

لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم

بقلم

عبد جليل غصوب*

تشكل لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم الدرجة الاولى من المرحلة القضائية من مراحل الاعتراض على الضرائب والرسوم. تسبق هذه المرحلة، مرحلة ادارية امام الدائرة المالية المختصة. تعتبر هذه اللجان لجانا ادارية ذات صفة قضائية. تنتظر بالمنازعات الضريبية ابتداء في كل ما يتعلق بالضرائب المختصة بها. وهي ذات اختصاص نوعي ينحصر بنوع معين من الضرائب لا يتجاوزه الى أي نوع آخر، أي ان لكل ضريبة لجنة خاصة للنظر بالمنازعات الضريبية المتعلقة بها.

مرّ تنظيم لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم بعدة مراحل:

المرحلة الاولى: هي مرحلة تمهيدية، بدأت في العهد العثماني خلال وجود المجالس الادارية والمتصرفية وتحديدًا في ولايتي بيروت وطرابلس حيث كانت تنتظر بالاعتراضات على الضرائب. خلال الانتداب الفرنسي، تم في مرحلة اولى، اعتماد القوانين العثمانية. ثم صدر قانون ١١ آذار ١٩٢١ الذي أوجد نظاماً يشمل كافة انواع الضرائب المباشرة، اذ كانت منازعاتها تنتظر على مرحلتين: المرحلة الاولى، ادارية والثانية قضائية على درجتين: الدرجة الاولى ابتدائية امام لجنة المحافظة الابتدائية التي تستأنف قراراتها في الدرجة الثانية امام لجنة ادارية عليا ذات صفة قضائية^(١). وبعده صدر القرار رقم ٢٦٦٨، في ٦ ايلول ١٩٢٤ الذي انشأ مجلس شورى الدولة وحدد صلاحياته ومن بينها النظر في المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة، في حين كانت المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة من صلاحية المحاكم العادية. وفي العام ١٩٤١ حل مجلس شورى الدولة محل اللجنة الادارية العليا كمرجع استئنافي. وكانت توجد لجنة في كل محافظة تختص بالنظر في الاعتراضات على الضرائب المباشرة. بقي هذا النظام قائماً حتى صدور قانون مجلس شورى الدولة لعام ١٩٥٠.

المرحلة الثانية: بدأت مع المرسوم الاشتراعي رقم ١٤ تاريخ ٩ كانون الثاني ١٩٥٣ المتعلق بنظام مجلس شورى الدولة، الذي اصبح بموجبه هذا المجلس صاحب الصلاحية الشاملة للنظر في منازعات الضرائب غير المباشرة التي لم يعيّن لها القانون محكمة ادارية خاصة. وظلت اللجان الابتدائية في المحافظات صاحبة الولاية للنظر بمنازعات الضرائب المباشرة بالدرجة الاولى. استمر العمل بهذا النظام حتى صدور المراسيم الاشتراعية في العام ١٩٥٩.

(*) دكتور في الحقوق، استاذ لدى كليات الحقوق، محام بالاستئناف.

(١) يحيى المبشر، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، دار الحسيني للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٩٤، ص ١٧١.

المرحلة الحالية: هي مرحلة النظام السائد حالياً. في العام ١٩٥٩ صدرت المراسيم الاشتراعية المتعلقة باهم الضرائب، كما صدر نظام مجلس شورى الدولة رقم ١١٩/١٩٥٩. نص كل مرسوم متعلق بضريبة نوعية على لجنة خاصة بدائية للنظر بمنازعات الضرائب المتعلقة بها (المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ والمرسوم الاشتراعي رقم ١٤٦ تاريخ ١٢ حزيران ١٩٥٩ وقانون ١٧ أيلول ١٩٦٢ المتعلق بضريبة الاملاك المبنية الذي حل محل المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٥ / ٥٩). وفي ٣٠ كانون الاول ١٩٦٣ صدر المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٩٦٩ المسمى قانون المحاسبة العمومية، ثم صدر في ١٢ آذار ١٩٦٤ المرسوم رقم ١٥٩٤٧ المتعلق بتحديد اصول الاعتراض على الضرائب والرسوم ومهل البت بالاعتراضات لكافة انواع الضرائب والرسوم التي لها لجان، والصادر تطبيقاً للمادة ٣٧ من قانون المحاسبة العمومية المذكور^(١).

بعد ذلك اعاد المشرع تشكيل لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم في المرسوم رقم ٦٨٠٢ الصادر في ٢ آذار ١٩٦٧، وصولاً الى المرسوم الاشتراعي رقم ٦٦ تاريخ ٥ آب ١٩٦٧ المتعلق بضريبة الملاهي الذي الغى القانون رقم ٦٥/٥٢ والمرسوم الاشتراعي رقم ٦٧ تاريخ ٥ آب ١٩٦٧ المتعلق برسم الطابع المالي الذي الغى المرسوم الاشتراعي رقم ١٣٠ تاريخ ٣٠ كانون الاول ١٩٣٣، ثم المرسوم الاشتراعي رقم ٦٨ المتعلق بالرسوم البلدية الذي الغى القوانين السابقة له، خاصة المرسوم رقم ١٥٦٧٧ / ٦٤. في ١٤ حزيران ١٩٧٥، صدر قانون مجلس شورى الدولة المنفذ بالمرسوم رقم ١٠٤٣٤ تاريخ ١٤ حزيران ١٩٧٥ الذي اكد صفة المجلس كمحكمة عادية للنظر بمنازعات الضرائب والرسوم التي لم يعين لها القانون محكمة خاصة (المادة ٦٠ من المرسوم المذكور)، واختصاص المجلس بالمنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة كمرجع استئنافي. مؤخراً صدر القانون رقم ٢٢٧ تاريخ ١٣ أيار ٢٠٠٠ الذي عدل القانون المنفذ بالمرسوم رقم ١٠٤٣٤ تاريخ ١٤ حزيران ١٩٧٥، المتعلق بنظام مجلس شورى الدولة، اذ قضت المادة ٦٢ منه بالغاء جميع لجان الاعتراضات على الضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسوم المنشأة بمختلف قوانين الضرائب والرسوم وباحالة جميع الاعتراضات العالقة امام اللجان بالطريقة الادارية الى المحاكم الادارية المنشأة بموجب القانون الجديد خلال شهر من تاريخ نفاذه. الا ان وزير العدل، رأى بكتابته رقم ١٠٤٠٢ تاريخ ١٤ تموز ٢٠٠٠ الى وزارة المالية، انه يتوجب على لجان الاعتراضات ان تستمر بعملها لحين صدور قرار وزير العدل بتحديد مباشرة عمل محاكم الدرجة الاولى وفقاً لاحكام المادة ٣٤ الجديدة، ليصار في ضوئها الى تحديد المحكمة التي تحال اليها ملفات كل لجنة. بنتيجة ذلك، استمرت لجان الاعتراضات في ممارسة صلاحياتها حتى اشعار آخر؛ دون ان ننسى دور القانون رقم ٣٧٩ تاريخ ١٤ كانون الاول ٢٠٠١ المتعلق باستحداث الضريبة على القيمة المضافة، الذي نظم بالمادة ٥٠ منه تشكيل لجنة الاعتراضات على الضريبة المذكورة واصول الاعتراض امامها.

يشير واقع لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم المعقد الكثير من علامات الاستفهام، نظراً لتعديل النصوص المتعلقة بها مرات عديدة وخلال مراحل متعاقبة وباكثير من قانون ومرسوم، باعتبار ان المشرع اللبناني لم ينظمها في قانون موحد بل عبر قوانين مختلفة وفقاً لاختلاف نوع الضريبة، وصولاً الى تقرير الغائها ثم الابقاء على العمل بها. يشير هذا الواقع

(١) للتوسع، انظر، يحيى المبشر، المرجع السابق ذكره، ص ١٨٤.

الى مدى اهمية الدور الذي تقوم به هذه اللجان، وضرورة تلازم موضوع الاعتراضات على الضرائب والرسوم مع الامور الحياتية المعاصرة كافة؛ فالضرائب والرسوم تشكل المصدر الرئيسي لايرادات الدولة الحديثة، اذ انها اصبحت عماد مالية الدولة المعاصرة تستخدمها لتحقيق اهدافها الداخلية التي طالت جميع الميادين^(١). ان اعتماد الدولة على الضرائب والرسوم آخذ بالازدياد بناء على أسس وقواعد جديدة على حساب المكلف الفرد لصالح المجموع، ما يثير التساؤل بجدية عن حقوق المكلف وحمايتها وضماناته القانونية وحول مفهوم اللجان (القسم الاول) والاجراءات المتبعة امامها (القسم الثاني)، وصولا الى كيفية الطعن بقراراتها عن طريق الاستئناف امام مجلس شورى الدولة (القسم الثالث).

القسم الاول. - مفهوم لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم

حددت الاحكام المتعلقة بالاعتراضات المنصوص عليها في مختلف قوانين الضرائب والرسوم كيفية درس الاعتراضات والبت فيها من قبل الادارة المختصة. وأوجبت احوالة الاعتراض الى لجنة الاعتراضات المختصة في حال عدم استجابة الادارة الى مطالب المعترض كليا او جزئيا؛ كما حددت هذه الاحكام كل ما يتعلق بتشكيل اللجان واختصاصاتها وعملها.

الفصل الاول. - تأليف لجان الاعتراضات

نص المشترع في بعض قوانين الضرائب على تأليف لجان الاعتراضات في المحافظات.

الفرع الاول. - ضريبة الدخل

نصّت المادة ٩٤ من قانون ضريبة الدخل (المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ / ٥٩ وتعديلاته) على ان "تشكل بمرسوم، في كل محافظة، لجنة بدائية لدرس الاعتراضات المذكورة والفصل فيها، قوامها:

- قاض يعيّن بناء على اقتراح وزير العدل
- قاض يعيّن بناء على اقتراح وزير العدل
- موظف من وزارة المالية ينتمي الى الفئة الثالثة على الاقل (يختاره عضوا وزير المالية)
- مندوب عن غرفة التجارة والصناعة (يعيّن بناء على اقتراح رئيس عضوا الغرفة المذكورة)
- او مندوب عن مجلس ادارة المحافظة او المجلس البلدي (يختاره المحافظ ويعيّن بناء على اقتراح وزير الداخلية)
- رئيس دائرة ضريبة الدخل او من ينوب عنه"

كما نصت المادة ٩٥ من قانون ضريبة الدخل على ان "يوضع تحت تصرف اللجنة المذكورة بصفة امين سر، موظف من الدائرة المختصة مجاز في الحقوق يمكنه ان ينوب عن المقرر عند الاقتضاء، ولكن لا يجوز له او للمقرر الاشتراك في التصويت".

(١) حسن عواضه، المالية العامة، ١٩٧١، بيروت، ص ١٦؛ زين العابدين ناصر، علم المالية العامة والتشريع المالي، دراسة في المبادئ العامة للنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، مصر، ص ١٥٧.

الفرع الثاني. - ضريبة الاملاك المبنية

نص قانون ضريبة الاملاك المبنية الصادر في ١٧ أيلول ١٩٦٢ على ان "تؤلف بقرار من وزير المالية، في كل محافظة، لجنة اعتراضات على ضريبة الاملاك المبنية، كما يلي:

- احد رؤساء غرف الاستئناف المدنية في المحافظة يقترحه وزير العدل رئيسا
- احد مراقبي التحقق
- ممثل عن اصحاب الابنية يختاره وزير المالية
- عضو
- يقوم رئيس دائرة ضريبة الاملاك المبنية في بيروت ورئيس الدائرة المالية الاقليمية في المحافظات الاخرى بوظيفة مقرر.
- تتخذ القرارات بالاجماع او بالاكثريه، على ان يكون للمقرر رأي استشاري فقط، ويلحق بكل لجنة اعتراضات احد مراقبي الضريبة بصفة امين سر .

الفرع الثالث. - رسم الانتقال

عدّل نص المادة ٣٩ من المرسوم الاشتراعي رقم ٥٩/١٤٦ بموجب المرسوم الاشتراعي رقم ٦٤ الصادر في ٥ آب ١٩٦٧، على الوجه التالي : "تشكل بمرسوم، في كل محافظة، لجنة بدائية لدرس الاعتراضات والفصل بها قوامها:

- قاض يعيّن بناء على اقتراح وزير العدل رئيسا
- احد موظفي الفئة الثالثة في مديرية الواردات في وزارة المالية
- احد الملاكين في المحافظة (يختاره وزير المالية بناء على اقتراح مدير
- المالية العام)
- رئيس الدائرة المالية المختصة او من ينوب عنه
- مقرر
- ويلحق بكل لجنة مراقب من الدائرة المالية المختصة بصفة كاتب".

الفرع الرابع. - رسم الطابع المالي

نصت المادة ١٠٣ من قانون رسم الطابع المالي (المرسوم الاشتراعي رقم ٦٧/٦٧) على ان "تؤلف بمرسوم بناء على اقتراح وزير المالية لجنة للنظر بالاعتراضات على رسم الطابع المالي كما يلي:

- قاض يتم اختياره بناء على اقتراح وزير العدل رئيسا
- احد موظفي الفئة الثالثة في مديرية الواردات
- ممثل عن جمعية التجار او جمعية الصناعيين او جمعية اصحاب
- المصارف يختاره وزير المالية
- رئيس دائرة الضرائب غير المباشرة
- مقرر
- يتولى امانة سر اللجنة احد مراقبي الضرائب في مديرية الواردات (دائرة الضرائب غير المباشرة) بصفة كاتب.
- يتم تعيين الكاتب بقرار من مدير المالية العام .

الفرع الخامس. - ضريبة الملاهي

نص قانون ضريبة الملاهي (المرسوم رقم ٦٦ الصادر في ٥ آب ١٩٦٧ على ما يلي:
"تؤلف بمرسوم بناء على اقتراح وزير المالية لجنة اعتراضات على ضريبة الملاهي وملحقاتها كما يلي:

- قاض يتم اختياره بناء على اقتراح وزير العدل رئيسا
 - احد موظفي الفئة الثالثة في مديرية الواردات عضوا
 - احد ممثلي اصحاب امكنة اللهو او الاستمتاع يختاره وزير المالية عضوا
 - رئيس الدائرة المالية المختصة مقررا
- ويلحق باللجنة احد مراقبي الضريبة بصفة كاتب. يمكن عند الاقتضاء، ان تؤلف بالطريقة ذاتها لجنة مماثلة في كل محافظة".

الفرع السادس. - ضريبة الاراضي

نصت المادة ٥٢ من قانون ضريبة الاراضي على ان "تؤلف اللجنة البدائية لدرس الاعتراضات على ضريبة الاراضي والفصل فيها في كل محافظة على الشكل التالي:

- قاض يعيّن بناء على اقتراح وزير العدل رئيسا
 - موظف من وزارة المالية برتبة مفتش او رئيس دائرة على الاقل عضوا (يختاره وزير المالية)
 - خبير زراعي يختاره وزير الزراعة عضوا
- ويقوم بوظيفة المقرر لدى هذه اللجان مأمور المالية المختص.
- تجتمع هذه اللجنة بدعوة من المقرر وتتخذ قراراتها بالاكثرية واذا تعادلت الاصوات كان صوت الرئيس مرجحا".

الفرع السابع. - الضريبة على القيمة المضافة

تشكل بمرسوم في كل محافظة لجنة بدائية او اكثر لدرس الاعتراضات على الضريبة والفصل فيها قوامها:

- قاض عامل او قاضي شرف، عدلي او اداري من الدرجة الرابعة وما فوق، يعيّن بناء على اقتراح وزير العدل بعد موافقة مجلس القضاء الاعلى او مكتب مجلس شورى الدولة رئيسا
- موظف من وزارة المالية ينتمي الى الفئة الثالثة على الاقل يختاره وزير المالية عضوا مقررا
- مندوب من غرفة التجارة والصناعة المختصة، يختاره رئيس الغرفة عضوا " المذكورة

الفرع الثامن. - الرسوم والعلاوات البلدية

نصّت المادة ١٥٢ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية على ان "تتظر في الاعتراض وتبت به لجنة او اكثر في كل محافظة تؤلف بمرسوم بناء على اقتراح وزارة العدل والمالية والداخلية، كما يأتي:

- قاض
- رئيس
- مراقب ضرائب رئيسي من وزارة المالية
- عضوا
- موظف من وزارة الداخلية من الفئة الثالثة على الاقل
- عضوا
- ويقوم بوظيفة مقرر احد الموظفين من الفئة الرابعة على الاقل.
- وينضم الى اللجنة عند النظر بالاعتراضات في كل بلدية عضو استشاري يمثل هذه البلدية ينتدبه رئيس السلطة التنفيذية فيها.
- يتضمن مرسوم تعيين اللجنة تحديد التعويضات العائدة لكل من الرئيس والاعضاء والمقرر وتصرف من موازنة وزارة الداخلية".
- يختلف أمر الاعتراضات وتأليف الهيئات ذات الصلاحية بالنسبة للرسوم الاخرى؛ على سبيل المثال هناك لجنة تحكيم مختصة بالاعتراض على الرسوم الجمركية. وتتألف من :
 - قاضي شرف متقاعد، بصفة رئيس اللجنة يعينه وزير العدل مع قاض آخر رديف.
- خبيرين شرعيين بصفة عضوين، يتم اختيارهما في كل قضية على حدة، يختار الاول من يمثل قانونا، وتختار الثاني الادارة الجمركية المختصة.

لم يشكّل القانون اللبناني اللجان بموجب نظام قانوني عام وشامل يطبق على كافة لجان الاعتراضات. كما لم يؤلف لجنة واحدة للنظر في كافة الاعتراضات على الضرائب والرسوم، ايا كان نوعها، انما نص كل قانون ضرائبي على تشكيل لجنة نوعية خاصة بالضرائب المفروضة بموجب^(١). يتضح من النصوص القانونية السابق ذكرها ان لجان الاعتراضات تمثل ثلاثة اطراف: الطرف الاول هو القاضي، اما الآخرا، فيمثل احدهما الادارة الضريبية ويمثل الآخر الفاعليات الاقتصادية والملاك؛ أي انه يمثل فئة المكلفين بالضريبة المعنية. بمعنى آخر، تتألف اللجان من طرفي النزاع ومن القضاء الذي يمثل الحيادية والاستقلالية عن المتنازعين. فيكون المشتزع في تشكيل اللجان على النحو المنصوص عليه، قد راعى المعرفة القانونية والاستقلال والخبرة الفنية في القضايا الضريبية والمالية، فأوجب ان يكون رئيس اللجنة قاضيا مستقلا ومحايذا عن الادارة الضريبية والمكلفين، وان يكون ذو خبرة ومعرفة قانونية لحل المسائل القانونية المعروضة على اللجنة وأن تتوافر لديه ولدى الاعضاء المعرفة في المسائل المالية والضريبية. وحافظ المشتزع على التوازن في تأليف كل لجنة، فأوجب تأليفها من ثلاثة اعضاء، لهم الحق في التصويت المتساوي، حفاظا على التوازن في تأليف كل لجنة ومنعا لغلبة الجانب الاداري فيها على الجانب القضائي او على فئة المكلفين من جهة أخرى.

تشكل في كل محافظة لجنة بدائية لدرس الاعتراضات باستثناء محافظة بيروت، اذ تشكل فيها لجنتين للاعتراض على ضرائب الدخل، تتظر الاولى في اعتراضات المكلفين على اساس الربح الحقيقي، وتتظر الثانية في اعتراضات المكلفين على اساس الربح المقطوع والمقدر،

(١) يحيى المبشر، المرجع السابق ذكره، ص ٢١٤.

وذلك بسبب حجم العمل وكثرة المكلفين^(١). استحدثت مؤخرا في محافظة جبل لبنان لجنة ثانية للنظر في الاعتراضات على ضرائب الدخل.

الفرع التاسع. - المحاكم الادارية

الغيت لجان الاعتراضات المنشأة بموجب مختلف قوانين الضرائب وحلت محلها المحاكم الادارية، بموجب القانون رقم ٢٢٧ تاريخ ٣١ أيار ٢٠٠٠^(٢)، الذي عدل القانون المنفذ بالمرسوم رقم ١٠٤٣٤ / ٧٥ المتعلق بنظام مجلس شورى الدولة، موليا صلاحية النظر بالاعتراضات على الضرائب المباشرة وغير المباشرة الى المحاكم الادارية. ويبقى هذا الالغاء معلقا على اصدار مراسيم تنظيمية لهذه المحاكم^(٣). بموجب هذا التعديل، تحال جميع الاعتراضات العالقة امام اللجان بالطريقة الادارية الى المحاكم الادارية وفق صلاحيتها الاقليمية خلال شهر من تاريخ نفاذ هذا القانون؛ فيصبح على المكلف في مختلف قضايا الضرائب والرسوم، الاعتراض عليها امام الدائرة المالية المختصة قبل تقديم الدعوى امام المحكمة الادارية، تحت طائلة رد الاعتراض.

وتبقى سارية المفعول لهذا الفرض احكام المواد ٢ و ٩ و ١٧ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤ المتعلق بتحديد اصول الاعتراض على الضرائب والرسوم ومهل البت فيها. غير ان المادة ٣٤ من القانون المشار اليه اعلاه، انطقت بوزير العدل ان يحدد بقرار منه وبعد موافقة مجلس شورى الدولة تاريخ مباشرة المحاكم الادارية عملها. رأى وزير العدل بكتابته رقم ١٠٤٠٢ الصادر في ١٤ تموز ٢٠٠٠ انه يتوجب على لجان الاعتراضات المذكورة الاستمرار بعملها الى حين صدور قرار عن وزير العدل يحدد فيه تاريخ مباشرة عمل محاكم الدرجة الاولى وفقا لاحكام المادة ٣٤ الجديدة، ليصار في ضوئها الى تحديد المحكمة التي ستحال اليها ملفات كل لجنة. بنتيجة هذا الامر، استمرت لجان الاعتراضات في ممارسة صلاحياتها حتى اشعار آخر^(٤).

الفقرة الاولى. - تأليف المحاكم الادارية

يتألف القضاء الاداري من محاكم ادارية على رأسها محكمة عليا هي مجلس شورى الدولة، مركزه بيروت. وهي محاكم من الدرجة الاولى، تصدر احكامها عن رئيس وعضوين لكل محكمة. يتم تعيين رئيس المحكمة الادارية بمرسوم بناء على اقتراح وزير العدل بعد موافقة مكتب مجلس شورى الدولة (وفقا للمواد ١، ٤، ٦ و ٧ من نظام مجلس شورى الدولة)، من بين المستشارين الذين هم في الدرجة العاشرة وما فوق، او من بين القضاة العدليين الذين هم في الدرجة السابعة وما فوق، وقضاة ديوان المحاسبة بالدرجة التي توازي الدرجة السابعة، او من بين :

— موظفي الفئة الاولى المجازين في الحقوق اللبنانية، الذين شغلوا وظيفة تشترط حيازة الاجازة في الحقوق مدة خمس سنوات على الاقل، في مجلس الخدمة المدنية او التفقيش المركزي او المجلس التأديبي العام.

(١) امين صالح، الاعتراضات على الضرائب والرسوم، المنشورات الحقوقية، صادر، بيروت، ٢٠٠٤، ص ٢٠٩.

(٢) منشور في الجريدة الرسمية، العدد ٢٤، تاريخ ٢ حزيران ٢٠٠٠.

(٣) نصت المادة ٦٢ من القانون رقم ٢٢٧/٢٠٠٠ انه "تلقى جميع لجان الاعتراضات على الضرائب المباشرة وغير المباشرة وعلى الرسوم الاميرية والبلدية بمختلف قوانين الضرائب والرسوم".

(٤) جوزف طربيه، الضرائب على الدخل في لبنان، دار النهار للنشر، بيروت، ٢٠٠٥، ص ٤٣٧.

— موظفي الفئة الاولى في الادارات العامة والمؤسسات العامة ومجلس النواب، المجازين في الحقوق اللبنانية، الذين مارسوا هذه الوظيفة مدة لا تقل عن خمس سنوات.

— موظفي الفئة الثانية في الادارات العامة والمؤسسات العامة الحائزين شهادة دكتوراه دولة في القانون العام.

— الحائزين على شهادة دكتوراه دولة في الحقوق ومارسوا التعليم العالي كاستاذ اصيل مدة لا تقل عن عشر سنوات تامة، في كليات ومعاهد الحقوق وادارة الاعمال المعترف بها رسميا.

— المحامين المسجلين في الجدول العام منذ خمس عشرة سنة على الاقل، شرط ألا يكونوا قد تجاوزوا الثامنة والاربعين من عمرهم.

الفقرة الثانية. — صلاحية المحاكم الادارية

المحاكم الادارية هي المحاكم العادية في القضايا الادارية. وقد نصت المادة ٦١، البند ٦ من قانون القضاء الاداري (نظام مجلس شوري الدولة) انه "تنظر محاكم الدرجة الاولى، على الاخص : في قضايا الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة، خلافا لاي نص آخر عام او خاص".

الفصل الثاني. — طبيعة لجان الاعتراضات

تتألف لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم من قاض عدلي وموظف اداري يمثل الادارة المالية المختصة، وعضو مدني يمثل المكلفين. تثير هذه التركيبة المختلطة للجان التساؤل عن عدة امور:

الفرع الاول. — صفة لجان الاعتراضات

في مرحلة اولى، اعتبر مجلس شوري الدولة^(١) بان لجان الاعتراضات هي لجان ادارية لانها تجتمع في مكتب رئيس الوحدة الادارية، الذي يمثل فيها بصفة مقرر؛ برئاسة قاض ليس له صوت مرجح، وعضوية موظف اداري يمثل الادارة الضريبية وممثل عن المكلفين. اضافة الى حرية هذه اللجان في اتباع الاصول التي تراها مناسبة. لا يبدو هذا الاتجاه مؤيدا لانه لا يصح في قياس صفة الهيئات الادارية او القضائية التعويل على مكان اجتماعها او صفة اعضائها، بل الى جوهر اعمالها وطبيعتها قراراتها^(٢). استقر لاحقا اجتهاد مجلس شوري الدولة^(٣) على اعتبار ان لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم هي من اللجان الادارية ذات الصلة القضائية لانها تصدر قراراتها بعد الاستماع الى اقوال الطرفين وتحل نقاطا قانونية وتستانف قراراتها امام مجلس شوري الدولة.

تتمتع قرارات اللجان بقوة القضية المحكمة اذا لم يتم الطعن بها^(٤). ويتوجب عليها ان تعلن عدم اختصاصها اذ سبق لها وبنت في القضية، اذ لا يعود لها ان تعيد النظر في قراراتها. وطالما هي ذات طبيعة قضائية^(٥) فان قراراتها تخضع للاستئناف وللتمييز عملا بالمادتين

(١) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٢٢٤/٩٣، ٢١ كانون الاول ١٩٤٨، المجلة الضريبية، العدد ١٢٥، ص ٥٥٤.

(٢) قارن، جان باز، الوسيط في القانون الاداري، بيروت، ١٩٧٤، الجزء الثاني، ص ١٨٥.

(٣) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٢٠، ٦ حزيران ٢٠٠٥، العدل، ٢٠٠٦، ص ١٦٧.

(٤) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٢٧، ٢٥ كانون الثاني ١٩٨٣، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء الرابع، ص ١٢٦٢؛ القرار رقم ١٤٦، ٢٢ آذار ١٩٨٣، نفس المرجع، ص ١٧٠١؛ القرار رقم ١٩٤، ١٨ نيسان ١٩٨٣، نفس المرجع، ص ١٧٥٢.

(٥) سار الاجتهاد على اعتبارها كذلك، كما هو الحال بالنسبة الى لجان الاستملاك ولجان تخمين وتوزيع القيم المخمئة للحقوق في الوسط التجاري لمدينة بيروت وغيرها... انظر بهذا الخصوص رأي هيئة التشريع والاستشارات رقم ٢٠٠٤/٤٩، تاريخ ٥ شباط ٢٠٠٤، المتعلق بمهام وصلاحيات لجان الاعتراضات.

١١٤ و ١١٥ من المرسوم رقم ١٠٤٣٤ تاريخ ١٤ حزيران ١٩٧٥ (نظام مجلس شوري الدولة)، لان القانون الذي انشأها لم يلحظ احكاما خاصة لكيفية الطعن بقراراتها. ولا يمكنها بصفتها لجان ادارية ذات صفة قضائية تطبيق العدالة والانصاف، كما لا يمكنها اعتبار التكاليف المطعون فيه مخالفا لمبدأ المساواة بين المكلفين اذا كان التكاليف صادرا وفقا للاصول ومطابقا لاحكام القانونية والتنظيمية المرعية الاجراء عند صدوره^(١). ويغلب في عملها مبدأ الشرعية على مبدأ المساواة والانصاف نظرا لتعلق القوانين الضريبية بالنظام العام. ويتعين عليها تعليل قراراتها بشكل واضح وكامل^(٢).

الفرع الثاني. - عيوب لجان الاعتراضات

لم تحدد معظم القوانين التي نظمت تأليف لجان الاعتراضات المختلفة درجة القاضي التي يرأسها او الجهة القضائية التي ينتمي اليها^(٣). الا ان المراسيم والقرارات التي صدرت لغاية الآن اختارت لرئاسة اللجان المذكورة قضاة من المحاكم العدلية^(٤). كان من الانسب تحديد انتماء رؤساء اللجان الى جهة القضاء الاداري بدلا من القضاء العدلي لان هذه اللجان تختص بالقضايا الادارية وتتنظر فيها وفقا لاصول المحاكمة المتبعة امام القضاء الاداري، ولان القاضي المدني كثيرا ما يتأثر بقواعد القانون المدني عند النظر في هذه النزاعات. هذا بالإضافة الى احتفاظ القاضي الرئيس والاعضاء الموظفين بوظائفهم الاساسية، فيكون عملهم ضمن اللجان مجرد عمل اضافي ثانوي وخارج اوقات الدوام الرسمي، ما ينعكس على قدرتهم على الانتاج التي تأتي في الحقيقة ضئيلة وتؤدي الى التباطؤ في البت بالدعاوى وبالتالي تراكمها وتأخير البت فيها، فتعرقل اعمال الادارة الضريبية. وهذا ما يؤدي الى الحاق الاذى بسمعته وبسمعة اللجان وفعاليتها، اضافة الى تفويت فرصة الاستفادة من الحلول التي يمكن ان تتوصل اليها اللجان المذكورة.

ويؤخذ على تأليف لجان الاعتراضات تمثيل الادارة فيها بعضو اساسي ومقرر، يكون عادة رئيس الدائرة الضريبية المختصة بموضوع النزاع. واذا كان المقرر لا صوت له، الا انه عادة ما تتأثر اللجنة برأيه وتأخذ به. ان طريقة تأليف اللجان السابق ذكرها تعطي الادارة الضريبية ميزة التخصص المؤدي الى التفوق في اظهار وجهة نظرها نتيجة ضعف تمثيل الطرف الآخر.

تعمل اللجان ضمن اطار اداري بحت لان اجتماعاتها تعقد في مكتب رئيس الدائرة الضريبية المختصة في النزاع، بالرغم من عدم تحديد هذا المركز في المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤ او في قوانين الضرائب المختلفة. الا ان ضرورة الاطلاع على المستندات والملفات الخاصة بالمكلفين الموجودة والمحفوظة ضمن الدائرة الضريبية المختصة، أوجب ان تكون امكنة الاجتماع في مركز الدائرة الضريبية المختصة^(٥). ان قرب موظفي الضرائب

(١) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ١٠٣، تاريخ ٥ ايار ١٩٨٨؛ القرار رقم ٣، تاريخ ٥ كانون الثاني ١٩٨٩، المذكورين في مؤلف انطوان الناشف، النظام القانوني للضرائب المباشرة في لبنان، دار الغزال للنشر، ٢٠٠١، الطبعة الاولى، ص ٢٨١ و ٣٢٢.

(٢) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ١١١، ٢٢ كانون الثاني ٢٠٠١، قرارات مجلس شوري الدولة، مجلة القضاء الاداري في لبنان، العدد السادس عشر، ٢٠٠٤، المجلد الاول، ص ٢٣٨.

(٣) باستثناء ما جاء في قانون ضريبة الاملاك المبنية، اذ نصت المادة ٨٩ منه على ان يرأس لجنة الاعتراضات احد رؤساء غرف محكمة الاستئناف المدنية في المحافظة التي تتبع لها اللجنة، بناء على اقتراح وزير العدل.

(٤) يراجع على سبيل المثال، المرسوم رقم ١٦٨٠، الصادر في ٢ آذار ١٩٦٧.

(٥) راجع، تعميم وزير المالية رقم ٥٢/٣٨٠

من امكنة اجتماع اللجان وتمثل الادارة فيها بالعنصر الغالب^(١) يؤثر على قرارات اللجان^(٢).

يضاف الى ما يعيب عمل اللجان، تحكم الدائرة المالية المختصة بجدول الجلسات وبتحديد مواعيد الجلسات واحالة الاعتراضات اليها، هذا الوضع يحتم على المشتري وضع ضوابط لتصرفات الادارة وتحديد جزاءات على مخالفتها لها ليستقيم العمل.

الفصل الثالث. - اختصاصات لجان الاعتراضات

ينحصر عمل اللجان في البحث بتوافق الضريبة او الرسم او الغرامة مع الواقع ومع القانون. ويدخل ضمن هذا الاطار التطرق الى الوعاء الضريبي اذا اقتضى الامر. ولا يمكن للجنة ان تنتظر في قانونية التكاليف، ما لم يكن هناك نزاع بشأنه.

الفرع الاول. - الاختصاص المحلي للجان الاعتراضات

تختص محليا لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم التي يوجد ضمن نطاقها مركز الوحدة الضريبية التي اصدرت قرار التكاليف بالضريبة او الرسم المعترض عليه؛ سواء أكان المعترض : المكلف (وهذا ما يحصل عادة) او الدائرة المالية التي اصدرت التكاليف (وهذا ما يحصل نادرا). لم يلحظ المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤ المتعلق باصول الاعتراضات مكان اجتماع اللجان الناطرة بالاعتراضات على الضرائب والرسوم. غير ان اضطراب اللجان المذكورة الى الاطلاع على السجلات والمستندات المحفوظة في ملفات المكلفين في الدوائر المالية المختصة عند النظر بالاعتراضات، والحوول دون نقلها الى مكان آخر تجنبا لفقدانها، حمل وزير العدل على تقرير اجتماع اللجان في مركز الدائرة المالية المختصة لحسن سير اعمالها.

اعتبرت محكمة النقض الفرنسية ان الاختصاص المحلي للجان الاعتراضات متعلق بالنظام العام^(٣). فلا يصح للخصوم الاتفاق على مخالفتها. ويتعين على اللجنة اثارتها عفوا في أي مرحلة من مراحل المحاكمة، حتى لأول مرة امام مجلس شوري الدولة.

الفرع الثاني. - الاختصاص الموضوعي للجان الاعتراضات

تتظر لجان الاعتراضات في المرحلة الاولى من التقاضي في المنازعات الضريبية بصورة مطلقة؛ سواء تعلقت بالتكاليف ذاته او بالضريبة او بصحة فرضها وصحة اسسها او تقدير قيمتها اذا تعلقت بملحقات الضريبة او الرسم من غرامات او علاوات او رسوم اضافية اخرى؛ أي ان اختصاص لجان الاعتراضات هو البحث في توافق الضريبة او الغرامة مع الواقع والقانون. ويدخل من ضمنها البحث في وعاء الضريبة اذا اقتضى الامر^(٤).

(١) عضو له حق التصويت ومقرر هو رئيس الدائرة المالية المختصة وامين سر وكاتب.

(٢) جاء مثلا، في قرار لجنة جبل لبنان رقم ٢، الصادر في ٢٣ كانون الثاني ١٩٧٠: " بعد ان استأنست اللجنة برأي المقرر ورأي المراقب المختص ..."

(٣)

L. Trotalas, Droit fiscal , D., Paris, 1977, 3ème éd., p. 296: " Elle est fondée dit la Cour de cassation , dans un intérêt d'ordre et de comptabilité; cette formule montre que le contentieux fiscal a pour fin, plus que l'intérêt individuel du plaideur , cet intérêt général qu'évoque la Cour suprême".

(٤) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ١٩٦، ١٨ نيسان ١٩٨٣، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء الرابع، ص ١٧٥٧.

غير ان لجان الاعتراضات ليست مختصة بالمنازعات الناشئة عن تحصيل الضريبة او الرسم، بل ان اختصاصها محصور بالتكليف بالضريبة او بالرسم او الخطأ فيهما، لان الخطأ في التكليف لا يندمج مع الخطأ في تحصيل الضريبة.

ولا يعول في اختصاص اللجنة على السبب المدلى به في العمل المطعون به، لانه لا يصح الطعن امام قاضي الضرائب الا بالاعمال الفردية الصادرة عن الادارة الضريبية المطالبة بالضريبة او الرسم او الاعمال الادارية المتعلقة بهما او الممهدة لاصدار التكليف بهما، تلك الاعمال التي يعود لقاضي الضرائب تعديلها او ابطالها. ويقوم بالادلاء بها بهدف الغاء التكليف بالضريبة او الرسم او تعديلها، منها طلب تجاوز حد السلطة ومخالفة القانون. ويعود اختصاص النظر بها بداية الى اللجان البدائية للاعتراض على الضرائب والرسوم^(١).

الفقرة الاولى. - الطلبات الداخلة ضمن اختصاص اللجان

يمكننا تصنيف الطلبات الداخلة ضمن اختصاص لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم بداية ومجلس شورى الدولة استئنافاً، وفقاً للتصنيف التالي:

النبة الاولى. - الطلبات المتعلقة بالطعن، بالتكليف او بالضريبة او الرسم

يدخل ضمن الطلبات المتعلقة بالطعن بالتكليف او بالضريبة او بالرسم او في صحة فرضها وأسسها ومقدارها الطلبات التالية:

- الطلب الذي يتضمن عدم توجب الضريبة او الرسم او تعديلها للمبالغة.

- طلب الطعن بعدم قانونية التكليف الذي قامت الدائرة المالية المختصة بتعديله دون ابلاغ المكلف اسس هذا التعديل وفقاً لاحكام القانون، او عدم تنظيم جدول تكليف جديد، او الطعن بعدم قانونية التكليف لعدم تنظيمه او استدراك تنظيمه ضمن المهلة القانونية او عند تطبيق القانون تطبيقاً خاطئاً على التكليف.

- طلبات الطعن بقرارات المجلس البلدي، سواء اتبعت البلدية في قراراتها الاصول الواجبة ام لا، لهدف تحقيق الرسوم على المكلف واثبات ترتبها عليه^(٢).

- طلبات الطعن بايصال اوامر التحصيل الصادرة عن رئيس الدائرة المالية المختصة، في ما خص الضرائب والرسوم التي تجبى بموجب اوامر التحصيل لمخالفتها القانون.

- طلبات الطعن بالتكليف الذي فرض الضريبة او الرسم وفق قرار تنظيمي غير نافذ قانوناً.

- طلبات الطعن بتكليف التفليسة وعدم ملاحقة المستدعي المكلف بالضريبة خطأ بحجة انها متوجبة على المفلس. يتناول هذا النوع من الطلبات الطعن بالتكليف لمخالفته الواقع والقانون.

- طلبات الطعن في الانذارات التي تؤكد التكليف والتي سبق للدوائر المالية المختصة ان اصدرتها، اذ لا يجوز الطعن بها بمعزل عن الطعن بالتكاليف المذكورة، التي يعود أمر النظر بها بداية لقاضي الضرائب. كذلك الطعن بالقرار الضمني بالرفض وبالتالي الانذار المتضمن الزام المستدعي بالرسم والغرامة.

(١) يحىي المبشر، المرجع المذكور، ص ٣٤١.

(٢) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ١٠٨، ٢٢ شباط ١٩٨٢، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع، ص ١٣٤٧.

- الطلب المتضمن عدم وجود القرار الإداري المطعون فيه قانونا لافتقاره الى اساس قانوني صحيح؛ الا انه صدر عن مرجع خارج نطاقه المكاني، لان هذا الطعن يشكل طعنا بقانونية التكليف؛ مثله مثل الطلب الذي يدلي فيه المستدعي بصدر التكليف عن مرجع مختص.

النبة الثانية. - طلبات الطعن في الاعمال الاعدادية او التحضيرية الممهدة لاصدار التكليف الضريبي

يقصد بهذه الاعمال التصرفات الادارية التي تقوم بها الدوائر المالية والتي تسبق اصدار التكليف وابعاده او اصدار قرار مسبق بناء للاعتراض الاداري امام الدوائر المالية المختصة. لا تقبل هذه الاعمال الطعن او الاعتراض عليها بالانفصال عن الطعن بالتكليف.

تشمل هذه الاعمال عددا كبيرا من التصرفات الادارية، تتدرج ضمنها كل اجراءات تحقق الضريبة وتصفياتها وتحديد قيمتها، سواء خلال اصدار التكليف ابتداء، او اثناء الدرس الذي تقوم به الدوائر المالية عند الاعتراض لديها على التكليف المذكور. وتشمل ايضا اجراءات التقدير او تخمين مفردات وعناصر الاموال الخاضعة للضريبة، من تحقيق وكشف واحصاء هذه المفردات وادخالها ضمن موضوع الضريبة، او تحديد الاعباء القابلة للتنزيل او للاعفاء تمهيدا لاجراء العمليات الحسابية لتحديد قيمة الضريبة ووضعها في رقمها النهائي.

تهيء هذه الاعمال للدوائر المالية المختصة بجميع عناصر وأسس التكليف الضريبي، وتكون غالبا ذات طبيعة من شأنها التأثير على التكليف وقيمة الضريبة. الا انه لا يصح الاعتراض عليها على حدة بمعزل عن الاعتراض على التكليف المتعلق بها^(١). كذلك، تشمل القرارات الادارية التي تتخذها الدوائر المالية اثناء التحقيق ودرس الاعتراض^(٢)، مثل تعيين خبير للتحقيق والكشف الذي تكلفه به الدوائر المذكورة، او القرار الذي تتخذه بنتيجة درسيها الاعتراض بعدم احالته او باحالته امام لجنة الاعتراضات، لان الاجراءات التي تسبق التكليف لا تعتبر قرارات نافذة بصورة نهائية قابلة للطعن على حدة، طالما ان القرار يعود بالنهاية للجنة الاعتراضات التي تنتظر بكل ما يتعلق بالضريبة، بالتكليف بها او بالرسم.

النبة الثالثة. - الطلبات الطاعة بملحقات الضريبة او الرسم

انقسم الرأي حول صلاحية لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم المالية والبلدية للنظر بداية في الغرامات والرسوم الاضافية او المضافة والعلاوات البلدية الواردة بموجب مختلف قوانين الضرائب والرسوم^(٣). فذهبت لجان الاعتراضات على رسوم الاشغال والرسوم البلدية الى اعلان عدم اختصاصها للنظر في هذه الملحقات للضرائب والرسوم بداية بحجة ان تغريم الدائن الذي لم يصرح عن دينه على التركة لا يعتبر تكليفا، كما لا يمكن ايضا اعتبار تكليفه بهذه الغرامات تكليفا بمعناه القانوني الصحيح، حتى ولو كانت هذه الغرامات مفروضة بمناسبة تطبيق الاحكام الخاصة للضرائب والرسوم^(٤)؛ او

(١) قارن، كتاب مصلحة الواردات، رقم ٢٤٤، ٢٨ آذار ١٩٦٩ الذي تقرر فيه عدم قبول الاعتراض على التخمين قبيل صدور التكليف والاعتراض عليه.

(٢) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٢٣٠، ١٨ شباط ١٩٨٠، العدل، ١٩٨١، ص ٢٢.

(٣) يحيى المبشر، المرجع السابق ذكره، ص ٣٥٠.

(٤) لجنة الاعتراضات على رسم الانتقال في بيروت، القرار رقم ١٠٢، ٢ نيسان ١٩٧١، مضمون قرار مجلس شوري الدولة، الجزء الثالث، ص ٤٨٤.

لأنها تشكل عقوبة جزائية على دائن التركة غير المعتبر في الاصل مكلفاً^(١)؛ او ان الرسوم المضاعفة والغرامات المضافة على رسم البناء بموجب قانون تسوية مخالفات البناء (الرسوم رقم ٨٥٨٣٨ / ٤٦) لا تدخل في اختصاص لجنة الاعراضات على الرسوم البلدية لأنها لا تدخل في عداد الحالات المنصوص عليها في المادة ١٢٧ من مرسوم الرسوم والعلاوات البلدية الاشتراعي رقم ٦٨/٦٧^(٢).

حسم مجلس شوري الدولة هذا الخلاف من جانبه بالنسبة لغرامة الدائن او للغرامات الاخرى، او بالنسبة للرسوم المضاعفة وملحقاتها الواردة في قانون تسوية مخالفات البناء :

— بالنسبة لغرامات مختلف قوانين الضرائب، خاصة غرامة الدائن الذي لم يصرح عن دينه على التركة، اعتبر مجلس شوري الدولة^(٣)، انها ليست سوى تدابير او امكانية منحت للادارة المالية لزيادة العبء الضريبي، وتفسر من الناحية القانونية بكيفية خاصة لوعاء الضريبة. وان الطبيعة القانونية للغرامات هي ذات طبيعة الرسم او الضريبة. وتختلف عن طبيعة العقوبة الجزائية.

تقرض هذه الغرامات وتجبي بموجب تكاليف كما هو الحال في الضرائب والرسوم في مختلف قوانين الضرائب. وليس ما يمنع المشتري من اعطاء الدائن صفة المكلف. يدخل في اختصاص الادارة الضريبية فرض هذه الغرامات تحت رقابة واشراف القضاء الضرائبي. ويكون اختصاص النظر بداية للجان الاعتراضات على الضرائب المختصة.

— اما بالنسبة للرسوم المضاعفة والغرامات في قانون تسوية مخالفات البناء، فلم يعتبرها مجلس شوري الدولة^(٤) سوى زيادة في الرسم. وهي العلاوات المنصوص عليها بهذا الاسم في قانون الرسوم البلدية صراحة. ويدخل النظر فيها في اختصاص لجنة الاعتراضات على الرسوم البلدية.

نصت المادة ١٠٠ من قانون ضريبة الاملاك المبنية بتخفيض الغرامات المفروضة وفقا لاحكام القانون المذكور ضمن شروط وحدود معينة بناء لطلب اصحاب العلاقة. وقد صدر تعميم بهذا الشأن عن وزير المالية بالاتفاق مع ديوان المحاسبة^(٥) اعتبر ان طلب تخفيض الغرامات المذكورة يشكل اعتراضا على فرضها، وتطبق بالتالي عليها الاصول المطبقة على الاعتراض على تكاليف ضريبة الاملاك المبنية.

بالنسبة لطلبات الاعتراض على قانونية ملحقات الضرائب والرسوم المفروضة بموجب قوانين الضرائب، مثل حصتي البلدية والتعمير الواردتين في قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة الاملاك المبنية وغيرهما، يكون الاعتراض على حصة البلدية او ضريبة التعمير الملحقة بالضرائب المذكورة خاضعا لاصول الاعتراضات على الضريبة الاساسية. يلحق بها شبه الضرائب او الرسوم المالية Taxes parafiscales اذا كانت غير مستقلة وملحقة

(١) لجنة الاعتراض على رسم الانتقال، مضمون قرار مجلس شوري الدولة، القرار رقم ١١٩٩، ١٤ حزيران ١٩٧٤، العدل، ١٩٧٥، ص ٧٥.

(٢) يحيى الميشر، المرجع المذكور، ص ٣٥١.

(٣) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٢٢، ١٩ كانون الثاني ١٩٧٨، العدل، ١٩٨٠، ص ٨.

(٤) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٥٤١، ٢٢ كانون الاول ١٩٨٢، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء الرابع، ص ١٥٧٦.

(٥) تعميم وزارة المالية رقم ٢/٧٢٠، الصادر في ٢٢ نيسان ١٩٧١، والرأي الاستشاري لديوان المحاسبة رقم ١، تاريخ ٧ كانون الثاني ١٩٧١.

بالضرائب والرسوم الاساسية وتؤلف ضرائب اضافية تابعة لها، اذ انها تخضع لذات القواعد والاصول القانونية لاستيفائها والاعتراض عليها^(١).

النبة الرابعة. — الطلبات الطاعنة بقرارات ادارية فردية غير متعلقة بالتكليف

استقر اجتهاد مجلس شورى الدولة على اعتبار بعض القرارات الادارية الخاصة غير المتعلقة بحد ذاتها بالتكليف الا انها تنتج مفاعيلها عليه وتؤثر فيه ويعود تعديلها وابطالها لقاضي الضرائب، لا يمكن الطعن بها الا امام لجان الاعتراضات بداية، اذ ان بعض القرارات الادارية ذات الطابع الخاص لا يمكن فصلها عن قضاء الضرائب كلما كانت متصلة اتصالا وثيقا بالتكليف او لها تأثير عليه او لانها تشكل جزءا من اصول المحاكمات الضريبية.

تدخل في الواقع، ضمن هذه الفئة من الطلبات، العديد من الطلبات السابق بحثها، الا انها تبقى على الرغم من ذلك، متميزة عنها ويفضل الاشارة اليها بطريقة مستقلة، ويدخل ضمنها الطعن في:

— الاعمال والاجراءات الممهدة لاصدار التكليف.

— القرارات التي ترفض اعادة مبلغ الضريبة بحجة انه مدفوع خطأ او خلافا لاحكام القانون.

— الطعن بكتاب المرجع المالي المختص الذي يبلغ المكلف بموجبه نتيجة اعتراضه الاداري بعد درسه وفقا لاحكام الفقرة الاخيرة من المادة ١١ من المرسوم ١٥٩٤٧ / ٦٤ التي تنص انه " في مطلق الاحوال على الدائرة المذكورة ابلاغ المعارض النتيجة التي ال اليها اعتراضه في غضون الخمسة عشر يوما التي تلي تاريخ اتخاذ القرار ".

— الطعن بالابطال ضد القرار الاداري الصادر عن المرجع المالي المختص برفض الاعتراض^(٢)، او برفض احالته الى اللجنة النازرة بالاعتراضات على الضرائب بداية.

— القرارات الراضة اخراج بعض العناصر من الاموال الخاضعة للضريبة^(٣).

الفقرة الثانية. — الطلبات التي لا تدخل ضمن اختصاص اللجان

بالرغم من ان القانون اولى لجان الاعتراضات على الضرائب بداية صلاحية النظر بالضريبة عنها والبت في قانونية فرضها وتقدير صحة اسسها ومقدارها بصورة مطلقة الا انه لم يوليها صلاحيات عديدة أخرى.

تخرج عن نطاق صلاحية اللجان المذكورة بصفتها قاضي الضرائب في الدرجة الاولى من التقاضي، مسائل عديدة.

(١)

Laferrière et Waline , Traité de Science et de législation financiers , p. 248: " Un nombre croissant d'entre elles (recettes parafiscales) sont recouvrées par les administrations fiscales de l'Etat ... Elles sont soumises aux mêmes règles de recouvrement et de contentieux..."

(٢) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ١٩٤، ١٨ نيسان ١٩٨٣، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع، ص ١٧٥٢.

(٣) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٢٧، ٢٥ كانون الثاني ١٩٨٣، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع، ص ١٦٢٧.

النبة الاولى. - طلبات الطعن في قرارات تحصيل الضرائب او الرسوم

مثال على ذلك: طلب استرداد الضريبة او الرسم لانهما سقطا بمرور الزمن، اذ ان هذا الطلب غير متعلق بالبحث بالضريبة او الرسم ذاته والبت في قانونية فرضهما اصلا، او في صحة اسسهما او في مقدارهما. ولا يتضمن مثل هذا الطلب طعنا في قانونية التكليف بالذات وتوجيهه اصلا؛ بل يدلي المستدعي ضمنا بانه مع التسليم بتوجب الضريبة او الرسم بذمته عند تحققهما، الا انهما سقطا بمرور الزمن، فلا يمكن تحصيلهما ومن الواجب اعادتهما بعدما اجبر على دفعهما.

النبة الثانية. - طلبات الطعن بابطال بعض القرارات غير المتعلقة بالتكليف والمنفصلة عن ذات الضريبة

لا يدخل هذا النوع من الطلبات ضمن صلاحية لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم، مثل طلب رفع الحجز الملقى تنفيذا للتكليف بالضريبة لدى شخص ثالث هو دائن للمكلف؛ او طلب ابطال رفض اعطاء براءة ذمة عن الضرائب المترتبة على عقار؛ او طلب استرداد رسم احالة الملكية العقارية على اسم المزايد الاخير نتيجة ابطال هذه الاحالة والمزايدة، فهو لا يدخل في صلاحية اللجنة لانه لا يؤلف عملا منفصلا عن التكليف بالضريبة؛ او طلب استعادة رسم رخصة البناء لعدم استعمال هذه الرخصة؛ او طلب اعادة مبالغ الضريبة المدفوعة خلافا لقرارات مجلس شورى الدولة التي اكتسبت قوة القضية المحكمة؛ او الدعوى التي يرفعها مكتشف المخالفة في رسم الطابع مطالبا بحصته منها؛ او مطالبة الجابي بحقه من مجموع المبالغ التي حصلها.

النبة الثالثة. - طلبات الطعن بالقرارات التنظيمية العامة المتعلقة بالضرائب والرسوم

لا يدخل هذا النوع من الطلبات في صلاحية لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم، كما لا يدخل في صلاحيتها الطعن بالقرار الاداري الصادر عن وزير المالية في معرض ممارسته للسلطة العامة الممنوحة له اذا كان هذا القرار مخالفا للاعفاء المنصوص عليه بموجب اتفاقية معقودة بين الحكومة اللبنانية وحكومة أخرى؛ او الطعن المتضمن طلبا للنظر في صحة الاعمال التشريعية سواء اكان من جهة انطباق القوانين على الدستور او من جهة انطباق المعاهدات الدولية على قواعد القوانين الدولية؛ او كان قرار الاعفاء صادرا عن الوزير بصفته رئيسا تسلسليا خلافا لارادة المرجع المالي المختص. يشكل هذا القرار قرارا اداريا نافذا مستقلا عن قضاء الضرائب، يصح الطعن به امام مجلس شورى الدولة عن طريق قضاء الابطال^(١).

النبة الرابعة. - الطلبات المتعلقة بضرائب ورسوم أوجد لها المشتري نظاما خاصا

لا تدخل الطلبات المتعلقة بالضرائب والرسوم التي أوجد لها المشتري نظاما خاصا مختلفا عن قضاء الضرائب والرسوم امام لجان الاعتراضات في صلاحية اللجان المذكورة، مثل الرسوم القضائية سواء تعلقت بالتكليف ام بالتحصيل والرسوم الجمركية^(٢)؛ وتلك التي تتعلق برسوم مستقلة او شبه مالية ولا تخفي بالواقع ضريبة او رسم ومعدة لتغطية مجمل النفقات العامة، مثل رسم الهاتف ورسم السكر؛ او تلك التي تؤلف رسوما بالمعنى الفني الدقيق لمفهوم

(١) تقرير المستشار المقرر بالدعوى، قرار مجلس شورى الدولة، رقم ٤٨، ٢١ كانون الثاني ١٩٧٥، النشرة القضائية، ١٩٧٥، ص ٣٣.

(٢) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ١٠٣، ٢٢ آذار ١٩٨٢، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع، ص ١٣٢٧.

الضرائب أو الرسوم، مثل الرسم الخاص لارشاد السفن في مرفأ بيروت؛ أو الديون وإيرادات الدولة العامة من غير الضرائب والرسوم والتي تستوفى بموجب سندات التحصيل التي يصدرها رئيس الوحدة الادارية المختصة، مثل رسم اشغال الاملاك العامة.

كذلك، لا تدخل المراجعات الحبية Demandes gracieuses في اختصاص القضاء الضرائبي؛ فهي خاصة بالقانون الضريبي الفرنسي ولا مثيل لها في التشريع الضريبي اللبناني، وتقدم امام الادارة الضريبية المختصة، بالاستناد الى اسباب غير قانونية متعلقة بأمور انسانية وبوضع المكلف المادي المتمثل بعدم قدرته على دفع ما يتوجب عليه من ضرائب^(١).

النبة الخامسة. - المسائل المعترضة

يخرج عن نطاق اختصاص لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم، وبالتالي عن اختصاص قضاء الضرائب، بعض المسائل الداخلة في اختصاص السلطات الادارية. فقد يحدث في العديد من الحالات، خلال النظر بالتكليف بالضريبة امام القضاء الضريبي (اللجان أو مجلس شوري الدولة) ان يبدي الخصوم دفعا بشأن مسألة اولية معترضة تكون من اختصاص القضاء العادي (المدني أو الجزائي)، ويكون الفصل في النزاع الضرائبي الاصلي متوقفا على البت في هذا الدفع أو متلازما معه. عندئذ يتعين على القضاء التوقف عن النظر بالدعوى الاصلية وتحديد مهلة للخصم الموجه اليه الدفع أو الذي يتمسك به، مهلة لاستصدار حكم نهائي بموضوع الدفع من المحكمة المختصة.

ويعود للقضاء الضرائبي صرف النظر عن الدفع عند اثارته والحكم بموضوع الدعوى اذا تبين له انتفاء ضرورة اصدار حكم من القضاء العادي في هذا الدفع^(٢).

من الامثلة عن المسائل الاولية المعترضة التي تثار في صورة دفع اثناء النظر بالدعوى الضريبية، التي تدخل ضمن اختصاص القضاء العادي أو تكون من اختصاص القضاء الاداري:

— مسألة تزوير اوراق أو مستندات رسمية. الا انه اذا كان التزوير واضحا، يعود لقاضي الضرائب صرف النظر عن السند المزور والانصراف حالا الى الحكم بالاساس (المادة ١٩٣ أ.م.م.). ويعود للقضاء الضرائبي تقدير الظروف لطلب استئثار الدعوى الضريبية العالقة؛ فاذا وجد مثلا، ان دعوى التزوير المنوي اقامتها قد مرّ عليها الزمن، لا يتوقف عن النظر بالدعوى الاصلية.

— عند توقف تقدير الارباح الخاضعة للضريبة على تحديد مركز الشركة قيد التصفية وتعذر معرفة حقيقة مركزها المالي واذا ما كانت في حالة عجز أو في حالة مالية سليمة.

— تفسير المعاهدات الدولية : اذا كانت الدعوى الضريبية تتوقف على تفسير نصوص المعاهدات الدولية، فلا يختص القضاء الضريبي بالتعرض لهذا التفسير العائد للمرجع المختص وهو وزير الخارجية. فيعتبر الدفع التالي مسألة معترضة تستوجب استئثار الفصل بالقضية المعروضة الى ما بعد تفسير المعاهدة من قبل المرجع المختص^(٣).

(١) مجلس شوري الدولة ن القرار رقم ٢٠، ٢٥ كانون الاول ١٩٨٣، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء الرابع، ص ١٦٠٣.

(٢) يحيى المبشر، المرجع السابق، ص ٣٦٢.

(٣)

Louis Cavé, Le droit international public positif, Tome III, 2 ème éd., 1962, p. 122: “ Le Conseil d’Etat est au contraire intransigeant , il se refuse catégoriquement à connaître de l’interprétation de tout traité ou de tout acte diplomatique qui constitue l’un de ces “ Actes de gouvernement “ , zone réservée à l’activité de l’Etat à l’abri des regards indiscrets de la juridiction même administrative”.

الفقرة الثالثة. - صلاحية لجان الاعتراضات بالنسبة لطلب وقف تنفيذ التكليف

لا يعود للجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم صلاحية وقف تنفيذ التكاليف المعترض عليها امامها مؤقتا ريثما يفصل في اساسها، لان المادة الرابعة من المرسوم رقم ٥٩/١٤٧ (المتعلق باصول تحصيل الضرائب المباشرة) نصت على " ان اعتراض المكلف على المبالغ المفروضة لا يوقف التحصيل ". كما نصت المادة ١٦ من المرسوم التطبيقي رقم ٢٨٣٢ / ٥٩ " ان الاعتراض على التكليف او على اجراءات التنفيذ لا يوقف التحصيل سواء كان المرجع المقدم اليه الاعتراض اداريا ام قضائيا، وبالتالي فان وقف التنفيذ من شأنه احباط اجراءات تحصيل الضريبة الصادرة بقرار اداري نافذ ". غير انه اذا اتخذت اللجنة قرارا بوقف تنفيذ التكاليف المعترض عليها امامها بالرغم من عدم اختصاصها، فان قرارها المذكور، " يتمتع اسوة بالقرارات النهائية بقوة القضية المحكمة اذا لم يطعن فيه ضمن المهلة القانونية ولم يفسخ. ان قرار وقف التنفيذ يتمتع اسوة بالقرارات النهائية بقوة القضية المحكمة وان عدم احترامه او تنفيذه من قبل الادارة يعرض مسؤوليتها ويؤدي الى بطلان اعمالها المخالفة له^(١). ولكن يعود لمجلس شورى الدولة ابطال قرار وقف التنفيذ الصادر عن لجنة الاعتراضات، اذا تم الطعن به، لان القرارات الادارية ومنها التكاليف الضريبية نافذة بذاتها بالرغم من ممارسة طرق المراجعة القضائية بشأنها، بالاضافة الى عدم تضمن القانون نصا يعطي لجنة الاعتراضات صلاحية وقف تنفيذ التكليف المعترض عليه امامها. كذلك، يخرج عن نطاق اختصاص اللجنة النازرة بالاعتراضات على الضرائب البت بموضوع سقوط الضريبة بمرور الزمن. ويدخل هذا الامر في اختصاص مجلس شورى الدولة باعتباره المحكمة العادية في القضاء الاداري.

الفصل الرابع - وضع يد لجان الاعتراضات المختصة على النزاع

لا ينعقد اختصاص لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم باعتبارها قاضي الضرائب في المرحلة الابتدائية، الا في حال سيق ان جرى تقديم اعتراض اداري امام الدائرة المالية المختصة وصدر قرار صريح او ضمني رافض لمطالب المكلف المعترض كليا او جزئيا. فاذا كان هناك خلاف بين الدوائر المالية المختصة وبين المكلفين بدون ان يفترن باعتراض اداري مقدم للدائرة المالية المختصة حسب الاصول، فانه ليس للجان الاعتراضات التدخل والفصل في الموضوع لان القضية لا تكون معروضة عليها حسب الاصول.

الفرع الاول. - الاحالة امام لجان الاعتراضات

يجب على الدائرة المالية احالة الاعتراض الى لجنة الاعتراضات مشفوعا بمطالعتها في الحالات الآتية:

— اذا انقضت المهل المنصوص عليها في المادتين ٨٧ و ٨٨ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤ المتعلق بتحديد اصول الاعتراض ومهل البت به والمادتين ١٤٧ و ١٤٨ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية رقم ٨٨/٦٠ دون ابطاء مشفوعا بمطالعتها عملا باحكام المادة ١٠ من المرسوم ذاته.

— اذا وجدت الدائرة المالية المعترض لديها ان الاعتراض غير مقبول في الشكل او في غير محله القانوني اساسا، وقررت رد الاعتراض (المادة ١/١١ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤).

(١) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٤٤٣، ٢٨ تشرين الثاني ١٩٧٧، قرارات مجلس الشورى، الجزء الثالث، ص ٢٣٩.

— اذا طلب المكلف المعارض احوالة اعراضه الى اللجنة في حال عدم استجابة طلباته جزئيا خلال شهرين من تاريخ ابلاغه قرار القبول الجزئي عملا باحكام المادة ١٢ من المرسوم المذكور اعلاه.

يلاحظ انه في هذه الحالات، لم يول القانون صراحة المكلف حق احوالة الاعراض، بعد رده كليا او جزئيا من قبل الدائرة المالية المعارض لديرها، مباشرة الى لجنة الاعراض المختصة؛ بل وضع هذا الموجب على عاتق الدائرة المذكورة، التي عليها احوالة الاعراض بدون ابطاء مشفوعا بمطالعتها وذلك تسريعا لاجراءات المنازعة الضريبية.

وقد نصّت المادة ١٥١ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية، على حق المعارض الذي أجيب مطالبه جزئيا، ان يطلب في مهلة شهر من تاريخ ابلاغه القرار، احوالة القضية الى لجنة الاعراض لاعادة النظر بها.

في ما عدا الحالات المذكورة، فانه لا يعود للجنة الاعراض ان تضع يدها عل الاعراض المقدم من المكلف لانتفاء أي نزاع على التكاليف بين الادارة والمكلف.

يلاحظ ان قوانين الضرائب والرسوم حددت مهلة لاحالة الاعراض، الا انها لم ترتب جزاءات على عدم احواله او التأخر في احواله. كما لم تتناول مصير الاعراض، اذا رفض المرجع الصالح للبت به احواله الى لجان الاعراض المختصة.

الفرع الثاني. — رفض الاحالة امام لجان الاعراض

يثور التساؤل هنا، الذي بقي بدون حل على الرغم من انه طرح عمليا عشرات المرات على المحاكم، عن العمل اذا لم تقم الدائرة المالية المعارض لديرها باحوالة الاعراض — كما هو مفروض قانونا — الى لجنة الاعراض المختصة؟ سواء اصدرت قرارا صريحا برفض الاعراض او لم تصدر قرارا بشأنه؛ فما هي الوسيلة القانونية لحملها على احترام احكام القانون واحالة النزاع الى اللجنة المذكورة؟

لا يمكن للمكلف الطعن امام مجلس شوري الدولة بصورة مباشرة لابطال قرار الدائرة المالية المختصة الضمني او الصريح برفض احوالة الاعراض الى لجنة الاعراض المختصة، لان مراجعة مجلس شوري الدولة في القضايا الضريبية لا تكون الا بشكل استئناف لقرارات اللجان المختصة وفق القوانين المرعية الاجراء^(١)؛ فلا يمكنه مراقبة اعمال الادارة في حال عدم احوالة الاعراض الى لجنة الاعراض كما ينبغي عليها ذلك، لانه يخرج عن اختصاصه الزام الادارة بعمل معين^(٢).

الفصل الخامس. — تنظيم عمل لجان الاعراض

تطبيقا للاحكام المتعلقة بالاعراض، المنصوص عليها في مختلف قوانين الضرائب والرسوم والقاضية بوضع موظف تحت تصرف لجنة الاعراض المختصة بصفة امين سر او كاتب او مقرر، يتعين على كل رئيس دائرة مالية مختصة ان يستصدر من المرجع الصالح قرارا بتعيين امين سر لكل لجنة اعراضات على حدة او بتكليف احد الموظفين القيام باعمال امانة السر في حال تعذر تعيين امين سر اصلي. يمسك امين السر الاصيل او المكلف بامانة

(١) امين صالح، الاعراضات، المرجع السابق، ص ٢١٩.

(٢) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٣٨، ٢٦ كانون الثاني ١٩٨٢، قرارات مجلس الشوري، الجزء الرابع، ص ١٢٥٩.

السر، سجلا خاصا بكل اعتراض يحال على لجنة الاعتراضات التي يعمل لديها يدرج فيه جميع وقوعات ملف الاعتراض وما يتعلق به من وثائق ومخابرات.

كما يمسك سجلا ثانيا بمحاضر جلسات لجنة الاعتراضات المذكورة، يدرج فيه وصفا لوقاعات كل جلسة تعقدها هذه اللجنة، مذيلا بتواقيع الهيئة التي تتألف منها. ويعد امين السر الاصيل او المكلف بامانة السر مشروعا لتقرير المقرر حول الاعتراض ويعرضه على المقرر للموافقة، ثم يلاحق طباعته وتوقيعه من المقرر بالنتيجة.

يرتدي تقرير المقرر اهمية بالغة لانه موجب قانوني نصت عليه المادة ١٥ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤، التي أوجبت " على المقرر ان يعرض ملف الاعتراض على اللجنة مشفوعا بتقرير يبين فيه وقائع القضية ونقاط الخلاف ورأي الادارة في الاعتراض ". ونصت المادة ١٥٤ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية انه " على المقرر ان يعرض ملف الاعتراض على اللجنة مشفوعا بتقرير يبين فيه حصرا وقائع القضية ونقاط الخلاف ورأي المرجع المختص الذي قدم له الاعتراض ". كما ينبغي على امين السر الاصيل او المكلف بامانة السر ان يبلغ المكلف المعترض نسخة طبق الاصل عن تقرير المقرر بواسطة البريد المضمون مع اشعار بالاستلام او باليد عند الاقتضاء لقاء توقيع وتاريخ ثابت.

لا يجوز عرض قضية على اللجنة قبل التثبت من تبليغ المكلف صاحب العلاقة تقرير المقرر ثم ورود ملاحظات هذا المكلف على تقرير المقرر او انقطاع الامل من ورود مثل هذه الملاحظات ضمن مهلة شهر واحد محددة في المادة ٨٨ من المرسوم رقم ١٠٤٣٤ / ٧٥ (نظام مجلس شورى الدولة).

نشير الى اهمية تقديم المكلف المعترض ملاحظاته على تقرير المقرر، لان احكامه عن ذلك يدل على عدم جدية الاعتراض او على عدم التمسك به، ما قد يدعو للجنة الى عدم الاخذ بمطالبه. يتولى المقرر بمعاونة امين السر او القائم مقامه، عرض القضية على لجنة الاعتراضات بعد الاتفاق معها على تحديد تاريخ الجلسة^(١).

القسم الثاني. - اجراءات المحاكمة امام لجان الاعتراضات

نظمت قوانين الضرائب المختلفة والقوانين المتعلقة بتحديد اصول الاعتراض امام لجان الاعتراضات ومهل البت، كل ما يتعلق باجراءات المحاكمة امام هذه اللجان وكيفية درسها للاعتراض والبت فيه واصدار القرارات الملائمة وتبليغها.

الفصل الاول. - اصول التقاضي امام لجان الاعتراضات

تطبق لجان الاعتراضات الاصول المتبعة لدى القضاء الاداري بالقدر الذي تسمح به القوانين والانظمة المتعلقة بالضرائب المختصة دون ان تكون ملزمة بالنقيد بها حرفيا (المادة ١٣ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤)^(٢). تلتزم لجان الاعتراضات بسرية المذكرات (المادة ٢١ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ والمادة ١٥٩ من القانون رقم ٨٨/٦٠). تقوم لجان

(١) التعميم رقم ٢١٧٠ / ص ٢، تاريخ ١ كانون الثاني ١٩٧١، لا سيما الفقرات ١١ - ١٤ منه.

(٢) راجع، جوزف طرييه، المرجع السابق، ص ٤٣٦ حيث ذكر انه تراعى الاصول المختصة بتبادل اللوائح والمهل والتبليغ، ولا تطبق الاصول المختصة بمفوض الحكومة؛ راجع، ايضا، المادة ٣٠ من قانون ضريبة الملاهي: "تراعى في مراحل الاعتراض امام لجنة الاعتراضات اصول المحاكمة المتبعة لدى القضاء الاداري والمختصة بتبادل اللوائح والمهل والتبليغ".

الاعتراضات بدرس ملف الاعتراض والاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات وقد خولها القانون حقوقا عديدة بهذا الشأن.

الفرع الاول. - دعوة المعارض

نصت المادة ١٦ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤ الى " للجنة ان تدعو المعارض الى جلسات، كما لها الحق بان تدعو أي شخص آخر ترى ضرورة سماعه واستيضاحه. وللمعارض ان يستعين بمن يشاء من محامين وخبراء"^(١). ان دعوة المعارض لحضور جلسات اللجنة تمكنه من الاطلاع على حقيقة النزاع، وتبين للجنة اسباب الاعتراض ودوافعه. ولها الحق ان تكلفه ابراز ما تراه مناسبا وضروريا من وثائق ومستندات. ان لاصول المحاكمات الادارية طابع استقصائي ويعود للقاضي الاداري، بل من واجبه وفقا للمبادئ العامة ان يطلب المستندات الكفيلة بجلاء الحقيقة عندما يشير المستدعي المعارض الى واقعات اكيدة من شأنها ان تشكل قرائن لا يستهان بها. كما يمكن للقاضي الاداري عند تقديم المراجعة ان يطلب من الفرقاء بمن فيهم الادارة الضريبية تقديم بعض الوثائق والمستندات المتممة للمراجعة. وقد تطلب اللجنة هذه المستندات بموجب قرار اعدادي يصدر عنها. فالمستدعي يكون في وضع ضعيف تجاه الادارة، لا سيما ان هذه الاخيرة هي التي تحوز على الملف المتضمن العناصر التي من شأنها ان تثبت او تخالف مزاعمها. وعندما يطلب القاضي الملف العائد للقضية ولا ترسله الادارة، يؤدي ذلك الى اعتبار ان الوقائع المقدمة من المستدعي تؤلف قرائن مهمة وثابتة^(٢).

اما في حال عدم تنفيذ المعارض ما طلب اليه او عدم اذعانه لقرار القاضي، فيعتبر انه تتنازل عن مطالبيه. وان ما يدلي به هو غير صحيح وغير مسند الى اساس قانوني وهو بالتالي غير محق بما سبق وتقدم به من مطالب^(٣). اذا تخلف المعارض عن حضور جلسات اللجنة بالرغم من دعوته اليها، او اذا تقاعس عن تقديم ما يطلب اليه من معلومات او ابراز ما يكلف بابرازه من مستندات ووثائق، فان اللجنة تعتبره عاجزا وتفصل بالاعتراض في ضوء معطيات الملف (المادة ١٩ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤ والمادة ١٥٧ من قانون الرسوم البلدية رقم ٨٨/٦٠). يترتب على تقاعس المعارض وعجزه عن تأمين ما يلزم او يطلب اليه، اخذ اللجنة بصحة ما تدلي به الدوائر المالية المختصة لان المعارض يكون قد استنكف عن ابراز او تقديم الادلة التي تمكن اللجنة او مجلس شوري الدولة التحقيق بالاعتراض او المراجعة لنقف على صحة الاسباب المدلى بها. وبالتالي، يكون المعارض قد حال دون الفصل بالاعتراض بالشكل الذي يجب ان يفصل فيه؛ ولا يؤخذ عندئذ باقواله لانه لم يقدم للجنة ما يفيد من عناصر التحقيق الجدية التي من شأنها ان تبحث اساسا لتعديل التكاليف. ويحق للجنة ايضا دعوة أي شخص آخر، ترى ضرورة سماعه واستيضاحه ممن لهم علاقة بالمكلف المعارض. ويعود لها استجوابه واستيضاح علاقته بالمعارض ونوع تجارته والمستندات الموقعة منه. كما اتاح القانون للمكلف المعارض الاستعانة بمن يشاء من المحامين والخبراء، لا سيما خبراء المحاسبة المجازين ومفوضي المراقبة وغيرهم من الخبراء والاختصاصيين، خاصة في المسائل التقنية والمحاسبية والقانونية واصحاب الخبرة في هذا المجال^(٤).

(١) استعادت هذا النص المادة ١٥٥ من قانون الرسوم البلدية.

(٢) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ١٩٤، ١٧ ايار ١٩٨٧، قرارات مجلس الشوري، الجزء الثالث، ص ٤٤٧.

(٣) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٤٨٠، ٢٤ اذار ١٩٨١، قرارات مجلس الشوري، الجزء الرابع، ص ١١٧٠.

(٤) امين صالح، الاعتراضات، المرجع السابق، ص ٢٢٨.

الفرع الثاني. - اجراء التحقيقات

نصت المادة ١٨ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧/٦٤ ان " للجنة الاعتراضات ان تقوم بالتحقيقات التي تراها مفيدة مستعينة بخبرة من ترى لزوم الاستعانة به من موظفي الدائرة ". تتمتع اللجنة بحرية واسعة في مجال التحقيق والاثبات ضمن حدود الاعتراض والطلبات والوسائل والاسباب المدلى بها. ولا يصح لها الفصل بغير ما طلب او باكثر ما طلب، ما لم تكن الاسباب والوسائل المعتمدة عفوا من اللجنة متعلقة بالنظام العام. وتتمتع اللجان بمجال واسع لاستقصاء الادلة اللازمة سواء بتعيين الخبراء والاستعانة بهم كلما كان ذلك ضروريا ولا يتعارض مع احكام قوانين الضرائب والرسوم المختلفة، او مع الصلاحيات المقررة قانونا للادارة الضريبية. قضى مجلس شورى الدولة في هذا المجال " ان عدم قانونية السجلات التجارية يحول مبدئيا دون اللجوء الى تقرير الخبراء في تقدير الارباح الخاضعة للضريبة، ذلك ان مثل هذا اللجوء يتعارض مع حق الدوائر المالية بالتقدير المباشر المنصوص عليه في المادة ٣٠ من قانون ضريبة الدخل، بشرط ان يكون هذا التقدير عادلا ومنطبقا مع الواقع باشراف ومراقبة القاضي الضريبي. غير ان تقدير الارباح من قبل الادارة يخضع لمراقبة القاضي الضريبي الذي يمكنه في حال تقديم الاثباتات من قبل المكلف ان يعيد النظر بها وان يستعين اذا اقتضى الامر باهل الخبرة ^(١). وقد تستعين اللجان بخبرة من ترى لزوم الاستعانة به من موظفي الدائرة المالية المختصة (المادة ١٨ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤). كما يمكنها ان تطلب من المراقب المالي المختص المثول امامها للادلاء بافادته عن القضية المعروضة عليها لمعرفة حقيقة النزاع واسبابه. ولها الحق بدعوة من ترى ضرورة سماعه او استيضاحه (المادة ١٦ من المرسوم المذكور اعلاه).

يحق للجان استجواب من ترى ضرورة استجوابه من الاشخاص المرتبطين بعلاقة مع المكلف مثل الضامنين واستيضاح مدى علاقة المكلف بهم. كذلك، قد ترى ان التحقيقات الادارية غير كافية. كما انها قد لا تعتمد على الوقائع المدلى بها او تجد ان المستندات والوثائق المبرزة في الملف غير كافية. وقد ترى ضرورة في اعتماد الكشف الحسي والمعاينة والملاحظة بالذات او عبر انتداب احد اعضائها ^(٢).

ويحق للجنة اثناء وضع يدها على الاعتراض، خلال الدرس والتحقيق، وفي حال تبين لها نقصا في المستندات والوثائق او ضعفا او خلا في تقارير درس الملف والاعتراض، او اذا تبين لها اهمالا او اغفالا من قبل الدائرة المالية المختصة، بدراسة بعض النقاط التي يثيرها المكلف المعارض، او غموضا او ابهاما في النتيجة التي آل اليها درس الاعتراض، ان تصدر قرارا اعداديا تعيد بموجبه ملف الاعتراض الى الدائرة المالية المختصة لتدرسه مجددا او للاطلاع على السجلات او المستندات لدى المعارض، او لتعيد التحقيق او تستكملها، او للتحقيق في بعض النقاط التي تعينها اللجنة وترى ضرورة لاعادة درسها والتحقيق فيها.

يجب على الدائرة المالية المختصة اجابة طلبات اللجنة، لا سيما وانها اصدرت التكاليف على اساس الوقائع والحقائق التي ذكرتها في تقرير الدرس. وهي التي قامت بدرس الاعتراضات بداية وقدمت الادلة والبراهين التي من شأنها اثبات او مخالفة اقوال المعارض.

(١) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٧٩، ٢٠ آذار ١٩٧٨، قرارات مجلس الشورى، الجزء الثالث، ص ٣٧٨.

(٢) يحيى المبشر، المرجع السابق، ص ٣٨٤؛ مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٤٧٣، ٣٠ تشرين الثاني ١٩٧٧، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الثالث، ص ٢٧٠، وقد جاء فيه: " كما انه ثابت بالاستجواب الحاصل امام لجنة الاعتراضات للمراقب الذي اقترح الغرامة، انه اقترح الغرامة لعدم عثوره (لدى المستأنف عليه) على دفتر الجرد وانه لم يطلع على سائر المستندات ... كما ان المراقب اضاف في استجوابه ...".

إذا لم تجب الإدارة مطالب اللجنة، يمكن الاستنتاج بان الوقائع المقدمة من المعارض، تؤلف قرائن مهمة وثابتة^(١).

تستعين لجان الاعتراضات بكافة الوسائل القانونية المتوافرة لديها للتوصل الى التقدير الحقيقي للاموال او الارباح الخاضعة للضريبة. ابرز ما تتميز به اللجنة، خلافا للقضاء الاداري، هو حقها بدعوة المعارض لحضور جلساتها (المادة ١٦ من المرسوم ١٥٩٤٧ / ٦٤). تشكل هذه الميزة السبيل الاصبوب للاطلاع على حقيقة النزاع من المعارض بالذات، فتقف على اسبابه ودوافعه. كما يعود للجنة طلب المستندات اللازمة لبيان الحقيقة تحت طائلة ترتيب جزاءات عليها.

الفرع الثالث. - التحقق والاثبات وتقدير الادلة

تتمتع اللجنة بصلاحيات واسعة في مجال التحقق والاثبات وتقدير الادلة على الصعيدين القانوني والواقعي. ولها ان تستعين من اجل ذلك بكافة الوسائل القانونية المتاحة امامها توصلا الى تقدير حقيقي للايرادات او الارباح الخاضعة للضريبة. من هذه الوسائل :

— اعطاء التوجيهات وفرض الاجراءات اللازمة لكل من الادارة المختصة والمكلف المعارض.

— التقدير في الوثائق والمستندات والسجلات المقدمة.

— طلب الاثباتات والادلة الضرورية والمعلومات المفيدة.

— طلب اعادة الدرس كلياً او جزئياً للاعتراض والمسائل المثارة فيه.

— تقدير قيمة الوثائق والمستندات والاثباتات بكل حرية وتقرير ما اذا كانت كافية للبت في الاعتراض والفصل في النزاع.

الا ان تقدير الوسائل والاثباتات لا يمكن ان يكون تعسفياً. وعلى القاضي ان يأمر بالاجراءات اللازمة عندما يقدم له المعارض اثباتات هامة، ولكن غير كافية بحد ذاتها كدليل قاطع وكاف لحل النزاع. بل يعود للقاضي الضريبي سلطة استقصائية توليه صلاحية التحري عن الحقيقة وجلائها^(٢). ولعل ابرز ما تتمتع به اللجنة، هو حقها بدعوة الفرقاء لحضور جلساتها (المادة ١٦ من المرسوم المذكور)، ولها ان تطلب منهم ابراز المستندات اللازمة لجلاء الحقيقة وفي حال نكولهم عن ذلك، فان القانون يرتب جزاء على ذلك.

الفرع الرابع. - الالتزام بنطاق الاعتراض

يتحدد نطاق الاعتراض امام اللجان اساسا بالتكليف المعارض عليه لدى الدائرة المالية المختصة وبالاسباب والمطالب المدلى بها امامها؛ اذ ان هذا الاعتراض الاداري بالذات هو نفسه الذي يحال امام لجان الاعتراضات؛ فلا يطلب من المكلف المعارض تقديم طلب اعتراض جديد امام اللجنة، كما هو الحال في القانون الفرنسي الذي يوجب تقديم اعتراض آخر امام المحكمة المختصة^(٣).

(١) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ١٩٤، ١٧ ايار ١٩٨٧، قرارات مجلس الشوري، الجزء الثالث، ص ٤٤٧.
(٢) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٣١، ٢٠ كانون الثاني ١٩٧٨ ن العدل ١٩٨٠، وقد جاء في القرار المذكور، "ان الصلاحيات الواسعة المذكورة اعلاه، ناشئة عن طبيعة الاعتراضات وتركيبها المختلط، فهي لجان ادارية ذات اختصاصات قضائية، تتمتع بصلاحيات القاضي الاداري وسلطاته في التحقيق والاثبات وفقاً للطابع الاستقصائي وصلاحياته الواسعة في تقدير الادلة".

(٣) يحيى المبشر، المرجع السابق ذكره، ص ٣٧٠.

لا يجوز للمعترض ان ينازع امام اللجنة في غير المطالب الواردة في اعتراضه^(١)، لان اصول المحاكمات الضريبية الواجب اتباعها في الاعتراض على الضرائب والرسوم تتمتع بميزة خاصة، توجب الادلاء ضمن المهلة القانونية للاعتراض بكافة الحجج والاسباب وتقديم سائر المستندات والمطالب.

الفقرة الاولى. - الالتزام بحدود الموضوع

حدد القانون نطاق الاعتراض اساسا بالتكليف المعترض عليه، لا سيما بالمطالب والاسباب المدلى بها امام الدوائر المالية المختصة؛ فأوجب تقديم الاعتراض الى الدوائر المذكورة. لم يول القانون المعترض حق تقديم الاعتراض مباشرة امام لجنة الاعتراضات، بل أوجب على الدائرة المختصة احالة الاعتراض الى اللجنة في الحالات الموجبة لذلك. هكذا يكون نطاق الاعتراض محددًا اساسا بالتكليف المعترض عليه امام الدائرة المالية المختصة، اسبابا ومطالب، لان الاعتراض المحال امام اللجنة هو نفسه الذي كان عالقًا امام الدائرة المالية المختصة. لقد أوجب القانون على المكلف المعترض الادلاء بجميع المطالب والاسباب التي يسند اليها اعتراضه وابرز المستندات والوثائق التي بحوزته ضمن المهلة القانونية للاعتراض ليتسنى للدائرة المالية المختصة بحث ودرس الاعتراض وتصحيحه اذا تبين لها انه في محله. ولا يقبل من المكلف الادلاء لأول مرة امام اللجنة النازرة بالاعتراض بمطالب جديدة لم يسبق له ان تقدم بها في اعتراضه المدلى به امام الدائرة المالية المختصة؛ فاذا تقدم المعترض بطلب جديد يتعين على اللجنة عدم النظر به باعتباره ليس واردا في الاعتراض المقدم امام الدائرة المالية ضمن المهلة القانونية المحددة للاعتراض. اذا انحصر الاعتراض بنوع معين من التكاليف، كأن يقتصر على نوع معين من ضريبة الدخل (الباب الاول او الباب الثاني او الباب الثالث)، ثم تقدم المعترض امام اللجنة بمطالب جديدة متعلقة بنوع آخر من التكاليف، فان هذه المطالب تكون مستوجبة الرد لانها لم ترد في الاعتراض لدى الدائرة المالية المختصة. اذا انحصر الاعتراض مثلاً، بتعديل معين أجرته الدائرة المالية المختصة على تصريحه دون باقي التعديلات؛ وتقدم المعترض امام اللجنة بطلب البحث في تعديلات أخرى، فان مطالبه هذه تكون مستوجبة الرد للسبب نفسه. واذا طلب المعترض تنزيل الخسارة العائدة لسنوات سابقة (ضريبة الدخل)، ولم يكن قد اثارها في اعتراضه الاداري، بل اثارها لأول مرة امام اللجنة، فان الطلب الجديد يستوجب الرد لذات السبب.

اذا حصر المعترض اعتراضه امام الدائرة المالية المختصة بالغرامة المفروضة عليه، فان مطالبه الاخرى المثارة امام اللجنة للمرة الاولى تكون مستوجبة الرد حتى وان كانت متعلقة بذات الضريبة او قانونها او أسس فرضها او صحة هذه الاسس.

الفقرة الثانية. - الالتزام بحدود الاسباب المدلى بها

لا يجوز للمعترض الادلاء بسبب جديد امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم، لم يكن قد ادلى به امام الدائرة المالية المختصة المعترض لديها؛ الا ان تغيير وصف الربح الخاضع للضريبة لا يعتبر سبباً قانونياً جديداً، لان الحدث المنشئ للضريبة يظل واحداً ولا يؤلف هذا الوصف سبباً قانونياً جديداً لا يجوز الادلاء به لأول مرة امام اللجنة. كما قضى^(٢) بانه " ولئن كانت الشركة المستأنفة قد أدلت امام لجنة الاعتراضات بانها توافق على القرار (المتعلق بتعديل معدلات الربح المقطوع) ولكن طلبها اخذ نتائج اعمالها التجارية الاخرى بعين

(١) المادة ٢٠ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤؛ والمادة ١٥٨ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية.

(٢) مجلس شوري الولة، القرار رقم ١٢٠، ٢٧ نيسان ١٩٧٧، قرارات مجلس شوري الولة، الجزء الثالث، ص ٧٩.

الاعتبار وفقاً لاصول التكاليف الحقيقي (لأنها من المكلفين على أساس الربح الحقيقي) ثم عادت فأدلت أمام مجلس شورى الدولة بأن تكليفها كان باطلاً بنتيجة بطلان القرار واستحالة تطبيقه، فإن مراجعتها تكون مقبولة لعدم تعديل السبب القانوني في القضايا الضريبية". وقضى أيضاً^(١) أن الطعن بسبب مخالفة القانون ينطوي تحته الخطأ في تحديد محتويات الابنية وتقسيماتها، والخطأ في تحديد الإيرادات غير الصافية والاعباء القابلة للتزويل والمبالغة في تقدير الإيرادات الصافية والخطأ في عنصر من عناصر التكاليف وتقدير قيمته، الخ ... لا يعتبر سبباً جديداً". ويعود للمكلف الذي اعترض على التكاليف وطلب اعفاء منه أو تخفيضه أن يدلي للمرة الأولى أمام مجلس شورى الدولة بجميع الدفوع التي تؤدي إلى رفع التكاليف عنه أو تخفيضه. فإذا كان الاعتراض يرمي إلى دفع قسم من الضريبة، يكون من حق المستأنف الأدلاء استئنافاً بجميع الأسباب الرامية إلى إبطال التكاليف سواء اعتبرت هذه الأسباب وفقاً للطلب الأصلي أو اعتبرت أسباباً جديدة لأن لاطار السبب القانوني الجديد في القضايا الضريبية مفهوم خاص، يفسر تفسيراً واسعاً كما هي الحال في قضاء الإبطال. وفي مطلق الأحوال، يمكن الأدلاء بوسائل الإثبات في جميع أطوار المحاكمة ولا تعتبر مطالب أو أسباب جديدة".

الفقرة الثالثة. - الالتزام في حدود التكاليف المعترض عليه

نصت المادة ٢٢ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧/٦٤ المتعلق بتحديد اصول الاعتراض على الضرائب والرسوم ومهل البت بالاعتراضات بأنه لا يجوز للجنة أن تقضي بمبالغ تزيد عن المبالغ المعترض عليها، غير أنه يتوجب على اللجنة إذا أسفرت تحقيقاتها عن ظهور مكتومات غير مكلفة حالة ملف الاعتراض إلى الدائرة لإجراء المقتضى بشأن هذه المكتومات. ونصت المادة ١٦٠ من قانون الرسوم والعلوات البلدية أنه " لا يجوز للجنة أن تقضي بمبالغ تزيد عن المبالغ المعترض عليها ". يستفاد من هذين النصين أن لجان الاعتراضات مقيدة بالبحث في حدود التكاليف المعترض عليه والنقاط التي بنيت الضريبة المفروضة على أساسها، لأن المادة الرابعة من المرسوم رقم ١٥٩٤٧/٦٤ تنص على أن يتضمن الاعتراض نوع التكاليف المنازع بشأنه الذي يتضمن مقدار الضريبة والسنة العائدة إليها، نظراً لاستقلال كل تكليف عن الآخر. يترتب على ذلك أن اعتراض المكلف على سنة تكليف واحدة لا يشمل تكاليف سنوات أخرى إذا لم يتضمنها الاعتراض المذكور. ولا يجوز للجنة النافذة بالاعتراضات أن تبحثها لأن الشمول بهذا المعنى يتنافى مع نص المادة ٤ المذكورة أعلاه؛ فضلاً عن أن أرباح كل سنة مالية تكون موضوع تكليف مستقل، وبالتالي موضوع اعتراض مستقل، إذ لا يمكن أن تبحث ضريبة أمام لجنة الاعتراضات لم تكن في الأصل موضوع تكليف صادر حسب القانون ومعترض عليها أصلاً^(٢).

مثال على ذلك:

— إذا كان موضوع الاعتراض منصباً على ذات الضريبة أو الرسم، فإنه يمتنع على اللجنة البحث في توجب أو عدم توجب الغرامة.

— إذا كان موضوع الاعتراض عدم الخضوع للضريبة أو الرسم دون أن يعترض المكلف على مقدار الضريبة المفروضة أو الرسم؛ فإن اللجنة تنظر في موضوع الخضوع أو عدم

(١) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٩٦، ٢٣ شباط ١٩٨٣، قرارات مجلس الشورى، الجزء الرابع، ص ١٦٧١.

(٢) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٢٨٢، ٢٦ كانون الثاني ١٩٩٩، الدولة اللبنانية / بنك بيروت الرياض ش.م.ل.، مجلة القضاء الإداري في لبنان، العدد الرابع عشر، ٢٠٠٣، المجلد الأول، ص ٢٧٦.

الخضوع للضريبة أو الرسم. ولا تتجاوزهُ الى مقدار التكاليف وصحته، طالما ان المكلف لم يطعن بها.

ومن ناحية اخرى، لا يجوز للجنة الاعتراضات ان تقضي بمبالغ تزيد عن المبالغ المعترض عليها، اذ لا يجوز لها قانوناً — وفقاً لاحكام المادتين ٢٢ و ١٦٠ المشار اليهما — ان تتجاوز تقدير الدائرة المالية او البلدية المختصة.

لا يجوز للجان الاعتراضات استعراض اوجه نشاط جديد ما لم تستعرضها الدائرة المالية المختصة، لكن يحق للجان الزيادة في عناصر حساب ما، ما دامت النتيجة النهائية للضريبة لم تسفر عن زيادة في التقدير المعروض عليها وعما عرضته الدائرة الضريبية في تقديرها، لان العبرة في النتيجة التي انتهت اليها^(١). يتوجب على لجان الاعتراضات اذا اسفرت التحقيقات التي قامت بها عن ظهور مكتومات غير مكلف بها، احالة ملف الاعتراض الى الدائرة المالية المختصة لاجراء المقتضى القانوني بشأنها. قد تكون هذه المكتومات:

- ايرادات او ارباح او مبالغ او تركة غير مصرّح عنها.
- ايرادات او ارباح من نشاط فرعي غير مصرح عنه.
- دخل او ربح او ايراد او صك يكشفه حكم قضائي او قرار تحكيمي او تحرير تركة او اتفاق رضائي.
- صفقات تجارية او اشغال عامة او خاصة مع ادارات او مؤسسات عامة او خاصة غير مصرّح عنها.
- اخطاء حسابية في البيانات المالية من شأن تصحيحها زيادة رقم الاعمال او الواردات وتخفيض حجم الاعباء المصرّح عنها.
- الزيادة في قيمة مخزون بضاعة آخر المدة عما هو مصرّح به، مثبتة بموجب بوالص تامين وقعت عليها اللجنة.

وغير ذلك من المكتومات التي يظهرها التحقيق الذي تجريه لجنة الاعتراضات المختصة، والتي من شأنها التأثير على قيمة الضريبة المتوجبة او الرسم المتوجب زيادة في حال اضافتها الى الارباح او الايرادات او المبالغ المصرّح عنها. يتوجب على لجنة الاعتراضات في مثل هذه الحالات، احالة ملف الاعتراض الى الدائرة المالية المختصة لاجراء المقتضى بشأن هذه المكتومات، فتدقق الدائرة المالية المختصة في هذه المكتومات وتكلف المعترض بالضريبة او الرسم عنها وتصدر تكليفاً به تقوم بابلاغه الى المعترض وفقاً للاصول؛ الذي يعود له بدوره الاعتراض على هذا التكليف من جديد وفقاً لنفس الاجراءات والاصول المنصوص عليها للاعتراض في مختلف قوانين الضرائب والرسوم. وقد قضى^(٢) انه "عندما يعدل القاضي الضرائب التكليف المطعون فيه، لا يعود للتكليف الاساسي المعترض عليه أي وجود قانوني، بل يوجد تكليف آخر بحق المكلف يحل محل التكليف الاول، وان التكليف الجديد هو الذي يعترض عليه عندما يستأنف قرار لجنة الاعتراضات التي هي لجنة ادارية ذات صفة قضائية". كما قضى^(٣) "بان ما يعود للجان الاعتراضات على الضرائب هو البحث في ما اذا

(١) محكمة الاستئناف، الغرفة التجارية، القرار رقم ٦٣/٨٨، المجلة الضريبية، العدد ٢٥٠، ص ١٧٠.

(٢) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ١١٣، ١٠ آذار ١٩٩٣، سيتي بنك / الدولة اللبنانية — وزارة المالية، المذكور في مؤلف انطوان الناشف، المرجع السابق ذكره، ص ٣٣١.

(٣) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ١٦٣، ١١ آذار ١٩٨٥، جورج والآن الهندي / الدولة اللبنانية، المذكور في مؤلف انطوان الناشف، المرجع السابق ذكره، ص ٢٦٥.

كانت الضريبة والغرامة متوافقة مع الواقع ومع القانون ام لا ويدخل في هذه المهمة التطرق الى وعاء الضريبة اذا اقتضى الامر".

الفرع الخامس. - اصول التبليغ لدى اللجنة

يجري التبليغ بالطرق المنصوص عليها في المادة ١٧ من المرسوم رقم ٦٤/١٥٩٤٧ (المتعلق بتحديد اصول الاعتراض على الضرائب والرسوم ومهل البت بالاعتراض) والمادة ١٥٦ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية، اللتين نصتا على ابلاغ المعارض جميع الدعوات والاشعارات والمخابرات والقرارات وسواها بالطرق الادارية المعتادة مقابل ايصال. واذ تعذر ذلك، فترسل اليه في محل اقامته بواسطة البريد المضمون مع الاشعار بالاستلام. واذ كان المعارض قد ترك محل اقامته المدون في اعتراضه دون اعلام الدائرة او المرجع الذي قدم اليه الاعتراض، محل اقامته الجديد، فيجري التبليغ بواسطة اللصق على لوحة الاعلانات في مركز الدائرة او المرجع المذكورين وعلى باب محل اقامته السابق المذكور في الاعتراض. ويعتبر المعارض الذي رفض التبليغ كأنه مبلغ على وجه صحيح. وتطبق الاحكام نفسها على الورثة في حال وفاة المعارض.

الفصل الثاني. - حالات الاعتراض المقبول من الدائرة والمحال الى اللجان

اذا كان نطاق الاعتراض الاداري يبقى ذاته امام لجان الاعتراضات، فان ذلك مشروط بان الدائرة المالية المعارض لديها قد ردت الاعتراض كلياً. اما اذا استجابت الدائرة الضريبية المختصة كلياً لطلبات المعارض، يكون النزاع قد انتهى في المرحلة الادارية ولا يعود هناك مبرر قانوني لاحالة الاعتراض الى لجنة الاعتراضات المختصة للبت فيه، لانتفاء وجود تكليف منازع فيه.

الفرع الاول. - حالة الاعتراض المقبول كلياً

اذا استجابت الدائرة المالية المختصة لكافة مطالب المعارض، ينتهي النزاع في المرحلة الادارية. ولكن ماذا لو احوالت الدائرة المالية المختصة في هذه الحالة، الاعتراض الى لجنة الاعتراضات؟ كأن توافق الدائرة المالية المختصة على الاعتراض وتصدر جدولاً بتنزيل الضريبة موضوع الاعتراض، ثم تعمد الى سحب جدول التنزيل وتحيل الاعتراض الى لجنة الاعتراضات؟ ان القرارات التي تتخذها المراجع الضريبية المختصة بشأن الاعتراضات على تكاليف شخصية، تشكل قرارات ادارية فردية نافذة بذاتها منذ صدورها وينشأ عنها منذ صدورها حق مكتسب للمكلف. هذه القرارات لا تحوز على قوة القضية المحكوم بها. ويعود تالياً للادارة، وفقاً للمبادئ العامة في القانون العام، الرجوع عنها بشرطين:

— ان يكون العمل الاداري مشوباً بمخالفة القانون. فاذا كان قرار التنزيل المرجوع عنه سليماً ولم تدل الادارة باي سبب مشروع للرجوع، يكون هذا الاخير باطلاً^(١).

— ان يحصل هذا الرجوع ضمن مهلة محددة هي مهلة المراجعة او اثناء المراجعة العالقة امام القضاء. فاذا انقضت المهلة يمتنع على الادارة الضريبية الرجوع عن عملها نهائياً لانه في مثل هذه الحالة، يكون قد تولد حق مكتسب للمكلف^(٢).

اذا لم يتوافر الشرطان واهيل الاعتراض بالرغم من ذلك الى لجنة الاعتراضات، تكون هذه الاحالة في غير محلها القانوني ويتعين على اللجنة اعلان عدم قانونية وضع يدها على

(١) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ١٥٤، ٢٢ اذار ١٩٨٣، قرارات مجلس الشوري، الجزء الرابع، ص ١٧٢٧.

(٢) كلافل، دالوز، ١٩٥٤، II، ص ٥٧٤، مذكور في مؤلف يحيى المبشر، السابق ذكره، ص ٣٧٧.

الاعتراض. طرح التساؤل عن مهلة الرجوع عن القرار الإداري ؟ ان القرارات الادارية نافذة منذ صدورهما والفائدة من التبليغ هي فقط لسريان مهلة الطعن بوجه اصحاب العلاقة؛ اما الاشخاص الثالثون فيتم تبليغهم بالنشر وتسري مهلة الطعن منذ حصوله.

الفرع الثاني. - حالة الاعتراض المقبول جزئيا

اذا استجابت الدائرة المالية المختصة جزئيا الى مطالب المكلف المعترض، وطلب صاحب العلاقة احالة القضية الى لجنة الاعتراضات، فلا يعني هذا انه يحق للجنة المذكورة، ان تضع يدها على كامل النزاع وتبحث في كامل المطالب التي ادلى بها المعترض امام الدائرة المالية المختصة؛ بل يجب عليها فقط ان تضع يدها على الجزء المتبقي من التكاليف المنازع بشأنه والذي رفضته الإدارة المختصة وحصر البت به دون غيره. واذا فعلت خلاف ذلك يكون قرارها مستوجبا للفسخ^(١).

الفصل الثالث. - اجتماع لجان الاعتراضات

تجتمع لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم بدعوة من رئيسها، ولا تكون جلساتها قانونية الا بحضور الرئيس وجميع الاعضاء، والمقرر وفقا لما نصت عليه المادة ١٤ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤ والمادة ١٥٣ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية. يبدو من اصرار المشتري على حضور جميع اعضاء اللجنة بمن فيهم المقرر الذي هو رئيس الدائرة المالية المختصة او ممثل البلدية المختصة المنتدب كعضو استشاري، انه اراد في الحقل الضريبي اعطاء الدوائر المالية المختصة صلاحية الدفاع والسهر على الاموال العمومية نظرا للطابع التقني لهذه القضايا. بالرغم من ان المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤ لم يحدد مكان اجتماع اللجنة، الا ان التعميم رقم ٣٧٠ / ص ٢، تاريخ ٢٢ شباط ١٩٦٥ الصادر عن وزير العدل أوجب عقدها في مركز الدائرة المالية المختصة، توخيا لحسن سير العمل، اذ قد تضطر اللجان المذكورة، اثناء درسها للاعتراضات الى الاطلاع على الوثائق والمستندات الموجودة في ملف المكلفين المعترضين.

الفصل الرابع. - مهلة البت بالاعتراضات لدى اللجنة

نصت المادة ٢٣ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤ والمادة ١٦١ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية ان " تبث اللجنة بالاعتراض في مهلة ستة اشهر من تاريخ ورود الملف اليها. ولا يجوز لها ان تتجاوز هذه المهلة الا بقرارات معللة ولاسباب جدية ". ونصت المادة ٥٠، الفقرة ٢ من القانون رقم ٣٧٩ / ٢٠٠١ والمادة ١٣ من المرسوم التطبيقي رقم ٧٣٠٠ / ٢٠٠٢ المتعلق باصول الاعتراضات على الضريبة على القيمة المضافة انه بالرغم من صراحة النص ووضوحه، فانه لا يجوز اعتبار تباطؤ اللجنة وسكوته عن اصدار قرارها بمثابة قرار ضمنى بالرفض. وقد جاء في قرار صادر عن مجلس شوري الدولة^(٢) بهذا الشأن ما يلي: " ان كون لجنة الاعتراضات قد تباطأت، على حد قول الجهة المستدعية، في البت بالاعتراض على الضريبة لا يبرر تقديم الطعن في الضريبة مباشرة امام مجلس شوري الدولة، لان لجنة الاعتراضات ليست لجنة ادارية يعتبر سكوتها بمثابة قرار ضمنى بالرفض اذا لم تصدر قرارها ضمن المهلة، فمثل هذه المهل توضع للهيئات الادارية، وقرارات لجنة الاعتراضات

(١) يحیی المبشر، الممرج السابق ذكره، ص ٣٧٨؛ راجع في هذا الموضوع ما نصت عليه المادة ٢٥ من قانون الموازنة لعام ١٩٩٩.

(٢) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٢١٧، ١٧ آذار ١٩٨١، قرارات مجلس الشوري، الجزء الرابع، ص ١١٦١.

قرارات قضائية، تستأنف امام مجلس شورى الدولة وهي ملزمة قانونا باصدار قرار صريح، وطالما لم يصدر منها هذا القرار، فانها تعتبر ما زالت واطعة يدها على القضية حتى اصدار قرارها".

ان مراجعة مجلس شورى الدولة في القضايا المالية لا تحصل مبدئيا الا بشكل استئناف لقرارات اللجان المختصة وفق القوانين المرعية الاجراء. لا يشكل القرار الضمني بالرفض قرارا ابتدائيا لعدم صدوره عن لجنة الاعتراضات التي هي لجنة قضائية^(١).

لا يترتب على عدم اصدار لجنة الاعتراضات قرارها ضمن المهلة المحددة لها أي اثر قانوني، لان المهلة المعطاة لها ليست مهلة سقوط لعدم تعلقها باصول المحاكمات بل هي تتعلق بادارة اللجنة لاعمالها. وفي مطلق الاحوال، لفتت وزارة العدل نظر رؤساء اللجان الى وجوب التقيد باحكام المادة ٢٣ المذكورة، وبالتالي عقد جلساتها بصورة متوالية للبت بالاعتراضات بالسرعة اللازمة.

الفصل الخامس. - قرارات لجان الاعتراضات

بعد انتهاء اللجنة من دراسة الاعتراض والقيام بالتحقيقات التي تراها مفيدة ومناسبة، تجتمع بدعوة من رئيسها لدرس الاعتراض في جلسة قانونية وسرية للمذاكرة يحضرها الرئيس وجميع الاعضاء والمقرر. وتتخذ بشأن الاعتراض القرار الذي تراه مناسباً.

الفرع الاول. - اتخاذ القرارات

نصت المادة ٢٣ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤ ان "تتخذ اللجنة قراراتها بالاجماع او بالاكثرية دون ان يكون للمقرر حق الاشتراك في التصويت وتكون قراراتها معللة". ونصت المادة ٢٩ من قانون ضريبة الملاهي ان "تتخذ اللجنة قراراتها بالاكثرية ويكون رأي المقرر استشاريا فقط". كما نصت المادة ١٦١ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية ان "تتخذ اللجنة قراراتها بالاجماع او بالاكثرية دون ان يكون للمقرر حق الاشتراك في المذاكرة وتكون قراراتها معللة". واخيرا نصت المادة ٥٠، الفقرة ٢ من القانون رقم ٢٠٠١/٣٧٩ بان "للجنة تتخذ قراراتها بالاكثرية، فيصدر قرار اللجنة اما باجماع الآراء او باكثريتها ويشار فيه الى ذلك وللعضو المخالف ان يدون مخالفته واسبابها".

ان لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم هي لجان ادارية ذات صفة قضائية تطبق عليها الاصول المتبعة لدى القضاء الاداري الا في حال وجود نص خاص وصريح، مخالف لتلك الاصول. وهي تصدر قراراتها وفقا لاحكام النصوص القانونية المعددة اعلاه، فضلا عن نص المادتين ٩٠ و٩٢ من المرسوم رقم ١٠٤٣٤ / ٧٥ (نظام مجلس شورى الدولة). تتمتع قراراتها بقوة القضية المحكمة. ولا يعود لها اعادة النظر في قراراتها بعد ان فصلت في اساس النزاع. يتم افهام قرار اللجنة في جلسة علنية ويصدر باسم الشعب اللبناني باجماع الآراء او باكثريتها. وفي الحالة الاخيرة، أي اذا صدر القرار باكثرية الآراء، يشار في منته الى ذلك؛ وعلى العضو المخالف تدوين مخالفته واسبابها. يجب ان يشتمل القرار على ما يلي:

— اسم المكلف المعترض وعنوانه.

— رقم تكليف المعترض والسنة موضوع التكليف.

— رقم القرار وتاريخه.

(١) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ١٩٠، ٢٥ ايار ١٩٧٧، قرارات مجلس الشورى، الجزء الثالث، ص ١٣٩.

- أسماء رئيس اللجنة وأعضائها والمقرر وأمين السر.
- تاريخ الاعتراض.
- الإشارة إلى تقرير المراقب المختص ومطالعة المقرر وسائر أوراق الملف.
- الحثيات الواقعية والقانونية والأسباب التي استندت إليها اللجنة في قرارها.
- الفقرة الحكيمة.

يتألف قرار لجان الاعتراضات من مقدمة وقسمين : يتعلق الأول بالشكل والثاني بالأساس. يوقع القرار الرئيس والأعضاء المشاركون في إصداره وأمين السر الأصيل أو القائم مقامه، وينسخ على سجل خاص يبلغ عفوًا إلى الخصوم (المادة ٩٢ من نظام مجلس شورى الدولة). أن توقيع الرئيس والأعضاء وأمين السر على القرار وتسجيله في السجل الخاص هي من مقومات القرار القضائي الأساسية. ويعتبر القرار القضائي الذي يحتوي على مخالفات جسيمة كأنه غير موجود. مثال على ذلك: الحكم الذي لا يتضمن فقرة حكمية أو غير المسجل على سجل خاص (أو غير المنسوخ) أو الحكم الصادر على أشخاص لا صفة لهم^(١).

يحسم النزاع في الموضوع المعترض عليه بمجرد صدور قرار لجنة الاعتراضات على وجه نهائي. ولا يجوز لها إعادة النظر بقراراتها بعد أن فصلت بأساس النزاع. إن الطريقة الوحيدة للطعن في قرارات اللجنة هي الاستئناف أمام مجلس شورى الدولة. ينشأ عن الصفة القضائية للجان الاعتراضات : رفع يد اللجنة عن النزاع فور صدور القرار عنها، قوة القضية المحكمة، التزام المكلف والإدارة بالتقيد بالقرار الصادر عن اللجنة، نسبية القرارات وحق كل من الإدارة والمكلف باستئنافها. وقد قضى مجلس شورى الدولة بهذا الشأن^(٢) بأنه كان على اللجنة بعد أن أعيد كامل الملف إليها أن تعلن عدم صلاحيتها لعدم وجود تكليف في الأساس أو في حال اعتبار أنه يوجد تكليف ما، سبق لها وبنت به ولم يعد بإمكانها أن تعيد النظر بقرارات صادرة عنها، لأن المشتزع لم يلحظ أي طريق من طرق المراجعة ضد تلك القرارات إلا الاستئناف أمام مجلس شورى الدولة ويكون القرار والحالة هذه، مستوجباً الفسخ لمخالفته القانون^(٣).

ترتفع يد اللجنة عن النزاع فور صدور القرار عنها بشأنه ويكون القرار ملزماً للإدارة الضريبية وللمكلف على حد سواء. ويعود لكل منهما استئنافه أمام مجلس شورى الدولة خلال عشرين يوماً لكل من ضريبة الدخل ورسم الانتقال؛ وخلال شهر بالنسبة لكل من ضريبة الأملاك المبنية ورسم الطابع المالي والرسوم والعلوات البلدية؛ وخلال مهلة شهرين لضريبة الملاهي؛ وخلال مهلة ثلاثين يوماً للضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الثاني. — تبليغ قرارات اللجان

نصت الأحكام القانونية المتعلقة بالاعتراضات المنصوص عليها في مختلف قوانين الضرائب والرسوم^(٤) بوجوب قيام المقرر بإبلاغ قرارات اللجنة إلى كل من مدير الواردات

(١) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٢٠٠، ٢٥ شباط ١٩٨١، قرارات مجلس شورى، الجزء الرابع، ص ١١٤٢.

(٢) جلس شورى الدولة، القرار رقم ٣١٧، ٢٢ تشرين الأول، ١٩٧٩، قرارات مجلس شورى، الجزء الثالث، ص ٨٢٢.

(٣) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٣١٧، ٢٢ تشرين الأول ١٩٧٩، قرارات مجلس شورى، الجزء الثالث، ص ٨٢٢.

(٤) المواد : ٩٦ من قانون ضريبة الدخل، ٤٠ من قانون رسم الانتقال، ٢٤ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧/٦٤ المحدد لاصول الاعتراض على الضرائب والرسوم.

والدائرة المالية المختصة والمعتراض، بالطرق الادارية، في مهلة خمسة عشر يوما من تاريخ صدورهما. وقد نصت التعليمات الادارية الصادرة في ١١ ايار ١٩٦٦ عن رئيس مصلحة الواردات انه "على المقرر ان يبلغ الدائرة المالية المختصة بالطرق الادارية العادية وذلك بان يرسل الى الدائرة المعنية كتابا يوقعه بوصفه مقررا للجنة بعد تسجيله في القلم حسب الاصول ويتبلغه بوصفه رئيسا للدائرة المذكورة". ونصت المادة ١٦٢ من قانون الرسوم والعلوات البلدية ان "يبلغ المقرر قرارات اللجنة في مهلة خمسة عشر يوما من تاريخ اتخاذها الى المرجع المختص (بلدية، قائمقام، محافظ) بالطرق الادارية المعتادة والى المعتراض مقابل ايصال؛ وان تعذر ذلك فبارسالتها اليه في محل اقامته بواسطة البريد مع اشعار بالاستلام".

ونصت المادة ٥٠، الفقرة ٢ من القانون رقم ٣٧٩/٢٠٠١ بان "يبلغ المقرر قرار اللجنة الى الوحدة الضريبية المختصة والى الخاضع للضريبة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدره". واخيرا نصت المادة ٢٤ من المرسوم التطبيقي رقم ٧٣٠٠/٢٠٠٢ المتعلق باصول الاعتراضات على الضريبة على القيمة المضافة "ان يقوم رئيس اللجنة بالعمل على ابلاغ القرار الصادر عن هذه اللجنة في خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدره الى كل من الادارة الضريبية والمعتراض. تبلغ الادارة الضريبية بالطرق الادارية ويبلغ المعتراض القرار بالبريد المضمون". وقد قضي^(١) بان هذه المهلة، ليست من المهل المحددة لولوج طرق المراجعة القضائية دفاعا عن حقوق الفرقاء، بل هي من قبيل التمني على الادارة بالعجلة. وهي موضوعة لحثها على الاسراع اذ انها من المهل التي يوجبها التنظيم الاداري لتنفيذ الاجراءات الادارية وضبط سير المعاملات في الادارة. وليس من شأن انقضاء مهلة الخمسة عشر يوما جعل التبليغ مخالفا للقانون او التأثير عليه طالما ان النص التشريعي لم يقض بذلك صراحة؛ ولم يضع أي جزاء على مخالفتها^(٢).

وعليه، تكون المهلة المحددة لمقرر لجنة الاعتراضات لابلاغ القرار الصادر عن اللجنة الى المعنيين مهلة حث وليس مهلة اسقاط. ولا يترتب على عدم مراعاتها أي أثر على مهلة المراجعة القضائية المقدمة طعنا في قرار اللجنة. يجري ابلاغ الادارة (مدير الواردات او الدائرة المالية المختصة او القائمقام او المحافظ) بالطرق الادارية المعتادة. تسري مهلة الاستئناف بحق الدولة ابتداء من تسجيل قرار اللجنة في الدائرة المالية وليس من تاريخ ابلاغ الوزير شخصيا بصفته القيم دستوريا على شؤون وزارته وممثلها امام القضاء. كما ان المشتري عندما خصص المرجع الواجب ابلاغه قرارات لجنة الاعتراضات على الرسوم البلدية لم يقصد على الاطلاق رئيس البلدية المناط به السلطة التنفيذية والممثل الوحيد للبلدية امام المحاكم، ولا وزير الداخلية القيم على شؤون وزارة الداخلية وممثلها امام الوحدة الادارية المختصة المخولة من البلدية المعنية باستلام جميع المراسلات والمخابرات ومنها التبليغات القانونية لترفعها الى رئيس البلدية بغية ان يتخذ بشأنها القرار المناسب وفقا لما تقتضيه مصالح البلدية. ان تبليغ قرارات لجان الاعتراض على الرسوم البلدية الى مديرية الشؤون الادارية في محافظة بيروت المكلفة من بلدية بيروت بتبليغ قرارات لجان الاعتراض على الرسوم البلدية هو تبليغ قانوني وصحيح.

اما المعتراض فيجري ابلاغه بالطرق المنصوص عليها في المادة ١٧ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧/٦٤، التي تضمنت وجوب ابلاغ المعتراض جميع الدعوات والاشعارات والمخابرات والقرارات وسواها بالطرق الادارية المعتادة مقابل ايصال. واذا تعذر ذلك، فيتم ارسالها اليه

(١) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٣١٩، ٢٦ شباط ٢٠٠١، مجلة القضاء الاداري، العدد ١٦، ص ٤٧٢.

(٢) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٣١٩، ٢٦ شباط ٢٠٠١، مجلة القضاء الاداري، العدد ١٦، ص ٤٧٢.

وفي محل اقامته بواسطة البريد المضمون مع اشعار بالاستلام^(١). اما اذا كان المعارض قد ترك محل اقامته المدون في اعتراضه بدون اعلام الدائرة بمحل اقامته الجديد؛ فيجري التبليغ لصقا على لوحة الاعلانات في مركز الدائرة، وعلى باب اقامته السابق المذكور في الاعتراض.

يعتبر المعارض الذي رفض التبليغ كانه مبلغ على وجه صحيح. وتطبق الاحكام نفسها على الورثة في حال وفاة المعارض. بمقتضى احكام المادة ٥٨ من المرسوم الاشتراعي رقم ١٦٢ / ٥٩ المتعلق بالبرق والبريد، ولا يجوز تسليم مواد المراسلات المضمونة الا الى المرسله اليهم بالذات او الى الاشخاص المفوضين من قبله وفقا للاصول.

تبدأ مهلة الاستئناف من تاريخ تبليغ الحكم الابتدائي، شرط ان يكون التبليغ حصل بصورة قانونية صحيحة. واذا جرى ابلاغ القرار المستأنف في غير محل اقامة المكلف والى شخص غير تابع للمستأنف (غير مفوض باستلام المراسلات المضمونة)، فيكون التبليغ حاصلا بصورة غير صحيحة ومخالفة للقانون، ولا يعتد به تاليا لبدء سريان مهلة الطعن بالقرار المستأنف^(٢). اذا لم يدل المستأنف بان مستلم الكتاب المضمون مع الاشعار بالاستلام ليس هو الشخص المفوض قانونا من قبله. ولم يحض من جهة ثانية قول الدولة بان التوقيع الموجود على اشعار الاستلام هو نفسه المهور به آخر الصفحة الثانية من اعتراض المستأنف الوارد الى الدائرة المختصة، فيكون تبليغ الاعلام حصل بصورة صحيحة الى الشخص المفوض قانونا من قبل المستأنف.

اما الادعاء بان الحالة المادية لم تمكن المكلف من الاعتراض في الوقت المناسب لوجوده خارج الاراضي اللبنانية، وان الغياب الاضطراري يشكل قوة قاهرة، فقد قضى مجلس شوري الدولة بان " المهلة للطعن في قرار صريح او ضمني محددة بصورة موضوعية. وان انصرام المهلة تجعل القرار الاداري الفردي بمأمن عن كل طعن. هذه القاعدة هي مطلقة اذ ان المهلة لا تقبل القطع او التمديد لاي سبب كان الا في بعض الحالات الخاصة كالاعمال المركبة او اذا نص القانون على خلاف ذلك"^(٣).

حددت اصول تبليغ قرارات لجان الاعتراضات كما يلي:

عندما تصدر اللجنة قرارها في القضية، يتولى المقرر بمعاونة امين السر او القائم مقامه ملاحقة طباعته، ثم ابلاغ المكلف نسخة عنه بالبريد المضمون مع اشعار بالاستلام او باليد لقاء توقيع وتاريخ ثابت. ويتوجب على المقرر ابلاغ الدائرة المالية المختصة بالطرق الادارية العادية، فيرسل المقرر الى رئيس الدائرة المعنية كتابا بالتبليغ يوقعه بوصفه مقررًا. ثم بعد تسجيله في القلم حسب الاصول، يتبلغه بوصفه رئيسا للدائرة المذكورة. ان من شأن ابلاغ الدائرة المالية المختصة، تمكينها من اتخاذ الموقف الذي تمليه مصلحة الخزينة من الناحيتين الواقعية والقانونية، سواء باستئناف قرار لجنة الاعتراضات او بالرضوخ له؛ فضلا عن ان معرفة تاريخ بدء مهلة الاستئناف ومراعاته والمرجع الصالح لتقديمه، من شأنه حفظ حقوق الخزينة.

ان مراعاة هذه الاجراءات هي من الاصول الجوهرية التي يترتب عليها نتائج هامة، منها عدم تعريض مصالح الخزينة للضياع، وتحديد منطلق مهلة الاستئناف.

(١) راجع، احكام المادة ٢٤ من المرسوم رقم ٦٤/١٥٩٤٧، معطوفة على المادة ١٧ من المرسوم عينه.

(٢) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٩٢، ٢٧ شباط ١٩٨٣، قرارات مجلس الشوري، الجزء الرابع، ص ١٦٥.

(٣) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٩٢، ٢٧ شباط ١٩٨٣، المذكور اعلاه.

يبادر رئيس الدائرة المالية المختصة بدوره الى ابلاغ مدير الواردات بموجب كتاب مرقم ومؤرخ نسخة عن القرار الصادر مرفقة بنسخة عن تقرير المقرر مع ملاحظات المكلف والمستندات الاخرى المفيدة، ومنها بيان منطلق المهلة المحددة للاعتراض، خلاصة مطالب المكلف المعترض والحجج المدلى بها. على رئيس الدائرة المختص تضمين كتاب التبليغ الموجه الى مدير الواردات مقترحاته الواضحة لجهة وجوب استئناف القرار الصادر او عدمه؛ بمعنى آخر، يتخذ رئيس الدائرة المختصة قراره المعلل لجهة استئناف القرار او عدمه. في حين يكتفي رئيس دائرة ضريبة الاملاك المبنية بالاقتراح على مدير الواردات بوجوب الاستئناف او عدمه، على ان يكون رأيه مقترنا بالتعليل اللازم.

تقوم الدائرة المختصة (باستثناء دائرة ضريبة الاملاك المبنية) باعداد مشروع الاستحضار الاستئنافي، وعرض هذا المشروع مع المستندات المذكورة اعلاه على مديرية الواردات مع افساح المجال الكافي امامها لتدارس الوضع واتخاذ القرار اللازم بالنتيجة ولطباعة الاستحضار وتحضير المستندات المرفقة. وبعدئذ لايداع الملف هيئة القضايا في وزارة العدل، ثم تقديمه لاحقا امام مجلس شوري الدولة.

يجب ان يحصل كل ذلك قبل انتهاء المهلة المحددة قانونا للاستئناف. يعيد امين السر الاصيل او القائم مقامه ملف الاعتراض الى المراقب المختص مذيلا بتوقيع رئيس الدائرة المالية المختص؛ بعد تسجيل رقم وتاريخ وخلاصة القرار الصادر على السجل الخاص بالاعتراضات المعروضة على لجان الاعتراضات^(١).

الفرع الثالث. - تنفيذ قرارات لجان الاعتراضات

يتوجب على الدوائر المالية المختصة بتنفيذ قرارات لجان الاعتراضات القضائية بالغاء التكاليف او تعديلها لحين ان يقرر مجلس شوري الدولة عكس ذلك، اذا كان هذا القرار موضوع استئناف لديه^(٢).

كما نصت المادة ١١٦ من المرسوم رقم ١٠٤٣٤ تاريخ ١٤ حزيران ١٩٧٥ (نظام مجلس شوري الدولة) انه "لا يوقف الاستئناف المقدم ضمن المهلة القانونية تنفيذ الحكم المستأنف ما لم يقرر مجلس شوري الدولة عكس ذلك".

ان قرارات لجان الاعتراضات تتمتع بقوة القضية المحكمة وتصبح مبرمة في حال عدم استئنافها ضمن المهلة القانونية^(٣).

ان احجام الادارة عن تنفيذ قرار قضائي يرتب عليها خطأ يستوجب التعويض عنه بمنح عطل وضرر اضافي للمعترض.

يتعين على لجنة الاعتراضات تعليل قراراتها تمكينا لمجلس شوري الدولة من ممارسة رقابته، فضلا عن ان التعليل هو قاعدة عامة في الاصول المفروضة على القرارات القضائية^(٤).

(١) التعميم رقم ٢١٧٠/ص ٢، ١ ايلول ١٩٧١؛ والتعليمات رقم ٨٦٢ / ص ٢ تاريخ ١١ ايار ١٩٦٦، و ٨٠٢٧ تاريخ ٢٠ ايار ١٩٦٧.

(٢) التعميم رقم ٥٦٦٤/٩٨، تاريخ ٣٠ كانون الثاني ١٩٧٨.

(٣) امين صالح، الاعتراضات، المرجع السابق ذكره، ص ٢٥٣.

(٤) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ١١١، ٢٢ كانون الثاني ٢٠٠١؛ القرار رقم ٣٥٢، ٢٦ شباط ٢٠٠١، مجلة القضاء الاداري في لبنان، العدد السادس عشر، ٢٠٠٤، المجلد الاول والثاني، ص ٢٣٦ و ٥٠٩.

ويقصد بالتعلييل تضمين القرار السند القانوني وعناصر التقرير المختلفة الخاصة التي تم الاستناد اليها^(١).

الفرع الرابع. - طلب وقف تنفيذ قرارات لجان الاعتراضات

تنص المادة ١١٦ من المرسوم رقم ١٠٤٣٤ تاريخ ١٤ حزيران ١٩٧٥ (نظام مجلس شورى الدولة) انه "لا يوقف الاستئناف المقدم ضمن المهلة القانونية تنفيذ الحكم المستأنف ما لم يقرر مجلس شورى الدولة عكس ذلك". لذلك، تنبتهت الادارة الى هذه المسألة فأصدرت التعميم رقم ٣٣٢ / ص ١، تاريخ ١٤ شباط ١٩٧٤ الذي حثت بموجبه المرجع الصالح لاستئناف قرارات لجان الاعتراضات، ان يطلب وقف تنفيذها حفاظا على حقوق الخزينة.

القسم الثالث. - استئناف قرارات لجان الاعتراضات

ان القرارات الصادرة عن لجان الاعتراضات المختلفة لا تقبل الطعن الا بطريق الاستئناف امام مجلس شورى الدولة، الذي لا ينظر في منازعات الضرائب والرسوم التي عين لها القانون لجانا ادارية ذات صفة قضائية، الا بالدرجة الثانية بصفته مرجعا استئنافيا. ونصت المادة ١١٤ من المرسوم رقم ١٠٤٣٤ / ٧٥ (نظام مجلس شورى الدولة) انه "يخضع استئناف الاحكام الصادرة بالدرجة الاولى عن الهيئات الادارية ذات الصلة القضائية للقواعد المنصوص عليها في القوانين والانظمة الخاصة بالهيئات المذكورة ... وعند انتفاء هذه القواعد والشروط تطبق تلك المقررة لرفع الدعوى امام مجلس شورى^(٢)".

الفصل الاول. - نطاق الاستئناف

تحدد الدعوى في الاطار الذي كانت عليه بداية امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم، من حيث الاشخاص والموضوع والاسباب.

الفرع الاول. - نطاق الاستئناف من حيث الاشخاص

يشترط لقبول الاستئناف ان يرفع من قبل احد فرقاء الاعتراض، أي من المكلف او من الدائرة المالية. اما الغير الذي لم يكن ممثلا في الاعتراض الابتدائي، فلا يعود له سوى الطعن بطريق اعتراض الغير او التدخل اذا كان مستوفيا شروطه القانونية.

الفقرة الاولى. - المكلف الخاضع للضريبة او من يحل محله

يعود للمكلف الخاضع للضريبة الاعتراض امام لجنة الاعتراضات ويكون له ايضا استئناف قرارها امام مجلس شورى الدولة. كما يحق لورثة المكلف ممارسة حق الاعتراض امام اللجنة وحق الاستئناف امام مجلس شورى الدولة؛ فاعتبرت المادة ٣٨ من قانون ضريبة الدخل ان الورثة مسؤولون بالتضامن عن تأدية الضرائب والرسوم المترتبة على مورثهم سواء كانت هذه الضريبة فرضت فعلا وصدر التكليف بها باسم المورث قبل وفاته ولم يكن قد دفعها؛ ام كانت مترتبة على المورث ولم يصدر التكليف بها قبل الوفاة. في هذه الحالة، يصدر التكليف باسم المورث ويكون الورثة مسؤولين عنه. ونصت المادة ٦٠ من قانون ضريبة الاملاك المبنية على ان تفرض الضريبة باسم المالك او المستثمر. كما نصت المادة ٧١ انه "في حال

(١) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٢٤٢، ١٣ كانون الاول ٢٠٠١، مجلة القضاء الاداري في لبنان، العدد السابع عشر، المجلد الاول، ص ٢٩٧.

(٢) لم تنص قوانين الضرائب والرسوم على استئناف قرارات اللجان، ما يستوجب العودة الى القواعد العامة المنصوص عليها في الفصل الثاني من الباب الرابع من نظام مجلس شورى الدولة.

انتقال الملكية بسبب الوفاة، يبقى الورثة او الموصى لهم مسؤولين بالتضامن على الضريبة المفروضة على العقار باسم المورث او الموصي".

واخيرا نصت المادة ٧٥ من نظام مجلس شورى الدولة انه " ما لم تكن الدعوى اصبحت جاهزة للحكم بوقف سير المحاكمة لمدة سنة اذا علم المجلس بوفاة احد الخصوم او زواله اذا كان شخصا معنويا او استقالة او وفاة الوكيل. اذا انقضت هذه المدة ولم يعمد اصحاب العلاقة الى تصحيح الخصومة ومتابعة الدعوى حسب الاصول، يمكن للهيئة الواضعة يدها عليها ان تقرر في غرفة المذاكرة بطلان الاستدعاء".

يستفاد من احكام هذه المادة انه في الحالات المذكورة فيها، يجب على مجلس شورى الدولة ان يفصل بالنزاع ويصدر قراره اذا كانت الدعوى جاهزة للحكم؛ اما اذا لم تكن كذلك، فعليه ان يتوقف عن سير المحاكمة لمدة سنة الى ان يتم المقتضى لمتابعة الدعوى وفق الاصول؛ اما اذا لم يصار الى تصحيح الخصومة خلال مدة السنة، يمكن للهيئة الحاكمة ان تقرر في غرفة المذاكرة بطلان الاستدعاء. تعتبر الدعوى جاهزة للحكم وفق اصول المحاكمات الادارية بعد وضع التقرير والمطالبة وانقضاء المهلة القانونية المعطاة للفرقاء لتقديم الملاحظات (مهلة ١٥ يوما).

وقد قرر مجلس شورى الدولة بطلان الاستدعاء لان الدعوى لم تكن جاهزة للحكم ولانه مرّ اكثر من سنة على وفاة المستأنف ولم يعمد الورثة الى تصحيح الخصومة ومتابعة الدعوى حسب الاصول^(١). ويصبح المصرف الشاري ذا صفة لرفع الاستئناف بعد حلوله محل المصرف المكلف؛ كما يصبح المفلس ذا صفة ايضا لرفع الاستئناف بعد اعادة الاعتبار اليه، وبعد ان كان ممثلا بوكيل التفليسة^(٢).

الفقرة الثانية. - الادارة الضريبية

يختلف المرجع الصالح لاستئناف قرارات لجان الاعتراض باختلاف نوع الضريبة أو الرسم موضوع الاعتراض. فالمرجع الصالح لاستئناف قرارات اللجان الناطرة بالاعتراضات على ضريبة الدخل ورسم الانتقال هو رئيس الدائرة المالية المختصة (المادة ٩٦ من قانون ضريبة الدخل والمادة ٤٠ من قانون رسم الانتقال). اما في موضوع ضريبة الاملاك المبنية ورسم الطابع المالي وضريبة الملاهي، فان المرجع الصالح للاستئناف هو مدير الواردات في وزارة المالية (المادة ٩٠ من قانون ضريبة الاملاك المبنية، المادة ١٠٤ من قانون رسم الطابع المالي والمادة ٣١ من قانون ضريبة الملاهي).

بالنسبة للرسوم والعلاوات البلدية، فان نص المادة ١٣٦ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية لم يحدد المرجع الصالح للطعن امام مجلس شورى الدولة بقرارات لجنة الاعتراضات؛ في حين ان المرسوم ذاته عين المرجع الصالح للبت بالاعتراض وهو البلدية المختصة أو القائم مقام أو المحافظ المختص. لكن المرسوم الاشتراعي رقم ١١٨ تاريخ ٣٠ حزيران ١٩٧٧ المتعلق بقانون البلديات اشار في المادة ١٠٠ منه الى ان رئيس السلطة التنفيذية في البلدية يمثل البلدية امام القضاء، على ان يستحصل لاحقا على ترخيص من المجلس البلدي يخوله الاستئناف امام مجلس شورى الدولة. واذا لم يبرز مع الاستئناف

(١) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٧٩٧، ١٥ كانون الاول ١٩٨١، قرارات مجلس الشورى، الجزء الرابع، ص ١٢٢٧.

(٢) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٢٦٥، ١٦ حزيران ١٩٧٦، النشرة القضائية، ١٩٧٦، ص ١٧٨.

المقدم قرار المجلس البلدي الذي يخول رئيس البلدية تقديم الاستئناف، فانه يكون مردودا شكلا^(١).

غير انه يجوز الاستحصال على موافقة المجلس البلدي بعد تقديم الاستئناف من قبل رئيس البلدية ضمن المهلة القانونية. وان العيب الناتج عن عدم الترخيص المسبق من المجلس البلدي لا يتعلق بالنظام العام^(٢). الا ان المراجعة تعتبر مقبولة في الشكل اذا لم يعتمد مجلس شورى الدولة الى تكليف البلدية المستدعية بابرار الترخيص تصحيحا للخصومة^(٣). اما بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة، فالمرجع الصالح للاستئناف هو رئيس الوحدة الضريبية المختصة.

تستأنف الدوائر المالية المختصة قرارات لجان الاعتراضات امام مجلس شورى الدولة وفقا لما يلي:

— هي معفاة من رسم الطابع والغرامة ومن تعيين المحامي (المادة ٧٤ من نظام مجلس شورى الدولة).

— تتمثل الدولة برئيس هيئة القضايا (المادتان ٨ و ١١ من القانون المنفذ بالمرسوم رقم ١٥٧٠٤ / ٦٤ المتعلق بتنظيم وزارة العدل).

— يعد رئيس الدائرة المالية المختصة (بصفته المرجع الصالح للاستئناف والمرجع الصالح للبت بالاستئناف. في الحالات الاخرى : مدير الواردات) الاستحضر الاستئنافي وفقا لاحكام المادتين ٧٢ و ٧٣ من نظام مجلس شورى الدولة ويرفعه بواسطة مدير الواردات لرئيس هيئة القضايا في وزارة العدل، الذي يرفعه بدوره الى رئيس مجلس شورى الدولة.

اما بالنسبة للاستئناف التبعي، فقد قضى مجلس شورى الدولة^(٤) "بان الاستئناف التبعي امام مجلس شورى الدولة لا يقبل وفقا للمبادئ العامة لاصول المحاكمات الادارية في الامور والقضايا التي لا يمكن بشأنها تقديم طلبات مقابلة Demandes reconventionnelles الا اذا نص القانون صراحة على ذلك.

يصح التدخل في منازعات الضرائب والرسوم امام مجلس شورى الدولة. نصت المادة ١١٦ من نظام مجلس شورى الدولة انه "لا يوقف الاستئناف المقدم ضمن المهلة القانونية تنفيذ الحكم المستأنف ما لم يقرر مجلس شورى الدولة عكس ذلك ". اما بالنسبة لطلب الادخال فهو غير مقبول لان بحث التكاليف بالضريبة بوجه احد المكلفين لا يجري اصلا امام مجلس شورى الدولة، الا في معرض استئناف القرار الصادر بوجهه عن لجنة الاعتراضات؛ الامر غير المتوفر بالنسبة للمطلوب ادخاله.

(١) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٢٠ ن ٢٥ تشرين الثاني ١٩٩٢، مجلة القضاء الاداري في لبنان، العدد السابع، ص ٦١؛ مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٢٣٠، ٤ شباط ٢٠٠١، مجلة القضاء الاداري في لبنان، العدد السادس عشر، ص ٣٦١.

(٢) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٩١، ١٧ كانون الثاني ٢٠٠١، مجلة القضاء الاداري، العدد السادس عشر، ص ١٩٤.

(٣) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٢٨٨، ٢١ شباط ٢٠٠١، مجلة القضاء الاداري، العدد السادس عشر، ص ٤١٤.

(٤) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ١٦٥، ٢٩ كانون الثاني ٢٠٠١، مجلة القضاء الاداري في لبنان، العدد السادس عشر، ص ٢٦٨؛ والقرار رقم ٤٦٥، ٧ ايار ٢٠٠١، مجلة القضاء الاداري في لبنان، العدد السادس عشر، ص ٦٧٢.

الفرع الثاني. - نطاق الاستئناف من حيث المطالب والاسباب

يعود لمجلس شورى الدولة الفصل في قبول الطلب الابتدائي شكلاً، ثم اثاره اسباب في الاساس، متعلقة بالنظام العام، عند الاقتضاء. فاذا كان القرار المستأنف قضى برد الاعتراض شكلاً لتقديمه بعد انصرام المهلة القانونية ولم يتعرض لاساس النزاع، فانه يتوجب على قاضي الاستئناف التحقق من وقوع القرار المستأنف في موقعه القانوني. وهو بفعل حلوله محل القاضي الابتدائي يفصل في قبول الطلب الابتدائي شكلاً ثم في معرفة ما اذا كان مرتكزا على اساس قانوني. ونظراً للطبيعة الخاصة للقانون الضرائبي، فان مجلس شورى الدولة ينظر في النزاع كرئيس مباشر للدوائر المالية. فهو يراقب بدقة التكاليف المطعون فيها ويعدلها ويحل نفسه محل الدوائر المالية المختصة عند الاقتضاء لاجراء التعديلات اللازمة على التكاليف دفاعاً عن المكلفين وحقوق الخزينة في آن واحد.

الفقرة الاولى. - تحديد الاستئناف في اطار الاعتراض الابتدائي

رأينا ان الدعوى تتحدد في الاطار الذي كانت عليه بداية امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم؛ فلا يكون للاحداث الطارئة لاحقاً أي أثر على النزاع، اذ قد تصلح سبباً لدعوى جديدة، وليس للدعوى التي كانت عالقة قبل حدوثها لانه في حال القبول بها امام مجلس الشورى، حرمان الخصوم من درجة من درجات التقاضي.

من جهة ثانية، لا يبحث مجلس الشورى كمحكمة استئناف الا وفقاً للاعتراض والمطالب الواردة فيه وضمن نطاق الاسباب والمطالب المستأنفة في القرار المطعون فيه؛ فلا يبحث المجلس في الاصل الاسباب والمطالب التي يدلى بها امامه خارج نطاق الاستئناف او الاسباب والمطالب التي لم تستأنف. ولمجلس الشورى ان ينظر استئنافاً بجميع المطالب الواردة في الاعتراض المقدم من الجهة المستأنفة حتى ولو كانت اللجنة درست بعض المطالب واغفلت البعض الآخر^(١).

الفقرة الثانية. - عدم جواز الادلاء بمطالب واسباب جديدة

يعود السبب في عدم قبول الاسباب الجديدة امام محكمة الاستئناف الى مبدأ التقاضي على درجتين وحق الخصم في الدفاع عن موقفه في جميع مراحل المحاكمة وعدم تمكين خصمه من مفاجأته باسباب ومطالب جديدة. غير انه يعود لمجلس شورى الدولة التعرض بالبحث لاسباب المتعلقة بالنظام العام عفواً من تلقاء نفسه بدون ان يكون احد الفرقاء قد أدلى بها^(٢).

الفصل الثاني. - شروط الاستئناف

نصت المادة ٢٥ من المرسوم رقم ٦٤/١٥٩٤٧ على تقديم الاستئناف مباشرة امام مجلس شورى الدولة، ووضعت بعض الشروط، منها ما هو مرتبط بالاستدعاء ووجوب دفع التأمين الضريبي وتقديم الاستئناف ضمن مهلة قانونية محددة.

الفرع الاول. - الاستدعاء الاستئنافي

لم تنص قوانين الضرائب على شروط استدعاء الاستئناف، بل نص بعضها على انه يتوقف قبول الاستئناف على ايداع تأمين يوازي خمسة بالمئة من مقدار الضريبة المعترض عليها؛ وكل استدعاء استئنافي غير مرفق بايصال يثبت دفع التأمين المذكور يرد شكلاً.

(١) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٢٨١، ٢٧ حزيران ١٩٧٧، قرارات مجلس الشورى، الجزء الثالث، ص ١٦٢.

(٢) يحيي المبشر، المرجع السابق ذكره، ص ٤١٨.

الفقرة الاولى. - مضمون الاستدعاء الاستئنافي

نصت المادة ٧٢ من المرسوم رقم ١٠٤٣٤ / ٧٥ (نظام مجلس شورى الدولة) انه "ترفع مراجعات الافراد باستدعاء يودع قلم المجلس. ويجب ان يشتمل هذا الاستدعاء: اسم المستدعي وشهرته ومهنته ومحل اقامته. وعند الاقتضاء اسم المستدعي بوجهه وشهرته ومهنته ومحل اقامته". ان توكيل محام وتوقيعه على الاستئناف او اللائحة الجوابية يعتبر بمثابة اختيار من المستأنف محل اقامة مختار له في مكتب المحامي. وتطبق القواعد الواردة في قانون اصول المحاكمات المدنية في حال عزله او تبديله^(١). اما اذا كانت الدائرة المالية المختصة هي المستأنفة، فيقدم الاستئناف باسم الدولة اللبنانية - وزارة المالية (مدير الواردات - الدائرة المالية المختصة) ممثلة بحضرة رئيس هيئة القضايا في وزارة العدل.

الفقرة الثانية. - موضوع الاستدعاء الاستئنافي

يتوجب، وفقا لاحكام المادة ٧٢، الفقرة ٢ من نظام مجلس شورى الدولة، ان يذكر المستأنف في استدعائه: موضوع الاستدعاء، بيان الوقائع وذكر النقاط القانونية التي بني عليها بصورة واضحة.

الفقرة الثالثة. - توكيل محام

لا يمكن للمكلف المعترض ان يقدم الاستئناف امام مجلس شورى الدولة بنفسه على الرغم من ان قوانين الضرائب والرسوم المختلفة وكذلك المرسوم رقم ١٥٩٤٧ نصت على وجوب تقديم طلبات الطعن والاستئناف مباشرة امام مجلس شورى الدولة، لان المادة ٧٢ من نظام المجلس نصت على تعيين محام يكون توقيعه على الاستدعاء او اللائحة الجوابية بمثابة اختيار من موكله محل اقامة في مكتبه. يستفاد من هذه المادة ان المشتري فرض على كل متداع مقاما مختارا قانونيا لدى مكتب وكيله. يجب ان يوقع المحامي على نسخ الاستحضار واللوائح، لكن عدم توقيعه على احدى النسخ لا يشكل سببا كافيا لاعلان بطلان الاستحضار، خاصة اذا كانت نسخة الاستحضار الاستئنافي الاساسية موقعة، وقد ارفقت بها المستندات المطلوبة^(٢).

الفقرة الرابعة. - مستلزمات الاستدعاء الاستئنافي

نصت المادة ٧٢، الفقرة الرابعة من نظام مجلس شورى الدولة على وجوب وضع الطابع المالي القانوني على الاستئناف وعلى عدة مستلزمات أخرى.

النبذة الاولى. - الاوراق المرفقة بالاستدعاء الاستئنافي

نصت المادة ٧٣، الفقرة ٣ على شمول الاستدعاء الاستئنافي ذكر الاوراق المرفقة به. من هذه المستندات مثلا: اعلام التعديل، تقرير المقرر، قرارات صادرة عن لجان الاعتراضات، آراء استشارية صادرة عن ديوان المحاسبة، مذكرات وقرارات وتعاميم ادارية، بيانات مالية، كشف حسابات اشعارات تبليغ، سند توكيل المحامي، الايصال المثبت لدفع الغرامة المنصوص عليها في المادة ١٣١ من نظام مجلس شورى الدولة وخلافه.

(١) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ١٠٣، ٢٢ شباط ١٩٨٢، قرارات مجلس الشورى، الجزء الرابع، ص ١٣٢٨.

(٢) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٢٢٤، ١٤ شباط ٢٠٠١، مجلة القضاء الاداري في لبنان، العدد السادس عشر، ص ٣٥٦.

النبة الثانية. - تسجيل الاستدعاء الاستئنافي

يجب وفقاً للمادة ٧٥ من نظام مجلس شوري الدولة تسجيل الاستدعاءات التي تقدم بموجبها الدعاوى في قلم المجلس لدى استلامها. وبأن يقوم المستشار المعاون المشرف على الدوائر الادارية بابلاغ المستدعي خلال اسبوع النقص الموجود في الاستدعاء. وعلى المستدعي اصلاح هذا النقص خلال خمسة عشر يوماً من التبليغ؛ فاذا انقضت هذه المدة دون اصلاحه، يمكن للمجلس اعطاء القرار ببطلان الاستدعاء.

الفرع الثاني. - التأمين الاستئنافي

قضت قوانين الضرائب المختلفة على توقف قبول الاستدعاء الاستئنافي على ايداع تأمين يوازي خمسة بالمئة من مقدار الضريبة المعترض عليها او المفروضة. وكل طلب استئناف غير مرفق بايصال مثبت لدفع التأمين يرد شكلاً. يدفع هذا التأمين مع الرسوم القضائية في الصندوق المعتمد لدى مجلس شوري الدولة وضمن المهلة المحددة للاستئناف (المواد : ٩٨ من قانون ضريبة الدخل، ٩٠ و ٩١ من قانون ضريبة الاملاك المبنية، ٤٠ من قانون رسم الانتقال و ٣٢ من قانون ضريبة الملاهي). ونصت المادة ٥٠، الفقرة ٣ من قانون الضريبة على القيمة المضافة على ان يوازي التأمين ثمانى بالمئة من مقدار الضريبة المعترض عليها. لم ينص قانون رسم الطابع المالي وقانون الرسوم والعلاوات البلدية على ايداع تأمين كشرط يتوقف على توافره قبول الاستئناف المقدم من المكلف صاحب العلاقة، الذي له حق الطعن بقرار لجنة الاعتراضات. يتوجب على المستدعي عند تقديم المراجعة ايداع التأمينات المنصوص عليها في المادة ١٣١ من نظام مجلس شوري الدولة؛ وقد استقر المجلس المذكور^(١) على التوسع في تفسير المواد التي توجب ايداع ايصال التأمين مع الاستدعاء الاستئنافي. واعتبر ان استدراك دفع التأمين المذكور يصلح هذا العيب، شرط ان يحصل الاستدراك خلال مهلة الطعن. ويجب ان يدفع كامل التأمين المتوجب قانوناً أي ان يعادل النسبة المئوية المذكورة. ولا يصح للمستدعي التذرع بان عدم دفع كامل قيمة التأمين عائد الى خطأ من القلم طالبا عدم تحميله النتائج. ان عدم دفع كامل التأمين والاحجام عن استدراك هذا العيب الشكلي خلال مهلة الطعن، يؤدي الى رد الاستئناف شكلاً. ويمكن اثاره هذا الدفع عفواً من قبل القاضي.

الفرع الثالث. - مهل استئناف قرارات لجان الاعتراضات

حددت الاحكام المتعلقة بالاعتراضات المنصوص عليها في مختلف قوانين الضرائب والرسوم مهل الاستئناف على النحو التالي:

— خلال عشرون يوماً من تاريخ التبليغ بالنسبة لقرارات لجان الاعتراضات على ضريبة الدخل (المادة ٩٦ من قانون ضريبة الدخل).

— خلال عشرون يوماً من تاريخ التبليغ بالنسبة لقرارات لجان الاعتراضات على رسم الانتقال (المادة ٤٠ من قانون رسم الانتقال).

— ضمن شهر واحد اعتباراً من تاريخ التبليغ بالنسبة لقرارات لجان الاعتراضات على ضريبة الاملاك المبنية (المادة ٩٠ من قانون ضريبة الاملاك المبنية).

(١) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٣١٥، ٢٦ شباط ٢٠٠١، مجلة القضاء الاداري في لبنان، العدد السادس عشر، ص ٤٦٦.

— ضمن شهر واحد اعتباراً من تاريخ التبليغ بالنسبة لقرارات لجان الاعتراضات على الرسوم والعلاوات البلدية (المادتان ١٥١ و ١٦٣ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية).

— ضمن شهر واحد اعتباراً من تاريخ التبليغ بالنسبة لقرارات لجان الاعتراضات على رسم الطابع المالي (المادة ١٠٤ من قانون رسم الطابع).

— ضمن شهرين اعتباراً من تاريخ التبليغ بالنسبة لقرارات لجان الاعتراضات على ضريبة ورسوم الملاهي (المادة ٣١ من قانون ضريبة ورسوم الملاهي).

— ضمن ثلاثين يوماً اعتباراً من تاريخ التبليغ بالنسبة لقرارات لجان الاعتراضات على الضريبة على القيمة المضافة (المادة ٥٠، الفقرة ٣ من قانون الضريبة على القيمة المضافة).

تحسب المهل وفقاً للقواعد العامة، فالיום الذي يحصل فيه التبليغ لا يحسب وتبدأ المهل بالسريان من اليوم التالي لتاريخ التبليغ الصحيح للقرار المطعون فيه، وتنتهي في اليوم المقابل له في الشهر الذي تنتهي فيه المهلة؛ أي أن اليوم أو الساعة اللذان يكونان منطلقاً للمهلة لا يدخلان في حسابها.

أما اليوم أو الساعة اللذان تنتهي بهما المهلة فهما يدخلان في حسابها. وإذا صادف وقوع اليوم الأخير يوم عطلة أو يوم أحد، فتمدد حينئذ المهلة إلى أول يوم عمل يليه.

أن المهلة المحددة قانوناً لاستئناف قرار لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم هي مهلة اسقاط متعلقة بالنظام العام^(١).

أن تبليغ قرارات لجان الاعتراضات هو إجراء ضروري لسريان مهلة الاستئناف. ولا يغني عنه أي إجراء آخر، كالعلم الأكيد أو حضور المكلف أو ممثل الإدارة جلسة الحكم. كما لا يعتبر تبليغاً التوقيع الفوري على محضر المحاكمة لأن العلم بالقرار شيء وتبليغه شيء آخر. كما لا يقوم لصق القرار المستأنف مقام التبليغ القانوني. أن الدليل القانوني لاثبات تقديم الاستئناف ضمن المهلة القانونية أو خارجها هو تسجيل الاستئناف في قلم مجلس شورى الدولة والحصول على إيصال به. لا تقبل المهل القطع أو التمديد لأي سبب كان، إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك. غير أنها تتوقف عن السريان بسبب القوة القاهرة أو طلب المعونة القضائية ولا تعود إلى السريان من جديد إلا بعد زوال تلك القوة أو تبليغ قرار المعونة وفقاً للقواعد العامة لأن هذه الأخيرة متعلقة بمهل المراجعات القضائية المتعلقة بدورها بالانتظام العام والواجب أثارها عفواً.

الفصل الثالث. — القرارات القابلة للاستئناف

لا يختص مجلس شورى الدولة للنظر بداية بالدعاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم، لأن اختصاصه كقاضي ضرائب ينحصر في الأمور العائدة للجان البدائية المختصة.

الفرع الأول. — قرارات لجان الاعتراضات

لا يقبل الاستئناف إلا ضد القرارات الصادرة عن إحدى لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم لأن مراجعة مجلس شورى الدولة في القضايا المالية لا تكون مبدئياً إلا بشكل استئناف لهذه القرارات وفق القوانين المرعية الإجراء التي أعطت لكل مكلف حق الاعتراض على الضرائب والرسوم والغرامات المفروضة عليه إذا رأى فيها خطأ أو زيادة أو احكاماً أو

(١) مجلس شورى الدولة، القرار رقم ٣١٩، ٢٦ كانون الثاني ٢٠٠١، مجلة القضاء الإداري في لبنان، العدد السادس عشر، ص ٤٧٢.

مخالفة للقانون. يخضع الاعتراض لقواعد وشروط لا سبيل للمكلف للتملص منها بانتهاج طرق أخرى غير مباشرة. لم يكرّس المشتري اللبناني في أي من القوانين المتعلقة بالضرائب أي وسيلة طعن غير طريق الاستئناف للطعن في قرارات لجان الاعتراضات المختصة. يجب ان يكون قرار اللجنة المطعون فيه استئنافا فاصلا في موضوع النزاع او في ناحية من نواحيه (قرار قرينة). ولا تقبل القرارات التمهيدية الاستئناف. ولا يكون قابلا للاستئناف القرار الابتدائي الذي يقتصر على فصل الاعتراض في الشكل بدون التطرق الى الاساس^(١). ولا يصح ان يرد الاستئناف على اسباب القرار ما لم تكن هذه الاخيرة مرتبطة بالمنطوق ارتباطا كاملا.

الفرع الثاني. - الطعن في تباطؤ لجان الاعتراضات

ان عدم بت لجنة الاعتراضات في الاعتراض ضمن المهلة القانونية المحددة بموجب المادة ١٢٣ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤ والمادة ٥٠ من قانون الضريبة على القيمة المضافة والمادة ١٣ من المرسوم رقم ٢٠٠٢/٧٣٠٠ يعني ان اللجنة تباطأت في البت بالاعتراض. ولكن هذا التباطؤ لا يعني قرارا ضمنيا بالرفض لان لجنة الاعتراضات هي لجنة ادارية ذات صفة قضائية يتوجب عليها ان تصدر قراراتها للتمكن من استئنافها امام مجلس شوري الدولة وقبل ذلك تكون اللجنة ما تزال واضحة يدها على النزاع. لا يبرر تباطؤ اللجنة في البت بالاعتراض، تقديم الطعن مباشرة امام مجلس شوري الدولة بوصفه مرجعا استئنافيا لقرارات لجان الاعتراضات كما لا يمكن الطعن امام هذا المجلس بقرار الرفض الضمني الصادر عن لجنة الاعتراضات ولا بالقرارات الصادرة عن السلطة الادارية.

الفصل الرابع. - آثار الاستئناف

يترتب على رفع الاستئناف امام مجلس شوري الدولة وفقا للقواعد العامة، اثر رئيسي يقوم على نقل الدعوى ونشرها امامه. كما يترتب عليه التصدي للاساس.

الفرع الاول. - وقف تنفيذ قرارات لجان الاعتراضات

نصت المادتان ٧٧ و ١٦٦ من نظام مجلس شوري الدولة على جواز وقف التنفيذ بقرار من المجلس بناء على طلب المستأنف، اذا تبين من ملف الدعوى ان التنفيذ قد يلحق ضررا بليغا به وان المراجعة تركز على اسباب جدية^(٢).

الفرع الثاني. - البت بالاستئناف

تنتهي الدعوى الضرائبية بصور قرار فاصل بالاستئناف عن مجلس شوري الدولة وفقا للاصول المنصوص عليها في المرسوم رقم ١٠٤٣٤ / ٧٥. ولا يتميز اصدار القرار المذكور بشيء طالما تطبق بهذا الخصوص القواعد العامة لاصول المحاكمات الادارية.

الفرع الثالث. - مفعول قرار مجلس شوري الدولة

يقتضي معرفة ما اذا كان قرار مجلس شوري الدولة يسري على الجميع وله بالتالي مفعول مطلق، ام ان له مفعول نسبي يقتصر على الفرقاء الممثلين في الدعوى دون سواهم.

(١) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ١٠٥، ٢٠ ايار ١٩٧٤، المجموعة الادارية، ١٩٧٤، ص ١٠٨.

(٢) مجلس شوري الدولة، القرار رقم ٣١٥، ٢٧ نيسان ٢٠٠٠، مجلة القضاء الاداري في لبنان، العدد الخامس عشر، المجلد الثاني، ص ٦٠٣.

فالققرارات الصادرة عن القضاء الاداري والمتعلقة بالقضاء الشامل لها قوة القضية المحكمة النسبية لانها تتعلق برّد المراجعة بشأن عمل اداري معيّن. ولا تتميز بقوة القضية المحكمة المطلقة سوى الققرارات القاضية بابطال الاعمال الادارية لان للابطل مفعول تجاه الجميع. فالمراجعات المتعلقة بالضرائب والرسوم هي بطبيعتها من مراجعات القضاء الشامل وتتمتع تاليا بقوة القضية المحكمة النسبية.

الفرع الرابع. - تنفيذ قرار مجلس شوري الدولة

تنص المادة ٩٣ من نظام مجلس شوري الدولة ان احكام المجلس ملزمة لادارة وعلى السلطات الادارية التقيد بالحالات القانونية كما وصفتها هذه الاحكام. ويجب على الشخص المعنوي من القانون العام تنفيذ الاحكام المبرمة الصادرة عن مجلس شوري الدولة خلال مهلة معقولة تحت طائلة المسؤولية. واذا تاخر عن التنفيذ بدون سبب مشروع، جاز بناء على طلب المتضرر الحكم بالزامه بدفع غرامة اكرامية يقدرها المجلس تبقى سارية لغاية تنفيذ الحكم. ويغرم كل موظف يستعمل سلطته او نفوذه مباشرة او بصورة غير مباشرة ليعيق او يؤخر تنفيذ القرار القضائي المذكور، بواسطة ديوان المحاسبة بما لا يقل عن راتب ثلاثة اشهر ولا يزيد عن راتب ستة اشهر.

الفرع الخامس. - طرق الطعن بقرارات مجلس شوري الدولة

نصت المادة ٩٤ من نظام مجلس شوري الدولة ان قرارات المجلس لا تقبل أي طريق من طرق المراجعة الا الاعتراض، اعتراض الغير، اعادة المحاكمة وطلب تصحيح الخطأ المادي. هذه المراجعات هي مراجعات القانون العام؛ لا تتميز بها المنازعات الضريبية بشيء.

لا يخلو عمل لجان الاعتراضات من العديد من العيوب المفسدة للعدالة الضريبية؛ فتشكيها مفسد لمبادئ الحياد والاستقلال اللذين يتميز بهما القضاء عامة لان اعضاء ورؤساء اللجان ليسوا من المتفرغين او المتخصصين، كما تشكو من عدم كفاية الجهاز البشري يضاف الى ذلك قلة عدد اللجان قياسا مع عدد الاعتراضات المحال اليها وعدم تفرغ الاعضاء والرئيس، ما يؤدي الى التباطؤ في عملها. أضف الى ذلك ان الدائرة المالية المختصة تتحكم بمصير وحقوق المكلفين، فترفض احالة الاعتراض الى اللجنة ويرفض بالتالي مجلس الشوري النظر في عدم الاحالة. ولا بد من الاشارة ايضا الى رفض فرض أي عقوبة على الدوائر عند اهمالها او تباطؤها او عند رفضها احالة الاعتراض. وتمثل الادارة الضريبية دور الخصم وتبقى متحكمة حتى في تعيين الجلسات.

هذه هي أهم العيوب المؤثرة على العدالة، لذا تعتبر معالجتها ضرورية لايجاد الحل المناسب لحسن سير عمل اللجان وحفاظا على حقوق المكلفين. ويقتضي ايضا ترشيد وتوعية المكلفين حتى لا يقدموا على تقديم الاعتراضات كيفما كان. عسى ان يسارع المشرع اللبناني الى اصلاح هذا الوضع لاهمية الضريبة على المواطن وعلى خزينة الدولة.

عبد جميل غصوب

