضريبي على المنازعات القائمة²⁸⁰.

ويكفل دور دعوى البطلان تطبيق أحكام القانون الضريبي، إذا توافرت أي أسباب تُجيز الطعن على حكم التحكيم بالبطلان، فوفقاً لقانون التحكيم المصري فقد سمح لذي المصلحة أن يطعن بالبطلان على حكم التحكيم المُخالف للقانون الحاكم لنزاع وفقاً لإرادة الأطراف، حيث نصت المادة 53 من قانون التحكيم المصري على أنّ دعوى البطلان لا تقبل إلا في حالات محدّدة من ضمنها " ... د- إذا استبعد حكم التحكيم تطبيق القانون الذي اتفق الأطراف على تطبيقه على موضوع النزاع"²⁸¹. وقد تشابه الأمر السابق مع موقف المشرع القطري حول جواز الطعن بالبطلان في حكم التحكيم أمام المحكمة المختصة، حيث نصت في المادة 33 من قانون التحكيم القطري على: " ... أن تشكيل هيئة التحكيم أو تعيين المحكمين أو إجراءات التحكيم، قد تم بالمخالفة لما اتفق عليه الأطراف وذلك ما لم يكن الاتفاق متعارضاً مع أحد أحكام هذا القانون مما لا يجوز للأطراف

²⁸⁰ الدكتور إبراهيم النجار، المرجع السابق، ص7.

²⁸¹ تنص المادة 53 من قانون التحكيم المصري رقم 27 لسنة 1994 على أنه " (1) لا تقبل دعوى بطلان حكم التحكيم إلا في الأحوال الآتية:

- (أ) إذا لم يوجد اتفاق تحكيم أو كان هذا الاتفاق باطلاً أو قابلاً للإبطال أو سقط بانتهاج مدته.
 - (ب) إذا كان أحد طرفي اتفاق التحكيم وقت إبرامه فاقد الأهلية أو ناقصها وفقاً للقانون الذي يحكم أهليته.
 - (ج) إذا تعذر على أحد طرفي التحكيم تقديم دفاعه بسبب عدم إعلانه إعلاناً صحيحاً بتعيين محكم أو بإجراءات التحكيم أو لأي سبب آخر خارج عن إرادته.
 - (د) إذا استبعد حكم التحكيم تطبيق القانون الذي اتفق الأطراف على تطبيقه على موضوع النزاع.
 - (هـ) إذا تم تشكيل هيئة التحكيم أو تعيين المحكمين على وجه مخالف للقانون أو لاتفاق الطرفين.
 - (و) إذا فصل حكم التحكيم في مسائل لا يشملها اتفاق التحكيم أو جاوز حدود هذا الاتفاق. ومع ذلك إذا أمكن فصل أجزاء الحكم الخاصة بالمسائل الخاضعة للتحكيم عن أجزائه الخاصة بالمسائل غير الخاضعة له فلا يقع البطلان إلا على الأجزاء الأخيرة وحدها.
 - (ز) إذا وقع بطلان في حكم التحكيم، أو كانت إجراءات التحكيم باطلة بطلاناً أثر في الحكم.
- (2) وتقضي المحكمة التي تنظر دعوى البطلان من تلقاء نفسها ببطلان حكم التحكيم إذا تضمن ما يخالف النظام العام في جمهورية مصر العربية."

الاتفاق على مخالفته، أو في حالة عدم وجود اتفاق أن يكون ذلك قد تم على وجه مخالف لهذا القانون.²⁸²

ولا يجوز للإدارة الضريبية الاتفاق مع المُكلف على تطبيق قانون آخر غير القانون الضريبي المتصل بالنزاع الذي يتم الاتفاق بينهما على إحالته إلى التحكيم، والتصرف يقع باطلاً إذا تمّ الاتفاق على غير القانون الضريبي، لأنّ قواعد التشريعات الضريبية من القواعد الآمرة التي تتصل بالنظام العام²⁸³. فضلاً عن مبدأ إقليمية القانون الضريبي، والذي بموجبه تباشر الدولة سيادتها على إقليمها ولا تتجاوز هذا الإقليم فيما يتعلق بمجال الضرائب²⁸⁴، وبالتالي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامها، وأن تعرض أحكام التحكيم يعد سبباً قائماً يخول القضاء التعرض له من تلقاء نفسه للحكم التحكيمي وإبطاله إذا تضمن ما يخالف النظام العام في جمهورية مصر العربية، وذلك بحسب ما ورد في الفقرة الثانية من المادة 53 من قانون التحكيم المصري²⁸⁵، بالإضافة إلى تشابه ذلك مع موقف المشرع القطري حيث نصّ على التالي: " 3- تقضي المحكمة المختصة بإعلان حكم التحكيم، من تلقاء نفسها، إذا كان موضوع النزاع مما لا يجوز الاتفاق على الفصل فيه عن طريق التحكيم وفقاً لقانون الدولة، أو إذا كان حكم التحكيم يخالف النظام العام للدولة"²⁸⁶. وتكون النتيجة المترتبة على ذلك، هي بطلان حكم التحكيم.

²⁸² المادة 33 من قانون رقم (2) لسنة 2017 بإصدار قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية القطري.

²⁸³ الدكتور إبراهيم عبدالعزيز النجار، المرجع السابق، ص8.

²⁸⁴ شامل سامي عواد، 2019، نجاعة مبدأ إقليمية قانون الضريبة تطبيق المبدأ في العراق أنموذجاً، مجلة الدراسات حول فعالية القاعدة القانونية، المجلد03، العدد 02-2019، ص107.

²⁸⁵ الدكتور إبراهيم عبدالعزيز النجار، المرجع السابق، ص8.

²⁸⁶ المادة 33 من قانون رقم (2) لسنة 2017 بإصدار قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية القطري.

وإذا رجعنا إلى جميع الأسباب الأخرى التي يجوز بها الطعن على حكم التحكيم بالبطلان نجدها تؤكد كفاءة تطبيق القانون الضريبي بشكل صحيح، إذا سمح لقضاء التحكيم النظر في المنازعات الضريبية. وعليه، فإنّ تطبيق نظام التحكيم الضريبي في المنازعات الضريبية لا يمسّ قانون الضريبة ولا يعطلّ من تطبيقه لأنّه يحتوي على ضمانات عديدة تكفل تطبيق القانون بشكل صحيح، على اعتبار أنّ المُحكِّمين متخصصون في المجال الضريبي، ويتمتعون بدراية قانونية تكفل لهم تطبيق أحكام قانون الضريبة على المنازعات التي ينظرونها²⁸⁷. وبالنسبة لحُكم المحكمين في المجال الضريبي وما يصلح أن يكون محلاً لتحكيم، توجد موضوعات تخرج عن نطاق التحكيم، حيث لا يجوز الاتفاق على تعديل سعر الضريبة، لأنّه لا يمكن تعديلها إلا بقانون، ولا يجوز التخلي عن الواقع المنشأ لضريبة وفقاً لما حدّدها القانون لأنّه لا يمكن إنشاء الضريبة إلا بقانون، فتحديد وعاء الضريبة ينصّ عليه القانون، ويوضح نطاق الضريبة؛ أي المادة المنطبق عليها الضريبة، ويحدد موضوعها؛ أي الجزء الذي تفرض الضريبة عليه من المادة المختارة محلاً لها²⁸⁸. وتتفق الباحثة من جهتها مع الاتجاه المؤيد لنظام التحكيم في المنازعات الضريبية، وتوصي المشرعين القطري والمصري بتبني آلية التحكيم الضريبي كوسيلةٍ لحلّ المنازعة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمُكلف في بعضٍ من المُخالفات التي يجوز أن تكون محلاً لتحكيم، كالتحكيم الضريبي في المنازعات التي يكون محلّها الجزاءات الإدارية الضريبية، من خلال النصّ صراحةً على جواز ذلك في قانون الضريبة على الدخل مع وضع ضوابط وشروط محدّدة لإعماله، لما يتمتع به من مزايا، كالسرعة والفعالية وبساطة الإجراءات في فضّ النزاع القائم بين المُكلف والإدارة الضريبية، والتي تنعكس بشكلٍ إيجابي على تحصيل الضريبة ورفد الخزنة العامة للدولة بسرعة

²⁸⁷ الدكتور إبراهيم عبد العزيز النجار، المرجع السابق، ص9.

²⁸⁸ الدكتور إبراهيم عبد العزيز النجار، المرجع نفسه، ص9.

ملائمة، وتقليل عدد المتأخرات الضريبية، ومُساهمة في الحدّ من تراكم المنازعات الضريبية أمام القضاء.

الخاتمة

ناقشت هذه الدراسة موضوع الجزاءات الإدارية الضريبية، وماهيتها والقواعد الحاكمة لها، ومدى إمكانية الطعن عليها، وطُرق حلّ المنازعات الناشئة عنها بين المُكلف والإدارة الضريبية، من خلال عَقدِ مُقارنة مع الوضع في دولة قطر وجمهورية مصر العربية.

وبعد بحثنا توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، سيتمّ بيانها كما يلي:

النتائج

1- الجزاءات الإدارية الضريبية، هي الجزاءات التي مَنْحَ المُشرع سلطة توقيعها من قبل الإدارة الضريبية على المُكلف المُخالف لالتزاماته الضريبية الواردة في القانون الضريبي، وغايتها تحقيقُ الامتثال الضريبي وضبطِ سلوكِ المُكَلَّفِين بتحقيق الردع العام. وتتمتّع الجزاءات الإدارية الضريبية بأهميةٍ بحُكمِ علاقة الضريبة بالخرينة العمومية ومصالح الأفراد، ولما لها من دورٍ فعّالٍ في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية للدولة من خلال ما تُحقِّقه من عوائد كبيرة تُدرج في ميزانيتها.

2- إنّ سلطة الإدارة الضريبية في فرض الجزاءات الإدارية الضريبية ليست مُطلقة، ذلك أنّهُ توجد مبادئ تحكم الجزاء الإداري الضريبي ينبغي على الإدارة الضريبية أن تتقيّد بها عند فرض الجزاء على المُكلف المُخالف للالتزامات الضريبية في قانون الضريبة على الدخل، وهي: مبدأ المشروعية، ومبدأ شخصية العقوبة، ومبدأ وحدة العقوبة الإدارية، ومبدأ تناسب الجزاء الإداري مع المُخالفة، ومبدأ عدم رجعية الجزاء الإداري.

3- مَنْحَ المُشرع القطري الاختصاص في فرض الجزاءات المالية الضريبية ضمن الشخص الاعتباري العام إلى رئيس الهيئة العامة للضرائب أو من يقوم بتقويضه، وبموجب ذلك فإنّ سلطة توقيع الجزاءات المالية على المُكلف المُخالف للالتزامات الضريبية الواردة في

التشريعات الضريبية، تثبت لرئيس الهيئة أو من يُفوضه في حالة التفويض -دون غيرهم- وفقاً لما رتبته المشرع. وقد اختلف بذلك مع موقف المشرع المصري، الذي لم ينص في القانون بنصٍ صريحٍ على تحديد رئيس مصلحة الضرائب المصرية كشخص ضمن الشخص الاعتباري مُختصّ بفرض الجزاءات الإدارية الضريبية على المُمولين المُخالفين للالتزامات الضريبية. وفي ضوء القواعد العامة للمركزية واللامركزية، فإنّ قرار فرض الجزاء الإداري الضريبي في مصر ينسب إلى الدولة باعتبارها الشخصية الاعتبارية العامة، لأن المركزية الإدارية لا يوجد بها إلا شخصية معنوية واحدة، وهي شخصية الدولة. والقرارات الصادرة من الجهة كأنها صادرة عن السلطة المركزية وباسمها، لأنها تتبع الوزارة المختصة في الجهة. وبالنسبة للاختصاص ضمن الشخص العام في معرض إصدار قرار فرض الجزاء الإداري الضريبي، فإنه يكون وزير المالية، لأنّ المشرع المصري لم يمنح مصلحة الضرائب المصرية شخصية اعتبارية مُستقلة عن وزارة المالية، حيث لم يرد نص تشريعي على منحها هذه الشخصية الاعتبارية المُستقلة، فهي تتبع وزارة المالية والتي تملك الشخصية الاعتبارية المستقلة.

4- إنّ المشرع القطري في المادة 48 من قرار مجلس الوزراء رقم 39 لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم 24 لسنة 2018، لم يشترط في التفويض في الاختصاص بفرض الجزاء الإداري الضريبي المُتمثل في الجزاء المالي، بتحديد مستوى وظيفي مُعيّن في التفويض في الاختصاص، بل إنّما جاء النص مُطلقاً بدون أيّ تحديد، كما لم يُحدّد مدة زمنية للتفويض في الاختصاص في فرض الجزاء المالي الضريبي. وبالنسبة للوضع في مصر، فلم يرد نصّ صريحٌ مشابه لما أورده المشرع القطري.

5- يُوجد نقصٌ في الضمانات الإجرائية والشكلية في قرار فرض الجزاء الإداري الضريبي الصادر من الإدارة الضريبية في قطر ومصر، حيث لم ينص كلٌّ من المشرع القطري والمصري على إلزام الإدارة الضريبية باتخاذ بعض الشكليات والإجراءات التي تسبق صدور قرار فرض الجزاء الإداري الضريبي، ذلك أنه لم يتمّ النصّ على وجوب أخذ رأي جهة معينة قبل إصدار القرار، ولم ينصّ على وجوب اتخاذ إجراءات تمهيدية تسبق فرض الجزاء الإداري الضريبي. إلى جانب عدم النصّ صراحةً على اشتراط إمهال المُكلف مُدَّةً مُحدّدة للاستعداد وتهيئة نفسه لمواجهة الإدارة الضريبية قبل إصدار القرار الإداري الذي يتضمّن فرض الجزاءات الإدارية الضريبية عليه، على الرغم ممّا تُشكِّله من ضمانات لتعزيز مبدأ المواجهة. ولم ينصّ كذلك على اشتراط التسبب في القرار الإداري الذي يتضمّن فرض الجزاءات الإدارية الضريبية، على الرغم من أهمية التسبب كضمانة في القرار الإداري لحقوق المكلفين، وضمانة للإدارة الضريبية من شبهة التحكّم وسوء التقدير. كما أنّهما لم ينصّ على اشتراط التوقيع في القرار الإداري الذي يتضمّن فرض الجزاءات الإدارية الضريبية على المُكلف من مصدر القرار. كما لم يتمّ النصّ صراحةً أيضًا على اشتراط الكتابة في إصدار قرار الجزاء الإداري الضريبي على الإدارة الضريبية، على الرغم ممّا تُشكِّله من ضمانة للمكلفين.

6- إنّ الأثر المترتب على قرار فرض الجزاء الإداري الضريبي على المُكلف الصادر بالمخالفة لقواعد الاختصاص التي حدّدها القانون، هو إصابته بعيبٍ عدم الاختصاص البسيط، ويكون القرار الإداري قابلاً للطعن بالإلغاء بسبب صدوره من شخص أو جهة لا تملك سلطة إصداره وفقًا للقواعد التي تُنظّم اختصاص كلّ جهة إدارية. ويظلّ القرار الإداري مُحفظًا

بمقوماته كقرار إداري، ويبقى نافذاً حتى صدور حكم قضائي بإلغائه، ويتحصن القرار من الطعن بعد فوات مدة الستين يوماً المحددة للطعن بالإلغاء.

7- رُصد تشابه موقف المشرع القطري مع نظيره المصري في فرض جزاءٍ على المُكلف الذي لا يقوم بتقديم الإقرار الضريبي خلال المدد التي رسمها القانون، حيث عاقب المشرع القطري المُكلف الذي لا يُقدم الإقرار الضريبي في المدد المُحددة في القانون واللائحة، بتوقيع جزاء مالي مقداره 500 ريال قطري عن كل يوم تأخير وبحد أقصى 180000 ألف ريال قطري، وبالنسبة للمشرع المصري فقد ألزم المُمول الذي لم يقدم الإقرار الضريبي بأداء مبلغ إضافي للضريبة النهائية بواقع 40% من القيمة النهائية للضريبة إذا حدّدت قيمة الضريبة بعد استفاد طُرق الطعن العادية.

8- اختلف موقف المشرع المصري عن القطري في فرض غرامة تتمثل في أداء مبلغ إضافي في حال وجود فرق بين الضريبة النهائية وقيمة الضريبة الواردة بالإقرار الضريبي.

9- اختلف موقف المشرع المصري عن القطري في فرض الغرامة المترتبة نتيجة الإخلال بالالتزام بتقديم بعض المُستندات الواجب تقديمها في المدد المُحددة التي صَبطها القانون، والتي تتمثل في: الملف الرئيس، والملف المحلي، والتقارير على مستوى كل دولة على حدة؛ فلم يرد نص مُشابهه في قانون الضريبة على الدخل القطري ولائحته على ذلك، إلا أنه صدر قرار في قطر من رئيس الهيئة العامة للضرائب بشأن فرض جزاءٍ يتمثل في غرامة مالية على عدم تقديم التقرير على مُستوى كل دولة.

10- فيما يتعلّق بجزاء مُقابل التأخير في القانون المصري، يُلاحظ بأنه يتشابه في شقٍ منه مع موقف المشرع القطري عندما عاقب المُكلف الذي لا يقوم بأداء الضريبة خلال المدد المُحددة قانوناً، وكلّ شخص معنوي أو طبيعي لا يقوم بتوريد الضريبة المُستقطعة

من المنبع خلال مواعيدها القانونية المحددة. وتقارب موقف المُشرع القطري مع موقف
المشرع المصري عندما فرض مُقابل التأخير من اليوم الذي يلي الانتهاء من تقديم الإقرار
الضريبي على ما لم يُؤدَّ من ضريبةٍ واجبةٍ الأداء حتى لو تمَّ إصدار قرار بتقسيطها، لكن
اختلف المُشرع المصري عن القطري بتحديد مبلغ ما يُجاوز مائتي جنيه من الضريبة
المُستحقة على خلاف المُشرع القطري الذي لم يُحدِّد مبلغًا يستحقُّ بمُوجبه جزاءً ماليًا في
حالة عدم أداء الضريبة المُستحقة.

11- تشابه موقف كلاً المُشرعين في فرض جزاءٍ على الشخص الذي لا يورد الضريبة

المستقطعة من المنبع، على الرغم من وجود اختلاف بالنسبة للمشرع القطري حول
الاستقطاع من المنبع، حيث تمَّ إخضاعه لاستقطاع نهائي من المنبع بنسبة 5% من
المبلغ النهائي الإجمالي، بالنسبة للأتاوات والفوائد والعمولات، ومُقابل الخدمات المنجزة
كليًا أو جزئيًا في الدولة، والمدفوعة لغير المقيمين مقابل أنشطة غير مُتعلقة بمنشأة دائمة
في الدولة. على خلاف المُشرع المصري، الذي أخضع الضريبة المُستقطعة من المنبع،
بنسبة 20% من المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية
المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين
في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها، وهذه المبالغ تشمل العوائد، والأتاوات، ومقابل
الخدمات، ومقابل النشاط الرياضي، أو الفنان سواءً دُفع له مباشرةً أو من خلال أي جهة.
كما نلاحظ تشابه موقف المُشرعين القطري والمصري، من خلال فرض جزاء بسبب عدم
الالتزام بالمواعيد المقررة لها؛ لكنَّ المُشرع القطري حدَّد جزاءً ماليًا على كلِّ شخص طبيعي
أو معنوي مُتخلفٍ مقدارًا نسبته 2% من مبلغ الضريبة المُستحقة عن كل شهر تأخير أو
جزء منه، على ألا يتجاوز مبلغ الضريبة المُستحقة، وفرض كذلك جزاءً على كلِّ شخصٍ

لا يقوم باستقطاع الضريبة من المنبع بجزءٍ مالي يُعادل مبلغ الضريبة التي لم يتم استقطاعها بالإضافة إلى القيام بأداء مبلغ الضريبة المُستحقة، على خلاف المشرع المصري الذي لم يُحدّد مثل تلك النسب في فرض الجزاء؛ بل حدّد آلية حساب مُقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المُعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مُضافاً إليه 2%، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه.

12- الجزاءات الإدارية الضريبية في كُلاً من قطر ومصر بحاجة ماسة إلى تدخّل المشرع لتغليظها لتحقيق الردع على المكلفين، لأنّ العقوبة المقرّرة رهنًا لا تتناسب مع فعل المُكلف بمخالفة الالتزامات الضريبية.

13- في المرحلة الإدارية في نظر النزاع القائم بين المُكلف والإدارة الضريبية منح المشرع القطري المُكلف؛ الحقّ في الاعتراض أمام الإدارة الضريبية مباشرةً. أمّا المشرع المصري، فقد جعل التظلم أمام لجنة طعن داخلي مُشكّلة في الإدارة الضريبية.

14- تمّ التوصل إلى أنّ الوصف الصحيح للجنة التظلم الضريبي في قطر بأنها لجنة إدارية، لأنه يغلب على تشكيلها العنصر الإداري، وذلك بعد تطبيق الشروط العامة التي بيّنتها محكمة التمييز القطرية لوصف أيّ لجنة بأنها ذات اختصاص قضائي، لذلك لا تُعدّ لجنة ذات اختصاص قضائي.

15- تُعدّ الدعاوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، لأنها تتعلّق بحقّ شخصيّ، وصلاحيات القاضي الإداري عند البتّ في النزاع الضريبي تتجاوز صلاحيات الإلغاء وفقاً لما هو مُستقرّ عليه.

- 16- اختلف موقف المشرع القطري في منح الاختصاص في الطعن على قرار لجنة التظلم الضريبي أمام الدائرة الإدارية في محكمة الاستئناف، على خلاف المشرع المصري الذي جعل الاختصاص في نظر الطعن أمام محكمة القضاء الإداري.
- 17- تبني المشرع القطري والمصري آلية الصلح الإداري الجزائي لتسوية النزاعات القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالتصالح في جرائم التهرب الضريبي.
- 18- المشرع المصري في الصلح الإداري الجزائي في جريمة التهرب الضريبي، لم يُسقط الحق في التصالح برفع الدعوى الجنائية إلى المحكمة المختصة، على الرغم من التصالح مع المتهم قبل صدور حكم في موضوع الدعوى، ودفعه 150% من قيمة المستحقات الضريبية.
- 19- لم ينص كلٌّ من المشرع القطري والمشرع المصري على آلية الصلح الضريبي كوسيلة لحلّ المنازعات الضريبية التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلف، على الرغم من المزايا التي يتمتّع بها.
- 20- لم يأخذ كلاً المشرعين بالتحكيم الضريبي كآلية لتسوية النزاعات القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، على الرغم ممّا يتمتّع به التحكيم الضريبي من مزايا تُساهم في فضّ النزاع الضريبي، والتي تنعكس بشكل إيجابي على تحصيل الضريبة ورفد الخزنة العامة للدولة بسرعة ملائمة، وتقليل عدد المتأخرات الضريبية، والمُساهمة في الحدّ من تراكم المنازعات الضريبية أمام القضاء.

التوصيات

1- نُوصي المشرع القطري بالنصّ على أن يكون الطعن على قرار لجنة التظلم الضريبي أمام المحكمة الابتدائية باعتبار أنّ وصفها ينطبقُ عليه وصف اللجنة الإدارية وليس اللجنة ذات الاختصاص القضائي، بحسب تطبيق مبادئ محكمة التمييز القطرية عليها - العامة والخاصة - بإسباغ الصفة القضائية على أيّ لجنة.

2- نُوصي كلا المشرعين القطري والمصري بتغليظ الجزاءات الإدارية الضريبية على المُكلفين المُخالفين للالتزامات الضريبية، من خلال زيادة المبالغ المالية المفروضة على المُخالفات الضريبية، لتحقيق الردع للمكلفين وتحقيق امتثالهم الضريبي.

3- نُوصي المشرع القطري والمصري بتبنيّ أحد الوسائل البديلة لحلّ المنازعات الضريبية، وهما: التحكيم والصلح، لتسوية النزاعات التي تنشأ بين المُكلف والإدارة الضريبية، عن طريق النصّ بشكلٍ صريحٍ في القانون على إمكانية اللجوء إليه، نظرًا لما يتمتع به التحكيم والصلح من مزايا عديدة تُساهم في حلّ النزاع في وقت زمني قليل.

4- نُوصي المشرع القطري والمصري بإنشاء محاكم ضريبية مُستقلة، ويكون لها الاختصاص الكامل في الفصل في المنازعات الضريبية، باعتبار أنّ القانون الضريبي والمنازعات القائمة في مجاله لها طبيعة مُختلفة تستوجب بأن يكون هناك قضاة مُتخصّصون في الضرائب، ولديهم القدرة على تأصيل المبادئ القانونية التي ترتبط بتفسير وتطبيق أحكام ونصوص التشريعات الضريبية، فالقضايا الضريبية تتميزُ بحاجتها إلى معرفةٍ في الأمور المالية.

5- نُوصي المشرع القطري بضبط التفويض في اختصاص رئيس الهيئة العامة للضرائب في توقيع الجزاء المالي الضريبي على المُكلف المُخالف للالتزامات الضريبية في المادة 48

من قرار مجلس الوزراء رقم 39 لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل القطري الصادر بالقانون رقم 24 لسنة 2018، على المستوى الشخصي التالي؛ على رئيس الهيئة العامة للضرائب، وهو مساعد الرئيس للشؤون الضريبية، وتحديد مدة زمنية للتفويض في الاختصاص في فرض الجزاء المالي الضريبي.

6- يُوجد نقص في الشكليات والإجراءات التي تسبق اتخاذ قرار فرض الجزاء الإداري الضريبي

لم ينص عليهما المشرعين القطري والمصري، وقد بات لزاماً على كلا المشرعين محلّ

المقارنة استدراكهما لما يُشكلانه من ضماناتٍ في قرار فرض الجزاء الإداري الضريبي

للإدارة الضريبية على المُكلف. لذلك نُوصي بالنصّ صراحةً على وجوب اتخاذ رأيٍ مُسبق

من جهة مُعينة قَبْلَ فرض الجزاء من قِبَلِ الإدارة الضريبية، كالنصّ على وجوب اتخاذ

رأي لجنة فنية مُشكلة لهذا الغرض بشأن القرار الإداري الذي يتضمّن فرض الجزاء الإداري

الضريبي قبل فرضه من الإدارة الضريبية، ويكون تشكيلها مُختلطاً، حيث تتضمّن مُمثلين

يبلغ عددهم 6 أعضاء؛ ثلاثة أعضاء من مُجتمع الأعمال وثلاثة أعضاء من الإدارة

الضريبية، لتحقيق التساوي في التشكيل بين كُلِّ من الإدارة الضريبية ومُجتمع الأعمال.

والنصّ على وجوب اتباع الإدارة الضريبية للإجراءات التمهيدية التي تسبق فرض الجزاء

الإداري الضريبي، كالإجراءات التي تتضمّن المُواجهة بين الإدارة الضريبية والمُكلف، لما

تُشكِّله من ضمانات تكفل حُقوق المُكلف، والنصّ على منح المُكلف مدة مُحدّدة تسبق

فرض الجزاءات الإدارية الضريبية لإعداد نفسه لمُواجهة القرار والإدارة الضريبية لما يُشكِّله

من ضمانات تُعزّز مبدأ المُواجهة، وإلزام الإدارة الضريبية بتسبب قراراتها بالأسباب التي

بُنِي عليها القرار بشكلٍ صريحٍ وواضحٍ، لما يُشكِّله من ضماناتٍ تكفل حُقوق المُكلف، والإدارة

الضريبية من شُبْهة التحكم وسوء التقدير، والنصّ صراحةً على اشتراط الكتابة في مُحرّر

القرار الإداري الذي يتضمّن فرض الجزاء الإداري الضريبي في كلا الدولتين محلّ المقارنة، على أن ينصّ المشرع القطري بشكلٍ صريحٍ على فصلِ قرار ربط الضريبة عن قرار الجزاء الإداري الضريبي؛ المتمثّل في الجزاء المالي، لأنهما عمليتان إداريتان متميزتان عن بعضهما.

7- نُوصى المشرع المصري بتعديل الفقرة الثانية في المادة 75 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020 المتعلقة بالتصالح الجزائي الإداري، من خلال النصّ على انقضاء الدعوى الجنائية بمُوجب التصالح إذا دفع المتهم 150% من قيمة المُستحقات الضريبية قبل صدور الحكم في الموضوع.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: التشريعات

الدستور الدائم لدولة قطر لسنة 2004.

دستور مصر الصادر عام 2014.

قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية رقم 27 لسنة 1994.

قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

قانون رقم (12) لسنة 2005 بشأن حالات وإجراءات الطعن بالتمييز في غير المواد الجنائية.

قانون رقم (2) لسنة 2017 بإصدار قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية.

قانون رقم (24) لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على الدخل.

قانون رقم (7) لسنة 2007 بشأن الفصل في المنازعات الإدارية.

قانون رقم 206 لسنة 2020 بإصدار الإجراءات الضريبية الموحد.

قرار أميري رقم (25) لسنة 2014 بالهيكل التنظيمي لوزارة العدل.

قرار أميري رقم (77) لسنة 2018 بإنشاء الهيئة العامة للضرائب.

قرار رقم 286 لسنة 2021 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر

بالقانون رقم 206 لسنة 2020.

قرار مجلس الوزراء رقم (17) لسنة 2020 بتشكيل لجننتين للتظلم الضريبي وتنظيم أعمالهما

وإجراءات التظلم أمامهما وتحديد مكافأتهما.

قرار مجلس الوزراء رقم (39) لسنة 2019 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل

الصادر بالقانون رقم (24) لسنة 2018.

قرار وزير المالية -رقم 578 لسنة 2020 بشأن تشكيل لجان الطعن وبيان مقارها وتحديد اختصاصها المكاني، ومكافآت أعضائها.

قرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005.

التعليمات الإرشادية المصرية لتسعير المعاملات الدليل التطبيقي للمادة 30 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

ثانياً: الكتب

أحمد بديع بليح، التشريع الضريبي والضريبة على الدخل، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1985.

أحمد محمد النوايسة، مبدأ عدم رجعية القرارات الإدارية (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

خيرى عثمان فريز فرج عبدالعال، إنهاء المنازعات الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012-2013.

دعاء نبوي القشلان، التحكيم في المنازعات الضريبية دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة - مصر، 2021.

رمضان صديق، أصول القانون الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2020.

رمضان صديق، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دراسة فقهية وقضائية مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007.

رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، الطبعة الثانية معدله ومنقحه، دار النهضة العربية، القاهرة - مصر، 2006.

سعيد حسين علي، القضاء الإداري، الطبعة الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة-
مصر، 2018.

سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية دراسة مقارنة، تنقيح الدكتور عبدالناصر
أبو سمهدانة، الدكتور حسين خليل دار الفكر العربي، القاهرة، 2017.

شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، دار المناهج
للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2018.

صلاح حامد، جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية،
القاهرة- مصر، 2015.

طارق محمود عبد السلام السالوس، تحديات السياسة المالية والضريبية في ظل أزمة كورونا،
الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2020.

عبد العزيز عبد المنعم خليفة، القرارات الإدارية في الفقه وقضاء مجلس الدولة، دار الفكر الجامعي،
منشأة المعارف، الإسكندرية، 2007.

عبد العزيز عبد المنعم خليفة، ضمانات مشروعية العقوبات " الغرامة - الوقف - الإزالة - سحب -
وإلغاء التراخيص - الغلق الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية- مصر، 2008.

عبد الفتاح مراد، شرح قانون الضرائب على الدخل، الطبعة الأولى، عبد الفتاح مراد،
الإسكندرية، 2011.

عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي قانون الضريبة على الدخل في مصر (قانون رقم 91 لسنة
2005)، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.

عبد المنعم الضوى، سلطة الإدارة في توقيع الجزاء، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية،
الإسكندرية- مصر، 2018.

عبدالحفيظ الشيمي-الدكتور مهند نوح، القانون الإداري في ضوء القانون القطري، إصدارات كلية القانون - جامعة قطر، الدوحة، 2017.

عبدالحفيظ الشيمي-الدكتور مهند نوح، القانون الإداري في ضوء القانون القطري، إصدارات كلية القانون - جامعة قطر، الدوحة، 2019.

علي زهير إبراهيم، جرائم الأعمال المالية، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت-لبنان، 2018.

عماد صوالحية، الجزاءات الإدارية في غير مجال العقود والتأديب الوظيفي في القانون الجزائري، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء الوطنية، الإسكندرية -مصر، 2016.

عمرو إبراهيم الوقاد، قانون العقوبات القسم العام، الطبعة الأولى، كلية الشرطة، الدوحة-قطر، 2016.

غنام محمد غنام، الدكتور بشير سعد زغلول، شرح قانون العقوبات القطري القسم العام نظرية الجريمة - نظرية الجزاء، الطبعة الثانية، جامعة قطر، قطر، 2019.

محمد جمال الذنبيات، الوجيز في القانون الإداري، الطبعة الثالثة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2016.

محمد زياد رمضان، جريمة الغش الضريبي وأثارها، الطبعة الأولى، المنشورات الحقوقية صادر، بيروت-لبنان، 2004.

محمد سعد فودة، النظام القانوني للعقوبات الإدارية" دراسة فقهية مقارنة"، دار الفكر العربي، القاهرة، 2006-2007.

محمد سعد فودة، النظرية العامة للعقوبات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية-مصر، 2010.

ممدوح محمد إبراهيم سالم، شرح الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وفقاً لأحدث التعديلات، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2021.

وليد عبد الكريم العطية(البواعنة)، الطعن بقرار ضريبة الدخل دراسة مقارنة، الجامعة اللبنانية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2017.

ياسين الشاذلي، الأستاذ محمد نادر مرعي، الوجيز في شرح القانون رقم (2) لسنة 2017 بإصدار قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية (مزود بأحكام محكمة التمييز والتشريعات المقارنة)، الطبعة الأولى، مركز الدراسات القانونية والقضائية بوزارة العدل، قطر، 2019.

ثالثاً: الأبحاث المنشورة في المجالات العلمية:

إبراهيم عبد العزيز النجار، التحكيم في المجال الضريبي وجدواه للاستثمار، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثاني، القانون والاستثمار، المنعقد بكلية الحقوق-جامعة طنطا - خلال الفترة 29-30 أبريل 2015.

أحمد خلف حسين الدخيل، هشام فاضل حميد، 2017، التعريف بالوسائل البديلة لحل المنازعات الضريبية، مجلة جامعة تكريت للحقوق، المجلد 2، العدد 2، الجزء 1.

أحمد عبدالغني طاهر، تعليق على حكم محكمة التمييز القطرية الصادر في الطعن رقم 20 لسنة 2020 تمييز مدني بتاريخ 7 إبريل 2020، مكتب سلطان عبدالله وشركاه

، <https://www.qatarlaw.com/court-of-cassation-20-2020.html> ،

خالد فايز الحويلة، 2020، مبدأ حق التقاضي: دراسة مقارنة لموقف القضاء من نظرية أعمال
السيادة وفكرة التحصين (فرنسا- مصر - الكويت)، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، العدد2،
الجزء2.

الدكتور الحسن المير، 2020، آفاق تسوية المنازعات الضريبية على ضوء الوسائل البديلة، المجلة
المغربية للأنظمة القانونية والسياسية- سلسلة الأعداد الخاصة-، العدد 20.

رجاء جواد كاظم، 2017، دراسة حول القرار الإداري، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد
27، العدد 46.

زهير مصطفى صالح، 2019، ركن الشكل في القرار الإداري دراسة مقارنة، مجلة منازعات
الأعمال، العدد42.

سالم محمد الشوابكة، الدكتور جعفر محمود المغربي، 2007، عقد الصلح وتطبيقاته في التشريعات
الجمركية، مجلة الحقوق، المجلد31 ، العدد1.

سفيان صابر، 2018، التظلم الضريبي بين إلزامية النص واجتهاد القضاء، مجلة القضاء الإداري،
المجلد 6، العدد11-12.

سهام العيداني، 2020، الصلح في المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مجلة افاق للعلوم،
المجلد 5، العدد 3.

سهام محمد جاسم، 2011، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب
الضريبي (دراسة حالة- العراق)، مجلة الاقصادي الخليجي، العدد 19.

شامل سامي عواد، 2019، نجاعة مبدأ إقليمية قانون الضريبة تطبيق المبدأ في العراق أنموذجاً،
مجلة الدراسات حول فعالية القاعدة القانونية، المجلد03، العدد 02-2019.

شعبان أحمد رمضان، 2018، الجزء الضريبي كأحد آليات مبدأ عدالة الضريبة في قضاء المحكمة الدستورية العليا (دراسة مقارنة)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 65.

صبا فاروق خضر، 2011، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 6، العدد 14.

عادل الطبطبائي، 1982، الرقابة القضائية على مبدأ التناسب بين العقوبة التأديبية والمخالفة الوظيفية، مجلة الحقوق، المجلد 6، العدد 3.

عادل عبد العزيز السن، 2021، الإصلاح الضريبي في مصر في ضوء أحكام القانون رقم 206 لسنة 2020 بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، المجلة القانونية (مجلة متخصصة في الدراسات والبحوث القانونية، المجلد 9، العدد 1).

عاطف إبراهيم محمد كامل، 2010، المنازعات الضريبية في ظل المنظومة الضريبية الجديدة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد 2.

عبد الباسط علي أبو العز، 2006، شخصية العقوبة التأديبية في القانون المصري واليمني، مجلة مصر المعاصرة، المجلد 97، العدد 482، ص 409.

عقبة سلطون، القرار الإداري، موقع الموسوعة القانونية المتخصصة، أنظر إلى الرابط <http://arab-ency.com.sy/law/detail/165412>.

مانع سلمى، 2012، الطرق البديلة المستحدثة لحل المنازعات الإدارية، مجلة العلوم الإنسانية-جامعة محمد خضير بسكرة، العدد السادس والعشرون.

محمد إبراهيم الشافعي، 2017، الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل: دراسة مقارنة وتطبيقية على دول مجلس التعاون الخليجي، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، معلق خاص بالمؤتمر السنوي الرابع-أداة للإصلاح والتطوير، العدد 2، الجزء الأول.

محمد حاتم البيات، 2009، أساسيات النظام القضائي القطري (ماضيه وحاضره)، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول.

محمد حسين مجلي المجالي، 2020، دور الصلح القضائي في حل المنازعات الإدارية (دراسة مقارنة: فرنسا، مصر، الأردن)، مجلة الميزان للدراسات الإسلامية والقانونية، المجلد السابع، العدد الثاني.

مصطفى الفوركي، التأصيل النظري للتحكيم في النزاع الضريبي، مجلة القانون والأعمال الدولية، أنظر إلى الرابط <https://www.mohamah.net/law/> ، تاريخ آخر زيارة 21-9-2021.

مصطفى الفوركي، 2019، التحكيم الضريبي بين متناقضين - المنع والترخيص - دراسة مقارنة، مجلة القانون والأعمال الدولية، العدد 44.

مهند نوح، 2016، الصلح كوسيلة لحل المنازعات الإدارية (الذاتية المستقلة)، المجلة الدولية للقانون، العدد 3.

يونس مليح، 2017، الطبيعة القانونية للمنازعات الجبائية (دراسة مقارنة)، مجلة القانون والأعمال، العدد 13.

رابعاً: الرسائل العلمية:

بوقنس حسين ياسين، 2015-2016، الجزاءات الإدارية الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

خلود عتيق الكعبي، 2021، التصالح الجنائي في الجرائم الاقتصادية في التشريعات القطرية: دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، جامعة قطر.

رائد محمد يوسف العدوان، 2012-2013، نفاذ القرارات الإدارية بحق الأفراد (دراسة مقارنة بين الأردن ومصر)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

- رجاء أحمد محمد خويلد، 2004، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- زهراء محمد ناصر بدوي، 2013، الأسلوب غير القضائي في حل المنازعات الإدارية، رسالة ماجستير، جامعة النهريين - العراق.
- سندية علي سالم الحنطوبي، 2019، فلسفة العقوبة التأديبية والمبادئ التي تحكمها على ضوء التشريع الاتحادي بدولة الإمارات العربية المتحدة، رسالة ماجستير، جامعة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي - الإمارات العربية المتحدة.
- سورية ديش، 2018-2019، الجزاءات في قانون العقوبات الإداري، رسالة دكتوراه، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس، الجزائر.
- شيخة عبد اللطيف المهدي، 2021، الاختصاص في القرار الإداري والرقابة القضائية عليه في القانون القطري " دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، جامعة قطر، قطر.
- عائشة محمد الجسيمان، 2019، تنفيذ القرار الإداري في القانون القطري (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة قطر، قطر.
- عبد الله ضمن المهدي، 2020، التظلم الإداري في دعوى الإلغاء في التشريع القطري، رسالة ماجستير، جامعة قطر، قطر.
- العمري سندس، 2015-2016، مجلس الدولة (دراسة مقارنة الجزائر ومصر)، رسالة ماجستير، جامعة زيان عاشور - الجفلة، الجزائر.
- عويسات سليمان، 2013، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر.

محمد خليفة الخيلي، 2009، التظلم الإداري (دراسة مقارنة بين قوانين المملكة الأردنية الهاشمية والإمارات العربية المتحدة)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

نسيغة فيصل، 2010-2011، الرقابة على الجزاءات الإدارية العامة في النظام القانوني الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

نواف طلال فهد العازمي، 2012، ركن الاختصاص في القرار الإداري وآثاره القانونية على العمل الإداري دراسة مقارنة ما بين القانونين الإداريين الأردني والكويتي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

رابعاً: الأحكام القضائية

1- أحكام المحاكم القطرية

حكم المحكمة الابتدائية القطرية (المحكمة الكلية- الدائرة الإدارية) في الدعوى رقم 46 / 2018 الإدارية بتاريخ 2018/5/23، غير منشور.

حكم المحكمة الابتدائية القطرية في الدعوى رقم 219 / 2019، الدائرة الإدارية، تاريخ 2019/6/20، غير منشور.

حكم المحكمة الابتدائية القطرية في الطعن رقم 2423 لسنة 2019، مدني كلي دائرة أولى، 2019، غير منشور.

حكم المحكمة الابتدائية القطرية في القضية الإدارية رقم 000116 / م/د/م لعام 2015، غير منشور.

حكم المحكمة الابتدائية القطرية، الدائرة الإدارية، الدوحة، في القضية رقم 000026 / م د م/2011، غير منشور.

حكم محكمة الاستئناف القطرية في الاستئناف رقم 2020/112 استئناف منازعات إدارية كلية كلي، غير منشور.

حكم محكمة الاستئناف القطرية في الاستئناف رقم 133 لسنة 2021 الدائرة الإدارية، غير منشور.
حكم محكمة الاستئناف القطرية في الاستئناف رقم 250 لسنة 2019 الدائرة الإدارية، غير منشور.
حكم محكمة الاستئناف القطرية في الدعوى رقم 000058، المحكمة المدنية، استئناف الدائرة الإدارية بتاريخ 2020/2/26، غير منشور.

حكم محكمة الاستئناف القطرية في الطعن رقم 2017/481 بتاريخ 2019/10/30، الدائرة الإدارية، غير منشور.

حكم محكمة التمييز القطرية الدائرة المدنية والتجارية-رقم 41 / 2013، غير منشور.

حكم محكمة التمييز القطرية-الدائرة المدنية والتجارية في الطعن رقم 2015/24، غير منشور.

حكم محكمة التمييز القطرية الطعن رقم 454 لسنة 2018 - الدائرة المدنية والتجارية - بتاريخ

2018-11-20، موقع شبكة قوانين الشرق الأوسط، <https://0->

www.eastlaws.com.mylibrary.qu.edu.qa/data/ahkam/details/1185765/41

[82297/0/%20%D8%B6%D8%B1%D8%A7%D8%A6%D8%A8](https://www.eastlaws.com.mylibrary.qu.edu.qa/data/ahkam/details/1185765/41)

حكم محكمة التمييز القطرية في الطعن رقم 20 لسنة 2020، تمييز مدني، بتاريخ 7 أبريل 2020، غير منشور.

حكم محكمة التمييز القطرية في الطعن رقم 220 - 225 لسنة 2013 تمييز مدني، غير منشور.

حكم محكمة التمييز القطرية في الطعن رقم 38 لسنة 2006 مدني، موقع الميزان.

حكم محكمة التمييز القطرية في الطعن رقم 584 لسنة 2018 تمييز مدني (الدائرة الأولى)، غير

منشور.

حكم محكمة التمييز القطرية، الطعن رقم 1 لسنة 2014 قضائية، الدائرة الإدارية، تاريخ 2014-20-5، موقع شبكة قوانين الشرق.

حكم محكمة التمييز القطرية، في الطعن رقم 33 لسنة 2013، تمييز مدني، موقع المجلس الأعلى للقضاء.

2- أحكام المحاكم المصرية

حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 8204 لسنة 64 القضائية، جلسة 29 من مارس سنة 2001، انظر إلى الرابط

<http://www.laweg.net/Default.aspx?action=LawEg&Type=16&JID=68072>

[#:~:text=3%20%2D%20%D8%A5%D8%B0%20%D9%83%D8%A7%D9](#)

[%86%D8%AA%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D9%83%D9](#)

[%85%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%AF%D8%B3%D8%AA%D9](#)

[%88%D8%B1%D9%8A%D8%A9,%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%AD](#)

[%D9%83%D9%8A%D9%85%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%86%](#)

[D8%B5%D9%88%D8%B5%20%D8%B9%D9%84%D9%8A%D9%87%2](#)

[0%D9%81%D9%8A%20%D9%87%D8%B0%D8%A7](#) ، آخر زيارة

2021/9/9.

حكم المحكمة الدستورية العليا - القضية رقم 178 لسنة 19 قضائية-دستورية - بتاريخ 15-4-

2007 مكتب فني 12 رقم الجزء 1، صفحة رقم 291، موقع شبكة قوانين الشرق الأوسط

محكمة النقض المصرية الطعن رقم 49 لسنة 67 ق جلسة 2003/12/9 مدني، موقع شبكة

قوانين الشرق.

حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 857 لسنة 73 قضائية جلسة 2007/7/25، محكمة

النقض المصرية، <https://www.cc.gov.eg/judgments>.

خامساً: قرارات لجنة التظلم الضريبي في قطر

قرار لجنة التظلم الضريبي في التظلم رقم 27/ 2020 الصادر بتاريخ 2020/6/24، غير منشور.

قرار لجنة التظلم الضريبي رقم 32 لسنة 2020 الصادر بتاريخ 2020/12/1، غير منشور.

قرار لجنة التظلم الضريبي رقم 286/2020 الصادر بتاريخ 2020/12/8، غير منشور.

قرار لجنة التظلم الضريبي في التظلم رقم 273/2020 الصادر بتاريخ 2021/6/8، غير منشور.