

Administrative Settlement of Tax Disputes in UAE Legislation: An Analytical Study

Ibrahim Kamel Al Shawabkeh¹, Mohammed Ahmed
Alshaqfa^{2*}

¹ Public Law Professor, United Arab Emirates University, United Arab
Emirates.

² Legal Consultant at Aldar Properties, United Arab Emirates.

* Corresponding Author: Mohammed Alshaqfa (201516618@uaeu.ac.ae)

تسوية المنازعات الضريبية إداريًا في التشريع الإماراتي: دراسة تحليلية

إبراهيم كامل الشوابكة¹، محمد أحمد الشقفة^{2*}

¹ أستاذ القانون العام- جامعة الإمارات العربية المتحدة- الإمارات العربية
المتحدة.

² مستشار قانوني لدى شركة الدار العقارية- الإمارات العربية المتحدة.

* الباحث المراسل: محمد الشقفة (201516618@uaeu.ac.ae)



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

Accepted

قبول البحث

2026/8/12

Revised

مراجعة البحث

2026/6/30

Received

استلام البحث

2026/6/2

DOI: <https://doi.org/10.31559/LCJS2026.7.2.4>

Abstract:

Objectives: This study aims to examine the administrative mechanisms for the settlement of tax disputes provided under UAE Federal Decree-Law No. (28) of 2022 on Tax Procedures, which entered into force on 1 March 2023. As a newly enacted legislative framework, the law introduces innovative administrative avenues for the resolution of tax disputes.

Methods: The study adopts an analytical approach by examining the relevant provisions of UAE tax legislation to explore how the law addresses the challenge of balancing the fairness of tax assessment with the State's interest in the prompt collection of public revenues through the regulation of administrative dispute resolution procedures in a manner that enhances mutual trust between taxpayers and the tax administration. The study further evaluates the adequacy and effectiveness of the prescribed administrative procedures in achieving this balance.

Results: The study concludes that the UAE legislator has adopted a distinctive approach by establishing a three-tier administrative dispute resolution framework. The process begins with two cost-free internal grievance procedures and culminates in an objection before specialized Tax Dispute Resolution Committees, the admissibility of which is conditional upon the full payment of the assessed tax.

Conclusions: The study finds that, notwithstanding its strengths and limitations, the approach adopted by the UAE legislator requires further refinement through implementing regulatory decisions that comprehensively specify the procedural rules left unresolved by the law. It also recommends consolidating the fragmented provisions currently dispersed across various ministerial decisions into a single, comprehensive Executive Regulation.

Keywords: Tax Procedures; Administrative Settlement of Tax Disputes; Tax Dispute Resolution Committees; Federal Tax Authority.

المخلص:

الأهداف: هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الطرق الإدارية للفصل في المنازعات الضريبية التي اشتمل عليها القانون الاتحادي رقم 28 لسنة 2022 بشأن الإجراءات الضريبية، الذي بدأ العمل به في الأول من مارس عام 2023، باعتباره قانوناً جديداً يتضمن سبلاً مستحدثة للفصل الإداري في المنازعات الضريبية.

المنهجية: اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي، وتنطلق من خلال تسليط الضوء على نصوص القانون الإماراتي لتسليط الضوء على كيفية تناوله لإشكالية الموازنة بين عدالة التقييم الضريبي وسرعة تحصيل أجهزة الدولة للأموال العامة من خلال تنظيم إجراءات المنازعات الإدارية على نحو يعزز الثقة بين المكلف والإدارة، ثم تقيم هذه الدراسة مدى ملائمة ومناسبة الإجراءات المقررة لهذه الطرق الإدارية في تحقيق هذا التوازن.

النتائج: أظهرت النتائج أن القانون الإماراتي انتهج نهجاً متفرداً إذ وضع ثلاثة طرق إدارية تبدأ مجاناً من خلال تظلمين داخليين، ثم تنتهي باعتراض أمام لجان متخصصة لا بد لقيده من سداد الضريبة كاملةً.

الخلاصة: تخلص الدراسة إلى أن المسلك الذي تبناه القانون الإماراتي -بما له وما عليه- يحتاج ضبطاً وتنظيماً خاصاً بموجب قرارات تنظيمية تفصل الأحكام الإجرائية التي تركها القانون معلقةً غير محسومة في نصوصه، فضلاً عن جمع شتات كل نصوص القرارات الوزارية المتناثرة لكي يشتملها جميعها عقد هذه اللائحة التنفيذية.

الكلمات المفتاحية: إجراءات ضريبية: تسوية المنازعات الضريبية إداريًا؛

لجان فض المنازعات الضريبية؛ الهيئة الاتحادية للضرائب.

الاستشهاد

Citation

الشوابكة، إبراهيم، الشقفة، محمد، (2026). تسوية المنازعات الضريبية إداريًا في التشريع الإماراتي: دراسة تحليلية. *المجلة الدولية للدراسات القانونية والفقهية المقارنة*, 7 (2), 107-128.

Al Shawabkeh, I. K., & Alshaqfa, M. A. (2026). Administrative Settlement of Tax Disputes in UAE Legislation: An Analytical Study. *International Journal of Legal and Comparative Jurisprudence Studies*, 7(2), 107-128. <https://doi.org/10.31559/LCJS2026.7.2.4> [In Arabic]

المقدمة:

نظرة عامة:

مر التشريع الضريبي الإماراتي بمرحلتين تاريخيتين اثنتين، الأولى هي السابقة على عام 2016م، وهي مرحلة اتسمت بقلة التشريعات الضريبية وضيق نطاق تطبيقها واقتصارها على بعض الأنشطة التجارية الدولية، والمرحلة الثانية هي التي تتلو عام 2016م، وهي المرحلة ذات الأهمية، إذ فيها تم اتخاذ الخطوات الكبرى في مجال التشريع الضريبي، حيث سلكت فيها السلطة التشريعية مسلكًا واضحًا بخطوات تدريجية ثابتة تنم عن تخطيط منهجي مدروس. ويمكن تقسيم التشريعات الصادرة في المرحلة التاريخية الثانية إلى تشريعات إجرائية وتشريعات موضوعية. فالتشريعات الإجرائية هي التي استهل بها التشريع الضريبي ووضع من خلالها الأساس وأرسى القواعد. وقد بدأت فعليًا بإنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب عام 2016م بموجب القانون الاتحادي رقم 11 لسنة 2016م، تلا ذلك صدور قانون الإجراءات الضريبية السابق بتاريخ 2017/6/11 بغرض تنظيم تحصيل الضريبة والمنازعة بشأنها، ثم ما لبث هذا القانون طويلًا حتى عُُدل بموجب المرسوم بقانون اتحادي رقم 28 لسنة 2021 إلى أن ألغي برمته بموجب قانون الإجراءات الضريبية الجديد محل هذا البحث. أما التشريعات الموضوعية، فأولها المرسوم بقانون اتحادي رقم 7 لسنة 2017م بشأن الضريبة الانتقائية الذي اقترن به القانون الاتحادي رقم 8 لسنة 2017م بشأن ضريبة القيمة المضافة. ثم سكنت حركة التشريع الضريبي الموضوعي حتى صدر المرسوم بقانون اتحادي رقم 47 لسنة 2022م بشأن ضريبة الشركات والأعمال، الذي وضع موضع التطبيق انطلاقًا من منتصف عام 2023م.

وإن ما يهم هذا البحث من هذه التشريعات هو قانون الإجراءات الضريبية الصادر بالمرسوم بقانون اتحادي رقم 28 لسنة 2022م، والذي بدأ تطبيقه من الأول من مارس عام 2023م. فقد صدر هذا القانون مصاحبًا لحركة تجديد وتعديل تشريعية واسعة وجريئة شملت العديد من القوانين الأساسية في الدولة، وتزامنت مع الخطوة الأكبر التي أخذتها الدولة في مجال الضرائب، وهي تبني ضريبة الشركات والأعمال. ومما امتاز به قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي الجديد أنه اشتمل على الإجراءات العامة التي تطبق على كل أنواع الضرائب في الدولة انطلاقًا من ضريبة القيمة المضافة مرورًا بالضرائب الانتقائية وانتهاءً بضريبة الشركات والأعمال التي بدأ تطبيقها فعليًا في 2023/6/1 دون تفرقة في الأحكام الإجرائية بين ضريبة وأخرى. كما احتوى القانون كل الإجراءات الخاصة بالضرائب استهلالًا بتقديم الإقرار الضريبي إلى طريقة تحصيل الضرائب وانتهاءً بسبل المنازعة في الضرائب والآليات التي يتم من خلالها الفصل في المنازعات الضريبية وتسويتها.

هذا وقد جاء قانون الإجراءات الضريبية الجديد بسمية بارزة تتمثل في توسيع نطاق الفصل الإداري في المنازعات الضريبية، مما يستنبط منه أن واضع القانون قدّر مزايا الطرق الإدارية للفصل في المنازعات الضريبية، من حيث ما تمتاز به من سرعة تضمن للإدارة الضريبية استيفائها للمال العام في أقل وقت ممكن، ومن حيث التخصصية أيضًا، بحيث يعرض النزاع وببت فيه من ذوي التخصص الفني والدراية العلمية في المجال الضريبي، بما يكفل حماية حقوق المتنازعين والإدارة على حد سواء، ويعزز من الثقة بين الطرفين، فضلًا عن التخفيف عن القضاء والنأي بعدد كبير من هذه المنازعات ذات الطبيعة التخصصية المعقدة عن أروقة المحاكم.

كما اشتمل هذا القانون على طرق جديدة لتسوية المنازعات الضريبية ضمن الهيئة الاتحادية للضرائب، تجلّي النزعة الواضحة للمقنن الإماراتي إلى التسوية الودية، واحتواء المنازعات، ووضع الضمانات التي تحد من تفاقم أي نزاع ضريبي. وكذلك جاء القانون بمدد قانونية أطول قليلًا من المدد التي كان سلفه قد حددها، وذلك على النهج الذي ورد في التعديل الذي تضمنه المرسوم بقانون رقم 28 لسنة 2021، بما يشي بأن التجربة العملية للنصوص القانونية السابقة أثمرت عن نتائج وتوصيات واقعية، ترجمت إلى نصوصي ضُمنت في القانون الجديد.

وعليه، يأتي هذا البحث كي يعالج بالبحث والتحليل والمناقشة الطرق الإدارية للفصل في المنازعات الضريبية التي اشتمل عليها القانون الاتحادي رقم 28 لسنة 2022م بشأن الإجراءات الضريبية، باعتباره قانونًا جديدًا يتضمن سبيلًا مستحدثة للفصل الإداري في المنازعات الضريبية، وسبيلًا أخرى مستلهمة من بعض القوانين العربية الشقيقة، وباعتباره قانونًا ثبّت وأقر التعديلات التي أدخلها المرسوم بقانون 28 لسنة 2021م.

أهمية الدراسة:

حيث صدر قانون الإجراءات الضريبية رقم 28 لسنة 2022م حديثًا، فإن أهمية هذه الدراسة تتجلى في تناول موضوع الفصل الإداري في المنازعات الضريبية على ضوء هذا القانون الحديث، وتمتاز في كونها من الأوائل في بيان معالم طريق المنازعات الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة وتمهيدته للدارسين والباحثين بشكل شبه تفصيلي ناقدٍ محلّ، بهدف تقييم موقف القانون الإماراتي مع تجربته الضريبية الحديثة نسبيًا، مع المقارنة الطفيفة - حيثما ناسب - مع قانون الإجراءات الضريبية السابق والقوانين السارية في دول أخرى من ذوات التجارب الضريبية، فضلًا عن تقديم التوصيات فيما يرى الباحث أنه قد يسهل من عملية تسوية المنازعات الضريبية ويقللها في دولة الإمارات العربية المتحدة.

إشكالية الدراسة:

وعليه، تركز هذه الدراسة على دراسة وتقييم مدى نجاح القانون الإماراتي في تحقيق التوازن في التقييم الضريبي بين عدالة التقييم ودقته، وبين سرعة وفاعلية أجهزة الدولة في تأميتها وتحصيلها للأموال العامة من خلال تنظيم فصل المنازعات الإدارية بشكل يعزز الثقة المتبادلة بين المكلف بالضريبة والإدارة، ومدى ملائمة ومناسبة الإجراءات التفصيلية المرسومة أمام هذه الجهات الإدارية في تحقيق هذا التوازن وتعزيز الثقة.

منهجية الدراسة:

تمت معالجة هذه الدراسة باستخدام المنهج التحليلي، بحيث يفسر الباحث النصوص القانونية الواردة في قانون الإجراءات الضريبية الجديد ويطرحها على بساط التمييز مستخلصًا الإجراءات القانونية بشروطها التفصيلية، ويتطرق -حيثما ناسب- إلى وزن وتقدير مزايا وعيوب النصوص القانونية والإجراءات المسنونة، مع اقتراح ما يراه الباحث مناسبًا من تحسين إجرائي أو تعديل توضيحي للنص القانوني، لكيلا يخرج البحث متسمًا بالجمود الوصفي التقليدي، ويتجاوز ذلك إلى تقديم بعض المقترحات ذات الأثر العملي.

خطة الدراسة:

تنقسم الدراسة إلى المباحث الرئيسة التالية:

المبحث الأول: تسوية المنازعات الضريبية أمام الهيئة الاتحادية للضرائب

- المطلب الأول: طلب مراجعة التقييم الضريبي.
- المطلب الثاني: شروط طلب المراجعة.
- المطلب الثالث: النظر في طلب المراجعة.

المبحث الثاني: طلب إعادة النظر

- المطلب الأول: الفكرة العامة لطلب إعادة النظر وخصائصه.
- المطلب الثاني: شروط طلب إعادة النظر.
- المطلب الثالث: البت في طلب إعادة النظر.

المبحث الثالث: الاعتراض أمام لجان فض المنازعات الضريبية

- المطلب الأول: ماهية لجان فض المنازعات الضريبية.
- المطلب الثاني: النظر في الاعتراضات المقدمة للجان فض المنازعات الضريبية والبت فيها.
- المطلب الثالث: البت في طلب إعادة النظر.

المبحث الأول: تسوية المنازعات الضريبية أمام الهيئة الاتحادية للضرائب

إن قرار تقييم الضريبة هو قرار ذو أهمية اقتصادية وأثر مالي معتبر بالنسبة لكل خاضع للضريبة، لذلك، كان لا بد أن يُتاح للمكلف أن يعترض على هذا التقييم وأن ينازع فيه، وعلى هذا جرت سنة القوانين في شتى الدول.

وقد جاءت المادة (32) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي الجديد بقولها: ((لا يقبل الاعتراض المقدم للجنة في أي من الحالات الآتية: أ- إذا لم يتم تقديم طلب إعادة نظر للهيئة ابتداءً))، وعن هذا يتبين أن القانون الإماراتي جعل التظلم أمام الهيئة الاتحادية للضرائب وجوبيًا، إذ الهيئة هي الجهة الإدارية التي تقدر مبلغ الضريبة وتصدر القرارات الإدارية اللازمة لجبايتها وتحصيلها، ومن ثم كان الرجوع إليها مباشرةً للمنازعة في الضرائب أشبه بالتظلم المعروف في القانون الإداري (الدوسري، 2020، ص. 67).

وقد عرف قانون الإجراءات الضريبية الجديد تظلمين، أحدهما جوازي والآخر وجوبي، الأول جوازي محدود، سماه "طلب مراجعة التقييم الضريبي والغرامات الإدارية المرتبطة به"، والطريق الثاني هو طريق "طلب إعادة النظر"، وهو طريق وجوبي واسع، فإذا شاء المكلف أن يسير في التظلمين، فله ذلك، وإن شاء أن يختصر طريق المنازعة، فما عليه من حرج في تقديم طلب إعادة النظر فقط، ولا يمكنه أن يتابع المنازعة أمام أي جهة أخرى ما لم يقدم طلب إعادة النظر.

المطلب الأول: طلب مراجعة التقييم الضريبي

طلب مراجعة التقييم الضريبي هو طلب جديد من وضع قانون الإجراءات الضريبية الصادر بالمرسوم بقانون اتحادي رقم 28 لسنة 2022م، وهو تظلم يقدم للهيئة الاتحادية للضرائب يمكن من خلاله للخاضع للضريبة أن يبدأ منازعته الضريبية -إن شاء.

الفرع الأول: ماهية طلب المراجعة

وضعت المادة (28) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي رقم 28 لسنة 2022م الأساس لما سمته "طلب مراجعة التقييم الضريبي"، وخصّصت له المادة (28) بفقراتها الست، التي بيّنت أن هذا الطلب يُقدم بين يدي الهيئة الاتحادية للضرائب نفسها قبل طلب "إعادة النظر"، من أجل معاودة التحقق من التقييم الضريبي والغرامات الإدارية المفروضة على أحد المكلفين بأداء الضريبة.

وبتحليل نص المادة (28) يظهر لنا حرص القانون الإماراتي على حسم أكبر كم ممكن من النزاعات الضريبية بالطريق الإداري ضمن أروقة الجهة الإدارية الضريبية نفسها قصد تخفيف العبء عن لجان فض المنازعات الضريبية والقضاء على حدٍ سواء، وبغية عرض هذه المنازعات على الجهات ذات الاختصاص الضريبي أصالةً والمعرفة الفنية الدقيقة بالمسائل التي ترد في مجال الضريبة وما تثيره من إشكاليات، لا سيما وأن التظلم للجهة الضريبية ثبتت فاعليته في دول أخرى بما يوفره من مزايا مثل اختصار الوقت وقلة التكلفة (بنداوود، 2014، ص. 108؛ باصم، 2019، ص. 680).

فطلب مراجعة التقييم الضريبي لا موازي له في قانون الإجراءات الضريبية المصري، فهذا القانون وإن أتاح التظلم، إلا أنها جعله تظلمًا وحيدًا أمام

الجهة الضريبية نفسها (الدوسري، 2020، ص. 83)، فلا يمكن تقديم تظلمين أو طلبين للمنازعة الضريبية أمام الجهة الضريبية في القانون المصري. وقد كان قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي السابق متبعًا هذا النهج الذي تبناه القانون المصري، حيث اقتصر على إتاحة طريق وحيد للتظلم أمام الإدارة الضريبية، وذلك الطريق هو طلب إعادة النظر. ولكن قانون الإجراءات الضريبية غير موقفه وأضحى يتيح للمكلف أن ينازع الإدارة الضريبية نفسها بشأن تقييمه الضريبي

وبشبه موقف قانون الإجراءات الضريبية الجديد موقف القانون القطري (الدوسري، 2020، ص. 68-71)، فقانون الضريبة على الدخل في قطر يسمح بالتظلم أمام الجهة الضريبية ذاتها مرتين تلتين، الأولى بمسمى "اعتراض" يقدم للإدارة الضريبية ذاتها، والثانية بمسمى "تظلم"، حيث قرر القانون القطري إنشاء لجنة تظلمات داخلية ضمن الجهة الضريبية ذاتها، تنظر تظلمات المكلفين بالضريبة على قرارات الجهة الضريبية، ومؤدى هذا أن المكلف يمكنه أن يقدم طلبين للجهة الضريبية نفسها، لأن القانون القطري جعل ما أسماه "التظلم" طلبًا يقدم للجنة خاصة اسمها لجنة التظلم الضريبي، وهي لجنة داخلية ضمن الجهة الإدارية الضريبية (الدوسري، 2020، ص. 71)، وهي تشبه في تشكيلها واختصاصاتها وإجراءاتها لجان فض المنازعات الضريبية الإماراتية، إلا أن هذه الأخيرة ليست تابعة للإدارة الضريبية (الهيئة الاتحادية للضرائب)، وإنما هي منفصلة عنها، وهو ما نراه مقاربًا قانونيًا أفضل. ويمتدح طلب المراجعة بثلاث خصائص تتمثل في:

1. الجوازية:

فتقديم طلب المراجعة ليس واجبًا محتمًا على المكلف بالضريبة. فإذا أراد المكلف بالضريبة أن ينازع في التقييم الضريبي الخاص به، فإنه ليس ملزمًا بتقديم طلب مراجعة للهيئة الاتحادية للضرائب، بل يمكنه أن يتقدم من فوره بطلب إعادة نظر – كما سيأتي. كما لا يؤثر الترك الكلي لتقديم طلب المراجعة على مسار المنازعة الضريبية، عكس الأثر المترتب على ترك تقديم طلب إعادة النظر، والأمر كذلك سيان إذا قدم طلب مراجعة ورفض، حيث يمكن الاستمرار في المنازعة الضريبية من خلال تقديم طلب إعادة نظر ضمن المواعيد المقررة دون أن يكون للرفض السابق لطلب المراجعة أي أثر على المنازعة الضريبية. أما الترك الجزئي للمراجعة، بمعنى تقديم طلب مراجعة بشأن جزء من التقييم الضريبي أو الغرامات الإدارية المتعلقة به دون الجزء الآخر، فيؤثر كما سيأتي بيانه قريبًا، ولكن ذلك التأثير متولد عن أمر يتعلق بالمكلف بالضريبة نفسه، لا عن سمات أو خصائص طلب المراجعة.

2. عدم استلزام دفع الضرائب ولا الغرامات الإدارية:

من أهم المميزات التي تحف طلب المراجعة هو أنه لا يجب لتقديمه سبق دفع الضرائب ولا الغرامات الإدارية المتعلقة بالتقييم الضريبي، فهو تظلم مجاني لا يستلزم السداد المسبق للضرائب المتنازع بشأنها. ولا شك أن هذه الميزة لطلب المراجعة تزيد أهميته وتشجع غالبية المنازعين في الضريبة على اللجوء إليه، الأمر الذي يستتبع تقليل المنازعات الضريبية التي تصل إلى المراحل اللاحقة، لأن جزءًا منها مما يمكن حله وتوقيمه سيحل في هذه المرحلة المبكرة بطبيعة الحال.

3. المحدودية:

ويقصد الباحث بهذه الخاصية محدودية نطاق طلب المراجعة، فهو لا يجوز تقديمه إلا على قرارات محددة بشكل ضيق نوعًا ما، عددها قانون الإجراءات الضريبية على سبيل الحصر، فلا يجوز في عداها، وهذه القرارات هي التقييم الضريبي والغرامات الإدارية المرتبطة به أو أي أجزاء منهما. فالهيئة الاتحادية للضرائب تختص بإصدار طائفة من القرارات الإدارية الضريبية المتنوعة، إلا أنها ليست جميعها مجالًا لتقديم طلبات المراجعة. وقد حرص قانون الإجراءات الضريبية على تبيان هذا المعنى من خلال تسمية الطلب أساسًا: "طلب مراجعة التقييم الضريبي"، بحيث يظهر أن ما ترد عليه المراجعة المذكور في المسمى الرسمي للطلب، خلافًا لباقي الطلبات والاعتراضات التي سنها القانون. كما يُلاحظ كذلك حرص القانون على إظهار هذه الخاصية في قوله في المادة (28) من المادة بكل وضوح: ((المراجعة التقييم الضريبي الصادر بشأنه أو جزء منه، وأي غرامات إدارية مرتبطة به)).

ومع أن هذا الطريق الجديد للمنازعة الإدارية، أو التظلم الجديد، إلا أن فكرة تمكين المكلف ضريبياً من المنازعة في التقييم الضريبي بين يدي الجهة الضريبية ذاتها مرتين فكرة تبدو لي –بإدراك الرأي– وجهة سديدة، إذ إنها تشتمل على ضمانات إضافية للمكلف، فضلاً عن أنها تتيح الفرصة للجهة الضريبية لكي تتدارك نفسها وتصحح ما قد يعتري أعمالها من أخطاء على مرتين اثنتين، بما يكفل احتواء الموقف وتقويم الاعوجاج ضمن الجهة الإدارية داخلياً، دون الحاجة لعرض الأمر على جهة أخرى، الأمر الذي نرى أنه قد يساهم في تعزيز الثقة بالجهة الضريبية ويقلل النزاعات التي تصل إلى لجنة فض المنازعات الضريبية والقضاء.

المطلب الثاني: شروط طلب المراجعة

بالعودة إلى نص المادة (28) من قانون الإجراءات الضريبية، يمكننا أن نستخلص كافة الشروط المطلوبة لطلب مراجعة التقييم الضريبي والغرامات المرتبطة به، ويمكننا ترتيبها تفصيلاً كما يلي:

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالمؤهلين للطلب:

يجوز لأي خاضع للضريبة، سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، أن يقدم طلب المراجعة إذا توافرت فيه الصفة والمصلحة. ويمكن للشخص أن يقدم الطلب إلى الهيئة الاتحادية مباشرة دون الحاجة لتوكيل وكيل ضريبي أو وكيل قانوني خاص. وقد عبّر القانون عن المكلف بالضريبة الذي يجوز له تقديم هذا الطلب بلفظ "الشخص"، وكرر استعمال هذا التعبير في كل المواد التي تتناول

الطلبات والاعتراضات والطعون. وقد كان هذا الاستعمال محلًا للنقد من قبل بعض الشراح (الشافعي والدلجاوي، 2021، ص. 10)، لأنه يوحي بأن تقديم الطلب متأخّر للجميع، وهذا عكس المعنى الذي يريده واضع القانون، فهم ذوو المصلحة في تقديم الطلب، وهم الخاضعون للضريبة ومن يمسّهم القرار، ولذلك اقترحت عبارةً بديلة هي: "لكل من صدر في شأنه قرار"، وهذا رأي في محله. فإذا كان التقييم الضريبي خاصًا بشخص بذاته، فله وحده - أو عبر من ينوب عنه - أن يقدم طلب المراجعة، لكون شرط المصلحة شرطًا عامًا لا بد من توافره في الطلبات المقدمة للهيئة الاتحادية للضرائب (الشافعي والدلجاوي، 2021، ص. 23).

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بطبيعة القرارات

بالإطلاع على الفقرة الأولى من المادة (28) من قانون الإجراءات الضريبية، نجد أنها واضحة في تحديد طبيعة القرارات التي يرد عليها طلب المراجعة، وهي قرارات التقييم الضريبي والغرامات الإدارية المرتبطة به دون ما عداها من قرارات تصدر عن الهيئة الاتحادية للضرائب. فإذا ورد طلب مراجعة لأي قرار آخر لا يتعلق بالتقييم الضريبي، مثل قرارات رفض تسجيل الخبراء الضريبيين أو تسجيلهم، فإن مآله هو عدم القبول الشكلي، دون بحث موضوع الطلب. ومن هذا الشرط نرى أن طلب المراجعة لا يرد إلا على قرارات ذات طبيعة محددة. وإذا كان طلب المراجعة جائز الوجود على التقييم الضريبي برمته، فإنه من باب أولى يجوز أن يرد على جزء منه، أو أن يرد على الغرامات الإدارية وحدها فقط، أو على جزء من تلك الغرامات، إلا أنه ينبغي التنبيه إلى أنه إذا قُدم طلب المراجعة بشأن جزء من التقييم الضريبي، أو جزء من الغرامات الإدارية المرتبطة بالتقييم الضريبي، فهذا يعد قبولًا لباقي التقييم الضريبي مانعًا من تقديم طلب إعادة نظر بشأن ما لم يكن محلًا لطلب المراجعة. فلا أرى من الجائز للخاضع للضريبة أن يقدم طلب إعادة نظر بشأن نصف الضريبة المستحقة الدفع حسب التقييم الضريبي، في الوقت الذي قدم فيه طلب مراجعة بشأن الغرامات الإدارية فقط، ولا يتعارض هذا مع خاصية جوازية طلب المراجعة، لأن هذه الخاصية هي صفة اتسم بها طلب المراجعة عمومًا، ولكنها خاصة لا تنفي عن تصرفات المكلف بالضريبة معانيها، ومن المعاني البديهية لتقديم طلب مراجعة جزئي قبول الجزء الذي لم يكن محلًا للنزاع في طلب المراجعة، وإذا كان ذلك، فإن تقديم طلب إعادة نظر بخصوص جزء من التقييم الضريبي لم يكن محلًا للنزاع في طلب المراجعة يكون رجوعًا عن القبول الضمني، وتلك هي النتيجة الطبيعية لإعمال القواعد العامة، مثل: "من سعى في نقض ما تم من جهته فسعيه مردود عليه"¹، فضلًا عن منطق القانون.

الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالمواعيد

يقدم طلب المراجعة من المكلف خلال أربعين يوم عمل من تاريخ تبليغه بتقييمه الضريبي. ويقدم المكلف طلب المراجعة بالنموذج المخصص لذلك من قبل الهيئة الاتحادية للضرائب، ويبين فيه أسباب الطلب كتابةً، حيث يجب أن يكون الطلب مسببًا تحت طائلة عدم القبول، ويرفعه للهيئة الاتحادية للضرائب بالآلية المحددة في اللائحة التنفيذية.

إضافةً لما علا، يجب تقديم الطلب ضمن الميعاد وهو أربعون يوم عمل من تاريخ التبليغ بالتقييم الضريبي والغرامات المرتبطة به. ومما ينوه إليه هو أن مواعيد قانون الإجراءات الضريبية عمومًا مبنية على يوم العمل، لا على الأيام العادية كما هو الأمر في قانون الإجراءات المدنية الاتحادي ومعظم القوانين الأخرى.

ويجوز استثناء أن تمنح الهيئة الاتحادية للضرائب مقدم الطلب تمديدًا لكي تصبح المدة أكثر من أربعين يوم عمل، وذلك بناءً على طلب يرفعه من يعتزم تقديم طلب المراجعة، وللأسباب الواردة في اللائحة التنفيذية، وقد جاءت هذه الأخيرة بنص المادة (25) مطلقاً هذه الأسباب، بحيث جعلت التمديد منوطاً بالسلطة التقديرية للجنة، فلم تحدد اللائحة التنفيذية أسباباً محصورةً. وتصدر الهيئة قرارها وفقاً لسلطتها التقديرية على ما وردت به الفقرة (2) من المادة (35) من القانون، ويكون قرارها نهائياً لا يجوز الاعتراض عليه أو الطعن فيه بأي شكل من الأشكال.

وهذا الحكم ينطبق كذلك على مدة تقديم طلب إعادة النظر للهيئة، وكذلك على المدة المقررة للاعتراض أمام لجان فض المنازعات الضريبية، بلا فرق في القواعد القانونية، إلا فرقاً وحيثاً يتمثل في أن الجهة التي يقدم لها طلب زيادة مدة تسجيل الاعتراض أمام لجان فض المنازعات الضريبية هي اللجان نفسها، لا الهيئة الاتحادية للضرائب.

الفرع الرابع: الشروط المتعلقة بالجهة المختصة

تختص الهيئة الاتحادية للضرائب نفسها دون غيرها بالفصل في طلبات المراجعة، ومن هنا كان طلب المراجعة صورةً من صور التظلم الإداري. وخلافاً لما نراه الأولى، جاء قانون الإجراءات الضريبية خالياً من نص يحدد الجهة الداخلية التي تفصل في طلبات المراجعة، حتى أنه خوى من نص يحيل فيه إلى اللائحة التنفيذية لكي تضطلع بهذا الدور الهام، مما يدعونا إلى الحث على المسارعة في إصدار قرارات تنظم هذا الشأن الجلل، كما ندعو المقرر إلى عدم الاكتفاء بتحديد الجهات الداخلية المختصة -لجاناً كانت أو أفراداً- بنظر طلب المراجعة، بل النص أيضاً على ما يحيط بهذه الجهة من شروط تكفل تحقيق الهدف المنشود من سن طلب المراجعة أساساً.

ذلك أن الجهة التي ستفصل في طلبات المراجعة لا بد أن تتوافر فيها ضمانات وكفاءات معينة، ومنها على سبيل المثال التعدد، إذ لا يحجب الباحث أن يكون المختص بالفصل في طلب المراجعة فرداً واحداً مثل المدير العام للهيئة، وإنما يفضل أن يكون لجنةً أو عدداً من اللجان المتخصصة، ولا أرى ما

¹ المادة (70) من قانون المعاملات المدنية الاتحادي.

يمنع من أن تكون هذه اللجان مشكلة من المدققين الذين يصدرون التقييمات الضريبية أساسًا، على ألا ينظر مصدر التقييم محل طلب المراجعة عضوًا في اللجنة التي ستفصل في الطلب، لئلا يصمم على رأيه المبتدأ ويرفض الطلب لكيلا يخطئ نفسه.

كذلك يتعين أن تحاط هذه اللجان بعدد من الضمانات والضوابط التي تضمن حسن أدائها وخضوعها للرقابة من جهات عليا، مثل تبعيتها وخضوعها لإشراف إدارة الهيئة الاتحادية للضرائب أو المدير العام مثلاً، فضلاً عن اختلاف مصدر التقييم الضريبي عن الفاصل في طلب المراجعة، إضافة إلى ضرورة وضع آلية للتنسيق بين اللجان. ولجان نظر طلبات إعادة النظر، مع منح أعضاء اللجان بعض الصلاحيات اللازمة للاضطلاع بالمهام المنوطة بهم.

المطلب الثالث: النظر في طلب المراجعة

تراجع الهيئة الاتحادية للضرائب طلب المراجعة وتبت فيه خلال (40) أربعين يوم عمل من تاريخ تسلمها للطلب بإصدار قرار مكتوب، يُبلغ به الطالب خلال خمسة أيام عمل من تاريخ إصداره. وقد خلت الفقرة الثالثة من المادة (28) مما يلزم الهيئة الاتحادية للضرائب بتسيب قراراتها الصادرة بشأن طلبات المراجعة، الأمر الذي يُستفاد منه أن القرار يجوز إصداره دون تسيب، إذ لا إلزام إلا بنص، لا سيما وأن الفقرة (2) من المادة نفسها ألزمت مقدم الطلب -أو المراجع- بتسيب طلبه كما ذكر أعلاه.

ومن نافلة القول أنه يتوجب على الهيئة أن تقرر عدم قبول طلب المراجعة إذا قُدم عقب الميعاد المقرر، أي بعد أكثر من أربعين يوم عمل من تسلم المكلف التقييم الضريبي والغرامات الإدارية، أو إذا كان طلب المراجعة غير مسبب، كما لو ورد عاملاً فضفاض العبارة دون شرح لتبريراته.

ويثور في هذا المقام تساؤل، وهو أنه في حال بلغت الهيئة الاتحادية للضرائب المكلف بالتقييم الضريبي وحده دون الغرامات الإدارية -خطأً أو سهواً أو لأي سبب كان- ثم أبلغته لاحقاً بتقييم الغرامات الإدارية، فهل يجوز للمكلف أن يقدم طلب مراجعة بشأن التقييم الضريبي خلال أربعين يوم عمل من تاريخ تبليغه بالغرامة الإدارية، أم أن انفصال التبليغ يقتضي انفصال الحق في طلب المراجعة؟

الحقيقة أن نص المادة يقول: "وأن يتم تقديمه خلال (40) أربعين يوم عمل من تاريخ تبليغ الشخص بالتقييم الضريبي والغرامات الإدارية المرتبطة"، و"الو" هنا تقتضي العطف والجمع، بمعنى أن المدة تبدأ من تاريخ التبليغ بالتقييم الضريبي والغرامة الإدارية المرتبطة كليهما معاً، الأمر الذي قد يترأى معه أنه لا بد من التبليغ بالاثنتين لبدء سريان الميعاد، إلا أن الباحث يرى خلاف ذلك، لأن كثيراً من التقييمات الضريبية لا تجتمع معها الغرامة الإدارية أصلاً، إذ لا يلزم أن يغرم كل ذي تقييم ضريبي، وبالتالي يكون القول بوجوب التبليغ بتقييم الغرامات الإدارية أيضاً تعليقاً على أمرٍ قد لا يتحقق، كما أن المنطق التفسيري السليم يوحي بأن عبارة المقتن هنا خرجت لجمع محلي طلب المراجعة (فتح الباب، 2013، ص. 354)، إذ طلب المراجعة إما أن يرد على الضرائب في التقييم الضريبي أو على الغرامات الإدارية في تقييم الغرامات، وبالتالي يكون الجمع ها هنا لبيان مبدأ الميعاد للحالتين، لا لإفادة أن الميعاد لا يبدأ إلا باجتماع التبليغين.

ومن ثم يرى الباحث أن التبليغ بالغرامة تبليغاً منفصلاً عن التقييم الضريبي يتيح للمكلف أن يتقدم بطلب مراجعة الغرامة الإدارية وحدها فقط، وليس له أن يستطيل بهذا الطلب إلى مناقشة التقييم الضريبي ما دام قد بلغ به سابقاً وقيل به ضمناً إذ لم يطلب مراجعته ضمن الميعاد المقرر، وقد سبق أن بينت أن المنطق القانوني يقتضي أن تقديم طلب مراجعة جزئي ينطوي على قبول ضمني للجزء الذي لم يكن محلاً للنزاع، ومن ثم كان حرياً بي أن أطرده القاعدة في كل فروعها.

وتملك الهيئة الاتحادية للضرائب على ضوء طلب المراجعة أن تخفض من التقييم الضريبي أو جزء منه أو تلغيه كلياً أو أن تلغي الغرامات الإدارية بحسب ما ترد به طلبات مقدم طلب المراجعة، ولها أيضاً رفض الطلب موضوعاً. وقد يكون الطلب مقبولاً شكلاً مرفوضاً موضوعاً رفضاً ضمناً لا صريحاً، وذلك في حال لم تبلغ الهيئة المكلف بقرارها ضمن ست وأربعين يوم عمل من تاريخ تسلمها للطلب، وتفصيل هذه المدة هو أن الهيئة يجب عليها إصدار القرار خلال أربعين يوم عمل، ثم عليها تبليغ القرار لمقدمه خلال خمسة أيام عمل.

ويتعين هنا التنبيه إلى أن المادة (49) من قانون الإجراءات الضريبية تقول: ((في جميع الأحوال يراعى في احتساب المدد الزمنية تطبيق القواعد الآتية: 1. لا يدخل ضمن المدة يوم التبليغ أو يوم حصول الواقعة التي نشأت المدة بسببها))، بما يعني أن يوم صدور القرار لا يدخل في حساب المدة التي يجب فيها التبليغ، لأن يوم صدور القرار هو يوم حصول الواقعة التي نشأت المدة بسببها. مؤدى هذا أن المدة الإجمالية المتاحة للهيئة الاتحادية للضرائب لكي تعلن الطالب بقرارها هي ستة وأربعين يوم عمل، لا خمسة وأربعين يوم عمل كما قد يُتوهم. وقد جاءت الفقرة (2) من المادة (49) على المبدأ المعروف في قانون الإجراءات المدنية الاتحادي إذ نصت على أنه: ((2. إذا لم يكن آخر يوم في المدة يوم عمل، تمدد المدة إلى أول يوم عمل يليه)).

وإذا بلغ ذو الشأن بالقرار، فله أن يتقدم بطلب إعادة نظر على القرار الصادر في طلب المراجعة خلال أربعين يوم عمل من تبليغه، على ألا يدخل يوم تبليغه بالقرار في حساب الميعاد. أما إذا لم يبلغ بأي قرار، ومضى على رفعه لطلب المراجعة ستة وأربعين يوم عمل، فله أيضاً أن يقدم طلب إعادة نظر خلال أربعين يوم عمل، وهذا ما لم يحصل تمديد. فالمادة (35) من القانون تسمح للهيئة الاتحادية بزيادة المدة كما سلف. ومما يجدر لفت النظر إليه هو أن الفقرة الأولى من المادة (35) وردت مطلقاً، غير أن المادة (25) من اللائحة التنفيذية الجديدة وضعت حداً أعلى للتمديد هو 20 يوم عمل فقط لا غير.

ومنعاً من تعارض القرارات والإزدواجية في الفصل فيها، حظر القانون تقديم طلب مراجعة وطلب إعادة نظر في آن واحد، كما منع على اللجنة النازرة في طلب المراجعة أن تستمر في نظر الطلب متى قُدم طلب إعادة نظر في الموضوع محل طلب المراجعة. وهذا يقتضي بطبيعة الحال وجود تنسيق

بين الجهة الداخلية المختصة بنظر طلبات المراجعة -سواء كانت لجنة أم موظفًا بذاته- وبين الجهة الداخلية المختصة بنظر طلبات إعادة النظر.

ويثور في هذا المقام تساؤلان جديران بالمناقشة:

- هل تكف الجهة المختصة بالفصل في طلب المراجعة عن النظر في طلب المراجعة بمجرد مضي أربعين يوم عمل، أم تظل عاكفة على النظر فيه ما دامت لم تُبلَّغ بتقديم طلب إعادة نظر بشأن الموضوع ذاته؟
- ما هو الحكم في حال استمرت اللجنة في فحص الطلب أكثر من ستة وأربعين يوم عمل، ثم أصدرت قرارها في المراجعة بعدما رفع الطالب طلب إعادة نظر بشأن الموضوع نفسه؟

إجابة على التساؤل الأول أقول: إن تأقيت أعمال اللجان ذات الاختصاصات شبه القضائية أمر صعب عمليًا، الأمر الذي يجعل المواعيد التي تحف بإجراءاتها تنظيمية لا إلزامية، ولذلك أتاح القانون للهيئة التمديد. وعمومًا، أرى أن الأولى هو استمرار الجهة الداخلية في نظر الطلب ما دامت لم تبلغ عبر آلية التنسيق الداخلية بأن طلب المراجعة أضحي محلًا لطلب إعادة نظر، ولعل أفضل الحلول يكمن في إصدار قرارٍ يأمر اللجنة بالتوقف عن النظر في موضوع طلب المراجعة بعد مضي أربعين يوم عمل، بحيث يضحي الرفض الضمني المقرر قانوناً أمرًا واقعيًا لا يشوبه شك.

أما السؤال الثاني، فأرى أن حالة الفصل في طلب المراجعة لن تثير إشكالاً إذا كان الطالب لم يطلب إعادة النظر بعد مضي الميعاد المقرر لإصدار القرار والتبليغ به، ولكن الإشكال يثور حال صدر قرارٌ في طلب المراجعة بعد ستة وأربعين يوم عمل، خطأً أو سهواً أو لأي سبب آخر، وكان ثمة طلب إعادة نظر مقيّد ومعرّض على الجهة المختصة في الوقت نفسه، فأرى في هذه الحالة أن لجنة طلبات إعادة النظر يتعين عليها عدم قبول طلب إعادة النظر، وللطالب حرية رفع طلب إعادة نظر آخر خلال أربعين يوم عمل من تاريخ صدور القرار في طلب المراجعة، ولو كان هذا الأخير قد صدر عقب انصرام المواعيد المقررة لإصداره، إذ بصدور القرار في المراجعة ينهار الرفض الضمني المفترض والذي شُيّد عليه طلب إعادة النظر الأول، مما يعني أنه لم يبق محلّ لطلب إعادة النظر، لأن الرفض الضمني أضحي عدماً، والعدم لا يصلح محلًا للطعن فيه.

وإذا استطرنا في الافتراضات لنصل إلى افتراض حالةٍ يصدر فيها قرار بشأن المراجعة، وقرار بشأن طلب إعادة النظر، مع صعوبة تحقق ذلك، فإن الباحث يرى أن الحل يكمن في الاعتراض بين يدي لجنة فض المنازعات الضريبية لكي تقوم هذه الأخيرة بالترجيح بين القرارين، على أن الباحث يرى أن الترجيح بينهما ينبغي أن يكون مبنياً على السلامة الإجرائية، لا السلامة الموضوعية، بما لا يضر بالمعتز ولا يسوّء مركزه، أخذاً بقاعدة "لا يضر الطاعن بطعنه"، لأن الاعتراض شقيق الطعن، ومراجعةً أيضاً لكون القرار الأسبق والأسلم إجرائياً حقيقياً بالاحترام، وأن القرار المتأخر الصادر بالمخالفة للقواعد الإجرائية جديرٌ بالإهدار لالتفاته عن القواعد الشكلية، أيًا ما كانت وجهة النظر في الرصانة الموضوعية للقرارين ومهما استفحل التعارض بينهما.

المبحث الثاني: طلب إعادة النظر

يعد طلب إعادة النظر بمثابة تظلم وجوبي يتعين على من يبتغي إقامة منازعة ضريبية أن يقدمه لكي يتسنى له الاستمرار في منازعته، ويرفع للهيئة الاتحادية للضرائب. وقد كان هذا الطلب مسمىً بالاسم ذاته في قانون الإجراءات الضريبية السابق، مما جعله محلًا للشرح والتعريف من أساتذة القانون خلافاً لطلب مراجعة التقييم الضريبي المسنون حديثاً.

المطلب الأول: الفكرة العامة لطلب إعادة النظر وخصائصه

يُعرف قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي السابق طلب إعادة النظر على أنه: "التماس يجوز للمكلف بالضريبة أن يتقدم به إلى الهيئة الاتحادية للضرائب لمراجعة وإعادة النظر في أي قرار يصدر عنها بشأنه سواء كان ذلك يتعلق بالقرار كله أو بجزء منه فقط" (الشافعي والدجاوي، 2021، ص. 10)، وأرى أن هذا التعريف جيد في إعطاء صورة عامة عن الطلب، غير أنني أرى أن التعريف الأدق هو: التماس يقدمه المكلف بالضريبة إلى الهيئة الاتحادية للضرائب لإلغاء أو تعديل قرار صادر عنها بشأنه. وسيأتي مزيد إيضاح لهذا التعريف في المطلب الثاني من هذا المبحث. وعمومًا، يمكن القول أن طلب إعادة النظر هو تظلم يقدم للإدارة الضريبية بشأن أي قرار يصدر عنها.

وباستقراء نص المادة (29) من قانون الإجراءات الضريبية نرى أن القانون أفرد لطلب إعادة النظر مادةً وحيدة من أربع فقرات، يبيّن فيها بإيجاز معالم هذا الطلب الذي يعد ثاني تظلم إداري يمكن تقديمه من المكلف بالضريبة لكي تفصل فيه الهيئة الاتحادية للضرائب إما بإلغاء القرار كليًا، أو تعديله جزئيًا، أو تأييده. ومما يعين على الإحاطة بهذا الطلب وإجراءاته بيان خصائص هذا الطلب، وذلك من خلال تجلية أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بينه وبين طلب المراجعة للإجابة عن التساؤل الذي قد يثور عن الفائدة من إتاحة المجال لتقديم تظلمين اثنين بدلاً من واحد، ومن هنا كان مناسباً للمطلب الثاني أن يبين خصائص طلب إعادة النظر من خلال المقارنة بينه وبين طلب المراجعة، بحسبان أن الطالبين كليهما هما من قبيل التظلمات. وباستقراء النصوص الناظمة للطالبين، يلاحظ أن طلب إعادة النظر يمتاز عن طلب المراجعة بالأمور الآتية:

1. الإلزامية

أولاً: طلب المراجعة ذو طبيعة اختيارية جوازية كما سلف شرحه، أما طلب إعادة النظر فهو ذو طبيعة إلزامية. بمعنى أن تقديم طلب المراجعة ليس لازماً على أي شخص يريد المنازعة ضريبياً، بل يمكنه أن يرفع طلب إعادة نظر فوراً دون أن يقدم طلب مراجعة، ثم يمضي قدماً في باقي خطوات المنازعات الضريبية.

أما طلب إعادة النظر، فلا بد من تقديمه مسبقاً لقبول الاعتراض أمام لجان فض المنازعات الضريبية لاحقاً، ولا بد منه أيضاً لقبول الطعن أمام المحاكم لاحقاً، بما يتجلى منه أن هذا الطلب يعد تظلمًا وجوبيًا لا يسع المكلف بالضريبة تجاوزه متى أراد المنازعة. فهو مفتاح المنازعات الضريبية عمومًا،

بمعنى أنه الطلب الوحيد الذي يمكن من خلاله بدء المنازعة الضريبية الكاملة التي يمكن أن تصل إلى لجان فض المنازعات الضريبية والقضاء.

2. عدم استلزام دفع الضرائب والغرامات مسبقًا

كما هو شأن طلب المراجعة، لم يلزم القانون الإماراتي مقدم طلب إعادة النظر بسداد الضرائب أو الغرامات الإدارية المرتبطة بها مسبقًا، ولم يوجب حتى سداد جزء منها، بما يعني أن قانون الإجراءات الضريبية أتاح لمن يريد المنازعة الضريبية تقديم تظلمين إداريين مجانيين، يسمحان للخاضع للضريبة أن يعترض على التقييم الضريبي والغرامات الإدارية الصادرة في مواجهته، وهذا منحه قانوني سليم يؤخذ للقانون الإماراتي.

3. سعة النطاق

خلافًا لطلب المراجعة، يتميز طلب إعادة النظر باتساع مجال القرارات الإدارية التي يمكن أن يرد عليها، فطلب إعادة النظر يمكن تقديمه بشأن أي قرار صادر عن الهيئة الاتحادية للضرائب، وهذا مستفاد من المادة (29) من قانون الإجراءات الضريبية التي وردت بصيغة العموم عكس التقييد الذي وردت به المادة (28) المنظمة لأحكام طلب المراجعة.

وبما أن خصائص طلب إعادة النظر تتجلى من واقع مقارنته بطلب المراجعة، فإنه لا ينبغي إهمال أن الطلبين يشتركان في بعض الأمور والأوصاف، ويمكن إجمال هذه المشتركات بالآتي:

أولاً: يشترط في الطلبين أن يكونا في مواجهة قرارات صادرة عن الهيئة الاتحادية للضرائب لا أي جهة إدارية أخرى سواها (الشوابة، 2021، ص. 236).
ثانيًا: كما يشترط أيضًا في الطلبين أن يكونا مسببين تحت طائل عدم القبول شكلاً (الشوابة، 2021، ص. 236).
ثالثًا: يجب في الطلبين أن يُقدما باستخدام النموذج والآلية المحددة من الهيئة الاتحادية للضرائب، وأعتقد أن النموذج ليس شرطاً قانونيًا حتميًا بقدر ما هو أمر تحسيني غير مؤثر على حقيقة الطلب والنتائج المترتبة على تقديمه.
رابعًا: يشترك الطلبان في المجانية، إذ كلاهما لا يتطلبان سداداً للضرائب أو الغرامات الإدارية لقيدهما وقبولهما.

المطلب الثاني: شروط طلب إعادة النظر

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالقرارات

كما سبق شرحه، لا قيد على طبيعة القرارات التي يجوز تقديم طلب إعادة النظر بشأنها، إلا قيدًا وحيدًا خصص قانون الإجراءات الضريبية فقرهً جديدة له هي الفقرة (3) من المادة (29)²، فهي فقرة لا موازي لها في المادة (27) من القانون السابق، والواضح منها أنها وضعت بغية ترتيب التسلسل بين طلب مراجعة التقييم الضريبي وطلب إعادة النظر، بحيث يُمنع تقديم طلب إعادة نظر بشأن تقييم قُدم بخصوصه طلب مراجعة حتى يصدر القرار في طلب المراجعة أو تنتهي المدد المقررة للهيئة لإصدار قرارها في طلب المراجعة وتبليغ ذي الشأن به.

فإذا تقدم المكلف بالضريبة بطلب إعادة نظر لتقييمه الضريبي أو الغرامات الإدارية مع أنه سبق له أن قدم بشأن الموضوع ذاته طلب مراجعة ولم تنتهِ المدد المقررة للفصل في طلب المراجعة، فإنه يتعين إصدار القرار بعدم جواز الطلب. والمدد المقررة للفصل في طلب المراجعة ليست المدد المحددة قانوناً فحسب، بل هي المدد المحددة قانوناً بالإضافة إلى أي تمديد قرره الهيئة للفصل في الطلب.

ويجذب الباحث لو أن القانون زاد على الفقرة الثالثة من المادة (29) أو الفقرة الرابعة من المادة (28) عبارةً يقول فيها: "وفي حال لم تبت الهيئة بطلب المراجعة في المدد المقررة، فإن طلب المراجعة يعد مرفوضاً ضمناً"، بحيث يحسم مادة الخلاف ويُجَلِّي الأمر للقارئ بأن عدم وصول أي تبليغ لمقدم طلب المراجعة خلال ستة وأربعين يوم عمل -دون تمديد- يعني الرفض الضمني لطلبه، الأمر الذي يجعله على بينة من أمره لدى تقديمه لطلب إعادة النظر، ويجعل الهيئة كذلك على بينة من الوضع القانوني للطلب الذي وصل إليها ولم تستطع عليه ردًا خلال الميعاد.

فصحيح أن بعض الشراح انتهبوا إلى أن عدم إصدار القرار من قبل الهيئة ضمن الميعاد المقرر يعد رفضاً ضمناً (الشافعي والدجاوي، 2021، ص. 24)، إلا أن هذا اجتهادٌ مجرد لا يسعفه نص من القانون ذاته. بل يرى الباحث أن بعض النصوص قد تشير ظاهرياً إلى ما يناقض هذا الرأي ويجافيه. ومن الأمثلة على هذه النصوص الفقرة (2) من المادة (31) التي تحدد اختصاصات لجان فض المنازعات قائلة: ((2. البت في طلبات إعادة النظر التي قدمت للهيئة ولم تتخذ بشأنها قراراً وفقاً لأحكام هذا المرسوم بقانون)). فمن هذا النص يتبين أن القانون أفرد لحالة عدم إصدار القرار فقرهً خاصة، موضحاً أن حالة عدم إصدار القرار في طلب إعادة النظر هي حالة يجوز تقديم اعتراض بشأنها، ولم يشر النص إلى أن عدم إصدار القرار يعد رفضاً ضمناً، وقد خوى القانون من إشارة إلى هذا الرفض الضمني، مما أرى معه أنه يستحسن التدخل من خلال تعديل تشريعي يتضمن نصاً واضحاً يفيد أن عدم إصدار القرار ينشئ رفضاً ضمناً، حسماً لمادة الخلاف، واطراداً مع القواعد السائدة في القانون الإداري، وأخذاً بما عليه الغالبية العظمى من الشراح.

² نصت الفقرة (3) من المادة (29) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي على: ((لا يجوز تقديم طلب إعادة نظر بشأن تقييم ضريبي تم تقديم طلب المراجعة للهيئة بشأنه إلا بعد صدور قرار من الهيئة أو انتهاء المهلة التي يجب على الهيئة خلالها إصدار قرار بشأن الطلب وتبليغ مقدم الطلب به، وفقاً لما ورد في المادتين (28) و(35) من هذا المرسوم بقانون)). وأرى نص المادة ركيكاً بعض الشيء، تستحسن إعادة صياغته ليكون: لا يجوز تقديم طلب إعادة نظر في تقييم ضريبي سبق تقديم طلب مراجعة بشأنه للهيئة إلا بعد:

1- صدور القرار في طلب المراجعة، أو

2- مضي المدد التي كان يجب على الهيئة أثناءها أن تصدر القرار في طلب المراجعة، مضافةً إليها المدد المقررة لتبليغ مقدم طلب المراجعة بالقرار الصادر بشأن طلبه، وفقاً لما ورد في المادتين (28) و(35) من هذا المرسوم بقانون.

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالجهة المختصة

لم يحدد القانون الجهة المختصة -ضمن الهيئة الاتحادية للضرائب- في الفصل في طلب إعادة النظر (الشافعي والدلجوي، 2021، ص. 11)، فقد خوت اللائحتان التنفيذيتان السابقة والجديدة من بيان الجهة الداخلية التي تفصل في طلبات إعادة النظر. كما خلا قانون إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب أيضًا من تحديد المسؤول عن ذلك، كون الفصل في طلبات إعادة النظر ليس مدرجًا ضمن المواد التي بيّنت اختصاصات مدير الهيئة ولا مجلس إدارتها ولا غيره، خصوصًا المادتين 6 و8 من المرسوم بقانون اتحادي رقم 13 لسنة 2016 بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب، مما يرى الباحث معه ضرورة إصدار قرار في هذا الشأن.

فقد عدد قانون إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب اختصاصات مدير الهيئة واختصاصات مجلس الإدارة، والأخير هو السلطة العليا المشرفة على شؤون الهيئة وتطبيق سياستها العامة وإصدار اللوائح والقرارات اللازمة لذلك، ويشكل برئاسة وزير المالية وعدد كافٍ من الأعضاء يعيّنهم مجلس الوزراء بناءً على ترشيح وزير المالية³ إلا أن قانون إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب لم يذكر من ضمن اختصاصات مدير الهيئة ولا مجلس إدارتها الاختصاص البت في طلبات إعادة النظر أو حتى تشكيل اللجان الداخلية المختصة بها، ولكنه وضع النصوص العامة التي تتيح لمجلس إدارة الهيئة تشكيل اللجان المختصة ضمن الهيئة الاتحادية للضرائب، فقد ورد في عجز المادة (6) من قانون إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب الآتي: ((وللمجلس أن يشكل من بين أعضائه لجنة أو أكثر يعهد إليها بدراسة وبحث بعض المسائل التي تدخل في اختصاصاته...)).

وكذلك سمح قانون إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب لمجلس إدارة الهيئة أن يكلف المدير العام للهيئة بأي مهام لم ينص عليها القانون، حيث جاء في المادة (8) منه: ((1). يمارس المدير العام الصلاحيات الممنوحة له من قبل المجلس واللائحة لإدارة الهيئة وتمثيلها في علاقاتها مع الغير وأمام القضاء، وله بصفه خاصة ما يلي:

ح. أية اختصاصات أو مهام أخرى يكلف بها من المجلس))، وجاء في الفقرة الثانية من المادة (8) من القانون النص الآتي: ((2)- يجوز للمدير العام تفويض بعض من صلاحياته المنصوص عليها في البند (1) من هذه المادة للمدراء التنفيذيين بالهيئة))، بما معناه أنه يمكن أن تحال مهمة تشكيل اللجان المختصة بالفصل في طلبات إعادة النظر إلى مدير الهيئة، وله أن يفوض باقي المدراء التنفيذيين بإنشائها.

وأرى أن هذا الموضوع ينبغي أن يُعطى بنصوص بموجب تعديل تشريعي يتم إدخاله على قانون الإجراءات الضريبية، بحيث يتم تحديد لجنتين منفصلتين تختص كل واحدة منهما بنظر طلب ما، وحبذا لو كانت الجهات الداخلية التي تفصل في هذه الطلبات تابعة رقابيًا لمجلس إدارة الهيئة، وحبذا أيضًا لو تضمنت نصوص تشكيل هذه اللجان الداخلية حظر اشتراك المدققين المصدرين للتقييم الضريبي في نظر الطلبات والفصل فيها. وأرى أن لزوم النص على اللجنتين من خلال تعديل تشريعي هو الصحيح قانونًا، إذ لا يجوز أن تترك مسألة تحديد اللجان التي ستفصل في هذه الطلبات لللائحة التنفيذية، لأن دستور الاتحاد نص على عدم جواز فرض أو إلغاء أو تعديل الضرائب إلا بموجب قانون⁴، علمًا بأن اللائحة التنفيذية نفسها لم تنظم هذه المسألة.

الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالمواعيد

جاءت المادة (29) من قانون الإجراءات الضريبية شبيهةً بالمادة (27) من قانون الإجراءات الضريبية السابق، فالفقرة الأولى في القانونيين لم تتغير تقريبًا إلا في اختلاف الميعاد المقرر لتقديم الطلب من عشرين يوم عمل إلى أربعين يوم عمل. والموعود في هذه الحالة هو موعد حتي (الشافعي والدلجوي، 2021، ص. 11)، أي يجب الالتزام به، فمضى بلغ المكلف بالضريبة بالقرار المراد تقديم طلب إعادة النظر بشأنه، فله أن يقدم الطلب خلال أربعين يوم عمل، فإذا تراخى كان ذلك مؤديًا إلى صدور القرار بعدم قبول طلبه شكلاً. والملاحظ من المقارنة بين نص القانونيين الضريبيين الحالي والقديم هو أن المقنن ضاعف المدة القانونية لتقديم طلبات إعادة النظر، وقد كانت هذه المضاعفة قد أدخلت بموجب أول تعديل لقانون الإجراءات الضريبية، وذلك بموجب المرسوم بقانون اتحادي رقم 28 لسنة 2021 (مكتب فرحات وشركاهم، 2021)، ثم أقر القانون الحالي هذه المدد التي وضعها التعديل. وقد تُعزى هذه المضاعفة الزمنية - حسب وجهة نظر الباحث - إلى أمرين اثنين:

الأول: التجربة الواقعية، فقد وُضع قانون الإجراءات الضريبية رقم 7 لسنة 2017 موضع التجربة، وقد لاحظت الجهة التشريعية أن المكلفين ضريبياً عانوا من ضيق هذه المدة القانونية وقدموا ملاحظاتهم بشأنها، الأمر الذي حدا بها إلى مضاعفتها بموجب المرسوم بقانون 28 لسنة 2021 الذي دخل حيز النفاذ في 2021/11/1.

الثاني: الزيادة المترتبة للزاعات الضريبية على ضوء قانون ضرائب الشركات وما ستبته من منازعات ضريبية وزخم ستتحمله الهيئة الاتحادية للضرائب. فشريحة المكلفين ضريبياً ستزيد بشكل كبير في الدولة، وستكون هذه الشريحة عرضةً لإجراءات وقرارات جديدة لم تعدها من قبل، ما يناسب إعطاء هذه الشريحة مدة زمنية معتبرة لتتمكن من استيعاب أي قرارات ضريبية تصدر في مواجهتها.

³ المرسوم بقانون اتحادي رقم 13 لسنة 2016 بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب، المادة 5 والمادة 6. وقد جرت المادة (6) بالنص الآتي: ((المجلس هو السلطة العليا المشرفة على شؤون الهيئة ويتولى تصريف أمورها، وله على الأخص ما يلي:)) ثم مضت بتعداد اختصاصاته في 13 بنداً.

⁴ نصت المادة (133) من دستور دولة الإمارات العربية المتحدة على الآتي: (لا يجوز فرض أية ضريبة اتحادية أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون. ولا يجوز إعفاء أحد من أداء هذه الضرائب في غير الأحوال المبينة في القانون. كما لا يجوز تكليف أحد بأداء أموال أو رسوم أو عوائد اتحادية إلا في حدود القانون وطبقاً لأحكامه).

الفرع الرابع: الشروط المتعلقة بالدفع

لم يشترط قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي دفع الضرائب أو الغرامات الإدارية أو جزء منها قبل تقديم طلب إعادة النظر لقبوله (بشير، 2023)، وهذا يجعله ثاني تظلم يمكن تقديمه للهيئة الاتحادية للضرائب مجاناً، وهذا أمرٌ يحمد للقانون الإماراتي. غير أن عدم اشتراط سداد الضرائب والغرامات الإدارية مسبقاً لا يحول دون فرض رسوم إدارية بسيطة على خدمات الهيئة الاتحادية للضرائب، إلا أن القانون نفسه خلا من نصٍ على أي رسوم مقررّة أو الإشارة إليها.

جدير بالذكر -من باب المقارنة- أن القانون القطري (الدوسري، 2020، ص. 68-70) سمح للمكلف ضريبياً بأن يقدم "اعتراضاً" أمام الجهة الضريبية ذاتها بشأن قرار ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بقرار ربط الضريبة، فإذا لم يعترض أضحى قرار الربط نهائياً وباتت الضرائب مستحقةً واجبة الأداء. ويظهر أن "الاعتراض" في القانون القطري يوازي طلب إعادة النظر في القانون الإماراتي. وقد رتب القانون القطري على مجرد الاعتراض وقف تنفيذ قرار ربط الضريبة، وهذا أمرٌ حسن حبذا لو أخذ به القانون الإماراتي، أو قرر على الأقل إمكانية تقديم طلب وقف تنفيذ القرار محل إعادة النظر.

المطلب الثالث: البت في طلب إعادة النظر

أنت الفقرة الثانية من المادة (29) من قانون الإجراءات الضريبية الجديد مثيلةً للفقرة ذاتها في المادة (27) من القانون القديم، مع فروقات بسيطة تحسّيناً للصياغة واختصاراً للعبارة، فضلاً عن تمديدٍ للمدة المحددة للبت في الطلب إلى أربعين يوم عمل، إقراراً لما ورد في آخر تعديل على قانون الإجراءات الضريبية السابق بموجب المرسوم بقانون رقم 28 لسنة 2021، وذلك لكي تحصل الهيئة الاتحادية للضرائب على الوقت الكافي لنظر المنازعات. علماً بأن القانون القطري حدد مدةً قدرها ستون يوماً للفصل في الاعتراضات (التي تماثل طلبات إعادة النظر في القانون القطري)، فإذا لم يفصل فيها خلال هذه المدة، عدّ الاعتراض مرفوضاً ضمناً على ما عليه قضاء التمييز القطري (الدوسري، 2020، ص. 70).

وعلى الهيئة الاتحادية للضرائب وهي تصدر قرارها أن تسببه وتبين أسانيده، لأن القرار الصادر في طلب إعادة النظر لا بد أن يكون مسبباً، خلافاً للقرار في طلب المراجعة، حيث لم يشترط القانون تسبب الأخير. جدير بالذكر أن الطلبين كليهما لا بد لرافعهما أن يسببهما، أما القرارات الصادرة عن الهيئة في الطلبين، فهي تختلف من حيث التسبب، إذ هو وجوبي في طلب إعادة النظر، وجوازي في طلب المراجعة. وإلزامية تسبب قرار طلب إعادة النظر تتناسب مع كونه تظلماً وجوبياً، وكذلك عدم إلزام تسبب القرار الصادر في طلب المراجعة تتسق مع كون هذا الطلب تظلماً خيارياً.

وأثر عدم تسبب القرار الصادر في طلب إعادة النظر هو: بطلان القرار، لأن المقنن نص على التسبب في الفقرة (2) من المادة (29) بينما سكّته عنه إبان تنظيمه لطلب المراجعة، الأمر الذي يستخلص منه أن التسبب قيد إضافي هام عنده المقنن وقصد ذكره. ولا حجة في كون الفقرة (2) من المادة (29) وردت بصيغة: "تقوم الهيئة"، دون عبارة تفيد الإلزام أو الوجوب أو التحتم، لأن مجرد ذكر قيد التسبب كافٍ، إعمالاً لقواعد التفسير: "إعمال الكلام أولى من إهماله"، و"المقنن منزّه عن العبث" (فتح الباب، 2013، ص. 204).

وبمقارنة طلب إعادة النظر بما يشابهه في القوانين العربية الشقيقة، يرى الباحث أن القانون المصري (قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020م)، جمع شتات المواد القانونية المتعلقة بتنظيم الإجراءات الضريبية سابقاً، وخصص عدداً من المواد لمعالجة المنازعات الضريبية بالتفصيل، حيث أتاح القانون المصري للممول أو المكلف أن يطعن على قرار الربط في ثلاثين يوماً من تاريخ علمه به إذا كان المكلف أو الممول قد أخطر بنماذج ربط الضريبة، وذلك وفق المادة 55 من القانون رقم 206 لسنة 2020 بشأن الإجراءات الضريبية الموحد، ولم يأخذ القانون المصري في تحديد المدد القانونية بيوم العمل. أما في الحالات الأخرى للطعن على قرار الربط، أو للطعن في قرارات لجنة الطعن، فإن الميعاد هو ستون يوماً. ونرى أن القانون الإماراتي كان الأفضل في تحديد ميعاد الطعون عمومًا، لأنه راعى جانب المكلف ومنحه مزيداً من الوقت، باعتبار أنه منحه 40 يوم عمل لا 40 يوماً عادياً، وأنه جعل هذا الميعاد موحدًا لكل الطلبات والطعون دون تفرقة، خلافاً للقانون المصري. كما جعل القانون المصري التظلم (الطعن) وجوبياً إلزامياً⁵، وهذا ما يتفق فيه مع القانون الإماراتي.

إلا أن الأمر الذي يحمد للقانون المصري هو أنه جاء بتنظيم تفصيلي لإجراءات الطعن (أي التظلم) على قرار الربط، وتحديد اللجان، وتشكيلها، وإجراءاتها، بشكل دقيق متعمق، حيث وضع المواد (54) إلى (64) لهذا الغرض، وبسط فيها إجراءات البت في الطعون، وبين آلية سير ونظر الطعون، وكيفية التسوية بين مصلحة الضرائب والممول، وهذا كله لا نظير له في قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي، فقد نظم إجراءات التظلمات والاعتراضات عمومًا بإيجاز واقتضاب، ولم يبين كيفية سير الإجراءات وآلية إتمام التسويات وآثارها، وخوت اللائحة التنفيذية أيضاً من هذه التفاصيل الهامة، الأمر الذي أرى معه أن التجربة المصرية في هذا الشق يمكن أن تكون محلاً للاستفادة والاستمداد.

أما القانون الجزائري، فنرى أن طلب إعادة النظر يوازي فيه التظلم الوجوبي الذي عرفه القانون الجزائري (شرقي، 2018، ص. 9؛ بن شريف وبلقيلة، 2016، ص. 9). وأوجب تقديمه للإدارة الضريبية ذاتها، وقد درج القانونيون الجزائريون على تسميته بـ"الشكاية"، ويعتبر تظلمًا إلزاميًا كقاعدة عامة. ومما يثير الاهتمام في مقارنة القانون الجزائري هو أنه حدد المدد المقررة لجهة الإدارة لكي تبت في التظلمات بشكل تصاعدي يبدأ بأربعة أشهر ويتدرج طوًلاً في بعض الحالات ليصل إلى ثمانية أشهر (شرقي، 2018، ص. 25).

⁵ المادة 55 من القانون المصري رقم 206 لسنة 2020 بشأن الإجراءات الضريبية الموحد، حيث جاء في ذيلها: (وفي حال عدم قيام الممول أو المكلف بالطعن على نموذج الربط في الميعاد المحدد قانوناً، يكون الربط نهائياً).

وأرى أن هذه الأجال طويلة جدًا، وأن الأجل المحدد في القانون الإماراتي أفضل في حث جهة الإدارة على المسارعة في البت في الطلبات وعدم المماطلة فيها. ومما يحسب للقانون الجزائري أنه حدد الجهات التي تقدم لها التظلمات وتفصل فيها تحديدًا دقيقًا (زموري، 2019، ص. 33). وقد أشار كثير من شراح القانون الجزائري إلى كثرة التعديلات على القوانين والتشريعات الضريبية الجزائرية وتشعبها (زاي وبغداد، 2020، ص. 8)، وذلك في معرض النقد البناء الذي وجهوه للمسلك التشريعي، الأمر الذي نقترح معه توحيد النصوص القانونية النازمة للمسائل الضريبية في الدولة، مع محاولة تجنب ما وقع فيه القانون الجزائري من إكثار في التعديلات، بما يحقق الاستقرار التشريعي الذي يثمر وضوحًا في الآليات الإجرائية المتبعة، ويدبرًا عن البيئة التشريعية الإماراتية مساوي كثيرة عانت منها الدول العربية الشقيقة من تشعب وتشتت في نصوص القوانين واللوائح الضريبية وتعديلاتها.

المبحث الثالث: الاعتراض أمام لجان فض المنازعات الضريبية

رسم القانون الإماراتي طريق الاعتراض على قرارات التقييم الضريبي وعلى أي قرار يصدر عن الهيئة الاتحادية للضرائب عمومًا، ولم يحصر هذا الطريق في التظلم أمام الجهة الضريبية فحسب، وإنما أنشأ هيئات مستقلة وجهات متخصصة شكّلها لغرض الفصل في المنازعات الضريبية، وسّمّاها: لجان فض المنازعات الضريبية.

المطلب الأول: ماهية لجان فض المنازعات الضريبية

يمكن تعريف لجان فض المنازعات الضريبية بأنها: هيئات إدارية خاصة ذات سمة قضائية يناط بها نظر المنازعات الضريبية المتفرعة عن طلبات إعادة النظر السابق تقديمها للهيئة الاتحادية للضرائب.

الفرع الأول: تشكيل لجان فض المنازعات الضريبية

تُشكّل لجان فض المنازعات الضريبية برئاسة قاض اتحادي وعضوية خبيرين من المقيدين بجدول الخبراء الضريبيين، يصدر بتعيينهم قرار من وزير العدل بالتنسيق مع وزير المالية. وحيث إن الرئاسة في هذه اللجان هي لأعضاء السلطة القضائية، فإننا يمكننا أن نلاحظ السمة القضائية التي حاول المقتن أن يضيفها على هذه اللجان (Al Shawbkeh, 2023, p. 34).

ويكون لكل لجنة أعضاء احتياطيون، هم: عضو سلطة قضائية (احتياطي لرئيس اللجنة)، وخبير من المقيدين بجدول الخبراء الضريبيين (احتياطي لعضوي اللجنة)، ويصدر قرار بتعيين الأعضاء الاحتياطيين من الجهة ذاتها التي تصدر قرارات تعيين الأعضاء الأساسيين (الشافعي والدجاوي، 2021، ص. 27)⁶، وتكون مدة العضوية في اللجان سنة واحدة يجوز تجديدها لمدة أو مدد مماثلة على ألا تزيد على ثلاث سنوات، وإذا انقضت هذه المدة ولم يصدر قرار بتجديد العضوية فإن عمل اللجنة يستمر إلى حين صدور قرار بتجديد العضوية أو إعادة تشكيل اللجنة (الشافعي والدجاوي، 2021، ص. 27)⁷. ويرى الباحث أن الحد الأقصى للمدة قصير نسبيًا، خصوصًا إذا ما نظرنا إلى البيئة القانونية الضريبية في الدولة وقلة المتخصصين في هذا المجال، الأمر الذي يحجب معه تعديل هذه المدة القصوى لتكون خمس سنوات على أقل تقدير، تفاديًا للتعديلات التشريعية المتعاقبة.

الفرع الثاني: ضمانات استقلالية أعضاء اللجان

لما كانت لجان فض المنازعات الضريبية مضطلة بوظيفة ذات أهمية تتمثل في الفصل في النزاعات الضريبية المتبادلة، فإنه من المهم للغاية أن تُحاط بهذه اللجان ضوابط وقائية وضممانات تحقق الاستقلالية وتوطد الحياد وتمنع من التأثير على أعضاء اللجان بما يعيق ويعرقل من سير عملية الفصل في النزاعات على النحو المطلوب (باصم، 2019، ص. 656).

والاستقلالية بالمعنى المراد هي ضمانة وفرها القانون لأعضاء اللجان لكي يمارسوا الأعمال المنوط بهم بحياد ونزاهة، وعادةً ما يتم توفير هذه الضمانات في اللجان التي تكون موكلةً بالفصل في النزاعات، لأنه أمر يستلزم الحياد، خلًا للجهات الإدارية العادية التي لا ضرورة عملية لتوفير ضمانات الاستقلالية لموظفيها.

وقد وردت ضمانات الاستقلالية في أعضاء لجان فض المنازعات الضريبية في قرار مجلس الوزراء رقم 23 لسنة 2018 وقرار وزير العدل رقم 35 لسنة 2019 وقرار وزير العدل رقم 109 لسنة 2019، وهذه القرارات ما زالت ساريةً معمولًا بها حسب نص الفقرة (3) من المادة (55) من قانون الإجراءات الضريبية، وقد سبق أن أشرنا لهذا الأمر إيجابًا فيما علا، ويمكن اختزال مفاد هذه القرارات بالآتي (الشوابكة، 2021، ص. 237):

أولاً: خضوع أعضاء اللجان من غير القضاة للضوابط والالتزامات التي يخضع لها أعضاء السلطة القضائية وفق القوانين السارية. وهذا يعني أنهم ملزمون بالتحفظ القضائي، وملزمون بالامتناع عن إبداء الرأي أو تقديم المشورة لأي طرف من أطراف النزاع، فضلاً عن التزامهم بالامتناع عن قبول أي عروض من أي طرف من أطراف النزاع.

ثانيًا: حظر تعارض المصالح، فقد منعت المادة 1/5 من قرار مجلس الوزراء رقم 23 لسنة 2018 من مشاركة عضو في أعمال اللجنة إذا كان ينظر اعتراضًا يكون لشخصه أو وزوجه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فيه، وكذلك تحظر عليه المشاركة إذا كان المعارض قريبًا له نسبًا أو مصاهرةً حتى الدرجة الرابعة،

⁶ وقد جاء نص الفقرة (3) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم 23 لسنة 2018 على النحو الآتي: ((يكون لكل لجنة عضو سلطة قضائية وخبير من المقيدين بجدول الخبراء الضريبيين بصفة احتياطية ويصدر بتحديدهم قرار من الوزير بالتنسيق مع وزير المالية))

⁷ نصت الفقرة (5) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم 23 لسنة 2018 على الآتي: ((إذا انتهت المدة دون أن يصدر قرار بتجديد العضوية، يستمر عمل اللجنة إلى حين صدور قرار بتجديدها أو بإعادة تشكيل اللجنة)).

أو كان المعارض وكيلًا حاليًا أو سابقًا له في أعماله الخاصة، أو كان ممثلًا قانونيًا له أو وصيًا أو قيمًا عليه، وهذا الحظر يشابه إلى حد كبير الحظر الوارد على أعضاء السلطة القضائية أثناء نظر الدعاوى القضائية، وضرورته المنطقية واضحة لا تخفى.

وإذا توفرت حالة من الحالات المذكورة في البند "ثانيًا"، فعلى العضو -وجوبًا- أن يتنحى من تلقاء نفسه، ويغطي مكانه العضو الاحتياطي المتاح. فإذا لم يتنحى من تلقاء نفسه، فللمعارض أو للهيئة الاتحادية للضرائب -على ما جرت به نصوص القرارات الوزارية- أن يرفعوا طلب رد إلى الدائرة المختصة المشكلة بمحكمة أبو ظبي الاتحادية الاستئنافية، ويوقف البت في الاعتراض إلى حين الفصل في طلب الرد.

ويتم تقديم طلب الرد للدائرة المختصة المشكلة في محكمة أبوظبي الاتحادية الاستئنافية، على أن يكون الطلب مسببًا مشفوعًا بالمستندات المؤيدة، ثم تخطر إدارة لجان فض المنازعات الضريبية اللجنة المعنية في أول يوم لتلقيها طلب الرد وعلى تلك اللجنة أن توقف الفصل في الاعتراض لحين الفصل في طلب الرد.⁸

ويتوجب إحالة الطلب على الدائرة المختصة بمحكمة أبوظبي الاتحادية الاستئنافية للفصل فيه خلال ثلاثة أيام عمل، ثم على الدائرة إصدار قرارها خلال ثلاثة أيام من تاريخ ورود الطلب إليها.⁹ وهذه المواعيد هي من قبيل المواعيد القانونية الحتمية التي يجب الالتزام بها، إلا أنه إذا حصل ولم يتسنى للمحكمة أن تصدر قرارها ضمن هذه المواعيد، فإنه لا يمكن إبطال قراراتها أو إجرائها بعلّة التأخر في الفصل والخروج عن المدة القانونية المقررة. وأيًا كان الأمر، فإن الباحث يرى أن هذا الموعد قصير بعض الشيء، ولو زيد فيه لكان أمثل، لأنه سيسمح لمحكمة الاستئناف أن تنتظر في الطلب بتأي وتؤدة، خصوصًا أن محاكم الاستئناف الاتحادية تعاني من ضغط عمل لا يخفى.

الفرع الثالث: الطبيعة القانونية للجان فض المنازعات الضريبية

حيث سبق تعريف لجان فض المنازعات الضريبية بأنها: هيئات إدارية خاصة ذات سمة قضائية يناط نظر المنازعات الضريبية المتفرعة عن طلبات إعادة النظر السابق تقديمها للهيئة الاتحادية للضرائب، فإنه يمكن بتحليل عناصر هذا التعريف أن نلّم بماهية هذه اللجان وأن نتعرف على طبيعتها القانونية، وعلى هذا فإن الباحث سيحلل الطبيعة القانونية للجان من خلال شرح التعريف على النحو الآتي:

1. هيئات إدارية خاصة

قول الباحث "هيئة" بدلًا من "لجنة" أو "لجان" هو من أجل تفادي استخدام اللفظ المعرّف ضمن التعريف، إذ هذا مما يعيب التعريف ويقدح في سلامته، ولفظ هيئة هو لفظ واسع يطلق عادةً على المؤسسات الحكومية عمومًا، بما يجعل هذا المفرد سليم الانطباق بعمومه على اللجان المراد وصفها في هذا التعريف. ووصف هذه الهيئات بالإدارية هو أمر بدعي نظرًا لكونها خارجة عن السلطة القضائية والتشريعية، إذ تتبع وزارة العدل، وهي تمارس دورًا إداريًا ذا طبيعة خاصة، وهو دور يهدف منه لتحقيق المصلحة العامة، بما يجعلها شخصًا من أشخاص القانون العام وهيئة إدارية بطبيعة الحال (فتح الباب، 2013، ص. 71)، حتى وإن كانت طبيعة مهامها قضائية نوعًا ما -كما سيأتي.

وإن تعريف اللجان فض المنازعات الضريبية بأنها هيئات إدارية لا يعني أنها جهات إدارية عادية، بل يعتقد الباحث أنها هيئات إدارية خاصة كما سيأتي في باقي عناصر التعريف. ولكن المقام يقتضي بيان وجود خلاف بخصوص طبيعة هذه اللجان، إذ انقسم شراح القانون بشأنها ثلاثة أقسام (Al Shawbkeh, 2023, p. 34)، فذهب بعضهم إلى أنها جهات إدارية خالصة وعادية، وذهب بعضهم إلى أنها هيئات قضائية متخصصة، وذهب بعض آخر إلى أنها جهات إدارية بوظيفة أو اختصاص قضائي، وهو رأي بعض الأساتذة (Al Shawbkeh, 2023, p. 34)، وهو الرأي الذي يميل إليه الباحث.

فيرى أصحاب الرأي الأول أن اللجان هي جهات إدارية عادية نظرًا لتشكيلها الإداري (Ibid, P.)، ومحدودية ضمانات وعوامل الاستقلالية والحياد لديها، فضلًا عن مغايرة بيئة العمل فيها عن البيئة القضائية -من وجهة نظرهم. أما أصحاب الرأي الثاني فيرون أن اللجان هيئات قضائية باعتبار وظيفتها وسلطتها المطلقة في الفصل في المنازعات الضريبية دون قيد ودون محاباة أو تفضيل لطرف على آخر، ويشيرون أيضًا إلى القوة الإلزامية لقراراتها وعدم جواز تراجعها عن القرار أو سحبه بعد إصداره، إذ لا يمكن مناقشة هذه القرارات أو تغييرها إلا بالطعن القضائي.

أما الرأي الثالث، فقد انتصر له بعض الأساتذة المختصين وتبنوه (Ibid, P.)، مبينين أن اللجان هيئات إدارية خاصة تمتاز بوظيفة قضائية، وردوا على القائلين بالرأي الأول بأن ضمانات الاستقلالية والحياد قائمة في أعضاء لجان فض المنازعات الضريبية كما هي قائمة في القضاة تمامًا، علاوةً على أن هذه اللجان يرأسها عضو سلطة قضائية أصلاً. كما فندوا الرأي الثاني ببيان أنه لا يمكن أن تكون هذه اللجان قضائية متى كان باقي الأعضاء فيها خبراء ضريبيين لا أعضاء سلطة قضائية، وهذا الرأي سديد بلا شك، وأعتقد أن القول الثاني بعيد جدًا عن محجة الصواب، وأن الرأي الثالث هو الأدق وصفًا للجان.

فلجان المنازعات الضريبية هي هيئات مستقلة عن الهيئة الاتحادية للضرائب (الشوابكة، 2021، ص. 236-237)، بدليل نص المادة (30) من قانون الإجراءات الضريبية، إذ هي تبين أن اللجان ليست تابعة للهيئة الاتحادية للضرائب، وقرارات تعيين أعضائها لا تصدر عن الهيئة الاتحادية للضرائب، بل

⁸ ورد نص المادة (14) من القرار الوزاري رقم 23 لسنة 2018 على النحو الآتي: ((يكون للمعارض أو الهيئة طلب رد أي من أعضاء اللجان، وفقاً للإجراءات الآتية: 1- يقدم طلب الرد إلى الإدارة المختصة مرفقاً به أسبابه ومستنداته والمستندات المؤيدة له. 2- تخطر الإدارة المختصة اللجنة المعنية به في أول يوم عمل تلي تلقيها طلب الرد، وعلى اللجنة وقف الفصل في الاعتراض إلى حين في طلب الرد. 3- تحيل الإدارة المختصة طلب الرد إلى الدائرة، المنصوص عليها في المادة 15 من هذا القرار، وذلك خلال ثلاثة أيام عمل من تاريخ وروده)).

⁹ جاء في الفقرة الأولى من المادة (16) من القرار الوزاري رقم 23 لسنة 2018 النص الآتي: ((تفصل الدائرة المشكلة بموجب أحكام المادة 15 من هذا القرار في طلب الرد أو تنازع الاختصاص بحسب الأحوال خلال (3) أيام عمل من تاريخ وروده إليها، ويكون قرارها نهائياً في هذا الشأن)).

تصدر عن وزير العدل مباشرة بالتنسيق مع وزير المالية، فهي لجان تتبع وزارة العدل التي تشرف عليها من الناحية الإدارية والمالية، أما مكافآت أعضائها وإجراءاتها الخاصة فهي تصدر بقرار من مجلس الوزراء (الشوايكة، 2021، ص. 237)، الأمر الذي يُستجلى منه أن اللجان هي هيئات إدارية، ولكنها تتميز بالاستقلالية وبالطبيعة الخاصة التي تفرضها وظيفتها المحددة قانونًا، وهي الوظيفة القضائية الخاصة التي سيأتي شرحها.

2. ذات سمة قضائية

إن لجان فض المنازعات الضريبية لها سمة خاصة ومميزة تظهر في خصائصها، وأول مظاهر هذه السمة يكمن في تشكيل هذه اللجان. فالرئاسة في هذه اللجان تكون لعضو من أعضاء السلطة القضائية، ومن هنا كان مناسباً أن تتبع اللجان إداريًا لوزارة العدل، ومن هنا أيضًا يظهر أن هذه اللجان ليست هيئات إدارية عادية، بل هي هيئات خاصة لها سمة قضائية تظهر في اختصاصها وصفة رئيسها (Al Shawbkeh, 2023, p. 34).

وثاني مظاهر هذه السمة القضائية هو اختصاص هذه اللجان، فهي تختص بالفصل في المنازعات بقرار ملزم، وهذا اختصاص منعقد أصلاً للقضاء، وبالتحديد القضاء الإداري، لأن الخصم هو دائمًا الهيئة الاتحادية للضرائب، التي تمثل إما بصفتها معترضة أو معترضًا ضدها، ومن ثم كان في منح هذه اللجان الخاصة الخارجة عن جسد السلطة القضائية هذا الاختصاص تمييزاً لها عن باقي الهيئات، وتجسيداً للسمة القضائية التي أشرنا إليها، خصوصاً أن الهيئة الاتحادية للضرائب والمنازعين في الضريبة يقفون أمام هذه اللجان على قدم المساواة دون تفرقة في المراكز، ولا على اللجان أن تتطلب موافقة من الهيئة الاتحادية للضرائب على ما تصدره من قرارات (Al Shawbkeh, 2023, p. 34)، الأمر الذي يعكس خصوصية الدور الذي تمارسه هذه اللجان، وقربه من الطابع القضائي.

وثالث مظاهر الخصوصية والطابع القضائي لهذه اللجان هو الاستقلالية (Al Shawbkeh, 2023, p. 35)، وهو مظهر يتبع المظهر الثاني ويترب عليه أساساً، وقد بيّنا تفصيلاً مظاهر استقلالية اللجان وضوابط حياد أعضائها في المطلب الثاني من هذا المبحث، حيث يظهر جلياً أن القانون أولى عناية خاصة بمهمة إحاطة أعضاء اللجان بالضمانات التي تكفل عدم التأثير عليهم بما يعيق أداءهم لمهامهم بإنصاف وحياد.

3. يناط بها نظر المنازعات الضريبية المتفرعة عن طلبات إعادة النظر السابق تقديمها للهيئة الاتحادية للضرائب

بعد أن عرض التعريف إلى الإشارة إلى خصوصية لجان فض المنازعات الضريبية، كان من المنطقي أن يتابع التعريف في مسلك التخصيص بحيث يسلط الضوء على التخصيص الدقيق لهذه اللجان، فوردت العبارة المراد شرحها مبنيةً مجال عمل اللجان، وهو المنازعات الضريبية. ولأغراض الدقة، حدد التعريف هذه المنازعات الضريبية بإسهاب إذ قال: "المتفرعة عن طلبات إعادة النظر السابق تقديمها للهيئة الاتحادية للضرائب"، وهذا مستمد من نص المادة (31) من قانون الإجراءات الضريبية، وهو النص الذي جرى بالآتي: ((تختص اللجنة بما يأتي:

- البت في الاعتراضات المقدمة على قرارات الهيئة بشأن طلبات إعادة النظر.
- البت في طلبات إعادة النظر التي قدمت للهيئة ولم تتخذ بشأنها قراراً وفقاً لأحكام هذا المرسوم بقانون.
- أي اختصاصات أخرى تكلف بها اللجنة من قبل مجلس الوزراء)).

ولا يخفى أن الفقرة (3) هي من باب الاحتياط لما قد يطرأ مستقبلاً وما قد تحتاج إليه اللجان لتحسين أدائها لوظائفها، إلا أن الاختصاص الأساسي للجان يكمن في الفقرتين (1) و(2)، وهاتان الفقرتان تحصران اختصاص اللجنة في نظر النزاعات التي سبق طرحها على الهيئة الاتحادية للضرائب، فليس لأحد أن يتقدم بمنازعة إلى اللجان ما لم يكن مسبوقاً بطلب إعادة نظر قدم للهيئة الاتحادية للضرائب حسب الأصول (الشافعي والدجاوي، 2021، ص. 23). هذا ونشير إلى أن طلب إعادة النظر المقدم للهيئة يمكن أن يصير إلى إحدى نتيجتين:

الأولى: أن يصدر قرار فيه في الميعاد المقرر قانوناً، فلا يرتضيه أحد المنازعين، فيعترض أحدهما أو كلاهما عليه، ومن ثم يكون الاعتراض على القرار معروضاً على هذه اللجان.

الثانية: ألا يصدر قرار ضمن المواعيد المقررة قانوناً ولا يُبلغ به ذو الشأن، وفي هذه الحالة يجوز لذي الشأن -ولا أراه في هذه الحالة الهيئة الاتحادية للضرائب لأنها لا يجوز لها الطعن في قرار نفسها- أن تحل محل الهيئة وتتصدى لهذا الطلب غير المفصول فيه، إذ عبارة الفقرة (2) تفيد هذا المعنى، ولا تفيد أن المقتن اعتبر عدم الرد ضمن المواعيد المقررة رفضاً ضمنيّاً للطلب.

وبإجمال هذه العناصر الثلاثة لتحليل التعريف المقترح، يمكننا أن نقول أن هذه اللجان هي ذات طبيعة خاصة، فهي لجان إدارية، تختص بالفصل في المنازعات، ولها طابع قضائي، إلا أنها ليست لجاناً قضائية خاصة.

وبمقارنة اللجان الإماراتية باللجان الضريبية في القانون الجزائري، نلاحظ أن الأخير أنشأ ما يعرف بـ"لجان الطعن الإدارية"، وهي لجان وصفها شرح القانون الجزائري بأنها: "جهات إدارية مستقلة ومحايدة للفصل في النزاع من خلال تشكيلها واختصاصاتها" (زموري، 2019، ص. 39)، وهذه اللجان هي لجان متعددة، بعضها لجان استشارية لا تصدر قرارات ملزمة يتعين على إدارة الضرائب تنفيذها (زموري، 2019، ص. 47)، وإنما تصدر "آراء" استشارية الهدف منها هو تقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والجهة الضريبية (بن شريف وبلقبة، 2016، ص. 37). ولكن الميزة التي تحف هذه اللجان هي كونها جهات متخصصة، وفي هذا تتشابه مع لجان فض المنازعات الضريبية الإماراتية. ولكن الفارق الرئيس والأساسي بين القانونين هو أن القانون الجزائري جعل اللجوء إلى هذه اللجان أمراً خيارياً (زموري، 2019، ص. 46)، فيمكن للمكلف أن يلجأ مباشرة إلى المحكمة الإدارية المختصة بمنازحته الضريبية، شريطة أن يكون ذلك مسبوقاً بتظلم للإدارة الضريبية ذاتها، أما هذه اللجان، فالعبور أمامها ليس إلزامياً، ويمكن للمكلف ضربياً أن يلجأ إليها إذا لم يكن قد أقام دعوى إدارية بشأن منازعته (بن شريف وبلقبة، 2016، ص. 31). وفي هذه الحيثية يرى الباحث أن القانون الإماراتي تبني مقاربة أفضل من نظيره الجزائري، ذلك أن إنشاء لجان إدارية ذات اختصاص في دقيق وخبرة ودراية خاصة ثم جعل اختصاص هذه اللجان جوازياً يقلل من

تأثير هذه اللجان ويحد من فائدتها، كما أنه لا يساعد على تقليل الدعاوى القضائية المتعلقة بالضريبة.

الفرع الرابع: الاختصاص الموضوعي والمكاني للجان فض المنازعات الضريبية

يجوز الاعتراض أمام لجان فض المنازعات الضريبية على قرارات إعادة النظر التي تصدرها الهيئة الاتحادية للضرائب، فهذه هي القاعدة العامة التي تحكم اختصاص لجان فض المنازعات الضريبية من حيث الموضوع (بشير، 2019). وعليه، لا يجوز الاعتراض على قرار صادر بشأن طلب مراجعة التقييم الضريبي أمام لجان فض المنازعات الضريبية مباشرةً. ولا يجوز تقديم اعتراض بشأن طلب إعادة نظر سبق الاعتراض بشأنه، منعاً من ازدواجية القرارات وتضاربها، إذ إن اللجان تستنفد ولايتها بمجرد إصدار قرار في الاعتراض، فلا يجوز لها أن تنظر المنازعة مرتين.

كما وحدد القرار 23 لسنة 2018م الصادر عن مجلس الوزراء عدد اللجان، وأماكنها، واختصاصاتها المكانية. فاللجان عدداً ثلاث لجان، الأولى في أبوظبي، والثانية في دبي، والثالثة في الشارقة، وينعقد الاختصاص المكاني بناءً على عنوان الشخص حسب ملف تسجيله الضريبي (الشوابكة، 2021، ص 239)، ويغطي اختصاص لجنة الشارقة المنازعات التي يكون عنوان الشخص فيها ضمن إمارة الشارقة، وإمارات عجمان، وأم القيوين، ورأس الخيمة، والفجيرة. ويضاف إلى الاختصاص الأصلي للجنة أبوظبي الاختصاص بنظر المنازعات التي يكون عنوان الشخص فيها في إمارة أبوظبي عمومًا (المنطقة الغربية ومدينة العين) إضافةً إلى المنازعات التي يكون المعارض فيها شركة أجنبية ذات عنوان خارج الدولة. ومتى كان ثمة نزاع بشأن الاختصاص المكاني بين مختلف اللجان، فإن الدائرة المشكلة في محكمة أبوظبي الاتحادية الاستئنافية هي المختصة بالفصل في هذا النزاع، كما هو الحال في شأن طلبات رد أعضاء اللجان، وتسري على إجراءات نظر منازعات عدم الاختصاص القواعد التي تسري على إجراءات طلب الرد، وفقما تقضي به المادة (16) من قرار مجلس الوزراء رقم 23 لسنة 2018م.

وتنهض بعض التساؤلات حول كفاية عدد اللجان، ومدى قدرة لجنة واحدة هي لجنة الشارقة على تغطية المنازعات الناشئة في خمس إمارات مختلفة، ولعل أجوبة هذه التساؤلات والحلول العملية لها تظهر عقب بدء الممارسة الفعلية للقوانين، والبدء بتطبيق ضريبة الشركات، ثم الاطلاع على الكيفية التي تتعامل معها اللجان خلال فترتها الأولى، إلا أن هذا لا يمنع من الدعوة إلى إنشاء لجنة رابعة في إمارة رأس الخيمة أو الفجيرة لتختص بالمنازعات الخاصة بهاتين الإمارتين، لتقليل الضغط عن لجنة الشارقة، ولتحسين توزيع العمل وتسهيله.

المطلب الثاني: النظر في الاعتراضات المقدمة للجان فض المنازعات الضريبية والبت فيها

بعد أن بحثنا ماهية لجان فض المنازعات الضريبية وتشكيلها وأحطنا بضمانات استقلال أعضائها ثم استعرضنا طبيعتها القانونية على ضوء التعريف المقترح لهذه اللجان ووقفنا على حدود الاختصاص الموضوعي والمكاني لهذه اللجان، فإن المناسب هو دراسة الآلية التي تمارس من خلالها هذه اللجان وظيفتها وتزاول اختصاصاتها من أجل تحقيق الأغراض التي شكّلت لتحقيقها، ثم أن نعرض عقب ذلك لدراسة الآثار والنتائج المترتبة على عمل اللجان.

الفرع الأول: شروط رفع الاعتراض

تطلب قانون الإجراءات الضريبية توفر عددٍ من الشروط من أجل الاعتراض على القرارات الصادرة في طلبات إعادة النظر. ويستحسن لمعالجة هذه الشروط الإجرائية تقسيم الشروط المدروسة لتحقيق أغراض العرض وفق التسلسل التراتبي المنطقي، بحيث نبدأ بشروط القرارات التي يجوز الاعتراض عليها، ثم الشروط المتعلقة بالمواعيد، تتلوها الشروط المتعلقة بالجهة المختصة – من حيث الاختصاص المكاني – وأخيرًا الشروط المتعلقة بالدفع.

أولاً: الشروط المتعلقة بالقرارات

ينعقد الاختصاص الموضوعي للجان أصالةً في القرارات الصادرة بشأن طلبات إعادة النظر. وعليه، فإنه يشترط لقبول أي اعتراض أن يكون محله قرارًا صادرًا في طلب إعادة نظر، أو قرارًا كان يجب إصداره في طلب إعادة نظر، ولكنه لم يصدر في غضون الموعد المقرر، دون أن يكون هناك تمديد من اللجنة.

ثانيًا: الشروط المتعلقة بالمواعيد

حدد قانون الإجراءات الضريبية الجديد ميعادًا زمنيًا حتميًا لتقديم الاعتراض أمام اللجان يبلغ أربعين يوم عمل من تاريخ تبليغ ذي الشأن بالقرار في طلب إعادة النظر، أما في حال عدم صدور قرار بشأن طلب إعادة النظر، فإن القانون لم ينص على اليوم الذي يبدأ منه الميعاد، فهو يوم العمل الأخير الذي كان على الهيئة الاتحادية للضرائب أن تبلغ فيه طالب إعادة النظر بالقرار الصادر بشأن طلبه. بمعنى أنه يوم العمل السادس والأربعون من تاريخ تقديم طلب إعادة النظر، فإذا تم تقديم طلب إعادة نظر، يُحسب أربعون يومًا من اليوم التالي لتقديمه، فإذا مضى أربعون يوم عمل من اليوم التالي لتقديم الطلب، تحسب ستة أيام عمل من اليوم الأربعين. وفي يوم العمل السابع، يمكن للطالب أن يقدم اعتراضًا للهيئة، ويبدأ سريان الميعاد القانوني لتقديم طلب اعتراض للجان فض المنازعات الضريبية.

ثالثًا: الشروط المتعلقة بالجهة المختصة

الجهة المختصة بنظر الاعتراضات هي لجان فض المنازعات الضريبية. وينعقد الاختصاص المكاني بحسب ما شرحنا أعلاه في المطلب الرابع من المبحث الأول من هذا الفصل. وعلى هذا، يتعين على مقدم الاعتراض أن يقدم اعتراضه للجنة المختصة مكانيًا حسب عنوانه الضريبي. فإذا حصل وقدم اعتراضه للجنة غير مختصة مكانيًا، فإنه يتوجب على اللجنة أن تقرر عدم اختصاصها، وتحيل للجنة المختصة مكانيًا.

رابعاً: الشروط المتعلقة بدفع مبلغ الضريبة

إذا قرر المكلف بالضريبة تقديم اعتراض بالفعل، فيجب عليه أن يسدد كامل الضريبة المرتبطة بالاعتراض، إذ هذا ما جرت به الفقرة (2) من المادة (32) من القانون. ومؤدى ما سبق أن سداد الضريبة المتنازع بشأنها قبل قيد الاعتراض هو شرط إلزامي (بشير، 2023)، فلا يُقبل الاعتراض شكلاً في حال قُدم مع سداد جزء من الضريبة أو عدم سداد أي جزء منها، ولا تنتظر اللجنة موضوعه أصلاً. جدير بالذكر أن قانون الإجراءات الضريبية السابق كان يلزم المعارض بسداد الضريبة والغرامات المرتبطة بالاعتراض، كليهما (الشافعي والدلجاوي، 2021، ص. 24)، إلى أن صدر التعديل الأول عليه بموجب المرسوم بقانون اتحادي رقم 28 لسنة 2021، فجاء هذا التعديل بإلغاء اشتراط سداد الغرامة مع الضريبة (مكتب فرحات وشركاهم، 2021).

أما القانون الجديد فقد حُذف منه لفظ "الغرامات"، بما يعني أن القانون الجديد اتجه نحو التخفيف عن المعارضين بحيث يكفهم سداد الضرائب محل الاعتراض فقط دون أي غرامات إدارية مرتبطة بتلك الضرائب، وهذا تخفيف وتسهيل على المكلفين بالضريبة، وهو توجه حسن. وقد علل بعض شراح القانون ربط الاعتراض بسداد الضريبة والغرامات بأنه يهدف إلى سد ذريعة الماطلة في دفع الضريبة التي تتعلق بالأموال العامة المخصصة لسد النفقات العامة (الشوابكة، 2021، ص. 241)، ولكنني أعتقد أن المسلك الأمثل هو إلغاء شرط سداد كامل الضريبة للاعتراض، لأن الاعتراض أمام لجنة متخصصة خارجة عن جسد الهيئة الاتحادية للضرائب (التي هي خصمٌ وحكمٌ في سائر الأحوال) هو إجراء في غاية الأهمية يكفل تحقيق العدالة ويعزز من الثقة بين الخاضعين للضريبة وجهات الإدارة ويزيد من المرونة العدلية، ومن هذا المنطلق أدعو واضعي القانون إلى مراجعة هذه الحيثية والنظر فيها مجدداً للتسهيل على الخاضعين للضريبة.

ولعل الباحث يرى في هذا الشأن أن الأنسب في هذه المرحلة الزمنية -على أقل تقدير- هو السماح بقيد الاعتراضات دون سداد الضرائب المتعلقة بها كاملةً، وإنما الضرائب غير المتنازع عليها فقط، لأننا ما زلنا في طور مبكر من أطوار التعرف على الضريبة وما تحمله في طياتها من منازعات معقدة، ولا بد في هذه المرحلة التأسيسية من نوعٍ من المرونة مع شرائح المجتمع التي تتعرف على هذا الواقع الجديد وتعايشه لأول مرة، الأمر الذي يكون تسهيل إجراءات الاعتراض عليها أنسب حسب وجهة نظري. هذا مع حفظ الثناء للمقنن على نسخه لإلزامية سداد الغرامات، إذ في هذا النسخ تسهيل لقيد الاعتراضات الضريبية، والغرامة لها جانبٌ عقابي، ولا يصح أن يتحمل المكلف طرفاً من العقوبة قبل أن يُحاكم بشأنها. ويحسن في هذا المقام أن أُشير إلى أن القانون الحالي تضمن نصاً لا مثيل له في قانون الإجراءات الضريبية السابق، يخول مجلس الوزراء صلاحية تخفيض مبلغ الضريبة الواجب سداؤه لقيد الاعتراضات لدى لجان فض المنازعات الضريبية¹⁰.

الفرع الثاني: إجراءات رفع الاعتراض

إذا توافر ما علا بيانه وتحققت الشروط الأنف ذكرها في المطلب الأول من هذا المبحث فللمعارض أن يدلي باعتراضه يدوياً لدى وزارة العدل -لجان فض المنازعات الضريبية¹¹، وله أيضاً تقديمه إلكترونياً من خلال نظام "الاعتراضات الإلكترونية"¹²، على النموذج التي تعدده الهيئة الاتحادية للضرائب. وقد نحا بعض الشراح إلى اعتبار استخدام النموذج المخصص شرطاً من شروط قبول الاعتراض (الشافعي والدلجاوي، 2021، ص. 26)، وهذا ما لا يتفق معه الباحث، لأن اشتراط النموذج أمر تحسيني غير ذي أثر جوهري على الغاية التي يرمي إليها القانون من وضع النموذج، فإذا تعذر استخدام النموذج أو لم يتم استخدامه لأي سبب من الأسباب، وتم إرسال الاعتراض فعلاً، وكان مسبباً متضمناً لكل البيانات المطلوبة قانوناً، فأرى أن الاعتراض مقبول، ولا يجوز في حالة كهنه التمسك بعدم تقديم الاعتراض على النموذج، لأنه إغراق في الشكليات لا يؤديه مبرر، والقضاء الإماراتي مستقر في مبادئه على أن البطلان لا محل له متى تحققت الغاية المنشودة من الإجراء، وقد قضت المحكمة الاتحادية العليا بأن:

((المقرر في قضاء المحكمة الاتحادية العليا أن البطلان وصف يلحق بالإجراء لمخالفته القانون ويؤدي إلى عدم إنتاج الأثر الذي رتبته القانون، وأن الأصل في الإجراءات الصحة، وأنها تمت وفقاً لما رسمه المشرع، ويكون الإجراء باطلاً إذا نص القانون على بطلانه أو إذا شاب عيب جوهري أو نقص لم تتحقق بسببه الغاية من الإجراء)) (الطعن رقم 1081 لسنة 2021 أحوال شخصية، المحكمة الاتحادية العليا، 2022).

ومتى أراد المعارض أن يدلي بصحيفة الاعتراض أو عريضته، فيجب أن تتضمن عريضة الاعتراض الآتي (الشوابكة، 2021، ص. 241):

- اسم المعارض وبياناته وعنوانه.
- ملخصاً للموضوع مع أسباب الاعتراض والطلبات. علماً بأن القانون لم يوجب تسبيب الاعتراض -خلافًا لما عليه حال طلي المراجعة وإعادة النظر- بيد أن القرارات الوزارية تكفلت بالنص على وجوب تسبيب طلب الاعتراض، فسدت هذه الثغرة، وبالتالي يكون التسبيب واجباً يترتب على تخلفه عدم قبول الاعتراض أصلاً.
- المستندات الداعمة.

¹⁰ تنص الفقرة (3) من المادة (32) من قانون الإجراءات الضريبية الجديد على أن: ((للمجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير إصدار قرار بإجراء أي تعديلات على مقدار الضريبة الواجبة السداد بموجب الفقرة (ب) من البند (2) من هذه المادة لغرض تقديم اعتراض بموجب هذه المادة)).

¹¹ أرشد الموقع الرسمي للهيئة الاتحادية للضرائب إلى أن تقديم الاعتراض للجان أبوظبي يتم في مبنى وزارة العدل، دائرة التفتيش القضائي، المكتب رقم 75، ولتقديم الاعتراض للجان دبي، فإن ذلك يتم في مبنى وزارة العدل، دائرة التفتيش القضائي، المكتب رقم 38. وقد خلا الموقع من بيان كيفية تقديم طلب الاعتراض اليدوي للجان الشارقة.

¹² هذا النظام متاح على الموقع الرسمي للهيئة الاتحادية للضرائب.

- عنوان التبليغ الإلكتروني للممثل القانوني أو الوكيل الضريبي بالإضافة إلى عنوان الإلكتروني آخر احتياطي يحدده المعارض.

الفرع الثالث: إجراءات البت في الاعتراض

فور تقديم الاعتراض للجان، يقوم الموظف المختص في اللجان بقبضه في السجلات وفق الترتيب الزمني حسب تاريخ تقديم الاعتراض (تاريخ الورد)، ويزود المعارض برقم الاعتراض واللجنة المختصة بنظره، وعلى إدارة لجنة فض المنازعات الضريبية إرسال الاعتراض للجان خلال مدة لا تتعدى يومي عمل من تاريخ وروده للإدارة¹³.

فور إرسال الإدارة المختصة للاعتراض للجان المختصة، فإن اللجنة تدرس الاعتراض وتتأكد من توافر شروط قبوله، ثم تبت فيه خلال عشرين يوم عمل، وللجنة أن تأذن للمعارض بتقديم مستندات جديدة لم ترفق مع طلب الاعتراض بناءً على أضرار تعدها اللجنة مقبولة أو ترى اللجنة ضرورتها (الشوايكة، 2021، ص. 243). ويلاحظ هنا أن قانون الإجراءات الضريبية الجديد لم يزد مدة فصل لجان فض المنازعات الضريبية في الاعتراضات إلى أربعين يوم عمل كما هو شأن الفصل في طلبات إعادة النظر والمراجعة، ولعل ذلك يرجع إلى ملاحظة ضغط العمل الذي تعاني منه الهيئة الاتحادية للضرائب بالمقارنة مع الضغط الذي تعاني منه اللجان. وللجان تمديد أجل البت في الاعتراض إذا استدعى ذلك سبب من الأسباب الواردة اللائحة التنفيذية، وذلك حسب نص المادة (35) السابق شرحها في المبحث الأول من الفصل الأول من هذه الورقة، علمًا بأن اللائحة التنفيذية لم تحدد أسبابًا ما وجعلت الأمر خاضعًا للتقدير المطلق.

هذا وقد خلا القانون مما يوجب تطبيق قواعد قانون الإجراءات المدنية الاتحادية على جلسات اللجان، بل المفهوم من النصوص المطروحة أن اللجان تتخذ إجراءاتها دون جلسات -لا إلكترونية كما هو شأن لجان تسوية المنازعات التأمينية مثلاً- ولا مرئية (عن بعد) أو حضورية كما في المحاكم القضائية. كما يظهر من النصوص أن إجراءات اللجان فورية، فهي تدرس الملف رأسًا بموجب ما يدلى إليها به ثم تفصل في الاعتراض فورًا خلال المدة المقررة دون عقد جلسات أو تطلب مزيد بينات أو أدلة أو غير ذلك، ولعل هذا يُعزى إلى طبيعة النزاعات الضريبية، وكونها ذات طبيعة فنية حسابية يحته في المقام الأول، حتى أن القانون لم يتضمن نصًا يتعلق بتنظيم رد المعارض ضده على صحيفة الاعتراض.

ولكن الموقع الرسمي للهيئة الاتحادية للضرائب ينص على إمكانية منح الأطراف آجالًا للتعقيب والرد، وهذه حيثية هامة أرى ضرورة معالجتها في القرارات الوزارية التي قد تصدر مستقبلاً، وذلك لكي يكون الخصوم على بينة من أمرهم بشأن الإجراءات التي تتبعها اللجان وما إذا كان هناك مجال لتبادل اللوائح والمستندات والتعقيب أم لا.

فإذا رأت اللجنة أن موضوع الاعتراض جاهز للبت فيه، فعليها إصدار القرار دونما تأخير، لأنها ملزمة بمواعيد قانونية تحكم المدة التي يتاح لها فيها نظر الاعتراض. وإجمالاً، لا يخلو القرار الصادر عن اللجان من احتمالين اثنين، أولهما: ألا يقبل شكلاً، لتخلف شرط إجرائي، كما لو قُدم إثر انصرام الميعاد أو رفع الاعتراض دون سداد الضريبة. وثانيهما: أن يقبل شكلاً، ثم تفصل اللجنة في الموضوع، إما تأييداً للقرار المعارض عليه، أو تعديلاً جزئياً أو إلغاءً كلياً، على النحو الذي يطلبه المعارض، واللجنة غير ملزمة -بنصي قانوني- بتسبب قرارها الذي تصدره سواء كان شكلياً أم موضوعياً.

وهذا مما يؤخذ على النصوص النازمة لإجراءات الفصل في الاعتراضات، حيث خلت من إلزام اللجان بتسبب قرار الاعتراض، وحيداً لو كانت على العكس، إذ القرار في الاعتراض أجدر بالتسبب وأحرى من القرار في طلب إعادة النظر، لا سيما أن الاعتراض إذا طعن فيه فإنه سيؤول إلى دعوى قضائية تتداول أمام المحاكم، وخصوصاً أن الاعتراض قد يقدم على طلب إعادة نظر لم تفصل فيه الهيئة في الميعاد، وهذا أولى بالتسبب بلا شك.

ومتى صدر القرار، فعلى أمانة السر إبلاغ الأطراف به في خمسة أيام عمل من تاريخ صدوره - وفق نص المادة (2/33) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي. وقد قضت المحكمة الاتحادية العليا بأن إعلان الهيئة الاتحادية للضرائب يتم من خلال إعلان المدير العام للهيئة لا أي موظف آخر حيث قالت: "مؤدى المادة (1/33) من القانون رقم 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية والمادتين 1/11، 3/12 من قرار مجلس الوزراء رقم 23 لسنة 2018 أن للهيئة الاتحادية للضرائب ولللمعارض الطعن على قرار لجنة فض المنازعات الضريبية أمام المحكمة المختصة خلال عشرين يوماً من تاريخ التبليغ به الذي يتم عن طريق أمين سر اللجنة، إلا أن القانون وقرار مجلس الوزراء المذكورين 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 تسليم إعلانات الجهة الإدارية إلى من يمثلها قانوناً، وإذا كان مدير عام الهيئة الاتحادية للضرائب هو من يمثلها قانوناً وفقاً للمادة (1/8) من القانون رقم 13 لسنة 2016 بشأن إنشاء الهيئة، ومن ثم فإذا ما اتجهت لجنة فض المنازعات الضريبية إلى إعلان الهيئة فإنما يكون ذلك عن طريق إعلان مدير الهيئة باعتباره ممثلاً الذي ينوب عنها نيابة قانونية.

وحيث إنه لما كان ذلك وكان الحكم المطعون فيه خالف هذا النظر وقضى بعدم قبول الدعوى لرفعها بعد الميعاد المقرر وهو عشرين يوماً من تاريخ استلام الإعلان من أحد موظفي الهيئة الطاعنة في حين أنه ليس الممثل القانوني لها على نحو ما سلف بيانه ومن ثم يظل ميعاد الطعن مفتوحاً في قرار اللجنة حتى إقامة الدعوى الأمر الذي يعيب الحكم المطعون فيه بمخالفة القانون والخطأ في تطبيقه وهو ما حجه عن نظر الدعوى مما يوجب نقضه على أن يكون مع النقض الإحالة" (الطعن رقم 635 لسنة 2020 إداري، المحكمة الاتحادية العليا، 2020).

¹³ الفقرة (4) من المادة (7) من قرار مجلس الوزراء رقم 23 لسنة 2018م.

الفرع الرابع: قرارات لجان فض المنازعات الضريبية

عليه، يحسن لنظر هذا المطلب أن أحلل أنواع القرارات الصادرة عن لجان فض المنازعات الضريبية في الفرع الأول، ثم دراسة النتائج المترتبة تاليًا في الفرع الثاني، لأن النتائج تختلف باختلاف أنواع القرارات التي تصدر عن اللجان، فبعض هذه القرارات يمكن الطعن فيها أمام المحاكم، وبعضها الآخر لا يقبل ذلك، ومن ثم يسير الباحث في هذا المطلب مقسمًا القرارات كما يلي.

أولاً: أنواع قرارات لجان فض المنازعات الضريبية

تنقسم القرارات التي تصدر عن لجان فض المنازعات الضريبية إلى قسمين رئيسيين حسب وجهة نظر الباحث، ثم يتفرع أحد هذين القسمين إلى قسمين فرعيين اثنين، وبيان ذلك على النحو الآتي:

(أ) قرارات عدم القبول الشكلية:

القرارات التي تصدر عن لجان فض المنازعات الضريبية - بغض النظر عن قيمتها - قد تكون قرارات عدم قبول شكلية، أي فاصلة في الإجراءات بعدم القبول فقط، أو قرارات موضوعية. فإذا كان القرار صادراً بعدم القبول لعلّة إجرائية، فإن هذا القرار منها يعد قراراً بعدم القبول شكلاً، إذ للجنة لم تفصل في موضوع الطلب.

ويرى الباحث أن قرار القبول شكلاً يخضع لرقابة المحاكم ويجوز الطعن فيه بغض النظر عن النصاب، بيد أن الطعن في هذه الحالة ينصب فقط على المناقشة الشكلية والإجرائية، بحيث يكون الطعن مقتصرًا على مناقشة مقبولة الاعتراض، كما لو كان المعارض قد اعترض بعد أن سدد الضرائب ولكن قررت اللجنة سهوًا عدم قبول الاعتراض بعلّة عدم سدادها، فهنا يجوز للمعارض أن يطعن أمام المحاكم في هذا القرار حتى لو كانت قيمة النزاع الضريبي لا تبلغ النصاب، لأن النصاب أمرٌ موضوعي، يتعلق ويرتبط بموضوع النزاع الضريبي، فإذا فصلت اللجنة في موضوع النزاع، فإنها تكون بذلك قد تعرضت للنصاب، أما إذا كانت اللجنة قد قررت عدم قبول الاعتراض أصلاً، لقيده بعد الميعاد مثلاً، فإن الاعتراض - حقيقةً - لم يُنظر أصلاً، وإنما كان المنظور المفصول فيه هو شكل الاعتراض ومدى استيفائه للمتطلبات الشكلية الإجرائية، وهذه المتطلبات الشكلية الإجرائية لا قيمة مالية لها ولا تخضع لقواعد التقدير أساساً باعتبارها قواعد قانونية مجردة، الأمر الذي يجعلها عرضةً للرقابة من قبل المحاكم القضائية حسب وجهة نظري، بغض النظر عن نصاب الاعتراض.

ويجدُ الباحث لاجتهاده هذا أساساً وركائز في بعض المبادئ القضائية الصادرة في مواضيع قريبة أو مشابهة، ومنها الآتي: "المقرر - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أن مسألة قبول الطعن أو جوازه للتحقق من توافر الشكل القانوني مسألة تتعلق بالنظام العام ويتعين على المحكمة أن تعرض بالبحث لهذا الأمر حتى من تلقاء نفسها لتقول كلمتها فيه قبل التطرق إلى نظر موضوع الطعن. ومن المقرر أن أحكام محاكم الاستئناف التي تفصل في النزاع القائم بشأن إجراءات التنفيذ هي وحدها التي لا يجوز الطعن فيها بطريق النقض، أما ما تصدره من أحكام أخرى في غير هذا النطاق - مثل الأحكام الصادرة في شأن قبول الدعوى أو في شكل الاستئناف أو الاختصاص أو عدم الاختصاص وفقاً لما ينص عليه القانون فهي لا تدخل في نطاق هذا الاستثناء - ويجوز الطعن فيها بطريق النقض. لما كان ذلك وكان الحكم المطعون فيه قد اقتصر قضاؤه على سقوط الحق في الاستئناف فإنه يجوز الطعن فيه بطريق النقض، فيكون الطعن مقبولاً من حيث الشكل" (نقض أبوظبي، الطعن رقم 177 لسنة 2022 تجاري، 2022).

وكذلك الحكم الآتي: "إن المستقر - في قضاء هذه المحكمة - أن النص في الفقرة الثالثة من المادة 173 من قانون الإجراءات المدنية على أن "الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف في إجراءات التنفيذ غير قابلة للطعن بالنقض" مؤداه أن أحكام محكمة الاستئناف التي تفصل في نزاع قام بشأن إجراءات التنفيذ سواء بطلب منعه أو وقفه أو استمراره أو بطلب بطلانه لا يجوز الطعن فيها بطريق النقض، أما ما يصدر من أحكام تتعلق بشكل الطعن بالاستئناف على قرارات قاضي التنفيذ أو في شأن جواز استئنافها وما عسى أن يكون منها غير متعلق بما يتخذه قاضي التنفيذ من إجراءات التنفيذ كالحكم بصحة السند التنفيذي أو بطلانه فإنه يجوز الطعن فيها بهذا الطريق بحسبان أنها غير متعلقة بإجراء من إجراءات التنفيذ، لما كان ذلك وكان الطعن المائل منصب على قضاء محكمة الاستئناف بعدم جواز الاستئناف وبالتالي يكون الطعن جائزاً" (نقض أبوظبي، الطعن رقم 122 لسنة 2022 عمالي، 2022).

فهذه المبادئ القضائية العالية أجازت الطعن في الأحكام الشكلية الصادرة عن محكمة الاستئناف في قضايا تنفيذية، مع أن محكمة الاستئناف هي خاتمة المطاف بالنسبة للطعن في إشكالات التنفيذ، إلا أن محكمة النقض فرّقت بين أحكام الاستئناف التي تنظر الموضوع التنفيذي، وأحكام الاستئناف التي تقتصر على إصدار حكم في الشكل، وبَيَّنَّت أن الزمرة الأولى من الأحكام هي التي يُحظر الطعن فيها بالنقض، بينما الزمرة الثانية يتاح الطعن فيها بالنقض بالنظر إلى انفصالها عن موضوع التنفيذ حقيقةً.

هدياً بما علا، يظهر وجود انفصام بين القرار الصادر في الشكل وحده، والقرار الصادر في الشكل والموضوع مجتمعين، فالأخير وحده هو الذي يراعى فيه النصاب، أما الأول، فهو قرار يتمحور حول مسألة قانونية مجردة يجب فيها التدخل القضائي لإسباغ الرقابة القانونية والتحقق من التطبيق الصحيح للنصوص القانونية وفق تفسيرها السليم كيما تتوفر الحماية القضائية (أو الإدارية في الحال الراهن) للأطراف ذوي العلاقة، ومن ثم يرجح الباحث أن القرارات الصادرة في الشكل بعدم القبول يجوز الطعن فيها أمام المحاكم أياً ما كانت قيمتها.

ومما يعضد وجهة نظر الباحث هذه أن الفقرة الأولى من المادة (36) تقول: ((دون الإخلال بحكم المادتين (34) و(37) من هذا المرسوم بقانون، للهيئة وللشخص بحسب الأحوال الطعن على قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة خلال أربعين (40) يوم عمل من تاريخ تبليغ الهيئة أو الشخص بحسب الأحوال بقرار اللجنة، في أي من الحالتين الآتيتين:

- الاعتراض على قرار اللجنة بشكل كلي أو جزئي.
 - عدم صدور قرار من اللجنة بشأن اعتراض مقدم لها وفقًا لأحكام هذا المرسوم بقانون)).
- فالبند (ب) من الفقرة (1) يضع حلًا لاحتمال عدم صدور قرار من اللجنة بشأن الاعتراض المقدم لها، فقد أجاز هذا البند الطعن في الحكم أمام المحاكم، ولكن السؤال الذي ينقدح في الذهن لدى قراءة هذا النص: هل البند (2) يجيز الطعن في أي اعتراض لا يصدر فيه قرار من اللجان بشكل مطلق دون شرط النصاب، أم أن هذا الحكم القانوني مرتبط بالنصاب؟
- يرى الباحث أن البند (ب) يشمل كل الاعتراضات سواء التي تربو على النصاب والتي تقل عنه. آية ذلك أن مبدأ المادة يقول: "مع عدم الإخلال بحكم المادتين (34) و(37)"، وهاتان المادتان لا علاقة لهما بمنع الاعتراض على ما تزيد قيمته على مائة ألف، فالمادة (34) تمنح القرارات فيما لا يجاوز مائة ألف صفة السند التنفيذي، والمادة (37) تنظم موضوعًا آخر تمامًا، أما المادة التي تحدد نصاب الطعن في الاعتراضات فهي المادة (33) الفقرة (3) منها تحديدًا. والأهم من ذلك، والأدل على أن حالة البند (2) يجوز الطعن فيها أمام المحاكم بغض النظر عن النصاب هو أن المادة (3/33) وردت بالصيغة الآتية: "يعتبر قرار اللجنة نهائيًا في شأن الاعتراض إذا كان مجموع الضريبة المستحقة والغرامات الإدارية بموجبه لا يجاوز (100.000) مائة ألف درهم"، ومعناها أن القرار الصادر عن اللجنة يكون نهائيًا، أما إذا لم يصدر عنها قرارًا أصلاً، فإن الطعن أمام المحاكم جائز لانتفاء القرار النهائي أصلاً، سيما أن القانون خلا من نص يجعل عدم إصدار القرار في ميعاد معين قرارًا ضمنياً مفاده الرفض، الأمر الذي نرى معه أن البند (ب) في المادة (1/36) بندٌ مطلقٌ يشمل كل الاعتراضات التي لا تفصل فيها اللجان بقرار ضمن الميعاد المقرر.
- ب) القرارات الموضوعية:**

- إذا صدر القرار عن اللجان فاصلاً في موضوع الاعتراض، سواء أيد قرار الهيئة أو عدلّه أو ألغاه، فإن هذا القرار قد يكون صادراً في نزاعٍ تفوق قيمته مائة ألف درهم، أو في نزاعٍ تساوي قيمته مائة ألف درهم أو أقل، ومن هنا ينقسم القرار الموضوعي إلى قسمين:
- القرارات في الاعتراضات التي تقل قيمتها عن نصاب الطعن:

إذا كان الاعتراض المعروض على اللجان يتعلق بضريبة وغرامات لا تتجاوز قيمته مجتمعة 100.000 مائة ألف درهم، فإن هذا القرار يعد نهائيًا (مكتب فرحات وشركاهم، 2021) حسب نص المادة (3/33). ومعنى النهائية لا يجوز الطعن في القرار أمام المحاكم، فينتهي المطاف بالاعتراض أمام لجان فض المنازعات الضريبية، فنصاب الطعن بقرارات لجان فض المنازعات الضريبية هو 100.001 مائة ألف درهم ودرهم واحد (أو حتى وفلس واحد)، ويحسب النصاب -حسب وجهة نظر الباحث- بمجموع الضريبة والغرامات الإدارية محل الاعتراض¹⁴.

والنتيجة المنطقية لما تقدم هي أن القرارات في الاعتراضات التي تبلغ قيمة ضريبها وغرامتها 100.000 درهم أو أقل تعتبر سندًا تنفيذيًا بحكم القانون فور صدورها، وهذا هو ما قرره الفقرة الأولى من المادة (34) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي، وتنفذ من قبل قاضي التنفيذ في "المحكمة المختصة" وفق نص الفقرة (3) من المادة (34). والمحكمة المختصة معروفة في المادة (1) من القانون بأنها: "المحكمة الاتحادية التي يقع ضمن اختصاصها المقر الرئيسي للهيئة أو أحد فروعها". ويرى الباحث أن هذه القاعدة في قاضي التنفيذ المختص ليست الأكثر ملائمة، إذ تقتضي حماية المال العام وتسهيل إجراءات التنفيذ أن يكون التنفيذ على سبيل التخيير في عدة محاكم، منها المحكمة التي يقع فيها موطن المنفذ عليه. لذا أرى إضافة عبارة إلى ذيل الفقرة (3) من المادة (34) هي: ((أو المحكمة الاتحادية التي يقع فيها موطن المنفذ عليه))، ولو كان ثمة آلية تنسيق مع القضاء المحلي، فيمكن أن يتم التنفيذ من خلال قضاء التنفيذ المحلي أيضًا، وإذ كان كذلك فيمكن أن تكون العبارة المضافة: ((أو المحكمة الاتحادية أو المحلية التي يقع فيها موطن المنفذ عليه)).

ويرى الباحث أن هذا التوزيع للاختصاص في تنفيذ قرارات اللجان التي تصبح سندات تنفيذية غير وجيه، ذلك أنه ولئن كان منطقيًا أن ينفذ القرار الصادر عن لجنة أبوظبي في محكمة أبوظبي الاتحادية، إلا أن هناك حالات أخرى قد يكون من الأسهل والأسهل فيها أن ينفذ الاختصاص لمحكمة التنفيذ التي يقع ضمن دائرة اختصاصها العنوان الضريبي للمنفذ ضده (المكلف ضريبياً). فإذا كان المكلف ضريبياً ذا عنوان ضريبي في مدينة الفجيرة مثلاً، فلا يرى الباحث ملائمة أن تختص محكمة تنفيذ أبوظبي أو الشارقة بالتنفيذ ضده لأنه ليس ثمة فرع للهيئة في الفجيرة، بل إنني أرى أن هذا قد يؤدي إلى خلق حالة من الضغط والزخم في بعض محاكم التنفيذ دون غيرها، وسيكثر من الإنابات ويطول إجراءات التنفيذ، لذلك أرى أن مسألة الاختصاص التنفيذي يتعين مراجعتها وإعادة صياغتها بالنظر إلى العنوان الضريبي للمكلف ضريبياً للتنفيذ ضده في موطنه.

وقد أورد بعض الأساتذة بعض النقاط الجوهرية بشأن نصاب الطعن في الاعتراضات، حيث رأوه حقيقياً بالمراجعة، نظراً لأن الضريبة تم دفعها فعلاً، ولأن "إشباع غريزة العدالة ضرورة، خاصة أن من يرفع الدعوى ويخسرها سيكون هو المتضرر في دفع رسومها وتكاليفها، خاصة في الحالات التي يقدم فيها المكلف بالضريبة طلب إعادة النظر ولم تفصل فيه لجان الفصل في المنازعات الضريبية" (الشوابكة، 2021، ص. 246). وهذا رأي سديد، وأعتقد أيضاً أن تقديم الطعون للمحاكم ينبغي أن يكون مجرداً من شرط النصاب، لا لمصلحة المعارضين من الخاضعين للضريبة وحدهم، بل أيضاً للمصلحة العامة المتمثلة في توفير أقصى حماية ممكنة للمال العام، إذ لن تتمكن الهيئة الاتحادية للضرائب من الطعن قضائياً في حال صدر قرار ضدها عن لجان فض المنازعات الضريبية في نزاع تقل قيمته عن النصاب.

¹⁴ تنص الفقرة (3) من المادة (33) من قانون الإجراءات الضريبية الجديد على أنه: ((يعتبر قرار اللجنة نهائيًا في شأن الاعتراض، إذا كان مجموع الضريبة المستحقة والغرامات الإدارية بموجبه لا يجاوز (100.000) مائة ألف درهم)). وينظر أيضاً: إبراهيم الشوابكة، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 243. ويؤيد هذا نص الفقرة الأولى من المادة (1) من قرار مجلس الوزراء رقم 23 لسنة 2018م، إذ يقول: ((يعتبر قرار اللجنة نهائيًا في شأن الاعتراض إذا كان مجموع الضريبة المستحقة والغرامات الإدارية المتعلقة بالضريبة لا يزيد على (100.000) درهم)).

ولكن عمومًا، إذا كان لا بد من تحديد نصيب معين للطعن في المنازعات الضريبية، فإنني أرى أن تحديد نصيب الطعن على قرارات لجان فض المنازعات الضريبية بواقع 100,000 مائة ألف درهم أمر غير سديد، لأسباب متعددة أبسطها أدناه:

أولاً: إن تحديد النصاب بهذا المبلغ المرتفع يمنع طائفة معتبرة من المكلفين من حقهم في التقاضي، ويحول بينهم وبين الحصول على الحماية القضائية المقررة دستورياً، فصحیح أن كفاءة الإدارة الضريبية ولجان فض المنازعات الضريبية هو أمر مفترض، وأن هذه الأخيرة لها طابع قضائي وخبرة قانونية، إلا أن الخبرة القانونية الكاملة والصبغة القضائية التامة لا تتوافر في لجان فض المنازعات الضريبية، والخطأ قد يتسرب لقراراتها بلا شك. وهذا يعني أن الحماية المقدمة لذوي الحقوق المحدودة القيمة أقل شمولية من الحماية الممنوحة لذوي الحقوق عالية القيمة، وهذا أمر قد يتضمن شيئاً من عدم الإنصاف، لا سيما أننا عند الكلام عن الضريبة نراعي التفاوت الطبقي وأثر النسبة المالية على المكلفين ضريبياً، فمبلغ تسعين ألف درهم بالنسبة لأحد من متوسطي الدخل أو محدوديه يكون في الغالب مبلغاً معتبراً وهاماً جداً، بينما قد تكون خمسمائة ألف درهم غير مهمة بالنسبة لشركة تدخل عشرات الملايين من الربح الصافي سنوياً، مما يتجلى معه أن هذا النص لم يراعِ نسبة القيمة المالية، بما قد يؤدي إلى نتائج عملية غير حميدة. ثانياً وهو الأهم: إن النصاب المحدد هو مائة ألف درهم، وهو مبلغ ليس بالقليل من حيث قيمته، فالفكرة التي أرى أن القانون كان يتوجب أن يراعيها، هو أن رفع الأنصبة القانونية له تأثير مزدوج، فهو يؤثر على المعترضين من الخاضعين للضريبة، ويؤثر في الوقت ذاته على الهيئة الاتحادية للضرائب التي تسعى لتحصيل المال العام واستيفاء مبالغ الضريبة.

فعندما يعلن القانون أنه لن يوفر الحماية القضائية للمنازعات الضريبية التي تساوي أو تقل قيمتها عن مائة ألف درهم، فإنه بذلك يجعل المال العام متى كانت قيمته لا تزيد على مائة ألف درهم غير خاضع للحماية القضائية، وتقتصر حمايته على لجان فض المنازعات الضريبية والهيئة الاتحادية للضرائب، وهي جهات إدارية، ومهما كانت ذات كفاءة، إلا أن الخطأ البشري وارد، والرقابة القضائية على أعمال الإدارة والهيئات الإدارية الخاصة دائماً كانت تحقق نوعاً من التوازن والوقاية الاستباقية. لذلك نرى أن رفع الأنصبة القانونية عمومًا (حتى بالنسبة للاستئناف والطعن بالنقض وما إلى ذلك من طعون وإجراءات عمومًا) هو أمر حساس للغاية، لأن الجهات الإدارية في القضاء الإداري، كما هو حال الهيئة الاتحادية للضرائب في مجال المنازعات الضريبية، وغيرها من الجهات الإدارية والمؤسسات الحكومية، تطالب بمال عام يصب نهاية في خزانة الدولة ويحقق المصلحة العامة، وأرى أن حماية هذا المال العام لا بد أن تؤخذ في عين الاعتبار لدى تقدير الأنصبة.

• القرارات في الاعتراضات التي تزيد قيمتها على 100.000 مائة ألف درهم:

القرارات التي تبلغ قيمتها 100,001 مائة ألف درهم ودرهم واحد أو أكثر لا تستحيل سندات تنفيذية إلا عقب مضي أربعين يوم عمل من تاريخ تبليغ الهيئة الاتحادية للضرائب أو الشخص المعترض بالقرار دون طعن من أي منهما، فإذا طعن أحدهما فإن القرار لا يمسى سندا تنفيذياً إلا عقب صدور الحكم القضائي بشأنه وصيرورة الحكم القضائي سندا تنفيذياً حسب القواعد المقررة في قانون الإجراءات المدنية الاتحادي. أما إذا لم يطعن أي منهما ضمن الميعاد، يصبح قرار لجنة فض المنازعات الضريبية سندا تنفيذياً، وبالحصول على شهادة بعدم قيد طعن على قرار الاعتراض من المحكمة المختصة بالطعن، يمكن التنفيذ فوراً لدى المحكمة المختصة بالتنفيذ.

جدير بالذكر أن المحكمة الاتحادية العليا أرسيت مبدأ يفهم منه أن قواعد النصاب في قانون الإجراءات المدنية الاتحادي لا تسري في المنازعات الضريبية لأنها تعتبر من قبيل الدعاوى المتعلقة بالقرارات الإدارية، والتي تعتبر دعاوى غير مقدرة القيمة. ففي دعوى أقامتها الهيئة الاتحادية للضرائب بشأن غرامات إدارية تبلغ قيمتها (111,206) مائة وأحد عشر ألفاً ومائتين وستة دراهم ألغتها لجان فض المنازعات الضريبية، تبادت الدعوى حتى وصلت المحكمة الاتحادية العليا، فدفعت المطعون ضدها بعدم قبول الطعن لقلة النصاب، نظراً لكون نصاب الطعن بالنقض خمسمائة ألف درهم، إلا أن المحكمة طرحت هذا الدفع بقولها: "عن الدفع بعدم جواز الطعن لقلة النصاب فإنه مردود بأن النزاع المائل يتعلق بالطعن في قرار لجنة فض المنازعات الضريبية وهو قرار إداري يتسع معه اختصاص هذه المحكمة لنظره، وإذ استوفى الطعن أوضاعه الشكلية فإنه يكون مقبولاً شكلاً" (المحكمة الاتحادية العليا، الطعن رقم 635 لسنة 2020 إداري، 2020).

وهذا تكون المحكمة الاتحادية العليا قد صرحت بأنها ترى أن الدعاوى الضريبية تعتبر من قبيل دعاوى الإلغاء التي لا تخضع لقواعد النصاب. وقد صاغ المكتب الفني هذا المبدأ بالشكل الآتي في مقدم الحكم: "اعتبار قرار لجنة فض المنازعات الإدارية هو قرار إداري جائز الطعن عليه أمام المحكمة الاتحادية العليا"، هو مبدأ قد يثير بعض الإشكاليات إذا عُممت فكرته وأخذت على إطلاقها.

ذلك أن هذا المبدأ، إذا اطرده حكمه، فإنه قد يعني أن كل الطعون على أي قرار صادر عن لجان فض المنازعات الضريبية يتوجب قبولها دون نظر إلى النصاب القانوني المحدد بواقع مائة ألف درهم، لأن كل القرارات تعتبر قرارات إدارية بغض الطرف عن قيمة الضريبة والغرامات الإدارية التي يشتمل عليها القرار. وحتى لو قيل -جدلاً- بأن مبدأ المحكمة الاتحادية العليا يسري في حال كان الطاعن هو الهيئة الاتحادية للضرائب، فإن هذا يتضمن تفرقة بين المتقاضين وتمييزاً لأحدهما على الآخر رغم عموم النص، وبالتالي لا يمكن أن يكون هذا التأويل صحيحاً.

فإن قيل أن المبدأ المذكور أعلاه خاص بالأنصبة المحددة في قانون الإجراءات المدنية، فهي وحدها التي لا تراعى أيان نظر الطعون في قرارات لجان فض المنازعات الضريبية، وأن النصاب المحدد في قانون الإجراءات الضريبية الذي يتيح الطعن ابتداءً أو لا يتيح هو نصاب آخر يجب احترامه كونه شرطاً في ولوج باب المحاكم أساساً، فإنني أرى هذا القول غير سديد، لأن تبرير المحكمة الاتحادية العليا لطرحها الدفع بعدم قبول الطعن لقلة النصاب واضح للغاية، وهي أن الدعوى تتعلق بقرار إداري، ومن ثم يتسع اختصاص المحكمة الاتحادية له، وهذا تسبب في منتهى الجلاء، تبين فيه المحكمة المنطق والمنطق القانوني الذي تولد عنه استبعاد الدفع بالنصاب، وهذا المنطق قائم كما هو سواء نظرنا إلى النصاب المحدد في قانون الإجراءات الضريبية

الاتحادي أو الأنصبة المحددة في قانون الإجراءات المدنية الاتحادي، وليس ثمة نص أو سبب يقتضي التفريق بين النصابين. من هنا يرى الباحث أن المبدأ الصادر عن المحكمة الاتحادية العليا قد يُفهم منه ما يتيح للطاعنين أن يتصلوا من قاعدة نصاب الطعن، بما قد تستحسن معالجته من خلال مبدأ جديد من المحكمة الاتحادية العليا تعدل فيه عن مبدئها هذا أو تفسره بما يزيل الإشكال ويمحو التعارض الظاهري. ويمكن أن يكون تفسيرًا منطقيًا للمبدأ المتعلق بالنصاب أن المحكمة الاتحادية العليا نظرت إلى كون محل النزاع غرامات إدارية، لا ضريبة مستحقة الأداء أو غرامات إدارية متعلقة بهذه الضريبة، الأمر الذي دعاها إلى اعتبار الدعوى برمتها دعوى إلغاء قرار إداري بفرض غرامات. ومع أن هذا التفسير وجيه، إلا أن صياغة المبدأ القضائي لم تأت بالوضوح والصرحة المطلوبين للجزم بهذا التفسير، كما أن الفقرة (3) من المادة (33) من قانون الإجراءات الضريبية الجديد، والتي نصها: ((يعتبر قرار اللجنة نهائيًا في شأن الاعتراض، إذا كان مجموع الضريبة المستحقة والغرامات الإدارية بموجبه لا يجاوز (100.000) مائة ألف درهم)) لم تعد تسمح بهذا التفسير، لأنها صرحت بأن الغرامات الإدارية أضحت عنصراً من عناصر حساب النصاب، وقد كان قرار مجلس الوزراء رقم 23 لسنة 2018 م متضمناً لنص¹⁵ بنفس المعنى تماماً في التاريخ الذي صدر فيه المبدأ المشار إليه. وعليه يبقى التساؤل قائماً، ولربما يكون التفسير الأمثل والأفضل للتوفيق بين النص والمبدأ القضائي هو أنه إذا كان النزاع متعلقاً بغرامات إدارية غير متصلة بالتقييم الضريبي بشكل مباشر، فيمكن حينها أن تعتبر الدعوى دعوى إلغاء قرار إداري، وبذلك تنفك من قيد النصاب، أما إذا كانت الغرامات ذات ارتباط بالضريبة، فإن النص القانوني صريح وجازم بأن هذه الغرامات تدخل ضمن حساب النصاب.

الخاتمة:

ختاماً، يوجز الباحث عرضاً للنتائج التي خلص إليها عقب تحليل نصوص قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي الجديد وما تضمنته من طرق إدارية لتسوية المنازعات الضريبية، وذلك لكي تصل إلى المقترحات والتوصيات التي تخدم موضوع هذه الدراسة وتسلب الضوء على الجوانب التي يمكن تحسينها في الطرق الإدارية للفصل في المنازعات الضريبية:

أولاً: النتائج

- قانون الإجراءات الضريبية الصادر بموجب المرسوم بقانون اتحادي رقم 28 لسنة 2022 وضع طريقين للتظلم الداخلي أمام الهيئة الاتحادية للضرائب، الأول باسم "طلب مراجعة التقييم الضريبي والغرامات الإدارية المرتبطة به"، والثاني باسم "طلب إعادة النظر".
- طلب مراجعة التقييم الضريبي والغرامات الإدارية المرتبطة به هو طلب جوازي ضيق النطاق، يجوز للمكلف ضريبياً أن يقدمه، ولكنه ليس حتمياً، ولا يضير المكلف ضريبياً تركه إن شاء أن يكمل المنازعة الضريبية لاحقاً، كما أنه يرد حصراً على التقييم الضريبي أو على الغرامات الإدارية المرتبطة به (أو كليهما معاً)، ولا يمكن تقديم طلب مراجعة لأي قرار آخر تصدره الهيئة الاتحادية للضرائب.
- ميعاد تقديم طلب المراجعة هو أربعون يوم عمل، ويجب أن يكون مسبباً ومقدمًا وفق الآلية وعلى النموذج المحددين من الهيئة، وميعاد البت فيه هو أربعون يوم عمل، ولا يشترط تسبب القرار. وإذا صدر القرار في طلب المراجعة، فعلى الهيئة الاتحادية للضرائب تبليغ ذي الشأن بالقرار خلال خمسة أيام عمل، بما يجعل المدة القصوى للتبليغ ستة وأربعين يوم عمل، وذلك إعمالاً لقواعد المواعيد التي تضمنها قانون الإجراءات الضريبية.
- يجوز لمن لم يرتض القرار الصادر في طلب المراجعة أن يكمل منازعته الضريبية من خلال تقديم طلب إعادة نظر خلال أربعين يوم عمل من تاريخ تبليغه بالقرار الصادر في طلب المراجعة.
- يجوز أيضاً لمن لم تصدر الهيئة قراراً بشأن طلب المراجعة المقدم منه أن يقدم طلب إعادة نظر خلال أربعين يوم عمل من تاريخ اليوم الذي كان يتعين فيه على الهيئة أن تبلغه بقرارها.
- معظم القوانين العربية تتيح التظلم أمام الجهة الضريبية ذاتها، بل وتجعله وجوبياً، ولكن التظلم فيها يجوز مرة واحدة، لا مرتين كما في القانون الإماراتي. ولل قانون القطري مسلك فريد في هذا الشأن، كونه يسمح بالاعتراض الداخلي للجهة الضريبية نفسها، ثم يسمح بتقديم تظلم للجان "التظلم"، وهي لجان تتبع الجهة الضريبية، ولكنها تشبه في تشكيلها واختصاصاتها لجان فض المنازعات الضريبية الإماراتية.
- طلب إعادة النظر هو التماس يقدمه المكلف بالضريبة إلى الهيئة الاتحادية للضرائب لإلغاء أو تعديل قرار صادر عنها بشأنه، فهو بمثابة تظلم وجوبي، وذلك لأن تقديمه يستتبع جواز الاعتراض أمام لجان فض المنازعات الضريبية والطعن أمام المحاكم، فلا يقبل الاعتراض أو الطعن إذا لم يكن مسبقاً بطلب إعادة نظر. كما يتسع نطاق طلب إعادة النظر ليشمل كافة القرارات التي تصدرها الهيئة.
- لجان فض المنازعات الضريبية هي جهة إدارية مستقلة ذات طابع قضائي تختص بنظر المنازعات الضريبية المتفرعة عن طلبات إعادة النظر السابق تقديمها للهيئة الاتحادية للضرائب.
- تتبع لجان فض المنازعات الضريبية وزارة العدل بحيث تشرف هذه الأخيرة عليها من الناحية الإدارية والناحية المالية أيضاً، أما مكافآت أعضائها وإجراءاتها الخاصة فهي تصدر بقرار من مجلس الوزراء.

¹⁵ نصت الفقرة الأولى من المادة (1) من قرار مجلس الوزراء رقم 23 لسنة 2018 م على الآتي: ((يعتبر قرار اللجنة نهائياً في شأن الاعتراض إذا كان مجموع الضريبة المستحقة والغرامات الإدارية المتعلقة بالضريبة لا يزيد على (100.000) درهم)).

- تتسم اللجان بالطابع القضائي كونها تختص بالفصل في المنازعات الضريبية المتفرعة عن قرارات الهيئة في طلبات إعادة النظر، وكونها مشكلة برئاسة عضو سلطة قضائية وخيرين اثنين، يصدر قرار بتعيينهم من وزير العدل بالتنسيق مع وزير المالية، كما يظهر هذا الطابع في ضمانات الاستقلالية التي حرص القانون على أن يحفظ أعضاء اللجان بها.
- ثمة ثلاث لجان لفض المنازعات الضريبية في الدولة، لجنة في أبوظبي، وأخرى في دبي، وأخيرة في الشارقة، وينعقد الاختصاص بناءً على العنوان الضريبي للمكلف ضريبياً، إلا لجنة الشارقة التي تختص بكل النزاعات الضريبية لمن عنوانه الضريبي في إمارات الشارقة وعجمان وأم القيوين ورأس الخيمة والفجيرة.
- يشترط لتقديم اعتراض للجان فض المنازعات الضريبية أن يتم سداد الضريبة محل النزاع كاملاً قبل الاعتراض، وأن يكون الاعتراض متعلقاً بطلب إعادة نظر سابق قُدم للهيئة الاتحادية للضرائب، وألا يكون ثمة اعتراض سابق قدم للجان بشأن الموضوع ذاته وسبق لها أن فصلت فيه.
- تفصل لجان فض المنازعات الضريبية في الاعتراضات في غضون أربعين يوم عمل من تقديمها، وتبلغ المعارض والهيئة بالقرار خلال خمسة أيام عمل، ولا يشترط تسبب القرار الصادر عنها في الاعتراض.
- يجوز الطعن في قرارات لجان فض المنازعات الضريبية خلال أربعين يوم عمل من تاريخ تبليغ ذي الشأن بالقرار، وذلك شريطة سداد نصف الغرامات الإدارية المقررة، وشريطة أن يكون النزاع متعلقاً بضريبة وغرامات يجاوز مجموعهما مائة ألف درهم، وإلا عد قرار لجنة فض المنازعات نهائياً، ويكون سنداً تنفيذياً قابلاً للتنفيذ فوراً من المحكمة المختصة.
- تسري على الطعون أمام المحاكم قواعد قانون الإجراءات المدنية الاتحادية من حيث تداولها ثم جواز الطعن بالاستئناف والنقض على الحكم الصادر فيها ثم تنفيذها.
- وتضمن هذا التنظيم بعضاً من الهنات التي يمكن سدها من خلال:
- تحديد اللجان أو الجهات الداخلية -ضمن الهيئة الاتحادية للضرائب- التي ستفصل في طلب المراجعة وطلب إعادة النظر بنصوص بموجب تعديل تشريعي يتم إدخاله على قانون الإجراءات الضريبية (هدياً بالمادة 133 من دستور الاتحاد)، مع ضرورة وضع ضمانات الفصل بين اللجنتين دون إدخال بالتنسيق بينهما لتفادي الوقوع في حالات إصدار قرارات متعارضة أو متزامنة.
- إضافة نص واضح إلى قانون الإجراءات الضريبية يقضي بأن عدم إصدار قرار في طلب المراجعة أو طلب إعادة النظر أو الاعتراض أمام اللجان يعد رفضاً ضمنياً له، حسماً لمادة الخلاف، وسدّاً للفجوة القانونية القائمة حالياً. ويفضل أن يعاد النظر أساساً في إتاحة الخيار أصلاً للهيئة الاتحادية للضرائب أو للجان فض المنازعات الضريبية بأن تصدر أو لا تصدر قراراً وتترك الطلب أو الاعتراض دون البت فيه.
- تغطية النقص التشريعي من خلال تبيان إجراءات نظر طلب إعادة جلساته، وكذلك الاعتراض أمام اللجان، وكيفية عقد الجلسات، وما إذا كان الطالب أو المعارض يُدعى للحضور، ويُمكن من الرد والتعقيب والإدلاء بالمستندات وتقديم الطلبات الإثباتية وغيرها، مع توضيح الكيفية التي يمكن من خلالها الفصل في طلب إعادة النظر بشكل أكبر، والأخذ بالتجارب العربية في هذا المضمار، من خلال إضافة نصوص تنظم عملية التسوية الإدارية في مراحل المراجعة وإعادة النظر والاعتراض، والاستفادة في هذا الصدد من قانون الإجراءات الضريبية المصري الذي نظم هذه الأمور بدقة محمودة وتفصيل دقيق، والأخذ بمنهجه في تلافي الاقتضاب التشريعي وتفادي النقص القانوني من خلال إضافة النصوص الواضحة بشأن تنظيم عملية التسوية الاتفاقية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة باعتبارها إحدى أهم سبل إنهاء النزاعات الضريبية.
- إنشاء لجنة منازعات ضريبية رابعة في إمارة الفجيرة لتغطي الاعتراضات المقامة من المكلفين ذوي العناوين الضريبية الكائنة في إمارتي الفجيرة ورأس الخيمة، إذ الزيادة في المنازعات الضريبية أمر محتوم، ولا بد من مراعاة ضغط العمل الذي ستتعرض له لجنة الشارقة.
- تعديل قانون الإجراءات الضريبية أو إضافة نص إلى اللائحة التنفيذية الجديدة يوجب تسبب قرار لجان فض المنازعات الضريبية الصادر في الاعتراض.
- إلغاء نصاب الطعن في قرارات لجان فض المنازعات الضريبية أو تخفيضه للنصف ليكون خمسين ألف درهم.

المراجع:

أولاً: الكتب

- الحافظ، م. ب. (2019). *موسوعة القوانين والمراسيم والقرارات واللوائح التنفيذية بشأن الضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة*. دار الحافظ.
- الشوابكة، إ. ك. (2021). *الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي مع دراسة تطبيقية على تشريعات دولة الإمارات العربية المتحدة*. كلية القانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة.
- فتح الباب، ع. م. (2013). *المدخل إلى القانون الإداري: دراسة في ضوء آراء الفقه والأحكام والفتوى (ط. 2)*. دائرة القضاء - أبوظبي.
- فتح الباب، ع. م. (2014). *تفسير التشريعات: دراسة مقارنة (مصر-الإمارات)*. دائرة القضاء - أبوظبي.

ثانياً: الرسائل والأطروحات

- بدائية، ي. (2012). *الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر)*.

بن شريف، ل.، & بلقيلة، ف. (2016). *الإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب في الجزائر* (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، الجزائر).

الدوسري، غ. ع. (2022). *الجزاءات الإدارية في مجال الضريبة على الدخل: دراسة مقارنة* (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قطر).

زاي، إ.، & بغدادي، ع. (2020). *آليات تسوية المنازعات الجبائية*.

زموري، س. (2019). *التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية* (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر).

شرقي، ف. (2018). *التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية* (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر).

ثالثًا: المقالات

الشافعي، م. إ.، & الدلجاوي، أ. ع. (2021). *التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية: دراسة مقارنة بين القانونين الإماراتي والمصري*. *مجلة الشريعة والقانون*، 87، 407-456.

باصم، م. ب. ن. (2019). *الجوانب القانونية في منازعات ضريبة القيمة المضافة*. *مجلة قضاء*، 13.

بشير، أ. م. (2023). *المنازعات الضريبية من الألف إلى الياء وفق قانون الإجراءات الضريبية الجديد*. ليجال أدفايس ميدل إيست. <https://legaladvice.com>

بنداود، إ. (2014). *التظلم الإداري في المنازعات الضريبية*. *مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية (عدد خاص)*.

موسى، ن. (2011). *الطعن الإداري المسبق في الإجراءات المدنية والإدارية*. *مجلة فكر ومجتمع*، 8.

مكتب فرحات وشركاهم. (2021، 11 يوليو). *التعامل مع المنازعات الضريبية*. <https://farahatco.com>

مكتب فرحات وشركاهم. (2021، 6 ديسمبر). *نظرة على تعديلات بعض أحكام قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي*. <https://farahatco.com>

رابعًا: التشريعات

دولة الإمارات العربية المتحدة. دستور دولة الإمارات العربية المتحدة.

دولة الإمارات العربية المتحدة. (2016). *المرسوم بقانون اتحادي رقم (13) لسنة 2016 بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب*.

دولة الإمارات العربية المتحدة. (2017). *المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية*.

دولة الإمارات العربية المتحدة. (2017). *قرار مجلس الوزراء رقم (36) لسنة 2017 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية*.

دولة الإمارات العربية المتحدة. (2018). *قرار مجلس الوزراء رقم (23) لسنة 2018*.

دولة الإمارات العربية المتحدة. (2019). *قرار وزير العدل رقم (35) لسنة 2019*.

دولة الإمارات العربية المتحدة. (2019). *قرار وزير العدل رقم (109) لسنة 2019*.

دولة الإمارات العربية المتحدة. (2021). *المرسوم بقانون اتحادي رقم (28) لسنة 2021 بشأن تعديل قانون الإجراءات الضريبية*.

دولة الإمارات العربية المتحدة. (2022). *المرسوم بقانون اتحادي رقم (28) لسنة 2022 بشأن الإجراءات الضريبية*.

جمهورية مصر العربية. (2020). *القانون رقم (206) لسنة 2020 بشأن الإجراءات الضريبية الموحد*.

خامسًا: المواقع الإلكترونية

دائرة القضاء – أبوظبي. (2023). *محكمة النقض*. <https://www.adjd.gov.ae>

وزارة العدل، دولة الإمارات العربية المتحدة. (2023). *القوانين والتشريعات*. <https://www.moj.gov.ae>

الهيئة الاتحادية للضرائب. (2023). *الهيئة الاتحادية للضرائب*. <https://tax.gov.ae>

سادسًا: المراجع الأجنبية

Al Shawbkeh, I. (2023). The role of tax disputes resolution committee in settling tax disputes in the United Arab Emirates. *The Lawyer Quarterly*, 13, 30-41.