شبكة المعلومات الجامعية

التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم

بسم الله الرحمن الرحيم

HANAA ALY

شبكة المعلومات الجامعية

التوثيق الالكتروني والميكروفيلم

HANAA ALY

شبكة المعلومات الجامعية

التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم

جامعة عين شمس

التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم

قسم

نقسم بالله العظيم أن المادة التي تم توثيقها وتسجيلها
علي هذه الأقراص المدمجة قد أعدت دون أية تغيرات

يجب أن

تحفظ هذه الأقراص المدمجة بعيدا عن الغبار

HANAA ALY

جـامعة القـاهرة
كـلية الحـقـوق
قسم المالية العامة

القضاء ودوره فى تسوية المنازعات الضريبية

دراسة مقارنة

رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه فى الحقوق

إعداد

أحمد خالد سعد زغلول حلمى

لجنه المناقشه والحكم

الاستاذ الدكتور/ عبد الهادي محمد مقبل- رئيس قسم الماليه العامه وكيل كليه الحقوق جامعه طنطا الاسبق (رئيسا)

الاستاذ الدكتور/ سيد طه بدوى - رئيس قسم المالية العامة ومدير مركز الدراسات القانونيه الاسبق- كليه الحقوق جامعه القاهره. (مشرفا وعضوا)

الوزير المستشار الدكتور/ ابو بكر الصديق محمد عامر - رئيس هيئه قضايا الدوله السابق. (عضوا)

٢٠٢١م/١٤٤٢هـ

بسم الله الرحمن الرحيم

(والسَّمَاءَ رَفَعَهَا ووَضَعَ المِيزَانَ * أَلاَّ تَطْغَوْا فِي المِيزَانِ * وأَقِيمُوا الوَزْنَ بِالْقِسْطِ ولا تُخْسِرُوا المِيزَانَ)

صدق الله العظيم

سورة الرحمن (الآية ٧-٨-٩)

شكر وتقدير

الحمد لله رب العاملين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين نبينا محمد عليه أفضل الصلاة وأتم التسليم، فإننى أشكر المولى عز وجل الذى استعنت به وتوكلت عليه، فتفضل على بنعمته ووفقنى وأعاننى على إنجار هذه الرسالة.

وأتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير والاحترام إلى الذين حملوا أقدس رسالة فى الحياة، إلى الذين مهدوا لنا طريق العمل والمعرفة وأخص بالإجلال والتقدير والاحترام الأستاذ الدكتور/ سيد طه بدوى أستاذ ورئيس قسم المالية العامة بكلية الحقوق جامعة القاهرة ومدير مركز الدراسات القانونية بكلية الحقوق الاسبق ونائب مدير مركز تحكيم جامعه القاهره، لتفضل سيادته على قبوله الإشراف على هذه الرسالة والتى لم تكن لتبلغ ما بلغته إلا بفضل توجيهاته الرشيدة، فله منى فائق الشكر والتقدير والاحترام.

كما أتقدم بالشكر إلى الأستاذ الدكتور/ عبد الهادي محمد مقبل أستاذ ورئيس قسم الماليه العامه وعميد كليه الحقوق جامعه طنطا الاسبق على تفضل سيادته بمنحى شرف قبول رئاسه لجنة المناقشة والحكم على هذه الرسالة جزاه الله عنى خير الجزاء ومتعة بالصحة والعافية.

كما اتقدم بالشكر الى معالي الوزير المستشار الدكتور/ ابوبكر الصديق رئيس هيئه قضايا الدوله على قبوله مناقشة وإثراء هذه الرسالة ، لذا نقدر جهودك المضنيه ، فأنت أهل للشكر والتقدير، فيجب علينا تقديرك، فلك منا كل الثناء والشكر والاحترام.

والشكر موصول إلى كل من ساهم ببذل الجهد والعون والمساعدة والدعم فى إخراج هذا العمل المتواضع، سواء على المستوى الإكاديمى أو

بتقديم المشورة بكافة إشكالها وصورها.

كما أتوجه بخالص شكرى وتقديرى الخالص إلى كل من وقف إلى جانبى من أصدقاء وزملاء العمل وتوجيهاتهم القيمة والتى كان لها أثر طيب فى إنهاء مسيرة هذه الدراسة.

مقدمه :

يعتبر القضاء هو الملاذ الأخير للحصول على الحقوق بكافة أنواعها، وتحرص حكومات الدول على سن التشريعات التى تضمن استقلال القاضى وحيدته بل وتطوير التشريعات الموضوعية والإجرائية بهدف تحقيق العدالة الناجزة.

ولقد شهدت مصر خلال السنوات القليلة الماضية تعديلات متعددة فى التشريعات الضريبية اقترن بها تغيرات فى لغة الحوار بين الإدارة الضريبية والممولين ، ووسائل تسوية المنازعات الضريبية تعد أحد الموضوعات الهامة المتعلقة بمنظومة العمل الضريبى، نظراً لما تحققه من إرساء دعائم الثقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والممولين، ويلاحظ أن التشريعات الضريبية لم تضمن إليه موحدة لتسوية المنازعات الضريبية، وإنما تعددت طرق الفصل فى تلك المنازعات بحسب نوع كل ضريبية.

والمنازعات الضريبية هى ظاهرة مستمرة عبر مر العصور ، ومشكلة عانت وتعانى وستعانى منها كل المجتمعات القديمة والحديثة على اختلاف طبقاتها السياسية والاجتماعية ، وتسعى الدول المختلفة الى الوصول الى أفضل أسلوب قضائى لتسوية المنازعات الضريبية.

وتتعدد طرق الفصل فى المنازعات الضريبية إلى عدة طرق منها الطريق الإدارى الذى تكون مصلحة الضرائب الطرف الفاعل فيه بغية التوصل لحل للنزاع فإذا لم يتم إنهاء النزاع فإن يحال للجان الطعن الإدارية للفصل فيه، فإذا لم يتم حسم النزاع، فهناك الطريق القضائى ، والدول تختلف فيما بينها بشأن هذا الطريق فمنهم من يعهد بالاختصاص للقضاء العادى كما هو الحال فى تونس والسودان، ومنهم من يعهد للقضاء الإدارى كما هو الحال فى فرنسا والسعودية ولبنان والمغرب، ومنهم من ينشئ قضاء مختص لنظر المنازعات

الضريبية مثل الولايات المتحدة الأمريكية والأردن واليمن.

وفى مصر كان الاختصاص القضائى بنظر المنازعات الضريبية يتأرجح بين القضاء العادى تاره والقضاء الإدارى تاره أخرى حتى صدر حكم المحكمة الدستورية فى الدعوى رقم ٧٠ لسنة ٣٥ ق والذى قضى بعدم دستورية نص المادة ١٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل وسقوط عبارة أمام المحكمة الابتدائية الواردة بعجز الفقرة الثانية من المادة ١٢٢ من ذات القانون وبعد صدور هذا الحكم أصبح الاختصاص بنظر الطعون فى قرارات لجان الطعن الضريبى موكولاً لمجلس الدولة ونظراً لحداثة هذا الحكم وأيضا لما أرساه القضاء العادى وعلى رأسه محكمة النقض من قواعد ومبادئ فى مجال الطعون الضريبية فإنها ستظل القبلة الأساسية التى يقصدها الباحثون فى هذا المجال بل وتستشهد بها محاكم مجلس الدولة عند إصدار أحكامها [١].

أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة إلى إيجاد آلية لحل مشكلة تزايد أعداد الدعاوى القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية بأنواعها المختلفة والتى تشكل عبئاً على محاكم الدولة، فضلا عن طول فترة النزاع الذى يشكل عبئاً على الممولين الذين يقومون بتخصيص مبالغ مالية كبيرة لمواجهة دين الضريبة محل النزاع حتى صدور الحكم المنهى للخصومة، ويشكل أيضاً عبء على خزانة الدولة التى

---

(١) د/ صلاح حامد محمد حسنين، الاختصاص القضائى لمحاكم مجلس الدولة بنظر منازعات الضريبة على الدخل، دراسة تحليلية فى ضوء حكم المحكمة الدستورية العليا، فى الدعوى الدستورية رقم ٧٠ لسنة ٣٥ ق، دار علام للإصدارات القانونية ، القاهرة ٢٠١٩ ، ص ٢، ٣.

تحرم من الإيرادات الضريبية المستحقة حتى يتم إنهاء النزاع.

ونظراً لتوجه المشرع المصرى خلال السنوات القليلة الماضية نحو الأخذ بمبدأ التخصص القضائى، نظراً لما يحققه من دقة وسرعة الفصل فى القضايا المعروضة عليه، حيث بدأ بإصدار القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٤ بشان إنشاء محاكم الأسرة، ثم أصدر القانون رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٨ بإنشاء المحاكم الاقتصادية، وجاء هذا التوجه نظراً لخصوصية وذاتية القوانين المطبقة على مثل هذه القضايا، وهو الأمر الذى نجده فى القوانين الضريبية وما تتميز به من خصوصية وذاتية تقتضى أن يتولى نظر المنازعات الناشئة عن تطبيق هذه القوانين إلى محاكم متخصصة وقضاة متخصصين يتمتعون بالخبرة فى الفصل فى المنازعات الضريبية.

هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على وسائل تسوية المنازعات الضريبية فى التشريع المقارن، والوقوف على الجوانب الإيجابية والسلبية لهذه الوسائل، مع إبراز دور الإدارة الضريبية والقضاء فى إنهاء المنازعات الضريبية، وبيان مدى الحاجة إلى وجود قانون خاص ينظم الإجراءات الضريبية ومدى ضرورة وجود قضاء متخصص لنظر المنازعات الضريبية مع وضع رؤية مستقبلية لنظام المحاكم الضريبية فى مصر.

إشكالية الدراسة:

أن الفقه لم يوجه اهتماماً إلى القواعد القانونية الإجرائية فى المجال الضريبى بنفس القدر الذى وجهه إلى القواعد الموضوعية، ونظرا لعدم وجود قانون إجرائى ضريبى حتي وقت قريب، فكان يتم الاستعانة بقانون المرافعات المدنية والتجارية والجنائية فى كثير من الأحيان، التى كثيراً لا تتفق هذه

الإجراءات مع طبيعة المنازعات الضريبية باختلاف أنواع، فضلا عن كثرة إعداد المنازعات المعروضة على الجهات الإدارية والجهات القضائية كما يلاحظ عدم وجود توافق أو تنسيق بين القوانين الضريبية الموضوعية، وبعضها البعض.

منهج الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على أسلوب الاستقراء والاستنباط لاتفاقهما مع البحث العلمى فى مجال القانون العام والتشريعات الضريبية كما تعتمد على المنهج التاريخى لاستعراض مراحل التطور التاريخى لنظام القضاء الضريبى فى التشريع المصرى والمقارن وغيرها من التشريعات ذات العلاقة التى كان لها تأثيرات مختلفة على المنازعات الضريبة وطرق الفصل فيها.

كما تعتمد الدراسة على المنهج المقارن لإجراء مقارنة بين التشريع الضريبى المصرى وبعض التشريعات الضريبية الأخرى التى لديها قضاء ضريبى متخصص للاستفادة من تجربتهم فى هذا المجال.

خطة الدراسة:

سوف نتناول موضوع الدراسة من خلال اربع أبواب، يتناول الباب الأول القانون الضريبى وتطوره وسوف نقسم هذا الباب إلى فصلين، نتناول فى الفصل الأول: ماهيه القانون الضريبى وخصوصيته وتطوره وفى الفصل الثانى الهيكل الحالي للنظام الضريبي المصري.

وسوف نخصص الباب الثانى المنازعه الضريبيه والتسويه الادارية، وسوف نقسم هذا الباب إلى فصلين، نتناول فى الفصل الأول ماهيه المنازعة الضريبيه والفصل الثانى، التسويه الادارية للمنازعه الضريبيه.

وسوف نخصص الباب الثالث التسويه القضائيه للمنازعة الضريبية

وسوف نقسم هذا الباب إلى فصلين، نتناول فى الفصل الأول الاختصاص القضائي بنظر المنازعه الضريبيه، وفى الفصل الثانى الدعوي الضريبيه وادله الاثبات امام القضاء، ونتناول فى الباب الرابع الاتجاهات الحديثة فى تسوية المنازعات الضريبية، وسوف نقسم هذا الباب الي ثلاث فصول، الفصل الاول التعويض عن أعمال الاداره الضريبيه، والفصل الثاني القانون الاجرائي الضريبي، والفصل الثالث المحاكم الضريبيه المتخصصه ثم تنتهى بخاتمة تشمل ملخص للدراسة وأهم النتائج والتوصيات.

الباب الأول

القانون الضريبى وتطوره في التشريع المقارن والتشريع المصري

تمهيد وتقسيم:

يعد القانون الضريبى أحد فروع القانون العام الداخلى إلى جانب القانون الدستورى والقانون الإدارى، وله نفس خصائص القانون العام غير أنه له مميزاته الخاصة به، والقانون الضريبى يستمد أحكامه من نصوص الدستور والقواعد العامة للقانون الإدارى ومن بعض القوانين المالية ولوائحها التنفيذية، ولقد مرت القوانين الضريبية بتطورات كثيرة حتى وصلت إلى وضعها الحالى وسوف نقسم دراستنا لهذا الباب إلى فصلين على النحو التالى:

الفصل الأول: مفهوم القانون الضريبى وخصوصيته وتطوره.

الفصل الثانى: الهيكل الحالى للقانون الضريبى فى مصر.