

## الوسائل الإدارية للفصل في المنازعات الضريبية في النظام الضريبي البحريني

### Administrative Means of settlement tax disputes In the Bahraini tax system

إعداد: الدكتورة/ نادية إسماعيل محمد الجبلي

أستاذ القانون العام المساعد، كلية الحقوق، جامعة المملكة، مملكة البحرين

Email: [n.aljabali@ku.edu.bh](mailto:n.aljabali@ku.edu.bh)

#### المخلص:

تحتل الضرائب مكانة هامة في حياة الدول في الوقت الحالي، وخاصة بعد زيادة متطلبات الدولة وأعبائها تجاه شعبيها، حيث تشكلت الضرائب من أهم الروافد الاقتصادية والتنموية للدولة من أجل النهوض بمسؤولياتها في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية وغيرها. وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الوسائل الإدارية لحل المنازعات الضريبية باعتبارها من أهم المسائل الجوهرية التي تتسم بأهمية كبيرة سواء بالنسبة للمكلفين بالضريبة أو الإدارة الضريبية على حد سواء، فهي تنطوي على مجموعة من الإجراءات التي تحكم المنازعة الضريبية خلال مرحلة معينة من النزاع. واستخدام المنهج الوصفي التحليلي من أجل تحليل موضوع الدراسة تحليلاً قانونياً من خلال استعراض مختلف النصوص القانونية والتشريعية واللوائح في النظام الضريبي البحريني من أجل التوصل إلى أفضل النتائج ووضع الحلول والتوصيات المناسبة. كذلك توصلت الدراسة إلى عدة نتائج ومنها: أن المشرع البحريني إعطاء المكلف الحق في تقديم تظلم أو اعتراض إلى الجهة المختصة من أجل مراجعة قراراتها الصادرة ضده بشرط سداد الضريبة وكذلك الحد الأدنى للغرامة الإدارية المعترض عليها، كما أجاز التصالح الضريبي بهدف حماية حقوق الدولة والمجتمع في استرداد أموالها بشرط قبل صدور حكم المحكمة، ومن أهم التوصيات ضرورة توحيد مدة الطعن في جميع التشريعات الضريبية ب 60 يوماً، ووضع آليات وإجراءات قانونية متكاملة لإرساء منظومة قانونية تكفل مواجهة كافة أشكال التهرب الضريبي.

**الكلمات المفتاحية:** التسوية الإدارية، التظلم الضريبي، التصالح الضريبي، المنازعات الضريبية، المكلف

## Administrative Means of settlement tax disputes In the Bahraini tax system

### Abstract:

Taxes, nowadays, occupy a significant rule in the economics of states over the world. The importance of the tax increased after the wide interference of states in various sectors of population and numerous requirements towards its population, as taxes constitute one of the most important economic and developmental tributaries for the state to fulfill its responsibilities in various economic, social and other sectors of life.

This study aims to identify the administrative means of settlement tax disputes as one of the most important fundamental issues that is of great importance to both taxpayers and the tax collectors' institutions. To this end, it involves a set of procedures that govern the tax dispute during a specific stage of the dispute. Therefore, and for legal analysis, the writer used the descriptive analytical methodology by reviewing the various legal and legislative texts and regulations in the Bahraini tax system aiming to gain the best results, develop appropriate solutions and recommendations.

The study ended with several results, including that the Bahraini legislator gave the taxpayer the right to submit a grievance or objection to the competent authority to review its decisions before him on condition of paying the tax as well as the minimum administrative fine that was objected to.

It also authorized tax reconciliation with the aim of protecting the rights of the state and society to recover its right in condition that should be fulfilled before the court ruling is issued.

However, the most important recommendations is the necessity of unifying the appeal period in all tax legislation to 60 days, developing integrated legal mechanisms and procedures to establish a legal system that ensures confronting all forms of tax evasion.

**Keywords:** administrative, settlement, tax grievance, tax reconciliation, tax disputes, taxpayer

## 1. المقدمة:

يعتبر موضوع الضرائب من المواضيع التي تكتسب أهمية بالغة في التشريعات الضريبية لأي دولة نظراً لارتباطها بدفع عجلة التنمية الاقتصادية، حيث تشكل الضرائب من أهم المورد الرئيسي في الميزانية العامة للدولة الحديثة، وتُسهم ملائمة القوانين الضريبية من عدمها بقدر كبير في تحفيز المستثمرين أو تنفيرهم.

لذلك لجئ معظم المشرعين إلى إصدار قواعد قانونية تنظم أمور الضريبة من حيث الإجراءات المتبعة في ربطها وتحصيلها وكذا المنازعات الضريبية المتعلقة بها، لذلك فإن عدم تطبيق هذه القواعد التشريعية بشكل صحيح قد تؤدي إلى نشوء المنازعات الضريبية بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، وخاصة في الحالة التي يكون فيها المكلف معسراً ووضعته المالي لا يسمح له بتسديد ما عليه من ديون.

وتنص التشريعات القانونية على حل المنازعات الضريبية بالوسائل الإدارية من خلال إعطاء المكلف الحق بأن يعرض منازعته على الإدارة الضريبية وإجراءات الفصل فيها قبل اللجوء إلى القضاء من خلال وضع القواعد المنظمة لذلك سواء من حيث تحديد الجهة المختصة بقبول التظلم أو ميعاد وإجراءات تقديمه والفصل فيه (1).

وهناك وسيلة أخرى شبه قضائية يمكن أن يتمخض عنها الوصول إلى تصالح ضريبي مع المكلف في موضوع الخلاف في أية مرحلة تكون عليها المنازعة، فضلاً عن وجود الطريق القضائي الذي يتم الرجوع إليه إذا لم يتم التوصل إلى نتيجة من خلال الوسائل الإدارية، حيث تكون ساحات القضاء بدرجاته هي الميدان الذي ينتقل إليه المنازعة الضريبية للفصل فيها (2).

ويتكون هيكل النظام الضريبي في مملكة البحرين على ضريبة مباشرة واحدة والمتمثلة في الضريبة على الدخل المتحصلة من شركات النفط والغاز والمنظمة بالمرسوم بقانون رقم (22) لسنة 1979 ، وثلاثة أنواع من الضرائب غير المباشرة وتتمثل في الضريبة الانتقائية التي ينظمها القانون رقم (40) لسنة 2017 ، والضريبة الجمركية التي ينظم أحكامها قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي والقانون رقم (1) لسنة 2006 بالموافقة على قيام الاتحاد الجمركي لدول مجلس التعاون الخليجي، والضريبة على القيمة المضافة والتي ينظمها المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018.

## 1.1. إشكالية الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الوسائل الإدارية للفصل في المنازعات الضريبية التي تنشأ بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة. ومن خلال هذا المنطلق فإن الإشكالية المطروحة في موضوعنا تتمثل في السؤال الرئيسي: ماهي طرق التسوية الإدارية لحل المنازعات الضريبية وفق النظام الضريبي البحريني؟

### ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة التالية:

- ماهية التظلم أو الاعتراض الضريبي.
- ماهي شروطه وإجراءاته والسلطة المختصة بنظره.
- ما هو التصالح الضريبي، وما هي آثاره بالنسبة للدعوى ولأطراف النزاع وبالنسبة للغير.

(1) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص 647

(2) د. محمد على عوض الحرازي، التشريع الضريبي اليمني، الطبعة الأولى، مطبعة خالد بن الوليد للطباعة والنشر والتوزيع، صنعاء، 2014، ص 341.

## 2.1. منهجية الدراسة:

حتى يتسنى لنا الإلمام بالجوانب المختلفة لموضوع الدراسة فقد اعتمدنا في هذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من أجل تحليل موضوع دراستنا تحليلاً قانونياً من مختلف جوانبه وأبعاده. من خلال استعراض مختلف النصوص القانونية والتشريعية واللوائح من أجل التوصل إلى أفضل النتائج ووضع الحلول والمقترحات والتوصيات الممكنة لحل الإشكاليات الناجمة عن هذا الموضوع.

## 3.1. خطة الدراسة:

اقتضى موضوع الدراسة أتباع التقسيم الثنائي حيث تم تقسيم هذه الدراسة إلى مبحثين، مسبوقة بمقدمة، ومتبوعة بخاتمة. ففي المبحث الأول خصصنا للحديث عن دراسة التظلم أمام الإدارة الضريبية في النظام الضريبي البحريني. والذي تم تقسيمه إلى مطلبين استعرضنا في المطلب الأول عن التظلم الضريبي في تسوية المنازعات الضريبية، بينما في المطلب الثاني تحدثنا عن لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية.

أما المبحث الثاني فقد تمحور الحديث عن التصالح الضريبي. والذي تم تقسيمه إلى مطلبين، في المطلب الأول تناولنا موضوع ماهية التصالح الضريبي، أما في المطلب الثاني تمحور حول الآثار القانونية لتصالح الضريبي في الجرائم الضريبية.

### المبحث الأول: التظلم أمام الإدارة الضريبية في النظام الضريبي البحريني

تنص معظم التشريعات الضريبية على حق المكلف أن يقدم تظلمه أو اعتراضه أمام الإدارة من خلال تقديم طلب التظلم إليها قبل رفع دعوى قضائية بشأن اعتراضه على أي قرار أو إجراء تقوم به الإدارة، من أجل أتاحت الفرصة لها لمراجعة قرارها وتلافي ما رافقها من أخطاء، وتقريب وجهات النظر بينهما، للوصول إلى اتفاق مباشر معها حول أوجه تظلمه أو اعتراضه من أجل توفير الوقت والجهد والنفقات التي تتطلبها الدعاوي القضائية على الدولة والمكلف على حد سواء (3).

### المطلب الأول: التظلم الضريبي في تسوية المنازعات الضريبية

التظلم الضريبي أو (الاعتراض الضريبي) هو طلب التماس يقدمه صاحب الشأن إلى إدارة الضرائب المختصة بهدف مراجعة قراراتها من أجل إلغائها أو تعديلها بما يضمن إصلاح الضرر الذي لحق بمركزه القانونية نتيجة ذلك (4). لذلك وضع المشرع الضريبي القواعد القانونية المنظمة للتظلم من خلال تحديد الجهة المختصة بقبول التظلم وميعاد وإجراءات تقديمه والفصل فيه على النحو التالي:

#### أولاً: ميعاد تقديم التظلم أو الاعتراض الضريبي

يعد الالتزام بمواعيد تقديم التظلم أو الاعتراض من النظام العام، وأن عدم الالتزام بها يترتب عنه عدم قبوله. لذلك يجب على المكلف تقديم تظلمه إلى لجنة فحص التظلمات خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبلغه أو إخطاره بالقرار أو الإجراء محل الاعتراض بعد سداد الرسم المقرر. وهو ما نص عليه المشرع البحريني في المادة (66) من قانون ضريبة القيمة المضافة على أن " يقدم

(3) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص92.

(4) د. محمد على عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل انتهائها، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012، ص297.

الخاضع للضريبة الاعتراض إلى اللجنة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالقرار أو الإجراء محل الاعتراض بعد سداد الرسم المقرر" (5) كما نص في المادة (24) من قانون الضريبة الانتقائية على أنه "يجوز لمن صدر ضده قرار بفرض غرامة إدارية التظلم منه لدى الوزير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره به" (6)

لذلك حرص المشرع البحريني على حق المكلف الذي لم يرضى بالقرار الصادر بحقه بأن يتظلم أو يعترض أمام لجنة فحص التظلمات والاعتراضات خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالقرار أو الإجراء محل التظلم بعد سداد الرسم المقرر. وأن اللجوء إلى هذه اللجنة أمر اختياريًا، غير أن المكلف إذا لم يستعمل حقه في التظلم أمام اللجنة خلال الميعاد المحدد فإنه حقه في تقديم طلب التظلم يسقط بفوات الميعاد.

ولكن لاحظنا أن المشرع البحريني أوجب أن يلتزم المكلف بتقديم اعتراضه أو تظلمه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بقرار الإدارة الضريبية، ولكن المشرع لم يتطرق في المادة (66) من قانون ضريبة القيمة المضافة والمادة (24) من قانون الضريبة الانتقائية في حالة تعثر المكلف عن تقديم الطلب خلال المواعيد المقررة مثل غيابه خارج المملكة أو لمرض أبعده عن العمل أو لأي سبب قهري. وبالتالي يصبح القرار أو الإجراء نهائياً وغير مقبول شكلاً، مما قد يضيع عليه فرصة تقديم تظلمه قبل اللجوء إلى القضاء لحل الإشكالية.

لذلك لا بد من توجيه نظر المشرع البحريني إلى ضرورة إعادة النظر في المادة 66 من القانون ضريبة القيمة المضافة والمادة 24 من قانون الضريبة الانتقائية وإضافة نص يخول الوزير المختص إمكانية إعطاء فرصة أخرى بعد انقضاء الميعاد المحدد بتقديم التظلم أو الاعتراض بمدة لا تتجاوز 15 يوماً من تاريخ انتهاء الميعاد الأول إذا قدم المكلف سبب تأخره عن تقديم طلبه، وخاصة إذا كان سبب الامتناع مقبولاً واقتنعت اللجنة به.

### ثانياً: شروط تقديم التظلم أو الاعتراض

حدد المشرع البحريني الشروط التي يجب توافرها ليتمكن المكلف من تقديم تظلمه أو اعتراضه، ويكون مقبولاً منه شكلاً أمام لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية. وهذه الشروط هي كالآتي (7):

- 1- أن يقوم المكلف بسداد قيمة الضريبة المستحقة حال تعلق الاعتراض بإجراء ضريبي لم يلقِ قبولاً لديه.
- 2- تسديد قيمة الغرامة الإدارية حال تعلق التظلم بقرار فرض غرامة إدارية.

(5) المادة (66) الفقرة الثالثة) من المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة، منشور بالجريدة الرسمية، العدد 3387، الموافق 6 أكتوبر 2018، مملكة البحرين.

(6) المادة (24) الفقرة الأولى) من قانون الضريبة الانتقائية رقم (40) لسنة 2017، الصادر بالجريدة الرسمية العدد (3344)، الموافق 14/ديسمبر 2017، مملكة البحرين.

(7) المادة (95) الفقرة (و) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة، منشور بالجريدة الرسمية، العدد 3397، الموافق 13 ديسمبر 2018، مملكة البحرين.

3- فضلاً عن ضرورة تسديد الرسوم المقررة. وتقدر قيمة الرسم بخمسين ديناراً على كل قرار أو إجراء، وفي حال تعددت القرارات أو الإجراءات محل الاعتراض ضمن طلب واحد، يتم احتساب الرسم المقرر عن كل قرار أو إجراء مُعترض عليه على حده<sup>(8)</sup>.

ويجب أن يتضمن طلب تقديم التظلم أو الاعتراض على بعض البيانات التي تم تحديدها، وهي:<sup>(9)</sup>

- 1- أسم المتظلم أو المعارض وعنوان مقر عمله أو عنوانه البريدي ورقم تسجيله الضريبي.
- 2- أن يحتوي التقديم على ملخص الطلب وأسباب الاعتراض أو التظلم والأساس القانوني.
- 3- على المكلف التقييد والالتزام بالفترة الضريبية المتعلقة بالاعتراض أو التظلم المقررة.
- 4- تزويد اللجنة بالمستندات والوثائق وغيرها من المعلومات التي تدعم الاعتراض أو التظلم.
- 5- البريد الإلكتروني لدى الممثل الضريبي أو الوكيل الضريبي<sup>(10)</sup> للمعارض أو المتظلم إن وجد.

نستنتج مما سبق أن المشرع وضع شروط يجب أن يتضمنها تقديم طلب التظلم أو الاعتراض من بيانات المعارض أو المتظلم وعنوانه وغيرها، وتظهر أهمية ذلك في حرص المشرع على إبراز جدية الطلب المقدم من قبل المتظلم، فضلاً عن سهولة اتصال الإدارة الضريبية بالمكلف وإبلاغه بميعاد وإجراءات التحقيق عند اللزوم، أو طلب ما يحتاجوا إليه من بيانات أو مستندات ضرورية في سير إجراء التحقيق، وكذلك إبلاغه قرارها أو لتسوية معه عند الاقتضاء.

وعلى أن يتضمن تقديم طلب التظلم أو الاعتراض على أسباب التظلم وطلباته بشكل واضح ومختصر، ويحق له إرفاق الطلب بالبيانات والمستندات والوثائق والإثباتات التي تدعم طلبه والأساس القانوني بتلك الأسباب، حتى يتسنى للجنة الوقوف على حقيقة النزاع المعروض أمامها، والبت بصحة التكليف المعارض عليه. وعلى المتظلم إن يحرص على تقديم تظلمه أو اعتراضه الضريبي خلال الميعاد المحددة قانوناً لأنه شرطاً جوهرياً يتعلق بالنظام العام، وإلا فإن تقديمه بعد انقضاء الميعاد يؤدي إلى رد الاعتراض شكلاً.

### ثالثاً: إجراءات التظلم أو الاعتراض

نص المشرع البحريني في المادة (62) من قانون ضريبة القيمة المضافة على إجراءات التظلم أمام لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية على النحو التالي:<sup>(11)</sup>

1- يقدم المكلف طلب التظلم أو الاعتراض على أي ميل اللجنة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه إخطار أو قرار بالغرامة الإدارية.

<sup>(8)</sup> المادة الأولى من القرار رقم (23) لسنة 2020 بشأن تحديد رسوم إصدار الشهادات الضريبية وتراخيص الممثلين والوكلاء وتقديم الاعتراضات الضريبية، الصادر بالجريدة الرسمية، العدد (2505) الموافق 7 يناير 2021، مملكة البحرين.

<sup>(9)</sup> المادة (95 الفقرة ز) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة البحريني.

<sup>(10)</sup> عرفت المادة (1 البند 51-52) من قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني، يعرف الممثل الضريبي (بأنه الشخص المرخص له من الجهاز بتمثيل الخاضع للضريبة غير المقيم في كل ما يتعلق بالتزاماته وحقوقه الضريبية)، ويعرف الوكيل الضريبي بأنه (الشخص المرخص له من الجهاز لينوب عن الخاضع للضريبة المقيم في كل ما يتعلق بالتزاماته وحقوقه الضريبية).

<sup>(11)</sup> المادة (62) من قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني.

2- تفحص اللجنة طلب التظلم أو الاعتراض المقدم من المكلف خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه إليها.  
3- تقوم اللجنة بفحص الطلب وترفع توصياتها إلى الوزير أو من يفوضه من أجل اعتماد التوصية أو تعديلها أو إلغائها خلال مدة خمسة عشرة يوماً من تاريخ رفعها إليه.

4- يتم إخطار المتظلم صاحب الشأن بالقرار النهائي الصادر بشأن تظلمه بالطرق المقررة قانوناً، ويعتبر عدم إخطار المتظلم بالنتيجة النهائية بعد انقضاء المدة بمثابة رفض للتظلم، ويحق له رفع دعوى قضائية أمام المحكمة المختصة خلال ستين يوم من تاريخ الإخطار بالرفض أو من تاريخ اعتبار التظلم مرفوضاً.

كما نص المشرع البحريني في المادة (24) من قانون الضريبة الانتقائية على تقديم التظلم إلى الوزير مباشرة خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بفرض غرامة إدارية، ويجب على الوزير البت في التظلم خلال خمسة عشرة يوماً من تاريخ تقديمه. وتخطر الوزارة المتظلم بالقرار الصادر بشأن تظلمه بكتاب مسجل يعلم الوصول إلى المتظلم، ويعتبر انتهاء هذه المدة دون تبليغ المتظلم بنتيجة تظلمه بمثابة رفض له. ويحق للمتظلم الطعن على رفض تظلمه من قبل الوزير أمام المحكمة المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره برفض التظلم أو من تاريخ اعتبار التظلم مرفوضاً.

عند التأمل في المادتين (62، 66) من قانون الضريبة المضافة والمادة (24) من قانون الضريبة الانتقائية نلاحظ أن المشرع وحدة المدد من حيث تقديم التظلم أو الاعتراض من قبل صاحب الشأن بمدة ثلاثين يوماً، والنظر فيها من قبل الوزير بمدة خمسة عشرة يوماً من تاريخ رفعها إليه، ما عدا مدة الطعن أمام المحكمة المختصة فقد اختلفت المدة بين القانونين حيث نص في قانون ضريبة القيمة المضافة على ستين يوماً مهلة للطعن أمام المحكمة المختصة بينما نص في قانون الضريبة الانتقائية على ثلاثين يوماً فقط للطعن أمام المحكمة، لذلك نرجو من المشرع توحيد مدة الطعن أمام المحكمة المختصة بستين يوماً من تاريخ رفض التظلم أو الاعتراض من قبل الوزير المختص في كلا القانونين من أجل توحيد المنظومة القانونية للضرائب وتحقيق نوع من العدالة بين المكلفين في مواعيد رفع دعوى طعن أمام القضاء المختص.

### المطلب الثاني: لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية

حرص المشرع البحريني على تشكيل لجنة للنظر في المنازعات الناشئة حول تقدير الضريبة أو ربطها أو قرار الغرامة الإدارية وتسمى لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية، لذلك لا بد من معرفة كيفية تشكيلها واختصاصاتها وذلك على النحو التالي:

#### أولاً: تشكيل لجنة فحص التظلمات الضريبية

هي لجنة مستقلة يتم تشكيلها بقرار وزاري صادر من وزير المالية أو من يفوضه، وتتكون من رئيس لا تقل درجته عن مدير بالجهاز الوطني الإيرادات وعدد لا يقل عن خمسة أعضاء من ذوي الخبرة في الأمور الضريبية والمالية والمحاسبية والقانونية لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد لمُدَد أخرى (12).

(12) المادة (66) من قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني، والمادة الأولى من قرار رقم (173) لسنة 2022 بشأن إعادة تشكيل لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية، صادر عن وزارة المالية والاقتصاد الوطني، بتاريخ 15 ديسمبر 2022، مملكة البحرين.



وتختص هذه اللجنة بمهام النظر بشكل موضوعي ومستقل في الاعتراضات أو التظلمات على القرارات والإجراءات الصادرة من الجهاز الوطني للإيرادات<sup>(13)</sup>. وتنعقد في أول اجتماع لها وتختار من بين أعضائها نائباً للرئيس يحل محل الرئيس في حالة غيابه لأي سبب من الأسباب أو عند قيام مانع لديه، ويتولى أمانة سر اللجنة بانتداب موظف لديها يقوم بالتنسيق مع الإدارات المعنية بالجهاز من أجل الإعداد والتحضير للاجتماعات اللجنة والتنسيق بين أعضائها وتحرير محاضر الاجتماعات التي تقوم بها<sup>(14)</sup>.

ويجب على رئيس اللجنة أو نائبه أو أي عضو من أعضائها تقديم طلب التنحي عن حضور جلسة الاجتماع التي ينظر في أي اعتراض أو تظلم مقدم ممن له صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة حتى لا يكون هناك حرجة له في ذلك. ويفوض المشرع الرئيس التنفيذي للجهاز في اختيار شخص يحل محل من قام في حقه السبب في التنحي في حالة تعذر اكتمال نصاب انعقاد اللجنة بدونه<sup>(15)</sup>.

ويرى بعض الفقه إلى أن تشكيل اللجنة من قبل إدارة الضرائب قد تفتقد إلى الحياد الذي يشجع المكلفين بالضريبة على اللجوء إليها للفصل في اعتراضاتهم أو تظلماتهم بالنظر إلى أن أغلبية أعضائها ينتمون إلى الإدارة الضريبية أو غيرها من المؤسسات فهي تجمع بين صفتي الخصم والحكم في نفس الوقت، وهذا ما يجعل الغلبة لهم في أي تصويت يتم على أي من قرارات اللجنة. ويرون ضرورة إعطاء صلاحية النظر في التظلم أو الاعتراض من قبل جهة محايدة حتى تتمكن من الفصل فيه بصورة موضوعية أو من خلال إدراج العنصر القضائي ضمن تشكيل اللجنة المختصة بنظر الاعتراض<sup>(16)</sup>.

بينما يرى بعض الفقهاء إلى أن تشكيل لجنة التظلمات أو الاعتراضات من موظفي الإدارة الضريبية بحكم وظيفتهم هم أكثر دراية ومعرفة وخبرة بأعمال الضريبة وما يرتبط بها من شئون، كما أنهم أكثر إماماً بالإجراءات الضريبية وبطبيعة الخلافات والمنازعات مع المكلفين<sup>(17)</sup>.

والباحثة تؤيد الرأي الأخير وترى أن المشرع البحريني كان موقفاً عندما نص على تشكيل اللجنة من موظفي الجهاز الوطني للإيرادات وهو الأصل فهي الجهة المسؤولة عن النظر في طلبات التظلمات أو الاعتراضات عن طريق لجنة مختصة تتوافر في أعضائها الخبرة والكفاءة في المجالات الضريبية والمالية والمحاسبية والقانونية والمتعلقة بالمنازعات الضريبية، وكذلك منح المشرع للمتظلم الحق في اللجوء إلى القضاء في حالة رفض تظلمه أو اعتراضه من قبل اللجنة.

(13) المرسوم بقانون رقم (45) لسنة 2018 بإنشاء وتنظيم الجهاز الوطني للضرائب الخليجية، منشور بالجريدة الرسمية، ال عدد3387، الموافق 6 أكتوبر 2018، مملكة البحرين.

(14) المادة (95) الفقرة أ) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة البحريني.

(15) المادة (95) الفقرة ب) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة البحريني.

(16) د. أحمد أو صباح، د. محمد غرايبة، الاعتراض الإداري على وعاء الضريبة على الدخل، مجلة المنارة، المجلد (24)، العدد (2)، 2018، ص102-103

(17) د. عبد الباسط وفا محمد، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص119، د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، 278



### ثانياً: إجراءات فحص التظلمات أو الاعتراضات من قبل اللجنة

بعد أن يقوم المكلف بتقديم تظلمه أو اعتراضه اختيارياً إلى لجنة فحص التظلمات خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالقرار أو الإجراء محل الاعتراض وتسديد مبلغ الرسم المقرر. تقوم اللجنة بفحص ونظر كافة طلبات التظلمات والاعتراضات وجميع أوجه الخلاف بين الخاضعين للضريبة والجهاز الوطني للإيرادات، وفي حال تعددت القرارات أو الإجراءات محل الاعتراض ضمن طلب واحد، يتم النظر في كل قرار أو إجراء مُعتراض عليه على حده. ولها الحق في مراجعة وتدقيق الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين في المدة المسموح فيها<sup>(18)</sup>.

كما تقوم اللجنة بتبليغ مقدم طلب التظلم أو الاعتراض كتابياً بميعاد جلسة نظر طلبه قبل بدء انعقادها بعشرة أيام على الأقل بأي طريقة من الطرق المقررة قانوناً، ويحق لها أن تطلب منه ما تراه ضرورياً من بيانات أو مستندات. ويجب على مقدم التظلم أو الاعتراض الحضور في الميعاد المحدد للمثول أمام اللجنة بنفسه أو من ينوب عنه (وكيل)، ويحق للجنة مباشرة اجتماعها في حالة تغيب مقدم التظلم أو الاعتراض عن الحضور في ضوء ما لديها من البيانات والمستندات<sup>(19)</sup>. ويجب أن تكون جلسات اللجنة سرية، وتتعدّد اجتماعاتها بناءً على دعوى من رئيس اللجنة أو نائبه، ولا تكون اجتماعها صحيحاً إلا بحضور أغلبية أعضاء اللجنة على أن يكون من بينهم رئيس اللجنة أو نائبه، وتصدر اللجنة توصياتها مسببة بأغلبية أصوات الحاضرين وفي حالة تساوت الأصوات يرجح الجانب الذي فيه رئيس الجلسة<sup>(20)</sup>.

نلاحظ مما سبق أن المشرع البحريني كان موثقاً عندما نص على سرية الجلسات وكذلك عدم النطق بنتائج التظلم أو الاعتراض بشكل علني، حيث أن قرارات اللجنة لا تعد من حيث الأصل حكماً، وإنما تعد مرحلة إعادة النظر في النزاع الذي بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، والذي كان ناتج عن تقديم طلب تظلم من قبله يُدعى عن وجود أخطاء مادية بحتة كتابية أو حسابية الضريبة قبل اللجوء إلى القضاء.

كما يجوز للجنة الاستعانة في اجتماعاتها بمن تراه ملائماً من ذوي الخبرة والاختصاص من وزارة المالية والاقتصاد الوطني أو الجهاز الوطني للإيرادات أو أية جهة حكومية أخرى دون أن يكون لهم صوت معدود في المداولات<sup>(21)</sup>.

كما حرص المشرع البحريني على أن تصدر اللجنة توصيتها في شأن التظلم أو الاعتراض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه إليها، ويجب أن ترفع توصياتها إلى الوزير أو من يفوضه. ويحق للوزير أو من يفوضه أن يصدر قرار اعتماد التوصية أو تعديلها أو إلغائها خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ استلام التوصية. ويجب إخطار المتظلم بالقرار النهائي الصادر بشأن تظلمه أو اعتراضه بأي وسيلة مقررّة قانوناً، ويعتبر انقضاء مدة ثلاثين يوماً دون إخطار المتظلم بالنتيجة بمثابة رفض للتظلم.

(18) المادة (66) من قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني. المادة الأولى من القرار رقم (23) لسنة 2020 بشأن تحديد رسوم إصدار الشهادات الضريبية وترخيص الممثلين والوكلاء وتقديم الاعتراضات الضريبية.

(19) المادة (95 الفقرة ج) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة البحريني.

(20) المادة (95 الفقرة د) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة البحريني.

(21) المادة (95 الفقرة ه) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة البحريني.

ويحق لصاحب التظلم الطعن على قرار رفض التظلم أمام المحكمة المختصة خلال ستين يوماً من تاريخ إخطاره بالرفض أو من تاريخ اعتبار التظلم مرفوضاً<sup>(22)</sup>.

**خلاصة القول:** إن تقديم طلب التظلم أو الاعتراض الضريبي في المنازعات الضريبية إلى الإدارة الضريبية يعد وسيلة يُمكن المكلف من إيجاد تسوية بطريقة ودية للخلاف عن طريق فتح حوار مباشر مع الإدارة صاحبة القرار المتنازع فيه، حيث يستطيع محاولتها مباشرة فيما فرض عليه من قرار، والذي قد يكون غير مطابق لقاعدة قانونية أو بوجود نص يعفيه من ذلك، أو محاولة اقناع الإدارة بالتراجع عن موقفها اتجاه القرار سواء بالإلغاء أو التخفيض أو السحب. فضلاً عن أن التظلم يعد أسلوب غير مكلف مادياً على عكس المنازعات أمام القضاء والتي تستلزم دفع رسوم قضائية وأتعاب محاماة وغيرها من المبالغ اللازمة لدفعها. إضافة إلى تجنب اغراق الجهات القضائية بعدد كبير من النزاعات التي قد تجد لها حلاً لدى إدارة الضرائب بشكل ودي.

### المبحث الثاني: التصالح الضريبي

سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح ماهية التصالح الضريبي وشروطه وأسبابه، والآثار المترتبة على التصالح الضريبي بالنسبة للمكلف وإدارة الضرائب وفق النظام الضريبي البحريني. وذلك على النحو التالي:

#### المطلب الأول: ماهية التصالح الضريبي

يعد التصالح الضريبي أحد الوسائل الإدارية التي تنقضي بها المنازعات الضريبية في أية مرحلة من مراحل التقاضي وقبل الحكم فيها، وتجزئ بعض التشريعات الضريبية أن يتفق المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب على إنهاء النزاع القضائي بينهما بالتصالح الضريبي في بعض الحالات التي تنص القوانين على جواز التصالح الضريبي فيها سواء كانت هذه المنازعات لم يتم رفعها إلى المحاكم المختصة أو منظورة أمامها وقبل الفصل فيها.

#### أولاً: مفهوم التصالح الضريبي

يعد الصلح أو التصالح الضريبي وسيلة إدارية لتسوية المنازعات الضريبية، تهدف إلى تخفيف العبء على أطراف المنازعة الضريبية وتقصير مدة النزاع، فضلاً عن دوره في تحصيل دين الضريبة في وقت قصير يحقق مصلحة للخزانة العامة<sup>(23)</sup>.

ولقد جاء التشريع الضريبي البحريني خالي من وضع تعريف للتصالح الضريبي الذي يتم بين المكلف والجهاز الوطني لإيرادات، ولكنه أجاز التصالح الضريبي في الجرائم الضريبية في المادة (64/ز) من قانون ضريبة القيمة المضافة، والمادة (30) من قانون الضريبة الانتقائية. وبالرجوع إلى القانون المدني البحريني فقد عرف المشرع الصلح على أنه " عقد يحسم به عقده نزاعاً قائماً بينهما، أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً، وذلك بأن ينزل كل منهما - على وجه التقابل - عن جانب من ادعائه " (24).

(22) المادة (62) من قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني.

(23) د. طارق محمود عبد السلام السالوس، تحديات السياسة المالية والضريبية في ظل أزمة كورونا، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة - مصر، 2020، ص162

(24) المادة (496) من مرسوم بقانون رقم (19) لسنة 2001 بإصدار القانون المدني، الصادر في 3 مايو/أيار 2001، منشور في الجريدة الرسمية العدد رقم (2476) الصادر بتاريخ 9 مايو 2001، مملكة البحرين.

وقد سار على نهج هذا التعريف بعض التشريعات<sup>(25)</sup> حيث عرفه المشرع المصري " بأنه عقد يحسم به الطرفان نزاعاً قائماً أو يتوقعان نزاعاً محتملاً، وذلك بأن ينزل كل منهما على وجه التقابل عن جزء من ادعائه"<sup>(26)</sup>.

كما عرفه المشرع الفرنسي في القانون المدني " بأنه عقد يحسم به المتعاقدان نزاعاً قائماً أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً"<sup>(27)</sup>.

وعرف بعض الفقه التصالح الضريبي بأنه "اتفاق بين إحدى السلطات العامة في الدولة بوصفها مجنياً عليها وبين المتهم بارتكاب الجريمة، يترتب عليه وقف السير في الدعوى العمومية مقابل التزام المتهم بدفع تعويض لهذه الجهة"<sup>(28)</sup>

### ثانياً: شروط التصالح الضريبي

أجاز المشرع الضريبي<sup>(29)</sup> على الاتفاق ما بين المكلفين والجهاز الوطني للإيرادات على التصالح الضريبي، حرصاً منه على إنهاء المنازعات الضريبية بطرق ودية بعيداً عن المحاكم، لذلك نص على شروط التصالح الضريبي ومن أهمها:

- 1- تقديم طلب كتابي من المتهم أو وكيله إلى الوزير أو من يفوضه.
- 2- قبول الطرفين على التصالح الضريبي في قضايا التهرب الضريبي.
- 3- أن يسدد مبلغ يعادل الحد الأدنى للغرامة المقررة للجريمة.
- 4- يجب على المتهم أن يسدد قيمة الضريبة المستحقة.
- 5- أن يكون التصالح قبل رفع الدعوى أو خلال النظر فيها وقبل صدور حكم بات فيها.

نستنتج مما سبق أن المشرع اشترط من أجل التصالح الضريبي وجود اتفاق بين الطرفين على قبول التصالح وفق ما تقتضيه مصلحة كل منهما، ويعد الاتفاق شرطاً أساسياً في إبرام التصالح فلا يحق للإدارة إجبار الطرف الآخر على التصالح معها دون موافقة منه، بالمقابل لا يحق للطرف الآخر أن يلزم الإدارة بالموافقة على التصالح معه. لذلك يجب على المكلف المخالف أن يقدم طلب كتابي إلى الوزير المختص يطلب منه الموافقة على التصالح الضريبي، ويكون قبل رفع الدعوى إلى المحكمة المختصة أو قبل صدور الحكم فيها، وكذلك عليه أن يسدد قيمة الضريبة المستحقة عليه، بالإضافة إلى تسديد مبلغ الغرامة المقررة عليه بما يعادل الحد الأدنى.

### ثالثاً: أسباب التصالح الضريبي

- 1- أن المشرع الضريبي منح الإدارة سلطة العمل على تحصيل مبالغ الضريبة وهو الهدف الأساسي.
- 2- يعد التصالح وسيلة يستطيع من خلالها المكلف الحصول على فائدة كبيرة تخلصه من أداء العقوبات السالبة لحرية إلى جانب الأثر المترتب على دفع المبالغ المالية.

<sup>(25)</sup> منها المشرع الجزائري في القانون المدني الصادر سنة 2007 المعدل في المادة (549)، والقانون المدني السوري رقم (84) لسنة 1949 في المادة (517)، القانون المدني اليمني رقم (14) لسنة 2002 في نص المادة (668)

<sup>(26)</sup> المادة (549) من القانون المدني المصري رقم (131) لسنة 1948.

<sup>(27)</sup> القانون المدني الفرنسي لسنة 1804 المعدل في المادة (2044). Code Civil – Article 2044.

<sup>(28)</sup> د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 277

<sup>(29)</sup> المادة (64/ز) من قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني. والمادة (30) من قانون الضريبة الانتقائية البحريني.

- 3- يحقق التصالح عائدات مالية كبيرة للخرينة العامة للدولة وهذا يستدعي تشجيع الإدارة الضريبية لإجرائه وفسح المجال أمام المكلفين المخالفين لدفع المبالغ المطلوبة.
- 4- يمكن اعتبارها رادعا مهما للمكلف الذي يتأثر هو شخصياً ويتأثر به محيطه لما يكلفه ذلك من مبالغ مالية تتجاوز في بعض الحالات الضريبة المستحقة مما يتحقق معه احترام القانون الضريبي وتنفيذ أحكامه إن لم يكن خوفاً من الحبس فخشية من المبالغ التي سيتكبد أداءها أن تحققت تسوية التصالح معه.<sup>(30)</sup>

### المطلب الثاني: الآثار القانونية للتصالح الضريبي في الجرائم الضريبية

يترتب على التصالح الضريبي المبرم والمنقذ عليه بصفة قانونية بين إدارة الضرائب والمكلف المخالف آثار مهمة منها الحصول على حقوق الخزينة العامة المتمثل بمبالغ الضريبة والغرامات المالية، وانقضاء الدعوى الجنائية إذا تم التصالح قبل صدور حكم بات في الجريمة، ووقف تنفيذ العقوبة في بعض القوانين الضريبية<sup>(31)</sup>. لذلك لا بد من معرفة الجرائم التي يقبل المشرع التصالح الضريبي فيها، والآثار المترتبة عليها كما يلي:

#### أولاً: الجرائم الضريبية التي يُقبل التصالح فيها

أجاز المشرع البحريني على جواز التصالح الضريبي في كل أو بعض الجرائم المنصوص عليها في قانون ضريبة القيمة المضافة في الحالات التالية:<sup>(32)</sup>

1. عدم التّقدم للتسجيل لأغراض الضريبة خلال ستين يوماً من تاريخ انتهاء مهلة التسجيل المنصوص عليها في القانون أو من تاريخ بلوغه حد التسجيل الإلزامي، وتحسب الغرامة الإدارية في هذه الحالة بمبلغ لا يتجاوز عشرة آلاف دينار.
2. عدم تقديم الإقرار الضريبي أو سداد الضريبة المستحقة على عمليات التوريد أو الاستيراد للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة خلال ستين يوماً التالية لمُدّة الستين يوماً المقررة لفرض الغرامة الإدارية بنسبة لا تقل عن (5%) ولا تزيد على (25%) من قيمة الضريبة التي كان يتعين الإقرار بها أو سدادها.
3. خصم ضريبة المدخلات وإعادة تسوية الضريبة المستحقة على هذا الأساس دون وجه حق، وبالمخالفة لقواعد خصم ضريبة المدخلات المقررة وفقاً لأحكام القانون.
4. استرداد الضريبة كلياً أو جزئياً دون وجه حق مع العلم بذلك.
5. تقديم مستندات أو سجلات أو فواتير مزورة أو مصطنعة بقصد التخلص من سداد الضريبة كلياً أو جزئياً.
6. عدم إصدار الخاضع للضريبة فواتير ضريبية عن عمليات التوريد أو الاستيراد للسلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة التي يبشرها بالمخالفة لأحكام القانون.
7. إصدار فواتير ضريبية محملة بالضريبة تتعلق بتوريدات غير خاضعة للضريبة.

<sup>(30)</sup> د. قيس حسن عواد البدراني، المركز القانونية للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل، 2002، ص226

<sup>(31)</sup> د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، شرح قانون ضريبة الدخل العراقي، المكتبة القانونية، 2013، ص250

<sup>(32)</sup> المادتين (60، 64/ز) من قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني.

8. عدم الاحتفاظ بطريقة منتظمة بالسجلات والفواتير الضريبية والدفاتر المحاسبية المتعلقة بعمليات استيراد أو توريد السلع أو الخدمات، وعليه تزويد الجهاز بتلك السجلات والفواتير عند الطلب وفق الضوابط والشروط الواجب توافرها عند الاحتفاظ بها (33).

كما نص المشرع البحريني على جواز التصالح الضريبي في كل أو بعض الجرائم والمخالفات التي ارتكبتها المكلف والمنصوص عليها في المادة (30) من قانون الضريبة الانتقائية وهي (34):

- 1- ادخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى المملكة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها دون سداد الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو بالكامل.
  - 2- إنتاج أو تحويل أو حيازة أو تخزين أو نقل أو تلقّي سلع انتقائية لم تسدّد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة.
  - 3- تقديم أية مستندات أو إقرارات أو سجلات غير صحيحة أو مزوّرة أو مصطنعة أو وضع علامات غير صحيحة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بقصد استردادها دون وجه حق.
  - 4- ممارسة أيّ من الأنشطة التي تتطلب تقديم طلب التسجيل لأغراض الضريبة إلى الوزارة وهي استيراد السلع الانتقائية، إنتاج السلع الانتقائية، حيازة السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة دون تسجيل (35).
- نلاحظ مما سبق أن المشرع أجاز التصالح الضريبي في كافة الجرائم التي يرتكبتها المكلف المخالف والمنصوص عليها في قانون ضريبة القيمة المضافة وقانون الضريبة الانتقائية ولم يتقيد بالعقوبة المقررة للجريمة في إجازته، فالتصالح جائز بحسب ما أجازته المشرع في الجرائم المعاقب عليها بالسجن أو تلك المعاقب عليها بالغرامة.

#### ثانياً: الآثار المترتبة على التصالح الضريبي

يترتب على التصالح في الجرائم الضريبية أثراً بالنسبة للدعوى الجنائية، ولأطراف النزاع، وكذلك بالنسبة للغير وفيما يلي توضيح ذلك:

#### أولاً: آثار التصالح الضريبي بالنسبة للدعوى الجنائية:

تتفق جميع التشريعات الضريبية (36) التي أخذت بنظام التصالح في الجرائم الضريبية، بأن القرار الصادر بالتصالح إذا ما وقع مستوفياً لجميع شروطه التي نص عليها القانون، فإنه يترتب عليه انقضاء الدعوى الجنائية (37).

(33) المادتين (69) من قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني.

(34) المادة (26) من قانون الضريبة الانتقائية البحريني.

(35) المادة (7) من قانون الضريبة الانتقائية البحريني.

(36) المشرع البحريني في المادة (64/ز) من قانون ضريبة القيمة المضافة، والمشرع الفلسطيني في قانون الضريبة على الدخل رقم 17 لسنة 2004، والمشرع التونسي في نص الفصل (78) من مجلة الإجراءات الجنائية، والمشرع الأردني في نص المادة (60) من قانون ضريبة الدخل المؤقت الصادر سنة 2009. المشرع اليمني في نص المادة (143) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010.

(37) كريم حسن على، الصلح في القانون الجنائي، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، العراق، 1992، ص148.

فإذا وقع التصالح الضريبي قبل رفع الدعوى أمام المحكمة المختصة لا يجوز لإدارة الضرائب أن تقوم برفعها، فإن رفعت رغم ذلك فيحق لصاحب الشأن أن يدفع بسبق التصالح فيها، وعلى المحكمة بعد التأكد من ذلك أن تقضي بعدم قبولها، إما إذا وقع التصالح بعد رفع الدعوى وقبل صدور حكم بات فيها، فإنه يتعين الحكم بانقضائها بالتصالح.

وبالتالي، يترتب على التصالح انقضاء حق الدولة في معاقبة الجاني، ومحو كافة الآثار المترتبة على الواقعة فلا يمكن اعتبارها سابقة في العود، ولا تقييد في صحيفة سوابق المتهم، ولا أثر لها على أهليته لأن الدعوى العامة قد انقضت، والمتهم برئ حتى تثبت إدانته بحكم جنائي بات، كما أن التصالح يؤدي إلى منع المحكمة من مواصلة نظر الدعوى، فلا يجوز لها أن تواصل الدعوى التي تم التصالح فيها، وتصدر حكماً ثم تأمر بوقف تنفيذها (38).

ويرى جانب من الفقه أن المحكمة إذا استمرت في نظر الدعوى في الجرائم الضريبية على الرغم من حصول المكلف على التصالح من قبل الدولة ورفضت المحكمة وأصدرت حكماً على المكلف فإنه يعد حكماً باطلاً بطلاناً مطلقاً، ولا يترتب عليه أي أثر من الناحية القانونية (39).

وتشترط بعض التشريعات الضريبية التي أجازت التصالح في بعض الجرائم الضريبية، أن يتم هذا التصالح قبل رفع الدعوى الجنائية أمام المحكمة أو أثناء النظر فيها وقبل صدور حكم بات فيها من قبل المحكمة. ومن هذه التشريعات المشرع البحريني والذي نص على جواز التصالح الضريبي قبل الحكم البات فيها (40).

ويقصد بالحكم النهائي البات هو ذلك الحكم الذي لا يقبل الطعن فيه بطرق الطعن العادية وهي المعارضة والاستئناف، أو طرق الطعن غير العادية وهي التماس إعادة النظر (41).

في حين تنص بعض التشريعات (42) على إمكانية التصالح في الجرائم الضريبية بعد صدور حكم نهائي بات في الدعوى من قبل المحكمة المختصة، ويترتب عليه وقف تنفيذ العقوبة، وإلغاء ما تم تنفيذه منها بغض النظر عن نوع العقوبة المقررة قانوناً للجريمة المرتكبة سواء كانت من العقوبات المقيدة للحرية أم غير ذلك.

(38) د. نبيل لوقا بباوي، النظرية العامة للتهريب الجمركي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 1997، ص 488.

(39) د. عبد الجبار عريم، شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية، الجزء الأول، مطبعة المعارف، بغداد، 1950، ص 243. مشار إليه: شهد أياد حازم، الصلح وأثره في الدعوى العامة بين القانونين الأردني والعراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، 2016، ص 106.

(40) المشرع البحريني في المادة (64/ز) من قانون ضريبة القيمة المضافة، والمشرع الفلسطيني في قانون الضريبة على الدخل رقم 17 لسنة 2004، والمشرع التونسي في نص الفصل (78) من مجلة الإجراءات الجنائية، والمشرع الأردني في نص المادة (60) من قانون ضريبة الدخل المؤقت الصادر سنة 2009. المشرع اليمني في نص المادة (143) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010.

(41) د. مجدي محمد على الخولي وآخرون، الموسوعة في جريمة التهريب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص 228.

(42) حيث نصت المادة (138) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) لسنة 2005 على أن " يترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها" ، لقد قضت محكمة النقض المصرية بأن: (لصلحة الجمارك التصالح مع المتهمين في جرائم التهريب في جميع الأحوال سواء تم الصلح في أثناء نظر الدعوى أمام المحكمة، أو بعد الفصل فيها بحكم بات إنما الصلح في أثناء نظر الدعوى أثره: انقضاء الدعوى الجنائية، أما تمامه بعد الفصل في الدعوى يترتب عليه وجوب وقف تنفيذ العقوبة الجنائية المقضي بها) انظر الطعن رقم 8965 لسنة 59 ق جلسة 13/12/1989 س 40 جنائي.

ويرى جانب من الفقه بأنه إذا أصبح الحكم النهائي باتاً فلا يجوز التصالح، وإذا تم هذا التصالح فليس له أثر على إنهاء الدعوى الجنائية أو وقف تنفيذ العقوبة (43). وكذلك يرى البعض أن إجازة التصالح بعد صدور حكم بات في الدعوى الجنائية يمس بحجية الأحكام القضائية ويهدر قيمتها، ويعقب البعض على هذا الرأي بالقول إن الهدف من تلك الأحكام ليس الردع وتحقيق فكرة العدالة فحسب، بل هنالك أغراض نفعية تتمثل في تحصيل حقوق الخزينة العامة، ومن ثم فالردع هدف ثانوي في تلك الجرائم فضلاً عن أن العقوبة المالية التي يتضمنها التصالح تحقق الوظيفة الردعية في تلك الطائفة من الجرائم. (44)

بينما يرى آخرون أن الإدارة بعد صدور حكم بات تفقد كل امتيازاتها، بحيث لا يمكنها التصالح إلا في خصوص العقوبات المالية فقط، وتبقى العقوبة البدنية خارج إطار التصالح (45)، لذلك ذهب العديد من الفقهاء إلى اعتبار التصالح بعد صدور حكم بات ليس إلا عقد صلح مدني بالرغم من احتفاظ التصالح بخصوصياته حتى في هذه المرحلة (46).

وحسنا ما فعله المشرع البحريني حين نص في المادة (64/ز) من قانون ضريبة القيمة المضافة على جواز التصالح قبل صدور حكم من المحكمة، لأن التصالح بعد صدور حكم نهائي من المحكمة لا يكون متفقاً مع الهدف والغاية من نص المشرع عليه، كما أن تأخير التصالح إلى بعد صدور الحكم النهائي يجعل المكلف المخالف يتباطأ في طلب التصالح مع إدارة الضرائب إلى بعد صدور حكم المحكمة على أمل أن يكون الحكم لصالحه أما ببراءته أو تخفيف عنه العقوبات المالية مقابل التصالح فمثل هذا المخالف يجب أن يرد عليه قصده.

#### ثانياً: آثار التصالح الضريبي بالنسبة لأطراف النزاع

##### - بالنسبة للإدارة الضريبية:

إن التصالح الضريبي سيؤدي إلى تمكين الإدارة الضريبية من سرعة تحصيل واسترداد الأموال التي تم التهرب من دفعها من قبل المكلف بالضريبة حسب ما حددها القانون الضريبي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الموارد المالية لخزنة الدولة، والتي قد تفشل الإدارة في استعادة تلك الأموال عن طريق التقاضي أمام المحاكم، نظراً لأن بعض المتهربين يكونوا على دراية كاملة بضعف وثغرات القانون الضريبي مما يمكنهم من الهروب من المسائلة القانونية. فضلاً إلى أن التصالح يؤدي إلى تشجيع الاستثمارات الوطنية والأجنبية من خلال بث روح الطمأنينة لدى نفوس المستثمرين في إطار منظومة تشريعية تسمح بتسهيلات لأصحاب

كذلك نصت المادة 23 / البند 4) على " للنياحة العامة بعد صدور حكم بالإدانة، وبعد استطلاع رأي الهيئة، التصالح في الجرائم الضريبية مقابل سداد المبالغ (... ) كما نصت نفس المادة البند 6 على " تأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة المحكوم بها إذا تم التصالح أثناء تنفيذ ولو صيرورة الحكم باتاً" والصادر بقرار مجلس رقم (74) لسنة 2023 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (28) لسنة 2022 بشأن الإجراءات الضريبية الصادر بتاريخ 10/يوليو/ 2023 الامارات العربية المتحدة.

(43) د. إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص 283.

(44) د. محمد حكيم حسين، النظرية العامة للصلح وتطبيقاتها في المواد الجنائية، دراسة مقارنة، دار الكتب القانونية، 2005، ص 236.

(45) د. صابر العياري، الصلح في القانون الجنائي الاقتصادي، رسالة نيل شهادة ختم الدروس بالمعهد الأعلى للقضاء في تونس، الفوج الثاني عشر، لسنة بعد 2000-2001، ص 38

(46) د. بسمة الورتاني، الصلح والقانون الجنائي الاقتصادي، مذكرة للحصول على شهادة الدراسات المعمقة، جامعة تونس، الجمهورية التونسية، 1997، ص 69



رؤوس الأموال، ويعزز ثقة الأفراد بالدولة وهو ما يُخلق العديد من فرص العمل، ويسهم في حل العديد من المشاكل التي يعاني منها الاقتصاد مثل عجز الموازنة العامة والبطالة والتضخم وغيرها من المشكلات الاقتصادية والاجتماعية (47).

ويرى العديد من الخبراء أن الآثار المترتبة على التصالح الضريبي يعود بالفائدة على الدولة من خلال استعادة أموالها من ناحية، ومن ناحية أخرى إلى توفير النفقات المالية التي قد تخسرهما نظير طول فترة التقاضي وصعوبة إثبات الأفعال المكونة لمثل هذه الجرائم، بالإضافة إلى منع تكس هذه القضايا أمام المحاكم لفترات طويلة من خلال تخفيف العبء عن القضاء وتوفير وقت وجهد المحكمة، بمنعهم من النظر في الجرائم التي يمكن حلها عن طريق الوسائل الإدارية. كما يجنب التصالح الدولة نفقات مالية باهظة تتعلق بإنشاء مؤسسات عقابية لإيواء المحكوم عليهم بعقوبات سالبة للحرية لفترة قصيرة، فضلاً عن المصروفات اللازمة لرعايتهم اجتماعياً ونفسياً وصحياً أثناء فترة تنفيذ العقوبة، وبالتالي توجيه الاهتمام على تطوير الأجهزة العقابية لهذه المؤسسات بأفضل الطرق التي تحقق التأهيل المناسب للسجناء (48).

#### - بالنسبة للمتهم المتصالح:

نظراً لخطورة الجرائم الضريبية فقد أدرجها المشرع البحريني من ضمن الجنايات المخلة بالشرف والأمانة (49)، والتي يترتب عليها عقوبات قد تصل إلى حد السجن من ثلاث إلى خمس سنوات، فضلاً عن غرامة إدارية لا تقل عن مثل قيمة الضريبة المستحقة وتصل إلى ثلاث أمثالها، كما ضاعف المشرع العقوبة في حال تكرار ارتكاب جريمة التهرب الضريبي خلال ثلاث سنوات من تاريخ صدور الحكم النهائي بالإدانة (50).

وكذلك نصت المادة (27) من قانون الضريبة الانتقائية على معاقبة كل من يرتكب حالة من التهرب الضريبي الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد على سنة وبغرامة إدارية لا تقل عن مثل قيمة الضريبة المستحقة ولا تجاوز مثلي قيمة الضريبة المستحقة أو بإحدى هاتين العقوبتين، فضلاً عن ذلك يُحكم على الجاني بسداد قيمة الضريبة المستحقة، كما شدد المشرع العقوبة على الجاني في حالة العود خلال ثلاث سنوات من تاريخ صدور الحكم النهائي بالإدانة، للمحكمة أن تقضي بضعف الحد الأقصى للعقوبة المقررة، وبوقف الترخيص مؤقتاً أو بإلغائه نهائياً.

ويرى بعض الفقه إلى أن الجرائم الضريبية قد تؤدي إلى حرمان مرتكبيها من بعض الحقوق السياسية والمدنية مثل حقه في الترشيح للانتخابات أو تولى بعض الوظائف العامة (51).

(47) دراسة الصلح والتصالح في المنازعات الجنائية، دراسة المركز القومي للبحوث الاجتماعية والجنائية، 2015، ص296. مشار إليه: د. رامي متولي القاضي، التصالح في قضايا المال العام، مجلة الفكر القانوني والاقتصادي، عدد خاص بالمؤتمر العلمي السنوي العاشر، بعنوان "القانون ومكافحة الفساد"، كلية الحقوق، جامعة بنها، 2016، ص652-682

(48) د. أحمد محمد يحي إسماعيل، الأمر الجنائي والصلح في الأنظمة الإجرائية المقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 1985، ص557.

(49) المادة (64/هـ) من قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني.

(50) المادة (64/أ، ب) من قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني.

(51) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص112

لذلك يترتب على التصالح الضريبي بالنسبة للمتهم بانقضاء الدعوى الجنائية الضريبية<sup>(52)</sup>، فإذا كانت الدعوى في مرحلة التحقيقات النيابة يوجب عليها عدم السير في الدعوى أو تصدر أمرها بالأوجه لإقامة الدعوى لانقضائها بالتصالح، فانقضاء الدعوى بالتصالح أمر متعلق بالنظام العام فعلى المحكمة أن تقضي به من تلقاء نفسها.

أما في حالة كان المتهم قد تم حبسه احتياطياً يتم الإفراج عنه بشكل عاجل، كما تسقط عنه الالتزامات والتعهدات الواقعة عليه بسبب التهمة الموجهة إليه، ويتم إعادة ما تم ضبطه معه أثناء توجيهه إليه مما يندرج في إطار ما يجوز التعامل به، ولا يجوز رفع الدعوى الجنائية مرة أخرى ضد المكلف نفسه بشأن الوقائع التي استندت عليها الواقعة التي تم التصالح بشأنها<sup>(53)</sup>.

ويرى بعض الفقه أن أثر التصالح بالنسبة للمكلف يجب ألا يتعدى أثره الجريمة التي تم التصالح بشأنها فقط، فإذا كان المكلف يزاول أكثر من نشاط ورُفِعَ ضده أكثر من دعوى جنائية، فإن تصالحه في أحدهما لا ينصرف إلى الأخرى<sup>(54)</sup>. فإذا تم اكتشاف نشاط آخر يمارسه هذا المكلف ويندرج في إطار ما ينص القانون على معاقبته، فإنه يترتب على ذلك رفع دعوى جنائية جديدة عن هذا النشاط، أو حتى إجراء تصالح جديد عنه مع هذا المكلف نفسه مع مراعاة تشديد العقوبة في حالة العود إلى ارتكاب الجرم نفسه الذي تم التصالح عليه سابقاً<sup>(55)</sup>.

كما أن التصالح لا ينتج أثره إلا بالنسبة إلى سنوات النزاع التي تم فيها التصالح فقط، ولا يؤثر على سنوات أخرى يرتكب فيها المكلف جريمة التهرب الضريبي<sup>(56)</sup>. بمعنى إذا كانت الجريمة التي تصالح المخالف بشأنها تتضمن فترات زمنية مختلفة تكون كل منها تشكل جريمة منفصلة، فإن الدعوى تنقضي عن الجريمة المتصالح عنها في الفترة الزمنية الواقع عليها التصالح فقط، دون الفترات الأخرى التي تكون صالحة لإقامة دعوى وإنزال عقوبة<sup>(57)</sup>.

نلاحظ مما سبق أن المشرع الضريبي لم يعتد بحالة المتهم الذي تم التصالح معه، سواء كان قد ارتكب هذه الجريمة للمرة الأولى أم لعدة مرات، وهذا الأمر يتطلب من المشرع أن يتشدد في شروط التصالح والغرامات الإدارية المترتبة عليه فيما يتعلق بالمتهم الذي يثبت عوده، حيث لا يمكن المساواة بين المتهم الذي يرتكب الجريمة لأول مرة وبين المتهم الذي يُقدم على العود لارتكابها مرة أخرى، فالمتهم الأخير مُصر على ارتكابه لتلك الجرائم، غير أنه بالعقوبات التي نص عليها القانون<sup>(58)</sup>.

(52) المادة (64/ز) من قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني.

(53) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005-2006، ص 299.

(54) د. السيد أحمد محمد علام، الجرائم الضريبية التصالح الضريبي في ضوء قانون الضرائب على الدخل الجديد رقم (91) لسنة 2005، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012، ص 186.

(55) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، مرجع سابق، ص 299.

(56) د. السيد أحمد محمد علام، الجرائم الضريبية التصالح الضريبي، مرجع سابق، ص 186.

(57) انظر: د. هيثم عبد الرحمان البقلي، الأحكام الخاصة بالدعوى الجنائية الناشئة عن الجرائم الاقتصادية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 2005 ص 233. د. مجدي محمد على الخولي، جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1995، 418، 417.

(58) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص 280، 281.

لذلك نوصى المشرع البحريني على تشديد شروط التصالح الضريبي مع المتهم الذي يُقدم على ارتكاب جريمة التهرب لعدة مرات بالإضافة إلى تشديد الغرامات الإدارية بحقه من خلال مضاعفة العقوبة عليه، والعلة في التشديد هو مواجهة العائد في تلك الجرائم التي تستهدف إحداث أضرار مادية تؤثر سلباً على عائدات الخزينة العامة، وبالتالي على النظام الاقتصادي للدولة، لذلك فإن التشديد في العقوبات والغرامات بلا شك سيكون له تأثير رادع لمن تسول له نفسه الإضرار بمصالح الدولة والمجتمع.

### ثالثاً: أثر التصالح الضريبي بالنسبة للغير

في حالة إذا كان هناك تعدد المتهمون في الدعوى فإن أثر التصالح الضريبي ينحصر في انقضاء الدعوى الجنائية أو وقف تنفيذ العقوبة حسب الأحوال بالنسبة إلى المكلف المخالف الذي كان طرفاً في التصالح مع الدولة دون غيره من المتهمين في الدعوى. فلا تمتد بذلك لباقي الفاعلين الآخرين الذين ارتكبوا معه المخالفة، أي أن باقي المتهمين في الدعوى اللذين لم يكون طرفاً في التصالح، وتسري في مواجهتهم الإجراءات القانونية ولا تنقضي الدعوى بالنسبة إليهم.

كما لا تشكل التصالح التي تتم مع أحد المخالفين حاجزاً أمام متابعة الأشخاص الآخرين الذين ساهموا أو شاركوا معه في ارتكاب الجريمة، حيث أن التصالح لها أثر نسبي ينحصر في طرفيها ولا ينصرف إلى الغير فلا ينتفع الغير بها ولا يضار منها.<sup>(59)</sup>

إن قضية التصالح في الجرائم الضريبية تثير جدلاً في بعض البلدان المختلفة، وتلقى اهتماماً من بعض الفقهاء والعلماء القانونيين. ويختلف وجه النظر بين الفقهاء حول مدى تحقيق العدالة والمصلحة العامة من التصالح في هذه الجرائم. وفيما يلي نستعرض بعض الآراء المتنوعة حول هذه المسألة:

### 1. المعارضون للتصالح:

يرى بعض الفقه المعارض إلى أن التصالح في الجرائم الضريبية يساعد المتهربين من الضريبة من الإفلات من العقاب أو الحبس في مقابل دفع مبالغ مالية، بمعنى أن الجريمة سيكون عقابها الوحيد هو دفع غرامة مالية فقط، مما سيؤدي إلى إسقاط هيبة الدولة، وعدم تحقيق الردع الكافي لهؤلاء المجرمين لمنع تكرارها في المستقبل.<sup>(60)</sup>

كذلك يرون أن التصالح سيؤدي إلى الإخلال بمبدأ انعدام العدالة والمساواة والتوزيع غير العادل للعبء الضريبي على الأفراد إذ يستطيع الأثرياء تفادي العقوبة المقررة في القانون ودفع ثمن حريتهم، بينما لا يملك أصحاب الدخل المنخفضة المبالغ الكافية لتجنب العقوبة<sup>(61)</sup>، كما يمكن للإدارة التصالح مع بعض المخالفين وقد تمتنع عن إجراء التصالح مع مخالفين آخرين، حتى لو كان الأطراف في بعض الأحيان في مراكز قانونية متماثلة، وفي ذلك استبداد من جانب الإدارة.

<sup>(59)</sup> د. أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية، (تصنيف الجرائم ومعاينتها، المتابعة والجزاء)، الطبعة الثانية، دار النشر النخلة، الجزائر، 2001، ص 240.

<sup>(60)</sup> دراسة الصلح والتصالح في المنازعات الجنائية، دراسة المركز القومي للبحوث الاجتماعية والجنائية، مرجع سابق، ص 296.

<sup>(61)</sup> د. محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مطبعة جامعة القاهرة، 1979 ص 201.

## 2. المؤيدون للتصالح:

رد المؤيدون للتصالح على هذه الانتقادات إلى إن المخالفين يتساوى في معرفتهم بالقانون وإمكانية تعرضهم للجزاء الذي يمكن تجنبه بدفع مبلغ مالي، ويمكنهم في كل الأحوال توفيره من خلال رأس المال الذي كان أساساً للمخالفة القانونية<sup>(62)</sup>. وكذلك يرون أن التصالح سيؤدي إلى تحقيق التسوية وتجنب إجراءات قانونية طويلة وتكلفة مرتفعة، ويمكن أن يكون سبباً لتحقيق انضباط ضريبي أكبر وزيادة التحصيل الضريبي.

كما اعتبر البعض إلى أن غرامة التصالح لا تحل محل عقوبة سالبة الحرية في أغلب الأحيان، بل تحل محل عقوبة مالية، وخصوصاً أن أغلب الجرائم الاقتصادية هي من الجرح المعاقب عليها بالغرامة المالية فقط، وأنه يمكن للمشرع أن ينص في التشريع على ألا تقل الغرامة عن مبلغ معين<sup>(63)</sup>.

وأن فكرة المساواة كضمان دستوري ليست مساواة حسابية، بل يملك المشرع سلطة تقديرية وفق مقتضيات الصالح العام ووضع شروط موضوعية تتحدد من خلالها المراكز القانونية التي يتساوى بها الأفراد أمام القانون<sup>(64)</sup>.

وإن السلطة التقديرية للإدارة ليست مطلقة بل تخضع لرقابة القضاء الجنائي<sup>(65)</sup>، وأن القول بأن التصالح الجنائي في الجرائم الضريبية يؤدي إلى تحك السلطة الإدارية واستبدالها بمبالغ فيه، فالتحكم مرفوض<sup>(66)</sup> وهو كل شيء لا يتفق مع مقتضيات العقل والمنطق<sup>(67)</sup>.

ترى الباحثة أن اقرار المشرع التصالح الضريبي والذي يعد وسيلة اصلاح وتعد بديلاً عن إقامة الدعوى الجنائية لتقويم سلوك المكلف المتهم من أجل استغلال هذه الفرصة لبيدأ صفحة جديدة لتعامل مع إدارة الضرائب. وإذ أصر المخالف على تكرار المخالفة السابقة من خلال مخالفة القانون الضريبي، فإن ذلك يدل على أن التصالح لم تعد مجدبة في إصلاحه ومعالجة تعثره مما يؤدي إلى أن الإدارة تتخذ الإجراءات القضائية ضده.

**خلاصة القول:** إن التصالح في الجرائم الضريبية هي آلية قانونية تسمح للمكلف بالتصالح مع الإدارة الضريبية على مخالفات ضريبية سابقة، ويكون ذلك بالاتفاق والتراضي بينهما في بعض الجرائم التي يجوز التصالح فيها وفق شروط وإجراءات ينص عليها القانون، ويترتب عليها إنهاء الدعوى الجنائية للمكلف المتهم بالجرائم الضريبية قبل صدور الحكم البات فيها، وذلك مقابل

(62) د. أمين مصطفى محمد، انقضاء الدعوى الجنائية بالصلح، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002، ص36.

(63) د. عبد الله حزنه كاتبي، الإجراءات الجنائية الموجزة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية، 1980، ص104

(64) د. على محمد المبيض، الصلح الجنائي وأثره في إنهاء الدعوى العامة في القانون الأردني، رسالة ماجستير في القانون، الجامعة الأردنية، المملكة الأردنية الهاشمية، 2005، ص47.

(65) د. محمد حكيم حسين، النظرية العامة للصلح وتطبيقاتها في المواد الجنائية، دراسة مقارنة، دار الكتب القانونية، القاهرة، 2005، ص166.

(66) د. محمد حكيم حسين، مرجع سابق، ص167.

(67) د. أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، دار الشروق، القاهرة، 2002، ص428.

دفع المكلف المبالغ الضريبية المستحقة عليه والغرامات الإدارية المترتبة عليها للخزينة العامة للدولة وفق الإجراءات المتبعة في التشريع الضريبي.

### الخاتمة

تناولنا خلال السطور السابقة بنوع من التفصيل عن موضوع الوسائل الإدارية للفصل في المنازعات الضريبية وفق النظام الضريبي البحريني، وقد تطرقنا إلى الحديث عن حق المكلف بالضريبة من تقديم التظلم أو الاعتراض الضريبي أمام الجهة المختصة بشأن القرارات الإدارية الصادرة ضد المكلف، واستعرضنا في الحديث عن التظلم الضريبي في تسوية المنازعات الضريبية، وعن تشكيل واختصاصات لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية. ثم تناولنا بعد ذلك موضوع التصالح الضريبي وميعاده وشروطه وآثاره، وقد تمخضت الدراسة إلى عدد من النتائج والتوصيات ومن أبرزها ما يلي:

### النتائج:

- إن المشرع البحريني كان موقفاً عندما نص على لجوء أطراف النزاع الضريبي إلى الوسائل الإدارية لإنهاء المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف من خلال الحوار المباشر عن طريق الجهة المختصة بدلاً من اللجوء إلى القضاء مباشرة لتسوية المنازعات، الأمر الذي قد يسهم في تحقيق فائدة للدولة والمكلفين على حد سواء، والمتمثلة في الاستقرار المالي والقانوني للمكلفين من ناحية، ومن ناحية أخرى تتيح للإدارة الضريبية من مراجعة قراراتها قبل لجوء المكلفين إلى رقابة القضاء، وبالتالي تقليل تكدس المنازعات الضريبية أمام المحاكم، وما قد يترتب على ذلك من ضياع للوقت والجهد والمال لأطراف النزاع.
- نص المشرع على تشكيل لجنة فحص التظلمات والاعتراضات والمكونة من رئيس لا تقل درجته عن مدير بالجهاز الوطني الإيرادات وعدد لا يقل عن خمسة أعضاء من ذوي الخبرة في الأمور الضريبية والمالية والمحاسبية والقانونية لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد لمُدّد أخرى، فهي لجنة مستقلة لإداء مهامها بحيادية ونزاهة.
- اشترط المشرع البحريني لقبول التظلم أو الاعتراض أمام لجنة فحص التظلمات والاعتراضات أن يقوم المكلف المعترض بسداد الضريبة وكذلك الحد الأدنى للغرامة الإدارية المعترض عليها وذلك تطبيقاً لمبدأ " ادفع ثم اعترض"، ولكن يؤخذ على المشرع أنه نص على التظلم أو الاعتراض أمام اللجنة في قانون ضريبة القيمة المضافة، أما في قانون الضريبة الانتقائية فإن التظلم تكون أمام الوزير المختص مباشرة وليس أمام اللجنة.
- إن المشرع البحريني نص على أن توصيات أو قرارات لجنة فحص التظلمات والاعتراضات ليست نهائية، وإنما لا بد من عرضها على الوزير المختص والذي يحق له اعتمادها أو تعديلها أو إلغائها ويكون قراره نهائياً. بالمقابل منح المشرع المتظلم أو المعترض الحق في الطعن من قرارات الوزير المختص أمام القضاء البحريني خلال مدة معينة.
- أجاز المشرع الضريبي البحريني التصالح الضريبي بهدف حماية حقوق الدولة والمجتمع في استرداد أموالها، فضلاً عن تشجيعها للاستثمار من خلال بث روح الطمأنينة في نفوس المستثمرين وفق منظومة تشريعية تسمح لهم بتسهيلات لأصحاب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية وخاصة فيما يتصل بإجراءات التظلم الضريبي والتصالح الضريبي.

- أحسن المشرع البحريني صنعاً عندما نص على جواز التصالح في بعض الجرائم الضريبية ويكون ذلك بناءً على اتفاق الأطراف بالتراضي على التصالح، واشترط المشرع أن يكون ذلك قبل رفع دعوى قضائية أمام المحكمة المختصة أو قبل الفصل فيها بحكم نهائي بات، ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية بالنسبة للمكلف المتهم.

### التوصيات:

- نوصي المشرع البحريني إلى ضرورة توحيد مدة الطعن أمام المحكمة المختصة في المادتين (62، 66) من قانون الضريبة المضافة والمادة (24) من قانون الضريبة الانتقائية بستين يوماً من تاريخ رفض التظلم أو الاعتراض من قبل الوزير المختص في كلا القانونين، من أجل توحيد المنظومة القانونية للضرائب وتحقيق نوع من العدالة بين المكلفين في مواعيد رفع دعوى طعن أمام القضاء المختص.
- نوصي المشرع البحريني إلى ضرورة إضافة نص في المادة 66 من القانون ضريبة القيمة المضافة والمادة 24 من قانون الضريبة الانتقائية تخول للوزير المختص إمكانية اعطاء فرصة أخرى بعد انقضاء الميعاد المحدد لتقديم التظلم أو الاعتراض بمدة لا تتجاوز 15 يوماً من تاريخ انتهاء الميعاد الأول إذا قدم المكلف سبب تأخره عن تقديم طلبه، وخاصة إذا كان سبب الامتناع مقبولاً واقتنع الوزير المختصة بها.
- نوصي المشرع البحريني بضرورة تشديد شروط التصالح الضريبي مع المتهم الذي يُقدم على ارتكاب جريمة التهرب الضريبي لعدة مرات بالإضافة إلى تشديد الغرامات بحقه من خلال مضاعفة العقوبة عليه، والعلة في التشديد هو مواجهة العائد في تلك الجرائم التي تستهدف إحداث أضرار مادية تؤثر سلباً على عائدات الخزينة العامة، وبالتالي على النظام الاقتصادي للدولة، لذلك فإن التشديد في العقوبات والغرامات بلا شك سيكون له تأثير رادع على من تسول له نفسه الإضرار بمصالح الدولة والمجتمع.
- نوصي المشرع البحريني إلى ضرورة وضع الآليات والإجراءات القانونية لإرساء منظومة قانونية متكاملة تكفل مواجهة كافة أشكال وصور التهرب الضريبي ودرء انعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني في إطار السعي نحو حماية حقوق ومقدرات الوطن ومكتسبات التنمية وغاياتها الوطنية.
- نوصي إدارة الضرائب بضرورة الاهتمام بنشر الوعي الثقافي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وتوعيتهم من خلال وضع برامج توعوية في جميع الوسائل الإعلامية والتي تضمن اطلاعهم بكل جديد يطرأ في مجال الضريبة وشرح الإجراءات والتعديلات والأحكام والقواعد القانونية التي تصدر منها بطريقة سهلة وواضحة ومفهومة للجميع.
- نوصي إدارة الضرائب بضرورة تكثيف الاهتمام بالعنصر البشري (موظفين تحصيل الضرائب) من خلال دورات تدريبية وورش في جميع المجالات التي لها علاقة بتحصيل الضرائب محاسبية مالية وغيرها، كذلك ضرورة استعمال التكنولوجيا المتطورة للحد من جرائم التهرب الضريبي.
- نوصي بضرورة الاهتمام بالبحث العلمي من خلال حث وتشجيع الخبراء والباحثين والأكاديميين في الجامعات من أجل البحث عن طرق ووسائل تهدف إلى معرفة الأسباب التي تؤدي إلى إنشاء المنازعات الضريبية ومحاولة إيجاد لها حلول قانونية وعملية من أجل تطوير عمل إدارة الضرائب ومحاولة التقليل من هذه النزاع إلى أقصى حد ممكن.

## المراجع

### أولاً: الكتب العلمية

- 1- طنطاوي، د. إبراهيم حامد. (2006م). الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 2- بوسقيعة، د. أحسن. (2001). المنازعات الجمركية، (تصنيف الجرائم ومعايبتها، المتابعة والجزاء)، الطبعة الثانية، دار النشر النخلة، الجزائر.
- 3- سرور، د. أحمد فتحي. (2002). القانون الجنائي الدستوري، دار الشروق، القاهرة.
- 4- علام، د. السيد أحمد محمد. (2012). الجرائم الضريبية التصالح الضريبي في ضوء قانون الضرائب على الدخل الجديد رقم (91) لسنة 2005، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 5- محمد، د. أمين مصطفى. (2002). انقضاء الدعوى الجنائية بالصلح، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 6- الجندي، د. حسني. (2006-2005). القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 7- محمد، د. رمضان صديق. (2006). إنهاء المنازعات الضريبية عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 8- الزبيدي، د. عبد الباسط علي جاسم. (2013). شرح قانون ضريبة الدخل العراقي، المكتبة القانونية.
- 9- محمد، د. عبد الباسط وفا. (2001). فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 10- عريم، د. عبد الجبار. (1950). شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية، الجزء الأول، مطبعة المعارف، بغداد.
- 11- السالوس، د. طارق محمود عبد السلام. (2020). تحديات السياسة المالية والضريبية في ظل أزمة كورونا، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة.
- 12- حسين، د. محمد حكيم. (2005). النظرية العامة للصلح وتطبيقاتها في المواد الجنائية، دراسة مقارنة، دار الكتب القانونية، القاهرة.
- 13- الحرازي، د. محمد على عوض. (2014). التشريع الضريبي اليمني، الطبعة الأولى، مطبعة خالد بن الوليد للطباعة والنشر والتوزيع، صنعاء.
- 14- الحرازي، د. محمد على عوض. (2012). المنازعات الضريبية ووسائل انتهائها، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 15- مصطفى، د. محمود. (1979). الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مطبعة جامعة القاهرة.

### ثانياً: الرسائل العلمية

- 1- إسماعيل، د. أحمد محمد يحي. (1985). الأمر الجنائي والصلح في الأنظمة الإجرائية المقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة.
- 2- الورتاني، د. بسمة. (1997). الصلح والقانون الجنائي الاقتصادي، مذكرة للحصول على شهادة الدراسات المعمقة، جامعة تونس، الجمهورية التونسية.



- 3- حازم، شهد أباد. (2016). الصلح وأثره في الدعوى العامة بين القانونين الأردني والعراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط.
- 4- العياري، د. صابر. (2001-2000). الصلح في القانون الجنائي الاقتصادي، رسالة نيل شهادة ختم الدروس بالمعهد الأعلى للقضاء في تونس، الفوج الثاني عشر، لسنة 2000-2001.
- 5- كاتبي، د. عبد الله حزنه. (1980). الإجراءات الجنائية الموجزة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- 6- المبيض، علي محمد. (2005). الصلح الجنائي وأثره في إنهاء الدعوى العامة في القانون الأردني، رسالة ماجستير في القانون، الجامعة الأردنية، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 7- البدارني، د. قيس حسن عواد. (2002). المركز القانونية للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل.
- 8- علي، كريم حسن. (1992). الصلح في القانون الجنائي، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، العراق.
- 9- الخولي، د. مجدي محمد علي. (1995). جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة.
- 10- عبد الرؤوف، د. محمد أحمد. (1998). المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 11- بباوي، د. نبيل لوقا. (د.ت). النظرية العامة للتهريب الجمركي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر.
- 12- البقلي، د. هيثم عبد الرحمن. (2005). الأحكام الخاصة بالدعوى الجنائية الناشئة عن الجرائم الاقتصادية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر.

### ثالثاً: الدوريات والبحوث

- 1- د. أحمد أو صباح، د. محمد غرابية، (2018). الاعتراض الإداري على وعاء الضريبة على الدخل، مجلة المنارة، المجلد (24)، العدد (2).
- 2- دراسة الصلح والتصالح في المنازعات الجنائية، دراسة المركز القومي للبحوث الاجتماعية والجنائية، 2015.
- 3- القاضي، د. رامي متولي. (2016). التصالح في قضايا المال العام، مجلة الفكر القانوني والاقتصادي، عدد خاص بالمؤتمر العلمي السنوي العاشر، بعنوان "القانون ومكافحة الفساد"، كلية الحقوق، جامعة بنها.

### رابعاً: القوانين والتشريعات:

- 1- المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة، منشور بالجريدة الرسمية، العدد 3387، الموافق 6 أكتوبر 2018، مملكة البحرين.
- 2- قانون الضريبة الانتقائية البحريني رقم (40) لسنة 2017، الصادر بالجريدة الرسمية العدد (3344)، الموافق 14/ديسمبر 2017.
- 3- اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة، منشور بالجريدة الرسمية، العدد 3397، الموافق 13 ديسمبر 2018، مملكة البحرين.

- 4- القرار رقم (23) لسنة 2020 بشأن تحديد رسوم إصدار الشهادات الضريبية وتراخيص الممثلين والوكلاء وتقديم الاعتراضات الضريبية، الصادر بالجريدة الرسمية، العدد (2505) الموافق 7 يناير 2021، مملكة البحرين.
- 5- القرار رقم (173) لسنة 2022 بشأن إعادة تشكيل لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية، صادر عن وزارة المالية والاقتصاد الوطني، بتاريخ 15 ديسمبر 2022، مملكة البحرين.
- 6- المرسوم بقانون رقم (45) لسنة 2018 بإنشاء وتنظيم الجهاز الوطني للضرائب الخليجية، منشور بالجريدة الرسمية، ال عدد3387، الموافق 6 أكتوبر 2018، مملكة البحرين.
- 7- القرار رقم (23) لسنة 2020 بشأن تحديد رسوم إصدار الشهادات الضريبية وتراخيص الممثلين والوكلاء وتقديم الاعتراضات الضريبية.
- 8- المرسوم بقانون رقم (19) لسنة 2001 بإصدار القانون المدني، الصادر في 3 مايو/أيار 2001، منشور في الجريدة الرسمية العدد رقم (2476) الصادر بتاريخ 9 مايو 2001، مملكة البحرين.
- 9- القانون المدني المصري رقم (131) لسنة 1948.
- 10- القانون المدني الفرنسي لسنة 1804 المعدل في المادة (2044). Code Civil – Article 2044.

جميع الحقوق محفوظة © 2023، الدكتورة/نادية إسماعيل محمد الجبلي، المجلة الأكاديمية للأبحاث والنشر العلمي

(CC BY NC)

Doi: <https://doi.org/10.52132/Ajrsp/v5.55.2>