

The Tax lawsuit In the UAE Tax Procedures Law No (28) of 2022

Associate Professor Doctor
Mouna Mahmoud Edlbi
University of Sharjah –College of Law
medlbi71@gmail.com

Receipt Date:20/3/2024, Accepted Date:24/4/2024, Publication Date: 15/6/2024.

DOI:



This is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

Abstract:

Taxes are one of the most important revenues of the state, which it uses to cover public expenditures in order to meet public needs and promote the development process, and this makes us in front of the state's right to these taxes and the need to preserve them, and the taxpayer's right to pay the tax due only in accordance with the provisions stipulated by law. Many taxes disputes arise as a result of the application of tax legislation, and the matter is related to the clarity and transparency of the legal rules, the more certainty is available in those legislations mean less size of these disputes of course, to solve these disputes is usually assigned to the tax administration at the first, and then to the committees formed for this purpose, and it is also possible to go to the judicial side to resolve these disputes when administrative settlements fail, and considering that this topic is very important, especially In the UAE, because it applied taxes later ,in the Tax Procedures Law which applied in 2017 and modified in 2022, has some reservations in this regard, especially on the scope of the conditions for filing this lawsuit, so in this research we will review the parties to this lawsuit and its conditions and the competent judiciary to consider it in the UAE , and we will focus the points that need to be reconsidered in order to suit the aspirations of the UAE in development in all aspects.

Keywords:

Tax lawsuit, Tax dispute, Basis for Tax Assignment, Taxpayer, Tax Appeal

الدعوى الضريبية

في ظل قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي رقم (٢٨) لعام ٢٠٢٢

أستاذ مشارك الدكتور
منى محمود إدلبي
جامعة الشارقة - كلية القانون
medlbi71@gmail.com

تاريخ الاستلام: ٢٠٢٤/٣/٢٠ ، تاريخ القبول: ٢٠٢٤/٤/٢٤ ، تاريخ النشر: ٢٠٢٤/٦/١٥ .

المستخلص

تعد الضرائب من أهم إيرادات الدولة التي تستخدمها لتغطية النفقات العامة في سبيل تلبية الحاجات العامة والنهوض بعملية التنمية ، وهذا يجعلنا أمام حق الدولة في تلك الضرائب وضرورة الحفاظ عليها ، وحق المكلف بأن يدفع الضريبة المستحقة فقط وفق الأحكام التي نص عليها القانون. وقد يثور في هذا الخصوص نزاعات بين كليهما لأسباب عدة وأهمها عدم وضوح النصوص القانونية المتعلقة بفرض هذه الضرائب، وخاصة تلك المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف، وعادة ما يتم إسناد أمر تسوية هذه المنازعات إلى الإدارة الضريبية بالدرجة الأولى، ومن ثم للجان تشكل لهذا الغرض ، كما يمكن ولوج باب القضاء لحل هذه المنازعات عندما تفشل التسويات الإدارية، وتم النص على ذلك في قانون الإجراءات الضريبية الصادر في عام ٢٠١٧ وتعديلاته لعام ٢٠٢٢ . ولكن هذه النصوص لم تخل من بعض الثغرات القانونية المتعلقة بأصول الدعوى الضريبية، ولا سيما على صعيد شروط رفعها ومحل هذه الدعوى ، لذلك كان بحثنا هذا مستعرضين موضوع الدعوى الضريبية من حيث أطرافها ، ومحلها والقضاء المختص بنظرها ، مسلطين الضوء على النقاط التي بحاجة لإعادة النظر حتى يتناسب مع تطلعات دولة الإمارات في التطوير الدائم وعلى كل المستويات كما عهدناها دائماً .

الكلمات المفتاحية :

الدعوى الضريبية، المنازعة الضريبية، أسس التكليف بالضريبة، المكلف بالضريبة، الطعن الضريبي

المقدمة

Introduction

يعرف النزاع الضريبي بأنه خلاف بين الإدارة الضريبية والمكلفين، والذي يمكن حله من خلال تسويات إدارية أو قضائية. أما عن التسوية الإدارية فتتمثل بطلبات الاعتراض التي يتقدم بها المكلف للإدارة الضريبية أو لجان متخصصة حيادية تشكل بموجب القوانين^١.

وأما عن التسوية القضائية، فتكون في شكل دعوى ضريبية لتقرير مشروعية دين الضريبة من عدمه^٢. والنزاع الضريبي ينحصر في شكلين: منازعات تتعلق بالوعاء وتحديد دين الضريبة، ومنازعات تتعلق بالتحصيل^٣.

وإن كان كل من الطريق الإداري والقضائي لفض النزاع الضريبي متشابهين من حيث ضرورة استنادهما إلى أسباب قانونية أو موضوعية من شأنها أن تؤدي إلى إعادة النظر في القرار الصادر عن الإدارة الضريبية بشأن التكاليف الضريبية. إلا أنهما مختلفان في عدة نواح، فالاعتراض الإداري يعد بمثابة التظلم المقدم من الشخص بشأن القرار الصادر بحقه عن الهيئة الاتحادية للضرائب ويأتي بشكل طلب إعادة النظر يقدم إلى الهيئة الاتحادية للضرائب ومن ثم أمام لجنة فض المنازعات.

أما الدعوى الضريبية فهي المطالبة بالحق أمام القضاء والتي تبتدئ بالإجراءات العادية لرفع الدعاوى أمام المحاكم، وذلك بإيداع المدعي صحيفة دعواه لدى مكتب إدارة الدعوى إلكترونياً أو ورقياً وفق المعمول به في المحكمة^٤.

أيضاً يختلف كل من الدعوى الضريبية والاعتراض في كون الأخير يقدم من الشخص المكلف بالضريبة إذ لا يتصور أن يقدم الاعتراض من الهيئة مصدرة القرار المعارض عليه أما الدعوى فهي يمكن أن تباشر من كلا الطرفين (الشخص المكلف بالضريبة والهيئة الاتحادية للضرائب)، بحسبان أن لجنة فض المنازعات الضريبية هي جهة محايدة بالنسبة للطرفين.

وتختلف المنازعة الضريبية عن الدعوى الضريبية أيضاً، وذلك لأن المنازعة تعبر عن كل من الشقين الإداري والقضائي للنزاع الضريبي، أما الدعوى الضريبية فهي مصطلح يستخدم للدلالة على المنازعة في شقها القضائي فقط.

وتمر المنازعة الضريبية في دولة الإمارات بثلاث مراحل: مرحلة طلب إعادة النظر أمام الهيئة الاتحادية للضرائب، مرحلة الاعتراض أمام لجنة فض المنازعات الضريبية، مرحلة الدعوى الضريبية أمام القضاء المختص وهو القضاء العادي.

وتساؤلات البحث كثيرة أهمها يتعلق بأطراف الدعوى وطرق تبليغها، وشروط رفع الدعوى الضريبية ومدى جدواها من الناحية العملية وتوافقها مع القواعد الدستورية في دولة الإمارات، كما يثور تساؤل حول القضاء المختص بالنظر في مثل هذه الدعاوى، وهل حدده المشرع بموجب قانون الإجراءات الضريبية، وهل هذا القضاء فعال في النظر في مثل هذه الدعاوى.

أهمية البحث: Importance of research

تتجسد أهمية البحث بتسليط الضوء على النقاط المبهمة في قانون الإجراءات الضريبية فيما يخص الدعوى الضريبية ، ولا سيما أنها أداة لإثبات حق المكلف والهيئة الاتحادية للضرائب أيضاً، فلا بد من توضيح كل ما يخصها ليتمكن المكلف بالضريبة وكذلك الهيئة الاتحادية للضرائب من وصول كل منهما إلى حقه ببسر وسهولة ، سواء على صعيد أطراف الدعوى ، أو أسس التبليغ، وشروط رفع الدعوى الضريبية ، والقضاء المختص بالنظر فيها، حيث سيكون هذا البحث نافذة للمشرع لإجراء بعض التعديلات على قانون الإجراءات الضريبية والتشريعات الضريبية بما يتماشى مع شفافية النظام الضريبي مع ما سيعكسه من قلة التهرب الضريبي .

إشكالية البحث: research problem

تتمحور إشكالية البحث حول مدى وضوح وعدالة ودستورية النصوص القانونية الخاصة بتسوية المنازعات الضريبية قضائياً وفق التشريع الإماراتي؟ وهذا جعلنا أمام عدة تساؤلات تتفرع عن هذه الإشكالية :

١. هل حدد المشرع أطراف الدعوى الضريبية بدقة؟ وهل حدد آلية تبليغ أطراف النزاع حتى يباشروا حقوقهم سواء في ظل الاعتراض الإداري أو الدعوى الضريبية
٢. هل كان المشرع الإماراتي موقفاً بوضع الشروط اللازمة لمباشرة الدعوى الضريبية، وهل هي متوافقة مع نصوص الدستور؟
٣. هل محل هذه الدعوى وفق ما جاء في قانون الإجراءات الضريبية متوافقة مع قواعد العدالة والأصول القانونية؟
٤. هل حدد المشرع الإماراتي القضاء المختص بالنظر في هذه الدعاوى بموجب قانون الإجراءات الضريبية؟ وما مدى فاعلية هذا النوع من القضاء في النظر في تلك المنازعات في ظل خصوصيتها؟

منهجية البحث : research methodology

سنقوم باستعراض نقاط البحث وفق منهج وصفي نستعرض من خلاله النصوص القانونية والتوجهات الفقهية المتعلقة بالموضوع ، ومنهج تحليلي نقوم من خلاله بتحليل كافة النصوص القانونية مسلطين الضوء على الثغرات القانونية التي تحتاج لإعادة النظر فيها .

خطة البحث : research plan

أثرنا عرض هذا الموضوع عبر الحديث عن ماهية هذه الدعوى في دولة الإمارات وأطرافها ومحلها والقضاء المختص بها وطرق الطعن بالأحكام الصادرة بشأنها وذلك وفق التقسيم الآتي :

المطلب الأول : أطراف الدعوى الضريبية

المطلب الثاني: شروط الدعوى الضريبية

المطلب الثالث: محل الدعوى الضريبية والقضاء المختص بالنظر فيها

المطلب الأول

The First Requirement

أطراف الدعوى الضريبية

The Parties of the tax lawsuit

تمهيد وتقسيم :

نصت المادة (٣٦) من قانون الإجراءات الضريبية^٥ على أنه للهيئة وللشخص بحسب الأحوال الطعن في قرار لجنة فض المنازعات الضريبية أمام المحكمة المختصة خلال (٤٠) يوم عمل من تاريخ تبليغ الهيئة أو الشخص بحسب الأحوال بقرار اللجنة الخ .

وعلى ذلك فإن الدعوى الضريبية تمثل آلية لفض النزاع قضائياً بين طرفين^٦ هما الإدارة الضريبية من ناحية والتي تجسدها الهيئة الاتحادية للضرائب في دولة الإمارات، والتي تملك السلطة لإلزام المكلف بدفع الضريبة، وتمتلك في سبيل ذلك سلطات التنفيذ المباشر على أموال المكلف لتحصيل الضريبة المستحقة قانوناً في حال لم يدفعها طواعية.

ومن ناحية أخرى المكلف بأداء الضريبة سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، والذي يعد مجبراً على دفعها عند استحقاقها، وهذا ما وضحته المحكمة الاتحادية العليا

حيث نصت على أن " العلاقة بين الهيئة الاتحادية للضرائب والخاضع للضريبة ليست علاقة عقدية، وإنما تنظيمية يحكمها قواعد أمره ، لذلك فإن الالتزام بالدين الضريبي المستحق الدفع مصدره القانون دائماً، فإذا كان المشرع قد نص على استحقاق الضريبة في ميعاد محدد أضحى هناك التزاماً على الخاضع للضريبة بأداء الضريبة في هذا الميعاد حتى ولو تم تنظيم استيفاء هذه الضريبة عن طريق تقديم إقرارات أصلية أو فرعية، باعتبار أن هذه الإقرارات هي مجرد إجراءات تنفيذية لاستيفاء حق الدولة في الضريبة التي أنشأها القانون وليس الإقرارات المذكورة"^٧، وله الحق في الاعتراض على هذه الضريبة أمام الجهات التي حددها القانون في حال أحس بوجود ظلم في تكليفه هذا، ولإدارة الضريبة قبول هذا الاعتراض أو رفضه وفق ما ترى من دفعات المكلف ومستنداته ، فكلما منهما لديه حق يتوجب عليه إثباته^٨، لذلك كان لا بد من التعريف بأطراف النزاع وآلية تبليغهم بكافة القرارات التي ستكون محلاً للطعن الضريبي وفق التقسيم الآتي:

الفرع الأول- الخاضع للضريبة

الفرع الثاني- الهيئة الاتحادية للضرائب

الفرع الأول

The First Branch

الخاضع للضريبة

The Taxpayer

لم يأت المشرع الإماراتي على استخدام مصطلح المكلف بالضريبة أو الممول، إنما استخدم مصطلحي (الخاضع للضريبة) و(دافع الضريبة)، كما استخدم مصطلح (الشخص) تعبيراً عن الطرف الذي أعطاه المشرع حق رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء المختص.

حيث عرف قانون الإجراءات الضريبية في المادة (٣٦) منه^٩ على أنه للهيئة وللشخص بحسب الأحوال الطعن في قرار لجنة فض المنازعات الضريبية أمام المحكمة المختصة خلال (٤٠) يوم عمل من تاريخ تبليغ الهيئة أو الشخص بحسب الأحوال بقرار اللجنة الخ.

وحسب المادة الأولى من القانون نفسه فإن الشخص يقصد به الشخص الطبيعي أو الاعتباري، وهو تعريف غير كافٍ لتعرف على من هو الشخص الذي يمكن أن يباشر الدعوى الضريبية، وخاصة في ظل تطبيق الضرائب غير المباشرة التي يمكن أن يعتقد البعض أن المستهلك يمكن أن يكون طرفاً في هذه الدعوى .

ولكن بالعودة للمادة (٢٨) والمادة (٢٩) من قانون الإجراءات الضريبية نلاحظ أن المشرع أردف كلمة الشخص بجمل تدل على أنه الخاضع للضريبة، حيث نص مرة أن الشخص الذي صدر التقييم الضريبي بشأنه أو أي غرامات إدارية، والشخص الذي صدر بحقه قرار من قبل الهيئة الاتحادية للضرائب ، وهذه القرارات لا تصدر إلا بحق الخاضع للضريبة الذي عرفه القانون بأنه " أي شخص مسجل أو ملزم بالتسجيل لأغراض أحكام القانون الضريبي " ^{١٠}، وهو الشخص الذي يتوجب عليه تقديم الإقرارات الضريبية، وميزه المشرع عن دافع الضريبة الذي عرفه بأنه " أي شخص ملزم بدفع الضريبة في الدولة بموجب القانون الضريبي سواء كان خاضعاً للضريبة أو مستهكاً نهائياً " .

واستناداً إلى ما سبق نستنتج أن من له الحق في مباشرة الدعوى هو الخاضع للضريبة، وحبذا لو كان المشرع أكثر دقة في تحديد ذلك منعاً لأي لبس ^{١١}، وحبذا لو استبدل مصطلح المكلف بالضريبة بدلاً من مصطلح (الشخص) لأنها أدق من الناحية القانونية وأشم ، فالمكلف بالضريبة هو الشخص المطالب بالالتزامات الضريبية وفق القانون وتوريد الضريبة للخرينة العامة ^{١٢}، أما وصف الشخص أو الخاضع للضريبة فتفتح باباً لإدخال المستهلك في هذه العلاقة وهذا اتجاه غير سديد .

وطبقاً للقواعد العامة يكون الخاضع للضريبة أحد أطراف الدعوى الضريبية بنفسه أو من خلال ممثله القانوني ، وهنا يتوجب أن يتوافر فيه شروط رفع الدعوى وهي كالاتي ^{١٣}:

- أن يتمتع بالصفة .
- أن تكون له مصلحة مشروعة قائمة أو محتملة، فانتفاء المصلحة يستتبع عدم قبول الدعوى ، فالمصلحة كما هو معروف هي مناط الدعوى ^{١٤} .
- أن يستوفي شرط الأهلية، وطبعاً الأهلية مطلوبة لرفع الدعوى وليست شرطاً للتكليف بالضريبة ، فالضريبة فريضة قانونية والتزام المكلف بدفعها ينشأ من تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، وإجراءات ربط الضريبة لا تنشئ في حد ذاتها الإلتزام بالضريبة ، إنما تكشف عن دين الضريبة وتؤكد وتحدد مقداره، فالضريبة فريضة قانونية وليست اتفاقاً يتطلب أهلية المكلف ^{١٥} ، لذلك يمكن أن يتم ربط الضريبة باسم ناقص الأهلية أو فاقدتها. أما الدعوى فلا بد أن ترفع ممن ينوب عنه قانوناً كالولي أو الوصي .
- عدم وجود حكم مسبق صادر عن المحكمة بخصوص موضوع الدعوى .
- رفع الدعوى خلال الموعد المحدد قانوناً.

في ظل هذه الشروط يمكننا التساؤل " ألا تتوافر هذه الشروط في (المستهلك) في نطاق تطبيق الضرائب غير المباشرة ، كالضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة الانتقائية؟" ، فالمستهلك وهو دافع الضريبة له مصلحة في رفع هذه الدعوى حيث أن الضريبة تستقر أخيراً عليه . والجواب هنا لا ، لأن الصفة لا تتوافر فيه ، حيث لا يطالب المستهلك بالتسجيل في الهيئة الاتحادية للضرائب ، ولا يتوجب عليه تقديم إقرارات ضريبية أو الحصول على رقم ضريبي والذي تجرى كافة الإجراءات التي تعد محلاً للدعوى الضريبية والتبليغات استناداً إليه ، كما لا يخضع لإجراءات التدقيق الضريبي . وإن كان يستطيع المستهلك رفع دعوى عادية أمام القضاء المدني في نطاق قانون حماية المستهلك .

وأفرد المشرع الإماراتي حكماً خاصاً عندما يكون الخاضع للضريبة أحد الجهات الحكومية، حيث نص قانون الإجراءات الضريبية في المادة (٣٧) منه على أنه " استثناءً من أحكام المواد (٣١)، و(٣٢)، و(٣٣)، و(٣٤)، و(٣٦) من هذا المرسوم بقانون، يصدر مجلس الوزراء، بناءً على اقتراح وزير المالية ، قراراً باعتماد آلية بديلة للاعتراض والطعن إذا كان أطراف النزاع أي من الجهات الحكومية الاتحادية أو المحلية المحددة في ذلك القرار، وإلى حين صدور قرار مجلس الوزراء والعمل به، تسري الأحكام المنصوص عليها في هذا المرسوم بقانون في شأن اعتراض أو طعن الجهات الحكومية الاتحادية والمحلية المتعلقة بالمنازعات الضريبية "، ويعد هذا نص فريد يخص المشرع الإماراتي ، حيث يلاحظ في تشريعات دول كثيرة أن المشرع لم يفرق بين الأفراد والجهات الخاصة ، وبين الجهات العامة من حيث آلية تسوية المنازعات الضريبية طالما أن الطرف الثاني في النزاع هو الإدارة الضريبية^٦ ، ونؤيد توجه المشرع الإماراتي في هذا الخصوص، فإيجاد خصوصية لمثل هذا النزاع عندما يكون طرفاه تابع للدولة أمر تحتمه السرعة في البت والحفاظ على سير عمل الجهات الحكومية بما يصب في مصلحة الصالح العام حتماً، فمن شروط الدعوى الضريبية سداد كامل الضريبة ، وهذا يفقد الجهات العامة سيولة كان يمكن استخدامها لتحقيق أهداف الدولة العامة ، وطبعاً هذا الحكم يسري في حال كانت الدولة ستفرض الضريبة على جهات القطاع العام وعدم استثنائها من الخضوع للضريبة .

وأخيراً بالنسبة لقواعد تبليغ المكلف فقد نصت المادة (١١) من القانون رقم ٢٨ لعام ٢٠٢٢ المتعلق بقانون الإجراءات الضريبية على أن تقوم الهيئة بتبليغ الشخص بأية قرارات أو إجراءات عن طريق العنوان المبين في المراسلات بين الهيئة وذلك الشخص،

وذلك عن طريق العنوان المبين في الإقرار الضريبي ما لم يتم إبلاغ الهيئة بأن العنوان قد تم تغييره من قبل الخاضع للضريبة أو ممثله القانوني أو وكيله، ويكون ذلك بإحدى الوسائل الآتية^{١٧}:

- ١- البريد أو البريد المسجل، وفي كلتا الحالتين يستخدم العنوان الذي حدده الشخص للهيئة أو العنوان الذي يستخدمه عادة أو آخر مكان إقامة أو أعمال معروف له.
- ٢- البريد الإلكتروني، وهنا يختلف الأمر بالنسبة للشخص الطبيعي أو الاعتباري ، فبالنسبة للشخص الطبيعي يمكن استخدام عنوان البريد الإلكتروني الذي حدده الشخص للهيئة أو آخر عنوان بريد إلكتروني معروف له. أما بالنسبة للشخص الاعتباري فيكون استخدام عنوان البريد الإلكتروني على الترتيب الآتي:
 - عنوان البريد الذي تم توفيره للهيئة.
 - عنوان البريد الإلكتروني لشخص يتصرف لصالح الشخص المراد تبليغه أو من ينوب عنه في الموضوع ذي الصلة.
 - آخر عنوان بريد إلكتروني متوفر لشخص يتصرف لصالح الشخص المراد تبليغه أو من ينوب عنه في الموضوع ذي الصلة .
 - أي عنوان بريد إلكتروني لأي شخص آخر، متى توافرت معه أسباب تدعو للاعتقاد بأن الشخص الاعتباري سوف يصله التبليغ من خلال ذلك الشخص.
- ٣- اللصق على مقر الخاضع للضريبة.
- ٤- أي وسيلة أخرى يتم الاتفاق عليها بين الشخص والهيئة.

الفرع الثاني

The Second Branch

الهيئة الاتحادية للضرائب

Federal Tax Authority

أنشئت الهيئة الاتحادية للضرائب بموجب المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٣) لسنة ٢٠١٦، باعتبارها هيئة اتحادية عامة ذات شخصية اعتبارية مستقلة وتتمتع بالأهلية القانونية اللازمة للتصرف ، كما تتمتع بالاستقلال المالي والإداري، ويكون مقرها الرئيسي في مدينة أبوظبي، مع جواز إنشاء فروع ومكاتب لها داخل الدولة بقرار من المجلس^{١٨}.

ويتولى إدارة الهيئة مجلس إدارة يشكل برئاسة وزير المالية^{١٩}، وهو السلطة العليا المشرفة على شؤون الهيئة ويتولى تصريف أمورها^{٢٠}.

وتودع إيرادات الضرائب الاتحادية والغرامات المرتبطة التي يتم تحصيلها من قبل الهيئة في حسابات مستقلة خاصة لكل نوع من أنواع الضرائب الاتحادية، على ذمة توزيعها على الحكومة الاتحادية وحكومات الإمارات طبقاً للتشريعات الصادرة بهذا الشأن^{٢١}.

والاختصاص الرئيس للهيئة هو ما نصت عليه المادة (٤) من مرسوم بقانون إنشائها سالف الذكر يتجسد في " إدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية والغرامات المرتبطة وتوزيع إيراداتها ، وتطبيق الإجراءات الضريبية المعمول بها في الدولة "، ولها في سبيل ذلك العديد من الصلاحيات^{٢٢}.

ولكن ما يهمننا في هذا السياق توضيح من يمثل الهيئة الاتحادية للضرائب أمام القضاء وهل يمكن أن تكون لجان فض المنازعات أحياناً طرفاً في هذه الدعوى طالما أن كل من المكلف والهيئة الاتحادية يوجهان الطعن ضد قرارات هذه اللجان ؟

نصت المادة ٦٢ من قانون اتحادي رقم ٢٣ لسنة ١٩٩١ بشأن تنظيم مهنة المحاماة على أن تنوب الدائرة المختصة بوزارة العدل عن كل الوزارات والدوائر الحكومية والهيئات العامة والمؤسسات العامة الاتحادية على اختلافها ، وذلك بالنسبة إلى تقديم الطلبات وصحف دعاوى والطعون وإبداء الدفاع وبوجه عام كل ما تتطلبه مباشرة الدعاوى والطعون أمام محاكم الدولة على اختلاف درجاتها، وكذلك أمام هيئات التحكيم في الدولة أو أية جهة أخرى يخولها القانون اختصاصاً قضائياً **وَسواء كانت الوزارات والدوائر الحكومية والهيئات والمؤسسات العامة مدعية أو مدعى عليها .**

ويجوز للدوائر الحكومية المحلية والهيئات العامة والمؤسسات العامة المحلية والشركات المملوكة للدولة أو التي تملك (٥١%) على الأقل من رأسمالها أن تنيب عنها في مباشرة الأعمال المشار إليها في الفقرة السابقة الدائرة المختصة بوزارة العدل أو المستشارين والخبراء القانونيين من المواطنين ويشترط أن يكونوا مقيدين بجدول المحامين غير المشتغلين ، كما يجوز لهذه الدوائر أن توكل عنها محامين لمباشرة الأعمال المذكورة على أن يكون المحامي من المقبولين للمرافعة أمام المحكمة التي يباشر أمامها الإجراء".

كما نصت المواد (٧، ٨) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٣) لسنة ٢٠١٦ الخاص بالهيئة الاتحادية للضرائب على أن يكون للهيئة مدير عام بدرجة وكيل وزارة يعين بمرسوم اتحادي بناء على ترشيح من رئيس مجلس إدارة الهيئة وموافقة مجلسها، ويمارس الصلاحيات الممنوحة له من قبل المجلس واللازمة لإدارة الهيئة وتمثيلها في علاقاتها مع الغير وأمام القضاء.

لذلك نلاحظ صدور المرسوم بقانون اتحادي رقم (١١) لسنة ٢٠٢٠ والذي عدل بموجبه المرسوم بقانون اتحادي رقم (٢٣) لسنة ٢٠١٦ الخاص بقانون تنظيم مهنة المحاماة ، وكان من ضمن التعديلات إضافة مادة برقم (١٩) مكرر والتي نصت على أنه :

١- استثناءً من أحكام الفقرة الأولى من المادة (٦٢) من القانون الاتحادي رقم (٢٣) لسنة ١٩٩١ في شأن تنظيم مهنة المحاماة تختص الهيئة بتمثيل نفسها أمام السلطات القضائية الاتحادية والمحلية وأمام لجان فض المنازعات الضريبية وكذلك أمام هيئات التحكيم في الدولة أو أمام أي هيئة أو لجنة أخرى منحت اختصاصاً قضائياً سواءً كانت الهيئة مدعية أو مدعي عليها ، ولها في سبيل تحقيق ذلك تقديم الطلبات وصحف الدعاوى والطعون وإبداء الدفاع وبوجه عام كل ما تتطلبه مباشرة الدعاوى والطعون أمام تلك الجهات .

٢- ويجوز للهيئة أن تنيب عنها الدائرة المختصة بوزارة العدل أو المستشارين والخبراء القانونيين من العاملين لديها ويشترط أن يكونوا مقيدين بجدول المحامين غير المشتغلين، كما يجوز لها أن توكل عنها محامين لمباشرة الأعمال المذكورة في البند (١) من هذه المادة على أن يكون المحامي من المقبولين للمرافعة أمام الجهة القضائية التي يباشر الإجراء أمامها.

إن المبدأ أن الهيئة الاتحادية للضرائب تمثل نفسها أمام القضاء ، أما موضوع إنابة الدائرة المختصة بوزارة العدل أو المستشارين والخبراء القانونيين العاملين لديها فهو أمر جوازي للهيئة وليس إلزامي كما كان سابقاً ، كذلك يمكنها أن تنيب عنها محامين مقبولين للمرافعة أمام القضاء .

أضف أن الهيئة الاتحادية للضرائب هي دائماً أحد أطراف المنازعة الضريبية (باستثناء الضريبة الجمركية التي تختص بها الجهة الجمركية المختصة) ، حتى لو كان الأمر يتعلق بمخاصمة قرار لجنة فض المنازعات الضريبية ، أي أن لجنة فض المنازعات ليست طرفاً في النزاع حتى وإن كان الطعن في قرارها المتخذ بحق أحد الطرفين (الهيئة الاتحادية للضرائب و الخاضع للضريبة) ، فطرفا الدعوى هما الخاضع للضريبة والهيئة الاتحادية للضرائب فحسب .

أما عن قواعد تبليغ الهيئة الاتحادية للضرائب فلم ينص قانون الإجراءات الضريبية على آلية تبليغها، ويعد هذا فراغاً قانونياً ، ولا بد من استدراكه ، فهذا كان مدعاة لإثارة اشكاليات عند التطبيق وكان مدعاة للتخاصم ، ولا سيما أنه لا يوجد أي نص في قانون الإجراءات الضريبية يجيز الإحالة لقانون الإجراءات المدنية عند سكوت نص قانون الإجراءات الضريبية.

وصدر في هذا الشأن عن المحكمة الاتحادية العليا في دعوى جاء في وقائعها أن الطاعنة

(وهي الهيئة الاتحادية للضرائب) أقامت الدعوى رقم ٤٣٨ لسنة ٢٠١٩ إداري كلي أبوظبي اتحادي بتاريخ ٢٠١٩/١١/١١ اختصت فيها المطعون ضدها طالبة الحكم بإلغاء قرار لجنة فض المنازعات الضريبية لإمارة دبي في الطعن رقم ١٩ لسنة ٢٠١٩ والحكم بتأييد قرار الطاعنة بفرض غرامة تأخير سداد مقدارها ١١١,٢٠٦,٣٤ درهم.

وقالت شرحاً للدعوى أن المطعون ضدها وهي مستثمرة تراخت في سداد الضريبة المستحقة، لذلك تم فرض غرامات تأخير عليها، فتقدمت المطعون ضدها (المستثمرة) باعتراض على هذه الغرامات لدى لجنة فض المنازعات الضريبية لإمارة دبي، وأصدرت الأخيرة قرارها بإلغاء قرار فرض الغرامة ورد المبلغ للمعتزضة وتم تبليغ القرار لأحد موظفي الهيئة الاتحادية للضرائب.

تقدمت الطاعنة (الهيئة الاتحادية للضرائب) بدعوى بعد مرور المدة المحددة قانوناً لرفع الدعوى تنعى على هذا القرار مخالفته للقانون.

وبجلسة ٢٠٢٠/٤/٦ قضت المحكمة الابتدائية في أبو ظبي بعدم قبول الدعوى شكلاً لرفعها بعد الميعاد. لذا استأنفت الطاعنة الحكم المذكور بالاستئناف رقم ٦٤ لسنة ٢٠٢٠.

وبجلسة ٢٠٢٠/٧/٢٨ قضت محكمة أبوظبي الاتحادية الاستئنافية بأنه " أن للهيئة الاتحادية للضرائب وللمعترض الطعن في قرار لجنة فض المنازعات الضريبية أمام المحكمة المختصة خلال عشرين يوماً^{٢٣} من تاريخ التبليغ به الذي يتم عن طريق أمين سر اللجنة، إلا أن القانون وقرار مجلس الوزراء المذكورين^{٢٤} لم يحددوا شخص المبلغ إليه بالجهة الإدارية، ومن ثم يرجع في هذا الشأن للقواعد العامة في قانون الإجراءات المدنية ولائحته التنظيمية التي نصت المادة السابعة منها على أن تسلم إعلانات الجهة الإدارية إلى من يمثلها قانوناً، وإذا كان مدير عام الهيئة الاتحادية للضرائب هو من يمثلها قانوناً وفقاً للمادة (١/٨) من القانون رقم ١٣ لسنة ٢٠١٦ بشأن إنشاء الهيئة، ومن ثم فإذا ما اتجهت لجنة فض المنازعات الضريبية إلى إعلان الهيئة فإنما يكون ذلك عن طريق إعلان مدير الهيئة باعتباره ممثلها الذي ينوب عنها نيابة قانونية وليس أحد موظفيها، لذا يظل ميعاد الطعن مفتوحاً في قرار اللجنة حتى إقامة الدعوى.

وجاء حكم المحكمة الاتحادية العليا ناصاً على ما يلي^{٢٥}

- اعتبار قرار لجنة فض المنازعات الإدارية هو قرار إداري جائز الطعن فيه أمام المحكمة الاتحادية العليا .
 - وجوب إعلان مدير الهيئة الاتحادية للضرائب كونه ممثلاً الذي ينوب عنها نيابة قانونية.
 - اعتبار الحكم المطعون فيه معيباً بمخالفة القانون والخطأ في تطبيقه لقضائه بعدم قبول الطعن على قرار لجنة فض المنازعات الضريبية لرفعه بعد الميعاد من تاريخ استلام الإعلان من أحد موظفي الهيئة وليس مديرها كون إعلان الهيئة الاتحادية للضرائب يكون عن طريق إعلان مديرها.
- لذلك نرى أن يتم النص صراحة على ذلك في قانون الإجراءات الضريبية توضيحاً لأحكامه وتقليلاً لأمد النزاعات الضريبية .

المطلب الثاني

The Second Requirement

شروط الدعوى الضريبية

Terms of the tax lawsuit

تمهيد وتقسيم :

وضعت التشريعات الضريبية بمختلف الدول شروطاً محددة لرفع الدعوى الضريبية وأهمها أسبقية الاعتراض الإداري ، وذلك لاعتبارين أساسيين، الأول لوضع حدٍ لتراكم الدعاوى الضريبية ، و الثاني لفسح المجال للإدارة الضريبية لتسوية الخلافات التي تنثور بينها وبين المكلفين قبل اللجوء إلى القضاء، وتقاس كفاءة الإدارة الضريبية هنا بقدرتها على تسوية هذه الخلافات والحيلولة دون اللجوء للقضاء ، مما يعزز الثقة مابين المكلفين والإدارة الضريبية وينعكس إيجابياً على إيرادات خزينة الدولة.

وفي هذا الشأن نصت المادة (٣٦) من قانون الإجراءات الضريبية على أن للهيئة وللشخص بحسب الأحوال الطعن على قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة خلال (٤٠) يوم عمل من تاريخ تبليغ الهيئة أو الشخص بحسب الأحوال بقرار اللجنة وتحكم المحكمة المختصة بعدم قبول الطعن ضد الهيئة في الحالات الآتية :

أ- توافر حالة من حالات عدم قبول الاعتراض لدى اللجنة المنصوص عليها في البند (٢) من المادة (٣٢) من هذا المرسوم بقانون

ب- عدم تقديم الشخص ما يفيد سداد كامل الضريبة للهيئة.

ج- عدم تقديم الشخص ما يفيد سداد نسبة لا تقل عن ٥٠% من قيمة الغرامات الادارية المقررة وفقاً لقرار اللجنة، أو لما حكمت به المحكمة بحسب الأحوال، من خلال السداد نقداً للهيئة أو بتقديم ضمان بنكي معتمد لصالح الهيئة .

و لمجلس الوزراء، بناء على اقتراح الوزير، إجراء أي تعديلات على المقدار المنصوص عليه في الفقرة (ب) والنسبة المنصوص عليها في الفقرة (ج) من البند (٢) من هذه المادة. وعليه يمكننا تحديد شروط الدعوى الضريبية وفق التشريع الإماراتي وفق الفروع الآتية:

الفرع الأول- الاعتراض أمام لجان فض المنازعات

الفرع الثاني- قيمة النزاع

الفرع الثالث- التقيد بالمدد

الفرع الرابع- دفع الضرائب والغرامات الإدارية

الفرع الأول

The First Branch

الاعتراض أمام لجان فض المنازعات

Objection in Dispute Resolution Committees

نصت المادة (٣٦) من قانون الإجراءات الضريبية على ما يلي : " دون الإخلال بأحكام المادتين (٣٤) و(٣٧) من هذا المرسوم بقانون ، للهيئة وللشخص بحسب الأحوال الطعن على قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة خلال (٤٠) يوم عمل من تاريخ تبليغ الهيئة أو الشخص بحسب الأحوال بقرار اللجنة في أي من الحالتين الآتيتين:

أ- الاعتراض على قرار اللجنة بشكل كلي أو جزئي.

ب_ عدم صدور قرار من اللجنة بشأن اعتراض مقدم لها وفقاً لأحكام هذا المرسوم بقانون. ويقصد بالجنة " لجنة فض المنازعات " ، والاعتراض أمام هذه اللجان متاحة كآلية اعتراض للمرحلة الثانية سواء من قبل الهيئة الاتحادية للضرائب أو الخاضع للضريبة ، فتسلسل الاعتراض يكون على النحو الآتي :

١- يحق لأي شخص صاحب المصلحة أو ممثله القانوني^{٢٦} تقديم طلبات إعاد نظر بشأن أي قرار صادر من الهيئة الاتحادية للضرائب أمام الهيئة خلال (٤٥) خمس وأربعين يوم

عمل من تاريخ قرار الهيئة . وتصدر الهيئة قرارها خلال (٤٥) يوم عمل من تاريخ استلام الطلب المستوفى للشروط وتبليغ مقدم الطلب خلال خمسة أيام عمل بقرار الهيئة .

٢- في حال صدر قرار الهيئة ولم يتقبله مقدم طلب الاعتراض البدائي يحق له الاعتراض أمام لجنة فض المنازعات^{٢٧} .

٣- يجوز الطعن أمام القضاء من قبل الخاضع للضريبة أو الهيئة الاتحادية للضرائب بشأن القرارات الصادرة عن لجان فض المنازعات بشأن الاعتراضات المقدمة أمامها، أو لأنها لم تبت بتلك الاعتراضات .

وبناء على ذلك فإن محل الدعوى الضريبية هي قرارات لجان فض المنازعات الضريبية المتعلقة بأي قرار متخذ من قبل الهيئة الاتحادية للضرائب بشأن الشخص الخاضع للضريبة^{٢٨}، سواء كانت تتعلق بربط الضريبة أو تحصيلها أو استردادها .

أي لا يوجه الطعن أمام القضاء من قبل الهيئة أو المكلف بالضريبة إلا ضد قرار لجنة فض المنازعات، لذا فهو شرط لازم من شروط اللجوء للقضاء، حيث لا يمكن أن تقدم اعتراضاً أمام الهيئة الاتحادية للضرائب، ومن ثم اللجوء مباشرة للقضاء متجاوزين مرحلة لجان فض المنازعات ، حيث لا بد أن يصدر قراراً من هذه اللجان أو تسكت فلا تبت في الاعتراض المقدم أمامها لأنه يعد قرينة على رفضها للاعتراض حسب القانون.

ويجدر الإشارة هنا أننا أمام حالة في غاية الأهمية وهي عندما ترفض لجنة فض المنازعات بشأن الطعن المقدم أمامها من قبل المكلف لوجود خلل بالشروط الشكلية للاعتراض لأنها غير متوافرة والتي تتمثل بالآتي :

- تقديم طلب إعادة النظر ابتداءً للهيئة.

- سداد كامل الضريبة المرتبطة بالاعتراض.

- تقديم الاعتراض خلال الفترة المحددة وهي ٤٠ يوم عمل من تاريخ التبليغ بقرار الهيئة.

في هذه الحالة حصراً لا يحق للمكلف رفع دعوى ضد الهيئة الاتحادية للضرائب مستنداً للنص القانوني بأن اللجوء للمحكمة قد يكون بسبب سكوت لجنة فض المنازعات، فرفض الاعتراض لا يعد سكوتاً، وعدم بثها بالاعتراض كان بسبب تقصيره وعدم انضباطه بالشروط القانونية للاعتراض، فالمحكمة هنا تحكم بعدم قبول الطعن ضد الهيئة الاتحادية للضرائب^{٢٩} .

أما الهيئة الاتحادية للضرائب فتستطيع الطعن أمام القضاء عند سكوت لجنة فض المنازعات في كل الأحوال .

وباعتبار أن الطعن بقرارات الهيئة الاتحادية للضرائب أمام لجان فض النزاعات الضريبية أمر لازم لإمكانية طرق باب القضاء كان لا بد بدايةً التعرف على ماهية هذه اللجان وعملها وشروط الاعتراض أمامها لأن هذه النقاط ستكون مؤثرة في الطريق القضائي .

أولاً- **التعريف بلجان فض المنازعات** : لجان فض المنازعات هي لجان تتشكل بقرار من وزير العدل ، وتكون تابعة لوزارة العدل التي تشرف عليها إدارياً ومالياً وتشكل من عدة أعضاء وفق ما يلي:

- ١- يرأس كل لجنة عضو سلطة قضائية.
 - ٢- وفيها عضوين خبيرين مقيدان في جدول الخبراء الضريبيين، ويصدر بتعيينهم قرار من وزير العدل بالتنسيق مع وزير المالية.
 - ٣- ويكون لكل لجنة عضو سلطة قضائية وخبير من المقيدين بجدول الخبراء الضريبيين بصفة احتياطية، ويصدر بتحديدهم قرار من وزير العدل بالتنسيق مع وزير المالية.
 - ٤- يكون لكل لجنة أمين سر يعين بقرار من وزير العدل .
- وتكون مدة العضوية في اللجان سنة ويجوز تجديدها لمدة أو لمدد مماثلة بما لا يجاوز ثلاث سنوات. و في حال انتهت المدة دون أن يصدر قرار بتجديد العضوية يستمر عمل اللجنة إلى حين صدور قرار بتجديدها أو بإعادة تشكيل اللجنة.
- و تقوم هذه اللجان بنظر الاعتراضات المقدمة لها بمهنية وحيادية لتحقيق التوازن بين الهيئة الاتحادية للضريبة والمتعاملين معها.

ثانياً- اختصاصات لجان فض المنازعات : تختص هذه اللجنة بالاختصاصات الآتية^٣ :

- ١- البت في الاعتراضات المقدمة على قرارات الهيئة بشأن طلبات إعادة النظر.
 - ٢- البت في طلبات إعادة النظر التي قدمت للهيئة ولم تتخذ بشأنها قراراً وفقاً لأحكام القانون.
 - ٣- أية اختصاصات أخرى تكلف بها اللجنة من قبل مجلس الوزراء.
- ثالثاً- إجراءات البت في الاعتراضات** : لا يمكن أن نتصور أن يكون الاعتراض أمام لجان فض المنازعات إلا من قبل الخاضع للضريبة ، إذ لا يمكن أن نتصور أن تعترض الهيئة أمامها على قرار اتخذته هي بحق المكلف ، ويكون ذلك وفق ما يلي:

١- تُعقد اللجان المشكلة بموجب هذا القرار اجتماعاتها في المقر الذي يحدده وزير العدل بقرار منه.

٢- تنظر لجان إعادة فض المنازعات في طلب الاعتراض للتأكد من توافر الشروط اللازمة للنظر في هذا الاعتراض وهي التالية :

- تقديم الاعتراض بداية أمام الهيئة لإعادة النظر في قرارها (ولا يهم هنا أن تكون هذه الهيئة قد بنت بهذا الاعتراض أم لا خلال المدة المحددة قانوناً للبت) .

- سداد الضريبة المعترض عليها، وهنا لا يتوجب دفع كامل الضريبة ، حيث نص القانون على أنه يحق لمجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير إصدار قرار لإجراء أي تعديلات على مقدار الضريبة واجبة السداد^{٣١} .

- تقديم الاعتراض خلال (٤٠) يوم عمل من تاريخ تبليغ المكلف بقرار الهيئة .
و تقوم اللجنة برفض الاعتراض المقدم إليها في حال عدم توافر أي شرط من الشروط السابقة.

٣- إذا توافر الشروط السابقة ، تدرس اللجنة المختصة الاعتراض وتقوم بإعطاء الفرصة الكافية لكلا الطرفين للتعبير على ما يقدمه الطرف الآخر، ومن ثم تصدر اللجنة قرارها خلال (٢٠) يوم عمل من تاريخ استلام الاعتراض، ويجوز للجنة التمديد لمدة مماثلة إذا ارتأت أن هناك أسباب معقولة للتمديد. ويمكن أن تسمح اللجنة لمقدم الاعتراض بأن يتقدم بأية مستندات جديدة لم يتم إرفاقها بطلبه في حالتين^{٣٢} :

- بناء على عذر منه وتقبله اللجنة.
- أو إذا رأت اللجنة أن هذه المستندات ضرورية للبت في الاعتراض.
وتقوم اللجنة بإبلاغ مقدم الاعتراض والهيئة بالقرار الصادر عنها خلال (٥) خمسة أيام عمل من تاريخ صدوره.

وهنا تثار نقطة في غاية الأهمية أن المشرع سمح بإبراز مستندات جديدة تدعم طلب المعترض، ولكنه لم يسمح بإضافة طلبات جديدة عما هو مذكور في الإعتراض الأولي أمام الهيئة الاتحادية للضرائب ، فلجان فض المنازعات لا تنظر إلا بفحوى ما جاء في قرارات الهيئة بشأن طلب الاعتراض الأولي، وهذا سينعكس على مجريات الدعوى الضريبية أيضاً .

كما يلاحظ أن القانون لم يشترط أن يكون قرار لجنة فض المنازعات مسبباً كما هو الحال في طلبات إعادة النظر أمام الهيئة الاتحادية للضرائب الذي اشترط أن تصدر الهيئة قرارها مسبباً ، وهذا برأينا يثير الكثير من الإشكاليات وأهمها أن ذلك يثير الشك حول طبيعة هذه اللجان ، هل هي إدارية أم قضائية، وما يصدر عنها هل هي قرارات إدارية أم أحكام قضائية؟ لذلك نرى أن تطلب هذه الصفة في قرارات هذه اللجان لأن

التسبب من الضمانات الهامة الواردة في القرارات الإدارية^{٣٣}، وبالتالي نفسح المجال على رقابة القضاء على سبب القرار أيضاً.

كما يثار إشكالية أخرى تتعلق بمرور الأربعة عشر يوماً على صدور قرار الهيئة الاتحادية للضرائب بشأن الاعتراض المقدم من قبل المكلف، وعدم لجوء المكلف للجان فض المنازعات، وكان السبب في ذلك ظروف طارئة منعت من ذلك؟

النص واضح بحرمانه من اللجوء للقضاء، فالقانون اشترط لرفع الدعوى لجوء الشخص مسبقاً للجان فض المنازعات الضريبية، ويعد ذلك مخالفاً للأصول القانونية التي تؤكد على استثناء الظروف الطارئة من هذا الحكم^{٣٤}.

ومن ناحية أخرى هناك من يعتبر أن اللجوء للجان فض المنازعات هو حق للمكلف وليس لزاماً عليه، فهو إما أن يختار الطعن في قرارات الهيئة أمام هذه اللجان أو يلجأ للقضاء مباشرة وبذلك يحرم من مرحلة الاعتراض أمام لجان فض المنازعات^{٣٥}، ونحن نميل لهذا الرأي لاختلاف طبيعة وضمانات الطريق القضائي عن الطريق الإداري، أضف أن حق التقاضي مكفول وفق نصوص الدساتير في كل الدول.

رابعاً – طبيعة قرارات لجنة فض المنازعات: لا بد من الوقوف على طبيعة قرارات لجنة فض المنازعات لأنها ستحدد من هو القضاء المختص في النظر في الطعون الواردة بشأنها وخاصة في الدول التي تأخذ بنظام القضاء المزدوج.

لم يحدد المشرع الإماراتي طبيعة لجان فض المنازعات الضريبية، وهذا يجعلنا نناقش ذلك استناداً لتشكيلتها أولاً، واستناداً لبعض الأحكام القضائية.

فبالنظر إلى تشكيلة لجان فض المنازعات نرى أنها تتبع وزارة العدل وتشرف عليها هذه الوزارة من الناحيتين الإدارية والمالية، ومؤلفة من قاض وخبيرين، كما يخضع الخبراء الضريبيين أعضاء اللجان لكافة الضوابط والالتزامات التي يخضع لها ويلتزم بها القضاة ومن في حكمهم وفقاً للقوانين واللوائح والقرارات النافذة في الدولة، وهذا يوحي بالطبيعة القضائية لهذه اللجان، ولا سيما أن قرار مجلس الوزراء رقم (٢٣) لعام ٢٠١٨ نص على أنه في حال وجود تنازع حول الاختصاص، تُشكل بقرار من وزير العدل دائرة بمحكمة أبوظبي الاتحادية الاستئنافية تختص بالفصل في طلبات رد أعضاء لجان فض المنازعات الضريبية وتنازع الاختصاص التي تحال إليها من إدارة لجان فض المنازعات الضريبية^{٣٦}.

ولكن صدر في حكم عن المحكمة الاتحادية العليا جاء فيه أن قرار لجنة فض المنازعات الضريبية هو قرار إداري جائز الطعن فيه أمام المحكمة الاتحادية العليا^{٣٧}، لذا نرى أن هذه اللجان هي لجان إدارية ذات طابع قضائي، وما ربطها بوزارة العدل إلا لضمان حيادها في فض النزاعات. لذلك فالأفضل إعمال المدد نفسها الخاصة بطلبات إلغاء القرارات الإدارية وهي ستون يوماً في الدول ذات القضاء المزدوج بدلاً من الأربعين يوماً التي نص عليها المشرع الإماراتي، وخاصة أنه جرى في قضاء المحكمة الاتحادية العليا على إلغاء القرارات الإدارية للعيوب التي نص عليها المشرع الفرنسي وهي (عيب مخالف القانون، وعيب الشكل، وعيب عدم الاختصاص، وعيب إساءة استعمال السلطة) رغم أنه لا يوجد في تشريعات دولة الإمارات نص يحدد أوجه إلغاء القرار الإداري^{٣٨}.

الفرع الثاني

The Second Branch

قيمة النزاع

Dispute Value

تلعب قيمة النزاع دوراً كبيراً في إمكانية رفع دعوى ضريبية، فليست كل قرارات لجنة فض المنازعات قابلة للطعن أمام القضاء وذلك حسب نص المادة (٣٣) من قانون الاجراءات الضريبية التي جاء فيها أنه: "يعتبر قرار اللجنة نهائياً في شأن الاعتراض إذا كان مجموع الضريبة المستحقة والغرامات الإدارية بموجبه لا يجاوز (١٠٠٠٠٠) مائة ألف درهم، ويعد حينها سنداً تنفيذياً، كذلك القرارات الصادرة في المنازعات التي تزيد عن المائة ألف في حال لم يتم الطعن فيها أمام المحكمة المختصة خلال مدة (٤٠) يوم عمل من تاريخ التبليغ بنتيجة الاعتراض، ويعد قرارها هذا سنداً تنفيذياً أيضاً، وينفذ هذا القرار في الحاليتين من قبل قاضي التنفيذ لدى المحكمة المختصة.

وقد يعتقد البعض أن ما أورده المشرع الإماراتي من أن قرار اللجنة يعد سنداً تنفيذياً إذا كان مجموع الضريبة المستحقة والغرامات الإدارية بموجبه لا يجاوز (١٠٠٠٠٠) مائة ألف درهم لم يقصد به حرمان الشخص من اللجوء للقضاء، وإنما استنفاده لطرق الاعتراض الإداري، وبالتالي فحقه باللجوء للقضاء يبقى قائماً.

ولكن المشرع الإماراتي أغلق هذا الباب من الظن في ما أورده في بقية النص القانوني بأنه أردف هذا الحكم بالنزاعات التي يجاوز مبلغ الضريبة فيها المائة ألف درهم، ولكن الشخص لم يعترض عليها أمام القضاء خلال (٤٠) أربعين يوم عمل من تاريخ التبليغ بنتيجة الاعتراض، فعندها حسب النص تصبح سنداً تنفيذياً أيضاً حالها حال

النزاعات التي تقل عن المئة ألف درهم ، وبالتالي المقصود من هذا الوصف شمول الحالتين بحكم واحد وهو عدم قابلية القرار للطعن أمام القضاء ، وعلى ذلك فلا يمكن اللجوء للقضاء في حال قضت لجنة فض المنازعات بأن الضريبة المستحقة والغرامات الإدارية لا يجاوز مبلغ المائة ألف درهم، أو جاوزها ولكن لم يعترض عليها أمام القضاء خلال (٤٠) أربعين يوم عمل من تاريخ التبليغ بنتيجة الاعتراض .

ولكن هذا النص سيتمخض عنه نتائج واقعية وقانونية غير منطقية ، فما هو الوضع إذا كان النزاع حول أحقية المكلف بإعفاء ضريبي مثلاً ، وقضت اللجان الضريبية بعدم أحقيته ، هل يحرم منه المكلف لأن مبلغ الضريبة لا يجاوز المائة ألف، فمنعه من اللجوء للقضاء للمطالبة بهذا الإعفاء ؟ وهل تقييد حرية الأفراد في اللجوء للقضاء متاح قانوناً ؟ ولا سيما أن كل دساتير العالم تنص على أن حق التقاضي مكفول للجميع ومنها الدستور الإماراتي الذي جاء في المادة (٤١) منه أن " لكل إنسان أن يتقدم بالشكوى إلى الجهات المختصة بما في ذلك الجهات القضائية من امتهان الحقوق والحريات المنصوص عليها" ، فالنصوص الدستورية في كل دول العالم قررت حق التقاضي باعتباره مبدأً دستورياً أصيلاً، بل نصت أيضاً على حظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو أي قرار إداري من رقابة القضاء^{٣٩} ، لما يتمتع به القضاء من استقلال وحصانة وحيدة مما يكفل للأفراد حق التمتع بحقوقهم وحرياتهم، وكما نعلم في حال تعارض نص قانوني مع قواعد الدستور ، فالدستور أولى بالتطبيق ، ولا سيما أن قانون الإجراءات الضريبية ما هو إلا قانون معني بتنظيم الوسائل التي تمكن صاحب الحق الموضوعي من الوصول إلى حقه^{٤٠} ، لذا يجب أن يترك باب اللجوء للقضاء مفتوحاً مهما كانت قيمة الضرائب والغرامات الإدارية المفروضة على المكلف طالما المكلف قد لجأ للجنة فض المنازعات الضريبية وتوافرت فيه كافة الشروط القانونية المطلوبة التي تؤهله لرفع الدعوى الضريبية.

ويمكن أن يسلك المشرع الإماراتي مسلك المشرع الأمريكي والمشرع السوري^{٤١} ليقلل أمد المنازعات الضريبية أمام القضاء، حيث نصا على أن القرارات المتعلقة بالمطالبات الصغيرة قابلة للطعن أمام القضاء ، ولكنه جعل الأحكام القضائية الصادرة بخصوصها غير قابلة للطعن أمام درجات المحاكم الأعلى^{٤٢} ، وبذلك لم يحرم المكلف من ولوج باب القضاء ، وبذات الوقت لم يشغل المحاكم الاستثنائية أو المحاكم الأعلى بمثل هذه الدعاوى . ويجب التنبيه هنا أن هناك فرق بين المبلغ الذي نص عليه في قرارات اللجان الإدارية أو أمام القضاء ، فقواعد العدالة تقتضي أن ما يتم أخذه بعين الاعتبار مبلغ النزاع وليس مبلغ الضريبة أو الغرامات المفروضة.

الفرع الثالث

The Third Branch

التقيد بالمدد

Compliance with Periods

وفق ما نص قانون الإجراءات الضريبية أنه للهيئة وللشخص بحسب الأحوال الطعن على قرار لجنة فض المنازعات أمام المحكمة المختصة خلال (٤٠) يوم عمل من تاريخ تبليغ الهيئة أو الشخص بحسب الأحوال بقرار اللجنة في أي من الحالتين الآتيتين:

أ- الاعتراض على قرار اللجنة بشكل كلي أو جزئي.

ب- عدم صدور قرار من اللجنة بشأن اعتراض مقدم لها وفقاً لأحكام هذا المرسوم بقانون.

قيد المشرع طرفاً الدعوى بمدة (٤٠) يوم عمل للطعن بقرار لجنة فض المنازعات تبدأ من تاريخ تبليغ الهيئة أو المكلف ، هذا واضح بالنسبة للفقرة (أ) الخاصة بقرارات اللجنة بشكل كلي أو جزئي ، ولكن بالنسبة لعدم صدور قرار من اللجنة متى تبدأ مدة الأربعون يوماً ؟ المفترض أن يوضح المشرع ذلك بأن يجعل المدة في هذه الحالة تبدأ من اليوم التالي للتاريخ الذي يجب أن تصدر اللجنة قرارها ، فحسب المادة (٣٣) من قانون الإجراءات الضريبية

" تقوم اللجنة بدراسة الاعتراض المقدم إليها والبت فيه خلال (٢٠) عشرين يوم عمل من تاريخ استلام الاعتراض. وتقوم اللجنة بإبلاغ مقدم الاعتراض والهيئة بالقرار الصادر عنها خلال (٥) خمسة أيام عمل من تاريخ صدوره " يفهم من هذه المادة في حال عدم صدور قرار من اللجنة فإن من المفترض أن تباشر الهيئة الاتحادية للضرائب أو الشخص الخاضع للضريبة برفع الدعوى خلال (٦٥) خمس وستون يوماً .

ونعتقد لو أطال المشرع مدة الأربعون يوماً كان أفضل طالما تم التعامل مع قرارات لجان فض المنازعات على أنها قرارات إدارية والطعن فيها أمام القضاء يسري عليه ما يسري على طلبات إلغاء القرارات الإدارية .

وعلى ذلك فإن فترة ال (٤٠) يوماً المحددة لتقديم الاعتراض يجب أن تحسب على أنها أيام عمل دون أن تدخل فيها أيام العطلات الرسمية في الدولة، كما يجب التقيد بما جاء في قانون الإجراءات الضريبية الذي قرر عدة قواعد بشأن احتساب المدد في المادة (٤٩) ، حيث نص على أنه يراعى في احتساب المدد الزمنية تطبيق القواعد الآتية :

١- لا يدخل ضمن المدة يوم التبليغ أو يوم حصول الواقعة التي نشأت المدة بسببها.

- ٢- إذا لم يكن آخر يوم في المدة يوم عمل تمتد المدة إلى أول يوم عمل يليه.
- ٣- تحسب المدد والمواعيد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الضريبية والقوانين الضريبية بالتقويم الميلادي.

ولكن هل يمكن الاعتداد بالعلم اليقيني فقط في هذه الحالة حتى ولو لم يتم التبليغ أصولاً؟

لم ينص المشرع الإماراتي على هذه الحالة ، ولكن جاء في حكم لمحكمة النقض الاتحادية العليا الإماراتية أنه: " لما كان من المقرر أن لذوي الشأن أن يقدم اعتراضه أمام لجنة فض المنازعات الضريبية على قرار إعادة النظر الصادر من الهيئة الاتحادية للضرائب خلال عشرين يوم عمل من تاريخ إبلاغه بقرار الهيئة على نحو ما نصت عليه المادة (١/٣٠) من قانون الإجراءات الضريبية، ومن ثم يسري ميعاد الاعتراض المذكور اعتباراً من اليوم التالي لإبلاغه بالقرار وعلمه به يقيناً " ، فهو لم يكتفي بفكرة التبليغ وإنما اشترط أن يعلم الشخص يقيناً بفحوى القرار الذي تم تبليغه " ، إذن لم يتبنى القضاء الإماراتي فكرة العلم اليقيني بمفردها ، وشتان بين نظرية العلم اليقيني وفق القضاء الفرنسي والعلم اليقيني وفق ما أشار إليه القضاء الإماراتي ، فالعلم اليقيني وفق القضاء الفرنسي يحل محل التبليغ، أما وفق توجه القضاء الإماراتي فيطلب التبليغ أولاً ومن ثم التأكد علم ذوي الشأن بالقرار يقيناً ، فلم يكتفي بالتبليغ وفق ما نص القانون ، بل لا بد من التأكد من أن القرار قد وصل فعلاً لذوي الشأن^٣ ، وحبذا لو يتم قونة هذا لأهميته ولاسيما في إطار التبليغات الإلكترونية للقرارات .

الفرع الرابع

The Fourth Branch

دفع الضريبة والغرامات

Payment of tax and fines

هذا الشرط خاص بالطعن المقدم ضد الهيئة الاتحادية للضرائب من قبل المكلف، والعكس غير صحيح ، حيث نصت المادة (٢/٣٦) من قانون الإجراءات الضريبية على أنه تحكم المحكمة المختصة بعدم قبول الطعن ضد الهيئة في الحالات الآتية :

- أ- توافر حالة من حالات عدم قبول الاعتراض لدى اللجنة المنصوص عليها في البند (٢) من المادة (٣٢) من هذا المرسوم بقانون وهي ثلاث حالات :

- إذا لم يتم تقديم طلب إعادة النظر ابتداءً للهيئة.

- إذا لم يتم سداد كامل الضريبة المرتبطة بالاعتراض.
- إذا لم يتم تقديم الاعتراض خلال الفترة المحددة وهي (٤٠) يوم عمل من تاريخ التبليغ بقرار الهيئة .
- ب- عدم تقديم الشخص ما يفيد سداد كامل الضريبة للهيئة.
- ج- عدم تقديم الشخص ما يفيد سداد نسبة لا تقل عن ٥٠% من قيمة الغرامات الادارية المقررة وفقاً لقرار اللجنة، أو لما حكمت به المحكمة بحسب الأحوال، من خلال السداد نقداً للهيئة أو بتقديم ضمان بنكي معتمد لصالح الهيئة .
- ٣- لمجلس الوزراء، بناء على اقتراح الوزير، إجراء أي تعديلات على المقدار المنصوص عليه في الفقرة (ب) والنسبة المنصوص عليها في الفقرة (ج) من البند (٢) من هذه المادة .
- إذن من الشروط الشكلية لقبول الدعوى أمام القضاء ضد الهيئة الاتحادية للضرائب سداد الضريبة المعترض عليها و ٥٠% من الغرامات المفروضة ، ولكن نص القانون على أنه يحق لمجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير إصدار قرار لإجراء أي تعديلات على مقدار الضريبة واجبة السداد^{٤٤} ، وقد يكون هذا النص إضافة جيدة بحق المكلفين الذين قد يتضررون من سداد كامل قيمة الضريبة (ولا سيما إن كانت كبيرة) ، وخاصة إذا ثبت أحقيتهم نتيجة الطعن الإداري أو القضائي، وذلك فيما يخص الوقت الذي سيحتاجونه للمطالبة بالمبالغ الفائضة التي دفعت سابقاً ، ولكن في الوقت ذاته قد يكون ذلك ضد مصلحة الخزينة العامة، ففي حال لم يكن المكلف محقاً في اعتراضه ، فسيكون التأخر في سداد المبلغ المستحق من الضريبة ضرراً للخزينة العامة استناداً لوظيفية الضرائب، فالضرائب ما هي إلا إيرادات للدولة للقيام بتغطية الانفاق العام وتحقيق أهداف الدولة العامة ، لذلك لا بد أن يكون اقتراحات وزير المالية المرفوعة لمجلس الوزراء في هذا الشأن منطقية وتراعي مصلحة الطرفين .
- وبالنسبة لسداد الغرامات فقد نص المشرع على تقديم الشخص ما يفيد سداد نسبة لا تقل عن ٥٠% من قيمة الغرامات الادارية المقررة وفقاً لقرار اللجنة، أو لما حكمت به المحكمة بحسب الأحوال، من خلال السداد نقداً للهيئة أو بتقديم ضمان بنكي معتمد لصالح الهيئة.
- وأيضاً يحق لمجلس الوزراء، بناء على اقتراح وزير المالية، إجراء أي تعديلات على هذا المقدار.

المطلب الثالث

The Third Requirement

محل الدعوى الضريبية والقضاء المختص بنظرها

The Place of the Tax Case and the Competent Judiciary to Consider It

سنقوم بداية بتسليط الضوء على محل الدعوى الضريبية ومن ثم نتناول القضاء المختص بالنظر بمثل هذه الدعاوى في دولة الإمارات وفق الفرعين الآتيين.

الفرع الأول- محل الدعوى الضريبية.

الفرع الثاني – القضاء المختص بنظر الدعوى الضريبية.

الفرع الأول

The First Branch

محل الدعوى الضريبية

The Subject of the Tax Lawsuit

ويقصد بمحل الدعوى الضريبية موضوع هذه الدعوى، أو على ماذا تنصب هذه الدعوى؟

حيث يتجسد موضوع الدعوى الضريبية عادة في ذلك النزاع أو الخلاف الذي يحصل بين الخاضع للضريبة والهيئة الاتحادية للضرائب المتعلق بربط الضريبة المستحقة، فهل المشرع الإماراتي خص نوع محدد من هذه القرارات لتكون محلاً للدعوى الضريبية، وخاصة أن هناك دول عديدة أسندت النزاعات المتعلقة بربط الضريبة للقضاء الإداري والنزاعات المتعلقة بتحصيلها واستردادها للقضاء العادي^{٤٥}.

ويمكننا تعريف ربط الضريبة^{٤٦} بأنها العملية التي يتم بموجبها تحديد مبلغ الضريبة التي يلتزم المكلف بأدائه للخزينة العامة، وذلك بعد تحديد وعاء الضريبة، وهذا يستدعي تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، أي الواقعة التي يترتب حدوثها ثبوت دين الضريبة بذمة المكلف^{٤٧}، وتختلف هذه الواقعة من ضريبة إلى أخرى. ويعود سبب اسناد النظر بالمنازعات المتعلقة بهذا الشق للقضاء الإداري أن هذه المرحلة بحاجة لإصدار قرارات إدارية يتم بموجبها تحديد الوعاء الضريبي والتكليف بالضريبة، لذا فالدعوى هنا توجه ضد قرار إداري، أما ما يتعلق بنزاعات التحصيل واسترداد الضريبة فتتعلق بوقائع مادية، لذلك ينظر فيها القضاء العادي.

وبالعودة للمشرع الإماراتي فقد نص في المادة (٣٦) من قانون الإجراءات الضريبية على أنه: " دون الإخلال بأحكام المادتين (٣٤) و(٣٧) من هذا المرسوم بقانون ، للهيئة وللشخص بحسب الأحوال الطعن على قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة خلال (٤٠) يوم عمل من تاريخ تبليغ الهيئة أو الشخص بحسب الأحوال بقرار اللجنة ، إذن الطعن يكون بقرار لجنة المنازعات كما أسلفنا سابقاً ، وحسب المادة (١٦) من قانون الإجراءات الضريبية فإن القرارات التي تنظر فيها هذه اللجان تشمل كل قرار صادر من الهيئة الاتحادية للضرائب، وهذه القرارات متعددة ، بعضها يمس آلية تحديد الوعاء الضريبي ، أي يخص مرحلة ربط الضريبة مثل عملية التقييم الضريبي، وفرض الغرامات الإدارية الناتجة عن التأخر في تقديم الإقرارات الضريبية أو النقص فيها ، أو تقديم التصريح الطوعي^{٤٨} الخ .

وبعضها يمس أمور لاحقة لربط الضريبة، فقد تخص مرحلة التحصيل أو استرداد الضريبة ، . وطالما المشرع لم يفرق بينها فهذا يعني أن كل هذه القرارات قابلة لتكون محلاً للدعوى الضريبية ولا بد من التقيد بشروط ومواعيد رفعها وفق القانون.

ولكن برأينا أن هذا الأمر يؤدي إلى نتائج غير منطقية وغير عادلة ، فاشتراط لجوء المكلف لطلب إعادة النظر حتى يتسنى له الرجوع إلى لجان فض المنازعات ومن ثم القضاء باعتقادنا لا بد أن يخص النوع الأول من القرارات المتعلقة بربط الضريبة دون القرارات التي تخص استرداد الضريبة ، فكيف يسقط حق المكلف باستعادة مبالغ دفعها ويتوجب قانوناً ردها إليه في حال لم يعترض أمام الهيئة أو لجان فض المنازعات ، كذلك ولو افترضنا أنه لجأ للجان فض المنازعات وقضت بعدم أحقيته بالاسترداد بعكس الواقع ومضت المدة القانونية اللازمة لرفع الدعوى ، فهل يفقد حقه بالمطالبة بذلك أمام القضاء العادي رغم أن هذا الحق يمثل دين في ذمة الغير؟

إذن، ما يهمننا في إطار النزاعات الضريبية تلك القرارات التي تمس الأساس القانوني للتكليف ، أي القرارات المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي ومن ثم ربط الضريبة ، لذا يجب أن تخرج القرارات التي تتعلق باسترداد الضريبة أو تحصيلها من نطاق النزاعات الضريبية التي ينظر فيها لجان الطعن والقضاء الإداري ، حيث يجب أن ينظر فيها أمام القضاء العادي ، وقد يقول قائل أن دولة الإمارات لا تطبق نظام القضاء المزدوج ، وإنما القضاء الموحد ، فكيف نفصل بالإختصاص مابين هذين النوعين ؟

ونقول إن دولة الإمارات خصصت دوائر متخصصة بكل نوع من أنواع الدعاوى ، حيث جعلت المنازعات الضريبية من اختصاص الدائرة الإدارية ، لذلك فإن نزاعات المتعلقة بالتحصيل واسترداد الضريبة لا بد أن تنظر فيها الدائرة المدنية ،

وهذا حتماً سيؤثر على مدد تقادم الحق ومدد التبليغ ، ويلفتني هنا أن أذكر حكم لمحكمة النقض المصرية يتعلق بهذا الأمر حيث جاء فيه^٩ :

" تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في قانون الضرائب على الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ وتعديله بالقانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول، ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة، فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار، ومن ثم فإن اللجنة تختص بأوجه الخلاف بين المصلحة والممول من حيث إجراءات ربط الضريبة وتقديرها، فهو لا يتعلق بطلب استرداد الضريبة^{١٠} لأنه لا يتعلق بالتقديرات ابتداءً أو انتهاءً، وإنما هو لاحقاً في الأحقية فيها ، مما لا يحول دون التمسك به أمام المحكمة عدم إبدائه وإثارته أمام لجنة الطعن، إذ لا يعتبر طعنًا في تقديرها لأرباح سنوات النزاع، وإنما هو في حقيقته منازعة عادية تخضع للقواعد العامة ، كما هو الحال بالنسبة لدعوى براءة الذمة، وإذا التزم الحكم المطعون فيه هذا النظر، فإن النعي عليه بهذا الوجه يكون على غير أساس".

وهو ما انتهجته أيضاً محكمة القضاء الإداري بالقاهرة في العديد من أحكامها حيث جاء في أحدها أن " دعوى براءة الذمة من مقابل التأخير عن سداد الضريبة تخرج من اختصاص لجان الطعن الضريبي"^{١١}.

لذلك نرى أن يتم تعديل النص القانوني المتعلق بمحل الاعتراض الأولي أمام لجنة إعادة النظر

والذي جاء في الفقرة الأولى من المادة (٢٩) من قانون الإجراءات الضريبية التي نصت على أنه : " لأي شخص التقدم إلى الهيئة بطلب لإعادة النظر في أي قرار أو جزء منه صدر عنها بشأنه، على أن يكون الطلب مسبقاً خلال (٤٠) أربعين يوم عمل من تاريخ تبليغه بالقرار " ، فجملة أي قرار أو جزء منه صدر عنها بشأن الخاضع للضريبة فضفاضة وتتضمن العديد من القرارات والتي لا تصلح أن تكون محلاً للاعتراض أمام لجان فض المنازعات ، لأنها تحرم المكلف من اللجوء للقضاء بشأنها في حال خسر طريق الاعتراض أمام هذه اللجان والمثال الأهم في هذا الخصوص طلب استرداد الضريبة .

لذلك يجب أن يكون النص دقيقاً وشاملاً ، ونرى أن يتم ربط رفع الدعوى الضريبية بالنزاع حول الأساس القانوني للتكليف المتعلق بتحقيق الواقعة المنشئة للضرائب وآلية ربط الضريبة ، ولا سيما أن دولة الإمارات في طريقها لبناء نظام ضريبي

كامل وسيغدو معقداً أكثر مستقبلاً ، لذلك ستتعدد الأوعية الضريبية والوقائع المنشئة للضريبة، وستتعدد الأنظمة القانونية الخاصة بكل ضريبة من هذه الضرائب ، فقد ينصب النزاع على عدم أحقية الإدارة بفرض الضريبة لعدم توافر الواقعة المنشئة للضريبة^{٥٢} ، أو سقوط الضريبة بالتقادم، أو عدم رجعية القوانين الضريبية^{٥٣} ، وهذا مالا يغطيه تعبير القرارات الصادرة عن الهيئة الاتحادية للضرائب .

والسؤال الذي يتبادر لأذهاننا أيضاً هنا هل يمكن أن يضيف المكلف طلبات جديدة أمام القضاء لم تورد بطلب إعتراضه أمام لجان فض المنازعات ؟

طبعاً طالما اشترط المشرع أسبقية الإعتراض على القرارات أمام لجان فض المنازعات فهذا يعني أن المحكمة لا تنتظر إلا بما رفع أمام هذه اللجان سواء بنتت هذه اللجان بهذه الطلبات أم لم تبت، وهذا يقتضي بواقع الحال أن يربط المكلف كل الثبوتيات التي تثبت ذلك مع عريضة إدعائه، فالمحكمة بداية تتأكد من توافر الشروط الشكلية قبل ولوجها في البت في موضوع الدعوى ، وجاء في هذا السياق حكم للمحكمة الاتحادية العليا أن " الطعن على قرار اللجنة أمام المحكمة في هذا الخصوص إذا تم رفضاً الاعتراض، والحال في النزاع المائل أن الدعوى الأصلية مقامة بالأساس طعنا على قرار اللجنة باسترداد مبلغ الغرامات التأخيرية، كما وأن الدعوى المتقابلة مقامة بالأساس طعنا على الغرامات الثابتة والنسبية، ومن ثم فقد انحسر هذا النطاق وبما لا يجوز معه التعدي إلى ما وراء ذلك بالبحث في أساس فرض الضريبة بحسبان أنه لم يكن مطروحا بالأساس على لجنة فض المنازعات الضريبية"^{٥٤}، وهنا يثور التساؤل الآتي : ماذا لو طرأ تغير ما أو توافر مستندات جديدة لدى الطاعن لم تكن موجودة سابقاً لتعزز إعتراضه أمام لجان فض المنازعات وقبلها لجنة إعادة النظر ، هل يخسر الاعتراض على هذه النقطة إلى الأبد وخاصة إذا كانت حاسمة في تخفيض الوعاء الضريبي ؟

أعتقد أن القانون كان يجب أن يتنبه لهذه النقطة ويورد نصاً يخصصها في قانون الإجراءات الضريبية .

الفرع الثاني

The First Branch

القضاء المختص بنظر الدعوى الضريبية

The Competent Judiciary to Consider the Tax Case

نصت المادة ٣٦ من قانون الإجراءات الضريبية على أنه للهيئة وللشخص بحسب الأحوال الطعن على قرار لجنة فض المنازعات أمام المحكمة المختصة خلال (٤٠) يوم عمل من تاريخ تبليغ الهيئة أو الشخص بحسب الأحوال بقرار اللجنة.... الخ .

وعرّف قانون الإجراءات الضريبية في مادته الأولى المحكمة المختصة بقوله "أنها المحكمة الاتحادية التي تقع ضمن اختصاصها المقرّ الرئيسي للهيئة أو أحد فروعها".

وقد جاء التعريف هنا مبهماً، فالمحاكم الاتحادية وفقاً لقانون السلطة القضائية الاتحادية تتكون من المحاكم الاتحادية الابتدائية والمحاكم الاتحادية الاستئنافية والمحكمة الاتحادية العليا. فأى محكمة هي المقصودة وفق هذا التعريف؟ ولا سيما أن المشرع الإماراتي قد استخدم مصطلح الطعن في قرارات لجنة فض المنازعات أمام المحكمة المختصة ، مما يوحي بأكثر من احتمال .

وكان من الأفضل لو أن المشرع الضريبي بيّن نوع هذا الطعن منعاً لأي لبس، وخاصة في إطار تعدد الآراء بشأن الطبيعة القانونية للجان فض المنازعات .

وبالرجوع للأحكام القضائية لتبيان المحكمة المختصة بذلك، نرى ان المحكمة الاتحادية العليا قررت أن قرارات لجنة فضّ المنازعات الضريبية هي قرارات إدارية، وإن كانت لجان ذات اختصاص قضائي، ومن ثم فإن ما يصدر عن هذه اللجنة يُعدّ بمثابة عمل إداري يخضع لرقابة القضاء عبر الدعوى الإدارية التي ترفع ابتداءً أمام المحكمة الاتحادية الابتدائية المختصة، و أن ما يصدر عن هذه المحكمة قابل للاستئناف و من ثم النقض. أما كلمة " الطعن" الواردة في القانون، فلا تعني سوى عرض على المحكمة الابتدائية.

وما يعزز ذلك ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة (٦٢) من القانون الاتحادي رقم (٢٣) لسنة ١٩٩١ في شأن تنظيم مهنة المحاماة^٥ التي جاء فيها أنه " تختص الهيئة بتمثيل نفسها أمام السلطات القضائية الاتحادية والمحلية وأمام لجان فض المنازعات الضريبية وكذلك أمام هيئات التحكيم في الدولة أو أمام أي هيئة أو لجنة أخرى منحت اختصاصاً قضائياً سواءً كانت الهيئة مدعية أو مدعي عليها ، ولها في سبيل تحقيق

ذلك تقديم الطلبات وصحف الدعاوى والطعون وإبداء الدفاع وبوجه عام كل ما تتطلبه مباشرة الدعاوى والطعون أمام تلك الجهات"

فاستناداً لهذه المادة أقر المشرع بالطبيعة الإدارية للجان فض المنازعات ،حيث لو أنه اعتبرها جزء من السلطات القضائية ما كان هناك داع لذكرها منفردة وردفها بهيئات التحكيم والسلطات القضائية، فكلا من لجان فض المنازعات الضريبية وهيئات التحكيم لها اختصاص قضائي ولكنها ليست من ضمن تشكيلة السلطة القضائية ، لذا قراراتها لا تعد أحكاماً حتماً، فالطعن في قراراتها لا يعدو أن يكون رفع دعوى أمام محكمة ابتدائية وليست استئنافاً بتاتاً .

وحبذا لو أضاف المشرع الإماراتي نصاً في قانون الإجراءات الضريبية يقتضي الإحالة لقانون الإجراءات المدنية عند سكوته عن حالة ما ، فكمنا نعلم كثيراً ما تستند القوانين الخاصة للقوانين العامة تحيل لها الأمر في حال سكت القانون الخاص.

ولكن طالما أن قانون الإجراءات الضريبية هو قانون إجرائي خاص، فعند سكوته عن حالة معينة نعود لقانون الإجراءات المدنية والذي يعد القانون العام من الناحية الإجرائية ، وبالعودة لهذا القانون^{٥٦} نجد أن المادة (٢٤) منه نصت على أن " تختص محكمة أبو ظبي الابتدائية الاتحادية دون غيرها بنظر كافة المنازعات التي تكون الوزارات والجهات الاتحادية طرفاً فيها "

وتختص المحاكم الاستئنافية بالنظر والفصل في طعون الاستئناف التي ترفع إليها عن الأحكام والقرارات والأوامر الجائز استئنافها الصادرة عن المحاكم الابتدائية على الوجه المبين في القانون^{٥٧} .

واستناداً لهذا النص ، وبما أن الهيئة الاتحادية للضرائب جهة اتحادية فهذا يعني أن المحكمة المختصة بالنظر في هذه النزاعات هي محكمة أبو ظبي الابتدائية الاتحادية .

وتوصف الدعوى الضريبية بأنها دعوى إدارية باعتبار أن الهيئة الاتحادية للضرائب طرفاً فيها، وتخضع الدعوى الإدارية كقاعدة عامة في إجراءات رفعها وقبدها ونظرها وإصدار الأحكام فيها والطعن عليها لقانون الإجراءات المدنية الاتحادي ، حيث لم يصدر حتى الآن قانون خاص بالإجراءات الإدارية .

إذ يوجد في محكمة أبو ظبي الاتحادية الابتدائية دائرةً ضريبية أنشأها وزير العدل بموجب قراره رقم ٢٣٧ لسنة ٢٠١٩، ومتى قيدت دعوى الطعن القضائي في الاعتراض، فإن الإجراءات تسير كما لو كانت دعوى عادية^{٥٨}، وعلى المحكمة في سبيل

إصدار حكمها في أي منازعة ضريبية أن تتحقق أولاً وبنفسها من توافر شروط الطعن التي تناولها سابقاً ، فإذا وجدت أن الشكل مستوفى، انتقلت للفصل في الموضوع على ضوء المعطيات الموضوعية، وصلاحيات القاضي هنا ليست كصلاحيات القاضي في دعاوى الإلغاء في ظل القضاء الإداري ، حيث تتجاوز صلاحياته إلغاء القرار الإداري الصادر عن لجنة فض المنازعات إلى إستبداله بالقرار السليم قانوناً^{٥٠} . ويكون الحكم قابلاً للاستئناف والطعن بالنقض وفقاً لقواعد الطعن في الأحكام من حيث النصاب والميعاد والرسوم حسبما هو مقرر في قانون الإجراءات المدنية الاتحادي.

ويجب التنويه أنه لا يوجد في تشريعات دولة الإمارات الاتحادية منها أو المحلية نص تشريعي يحدد أو يبين أوجه إلغاء القرار الإداري ، أي العيوب التي تصيبه فتجعله غير مشروع يستحق الإلغاء . لكن قضاء المحكمة الاتحادية العليا أبطل وألغى القرارات الإدارية للعيوب التالية: عيب المحل (عيب مخالفة القانون)، أي خروج الإدارة في تصرفاتها عن حدود القانون الذي يتعين على الإدارة أن تتقيد به تطبيقاً لمبدأ المشروعية الذي يوجب أن تكون كل تصرفات الإدارة في حدود القانون. وعيب الشكل المتعلق بمخالفة الإدارة للقواعد الإجرائية الواجبة الاتباع في إصدار القرارات الإدارية . وعيب **عدم الاختصاص** ويتمثل هذا العيب في صدور القرار عن جهة إدارية غير مختصة قانوناً بإصداره . وأخيراً **عيب السبب** وهو عدم المشروعية الذي يصيب القرار الإداري في مبرر إصداره، كأن تكون الواقعة التي يقوم عليها القرار غير موجودة أو غير صحيحة من حيث تكييفها القانوني، وطالما تم توصيف القرار الصادر عن لجان فض المنازعات على أنه قرار إداري فيمكن الطعن به لأخذ هذه الأسباب حتماً .

ولا بد أن نشير هنا أن الدعوى الضريبية تنسم بخصوصية تميزها عن الدعوى العادية التي ينظر فيها القضاء العادي، فأحد أطراف النزاع الإدارة ، ومحل الدعوى يتعلق بالوعاء الضريبي والواقعة المنشئة للضريبة وربط الضريبة ، وهذه أمور بحاجة لقضاء متخصص يعي تماماً تكتيكات النظام الضريبي ومصطلحاته وأهدافه ، لذا يحبذ لو تطبق دولة الإمارات فكرة القضاء الضريبي المتخصص أسوة بدولة الأردن مما سينعكس حتماً على سرعة البت في هذه الدعوى والتي هي في تزايد مضطرد ، كما سيصدر أحكاماً قائمة على الخبرة بالجانب الضريبي وفي ذلك جوهر العدالة .

الخاتمة

Conclusion

استعرضنا فيما سبق كل ما يخص الدعوى الضريبية في دولة الإمارات ، فوضحنا بداية طرفي الدعوى الضريبية باعتبارها دعوى إدارية أحد أطرافها دائماً الإدارة الضريبية، والطرف الآخر المكلف بالضريبة والذي قد يكون شخص من أشخاص القانون العام أو شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، وتناولنا آلية التبليغ القانوني لكلا الطرفين، ومن ثم تناولنا شروط رفع الدعوى الضريبية والتي تجسدت في أسبقية الاعتراض أمام لجنة فض المنازعات، وخلال المدد المحددة قانوناً ، ووجوب دفع الضريبة والغرامات الإدارية بنسب حددها القانون، ووجوب تجاوز مقدار مبلغ النزاع المئة ألف درهم ، وكان هناك الكثير من الإشكاليات التي تخص هذه الشروط ، وأخيراً تناولنا القضاء المختص بنظر مثل هذه الدعاوى في دولة الإمارات وهي المحكمة البدائية الإتحادية وأحكامها قابلة للاستئناف والطعن أمام المحكمة الإتحادية العليا ، وفي نهاية هذا البحث وصلنا لجملة من النتائج والتوصيات نوردها فيما يلي.

أولاً- نتائج البحث: Results

١. لم يستعمل المشرع الإماراتي مصطلح المكلف بالضريبة ، وإنما استخدم عدة مصطلحات ، فأحياناً استخدم مصطلح (الخاضع للضريبة) ، و(دافع الضريبة) ، و(الشخص) ، مما قد يثير لبساً وخاصة في ظل تشريع ضريبي أكثر تعقيداً و سيتناول أكثر من ضريبة .
٢. لم يبين المشرع الإماراتي من المعني في الهيئة الإتحادية للضرائب ليتم تبليغه كافة القرارات والأحكام ، وإن كانت المرجعية عادة تكون لقانون الإجراءات المدنية في حال سكوت النص الخاص، ولكن هذا قد يثير إشكاليات في الواقع ، لذا حبذا لو يضيف المشرع نصاً لقانون الإجراءات الضريبية، حيث يتوقف عليه حساب المدد للإعتراض أو رفع الدعوى الضريبية ، وجاء حكم للمحكمة الإتحادية العليا ليوضح أن مدير الهيئة هو المعني بهذا التبليغ ، بحيث لا يصح تبليغ أي موظف في الهيئة الإتحادية للضرائب ، مما يجعل المدد المتاحة للاعتراض تبدأ من اليوم التالي لتبليغ مدير الهيئة فحسب.
٣. لم يحدد المشرع الإماراتي طبيعة لجان فض المنازعات الضريبية مما يثير الشكوك حول طبيعة قراراتها، فالبعض يوسمها بالقرارات الإدارية، والبعض يراها أحكاماً باعتبار أنها تحتوي في تشكيلتها على قضاة .

٤. جعل المشرع الإماراتي اللجوء للطعن أمام لجان فض المنازعات شرطاً لازماً لقبول الدعوى أمام القضاء . كما سمح المشرع بإبراز مستندات جديدة تدعم طلب المعارض امام لجان فض المنازعات، ولكنه لم يسمح بإضافة طلبات جديدة عما هو مذكور في الإعتراض الأولي أمام الهيئة الاتحادية للضرائب ، فلجان فض المنازعات لا تنتظر إلا بفحوى ما جاء في قرارات الهيئة بشأن طلب الاعتراض الأولي، وتبعاً لذلك حتماً سيكون القضاء.
٥. جعل المشرع الإماراتي المدة اللازمة لرفع الدعوى أمام القضاء أربعين يوماً تبدأ من تبليغ قرار لجنة فض المنازعات .
٦. أشار المشرع الإماراتي إلى ضرورة وجود أحكام خاصة للاعتراض والطعن في حال كان أطراف النزاع أي من الجهات الحكومية الاتحادية أو المحلية التي يتم تحديدها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على إقتراح من وزير المالية ، ولكن هذه الأحكام لم تصدر إلى الآن ، لذا تطبق عليها الأحكام العامة المذكورة في قانون الإجراءات الضريبية .
٧. لم يشترط المشرع أن يكون قرار لجنة فض المنازعات مسبباً كما هو الحال في طلبات إعادة النظر أمام الهيئة الاتحادية للضرائب الذي اشترط أن تصدر الهيئة قرارها مسبباً ، وهذا برأينا يثير الكثير من الاشكاليات .
٨. اشترط القانون لجوء المكلف للجان فض المنازعات الضريبية قبل اللجوء للقضاء خلال أربعين يوماً من صدور قرار الهيئة الاتحادية للضرائب بشأن طلب الاعتراض الأولي أمامها، ويثار هنا إشكالية تتعلق بمرور الأربعين يوماً هذه دون لجوء المكلف للجان فض المنازعات لسبب طارئ خارج عن إرادته، مما يجعله يخسر طريقين للاعتراض، الطريق الأول أمام لجان فض المنازعات والطريق الثاني (الطريق القضائي)
٩. قيد المشرع الإماراتي الحق باللجوء للقضاء بقيمة الضريبة ، حيث جعل النزاعات التي صدر فيها قرار من لجنة فض المنازعات و التي يقل مبلغ الضريبة فيها عن (١٠٠٠٠٠٠) مئة ألف درهم إماراتي غير قابلة للطعن أمام القضاء، كذلك التي تفوق هذا المبلغ ولكن لم يطعن بقرارها أمام القضاء خلال (٤٠) يوم من اليوم التالي لتاريخ التبليغ .
١٠. وسع المشرع الإماراتي من محل الدعوى الضريبية ، فهو يشمل كل قرارات لجان فض المنازعات الضريبية المتعلقة بالاعتراض على أي قرار متخذ من قبل الهيئة الاتحادية للضرائب بشأن الشخص الخاضع للضريبة ، سواء تعلق بربط الضريبة أو تحصيلها أو استردادها ، فهو لم يميز بين تلك المنازعات الخاصة بربط الضريبة

أو تلك المنازعات المتعلقة باسترداد وتحصيل الضريبة ، ويعود السبب أنه لا وجود للقضاء المزدوج في دولة الإمارات ، فالقضاء العادي ينظر في كل المنازعات على حد سواء.

١١. لم يحدد المشرع الإماراتي من هو القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية بشكل دقيق، إنما أشار للمحكمة المختصة فحسب وعرفها بأنها (المحكمة الاتحادية التي يقع ضمن اختصاصها المقر الرئيسي للهيئة أو أحد فروعها) ، وهذا النص يفتح عدة احتمالات وخاصة أن المشرع لم يبين الطبيعة القانونية للجان فض المنازعات .

ثانياً- التوصيات : Recommendations

١. يفضل أن يستخدم المشرع الإماراتي مصطلح المكلف بالضريبة بدلاً من (الشخص) أو الخاضع للضريبة ، لأنه أكثر دقة ، فالمكلف قانوناً هو من يقع على عاتقه كل الإلتزامات التي نص عليها القانون ، وذلك منعاً للبس الذي يمكن أن يحصل في نطاق الضرائب غير المباشرة ، فالمستهلك أيضاً يخضع للضريبة ولكنه لا يعد مكلفاً بالإلتزامات الواردة في القانون وخاصة تقديم الإقرارات الضريبية ، لذا فهو لا يعد مخولاً برفع الدعوى الضريبية، كما أن تعبير مكلف يتلاءم مع كافة أنواع الضرائب المفروضة المباشرة وغير المباشرة .

٢. يلزم توضيح آلية تبليغ الهيئة الاتحادية للضرائب بموجب قانون الإجراءات الضريبية، بأن ينص صراحة على أن التبليغ لا يكون قانونياً بالنسبة للهيئة الاتحادية للضرائب إلا إذا تم تبليغ مدير الهيئة شخصياً أو من ينوب عنه قانوناً ، أو النص صراحة على الإحالة لقانون الإجراءات المدنية عند سكوت نص قانون الإجراءات الضريبية كما جاي في أغلب القوانين الإماراتية ، ولا بد أن يأخذ المشرع بعين الإعتبار التبليغات التي تجري إلكترونياً ، حيث لا بد من نص قانوني يوضح هذه الحالة .

٣. نوصي المشرع الإماراتي بضرورة اشتراط صدور قرارات لجان فض المنازعات معللة أسوة بقرارات الهيئة الاتحادية للضرائب، للتأكيد على إحاطة لجان فض المنازعات بكل النقاط المثارة في الاعتراض، وإسدال رقابة القضاء على سبب القرار أيضاً، مما يعزز هذه الرقابة.

٤. نوصي المشرع تناول حالة عدم لجوء المكلف للإعتراض الإداري لأسباب خارجة عن إرادته بصريح النص ، وتمديد المدد في هذه الحالات، وجعل عبء الإثبات في هذه الحالة على عاتق المكلف.

٥. نوصي المشرع تحديد حالات الاعتراض أمام لجان فض المنازعات في الحالات التي تخص ربط الضريبة دون تحصيلها واستردادها ، أي ما يتعلق بالأساس

القانوني للتكليف، فتحصيل الضرائب ليست بحاجة لدعوى ، فهي تتمتع بقوة التنفيذ الجبري من قبل الدولة ، والمكلف إذا خضع لأي تصرف غير قانوني أثناء تحصيل الضريبة يمكنه اللجوء للقضاء العادي لأنه نزاع حول وقائع مادية صرفة ولا علاقة له بالأساس القانوني للتكليف ، وكذلك استرداد الضريبة ، فهي من حقوق المكلف التي يستطيع المطالبة بها أمام القضاء العادي مع ما يستتبعه ذلك من الخضوع لأحكام القانون المدني من مدد رفع الدعوى والتقادم .

٦. أوصي أن يضيف المشرع فكرة العلم اليقيني في جانب التبليغ عند حساب المدد المتعلقة بالاعتراض أو رفع الدعوى أمام القضاء، لأن فكرة التبليغ قد لا تعني وصول العلم يقيناً للمكلف وخاصة في ظل التبليغات الإلكترونية، وبالتالي هدر أهم حقوقه وهو الاعتراض واللجوء إلى القضاء ، حيث أني أؤيد ما أرساه قضاء محكمة النقض الاتحادية العليا في دولة الإمارات، الذي أضاف أن المدد تبدأ من اليوم التالي للتبليغ والعلم اليقيني معاً.

٧. نوصي بأن يغير المشرع الإماراتي نهجه فيما يخص تقييد حق المكلف أو الإدارة الضريبية باللجوء للقضاء في حال كان مبلغ الضريبة أقل من مئة ألف درهم، فلا بد من الانضباط بالنص الدستوري وترك باب القضاء مفتوحاً في كل الحالات، ويمكنه تقييد حرية المكلف باللجوء للطعن بالاستئناف في حال كان مبلغ النزاع ضئيل يحدده المشرع . كما نوصي المشرع هنا بأن يفرق بين مبلغ النزاع ومبلغ الضريبة فشتان بينهما ، فقد يكون مبلغ الضريبة ضئيل ولكن محل النزاع كبير، والعكس صحيح ، فالعبرة إذن بمبلغ الدعوى وليس الضريبة المفروضة كما فعل هو .

٨. نوصي بإصدار الأحكام الخاصة بالنزاعات التي يكون فيها طرفي النزاع من الجهات الحكومية الاتحادية أو المحلية والتي أشار لها المشرع في قانون الإجراءات الضريبية، لخصوصية هذه المنازعات وأهمية فصلها وفق آلية خاصة.

٩. نوصي بإطالة المدد المتعلقة برفع الدعوى أمام القضاء، حيث أن مدة الأربعين يوماً غير كافية ، ويمكن الاسترشاد بالدول التي جعلت هذه النزاعات من صلاحيات القضاء الإداري وجعلت إمكانية رفع الدعوى خلال سنتين يوماً من اليوم التالي لتبليغ قرار اللجان الضريبية .

١٠. نوصي بأن يوضح المشرع بصريح النص من هو القضاء المختص بالنظر بالدعوى الضريبية، ونعتقد أن الوضع الراهن في دولة الإمارات يلائم اسناد هذا الأمر للغرفة الإدارية في المحاكم العادية، باعتبار أن دولة الإمارات حديثة العهد بالقوانين الضريبية ، ولكن قد يغدو الأمر مستقبلاً مختلفاً وخاصة في ظل فرض

المزيد من الضرائب والتعقيد في النظام الضريبي وتفعيل أكبر لسلطات الإدارة الضريبية، والتي قد تخلق بدورها مزيداً من المنازعات، مما يقتضي تطبيق القضاء الضريبي المتخصص لتوفير مزيداً من الخبرة في المجال الضريبي والسرعة في البت .

الهوامش

Endnotes

١. د. أحمد صباح، محمد غرايبة، الاعتراض الإداري على وعاء الضريبة على الدخل، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، جامعة آل البيت، المملكة الأردنية الهاشمية، المجلد (٢٤)، العدد (٢)، ٢٠١٨، ص ٩٧-١١٩.
٢. د. أحمد حسن أبو صباح، الطعن القضائي لقرارات ضريبة الدخل أمام محكمة البداية الضريبية: دراسة تحليلية في القانون الأردني، بحث منشور في مجلة الميزان للدراسات الإسلامية والقانونية، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، مجلد ٩ العدد ١، نيسان ٢٠٢٢، ص ٥٣٨ – ٥٣٩.
٣. د. منى إدلبي، الدعوى الضريبية في سوريا، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد ٢٧، العدد الثالث، سنة ٢٠١١، ص ٢٢-٥٠. د. نجيب جبري، المنازعات الضريبية في التشريع المغربي والمقارن: خصوصيات المسطرة و إشكالات التطبيق، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية – سلسلة القضاء الإداري والمنازعات الإدارية، ع ١، سبتمبر ٢٠١٨، ص ٦٩-٨٠.
٤. المادة (١٦) من اللائحة التنظيمية للقانون الاتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٩٢ بشأن قانون الإجراءات المدنية الصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧) لسنة ٢٠١٨، وتعديلاته المرسوم بقانون اتحادي رقم (٢٨) لسنة ٢٠٢٢.
٦. عارف السعيدة وآخرين، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في الأردن، بحث منشور في المجلة الجنائية القومية، المركز القومي للبحوث الاجتماعية والجنائية، مارس ٢٠١٢، ص ٨٠-١٠٠.
٧. المحكمة الاتحادية العليا، إداري، الطعن رقم ٢٧٧ لسنة ٢٠٢٠.
٨. مريم الخليلي، القاضي الإداري والإثبات في المنازعات الجنائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد ١١٥، سنة ٢٠١٤، ص ٢٢٣.
٩. المرسوم الاتحادي رقم (٢٨) لسنة ٢٠٢٢.
١٠. المادة (١) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٢٨) لسنة ٢٠٢٢ المتعلق بشأن الإجراءات الضريبية.
11. Jack McHugh, Adam Smith's Principles of a Proper Tax System, Mackinac Center for Public Policy, April 21, 2004, <https://www.mackinac.org/6495>.
١٢. عرف المشرع الأردني المكلف وفق قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٣٤ لعام ٢٠١٤ المادة / ١/ منه بأنه " كل شخص ٠ ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها وفق أحكام هذا القانون "
١٣. المادة رقم (١٦) من قانون الإجراءات المدنية الإماراتي.
١٤. المحكمة الاتحادية العليا، الطعن رقم (٣٥) لسنة ٧ ق جلسة ١٠/٧/٢٠١٢، ق ٢٩.
١٥. د. محمد الشافعي، د. أحمد عبد الصبور، المالية العامة والتشريعات المالية والاقتصادية، جامعة الشارقة، ٢٠٢٠، ط١، ص ١٩٢.

١٦. د. منى محمود إدلبي، الدعوى الضريبية في سورية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الثالث، ٢٠٢١، ص ٢٩-٥٤.
١٧. المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون الاتحادي للإجراءات الضريبية.
١٨. المادة (١) و (٢) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٣) لسنة ٢٠١٦ بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب ، وتعديلاته.
١٩. المادة (٥) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٣) لسنة ٢٠١٦ بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب ، وتعديلاته.
٢٠. المادة (٦) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٣) لسنة ٢٠١٦ بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب ، وتعديلاته.
٢١. المادة (١٣) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٣) لسنة ٢٠١٦ بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب ، وتعديلاته.
٢٢. تتمثل هذه الصلاحيات بالآتي: إنشاء سجلات لدافع الضريبة المسجل والاحتفاظ بها وفقاً لما تحدده القوانين الضريبية الصادرة.
- إصدار التوجيهات والتوضيحات اللازمة لدافع الضريبة فيما يتعلق بحدود التزامه بالضرائب الاتحادية والغرامات المرتبطة.
- التفتيش على السجلات والمستندات والوثائق الخاصة بدافع الضريبة.
- مراجعة القرارات الضريبية والتقارير المسلمة للهيئة وتدقيقها وتقرير اعتمادها أو تعديلها أو طلب أي معلومات أو مستندات إضافية
- تطبيق آلية لتسوية النزاعات بين دافع الضريبة والهيئة وفقاً للتشريعات النافذة.
- طلب الإطلاع على أي بيانات أو معلومات موجودة لدى أي طرف ثالث يتوفر في حوزته معلومات تتعلق بشخص خاضع للتدقيق الضريبي والتي من الممكن أن تكون ضرورية لعملية التدقيق الضريبي.
- الطلب من أي شخص له تعاملات مع شخص خاضع للتدقيق الضريبي لتزويدها بمعلومات عن هذه التعاملات. راجع المادة (٤) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٣) لسنة ٢٠١٦ بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب.
٢٣. تم تعديل هذه المدة بموجب قانون الإجراءات الضريبية رقم (٢٨) لعام ٢٠٢٢ فأصبحت (٤٠) أربعين يوماً.
٢٤. المادة (١/٣٣) من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ بشأن الإجراءات الضريبية والمادتين ١/١١، ٣/١٢ من قرار مجلس الوزراء رقم ٢٣ لسنة ٢٠١٨
٢٥. المحكمة الاتحادية العليا، الطعن رقم ٦٣٥ لسنة ٢٠٢٠ اداري تاريخ ٢٠٢٠/١٢/٩
٢٦. المادة (٢٩) من قانون الإجراءات الضريبية رقم ٢٨ لعام ٢٠٢٢.
٢٧. حددت إجراءات عمل لجان فض المنازعات بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (٢٣) لسنة ٢٠١٨ ، وهي ثلاث لجان (في إمارة أبو ظبي وإمارة دبي وإمارة الشارقة) ويحدد التخصص عنوان الشخص المعترض وفق ما جاء في الملف الضريبي بالهيئة ، ما عدا لجنة فض المنازعات التي تختص بنظر الاعتراضات من الأشخاص المسجلين في الشارقة ورأس الخيمة وعجمان والفجيرة وأم القيوين . وبالنسبة للشركات الأجنبية التي لا يوجد لها عنوان داخل الدولة تنظر لجنة أبو ظبي في اعتراضها.

٢٨. قرارات الهيئة في هذا الخصوص كثيرة وفق ما جاء في قانون الإجراءات الضريبية والقوانين الضريبية الخاصة ، نذكر منها " قرار التسجيل الضريبي، قرار شطب التسجيل الضريبي ، قرارات التدقيق الضريبي، التقييم الضريبي، تقييم الغرامات الإدارية ، فرض العقوبات الضريبية ، القرارات المتعلقة باسترداد الضريبة.....الخ.
٢٩. راجع المادة (٢/٣٦) من قانون الاجراءات الضريبية رقم (٢٨) لعام ٢٠٢٠.
٣٠. المادة (٣١) من القانون الاتحادي رقم (٢٨) لسنة ٢٠٢٢ في شأن الإجراءات الضريبية.
٣١. راجع المادة (٣/٣٢) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٢٨) لسنة ٢٠٢٢ الخاص بالاجراءات الضريبية.
٣٢. المادة (٨) من القرار رقم (٢٣) لعام ٢٠١٨ المتعلق بتشكيل لجان فض المنازعات الضريبية.
٣٣. سميحة قرفي، حنان براهيمى ، الرقابة على ملائمة القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، ٢٠١٢، ص ٦ وما بعدها.
٣٤. د. عبد المنعم عبد الوهاب العامر، إشكالية التقيد بمواعيد الطعن في الحكم القضائي في ظل الظروف الطارئة (العراق ومصر ولبنان أنموذجاً) ، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، العدد ٤٠، ٢٠٢٠، ص ٦٣.
٣٥. سعيد حمدين، شروط قبول الدعوى الإدارية ، مكتبة البحوث القانونية، ٢٠٢٣. راجع : <http://www.mohamah.net>، ساعة الدخول الثالثة فجراً.
٣٦. المادة (١٥) من قرار مجلس الوزراء رقم (٢٣) لسنة ٢٠١٨ في شأن تشكيل لجان فض المنازعات الضريبية ونظام عملها والإجراءات المتبعة لديها في دولة الإمارات العربية المتحدة.
٣٧. الطعن رقم (٦٣٥) صادر بتاريخ ٢٠٢٠/١٢/٠٩
٣٨. هشام الرفاعي ، القانون الإداري ، أسباب الطعن على القرار الإداري في دولة الإمارات ، نشر في ٢٠٢٢/١١/٣.
- راجع <https://www.linkedin.com/pulse/> : ، ساعة الدخول ٣ صباحاً من يوم ١/٣/٢٠٢٤.
٣٩. د. خالد فائز الحويلة، مبدأ حق التقاضي، دراسة مقارنة لموقف القضاء من نظرية أعمال السيادة وفكرة التحصين (فرنسا- مصر- الكويت)، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، العدد ٢، الجزء ٢، ص ٩٠.
٤٠. د. رمضان صديق ، الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد ، دار النهضة العربية ، مصر، القاهرة، ٢٠٢٢، ص ٣ ، و ص ١٦ وما بعدها.
٤١. د. منى محمود إيلبي ، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق القضائية ، الموسوعة العربية ، المجلد الرابع ، ٢٠٠٧ .
42. <https://www.nyc.gov/site/taxappeals/about/about.page> , 21/1/2024, 14PM
٤٣. د. محمد فوزي نوجي، العلم اليقيني بالقرار الإداري ، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٥٥. وراجع أيضاً: د. سامي جمال الدين ، الوسيط في دعوى إلغاء القرارات الإدارية، منشأة المعارف، ط١، ٢٠٠٤، ص ٣٠٩.
٤٤. -44 راجع المادة (٣/٣٢) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٢٨) لسنة ٢٠٢٢ الخاص بالاجراءات الضريبية.

٤٥. د. عبد الباسط أبو الوفا ، المنازعات الضريبية في قانون الضريبة على الدخل رقم ١١ لعام ٢٠٠٢ ، دار النهضة العربية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٧، ص ٢٥.

٤٦. د. خديجة الأعرس ، اقتصاديات المالية العامة، أعضاء منظمة الإدارة العربية ، ٢٠١٦، ص ١٦٨-١٧١.

٤٧. د. محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، ١٩٩٩، ط١، ص ٢٠.

٤٨. إدلبي منى. ٢٠٢٣. "أحكام التصريح الطوعي في ظل التشريع الضريبي الإماراتي : دراسة مقارنة". مجلة العلوم القانونية ٣٨ (٢): ١٠٣-٦٦.

<https://doi.org/10.35246/kb2c5z30>

٤٩. محكمة النقض، الطعن رقم (٩٤٤٥) لسنة ٨٢ قضائية الصادر بجلسته ٣ / ٦ / ٢٠١٥.

الطعن رقم (١٤٩٣٧) لسنة ٨١ قضائية الصادر بجلسته ١٥ / ٤ / ٢٠١٥.

الطعن رقم (١٨٤٠١) لسنة ٨٠ قضائية الصادر بجلسته ١٦ / ٤ / ٢٠١٤.

الطعن رقم (١٥٧٢٣) لسنة ٨١ قضائية الصادر بجلسته ١٨ / ١٢ / ٢٠١٣.

50. THE SUPREME COURT OF PAKISTAN (Appellate Jurisdiction), Civil Petitions No.283-L to 286-L of 2018

٥١. راجع حكم محكمة القضاء الاداري في القاهرة بجلسته تاريخ ٢٤ / ٦ / ٢٠١٩ في الطعن رقم (٧٥٦١٥) لسنة ٢٠١٩، ٦٩ ق.

٥٢. راجع قضية الزوجان موريس الذان فرضت عليهما ضريبة على دخل غير محقق من استثماراتهم الأجنبية في شركة هندية ، حيث أنهم حققوا دخلاً لكنهم لم يتلقوه في أمريكا ، لذلك يجب ألا تفرض عليهم الضريبة على الأرباح كما نص قانون الضرائب الأمريكي ، لذلك فالضرائب التي فرضت عليهم غير دستورية.

see: Moore v. United States, a case that could affect broad swaths of the U.S. tax code. Kate Dore, CFP, Supreme Court hears tax case on 'income': It may 'have the biggest fiscal policy effects of any court decision,' expert say could wreak havoc on the tax code , PUBLISHED TUE, DEC 5 2023 12:54 PM EST UPDATED TUE, DEC 5, 2023, <https://www.cnbc.com/2023/12/05/supreme-court-case-on-income-could-have-major-implications-for-taxpayers.html>, 2:56 PM .

53. supreme court of Pakistan, civil appeals No. 1607 to 1630 of 2007

ملخص هذه الدعوى أن المكلف بالضريبة طالب بإعفاءاته الضريبية باعتبار أن القانون الجديد الذي تناول بعض الاعفاءات من ضريبة أرباح الاستثمارات يسري عليهم ، ولكن المحكمة حكمت أن القانون الضريبي لا يتسم بالرجعية ، لذا فهو لا يطبق عليهم.

٥٤. المحكمة الاتحادية العليا – الطعن رقم ١٨١ لسنة ٢٠٢١ إداري، جلسة ٢٣ يونيو ٢٠٢١.

٥٥. تنص المادة ٦٢ من قانون اتحادي رقم ٢٣ لسنة ١٩٩١ على ما يلي : " استثناء من أحكام المادتين (٢٠)، (٢١) من هذا القانون تنوب الدائرة المختصة بوزارة العدل عن الوزارات والدوائر الحكومية والهيئات العامة والمؤسسات العامة الاتحادية على اختلافها وذلك بالنسبة

إلى تقديم الطلبات وصحف الدعاوى والطعون وإبداء الدفاع وبوجه عام كل ما تتطلبه مباشرة الدعاوى والطعون أمام محاكم الدولة على اختلاف درجاتها وكذلك أمام هيئات التحكيم في الدولة أو أية جهة أخرى يخولها القانون اختصاصاً قضائياً وسواء كانت الوزارات والدوائر الحكومية والهيئات والمؤسسات العامة مدعية أو مدعى عليها .

ويجوز للدوائر الحكومية المحلية والهيئات العامة والمؤسسات العامة المحلية والشركات المملوكة للدولة أو التي تملك (٥١%) على الأقل من رأسمالها أن تنيب عنها في مباشرة الأعمال المشار إليها في الفقرة السابقة الدائرة المختصة بوزارة العدل أو المستشارين والخبراء القانونيين من المواطنين ويشترط أن يكونوا مقيدين بجدول المحامين غير المشتغلين كما يجوز لهذه الدوائر أن توكل عنها محامين لمباشرة الأعمال المذكورة على أن يكون المحامي من المقبولين للمرافعة أمام المحكمة التي يباشر أمامها الإجراء".

٥٦. الصادر بقانون اتحادي رقم (٤٢) لسنة ٢٠٢٢.

٥٧. المادة (٢٦) من قانون الإجراءات المدنية الإماراتي.

٥٨. تُقدم وزارة العدل الإماراتية لمواطنيها خدمة نظام رفع الدعاوى الإلكترونية والتي هي عبارة عن عملية متكاملة تبدأ من رفع الدعوى بشكل إلكتروني من قبل المدعي أو المحامي الذي يمثله وحتى إصدار الحكم لها.

كما تتضمن إمكانية التحقق من صحة عملية رفع الدعوى بما يضمن دقة البيانات وصحتها والتأكد من المستندات المرسلة. بالإضافة إلى إرسال إشعارات إلى الأطراف المعنية عند دفع رسوم الدعوى.

ويمكننا تلخيص خطوات رفع الدعوى المدنية كما يلي:

- إنشاء حساب للمستخدم ثم تسجيل الدخول إلى النظام من خلال بوابة وزارة العدل.
- اختيار خدمة رفع الدعاوى إلكترونياً.
- إدخال بيانات المستخدم اللازمة للتسجيل: كالاسم والكنية واسم الأب والجنسية والجنس ورقم الهوية وتاريخ الميلاد
- إدخال بيانات العضوية كنوع التسجيل والإمارة ومكتب المحاماة.
- إدخال بيانات التواصل من بريد إلكتروني ورقم الهاتف المتحرك والثابت، والعنوان البريدي.
- إسناد طلب الدعوى والمستندات الداعمة لها.
- بعد إدخال كل ما سبق يجب الضغط على خيار الموافقة على الشروط والمعلومات المدخلة، وأخيراً بعد التأكيد تظهر رسالة توضح نجاح عملية تقديم الدعوى.

راجع www.moj.gov.ae/ar/services/esystems/e-filing-system.aspx

٥٩. يرى الدكتور سليمان الطماوي أن دعوى الإلغاء هي: "القضاء الذي بموجبه يكون للقاضي أن يفحص القرار الإداري، فإذا ما تبين له مجانية القرار للقانون، حكم بإلغائه، ولكن دون أن يمتد حكمه إلى أكثر من ذلك فليس له الحق في تعديل القرار المطعون فيه أو استبدال غيره به. وقد عرفها الدكتور عمار عوابدي بقوله إنها: "الدعوى القضائية الإدارية الموضوعية العينية التي يحركها ويرفعها ذوو الصفة القانونية والمصلحة أمام جهات القضاء المختصة في الدولة للمطالبة بإلغاء قرارات إدارية غير مشروعة، وتتحرك وتختصر سلطات القاضي المختص فيها في مسألة البحث عن مشروعية الإدارية المطعون فيها بعدم المشروعية، والحكم بإلغاء

هذه القرارات إذا ما تأكدت عدم شرعيتها، وذلك بحكم قضائي ذو حجية عامة ومطلقة. وعلى الرغم من أهمية دعوى الإلغاء في المنازعات الضريبية، تظل سلطات القاضي الإداري في هذا المجال محدودة، بحيث يكتفي فيها بالإلغاء ولا يستطيع أن يحكم بتخفيض كلي أو جزئي للضريبة.

أما في دعاوى القضاء الكامل فسلطة القاضي فيها واسعة ، فلا تقتصر سلطات القاضي الإداري وصلاحياته حين نظره فيها على إلغاء القرار الإداري، كما هي الحال بالنسبة لقاضي فحص المشروعية بل يتعدى الأمر ذلك، فبإمكانه اتخاذ قرار آخر أو تعديل قرار الإدارة الضريبية.

راجع : د. سليمان الطماوي، مبادئ القانون الإداري ، دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، مصر، القاهرة ، ١٩٧٣، ص ١١٥.

قائمة المصادر

References

First- Books:

- I. D. Khadija Al-Aasar, The Economics of Public Finance, Members of the Arab Management Organization, 2016.
- II. D. Ramadan Siddiq, Mediator in Explanation of the Unified Tax Procedures Law, Dar Al Nahda Al Arabiya, Egypt, 2022.
- III. D. Zakaria Muhammad Bayoumi - Judicial appeals in linking taxes on income with an analytical study in the French and Egyptian tax legislation - Arab Union Publishing House - Beirut - 1973.
- IV. D. Suleiman Al-Tamawi, Principles of Administrative Law, a comparative study, Dar Al-Fikr Al-Arabi, Egypt, Cairo, 1973 - Dr. Sami Jamal Al-Din, mediator in the lawsuit to cancel administrative decisions, Mansha'at Al-Maaref, 1st edition, 2004.
- V. D. Abdel Basset Abu Al-Wafa, Tax Disputes in the Income Tax Law No. 11 of 2002, Dar Al-Nahda Al-Arabi, Arab Republic of Egypt, 2007.
- VI. D. Muhammad Muhammad Abdul Latif, Constitutional Guarantees in the Tax Field, Kuwait University Press, 1999, 1st edition.
- VII. D. Magdy Al-Shami, Tax Disputes between the Regular and Administrative Judiciary's Jurisdiction in Egyptian and French Laws, Al-Wafa Legal Library, Alexandria, first edition, 2016.
- VIII. D. Muhammad Al-Shafi'i, Dr. Ahmed Abdel Sabour, Public Finance and Financial and Economic Legislation, University of Sharjah, 2020, 1st edition.
- IX. D. Muhammad Fawzi Nuwaiji, The Certain Science of Administrative Decision, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo, 2008.

Second- scientific Research:

- I. Samiha Qarfi, Hanan Brahimi, Oversight of the Appropriateness of Administrative Decisions, Master's Thesis, Faculty of Law and Political Science, Mohamed Kheidar University of Biskra, 2012

Third- Articles:

- I. D. Ahmed Sabah, Muhammad Gharaibeh, Administrative Objection to the Income Tax Base, Al-Manara Journal for Research and Studies, Al-

- Bayt University, Hashemite Kingdom of Jordan, Volume (24), Issue (2), 2018.
- II. Idelbi, Mona. 2023. “The Voluntary Declaration in the Tax Legislation in UAE: A Comparative Study”. Journal of Legal Sciences 38 (2): 103-66. <https://doi.org/10.35246/kb2c5z30>.
 - III. Dr. Najib Jabri, Tax Disputes in Moroccan and Comparative Legislation: Specifics.
 - IV. Dr. Najib Jabri, Tax disputes in Morocco, the legal system and applied problems, Journal of Administrative Justice, No. 8, 2016.
 - V. D. Ahmed Hassan Abu Sabah, Judicial appeal of income tax decisions before the Tax Court of First Instance: An analytical study in Jordanian law, research published in Al-Mizan Journal of Islamic and Legal Studies, International Islamic Sciences University, Volume 9, Issue 1, April 2022.
 - VI. D. Hussein Khallaf - The extent of the administrative judiciary’s jurisdiction to hear tax and fee disputes in France and Egypt - Research published in the Journal of the State Council - Second Year - 1951.
 - VII. D. Khaled Fayez Al-Huwaila, The Principle of the Right to Litigation, A Comparative Study of the Judiciary’s Position on the Theory of Acts of Sovereignty and the Idea of Immunization (France - Egypt - Kuwait), Journal of the Kuwait International College of Law, Issue 2, Part 2, 2020.
 - VIII. Dr. Arif Al-Saaida and others, Judicial appeal in income tax disputes in Jordan, research published in the National Criminal Journal, National Center for Social and Criminological Research, March 2012.
 - IX. D. Abdel Moneim Abdel Wahab Al-Amer, The Problem of Adhering to the Deadlines for Appealing a Judicial Ruling Under Emergency Circumstances (Iraq, Egypt, and Lebanon as an Example), Generation of In-depth Legal Research Journal, Issue 40, 2020.
 - X. D. Mona Idlibi, The Tax Case in Syria, Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences, University of Damascus, Syria, Volume 27, Issue Three, 2011.
 - XI. D. Mona Mahmoud Idlibi, Settlement of Tax Disputes through Judicial Methods, the Arab Encyclopedia, Volume Four, 2007.
 - XII. Maryam Al-Khamlishi, Administrative Judge and Evidence in Tax Disputes, Moroccan Journal of Local Administration and Development, No. 115, 2014.

Forth- Laws:

- I. The UAE Tax Procedures Law issued by Federal Law No. (28) of 2022
- II. The UAE Civil Procedure Law issued by Federal Law No. (42) of 2022.
- III. Jordanian Income Tax Law No. 57 of 1985.
- IV. Federal Law No. 23 of 1991 regarding the procedures for representing public entities before the judiciary in the UAE.
- V. Cabinet Resolution No. (23) of 2018 regarding the formation of tax dispute resolution committees, their work system and the procedures followed in the United Arab Emirates.
- VI. -Federal Decree Law No. (13) of 2016 regarding the establishment of the Federal Tax Authority.
- VII. Regulations for Federal Law No. (11) of 1992 regarding the Civil Procedure Code issued pursuant to Cabinet Resolution No. (57) of 2018.

Fifth- Judicial decisions:

- I. Rulings issued by the Federal Supreme Court in the UAE.
- II. Rulings issued by the Supreme Court of Pakistan.
- III. Rulings issued by the Egyptian Court of Cassation

Sixth - Electronic references:

- I. Saeed Hamdeen, Conditions for Admitting an Administrative Case, Legal Research Library, 2023. <http://www.mohamah.net>
- II. Hisham Al-Rafei, Administrative Law, Reasons for Appealing the Administrative Decision in the UAE, published on 11/3/2022. <https://www.linkedin.com/pulse/>
- III. <https://www.nyc.gov/site/taxappeals/about/about.page>.
- IV. <https://www.nyc.gov/site/taxappeals/about/about.page>.
- V. <https://web.archive.org/web/20020605225613/http://unclefed.com/USTaxCourt/faqs.html>
- VI. Ben Dahou Nouredine, Tax Disputes, Faculty of Law and Political Science, Sidi Bel Abbas University, 2021, pp. 52 et seq. <https://www.univ-sba.dz>
- VII. www.moj.gov.ae/ar/services/esystems/e-filing-system.aspx
- VIII. <https://www.cnbc.com/2023/12/05/supreme-court-case-on-income-could-have-major-implications-for-taxpayers.html>. <https://www.mackinac.org/6495>.

Seventh- Foreign references:

- I. THE SUPREME COURT OF PAKISTAN (Appellate Jurisdiction), Civil Petitions No.283-L to 286-L of 2018.
- II. Glenn Newman, New York State Changes the Rules on Tax Appeals, <https://www.gtlaw.com/en/insights/2023/6/new-york-state-changes-the-rules-on-tax-appeals>, 22/1/2024, 18PM.
- III. Jack McHugh, Adam Smith's Principles of a Proper Tax System, Mackinac Center for Public Policy, April 21, 2004,
- IV. J. Gilmer Korne, THE UNITED STATES BOARD OF TAX APPEALS, American Bar Association Journal, Vol. 12, No. 7 (JULY, 1926.
- V. supreme court of Pakistan, civil appeals No. 1607 to 1630 of 2007.
- VI. Moore v. United States, a case that could affect broad swaths of the U.S. tax code. Kate Dore, CFP, Supreme Court hears tax case on 'income': It may 'have the biggest fiscal policy effects of any court decision,' expert say could wreak havoc on the tax code , PUBLISHED TUE, DEC 5 2023 12:54 PM ESTUPDATED TUE, DEC 5 2023 .