

منازعات التحقق الضريبي في لبنان

د. مروان القطب (*)

الاعتراضات على الضرائب والرسوم، والدرجة الثانية أمام مجلس شورى الدولة الذي يختص بالنظر بالطعون في القرارات الصادرة عن الدرجة الأولى من المرحلة القضائية.

في السابق، كانت احكام منازعات التحقق الضريبي مبعثرة في أكثر من تشريع، بحيث خضعت كل ضريبة لأحكام مختلفة عن الضريبة الأخرى، وذلك وفقاً للتشريع المنظم لكل منها^(١)، الى ان صدر قانون الاجراءات الضريبية^(٢) الذي وحد اجراءات الاعتراض على الضرائب والرسوم التي تفرضها مديرية المالية العامة، والتي تتضمن مجموعة كبيرة من هذه الضرائب والرسوم. ويبقى عدد آخر

تبدأ منازعات التحقق الضريبي باعتراض المكلف على عمليات التحقق التي تقوم بها الإدارة الضريبية، حيث يطلب فيه التصحيح في تطبيق التشريعات والأنظمة الضريبية. وتنتهي المنازعات عند البت بالاعتراض من قبل الإدارة الضريبية وقبول صاحب العلاقة بالنتيجة أو بالفصل في النزاع من قبل المرجع القضائي المختص.

وتتم منازعات التحقق الضريبي بمرحلتين: المرحلة الأولى، وهي المرحلة الإدارية التي تتم أمام الإدارة الضريبية. والمرحلة الثانية، هي المرحلة القضائية التي تتضمن درجتى تقاض، الدرجة الأولى أمام المحاكم الإدارية أو لجان

(*) أستاذ محاضر في الجامعة اللبنانية.

- (١) قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الاشتراعي ١٤٤ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩ وتعديلاته اللاحقة المواد ٩٢ الى ٩٩. قانون رسم الانتقال على الاموال المنقولة وغير المنقولة الصادر بالمرسوم الاشتراعي رقم ١٤٦ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩ وتعديلاته اللاحقة المواد ٢٨ الى ٤٠. قانون ضريبة الملاهي الصادر بالمرسوم الاشتراعي رقم ٦٦ تاريخ ٦/٨/١٩٦٧ المواد ٢٨ الى ٣٢. قانون الاملاك المبنية الصادر بتاريخ ١٧/٩/١٩٦٢ المواد ٨٥ الى ٩٤. قانون رسم الطابع المالي الصادر بالمرسوم الاشتراعي رقم ٦٧ تاريخ ٥/٨/١٩٦٧ المواد ١٠٠ الى ١٠٤. وتشريعات اخرى.
- (٢) قانون الاجراءات الضريبية رقم ٤٤ تاريخ ١٨/١١/٢٠٠٨، المواد ٩٧ الى ١٠٢.

هذه المنازعات بسبب خطأ أو إجحاف أو مخالفة من قبل الإدارة عند قيامها بعمليات التحقق الضريبي.

أولاً: تعريف منازعات التحقق

يمكن تعريف منازعات التحقق بأنها مجموعة من الإجراءات التي تهدف الى الفصل في النزاع بين المكلف في الضريبة من ناحية والإدارة الضريبية من ناحية أخرى. ويعرف النزاع بأنه خلاف بين طرفين أو أكثر، يدعي طرف ان الطرف الآخر مدين اتجاهه بحق معين. ويمكن فض النزاع بالاستناد الى طرق متعددة كالتحكيم والتوفيق او المصالحة. اما النزاع الذي يخضع للقاضي المختص فينتج عن تعارض بين طرفين، بحيث لا يستطيعان تسوية المطالب المتبادلة بينهما ويلجآن الى القضاء للفصل فيها^(٤).

اما التحقق فيقصد به بحث الإدارة الضريبية عن حقوق الدولة او احد الأشخاص العامة من ضرائب او رسوم او غيرها، وتعيين مطرحها، وتحديد قيمتها، وإصدار المستند اللازم لتحويلها.

وتتولى عمليات التحقق الإدارة الضريبية التي هي جزء من الإدارة العامة، وتقوم بهذه الاعمال مستعملة امتيازات السلطة العامة فتملك فرض الغرامات المالية على المكلفين لحملهم على الالتزام بالموجبات الملقة على عاتقهم. لذلك، تعد عمليات التحقق من الاعمال ذات الطابع الإداري.

وتعني منازعات التحقق المراجعات التي ترفع امام القاضي الضريبي تظلماً من اعمال الإدارة الضريبية عند قيامها باعمال التحقق

يخضع لاصول واحكام مختلفة عن قانون الاجراءات الضريبية كرسوم التسجيل العقارية والرسوم الجمركية والرسوم القضائية. مع الاشارة الى ان منازعات تحقق الرسوم البلدية تخضع للاحكام الواردة في قانون الرسوم والعلوات البلدية^(٣)، والتي تتضمن اجراءات شبيهة بتلك المنصوص عليها في قانون الاجراءات الضريبية.

وفي هذه الدراسة سنعالج احكام المنازعات الضريبية سواء في مرحلتها الادارية او القضائية، وذلك في قسمين متتاليين على ان يسبقهما قسم تمهيدي نبين فيه ماهية منازعات التحقق الضريبي، على الشكل الاتي:

القسم التمهيدي: ماهية منازعات التحقق الضريبي

القسم الاول: المرحلة الادارية لمنازعات التحقق الضريبي

القسم الثاني: المرحلة القضائية لمنازعات التحقق الضريبي

القسم التمهيدي: ماهية منازعات التحقق الضريبي

سنتناول في هذا القسم مفهوم منازعات التحقق الضريبي، ونبين المسائل التي تدخل ضمن نطاق هذه المنازعات وتلك التي تخرج عنها.

الفصل الاول:

مفهوم منازعات التحقق الضريبي

تتضمن منازعات التحقق الضريبي مجموعة من الإجراءات المتنوعة، التي تخضع لها مجموعة كبيرة من الضرائب والرسوم. وتنشأ

(٣) قانون رسوم والعلوات البلدية رقم ٦٠ الصادر في ١٢/٨/١٩٨٨، المواد ١٣٩ الى ١٦٣.

(٤) Auby, J-M. Drago, R: Contentieux Administratifs.L.G.D.J. Tl.Paris. 1975. P10.

١ - الضرائب والرسوم التي تفرضها مديرية المالية العامة

تفرض مديرية المالية العامة القسم الأكبر من الضرائب والرسوم، وأهمها: الضرائب على الدخل، ضريبة الأملاك المبنية، رسم الانتقال، رسم الطابع المالي، رسوم الملاهي، الضريبة على القيمة المضافة.

في السابق، خضعت المنازعات المتعلقة بهذه الضرائب والرسوم لتشريعات متعددة الى ان صدر قانون الاجراءات الضريبية تحت الرقم ٤٤ لعام ٢٠٠٨، والذي وحد اجراءات الاعتراض على هذه الضرائب والرسوم. كما صدر المرسوم رقم ٢٤٨٨ بتاريخ ٣/٧/٢٠٠٩ الذي حدد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية ودقائق تطبيق اجراءات الاعتراض.

٢ - الرسوم الجمركية

يخضع الاعتراض على الرسوم الجمركية لاصول خاصة تبدأ بالتحكيم، حيث نص المرسوم رقم ٤٤٦١ لعام ٢٠٠٠ في المادة ١٥٣ منه على انه في حال نشوء خلاف بين الجمارك واصحاب العلاقة حول نوع البضاعة او صفتها او منشئها او قيمتها، ورفض هؤلاء قبول تقدير الجمارك، يثبت الخلاف في المعاملة الجمركية المقدمة وينظّم محضر يحال الى لجنة تحكيمية خاصة وفقا للمادة ١٥٤ تتألف من قاضي شرف متقاعد وخبيرين شرعيين.

كما قضت الفقرة الرابعة من المادة ٣٢ من المرسوم السابق ذكره على انه يحق للمستورد الطعن بصورة عاجلة بالقرار الاداري الذي يتخذ في تحديد قواعد المنشأ وذلك امام القضاء الاداري.

وبالتالي، نلاحظ ان الرسوم الجمركية لا

والاعمال المتعلقة بها. ومرحلة الاعتراض امام الادارة هي مرحلة الزامية، لا يقبل بدونها الاعتراض امام المراجع القضائية المختصة، لذلك تعد المرحلة الإدارية من مراحل منازعات التحقق الضريبي. واكد مجلس شوري الدولة على ان درس الدائرة المالية او المرجع المختص للإعتراض المقدم امامه وبته ووضع مطالعة بشأنه لا يشكل مرحلة من مراحل التنازع الضريبي من الوجهة القضائية، والا لممكن اعتبار مجلس شوري الدولة مرجع نقض ينظر في الاحكام الصادرة عن الهيئات الادارية ذات الصلة القضائية بالدرجة الاخيرة، في حين ان القاضي الضريبي هو مرجع استئنافي في قضايا الضرائب والرسوم^(٥)

ثانيا: الضرائب والرسوم موضوع منازعات التحقق

تنتمي المنازعات الضريبية الى المنازعات الادارية بالنظر الى الطبيعة الادارية لعمليات التحقق الضريبي. ويقتضي من حيث المبدأ اختصاص القاضي الاداري بالنظر فيها. وحدد المشرع مجموعة من الاجراءات التي تؤدي الى فض النزاعات الضريبية، والتي تبدأ بالاعتراض امام الادارة الضريبية، ومن ثم امام لجان الاعتراضات او المحاكم الادارية، وصولا الى الاستئناف امام مجلس شوري الدولة.

وتخضع لهذه الاجراءات مجموعة كبيرة من الضرائب والرسوم، اهمها الضرائب والرسوم التي تفرضها مديرية المالية العامة والرسوم والعلوات البلدية، ويستثنى منها الرسوم الجمركية ورسوم التسجيل العقارية والرسوم القضائية. والتي سنأتي على تفصيلها في الفقرات التالية:

(٥) قرار مجلس شوري الدولة رقم ٥٥٥ تاريخ ٢٧/٤/٢٠٠٤. مجلة ٢٠٠٨. م ٢. ص ١٠٤٧.

احتساب ضريبة الاملاك المبنية. وعندما يجد صاحب العلاقة في تقدير القيمة التأجيرية اجحافا او مبالغة يستطيع الاعتراض عليه وفقا للاصول المحددة في قانون الاجراءات الضريبية.

٥ - الرسوم والعلاوات البلدية

حدد قانون الرسوم والعلاوات البلدية رقم ٨٠ لعام ١٩٨٨ في بابه الخامس اصول الاعتراض على الرسوم والعلاوات ومهل البت بالاعتراضات. ونص على ان يكون الاعتراض في مرحلته الاولى امام الادارة أي البلدية او المحافظ او القائمقام. ويحق للمعترض الذي اجيب جزئيا على مطالبه ان يطلب في مهلة شهر من تبلغه احالة القضية على لجنة الاعتراضات لاعادة النظر فيها. ولا تقبل قرارات لجان الاعتراض أي طريق من طرق الطعن الا الطعن امام مجلس شورى الدولة بسبب مخالفة القانون.

وتدل الأحكام السابقة على ان منازعات تحقق الرسوم والعلاوات البلدية تنتمي إلى المنازعات الادارية ويختص بالنظر بها القضاء الإداري. وان الاعتراض أمام الإدارة هو اجراء الزامي يسبق المرحلة القضائية التي تنقسم الى درجتى تقاض امام لجان الاعتراضات ثم امام مجلس شورى الدولة.

ثالثا: اسباب منازعات التحقق الضريبي

نصت الفقرة الاولى من المادة ٩٧ من قانون الاجراءات الضريبية على انه يحق لكل صاحب علاقة ان يعترض على التكاليف بالضريبة والقرارات الضريبية الخاصة المتعلقة به اذا رأى خطأ او زيادة او اجحافا بحقه او

تخضع لاصول منازعات التحقق الضريبي التي تبدأ امام الادارة الضريبية وتنتهي امام مجلس شورى الدولة. ويرجع ذلك الى الطبيعة الخاصة للرسوم الجمركية التي لا تعد ايرادات ضريبية فقط وانما تشكل اداة لحماية الاقتصاد الوطني^(٦).

٣ - الرسوم القضائية

قضت المادة ٤٠ من القانون الصادر في ١٠/١٠/١٩٥٠ المتعلق بالرسوم القضائية على انه في حال وقوع خلاف على مقدار الرسم بين القلم وذوي العلاقة، يعود للمحكمة البت فيه بقرار يتخذ بصورة نهائية في غرفة المذاكرة وفقا لاحكام المادة ٤٢٣ وما يليها من قانون اصول المحاكمات المدنية.

٤ - رسوم التسجيل العقارية

نصت المادة ٤٩ من المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٨ لعام ١٩٥٩ وتعديلاته المتعلق برسوم الفراغ والانتقال على ان الادارة تفرض الرسم على اساس القيمة التي حددها اصحاب العلاقة، على ان تتحرى خلال ثلاث سنوات كتمان بعض الثمن ثم اثبات ذلك الكتمان لدى القاضي المختص في القضاء العدلي، على ان يحكم الاخير في القضية على وجه السرعة، فاذا ثبت الكتمان يحكم على المتعاقدين متكافلين ومتضامنين بالمصاريف والعطل والضرر وبغرامة تعادل عشرة اضعاف الرسوم التي تكون قد خسرتها.

اما من الناحية العملية، فان الدوائر العقارية تحدد رسوم التسجيل بالاستناد الى القيمة التأجيرية المحددة من قبل دوائر مديرية المالية العامة المختصة والتي يجري على اساسها

Bern, P: La nature juridique du contentieux de l'imposition.L.G.D.J. Paris. 1972.P8. (٦)

تخمين الادارة لقيمة اصول التركة. وهذا الامر قد يوقع الادارة في بعض الحالات في المبالغة او الاجحاف في تحديد مطرح الضريبة، مما يفتح الباب امام الاعتراض وسلوك اجراءات المنازعات الضريبية.

٤ - زيادة

قد يصرح المكلف في بعض الحالات بمبالغ تزيد عن المبالغ المتوجبة عليه وفقا لاحكام التشريعات الضريبية، ويرجع ذلك الى اخطاء في احتساب الضريبة او عدم إلمامه بالقواعد المنظمة للضرائب. في هذه الحالة يحق للمكلف ان يطلب من الادارة الضريبية استرداد المبالغ المدفوعة زيادة بعد استيفاء المبالغ المتوجبة على المكلف من ضرائب اخرى، وفي حال رفضت الادارة الاستجابة لطلبه يمكنه ان يعترض على ذلك وفقا لاجراءات المنازعات الضريبية.

وتجدر الاشارة الى ان المادة ٥٤ من قانون الاجراءات الضريبية قد نظمت الاحكام المتعلقة باسترداد الضريبة.

الفصل الثاني:

نطاق منازعات التحقق الضريبي

تدخل ضمن منازعات التحقق الضريبي المسائل المتعلقة بعمليات التحقق، كالاعتراض على قيمة الضريبة او المطالبة بالاعفاء منها او استرداد المبالغ التي دفعت زيادة. اما المطالبة بالتعويض عن ضرر نتج عن اعمال المرفق الضريبي، او طلب ابطال قرار صادر عن الادارة الضريبية لتجاوز حد السلطة، فهي مسائل تخرج عن نطاق منازعات التحقق الضريبي.

مخالفة للقانون، وبالتالي، فان اسباب منازعات التحقق الضريبي هي:

١ - أسباب مادية

قد ترتكب الادارة عند قيامها باعمال التحقق الضريبي اخطاء مادية سواء في احتساب قيمة الضريبة المتوجبة، كالخطأ في احتساب التنزيل العائلي او في تحديد معدل الربح المقطوع المتوجب في ضريبة الدخل او الخطأ في احتساب شطور. كما قد ترتكب الادارة عند اعدادها جداول التكاليف الأساسية لضريبة الأملاك المبنية أخطاء في تدوين ارقام العقارات^(٧).

٢ - أسباب قانونية

وتعد من قبيل الأسباب القانونية لمنازعات التحقق الضريبي اعتبار الإدارة السجلات الممسوكة من قبل المكلف غير نظامية، او إخضاع بعض الأملاك التي أعفاها المشرع من ضريبة الاملاك المبنية بصورة كلية او جزئية، او تحديد الإدارة بصورة خاطئة تاريخ نشوء الحق بالضريبة، او تقدير قيمة عناصر التركة بغير تاريخ الوفاة.

٣ - الاجحاف

اعطى القانون الضريبي للادارة صلاحية تحديد مطرح الضريبة، وعند السماح للمكلف بالتصريح يتولى تحديد مطرح الضريبة بنفسه، الا ان الادارة تدرس هذه التصاريح وفي حال وجود نقص او كتمان، تصدر تكليفا اضافيا تلزم المكلف به. كما ان تحديد قيمة عناصر التركة في ضريبة رسم الانتقال يتم من خلال

(٧) امين صالح: النظام الضريبي في لبنان، الضرائب والرسوم. المنشورات الحقوقية صادر. بيروت ٢٠٠٦. ص ٥٤٧ وما بعدها.

ثانياً: المسائل التي تخرج عن نطاق منازعات التحقق الضريبي

تخرج عن نطاق منازعات التحقق المسائل التي لا تتعلق بعمليات التحقق، فقيام الإدارة الضريبية باتخاذ قرار يتضمن تجاوزاً لحد السلطة يدخل ضمن نطاق مراجعة الإبطال لتجاوز حد السلطة. كما أن ارتكاب الإدارة الضريبية لخطأ عند تشغيلها لمرفق الضرائب من شأنه أن يلحق ضرراً بالغير. وبالتالي، فإن المطالبة بالتعويض يخرج عن نطاق منازعات التحقق وإن كان الضرر ناتجاً عن الخطأ في عمليات التحقق.

١ - الاعمال المنفصلة التي تتضمن تجاوزاً لحد السلطة

تخرج القرارات المنفصلة عن عمليات التحقق الضريبي عن نطاق منازعات التحقق الضريبي، وفي حال تضمنت هذه القرارات تجاوزاً لحد السلطة يمكن الطعن بها أمام مجلس شورى الدولة ضمن نطاق مراجعة الإبطال لتجاوز حد السلطة.

واكد الفقه والاجتهاد على أن الأعمال المتعلقة بالتحقق الضريبي لا يمكن الطعن بها مباشرة أمام القضاء الإداري لتجاوز حد السلطة، لأنها تدخل ضمن نطاق منازعات التحقق الضريبي. أما القرارات المنفصلة فيمكن الطعن بها لتجاوز حد السلطة. ولا تعد قرارات منفصلة القرارات التي تخضع فرداً لتكليف ضريبي بحيث تحدد قيمة الضريبة المحققة، أو ترفض الإعفاء من التكليف أو ترفض إعادة المبالغ من قبل الإدارة^(٨).

كما أكد مجلس شورى الدولة على أنه لا يمكن الطعن لدى قاضي الإبطال في الأعمال

أولاً: المسائل التي تدخل في نطاق منازعات التحقق الضريبي

إن الاعتراض على التحقق الذي تقوم به الإدارة هو جوهر المنازعات الضريبية. فالفقرة الأولى من المادة ٩٧ من قانون الإجراءات الضريبية تنص على أنه يحق لكل صاحب علاقة أن يعترض على التكليف بالضريبة والقرارات الخاصة المتعلقة بها. كما نصت الفقرة الأولى من المادة ٥٢ من المرسوم رقم ٢٤٨٨ لعام ٢٠٠٩ على أنه يحق لكل صاحب علاقة أن يعترض على التكليف بالضرائب والرسوم، وعلى القرارات الضريبية المتعلقة برفض طلب الاسترداد أو استرجاع ضريبة كلياً أو جزئياً.

وبذلك حصر المشرع نطاق منازعات التحقق الضريبي بالمسائل المتعلقة بالتكليف بالضريبة، سواء تم ذلك بموجب جدول تكليف أساسي أو إضافي أو بموجب أمر قبض. كما يعد التصريح من قبل المكلف تكليفاً ذاتياً وفقاً لأحكام الفصل السادس من قانون الإجراءات الضريبية، ويحق للمكلف أن يطلب استرداد المبالغ التي دفعها زيادة عند التصريح عن ضريته، ورفض الإدارة طلب الاسترداد يدخل ضمن نطاق المسائل التي يمكن الاعتراض عليها.

وتجدر الإشارة إلى أن الفقرة الخامسة من المادة ٦٤ من قانون الإجراءات الضريبية تقضي بأن يكون الاعتراض على قرار التحصيل الجبري وفقاً لذات الأحكام المتعلقة بالاعتراض على التحقق الضريبي. وهذه الإجراءات تبدأ أمام الإدارة الضريبية ثم أمام لجان الاعتراضات (إلى حين إنشاء المحاكم الإدارية) وتنتهي أمام مجلس شورى الدولة.

(٨) Auby. Drago: op. cit. P154

تشغيلها لمرفق الضرائب سواء تعلق هذه الأخطاء بعمليات التحقق أو بأعمال أخرى. إلا أن المطالبة بالتعويض عن الضرر يخرج عن نطاق المنازعات الضريبية ويمكن المطالبة بالتعويض لدى مجلس شورى الدولة في إطار أحكام المسؤولية الإدارية.

وتتعدد الأخطاء التي يمكن أن ترتكبها الإدارة في إطار ممارسة نشاطها، والتي يمكن أن تسبب ضرراً يوجب التعويض كإعطاء تعليمات خاطئة للمكلفين عن الضريبة أو الحجز على الأموال بصورة غير صحيحة، أو القرار برفض تسجيل مكلف ألحق ضرر به.

كما أن الخطأ في عمليات التحقق الذي يسبب ضرراً ويقوم مسؤولية الدولة لا يدخل كما أشرنا في منازعات التحقق الضريبي، ويمكن المطالبة بالتعويض أمام مجلس شورى الدولة، ولا تقوم مسؤولية الدولة في هذه الحالة إلا عند توفر شرطين:

أ - إذا كان القرار الذي حدد الضريبة قد أبطل من قبل القاضي الضريبي في إطار منازعات التحقق الضريبي.

ب - إذا أثبت المكلف ضد الإدارة خطأ ظاهراً وجسيمياً^(١٢).

وأكد مجلس شورى الدولة على أن الدولة لا تسأل عن أخطائها في مجال مرفق الضرائب إلا في حال ارتكابها خطأً جسيمياً. ويجب، في هذه الحالة أن تتم المطالبة بالتعويض وفقاً للأصول وذلك بتقديم دعوى مستقلة عن الدعوى الضريبية^(١٣).

الفردية الصادرة عن الإدارة بالمطالبة بالضريبة أو الرسم، كما لا يشكل النزاع في قانونية رسم أو ضريبة عملاً منفصلاً يمكن بحثه بعيداً عن مجلس شورى الدولة، بل من شأنه أن يؤلف دفعا أو وسيلة دفاع يدلى بها بمعرض النزاع في التكاليف بالضريبة أو الرسم، ولا يوصف بأنه عمل منفصل عن البحث في الضريبة أو الرسم ذاته، ولا يصلح أن يكون موضوعاً لمراجعة إبطال مستقلة أمام مجلس شورى الدولة^(٩).

واعتبر مجلس شورى الدولة أن المسألة المتعلقة بادعاء سقوط الضريبة بمرور الزمن مسألة منفصلة لا تتعلق بعمليات التحقق الضريبي، ويمكن الطعن بها مباشرة أمام مجلس شورى الدولة لتجاوز حد السلطة، لأن هذا الموضوع يدخل ضمن إطار اختصاص المجلس الذي هو المحكمة العادية للقضايا الإدارية^(١٠).

كذلك اعتبر مجلس شورى الدولة من قبيل القرارات المنفصلة، والتي يمكن الطعن بها مباشرة أمام مجلس شورى الدولة لتجاوز حد السلطة القرارات، التي تتخذها جهات ضمن الإدارة الضريبية متجاوزة الصلاحيات المحددة لها أو القرارات التي تتضمن مخالفة للأصول الإجرائية الجوهرية^(١١).

٢ - المطالبة بالتعويض عن الضرر الناتج عن أخطاء المرفق الضريبي

قد ترتكب الإدارة الضريبية أخطاء عند

(٩) قرار مجلس شورى الدولة رقم ١٨٥ تاريخ ١٠/١٢/٢٠٠٣. مجلة ٢٠٠٨. ص ٣٣٧.

(١٠) قرار مجلس شورى الدولة رقم ١٨٧ تاريخ ١١/٣/١٩٨٨. مجلة ١٩٨٨. ص ٣٣١.

(١١) قرار مجلس شورى الدولة رقم ١٧٢ تاريخ ١٢/٣/١٩٨٧. مجلة ١٩٨٩. ص ٢٦٩.

(١٢) موريس نخلة: مسؤولية السلطة العامة. دار المنشورات الحقوقية، مطبعة صادر. بيروت ١٩٨٣. ص ١٧٧.

(١٣) قرار مجلس شورى الدولة رقم ١١٩ تاريخ ٩/١١/٢٠٠٢. مجلة ٢٠٠٧. ص ٢٥٧.

أولاً: أهمية المرحلة الإدارية بالنسبة للمكلف

تتميز المرحلة الإدارية بالنسبة للمكلف بالخصائص الآتية:

١ - البساطة

يتسم تقديم الاعتراض أمام الإدارة الضريبية بالبساطة، فهو لا يحتاج إلى إجراءات شكلية معقدة وإنما يقدم الاعتراض بموجب استدعاء خطي يوقعه صاحب العلاقة أو من ينوب عنه قانوناً، أما مباشرة أو بالبريد، ويعطى لقاء ذلك إيصال باستلام الاعتراض يسجل في سجل خاص لدى الإدارة.

٢ - السرعة

حرص المشرع على سرعة البت بالاعتراضات الضريبية في مرحلتها الإدارية، لذلك قيّد الإدارة بمهل للبت بهذه الاعتراضات، فأوجب عليها البت بالاعتراض في مهلة ستة أشهر من تاريخ تقديمه. ولمدير الإدارة الضريبية تمديد هذه المهلة مرة واحدة لمدة ثلاثة أشهر بناءً على اقتراح رئيس الدائرة المختصة بالتسلسل الإداري في حال توفرت الأسباب التي تبرر ذلك.

٣ - الكلفة المنخفضة

لا يحتاج الاعتراض أمام الإدارة إلى دفع رسوم معينة أو إيداع تأمين محدد أو الاستعانة بمحام، إنما مجرد تقديم استدعاء خطي موقع من صاحب العلاقة يتضمن مطالبه. وهذا الأمر يوفر على صاحب العلاقة نفقات كبيرة. في حين أن المرحلة القضائية لا سيما تقديم المراجعة أمام مجلس شوري الدولة، يحتاج إلى

القسم الأول: المرحلة الإدارية لمنازعات التحقق الضريبي

يقتضي على المكلف الذي يجد في التكليف الصادر عن الإدارة الضريبية اجحافاً أو مبالغة أو مخالفة للقانون أو زيادة أن يتقدم باعتراضه أمام الإدارة التي أصدرت التكليف. وهذه المرحلة هي الزامية لا يمكن تجاوزها. فلا يجوز أن يتقدم المكلف باعتراضه مباشرة أمام القضاء، وفي حال تقديم المراجعة مباشرة على القاضي أن يرد المراجعة شكلاً بصورة تلقائية لأن المسألة تتعلق بالانتظام العام^(١٤).

وتهدف المراجعة الإدارية المسبقة إلى حل النزاعات الضريبية بسرعة دون اللجوء إلى القضاء، لاسيما تلك المتعلقة باخطاء مادية أو حسابية مرتكبة من قبل الإدارة الضريبية، والتي تتضمن خلافاً حول نقاط قانونية تحتاج إلى القاضي الضريبي للفصل فيها.

ولهذه المرحلة أهمية كبيرة سواء بالنسبة للمكلف أو الإدارة أو القضاء. كما أن إجراءاتها سريعة. وفي هذا القسم سنتناول أهمية المرحلة الإدارية، ثم نبين إجراءاتها.

الفصل الأول:

أهمية المرحلة الإدارية لمنازعات التحقق الضريبي

تحمل المرحلة الإدارية إيجابيات كثيرة للمكلف بالنظر إلى بساطتها وسرعتها، وللإدارة باعتبارها مؤشراً على جودة نشاطها، وللقضاء لأنها تقلص من حجم المنازعات الضريبية في مرحلتها القضائية.

Bern: op. cit. p22. (١٤)

الضريبية الى التدريب واكتسابهم للمعارف التي يقتضيها حسن قيامهم بالمهام المنوطة بهم.

٣ - تعكس صورة الادارة لدى المكلفين

لقد أصبح إرضاء المكلفين هدفا استراتيجيا في الإدارة العامة الحديثة، ويظهر حجم النزاعات الضريبية مستوى العلاقة بين الإدارة الضريبية من ناحية والمكلفين من ناحية أخرى.

وتطوير هذه العلاقة من شأنه أن يقلل من هذه النزاعات. ويكون ذلك عن طريق تبسيط الإجراءات الضريبية، بحيث يستطيع قيام المكلف بواجباته الضريبية بسهولة ويسر دون تعقيد من شأنه أن يؤدي إلى ارتكاب أخطاء تسبب نزاعات لاحقة.

كما ان التوجيه الضريبي من خلال الإعلام والمنشورات يساهم بإعلام المكلفين بواجباتهم وكيفية تأديتها مما يساهم في الحد من النزاعات الضريبية.

وتجدر الإشارة الى ان الصورة الايجابية للادارة الضريبية في اذهان المكلفين تعزز الشعور بالمواطنة، وتحملهم على تأدية الضرائب المتوجبة عليهم وبالتالي تحد من التهرب الضريبي.

ثالثا: أهمية المرحلة الإدارية بالنسبة للقضاء

ان مهمة القاضي هي بيان حكم القانون والفصل في النزاعات حول النقاط القانونية. اما النزاعات التي تعود الى اخطاء مادية فيترك امر تصحيحها للادارة الضريبية صاحبة الاختصاص في هذا المجال. لذلك، جعل المشرع المراجعة الادارية مرحلة ملزمة تسبق المرحلة القضائية بحيث تعالج الاخطاء الحسابية والمادية، في حين تبقى الاخطاء الناتجة عن خلاف حول نقاط قانونية للقضاء الذي يعتبر المرجع الصالح للبت بها.

دفع رسوم قضائية وايداع تأمين بنسبة ٥٪ من قيمة الضريبة والاستعانة بمحام مما يكبد المكلف نفقات باهظة.

ثانيا: أهمية المرحلة الإدارية بالنسبة للادارة الضريبية

تشكل المرحلة الادارية لمنازعات التحقق الضريبي مصفاة للنزاعات، كما تبرز مستوى العلاقة بين الادارة الضريبية من ناحية والمكلفين من ناحية اخرى، وتشكل مؤشرا لجودة النشاط الممارس من قبل الادارة الضريبية.

١ - مصفاة النزاعات

يفرض الاعتراض على التكاليف الصادرة عن الإدارة الضريبية اعادة درس فعلية لهذه التكاليف مع تصحيح الاخطاء التي وقعت فيها الإدارة، وهي مرحلة تصحيح الاخطاء البسيطة كالاخطاء المادية والحسابية التي لا تتضمن خلافا حول نقاط قانونية جوهرية.

وتصفي في هذه المرحلة النزاعات البسيطة، مما يخفف العبء عن القضاء الذي يجب الا يتقل كاهله بنزاعات يمكن حلها أمام الإدارة.

٢ - تظهر مستوى التنظيم الإداري

تظهر المرحلة الادارية للمنازعات الضريبية جودة الادارة الضريبية في تطبيق التشريعات والانظمة النافذة، وتبرز المشاكل والثغر داخل الادارة على مستوى التنظيم الاداري وآلية العمل المعتمدة، وهذا الامر من شأنه ان يحمل الادارة على معالجة الخلل وحل المشاكل العالقة.

كما ان بعض الاخطاء تكشف مستوى المعرفة الحسابية والقانونية لدى العاملين في الوحدات الادارية التي تتولى عمليات التحقق، مما يؤشر على حاجة العاملين في الادارة

للضرائب التي تفرضها مديرية المالية العامة،
وصدر المرسوم رقم ٢٤٨٨ لعام ٢٠٠٩ الذي
حدد دقائق تطبيق قانون الإجراءات، ففصل
الأحكام المتعلقة بالاعتراض على الضرائب وذلك
في المواد ٥١ و ٥٢ والتي سنبينها في هذا
الفصل.

أولاً: تقديم الاعتراض الى الإدارة الضريبية

حدد المشرع مهلاً لتقديم الاعتراض امام
الإدارة الضريبية بالإضافة الى مجموعة من
الشروط الشكلية.

١ - مهلة تقديم الاعتراض

ان مهلة الاعتراض امام الإدارة الضريبية
هي شهران، تبدأ من:

- تاريخ تبليغ المكلف التكاليف او القرار او
رفض طلب الاسترداد كلياً او جزئياً.

- تاريخ الدفع في حال لم تصدر الإدارة
الضريبية المختصة قراراً خطياً يقضي بفرض
ضريبة او غرامة او رفض استرداد او استرجاع
ضريبة.

- تاريخ الدفع في حال قام صاحب العلاقة
بدفع الضريبة او الغرامات قبل تبليغ هذا القرار.

٢ - تاريخ تقديم الاعتراض

يعتبر الاعتراض مقدماً بتاريخ:

- تسليمه الى الوحدة اذا قدم باليد.

- ختم البريد اذا ارسل بالبريد العادي.

- ايداعه البريد اذا ارسل بالبريد المضمون.

وفي لبنان، قام مجلس شورى الدولة بدور
اساسي في تكريس مبادئ عامة على مستوى
تفسير القانون الضريبي، وكرس من خلال
احكامه قواعد اساسية في مجال تطبيق
التشريعات والانظمة الضريبية.

الا انه بالرغم من اهمية المرحلة الادارية
لمنازعات التحقق الضريبي، فإن البعض ذهب
الى ان الاعتراض على التكاليف الضريبية امام
الإدارة التي اصدرتها يجعل من الاخيرة خصماً
وحكماً في الوقت عينه، وهذا الامر لا يوفر
الحياد الكامل ولا يؤدي الى العدالة التي يسعى
اليها المكلفون، خاصة اذا تصرفت الإدارة
كخصم واصرت على قرارها رغم ما ينطوي
عليه من اخطاء^(١٥).

الا اننا نؤكد ان المرحلة الادارية هي مرحلة
اساسية لانها تلفت نظر الإدارة الى الاخطاء
المادية والحسابية التي لا يمكن التنكر لها، مما
يساعد على الحد من النزاعات التي تعرض على
القضاء، بحيث يختص هذا الاخير بالنزاعات
ذات الاهمية والتي تتضمن نقاطاً جوهرية. اما
ما خص الجهة الادارية التي تتولى دراسة
الاعتراض فقد أصبح في كل ادارة ضريبية
وحدة مختصة تعنى بدراسة الاعتراضات وهي
وحدة مغايرة للوحدات التي قامت بعمليات
التحقق، ومن شأن دراستها للاعتراض القاء
الضوء بصورة محايدة على الاخطاء المرتكبة.

الفصل الثاني:

اجراءات المرحلة الادارية لمنازعات التحقق الضريبي

لقد وحد قانون الإجراءات الضريبية إجراءات
الاعتراض امام الإدارة الضريبية بالنسبة

(١٥) مصطفى المبشر: المنازعات الضريبية في القانون اللبناني. رسالة دكتوراه دولة. الجامعة اللبنانية. كلية الحقوق والعلوم
السياسية والادارية. الفرع الاول. ١٩٨٦. ص ٣٧٣.

تقديمه. ولمدير الواردات ولمدير الضريبة على القيمة المضافة، كل في ما خصه، تمديد هذه المهلة لمرة واحدة لمدة ثلاثة أشهر بناءً على اقتراح رئيس الدائرة المختصة بالتسلسل الإداري في حال توفرت الأسباب المبررة لذلك. ويعتبر انتهاء المهل المعطاة للإدارة الضريبية للبت في الاعتراض، دون صدور قرار بشأنه، بمثابة قرار ضمني بقبول الاعتراض، وعلى مدير الإدارة الضريبية تبليغ مدير المالية العام بهذه الحالات مع الأسباب الموجبة وأسماء الموظفين المسؤولين عن التأخير بهدف اتخاذ الإجراءات اللازمة بحق المقصرين منهم.

٣ - نتيجة الدرس

يمكن ان تقبل الادارة الاعتراض كليا او جزئيا، كما يمكنها ان تعيد النظر بالتكليف في حال اكتشاف وقائع او عناصر جديدة او مكتومة متعلقة بهذا التكليف او سواه، سواء قدمها المكلف اليها او تم اكتشافها تلقائيا خلال درس الاعتراض.

٤ - تبليغ نتيجة الدرس

يجب على الدائرة المختصة ان تعلم المعارض بقرار الادارة الضريبية لجميع حيثياته وخلاصته سواء كان مخالفا او مصدقا للقرار المعارض عليه، وذلك وفقا لاصول التبليغ المنصوص عليها في القانون، على ان يتم ايداعه في البريد المضمون قبل نهاية المهلة الاساسية للبت بالاعتراض او المهلة الاضافية في حال وجودها.

القسم الثاني:

المرحلة القضائية

لمنازعات التحقق الضريبي

تنتمي منازعات التحقق الضريبي إلى المنازعات الإدارية. ويختص بالنظر بها القضاء

٣ - الشروط الشكلية لتقديم الاعتراض

الشروط الواجب توفرها لقبول الاعتراض

شكلا، هي:

- أن يقدم أمام الوحدة الضريبية المختصة ضمن المهلة القانونية بموجب استدعاء خطي موقع من صاحب العلاقة أو من ينوب عنه قانوناً.

- أن يتضمن أسباب الاعتراض ومطالب المعارض وان ترفق به نسجاً عن المستندات التي تبرر الاعتراض.

- ان يبين نوع الضريبة المعارض عليها والفترة أو الفترات الضريبية المعارض عليها.

ثانياً: البت في الاعتراض من قبل الإدارة الضريبية

تدرس الادارة الضريبية الاعتراض ضمن مهلة محددة وتصدر قرارها بالقبول او الرفض وتبلغه الى صاحب العلاقة، وفي حال انقضاء المهلة دون صدور قرار عن الادارة، يعتبر ذلك قرارا ضمنيا بالقبول.

١ - دراسة الاعتراض

يجب على الدائرة الضريبية المختصة أن تدرس جميع النقاط الواردة في الاعتراض وفقاً للمعطيات المتوفرة لديها، ولها من أجل ذلك أن تطلب خطياً من المعارض الإيضاحات اللازمة وكل ما تراه ضرورياً من وثائق ومستندات. في حال عدم تجاوب المكلف، ينظم محضر بالواقعة يعرض عليه للتوقيع. وفي حال تمنع عن توقيعه، يذكر الموظف ذلك في المحضر، وتتخذ الدائرة الضريبية قرارها على أساس المعلومات المتوفرة لديها.

٢ - مهلة الدرس

على المديرية المختصة أن تبت في الاعتراض في مهلة ستة أشهر من تاريخ

العام، ويذهب البعض الى انه جزء من القانون الاداري. لأنه ينظم نشاطاً يدار حصرياً من قبل الادارة العامة التي تتولى عمليات تحقق وتحصيل الضرائب والرسوم المماثلة^(١٦).

وبالتالي تحدد طبيعة منازعات التحقق الضريبي في ضوء المفاهيم المحددة في المنازعات الادارية. وهذه المفاهيم تمتد لتشمل سلطات القاضي الضريبي عند الفصل في النزاع المعروض عليه والمتعلق بعمليات التحقق.

ثانياً: انتماء منازعات التحقق الضريبي الى القضاء الشامل

اقر الفقه والاجتهاد انتماء منازعات التحقق الضريبي الى مراجعات القضاء الشامل^(١٧). ويرجع ذلك الى تمتع القاضي الاداري بصلاحيات واسعة عند النظر في هذه المنازعات^(١٨). الا ان سلطات القاضي الضريبي تتضمن مجموعة من الضوابط التي لا تمس انتماء المنازعات الضريبية الى هذا النوع من المراجعات.

ويملك القاضي الضريبي في المنازعات الضريبية صلاحيات واسعة للفصل في النزاع بين الادارة والمكلف. فهو يعمد الى تقدير شرعية التكاليف الصادر عن الادارة وتحديد الحقوق المتوجبة. كما يملك صلاحية تصحيح التكاليف، بحيث يصبح التكاليف ملزماً للادارة والمكلف.

ثالثاً: منازعات التحقق الضريبي ذات طابع موضوعي

لا يمكن حصر المنازعات الضريبية في

الإداري. ونص المشرع اللبناني على اختصاص المحاكم الإدارية بالنظر في هذه المنازعات في الدرجة الأولى. كما حدد اختصاص مجلس شورى الدولة كمرجع استثنائي يطعن أمامه بالقرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية.

وبما أن المحاكم الإدارية لم تنشأ بعد فإن لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم المماثلة مازالت المختصة بالنظر بالمنازعات الضريبية في الدرجة الأولى من المرحلة القضائية.

وسنتناول في هذا القسم خصائص المرحلة القضائية وأصول المحاكمات وصلاحيات القاضي الضريبي والإجراءات التي تتضمنها هذه المرحلة.

الفصل الأول:

خصائص منازعات التحقق الضريبي في المرحلة القضائية

تتميز منازعات التحقق الضريبي في مرحلتها القضائية بالخصائص الآتية:

أولاً: انتماء منازعات التحقق الضريبي الى المنازعات الادارية

اتفق الفقه على انتماء منازعات التحقق الضريبي الى المنازعات الادارية، لان هذه المنازعات تضع المكلف بالضريبة في مواجهة الادارة الضريبية التي تتولى ادارة مرفق عام، والتي تتمتع بامتيازات السلطة العامة عند تحديد وفرض الالتزامات الضريبية.

اما القانون المطبق على منازعات التحقق الضريبي فهو القانون الضريبي، والاتجاه الغالب في الفقه ان هذا القانون هو احد فروع القانون

(١٦) Kammoun, S: La nature juridique du contentieux fiscal. Association Tunisienne de droit fiscal. Sfax.p2.

(١٧) قرار مجلس شورى الدولة رقم ١٢٣ تاريخ ١٢/٩/٢٠٠٢. المجلة ٢٠٠٧. ص ٢٧١.

(١٨) Debbach,CH. Ricci, J-C: Contentieux administratif. Dalloz. Paris.1990.p932.

لكي تصبح الضريبة المحققة متوافقة مع حقوق الدولة التي انشأتها القوانين النافذة.

ويعني ذلك ان المكلف يوجد في مركز مشروعية موضوعية، مما يسمح للإدارة الضريبية بتصحيح التحقق الذي قام به بنفسه. كما ان عمليات التحقق هي ملزمة للإدارة الضريبية وفقا لأحكام القوانين النافذة، وهذه العمليات ليست مجرد إمكانية تملكها الإدارة الضريبية تجاه المكلفين بل هي واجبة عليها، وهذا الأمر يمنع الإدارة من إعفاء المكلفين من موجباتهم الضريبية او امتناعها عن تحصيل حقوق الدولة من ضرائب ورسوم مماثلة. ولذلك اقر القضاء الإداري الفرنسي مبدأ البطلان المطلق لكل اتفاق مبرم بين المكلف والإدارة الضريبية، وقد اعتبره مجلس الدولة بدون قيمة قانونية وعديم الوجود^(١٩).

ويضفي المركز الموضوعي للمكلف على منازعات التحقق الضريبي طابعا موضوعيا، ويترتب على ذلك أن يكون جوهر هذه المنازعات البحث في مشروعية التكاليف المطعون فيها ومدى انطباق مركز المكلف على القوانين والأنظمة الضريبية النافذة. وبالتالي لا تحصر صلاحية القاضي الضريبي في إقرار الحقوق الشخصية للمكلف، بل يسعى هذا الأخير أيضا إلى التأكد من قيام مبدأ المشروعية في الدولة، خصوصا وان النزاع يخضع للقانون العام المختلف عن القانون الخاص الذي يحرص فقط على إقرار الحقوق الشخصية للمتنازعين والفصل في صحتها.

الفصل الثاني:

أصول المحاكمات الضريبية

تتميز أصول المحاكمات الضريبية عن

كونها منازعات تمكن المكلفين من الحصول على حقوقهم. انما هي تستهدف ايضا اجراء رقابة على مدى تطبيق الادارة الضريبية للقواعد المتعلقة بالضرائب والرسوم المماثلة.

ويدخل في مهمة القاضي الضريبي البحث في انطباق التكاليف الصادر عن الادارة مع المشروعية الضريبية، وكيفية ممارسة السلطات الضريبية لدورها، ومدى احترامها لمركز المكلف وفقا لما هو محدد في القانون الضريبي.

وغالبا ما يكون المكلف في وضعية الدائن للإدارة الضريبية، ولهذا الدين الطابع العام لأنه مستحق لخزينة الدولة. ويختلف هذا الدين عن الدين العادي القائم بين الأشخاص الخاصة، والذي يخضع لأحكام القانون الخاص.

ودين الدولة هو نتيجة التعبير عن ارادة السلطة العامة من جانب واحد، ولا ينشأ بموجب عقد بين طرفين كما هو الحال بالنسبة للدين العادي. وهذا يعني ان وضعية المكلف تخضع لأحكام القانون العام. كما أن تكليف الإدارة لا ينشئ دين الضريبة وانما يكشف عنه، لان هذا الحق ينشأ بفعل القانون الضريبي وقانون الموازنة الذي يعطي الاذن بالجباية، وما عمل الإدارة في عمليات التحقق سوى البحث عن حقوق الدولة وتحديد مطرحها والاعلان عن مقدارها واصدار المستند اللازم لجبايتها.

وعند سماح القانون الضريبي للمكلف بالتصريح عن الضريبة بحيث يجري عمليات التحقق بنفسه ويدفع الضريبة بالاستناد الى تصريحه، فان الإدارة الضريبية، تعتمد الى دراسة هذه التصاريح للتأكد من ان الدين المصرح عنه يتوافق مع الدين الذي نشأ وفقا للقانون الضريبي، وعند وجود نقص او كتمان تعتمد الإدارة إلى إصدار جدول تكليف اضافي

C.E. 5 Décembre 1960. Rec. P671. (١٩)

نظام مجلس شورى الدولة على ان تتذاكر الهيئة الناظرة في الدعوى سرا وتتخذ قرارها بالاجماع او بالاكثرية ويفهم القرار في جلسة علنية يبلغ موعدها الى الخصوم، وذلك في مهلة اقصاها ثلاثة اشهر من تاريخ انتهاء المهلة المعطاء للفرقاء لوضع ملاحظاتهم بشأن التقرير والمطالعة.

ويرجع الطابع السري للمحاكمات الضريبية الى ان موضوع النزاع يتعلق بالمهن واسرارها. الا ان هذه السرية تقتضي الا تعيق سير الدعوى، كما تقتضي بتبليغ الخصوم الاوراق واللوائح وسائر الملاحظات.

ثالثا: التقاضي على درجتين

ان مجلس شورى الدولة هو المحكمة العادية للنظر بالدرجة الاولى والاخيرة في القضايا الادارية. الا ان المنازعات الضريبية، وخلافا لاصول المحاكمات الادارية تخضع لاصول متميزة تتضمن التقاضي على درجتين: الدرجة الاولى امام لجان الاعتراضات وهي لجان ادارية ذات صفة قضائية، والدرجة الثانية امام مجلس شورى الدولة كمرجع استئنافي للقرارات الصادرة عن لجان الاعتراضات.

اما بعد صدور القانون رقم ٢٢٧ لعام ٢٠٠٠ الذي عدل نظام مجلس شورى الدولة، بحيث اصبحت المادة الاولى منه تنص على ان القضاء الاداري يتألف من مجلس شورى الدولة والمحاكم الادارية. كما نصت المادة ٦٢ على الغاء جميع لجان الاعتراضات على الضرائب المباشرة وغير المباشرة وعلى الرسوم الاميرية والبلدية المنشأة بموجب مختلف قوانين الضرائب والرسوم، واحالة جميع الاعتراضات

القواعد المتعلقة باصول المحاكمات المدنية، فهي تنتمي الى القضاء الاداري الذي يعتمد اصولا ادارية مستقلة عن اصول المحاكمات المدنية. كما ان اصول المحاكمات الضريبية تتمتع بخصائص ذاتية تجعلها مستقلة عن الاصول الادارية.

وتجدر الاشارة الى انه في حال غياب قواعد صريحة في اصول المحاكمات الادارية يستطيع القاضي الضريبي ان يستند الى القواعد المنصوص عليها في اصول المحاكمات المدنية او المبادئ العامة التي يستنبطها بنفسه^(٢٠).

وهذا يعني ان لأصول المحاكمات الضريبية خصائص مشتركة مع اصول المحاكمات الادارية واخرى متميزة عنها، واهم خصائص اصول المحاكمات الضريبية، هي:

اولا: اصول محاكمات استقصائية

تتميز اصول المحاكمات الضريبية بالاستقصاء والتحري، فالقاضي الضريبي هو الذي يسيّر الدعوى ويسيطر على اصول محاكماتها، بخلاف الحال في الدعوى المدنية التي يسيرها المتقاضيان، ويتسم دور القاضي فيها بالطابع السلبي، اذ يقتصر على مراقبة اجراءات الدعوى، ولا يتدخل فيها الا لحسم النزاع عندما تصبح الدعوى سالحة لاصدار الحكم.

ثانيا: اصول محاكمات غير علنية

تجري المحاكمات الضريبية امام لجان الاعتراضات بصورة غير علنية وتلزم اللجان بسرية المذاكرات. كما قضت المادة ٨٩ من

(٢٠) Auade, Ph. Abdelnour, A-C: Contentieux fiscal et droit libanais. ٢٠٠٣. ص ٦٠.

رابعاً: نفقات المحاكمات الضريبية

تعتبر النفقات التي يتكبدها المكلف امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم محدودة، فلا يشترط دفع رسوم معينة او ايداع تأمين محدد، كما ان للمعترض ان يستعين بمحام دون ان يكون ذلك ملزماً لتقديم الاستدعاء. كل ذلك يجعل من تقديم الاعتراض امام لجان الاعتراضات غير مكلف.

اما تقديم المراجعة امام مجلس شورى الدولة يكبد المعترض نفقات اكبر، بالاضافة الى رسوم تقديم الاستئناف المنصوص عليها في المادة ١٣١ من نظام مجلس شورى الدولة،

اذ نصت الفقرة الثانية من المادة ١٠١ من قانون الاجراءات الضريبية على انه يتوقف قبول الاستئناف الذي يقدمه المكلف على ايداع تأمين، يوازي خمسة بالمئة من مقدار المبالغ المعترض عليها من ضريبة وغرامات، باستثناء غرامة التأخير في الدفع، وكل طلب طعن غير مرفق بايصال يثبت دفع التأمين يرد شكلاً.

كما قضت الفقرة الثالثة من المادة ٥٤ من المرسوم التطبيقي رقم ٢٤٨٨ لعام ٢٠٠٩ على ان يصادر التأمين لمصلحة الخزينة في حال رد الاستئناف، اما اذا جاء قرار مجلس الشورى لصالح المكلف عندئذ يعاد التأمين في حال لم يكن متوجب على المكلف اية ضريبة والا يستعمل لتسديد الضريبة المتوجبة.

اضف الى ذلك كلفة الاستعانة بمحام اذ ان نظام مجلس شورى الدولة يلزم الاستعانة بمحام عند الاستئناف لدى المجلس، مما يجعل كلفة الاستئناف عالية.

العالقة امام هذه اللجان بالطريقة الادارية الى المحاكم الادارية وفق صلاحيتها الاقليمية خلال شهر من تاريخ نفاذ هذا القانون.

كما ان الفقرة الثانية من المادة ٩٩ من قانون الاجراءات الضريبية رقم ٤٤ الصادر في العام ٢٠٠٨، نصت على انه الى حين انشاء وتشكيل المحاكم الادارية يجوز الطعن في قرارات الادارة الضريبية امام لجان الاعتراضات، التي تنشأ وتشكل في كل محافظة بموجب مرسوم يتخذ في مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية ووزير العدل.

ولم تنشأ المحاكم الادارية بعد الى تاريخ كتابة هذه السطور، لذلك تبقى لجان الاعتراضات قائمة، فالعلم والاجتهاد مستقران على ارجاء تنفيذ احكام النصوص التشريعية الجديدة عند استحالة تطبيقها، وذلك ريثما تتمكن السلطة التنفيذية من وضع هذه النصوص موضع التنفيذ. وهذا لا يعني ان النصوص التشريعية الجديدة هي غير نافذة، بل هي نافذة باستثناء بعض الاحكام التي يقتضي لجعلها نافذة تدخل السلطة التنفيذية، ان لجهة اصدار النصوص التنظيمية التي تجعلها قابلة للتطبيق وان لجهة اصدار الاعمال الادارية التي تقضي بتشكيل الهيئات المكلفة بتطبيق التشريع الجديد.

كما ان مبدأ استمرارية المرافق العامة يفرض على لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم الاميرية والبلدية وجوب الاستمرار بالعمل، وفق الاحكام التي ترعاها الى حين وضع النصوص المتعلقة بالمحاكم الادارية موضع التنفيذ الفعلي، وذلك منعا لاي فراغ تشريعي من شأنه عرقله حسن سير العدالة واحقاق الحق^(٢١)

(٢١) قرار مجلس شورى الدولة رقم ٣٤٦ تاريخ ١٠/٣/٢٠٠٢. المجلة. ٢٠٠٧. ص ٦٨٠.

خامسا: وقف تنفيذ التكليف موضوع الاعتراض

نصت المادة ١١٦ من نظام مجلس شورى الدولة على ان الاستئناف المقدم ضمن المهلة القانونية، لا يوقف تنفيذ الحكم المستأنف ما لم يقرر مجلس شورى الدولة عكس ذلك. وهذا يعني انه على الادارة الضريبية الاستمرار في اجراءات التحصيل التي ينص عليها القانون. ولا تتوقف هذه الاجراءات الا بقرار صادر عن مجلس شورى الدولة، لطالما لا يوجد نص قانوني يقضي بخلاف ذلك كما هو الحال عند الاعتراض امام الادارة الضريبية، حيث نصت المادة ٥٥ من المرسوم ٢٤٨٨ الذي حدد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية على التعليق الموقت لاجراءات التحصيل الجبري الى حين صدور قرار نهائي بصدده.

كما ان الفقرة الاولى من المادة ١٠٢ من قانون الاجراءات الضريبية قضت باستمرار غرامة التأخير في تسديد الضريبة طيلة مدة الاعتراض، على الا تزيد تلك المدة عن ١٢ شهرا من تاريخ تقديم الاعتراض امام الادارة الضريبية، والا يتوقف سريان الغرامة المذكورة من تاريخ انتهاء هذه المدة.

اضافة الى ان الفقرة الثانية من المادة السابقة نصت على انه في حال القبول الجزئي او الكلي للاعتراض من قبل الادارة الضريبية او المحاكم او لجان الاعتراضات او مجلس شورى الدولة، يحق للمكلف الذي سبق ان دفع المبالغ المفروضة عليه الحصول على الرصيد المدفوع منه زيادة بالاضافة الى الفائدة القانونية المتوجبة عن هذا الرصيد، وفي ذلك حفظ لحقوق المكلف الذي دفع الضريبة المتوجبة عليه بالرغم من اعتراضه.

الفصل الثالث:

اجراءات التقاضي أمام لجان الاعتراضات

نظمت المادة ٥٣ من المرسوم ٢٤٨٨ لعام ٢٠٠٩ المتعلق بتحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية، والمادة ١٠٠ من قانون الاجراءات الضريبية الاحكام المتعلقة بلجان الاعتراضات. و في هذا الفصل سنتناولها على الشكل الاتي:

اولا: تكوين لجان الاعتراضات

نصت المادة ١٠٠ من قانون الاجراءات الضريبية على ان تتألف لجان الاعتراضات من:

١ - قاض عامل او قاضي شرف عدلي او اداري او مالي من الدرجة الرابعة على الاقل (رئيسا).

٢ - مراقب ضرائب رئيسي من غير الوحدة المختصة بالتكليف (عضوا).

٣ - مندوب عن غرفة التجارة والصناعة المختصة يختاره رئيس الغرفة المذكورة (عضوا).

٤ - موظف من الادارة الضريبية التي قامت بدرس الاعتراض او قامت بالتكليف، ينتمي الى الفئة الثالثة على الاقل مقررا لا يحق له التصويت.

ويمكن للجنة الاستعانة بخبراء من اصحاب الاختصاص. وتعتمد هذه اللجنة الاصول المتبعة امام قضاء العجلة، وتتخذ قراراتها بالاكثرية، ويوضع تحت تصرفها مراقب ضرائب من الدائرة المختصة بصفة امين سر.

وقد أثار تكوين لجان الاعتراضات على الضرائب تساؤلا عن صفة هذه اللجان وطبيعتها القانونية. وقد استقر قضاء مجلس شورى الدولة على اعتبار هذه اللجان لجان ادارية ذات صفة قضائية^(٢٢). ولطبيعة هذه اللجان تأثير على طبيعة قراراتها وحجيتها.

(٢٢) قرار مجلس شورى الدولة رقم ١٤٧ تاريخ ١٨/٥/١٩٧٥. النشرة القضائية. ١٩٧٦. ص ١٩٦.

والاشعارات والمخابرات والقرارات وسواها بالطرق الادارية المعتادة مقابل ايصال، واذا تعذر ذلك، فبإرسالها اليه في محل اقامته بواسطة البريد المضمون مع اشعار بالاستلام. وفي حال تخلف المالك عن حضور جلسات اللجنة على الرغم من دعوته اليها، او تقاعسه عن تقديم ما يطلب اليه من معلومات او من وثائق ومستندات، عندها تبت اللجنة في الاعتراض في ضوء محتويات الملف.

لا يجوز للمكلف ان ينازع امام اللجنة في غير المطالب التي اوردها في اعتراضه، غير انه يتوجب على اللجنة اذا أسفرت تحقيقاتها عن ظهور ايرادات مكتومة غير مكلفة، ان تحيل ملف الاعتراض للإدارة المختصة لإجراء المقتضى بشأنها، ولا يجوز لهذه اللجنة أن تبحث في نقاط لم تتم إثارتها من قبل المكلف او ان تقضي بمبالغ تزيد عن المبالغ المعترض عليها.

رابعاً: قرارات لجان الاعتراضات

تتخذ لجان الاعتراض قراراتها بالأكثرية، على ان تكون معللة، وتبلغ الى المعترض والادارة الضريبية. وتتمتع هذه القرارات بقوة القضية المقضية.

١ - حجية قرارات لجان الاعتراضات

تتمتع قرارات لجان الاعتراضات بقوة القضية المقضية ما لم يطعن فيها ضمن المهلة القانونية وتبطل من قبل القضاء الاداري. واكد مجلس شورى الدولة على ان لجنة الاعتراضات تعتبر هيئة ادارية ذات صفة قضائية وتتمتع قراراتها بالصفة الرسمية، بحيث يكون لما دون فيها من امور حجة على الكافة وتبقى قائمة حتى ادعاء التزوير^(٢٣).

ثانياً: تقديم الاعتراض امام لجان الاعتراضات

يحق للمعترض الذي ردت الادارة الضريبية اعتراضه، كلياً او جزئياً، ان يطعن بقرار الادارة امام لجان الاعتراضات وذلك الى حين انشاء وتشكيل المحاكم الادارية ضمن مهلة شهرين تسري اعتباراً من تاريخ تبليغه القرار المعترض عليه.

يقدم الطعن بشكل استدعاء خطي معلل، مرفق بصورة عن القرار المطعون فيه وبجميع المستندات الايضاحية المتعلقة به، ويسجل لدى قلم لجنة الاعتراضات المختصة ويتولى رئيس الدائرة المختصة إحالته مع كامل الملف الى لجنة الاعتراضات المختصة.

ويمكن للمعترض ان يرسل طعنه بقرار الادارة الضريبية الى لجنة الاعتراضات بواسطة البريد المضمون مع اشعار بالاستلام، ويعتبر في هذه الحالة تاريخ ختم البريد للكتاب المرسل من قبله تاريخاً لتقديم هذا الطعن.

ثالثاً: دراسة الاعتراض من قبل لجان الاعتراضات

تجتمع اللجنة بدعوة من رئيسها في الدائرة المالية المختصة، ولا تكون جلساتها قانونية الا اذا حضرها الرئيس وجميع الاعضاء، وتلزم بسرية المهنة المنصوص عليها في القانون.

يحق للجنة الاعتراضات ان تدعو المالك الى جلساتها، كما لها ان تدعو أي شخص آخر ترى ضرورة الاستماع اليه او الاستيضاح منه. كما لها ايضاً ان تطلب خبراء عند الضرورة على نفقة الجهة المعترضة، ولها ان تقوم بالتحقيقات التي تراها مفيدة مستعينة بخبرة من ترى لزوم الاستعانة به من موظفي الادارة الضريبية المختصة. وللمكلف ان يستعين بمن يشاء من محامين وخبراء وان يطلب من اللجنة الاستماع اليه. ويجري ابلاغ المالك بجميع الدعوات

(٢٣) قرار مجلس شورى الدولة رقم ٥٥٥ تاريخ ٢٧/٤/٢٠٠٤. المجلة ٢٠٠٨. ص ١٠٤٧.

يوازي خمسة بالمئة من مقدار المبالغ المعترض عليها.

ونلاحظ ان المشرع قد اشترط لاستئناف قرارات لجان الاعتراض امام مجلس شورى الدولة مجموعة من الشروط، بعضها يتعلق بمهلة الاستئناف وبعضها بالقرارات القابلة للاستئناف، والبعض الآخر بالجهة التي يحق لها تقديم الطعن. سنتناول هذه الشروط في هذا الفصل على الشكل الاتي:

اولاً: مهلة استئناف قرارات لجان الاعتراضات

حدد المشرع مهلة شهر لاستئناف القرارات الصادرة عن لجان الاعتراضات امام مجلس شورى الدولة.

١ - مدة مهلة الاستئناف

تعددت مهل استئناف قرارات لجان الاعتراضات قبل صدور قانون الاجراءات الضريبية، فعلى سبيل المثال كانت مهلة استئناف قرارات لجان الاعتراضات على ضريبة الدخل عشرين يوماً من تاريخ التبليغ، في حين كانت مهلة استئناف قرارات لجان الاعتراضات على ضريبة الاملاك المبنية شهراً واحداً من تاريخ التبليغ. الا ان قانون الاجراءات الضريبية وُحِد مهل الاستئناف بالنسبة للضرائب التي تفرضها مديرية المالية العامة بحيث اصبحت شهراً واحداً من تاريخ تبليغ القرار الصادر عن لجان الاعتراضات.

٢ - كيفية احتساب مهلة الاستئناف

يبدأ سريان مهلة الاستئناف من اليوم التالي لتاريخ التبليغ الصحيح المطعون فيه، واليوم

٢ - تعليل قرارات لجان الاعتراضات

يتوجب على لجان الاعتراضات بصفتها لجنة ذات صفة قضائية ان تعلق قراراتها. الامر الذي يتوافق مع المبادئ العامة المتعلقة بكل قرار يصدر عن هيئة قضائية او هيئة لها الصفة القضائية. والتعليل المقصود هو ان يتضمن القرار من جملة ما يتضمن عرضاً لأقوال الفريقين او ما يفيد ذلك فيما يتعلق بطلباتهما او الاسباب التي يستندان اليها والحجج والوسائل التي يتذرعان بها، اضافة الى الاساس الواقعي والقانوني اللازم لاسناد النتيجة التي توصل اليها^(٢٤).

٣ - تبليغ قرارات لجان الاعتراضات

يتوجب على مقرر لجنة الاعتراضات ابلاغ القرار الصادر عن هذه اللجنة في مهلة ثلاثين يوماً من تاريخ صدوره الى كل من رئيس الوحدة الضريبية المختصة والمعترض، بحيث يبلغ هذا الاخير القرار وفقاً لاصول التبليغ المحددة في قانون الاجراءات الضريبية.

الفصل الرابع: شروط الاستئناف

امام مجلس شورى الدولة

نصت الفقرة الأولى من المادة ١٠١ من قانون الإجراءات الضريبية على انه يحق لكل من المكلف والإدارة الضريبية استئناف قرار المحكمة الإدارية أو لجنة الاعتراضات امام مجلس شورى الدولة وفقاً لأصول المحاكمات لديه، وذلك خلال مهلة شهر من تاريخ تبليغه القرار، وتعتبر المهلة مهلة إسقاط بالنسبة إلى الإدارة الضريبية والمكلف على حد سواء. كما نصت الفقرة الثانية على انه يتوقف قبول الاستئناف الذي يقدمه المكلف على ايداع تأمين

(٢٤) قرار مجلس شورى الدولة رقم ٥١٩ تاريخ ١٥/٤/٢٠٠٤. المجلة ٢٠٠٨. ص ٩٧٥.

١ - ان تكون القرارات صادرة عن لجان الاعتراضات

يقتضي ان تكون القرارات القابلة للاستئناف امام مجلس شورى الدولة صادرة عن لجان الاعتراضات الناظرة في الاعتراض على التحقق في مجال الضرائب او الرسوم المماثلة. ويشكل الاعتراض امام لجان الاعتراضات المرحلة التي تلي الاعتراض امام الادارة الضريبية والمرحلة التي تسبق الاستئناف امام مجلس شورى الدولة، لذلك لا يقبل الطعن في قرارات الادارة الضريبية مباشرة امام المجلس.

واكد مجلس شورى الدولة الذي اعتبر انه من المبادئ الثابتة قانونا وفقها واجتهادا ان مجلس شورى الدولة هو مرجع استئنافي في القضايا الضريبية، وهو ليس صالحا للنظر بداية في اية دعوى او مطلب يقدم مباشرة امامه، لان صلاحيته كقاض ضريبي تنحصر في الامور التي تعود بداية الى لجان الاعتراضات^(٢٧).

٢ - ان يكون قرارا صريحا

يجب ان يكون قرار لجنة الاعتراضات صريحا، ولا يقبل استئناف ما يعتبره المستأنف قرارا ضمنيا بالرفض في حال لم يصدر قرار اللجنة ضمن المهلة القانونية، ويرجع ذلك الى ان اللجنة المكلفة ببحث الاعتراض على التكليف في المرحلة البدائية هي لجنة ادارية ذات صفة قضائية، وعليها ان تصدر قرارها بهذا الشأن كي يستأنف لدى مجلس شورى الدولة وقبل صدور قرارها الصريح تبقى اللجنة واطاعة يدها على النزاع^(٢٨).

الذي يكون بداية المهلة لا يدخل في احتسابها في حين يدخل في احتسابها اليوم الذي تنتهي فيه، وفي حال وقوع اليوم الاخير للمهلة في يوم عطلة او عيد رسمي فانها تمتد الى اول يوم عمل فعلي.

وتبدأ مهلة الاستئناف من تاريخ التبليغ الصحيح، فالفقرة الثامنة من المادة ٥٤ من المرسوم ٢٤٨٨ لعام ٢٠٠٩ المتعلق بتحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية نصت على ان يجري التبليغ وفقا لاحكام قانون الاجراءات الضريبية المحددة في المادتين ٢٧ و٢٨ منه.

وتبليغ قرارات لجان الاعتراضات هو الاجراء اللازم لسريان مهلة الاستئناف، ولا يغني عنه أي اجراء آخر حتى العلم الأكيد أو حضور المكلف أو ممثل الادارة جلسة الحكم^(٢٥).

وعند ورود مراجعة الاستئناف خارج المهلة القانونية يرد مجلس الشورى المراجعة من حيث الشكل. كما ان مهلة الاستئناف لا تقبل القطع او التمديد لاي سبب كان الا اذا نص القانون على خلاف ذلك. وقضايا المهل تتعلق بالانتظام العام ويثيرها القاضي عفوا من تلقاء نفسه^(٢٦).

ثانيا: القرارات القابلة للاستئناف امام مجلس شورى الدولة

يقتضي لقبول استئناف القرارات الصادرة عن لجان الاعتراضات امام مجلس شورى الدولة ان تتوفر في هذه القرارات مجموعة من الشروط، هي:

- (٢٥) قرار مجلس شورى الدولة رقم ٣٢ تاريخ ١٩٧٠/١/٧. مجلة العدل. ١٩٧٠. ص ٢٠٢.
 (٢٦) قرار مجلس شورى الدولة رقم ٥٢٠ تاريخ ٢٠٠٨/٤/١٥. المجلة ٢٠٠٨. ص ٩٧٨.
 (٢٧) قرار مجلس شورى الدولة رقم ٣٤٦ تاريخ ٢٠٠٢/٣/١٠. المجلة ٢٠٠٧. ص ٦٨٠.
 (٢٨) قرار مجلس شورى الدولة رقم ١٨٥ تاريخ ١٩٦٧/٢/٢١. مجلة العدل ١٩٦٧. ص ٨٥.

٣ - أن يكون القرار فاصلا في موضوع النزاع

يجب ان تكون قرارات لجان الاعتراضات القابلة للاستئناف امام مجلس شورى الدولة قرارات فاصلة في موضوع الاعتراض. اما القرارات التي لا تفصل في الطلبات الواردة في الاعتراض، كالقرارات التمهيدية الصادرة عن لجان الاعتراضات فإنها لاتقبل الاستئناف^(٢٩).

ثالثا: الجهات التي لها حق الاستئناف

يشترط لقبول الاستئناف ان يرفع من خصم في الاعتراض امام لجنة الاعتراضات ضد الخصم الآخر الذي صدر الحكم لصالحه، أي المكلف او الادارة الضريبية. وفتح القانون الضريبي باب الاستئناف امامهما على قدم المساواة دون تمييز، اما الغير الذي لم يكن ممثلا امام لجنة الاعتراضات او الاعتراض البدائي فلا يحق له التدخل الا اذا كان مستوفيا شروط التدخل.

١ - الاستئناف من قبل المكلف

يحق للمكلف أن يستأنف قرار لجان الاعتراضات وان لم يكن ممثلا بشخصه في المحاكمة امام اللجنة، بحيث يكون ممثلا بواسطة غيره كالخلف العام او الخاص، فالوريث له صفة المدعاة ومتابعة دعوى الاستئناف او مشتري العقار موضوع التكاليف الذي يحل محل البائع او المفلس الذي كان ممثلا بوكيل التفليسة بعد ان أعيد اليه اعتباره^(٣٠).

٢ - الاستئناف من قبل الدولة

في ما خص الضرائب والرسوم التي تفرضها مديرية المالية العامة، فإن المرجع الذي يتخذ القرار بالاستئناف هو مدير الواردات بالنسبة للضرائب والرسوم التي تفرضها مديرية الواردات والماليات في المحافظات، ومدير الضريبة على القيمة المضافة. وفي حال قرر المدير المعني استئناف قرار لجنة الاعتراضات، يعد كتابا بذلك، ويرسله مباشرة مع كامل الملف الى هيئة القضايا في وزارة العدل.

٣ - تدخل الغير في الاستئناف

كما اشرنا سابقا، استقر العلم والاجتهاد على ان مراجعة الضرائب هي من مراجعات القضاء الشامل. وان التدخل في مثل هذا النوع من المراجعات له مفهوم ضيق، وان الاشخاص الذين يحق لهم التدخل عند وجود نزاع ضريبي هم المدينون المتضامنون، اذ ان الفصل في النزاع من شأنه ان يؤثر على حقوقهم.

أي ان التدخل محصور فقط باشخاص لهم علاقة مشتركة، وبالتالي لهم مصلحة مباشرة في الحل الذي سيعطى لنزاع نشأ عن تكليف ما^(٣١).

الفصل الخامس: نطاق سلطات

القاضي الضريبي

يترتب على تقديم الاستئناف امام مجلس شورى الدولة نقل النزاع اليه، ونشر جميع عناصر النزاع امامه باعتباره مرجعا استئنافيا. ولا يقتصر دور القاضي على بيان المخالفات

(٢٩) قرار مجلس شورى الدولة رقم ٢١٨ تاريخ ١٢/٣/١٩٧٥. مجلة العدل ١٩٧٨. ص ١١.

(٣٠) قرار مجلس شورى الدولة رقم ٥٦٤ تاريخ ١٤/٥/١٩٦٨. مجلة العدل ١٩٦٨. ص ٥٩٣.

(٣١) قرار مجلس شورى الدولة رقم ٢٠٩ تاريخ ١٠/٣/١٩٧٥ النشرة القضائية ١٩٧٥. ص ٢٤١.

ويملك القاضي الضريبي، وفي إطار القضايا المتعلقة بالضرائب سلطات واسعة عند دراسة اساس النزاع، نظرا للطبيعة القانونية الخاصة للقانون الضريبي، فيتصرف كرئيس مباشر للدوائر المالية. فهو يراقب بدقة التكاليف المطعون فيها ويعدلها ويحل نفسه عند الاقتضاء محل الدوائر المالية المختصة لاجراء التعديلات اللازمة على التكاليف المنازع بشأنها دفاعا عن القانون وعن حقوق الخزينة والمكلفين في آن معا^(٣٦).

ووفقا للقواعد العامة التي ترعى اصول المحاكمات الادارية، يحق للقاضي ان يقدر بحرية الظروف التي تثبت قناعته. لذلك فهو يلجأ في الواقع الى مجمل المعطيات الخاصة بكل نزاع لتكوين قناعته الشخصية، ومن بين هذه المعطيات تلك المتعلقة باسباب واقعية وما توفر لديه من معلومات تتعلق بحسن سير الادارة التي تكون فعلا قناعة راسخة لديه، وتفرض بالتالي تبني حل معين دون سواه^(٣٧).

ولا يقتصر دور القاضي الضريبي عند دراسة التكاليف موضوع الاعتراض على تخفيض قيمته او الغائه او التأكيد عليه، وانما يقوم بالتأكد من انطباق هذا التكاليف على القوانين والانظمة الضريبية النافذة وذلك بهدف تدعيم مبدأ المشروعية^(٣٨).

القانونية دون البحث في اساس النزاع. وفي هذا الفصل سنتناول سلطات القاضي في دراسة النزاع المعروض عليه وحدود هذه السلطات.

اولا: سلطات القاضي الضريبي

نصت المادة ١١٥ من نظام مجلس شوري الدولة على ان الاستئناف لدى مجلس شوري الدولة ينقل اليه الدعوى، فيعيد المجلس درسها ويبت فيها مجددا. وهذا النص يؤكد على القواعد العامة لاصول المحاكمات التي تقضي بنقل الدعوى امام الجهة القضائية عند الاستئناف، ويترتب على ذلك نشرها واعادة درسها والبت فيها مجددا^(٣٢).

ويعود لمجلس شوري الدولة باعتباره مرجعا استئنافيا للقرارات الصادرة عن لجان الاعتراضات، وبلاستناد الى المفعول الناصر للدعوى، التحقق من ورود الاعتراض امام لجنة الاعتراضات ضمن المهلة القانونية^(٣٣)، والتحقق والتثبت مما اذا كانت لجان الاعتراضات قد عللت قراراتها تعليلا كافيا^(٣٤). بحيث يتوجب على قاضي الاستئناف قبل ان يتطرق الى بحث النزاع المعروض عليه في الاساس ان يتطرق الى قانونية القرار المستأنف، وان يتحقق مما اذا كان الطلب المقدم امام محكمة البداية مستوفيا سائر الشروط الشكلية وان يثير عند الاقتضاء ومن تلقاء نفسه، جميع الدفوع والاسباب المتعلقة بالانتظام العام^(٣٥).

(٣٢) قرار مجلس شوري الدولة رقم ٣٤٦ تاريخ ١٠/٣/٢٠٠٣. المجلة ٢٠٠٧ ص ٦٨٠.

(٣٣) قرار مجلس شوري الدولة رقم ٢٤٨ تاريخ ٣١/١٢/٢٠٠٣. المجلة ٢٠٠٨ ص ٤٥٢.

(٣٤) قرار مجلس شوري الدولة رقم ٣٠٣ تاريخ ٢٠/٦/٢٠٠٤. المجلة ٢٠٠٨ ص ٥٤٠.

(٣٥) قرار مجلس شوري الدولة رقم ٥٢٠ تاريخ ١٥/٤/٢٠٠٤. المجلة ٢٠٠٨ ص ٩٧٨.

(٣٦) قرار مجلس شوري الدولة رقم ٥٥٥ تاريخ ٢٧/٤/٢٠٠٤. المجلة ٢٠٠٨ ص ١٠٤٧.

(٣٧) قرار مجلس شوري الدولة رقم ٥١٩ تاريخ ١٥/٤/٢٠٠٤. المجلة ٢٠٠٨ ص ٩٧٥.

(٣٨) Bern: op.cit. p142.

٣ - التقيد بالطلبات الواردة في الاعتراض

يقتضي على القاضي الضريبي التقيد بطلبات المعارض او مقدم المراجعة، ويحظر عليه ان يخرج عن نطاق هذه الطلبات وان يقضي بامر لم يطلبه مقدم المراجعة. فاذا طلب المعارض تخفيض الضريبة لا يحق للقاضي الحكم بإلغائها^(٤٠)، كما لا يحق له الاعفاء من تكليف عن عدد من السنوات لم يطالب المعارض بإعفائه منها^(٤١).

كما يتقيد القاضي الضريبي بحدود النزاع الذي كان عليه بداية امام لجان الاعتراضات. ولا يجوز قبول طلبات جديدة فيما بعد. فالطلب الجديد يصلح لان يكون سببا لدعوى اخرى تمر في مراحل المنازعة امام الادارة ثم لجان الاعتراضات وصولا الى مجلس الشورى، لان الادلاء بطلب جديد امام مجلس الشورى مباشرة يفقد النزاع مرحلة من مراحل ودرجة من درجاته وبالتالي يحرم الخصم من حق الدفاع.

وأكد مجلس شورى الدولة في لبنان على انه وفقا للمبادئ العامة لاصول المحاكمات الادارية، فمن بين المنازعات القضائية التي لا يجوز تقديم استئناف تبعي بشأنها ولا حتى طلبات مقابلة، تلك التي تتعلق في التنزع الضريبي لان هذا النزاع لا يتوافق مع فكرة المراجعة التبعية بالنسبة لطبيعة الصلاحيات التي تمارسها المحاكم للنظر في هذه القضايا^(٤٢).

والاستئناف التبعي هو طلب المستأنف عليه فسخ القرار الذي استأنفه خصمه استئنافا اصليا^(٤٣).

ثانيا: حدود سلطات القاضي الضريبي

الى جانب السلطات الواسعة التي يتمتع بها القاضي الضريبي، توجد مجموعة من القيود التي تعود الى طبيعة المهام المنوطة به، والتي يمكن اجمالها بما يلي:

١ - لا يحل القاضي الضريبي محل الادارة

تقضي القواعد العامة التي تحكم القضاء الاداري بعدم جواز حلول القاضي الاداري محل الادارة. الا ان حلول القاضي الضريبي محل الادارة عند دراسة النزاع حول التكاليف الضريبي هو استثناء على الاصل، ويرجع الى الطبيعة الخاصة للقانون الضريبي، وعندما يقتضي ذلك البت بالنزاع المعروض على القاضي، وفي ما عدا ذلك لا يحق له ان يحل محل الادارة.

٢ - لا يستطيع القاضي الضريبي ان

يوجه اوامر الى الادارة الضريبية

لا يملك القاضي الضريبي سلطة الطلب من الادارة الضريبية القيام باعمال محددة او اتخاذ اجراءات معينة. كما يتوجب عليه رفض كل الطلبات التي تقدم اليه في اطار النزاع الضريبي والتي من شأن الفصل بها توجيه اوامر الى الادارة الضريبية، كالطلبات التي تستهدف حصول المكلف على شهادة بعدم تكليفه.

ولا يستطيع القاضي الضريبي ان يوجه الى الادارة الضريبية امرا للقيام بتصحيح عنوان مدرج ضمن اذار موجه الى احد المكلفين، او ان يطلب من الادارة ان تفيد عن المعايير المعتمدة عند تحديد الضريبة^(٣٩).

(٣٩) Kammoun: op. cit.p11.

(٤٠) C.E. 14 juin 1968.Rec. p913.

(٤١) C.E. 12 juillet 1932.Rec.p706.

(٤٢) قرار مجلس شورى الدولة رقم ٣٤٦ تاريخ ١٠/٣/٢٠٠٢. المجلة ٢٠٠٧.ص٦٨٠.

(٤٣) اوارد عيد: موسوعة اصول المحاكمات والاثبات والتنفيذ. ج٥. ص١٦٥.

الاعتراضات وصولاً إلى مجلس شورى الدولة الذي يملك الحق في النظر في هذا الاستئناف بسبب اختلاف سنة التكليف.

وتجدر الإشارة إلى أن أحكام مجلس شورى الدولة هي أيضاً ملزمة للإدارة. فقد نصت المادة ٩٣ من نظام مجلس شورى الدولة على أن أحكام المجلس ملزمة للإدارة، وعلى السلطات الإدارية أن تتقيد بالحالات القانونية كما وصفتها هذه الأحكام.

وعلى الشخص المعنوي من القانون العام أن ينفذ في مهلة معقولة الأحكام المبرمة الصادرة عن المجلس تحت طائلة المسؤولية. وإذا تأخر عن التنفيذ من دون عذر يمكن بناء على طلب المتضرر الحكم بإلزامه بدفع غرامة اكرهية يقدرها المجلس وتبقى سارية لغاية تنفيذ الحكم. وكل موظف يستعمل سلطته أو نفوذه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ليعيق تنفيذ القرار القضائي يغرم أمام ديوان المحاسبة بما لا يقل عن راتب ثلاثة أشهر ولا يزيد عن راتب ستة أشهر.

ثانياً: طرق الطعن بقرارات مجلس شورى الدولة في المنازعات الضريبية

لا تقبل قرارات مجلس شورى الدولة الصادرة للفصل في المنازعات الضريبية أي طريق من طرق المراجعة إلا وفقاً للطرق الآتية:

- الاعتراض
- اعتراض الغير
- إعادة المحاكمة
- تصحيح الخطأ المادي

وتعد هذه الطرق من مراجعات القانون العام ولا تتميز فيها المنازعات الضريبية بشيء.

الفصل السادس: قرارات مجلس شورى الدولة في المنازعات الضريبية

ينتهي النزاع الضريبي بصدور حكم الاستئناف عن مجلس شورى الدولة. ويصدر الحكم بالاستئناف إلى القواعد المحددة في نظام مجلس شورى الدولة، ويتمتع بالحكم الصادر بحجية نسبية يمكن الطعن بها وفقاً لطرق مراجعة القرارات الصادرة عن مجلس شورى الدولة.

أولاً: حجية القرارات الصادرة عن مجلس شورى الدولة في المنازعات الضريبية

إن المراجعات المتعلقة بالضرائب والرسوم هي بطبيعتها من مراجعات القضاء الشامل، ولكي تتمتع هذه القرارات بقوة القضية المحكمة يقتضي توفر ثلاثة أمور: وحدة المتداعين، وحدة السبب، ووحدة الموضوع^(٤٤).

وهذا يعني أنه بعد صدور القرار من قبل القاضي الضريبي في منازعة ضريبية، فإن تقديم مراجعة جديدة من قبل المكلف نفسه في الموضوع عينه وبلاستناد إلى السبب ذاته، يلزم القاضي الضريبي بالتمسك بقوة القضية المحكمة ورفض قبول المراجعة^(٤٥).

ومراجعات القضاء الشامل تتمتع بقوة القضية المحكمة النسبية وليس لها الحجية المطلقة، وفي إطار المراجعات الضريبية يؤلف مبدأ السنوية أحد أهم عناصر نسبية القضية المحكمة في القانون الضريبي، لأن التكليف لسنة معينة تعطي الحق لإقامة دعاوى خاصة مستقلة بعضها عن بعض. فمبدأ السنوية الضريبية يعطي الحق للدوائر الضريبية فرض تكاليف جديدة. كما يعطي المكلف حق الاعتراض عليها أمام الإدارة الضريبية ثم لجان

(٤٤) قرار مجلس شورى الدولة رقم ١٢٣ تاريخ ١٢/٩/٢٠٠٢. المجلة ٢٠٠٧. ص ٢٧١.

(٤٥) Torrel, R: Contentieux fiscal. Les clés du contentieux fiscal par la jurisprudence. Maxima. Paris 1996. p 76.

الدولة، وبذلك يكون القانون المذكور قد وُحِد إجراءات منازعات التحقق الضريبي بالنسبة لعدد كبير من الضرائب والرسوم بعد ان كانت متعددة ومبعثرة في أكثر من تشريع ضريبي.

٣ - لقد نص القانون رقم ٢٢٧ لعام ٢٠٠٠ على إلغاء لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم المماثلة، وجعل المهام المنوطة بها من اختصاص المحاكم الإدارية، لكن هذه المحاكم لم تنشأ بعد بسبب عدم صدور النصوص التطبيقية اللازمة، وبقيت لجان الاعتراضات قائمة بالاستناد الى مبدأ استمرارية المرافق العامة. ويقتضي إنشاء هذه المحاكم لان لجان الاعتراضات، وان كان لها الصفة القضائية، إلا ان الطابع الإداري يغلب عليها.

٤ - لقد لعب مجلس شورى الدولة دورا بارزا في إرساء المبادئ القانونية العامة المتعلقة بالضرائب والرسوم، وشكل صمّام أمان لحسن تطبيق القانون الضريبي، مما يؤكد أهمية المرحلة القضائية لمنازعات التحقق الضريبي.

وينظر فيها مجلس شورى الدولة كما ينظر في المنازعات الادارية الاخرى. وللوقوف على احكام طرق الطعن يقتضي العودة الى نظام مجلس شورى الدولة.

خاتمة

في ختام هذا البحث يقتضي تسجيل الملاحظات الآتية:

١ - تعد المرحلة الإدارية لمنازعات التحقق الضريبي مرحلة مهمة جدا لأنها تفصل في النزاعات البسيطة التي تتضمن أخطاء مادية وحسابية، مما يحد من حجم المنازعات التي تنتقل إلى المرحلة القضائية، بحيث تختص الجهات القضائية بالمنازعات التي تتضمن خلافا على نقاط قانونية.

٢ - إن قانون الإجراءات الضريبية قد حدد أصول الاعتراض على الضرائب والرسوم التي تفرضها مديرية المالية العامة، وذلك أمام الإدارة الضريبية ولجان الاعتراضات ومجلس شورى

المراجع والمصادر

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

- 1- Auby, J-M. Drago, R: Contentieux Administratifs.L.G.D.J. T1. Paris. 1975.
- 2- Auade, Ph. Abdelnour, A-C: Contentieux fiscal et droit libanais. مجلة القضاء الاداري في لبنان.العدد ١٤ .٢٠٠٣. ص٦٠.
- 3- Bern, P: La nature juridique du contentieux de l'imposition.L.G.D.J. Paris. 1972.
- 4- Debbach,CH. Ricci, J-C: Contentieux administratif. Dalloz. Paris.1990.
- 5- Kammoun, S: La nature juridique du contentieux fiscal. Association Tunisienne de droit fiscal. Sfax.

أولاً: المراجع باللغة العربية

- ١ - ادوارد عيد: موسوعة اصول المحاكمات والاثبات والتنفيذ. ج٥.
- ٢ - امين صالح: النظام الضريبي في لبنان، الضرائب والرسوم. المنشورات الحقوقية صادر. بيروت ٢٠٠٦.
- ٣ - مصطفى المبشر: المنازعات الضريبية في القانون اللبناني. رسالة دكتوراه دولة. الجامعة اللبنانية. كلية الحقوق والعلوم السياسية والادارية. الفرع الاول. ١٩٨٦.
- ٤ - مورييس نخلة: مسؤولية السلطة العامة. دار المنشورات الحقوقية، مطبعة صادر. بيروت ١٩٨٣.

- ٧ - المرسوم الإشتراعي رقم ١٤٦ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩ وتعديلاته (قانون رسم الانتقال)
- ٨ - المرسوم الإشتراعي رقم ٦٦ تاريخ ٦/٨/١٩٦٧ (قانون ضريبة الملاهي)
- ٩ - المرسوم الإشتراعي رقم ٦٧ تاريخ ٥/٨/١٩٦٧ (قانون رسم الطابع المالي)
- ١٠ - المرسوم الإشتراعي رقم ١٤٨ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩ وتعديلاته (رسم الفراغ والانتقال)
- ١١ - المرسوم رقم ٢٤٨٨ تاريخ ٣/٧/٢٠٠٩ (تحديد دقائق تطبيق قانون الإجراءات الضريبية)
- ١٢ - المرسوم رقم ٤٤٦١ تاريخ ١٥/١٢/٢٠٠٠ (قانون الجمارك)
- ١٣ - المرسوم رقم ١٠٤٣٤ تاريخ ١٤/٦/١٩٧٥ وتعديلاته (نظام مجلس شورى الدولة)

ثالثاً: التشريعات اللبنانية

- ١ - القانون رقم ٤٤ تاريخ ١٨/١١/٢٠٠٨ (قانون الإجراءات الضريبية)
- ٢ - القانون الصادر في ١٧/٩/١٩٦٧ (قانون الأملاك المبنية)
- ٣ - القانون رقم ٦٠ تاريخ ١٢/٨/١٩٨٨ (قانون الرسوم والعلوات البلدية)
- ٤ - القانون الصادر بتاريخ ١٠/١٠/١٩٥٠ (الرسوم القضائية)
- ٥ - القانون رقم ٨٠ تاريخ ١٢/٨/١٩٨٨ (قانون الرسوم والعلوات البلدية)
- ٦ - المرسوم الإشتراعي رقم ١٤٤ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩ وتعديلاته (قانون ضريبة الدخل)