



جامعة الأزهر

كلية الشريعة والقانون بأسسيوط

المجلة العلمية

طبيعة الدعوى الضريبية

في

النظام الضريبي السعودي

إعداد

د/ منصور صالح عيد المرشودي

أستاذ القانون المساعد – بكلية الحقوق – جامعة الملك خالد –

المملكة العربية السعودية

(العدد السادس والثلاثون الإصدار الثالث يوليو ٢٠٢٤م الجزء الأول)

## طبيعة الدعوى الضريبية في النظام الضريبي السعودي

منصور بن صالح بن عيد المرشودي.

قسم القانون، كلية الحقوق، جامعة الملك خالد بأبها، المملكة العربية السعودية.

البريد الإلكتروني: [mansour@almarshodi.com](mailto:mansour@almarshodi.com)

### ملخص البحث:

من المسائل الهامة المتعلقة بالضرائب هي طبيعة الدعوى الضريبية، فقد اختلفت القوانين الضريبية في تحديد طبيعة الدعوى الضريبية، فبعضها يعدها دعوى إدارية، ومن ثم فهي من الدعاوى المتعلقة بفرع القانون العام، والقواعد الواجبة التطبيق حينها هي قواعد القانون العام، والمختص بنظر تلك الدعاوى هو القضاء الإداري، والبعض يعدها دعوى مدنية؛ ومن ثم فهي من الدعاوى المندرجة تحت فرع القانون الخاص، والقواعد التي تطبق بشأنها قواعد القانون الخاص، والقضاء المختص بنظر تلك الدعاوى هو القضاء العام، وهناك من لا يعدها دعوى إدارية ولا دعوى مدنية؛ بل يعدها دعوى ذات طبيعة خاصة، ومن ثم تحكمها قواعد خاصة، والمختص بنظرها هي سلطة قضائية مستقلة عن القضاء الإداري والقضاء العام، وسبب تلك الاختلافات في تحديد طبيعة الدعوى الضريبية هي أنها تتشابه مع الدعوى الإدارية في بعض عناصر، وتختلف عنها في عناصر أخرى، وكذلك تتشابه مع الدعوى المدنية في جوانب، وتختلف عنها في جوانب أخرى؛ ولذلك أتت هذه الدراسة للتركيز على أوجه الشبه وأوجه الاختلاف بين

الدعوى الضريبية من جهة والدعوى الإدارية والدعوى المدنية من جهة أخرى في النظام السعودي، ومن ثم تحديد موقف النظام السعودي من الدعوى الضريبية، هل يعدها دعوى إدارية، أم دعوى مدنية، أم دعوى مستقلة؟.

**الكلمات المفتاحية:** الدعوى - الضريبية - طبيعة - المنازعات - النظام - السعودي.

## The Nature of Tax Litigation in the Saudi Tax System

Mansour bin Saleh bin Eid Al-Marshoudi,

Department of Law, King Khaled University, Abha, KSA.

Emial: [mansour@almarshodi.com](mailto:mansour@almarshodi.com)

**Abstract:**

One of the important issues related to taxes is the nature of the tax lawsuit. Tax laws differ in defining the nature of the tax lawsuit. Some consider it an administrative lawsuit, and therefore, it falls under the branch of public law. The applicable rules in this case are the rules of public law, and the competent authority to hear these lawsuits is the administrative judiciary. Others consider it a civil lawsuit; therefore, it falls under the branch of private law, and the rules applied to it are the rules of private law, and the competent judiciary to hear such suits is the general judiciary. Others still neither consider it an administrative nor a civil lawsuit; rather, they regard it as a lawsuit of a special nature, governed by special rules, and the judicial authority competent to hear it is an independent one that is

separate from both the administrative and the general judiciary. The reason behind this difference of opinions is that the tax lawsuit partly resembles the other types of lawsuits and partly differs with them. This study aims to focus on the similarities and differences between tax lawsuits on one hand, and administrative and civil lawsuits on the other hand, within the Saudi system. Consequently, it seeks to determine the Saudi system's stance on tax lawsuits, whether it considers them administrative, civil, or independent lawsuits.

**Key Words:** Lawsuit - Tax - Nature - Dispute - System - Saudi.

## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

### المقدمة

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وعلى آله وصحبه .

أما بعد..

تُعد الضريبة من أهم إيرادات الدولة، والتي تعتمد عليها لتغطية النفقات العامة، إضافة إلى كون الضريبة إحدى أدوات الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

والمملكة العربية السعودية كغيرها من بقية الدول تسعى إلى زيادة إيراداتها من غير الإيراد النفطي لسد نفقاتها العامة، وهو ما تهدف إليه صراحة في رؤيتها (٢٠٣٠)، ولذلك لجأت مؤخراً إلى فرض عدد من الضرائب؛ نتج عنها منازعات متعلقة بشأنها، ونشأ بسبب تلك المنازعات دعاوى خاصة وهي: (الدعاوى الضريبية).

ومن المسائل المهمة المتعلقة بالدعاوى الضريبية هي طبيعة هذه الدعوى، هل هي دعوى إدارية ومن ثم فهي تابعة لفرع القانون العام، وهو الفرع الذي يحكم العلاقات التي تكون الدولة طرفاً فيها بصفتها صاحبة السلطة والسيادة<sup>(١)</sup>، ومن ثم فالمختص بنظر هذه الدعوى هو القضاء الإداري، والقواعد الواجبة التطبيق حيالها هي قواعد القانون العام، إضافةً إلى أن القاضي ناظر الموضوع

(١) انظر: المدخل للعلوم القانونية د. توفيق حسن فرج، دار الفكر العربي، ٢٠١١، ص ٢٩ وأسس الثقافة القانونية في نظريات القانون والحق والعقد د. عصام أنور سليم، الدار الجامعية، ١٩٩٧م، ص ٥٤.

مقيد بسلطة القاضي الإداري؟، أم أن هذه الدعوى هي دعوى مدنية تابعة لفرع القانون الخاص، والذي يحكم العلاقات التي تكون بين الأفراد أو بين الأفراد والدولة لكن بصفتها فرداً عادياً لا بصفتها صاحبة سلطة وسيادة<sup>(١)</sup>، ومن ثم فالمختص بنظرها هو القضاء المدني، والقواعد الواجبة التطبيق حيالها هي قواعد القانون الخاص، وللقاضي فيها السلطة المقررة للقاضي المدني؟.

ونتيجة لاختلاف القوانين الضريبية في الدول الأخرى في تحديد طبيعة هذه الدعوى، جرى الاختلاف في تحديد جهة القضاء المختصة، والقواعد الواجبة التطبيق، حيث تعدها بعض القوانين الضريبية دعوى إدارية، وبعضها تعدها دعوى مدنية، وبعض تلك القوانين تعد جزءاً من تلك الدعاوى دعاوى إدارية، وجزءاً منها دعاوى مدنية، مما يستلزم تقسيم الدعاوى الضريبية إلى قسمين، وإخضاعها إلى سلطتين قضائيتين، وبعض القوانين الضريبية لا تعدها دعوى إدارية، ولا دعوى مدنية؛ بل تعدها دعوى مستقلة، ومن ثم فلا تخضع لسلطة القضاء الإداري، ولا سلطة القضاء العام؛ بل سلطة قضائية خاصة (المحاكم الضريبية)، ومن ثم لا تطبق على تلك الدعاوى قواعد القانون العام، ولا قواعد القانون الخاص، إضافةً إلى أن سلطة القاضي في نظر هذه الدعاوى سلطة خاصة متميزة عن سلطة القاضي المدني وسلطة القاضي الإداري.

أولاً: أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في أنه يتناول مسألة مهمة من مسائل النظام الضريبي السعودي، وهي طبيعة الدعوى الضريبية، خصوصاً مع شحّ المراجع والأبحاث

(١) انظر: المصدرين السابقين، نفس الموضوع.

العلمية التي تعنى بالضرائب في المملكة العربية السعودية، نظراً لحدوثها في المجتمع السعودي.

#### ثانياً: أهداف البحث:

- ١ - بيان ماهية الدعوى الضريبية.
- ٢ - إبراز أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدعوى الضريبية والدعوى الإدارية.
- ٣ - إبراز أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدعوى الضريبية والدعوى المدنية.
- ٤ - بيان موقف النظام السعودي في تحديده طبيعة الدعوى الضريبية.

#### ثالثاً: حدود البحث:

##### \* الحد الموضوعي:

تناولت في هذا البحث المسائل الموضوعية المتعلقة بطبيعة الدعوى الضريبية في النظام السعودي، ولذلك يخرج عن النطاق الموضوعي لهذا البحث طبيعة الدعوى الضريبية في غير النظام السعودي، وكذلك المسائل المتعلقة بالدعوى الضريبية في النظام السعودي مما ليس متعلقاً بتحديد طبيعتها.

##### \* الحد الزمني:

تناولت الموضوع وفق الأنظمة واللوائح السارية وقت إعداد البحث<sup>(١)</sup>.

##### \* الحد المكاني:

تناولت الموضوع وفق المعمول به في إقليم المملكة العربية السعودية من نصوص نظامية ولائحية.

(١) أنهيت كتابة هذا البحث في تاريخ ١٤٤٥/٨/٢٠هـ.

#### رابعاً: الدراسات السابقة:

بالبحث والتقصي في المكتبات والرسائل العلمية ومصادر البحث الإلكترونية؛ لم أجد أي بحث يتناول طبيعة الدعوى الضريبية في النظام السعودي، وما وقفت عليه هي دراسات مقارنة لبعض أجزاء الموضوع فقط، ولم تحقق أهدافه، وغير داخلة في حدوده، وهما دراستان:

**الدراسة الأولى:** (الطبيعة القانونية للمنازعات الجبائية) وهو بحث من إعداد يونس مليح، منشور في مجلة القانون والأعمال، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، العدد ١٣، التاريخ فبراير ٢٠١٧م، ص ١٣.

**وجهات الدراسة:** في بحثين: المبحث الأول بعنوان: "المنازعات الضريبية بين المادة المدنية والإدارية والاستقلالية" والمبحث الثاني بعنوان: "المنازعة الضريبية بين القضاء الشامل، وقضاء الإلغاء".

وبالنظر في هذه الدراسة وما حددته سابقاً في حدود بحثي يتضح أنها تختلف عنه في عدة أمور:

١- أن الدراسة السابقة تناولت الموضوع في القانون المغربي والاتجاه الذي أخذ به القانون المغربي، بينما بحثي يتناول طبيعة الدعوى الضريبية في النظام السعودي.

٢- أن الدراسة السابقة دراسة مختصرة جداً في تحديد طبيعة الدعوى الضريبية في القانون المغربي، ولم تتناول منشأ الإشكال وهي علاقة الدعوى الضريبية بالدعوى الإدارية وعلاقتها بالدعوى المدنية، وهو ما

يختلف عن بحثي، حيث تناولت سبب اختلاف القوانين الضريبية في تحديدها طبيعة الدعوى الضريبية، وهو علاقتها وتشابها مع الدعوى الإدارية في جوانب، ومع الدعوى المدنية في جوانب أخرى، وقد بيّنت أوجه الاتفاق والاختلاف في ذلك بتوسّع، لأن هذه الاختلافات والتباينات هي سبب ما اتخذته النظام السعودي من موقف في تحديده طبيعة الدعوى الضريبية.

٣- اختلاف نتيجة الدراسة السابقة عن نتيجة بحثي؛ لاختلاف الاتجاه الذي أخذ به القانون المغربي عن الاتجاه الذي أخذ به النظام السعودي.

الدراسة الثانية: "طبيعة الدعوى الضريبية بين القضاء الشامل وقضاء الإلغاء" وهو بحث من إعداد حياة البجداني، منشورات مجلة القضاء المدني، ٢٠١٥، ج٧، ص ١٤٤.

**وقد جاءت هذه الدراسة في مبحثين هما:**

**المبحث الأول:** "الدعوى الضريبية كدعوى إلغاء".

**المبحث الثاني:** "الدعوى الضريبية كدعوى قضاء شامل".

وبالنظر في هذه الدراسة وما حددته في حدود بحثي يتضح أنها تختلف عنه في أمور:

١- أن الدراسة السابقة تناولت موضوعها في القانون المغربي، وبحثي في النظام السعودي.

٢- أن الدراسة لم تتناول موضوع بحثي وهو تحديد طبيعة الدعوى الضريبية من حيث هل هي دعوى إدارية، أم دعوى مدنية، أم دعوى مستقلة، بل

تناولتها باعتبار مسألة جزئية واحدة، وهي دور القاضي في الدعوى الضريبية، هل دوره مقتصر على الإلغاء أم يتعداه إلى غيره، والحكم في هذه المسألة متوقف ابتداءً على تحديد طبيعة الدعوى الضريبية، والتي هي محل بحثي وموضوعي.

#### **خامساً: منهج البحث:**

اعتمدت في هذا البحث على المنهج التأصيلي؛ بحيث أقوم بتحليل القواعد والنصوص النظامية المتعلقة بالموضوع.

#### **سادساً: خطة البحث:**

**المبحث التمهيدي:** التعريف بعناصر الموضوع. ويشتمل على مطلبين :

**المطلب الأول:** مفهوم الدعوى الضريبية.

**المطلب الثاني:** المراد بالنظام الضريبي السعودي.

**المبحث الأول:** العلاقة بين الدعوى الضريبية والدعوى الإدارية. ويشتمل على مطلبين :

**المطلب الأول:** وجه الاتفاق بين الدعوى الضريبية والدعوى الإدارية.

**المطلب الثاني:** أوجه الاختلاف بين الدعوى الضريبية والدعوى الإدارية.

**المبحث الثاني:** العلاقة بين الدعوى الضريبية والدعوى المدنية. ويشتمل على مطلبين :

**المطلب الأول:** أوجه الاتفاق بين الدعوى الضريبية والدعوى المدنية.

**المطلب الثاني:** أوجه الاختلاف بين الدعوى الضريبية والدعوى المدنية.

**المبحث الثالث:** موقف النظام السعودي من طبيعة الدعوى الضريبية.

**الخاتمة:** وفيها أهم النتائج والتوصيات.

## المبحث التمهيدي "التعريف بعناصر الموضوع"

وفيه مطلبان:

### المطلب الأول

#### مفهوم الدعوى الضريبية

تعرّف الدعوى ابتداءً بأنها: "سلطة الالتجاء للقضاء للحصول على معونته في تقرير الحق أو حمايته"<sup>(١)</sup>.

وقيل إنها: "حق الشخص في الحصول على حكم في الموضوع لصالحه، وذلك في مواجهة شخص آخر، بواسطة السلطة القضائية"<sup>(٢)</sup>.

فيتضح من ذلك أن الدعوى بحد ذاتها هي المطالبة بالحق أمام القضاء.

واستناداً لهذا التعريف يتجلى الفرق بين الدعوى وموضوع الدعوى، حيث إن موضوع الدعوى هو ما يدّعيه الشخص من حق معين، والدعوى هي وسيلته في مباشرة حماية هذا الحق أمام القضاء.

(١) المرافعات المدنية والتجارية، د عبدالحميد أبو هيف، مطبعة المعارف، ١٣٣٣هـ/١٩١٥م، نقلاً من نظرية الدعوى بين الشريعة الإسلامية وقانون المرافعات المدنية والتجارية، دار النفائس، ط: الثالثة، ١٤٢٥هـ - ٢٠٠٥م، ص ٨٦.

(٢) نظرية البطلان في قانون المرافعات، د. فتحي والي، الطبعة الأولى، عام ١٩٥٩م، ص ١٣.

وبناءً عليه؛ فإن الدعوى الضريبية هي الدعوى التي يكون موضوعها متعلقاً بالضريبة<sup>(١)</sup>.

ولذلك جاء النظام السعودي مؤكداً هذا المفهوم، حيث نصت الفقرة رقم (١) من المادة (الثالثة) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبة الجمركية<sup>(٢)</sup> على أنه: [تختص دوائر لجنة الفصل الزكوية والضريبة بما يأتي:

أ) الفصل في المخالفات والمنازعات ودعاوى الحقين العام والخاص، الناشئة عن تطبيق أحكام الأنظمة واللوائح الزكوية والضريبة.

ب) الفصل في اعتراضات ذوي الشأن على القرارات الصادرة من الهيئة تطبيقاً لأحكام الأنظمة واللوائح الزكوية، والضريبة].

فيتضح من خلال هذا النص النظامي أن الدعوى الضريبية تشمل كافة المنازعات المتعلقة بتطبيق الأنظمة واللوائح الضريبية.

وهذه المنازعات إما أن تكون بين الفرد وجهة الإدارة؛ وهي منازعات ربط الضريبة، أو منازعات تحصيلها، أو أي منازعة قد تنشأ بينهما بسبب قيام الإدارة بوظائفها التي نص عليها النظام الضريبي؛ حتى ولو لم تكن متعلقة بربط الضريبة أو تحصيلها<sup>(٣)</sup>، أو أن تكون بين الأفراد بعضهم البعض، مثل الدعاوى التي يقيمها

(١) انظر: المنازعات الضريبية، د. جمال محمد موافي، مطبعة سامي، ٢٠١٧م، ص ٥١،

التشريع الضريبي المصري، د. عادل حشيش، دار الجامعة الجديدة، ٢٠٠٩م، ص ١٤.

(٢) الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤) وتاريخ ٢١/٤/١٤٤١هـ، والمنشورة في جريدة أم القرى في عددها رقم (٥٠٠٤) وتاريخ ١٢/٤/١٤٤٥هـ.

(٣) انظر: الموسوعة الشاملة في المنازعات الضريبية د. زكريا بيومي، كتاب منشور على الشبكة المعلوماتية (الإنترنت)، بدون دار نشر، أو تاريخ نشر، ص ٩. إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، د. رمضان صديق، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦م، ص ٨.

فرد ضد آخر يطلب إزامه بأن يسدد له ما سدده الأول من ضرائب مستحقة على الثاني<sup>(١)</sup>.

ومثال ذلك: لو قام المورد في ضريبة القيمة المضافة بتأجير عقار تجاري وتمت عملية التوريد دون أن يدفع المستأجر مبلغ الضريبة، فإن المورد هنا يكون ملزماً بسداد الضريبة للإدارة الضريبية، ثم له الرجوع على المستأجر بالمطالبة.<sup>(٢)</sup>

- (١) انظر: المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري في القوانين المصرية والفرنسية، د. مجدي الشامي، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، ٢٠١٦م، ص ٤٢.
- إنهاء المنازعات الضريبية، د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص ٣٠.
- (٢) المصدر السابق؛ نفس الموضوع.

## المطلب الثاني

### المراد بالنظام الضريبي السعودي

يقصد بالنظام الضريبي (القانون الضريبي) هو ذلك الفرع من فروع القانون العام الذي يضم مجموعة القواعد التي تنظم كل ما يتعلق بالضرائب<sup>(١)</sup>. وينقسم النظام الضريبي السعودي وفقاً للمفهوم السالف بيانه إلى نوعين من الأنظمة الضريبية:

#### أولاً: الأنظمة المتعلقة بموضوع الضرائب:

صدرت عدة أنظمة في المملكة العربية السعودية فارضةً عدداً من الضرائب، وهي بحسب تسلسلها الزمني على النحو الآتي:

#### ١/ نظام ضريبة الدخل:

الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١)، وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ والمنشور في جريدة أم القرى في عددها رقم (٣٩٨٧)، وتاريخ ١٩/٢/١٤٢٥هـ.

#### ٢/ نظام الضريبة الانتقائية:

الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٨٦)، وتاريخ ٢٧/٨/١٤٣٨هـ، والمنشور في جريدة أم القرى في عددها رقم (٤٦٧٢)، وتاريخ ٣٠/٨/١٤٣٨هـ.

(١) انظر: مبادئ التشريع الضريبي، د. عاصم عجيلة وآخرون، مطبعة نهضة مصر، بدون تاريخ، نشر ص ١٧.

التشريع المالي والضريبي، د. صخر الجندي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠١٧م، ص ١١١.

### ٣/ نظام ضريبة القيمة المضافة:

الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣)، وتاريخ ٢/١١/١٤٣٨هـ والمنشور في جريدة أم القرى في عددها رقم (٤٦٨١) وتاريخ ٥/١١/١٤٣٨هـ.

### ٤/ ضريبة التصرفات العقارية:

مفروضة بالأمر الملكي رقم (أ/٨٤)، وتاريخ ١٤/٢/١٤٤٢هـ والمنشور في جريدة أم القرى في عددها رقم (٤٨٥١)، وتاريخ ١٥/٢/١٤٤٢هـ.

### ثانياً: الأنظمة المتعلقة بالدعوى الضريبية:

القواعد السارية التي تحكم الدعوى الضريبية في النظام السعودي هي "قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية" الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٥٧١١)، وتاريخ ٨/٤/١٤٤٥هـ والمنشورة في جريدة أم القرى في عددها رقم (٥٠٠٤)، وتاريخ ١٢/٤/١٤٤٥هـ.

وقد جاءت هذه القواعد في أحد عشر باباً، حيث تحكم وتنظم إجراءات الدعوى الضريبية، من بداية إجراءات التظلم وحتى الفصل النهائي في الدعوى.

## المبحث الأول

### العلاقة بين الدعوى الضريبية والدعوى الإدارية في النظام السعودي

وفيه مطلبان:

#### المطلب الأول

##### وجه الاتفاق بين الدعوى الضريبية والدعوى الإدارية

المعيار الأساس في الدعوى الإدارية هو اتصال الدعوى بسطة إدارية، أي لاعتبار الدعوى دعوى إدارية لا بد أن يكون أحد طرفي الدعوى جهة إدارية<sup>(١)</sup>. ولذلك يسمى القضاء الإداري قضاء المنازعات الإدارية<sup>(٢)</sup>. وهو ذات ما نص عليه نظام ديوان المظالم<sup>(٣)</sup> في المادة (الثالثة عشرة) منه، حيث نصت على أنواع الدعاوى الإدارية بالتفصيل، وهي: الدعاوى المتعلقة بالحقوق المقررة في نظم الخدمة المدنية والعسكرية والتقاعد، ودعاوى إلغاء القرارات الإدارية، ودعاوى التعويض الناشئة عن قرارات أو أعمال جهة الإدارة، أو الدعاوى المتعلقة بالعقود التي تكون جهة الإدارة طرفاً فيها، إضافة إلى أي منازعة أخرى تكون جهة الإدارة طرفاً فيها.

وهو ذات ما جرى عليه ديوان المظالم في أحكامه، ومن ذلك قراره رقم (٨٦/٢٨) لعام ١٤٠١هـ، حيث عرّف الدعوى الإدارية بأنها هي: "التي تكون

(١) انظر: القضاء الإداري "قضاء الإلغاء" د. سليمان الطماوي، دار الفكر العربي، ١٤٣٣هـ - ٢٠١٢م، ص ٤٣.

الوجيز في القضاء الإداري السعودي، د. شريف رمضان، دار الإجازة، الطبعة الأولى، ١٤٤٠هـ - ٢٠٢٠م، ص ٢٢١.

(٢) الوسيط في القضاء الإداري في المملكة العربية السعودية، "دراسة مقارنة"، د. حمدي العجمي، ود. محمد ذيبان، دار الإجازة، طبعة عام ١٤٤١هـ، ٢٠٢٠م، ص ٩٧.

(٣) الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٧٨/م)، وتاريخ ١٩/٩/١٤٢٨هـ.

إحدى جهات الإدارة طرفاً فيها<sup>(١)</sup>.

والدعوى الضريبية تشترك مع الدعوى الإدارية في وجود جهة الإدارة في بعض الدعاوى الضريبية، وهي الدعاوى التي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها، حيث نصت قواعد عمل اللجان الضريبية في الفقرة (١/ب) من المادة الثالثة؛ على أن من اختصاص اللجان: [الفصل في اعتراضات ذوي الشأن على القرارات الصادرة من الهيئة تطبيقاً لأحكام الأنظمة واللوائح الزكوية والضريبية]. لأن المكلف بالضريبة قد ينازع الإدارة الضريبية في قراراتها المتعلقة بوعاء الضريبة، ومن ثم يرى عدم خضوعه للضريبة ومن ثم يطالب بإسقاطها عنه، وهو ما يسمى بـ (النزاع القانوني) لأنه يرى عدم انطباق نصوص القانون عليه، أو منازعته في الوقائع المؤثرة في تحديد مقدار الضريبة، وهو ما يسمى بـ (النزاع في الوقائع)<sup>(٢)</sup>، أو أنه ينازع الإدارة الضريبية بقراراتها المتعلقة بتحصيل الضريبة؛ كالمنازعة المتعلقة بالأجل المحدد لسداد الضريبة أو المتعلقة بآلية تحصيلها<sup>(٣)</sup>.

- (١) راجع قرار الديوان رقم (٨٦/٢٨)، في القضية رقم ٤٢٩/١/ق لسنة ١٤٠١ هـ، مجموعة المبادئ الشرعية والنظامية، التي قررها الديوان لعام ١٤٠١ هـ.
- (٢) انظر: المنازعات الضريبية في ظل المنظومة الضريبية الجديدة، د. عاطف إبراهيم محمد، بحث محكم للمؤتمر الضريبي السادس عشر، "الأزمة والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة" ٢٠١٠م، الناشر: الهيئة المصرية للمالية العامة والضرائب ج٢ ص ٩.
- النظام القانوني للجان الطعن في المنازعات الضريبية. رسالة ماجستير للطالبتين: خديجة قنادي، ومنى عيشوم بيرم، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، ٢٠١٦م، ص ٨.
- (٣) انظر: منازعات التحصيل الضريبي، "دراسة مقارنة"، إخلف حسناء، رسالة ماجستير، جامعة وهران ٢، الجزائر، ٢٠١٥م، ص ١١. النظام القانوني للجان الطعن، خديجة قنادي، مصدر سابق، ص ٨.

## المطلب الثاني

### أوجه الاختلاف بين الدعوى الضريبية والدعوى الإدارية

وفيه سبعة فروع:

#### الفرع الأول

##### الاختلاف في معيار نطاق الدعوى

معيار الدعوى الإدارية في النظام السعودي معيار شكلي؛ بحيث أي دعوى تكون فيها جهة الإدارة طرفاً فيها فإنها دعوى إدارية<sup>(١)</sup>.

ولا يتصور كونها بين أفراد إطلاقاً لأنه لم يصطلح على تسميتها بـ "الدعوى الإدارية" إلا لوجود جهة الإدارة طرفاً فيها، وهو ما نصت عليه المادة (الثالثة عشرة) من نظام ديوان المظالم المشار إليها سابقاً، حيث حصرت المادة اختصاص المحاكم الإدارية بالدعاوى التي تكون جهة الإدارة طرفاً فيها.

وهو ما استقرت عليه أحكام ديوان المظالم في ذلك<sup>(٢)</sup>، من أن الدعوى الإدارية هي: "التي تكون إحدى جهات الإدارة طرفاً فيها".

أما معيار الدعوى الضريبية في النظام السعودي فهو معيار موضوعي، حسب ما تقرر سابقاً<sup>(٣)</sup>، حيث تم بيان مفهوم الدعوى الضريبية بأنها: الدعوى التي يكون موضوعها متعلقاً بالضريبة، بغض النظر عن شكل الأطراف فيها، ولذلك قد يكون أحد أطراف الدعوى جهة الإدارة كما في منازعات الربط أو منازعات

(١) انظر: الوجيز في القضاء الإداري السعودي، د. شريف رمضان، مصدر سابق، ص ٤٨.

(٢) ومن ذلك الحكم رقم (٨٦/٢٨) لعام ١٤٠١هـ، انظر: مجموعة المبادئ، مصدر سابق.

(٣) في المطلب الأول من المبحث التمهيدي "مفهوم الدعوى الضريبية".

التحصيل، وقد تكون بين الأفراد بعضهم البعض<sup>(١)</sup>، وهو ما أكدته النظام السعودي في المادة (الثالثة) من قواعد اللجان الزكوية والضريبة - السالف بيانها- . حيث حصر اختصاص اللجان بأمر موضوعي، وهو الفصل في المنازعات الناشئة عن تطبيق الأنظمة واللوائح الضريبية، وهذه المنازعات قد تكون في مواجهة الإدارة (الإدارة الضريبية) وقد تكون في مواجهة فرد آخر، وهو ما تختلف فيه عن الدعوى الإدارية التي يلزم فيها دوماً وجود الإدارة طرفاً في الدعوى.

## الفرع الثاني

### الاختلاف في صفة جهة الإدارة في الدعوى

التصرفات القانونية التي تصدر عن الإدارة قد تتم بإرادتها المنفردة، وتتمثل في (القرارات الإدارية) وقد تتم نتيجة توافق إرادة أخرى مع جهة الإدارة وذلك عندما تلجأ جهة الإدارة للتعاقد<sup>(٢)</sup>.

ولذلك فالعقود التي تبرمها جهة الإدارة لتسيير المرافق العامة تظهر فيها بمظهر السلطة والسيادة، وتسمى (العقود الإدارية)، وتخضع لأحكام القانون العام وسلطة القضاء الإداري، وأما العقود التي تبرمها باعتبارها شخصاً عادياً فإنها تتجرد فيها من مظاهر السلطة والسيادة، ومن ثم فهي عقود مدنية، وتخضع لأحكام القانون الخاص وسلطة القضاء المدني، كالعقود التي تبرمها جهة الإدارة

(١) سبق إيضاحه في نفس الموضوع السابق.

(٢) انظر: القرارات الإدارية وتطبيقاتها في المملكة العربية السعودية، "دراسة مقارنة"، د. فؤاد عبدالكريم، مطبوعات مركز البحوث في معهد الإدارة العامة، ١٤٢٤ هـ - ٢٠٠٣ م.

مع مؤجر أو مستأجر، والعقود التي تبرمها مع إحدى الشركات لاستثمار أموالها<sup>(١)</sup>.

أما النظام السعودي فقد جعل كلتي الحالتين؛ العقود التي تبرمها جهة الإدارة بصفتها صاحبة سلطة وسيادة؛ أو التي تبرمها بصفتها شخصاً عادياً؛ جعلهما من اختصاص القضاء الإداري، خلافاً لما استقرت عليه الأنظمة القضائية الأخرى بإخضاع ما تبرمه جهة الإدارة بصفتها شخصاً عادياً للقضاء العام لا القضاء الإداري، باعتبار أن الدعوى حقيقتها دعوى مدنية لا إدارية<sup>(٢)</sup>، لأنه لا علاقة لها بالمرفق العام.

فبناءً عليه؛ تكون صفة جهة الإدارة في الدعوى الإدارية في النظام السعودي أحد صورتين، إما بصفتها صاحبة سلطة وسيادة، وإما بصفتها شخصاً عادياً، وذلك كله هو بخلاف ما عليه الدعوى الضريبية، فإنه لا يمكن أن تكون الدولة فيها إلا بصفتها صاحبة سلطة وسيادة فقط؛ لأن موضوع الدعوى الضريبية - كما تقرر سابقاً - لا بد أن يكون متعلقاً بالضريبة، والإدارة الضريبية (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) هي الإدارة المعنية بربط الضرائب وتحصيلها استناداً للمادة

(١) انظر: الأسس العامة للعقود الإدارية، "دراسة مقارنة"، د. سليمان الطماوي، دار الفكر العربي، ١٤٣٣هـ - ٢٠١٢م، ص ٤٧، وما بعدها. الوجيز في العقود الإدارية، د. عمر الخولي، المركز السعودي للبحوث والدراسات القانونية، الطبعة الثانية عشرة، ١٤٤٢هـ - ٢٠١٢م، ص ٢٤.

(٢) ومن ذلك القانون المصري، انظر: الأسس العامة للعقود الإدارية، الطحاوي، مصدر سابق، ص ٥٩.

(الثالثة) من تنظيم الهيئة<sup>(١)</sup>، فأى منازعة من المكلف مع الهيئة فيما يتعلق بربط الضريبة أو تحصيلها فهي منازعة معها بصفتها صاحبة السلطة والسيادة في الربط والتحصيل، ومن ثم لا يمكن تصور أن تكون هناك دعوى ضريبية مع الهيئة بصفتها شخصاً عادياً.

### الفرع الثالث

#### الاختلاف في غاية جهة الإدارة في الدعوى

غاية جهة الإدارة في الدعوى الإدارية التي تظهر فيها بصفتها صاحبة سلطة وسيادة هو ضمان سير المرافق العامة، والمرفق العام، هو: كل مشروع تنشئه الدولة أو تشرف على إدارته ويعمل بانتظام واستمرار لتزويد الجمهور بالحاجات العامة التي يطلبها، لا بقصد الربح؛ بل بقصد المساهمة في صيانة النظام العام<sup>(٢)</sup>، وخدمة المصالح العامة في الدولة.

ولذلك من أهم المبادئ القانونية الإدارية هو: (مبدأ سير المرفق العام)، والذي تعمل الدولة على رعايته لإشباع حاجات الأفراد وتحقيق مصالح الدولة<sup>(٣)</sup>. أما غاية جهة الإدارة في الدعوى الضريبية فهو تحصيل دين الضريبة ومن ثم مدّ الخزانة العامة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة<sup>(٤)</sup>.

(١) الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠)، وتاريخ ٢٢/٩/١٤٤٢هـ.

(٢) الأسس العامة للعقود الإدارية، الطماوي، مصدر سابق، ص ٦١.

(٣) انظر: القانون الإداري السعودي، د. السيد خليل هيكل، دار الزهراء، الطبعة الأولى، ٢٠٠٩م، ص ٩٣. القانون الإداري في المملكة العربية السعودية، د. جابر سعيد، دار المؤيد، الطبعة الأولى، ١٤٢١هـ، ص ١٠٥.

(٤) انظر: الموسوعة الضريبية، والقانون الضريبي، والقواعد والإجراءات، د. أمين صالح، المنشورات الحقوقية، صادر ٢٠١٦م، ج ١، ص ١٠٣.

ولذلك جميع الدعاوى الضريبية التي تباشرها جهة الإدارة هي ناشئة عن تطبيق الأنظمة واللوائح الضريبية والتي تقوم على ربط الضريبة وتحصيلها<sup>(١)</sup>، ومن ثم تحقيق هدف الدولة من فرض الضريبة ابتداءً، وهو تغطية النفقات العامة، ولذلك جاءت المادة (الثانية) من نظام إيرادات الدولة<sup>(٢)</sup> بالنص على أن الضرائب هي مصدر من مصادر الإيرادات العامة، ومن ثم شمولها بأحكام النظام، وجاءت المادة (الثالثة) من "تنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك" بالنص على أن هدف الهيئة الأساس واختصاصها الأصيل هو: [القيام بأعمال جباية الزكاة وتحصيل الضرائب والرسوم الجمركية].

وبهذا يتضح أن غاية جهة الإدارة في الدعوى الإدارية التي تظهر فيها بمظهر السلطة والسيادة مختلف عن غايتها في الدعوى الضريبية.

#### الفرع الرابع

#### الاختلاف في القواعد التي تطبق للفصل في الدعوى

فيما يتعلق بالدعوى الإدارية فإن المادة (الأولى) من نظام المرافعات أمام ديوان المظالم<sup>(٣)</sup>، قد نصت على أنه: [تطبق محاكم الديوان على القضايا المعروضة أمامها أحكام الشريعة الإسلامية، وفقاً لما دل عليه الكتاب والسنة، والأنظمة التي لا تتعارض معها].

(١) إنهاء المنازعة الضريبية، د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص ٢٣.

(٢) الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٦٨)، وتاريخ ١٨/١١/١٤٣١هـ، والمنشور في جريدة أم القرى في عددها رقم (٤٣٣٣) وتاريخ ٢٠/١٢/١٤٣١هـ.

(٣) الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٣) وتاريخ ٢٢/١/١٤٣٥هـ، والمنشور في جريدة أم القرى في تاريخ ٣/٢/١٤٣٥هـ.

وهو نص في أن القواعد الواجبة التطبيق على الدعوى الإدارية للفصل فيها هي أحكام الشريعة الإسلامية والقواعد المكتوبة (الأنظمة) إضافة إلى القواعد غير المكتوبة (العرف) لأن العرف داخل في مفهوم الأدلة في الشريعة الإسلامية<sup>(١)</sup>. فإن من القواعد الفقهية الكلية الكبرى في الفقه الإسلامي قاعدة (العادة محكمة)<sup>(٢)</sup>. إضافة إلى أن العرف واجب الأعمال لأنه نصت عليه بعض الأنظمة السارية؛ حيث قضت المادة (الثامنة والثمانون) من نظام الإثبات على أنه: [يجوز الإثبات بالعرف أو العادة بين الخصوم وذلك فيما لم يرد فيه نص خاص أو اتفاق بين الخصوم أو فيما لا يخالف النظام العام].

ولذلك يعد العرف الإداري مصدراً من المصادر التي يرجع لها القضاء الإداري عند نظره الدعوى الإدارية، ويعرّف بأنه: "القاعدة الغير مكتوبة التي جرى عليها عمل السلطة لمباشرة اختصاصاتها الإدارية"<sup>(٣)</sup>.

ولذلك فإن العرف قاعدة نظامية ملزمة غير مكتوبة<sup>(٤)</sup>.

- (١) انظر: علم أصول الفقه، د. عبدالوهاب خلاف، دار الحديث، طبعة عام ١٤٢٣ هـ، ٢٠٠٣م، ص ٧٩. أصول الفقه الإسلامي، د. وهبه الزحيلي، دار الفكر، الطبعة الخامسة عشرة، ١٤٢٨ هـ - ٢٠٠٧م، ج ٢، ص ١٠٣.
- (٢) انظر: الوجيز في إيضاح قواعد الفقه الكلية. أ.د. محمد البورنو، مؤسسة الرسالة، الطبعة الخامسة، ١٤٢٢ هـ - ٢٠٠٢م، ص ٢٧٠.
- (٣) انظر: العرف كمصدر للقانون الإداري، د. بكر القباعي، دار النهضة العربية، ١٩٧٦م، نقلاً عن "القانون الإداري وتطبيقاته في المملكة العربية السعودية" د. إبراهيم بن سليمان الحربي، الطبعة الأولى، ١٤٣٤ هـ - ٢٠١٣م، ص ٢٧.
- (٤) المصدر السابق، ص ٢٧

أما الدعوى الضريبية فلا يطبق بشأنها إلا الأنظمة المكتوبة فقط، وهي المصدر الوحيد للفصل فيها ولا مجال للعرف في الدعوى الضريبية إطلاقاً<sup>(١)</sup>. لأن هناك عدة قواعد لفرض الضريبة، تسمى قواعد فرض الضريبة، أو الأسس التي تقوم عليه الضريبة، أو مبادئ فرض الضريبة، وهي قواعد شهيرة يجب على الدولة مراعاتها عند فرض الضريبة وعند إصدارها الأنظمة المتعلقة بها، سواءً الأنظمة الموضوعية أو الإجرائية وهي قواعد أربع ينص عليها جميع فقهاء الضرائب<sup>(٢)</sup>.

ومن تلك القواعد: "قاعدة اليقين والوضوح" ويقصد بها: أن تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين والوضوح دون أي غموض أو لبس، أي وضوح وعاء الضريبة، ومقدراها، وكافة الإجراءات المتعلقة بالضريبة، وميعاد دفعها،

(١) انظر: مبادئ التشريع الضريبي، د. عاصم عجيلة، مصدر سابق، ص ١٩. الموسوعة الضريبية، د. أمين صالح، مصدر سابق، ص ١١٦.

(٢) أول من نص عليها هو آدم سميث في كتابه (ثروة الأمم)، انظر كتابه المذكور ترجمة وليد شحاته، دار الفرقد، دمشق، الطبعة الأولى، ٢٠١٦م، ج ٢ ص ٢٥٤ والقواعد الأربع هي:

١- قاعدة العدالة والمساواة.

٢- اليقين والوضوح.

٣- قاعدة الملائمة في الدفع.

٤- قاعدة الاقتصاد في التحصيل.

وانظر في هذه القواعد وشرحها:

الوجيز في الضرائب، كامل الخطيب، منشورات زيد الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠١٩م، ص

١٥. دراسات في علم الضرائب، د. عبدالمجيد قدي، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة

الأولى، ١٤٣٢ - ٢٠١١م، ص ٣٧.

وطريقته، وضوحاً لا التباس فيه لأي شخص<sup>(١)</sup>، وكل ذلك يتنافى مع قاعدة العرف غير المكتوبة.

ولذلك القواعد التي تطبق على الدعوى الضريبية هي القواعد النظامية المكتوبة فقط، استناداً لقاعدة اليقين والوضوح والتي يجب على الدولة مراعاتها عند فرض الضريبة، لأن الضريبة أساس فرضها ابتداءً وأساس تحديد أحكامها الموضوعية المتعلقة بوعاء الضريبة وربطها وتحصيلها هو النظام فقط، ولذلك نص النظام الأساسي للحكم في المادة (العشرين) على أنه:

[ لا تفرض الضرائب والرسوم إلا عند الحاجة، وعلى أساس من العدل، ولا يجوز فرضها، أو تعديلها، أو إلغاؤها، أو الإعفاء منها إلا بموجب النظام].  
وهو ما أكدته المادة (الثالثة) من قواعد لجان الفصل في المنازعات الزكوية والضريبية؛ حيث نصت على أن اختصاصها هو الفصل في المنازعات الناشئة عن تطبيق أحكام الأنظمة واللوائح الضريبية، فجعل اختصاصها محصوراً في الفصل في الدعاوى الضريبية بما نصت عليه تلك الأنظمة واللوائح الضريبية فقط.

(١) انظر: التشريعات المالية والضريبية، د. محمد عبدالله الفلاح، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، ٢٠١٧م، ص ١٣٩. دراسات في علم الضرائب، د. عبدالمجيد قدي، مصدر سابق، ص ٣٨.

## الفرع الخامس

### الاختلاف في دور القاضي في الدعوى

بالنسبة للدعوى الإدارية فإن القاضي الإداري قد يجد نفسه أمام كثير من المنازعات التي لا يجد بشأنها نصاً يحكم النزاع، ولذلك أتت فكرة أن للقاضي الإداري دوراً في خلق وإنشاء القاعدة القانونية الملزمة لموضوع الدعوى للفصل فيها، لأن مهمته هو الفصل في المنازعة سواء وجد نص أم لم يوجد<sup>(١)</sup>.

ولذلك من خصائص القانون الإداري أنه قانون قضائي، باعتبار أن القانون الإداري قد نشأ وتطور في أحضان قضاء مجلس الدولة الفرنسي، فللقضاء دور كبير في إنشاء قواعد القانون الإداري، لأن الأسباب التي تدفع القاضي الإداري للاجتهاد كثيرة، نظراً لحدثة القانون الإداري وتنوع أنشطته وعدم تقنين جميع مسائله، مما يسبب نشوء منازعات متعددة<sup>(٢)</sup>.

أما الدعوى الضريبية فإن دور القاضي بشأنها هو تطبيق القواعد النظامية فقط، وليس له أي دور في إنشاء القاعدة القانونية، لأن من مبادئ وقواعد فرض الضريبة ابتداءً هي قاعدة: "اليقين والوضوح" - السالف بيانها - ومن ثم لا يطبق القاضي على الدعوى الضريبية إلا النصوص النظامية الضريبية فقط؛ لأن

(١) انظر: "دور القاضي الإداري في إنشاء القاعدة القانونية: دراسة مقارنة" إيمان يعكوب،

رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠٢٢م، ص ٤١.

(٢) انظر: الآلية المتبعة من قبل القاضي الإداري في خلق القاعدة القضائية". د. صعب عبود،

ود. حسام محمود، بحث منشور على الشبكة الإلكترونية (الإنترنت)، بدون دار نشر،

ص ٣.

القانون الضريبي مصدره الوحيد هو التشريع الضريبي<sup>(١)</sup>، شأنه في ذلك شأن قانون العقوبات حيث يعد قيداً على حرية الأفراد، فلا يُعمل فيه بطريقة الاستنتاج أو القياس، أو الإنشاء، وأن القاضي الضريبي عند نظره الدعوى الضريبية إن وجد نصاً غامضاً فإنه يفسر لمصلحة المكلف بالضريبة، كما هو الحال في القانون المدني أن الشك يفسر لمصلحة المدين، وفي حالة عدم وجود النص فإن الأصل هو براءة ذمة المكلف من دين الضريبة؛ لأنه " لا ضريبة إلا بنص" أسوة بـ "لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص" في الجنائي<sup>(٢)</sup>.

### الفرع السادس

#### الاختلاف في العلاقة بالدعوى الجنائية

للدعوى الجنائية أثر كبير في بعض الدعاوى الإدارية وبشكل خاص في الدعوى التأديبية، وذلك من القواعد المقررة هي أن "الدعوى الجنائية تعقل الدعوى التأديبية" أو بصياغة أخرى "الدعوى الجنائية توقف الدعوى التأديبية" ومعنى هذه القاعدة هي: أنه يجب على جهة التأديب والقضاء الإداري أن توقف السير في الدعوى التأديبية لحين الفصل في الدعوى الجنائية، وذلك إذا كان الفعل الذي تتناوله الدعوى التأديبية هو نفسه الذي تنصب عليه الدعوى الجنائية<sup>(٣)</sup>.

(١) انظر: الموسوعة الضريبية، د. أمين صالح، مصدر سابق، ص ١١٦.

مبادئ التشريع الضريبي، د. عاصم عجيلة، مصدر سابق، ص ١٩.

(٢) انظر: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، د. المرسي السيد حجازي، نقلاً عن

الموسوعة الضريبية، د. أمين صالح، مصدر سابق، ص ١١٧.

(٣) انظر: "قاعدة الجنائي يعقل التأديبي بين الإدارة القضائية والقاضي التأديبي" د. محمد

الهيثمي، مجلة العلوم القانونية، العدد الثاني، ٢٠١٤م، ص ١٥ و ص ٢١.

وهو ما أكدته نظام المرافعات أمام ديوان المظالم<sup>(١)</sup>، في المادة (الرابعة والعشرين) حيث نصت على أنه: [إذا رأت المحكمة التي تنظر دعوى تأديبية أن الواقعة التي وردت في صحيفة الدعوى أو غيرها من الوقائع التي تضمنها التحقيق تشكل جريمة؛ أحالتها إلى الجهة المختصة لاتخاذ ما يجب نظاماً، وفصلت في الدعوى التأديبية؛ ما لم يكن الحكم في الدعوى التأديبية يتوقف على نتيجة الفصل في الدعوى الجزائية، فيجب وقف النظر في الدعوى الأولى حتى يفصل في الدعوى الثانية].

وهذا كله بخلاف الدعوى الضريبية، فإنه لا أثر للدعوى الجنائية فيها إطلاقاً، لأن موضوعها - كما تقرر سابقاً - متعلق بدين الضريبة من حيث ربطها وتحصيلها.

وإذا تقرر أن القواعد الحاكمة على الدعوى الضريبية والتي تطبق بشأنها هي النصوص النظامية المكتوبة فقط؛ فإن اللوائح والأنظمة الضريبية لم تنص على وقف الدعوى الضريبية لتعلقها بأي دعوى أخرى؛ نظراً لأن الضريبة مرتبطة بالواقعة المنشئة لها<sup>(٢)</sup>.

ومن ثم عدم تصور توقف الدعوى الضريبية على أي أمر خارج عنها كما هو الحال في الدعوى الإدارية (التأديبية) مع الدعوى الجنائية.

(١) الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٣)، وتاريخ ١٤٣٥/١/٢٢هـ، والمنشور في جريدة أم القرى في تاريخ ١٤٣٥/٢/٣هـ.

(٢) انظر: المنازعات الضريبية في ظل المنظومة الضريبية الجديدة، د. عاطف إبراهيم، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر، ٢٠١٠، الناشر: الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ج ٢، ص ٩.

## الفرع السابع

### الاختلاف في طبيعة القرارات محل دعوى الإلغاء

دعوى إلغاء القرار الإداري من الدعاوى الإدارية التي يختص بنظرها القضاء الإداري، وهو ما نصت عليه الفقرة (ب) من المادة (الثالثة عشرة) من نظام ديوان المظالم؛ حيث نصت على أن من اختصاص المحاكم الإدارية: دعاوى إلغاء القرارات الإدارية النهائية.

### والقرارات الإدارية قسمها فقهاء القانون الإداري باعتبارين:

#### ١- باعتبار الإنشاء والكشف:

قسمها الفقهاء بهذا الاعتبار إلى قرارات منشئة، وقرارات كاشفة، والقرارات المنشئة: هي القرارات التي ترتب إنشاء مركز قانوني أو تعديله، أو إلغاء المركز القانوني القائم، والقرارات الكاشفة: هي التي لا تحدث بذاتها تغييراً في المراكز القانونية القائمة، بل ينحصر دورها في الكشف عن أثر قانوني متقرر قبلها، وذلك كالقرار الإداري الصادر بفصل موظف لثبوت ارتكابه جريمة جنائية<sup>(١)</sup>.

#### ٢- باعتبار القابلية للإلغاء:

قسمها الفقهاء بهذا الاعتبار إلى قرارات قابلة للإلغاء؛ وقرارات غير قابلة للإلغاء تسمى "أعمال السيادة" ومن ثم لا تدخل في اختصاص القضاء الإداري، ولا تكون محلاً للدعوى الإدارية<sup>(٢)</sup>.

(١) انظر: "مبادئ القانون الإداري السعودي". د. علي حسين شطناوي، مكتبة الرشد، الطبعة الأولى، ١٤٣٣، ٢٠١٢م، ص ٣٢٥. القانون الإداري" د. إبراهيم الحربي، مصدر سابق، ص ١٨٧.

(٢) انظر: في أعمال السيادة ومعاييرها. "القضاء الإداري" الطماوي، مصر سابق، ص ٣١٣٢. القانون الإداري، د. إبراهيم الحربي، مصدر سابق، ص ١٩٠.

أما الدعوى الضريبية فلا يكون محل دعوى الإلغاء فيها إلا قرارات منشئة؛ لأنها متعلقة بربط الضريبة وتحصيلها، وأساس ربط الضريبة ثم تحصيلها هي الواقعة المنشئة للضريبة، فمتى تحققت الواقعة المنشئة للضريبة وجب إصدار قرار بالربط ثم التحصيل، ومتى نازع المكلف بالضريبة في صحة قرار الربط أو القرار المتعلق بالتحصيل فإنه يتقدم بدعوى إلغاء ذلك القرار أمام اللجان الضريبية، وفقاً للفقرة (ب) من المادة (الثالثة) من قواعد عمل اللجان الضريبية، والتي تنص على أن من اختصاص اللجان: [الفصل في اعتراضات ذوي الشأن على القرارات الصادرة من الهيئة تطبيقاً للأنظمة واللوائح الزكوية والضريبية]. إضافة إلى أنه لا يوجد قرارات متعلقة بالأنظمة واللوائح الضريبية لا تكون محلاً لدعوى الإلغاء في الدعوى الضريبية، لأن الضريبة تقوم على قاعدة اليقين - السابق بيانها - ومن ثم لا تفرض؛ ولا تعدل؛ ولا تلغى؛ إلا بنظام، وهو ما أكدته النظام الأساسي للحكم في المادة (العشرين) منه.

ومن ثم فأي قرار من الإدارة الضريبية يرى المكلف مخالفته للنظام فإنه يكون محلاً لدعوى الإلغاء، ولا يوجد قرار متعلق بالضريبة يقال بشأنه عدم إمكانية الطعن فيه كما في الدعوى الإدارية وأعمال السيادة.

## المبحث الثاني

### العلاقة بين الدعوى الضريبية والدعوى المدنية في النظام السعودي

وفيه مطلبان:

#### المطلب الأول

##### أوجه الاتفاق بين الدعوى الضريبية والدعوى المدنية

الدعوى المدنية هي دعوى بين أفراد، وتهدف إلى حماية مصالح خاصة متصل أغلبها بالذمة المالية للشخص، ولذلك يقوم برفعها الشخص أمام القضاء لتحصيل حقه أو حمايته من شخص آخر<sup>(١)</sup>.

وهي بهذا المفهوم تشترك مع نوع من الدعاوى الضريبية، وهي الدعاوى الضريبية التي تكون بين الأفراد بعضهم البعض متى ما كان محل المنازعة موضوعاً متعلقاً بالضريبة، كالدعاوى التي يقيمها فرد في مواجهة فرد آخر يطلب إلزامه بأن يسدد له ما قام بسداده من ضرائب مستحقة على الثاني. ومثال ذلك: لو قام بائع العقار بسداد ضريبة التصرفات العقارية المستحقة على المشتري من أجل استكمال إجراءات نقل الملكية على أن يسدده المشتري قيمة الضريبة لاحقاً، فحصل نزاع بينهما، فإن الدعوى هنا دعوى ضريبية؛ لأن موضوعها متعلق بمنازعة ناشئة عن الضريبة، وهو ما أكده المنظم السعودي في الفقرة (أ) من المادة (الثالثة) من قواعد عمل اللجان الضريبية، حيث نصت على أن من اختصاص لجان الفصل في المنازعات الضريبية الفصل في دعاوى الحقين العام

(١) انظر: الدعوى المدنية، دراسة في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي" هاشم سارة، رسالة ماجستير ١٤٤٠هـ - ٢٠١٩م، جامعة أحمد دزاية، ص ١٠، وما بعدها.

والخاص الناشئة عن تطبيق أحكام الأنظمة واللوائح الضريبية. وهذه الدعوى الضريبية بهذه الصورة تتشابه مع الدعوى المدنية في كون جميع الأطراف في الدعوى أفراد، وموضوع الدعوى متصل بحماية مصلحة خاصة متعلقة بالذمة المالية.

## المطلب الثاني

### أوجه الاختلاف بين الدعوى الضريبية والدعوى المدنية

وفيه فروعان :

#### الفرع الأول

#### الاختلاف في طبيعة الأطراف في الدعوى

سبق تقرير أن الدعوى المدنية لا تكون إلا بين الأفراد بعضهم البعض في سعيهم لتحقيق مصالحهم الخاصة.

أما الدعوى الضريبية فقد يكون أطرافها أفراد وذلك في المنازعات الناشئة بينهم فيما له تعلق بالضرائب؛ وهو ما أكدته الفقرة (أ/١) من المادة الثالثة من قواعد اللجان الضريبية - السالف بيانها، وقد يكون أحد أطرافها جهة الإدارة ممثلة بالإدارة الضريبية، وهو ما أكدته الفقرة (ب/١) من ذات المادة، حيث نصت على أن: "تختص دوائر لجنة الفصل الزكوية والضريبية بما يأتي: ..ب: الفصل في اعتراضات ذوي الشأن على القرارات الصادرة من الهيئة تطبيقاً لأحكام الأنظمة واللوائح الزكوية والضريبية"، وهي بهذا الأمر تختلف عن الدعوى المدنية التي لا تكون إلا بين أفراد فقط، ولا تكون جهة الإدارة طرفاً فيها في النظام السعودي إطلاقاً<sup>(١)</sup>

(١) قد سبق بيان أن الدعوى التي تكون جهة الإدارة طرفاً فيها هي دعوى إدارية في النظام السعودي، دون التفريق بين ظهور الدولة بمظهر السلطة والسيادة من عدمه، استناداً للمادة (الثالثة عشرة) من نظام: ديوان المظالم، والذي جعل الديوان مختصاً بكافة المنازعات التي تكون جهة الإدارة طرفاً فيها بغض النظر عن صفتها في الدعوى.

## الفرع الثاني

### الاختلاف في موضوع الدعوى التي تكون بين الأفراد

سبق أن تقرر أن الدعوى الضريبية قد تكون بين أفراد بعضهم البعض وذلك في المنازعات الناشئة بينهم عن دين الضريبة، وهو ما تشترك فيه مع الدعوى المدنية وتتشابه معها فيها متى كان محلها ديناً.

لكن بالنظر إلى موضوع دعوى كل منهما فإنه يظهر الفرق بين الدعويين، حيث إن الدعوى المدنية قد يكون محلها دين، وقد يكون محلها عين، وهي الدعوى العينية التي تستند إلى حق عيني سواء كان حقاً عينياً أصلياً؛ أو حقاً عينياً تبعياً<sup>(١)</sup>.

أما الدعوى الضريبية التي تكون بين الأفراد فليس لها إلا محل وموضوع واحد، وهي المنازعة في دين الضريبة فقط، وهو ما أكدته الفقرة (أ) من المادة (الثالثة) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية من اختصاص اللجان بالفصل في المنازعات الناشئة عن تطبيق أحكام الأنظمة واللوائح الزكوية والضريبية.

\* الفرع الثالث: الاختلاف في القواعد التي تطبق للفصل في الدعوى:

فيما يتعلق بالدعوى المدنية فإنه قد نصت المادة (الأولى) من نظام المرافعات الشرعية على أنه: [تطبق المحاكم على القضايا المعروضة أمامها أحكام الشريعة الإسلامية وفقاً لما دل عليه الكتاب والسنة وما يصدره ولي الأمر من أنظمة لا تتعارض مع الكتاب والسنة، وتتقيد في إجراءات نظرها بما ورد في هذا النظام].

(١) انظر: الدعوى المدنية، هاشم ساره، مصدر سابق، ص ١٢. المقدمة في دراسة الأنظمة،

د. محمد عمران وآخرون، دار حافظ، الطبعة الثانية، ١٤٢١هـ، ص ٢٥١.

وهو نص في أن القواعد واجبة التطبيق هي أحكام الشريعة الإسلامية والقواعد المكتوبة (الأنظمة)، ومما يدخل في مفهوم أحكام الشريعة الإسلامية (العرف) <sup>(١)</sup>، كما أن العرف مما نصت عليه الأنظمة الصادرة من ولي الأمر، حيث نص نظام الإثبات <sup>(٢)</sup> في المادة (الثامنة والثمانون) على أنه: [يجوز الإثبات بالعرف أو العادة بين الخصوم وذلك فيما لم يرد فيه نص خاص أو اتفاق بين الأطراف أو فيما لا يخالف النظام العام].

بل إن من القواعد الكلية التي نص عليها نظام المعاملات المدنية <sup>(٣)</sup>، قاعدة: (العادة محكمة) <sup>(٤)</sup> و قاعدة: (التعيين بالعرف كالتعيين بالنص) <sup>(٥)</sup>، وقاعدة: (المعروف عرفاً كالمشروط شرطاً) <sup>(٦)</sup>.

أما الدعوى الضريبية فلا يطبق بشأنها إلا القواعد النظامية المكتوبة فقط، وهي المصدر الحاكم على الدعوى الضريبية، والمصدر الوحيد للفصل فيها، لأن من القواعد التي تقوم عليها الضريبة والتي أجمع عليها فقهاء المالية العامة

(١) سبق بيان تعريفه ومصدره في الشريعة الإسلامية في الفرع الرابع من المطلب الثاني من المبحث الأول.

(٢) الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٤٣) وتاريخ ٢٦/٥/١٤٤٣هـ والمنشور في جريدة أم القرى في تاريخ ٤/٦/١٤٤٣هـ.

(٣) الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٩١)، وتاريخ ٢٩/١١/١٤٤٤هـ، والمنشور في جريدة أم القرى في تاريخ ١/١٢/١٤٤٤هـ.

(٤) انظر: القاعدة الثالثة: المادة (العشرون بعد السبعائة) من ذات النظام.

(٥) انظر: القاعدة الرابعة: المادة (العشرون بعد السبعائة) من ذات النظام.

(٦) انظر: المادة (العشرون بعد السبعائة) من ذات النظام.

وتنص عليها غالب دساتير الدول هي قاعدة (اليقين والوضوح) وهو ما أكده النظام الأساسي للحكم في المادة (العشرين) منه<sup>(١)</sup>.  
ومن ثم فلا يطبق على الدعوى الضريبية إلا أحكام الأنظمة واللوائح الضريبية فقط.

---

(١) سبق بيان هذه المسألة بالتفصيل عند الحديث عن الفرق بين الدعوى الإدارية والدعوى الضريبية.

## المبحث الثالث

### موقف النظام السعودي من طبيعة الدعوى الضريبية

بعد بيان مفهوم الدعوى الضريبية في النظام السعودي، والعلاقة بينها وبين الدعوى الإدارية والدعوى المدنية، من حيث أوجه الاتفاق وأوجه الاختلاف، يتضح بجلاء أن النظام السعودي لم يأخذ بالاتجاه الذي يعد الدعوى الضريبية دعوى إدارية، كما لم يأخذ بالاتجاه الآخر الذي يعدها دعوى مدنية، نظراً لتعدد الاختلافات بين الدعوى الضريبية وتلكما الدعويين على النحو السالف بيانه، ولذلك أخذ النظام السعودي بالاتجاه الثالث الذي يعدها دعوى مستقلة.

ومؤكدات هذا الموقف من النظام السعودي هي ثلاثة أمور:

#### أولاً: استقلال الجهة القضائية المختصة بالفصل في الدعاوى الضريبية:

في المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ بشأن ضريبة القيمة المضافة نصَّ في البند (ثانياً) منه على أن الجهة القضائية المختصة بالفصل في الدعاوى الضريبية هي اللجان الابتدائية والاستئنافية التي نص عليها نظام ضريبة الدخل، كما نص الأمر الملكي الصادر بقواعد اللجان الزكوية والضريبية والجمركية في البند (ثانياً) منه على أن قرارات دوائر الفصل النهائية وقرارات دوائر الاستئناف نهائية غير قابلة للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى. وهذا النص من الأمر الملكي يؤكد أن هذه اللجان حقيقتها هي محاكم ضريبية مستقلة عن ولاية القضاء العام وولاية القضاء الإداري، وما يؤكد ذلك هو الأمور الآتية:

- ١- نص العبارة في الأمر الملكي بشأن قرارات اللجان على النحو السالف بيانه، أنها [غير قابلة للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى]، فأعطاهما وصف الجهة القضائية المستقلة، ولذلك لا يطعن بقراراتها أمام أي جهة قضائية أخرى .
- ٢- أن أعضاء هذه اللجان يعينون بأمر ملكي وليس بقرار من الوزير أو مجلس الوزراء، وفقاً لنص المادة (السادسة والستين) من نظام ضريبة الدخل وتعديلاتها في المرسوم الملكي رقم (م/١١٣)، وتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ، وهو ما يتفق مع تعيين القضاة تماماً، والذين يعينون بأمر ملكي أيضاً<sup>(١)</sup>.
- ٣- نص المرسوم الملكي السابق على وجوب أن يكون أعضاء تلك اللجان من غير الجهات ذات العلاقة بالإشراف على الأعمال الضريبية، وهو ما يمثل تحقيقاً لمبدأ الاستقلال القضائي لهذه اللجان ولأعضائها.

#### ثانياً: اعتماد المعيار الموضوعي لتحديد الدعوى الضريبية:

لم يعتمد المنظم السعودي معياراً للدعوى الضريبية إلا المعيار الموضوعي، وهي المنازعات الناشئة عن تطبيق الأنظمة واللوائح الضريبية<sup>(٢)</sup>. ونتيجة لهذا المعيار الموضوعي فإن الدعاوى التي يكون أحد أطرافها الإدارة الضريبية (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) مما ليس له تعلق بالأنظمة واللوائح الضريبية فإنها تخرج عن الدعوى الضريبية وتعد دعاوى إدارية؛ كالدعاوى التي

---

(١) المادة (السابعة والأربعون) من نظام القضاء تنص على أنه: [يجري التعيين والترقية في درجات السلك القضائي بأمر ملكي].

(٢) المادة (الثالثة) من قواعد عمل اللجان.

تحصل بين الإدارة الضريبية بصفتها جهة إدارية مع أحد المقاولين، أو أحد المتعهدين بتوريد أدوات مكتبية، أو متعهد الصيانة.

### ثالثاً: اعتبار الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الشامل لا دعاوى قضاء الإلغاء:

يقصد بقضاء الإلغاء: هو القضاء الذي يكون للقاضي بموجبه أن يفحص مشروعية القرار الإداري، فإذا تبين له مجانية القرار للقانون حكم بإلغائه، ولكن دون أن يمتد حكمه إلى أكثر من ذلك، فيقتصر دوره على الإلغاء وليس له تعديل القرار أو استبدال غيره به<sup>(١)</sup>، وهو دور القاضي في الدعوى الإدارية، حيث يقتصر دوره على إلغاء القرار عند ثبوت عدم مشروعيته فقط.

أما القضاء الشامل فإن القاضي لا يقتصر دوره على عملية إلغاء القرار غير المشروع، بل يرتب على الوضع غير المشروع جميع نتائج القانونية، بما في ذلك تعديل القرار غير المشروع وإحلال غيره محله، والحكم بالتعويضات المختلفة<sup>(٢)</sup>.

فالمنظم السعودي لم يقصر دور لجان الفصل في المنازعات الضريبية على مجرد إلغاء قرارات الإدارة الضريبية غير المشروعة؛ بل جعلها من القضاء الشامل والذي يحق معه لتلك اللجان ترتيب جميع النتائج القانونية المترتبة على الوضع غير المشروع، ولذلك جاءت الفقرة (أ) من المادة الثالثة من قواعد اللجان على أن من اختصاصها الفصل في المخالفات والمنازعات ودعاوى الحقين العام والخاص الناشئة عن تطبيق الأنظمة واللوائح الضريبية.

(١) القضاء الإداري، الطماوي، مصدر سابق، ص ٢٦١.

(٢) المصادر السابق، نفس الموضوع.

## الخاتمة

وفي ختام هذا البحث أوجز أهم النتائج والتوصيات.

### \* النتائج:

- ١- أن الدعوى الضريبية في النظام السعودي دعوى مستقلة عن الدعوى الإدارية ومستقلة أيضاً عن الدعوى المدنية؛ لقيام الاختلافات المتعددة بينها وبين تلكما الدعويين.
- ٢- أن سبب اعتبار المنظم السعودي الدعوى الضريبية دعوى مستقلة هي الطبيعة الخاصة للدعوى الضريبية المتعلقة بدين الضريبة وما تستلزمه من نظرٍ خاص.
- ٣- أن القواعد التي تطبق على الدعوى الضريبة للفصل فيها هي النصوص النظامية الضريبية فقط؛ لأنها هي الحاكمة على موضوع الضريبة دون ما عداها، وبناءً عليه لا تطبق قواعد القانون العام ولا قواعد القانون الخاص على موضوع الدعوى الضريبية؛ لاستقلالها عن الدعوى الإدارية والدعوى المدنية.
- ٤- اقتصار سلطة أعضاء لجان الفصل في المنازعات الضريبية في تطبيق الأنظمة واللوائح الضريبية على موضوع الدعوى؛ مقارنة بالسلطة الواسعة للقاضي الإداري في الدعوى الإدارية، والقاضي المدني في الدعوى المدنية.

٥- أن دور أعضاء لجان الفصل في المنازعات الضريبية لا يتوقف على إلغاء القرارات الضريبية غير المشروعة؛ بل لهم سلطة تعديل القرار وترتيب كافة النتائج القانونية.

#### \* التوصيات:

#### توصي هذه الدراسة بما يلي:

- ١- ضرورة جعل مقررات دراسية في أقسام القانون والأنظمة في الجامعات تتناول الدعوى الضريبية وإجراءاتها؛ نظراً لاستقلال الدعوى الضريبية عن الدعوى الإدارية واستقلالها عن الدعوى المدنية.
  - ٢- أهمية عقد دورات وندوات للمختصين من المحامين والمستشارين القانونيين وغيرهم متعلقة بالدعوى الضريبية في النظام السعودي، من حيث بيان طبيعتها الخاصة؛ وخصوصية إجراءاتها؛ والقواعد التي تطبق بشأنها، ودور القاضي الضريبي في الدعوى الضريبية، خصوصاً مع حداثة الأنظمة الضريبية في النظام السعودي وتوسّع منازعاتها.
- وصلى الله وسلم على نبينا محمد.

## قائمة المصادر والمراجع

- أسس الثقافة القانونية في نظريات القانون والحق والعقد د. عصام أنور سليم، الدار الجامعية، ١٩٩٧م.
- الأسس العامة للعقود الإدارية، "دراسة مقارنة"، د. سليمان الطماوي، دار الفكر العربي، ١٤٣٣هـ - ٢٠١٢م.
- أصول الفقه الإسلامي، د. وهبه الزحيلي، دار الفكر، الطبعة الخامسة عشرة، ١٤٢٨هـ - ٢٠٠٧م.
- الآلية المتبعة من قبل القاضي الإداري في خلق القاعدة القضائية". د. صعب عبود، ود. حسام محمود، بحث منشور على الشبكة الإلكترونية (الإنترنت)، بدون دار نشر.
- إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، د. رمضان صديق، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦م.
- التشريع المالي والضريبي، د. صخر الجندي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠١٧م.
- التشريعات المالية والضريبية، د. محمد عبدالله الفلاح، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، ٢٠١٧م.
- دراسات في علم الضرائب، د. عبدالمجيد قدي، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ١٤٣٢ - ٢٠١١م.
- الدعوى المدنية، دراسة في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي" هاشم سارة، رسالة ماجستير ١٤٤٠هـ - ٢٠١٩م.

- دور القاضي الإداري في إنشاء القاعدة القانونية: دراسة مقارنة" إيمان يعكوب، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠٢٢م.
- العرف كمصدر للقانون الإداري، د. بكر القباعي، دار النهضة العربية، ١٩٧٦م، نقلاً عن "القانون الإداري وتطبيقاته في المملكة العربية السعودية" د. إبراهيم بن سليمان الحربي، الطبعة الأولى، ١٤٣٤هـ - ٢٠١٣م.
- علم أصول الفقه، د. عبدالوهاب خلاف، دار الحديث، طبعة عام ١٤٢٣هـ، ٢٠٠٣م.
- قاعدة الجنائي يعقل التأديبي بين الإدارة القاضية والقاضي التأديبي" د. محمد الهيثمي، مجلة العلوم القانونية، العدد الثاني، ٢٠١٤م.
- القانون الإداري السعودي، د. السيد خليل هيكل، دار الزهراء، الطبعة الأولى، ٢٠٠٩م.
- القانون الإداري في المملكة العربية السعودية، د. جابر سعيد، دار المؤيد، الطبعة الأولى، ١٤٢١هـ.
- القرارات الإدارية وتطبيقاتها في المملكة العربية السعودية، "دراسة مقارنة"، د. فؤاد عبدالكريم، مطبوعات مركز البحوث في معهد الإدارة العامة، ١٤٢٤هـ - ٢٠٠٣م.
- القضاء الإداري "قضاء الالغاء" د. سليمان الطماوي، دار الفكر العربي، ١٤٣٣هـ - ٢٠١٢م.

- مبادئ التشريع الضريبي، د. عاصم عجيلة وآخرون، مطبعة نهضة مصر، بدون تاريخ، نشر.
- مبادئ القانون الإداري السعودي". د. علي حسين شطناوي، مكتبة الرشد، الطبعة الأولى، ١٤٣٣، ٢٠١٢م.
- المدخل للعلوم القانونية د. توفيق حسن فرج، دار الفكر العربي، ٢٠١١.
- المرافعات المدنية والتجارية، د عبدالحميد أبو هيف، مطبعة المعارف، ١٣٣٣هـ/١٩١٥م، نقلاً من نظرية الدعوى بين الشريعة الإسلامية وقانون المرافعات المدنية والتجارية، دار النفائس، ط: الثالثة، ١٤٢٥هـ - ٢٠٠٥م.
- المقدمة في دراسة الأنظمة، د. محمد عمران وآخرون، دار حافظ، الطبعة الثانية، ١٤٢١هـ.
- منازعات التحصيل الضريبي، "دراسة مقارنة"، إخلف حسناء، رسالة ماجستير، جامعة وهران ٢، الجزائر، ٢٠١٥م.
- المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري في القوانين المصرية والفرنسية، د. مجدي الشامي، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، ٢٠١٦م.
- المنازعات الضريبية في ظل المنظومة الضريبية الجديدة، د. عاطف إبراهيم محمد، بحث محكم للمؤتمر الضريبي السادس والثلاثون الإصدار الثالث - يوليو ٢٠٢٤م الجزء الأول التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة" ٢٠١٠م، الناشر: الهيئة المصرية للمالية العامة والضرائب.

- المنازعات الضريبية، د. جمال محمد موافي، مطبعة سامي، ٢٠١٧م، ص ٥١، التشريع الضريبي المصري، د. عادل حشيش، دار الجامعة الجديدة، ٢٠٠٩م.
- الموسوعة الشاملة في المنازعات الضريبية د. زكريا بيومي، كتاب منشور على الشبكة المعلوماتية (الإنترنت)، بدون دار نشر، أو تاريخ نشر.
- الموسوعة الضريبية، والقانون الضريبي، والقواعد والإجراءات، د. أمين صالح، المنشورات الحقوقية، صادر ٢٠١٦م.
- النظام القانوني للجان الطعن في المنازعات الضريبية. رسالة ماجستير للطالبتين: خديجة قنادي، ومنى بيرم، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، ٢٠١٦م.
- نظرية البطلان في قانون المرافعات، د. فتحي والي، الطبعة الأولى، عام ١٩٥٩م.
- الوجيز في الضرائب، كامل الخطيب، منشورات زيد الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠١٩م.
- الوجيز في العقود الإدارية، د. عمر الخولي، المركز السعودي للبحوث والدراسات القانونية، الطبعة الثانية عشرة، ١٤٤٢هـ - ٢٠١٢م.
- الوجيز في القضاء الإداري السعودي، د. شريف رمضان، دار الإفادة، الطبعة الأولى، ١٤٤٠هـ - ٢٠٢٠م.
- الوجيز في إيضاح قواعد الفقه الكلية. أ.د. محمد البورنو، مؤسسة الرسالة، الطبعة الخامسة، ١٤٢٢هـ - ٢٠٠٢م.

- الوسيط في القضاء الإداري في المملكة العربية السعودية، "دراسة مقارنة"، د. حمدي العجمي، ود. محمد ذيبان، دار الإجداد، طبعة عام ١٤٤١هـ، ٢٠٢٠م.

## فهرس الموضوعات

الصفحة	الموضوع
٧٢٨	المقدمة
٧٣٤	<b>المبحث التمهيدي:</b> التعريف بعناصر الموضوع. ويشتمل على مطلبين :
٧٣٤	<b>المطلب الأول:</b> مفهوم الدعوى الضريبية.
٧٣٧	<b>المطلب الثاني:</b> المراد بالنظام الضريبي السعودي.
٧٣٩	<b>المبحث الأول:</b> العلاقة بين الدعوى الضريبية والدعوى الإدارية. ويشتمل على مطلبين :
٧٣٩	<b>المطلب الأول:</b> وجه الاتفاق بين الدعوى الضريبية والدعوى الإدارية.
٧٤١	<b>المطلب الثاني:</b> أوجه الاختلاف بين الدعوى الضريبية والدعوى الإدارية ، وفيه سبعة فروع :
٧٤١	<b>الفرع الأول :</b> الاختلاف في معيار نطاق الدعوى
٧٤٢	<b>الفرع الثاني :</b> الاختلاف في صفة جهة الإدارة في الدعوى
٧٤٤	<b>الفرع الثالث :</b> الاختلاف في غاية جهة الإدارة في الدعوى
٧٤٥	<b>الفرع الرابع :</b> الاختلاف في القواعد التي تطبق للفصل في الدعوى
٧٤٩	<b>الفرع الخامس :</b> الاختلاف في دور القاضي في الدعوى
٧٥٠	<b>الفرع السادس :</b> الاختلاف في العلاقة بالدعوى الجنائية

الصفحة	الموضوع
٧٥٢	<b>الفرع السابع : الاختلاف في طبيعة القرارات محل دعوى الإلغاء</b>
٧٥٤	<b>المبحث الثاني: العلاقة بين الدعوى الضريبية والدعوى المدنية. ويشتمل على مطلبين :</b>
٧٥٤	<b>المطلب الأول: أوجه الاتفاق بين الدعوى الضريبية والدعوى المدنية.</b>
٧٥٦	<b>المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين الدعوى الضريبية والدعوى المدنية. وفيه فرعان :</b>
٧٥٦	<b>الفرع الأول : الاختلاف في طبيعة الأطراف في الدعوى</b>
٧٥٧	<b>الفرع الثاني : الاختلاف في موضوع الدعوى التي تكون بين الأفراد</b>
٧٦٠	<b>المبحث الثالث: موقف النظام السعودي من طبيعة الدعوى الضريبية.</b>
٧٦٣	<b>الخاتمة</b>
٧٦٥	<b>المصادر والمراجع</b>
٧٧٠	<b>فهرس الموضوعات</b>