

تصحيح الربط النهائى
أصوله القانونية وأحكامه الضريبية
دكتور/ رمضان صديق محمد
مدرس الإقتصاد والمالية العامة والتشريعات الضريبية
كلية الحقوق - جامعة حلوان

المقدمة

١ - تنظم العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية أحكام القانون ، الذى يحدد التزامات الممول وحقوقه تجاه سلطات الإدارة الضريبية فى تنفيذ أحكام هذا القانون ، وقد إستقر القضاء الضريبى على أنه ليس ثمة علاقة تعاقدية تربط الممول بهذه الإدارة ، وحيث لا يملك الممول التحلل من التزامه بتقديم الاقرار وأداء الضريبة وتمكين الإدارة الضريبية من الوقوف على حقيقة نشاطه وحجم تعاملاته وصولا إلى الوعاء الحقيقى الذى تحسب الضريبة على أساسه ، فإن الإدارة الضريبية بدورها لا تملك التنازل عن جزء من الضريبة الحقيقية ، كما لا تملك أن تتعسف فى استعمال سلطتها بما يجعلها تحصل ضريبة تزيد عما هو مستحق ، أو بالمخالفة لأحكام القانون .

وإذ كان القانون الضريبى قد بين الإجراءات التى يتعين إتباعها لتحديد دين الضريبة وتحصيله ، وجعل من ربط الضريبة TAX ASSESSMENT أساسا للمطالبة بدين الضريبة ، بناء على قرار يصدر من إدارة الضريبة ، ويكون للممول حق الموافقة عليه ، أو مناقشة إدارة الضريبة بشأنه بغية الوصول إلى اتفاق بينهما

(وهو اتفاق لا يعنى تنازل أى من الطرفين عن حقه للآخر وإنما يعنى إقتناع كل منهما بحق الآخر فى التطبيق الصحيح للقانون ، أو اللجوء إلى القضاء للفصل فى أوجه الخلاف بشأنه .

وحتى يكون قرار الربط صحيحا فإن على الممول أن يكون امينا فى تقديمه للمعلومات التى تبنى إدارة الضريبة قرارها على أساسها ، دون أن يلجأ إلى وسائل احتيالية أو غش أو تدليس يوقع الإدارة الضريبية فى خطأ يخفض من المقدار الحقيقى للضريبة المستحقة على الممول ، وفى المقابل ، فإن على إدارة الضريبة أن تطبق القانون الضريبى بحسن نية ، ودون تعمد الخطأ الذى يحمل الممول عبئا ضريبيا أكبر مما هو مستحق عليه .

وحفاظا على حقوق كل من الممول والخزانة العامة ، فقد سمح القانون الضريبى بتصحيح الربط النهائى الذى استنفذ طرق الطعن عليه ، إذا ما تبين صدوره عن خطأ من الممول أو من إدارة الضريبة يبرر إزالة هذا الخطأ تأكيدا لمبدأ المشروعية الضريبية . فلإدارة الضريبة أن تجرى ربطا إضافيا على العناصر التى أخفاها الممول وأدت إلى تخفيض وعاء الضريبة بدون وجه حق ، وللممول أن يطالب بتصحيح الربط النهائى إذا ما أغفل بعض القواعد القانونية أو أخطأ فى تطبيقها - مما أدى إلى تحميله بدين ضريبى يتجاوز عن المقدار المستحق قانونا .

وقد نظم قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فى المواد (١٥٢ ، ١٥٣ ، ١٥٤ ، ١٥٥) أحكام الربط الإضافى ، كما حددت المادة ١٥٦ - من ذات القانون - قواعد تصحيح الربط النهائى عن طريق لجان إدارية تعرف بلجان إعادة النظر فى الربط النهائى .

هدف البحث :

٢ - ويهدف هذا البحث إلى تأصيل قواعد تصحيح الربط النهائي طبقا للمادة ١٥٦ من القانون المذكور ، باعتبارها الضمانة الأخيرة التي للمول أن يتمسك بها لتصحيح الأخطاء القانونية التي وقعت فيها إدارة الضريبة عند إصدار الربط النهائي ويقتضى التأصيل بيان الأساس القانوني لتصحيح الربط النهائي ، والقواعد التي تحكم عمل لجنة إعادة النظر فى تصحيح الربط النهائي ، والآثار المترتبة على قرار هذه اللجنة .

خطة البحث :

- ٣ - وعلى ذلك فإننا نقسم هذا البحث إلى ثلاثة مباحث هي :
 - ١ - الأساس القانوني لتصحيح الربط النهائي .
 - ٢ - شروط إعادة النظر فى الربط النهائي .
 - ٣ - تنظيم عمل لجنة إعادة النظر وقراراتها .

المبحث الأول

الأساس القانونى لتصحيح الربط النهائى

المطلب الأول مبدأ نهائية الربط وحدوده

تقسيم

نوضح فى هذا المبحث مبدأ الربط النهائى وحدوده (المطلب الأول) ومدى أحقية مصلحة الضرائب فى تعديل الربط النهائى على ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء وتدخل المشرع لينظم هذا الحق فى المطلب الثانى :

٤ - يأخذ المشرع الضريبى بمبدأ نهائية الربط كأساس لاعتبار الضريبة واجبة الأداء بمقتضاه سواء كان ذلك بناء على إتفاق بين مصلحة الضرائب والممول ، أو إنقضت مواعيد الطعن فيه ^(١) ووفقا لهذا المبدأ فليس للممول أن يحتاج فى مقدار الضريبة الواجبة الأداء أو ينازع فى الواقعة المنشئة لها ، كما لا ينبغى للمصلحة أن تعيد النظر فى قرار الربط النهائى بالاضافة على مقدار الضريبة ، أو مناقشة عناصرها من جديد وفى ذلك حماية للمراكز الضريبية المستقرة ، وحماية لحق الممول فى أن يتحدد دين الضريبة الذى يلتزم بأدائه على نحو قاطع وفى تاريخ معين ، يمتنع على إدارة الضريبة بعده أن تطالب الممول بأكثر من هذا المقدار الذى نظم حساباته وميزانياته على أساسه ، كما فيه حماية لحق الخزنة العامة فى الحصول على إيرادات ضريبية فى تاريخ معين يخول لها إنفاقه فى مصاريف الميزانية العامة للدولة ، دون أن يتعرض هذا الحق

(١) تراجع المواد أرقام ١٠٣ ، ١٠٥ ، ١٠٦ ، ١٢٤ ، ١٢٥ ، ١٥٧ ، ١٦١ ، ١٦٢ ، ١٦٣ من قانون

الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

لخطر استرداد أو إنقاص جزء منه فى تاريخ لاحق .
ولذلك فقد جرى قضاء محكمة النقض ^(١) على أن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة هى من القواعد القانونية الآمرة المتعلقة بالنظام العام ، فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها ، وهى إجراءات ومواعيد حتمية ألزم المشرع مصلحة الضرائب التزامها ، وقدر وجه من المصلحة فى إتباعها ، ورتب البطلان على مخالفتها .

ومع ذلك فقد يكتشف الممول أو مصلحة الضرائب أن الربط ، بعد صيرورته نهائيا ، قد شابه خطأ قانونى ، ترتب عليه صدور قرار الربط مشوبا بعيب مخالفة القانون ، أو تضمن أخطاء مادية أو حسابية واضحة ، أدت إلى نقص أو زيادة فى مقدار الضريبة الواجبة الأداء على غير حقيقتها لذلك أجاز المشرع لمصلحة الضرائب أن تجرى ربطا إضافيا على الممول فى بعض الحالات التى تنطوى على غش من جانب الممول ، أو أن تقوم بتصحيح الربط النهائي لصالح الممول سواء بالغاء الربط أو تعديله فى بعض الحالات التى تنطوى على خطأ من جانب مصلحة الضرائب .

وقد أجاز المشرع الربط الإضافى لأول مرة فى المادة رقم ٤٧ مكررة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المضافة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، كما أجاز تصحيح الربط النهائى لأول مرة بالمادة رقم ٩٣ مكرر (٥) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، المضافة بالقانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٦٩ ، وأكدت التشريعات الضريبية اللاحقة ذلك ، وهو ما يسير عليه القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ م

(١) انظر على سبيل المثال : حكم النقض فى الطعن رقم ٤٩٧ لسنة ٤٩ ق جلسة ١٧ / ١٢ / ١٩٨٤ .

وكانت إجازة المشرع حسما للخلاف الذى ثار بين الفقه والقضاء فى مدى احقية مصلحة الضرائب فى تعديل الربط النهائى الذى إستنفذ طرق الطعن فيه أو مضت المدة القانونية على الطعن فيه .

المطلب الثانى

مدى احقية مصلحة الضرائب فى تعديل الربط النهائى

٥ - رأى بعض الفقهاء ^(١) أن القانون إن كان قد فرض الضريبة متساوية على جميع الناس ، فإنه عنى بوضع قواعد لاستقرار الحقوق ، ولا استقرار مركز الممولين إزاء الضرائب ووضع أحكاما تحدد الإيراد الذى تسرى عليه الضريبة ، ويعتبر هو الإيراد الصحيح حكما ، ويكفى أنه حدد لجواز الطعن فى قرار الربط مواعيد معينة أمام لجنة التقدير - لجنة الطعن حاليا - أو أمام القضاء ، يصبح بعدها الربط نهائيا ولم يعد يجوز للمول ولا لمصلحة الضرائب المنازعة فيه . فالقول بجواز العودة إلى مناقشة الربط سواء من جانب الممول أو من جانب مصلحة الضرائب بحجة وقوع خطأ فيه يتنافى مع رغبة الاستقرار التى يرمى إليها المشرع ، بل ويجيز العودة إلى المطالبة بإلغاء أحكام قضائية نهائية .

بينما رأى فريق آخر ^(٢) من الفقهاء أنه يجوز إعادة الربط النهائى وتصحيحه ، لأن المركز القانونى للمول يتحدد إزاء الضريبة بناء على قانون الضريبة من ناحية ، وبعض القرارات الإدارية من ناحية أخرى .

فقانون الضريبة ينظم قواعد الربط فيحدد الأموال والأشخاص الذين

(١) حبيب باشا المصرى : ضرائب الدخل فى مصر ، القاهرة / ١٩٤٥ ، ص ٥٧٧ وما بعدها .

(٢) أحمد ممدوح مرسى : الضريبة على الايرادات علما وعملا ، القاهرة ، ١٩٤٥ ، ص ١١ .

يخضعون للضريبة والظروف والشروط التي يجب توافرها لهذا الخضوع ، فهو يضع قواعد عامة الانطباق دون تحديد شخص معين بالذات ، ثم تصدر بعض الأوامر الإدارية التي تحدد نهائيا مركز الممول بإزاء الضريبة ، فهي تعين الأشخاص بذاتهم الذين تتوافر فيهم شروط انطباق الضريبة . إلا أن هذه الأوامر لا تنشئ أوضاعاً قانونية جديدة ، وإنما تحدد شخصية الممولين الذين يخضعون لأوضاع قانونية أنشأتها قوانين الضرائب ، فالمركز القانوني يتحدد من قبل بالقواعد العامة التي أوجدتها قوانين الضريبة ، وليس للأوامر الإدارية (قرارات الربط) أن تزيد أو تنقص شيئاً في هذا المركز ، مما يجيز لمصلحة الضرائب الرجوع عن ربط سابق طبقاً لقراراتها الإدارية ، كما يجوز لها إستصدار ربط تكميلي وفقاً لما يقرره قانون الضريبة كذلك يكون للممول العدول عن إقراره الذي ربطت الضريبة على أساسه متى اتضح له وجود خطأ في عناصر هذا الإقرار ، بشرط عدم إنقضاء مدة التقادم الضريبي^(١) .

آراء مجلس الدولة :

٦ - إنقسم الرأي في مجلس الدولة بين مؤيد لحق مصلحة الضرائب في تعديل الربط النهائي وبين معارض لحقها في التعديل :

إذ رأت الشعبة المالية بمجلس الدولة^(٢) إلى أن لمصلحة الضرائب الحق في تعديل الربط ولو صار نهائياً في أحوال معينة ، كأن يشوب الربط خطأ مادي أو يتعلق الأمر بخطأ في تطبيق القانون ، فيجوز للمصلحة العدول عن ربط أجرتة

(١) محمد مرسى فهمى : الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الجزء الأول ، القاهرة / ١٩٤٨ ص ١٣٢ ، ١٣٣ .

(٢) الفتوى رقم ١٨٣ / ٥٢ / ٢٦١٥ بتاريخ ١٩٥٥/١/٣١ .

متضمنا مبلغا غير خاضع للضريبة أصلا ، وهوبدل التمثيل الدبلوماسى الذى ليس ميزة ممنوحة للموظف ولا يدخل ضمن إيراداته ، وإنما هو مقابل لنفقات يؤديها عضو السلك الدبلوماسى حسبما يقتضيه عمله وبحكم وظيفته .

بينما ذهبـت الجمعية العمومية للقسم الاستشارى بمجلس الدولة ^(١) إلى رأى مخالف لا يجيز لمصلحة الضرائب الرجوع عن هذا الربط ، فى غير الحالات المنصوص عليها فى القانون ، واستندت فى ذلك إلى أنه من المبادئ المستقرة أن الضريبة لا تفرض ولا يعفى منها أحد إلا بقانون ، وأن القانون الذى يفرض الضريبة باعتباره قاعدة عامة مجردة ينشئ مراكز قانونية عامة وغير شخصية وبذلك لا يلتزم الممول بمقتضى القانون وحده بدين الضريبة ، ويلزم لنشأة دين الضريبة صدور قرارات إدارية ، وهى قرارات الربط . فقرار ربط الضريبة إنما هو قرار إدارى يترتب عليه إحداث مركز ذاتى للممول وهو مديونيته بدين الضريبة ، وهذا المركز الذاتى منفصل ومستقل عن المراكز التى يحدثها قانون الضرائب . وقد قصد الشارع بحجة الربط النهائى عدم زعزعة هذا المركز الذاتى الذى تكون للمول ، وعدم المساس به بعد فوات مواعيد الطعن فى قرار الربط .

ورأت اللجنة الثالثة بمجلس الدولة ^(٢) أنه لا يجوز الاحتجاج فى هذا الشأن بأن ربط الضريبة على خلاف القانون ، يعنى فرض الضريبة أو الإعفاء منها وهو مالايجوز إلا بقانون ، ذلك أن الاحتجاج لا يتفق وتأصيل مسائل المالية العامة ، فالمقصود بأنه لا تفرض ضريبة أو يعفى منها إلا بقانون ، هو القاعدة العامة التى تنشئ مراكز قانونية عامة مجردة ، يكون من شأنها إخضاع الأفراد للضرائب أو

(١) فتوى الجمعية العمومية للقسم الاستشارى رقم ٧٤/١/٣٧ بتاريخ ١٨/٢/١٩٦١ .

(٢) فتوى اللجنة الثالثة رقم ٤٤/١٦/١٨٣ بتاريخ ١٢/١١/١٩٥٨ .

الإعفاء منها . أما قرارات الربط فهي لا تفرض ضريبة أو تعفى منها ، وإنما هي في الواقع تنشئ المديونية في ذمة الممول ، فتلحقه بمركز ذاتي لا يكون الممول بعد صدورها بصدد فرض ضريبة أو الاعفاء منها ، وإنما يكون بصدد مديونية رسم القانون إجراءات الطعن فيها ، فإذا انقضت مواعيد الطعن تحصن هذا القرار باستقرار المديونية نهائياً ، والزم بها الممول كما تلتزم بها الجهة الإدارية لأن حق الممول قد تعلق بها وأصبحت الحماية في الواقع مقررة لها وليست للقرار المعيب .

وأخيراً فقد انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ^(١) إلى تأييدها حق مصلحة الضرائب في تعديل قرار ربط الضريبة إستناداً إلى المبادئ العامة للقانون والتي تقضى بأن قرار ربط الضريبة لا يكتسب أى حصانة إذا تبين أنه وقع على غير محل ، إذ يكون في هذه الحالة منعماً ، ولا يتحصن بقوات مواعيد الطعن ويجوز لكل ذى شأن أن يطلب بطلانه ، كما يجوز لمصلحة الضرائب من تلقاء نفسها أو بناء على طلب ذوى الشأن أن تقرر بطلانه .

أحكام القضاء :

٧ - رفضت بعض أحكام القضاء ^(٢) تعديل ربط الضريبة بعد أن صار نهائياً بناء على إتفاق إبرم بين الممول ومصلحة الضرائب حتى « يضع الإتفاق حد للنزاع بينهما ، يحول دون العودة إلى المطالبة بضريبة تزيد عن المتفق عليه ، وليس في التمسك بعبارة الأرباح الحقيقية الواردة في المادة رقم ٤٧ من القانون

(١) الفتوى رقم ١٩٦٠/١/١٣٧ الصادرة بتاريخ ٤ / ٧ / ١٩٦٧ .

(٢) من ذلك على سبيل المثال : أحكام محكمة إستئناف الاسكندرية في ١٩٤٦/٢/٢٦ ، ومحكمة إستئناف مصر في ١٩٤٦/١٢/٥ ، ١٩٤٧/٢/٥ ، ومحكمة النقض ١٩٤٨/٥/٢٦ ، ١٩٥٠/١١/٦ ، ١٩٥٠/١٢/٨ ، يراجع مجموعة الجرف : الأجزاء الأول ص ١١١ - ١١٩ / ٣٣١ ، الخامس ص ٨ ، والسادس ص ١٠ والسابع ص ١٠ .

رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ - والتي تقابل حالياً المادة رقم ١٠٣ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ - ما يبرر نقض الاتفاقات التي تعقدها المصلحة مع الممول بل على العكس يؤدي هذا إلى زعزعة الطمأنينة الواجب توافرها لتشجيع استثمار رؤوس الأموال في التجارة والصناعة بينما رأت أحكام أخرى^(١) العدول عن الاتفاق الذي صدر الربط النهائي بمتقضاه ، إذا ارتكب الممول غشا لإبرامه كما لو ذكر بيانات غير صحيحة عن مدى نشاطه أو عن مقدار ارباحه ، وكذلك في حالة ظهور نشاط جديد وهو كل نشاط يصلح بذاته لأن يكون للربط .

واضطرت بعض أحكام أخرى لتأييد حق الممول في تصحيح الربط النهائي إلى تكييف الدعوى المقامة في هذا الشأن على أنها تتعلق بموضوع آخر^(٢) مثل المطالبة باسترداد مبالغ دفعت بغير حق إستنادا إلى عدول المصلحة في تطبيقها للواقعة محل الدعوى عن الطريقة التي اعتمدت عليها في حساب الضريبة المستحقة على الممول مما يترتب على هذا العدول إعتبار الممول مسددا لمبالغ بغير وجه حق إلى مصلحة الضرائب يحق له إستردادها ولا يفسر هذا الاتجاه في نظرنا إلا إقرار من المحكمة ضمناً بحق العدول عن الربط النهائي .

تدخل المشرع لإقرار الحق في تصحيح الربط النهائي :

٨ - وحسماً للخلاف الذي احتدم بين الفقه والقضاء ، فقد تدخل المشرع لإقرار حق الممول في المطالبة بتصحيح الربط النهائي ، إذ شاب هذا الربط العيوب التي تبرر تصحيحه ، إلا أن المشرع لم يشأ أن يطلق هذا الحق دون ضابط أو تنظيم ، فمنذ صدر القانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٦٩ الذي أضاف المادة ٩٣ مكرر (٥) للقانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ مقررراً لأول مرة الحق في تصحيح

(١) من ذلك : حكم محكمة إشتاف مصر بتاريخ ٦ مارس ١٩٤٧ ، الجرف : الجزء الأول ، ص ١٩٦

(٢) محكمة القاهرة الابتدائية ف القضية رقم ١٦٢٠ لسنة ١٩٥٢ .

الربط النهائي ، إلا أنه يتم ذلك وفق إجراءات وفى حدود معينة ، وذلك وفقاً للنص التالى :

يجوز تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن ، بناء على طلب يقدمه الممول إلى المصلحة خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائياً وذلك فى الأحوال الآتية :

- ١ - عدم مزاولة صاحب الشأن أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة .
 - ٢ - ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً .
 - ٣ - عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً .
 - ٤ - الخطأ فى تطبيق سعر الفائدة .
 - ٥ - الخطأ فى تطبيق سنة الأساس .
 - ٦ - الخطأ فى نوع الضريبة التى ربطت على الممول .
 - ٧ - عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون .
 - ٨ - عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .
 - ٩ - عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التى تشغلها المنشأة .
 - ١٠ - عدم خصم التبرعات التى تحققت شروط خصمها قانوناً .
- ولوزير الخزانة أن يضيف بقرار منه إلى تلك الأحوال أحوالاً أخرى .
- وقد أضاف وزير المالية - بالقرار رقم ٢٥٢ لسنة ١٩٧٤^(١) - حالتان تختص بهما لجان إعادة النظر وهما :
- ١١ - تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى .
 - ١٢ - إذا تم الربط بالمخالفة لقرارات التقييم عند تأميم المنشأة .

(١) نشر بعدد الوقائع المصرية رقم ٢٦٥ بتاريخ ٧٤/١١/٢٤ .

ثم صدر القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وقد تضمنت المادة ١٥٦ منه الحالات الإثنى عشرة السابقة التى تدخل فى اختصاص لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى ، مع منح الحق لوزير المالية فى أن يضيف بقرار منه أحوالا أخرى.

وقد وردت نفس الحالات فى القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المذكور مع إعادة صياغة لبعض هذه الحالات بما يتفق وطبيعة الضريبة الموحدة ، من ذلك حذف عبارة مما ربطت عليه الضريبة النوعية أو عدم خضوعه للضريبة العامة على الدخل الواردة بالحالة الأولى واستبدالها بعبارة عدم مزاوله صاحب الشأن أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة .

كما حذفت الحالة الثالثة الواردة فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديله ونصها دخول إيرادات غير خاضعة لضريبة نوعية فى وعاء الضريبة العامة على الدخل مالم ينص القانون على خلاف ذلك وحلت بدلا منها عبارة دخول إيرادات غير خاضعة للضريبة مما لم ينص القانون على خلاف ذلك .

الحق فى تصحيح الربط النهائى يستند إلى نص قانونى

٩ - وهكذا يتبين أن الأساس القانونى الذى يرتكن إليه حق الممول فى طلب تصحيح الربط النهائى وهو نص المادة رقم ١٥٦ من القانون الحالى ، وأنه يمتضى هذا الحق يجوز تصحيح الربط النهائى ، ولكن فى الأحوال والشروط التى نص عليها هذا القانون ، على أن تقوم بهذا الحق لجنة مختصة من لجان إعادة النظر فى الربط النهائى ، ولا يتم هذا التصحيح إلا بناء على قرار يصدر منها وبعد اعتماده من رئيس المصلحة ، وذلك على النحو الذى نبينه تفصيلا فيما بعد :

المبحث الثاني

شروط إعادة النظر فى الربط النهائى

النص القانونى

- ١٠ - نصت المادة ١٥٦ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على أنه :
- يجوز تصحيح الربط النهائى المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه الممول إلى المصلحة خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائيا وذلك فى الأحوال الآتية :
- ١ - عدم مزاوله صاحب النشاط أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة .
 - ٢ - ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانونا .
 - ٣ - دخول إيرادات غير خاضعة للضريبة مالم ينص القانون على خلاف ذلك .
 - ٤ - عدم تطبيق الاعفاءات المقررة قانونا .
 - ٥ - الخطأ فى تطبيق سعر الضريبة .
 - ٦ - الخطأ فى نوع الضريبة التى ربطت على الممول .
 - ٧ - عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون .
 - ٨ - عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .
 - ٩ - عدم خصم القيمة الايجارية للعقارات التى تشغلها المنشأة .
 - ١٠ - عدم خصم التبرعات التى تحققت شروط خصمها قانونا .
 - ١١ - تحميل بعض السنوات الضريبية بايرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى .

١٢ - إذا تم الربط بالمخالفة لقرارات لجان تقييم رؤوس أموال المنشآت المؤممة .
ولوزير المالية أن يضيف بقرار منه إلى تلك الأحوال أحوال أخرى .
ويبين مما تقدم أن المشرع قد بين الشروط التي يلزم توافرها لتصحيح الربط
النهائي والأحوال التي يجوز فيها التصحيح ، ونفصل ذلك فيما يلي :

الشروط التي يلزم توافرها لتصحيح الربط النهائي :

- ١١ - حدد المشرع الشروط الآتية لكي يكون الربط جائزا تصحيحه :
- أ - أن يكون الربط نهائيا .
- ب - أن يكون الربط النهائي مستنداً إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن .
- ج - أن يتقدم الممول بطلب التصحيح خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً .
- د - أن يرد التصحيح ضمن حالة أو أكثر من الحالات التي أجازها القانون تصحيحها .
- وسوف نناقش فيما يلي كل شرط من هذه الشروط من خلال مطالب أربعة تخصص لكل شرط مطلباً مستقلاً على النحو التالي :

المطلب الأول

أن يكون الربط نهائياً

١٢ - رغم أن المركز المالي القانوني للمول في مجال الضرائب يتحدد بناء على نص في القانون ، إلا أن الممول لا يكون ملتزماً بأداء مبلغ الضريبة بمجرد

توافر الواقعة المنشئة للضريبة وفقا لنصوص هذا القانون ، مالم تصدر إدارة الضريبة قرارها بتحديد هذا المبلغ الذى يتعين على الممول الوفاء به ، ويعرف هذا القرار بقرار ربط الضريبة TAX ASSESMENT ، وذلك فى الأحوال التى يتعين إصدار مثل هذا القرار ^(١) ، إذ يطبع قرار الربط المركز القانونى التنظيمى بطابع شخصى ^(٢) ، يتحدد بمتقاضه شخص الملتزم بالضريبة ومقدار هذا الالتزام . ويصدر قرار الربط ، وفقا لأحكام قانون ضرائب الدخل ، رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فى مرحلة تالية للمرحلة التى يتم فيها تقدير الضريبة بناء على وجهة نظر المأمورية المختصة ، ذلك التقدير الذى يخطر الممول بعناصره ومقداره على نموذج ١٨ ضرائب ، يكون للمول حق الاعتراض عليه خلال شهر من تاريخ تسلمه ، بما يسمح لكل من المأمورية والممول الاتفاق أمام لجنة داخلية على عناصر الضريبة وقيمتها ، بحيث يكون هذا الاتفاق ملزما لطرفيه ، ومنهيا للخلاف بينهما يصدر بمتقاضه قرار وبط الضريبة على نموذج ١٩ ضرائب ، وإذا لم يتفق الممول أمام هذه اللجنة ، أصدرت المأمورية قرارها بربط الضريبة (النموذج ١٩ ضرائب) وفقا لوجهة نظرها ويخطر الممول به ، ولا يكون هذا الربط نهائيا إذ يحق للممول الطعن عليه خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسلمه تمهيدا لعرض الخلاف على لجنة الطعن ، فإذا ارتضى الممول والمأمورية قرار هذه اللجنة صار الربط نهائيا ، وإذا لم يرتض كلاهما - أو أيهما - هذا القرار ، يحال النزاع إلى القضاء بدرجتيه الابتدائية والاستئنافية ، ولا يكون الربط نهائيا

(١) إذ أن هناك من الحالات ما يتعين الوفاء بالضريبة بمجرد تحقق الواقعة المنشئة لها دون توقف على صدور قرار الربط منها الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على إيرادات المرتبات والأجور التى تستحق بمجرد وضع الأيراد تحت تصرف صاحبه .

(٢) - (٢) Louis Trotaloas : Precis de science et legislation Financiere , 1953 , PP . 264

إلا بانتهاء طرق الطعن العادية عليه أمام القضاء ، وإن كان ذلك لا يمنع وجوب أداء الضريبة بمقتضى قرار لجنة الطعن أو الحكم الابتدائي حتى لا يتأخر دين الضريبة بسبب إطالة أمد النزاع ، ودون الاخلال بحق الممول فى إعادة تسوية الضريبة وفقا لما يسفر عنه قضاء المحكمة .

ويشترط لتصحيح الربط أمام لجنة إعادة النظر أن يكون هذا الربط نهائيا ، ويقصد بالربط النهائى ذلك الربط الذى لم يعد قابلا للطعن فيه أمام أية جهة من جهات الاختصاص سواء فى ذلك لجان الطعن أو المحاكم على اختلاف درجاتها وسواء كان هذا الربط بناء على تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن أو حكم المحكمة متى صار نهائيا ، ولا اعتداد فى هذا الخصوص بأن يكون الممول وحده دون مصلحة الضرائب هو الطاعن فى قرار تحديد الأرباح ، ذلك أنه يكفى لاعتبار الربط غير نهائى ، أن يكون التقدير محل طعن من أي من الطرفين (١) .

والحكمة واضحة من اشتراط الربط نهائيا حتى يجوز إعادة النظر فى تصحيحه ، إذ أن أمام الربط غير النهائى فرصة لتصحيحه أمام الجهات المختصة بنظره ، دون حاجة لعرضه على لجنة إعادة النظر ، وهى طريق إستثنائى لا يجوز اتباع مسلكه إلا حين يستغلق باب التظلم أو الطعن من القرار المعيب أمام صاحب المصلحة فيه .

(١) حكم محكمة النقض فى الطعون أرقام ٢٥٨ لسنة ٣٦ ق جلسة ١ / ٩ / ١٩٧٤ ، و ٢٦٠ لسنة ٢٥ ق جلسة ١٢ / ٢٤ / ١٩٥٩ ، و ٥١٦ لسنة ٢٦ ق جلسة ١ / ٦ / ١٩٦١ ، و ٢٠٨ لسنة ٢٩ ق جلسة ١٥ / ١ / ١٩٦٤ ، ١٣٢ لسنة ٤١ ق جلسة ٣ / ٦ / ١٩٧٦ .

المطلب الثاني

أن يكون الربط النهائي مستندا إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن

١٣ - ولم يشأ المشرع أن يطلق العنان أمام لجنة إعادة النظر ، بحيث تكون لها الحق في مراجعة جميع قرارات الربط النهائية ولو استمدت هذه النهائية من حكم قضائي بات حاز قوة الأمر المقضى ، إذ قصر المشرع حق إعادة النظر فى قرارات الربط النهائية التى صدرت عن مصلحة الضرائب أو لجنة الطعن دون غيرها من القرارات النهائية الصادرة وفقا لأحكام قضائية ، وذلك حتى لا ندع مجالا لمناقشة الأحكام القضائية ومراجعتها أمام لجان إدارية ، بما يخالف مبدأ الفصل بين السلطات ، واستقلال السلطة القضائية فى مواجهة السلطة التنفيذية ، ومنعاً من سلب الأحكام القضائية قوتها فى التطبيق السليم للقانون بفعل لجان إدارية ، ولأن وظيفة القضاء هى تطبيق القانون على واقعة معينة ، ويمنح بالتالى الحماية القضائية ، التى لا تتحقق من الناحية العملية والاجتماعية ما لم تكن لها حجية تكفل ضمان الاستقرار القانونى للحقوق والمراكز القانونية التى أكدتها أحكام القضاء^(١) .

ولا يعنى ذلك أن قرارات الربط النهائى الصادرة عن المأمورية المختصة لا تحوز قوة الأمر المقضى رغم كونها غير قابلة للطعن فيها ، إذ أنه من المستقر قضاء أن قرارات لجان الطعن تحوز قوة الأمر المقضى متى أضحت غير قابلة للطعن ، وتصبح حجة بما فصلت فيه من الحقوق فلا يجوز قبول دليل

(١) د . فتحى والى : الوسيط فى قانون القضاء المدنى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص

ينقض هذه القرينة فى نزاع قام بين الخصوم أنفسهم وتعلق بذات الحق محلا وسببا^(١) ومن ثم فإن قرار اللجنة يحوز حجته بشأن العناصر التى لم تثر أمام محكمة أول درجة ، وهذه الحجية تمنع من العودة إلى مناقشة ما سبق أن قضى به فى هذا الصدد ، إذ أن قوة الأمر المقضى تعلو اعتبارات النظام العام »^(٢) .

وكذلك فإن قرارات الربط النهائية الصادرة عن المأمورية المختصة إما لعدم الطعن عليها فى المواعيد المقررة أو بناء على اتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب تحول دون عرض النزاع من جديد على لجنة الطعن ، هذه القرارات تكتسب الحجية فيما تضمنته من أسس لربط الضريبة وقيمتها ، وتكون مانعة للمجادلة بشأنها . فلماذا إذن قرر المشرع فى المادة رقم ١٥٦ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ جواز إعادة النظر فى قرارات الربط الصادرة عن مصلحة الضرائب أو لجان الطعن رغم كونها نهائية حائزة قوة الأمر المقضى كغيرها من الأحكام القضائية النهائية ؟

وفى رأينا أن قرار الربط النهائى المستند إلى حكم قضائى لا يتساوى فى جميع الأوجه مع قرارات الربط النهائية الصادرة عن غير طريق القضاء كالمأمورية المختصة أو لجنة الطعن ، فعرض قرار الربط على اللجنة الداخلية بالمأمورية أو لجنة الطعن لا يعنى أن كلا منهما صارت مرحلة من مراحل التقاضى ، وتظل كلا منهما مرحلة « إعادة نظر فى الخلاف قبل الالتجاء إلى القضاء ، وبناء على ذلك فقد رفضت المحكمة النقض » إعتبار قرار لجنة الطعن

(١) حكم النقض فى الطعن الصادر بجلسة ١٩٧٣/١٢/١٩ مشار إليه فى مؤلف أ . د زكريا بيومى ،

المنازعات الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٠ ص ٢٣٢ .

(٢) النقض الصادر بجلسة ١٩٨٣/٦/٢٧ ، المرجع السابق ، ص ٢٣٣ .

(٣) حكم النقض فى ١٩٧٨/٧/٧ من ٢٩ ق ، ٣٠ / ١٢ / ١٩٨٥ ، د . زكريا بيومى ، المرجع السابق

- وإن حاز قوة الأمر المقضى - فى مقام الحكم بالدين فى مفهوم الفقرة الثانية من المادة رقم ٣٥٨ من القانون المدنى » ^(١).

فإذا أصبح الربط نهائيا بمقتضى هذه اللجان أمكن إعادة النظر فيه دون التذرع بقوة الأمر المقضى التى تتمتع بها قياسا على أحكام القضاء ، التى تصدر عن جهات قضائية يحول مبدأ الفصل بين السلطات مناقشة أحكامها بواسطة لجان إدارية ، وذلك بخلاف الحال بالنسبة لقرارات الربط الصادرة عن اللجان الداخلية أو لجان الطعن والتى تعد لجانا إدارية وأن منحت بعضها - وهى لجان الطعن - إختصاصا قضائيا ، دون أن يجعلها مرحلة تقاضى أو جهة قضائية خالصة .

الإختصاص بنظر بعض قرارات الربط النهائية المستندة إلى أحكام قضائية :

١٤ - ولا يعنى قصر اختصاص لجان إعادة النظر على مراجعة قرارات الربط النهائية الصادرة عن المأمورية أو لجنة الطعن ، أن يحول ذلك واختصاص اللجنة ببعض قرارات الربط التى سبق عرضها أمام القضاء ، حيث تجرى التفرقة فى هذا الصدد بين الأحكام القضائية التى تحوز قوة الأمر المقضى المانع للمساس بها أمام أية جهة أخرى قضائية أو غير قضائية وبالتالي يمتنع على لجنة إعادة النظر مراجعتها أو المساس بها ، وبين الأحكام القضائية التى لم تحز قوة الأمر المقضى والتي يمكن المساس بها ومن أمثلتها : الأحكام الصادرة فى

(١) حكم النقض فى ٧ / ٧ / ١٩٧٨ س ٢٩ ق ، ٣٠ / ١٢ / ١٩٨٥ ، د . زكريا بيومى ، المرجع السابق ، ص ٢٣٤ / ٢٣٥ حيث قضت المحكمة بأن قرارات لجنة الطعن لا تعتبر مرحلة تقاضى وانما هى مرحلة إعادة نظر فى الخلاف قبل اللجوء إلى القضاء ، وكل ما يترتب على فوات مواعيد الطعن فى قرار اللجنة أن يصير التقدير نهائيا وتصبح الضريبة واجبة الأداء .

المسائل الأولية والأحكام الوقتية ، أو الأحكام الصادرة قبل الفصل فى موضوع الدعوى والمتعلقة بالسير فيها وتحقيقها وهى أحكام ترمى إلى مجرد تهيئة الدعوى للحكم فى موضوعها ، ومن ثم لا تحوز حجية الأمر المقضى سوى من ناحية الشكل فقط دون المضمون ، ويجوز للمحكمة التى أصدرته أن تعدل عنها بعد إصدارها دون الإخلال بمبدأ الحجية .

وقد قضت محكمة النقض بأن الحكم التمهيدى لا تكون له حجية الشئ المقضى به ، وليس القاضى الذى أصدره ملزما حتما بالاعتماد على نتيجة التحقيق الذى يحصل تنفيذا له ^(١) ، ومن أمثلته :

أ - الحكم بتعيين خبير فى الدعوى لا يقيد المحكمة برأى الخبير فيما عين له ، ويكون لها مع ذلك حق النظر فى أصل الموضوع وبحثه من كافة وجوهه والقضاء فيه على وفق ما ترى ^(٢) .

ب - الحكم التمهيدى فى دعوى الملكية بالاحالة إلى التحقيق لإثبات وضع اليد على العين المتنازع عليها، لا يحول دون القضاء فى موضوع الدعوى على أساس صورية عقد البيع الذى يتمسك به أحد الخصوم فى إثبات ملكيته ^(٣) .

والعبرة فى وصف الحكم بأنه تمهيدى أو قطعى ليست بما يصفه الطاعن، وإنما هى بحقيقة وصفة ، ولذلك قضت محكمة النقض بأن الحكم الذى أوضح الأساس الذى يبنى عليه الخبير تقديره لوعاء الضريبة هو حكم قطعى فى هذا الخصوص ^(٤) فالحكم القطعى الذى يحوز قوة الأمر المقضى هو الذى يضع

(١) الطعن رقم (١) لسنة ٣ ق جلسة ٢٧ / ٤ / ١٩٣٣ .

(٢) الطعن رقم (٤١) لسنة ٢ ق جلسة ١١ / ١١ / ١٩٣٢ .

(٣) الطعن رقم (٤٩) لسنة ١٦ ق جلسة ٢٠ / ٣ / ١٩٤٧ .

(٤) الطعن رقم (١٧١) لسنة ١٩ ق جلسة ٢٧ / ١٢ / ١٩٥١ .

حدا للنزاع فى جملة أو فى جزء منه أو فى مسائل متفرقة عنه بفصل حاسم لارجوع فيه من جانب المحكمة الذى أصدرته ^(١) ، وعلى ذلك اعتبر الحكم نهائياً حائزاً لقوة الأمر المقضى فيما تضمنه من اعتبار ضريبة الدفاع من التكاليف الواجبة الخصم ، مما يمنع الخصوم العودة إلى مناقشة هذه المسألة فى أية دعوى تالية يثار فيها هذا النزاع ، ولا يمنع من ذلك أن يكون الحكم صادراً عن سنوات سابقة عن سنوات النزاع فى الدعوى الماثلة ، لأن نطاق مبدأ استقلال السنوات الضريبية لا يتعدى جانب الأرباح والتكاليف التى تحقق على مدار السنة بحيث لا تمتد إلى غيرها من السنين السابقة أو اللاحقة عليها إلا فيما نص عليه القانون إثناء ^(٢) كذلك يعد قضاء المحكمة بتقادم الضريبة ، وقد صدر نهائياً ، حائزاً لقوة الشئ المحكوم فيه يمنع الخصوم أنفسهم من التنازع فيها فى أية دعوى تالية تكون فيها تلك المسألة هى بذاتها الأساس فيما يدعيه أى من الطرفين قبل الآخر من حقوق مترتبة عليها ^(٣) ويعد حكماً قطعياً كذلك الحكم بأن ثبوت انقطاع الممول فعلاً عن مزاولة النشاط يغنى عن الإخطار بالتوقف ، ورغم مخالفة هذا الحكم للقانون طالما لم تقم المصلحة باستئنافه ، ويكون هذا الحكم قد حاز حجية الأمر المقضى التى تسمو فى المقام على مخالفة القانون أو قواعد النظام العام ^(٤) .

ومن حاصل الأحكام السابقة ، فإننا نرى حق لجنة إعادة النظر فى الربط

(١) الطعن أرقام ٨٥٢ لسنة ٤٧ ق جلسة ٢٤ / ٢ / ١٩٨٢ ، ٢٢ لسنة ٣٩ جلسة ٣٠ / ٤ / ١٩٧٥ ، ٣٠٠ لسنة ٣٦ ق جلسة ٩ / ٣ / ١٩٧١ .

(٢) الطعن رقم ٤٦٦ لسنة ٤٧ ق جلسة ٣٠ / ١ / ١٩٧٩ .

(٣) الطعن رقم ١٠٩٢ لسنة ٤٧ ق جلسة ١٩ / ٦ / ١٩٧٩ .

(٤) الطعن رقم ٧٠ لسنة ٣٩ ق جلسة ٢٦ / ٢ / ١٩٧٥ .

النهائي في مراجعة قرارات الربط النهائي التي عرضت على الأحكام وصدرت بشأنها لم تحز قوة الامر المقضى ، لكونها أحكام تمهيدية أو تحضيرية أو تتعلق بمسائل أولية ، لأنها لم تفصل في موضوع النزاع المعروض أمام هذه اللجنة بحكم قطعى يضع حدا لهذا النزاع فى جملة أو فى جزء منه أو فى مسائل متفرعة عنه بفصل حاسم بحكم قضائى نهائى . وليس فى نظر اللجنة هذه القرارات إفتئات على سلطة المحكمة أو مرجعة لأحكامها ، لأن ماتتاوله لجنة إعادة النظر لم يسبق أن قضت بشأنه المحكمة قضاء حاسما للمنازعة ، بل أن الأمر بالنسبة لطرفى المنازعة لم يتقدم خطوة عما كان عليه قرار الربط منذ صدوره إستنادا إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن ^(١) .

(١) من هذا رأى إستاذنا الدكتور / زكريا محمد بيومى ، المنازعات الضريبية ، مرجع سابق ، ص ١٥٥

المطلب الثالث

أن يتقدم الممول بطلب التصحيح خلال مدة معينة

١٥ - ويشترط ، أيضا « لقبول طلب تصحيح الربط النهائي أن يتقدم الممول بطلب التصحيح خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائيا . أى قبل أن تمضى على تاريخ انتهاء ميعاد الطعن فى قرار ربط الضريبة (نموذج ١٩) الصادر عن المأمورية أو قرار لجنة الطعن المختصة فى السنوات محل النزاع ، فإذا انقضى ميعاد الخمس سنوات دون أن يتقدم الممول بطلب إعادة النظر لتصحيح الربط النهائي ، إمتنع على اللجنة أن تعيد النظر فى هذا القرار ولو كان بادى البطلان لمخالفته القانون ، وذلك احتراما من المشرع لاستقرار المراكز الضريبية ، وخاصة المركز الذى تمتعت به الخزنة العامة من تحصيلها لمقدار من الضريبة بناء على هذا الربط النهائى دون تهديدها بخطر رد هذه الضريبة التى مضى على تحصيلها سنوات عديدة وتم إدراجها بميزانية سنة غير السنة التى يراد استردادها فيها ، أى أن حق الممول فى طلب التصحيح يسقط بالتقادم بمضى خمس سنوات على اعتبار قرار الربط نهائيا ، وفى ذلك أيضا قرينة على أن مضى هذه المدة دون تقدم الممول بطلب التصحيح يعنى تنازل الممول عن حقه الناتج عن هذا التصحيح لصالح الخزنة العامة .

وهذا الاعتبار فى رأينا جدير بالتأييد ، إذ أننا لا نوافق ما ذهب إليه البعض^(١) من ضرورة إلغاء النص الذى يقضى بأن يكون الأجل الزمنى الذى (١) أ . محمد جعفر ليال : إعادة النظر فى الربط النهائي / مجلة التشريع المالى والضريبى ، العدد ٢٦٥ ، ص ٢٠ ، أ . سمير سعد مرقص : نظر المنازعات الضريبية أمام لجنة إعادة النظر فى الربط النهائي ، مجلة التشريع المالى والضريبى ، العدد ٢٢٧ ، ص ١٢٣ .

ينظر فيه فى إعادة النظر فى الربط النهائى خمس سنوات ، ويستندون فى هذا إلى أن قرار ربط الضريبة لا يكتسب أى حصانة إذا تبين أنه وقع على غير محل ، ويكون منعدا ولا يتحصن بفوات ميعاد الطعن أخذا بالقواعد العامة ، لأن أنصار هذا رأى يتجاهلون ذاتية القانون الضريبى ، والتى يتضح منها أن قرارات ربط الضريبة لا تفرض ضريبة أو تعفى منها حتى يقال إن الضريبة غير قانونية ، وإنما تنشئ المديونية فى ذمة الممول ، فتلحقه بمركز ذاتى لا يكون الممول بعد صدورها بفرض ضريبة أو الاعفاء منها ، وإنما يكون بصدد مديونية رسم القانون إجراءات الطعن فيها ، فإذا ما انقضت مواعيد الطعن تحصن هذا القرار باستقرار المديونية استقرارا نهائيا ، وألزم بها الممول ، كما تلزم بها الجهة الإدارية وتكون الحماية مقررة لهذه المديونية وليست للقرار المعيب ^(١) ، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن المشرع وقد حدد أجلا للطعن ، يكون غرضه الانتهاء من كل منازعة ، سواء كانت هذه المنازعة قائمة على خلاف فى الأرقام . أم على أساس التقدير أو التطبيق القانونى ، والا تطلق الأمور بغير ضابط عددا طويلا من السنين وهو أمر له خطورته ^(٢) ، كما أن قرار ربط الضريبة الذى يصدر مخالفا للقانون لا يكون منعدا ، حسبما انتهى إليه رأى الفتوى لوزارة المالية بمجلس الدولة ^(٣) ، وإنما يصدر باطلا وليس ثمة ما يمنع من تعديل هذا القرار خلال مدة معينة يحددها المشرع مراعاة لصالح الخزانة العامة وهو إعتبار يتعلق بالصالح العام يعلو فوق صالح أفراد الممولين .

(١) مجلس الدولة فتوى الجمعية العمومية للقسم الاستشارى رقم ١٨ / ٣٧ / ١ / ١٩٧٤ .

(٢) راجع فى هذا المعنى : تقرير اللجنة المالية بمجلس النواب عند نظر مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ بتعديل المادة رقم ٤٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وايضا أ . د . أحمد ثابت عويضة ، المرجع السابق ص ٤٢٥ .

(٣) الفتوى رقم ٤ / ١ / ٧٤٠ بتاريخ ٢٦ / ٦ / ١٩٨٧ .

صاحب الحق فى طلب التصحيح

١٦ - لا تقبل لجنة إعادة النظر طلبات تصحيح الربط النهائى إلا من الممول ، وذلك على خلاف الحال بالنسبة للمحاكم على إختلاف درجاتها ، التى تتلقى الطعون فى قرارات لجان الطعن من كل من مصلحة الضرائب والممول ، ويرجع قصر طلبات التصحيح على الممول وحده دون مصلحة الضرائب إلى أن لجان إعادة النظر فى الربط النهائى إنما هى لجان إدارية تابعة بصفة كاملة لسلطة مصلحة الضرائب ، ولا تكون قراراتها نافذة إلا بعد إعتمادها من رئيس مصلحة الضرائب ، فلم يتصور المشرع أن تضطر إحدى مأموريات الضرائب التابعة لهذه المصلحة إلى اللجوء للجان إعادة النظر بطلب تصحيح خطأ فى ربط نهائى هى المسئولة عنه والتى أصدرته ، ولكننا بدورنا نتساءل عن الوسيلة التى تمكن مصلحة الضرائب من تصحيح الخطأ الذى ارتكبته فى ربط نهائى صدر منها بالمخالفة لاحدى الحالات المنصوص عليها فى المادة ١٥٦ من قانون الضرائب على الدخل المشار إليه ، وقد يقول قائل إن للمصلحة أن توعد إلى الممول بأن يتقدم بطلب التصحيح بدلا عنها إلى لجنة إعادة النظر لازالة هذا الخطأ ، وهذا الاعاز ممكن إذا كان للممول مصلحة فى طلب التصحيح كأن تكون المأمورية ربطت الضريبة على نشاط معفى منها قانونا أو لم تقم بترحيل الخسائر رغم أحقيته بذلك مشوبا بأخطاء قانونية ليس للممول مصلحة فى تداركها ، كأن تخطئ المأمورية فى تطبيق الأسعار الضريبية ، وذلك بتطبيق السعر المخفض بدلا من السعر العادى أو الشريحة الأدنى من الأسعار بدلا من الشريحة الأعلى ، أو أن تخطئ فى نوع الضريبة الأمر الذى ترتب عليه التزام الممول بضريبة أقل . لذلك نرى إجراء تعديل تشريعى يمكن مصلحة الضرائب من تصحيح هذه الأخطاء بإجراء فردى من تلقاء نفسها طبقا

لنص الفقرة الأخيرة من المادة ١٥٣ التى تخول لها تصحيح الأخطاء المادية والحسابية من تلقاء نفسها ، إذ لا تدخل الأخطاء الواردة فى المادة ١٥٦ ضمن هذه الأخطاء وإنما تعد أخطاء قانونية يلزم لتصحيحها إجراء خاص ، كما لا تتيح المواد ١٥٣ ، ١٥٤ ، ١٥٥ للمصلحة إصدار ربط إضافى بمقدار الضريبة التى يتعين أدائها نتيجة تصحيح هذا الخطأ ، لأن الربط الإضافى يصدر فى حالات معينة تدور فى مجملها حول إكتشاف المأمورية لعناصر ربط جديدة لم تكن تعلم بها عند إصدار الربط الأصلى لسبب يرجع إلى الممول ، وهو مالا يتحقق بالنسبة للأخطاء القانونية التى إكتتفت الربط النهائى المراد تصحيحه وفقا لنص المادة ١٥٦ المشار إليها .

من هو الممول صاحب الحق فى طلب التصحيح ؟

١٧ - لم يحدد قانون الضرائب على الدخل أو لائحته التنفيذية مفهوما معينا للمول TAXPAYER ، رغم أن هذا اللفظ ينصرف بوجه عام إلى واقع الضريبة ، أى الشخص الطبيعى أو المعنوى الذى يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد ، أو نتيجة عمله ، أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التى يحصل عليها من رؤوس أمواله . دون الممول أن تضع معظم التشريعات الضريبية تعريفا خاصا بهذا اللفظ ^(١) .

ويفرق البعض ^(٢) بين ما يعرف بممول الواقع ، والممول القانونى ، فيقصد بممول الواقع : الشخص الذى يتحمل عبء الضريبة بسبب انتقال هذا العبء

(١) يراجع : د . رابع رتيب بسطا : الممول والإدارة الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩١ ، ص ١٠ - ١٧ .

(٢) د . حسين خلاف : الأحكام العامة فى قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٥٦ ، ص ١٦٤ - ١٦٥ .

عليه رغم أنه ليس الملتزم قانونا بالضريبة ، وتحقق هذه الظاهرة بوضوح فى حالة الضرائب الجمركية - مثلا - فهى تفرض على التاجر المستورد ، لكنه قد يتمكن من نقل عبئها إلى تاجر التجزئة أو المستهلك ، وعندئذ لا يعتبر هذا التاجر أو المستهلك مدينا قانونا بالضريبة . ذلك أن المشرع لم ينص على إلزامه بها ، بل إنه تحمل بها نتيجة ظروف إقتصادية ساعدت على إلقاء عبئها على كاهله ، فهو إذن ليس ممولا من الناحية القانونية ، وإن كان كذلك من الناحية الواقعية .

أما الممول القانونى فهو الشخص الذى يقرر المشرع أنه يلتزم بأداء الضريبة مباشرة ، كما أنه إذا فرضت الضريبة على التاجر مستورد البضاعة ، وقرر المشرع فى نفس الوقت أنه إذا لم يدفع هذا الشخص الضريبة فإنه يمكن تحصيلها ممن يشتري منه البضاعة ، وعندئذ ينقلب المشتري فيصبح ملتزما بالضريبة قانونا . ولكننا نفضل التفرقة بين الممول والملتزم بأداء الضريبة ، فالممول هو الشخص الذى يعينه المشرع بالخضوع للضريبة ، والالتزام بأدائها بصفة أساسية ، بينما قد يكون الملتزم بأداء الضريبة شخصا آخر يقع عليه واجب حجز الضريبة المستحقة على الممول وتوريدها نيابة عن هذا الممول للإدارة الضريبية .

وتطبيقا لذلك فإننا نرى أن نص المادة ١٥٦ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لا يجيز إلا للمول - دون الملتزم بحجز الضريبة - طلب تصحيح الربط النهائى ، باعتبار أن الممول هو صاحب المصلحة المباشرة فى إلغاء الربط النهائى ، ويستدل على ذلك بمراجعة الأحوال التى يجوز فيها تصحيح الربط النهائى ، وهى حالات تؤثر فى دين الضريبة الذى يقع على الممول وحدة الالتزام بأدائها ، ويظل مسئولا عن هذا الالتزام حتى ولو تقاعس الشخص الحاجز لبعض هذه الضريبة أو كلها بتوريد هذه المبالغ التى تم حجزها

أو لم يتم بحجزها أصلاً ، ولا يكون لهذا الحاجز الحق في طلب تصحيح الربط النهائي ولو كانت له مصلحة غير مباشرة في إلغاء الربط ، لأنه لا يعد ممولاً في مفهوم القانون الضريبي .

ومع ذلك يجوز لوكيل الممول (محاسبه القانوني أو محاميه أو غيره من الوكلاء) الحق في طلب التصحيح باعتبار أن تصرف الوكيل يعود إلى الموكل - أي الممول ذاته - ، كما يكون لنائب الممول أو وليه أو الوصي أو القيم عليه أن يطلب التصحيح في الأحوال التي يكون فيها الممول قاصراً أو محجوراً عليه أو غائباً .

كما يحق لورثة الممول المتوفى طلب التصحيح ، أو الوصي على التركة أو المصفي لها ، طلب تصحيح الربط النهائي باعتبارهم خلفاء خاصاً للممول . ويرى البعض عدم أحقية المتنازل إليه في طلب تصحيح الربط النهائي إلا إذا كان وكيلاً عن الممول صاحب المنشأة المتنازل إليها ، لأنه لا يعد ممولاً بالنسبة للربط المطلوب تصحيحه ، ولا يمثل خلفاء خاصاً لهذا الممول ، إذ ليس للمتنازل إليه الحق بالحصول على بيان بالضرائب المستحقة على المنشأة - أو المنشآت - المتنازل عنها ، والتي يكون مسئولاً عن دين الضريبة في حدود هذا البيان . ولكننا نخالف هذا الرأي ونذهب إلى أحقية المتنازل إليه في طلب تصحيح الربط النهائي بصفته صاحب المصلحة المباشرة في إلغاء الربط المخالف وتخفيض دين الضريبة الملزم بأدائها ، خاصة وأن المشرع قد أجاز له في الفقرة الأخيرة من المادة ٣٤ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الاعتراض أو الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها ، ويدخل طلب تصحيح الربط النهائي في مفهوم الاعتراض أو الطعن على هذا الربط .

المطلب الرابع

أن يرد التصحيح على حالة أو أكثر من الحالات المنصوص عليها قانوناً

١٨ - لم يشأ المشرع أن يطلق أمام لجنة إعادة النظر الاختصاص بتصحيح جميع الصور أو الحالات التي يكون فيها الربط النهائي مخالفاً للقانون أو الواقع لذلك جاء نص المادة ١٥٦ من قانون الضرائب على الدخل محددًا لهذه الحالات على سبيل الحصر . ولذلك وجب التفرقة بين حالات التصحيح التي ترد على ربط نهائي ، سواء بالنظر إلى نوع الخطأ المراد تصحيحه (أخطاء قانونية أو أخطاء مادية أو حسابية ، أو إلى الجهة التي لها حق التصحيح (المأمورية - لجنة الطعن - أو المحكمة أو لجنة إعادة النظر في الربط النهائي) أو بالنسبة لقانون الضرائب الصادر والربط النهائي تطبيقاً له (ضرائب الدخل أو ضريبة الدمغة أو الأيلولة) وذلك على ما يوضحه الشكل الآتي :

اختصاص لجنة إعادة النظر بتصحيح الربط النهائي لضرائب الدخل أو الأيلولة :

١٩ - تستمد لجنة إعادة النظر إختصاصها بتصحيح الربط النهائي وفقا لنص المادة ١٥٦ من قانون الضرائب على الدخل - المشار إليها - بالنسبة للربط النهائي الصادر فى ضريبة الدخل الموحدة على الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على أرباح شركات الأموال .

كما تختص هذه اللجان بتصحيح الربط النهائي وفقا لنص المادة ٣٩ من قانون الأيلولة رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ ، وذلك بالنسبة للربط النهائي الصادر فى ضريبة الأيلولة والمستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب الورثة أو المستحقين خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح نهائيا ^(١) .

ولما كان قانون الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته قد خلا من النص على إختصاص لجان إعادة النظر بتصحيح الربط النهائي فى ضرائب الدمغة كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل أو ضريبة الأيلولة ، فإنه يمتنع على هذه اللجان تلقى طلبات تصحيح الربط فى ضرائب الدمغة ، دون أن يحول ذلك

(١) ولا يمنع صدور القانون رقم ٢٢٧ لسنة ١٩٩٦ بالتجاوز فى جميع الأحوال عما لم يسدد من رسوم الأيلولة أو ضريبة الأيلولة ، قيام لجان إعادة النظر المختصة بتصحيح الربط النهائي وفقا للقانون ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ من أن تستمر فى دراسة الحالات المعروضة أمامها واتخاذ القرار الملائم بشأنها ، وذلك بالنسبة للحالات التى تم فيها الربط نهائيا بالمخالفة لنص المادة ٣٩ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ وترتب عليه من قيام الورثة بسداد ضريبة أيلولة أكثر مما هو مستحق قانونا ، حيث يظل لهؤلاء الورثة الحق فى إستصدار قرار بتصحيح الربط النهي لتمكينهم من استرداد ضريبة الأيلولة المسددة بغير وجه حق ، تؤكد ذلك التعليمات التنفيذية رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٦ التى صدرت عن مصلحة الضرائب فى ٤ / ٨ / ١٩٩٦ بشأن الاجراءات الخاصة لتنفيذ أحكام القانون ٢٢٧ لسنة ١٩٩٦ بإلغاء ضريبة الأيلولة ، والتى جاء فيها أن « الملفات التى تكون تحت الفحص ، وتم سداد مبالغ بشأنها تحت حساب ضريبة الأيلولة فى ظل أحكام القانون ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ يتم دراسة كل حالة على حدة تمهيدا لتطبيق القانون ٢٢٧ لسنة ١٩٩٦ .

وحق صاحب الشأن فى طلب تصحيح الخطأ القانونى أو المادى الذى ترتب عليه التزامه بضرائب دمغة على غير وجه حق ، وقد أيدت هذا رأى فتوى مجلس الدولة فى ١٩٨٧/٦/٢٦ بقولها أنه « ليس ثمة ما يمنع مصلحة الضرائب من أن تسحب قرار الربط - الذى يصدر بالمخالفة للقانون - لصالح الممول حتى ولو استغلق عليه باب الطعن لفوات ميعاده . ووافقت مصلحة الضرائب على تنفيذ هذه الفتوى ^(١) .

إختصاص لجان إعادة النظر بحالات قانونية واردة على سبيل الحصر

٢٠ - تختص لجان إعادة النظر فى تصحيح الربط النهائى المشوب بأخطاء قانونية وقعت فيها المأمورية أو لجنة الطعن ، ويقصد بالأخطاء القانونية تلك الأخطاء الراجعة إلى مخالفة النصوص القانونية الصريحة أو التى عبر عن تفسيرها الصحيح حكم قضائى نهائى ، وحتى لا يترك الباب مفتوحاً أمام الممولين لاطالة أمد النزاع حول ربط نهائى معين من خلال طلب تصحيحه بدعوى مخالفته للقانون ، فقد حصر المشرع هذه الحالات بما لا يدع مجالاً للجدل والتنازع بشأنها ، وهذه الحالات نص عليها كل من قانون ضرائب الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٣ والقانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بشأن ضريبة الأيلولة وهى :

أ- حالات تتعلق بقانون ضرائب الدخل

(١) عدم مزاوله صاحب الشأن أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة .

(٢) ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً .

(١) راجع التعليمات التفسيرية العامة رقم (١) لسنة ١٩٨٨ .

- (٣) دخول إيرادات غير خاضعة للضريبة مالم ينص القانون على خلاف ذلك .
- (٤) عدم تطبيق الاعفاءات المقررة قانوناً .
- (٥) الخطأ في تطبيق سعر الضريبة .
- (٦) الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول .
- (٧) عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون .
- (٨) عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .
- (٩) عدم خصم القيمة الايجارية للعقارات التي تشغلها المنشأة .
- (١٠) عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً .
- (١١) تحميل بعض السنوات الضريبية بايرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى .
- (١٢) إذا تم الربط بالمخالفة لقرارات لجان تقييم رؤوس أموال المنشآت المؤممة .

ب - حالات تتعلق بضريبة الأيلولة :

- (١) ربط الضريبة على مال غير مملوك للمورث .
- (٢) عدم تطبيق الاعفاءات المقررة قانوناً .
- (٣) الخطأ في تعيين الورثة أو من في حكمهم أو تحديد أنصبتهم .
- (٤) الخطأ في تقدير سعر الضريبة .
- (٥) الخطأ في تقدير عنصر من عناصر الأموال الخاضعة للضريبة بما يخالف القواعد المقررة في هذا القانون .
- (٦) عدم خصم الضرائب أو الديون المستحقة للحكومة أو الهيئات العامة أو وحدات الإدارة المحلية وشركات ووحدات القطاع العام .

(٧) إذا كانت القيمة المقدرة للخاضع للضريبة قد تمت بالمخالفة لقرارات لجان التقويم الإدارية الملزمة سواء أكانت سابقة أم لاحقة .

سلطة وزير المالية فى إضافة حالات أخرى :

٢١ - وحصر هذه الحالات يعنى امتناع لجان إعادة النظر عن بحث طلبات تصحيح الربط النهائى المتعلقة بغيرها من الحالات وإلا كان قرار التصحيح مشوبا بعيب عدم الاختصاص ، ولكن ذلك لا يمنع وزير المالية من إضافة حالة أو حالات أخرى يمتد إختصاص هذه اللجان بشأنها ، وذلك عملا بنص المادتين رقم ١٥٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ورقم ٣٩ من قانون ضريبة الأيلولة رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ التى أجازت لوزير المالية أن يضيف بقرار منه إلى تلك الأحوال حالات أخرى .

ويشير قرار وزير المالية فى هذا الشأن التساؤل حول طبيعة هذا القرار واثاره :

طبيعة قرار وزير المالية :

٢٢ - تشير القرارات الوزارية التى تضيف إلى حالات إعادة النظر فى الربط النهائى حالات أخرى غير التى نص عليها القانون التساؤل حول طبيعة هذه القرارات ، فهل تكون هذه القرارات منشئة لحالات جديدة بمعنى أن اختصاص لجان إعادة النظر ينعقد بشأنها من تاريخ تنفيذ هذه القرارات ، ام أن هذه القرارات مفسرة بمعنى أن اختصاص اللجنة بأنها ذا أثر رجعى أى من تاريخ تنفيذ قانون الضريبة التى خول لوزير المالية سلطة إضافة هذه الحالات .

وقد إنقسمت الآراء حول طبيعة القرارات الوزارية الصادرة بالاضافة إلى

قمتين :

الرأى الأول : القرارات الوزارية ذات طبيعة مفسرة (١) :

٢٣ - يستند أنصار هذا الرأى إلى أن سلطة الوزير فى الاضافة لا يمكن أن تكون غير سلطة تفسيرية إذن أن سلطة إصدار القوانين وتعديلها والغائها لا يملكها إلا السلطة التشريعية وحدها طبقا لنص الدستور ، ولا يمكن لهذه السلطة أن تتنازل عن هذا الحق ، أو تفوض سلطة أخرى بالقيام بدلا منها ، والقاعدة العامة تنص على أن صاحب الاختصاص المفوض لا يمكن تفويضه ، وأن المشرع وقد فوض وزير المالية باضافة حالات جديدة ، قدر أن ذلك لابد أن يستغرق زمنا حتى ينجلى للوزير وجه الرأى فى حقيقة ما يراد إضافته ، وبحسب ما تتكشف عنه دواعى العمل ، بحيث لا يضار أصحاب هذه الاضافة ويكون لهم كغيرهم تطبيق نص هذا القرار بأثر رجعى باعتباره مفسرا لنص القانون الذى منح الوزير هذا التفويض .

الرأى الثانى : القرارات الوزارية ذات طبيعة منشئة :

٢٤ - يذهب أنصار الرأى المعاكس (٢) إلى أن القرارات الصادرة بالاضافة

(١) أثبتت هذه الآراء أصلا عند مناقشة الفقهاء للمادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ - قبل تعديلها والتي منحت وزير المالية سلطة إضافة مهنا غير تجارية إلى المهن الواردة فى المادة ٧٢ بقرار منه . ومن أنصار اعتبار هذه القرارات ذات طبيعة مفسرة يعمل بها من تاريخ العمل بالقانون د . قدرى نقولا عطية : ذاتية القانون الضريبى رسالة دكتوراه ١٩٦٠ ص ٢٤٤ وحكم النقض فى الطعن المؤرخ ١٢ / ٧ / ١٩٥٠ / (الجرف ج ٥ ص ١٥) ، وأيضا : محمد رزق أحمد ومحمود مختار عبد الحميد . ضريبة المهن غير التجارية من الناحية القانونية والمحاسبية ، الطبعة الأولى ، القاهرة / ١٩٥٠ ، ص ٤٠ ، ص ٤١ . (٢) من أنصار هذا الرأى : يوسف تادرس : ضريبة المهن غير التجارية ، مذكرات معهد الضرائب ، ص ٢٢٧ ، ومحمد رشاد : ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى التشريع المالى المصرى ، الطبعة الأولى ، ص ٤٦ ، وبذلك قضت محكمة استئناف مصر فى ٣ مارس ١٩٤٩ (الجرف الجزء الرابع ص ٦٧) .

هى خلق وإنشاء إضاف به الوزير إلى هذا القانون ما ليس منه بتفويض خاص فى القانون فى تشريع للمستقبل ، لا يعمل به إلا من تاريخ نشره ، وليس فى ذلك إفتئات على السلطة التشريعية لأن هذه السلطة هى التى أذنت للوزير صراحة فى صلب القانون بأن يصدر قرارات وزارية تنفيذا له ، كما ليس فيه مخالفة لنص المادة ١٣٤ من الدستور التى تنص على أنه لا يجوز إنشاء ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون لأن القرار المذكور لم يفرض ضريبة أو تعديلها وكل ما أجراه القرار باضافة مهن غير تجارية لم يكن منصوصا عليها فى المادة ٧٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل تعديلها - هو والقرارات السابقة له إنما هو نقل فئة من الأشخاص من عداد الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية إلى عداد الممولين الخاضعين لضريبة المهن غير التجارية ، دون أن يمس ذلك أصل الضريبة أو يغير فيه . وترتبا على ذلك فإنه يتعين العمل بهذه القرارات المنشئة اعتباراً من تاريخ صدورها لا بأثر رجعى من تاريخ العمل بنص القانون الذى منح الوزير هذا التفويض .

أثر القرار الوزارى بالاضافة :

٢٥ - وفى رأينا أن قرار وزير المالية باضافة حالة أو أكثر من الحالات التى تختص بها لجان إعادة النظر فى الربط النهائى ، من القرارات المنشئة ، التى يتعين تنفيذها والعمل بها وفقا للأثر الفورى لهذه القرارات ، ولا يجوز أن ينسحب أثرها إلى الماضى أى دون أن تخلق هذه القرارات للجنة إعادة النظر اختصاصا ذا أثر رجعى يخول لها بحث الحالات التى أضافها قرار وزير المالية على قرارات الربط الصادرة فى تاريخ سابق له . ودليلا فى ذلك ما يلى : أن قرارات وزير المالية وفقا لنص المادة ١٥٦ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة

٣٩ من القانون ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ تعتبر من قبيل القرارات التى تضيف إلى لجنة إعادة النظر إختصاصات أخرى غير تلك التى كانت لها قبل صدور هذه القرارات ، ومن ثم فإن قرارات الربط النهائية التى أحييت إلى هذه اللجان لإعادة النظر فيها قبل صدور قرار الوزير بالاضافة تعتبر صحيحة ولا يجوز إعادة نظرها بعد صدور قرار الوزير بالاضافة ، اما القرارات التى لازالت تحت الدراسة أو تلك التى تصدر بعد قرارات الاضافة فهذه يطبق بشأنها القرار الوزارى باعتبارها داخلا فى إختصاص اللجنة بعد الاضافة ^(١) ، ولسنا فى حاجة للقياس على هذه القرارات ، تلك القرارات التى أثارت جدلا حول إضافة مهن غير تجارية للمادة رقم ٧٢ المشار إليها ، إذ أن هذه القرارات أضافت مهنا جديدة أى ارتبطت بنطاق الضريبة ، أما القرارات التى نحن بصدددها فهى قرارات تتعلق بمسائل إجرائية تتناول إختصاص لجان إعادة النظر ينبغى لتنفيذها التفرقة بين الحالات الآتية :

(١) إذا كان قرار الربط النهائى قد عرض على اللجنة واتخذت بشأنه قرارا تم اعتماده من رئيس المصلحة قبل صدور قرار الوزير بالاضافة ، لا يجوز إعادة النظر فيه بناء على القرار الوزارى الصادر فيما بعد .

(٢) إذا كان قرار الربط النهائى قد عرض على اللجنة ولم تتخذ بشأنه قرارا بعد ، أو اتخذ بشأنه قرار لم يعتمد من رئيس المصلحة ، ثم صدر القرار

(١) ذهبت محكمة النقض فى الطعن رقم ٣٨ ق جلسة ٧ / ١ / ١٩٥٤ إلى أنه إذا كانت الدعوى قد رفعت بعد العمل بقانون المرافعات الجديد فتسرى عليها قواعد الاختصاص المنصوص عليها فى هذا القانون ولا عبرة بتاريخ تقديم عريضتها إلى قلم الكتاب لتقدير الرسوم المستحقة عليها فى تاريخ سابق على تاريخ العمل بالقانون الجديد ، بل العبرة هى بتاريخ إعلان صحيفتها إلى المدعى عليهما فيها انظر : مجموعة القواعد القانونية التى قررتها محكمة النقض فى خمسين عاما ، الجزء الثانى ، فى المواد المدنية ، المجلد الأول ، القاعدة رقم ٥٠٠ ، ص ٣٥٤ .

الوزارى أثناء ذلك ، وجب على اللجنة تطبيق القرار الوزارى الموسع للاختصاص بشأنه .

(٣) يطبق القرار الوزارى بالاضافة على جميع قرارات الربط النهائى الأخرى التى تصدر بعد القرار الوزارى باضافة حالات جديدة تختص بنظرها لجنة إعادة النظر .

تصحيح الأخطاء المادية أو الحسائية من اختصاص الجهة التى وقعت فيها
٢٦ - أما إذا كان الخطأ الوارد على قرار الربط النهائى من قبيل الأخطاء المادية أو الحسائية التى تكتشف بعد صدور القرار ، فإنه يمكن تصحيح هذه الأخطاء فور اكتشافها ، وبغض النظر عن المدة التى انقضت على صدور هذا القرار ، ولا يتطلب الأمر إحالة القرار إلى لجنة بذاتها ، حيث ينعقد الاختصاص بتصحيح هذه الأخطاء للجهة التى وقعت فى هذا الخطأ ، سواء كانت هذه الجهة إدارية (مأمورية الضرائب أو لجنة الطعن أو حتى لجنة إعادة النظر ذاتها) أو كانت جهة قضائية (المحاكم على اختلاف درجاتها) ويمكن تصحيح هذه الأخطاء إما بطلب من صاحب المصلحة بتصحيحها (الممول أو غيره) أو بدون طلب فتبادر الجهة التى وقعت فى الخطأ بتصحيحه من تلقاء نفسها .

وقد أكدت هذا النظر أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية (المادة ١٩١) وكذلك نصت المادة رقم ١٥٢ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أنه ... وفى جميع الأحوال يكون للمصلحة من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسائية دون غيرها .

وللتفرقة بين الخطأ المادى أو الحسائى وبين الخطأ غير المادى (الذى يتعين لتصحيحه اتباع إجراءات معينة) يمكن القول بأن الخطأ المادى يمثل

- خطأ نقصاً في التعبير ، أما الخطأ غير المادى يمثل خطأ أو قصوراً في التفكير^(١) ويعتبر من قبيل الأخطاء المادية أو الحسابية التى يجوز تصحيحها تلقائياً :
- ١ - الخطأ فى اسم الممول أو عنوانه أو أسماء شركائهم ونوع النشاط الذى يزولونه .
 - ٢ - الخطأ فى رقم التعاملات أو نسبة الأرباح (بالمخالفة لما مبين بالحيثيات) أو فى طريقة تجميعها أو حاصل ضربها أو قسمتها .
 - ٣ - الخطأ فى حساب مقدار الضريبة المستحقة أو توزيعها على الشركاء .
 - ٤ - الخطأ فى تحديد صفة المرسل الخطاب إليه (الممول أو نائبه أو أحد ورثته أو المتنازل إليه) .

وقد قضت محكمة النقض أحقية لجنة الطعن فى أن تصحح ما يقع من منطوق قرارها من أخطاء مادية بحتة كتابية أو حسابية ، بقرار تصدره من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم ، ولا يغير من ذلك أن الربط صار نهائياً ، ذلك أن الضريبة - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - لا تتركز فى أساسها على رباط عقدى بين مصلحة الضرائب وبين الممول ، وإنما تحددها القوانين ، ولا فى القانون العام ما يحول دون تدارك الخطأ الذى يقع فيها ، فللممول أن يسترد ما دفعه بغير حق ، وللمصلحة أن تطالب بما هو مستحق زيادة على مادفع ، مالم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم .

(١) د . فتحى والى ، قانون القضاء المدنى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٨٠ ، ص ٧٠٠ ، وقد عرفت محكمة النقض فى الطعن رقم ١٧ لسنة ٣٤ ق (جلسة ١٩٧٢/٤/١٩) الأخطاء المادية بأنها التى لا تؤثر على كيان الحكم بحيث تفقده ذاتيته ، وتجعله مقطوع الصلة بالحكم المصحح ولا تملك المحكمة بأى حال أن تتخذ التصحيح وسيلة للرجوع عن الحكم الصادر منها فتغير فى منطوقه بما يناقضه لما فى ذلك من المساس بحجية الشئ المحكوم فيه .

المبحث الثالث

تنظيم عمل اللجنة وقراراتها

تقسيم

نبين فى هذا المبحث طبيعة عمل اللجنة ونظامها فى مطلب أول ثم نحلل قرار هذه اللجنة وآثاره فى مطلب ثان .

المطلب الأول

طبيعة عمل اللجنة ونظامها

طبيعة عمل اللجنة :

٢٧ - لا خلاف فى أن لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى لجنة ذات طبيعة إدارية بحتة ، فهى ليست من قبيل الجهات القضائية (المحاكم) التى تصدر احكاما قضائية ، ولا هى باللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائى (لجنة الطعن) ، وإنما هى مجرد لجنة إدارية تنشأ وفقا لقرار إدارى يصدره رئيس مصلحة الضرائب ، كما لا يكون لقرارها أى قوة تنفيذية مالم يعتمد من رئيس مصلحة الضرائب .

وتتشكل لجنة إعادة النظر من ثلاثة أعضاء هم :

- أ - أحد قدامى الفنيين بدرجة مدير عام بمصلحة الضرائب (رئيسا)
- ب - عضو قضائى منتدب من مجلس الدولة بدرجة نائب على الأقل (عضوا)
- ج - أحد الأعضاء الفنيين بمصلحة الضرائب (عضوا)

ولا يغير من طبيعة اللجنة الإدارية كون أحد أعضائها ينتمى إلى إحدى الهيئات القضائية (مجلس الدولة) إذ لا يكون رأى هذا العضو مؤثرا بصورة فعالة على قرار هذه اللجنة إذا ما صدر بأغلبية عضويتها الإداريين ، كما لا يكون لقرار هذه اللجنة أى أثر قانونى إذا رفض رئيس مصلحة الضرائب اعتماده ، مما يسلبه قوته التنفيذية .

ولكون هذه اللجنة ذات طبيعة إدارية ، ولم ترق إلى مستوى لجنة الطعن - وهى لجنة إدارية ذات اختصاص قضائى - فهى إذن لا تلتزم بما تلتزم به لجنة الطعن بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لاجراءات التقاضى كما تتلقى تعليماتها وأوامرها من السلطة الإدارية التى تتبعها ، وليس لها أن تخرج عن ما تصدره مصلحة الضرائب من تعليمات تفسيرية أو تنفيذية إلا بالقدر الذى تسمح به هذه التعليمات ، والا كان خروجها بمثابة خطأ إداريا يستوجب المساءلة .

نظام العمل فى لجان إعادة النظر^(١)

٢٨ - يجرى العمل فى لجان إعادة النظر وفق النظام الإدارى الذى وضعته مصلحة الضرائب والذى يتخلص فيما يلى :

١ - تتلقى اللجنة طلبات الممولين بتصحيح الربط النهائى مصحوبة بما يؤيدها من مستندات .

٢ - تقوم اللجنة بمجرد تلقيها الطلبات بقيدها وإخطار المأمورية المختصة بصورة

(١) يراجع تفصيلا :

- محمد جعفر ليالى : لجان إعادة النظر فى الربط النهائى فى مصلحة الضرائب ، مجلة التشريع المالى والضريبي العدد رقم ٢٦٥ ص ٢٠ .

- سمير سعد مرقس : نظر المنازعات الضريبية أمام لجان إعادة النظر فى الربط النهائى ، مجلة التشريع المالى والضريبي العدد ٢٧٧ ، ص ١٢٢ - ص ١٢٣ .

من كل طلب ، وتطلب منها موافاة اللجنة بتاريخ الربط النهائي ورأى
المأمورية فى موضوع الطلب .

٣ - بعد وصول رأى المأمورية واستيفاء اللجنة لما تطلبه من بيانات أو رأى ، ولها
أن تستعجل المأمورية أو تطلب استكمال رأيها إذا شابه نقص أو غموض أو
إغفال عناصر فى الرد .

٤ - تقوم اللجنة بعد دراسة الحالة وإصدار رأيها فى شكل نموذج مطبوع
يوضح فيه البيانات والحجيات ويوقع من عضو اللجنة ورئيسها .

٥ - تعرض هذه القرارات على الإدارة العامة للجان إعادة النظر فى الربط النهائي
لمراجعتها ، وتحيل ما توافق عليه منها إلى رئيس الإدارة المركزية لشئون
اللجان ، والمفوض من رئيس المصلحة فى اعتمادها نيابة عنه - وتقوم
الإدارة المركزية بمراجعة هذه القرارات ، وترفع ما توافق عليه منها إلى
رئيس الإدارة المركزية لتوقيعه .

٦ - تعاد إلى لجان إعادة النظر فى الربط النهائي الحالات التى لم توافق عليها
الإدارة العامة للجان إعادة النظر ، وكذلك الحالات التى لم توافق عليها
الإدارة المركزية للجان ، وسبق أن وافقت عليها الإدارة العامة للجان إعادة
النظر لاستيفاء ما جاء بها من ملاحظات أو اعتراضات أو الرد عليها من
وجهة نظرها .

المطلب الثاني

قرارات اللجنة

إصدار اللجنة لقرارها

٢٩ - نصت الفقرة الأخيرة من المادة ١٥٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن تصدر اللجنة - لجنة إعادة النظر في الربط النهائي - قرارا في طلب الممول ، لا يعتبر نافذا إلا باعتماده من رئيس المصلحة .

ولم ينص القانون على الميعاد الذى يتعين على اللجنة خلاله أن تصدر قرارها والأثر المترتب على انقضاء هذا الموعد دون صدور القرار ، وهل يعد انقضاء الميعاد قبولا لطلب الممول بالتصحيح أو رفضا له ، كما لم يعين القانون أولائحه التنفيذية شكلا معينا لطريقة الاخطار بهذا القرار وصورته وكيفية الطعن عليه ، وإزاء هذا القصور التشريعى فإن لجنة إعادة النظر لها كامل الحرية فى نظر طلب التصحيح فى أى وقت دون ما يحق للمول استعجالها ذلك ، باستثناء الحالات التى ينظر فيها طلبات إعادة النظر فى ضريبة الأيلولة والتى تحددت بستين يوما لنظر الطعن ، دون أن يتبين الممول بعد مدة معينة موقف لجنة إعادة النظر فيها .

ونقترح لعلاج ذلك أن يجرى تعديل تشريعى يتضمن النص على :

- ١ - تحديد ميعاد أمام لجنة إعادة النظر للبت فى الطلب المقدم إليها .
- ٢ - إعتبار انقضاء هذا الميعاد دون رد قبولا من المصلحة لطلب إعادة النظر وما يترتب عليه من آثار .

٣ - النص فى اللائحة التنفيذية على إجراءات الطلب وشكل القرار الصادر بشأنه .

أثر قرار اللجنة :

٣٠ - إذا صدر قرار لجنة إعادة النظر سلبيا أى برفض الطلب لا يكون لهذا الرفض أى أثر على قرار الربط النهائى ، ويظل الحال كما هو بالنسبة لوعاء الضريبة ومقدارها المبينه فيه .

أما إذا صدر قرار اللجنة إيجابيا ، سواء بقبول كل أو بعض طلبات الممول ، الأمر الذى يترتب عليه تعديل قرار الربط بما يتفق مع ما انتهى إليه رأى اللجنة ، وما يؤدى إليه بطبيعة الحال من نقص الالتزام الضريبى على الممول وحقه فى استرداد ما قام بأدائه من ضريبة على غير وجهه .

الطعن على قرار اللجنة

٣١ - جاء نص المادة ١٩٣ مكرر (٥) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صريحا بعدم جواز الطعن على قرار لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى ، وذلك بقولها ويكون القرار غير قابل للطعن باعتبار أن طريق إعادة النظر فى قرار الربط النهائى يعد من الطرق الاستثنائية لتصحيحه ، ولهذا فإن العدالة تقضى إجازة تصحيح تلك الأخطاء مع وضع الضمانات لعدم إساءة هذا الحق وجعله فى أضيق نطاق (١) .

وبصدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - ألغى المشرع عبارة ويكون القرار

(١) راجع المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٩ .

غير قابل للطعن فيه مما أثار التساؤل حول مدى جواز الطعن فى قرار التصحيح وطريقة الطعن بفرض جوازها ؟

مدى جواز الطعن

٣٢ - ذهب البعض إلى عدم جواز الطعن فى قرارات لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى ، بحسبان أن الربط المطعون فيه نهائى فى الأصل ، وأنه قد استنفذ طرق الاعتراض والطعن العادية ، وأن الضريبة واجبة الأداء بمقتضاه ، وأن تخويل لجنة إعادة النظر سلطة تصحيحه بمثابة طريق إستثنائى للطعن عليه لا يجوز التوسع فيه ، أو استغلاله كوسيلة لاطالة أمد النزاع ، وفتح باب التقاضى من جديد ، لذلك كانت عبارة ويكون القرار غير قابل للطعن فيه بمثابة تزييد من المشرع حين نص عليها فى القانون السابق (١٤ لسنة ١٩٣٩) ، وأن الغاء هذه العبارة فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هو إعادة لوضع الأمور فى نصابها الصحيح ، وحتى لا يؤدى بقاء هذه إلى فتح المجال امام بعض الممولين للطعن على النص بعدم الدستورية بدعوى مخالفة هذه العبارة للفقرة الثانية من المادة رقم ٦٨ من الدستور والتي تنص على أنه ويحظر النص فى القوانين على تخصيص أى عمل أو قرار إدارى من رقابة القضاء رغم أنه ليس من سبيل أمام الممولين للطعن على هذه القرارات النهائية من الناحية العملية .

ويخالف آخرون ^(١) هذا النظر ، ويرون أن قرارات لجنة إعادة النظر فى الربط

(١) من هذا رأى : محمد ابراهيم شعله : نظرة فقهية حول المادة ١٥٦ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، مجلة التشريع المالى والضريبى ، العدد ٢٨٠ ، ص ٢٩ - ص ٣١ ، ومصطفى عبد العزيز عبد المجيد شاهين : رؤية ضريبية نحو مدى نهائية قرارات لجان إعادة النظر فى الربط النهائى ، المرجع السابق ص ١٣ - ص ١٤ .

النهائى قابلة للطعن فيها وذلك إستناد إلى مايلى :

١ - أن قرار هذه اللجنة من قبيل القرارات الإدارية النهائية التى يجوز الطعن فيها أمام القضاء المختص كغيره من القرارات الإدارية النهائية ، دون وجود نص صريح يحظر هذا الطعن .

٢ - أن القول بعدم جواز الطعن القضائى على هذه القرارات يتعارض مع نص الدستور الذى يحظر تخصيص أى عمل أو قرار بمنأى عن رقابة القضاء ، وكما يجعل لجان إعادة النظر متمتعا بسلطة تقديرية مطلقة ليس لها ضابط ، وليس لها من رقيب يمنع إساءة إستعمالها ، ويسلب الممول ضمانه قضائية تحول دون تعسف لجنة إعادة النظر فى رفض تصحيح الربط النهائى دون سبب قانونى مشروع .

٣ - طبقا لمفهوم المخالفة ، فإن الغاء عبارة ويكون القرار غير قابل للطعن فيه التى كانت واردة فى القانون القديم يعنى أن المشرع بالقانون الجديد قد أجاز الطعن فى هذا القرار ، ولا يصح القول بأن هذه العبارة الملغاة كانت تزييدا من المشرع ، إذ أن المشرع منزه عن الالفاظ التى لا تعنى شيئا فى الواقع .

الجهة المختصة بنظر الطعن

٣٣ - ونحن نؤيد أصحاب الرأى الثانى الذين يذهبون إلى قابلية قرار لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى للطعن ، لكن التساؤل يظل قائما حول الجهة المختصة بنظر الطعن ؟

يرى البعض ^(١) أن لجنة الطعن هى المختصة بنظر التظلم فى قرار لجنة إعادة

(١) استاذنا الدكتور / زكريا بيومى : المنازعات الضريبية فى ربط وتحصيل الضرائب ، مطبعة جامعة القاهرة ، ١٩٩٠ ، ص ١٥٦ .

النظر النهائي ، ثم يفتح بعدها الطريق أمام المحكمة الابتدائية طبقاً لأحكام الطعون الضريبية .

ويرى آخرون ^(١) أنه يجوز الطعن في قرارات لجان إعادة النظر بعد إعتمادها، أمام القضاء العادى ، إذ رغم أن قرار هذه اللجنة من القرارات الإدارية، التى يختص مجلس الدولة - من حيث الأصل - بنظرها وفقاً لنص المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ ، إلا أن هذا الاختصاص معلق وفقاً للفقرة السادسة من المادة العاشرة المذكورة لحين صدور القانون الذى ينظم كيفية نظر منازعات الضرائب والرسوم أمام مجلس الدولة ، ولما لم يصدر هذا القانون بعد ، فإن القضاء العادى ينعقد له هذا الاختصاص ، فضلاً عن أن القضاء العادى هو المختص بنظر جميع منازعات ضرائب الدخل منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وحتى الآن .

وقد أيدت محكمة النقض هذا النظر حين قضت ^(٢) بأنه وإذا كانت المادة ٢٥ من قانون السلطة القضائية الصادر بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٢ قد نصت على أنه فيما عدا المنازعات الإدارية التى يختص بها مجلس الدولة ، تختص المحاكم بالفصل فى كافة المنازعات والجرائم إلا ما استثنى بنص خاص ، ومن ثم فإن المحاكم العادية تكون دون غيرها هى المختصة بنظر الدعوى باعتبارها صاحبة الولاية العامة بنظر المنازعات .

ولكننا لا نتفق مع القائلين باختصاص لجنة الطعن بنظر التظلم فى قرار لجنة إعادة النظر ذلك أن لجنة وهى تنظر فى قرار الربط الضريبى تعد مرحلة

(١) مصطفى عبد العزيز عبد المجيد شاهين ، المرجع السابق ، ص ١٥ ، ص ١٦ .

(٢) الطعن رقم ٥٢٩ لسنة ٥١ ق جلسة ١٨ / ٢ / ١٩٨٥ ، والطعن رقم ١٩٨٢ لسنة ٥١ ق جلسة ٢٨ / ١٠ / ١٩٨٥ والطعن رقم ١١٠ لسنة ٥١ ق جلسة ٨ / ٤ / ١٩٨٥ .

سابقة على لجنة إعادة النظر التي تبحث في قرار ربط ضريبي (نهائي) ، اكتسب هذه النهائية إما بناء على اتفاق بين مصلحة الضرائب والممول ، أو بناء على قرار صادر عن لجنة الطعن ، فكيف يصدر قرار الربط بناء على قرار لجنة الطعن ، ثم يعاد إليها لمراجعة قرار لجنة إعادة النظر التي رأت أنه صادر عن لجنة الطعن صحيحا ، وهل نتصور إمكانية صدور قرار لجنة الطعن مناقضا لقرارها الأول ، أى تقرير عدم صحته ؟ ومن ثم يكون القول باختصاص لجنة الطعن لنظر قرار الربط النهائي هو بمثابة ردة عكسية لم يقصدها المشرع ولم ينص عليها صراحة ؟

كذلك لا نؤيد رأى القائلين باختصاص القضاء العادى بنظر التظلم فى قرار لجنة إعادة النظر لكونه المختص حاليا بنظر جميع منازعات ضرائب الدخل ، إذ أن اختصاص القضاء العادى بنظر هذه المنازعات مشروط بأن يكون قد سبق عرض النزاع أمام لجنة الطعن المختصة ، ولما كانت لجان الطعن غير مختصة أصلا بنظر التظلم فى قرار لجنة إعادة النظر لذلك انتفى على القضاء نظر هذا التظلم .

ويبقى لمجلس الدولة وحده الاختصاص بنظر التظلم فى هذا القرار الإدارى بوصفه صاحب الولاية العامة لنظر المنازعات المتعلقة بجميع القرارات الإدارية إلا ما استثنى بنص خاص . يؤكد هذا النظر العديد من أحكام القضاء ^(١) والتي نشير إلى أهمها فيما يلى :

(١) راجع تفصيلا : أستاذنا الدكتور / زكريا محمد بيومي : المنازعات فى ضريبة المبيعات ، دار الكتب القانونية ، المحلة الكبرى ، ١٩٩٣ ، ص ٣٨ - ص ٤٤ .

١ - قضت محكمة النقض^(١) بأنه لا يسوغ النظر إلى واقع تحصيل الضريبة مستقلة عن القرار الذى يجرى التحصيل تنفيذا له ابتداء أو بعد الفصل فى التظلم منه ، إذ هى ذات ارتباط وثيق به ، لاستمداد كيانه القانونى منه ، وإذا كان هذا القرار إداريا ، وكان يمتنع على المحاكم الفصل فى المنازعات الإدارية التى يختص بها مجلس الدولة ، ولها دون أن تؤول الأمر الإدارى أو توقف تنفيذه أن تفصل فى :

أ - المنازعات المدنية والتجارية التى تقع بين الأفراد والحكومة أو الهيئات العامة بشأن عقار أو منقول ، عدا الحالات التى ينص عليها القانون على غير ذلك .

ب - كل المسائل الأخرى التى يخولها القانون حق النظر فيها ، ومن ثم فإن الطعن عليه (قرار التحصيل) والمنازعة بشأنه أو فى آثاره ، لا تكون إلا أمام محكمة القضاء الإدارى بمجلس الدولة ، ولا يغير من ذلك مانصت عليه المادة ١٠ / ٦ من قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ من اختصاص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بنظر الطعون فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب والرسوم وفقا للقانون الذى ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة . وما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة الثانية من مواد إصدار ذلك القانون من أنه بالنسبة إلى المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم يصدر قانون خاص ينظم كيفية نظرها أمام مجلس الدولة وعدم صدور ذلك القانون الذى علق المشرع عليه إختصاص محاكم مجلس الدولة بنظر المنازعات المذكورة . إذ هو غير مانع من اختصاص

(١) انظر : الطعن رقم ٢١٨١ لسنة ٥٧ ق جلسة ١٩٩٠/١٢/٣١ (المرجع المشار إليه ، ص ٤٠ ص ٤١)

المحاكم ، سواء بالفصل فى منازعات الضرائب والرسوم التى لم ينظم المشرع طريقا قضائيا للطعن ، أو بالفصل فى كل قرار إدارى يتعلق بهذه المنازعات ، ولا يتسع النص الذى يحدد اختصاص القضاء العادى ليشمله .

وحيث أن قرار لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى لم ينظم المشرع طريقا للطعن عليه ، فإنه وفقا للحكم المذكور يختص مجلس الدولة بنظره كغيره من القرارات الإدارية التى يختص بنظرها .

٢ - قضت المحكمة الإدارية العليا ^(١) بأن النص على ولاية مجلس الدولة بنظر الطعون فى القرارات النهائية الصادرة فى منازعات الضرائب والرسوم رهينة بصدر القانون الذى ينظم نظر هذه المنازعات غير مانع من إختصاص تلك المحاكم سواء بالفصل فى منازعات الضرائب والرسوم التى لم ينظم لها المشرع طريقا قضائيا للطعن أو بالفصل فى كل قرار إدارى يتعلق بهذه المنازعات ، ولا يتسع النص الذى يحدد اختصاص القضاء العادى ليشمله .

٣ - قررت المحكمة الإدارية العليا ^(٢) أن القضاء الإدارى استقر على أن القرار الإدارى هو عمل قانونى من جانب واحد يصدر بالارادة الملزمة لاحدى الجهات الإدارية فى الدولة بما لها من سلطة بمقتضى القوانين واللوائح فى الشكل الذى يتطلبه القانون بقصد إنشاء وضع قانونى معين ابتغاء مصلحة عامة وأن التظلم من تصحيح الإقرار وتعديله - كقرار إدارى نهائى - يجوز أن يكون محلا للطعن ، وفى هذه الحالة يباشر مجلس الدولة بهيئة قضاء إدارى إختصاصه فى بحث مشروعيته وذلك على هدى من الأحكام التى تضمنها

(١) الطعن رقم ٥١٥ لسنة ٢٦ ق جلسة ٢٦ / ٦ / ١٩٨٢ ، والطعن رقم ٣٠٠٥ لسنة ٣٤ ق عليا جلسة

١٢ / ١ / ١٩٩٠ مشار إليهما فى المرجع السابق ، ص ٣٩ .

(٢) الطعن رقم ٥٧٦ لسنة ٣٢ ق جلسة ٢١ / ٤ / ١٩٩٠ .

القانون - وهنا الحكم بتعلق بقانون الضريبة على الاستهلاك - لمعرفة هل صدر القرار ملتزماً أحكام القانون في شأن تحديد ما قصد تنفيذه .

وحاصل هذه الأحكام يبين اختصاص مجلس الدولة بحث الطعن في قرار إعادة النظر في الرابط النهائي الصادر عن اللجنة الإدارية المختصة بوصفه قراراً إدارياً لم ينص قانون ضريبة الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على طريق خاص للتظلم أو الطعن عليه ، ولم يمنع نص المادة ١٥٦ من ذات القانون الطعن عليه ، ومن ثم وجب الطعن عليه أمام جهة القضاء ذات الاختصاص الأصلي بنظر الطعون في القرارات الإدارية ، ونعني بها مجلس الدولة .

المراجع

أولا : المؤلفات الفقهية

- ١ - أحمد ممدوح مرسى .
الضريبة على الإيرادات : علما وعملا ، القاهرة .
- ٢- حبيب باشا المصرى
ضرائب الدخل فى مصر ، القاهرة ، ١٩٤٥
- ٣ - دكتور / حسين خلاف .
الأحكام العامة فى قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٥٦ .
- ٤ - دكتور / رابع رتيب بسطا
الممول والإدارة الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١ .
- ٥ - دكتور / زكريا محمد بيومى
المنازعات الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٠ .
- ٦ - سمير سعد مرقص
نظر المنازعات الضريبية أمام لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى ، مجلة
التشريع المالى والضريبى ، العدد رقم ٢٧٧ .
- ٧ - دكتور / فتحى والى
الوسيط فى قانون القضاء المدنى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٠ .
- ٨ - محمد إبراهيم شعله
نظرة فقهية حول المادة ١٥٦ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، مجلة
التشريع المالى والضريبى ، العدد رقم ٢٨٠ .

- ٩ - محمد جعفر ليالى
إعادة النظر فى الربط النهائى ، مجلة التشريع المالى والضريبي ، العدد
رقم ٢٦٥ .
- ١٠ - محمد رشاد
ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى التشريع المالى المصرى ، الطبعة
الأولى .
- ١١ - محمد مرسى فهمى
الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٤٧ .
- ١٢ - مصطفى عبد العزيز عبد المجيد شاهين
رؤية ضريبية نحو مدى نهائية قرارات لجان إعادة النظر فى الربط النهائى ،
مجلة التشريع المالى والضريبي ، العدد رقم ٩٠ .
- ١٣ - يوسف تادرس
ضريبة المهن غير التجارية ، مذكرات معهد الضرائب ، الاسكندرية ١٩٥٦ .
ثانياً : المجموعات القضائية
- ١ - دكتور / أحمد حسنى
قضاء النقض الضريبي ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٨٦ .
- ٢ - كمال عبد الرحمن الجرف
المبادئ القانونية فى الأحكام الضريبية ، عشرة أجزاء .
- ٣ - محكمة النقض
مجموعة قواعد الخمسين عاما ، الجزء الثانى ، المجلد الثانى .
- ٤ - أحكام وفتاوى صادرة عن مجلس الدولة (لم تنشر) .