

الجامعة اللبنانية
كلية الحقوق والعلوم السياسية
الفرع الاول

التنازع الضريبي في التشريع اللبناني

رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في

القانون العام

اعداد

اماني محمد كوثراني

لجنة المناقشة

رئيساً

الاستاذ المشرف

الدكتور مروان القطب

عضواً

استاذ مساعد

الدكتورة فاطمة سكيّنة

عضواً

استاذ مساعد

الدكتور سامي علوية

سنة ٢٠١٧

الجامعة اللبنانية غير مسؤولة عن الآراء الواردة في هذه الرسالة، وهي تعبّر
عن آراء صاحبها فقط.

الشكر والتقدير

بداية لا يسعني إلا أن أشكر الإنسان الأول في حياتي، إلى الذي وصل الليل بالنهار ورواني بعرق جبينه، إلى الذي شقى ليكسبني، وتعب وجاهد ليكفل لي عملي ويؤمن مستقبلي.

إلى الذي ساندني وأعانني وقت الشدة، إلى الذي دللني في طفولتي وشبابي، إلى القلب الحنون والعطوف

إلى الرجل العظيم أبي

إلى من أحاطتني بالرعاية، وأمدتني بالقوة والمثابرة، إلى التي أذابت كل عمرها لتتير شمعة دروب حياتنا

إلى أمي

وإلى كل من ساهم ودعمني في إعداد هذه الرسالة

أشكر دعمكم وأهديكم هذه الرسالة

لائحة بالمصطلحات

C.E= Conseil d'Etat Français

REC= Recueil Lebon

DA= Droit Administratif

DCP= Droit des contentieux publics

م.ش.د = مجلس شورى الدولة

ملخص التصميم

- المقدمة
- القسم الاول: نطاق التنازع الضريبي
- الفصل الاول: اعمال التنازع الضريبي
- المبحث الأول: الاعمال المتصلة والاعمال المنفصلة في التنازع الضريبي
- أولاً: مفهوم الاعمال المتصلة والاعمال المنفصلة في التنازع الضريبي
- ثانياً: المطالبة بالتعويض عن الضرر الناتج عن اخطاء المرفق الضريبي
- المبحث الثاني: وضع القرارات الفردية في التنازع الضريبي
- أولاً: المبدأ في القرارات الفردية
- ثانياً: الاستثناء في القرارات الفردية
- الفصل الثاني: ماهية التنازع الضريبي
- المبحث الاول: طبيعة التنازع الضريبي
- أولاً: الضرائب والرسوم موضوع التنازع الضريبي
- ثانياً: الطبيعة القانونية للتنازع الضريبي
- المبحث الثاني: اسباب وخصائص التنازع الضريبي
- أولاً: اسباب التنازع الضريبي
- ثانياً: خصائص التنازع الضريبي
- القسم الثاني: مراحل التنازع الضريبي
- الفصل الاول: المرحلة الادارية للتنازع الضريبي
- المبحث الاول: ماهية المرحلة الادارية
- أولاً: طبيعة المرحلة الادارية
- ثانياً: المرجع الصالح للنظر بالمرحلة الادارية
- ثالثاً: أصول الاعتراض في المرحلة الادارية
- المبحث الثاني: أساس الاعتراض في المرحلة الادارية
- الفصل الثاني: المرحلة القضائية للتنازع الضريبي
- المبحث الاول: المراجعة الادارية القضائية امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم
- أولاً: النظام القانوني للجان الاعتراضات
- ثانياً: اصول واجراءات المحاكمات امام لجان الاعتراضات
- المبحث الثاني: المراجعة القضائية امام مجلس شورى الدولة
- أولاً: الاستئناف في التنازع الضريبي
- ثانياً: نتائج الاستئناف
- الخاتمة

المقدمة

الضريبة مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبيه من المكلف بصورة جبرية ونهائية ودون مقابل في سبيل تغطية النفقات العامة^١، وتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية. وهي تعتبر الاداة التي تستعملها الدولة لتوزيع الاعباء العامة على المواطنين، وتتوافق بطبيعتها مع القانون العام.

وانّ الحدث المنشئ للضريبة هو الحدث المادي أو مجموع احداث أو ظروف واقعية أو اعمال قانونية يجعل المكلف منذ ظهوره خاضعاً للضريبة وفق التشريع المعمول به ويجعل المكلف مديناً بمبلغ من المال. وينظم جدول التكاليف المتضمن تحديد القيمة ومقدار الرسم على أساس معين وفق التشريع الساري المفعول عند ظهور الحدث^٢.

ويعرف التشريع الضريبي بانه العلم الذي يبحث المبادئ والقواعد القانونية التي تحكم نظام الضرائب في وقت معين وبلد معين^٣. وهو كناية عن مجموعة القوانين والانظمة التي تفرض بموجبها الضرائب على الاشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يحققون مداخيل في لبنان او يستفيدون من احدى الخدمات التي تقدمها الدولة او يحصلون على بعض السلع داخل اراضيها^٤.

ويطلق هذا التشريع على نوعين من القواعد او القوانين الضريبية. النوع الاول وهي قواعد الاساس او الموضوع، والنوع الثاني وهو ما يختص باصول التقاضي او قضاء الضرائب^٥ وذلك جراء المنازعات التي تنشأ بين المكلف والادارة وهي ما تعرف بقواعد الشكل.

فالقاعدة الضريبية هي تلك القاعدة التي تنظم العلاقة بين الدولة او احد اشخاص القانون العام من جهة والمكلف بالضريبة من جهة اخرى.

^١ فوزات فرحات، التشريع الضريبي العام(دراسة مقارنة)، الطبعة الثانية، بيروت، ٢٠١٠، ص٢٤.

^٢ م.ش.د، قرار رقم ٨٠، تاريخ ٢٩/١٠/٢٠٠١، الدولة وزارة المالية/شركة ابو جودة العقارية، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد الاول، ص٦٧.

^٣ حسين خلاف، الاحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الاولى، سنة ١٩٦٦، ص١.

^٤ وجيه سعد، الموجز في التشريعات الضريبية والجرائم المالية، البحرية، طبعة اولى، سنة ٢٠٠٤، ص٨٢.

^٥ يحيى مصطفى المبشر، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، دار الحسيني للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٩٤، ص ٢٥.

ويخرج عن نطاقها تلك القواعد الخاصة بالجرائم والعقوبات الضريبية كون هذه الاخيرة جنائية تحدد عنصر السلوك التي تعد جرائم وتحدد العقوبات الخاصة بها^٦.

وقواعد الاساس تبحث في الاحكام والمبادئ القانونية التي تتعلق بموضوع الضرائب وهي التي تبين السلطات والامتيازات المخولة للادارة الضريبية المكلفة بتطبيق قوانين الضرائب وانظمتها^٧، بمعنى آخر هي التي تحدد الضرائب وتبين كيفية نشوء الحق بالضريبة من جراء تقدير قيمتها وحق الدولة في اقتضاها، كما تبين حقوق وامتيازات السلطة الضريبية التي تمكنها من القيام بكافة هذه العمليات وضمان تحصيلها وتنفيذها مباشرة عند الاقتضاء^٨.

اما قواعد الشكل فهي التي تتعلق بقضاء الضرائب والقضاء المختص للنظر في المنازعات الضريبية والاجراءات والاصول والمهل الواجب مراعاتها لدى اللجوء الى هذا القضاء^٩، وهذا ما يصح بتسميته باصول المحاكمات الضريبية.

وانّ حماية المكلف من تجاوز الادارة الضريبية او تعسفها في اصدار التكاليف تجد مصدرها في قاعدتين اساسيتين في القانون الضريبي وهما:

١- مبدأ الشرعية

٢- قاعدة مشروعية الاعمال الادارية

وبما ان النزاعات تحدث في كل المجتمعات وبما ان كل مالك سلطة ممكن ان يسيء استعمالها ، فتنشأ المنازعات الضريبية بين الادارة الضريبية والمكلف. بحيث يستطيع المكلف الاعتراض على التكاليف الصادر بحقه بداية أمام الدائرة التي أصدرت التكاليف لحثها على تصحيح موقفها، وان لم يجد جدوى من اعتراضه يحيله الى القضاء الذي يقسم الى مرحلتين، مرحلة أمم لجان الاعتراضات ، وان لم تفصل اللجان في مطالبه يحال الاعتراض استئنافاً أمام مجلس شورى الدولة.

^٦ احمد خلف حسن الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس لبنان، الطبعة الاولى، ٢٠١٢، ص ٢١.

^٧ يحيى المبشر، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، مرجع سابق، ص ٢٦.

^٨ زينب حسين عوض الله، التشريع الضريبي اللبناني، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٩٤، ص ١١.

^٩ يحيى المبشر، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، مرجع سابق، ص ٢٦.

ومع صدور قانون الاجراءات الضريبية رقم ٢٠٠٨/٤٤ الذي وحد جميع القوانين الضريبية في قانون واحد عام وشامل، والمرسوم التطبيقي له رقم ٢٠٠٩/٢٤٨٨، بحيث تم تحديد القواعد والاجراءات المشتركة لمختلف انواع الضرائب. مع ابقاء البعض منها خارج إطار احكام هذا القانون، ومنها طرق الطعن في القرارات الصادرة عن الادارة الضريبية وأصول الاعتراض عليها (في مواد ٩٧ ولغاية ١٠١)، حيث نصّت المادة ٣ الفقرة ٣ من القانون رقم ٢٠٠٨/٤٤ على ان " تخضع الشؤون الضريبية لاحكام هذا القانون عند تعارضها مع احكام التشريعات الاخرى أكانت ذات طابع هام أو خاص ". كما نصّت المادة ٦ من القانون عينه على أن " يطبق هذا القانون على الاجراءات الضريبية اعتباراً من الحالات التي تكون قد وصلت اليها هذه الاجراءات في ظل النصوص السابقة".

ويقوم التنازع الضريبي بنشوء خلاف أو نزاع بين الادارة الضريبية والمكلف بحيث كل من الطرفين يسعى بدوره لتحصيل حقه. فالهدف من اعداد هذه الرسالة، دراسة أسباب التنازع الضريبي الحاصل بين المكلف والادارة ومعالجته، وبالتالي اعتبار البحث كشمعة تسلط الضوء على مشكلة التنازع الضريبي في التشريع اللبناني.

وقد تمّ اختيار هذا الموضوع لما تتمتع به المنازعات الضريبية من أهمية، بحيث يتعرّف المكلف الى حقوقه وواجباته أمام الادارة الضريبية، ويحد من تجاوز الادارة لسلطتها. فتكمن الاهمية الكبرى للمنازعات الضريبية باعادة شيء من التوازن المفقود بين السلطة الضريبية وامتيازاتها وبين حقوق المكلف وبين حقوق المكلف في القانون الضريبي، كون السلطة الضريبية تتمتع بصلاحيات واسعة وامتيازات كبيرة في مواجهة المكلف، الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقات الضريبية وليس له سوى الاعتراض كوسيلة وحيدة للدفاع، كون المكلف يجهل عن قصد أو عن غير قصد حقوقه وواجباته الضريبية الامر الذي يدفعه عن حق او بدون حق الى اثاره الخلافات الضريبية بوجه الادارة.

ورغم الصعوبات التي تمت مواجهتها في اعداد هذه الرسالة، بسبب ندرة المراجع التي عالجت التنازع الضريبي بعد صدور قانون الاجراءات الضريبية المذكور. وقد كثر في الآونة الاخيرة التنازع الضريبي، ما أدى الى صدور أحكام عن مجلس شورى الدولة ، التي وضحت مبادئ مهمة تقتضي العناية بها وابرازها في مصنف علمي خاص يمكن استعماله في دراسة التنازع الضريبي. وقد تمت دراسة هذا الموضوع باعتماد منهجية لا تقتصر فقط على حصر الموضوع بشكل دقيق وتحديد نطاقه، بل بالتعمق في دراسة العناصر الاساسية والجوهرية التي يتكون منها التنازع. لذلك كان لا بد من اتباع منهجية علمية وعرضها بشكل منطقي، سردي، توصيفي وتسلسلي.

لذلك عندما يُطرح موضوع التنازع الضريبي تُثار اشكالية واستئلة تثير الجدل بجدية عن حقوق المكلف وحمايتها وضماناته القانونية مع اتساع الوضع التدخلي للدولة، ما أدى الى اتساع نطاق ووظائف الادارة وتشعب اعمالها. وهذا الواقع من شأنه العمل على زيادة احتكاك السلطة الادارية بالافراد، وبالتالي يؤدي الى تضارب بينهما بشأن الضريبة واثارة المنازعات الضريبية بين المكلف والادارة الضريبية. وبما انّ التنازع الضريبي قد يحصل كلّ يوم لانّ السلطة الضريبية قد تسيء استعمال سلطتها وامتيازاتها الضريبية تجاه الافراد فما هي هذه المنازعات وما هي اسبابها وهل انّ الاحكام المعدلة التي جاء بها قانون الاجراءات الضريبية شكل نقلة نوعية في موضوع التنازع الضريبي، وكرس حقوق المكلف والادارة الضريبية، أم أبقى هذا القانون على المبادئ التي استقر عليها الاجتهاد الاداري والقوانين السابقة ؟

فلا بد عند دراسة موضوع التنازع الضريبي تقسيمه الى قسمين يحتوي كل قسم على فصلين

القسم الاول: مفهوم التنازع الضريبي .

الفصل الاول: نطاق التنازع الضريبي .

الفصل الثاني: ماهية التنازع الضريبي .

القسم الثاني: مراحل التنازع الضريبي .

الفصل الاول: المرحلة الادارية .

الفصل الثاني: المرحلة القضائية .

القسم الاول

نطاق التنازع الضريبي

تنظم القوانين الضريبية موضوع الضرائب وسلطات الادارة الضريبية ، ولادارة الضريبية سلطة في فرض الضرائب على المكلفين . اما اذا بالغت الادارة في تقدير مطرح الضريبة أو اذا أخطأت في احتسابها أو خالفت قواعد القانون، فهنا ينشأ نزاع بين المكلف والادارة. فللمكلفين حقوقاً في مواجهة الادارة الضريبية وسلطاتها وامتيازاتها ومن حقهم ان يطالبوا الادارة بالتزام حدود سلطتها وامتيازاتها والّا تم اللجوء الى الدعوى الضريبية كسبيل لتحصيل الحقوق . لذلك في هذا القسم لا بد اولاً من تحديد مفهوم التنازع الضريبي من خلال تحديد نطاقه (مبحث اول) ثم تحديد طبيعته وبحت اسبابه وتحديد المراحل التي يمر بها (مبحث ثان).

الفصل الاول: نطاق التنازع الضريبي

تقوم الادارة الضريبية بعمليات تحقق ضريبي ، والتي يقصد بها بحث الادارة الضريبية عن حقوق الدولة او احد الاشخاص العامة من ضرائب أو رسوم ، تعيين مطرحها، قيمتها واصدار المستند اللازم لتحديدها¹⁰ . ويقوم بعمليات التحقق الادارة الضريبية التي هي جزء من الادارة العامة . وتستعمل الادارة لهذه الغاية إمّيازات السلطة العامة فتكون في وضع اسمى من المكلفين . بحيث قد تسيء في وقت من الاوقات استعمال هذه السلطة فينشأ نزاع من جراء هذا التحقق . والنزاع هو خلاف بين طرفين او اكثر، 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 فيها¹¹ .

وبذلك تعرف منازعات التحقق بانها مجموعة من الاجراءات التي تهدف الى الفصل في النزاع بين المكلف بالضريبة من ناحية والادارة الضريبية من ناحية اخرى.

وعليه، يمكن تعريف التنازع الضريبي بانها المراجعات التي ترفع أمام قاضي الضرائب تظلماً من اعمال الادارة الضريبية بمناسبة قيامها بالاعمال والاجراءات التي تؤدي الى التحقق من الضريبة وربطها والتكليف بها . فهي تلك الخصومات القضائية التي تنشأ عن نشاط الادارة الضريبية اثناء تطبيقها الفردي للقوانين الضريبية وأنظمتها

¹⁰ مروان القطب، منازعات التحقق الضريبي في لبنان، مجلة الحياة النيابية، المجلد الخامس والسبعون، حزيران ٢٠١٠، ص٨٤.

¹¹ المرجع السابق.

بحق الافراد. وبهذا، فهي مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم اصول المحاكمات الضريبية ورقابة القضاء على نشاط الادارة الضريبية لدى تطبيقها القوانين الضريبية تجاه الافراد^{١٢}. وقد نظم القانون اللبناني المرجع الصالح للبت بالمنازعات الضريبية وأوجد لجانا ادارية ذات صفة قضائية تعرف بلجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم وتتنظر بالمنازعات الضريبية بالدرجة الاولى في مرحلتها القضائية. ومن ناحية أخرى، وفي نفس المجال، فقد نصت الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة ٦١ من قانون مجلس شورى الدولة المنفذ بالمرسوم رقم ١٠٤٣٤ تاريخ ١٤/٠٦/١٩٧٥ على انه:

" ينظر مجلس شورى الدولى على الاخص في قضايا الضرائب المباشرة وفي قضايا الضرائب غير المباشرة خلافا لاي نص آخر "

وأيضاً المادة ١١٤ منه على ان : " يخضع استئناف الاحكام الصادرة بالدرجة الاولى عن الهيئات الادارية ذات الصفة القضائية للقواعد المنصوص عليها في القوانين والانظمة الخاصة بالهيئات المذكورة."

المبحث الأول: الاعمال المتصلة والاعمال المنفصلة في التنازع الضريبي

يدخل ضمن دراسة التنازع الضريبي جميع انواع الضرائب والرسوم، ولا يستثنى منها سوى ما افرد له المشرع تنظيميا خاصا للتقاضي وابعده بذلك عن قضاء الضرائب كالمنازعات الجمركية مثلاً.

كما ان التنازع الضريبي يتناول المسائل المتعلقة بعمليات التحقق كالاعتراض على قيمة الضريبة أو المطالبة بالاعفاء منها او استرداد المبالغ التي دفعت زيادة. اما المطالبة بالتعويض عن ضرر نتج عن إهمال المرفق الضريبي، او طلب ابطال قرار صادر عن الادارة الضريبية لتجاوز حد السلطة، فهي مسائل تخرج عن نطاق منازعات التحقق الضريبي. لذلك في دراسة نطاق التنازع الضريبي لا بد من تحديد المسائل المتصلة والمنفصلة في هذا التنازع وتحديد الضرائب والرسوم التي تخضع له وتلك التي تستثنى منه.

^{١٢} يحيى المبشر، التنازع الضريبي في لبنان، مرجع سابق، ص ٥-٦.

أولاً: مفهوم الاعمال المتصلة والاعمال المنفصلة في التنازع الضريبي

حصر المشرع الضريبي نطاق التنازع الضريبي بالمسائل المتعلقة بعمليات التحقق الضريبي ، وذلك إما بموجب جدول تكليف اساسي او اضافي او بموجب امر قبض^{١٣} . بحيث ان الاعتراض على التكليف الذي تقوم به الادارة هو جوهر التنازع الضريبي ، فوجود التنازع الضريبي يرتبط بوجود تكليف بالضريبة او بالرسم يتناول الفرد ومن شأنه ان يؤثر على وضعيته ومركزه القانوني^{١٤} ، كما يدخل فيها الاعتراض على رفض الادارة رد الضريبة المدفوعة زيادة.

١ - علاقة التحقق بالتنازع الضريبي

للتأكيد على ان التحقق هو جوهر التنازع الضريبي، فقد جاء في قرار لمجلس شورى الدولة " ان الكتاب الصادر عن رئيس مصلحة الواردات في وزارة المال والقائل ان عقار المستدعي هو غير خاضع للضريبة عن سنة ما وانه سيكون موضوع اعتراض امام لجنة الاعتراضات على الضرائب ليس بتكليف نافذ بل مجرد إخبار عن تكليف سيصدر فهو بالتالي غير قابل للطعن عن طريق الاعتراض لدى لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم. فان بحثت اللجنة البدائية مضمون ذلك الكتاب وفصلت فيه وتناولت بقرارها مضمون تكليف ولم يوضع تحت تمحيصها تكون تجاوزت حدود صلاحيتها المطلقة وعرضت قرارها للفسخ. ولمجلس شورى الدولة ان ينشر هذه المسألة عفواً منه وهو واضح يده بطريق الاستئناف على القرار البدائي المستأنف. ذلك بان الامر يتصل بالانتظام العام اذا تعلق بالصلاحية المطلقة^{١٥} .

ما يمكن قوله بانه لا يجوز الاعتراض وهو بالاصل لا يوجد تكليف. ويجب ان يكون التكليف الصادر نهائياً قابلاً للتنفيذ وللطعن حتى يمكن الاعتراض عليه . فقد جاء في قرار آخر لمجلس شورى الدولة ما يلي " وبما ان

^{١٣} قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم ٥٩/١٤٤ وتعديلاته المواد ٩٢ الى ٩٩ .

قانون رسم الانتقال على الاموال المنقولة وغير المنقولة الصادر بالمرسوم ٥٩/١٤٦ وتعديلاته المواد ٣٨ الى ٤٠ .

قانون ضريبة الملاهي الصادر بالمرسوم ٦٧/٦٦ المواد ٨٥ الى ٣٢ .

قانون ضريبة الاملاك المبنية الصادر بتاريخ ١٧/٩/١٩٦٢ المواد ٨٥ الى ٩٤ .

قانون ضريبة رسم الطابع المالي الصادر بالمرسوم ٦٧/٦٧ المواد ١٠٠ الى ١٠٤ وتشريعات اخرى .

^{١٤} م.ش.د، قرار رقم ٨٠، تاريخ ٢٩/١٠/٢٠٠١، وزارة المالية/شركة ابو جودة العقارية، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد الاول، ص ٦٧ .

^{١٥} م.ش.د، قرار رقم ٣٢٩، تاريخ ٤/٦/١٩٧٣، جميل ناصيف عطية/سلطانة شهاب، المجموعة الادارية لسنة ١٩٧٣، ص ٦٩ .

عبارة تنظيم التكليف الاضافي والعبارة المقابلة الواردة في المادة ٣٤ من قانون المحاسبة العمومية تعنيان كلاهما اصدار التكليف بحيث يصبح نهائياً قابلاً للتنفيذ وللطعن فيه ككل عمل اداري نافذ^{١٦}.

ويجب ان يكسب التكليف مفاعيله القانونية، فيعتبر التكليف الذي يصدر بحق شخص متوف ولم يعد مكلفاً ، كعمل مجرد من كل قيمة قانونية وليس باستطاعته ان يكتسب الطابع النهائي ، وانه من الصعب في هذا المجال الحصول على الطابع النهائي بل من المستحيل الحصول عليه^{١٧}. كذلك نصت الفقرة الاولى من المادة ٩٧ من قانون الاجراءات الضريبية رقم ٤٤ تاريخ ٢٠٠٨/١١/١٨ على انه " يحق لكل صاحب علاقة ان يعترض على التكاليف بالضريبة والقرارات الخاصة المتعلقة بها. فوفق الفقرة الخامسة من المادة ٦٤ من قانون الاجراءات الضريبية يجب ان يكون الاعتراض على قرار التحصيل الجبري وفقاً لذات الاحكام المتعلقة بالاعتراض على التحقق الضريبي. وقد نصت الفقرة الاولى أيضاً من المادة ٥١ من المرسوم ٢٤٨٨ لعام ٢٠٠٩ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية رقم ٢٠٠٨/٤٤) على انه " يحق لكل صاحب علاقة ان يعترض على التكاليف بالضرائب والرسوم وعلى القرارات الضريبية المتعلقة برفض طلب الاسترداد أو إسترجاع ضريبة كلياً أو جزئياً.

إضافة الى ذلك يعد التصريح المقدم من المكلف تكليفاً ذاتياً وفقاً لاحكام الفصل السادس من قانون الاجراءات الضريبية ، ويحق للمكلف ان يطلب استرداد المبالغ التي دفعها زيادة عند التصريح عن ضريبة ورفض الادارة طلب الاسترداد يدخل ضمن نطاق المسائل التي يمكن الاعتراض عليها.

لذلك عندما نتحدث عن الاعمال المتصلة والمنفصلة في التنازع الضريبي يتبادر الى الاذهان القرارات التنظيمية وتلك الفردية التي تصدر عن الادارة الضريبية. فإذا كانت صفة مجلس شورى الدولة في النزاعات الضريبية هي محكمة استئناف ينظر بالدرجة الثانية في الطعن ضد قرارات لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم، الا انها ليست الصفة الوحيدة، اذ ان صفة المجلس كقاضي ابطال لتجاوز حد السلطة تبقى قائمة وذلك عندما ينظر بالطعون ضد القرارات التنظيمية وحتى غير التنظيمية والتي يمكن فصلها عن التكاليف بالضرائب والرسوم. وهذه الاعمال التي يمكن الطعن بها مباشرة أمام مجلس شورى الدولة تدخل ضمن نظرية الاعمال المنفصلة التي تخول فصل الاعمال الممهدة أو اللاحقة عن العمل الرئيسي خاضعاً لمراجعة موازية لتجاوز حد السلطة، بينما يكون العمل أو التصرف الرئيسي خاضعاً لمراجعة موازية أمام محكمة أو جهة قضائية أخرى تمنع بالتالي

^{١٦} م.ش.د، قرار رقم ٤٢٥، تاريخ ١٩٧٧/١١/٢٣، الشركة العقارية اللبنانية سيل ش م ل/ الدولة، المجموعة الادارية ١٩٧٧، الجزء ٣، ص ٢٢٣.

^{١٧} م.ش.د، قرار رقم ٣٣٠، تاريخ ١٩٨٠/٤/٢٣، ورثة نعمة عبدالرزاق/الدولة، المجموعة الادارية سنة ١٩٨٠، الجزء ٤، ص ٩٣١.

الطعن فيه بدعوى الابطال المذكورة ، تماما كما هي الحال بالنسبة مثلا للتكليف بالضريبة والذي لا يقبل الطعن عن طريق الابطال الا بالنسبة الى الاعمال التي يمكن فصلها عن هذا التكليف^{١٨}.

٢- معايير الاعمال المنفصلة والاعمال المتصلة في التنازع الضريبي

كانت فكرة الاعمال المنفصلة في التنازع الضريبي مرفوضة بشكل مطلق وذلك إستناداً الى مبدأ "المراجعة الموازية" . ولكن الاجتهاد قد قبل تدريجياً امكانية تقديم مراجعة تجاوز حد السلطة في القضايا الضريبية مباشرة امام مجلس شورى الدولة . وان دفع المراجعة الموازية نصّ عليه القانون وعرفه الاجتهاد في لبنان منذ انشاء مجلس شورى الدولة . اذ نصت المادة ١٠٨ من نظام مجلس شورى الدولة على انه " لا يقبل طلب الابطال بسبب تجاوز حد السلطة ممن يمكنه اللجوء الى مراجعة قضائية اخرى للحصول على النتيجة نفسها".

وعليه، وعلى ما ينص عليه مبدأ المراجعة الموازية فانه مرفوض رفضاً قاطعاً التقدم باية مراجعة أمام مجلس شورى الدولة في موضوع القضايا الضريبية وإن كان العمل الاداري فردي أو تنظيمي .

فالتطبيق المطلق لنظرية المراجعة الموازية في التنازع الضريبي قد انتهى مع قبول فكرة العمل المنفصل والتي يمكن ان تكون اعمالاً تنظيمية او فردية. الا انه ليست جميع الاعمال او التدابير التي تعرض مباشرة امام قاضي الابطال من نوع الاعمال المنفصلة، فهناك حالات يكون فيها العمل المطعون فيه متصلاً اتصالاً مباشراً بتقدير مطرح الضريبة او بتحصيلها ولا يشكل بالتالي عملاً منفصلاً، واما ان يكون العمل او التدبير المطعون فيه غير نافذ كحالة التعاميم مثلاً^{١٩}.

أ- وضع الاعمال المنفصلة التنظيمية في التنازع الضريبي

القرارات الادارية التنظيمية هي القرارات التي تضع قواعد عامة مجردة تطبق على عدد غير محدود من المواطنين^{٢٠}. فالعمل الاداري الذي له الطابع التنظيمي هو الذي ينشئ أو يعدل او يلغي مركزاً قانونياً

^{١٨} التنازع الضريبي ، ميري داوود، دراسة حول التنازع الضريبي في المعهد الوطني للادارة، بيروت، ص ٦٤.

^{١٩} التنازع الضريبي، ميري داوود، مرجع سابق، ص ٦٦.

^{٢٠} محي الدين القيسي، القانون الاداري العام، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٧، ص ١٠٠.

معيناً، انطلاقاً مما يتضمنه من قواعد عامة ومجردة تحكم الوضعية القانونية لفئة معينة من الأشخاص المعنيين بالعمل التنظيمي^{٢١}.

وفي التنازع الضريبي لا يمكن لقاضي الضريبة أو للجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم ان يقرر ابطال العمل التنظيمي فانه يستطيع دائماً ان يقدر شرعية هذا العمل، ويرتكز على عدم شرعيته في حال وجودها لابطال التكليف الحاصل استناداً لهذا التنظيم^{٢٢}. فقد جاء في قرار مجلس شورى الدولة في قضية عبدالسلام التوم/بلدية طرابلس انه " اذا كان لا يجوز الطعن مباشرة بقرار المجلس البلدي باخضاع بعض المال للرسم او بقرار المحافظ الذي صادق عليه لنوات المهل القانونية فانه يصح التذرع بعدم قانونيته من ضمن مراجعة تهدف الى الطعن بقرار اداري اتخذ تطبيقاً له وهذا الحل اجتهد القضاء الاداري على اعتماده بغية توسيع المراقبة على القرارات الادارية وعدم الزام الافراد بها، اذا كانت مخالفة للقانون^{٢٣}. وعليه يحق للجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم ان تبحث في قانونية قرار المجلس البلدي وفي مقدار الرسم المفروض.

وان جميع الاعمال التنظيمية سواء اكانت متعلقة بتحصيل الضريبة او بتحديد مطرحها تعتبر من الاعمال المنفصلة والتي يجوز الطعن بها مباشرة لتجاوز حد السلطة باعتبار ان القاضي الضريبي لا يمكنه سوى اعلان عدم شرعية التنظيم دون ابطال هذا الاخير كما يفعل قاضي الابطال لتجاوز حد السلطة . ما أدى الى التسليم بان جميع الاعمال التنظيمية المتعلقة بالضريبة تعتبر اعمالاً منفصلة .

وان اول تكريس لمفهوم العمل المنفصل التنظيمي كان قرار مجلس شورى الدولة الفرنسي الصادر في ٢٨ شباط ١٩١٣ ، اي قرار Briel وتوالت الامثلة على الاعمال التنظيمية المنفصلة في القضايا الضريبية ومنها:

^{٢١} م.ش.د، قرار رقم ٢٩١، تاريخ ٢٠/٢/٢٠٠٧، جمعية شركات القمان في لبنان/ الدولة، مجلة القضاء الاداري، ٢٠١٢، المجلد الاول، ص ٦٦٠.

^{٢٢} Maxime chrétien, le recours pour de pouvoir en matière fiscale, JCP1946, p570 .

"Et pourquoi la théorie du recours parallèle jouait-elle d'une manière absolue, en matière fiscale? Parce que le contribuable dispose devant le Judge de l'impôt, judiciaire ou administratif, de recours lui permettant d'obtenir l'annulation des décisions individuelles illégales concernant l'assiette ou le recouvrement des impôts".

^{٢٣} م.ش.د، قرار رقم ٢٣٥، تاريخ ٢٥/٦/١٩٦٢، عبدالسلام التوم/ الدولة، المجموعة الادارية ١٩٦٢، ص ١٢٦ .

- المداولات التي يقوم بها المجلس البلدي في فرنسا ويقرر من خلالها فرض رسم او تحديد قيمته أو مجال تطبيقه^{٢٤}.

- المرسوم الذي ينشأ ضريبة جديدة على الشركات التجارية^{٢٥}.

وتجدر الاشارة الى انه وبعد مراجعة اغلبية الاجتهادات في الاعمال التنظيمية المنفصلة تبين ان اغلبية هذه المراسيم او التنظيمات اعتبرت غير شرعية وذلك يعود الى المبدأ العام الذي يعتبر ان انشاء ضريبة ما او رسم او تعديل قيمته يعود للمشرع في الاصل وهو ما اكده الدستور اللبناني في مادته ٨١ و ٨٢^{٢٦}.

وهذا ما قرره مجلس شورى الدولة اللبناني حيث جاء في قرار شركة مطاحن التاج ورفيقاتها/الدولة^{٢٧} بان المرسوم الذي يرفع قيمة الرسم على الطحين يقبل الطعن مباشرة امام قاضي الابطال لتجاوز حد السلطة. واعتبر المجلس في هذا القرار ان المرسوم المطعون فيه غير شرعي فقد جاء:

" بما انه في اطار تحديد ما اذا كان باستطاعة مجلس الوزراء رفع قيمة الرسم على الطحين بموجب قرار صادر عنه، فان العلم والاجتهاد مستقران على اعتبار ان الضرائب والرسوم تُفرض على المكلفين والسلع والنشاطات بموجب احكام القانون التي تحدد مقدارها والمكلفين بها وقيمتها وتاريخ استحقاقها وليس بموجب مراسيم تتخذ في مجلس الوزراء.... وان مبدأ تراتبية النصوص التشريعية والتنظيمية يفرض استحالة تعديل نص بموجب نص ادنى منه، مما يترتب عليه وجوب ابطال قرار مجلس الوزراء برفع قيمة الرسم على الطحين وذلك بسبب تجاوز حد السلطة".

وقد جاء في قرار آخر لمجلس شورى الدولة في لبنان ما يلي: " ان التعليمات رقم ١١٦٩/ص ٢ تاريخ ٢٠/١٠/٢٠١١ لم تكلف بتفسير نص المادة ٦٩ وبتحديد طبيعة التعويض الذي يتقاضاه المحامي عند انتهاء وكالته باتعاب سنوية، انما رتب على ذلك نتيجة ضريبية لجهة اخضاعها التعويض المنصوص عليه في هذه المادة لضريبة الباب الاول ، منشئة بذلك اعباء جديدة على عاتق المحامين المعنيين باحكام هذه المادة وملحقة

٢٤ . C.E, 21 janvier 1949, Rec, p26

٢٥ C.E, 16 mars 1956, REC, p253

^{٢٦} المادة ٨١ من الدستور: تفرض الضرائب العمومية ولا يجوز احداث ضريبة ما وجبايتها في الجمهورية اللبنانية الا بموجب قانون شامل تطبيق احكامه على جميع الاراضي اللبنانية دون استثناء.

المادة ٨٢ من الدستور: لا يجوز تعديل ضريبة او الغاؤها الا بقانون.

^{٢٧} م.ش.د، قرار رقم ٢٧٩ ، تاريخ ١٢/٤/٢٠٠٠، شركة مطاحن التاج ورفيقاتها/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٣، المجلد الاول، ص٥٤٢.

بهم الضرر . فتكون بالتالي هذه التعليمات من عداد القرارات الادارية النافذة والضارة القابلة للطعن مباشرة امام هذا المجلس^{٢٨}.

وايضاً جاء في قرار لمجلس شورى الدولة بهذا الخصوص ما يلي " ان التعليمات رقم ٤٥٥٦/ص١ الصادرة عن وزير المالية بتاريخ ٢٤/١٢/٢٠١٢ والمتعلقة بالمعالجة الضريبية للمبالغ التي تدفعها شركات التأمين للمؤمنين لديها او للمتعاقدين معها على شكل عوائد استثمار للاقساط التي يدفعونها ، ان هذه التعليمات اشارت الى الاساليب الحديثة التي تعتمد عليها شركات التأمين، والتي تقوم من خلالها باستثمار الاقساط التي يدفعها المتعاقد او المؤمن، بحيث تتراكم الى جانب الارصدة الموظفة الارباح المحققة، كما حددت طبيعة الارباح المستحقة للمؤمنين والمتعاقدين والمدفوعة لهم في تواريخ مبينة في عقد التأمين او في تواريخ تعيينها تلك الشركات. معتبرة اياها من ايرادات رؤوس الاموال المنقولة الخاضعة لضريبة الباب الثالث من قانون ضريبة الدخل بمعدل ١٠% ، وهي فرضت اخيراً على شركات التأمين التي تقوم بتأدية الارباح الناتجة عن استثمار الاقساط ، اقتطاع ضريبة الباب الثالث عند المنبع والتصريح عنها وتسديدها للخزينة ضمن المهلة المحددة في المادة ٧٤ من قانون ضريبة الدخل. وبما ان التعليمات المذكورة، بما تضمنه من موجبات ، تكون قد اثرت في الاوضاع القانونية لشركات التأمين المعنية بها والحقت بها الضرر، وهي تعد تبعا لذلك، وتبعا لتضمنها قواعد عامة وشاملة، من عداد القرارات التنظيمية القابلة للطعن مباشرة امام هذا المجلس.

وبما انه ثابت ان التعليمات المطعون فيها هي من القرارات التي لها الطابع التنظيمي والتي تخضع بالتالي لاستشارة مجلس شورى الدولة المسبقة والالزامية عملاً باحكام المادة ٥٧ المار ذكرها وانه لا يتبين من مندرجات التعليمات موضوع الطعن، المنشورة في الجريدة الرسمية عدد ٥٤ تاريخ ٢٧/١٢/٢٠١٢ ، ولا من جواب الدولة على المراجعة، ما يفيد هذه المعاملة الجوهرية المسبقة، فتكون التعليمات الصادرة دون استطلاع رأي مجلس شورى الدولة ومستوجبة الابطال لهذا السبب^{٢٩}.

وقد سار الاجتهاد الفرنسي ايضا على هذا الاساس فقد اعتبر بان التنظيم المطعون فيه يشكل عملاً منفصلاً ويدخل ضمن صلاحية قاضي الابطال وهو غير شرعي لانه يتعلق بتعديل قيمة الضريبة^{٣٠}.

^{٢٨} م.ش.د، قرار رقم ٢٣٢، تاريخ ١٨/١/٢٠١٣، نقابة المحامين في بيروت/الدولة، غير منشور.

^{٢٩} م.ش.د، قرار رقم ٤٢، تاريخ ١٤/١٠/٢٠١٣، شركة اليانز سنا ش م ل/الدولة، غير منشور.

^{٣٠}

واعتبر ايضا ان التنظيم غير شرعي ويستوجب الابطال عندما يضيق نطاقه تطبيق النصوص القانونية الموضوعة لصالح المكلف^{٣١}.

واعتبر مجلس شورى الدولة الفرنسي ايضا ان المرسوم الذي استثنى شركات الاشغال العامة من امكانية الاستفادة من التنزيل على رسم التسجيل العقاري هو غير شرعي ويشكل عملاً منفصلاً مستوجب الابطال امام المجلس^{٣٢}، وايضاً التنظيم الذي يعطي مفعولاً رجعيًا بشأن زيادة مقدار الضريبة هو عمل منفصل ومستوجب الابطال ذلك ان المفعول الرجعي لا يعطى الا من قبل المشرع^{٣٣}. ولكن الاجتهاد الفرنسي اوجد استثناء على هذا المبدأ في المجال الزراعي والنشاطات الزراعية حيث اعتبر ان نظراً للشروط الخاصة في هذا المجال يمكن ان يعطى التنظيم الذي ينشئ ضريبة او رسم مفعولاً رجعيًا^{٣٤}. ولكن بصورة عامة، فقد اعتبرت في القضاء الضريبي الفرنسي جميع التدابير التنظيمية ذات الطبيعة الضريبية والتي تخالف قواعد قانونية او حتى تنظيمية أعلى منها مرتبة عملاً منفصلاً ومستوجباً الابطال لعدم شرعيته^{٣٥}. وهناك حالة ايضا قد نص عليها الاجتهاد الفرنسي وهي تتعلق بالقرارات التي يتخذها الوزير استناداً الى تفويض من الحكومة بموجب مرسوم. فقد اعتبر ان قرار الوزير وان استند الى تفويض صريح من قبل السلطة التنظيمية في تحديد معدل الضريبة هو قرار غير شرعي وتتبع عدم شرعيته من المرسوم نفسه الذي اعطى هذا التفويض غير الجائر قانوناً فقد جاء في احدى قرارات مجلس شورى الدولة الفرنسي " بان قرار الوزير هنا يشكل عملاً منفصلاً ولا صلاحية لقاضي الضريبة لابطاله والمرجع

C.E, 31octobre 1975, Rec, p334.

٣١

"Est illégales une disposition réglementaire qui restreint le champ d'application des dispositions législatives favorables aux contribuables".

C.E. 3 Mars 1989, Rec, P 620.

٣٢

"Considérant que l'article 265 de l'annexe III est illégal en tant qu'il excluait les entreprises de travaux publics du bénéfice d'une réduction de taxe de publicité foncière et de droit d'enregistrement, qu'il ne s'agissait d'entreprises industrielle".

C.E, 9 octobre 1990, Rec, p 1635

٣٣

" pour un décret majorant la fraction de taxe d'apprentissage due au titre d'une année antérieure".

Cité au grand arrêt de la jurisprudence fiscale, p182

٣٤

"Il n'existe qu'un seul tempérament à cette exigence d'un fondement législatif explicite ou implicite pour qu'un décret puisse être légalement rétroactif, il concerne l'agriculture compte tenu des conditions particulières d'exercice des activités agricoles".

C.E, 3 féviers 1984, p 40

٣٥

"D'une manière générale, sont –ou deviennent – illégales des dispositions réglementaire de nature fiscale qui, sans que la loi fiscale l'exige ou l'implique nécessairement, contreviennent à une norme supérieure non fiscale".

الوحيد الصالح في قضايا الابطال المجلس نفسه" وقضى بابطال قرار الوزير المستند الى تفويض وهو اصلا غير شرعي^{٣٦}.

كما رأينا، ان الاعمال التنظيمية التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة في القضايا الضريبية تعتبر اعمالا منفصلة لكن الامر يصبح اكثر صعوبة في حالة التعاميم.

ب- وضع التعاميم في التنازع الضريبي

التعميم الاداري هو منشور يتضمن تعليمات أو ارشادات أو إخباراً توجهه سلطة عليا لمن يهمهم الأمر للأخذ والعمل به^{٣٧}.

يصدر الوزير التعاميم وتكون بطبيعتها عامة وغير شخصية، ولكن في الحقيقة لا يكفي ان يكون التنظيم او التدبير العام المتخذ عملا منفصلا بل يجب ان يكون في الاصل قابلا للطعن ومن شأنه الحاق ضرر. وهذا ما نصت عليه المادة ١٠٥ من نظام مجلس شورى الدولة اللبناني حيث اشترطت ان يكون القرار المطعون فيه نافذ وضار. وبالتالي تطرح مسألة القرار النافذ والتي تعتبر اساسا لقبول المراجعة امام قاضي الابطال لتجاوز حد السلطة. فالمشكلة الاساسية التي تطرحها التعاميم هي معرفة ما اذا كانت نافذة ام لا اذ ليس هناك خلاف على طبيعة هذه التعاميم اذ هي بالتأكيد عملا منفصلا عن الضريبة او الرسم.

ولمعرفة مدى قابلية التعميم للطعن يطبق عادة حتى في التنازع الضريبي المبادئ المعمول بها في القانون الاداري وخاصة المبادئ التي وردت في القرار المبدئي Notre Dame de kreisker الصادر في ٢٩ شباط ١٩٥٤ والتي تتلخص بفكرتين اساسيتين:

اولاً: اذا كان التعميم الصادر بشأن تحصيل او تحديد مطرح ضريبة معينة لا يضيف شيئاً على الانتظام القانوني بل يقتصر مضمونه على التفسير او التوجيه فان هذا التعميم يعتبر من قبل التعاميم التفسيرية ولا يلحق ضرراً ولا يقبل بالتالي الطعن امام قاضي الابطال لتجاوز حد السلطة.

ثانياً: اذا كان التعميم يضيف شيئاً جديداً على الانتظام القانوني السائد ويغير بالتالي في الوضع القانوني للمكفين، فانه يعتبر على هذا الاساس من قبل التعاميم التنظيمية والتي يجوز الطعن بها امام قاضي الابطال لتجاوز حد السلطة.

C.E, décembre 1993, syndicat des professionnels de la télématique car nivale, RJF1994, p 292 ^{٣٦}

^{٣٧} معجم اللغة العربية.

وان التعميم الذي يقتصر على التذكير فقط بما نص عليه القانون وهو تعميم تفسيري وغير نافذ وبالتالي لا يمكن لتجاوز حد السلطة^{٣٨}.

ما يمكن قوله في هذا المجال بان اغلبية القرارات وخاصة لدى مجلس شورى الدولة الفرنسي تعتبر ان التعاميم في المجال الضريبي هي تعاميم باكثريتها تفسيرية ولا تقبل الطعن لتجاوز حد السلطة ولو انها تشكل عملاً منفصلاً ذلك لافتقارها الى صيغة النفاذ ولا تلحق بالتالي ضرراً بالمكلفين^{٣٩}.

وقد طبق مجلس شورى الدولة اللبناني مبدأ التعاميم التنظيمية والتفسيرية في قراراته حيث جاء في احداها ان وزير المالية بالوكالة كان قد اصدر كتاباً موجهاً الى المديرية العامة للجمارك للتعميم على جميع المراكز الجمركية لفرض الرسوم على مادة الجفصين تطبيقاً للمادة ٢٩ من القانون رقم ٨٥/٧ تاريخ ١٠/٨/١٩٨٥ - وقد اعتبر المجلس، بعد ان فرّق بين التعاميم التفسيرية والتعاميم التنظيمية ، ان الكتاب المطعون فيه لا يشكل قراراً ادارياً نافذاً وقابلاً للطعن امام القضاء اذ انه لا يضيف ولا يغيّر في مركز الجهة المستدعية القانوني وإنما يقتصر على التعميم على الدوائر المختصة في المديرية العامة للجمارك بتطبيق أحكام القانون. ففي هذا القرار يتبين أن التعميم الصادر عن وزير المالية بالوكالة لا يضيف شيئاً على الانتظام العام اذ طبق نص المادة ٢٩ من القانون رقم ٨٥/٧.

ولكن من ناحية اخرى هناك ادلاء من ادلاء الفرقاء بعدم اختصاص وزير المالية الفعلي وقت اصدار القرار، فانه وبغض النظر عن تواجد وزير المالية عند صدور التعميم يجدر التوقف عند نقطة مهمة وهي حالة صدور التعميم عن سلطة غير صالحة . ففي هذه الحالة، وان كان التعميم لا يضيف شيئاً على الانتظام القانوني، فانه يعتبر نافذاً ويقبل بالتالي الطعن امام قضاء الابطال وخاصة عندما يكون التعميم ذات صفة ملزمة اي ملزماً للمكلفين، بمعنى انه لا يفسر فقط القانون بل يدعو الى تطبيقه كما هي الحال في القرار المذكور^{٤٠}.

وتجدر الملاحظة الى ضرورة عدم الخلط بين قابلية القرار والتعميم للطعن وبين ما اذا كان العمل المطعون فيه يشكل عملاً منفصلاً او لا يشكل عملاً منفصلاً. فالمعيار الاساسي هو الصفة العامة او التنظيمية للقرار المطعون فيه وعلى هذا الاساس يمكن تصنيفه بانه عمل منفصل ام لا. أما قابلية القرار أو العمل أو التعميم

C.E, 28 juillet 2000, Rec, p ٧ .

Maxime chretien, op. cit, p570 .

٣٨

٣٩

^{٤٠} م.ش.د، قرار رقم ٤٥٤، تاريخ ١٥/١٢/٢٠٠٣، شركة التراب اللبنانية - شركة هولسيم/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٨، المجلد الاول، ص ٦٣٠.

ذات الصفة العامة للطعن ليس له اي علاقة أو تأثير على وصف هذه الاعمال بالمنفصلة او غير المنفصلة ، فعلى فرض أنّ هناك تعميم صادر عن وزير المالية يتضمن مثلاً تغييراً في الوضع أو الانتظام القانوني، فإنه يعتبر والحالة هذه من قبل التعميم التنظيمية والتي تقبل الطعن مباشرة امام مجلس شورى الدولة ولا صلاحية للجنة الاعتراضات او حتى للقاضي الضريبي بإبطال هذا التعميم ولكن فقط بإعلان عدم شرعيته، ذلك أنّ التعميم المذكور يشكل عملاً منفصلاً يعود فقط لقاضي تجاوز حد السلطة إبطاله في حال ثبوت عدم شرعيته. أما لو كان التعميم تعميماً تفسيرياً فإنه ايضاً يعتبر عملاً منفصلاً ولكنه لا يقبل الطعن امام المجلس لانه غير نافذ ولا يلحق ضرراً وليس لانه لا يشكل عملاً منفصلاً^{٤١}.

فتحديد طبيعة العمل بأنه منفصل أو غير منفصل في القضايا الضريبية يرتبط كل الارتباط بوجود أو عدم وجود مراجعة موازية ولا تأثير لقابلية او عدم قابلية القرار للطعن على تحديد طبيعة التدبير اذا كان يشكل عملاً منفصلاً ام لا. يستفاد مما تقدم ان الاعمال التنظيمية المتعلقة بالضريبة او الرسم هي من حيث المبدأ اعمالاً منفصلة يجوز الطعن بها مباشرة امام قاضي الابطال لتجاوز حد السلطة. ولكن المشكلة التي يمكن ان تطرح في هذا المجال هي نفاذ هذه الاعمال عندما تتخذ شكل التعميم والتي لا تكون ملحقه للضرر وبالتالي نافذة الا اذا اضافت شيئاً على الانتظام القانوني اي اذا شكلت تعاميم تنظيمية وفق ما سبق بيانه . فيبقى تحديد موقع القرارات الفردية في التنازع الضريبي وتحديد ما اذا كانت هذه الاخيرة تشكل اعمالاً منفصلة قابلة للطعن مباشرة امام مجلس شورى الدولة.

ثانياً: المطالبة بالتعويض عن الضرر الناتج عن اخطاء المرفق الضريبي

قد ترتكب الادارة الضريبية اخطاء عند تشغيلها لمرفق الضرائب سواء تعلقت هذه الاخطاء بعمليات التحقق او باعمال اخرى. الا ان المطالبة بالتعويض عن الضرر يخرج عن نطاق المنازعات الضريبية ويمكن المطالبة بالتعويض لدى مجلس شورى الدولة في اطار احكام المسؤولية الادارية.

وتتعدد الاخطاء التي يمكن ان ترتكبها الادارة في اطار ممارسة نشاطها، والتي يمكن ان تسبب ضرراً يوجب التعويض ومنها:

- اعطاء تعليمات خاطئة للمكلفين عن الضريبة.

- الحجز على الاموال بصورة غير صحيحة.

^{٤١} كارل عيراني، بحث حول الاعمال المنفصلة في التنازع الضريبي، معهد الدروس القضائية، بيروت، ٢٠٠٤، ص ٢٦.

- القرار برفض تسجيل مكلف ألحق ضرر به.

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

١- اذا كان القرار الذي حدد الضريبة قد ابطال من قبل القاضي الضريبي في اطار منازعات التحقق الضريبي.

٢- اذا اثبت المكلف ضد الادارة خطأ ظاهراً وجسيمياً^{٤٢}.

وأكد مجلس شورى الدولة على ان الدولة لا تسأل عن أخطائها في مجال مرفق الضرائب الا في حال ارتكابها خطأ جسيمياً حيث جاء في احدى قرارات مجلس شورى الدولة في هذا الخصوص :

" إنّ اجتهاد هذا المجلس استقر على اعتبار انه في القضايا الضريبية لا يحق للمكلف الذي استفاد من ابطال او تعديل تكليفه ان يطالب بمعزل عن أي نصّ بفوائد الاموال التي اضطرّ الى دفعها تنفيذاً لجدول التكلفة .
علماً أنّه في هذا الحقل الضريبي لا تسأل الدولة عن خطئها الا في حال ارتكابها خطأ جسيمياً ويجب في هذه الحال ان يتم الاول وفقاً للاصول تقديم دعوى مستقلة عن الدعوى الضرائبية^{٤٣} .

المبحث الثاني: وضع القرارات الفردية في التنازع الضريبي

القرارات الفردية هي قرارات غير تنظيمية تتعلق بفرد معين . وهذه القرارات تعتبر من حيث المبدأ قرارات مرتبطة بالاصول الضريبية من حيث التكلفة والتحصيل ولا تصلح ان تكون محلاً للطعن امام قاضي الابطال الا ان الاجتهاد اوجد حالات استثنائية يتم فيها اعتبار القرار الفردي عملاً منفصلاً^{٤٤} .

اولاً: المبدأ في القرارات الفردية

يعود هذا المبدأ في الاصل الى اساس نظرية الاعمال المنفصلة في التنازع الضريبي. فان المعيار المعتمد للقول بوجود او عدم وجود عمل منفصل هو معرفة ما اذا كان العمل المطعون فيه هو عملاً تنظيمياً او عملاً فردياً وفي الحالة الاولى فقط يعتبر عملاً منفصلاً وذلك استناداً الى نظرية المراجعة الموازية^{٤٥}. فان المبدأ الذي نبحت

^{٤٢} موريس نخلة، مسؤولية السلطة العامة، دار المنشورات الحقوقية، مطبعة صادر، بيروت، ١٩٨٣، ص ١٧٧.

^{٤٣} م.ش.د، قرار رقم ٤٢٦، تاريخ ٢٦/٢/٢٠٠٤، بنك سردار/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٩، المجلد الاول، ص ٧٠.

^{٤٤} ميري داوود، التنازع الضريبي، مرجع سابق، ص ٧٠.

^{٤٥} Maxime chrétien, Op.cit, p571 .

عنه هو ان جميع الاعمال الفردية المتعلقة بالمكلفين سواء أكانت مرتبطة بتحصيل الضريبة أو مطرح الضريبة أو معدل الضريبة هي أعمالاً غير منفصلة ولا تقبل بالتالي الطعن أمام قاضي الإبطال لتجاوز حد السلطة^{٤٦}.

وتبرر صلاحية القاضي الضريبي الحصرية في هذا المجال بالقول بأنّ العمل الفردي في التنازع الضريبي يتعلق مباشرة بالمكلف وغاية المكلف من الطعن أو الاعتراض على هذا القرار للتوصل الى إبطال التكليف وبالتالي إعلان عدم قانونيته.

وعلى هذا الاساس وطالما أنّ هناك لجان إعتراضات مختصة اصلاً للنظر في هذه التكاليف فإن وجود المراجعة الموازية يجعل الطعن بالعمل الفردي مباشرة أمام قضاء الإبطال مستحيلاً، ذلك لان النتيجة التي يمكن ان يتوصل اليها القاضي الضريبي او لجان الاعتراضات هي مشابهة لا بل مطابقة للنتيجة التي ستؤدي لها دعوى الإبطال الا وهي ابطال التكليف المطعون فيه.

وفي فرنسا، عندما يطعن المكلف بالتكليف الموجه اليه يمكنه ان يدلي بعدم شرعية القرار الفردي اساس التكليف امام قاضي الضريبة .

اما في لبنان، فيمكنه ان يدلي بعدم الشرعية امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم او امام مجلس شورى الدولة كمرجع استئنافي لهذه اللجان. وعلى سبيل المثال في فرنسا فقد اعتبر التكليف بضريبة ما قراراً غير منفصل ويعود فقط لقاضي الضرائب ابطاله^{٤٧}. كما ان القرارات التي تحدد اصول ومراحل اسس فرض الضريبة^{٤٨} والقرارات الراضة لمنح الاعفاء من الضريبة^{٤٩} كلها اعمالاً غير منفصلة . وقد اعتبر في فرنسا من قبل القرارات التي لا تقبل الطعن الا امام قاضي الضريبة: رفض الادارة طلب الموظف التابع لها بتغيير قيمة المبلغ المصرح به الى الدوائر الضريبية والواجب اقتطاعه تحصيلاً للضريبة المفروضة عليه^{٥٠}.

ويجب الاشارة بالنسبة الى قاضي التنازع الضريبي في فرنسا الى نقطة مهمة وهي أنه في الحقيقة يعتبر القاضي الضريبي المحكمة الادارية التي تنتظر بداية في قضايا الضرائب والرسوم وعندما يطعن امام القاضي الاداري بتكليف ما فانه ينظر بالمراجعة على اساس انها مراجعة قضاء شامل وليس مراجعة ابطال، اذ فقط تكون لها

Chapus (R), Droit administrative contentieux administratif, 8^{ème} édition, 1999 , p:601 .

٤٦

C.E, 29 juin 1973, Rec, p35 .

٤٧

C.E, 9 février 1983, Rec, p.52 .

٤٨

C.E, 29 juin 1962, Rec, P 438 .

٤٩

C.E. 15 avril 1985, Rec, p. 145 .

٥٠

هذه الصفة الاخيرة في حال وجود عمل منفصل. وهذا ما جاء في قرار محكمة Bordeaux الاستئنافية بتاريخ ١٤ تشرين الاول ١٩٩٧^{٥١}.

وفي لبنان، فان مجلس شورى الدولة يعتبر بان ليس له الصلاحية للنظر مباشرة بالقرارات الفردية حيث يتشدد بتطبيق هذه النظرية ويعلن عدم قابلية هذه الاخيرة للطعن امام قضاء الابطال. وان مجلس شورى الدولة قد اعتمد حيثية تقليدية في قراراته يرفض من خلالها اعتبار القرارات الفردية في القضايا الضريبية اعمالا منفصلة. حيث جاء في هذه الحيثية: "وبما انه ، كما بينه هذا المجلس في اكثر من قرار سابق صادر عنه، لا يمكن الطعن لدى قاضي الابطال في الاعمال الفردية الصادرة عن الادارة بالمطالبة بالضريبة او بالرسم ولا يؤلف النزاع في قانونية الرسم او الضريبة عملا منفصلا" Act detachable " يمكن بحثه على حدة لدى مجلس شورى الدولة بل من شأنه ان يؤلف دفعا او وسيلة يدلي بها بمعرض النزاع في التكاليف بالضريبة او بالرسم. وان العمل الاداري الذي يحدد مقدار الضريبة او الرسم او يرفض الاعفاء منهما او يرفض اعادة المبالغ الزائدة عن الحد المقرر قانونا لا يوصف بانه عمل منفصل عن البحث في الضريبة او الرسم ذاته ولا يمكن بحثه بمعزل عن ضريبة او رسم يتعلق به او يؤثر عليه^{٥٢}.

وقد طبق مجلس شورى الدولة هذا المبدأ على جميع القرارات الفردية المتعلقة بالضريبة مهما كان مضمون هذه القرارات . ومن بين هذه القرارات :

١ - قرار الادارة المتضمن تفسير نص قانوني

حيث جاء في قرار مجلس شورى الدولة في قضية مكتب بريارة وشركاهم/الدولة مايلي : " بما ان الكتاب الصادر عن مديرية الواردات موضوع المراجعة الحاضرة فسر المادة ٢٥ من القانون رقم ١٧٣/٢٠٠٠ (وتعديلاتها) معتبرا انه يشترط لتخفيض معدل الضريبة من ١٠% الى ٥% تخفيض الشركة المساهمة اللبنانية ٢٠% من رأسمالها للشركات الاجنبية (OCDE) بصورة مباشرة (اي ليس عبر شركة هولدينغ) وبما ان المراجعة القضائية يجب ان تقدم عند صدور التكاليف بالضريبة، حيث ان قرار الادارة المتضمن تفسير نص ضريبي على نحو لا يتلاءم ومصالح المستدعي ويرفض افادته من التخفيض الضريبي لا يقبل بحد ذاته الطعن امام المحاكم المختصة ، لانه ليس من شأنه ان يلحق ضررا بالمستدعي ويعود لهذا الاخير فيما بعد ان يطعن بالقرار النهائي اي التكاليف بالضريبة، لان التكاليف وحده يلحق الضرر بالمكلف.

^{٥١} . C.C.A, Bordeaux, 3ème chambre, 14 octobre 1997, Rec.no 95-1299 .

^{٥٢} م.ش.د، قرار رقم ١٢٣، تاريخ ١٨/١١/٢٠٠٤، جمعية قرى الاطفال أس -أو-أس/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٩، المجلد الاول، ص ٨٨.

وبما ان طلب المستدعي ابطال قرار مدير الواردات برفض افادته من التخفيض الضريبي المنصوص عليه في المادة ٢٥ من قانون موازنة العام ٢٠٠٠ لا يشكل عملاً منفصلاً (Act Detectable) حتى وان كان له نتيجة على التكليف. بحيث لا يجوز الطعن فيه مباشرة امام مجلس شورى الدولة بل يعود أمر النظر به عندما تكتمل جميع عناصره إلى قاضي الضرائب وفق الاصول المتبعة^{٥٣}.

٢- رفض استرداد ضريبة

فقد جاء في قرار قضية سليم ضاهر ورفاقه/الجامعة اللبنانية: " ان مراجعة مجلس شورى الدولة بشأن القرارات التي تقضي برفض إسترداد ضريبة استوفيت من غير وجه حق ، لا تكون مبدئياً إلا بشكل استئناف للقرارات الصادرة عن لجان الاعتراضات وإنه لا يتبين صدور أي قرار عن الادارة الضريبية المختصة بموضوع الطلب المقدم من المستدعين باسترداد الضريبة المدفوعة منهم خلافاً للقانون، علماً انه في حال صدور مثل هذا القرار وقضائه يرد الطلب كلياً أو جزئياً . فان هذا القرار لا يكون قابلاً للطعن مباشرة امام هذا المجلس، لان العمل الاداري الذي يحدد مقدار الرسم او الضريبة او يرفض الاعفاء منها او يرفض اعادة المبالغ الزائدة عن القدر المقرر قانوناً لا يوصف بانه عمل منفصل عن الضريبة موضوع التكليف ذاتها^{٥٤}.

ففي النزاعات حول قانونية الضريبة وتوجبها أو عدم توجبها، قضى مجلس شورى الدولة فيما يتعلق برسم تسوية مخالفات البناء بأن " المادة ١٢٧ من قانون الرسوم البلدية باعطائها الحق لكل مكلف ان يعترض على الرسوم البلدية والعلاوات البلدية تكون قد اولت لجنة الاعتراضات صلاحية مطلقة بداية للنظر بكل ما يتعلق بالرسم او الغرامة.... وبما ان الادلاء بعدم قانونية الرسم والغرامة وبالمبالغة بالرسم او بسقوطه بمرور الزمن او بصدور تكليف عن مرجع غير مختص، كل ذلك ليس سوى وسائل دفاع يمكن الادلاء بها في الاعتراض ومن ثم في المراجعة الاستئنافية وليس من شأنها ان تجعل من القرار المطعون فيه عملاً منفصلاً^{٥٥}.

وفي موضوع النزاع حول قانونية فرض ضريبة الاملاك المبنية فقد جاء في قرار لمجلس شورى الدولة " بما أن المراجعة المقدمة مباشرة الى مجلس شورى الدولة بشأن الضريبة على الاملاك المبنية والغرامات العائدة لها تكون مردودة لعدم الصلاحية المطلقة لان القانون حدد اصول الاعتراض على الضريبة او الرسم.....

^{٥٣} م.ش.د، قرار رقم ٢٢٦، تاريخ ٢٠١٢/١/٥، مكتب بريرة وشركاهم/الدولة ، غير منشور.

^{٥٤} م.ش.د، قرار رقم ٥٥٦، تاريخ ٢٠١٢/٦/١٢، سليم ضاهر ورفاقه/الجامعة اللبنانية، غير منشور.

^{٥٥} م.ش.د، قرار رقم ١٣١ ، تاريخ ١٩٨٨/٦/٢، توفيق الياس مصلح ابو خاطر/بلدية بيروت، مجلة القضاء الاداري ١٩٩٠، ص ٢٢٣.

وبما ان المجلس يكون بالتالي غير صالح للنظر في موضوع المراجعة الحاضرة.....كما وان القرار المطعون فيه غير قابل للطعن لدى هذا المجلس في اطار قضاء الضرائب كقرار اداري نافذ منفصل عن اطار قضاء الضرائب ، يمكن الطعن فيه على حدة عن طريق قضاء الابطال^{٥٦}.

ايضا فيما خص رسم الانتقال فقد اعتبر مجلس شورى الدولة ان القانون قد انشأ لجاناً خاصة للنظر في المرحلة الاولى من التقاضي في الرسوم والضرائب وانه لا يمكن الطعن عن طريق الابطال في الاعمال الفردية الصادرة عن الادارة بالمطالبة بالضريبة او بالرسم^{٥٧}.

ولكن تجدر الاشارة هنا الى عدم الخلط بين القرارات التي يمكن الطعن بها مباشرة امام مجلس شورى الدولة في القضايا الضريبية، وبين القرارات التي يمكن الطعن بها ايضا مباشرة امام مجلس شورى الدولة ولكن فقط بصفته قاضي ابطال لتجاوز حد السلطة. ففي هذه الحالة الاخيرة فقط نكون امام عمل منفصل بالمعنى الكامل. اذ حتى لو كان مجلس شورى الدولة صالحا مباشرة للنظر بالمراجعة كما هي الحالة في الاجتهاد المذكور ولكن ضمن القضاء الشامل فلا يمكن اعتبار ان هناك عملاً منفصلاً. ففي القرار المذكور سابقاً عيتاني/الدولة اعتبر مجلس شورى الدولة ايضا انه: " بما ان المراجعات المتعلقة بالضرائب والرسوم هي بطبيعتها من مراجعات القضاء الشامل ولا يمكن تقديم تلك المراجعات امام القضاء الآ وفق الاصول التي ترعى مراجعات القضاء الشامل ، وبما ان المراجعة المتضمنة طلب استرداد ضريبة دفعت دون وجه حق تعتبر من مراجعة القضاء الشامل".

٣- قرار إلغاء غرامة أو طلب ابطال قرار بالتغريم

فيما خصّ قرار إلغاء غرامة او طلب ابطال قرار بالتغريم فقد قضى مجلس شورى الدولة بانه عندما تفرض الدوائر المالية المختصة على المكلف غرامة ما يجب التفريق بين الغرامة التي تبنى على الضريبة، وذلك بأخذ مقدار الضريبة المتوجبة عليه أساساً وزيادتها وتلك الغرامة التي تفرض بصورة مقطوعة دون ان يكون لها اية علاقة بمقدار الضريبة المتوجبة . وعليه تكون الطبيعة القانونية للغرامة والضريبة هي ذاتها ولا يمكن ان تفرض إلا بعد تحديد قيمة الضريبة ومقدارها بموجب تكليف، كما هو الحال في قانون ضريبة الاملاك المبنية. وان صلاحية النظر بامرها يعود للقاضي الضريبي نظراً لطابعها الضريبي وعلى هذا الاساس ان طلب اعادة الغرامة

^{٥٦} م.ش.د، قرار رقم ١٣١، تاريخ ١٠/٥/١٩٨٧، لوهانس ابراهيم عبايجان/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٨٩، ص ٢٢٠.

^{٥٧} م.ش.د، قرار رقم ١٧، تاريخ ٣/٦/١٩٨٦، عبداللطيف البلعة ورفاقه/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٨٧، ص ٢٢٠.

المطعون فيها والمدفوعة مع الفائدة القانونية لا يمكن ان تقدم مباشرة امام مجلس شورى الدولة لانه لا يشكل عملاً منفصلاً وانما يعود امر النظر فيه بداية الى قاضي الضرائب^{٥٨}.

يستفاد من هذا الاجتهاد انه عندما تفرض الدوائر الضريبية المختصة غرامة ما، فان هذه الاخيرة لا تشكل عملاً منفصلاً قابلاً للطعن امام قاضي الابطال ذلك لان المجلس يعتبر ان الغرامة ليست سوى " زيادة في الرسم يعود أمر فرضها للإدارة ، ويعود للجنة الاعتراضات بتّ الاعتراض الوارد عليها" دون امكانية تقديم مراجعة ابطال بشأنها لتجاوز حد السلطة.

٤ - القرارات الفردية المتعلقة بالاعفاء من الضريبة

انّ القرارات الفردية المتعلقة بالاعفاء من الضريبة كانت اجتهادات مجلس شورى الدولة ثابتة على اعتبار انه "لا يمكن الطعن لدى قاضي الابطال في الاعمال الفردية الصادرة عن الادارة بالمطالبة بالضريبة او الرسم ولا يؤلف النزاع في قانونية الرسم او الضريبة عملاً منفصلاً يمكن بحثه على حدة لدى مجلس شورى الدولة بل من شأنه ان يؤلف دعواً او وسيلة دفاع يدلى بها بمعرض النزاع في التكاليف او الرسم وان العمل الاداري الذي يحدد مقدار الضريبة او الرسم او يرفض الاعفاء منها..... لا يوصف بانه عمل منفصل عن البحث بالضريبة"^{٥٩}.
فقرار رفض الوزير اعفاء الجهة المستدعية من رسم تسجيل شراء عقار ليس الا طعن في التكاليف بالرسم ذاته وان المجلس ليس بالتالي صالحاً للنظر مباشرة في المراجعة اذ ان القرار المطعون فيه غير قابل للطعن لدى المجلس في اطار قضاء الضرائب كقرار اداري نافذ منفصل عن اطار قضاء الضرائب^{٦٠}.

ما تجدر الاشارة اليه في هذا المجال هو وجوب التفريق بين نوعين من القرارات المتعلقة بالاعفاء من الضريبة . فاذا كان من المسلّم به ان قرار رفض الاعفاء من رسم او ضريبة معينة هو قرار غير منفصل اذ لا يشكل سوى طعن بالرسم المفروض، فان هناك انواع من القرارات التي تحدد مثلاً ان نشاطات او مجالات معينة هي معفاة من الضريبة . ففي هذه الحال اذا تقدمت مؤسسة ما بمراجعة ضد هذه القرارات لعدم ذكر نشاطها ضمن لائحة النشاطات المعفاة من الضريبة فان هذه القرارات تقبل الطعن امام مجلس شورى الدولة عن طريق الابطال لانها تشكل اعمالاً منفصلة^{٦١}.

^{٥٨} م.ش.د، قرار رقم ٢٨، تاريخ ١٩٨٧/٢/٤، شركة الانشاء والتحسين العقاري/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٨٩، ص ٣٦ وايضا شفيق جناوي/بلدية بيروت، تاريخ ١٩٨٦/١٠/٦، مجلة القضاء الاداري، ص ١٨٢.

^{٥٩} م.ش.د، قرار رقم ١٤٤، تاريخ ١٩٩٢/٥/١٨، القاضي انطوان الرشمان/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٩٢، ص ٢٩٢.

^{٦٠} م.ش.د، قرار رقم ١٧، تاريخ ١٩٨٩/٢/٣، عبداللطيف/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٨٧، ص ٢٦.

^{٦١} كارل عيراني، دراسة حول الاعمال المتصلة والاعمال المنفصلة في التنازع الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٩.

هذا ما قضى به مجلس شورى الدولة الفرنسي في قراره الصادر في ١٨ ايلول ١٩٤٤. ووقائع هذه القضية ان قانون صدر سنة ١٩٤١ اعفى جميع المؤسسات الصناعية المنشأة بعد سنة ١٩٤١ من الضريبة ولكن على شرط ان تكون هذه المؤسسات ذات نشاط اقتصادي. وتحدد هذه النشاطات بقرارات وزارية. وعلى اثر ذلك تقدم احد المكلفين بطلب الى الوزير المختص يطلب فيه اعفاءه من دفع الضريبة ذلك لان النشاط الذي يقوم به يدخل ضمن النشاطات المعفاة من الضريبة. واعتبر مجلس شورى الدولة الفرنسي بصورة ضمنية ولكن اكيدة انه كان يمكن الطعن لدى قاضي الابطال لتجاوز حد السلطة بالقرارات التي تفرض ادراج مؤسسة ما في لائحة المؤسسات الاقتصادية المعفية من الضريبة.

٥ - اعادة فرق الرسوم المدفوعة

فقد اعتبر مجلس شورى الدولة فيما خص قرارات رفض اعادة فرق الرسوم" ان قرار الادارة برفض اعادة فرق الرسوم المدفوعة لا يشكل قراراً بدائياً لعدم صدوره عن لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم. ولا يشكل عملاً منفصلاً عن البحث في الضريبة الفردية ذاتها ولا يمكن بحثه بمعزل عن ضريبة او رسم يتعلق به او يؤثر عليه"^{٦٢}.

٦ - سقوط الضريبة بمرور الزمن

ولا بد من الاشارة ايضاً الى نقطة تتعلق بالنزاع حول سقوط الضريبة بمرور الزمن. فقد فرّق مجلس شورى الدولة اللبناني في هذا المجال بين ما اذا كان موضوع المراجعة يتعلق بالاعتراض على التكاليف بالضريبة الساقطة بمرور الزمن او ان الموضوع يدور على تقرير ان الضريبة المطالب بها قد سقطت بمرور الزمن. ففي الحالة الاولى اي عندما يكون موضوع الدعوى الاعتراض على التكاليف فقد قضى المجلس بان الادلاء بعدم توجب الرسم او بسقوطه بمرور الزمن لاصدار التكاليف بعد انقضاء المهلة القانونية او بعدم قانونية الانذار العام القاطع لمرور الزمن.... كل ذلك ليس سوى وسائل دفاع يمكن الادلاء بها في الاعتراض ولا تؤلف بالتالي عملاً منفصلاً يمكن الطعن فيه على حدة ومباشرة امام مجلس شورى الدولة بمعزل عن الاعتراض على الرسم"^{٦٣}. اما في الحالة الثانية اي عندما يكون موضوع المراجعة الاعتراض على تكليف معين بل ينحصر فقط في تقرير ما اذا كانت الضريبة قد سقطت بمرور الزمن ام لا وذلك دون صدور اي تكليف فقد قضى المجلس:

^{٦٢} م.ش.د، قرار رقم ٢٢١، تاريخ ١٢/١/١٩٩٥، المهندس سليم شقير ورفاقه/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٩٦، ص ٢٢٥.

^{٦٣} م.ش.د، قرار رقم ١، تاريخ ٥/١/١٩٨٨، بلدية بيروت/طارق شهاب، مجلة القضاء الاداري ١٩٩١، ص ١.

" وبما ان موضوع المراجعة لا يتعلق بالاعتراض على التكاليف بالضريبة الامر العائد في المرحلة الاولى من التقاضي الى لجنة الاعتراضات على الضريبة والرسوم بل ان الموضوع يدور على تقرير ان الضريبة المطالب بها قد سقطت بمرور الزمن وان كانت تترتب وفق احكام القانون، فيدخل هذا الموضوع ضمن اطار اختصاص هذا المجلس الذي هو المحكمة العادية للقضايا الادارية...^{٦٤} .

٧- الطعن بقرار تخمين العقارات

انّ مجلس شوري الدولة اللبناني يعتبر مبدئياً ان جميع الاعمال الفردية في القضايا الضريبية لا يمكن ان تشكل اعمالاً منفصلة تقبل الطعن مباشرة امام قاضي الابطال بل يمكن الطعن فيها من خلال التكاليف بالضريبة وذلك امام اللجان المختصة قانوناً. حتى لو كان بالامكان فصلها فان المجلس يعتبرها في هذه الحال قرارات غير نافذة وليس من شأنها الحاق ضرر طالما ان الطعن في التكاليف يؤدي في نهاية المطاف الى ابطال هذه القرارات. ففي قضية تتعلق بالطعن بقرار تخمين قيمة العقارات توصلنا لتحديد الضريبة المفروضة فقد قضى المجلس بأن " قرار التخمين ليس من شأنه ان يلحق ضرراً بالمستأنف ما دام انه يحق له ان يعترض على تكليفه بالضريبة من جراء القرار المذكور لان طلبه الاساسي بالتخمين يمكن ان يقدمه الى اللجنة كوسيلة دفاع او كدفع لابطال الضريبة لا يمكن ان يقدم هذا الطلب مباشرة الى مجلس شوري الدولة^{٦٥} .

وفي نفس القرار وضع المجلس قاعدة عامة تتعلق بالقرارات الفردية فقد اعتبر قاعدة عملاً من شأنه ان يلحق ضرراً لها معنى خاصاً في القضاء الضريبي اذ انه فيما يتعلق بالقرارات الفردية لقد استقر العلم والاجتهاد على رفض وصف تلك القرارات بانها تلحق ضرراً كلما تتصل اتصالاً وثيقاً بالتكاليف ولها تأثير عليه وتؤلف بالتالي جزءاً من اصول المحاكمات.

وبالنسبة للإشكالية التي طرحت حول المرجع المختص للفصل في النزاع القائم بين الادارة الضريبية والمكلف، وذلك في حال تكليف هذا الاخير بضريبة منشأة بموجب نص قانوني لم يلحظ انشاء لجنة خاصة للفصل في الاعتراضات على هذه الضريبة بالدرجة القضائية الاولى. وقد اعتبر مجلس شوري الدولة في هذا السياق انه يكون للمكلف الحق بتقديم اعتراضه مباشرة امام المجلس الذي ينظر فيه بداية ليس كقاضي ابطال لتجاوز حد السلطة ، لانّ موضوع هذا الاعتراض لا يشكل عملاً منفصلاً، بل ضمن اطار القضاء الشامل وذلك بصفته المحكمة العادية في قضايا الضرائب والرسوم (المادة ٦١ من نظام مجلس شوري الدولة).

^{٦٤} م.ش.د، قرار رقم ٩٤، تاريخ ١٣/٢/١٩٨٥، عيتاني/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٨٦، ص ٦٨.

^{٦٥} م.ش.د، قرار رقم ٧٠، تاريخ ٨/٤/١٩٨٧، بشور/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٨٩، ص ١٢٠.

وعلى ما تقدم ان مجلس شورى الدولة اللبناني يعتبر مبدئياً ان جميع الاعمال الفردية في القضايا الضريبية لا يمكن ان تشكل اعمالاً منفصلة تقبل الطعن مباشرة امام قاضي الابطال بل يمكن الطعن فيها من خلال التكليف بالضريبة وذلك امام اللجان المختصة قانوناً.

ولكن مع ذلك فهناك حالات لا يمكن فيها اعتبار القرارات الفردية ولو كانت متصلة اتصالاً وثيقاً بالتكليف من قبل الاعمال المتصلة والتي تقبل الطعن مباشرة امام قاضي الابطال لتجاوز حد السلطة وهذا ما سنقوم بعرضه في الفقرة التالية.

ثانياً: الاستثناء في القرارات الفردية

عند دراسة الاعمال الفردية التي تشكل اعمالاً منفصلة فان ذلك يشكل استثناء على المبدأ الذي يقول بعدم جواز اعتبار الاعمال الفردية اعمالاً منفصلة.

اذ قد يكون هناك حالات ولو استثنائية يتم فيها قبول الطعن لتجاوز حد السلطة ضد القرارات الفردية في التنازع الضريبي. والحالة البديهية هي عندما لا يكون للمكلف طريق مراجعة قضائية للاعتراض على الضريبة المفروضة عليه. ومن بين هذه القرارات:

١ - القرارات الفردية التي تتعلق بطلبات تعديل الضريبة المفروضة

وهذه هي الحالة في فرنسا، فهذه الطلبات تقدم بالاصل الى الادارة الضريبية المختصة، والقرارات التي تصدر بناءً على هذه الطلبات لا تخضع سوى لمراجعة استرحامية او ادارية^{٦٦}. وكما تمت الاشارة سابقاً ان مبدأ المراجعة الموازية والذي يقف عائق امام امكانية قبول مراجعة الابطال، يفرض ان يكون هناك امام المتضرر المكلف قبول مراجعة قضائية اخرى تؤدي الى نتيجة مطابقة لمراجعة الابطال. وفيما خص طلبات تعديل الضريبة فان المراجعة الوحيدة المتاحة امام المكلف هي المراجعة الادارية، من هنا يكون دفع المراجعة الموازية مردوداً لعدم وجود اصلاً مراجعة موازية.

اما في لبنان، فان هذه الحالة غير مطروحة في الواقع اذ ان جميع قرارات الادارة الضريبية ومنها قرارات رئيس مصلحة الواردات يمكن الاعتراض عليها امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم فيكون دائماً هناك امام المكلف مراجعة قضائية موازية لمراجعة الابطال^{٦٧}. وتعتبر ايضاً بنظر الاجتهاد الفرنسي اعمالاً منفصلة

^{٦٦} كارل عيراني، دراسة حول الاعمال المنفصلة والمتصلة في التنازع الضريبي، مرجع سابق، ص ٤١.

^{٦٧} ميراى داوود، التنازع الضريبي، مرجع سابق، ص ٧٣.

القرارات الفردية المتعلقة بالموافقة او عدم الموافقة على بعض العمليات التجارية او الصناعية والتي من شأنها ان تؤدي الى تخفيض او حتى اعفاء من الضريبة في حال تمت الموافقة على هذه العمليات^{٦٨}.

٢ - فرض الغرامات

هناك اختلاف بين الاجتهاد الفرنسي والاجتهاد اللبناني حول القرارات الفردية المتعلقة بالغرامات اذ يرى مجلس شورى الدولة الفرنسي ان تلك القرارات تشكل اعمالاً منفصلة تقبل الطعن امام قاضي الابطال^{٦٩}. فرغم اعتباره انها عقوبة ادارية الا انه لا يعتبرها زيادة على الرسم بل يعتبرها تدبيراً منفصلاً عن مقدار الضريبة المفروضة وبالتالي قابلاً للطعن لتجاوز حد السلطة^{٧٠}.

اما مجلس شورى الدولة اللبناني فيرى قرار فرض الغرامات بأنه غير منفصل حيث ان الغرامة في التنازع الضريبي ليست الا زيادة على الضريبة وان كان لها طابع العقوبة الادارية. اذ قضى المجلس في احدى قراراته بان الطابع القانوني للغرامة يشبه العقوبة الادارية لان الغرامات الضريبية هي في الواقع سلطة معطاة للدوائر المالية المختصة لزيادة الضريبة على المكلف. وانّ الطّبيعة القانونية للغرامة وللضريبة هي ذاتها ولا يمكن ان تفرض الا بعد تحديد الغرامة او الاعتراض على فرضها عملاً منفصلاً انما يعود امر النظر فيه بداية الى قاضي الضرائب^{٧١}.

وبصورة عامة فان الاجتهاد الفرنسي يميل الى اعتماد مفهوم واسع للاعمال المنفصلة الفردية في التنازع الضريبي وخاصة عندما يقتضي اعطاء المكلف امكانية الطعن بقرار يلحق ضرراً دون انتظار البت بالنزاع الدائر حول قانونية الضريبة المفروضة فقد تم اعتبار قرار رفض الادارة طلب المستدعي الرامي الى وقف استيفاء الرسم او الضريبة الى ان يبت بقانونيتها عملاً منفصلاً ويقبل بالتالي الطعن لتجاوز حد السلطة^{٧٢}.

٣ - تقسيط الضرائب

بالعودة الى قرار مبدئي لمجلس شورى الدولة اللبناني بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/١٣ (بلدية بيروت/عماد الدين سليم ابو الزلف) والذي تتلخص وقائعه بان بلدية بيروت تقدمت بمراجعة امام المجلس تستأنف بموجبها قرار لجنة

^{٦٨} ميراى داوود، التنازع الضريبي مرجع سابق، ص ٧٤.

C.E., 4 décembre 1992, p:434 .

C.E,4 décembre 1992, p:50 .

^{٧١} م.ش.د، قرار رقم ٢٨، تاريخ ١٩٨٧/٢/٤، شركة الانشاء والتحسين العقاري/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٨٩، ص ٣٦.

C.E, 10 février 1984, p:61 .

الاعتراضات على الرسوم والعلاوات البلدية وتطلب فسخ القرار المستأنف لجهة ما قضى به من تقسيط الرسوم على القيمة التأجيرية المتوجبة على المستأنف عليه.

فقد اعتبر مجلس شورى الدولة في هذا القرار ان القانون لم يول لجان الاعتراضات الصلاحية الشاملة للفصل في كل نزاع ينشأ بين المكلف والادارة الضريبية انما حصر صلاحيتها في البت بقانونية التكليف او الرسم او الخطأ فيها دون ان تتعداه الى البحث في قانونية التحصيل وذلك ان الخطأ في التكليف لا يندمج مع الخطأ في تحصيل الضريبة لان التحصيل يعتبر عملاً لاحقاً للتكليف.

وعلى هذا الاساس قضى المجلس بان امر البت بتقسيط الرسوم او الغرامات يخرج عن اطار صلاحية لجان الاعتراضات لانه لا يتعلق بالمنازعة في صحة التكليف بالرسم ومدى توجبه. حيث جاء في اجتهادات مجلس شورى الدولة " بما ان العلم والاجتهاد مستقران على اعتبار ان الطلبات والمراجعات الرجائية او الحبية (Demands gracieuses) المقدمة الى الادارة الضريبية، كتلك الرامية الى تقسيط الضرائب بالصورة الرجائية غير النزاعية انما تدخل في فئة الاعمال المنفصلة عن التنازع الضريبي التي تصلح لان تكون موضوعاً لمراجعة ابطال مستقلة امام مجلس شورى الدولة لانها تخرج عن نطاق اختصاص القاضي الضرائبي".

اذاً، ان مجلس شورى الدولة في لبنان يعتبر استناداً لاجتهاده المذكور، ان القرارات التي تتعلق بتقسيط الضرائب والرسوم هي من قبل الاعمال المنفصلة والتي تقبل الطعن امام قاضي الابطال لتجاوز حد السلطة.

٤ - الطعن من قبل الغير

هناك بعض الحالات التي يشكل فيها القرار الفردي عملاً منفصلاً ولكن فقط فيما خصّ الغير، اذ يبقى العمل نفسه بالنسبة للمكلف عملاً غير منفصل. وهذه هي الحالة عندما يتوافر للغير مصلحة للطعن بقرار التكليف ودون ان يكون امامه اي طريق من طرق المراجعة القضائية سوى مراجعة الابطال لتجاوز حد السلطة. ولكن قاضي الابطال يتوخى الدقة كل الدقة في تقرير المصلحة التي يجب ان تتوفر في الغير لتكون مراجعته مقبولة ضد القرارات الفردية المتعلقة بالضريبة او الرسم. وعلى هذا الاساس فانه من النادر ان يقبل مجلس شورى الدولة الفرنسي المراجعة المقدمة من الغير طعناً في قرار التكليف او الاعفاء منه^{٧٣}.

^{٧٣} أمين صالح، الاعتراضات على الضرائب والرسوم، مكتبة صادر ناشرون، بيروت، ٢٠٠٦، ص ١٢٣.

٥ - الطعن بالانذار المدفوع

بالعودة الى الاجتهادات الحديثة لمجلس شورى الدولة اللبناني، فقد حفظ المجلس صلاحيته كقاضي ابطال للنظر بالدعوى المرفوعة طعناً بالانذار بالدفع، وبذلك المقدمة طعناً بقرار بدء التحصيل الجبري ورفض اسقاط الاقساط بمرور الزمن الرباعي.

فقد جاء في قرار الشركة اللبنانية للمعادن ش م ل/ الدولة " بما ان المراجعة رقم ٢٠١١/١٧٠٦٥ تندرج في عداد مراجعات الابطال لتجاوز حد السلطة باعتبار ان الانذار المطعون فيه هو من اجراءات التحصيل وبالتالي من الدابير المنفصلة عن التنازع الضريبي، وان الطعن المقدم بشأنه بتاريخ ٢٠١١/٣/٧ يكون وارداً ضمن مهلة الشهرين القانونية^{٧٤}.

وفي قرار شركة اميركان اندريانرز غروب ش م ل/ الدولة فقد جاء " بما ان المستدعية تطلب ابطال القرار الصادر عن رئيس دائرة التحصيل بتاريخ ٢٠١٣/١٠/٢٥ وبرقم ٩٥٥/ت ج والمتضمن بدء اجراءات التحصيل الجبري. وبما ان القرار المطعون فيه هو من الاعمال اللاحقة للتكليف الضريبي، وبالتالي فان المنازعة فيه لا تخضع لاصول التنازع الضريبي، بل هو يقبل الطعن مباشرة امام مجلس شورى الدولة عن طريق دعوى الابطال لتجاوز حد السلطة"^{٧٥}.

وبناءً على ما تقدم، ان التشدد المطلق في تطبيق نظرية العمل المنفصل في التنازع الضريبي لربما يعود الى انه في مجمل الحالات التي عرضت على الاجتهاد اللبناني كان هدفها الرئيسي ابطال التكليف المفروض. وهذه النتيجة كانت دائماً بالامكان الوصول اليها دون المرور بقضاء الابطال وذلك عن طريق الطعن امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم. ولعل السبب الثاني في التشدد في تطبيق نظرية الاعمال المنفصلة في التنازع الضريبي يعود الى الرغبة في تبسيط الامور امام القاضي الضريبي وامام المكلفين في نفس الوقت وذلك عن طريق حصر الاختصاص في كل ما يرتبط بالضريبة او بالرسم من قريب او من بعيد ، قاضي الضرائب او لجان الاعتراضات دون ان يكون هناك تداخلاً ولو استثنائياً لقاضي الابطال والذي يمكن ان يؤدي الى الكثير من التعقيد والالتباس في تحديد المرجع المختص للنظر في القرار المطعون فيه . وخاصة ان الغاية المرجوة تكون في الغالب ابطال التكليف والتي يمكن للمكلف الحصول عليها امام القاضي الضريبي.

^{٧٤} م.ش.د، قرار رقم ٧٧٢، تاريخ ٢٠١١/٦/٩، الشركة اللبنانية للمعادن ش م ل/الدولة، غير منشور.

^{٧٥} م.ش.د، قرار رقم ١٢٧، تاريخ ٢٠١٤/١١/٦، شركة اميركان اندريانرز غروب ش م ل/الدولة، غير منشور.

الفصل الثاني: ماهية التنازع الضريبي

للمنازعات الضريبية اصول تنظمها، وقواعد وقوانين متفرقة ومتعددة. وهذه القواعد والقوانين هي ذات طبيعة خاصة. إلا أنه لا بد من معرفة الشريعة العامة التي تنتمي إليها هذه القواعد والقوانين المتعددة والمتفرقة والتي يمكن الرجوع إليها في حال وجود غموض أو تعارض بين هذه النصوص أو في حال نقصانها أو نشوء هذا التنازع والذي يؤدي إلى الدعاوى الضريبية.

لذلك لا بد من معرفة الضرائب والرسوم موضوع التنازع الضريبي والطبيعة القانونية له، وبالتالي معرفة إلى أي فرع من فروع القانون ينتمي، بالإضافة إلى بحث أسبابه وتحديد مراحلها.

المبحث الأول: طبيعة التنازع الضريبي

بالنسبة لطبيعة التنازع الضريبي، فمنهم من يعتبر أمثال "Trotabas et Gaudement" هذا التنازع موضوعياً، الهدف منه مراقبة نشاط الإدارة الضريبية وتأمين الشرعية الضريبية، حيث يكون الأفراد بحالة موضوعية تجاه الإدارة وتكون صلاحية القاضي مقتصرة على الإبطال. ومنهم (كما هي الحال في الاجتهاد اللبناني والفرنسي) من يعتبر هذا التنازع شخصياً، بمعنى أنه يرمي إلى حماية حقوق الأفراد الشخصية وتكون فيه صلاحية القضاء واسعة النطاق (تابع لفئة القضاء الشامل). إذ يحلّ القاضي الضريبي محل الإدارة الضريبية ويتخذ الأعمال التي يرى لازماً القيام بها بصورة متوافقة وأحكام القانون كإلغاء التكليف أو تعديلاته^{٧٦}. وهناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى نشوء هذا التنازع.

أولاً: الضرائب والرسوم موضوع التنازع الضريبي

تنص المادة الأولى من القانون رقم ٢٠٠٨/٤٤ (قانون الاجراءات الضريبية) على ما يلي:

"الضريبة: أي ضريبة أو رسم باستثناء الرسوم الجمركية والعقارية تتولى وزارة المالية تحقيقها وتحصيلها ومنها:

أ- ضريبة الدخل.

ب- ضريبة الاملاك المبنية.

ج- رسم الانتقال.

د- ضريبة التحسين.

^{٧٦} وليد جابر، دراسة حول التنازع الضريبي، معهد الدروس القضائية، بيروت، ٢٠٠٨، ص ٤.

هـ- الضريبة على القيمة المضافة.

و- الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها.

ز- الضرائب والرسوم التي قد تستحدث.

ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، تشمل كلمة " ضريبة " أينما وردت في هذا المرسوم أساس الضريبة وملحقاتها ، أي الغرامات والفوائد ونفقات التحصيل الجبري المتعلقة بالضريبة.

١ - الضرائب والرسوم التي تدخل ضمن نطاق التنازع الضريبي

على ما نصت عليه المادة السابقة، فإن هناك مجموعة كبيرة من الضرائب والرسوم والتي أعطى القانون الحق في الاعتراض عليها امام الادارة الضريبية ومن ثم امام لجان الاعتراضات وصولاً الى الاستئناف امام مجلس شورى الدولة.

أ- ضريبة الدخل

تعرف الضرائب على الدخل بـضرائب الباب الاول، ويأخذ النظام الضريبي اللبناني بالضرائب المتعددة على الدخل. فلما كان الدخل الذي يحصل عليه الشخص يأتي من مصادر متعددة ، فقد تفرض ضريبة خاصة على كل باب من ابواب الدخل، بحيث تفرض ضريبة على ارباح المهن الصناعية والتجارية وضريبة ثانية على الرواتب والاجور وضريبة ثالثة على رؤوس الاموال المنقولة^{٧٧}. وقد كفل المرسوم الاشتراعي رقم ٥٩/١٤٤ الصادر تطبيقاً لقانون ضريبة الدخل في المادة ٩٢ على أنه يحق لكل مكلف الاعتراض على الضريبة. وقد جاء في احدى قرارات مجلس شورى الدولة بأن تكليف المستدعي بمبالغ إضافية أي تكليف المستدعي بضريبة الدخل مرتين عن العمل نفسه والسنوات نفسها يكون مخالفاً للقانون ومستوجباً للإبطال^{٧٨}.

ب- ضريبة الاملاك المبنية

الضريبة على الاملاك المبنية هي ضريبة مباشرة ونوعية على الدخل الصافي للعقارات المبنية وهي عينية وسنوية فهي تفرض على دخل او ريع المكلف بموجب جدول تكليف اساسي او اضافي او تكميلي، ثم تحصل من قبل دوائر التحصيل في بيروت والمحافظات.

^{٧٧} مروان القطب، مدخل الى المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، مكتبة الجامعة اللبنانية، صيدا، سنة ٢٠١١، ص ١٨١.

^{٧٨} م.ش.د، قرار رقم ٢١٢، تاريخ ١١/١/٢٠٠٥، الدكتور كميل بشارة سمنة/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٩، المجلد الاول، ص ٣٢٩.

وتصيب نوعاً معيناً من الدخل وهو دخل العقارات او الاملاك المبنية، لذلك لا تطال العقار الشاغر أو الذي لا دخل له كذلك يتوقف مفعولها ازاء البناء الذي تهدم او تقرر عدم الانتفاع به^{٧٩} ، أو جاء إشغال البناء بصورة مخالفة للقانون.

فقد جاء في احدى قرارات مجلس شورى الدولة على انه: " اذا كان المشتري اوجب فرض الرسم على شاغل البناء ومهما كان نوع هذا الاشغال عملاً بأحكام المادة الرابعة من القانون رقم ٨٨/٦٠ (قانون الرسوم والعلاوات البلدية) غير أن الرسم يصبح غير متوجب على الشاغل القانوني او المالك في حال جاء الاشغال بصورة مخالفة للقوانين المرعية الاجراء كاحتلاله مثلاً بالقوة من قبل مهجرين^{٨٠}.

وقد حدد قانون ضريبة الاملاك المبنية الاسباب التي ينبغي توفرها أو أحدها حتى يصبح بإمكان المكلف الاعتراض على التكاليف المترتب عليه وهو ما سنقوم بدراسته في فقرة لاحقة.

وقد اضافت المادة ١٦ من المرسوم الاشتراعي ٢٤٨٨/٢٠٠٩ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) فيما خصّ ضريبة الاملاك المبنية عند تحويل شركة اشخاص الى شركة اموال يبقى الشركاء مسؤولين عن تأدية الضريبة المتوجبة عليهم من اموالهم الخاصة بالتكافل مع الشركة الجديدة.

ج- رسم الانتقال

رسم الانتقال وهو ما يعرف بالضريبة على التركات والوصايا والهبات والاقواف، وبحسب المادة الاولى من المرسوم الاشتراعي رقم ٥٩/١٤٦ أن رسم الانتقال يفرض على جميع الحقوق والاموال المنقولة وغير المنقولة التي توول الى الغير باستثناء الدولة والبلديات بطريق الارث أو الوصية أو الهبة أو الوقف أو أي طريق آخر بلا عوض يعادل قيمتها الحقيقية.

وقد استخدم المشرع اللبناني لفظ رسم بدل من ضريبة، وتتصف هذه الضريبة بانها مباشرة ، غير دورية وغير سنوية تجمع بين الصفتين الشخصية والعينية وتأخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية وهي سهلة الجباية . وإنّ صدور تكليف بإسم شخص متوفٍ لا يلزم الورثة بهذا التكليف وبالتالي يحق لهم الطعن.

فجاء في احدى قرارات مجلس شورى الدولة" بما أنّ التكليف الاساسي المعترض عليه صدر بإسم مورثة الجهة المستأنفة لا يلزم الورثة، ولا يسري عليهم وهو غير نافذ بحقهم لا فيما يتعلق بممتلكاتهم الشخصية ولا فيما يتعلق بحصصهم الارثية. فنشر هذا التكليف لا يبدئ سريان أية مهلة بوجههم للطعن فيه. فلم في كل حين أن يدفعوا بعدم نفاذه ولهم إذا شاؤوا اللجوء الى مرجع الطعن بالتكليف بعدم نفاذه بحقهم^{٨١} . وقد حدد المشرع اللبناني

^{٧٩} فوزات فرحات، التشريع الضريبي العام دراسة مقارنة ، الطبعة الثالثة، بيروت، ٢٠١١، ص ٣٠٦.

^{٨٠} م.ش.د، قرار رقم ٥١٨، تاريخ ١٧/٥/٢٠٠٧، بلدية بيروت/كلود سابا هنود، مجلة القضاء الاداري، سنة ٢٠١٢، المجلد الثاني، ص ١١٧٢.

^{٨١} م.ش.د، قرار رقم ٣٣٠، تاريخ ٢٣/٤/١٩٨٠، ورثة نعمة عبدالرزاق/ الدولة، مجلس شورى الدولة ، الجزء الرابع، ص ٩٣١.

الاموال والحقوق التي يسري عليها رسم الانتقال وهي الارث ، الهبة، الوصية، الوقف والتأمين . وقد سمح قانون رسم الانتقال والمرسوم رقم ١٥٩٤٧ تاريخ ١٩٦٤/٣/٣١ بتقديم الاعتراض على هذا الرسم.

وقد راعى قانون الاجراءات الضريبية رقم ٢٠٠٨/٤٤ صراحة في المادة ٤٣ منه احكام المرسوم الاشتراعي ٥٩/١٤٦ وتعديلاته المتعلقة برسم الانتقال، الا انه يحق للادارة الضريبية تدارك حقوق الخزينة بالضريبة ضمن مهلة اربع سنوات بعد انتهاء السنة التي تلي سنة الاعمال، وست سنوات بالنسبة للمكلفين المكتومين أي غير المسجلين لدى الادارة الضريبية متى كان ذلك الزامياً، على ان يصدر التكليف وان يتم ايداعه بالبريد المضمون لابلغ المكلف لمدة اقصاها ١٢/٣١ من سنة التكليف.

وبحسب المادة ٤٣ من قانون الاجراءات الضريبية رقم ٢٠٠٨/٤٤ الفقرة الثالثة يمكن بعد انتهاء المهلة المنصوص عليها في البند الاول من هذه المادة تدارك التكاليف وتصحيحها، وفرض الضريبة على كل ربح او ايراد بموجب حكم قضائي او قرار تحكيمي او تحرير تركة، وذلك لغاية نهاية السنة الميلادية التي تلي السنة التي تم خلالها ابلاغ الادارة الضريبية الحكم او القرار او التحرير.

د - الضريبة على القيمة المضافة

الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على استهلاك السلع وتأدية الخدمات^{٨٢}. وبمعنى آخر إنها ضريبة على الاستهلاك تحتسب على رقم الاعمال وتطال القيمة التي يدفعها المستهلك من أجل الحصول على السلع والخدمات^{٨٣}. وهي ضريبة عينية غير مباشرة. وقد صدر القانون رقم ٣٧٩ تاريخ ٢٠٠١/١٢/١٤ لتحديد الضريبة على القيمة المضافة. وقد عالجت المادتين ٥٠ و ٥١ منه وكذلك المرسوم الصادر تطبيقاً له رقم ٧٣٠٠ تاريخ ٢٠٠٢/١/٢٦ موضوع الاعتراضات على هذه الضريبة حيث نص في الفقرة الاولى منه على أنه يحق لكل من فرضت الادارة الضريبية ضريبة أو غرامة أو رفض طلب استردادها للضريبة كلياً أو جزئياً أن يعترض على قرار الادارة القاضي بذلك ويحق لكل من الوحدة الضريبية المختصة الخاضع للضريبة استئناف قرارات لجان الاعتراضات مباشرة امام مجلس شورى الدولة.

هـ - الرسوم والعلاوات البلدية

بالاستناد للمرسوم الاشتراعي رقم ٦٨ تاريخ ١٩٦٧/٨/٥ وتعديلاته فإن الرسوم البلدية تشكل أهم موارد البلديات في لبنان. وهي تقسم الى نوعين مباشرة وغير مباشرة. وقد حدد قانون الرسوم والعلاوات البلدية رقم ٨٠ لعام ١٩٨٨ في بابه الخامس أصول الاعتراض على الرسوم والعلاوات ومهل البت بالاعتراضات. ونص على أن يكون الاعتراض في مرحلته الاولى أمام الادارة اي البلدية أو المحافظ أو القائمقام. ويحق للمعترض الذي أجبب جزئياً على مطالبه ان يطلب في مهلة شهرين من تبليغه احالة القضية على لجنة الاعتراضات لإعادة النظر

^{٨٢} قانون الضريبة على القيمة المضافة، منشورات وزارة المالية، ص ٢.

^{٨٣} جنين ضو، حديث المالية ، نشرة صادرة عن المعهد العالي، العدد ٩، تشرين الاول ٢٠٠٠، ص ٦٤.

فيها. ولا تقبل قرارات لجان الاعتراضات أي طريق من طرق الطعن إلا الطعن امام مجلس شورى الدولة بسبب مخالفة القانون^{٨٤}.

ويعود للجان الاعتراضات بحث الرسوم ذاتها والبت في قانونية فرضها أصلاً وأسسها ومقدارها. مع الإشارة الى أنّ الاعتراض على الضريبة أو على الرسم البلدي لا يوقف التحصيل سواء كان المرجع المقدم إليه الاعتراض ادارياً ممثلاً في البلدية أو قضائياً ممثلاً بمجلس شورى الدولة. ولكن يظل بإمكان المكلف المطالبة بإعادة ما دفعه ولم يكن متوجباً عليه ما دام أنّ الدفع لم يكن ابراءً لزمته طوعاً وبحرية تامة بالرغم من معرفته بعدم توجب الدين^{٨٥}. وإنّ الرسوم والعلوات البلدية على اختلافها تسقط حكماً عن المكلفين بعامل مرور الزمن في ٣١ كانون الاول من السنة الرابعة التي جرى فيها التكليف. وينقطع مرور الزمن بمجرد الشروع في الملاحظات الفردية^{٨٦}. وان الرسوم والعلوات البلدية قد بقيت خارج اطار قانون الاجراءات الضريبية.

٢ - الضرائب والرسوم التي تخرج عن نطاق التنازع الضريبي

كما تمت الإشارة سابقاً، هناك العديد من الضرائب والرسوم المفروضة إلا أنها ليست كلها خاضعة لاحكام التنازع الضريبي. فيستثنى من هذه الضرائب والرسوم، الرسوم الجمركية ورسوم التسجيل العقارية والرسوم القضائية.

أ - الرسوم الجمركية

الرسوم الجمركية هي عبارة عن ضرائب تفرضها الدولة على السلع عند اجتيازها الحدود دخولاً أو خروجاً . فهي اذاً ضرائب بكل معنى الكلمة وليست رسوماً تجبى بمناسبة خدمة معينة وانما تفرض بمجرد اقرارها للقواعد الدستورية . وهي تلعب دوراً مهماً في الاقتصاد اللبناني لما لها من دور مالي واقتصادي وخاصة لانه يبقى اختصاص فرضها من صلاحية السلطة التنفيذية على غرار باقي الضرائب والرسوم^{٨٧}. فقد صدر المرسوم رقم ٤٤٦١ تاريخ ١٢/١٥/٢٠٠٠ استناداً الى القانون رقم ١٣٢ تاريخ ١٠/٢٦/١٩٩٩ المتعلق بمنح الحكومة حق التشريع في الحقل الجمركي، الذي ألغى قانون الجمارك الصادر بالقرار ٥٤/٤٢٢ وتعديلاته.

ويتضمن قانون الجمارك اي المرسوم المذكور مجموعة القواعد والاحكام المتعلقة بفرض الرسوم الجمركية التي تتمحور ضمن مجموعتين رئيسيتين .

المجموعة الاولى: وتبرز اصول ادخال البضائع الى لبنان واخراجها منه مع تأدية الرسوم الجمركية.

^{٨٤} مروان القطب، منازعات التحقق الضريبي، مرجع سابق، ص ٨٦.

^{٨٥} فوزات فرحات، التشريع الضريبي العام، مرجع سابق، ص ٤٩٤.

^{٨٦} المرجع السابق، ص ٤٩٥.

^{٨٧} حسن عواضة، المالية العامة - دراسة مقارنة - دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٧، ص ٧٨٨.

المجموعة الثانية: وتسلب الاضواء على اصول التحقق وعلى المخالفات الجمركية وملاحقتها.

ويخضع الاعتراض على الرسوم الجمركية لاصول خاصة تبدأ بالتحكيم . فقد نصت المادة ١٥٣ من المرسوم ٢٠٠٠/٤٤٦١ 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 وينظم محضر يحال الى لجنة تحكيمية خاصة وفقاً للمادة ١٥٤ من المرسوم المذكور تتألف من قاضي شرف متقاعد وخبيرين شرعيين . كما قضت المادة الرابعة من المادة ٣٢ من المرسوم المذكور على انه يحق للمستورد الطعن بصورة عاجلة بالقرار الاداري التي يتخذ في تحديد قواعد المنشأ وذلك أمام القضاء الاداري.

وقد منح القانون الجمركي ادارة الجمارك سلطة مطلقة في تسوية المخالفات عن طريق المصالحة الى حد التجاوز عن الملاحقة او صرف النظر عن تحصيل الغرامة. فما حرمه هذا القانون على القضاء منحه لادارة الجمارك . وهذا ما يشكل مخالفة صريحة لمبدأ فصل السلطات^{٨٨}. فقد نصت المادة ٣٨٥ من قانون الجمارك على ان الادارة الجمركية " تستطيع ان تجري المصالحات مع المخالفين، اما قبل الحكم او بعده (يمتنع عليها اجراء المصالحة بعد انبرام القرار القضائي)، وذلك باستبدال العقوبات القانونية بجزاء يختلف باختلاف ظروف الحجز، ويرخص لها، اذا كانت ظروف تحقق المخالفة تبرر ذلك بالتجاوز عن المخالفات التي يضبطها موظفوها".

وقد نصت المادة ٤١٦ من المرسوم اعلاه على ان المسؤولية المدنية تترتب في معرض تطبيق هذا القانون بتوافر العناصر المادية المخالفة ولا يجوز الدفع بحسن النية. وهذا ما يشكل حداً من سلطة القضاء التقديرية . فعطفاً على هذه المادة نصت المادة ٣٤٢ من قانون الجمارك في الفقرة الثانية" ان للمحاكم انزال العقوبات..... لمجرد اثبات الاعمال التي تقومها او لمجرد المباشرة بها". ولقد حددت هذه العقوبات ولا يمكن للقاضي الا الحكم بها كاملة.

وبالتالي يتبين الفرق بانه في الضرائب التي تخضع لدعاوى التنازع الضريبي يتمتع القاضي بسلطة تقدير واسعة، اما في الرسوم الجمركية فقد اعطى القانون حقاً مطلقاً للادارة في التقدير وقد حد من سلطة القضاء. وقد نصّ مجلس شورى الدولة في قراراته على خروج الرسوم الجمركية عن نطاق التنازع الضريبي حيث جاء في احداها: وبما ان المادة ٣٩٢ من قانون الجمارك (المرسوم رقم ٤٤٦١ تاريخ ١٥/١٢/٢٠٠٠) تنصّ على ما يلي:

تنظر محكمة الدرجة الاولى في القضايا التالية:

١- المخالفات المنصوص عليها في قانون الجمارك والنصوص الاخرى المتعلقة بالجمارك

^{٨٨} فوزات فرحات، التشريع الضريبي العام- دراسة مقارنة- مرجع سابق، ص ٤٥٤.

٢- كل خلاف او كل نزاع او دعوى اياً كانت، عندما يكون الجمارك مدعياً أو مدعى عليه في ما يتعلق بالرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الاخرى المنوط تحصيلها بادارة الجمارك وتنفيذ التعهدات المعقودة او المتصلة بهذا الخصوص.

تحال ادارياً جميع القضايا العالقة بتاريخ العمل بهذا القانون امام اللجنة المركزية.

وبما أنه يستفاد من احكام المادة ٣٩٢ السالفة الذكر، أنها تدخل في فئة الاحكام المتعلقة باصول المحاكمات والمعدلة للاختصاص القضائي، التي نصّت المادة الخامسة من قانون اصول المحاكمات المدنية على أنها تطبق فوراً حتى على المراجعات العالقة امام المحاكم شرط ألا تكون المحاكمة في الدعوى قد حتمت او صدر فيها قرار في اساس او حكم في مسألة متعلقة بالموضوع.

وبما انّ موضوع المراجعة ينحصر في تحديد ما اذا كان يحق للشركة الاستفادة من الاعفاء من الرسوم الجمركية عن منتج رب البندورة المستورد بين تاريخي ٢٠٠٨/٦/٢٧ و ٢٠٠٨/٩/١ وذلك استناداً الى احكام المرسوم رقم ٢٠٠٨/١٤٤٣.

وبما انّ المراجعة الحاضرة تكون في ضوء ما تقدم مشمولة باحكام المادة ٣٩٢ من قانون الجمارك الجديد(المرسوم رقم ٢٠٠٠/٤٤٦١) التي تعطي الصلاحية الشاملة لمحكمة الدرجة الاولى للنظر في كل الخلافات والنزاعات والدعاوى اياً كانت المتعلقة بالرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الاخرى المنوط تحصيلها بادارة الجمارك، كما هي الحال بالنسبة للرسوم موضوع النزاع الراهن^{٨٩}.

ومع اعطاء هذه الصلاحية المطلقة لادارة الجمارك على الرغم من أنّ الرسم الجمركي كما تمّت الاشارة سابقا يعتبر ضريبة بكل ما للكلمة من معنى، وبما ان النزاعات مع ادارة الجمارك نراها كلّ يوم، وبما انّ سلطة المصالحة كما يجدر بتسمينها تركز حقوق ادارة الجمارك اكثر من حقوق المكلفين. لذلك يجب ان تدرج المنازعات الضريبية الجمركية ضمن مراجعات التنازع الضريبي واختصاص مجلس شورى الدولة، وذلك لتكريس حقوق المكلفين وجمائيتهم من تسلط السلطة الجمركية في معظم الاحيان في ظل الفساد المنتشر في الادارة الجمركية.

ب- الرسوم القضائية

تفرض هذه الرسوم على الدعاوى التي تنظر فيها المحاكم المدنية والجزائية والشرعية والادارية ، كما تفرض لدى تنفيذ الاحكام والصكوك بواسطة دوائر التنفيذ وتسجيل الشركات والمؤسسات التجارية في السجل التجاري. وقد قضت المادة ٤٠ من القانون الصادر بتاريخ ١٠/١٠/١٩٥٠ المتعلق بالرسوم القضائية على انه في حال وقوع

^{٨٩} م.ش.د،القرار رقم ٣٨، الصادر بتاريخ ١٥/١٠/٢٠١٢، شركة امين عور مأكولات الشرق الاوسط ش.م.ل/ادارة الجمارك، غير

خلاف على مقدار الرسم بين القلم وذوي العلاقة، يعود للمحكمة البت فيه بقرار يتخذ بصورة نهائية في غرفة المذاكرة وفقاً لأحكام المادة ٤٣٢ وما يليها من قانون اصول المحاكمات المدنية.

ج- الرسوم العقارية

تفرض هذه الرسوم لقاء التسجيل والانتقال العقارية كما تفرض لقاء القيام بالاعمال الطبوغرافية وتخضع هذه الرسوم لعدة قوانين ومنها:

- المرسوم الاشتراعي رقم ٢٠ تاريخ ١٨/١٢/١٩٣٩ والذي يحدد رسوم التسجيل ورسوم الانتقال العقارية.
- المرسوم الاشتراعي رقم ١٠٤ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩ ويحدد الرسم على طلب التحديد الاختياري للعقارات التي لم تنفذ في مناطقها معاملات التسجيل العقاري.
- المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٨ تاريخ ١٢/٩/١٩٥٩ ويحدد رسم الفراغ والانتقال العقارية.

ورسوم التسجيل رسوم مقطوعة متوجبة عن عدد من المعاملات العقارية كتنظيم صور الصحائف العينية والتكميلية ، تنظم نسخ عن السنوات الاصلية وتنظم شهادات قيد الحقوق العينية. وكذلك قيد رهون العقارية على انواعها^{٩٠}. وقد حددت هذه الرسوم بموجب الجدول رقم واحد بالمرسوم الاشتراعي رقم ١٤٨ تاريخ ١٢/٩/١٩٥٩. اما طريقة استيفاء هذه الرسوم فيتم بالصاق الطابع المالي المتوجب على استدعاء المعاملة مضافاً اليه الطابع القانوني المترتب على الاستدعاء بالذات.

اما رسوم الفراغ والانتقال فهي رسوم نسبية تفرض على بعض المعاملات لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء حق عيني او نقله او تعديله او اسقاطه او بقيد تأمين او فكه او باجراء مقاسمة او مبادلة..... .

وبالنسبة لرسوم المساحة فهي تفرض على المعاملات المتعلقة باجراء الاعمال الطبوغرافية من تنظيم نسخ خرائط مساحة وما الى ذلك.

وقد نصت المادة ٤٩ من المرسوم رقم ٥٩/١٤٨ 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، فإذا ثبت الكتمان على المتعاقدين متكافلين ومتضامين بالمصاريف والعطل والفرز وبغرامة تعادل عشرة اضعاف الرسوم التي تكون خسرتها.

^{٩٠} فوزات فرحات، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٥٤٤.

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 احتساب ضريبة الاملاك المبنية. وعندما يجد صاحب العلاقة في تقدير القيمة التأجيرية اجحافاً او مبالغة يستطيع الاعتراض عليها وفقاً للاصول المحددة في قانون الاجراءات الضريبية^{٩١}.

ثانياً: طبيعة القانونية للتنازع الضريبي

يستفاد من طبيعة التنازع الضريبي علاقته مع باقي النصوص القانونية والقوانين الاخرى وبخاصة القانون الاداري، ومدى ارتباط اصول المحاكمات الضريبية باصول المحاكمات الادارية.

١ - علاقة التنازع الضريبي مع غيره من النصوص القانونية

ان قضاء الضرائب والرسوم هو قضاء خاص فرض القانون له اصولاً يجب مراعاتها للبحث والتقدير بها ضمن نطاقها^{٩٢}. فالقانون الضريبي له قواعد ومبادئ خاصة ومستقلة ومختلفة عن سائر القواعد والمبادئ المرعية في القوانين الاخرى نظراً لذاتية هذا القانون واستقلاله عن القانون العام وعن القانون الخاص . فيقتضي بالتالي تطبيق تلك المبادئ والقواعد الخاصة دون اللجوء الى بعض الاحكام او القواعد السارية المفعول في القوانين الاخرى، الا اذا كان يوجد اشارة الى ذلك في القانون الضريبي او عند وجود وحدة مبادئ بين القانون الضريبي والقانون الخاص^{٩٣}.

ولقد نصّ المشرع صراحة في حقل التنازع الضريبي على اصول محاكمات ضريبية خاصة ومميزة، وقد استنبطت هذه الاصول من عدة قوانين.

ورغم انّ هناك علاقة وثيقة بين التنازع الضريبي وبعض النصوص الاخرى، الاّ انه يتمتع بذاتية واستقلالية عن تلك النصوص. فقد نصّ المشرع صراحة في حقل التنازع الضريبي على اصول ضريبية خاصة ومميزة، بل ومستقلة استقلالاً تاماً عن نصوص أخرى لا سيما اصول المحاكمات المدنية. فقوانين الضرائب نصّت على كثير من الاجراءات والاصول المتبعة لدى الاعتراض على الضرائب والرسوم أمام الإدارة الضريبية من جهة وأمام لجان الاعتراضات من جهة أخرى. ونتيجة لذلك، كان لا بد من النظر الى الاصول المتبعة لدى القاضي الضريبي كأصول مستقلة بذاتها ومميزة عن أصول المحاكمات المدنية.

^{٩١} مروان القطب، تنازع التحقق الضريبي في لبنان، مرجع سابق، ص ٨٦.

^{٩٢} م.ش.د، قرار رقم ١١٢، تاريخ ١٨/١١/١٩٧١، حبيب/بلدية بيروت، المجموعة الادارية ١٩٧٢، ص ١٧.

^{٩٣} م.ش.د، قرار رقم ٤٢٦، تاريخ ٢٦/٢/٢٠٠٤، بنك سردار/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد الاول، ص ٧٤٧.

الآن هذه الاستقلالية للقضاء الضريبي عن غيره من القواعد العامة او الخاصة ليست مطلقة ، فالقضاء الضريبي والذي على رأسه مجلس شورى الدولة كثيراً ما يعتمد لدى استنباط القاعدة او الحل القانوني الذي لا تنص عليه اصول المحاكمات الضريبية ولا ايضاً اصول المحاكمات الادارية، باعتبار ان القانون الضريبي هو فرع من فروع القانون العام، الى استيحاء المبادئ العامة لاصول المحاكمات المدنية. فقد جاء في احدى قرارات مجلس شورى الدولة انه " ان مجلس شورى الدولة يعتمد ايضاً في اطار اصول التبليغ الحلول والقواعد المطبقة في اصول محاكمات مدنية" ^{٩٤}.

وان عملية التكليف بالضرائب والرسوم هي من اهم مميزات ممارسة السلطة العامة لامتيازاتها وسلطاتها. والخلاف الذي ينشأ عن ممارسة هذه السلطات والامتيازات تثير مسألة تتعلق بالقانون العام وبالتالي اختصاص القضاء الاداري. أي من حيث المبدأ تطبيق اصول المحاكمات الادارية ما لم يرد نص مخالف. وهذا ما قرره مجلس شورى الدولة حيث اعتبر انه " وبما ان لجنة الاعتراضات على الرسوم والعلاوات البلدية هي لجنة ادارية ذات صفة قضائية يطبق عليها وفق المبادئ العامة لاصول المحاكمات الادارية الاصول المتبعة لدى القضاء الاداري الآ في حال وجود نص خاص وصريح مخالف لتلك الاصول ^{٩٥}. وهذا أمر طبيعي باعتبار ان تصرفات الادارة الضريبية ما هي الا أعمالاً ادارية لها وصف القرار الاداري النافذ والضار ^{٩٦}. وفي قرار آخر لمجلس شورى الدولة عبر فيه عن انضواء التنازع الضريبي تحت لواء القضاء الاداري حيث جاء " بما ان عبارة تنظيم التكليف الاضافي" والعبارة المقابلة الواردة في المادة ٣٤ من قانون المحاسبة العمومية تعنيان كلاهما اصدار التكليف بحيث يصبح نهائياً قابلاً للتنفيذ وللطعن فيه ككل عمل اداري نافذ ^{٩٧}. فإذا كانت المراجعة ضد قرار ليس من الاعمال الادارية التي تلحق الضرر فانّ تلك المراجعة مستوجبة الرد" ^{٩٨}.

من هنا ، ان قضاء الضرائب ما هو الا قضاء اداري ينحصر في نوع من الرقابة القضائية على نوع من تصرفات الادارة الضريبية، هي رقابة القضاء على تصرفات الادارة الضريبية في مجال نشاطها لدى تطبيق قوانين الضرائب وأنظمتها على الافراد .

^{٩٤} م.ش.د، قرار رقم ٦٨، تاريخ ١/١١/٢٠٠٦، ايلينا حرفوش/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد الاول، ص ١٧٨.

^{٩٥} م.ش.د، قرار رقم ٢٠٠، تاريخ ٢٥/٢/١٩٨١، بلدية بيروت/ فرحان دقدوق، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع ، ص ١١٤٣.

^{٩٦} امين صالح، الاعتراضات على الضرائب والرسوم، مرجع سابق، ص ٢٤.

^{٩٧} م.ش.د، قرار رقم ٤٢٥، تاريخ ٢٣/١١/١٩٧٧، الشركة العقارية اللبنانية سيل ش م ل/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة ، الجزء ٣، ص ٢٢٣.

^{٩٨} م.ش.د، قرار رقم ٢٥٤، تاريخ ١٥/٦/١٩٧٦، قرارات مجلس شورى الدولة الجزء ٣، ص ١٥٠.

وقد اعتمد المشرع اللبناني المبادئ العامة للقضاء الاداري حيث نصّ صراحة في المادة ١٣ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ تاريخ ١٩٦٤/٣/٣١ الصادر تطبيقاً للمادة ٣٧ من قانون المحاسبة العمومية على وجوب ان تطبق لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم الاصول المتبعة لدى القضاء الاداري بالقدر الذي تسمح به القوانين والانظمة المتعلقة بالضرائب. هذا المبدأ نصّت عليه قوانين الضرائب الخاصة ببعض المطارح الضريبية، كما هو الحال في المادة ٩٥ من المرسوم الاشتراعي رقم ٥٩/١٤٤ المتعلق بضرائب الدخل حيث نصت فقرتها الثانية على ان " تزاى في مراحل التقاضي لدى هذه اللجنة أصول المحاكمات المتبعة لدى القضاء الاداري والمختصة بتبادل اللوائح والمهل والتبليغ" .

انطلاقاً من هذه الاسس والمبادئ وما يحيط بها من استثناءات ، عمل القضاء الضريبي على تطبيق أصول المحاكمات الادارية على المنازعات الضريبية فيما لم يرد نص صريح مخالف او فيما لا يتعارض مع قوانين الضرائب والتنظيم القانوني للتنازع الضريبي.

وقد تبنى القضاء الضريبي أهمّ نظريات ومبادئ أصول المحاكمات الادارية، فاعتبر ان الطبيعة القانونية للقضاء الضريبي هي نوع من القضاء الشامل، ورتب على هذه الطبيعة القانونية النتائج الاجرائية المترتبة على تقديم مراجعة عن طريق القضاء الشامل، على المنازعات الضريبية من حيث وجوب ربط النزاع مع المرجع الصالح لاستصدار القرار الاداري المسبق^{٩٩}. وانّ عدم ربط النزاع يشكل عيباً جوهرياً في اصول المحاكمات يؤدي الى رد المراجعة. فقد جاء في احدي قرارات مجلس شوري الدولة انه " ان قاعدة القرار المسبق تبقى واجبة التطبيق امام لجنة الاعتراضات بحيث يرد شكلاً الاعتراض المقدم امامها دون مراعاة تلك الاصول^{١٠٠} .

كذلك طبق القضاء الضريبي نظرية عدم وجود القرار الاداري المشوب بعيب جوهري في كل وقت بغض النظر عن مراعاة مهل المراجعة القضائية المنصوص عليها في قوانين الضرائب. وقد جاء في احدي قرارات مجلس شوري الدولة " وبما انه يعتبر التكاليف الذي يصدر بحق شخص متوف ولم يعد مكلفا كعمل مجرد من كل قيمة قانونية وليس باستطاعته ان يكتسب الطابع النهائي، وانه من الصعب في هذا المجال الحصول على الطابع النهائي بل انه من المستحيل الحصول عليه^{١٠١} .

C.E, 29 juin 1962, Rec,p 121.

^{٩٩} م.ش.د، قرار رقم ٢٦٠، تاريخ ٢٠٠٦/٢/١٦، جمعية النادي النسائي الاميركي/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١١، المجلد الاول، ص ٤٩٨ .

^{١٠١} م.ش.د، قرار رقم ٣٨٠، تاريخ ١٩٨٠/٤/٢٣، مرجع سابق، ص ٩٣١ .

ومن المبادئ العامة المطبقة لدى القضاء الاداري والتي تنبأها القاضي الضريبي ، اعتبار ان كل خطأ أو نقص في محتويات الاستحضار يقضي الى البطلان ومن شأنه أن يثير الشك في ذهن المدعى عليه، بالاضافة الى اعتبار الشوائب في استدعاء الاعتراض على الضرائب لا تشكل عيباً جوهرياً في اصول المحاكمات الادارية تؤدي الى بطلانه حتماً ورده شكلاً وقد قرر مجلس شورى الدولة في هذا الخصوص " ان المراجعة ليست محددة شكلاً في حال تضمينها خطأ مزعوماً في تخصيص المرجع الصالح لان الشوائب في الاستدعاء لا تشكل عيباً جوهرياً في اصول المحاكمات الادارية وينظر مجلس شورى الدولة الى السلطة التي اصدرت القرار المطعون فيه او الى طبيعة القرار لتطبيق الاصول المقتضاة. وبما ان الجهة المستدعى ضدها على الشكل الذي ورد في استدعاء هذه المراجعة لم يكن من شأنه أن يثير أي شك أو التباس في ذهنها بهذا الخصوص^{١٠٢}.

كما اعتبر الاجتهاد الضريبي ان مهمة القاضي الضريبي كالقاضي الاداري تمتد لاكمال النقص في النصوص القانونية ضمن الحدود المرسومة له^{١٠٣}. وقد تبني مجلس شورى الدولة بصفته قاضي ضرائب المبادئ التي طبقها بصفته كقاضي اداري في اطار نظرية العمل المنفصل.

لكن هذا التبني للقاضي الضريبي لمبادئ وقواعد القضاء الاداري وتطبيقها في المنازعات الضريبية ليس مطلقاً . فقد عمد القاضي الضريبي سواء على صعيد لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم أم على صعيد مجلس شورى الدولة ، على استبعاد بعض القواعد والمبادئ القانونية في اصول المحاكمات الادارية من التطبيق على المنازعات الضريبية وذلك لحساب المبادئ والقواعد الاجرائية التالية:

أ - الخروج عن مبدأ شفافية المحاكمة في المنازعات الضريبية واطاحة الفرصة للمكلف المعترض المثول امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم.

ب- عدم جواز الاعتراض على الاحكام الغيابية في حال عدم حضور المكلف المعترض . فهناك طريق واحد للطعن بقرارات لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم وهو الاستئناف .

ج- الصلاحيات الواسعة للقاضي الضريبي.

د- ليس للجان الاعتراضات صلاحية وقف تنفيذ التكليف المعترض عليه.

^{١٠٢} م.ش.د، قرار رقم ١٢٢، تاريخ ١١/٤/١٩٧٩، شركة كلوب فاكانس دي ليينون ش م ل/ بلدية طبرجا - كفرياسين، ادما، قرارات مجلس شورى الدولة الجزء ٣ ، ص ٦٥٩.

^{١٠٣} وليد جابر، دراسة حول التنازع الضريبي، مرجع سابق، ص ١١.

هـ- تعارض اللجوء الى الخبرة مع حق الادارة في التقدير المباشر للمطرح الضريبية.

٢- الخصائص المرتبطة بطبيعة التنازع الضريبي

الخصائص هي الصفات التي تميز طبيعة النزاع وتحدده. فالتكليف بالضرائب وتحصيلها ترتكز على فكرة السيادة مما يجعل الادارة الضريبية تتمتع بالسلطة السيادية . فالقانون الضريبي كغيره من فروع القانون العام ينظم اساسا حقوقا للسلطة العامة^{١٠٤}. فإذا تمعنا في قوانين الضرائب نجد بأنها تنضوي تحت لواء القانون العام كونها تنظم علاقات قانونية بين الخزينة العامة وادارتها الضريبية من جهة وبين الافراد المكلفين بالضرائب من جهة أخرى. وبما ان التنازع الضريبي ينتج عن تطبيق القوانين الضريبية من حيث التكليف والتحصيل لذلك فهو يتمتع بالصفة العامة والطابع الموضوعي.

أ- الصفة العامة للتنازع الضريبي

الصفة العامة للتنازع الضريبي تعني بانه يخضع للقواعد والاصول المحددة في القانون العام دون سواه . فالادارة هي سلطة سيادية اذ ان الضرائب والتكليف بها وكذلك تحصيلها ترتكز على فكرة السيادة . والادارة الضريبية تتمتع بامتيازات تظهر سواء عند تعيين مطرح الضريبة أو عند احتساب مبلغها أو عند جبايتها وتحصيلها. وهي تظهر ايضاً حق الادارة بالمبادرة في تنفيذ دين الضريبة على المكلف مباشرة، دون حاجة الى اللجوء للقضاء باعتبار ان التنازع الضريبي انما يأتي لاحقاً لقرار التكليف بالضريبة.

اذاً، هناك في قانون الضريبة كما في غيره من فروع القانون العام، امتيازاً مقررراً للادارة الضريبية يمكنها من اتخاذ قرارات نافذة ووضع هذه القرارات موضع التنفيذ الجبري المباشر. لكن مقابل هذه الامتيازات التي تتمتع بها الادارة الضريبية بمواجهة الافراد، الا انها كغيرها من السلطات الادارية يجب ان تمارس سلطاتها الضريبية، في حدود مبدأ المشروعية والا تعرضت للفسخ والابطال من قبل القضاء الضريبي المختص.

وهذا ما عبر عنه مجلس شوري الدولة في قراراته حيث جاء " وبما انه واضح من الفقرة المذكورة ان الاعلام بالتعديل يجب ان يحتوي على الاسباب التي بررت التعديل، بحيث يتمكن المكلف من الوقوف على الوقائع التي استندت الادارة اليها لاجراء التعديل ومناقشتها عند الاقتضاء في الطور الاداري الذي يسبق طور الاعتراض

لدى اللجنة فلا يحرم المكلف من حق الدفاع عن نفسه في ذلك الطور ولا يعني ذلك امكان مناقشة الاسباب جميعها في طور الاعتراض لدى اللجنة او في طور الاستئناف لدى هذا المجلس^{١٠٥}.

ب- الطابع الموضوعي

ان اعتبار القانون الضريبي فرعاً من فروع القانون العام، من شأنه ان يؤدي الى القول بان الخصومات التي تنشأ عن تطبيقه هي خصومات موضوعية. فالتنازع الضريبي يدور حول علاقة قانونية موضوعية غير ذاتية. فهو لا يستهدف تكريس او اعلان حقوق شخصية انما يعطي للقاضي الضريبي سلطة مراقبة نشاط الادارة ، ومدى مطابقتها للواقع والقانون الضريبي. هذا ما عبر عنه مجلس شورى الدولة عندما اعتبر انه " انّ ما يعود للجان المؤلفة للنظر في الاعتراضات على الضريبة هو بحث الضريبة ذاتها والبتّ في قانونية فرضها اصلاً وفي اسسها ومقدارها وبعبارة اخرى، انّ مهمة لجان الاعتراضات على الضرائب هي البحث فيما اذا كانت الضريبة او الغرامة متوافقة مع القانون أم لا".^{١٠٦}

من هنا كان لها ان تراقب تصرفاتها اما بنفسها وفقاً للرقابة الذاتية واما بناء على شكوى من المكلف. لذلك، يترتب على اعتبار التنازع الضريبي ذا طابع موضوعي^{١٠٧}، تمكين الادارة من تصحيح موقفها وتمكين المكلف من تصحيح الخطأ في تصريحه بالارباح الخاضعة للضريبة.

- تمكين الادارة الضريبية من تصحيح موقفها

لما كانت المنازعات الضريبية ليست منازعات شخصية انما موضوعية، كان من المتوجب والاحوط ان يترك للادارة مهمة الفصل بداية ، في قانونية ما تفرضه من تكاليف ، وذلك عن طريق مراجعة نشاطها سواء على مطالبه دون ان يضيع الوقت والجهد والمال في مراجعات ادارية وقضائية، والادارة من جانبها تتجنب بدورها المثول امام القضاء .

فقد جاء في المادة ٢٨ من المرسوم الاشتراعي رقم ٦٧/٦٦ المتعلق بضرائب ورسوم الملاهي بضرورة اللجوء الى الادارة عن طريق الاعتراض على الضريبة او الرسم بشأنه التكاليف. كل ذلك لان المشرع لم يجعل في التنازع الضريبي عبارة عن خصومة تتناول حقوقاً شخصية . كما ان المادة ١٠١ من المرسوم رقم ٦٧/٦٧

^{١٠٥} م.ش.د، قرار رقم ٢٢، تاريخ ٢٠/٢/١٩٧٠، المجموعة الادارية ١٩٧٠، ص ١٨١.

^{١٠٦} Thierry Lambert, contentieux fiscal principes et pratique, Edition S.T.H, Paris 1989, p20.

^{١٠٧} Jean – Marie AUBY et Roland Drago , traité des recours en matière administrative litec, 1992, p665.

المتعلق برسم الطابع المالي والمادة ١٢٩ من المرسوم ٦٧/٦٨ المتعلق بالرسوم البلدية والمادة ٩٢ من المرسوم رقم ٥٩/١٤٤ المتعلق بضريبة الدخل والمادة ٢ من المرسوم رقم ٦٤/١٥٩٤٧ المتعلق بتحديد اصول الاعتراض على الضرائب والرسوم ومهل البت بها تلزم الادارة باعلام المكلف بما تدخله من تعديلات او تصحيحات على تصريحه . وتدعوه الى ابداء ملاحظاته عن ذلك في مواعيد معينة في حال وقوعها بالخطأ وعودتها عن ذلك تلقائياً.

- تمكين المكلف من تصحيح الخطأ في تصريحه بالارباح الخاضعة للضريبة

اذا كان يحق للادارة ان تدقق في التصاريح وان تعدلها عند الاقتضاء، الا انه يحق للمكلف عند وجود خطأ في تصريحه ان يرجع عنه. وله ان يطلب من الادارة الضريبية ومن القضاء الضريبي تصحيح هذه الاخطاء وذلك اثناء الاعتراض في المرحلة الادارية ، امام الادارة ، او في المرحلة القضائية امام القضاء المختص^{١٠٨}.

هذا ما بيّنه مجلس شورى الدولة عندما اعتبر انه " لا تأثير قانوني كما بينه هذا المجلس في قرار سابق صادر عنه كون المكلف أجرى في دفاتره مؤقتاً أو خطأً منه قيود لا تنطبق على الواقع القانوني الممكن. ذلك بان الضريبة مفروضة لاعلى عملية القيود المادية، بل على الواقع الصحيح المتوافق واحكام القانون الذي تثبته هذه القيود فكما ان اغفال قيد ربح او هبة لا يعفي المكلف من ترتيب الضريبة عليه، فكذلك ان ظهور ربح او هبة في القيود ظهوراً غير حقيقي وغير منطبق على احكام القانون لا يرتب اية ضريبة على المكلف^{١٠٩}. لذلك لا بد من تسليط الضوء على اسباب التنازع الضريبي.

^{١٠٨} امين صالح، الاعتراضات على الضرائب والرسوم، مرجع سابق، ص ١٧٠.

^{١٠٩} م.ش.د، قرار رقم ٣٩١، تاريخ ٢١/٦/١٩٧٨، ادلي/الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة الجزء الثالث، ص ٤٧١.

المبحث الثاني: اسباب وخصائص التنازع الضريبي

كما كل نزاع إنّ التنازع الضريبي له اسباب احياناً تكون مادية وحيناً آخر تكون قانونية وذلك بناءً على قرارات مجلس شورى الدولة وقوانين الضرائب. وعندما يتحقق احد هذه الأسباب ينشأ التنازع الذي يقوم فضه عبر مرحلتين ما سيتم معالجته لاحقاً.

اولاً: اسباب التنازع الضريبي

جاء في قرارات مجلس شورى الدولة على ما يلي: " انه يوجد في التنازع الضريبي اسباب تتعلق بالاساس او بصحة التكليف وهي تشمل مبدأً توجب التكليف بحد ذاته ومقدار الضريبة وهذه الاسباب تؤلف سبباً واحداً واسباب تتعلق باصول التكليف واخرى باصول التحصيل وتلك الاسباب تؤلف بدورها سبباً واحداً^{١١٠} .

وقد 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 خطأً او زيادة او احجافاً بحقه او مخالفة للقانون.

١ - اسباب تتعلق بالاساس

على ضوء قرارات مجلس شورى الدولة فان الاسباب التي تتعلق بالاساس هي الاسباب التي تتعلق بصحة التكليف اي مبدأً توجب التكليف بحد ذاته ومقدار الضريبة. فصدور عمل عن الادارة الضريبية (او ما يعرف ايضا بالتكليف الضريبي) يتضمن دعوة المكلف الى تسديد مبالغ من المال يعتبرها المكلف، امّا غير متوجبة لسقوط حق الادارة بالتدراك او بالتكليف بمرور الزمن او لعدم تحقق الواقعة المنشئة للحق بالتكليف^{١١١}. حيث جاء في هذا الخصوص في احد قرارات مجلس شورى الدولة:

" ان العمل موضوع المنازعة لا يتصف بالعمل التجاري الموجب للتكليف بضريبة الباب الاول. وبما ان المسألة القانونية المطروحة على هذا الاساس تتعلق بطبيعة النشاط الذي تمارسه المستأنفة وفي ما اذا كان يمكن اعتبار نشاطها المتمثل ببيع اقسام من البناء القائم على العقار رقم ٢٩٦/ بيت الشعار (بعد تشييده وفرزه الى اقسام) و ١٢٠٠ سهم من العقار رقم ١٦/ مزرعة يشوع من الاعمال التجارية التي تخضع للتكليف بضريبة الدخل، او من التصرفات الشخصية التي تخرج عن نطاق تطبيق هذه الاحكام ، وذلك انطلاقاً من معطيات الملف كافة.

^{١١٠} م.ش.د، قرار رقم ٨١٠، تاريخ ٢٨/١٠/٢٠٠١، الدولة وزارة المالية/شركة ابوجودة العقارية، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥ ، المجلد الاول، ص ٦٧.

^{١١١} يحيى المبشر، المنازعات الضريبية في لبنان، مرجع سابق، ص ٢١٠.

وبما ان هدف قانون ضريبة الدخل هو اخضاع جميع الارباح الناشئة عن التجارة والصناعة والمهن الحرة وغيرها بمعناها الواسع مع استثناء التصرفات الشخصية بالاملاك الخاصة ، للضريبة على الدخل بحيث لا يستثنى منها الاً بنص صريح في القانون.

وبما انه يشترط لتطبيق النصوص القانونية المذكورة ان يكون الربح ناتجاً عن عمل خاص او شخصي من شأنه ان يتكرر وفي هذا المجال يقتضي وجود نية وعمل تجاريين والتي تقدر نظراً للظروف الخاصة العائدة لكل قضية.

وبما ان صفة المستأنفة كتجارة مجوهرات ليس من شأنه ان يضيفي الصبغة التجارية على الاعمال التي تقوم بها خارج هذا الاطار، كالعلاقات العقارية مثلاً، بحيث لا تعتبر من الاعمال التجارية التي تخضع لضريبة الدخل على اساس الباب الاول الاً في حال تكرارها بنية تحقيق الربح التجاري، كأن تقوم المستدعية بشراء العقار بنية اعادة بيعه او اشادة بناء في سبيل بيعه بعد تجزئته وادخال تحسينات عليه، كما وتكرار هذا النوع من الاعمال أكثر من مرة حتى تتأكد وتظهر نية الكسب والمتاجرة. اما في حال شراء أرض او عدة اراضي وبيعها من الغير دون تكرار هذه العمليات مستقبلاً ، فان ذلك يدلّ على انّ صاحب العلاقة لم يتخذها مهنة التي تعتبر مبدئياً من الاعمال العرضية ولا تخضع لضريبة الدخل.

وبما انه لا يتبين من وقائع المراجعة ان المستأنفة قد اعتادت سابقاً شراء العقارات وبيعها من الغير(سواء بعد تشييد ابنية عليها او دون ذلك)، حيث ان قيامها بتشييد بناء على العقار رقم ٢٩٦/بيت الشعار وفرزه الى اقسام ومن ثم بيع هذه الاقسام من الغير اعتباراً من العام ٢٠٠٤ لا يشكل دلالة على تعاطي المستأنفة العمل التجاري. وان تعددت الاقسام المباعة، وذلك لان عمليات البيع المختلفة لا يفيد التكرار الذي تنشأ عنه القرينة على نية الكسب والمتاجرة. وانّ ما يؤكد انتفاء النية والعمل التجاريين، تفرغ المستأنفة عن العديد من الاقسام التي تملكها في العقار رقم ٢٩٦/ بيت الشعار لصالح بنك بيبيلوس ايفاءً للديون المترتبة بذمتها، وتسديدها القيمة التبعية لبعض الاقسام الاخرى في حسابها الجاري المدين لدى البنك المذكور في اطار تسديد الديون.

وبما ان تكليف المستأنفة مباشرة بضريبة الدخل على الارباح التي قدرتها الادارة الضريبية والتي اعتبرتها محققة عن عمليات البيع العقارية الحاصلة خلال السنوات موضوع الدرس، لا يقع في محله القانوني الصحيح لثبوت

عدم تعاطي المستأنفة مهنة تجارة العقارات، وبالتالي لخروج اعمالها والتي تعتبر من قبيل التصرفات الشخصية بالاملاك الخاصة، من نطاق الاحكام الواردة في قانون ضريبة الدخل^{١١٢}.

واما يعتبرها المكلف مبالغ فيها كما في حال مبالغة الادارة في تخمين ابطال موضوع التكليف مثلاً مبالغة البلدية في تخمين القيمة التأجيرية التي تشكل اساساً لاحتساب الرسم على القيمة التأجيرية^{١١٣}. وبالتالي يتناول التنازع الضريبي بشكل اساسي النزاعات المتعلقة باساس الضريبة (النزاع على مطرح الضريبة وقيمتها).

٢ - الاسباب المادية

ينص مجلس شورى الدولة في قراراته على " ان النزاع الضريبي يطال الخلافات والطلبات المتعلقة باسترداد الرسوم والضرائب المسوفاة خطأ^{١١٤}. فقد ترتكب الادارة عند قيامها باعمال التحقق الضريبي اخطاء مادية سواء في احتساب قيمة الضريبة المتوجبة ، كالخطأ في احتساب التنزيل العائلي أو في تحديد معدل الريح المقطوع المتوجب في ضريبة الدخل او الخطأ في احتساب الشطور .

كما قد ترتكب الادارة عند اعدادها جداول التكليف الاساسية لضريبة الاملاك المبنية اخطاء في تدوين ارقام العقارات^{١١٥}. وقد اجاز قانون الضرائب للادارة بان تصحح الاخطاء المادية التي تقع في جدول التكليف او في اوامر القبض من تلقاء نفسها دون التقيد بمهل المراجعات^{١١٦}.

٣ - الاسباب القانونية

تعد من قبيل الاسباب القانونية للتنازع الضريبي اعتبار الادارة السجلات الممسوكة من قبل المكلف غير نظامية، او اخضاع بعض الاملاك بصورة كلية او جزئية، او تحديد الادارة بصورة خاطئة تاريخ نشوء الحق بالضريبة، او تقدير قيمة عناصر التركة بغير تاريخ الوفاة^{١١٧}.

^{١١٢} م.ش.د، قرار رقم ٤٢٠ ، تاريخ ٢٠١٢/٤/٥ ، السيدة فاديا عازار نوير/ الدولة، غير منشور.

^{١١٣} يحيى المبشر، المنازعات الضريبية في لبنان، مرجع سابق، ص ٢١٠.

^{١١٤} م.ش.د، قرار رقم ٦٤١، تاريخ ٢٠٠٢/٧/١٠، شركة مدكو ش.م.ل ومحلات جرجي نقولا الشماس/الدولة ولجنة ادارة استثمار مرفأ بيروت، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد الثاني، ص ١٠٦٧.

^{١١٥} امين صالح، النظام الضريبي في لبنان الضرائب والرسوم، المنشورات الحقوقية صادر، بيروت، ٢٠٠٦، ص ٥٤٧ وما يليها.

^{١١٦} م.ش.د، قرار رقم ٤٢٥، تاريخ ١٩٧٧/١١/٢٣، الشركة العقارية اللبنانية(سيل)/الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الثالث، ص ٢٢٨.

^{١١٧} مروان القطب، تنازع التحقق الضريبي في لبنان، مرجع سابق ص ٨٧.

حيث جاء في هذا الخصوص بقرار لمجلس شوري الدولة " وبما انه يعتبر التكاليف الذي يصدر بحق شخص متوفٍ ولم يعد مكلفاً كعمل مجرد من كل قيمة قانونية وليس باستطاعته ان يكتسب الطابع النهائي وانه من الصعب في هذا المجال الحصول على الطابع النهائي بل انه من المستحيل الحصول عليه^{١١٨} . بالاضافة الى ان مخالفة احكام واصول التكاليف يؤدي الى الابطال.

حيث جاء في احدى قرارات مجلس شوري الدولة بهذا الخصوص ما يلي " ان عدم مراعاة هذه الاصول يشكل كما بينه هذا المجلس في اكثر من قرار سابق له سبباً لابطال التكاليف لان النقص الناشئ عن اعمال اجراء التبليغ يفقد الاحكام القانونية حلقة من حلقاتها ويؤدي الى الاضطراب في معاملات لها من الدقة والاهمية ما يوجب احترامها تحت طائلة عدم الاخذ بما يبنى على اهمالها^{١١٩} . وفي الاطار نفسه اعتبر مجلس شوري الدولة بانه لا يكفي تبليغ اعلام التعديل المنوي ادخاله على تصريح المكلف، انما يجب ان يحتوي الاعلام على الاسباب التي بررت التعديل، بحيث يتمكن المكلف من الوقوف على الوقائع التي استندت اليها الادارة لاجراء التعديل، ومناقشتها عند الاقتضاء في الطور الاداري الذي يسبق الاعتراض لدى اللجنة^{١٢٠} .

٤ - الاجحاف

اعطى القانون الضريبي للادارة صلاحية تحديد مطرح الضريبة، وعند السماح بالتصريح يتولى مطرح الضريبة بنفسه ، الا ان الادارة تدرس هذه التصاريح وفي حال وجود نقص او كتمان ، تصدر تكليفاً اضافياً تلزم المكلف به. كما ان تحديد قيمة عناصر التركة في ضريبة رسم الانتقال يتم من خلال 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 المنازعات الضريبية^{١٢١} . وبموجب المادة ٨٥ من قانون ضريبة الاملاك المبنية فانه يحق للمكلف الاعتراض على الضريبة اذا فيها اجحافاً ناتجاً عن:

- مخالفة القانون كالمطالبة بضرريبة سقطت بمرور الزمن^{١٢٢} .
- خطأ في تحديد تاريخ نشوء الحق بالضريبة^{١٢٣} .
- تكرار في التكاليف^{١٢٤} .

^{١١٨} م.ش.د، قرار رقم ٣٣٠، تاريخ ٢٣/٤/١٩٨٠، مرجع سابق، ص ٩٣١.

^{١١٩} م.ش.د، قرار رقم ١٢١، تاريخ ٢٧/٤/١٩٧٧، بنك سوريا ولبنان/الدولة، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء الثالث، ص ٨٣.

^{١٢٠} المادة ١١ من المرسوم رقم ٢٨٣٢، تاريخ ١٤/١٢/١٩٥٩ المتعلقة باصول تحصيل الضرائب المباشرة.

^{١٢١} مروان القطب، منازعات التحقق الضريبي في لبنان، مرجع سابق، ص ٨٧.

^{١٢٢} م.ش.د، قرار رقم ٤٨٩، تاريخ ١٤/١١/١٩٨٢، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء الرابع، ص ١٥٣٦ وما يليها.

^{١٢٣} م.ش.د، قرار رقم ٧٤٠، تاريخ ٢٤/١١/١٩٨٢، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء الرابع، ص ١٢١١ وما يليها.

- خطأ في تحديد محتويات الابنية وتقسيماتها^{١٢٥}.
- خطأ في تحديد الايرادات غير الصافية والاعباء القابلة للتنزيل^{١٢٦}.
- مبالغة في تقدير الايرادات الصافية^{١٢٧}.
- خطأ مادي في حساب الضريبة او في أي عنصر من عناصر التكلفة^{١٢٨}.

٥ - الزيادة

قد يصرح المكلف في بعض الحالات بمبالغ تزيد عن المبالغ المتوجبة عليه وفقاً لاحكام التشريعات الضريبية، ويرجع ذلك الى أخطاء في احتساب الضريبة أو عدم المامه 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 أخرى، وفي حال رفضت الادارة الاستجابة لطلبه يمكنه ان يعترض على ذلك وفقاً لاجراءات المنازعات الضريبية. وتجدر الاشارة الى ان المادة ٥٤ من قانون الاجراءات الضريبية قد نظمت الاحكام المتعلقة باسترداد الضريبة^{١٢٩}.

٦ - التهرب الضريبي

من الطبيعي ان تتمثل ردة فعل المكلف على الوسائل التي تستعملها الادارة الضريبية لتحصيل الواردات بمحاولات كثيرة لنفاذي عملية اقتطاع وارداته او الانقاص من حجمها، وهذا ما اصطلح على تسميته بالتهرب الضريبي . ودرجت العادة الى تقسيم التهرب الضريبي الى نوعين:

الاول: تهرب مشروع بتجنب الضريبة وبموجبه يتمكن بعض المكلفين من استغلال بعض الثغرات التي لا يخلو منها التشريع الضريبي للتخلص من دفع الضريبة المستحقة او جانب منها.

الثاني: هو تهرب غير مشروع ويسمى عادة بالغش الضريبي ويبرز حين يعتمد بعض المكلفين لاتباع بعض اساليب الغش والخداع، مخالفين بذلك احكام التشريع الضريبي، بقصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر اوعية الضرائب او زيادة الاعباء الواجبة الحسم عند تقديم قرارات الضرائب قبل ربطها، او اخفاء اموالهم بشكل

^{١٢٤} م.ش.د، قرار رقم ٢٨١، تاريخ ٢٧/٦/١٩٧٧، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء الرابع، ص ١٦٢ وما يليها.

^{١٢٥} م.ش.د، قرار رقم ١٤١، تاريخ ٢٣/٤/١٩٧٩، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء الرابع، ص ١٦٢ وما يليها.

^{١٢٦} م.ش.د، قرار رقم ١٤١، تاريخ ٢٣/٤/١٩٧٩، مرجع سابق، ص ١٦٢.

^{١٢٧} م.ش.د، قرار رقم ٢٦، تاريخ ١١/٤/١٩٧٩، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء الرابع، ص ١٦٦٩ وما يليها.

^{١٢٨} المرجع السابق.

^{١٢٩} مروان القطب، منازعات التحقق الضريبي في لبنان، مرجع سابق، ص ٨٧.

لا يسمح بعدها للإدارة الضريبية بجباية قيمة الضرائب التي سبق ربطها عليهم^{١٣٠}. ويتجلى الغش الضريبي بعدة مظاهر وهي: الاخفاء المادي، الاخفاء المحاسبي، التكييف الخاطئ وقرينة الغش.

وقد جاء في احدى قرارات مجلس شورى الدولة ما يلي " يعود للقاضي في النزاعات المعقدة ان يوزع عبء الاثبات على فريقين النزاع كما هي الحال عليه في نطاق التنازع الضريبي. ان العلم والاجتهاد مستقران على اعتبار ان عبء الاثبات يقع مبدئياً على عاتق الادارة الضريبية عندما تدلي بنية المكلف السيئة المتمثلة بكتمانه العناصر التي تشكل اساساً للتكليف او بلجوئه الى مناورات خداعية للتهرب من الضريبة"^{١٣١}.

ثانياً: خصائص التنازع الضريبي

انّ التّكليف بالضريبة والرسم عو عمل اداري نافذ يقبل الطعن به. وكان يمكن قبول الطعن به مباشرة دون الحاجة الى استصدار قرار آخر من الادارة الضريبية ، إلا أنّ القانون الضريبي خرج عن هذا المبدأ وأوجب أن يكون الاعتراض على التكليف بالضريبة بتقديم اعتراض إداري لاستصدار قرار مسبق كما في التنازع الاداري، وذلك كي يتمكن المكلف من تقديم المراجعة القضائية.

إذاً، التنازع الضريبي يقوم على مرحلتين الاولى ادارية امام الادارة الضريبية المختصة والثانية قضائية تقوم على درجتين تتمثل بداية بلجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم ومن ثمّ استئنافاً امام مجلس شورى الدولة وهذا ما سيتم دراسته في القسم الثاني. ولكن كل مرحلة من مراحل التنازع الضريبي تتميز بخصائص تميزها عن الاخرى.

١ - خصائص المرحلة الادارية

لقد اتسمت المرحلة الادارية للتنازع الضريبي بعدة خصائص وهي:

أ- الزامية المرحلة الادارية

لا تنتظر لجان الاعتراض على الضرائب والرسوم بالاعتراض مباشرة، يشترط القانون لقبول الاعتراض امامها، ان يسبقه اعتراض اداري الى الادارة الضريبية المختصة التي اصدرت التكليف وبالتالي انتظار موقف الادارة منه . ولقد نصّت قوانين الضرائب التي أنشأت لجاناً للاعتراض على التكاليف، على وجوب تقديم

^{١٣٠} فوززات فرحات، التشريع الريبي العام دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ٦٧.

^{١٣١} م.ش.د، قرار رقم ٢٣١، تاريخ ٢٢/١/٢٠٠٧، بلدية نهر ابراهيم/شركة كابلات لبنان ش م ل، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد الاول، ص.

اعتراض اداري كمرحلة اولى قبل ولوج اللجنة . فالمرسوم رقم ٢٤٨٨/٢٠٠٩ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) في المادة ٥١ منه على ان " تقدم الاعتراضات ايّاً كان نوع الضريبة او الرسم الى الدائرة المالية المختصة مباشرة او بالبريد" .

فالاعتراض الاداري يشكل حقاً لكل مكلف وجد في التكاليف بالضريبة ضرراً او احجافاً من جراء مخالفة القانون، او خطأ في التكاليف بالضريبة. وهذا الخطأ قد يكون في المبالغة في تقدير قيمة الضريبة، او في احدى عناصرها او في تكرار التكاليف او كذلك في تحديد تاريخ نشوء الضريبة او في تحديد مطرحها. وهذا الحق يعترف به لكل مكلف مهما كان نوعها ولو لم يكن لها لجان خاصّة، للنظر في اعتراضاتها طالما لم يرد نص صريح باستبعادها.

وهذا الاعتراض يشكل ويكوّن المرحلة الاولى للتقاضي وهو وجوبي^{١٣٢} . بمعنى انّ على المكلف حتى تقبل مراجعته امام لجان الاعتراض ان يتقدم بهذا الاعتراض، وان ينتظر حتى تبتّ الدائرة المالية المختصة، في اعتراضه ليتصرف بعد ذلك على ضوء موقفها من الاعتراض. فاذا قبلته وأجابت المعارض الى مطالبه انتهى النزاع. اما اذا قبلته واجابت المعارض الى مطالبه جزئياً، كان للمعارض المكلف ان يتصرف على ضوء ذلك فإما ان يقبل قرار الادارة فينتهي النزاع وإما ان يطلب احالة القضية الى لجنة الاعتراضات .

اما اذا رفضت الادارة الاستجابة لاعتراض المكلف او لم تصدر قرارها ضمن المهلة المحددة لها ، وجب عليها احالة الاعتراض الاداري الى لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسم. اذاً لا يمكن تقديم الاعتراض مباشرة امام القضاء الضريبي. فالمرحلة الادارية المتمثلة بتقديم الاعتراض امام الدائرة المالية المختصة هي اساسية. وعليه اذا تجاوز المكلف الادارة المختصة بأن قدم اعتراضه مباشرة للقضاء الضريبي، سواء امام لجنة الاعتراضات على الضريبة او الرسم او امام مجلس شوري الدولة، فان مراجعته تكون مردودة باعتبار ان القضاء لا يعتبر صالحاً الا في المراجعات المقدمة طعناً بقرار صريح او ضمني متّخذ من الدائرة المالية المختصة بناء لطلب المكلف. وتعتبر قاعدة الاعتراض الاداري المسبق من النظام العام. هذا ما أكدّه الاجتهاد حين اعتبر " ان المراجعة التي تولف بالواقع اعتراضاً على التكاليف بالضريبة المباشرة على الدخل والتي ترفع

Charles Dabbash et jean claude Ricci, contentieux administrative; 7^{ème} édition; Dalloz, Paris, 1999, p 787 .

الى مجلس شورى الدولة مباشرة تكون مردودة لأنّ القانون جعل منه مرجعاً استثنائياً لقرارات اللجنة الناظرة في الاعتراضات على الضرائب لا مرجعاً ينظر في هذه الاعتراضات بالدرجة الاولى والاخيرة^{١٣٣} .

الآ ان الاعتراض الاداري امام الدائرة المالية المختصة لا يعد بمثابة درجة من درجات التقاضي، بل مرحلة تستهدف حمل الادارة على اتخاذ موقفها من موضوع الاعتراض^{١٣٤} . فهنا لا تتدخل الادارة كقاضي درجة اولى في المنازعات الضريبية انما باعتبارها مصدرة هذا التكليف المعترض عليه. ومن ثمّ لا يشترط ان يصدر قرار الدائرة المالية المختصة في مواجهة الخصوم وهي ليست ملزمة بأن تدعو المكلف صاحب الاعتراض، للمثول امامها او أن يتقدم بملاحظاته (المادة ٥٣ من المرسوم ٢٤٨٨/٢٠٠٩) فضلاً عن ان قرارها لا يتمتع بحجية القضية المحكوم فيها.

اما النتائج التي تترتب على إلزامية هذه المراجعة فيمكن اجمالها بثلاث:

الاولى: هي ما سبق ذكره عن عدم قبول اي مراجعة قضائية في حال تجاوز هذه المراجعة.

الثانية: هي حلول القرار الذي يصدر بنتيجة هذه المراجعة محل القرار المعترض عليه، ولو جاء مطابقاً له. بمعنى أنّه في حال متابعة النزاع امام القضاء، فإنّ الطعن يكون في القرار الاخير^{١٣٥} .

والثالثة: هي حصر موضوع النزاع وتجميد الطلبات عند حدود ما ادّعي به في الاساس، بحيث أنّه لا يعود بإمكان المعترض أن يطلب أكثر أو غير مما طلبه في المراجعة الادارية . وقد اكّد على ذلك مجلس شورى الدولة حيث جاء في احد قراراته ما يلي: "وبما أنّ مراحل الاعتراض على التكليف بالضريبة التي نصّ عليها القانون هي مراحل الزامية يقتضي مراعاتها وفقاً للتسلسل الملحوظ قانوناً، بحيث لا يمكن للمكلف أن يعترض مباشرة على تكليفه بالضريبة أمام لجنة الاعتراضات دون المرور بالمرحلة الادارية، أو امام مجلس شورى الدولة دون المرور بالمرحلتين الادارية و القضائية البدائية، كما أنّه لا يمكن للمكلف أن يتقدم بمطالب جديدة لم تعرض مسبقاً على الادارة الضريبية بحيث لم يتسنّ لها أن تتخذ أي موقف بشأنها إيجابياً كان أم سلبياً.

وبما أنّه اذا كان يحق للشركة المكلفة أن تثير للمرة الاولى أمام لجنة الاعتراضات او امام مجلس شورى الدولة جميع الدفوع والبراهين التي تؤدي الى رفع التكليف عنها بالضريبة المفروضة على عقد أدميك، إلا أنّ ذلك لا

^{١٣٣} م.ش.د، قرار رقم ٨٨، تاريخ ١٩٧١/٧/٩، بنك لبنان والمهجر/الدولة، المجموعة الادارية ١٩٧٢، ص ٢٣.

^{١٣٤} CE. 31 Octobre 1975, Rec , p 139

^{١٣٥} R.Chapux, Droit du contentieux administrative, 10^{ème} édition, Montchrestien 2002,p367 .

يفيد حقها بتقديم مطالب جديدة امام لجنة الاعتراضات لم تعرض سابقا على الادارة الضريبية، كطلب الغاء التكاليف الاضافية المفروضة بالاستناد الى باقي المخالفات المنسوبة الى الشركة (وهي المخالفات المحددة في الاعلام التعديلي باستثناء تلك المتعلقة بعدم تحصيل ضريبة استناداً الى عقد أدميك)، وبإسناد هذه المطالب الى عدم قانونية هذه المخالفات . وأن القول بخلاف ذلك يؤدي الى تخطي مرحلة إلزامية أوجبها القانون في دراسة الاعتراض^{١٣٦}.

ب- البساطة والسرعة

لقد ألزمت النصوص التشريعية المكلف باللجوء الى طريق المراجعة الادارية أمام الدائرة المالية المختصة بطريق الاعتراض على التكاليف وذلك عبر اجراءات بسيطة. وألزم الادارة بالفصل في الاعتراض بمهل قصيرة^{١٣٧} ، اذا رأت أنّ اعتراض المكلف في محله القانوني، وبذلك تتجنبّ الدخول في منازعات قضائية وما تستلزمه من وقت ونفقات .

وبالمقابل لقد ألزمت هذه النصوص الادارة، اذا لم تفصل في النزاع ضمن المهلة أو في حال رآته في غير محله شكلاً او اساساً ، ان تحيل الاعتراض تلقائياً دون ابطاء الى لجنة الاعتراضات على الضرائب^{١٣٨} .

ج- تمكين المكلف من تصحيح اخطائه

لقد تردد تساؤل حول ما إذا كان يبقى للمكلف الذي يؤدي الضريبة مسبقاً عند التصريح عن المداخل الخاضعة لها، الحق بتقديم اعتراض اداري (وبالتالي قضائي بشأنها). فالبعض قال بحرمان هذا المكلف الحق بذلك باعتبار انه احتسب وصرّح من تلقاء نفسه ما هو متوجب عليه، لأنّه في حال كان هناك خطأ، فإنّ الدائرة المالية المختصة تقوم بتصحيحه عند قيامها بمهمة المراقبة على التصريح وفي الضريبة المدفوعة مسبقاً، وذلك بتنظيمها للجداول الاساسية التي تصدر على سبيل التسوية. فيصار عندها الى تحصيل النقص او اعادة الزيادة في حال تبين مثل هذه الشوائب. والبعض الآخر ذهب الى خلاف ذلك معترفاً لهذا الفريق من المكلفين الحق في الاعتراض على الضريبة ادارياً وقضائياً، لأنّ الدفع المسبق ليس سوى طريقة ابتدعها القانون من أجل تمكين

^{١٣٦} م.ش.د، قرار رقم ٧٣، تاريخ ٢٦/١٠/٢٠١١، الدولة / شركة ادارة وائماء العقارات، غير منشور

^{١٣٧} R.Chapus, Op.cit, p 318 .

^{١٣٨} المادتان ١٠ و ١١ من المرسوم الاشتراعي ٦٤/١٥٩٤٧.

الادارة من الاستحصال على الضرائب بصورة مسبقة. وهذا هو الرأي الصائب, ففي رأي هؤلاء انه من خصائص المنازعات الضريبية تمكين المكلف من تصحيح الخطأ في تصريحه^{١٣٩}.

فعلى غرار حق الادارة في تدقيق التصاريح الصادرة من قبل المكلف والصلاحيية الممنوحة لها في التعديل عند الاقتضاء, الا انه يحق للمكلف عند وجود خطأ في تصريحه ان يرجع عنه . ويعود للمكلف أيضاً ان يطلب من الادارة الضريبية والقضاء الضريبي تصحيح هذه الاخطاء وذلك إما في المرحلة الادارية أو في المرحلة القضائية. وهذا ما عبر عنه مجلس شورى الدولة في احدى القرارات حيث جاء:

" ان عملية اعادة النظر بتخمين القيمة التأجيرية لا يمكن ان تتم من قبل البلدية المعنية الا اذا طرأ على العقار او البناء موضوع الرسم ما افقده بعضاً من قيمته او أدى الى زيادة فيها. كما أنه يعود للبلدية تدارك كل سهو او نقص في التكاليف بموجب جداول تكليف اضافية او تكميلية, خلال مدة مرور الزمن الرباعي, لا سيما في الحالة التي يكون فيها النقص في التكاليف ناتجاً عن كتمان المكلف للعناصر التي تشكل محلاً او مطرحاً للضريبة, كما هي الحال عندما يضيف المكلف الى عقاره انشاءات جديدة او يستفيد من خدمات او منافع اضافية يستلزمها اشغال العقار او تكون ناتجة عن هذا الاشغال او متلازمة معه^{١٤٠}.

د- مصفاة النزاعات

قد يقال ان اعطاء الادارة الضريبية الحق بمباشرة الرقابة على اعمالها يجعل من هذه الادارة الخصم والحكم في آن معاً, والامر الذي يتنافى مع مبدأ الحياد والعدالة ولا يؤمن بالتالي ضمانات جدية للمكلفين. كما قد يقال ايضاً ان من شأن الزامية تقديم الاعتراض الاداري قبل الاعتراض القضائي ان يطيل أمر النزاع. الا انه, وبالرغم من ذلك, لا يمكن تفريغ هذه المراجعة من حسناتها . فقد يصادف ان يكون الخطأ المشكو منه بسيطاً جداً بحيث لا يشكل محور خلاف جدي يقتضي طرحه امام القضاء. لا بل في هذه الحالة, تظهر المراجعة القضائية تجاوزاً لحدود اللازم. ومن هنا, تكون المراجعة الادارية المسبقة وسيلة لتخفيف ازدحام النزاعات وتراكمها امام المحاكم. ولذلك قيل عن هذه المراجعة بأنها " مصفاة " النزاعات الضريبية^{١٤١} . وقد اعتبر

^{١٣٩} ميراى داوود, التنازع الضريبي, مرجع سابق, ص ٢٥.

^{١٤٠} م.ش.د, قرار رقم ٢٣١, تاريخ ٢٢/١/٢٠٠٧, بلدية نهر ابراهيم/ شركة كابلات لبنان ش.م.ل/ الدولة, مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢, المجلد ١, ص ٥٢٨.

البعض ان الدور الذي تلعبه هذه المراجعة كمصفاة فعالة ، هو حسنتها الاساسية، ان لم تكن حسنتها الوحيدة^{١٤٢}.

ومن المفيد هنا الاشارة الى انه يوجد في فرنسا الى جانب الاجراء المسمى " بالمطالبة المسبقة الى الادارة" اجراء آخر يطلق عليه تسمية "Dégrevement"، وهو عملية قيام الادارة تلقائياً، بتصحيح الاخطاء التي ارتكبتها على حساب المكلفين. كما وان الدور الذي تلعبه المراجعة الادارية في فرنسا كمصفاة ، قد تقفل عام ١٩٧٣ بإنشاء ما سمّي " بالاصول المبسّطة لمعالجة الشؤون النزاعية" التي تعتمد على التمييز ما بين الملفات حسب درجة صعوباتها وتعقيدها . فالملفات الخالية من التعقيد تطبق عليها الاصول المبسّطة، أمّا الملفات الاخرى، فتطبق عليها الاصول التقليدية المقررة للمراجعة الادارية.

وانّ اهمية انهاء النزاعات على صعيد الادارة تجلّى ايضاً من خلال الاجراءات التي فرضها قانون الاجراءات الضريبية، والمتمثلة بابلاغ المكلف الملاحظات الاولية للتدقيق واعطائه مهلة ثلاثين يوماً لتقديم ملاحظاته بشأنها قبل اصدار الاعلام الضريبي، وكذلك من خلال الزام الادارة الضريبية بتعليل الاعلام الضريبي، بحيث يكون المكلف على بينة من جميع الاسباب والاسس التي قام عليها التكليف المباشر.

وبما ان القانون المطبق هو قانون الاجراءات الضريبية الذي حدد في مواده ٤٤ و ٤٥ و ٤٦ و ٤٧ و ٤٨ و ٤٩ أصول المراقبة الضريبية، حيث جاء فيها ما يلي:

"وبما ان المشتري اراد من خلال تحديد قواعد المراقبة الضريبية على النحو المفصّل اعلاه، الحفاظ من جهة على حقوق الادارة المالية وبالتحديد على حقوق الخزينة، وذلك بتمكينها من التثبت من صحة التصاريح الضريبية وصحة استيفاء الضريبة من خلال الكشف على مجمل عناصر المطرح الضريبي والاطلاع على السجلات والمستندات المحاسبية العائدة للمكلف (او لاي شخص آخر له علاقة به) كما والاستحصال على جميع المعلومات التي تفيد التحقق من صحة الضريبة المتوجبة، وحماية المكلفين من جهة أخرى من أي تعسف للادارة الضريبية وحفظ حقهم بالدفاع في مرحلة الاعتراض الادارية، وذلك بتقييد حق الادارة بالمراقبة ضمن حدود واصول معينة، حيث اوجب المشتري بداية على الدوائر المالية ابلاغ المكلف مسبقاً أمر المباشرة بالتدقيق والفترات الضريبية التي تشملها والمراقب المولج بذلك، كما اوجب عليها التقيّد بمهل واوقات بمهل وباوقات معينة لاتمام عملية التدقيق وبفترة زمنية محددة لممارسة حقها هذا، وفرض عليها قبل اصدار الاعلام الضريبي في حال وجود مخالفات ونقص في التصاريح، اعلام المكلف بالتعديلات المقترحة) من خلال النتائج الاولية

للتدقيق) واعطائه مهلة ثلاثين يوماً لبدء ملاحظاته بشأنها وتقديم المعطيات التي من شأنها ان تعدل في النتائج الاولية للتدقيق، وعند اصدار الاعلام الضريبي، بيان اسباب التعديلات ومقدارها وابلاغها للمكلف.

وبما ان الاجراءات هي اجراءات جوهرية والزامية لا يمكن التقلت منها خارج اطار الحالات المحددة حصراً في القانون ، وذلك بالنظر للغاية التي املت تحديدها على النحو المبين اعلاه ولاستخدام المشرع صيغة الالتزام في معظم نصوصها للدلالة على طابعها الوجوبي.

وبما انه لا يتبين من الاطلاع على النصوص المبينة اعلاه، لا سيما نص المادة ٤٩ من قانون الاجراءات الضريبية، ان المشرع قد وضع اي استثناء على القاعدة التي توجب على الادارة الضريبية ابلاغ المكلف النتائج الاولية للتدقيق واعطائه مهلة ثلاثين يوماً لبدء ملاحظاته عليها وذلك قبل اصدار التكليف بصورة رسمية، وهو بالتالي لم يجز لها مخالفة هذه القاعدة ايا كانت الاحوال والظروف. وبما انه ولئن لم يرتب المشرع الضريبي، اي نتيجة على مخالفة الادارة الضريبية لهذه القاعدة، فان ذلك لا يحلها من موجب التقيد بها قبل اصدار التكليف النهائي، بالنظر لأهمية هذه القاعدة والغاية التي رمى اليها المشرع من خلال وضعها. ذلك ان اعلام المكلف بالتعديلات المنوي ادخالها الى تصاريحه والمخالفات المنسوبة اليه من خلال النتائج الاولية للتدقيق، وتمكينه من ابداء ملاحظاته عليها وتقديم المعطيات والمستندات التي من شأنها ان تبرر او تزيل بعض المخالفات المعزوة اليه، يحولان دون صدور بعض التكاليف المجحفة وغير المبررة قانوناً وبالتالي يخففان من اعباء النظر فيها اعتراضاً.

هـ - تظهر مستوى التنظيم الاداري

يظهر التنازع الضريبي في مرحلته الادارية جودة الادارة الضريبية في تطبيق التشريعات والانظمة النافذة، وتبرز المشاكل والثغرات 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 الضريبية الى التدريب واكتسابهم للمعارف التي يقتضيها حسن قيامهم بالمهام المنوطة بهم^{١٤٣}.

^{١٤٣} مروان القطب، منازعات التحقق الضريبي، مرجع سابق، ص ٩١.

و- تعكس صورة الإدارة لدى المكلفين

لقد أصبح إرضاء المكلفين هدفاً استراتيجياً 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 الاجراءات الضريبية، بحيث يستطيع قيام المكلف بواجباته الضريبية بسهولة دون تعقيد من شأنه أن يؤدي الى ارتكاب أخطاء تسبب نزاعات لاحقة.

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

وتجدر الاشارة الى أن الصورة الايجابية للإدارة الضريبية في أذهان المكلفين تعزز الشعور بالمواطنة، وتحملهم على تأدية الضرائب المتوجبة عليهم وبالتالي تحد من التهرب الضريبي^{١٤٤}.

ي- مبدأ الوجاهية

المقصود بمبدأ الوجاهية هو ممارسة المكلف لحق الدفاع عن النفس قبل المرحلة القضائية. فإذا كانت الإدارة في التنازع الإداري تصدر قراراتها دون أخذ رأي الافراد التي تعنيهم نظراً لما تتمتع به من امتيازات بهذا الخصوص، إلاّ أنّه في الحقل الضريبي وفي حالات نصّت عليها قوانين الضرائب، أنّ الإدارة الضريبية ملزمة باحترام حق الدفاع بالنسبة للمكلف قبل اصدار التكاليف المالي، او ما يتبعه او يرتبط به من اعمال او تكاليف أخرى. وهذا ما قضى به مجلس شورى الدولة حيث جاء في احدى قراراته ما يلي :

" وبما أنّه واضح من الفقرة المذكورة ان الاعلام بالتعديل يجب ان يحتوي على الاسباب التي بررت التعديل بحيث يتمكن المكلف من الوقوف على الوقائع التي تستند الإدارة اليها لاجراء التعديل ومناقشتها عند الاقتضاء في الطور الإداري الذي يسبق طور الاعتراض لدى اللجنة، فلا يحرم المكلف من الدفاع عن نفسه في ذلك الطور ولا يغني عن ذلك إمكان مناقشته الاسباب جميعها في طور الاعتراض لدى اللجنة او في طور الاستئناف في هذا المجلس " ^{١٤٥}.

^{١٤٤} مروان القطب، منازعات التحقق الضريبي، مرجع السابق، ص ٩١.

^{١٤٥} م.ش.د، قرار رقم ٤٠٧، تاريخ ١٨/١٢/١٩٧٩، جورج شاهين بارودي/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الثالث، ص ٤٢٨.

ز - الكلفة المنخفضة

لا يحتاج الاعتراض امام الادارة الى دفع رسوم معينة او ايداع تأمين محدد او الاستعانة بمحام، انما مجرد تقديم استدعاء خطي موقع من صاحب العلاقة يتضمن مطالبه، وهذا ما نصّت عليه المادة ٥١ من المرسوم رقم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية).

٢ - خصائص المرحلة الادارية القضائية امام لجان الاعتراضات

تعدّ مرحلة الاعتراض امام لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم مرحلة ادارية قضائية لانها المرحلة التي تفصل بين الاعتراض بداية امام الادارة الضريبية وبين الاستئناف امام مجلس شورى الدولة^{١٤٦}.

ان التنازع الضريبي في مرحلته امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم يتّسم بعدة خصائص ربما تتفرد هذه اللجان بها او تتشارك بها مع الاعتراض امام الادارة الضريبية ومجلس شورى الدولة وهي اكتسبتها من خلال التنفيذ لاصول التنازع الضريبي وهي:

أ - الطابع غير العلني

إنّ المحاكمات الضريبية تجري امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم وامام مجلس شورى الدولة ايضاً بصورة غير علنية. فلجنة الاعتراضات تلتزم بسرية المذاكرات قبل جلسة اصدار الحكم، وهي تطبيقاً لاصول المحاكمات الادارية تصدر قرارها في الاعتراض كما يصدره مجلس شورى الدولة، حيث يفهم القرار في جلسة علنية يبلغ موعدها الى الخصوم^{١٤٧}.

وعدم علنية التنازع الضريبي امر تقتضيه طبيعة موضوع هذه المنازعات التي تتعلق بالمهن واسرارها. غير ان هذه المحاكمات في التنازع لا تتنافى مع وجوب ابلاغ الخصوم الاوراق واللوائح وسائر الملاحظات والاجوبة والمستندات المقدمة في الدعوى الضريبية او كذلك تمكينهم مع وكلائهم من الاطلاع عليها، في قلم اللجنة او في مجلس شورى الدولة باعتبار ان هذا الامر لا يمكن ان يمسّ من سرية التنازع الضريبي، الامر الذي تقتضيه المبادئ العامة وحق الدفاع ومبدأ الوجاهية. ان حق الاطلاع على ملف الدعوى واوراقها يكون مقتصرًا على الخصوم ووكلائهم فقط.

^{١٤٦} امين صالح، الاعتراضات على الضرائب والرسوم، مرجع سابق، ص ٢٠٣.

^{١٤٧} م.ش.د، قرار رقم ٢٠٠، تاريخ ١٩٨١/٢/٢٥، بلدية بيروت/ فرحان دقدوق، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع، ص

ب- الطابع الخطي

الاصل أنّ اجراءات المحاكمات الادارية تتم بالصورة الكتابية، ولا تسمح بتقديم ملاحظات شفوية وحضور الجلسات. وقد استخلص من ذلك أنّه لا يحق للقاضي ان يستند في حكمه الاً على الوثائق المبررة في ملف الدعوى. والواقع أنّ التنازع الضريبي لم يخرج عن هذه الاصول المطبقة امام مجلس شورى الدولة في حال كان الاختصاص للاخير.

الا ان الامر قد يختلف امام لجان الاعتراضات التي لها ان تدعو المعارض الى المثل امامها وحضور جلساتها^{١٤٨}. بحيث تصدر قراراتها بعد الاستماع الى اقوال الطرفين. هذا ما اعلنه مجلس شورى الدولة في احدي قراراته حيث جاء:

" وبما ان لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم المباشرة في وزارة المالية من اللجان الادارية ذات الصّفة القضائية بحيث تصدر قراراتها بعد الاستماع الى اقوال الطرفين وتحل نقاط قانونية وقراراتها تستأنف امام مجلس شورى الدولة. وقد ورد في قرارا آخر ما يكرس الطابع الخطي ما يلي " إنّ لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم تعتبر هيئة لها الصفة القضائية وتتمتع بقراراتها بالصفة الرسمية بحيث يكون لما دون فيها من أمور اجريت حجة على الكافة ولا يجوز اثبات عكسها الاً بادعاء التزوير"^{١٤٩}.

ج- الكلفة المنخفضة

ان ميزة الكلفة المنخفضة او الاقتصاد في النفقات تنحصر في التنازع الضريبي على مستوى لجان الاعتراضات فقط. فالاعتراض المقدم امام لجان الاعتراضات معفى كلياً من رسوم الطابع ومن رسوم المالية الاخرى. كما انه يجوز تقديم الاعتراضات الضريبية بدون معاونة محام^{١٥٠}.

الا ان هذا الامر هو على خلاف ذلك في المرحلة القضائية امام مجلس شورى الدولة . ففي الاستئناف المقدم لدى مجلس شورى الدولة طعناً بالقرار الصادر عن لجنة الاعتراضات فبالاضافة الى وجوب تعيين محام يتوجب على الجهة المستأنفة ان تدفع الرسوم المفروضة وتأمين الاستئناف^{١٥١}.

^{١٤٨} المادة ١٦ من المرسوم ١٥٦٤٧/٦٤.

^{١٤٩} م.ش.د، قرار رقم ٤٤٥، تاريخ ١١/٢٨/١٩٧٧، شركة الترابية الوطنية/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الثالث، ص ٢٤٧.

^{١٥٠} م.ش.د، قرار رقم ٥٥٥، تاريخ ٢٧/٤/٢٠٠٤، نرمن شحادة ايراني/ بلدية بيروت، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٨، المجلد ٢، ص ١٠٤٨.

د- القوة المحكمة لقرارات لجان الاعتراضات

يوجد قضية محكمة عند تحقق ثلاث امور : ذاتية المتداعين وذاتية السبب وذاتية الموضوع.

ان قوة القضية المحكمة تختلف حسب نوع القرارات القضائية لا سيما تلك التي تتعلق بالمراجعات لتجاوز حد السلطة لان لهذه القضايا ميزة خاصة عندما يقضي القرار القضائي بدء المراجعة او ابطال العمل الاداري. ان المراجعات المتعلقة بالضرائب والرسوم هي بطبيعتها من مراجعات القضاء الشامل. وان مبدأ سنوية الضريبة يؤلف احد اهم العناصر لنسبية قوة القضية المحكمة في القانون الضرائبي وانّ التكاليف لسنة معينة تعطي الحق لاقامة دعاوى خاصة ومستقلة بعضها عن بعض^{١٥٢} . وان الاحكام لكي تتمتع بقوة القضية المحكمة يقتضي ان تتمحور حول نزاع قائم بين الخصوم انفسهم وتتناول الموضوع والسبب ذاتها . وبما ان لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم تعتبر هيئة لها الصفة القضائية وتتمتع بقراراتها بالصفة الرسمية. بحيث يكون لما دون فيها من امور اجريت حجة على الكافة ولا يجوز اثبات عكسها الا بادعاء التزوير^{١٥٣} .

وجاء ايضاً في احدى القرارات وبما ان لجنة الاعتراضات على رسم الطابع المالي هي هيئة ادارية لها صفة قضائية وتعتبر قراراتها بصفتها تلك، من القرارات ذات الطابع القضائي التي تتمتع بقوة القضية المحكمة^{١٥٤} . كل ذلك يؤكد على قوة القضية المحكمة للجنة الاعتراضات.

ه- مبدأ الوجاهية

ان مبدأ الوجاهية في التنازع الضريبي لا تنحصر تطبيقاته امام القضاء، وانما ايضاً في مرحلة اعداد الادارة الضريبية للتكليف وما يطرأ عليه من تعديلات . اما الوجاهية او احترام حق الدفاع في المرحلة القضائية سواء امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم او امام مجلس شورى الدولة. فقد كرس بالنصوص لا سيما المادة ١٣ من المرسوم رقم ٦٤/١٥٩٤٧ التي نصّت على وجوب تطبيق اصول المحاكمات لدى القضاء

^{١٥١} المادة ٣ معطوفة على المواد ١٦ و ١٢ و ١٧ من المرسوم ٦٤/١٥٩٤٧.

^{١٥٢} م.ش.د، قرار رقم ١٢٣، تاريخ ٢٠٠٢/١٢/٩، شركة جياضو للاخشاب جب وود/ بلدية طرابلس، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٧، المجلد ١، ص ٢٧١.

^{١٥٣} م.ش.د، قرار رقم ٥٥٥، تاريخ ٢٠٠٧/٧/٣، مرجع سابق، ص ١٠٤٨.

^{١٥٤} م.ش.د، قرار رقم ٢٠، تاريخ ٢٠٠٥/١٠/٦، شركة ليانسيل ش م ل/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١١، المجلد الاول، ص

الإداري وذلك في الاعتراض المقدم أمام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم وذلك بالقدر الذي تسمح به القوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب المختصة.

فمبدأ حق الدفاع يفرض إعطاء الحق لكل من أصحاب الشأن بأن يكون على علم وإطلاع بجميع الأوراق والمستندات والاجوبة المبررة في الملف وان يعطي مهلة للجواب على الاسباب ومناقشتها.

و- مبدأ التقاضي على درجتين

خلافاً لما هو عليه في التنازع الإداري الذي ينتظم فيه التقاضي على درجة واحدة أمام مجلس شورى الدولة، الذي يصدر أحكامه بالدرجة الأولى والأخيرة، فإن التنازع الضريبي يخضع لمبدأ التقاضي على درجتين. وهذا المبدأ يتمثل بإحالة الاعتراض أمام لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم من جانب الإدارة الضريبية كمرحلة أولى من التقاضي يعقبها إمكانية استئناف قرار اللجنة أمام مجلس شورى الدولة كمرحلة ثانية في التنازع الضريبي.

وبشكل مبدأ التقاضي على درجتين صمّم أمان في تحقيق العدالة في التكليف الضريبي. فلجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم هي هيئة إدارية ذات صفة قضائية، الأمر الذي يؤدي في بعض الأحيان إلى إصدار أحكام مخالفة للاصول والقوانين.

من هنا أهمية الطعن عند المخالفة بقرارات لجنة الاعتراضات أمام مرجع قضائي أو بمعنى آخر أمام محكمة إدارية تتحقق من المخالفات المرتكبة في المرحلة الأولى لا سيما ما يتعلق منها من النواحي القانونية.

٣- خصائص المراجعة القضائية أمام مجلس شورى الدولة

تنص المادة ٢٤ من نظام مجلس شورى الدولة على أن: " مجلس شورى الدولة هو المحكمة العادية للقضايا الإدارية والمرجع الاستئنافي أو التمييزي في القضايا الإدارية التي عين لها القانون محكمة خاصة".

كما تنص المادة ١١٠ منه على أنه " يخضع استئناف الأحكام الصادرة بالدرجة الأولى على الهيئات الإدارية ذات الصفة القضائية للقواعد المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الخاصة بالهيئات المذكورة".

لقد قام مجلس شورى الدولة بدور أساسي في تكريس مبادئ عامة على مستوى تفسير القانون الضريبي وكرس من خلال أحكامه قواعد أساسية في مجال تطبيق التشريعات والأنظمة الضريبية فبالإضافة إلى وجوب تعيين

محامٍ يتوجب على الجهة المستأنفة أن تدفع الرسوم المفروضة وتأمين الاستئناف . ومن الخصائص التي يتمتّع بها القضاء الضريبي في مرحلة الاستئناف:

أ- الطابع الاستقصائي

فانطلاقاً من كونه يستند بالدرجة الاولى الى قواعد اصول المحاكمات الادارية، يتميّز النزاع الضريبي في كونه استقصائي .

وقد عبّر مجلس شورى الدولة عن ذلك في قراراته حيث جاء: " في نطاق اصول المحاكمات التي تتسم بالطابع الاستقصائي" ^{١٥٥}. وإنّ القاضي الضريبي، كما القاضي الإداري ، هو الذي يتولّى تسيير الدعوى، خلافاً لما هي الحال عليه في أصول المحاكمات المدنية حيث يسيّر المحاكمة الفريقان المتقاضيان ^{١٥٦} .

ولذا فقد أطلق على دور القاضي في هذه الأصول وصف الدور التوجيهي والاستقصائي، وهذا الدور عكس الدور الذي يقوم به القاضي المدني الذي يغلب عليه الطابع السلبي، اذ يقتصر دوره على مراقبة إجراءات الدعوى التي توجّه من قبل الخصوم ولا يتدخل فيها القاضي بوجه عام، إلاّ لحسم النزاع عندما تصبح الدعوى مهياً لإصدار الحكم فيها. والقاضي الضريبي يتمتّع في هذا المجال بحريّة واسعة، فيعيّن الشكل الذي تجري فيه أعمال التحقيق، ويتخذ إمّا عفواً وإمّا بناءً على طلب الخصوم، التدابير التي يراها لازمة للتحقيق، كتعيين الخبراء وسماع الشهود واستجواب الأفراد، كما له أن يطلب من الدائرة المالية تقديم السجلات والمطالعات والتقارير والمستندات اللازمة، وأن يستدعي الموظفين المختصين لاستيضاحهم عن النواحي الفنيّة والماديّة، وذلك شرط أن لا تتعارض وسائل التحقيق والإثبات مع قوانين الضرائب أو السلطات المقررة قانوناً للدائرة الماليّة المختصة أو مع سرّيّة المصارف. وهذا ما نصّت عليه صراحة المادة ٨٥ من نظام مجلس شورى الدولة .

كما يمكن للقاضي الضريبي، سناً للمادة ٨٤ من نظام مجلس شورى الدولة أن يعيّن الشكل الذي تجري فيه أعمال التحقيق وأن يستوحي في ذلك المبادئ الواردة في قانون اصول المحاكمات المدنية دون ان يكون ملزماً بالتحقيق بها حرفياً. ويحرص على ان تكون جميع أعمال التحقيق كاملة ومجرّدة ويكون حق الدفاع محترماً. ولا شك أنّ استعانة القاضي الضريبي بالمادة ٨٤ من نظام مجلس شورى الدولة، تشير إلى أنّ هذا الأخير، شأنه في ذلك شأن القاضي الإداري ، يستأنس بقواعد اصول المحاكمات المدنية و في حال النقص أو الغموض

^{١٥٥} م.ش.د، قرار رقم ٢٣١، تاريخ ٢٢/١/٢٠٠٧، بلدية نهر ابراهيم/ شركة كابلات لبنان، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ١، ص ٥٢٨.

^{١٥٦} م.ش.د، قرار رقم ٩٢، تاريخ ٢٧/٢/١٩٩٥، النداف/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٩٧، ص ١٩٩.

أوعدم وجود نص في قوانين الضرائب. وبعد أن يتبيّن له بعد العودة إلى القواعد العامّة أي الأصول الإداريّة من عدم شمولها لنص يرفع الحالة المطروحة.

وبذلك يكون هناك تطبيق للمادة ٦ من قانون اصول المحاكمات المدنية التي تنصّ على " تتبّع القواعد العامة في قانون أصول محاكمات مدنيّة إذا وجد نقص في القوانين والقواعد الاجرائية الاخرى، على ان لا تتعارض بالطابع مع الاصول الضريبية الخاصة". ولقد تأكّد الدور الاستقصائي للقاضي الضريبي في سلسلة من قرارات مجلس شورى الدولة اللبناني، ولقد جاء فيها: " وبما أنّه على سبيل الاستفاضة أنّ أصول المحاكمات الإداريّة تتسم بالطابع الاستقصائي وتتلاءم بسهولة أكبر مع حرية كبيرة في التفتيش عن البيّنة وإقامتها وذلك لتكوين قناعة القاضي، لأنّ تلك الأصول حيث لا يوجد مبدئياً تحديد قانوني لنظام البيّنات، البيّنة حرة وهذا يعني أنّ قناعة القاضي الراسخة تميل إلى التغلّب على إقامة البيّنة بالمعنى الحصري والدقيق.

وبما أنّه في الأصول الضريبية يقع مبدئياً على المستدعي اثبات ادعائه. وفي أغلب الأحيان يحدّد القانون، واستطراداً القاضي الجهة التي يقع عليها عبء الاثبات. غير أنّ هذا التحديد القانوني أو من القاضي لا يحول في النزاعات المعقدة دون توزيع هذا العبء على الفريقين.

"وبما أنّ القاضي الضريبي استناداً الى ميزة اصول المحاكمات الادارية التي تتسم بالطابع الاستقصائي وبالاستناد الى موقف كل من الفريقين في النزاع الضريبي يخفّف من صرامة القواعد المتعلقة بتوزيع عبء الاثبات ويعتبر أحياناً أنّ قرائن بسيطة أو غير قاطعة تكفي لاعتبار أنّ موجب عبء الاثبات قد نفذ.

تجدر الإشارة أنّ السلطة الاستقصائية التي يتمنّع بها القاضي الضريبي، والتي تسمح له باختيار الوسائل والطرق التي يراها مناسبة لإثبات المتدّرع به، دون أن يكون مقيداً لذلك بأية قواعد صارمة، تستتبع حتماً الاعتراف له بسلطة تقديرية لجميع المعطيات والاثباتات التي توفّرت من أجل الفصل بالنزاع. ومن مراجعة الاجتهاد الضريبي في الموضوع، وعلى وجه خاص اجتهاد مجلس شورى الدولة، يتبيّن لنا استعمال القاضي الاداري وبصورة متكررة لحيثية تؤكد هذه السلطة التقديرية^{١٥٧}.

ب- الحجة النسبية لقرارات القاضي الضريبي

إنّ اعتبار القضاء الضريبي بطبيعته من القضاء الشامل يؤدي إلى القول بتمنّع قراراته بقوة القضية النسبية، وليس لها بالتالي حجة مطلقة فقد جاء في قرارات مجلس شورى الدولة " وبما أنّ قرارات مجلس شورى

^{١٥٧} م.ش.د، قرار رقم ٤، تاريخ ١٩٩١/٧/٨، مرجع سابق.

الدولة المتعلقة بالقضايا الضريبية لها قوة القضية النسبية لا تقيد بالتالي الادارة أو المكلف إلا بما سبق للمجلس وتطرق إلى بحثه من جهة قانونية أو عدم قانونية تكاليف عائدة لسنوات معينة^{١٥٨}.

ج- الاصول الضريبية لا توقف التنفيذ

لا بد من التمييز لناحية وقف التنفيذ بين الاعتراض امام لجان الاعتراضات وبين تقديم استئناف أمام مجلس شورى الدولة . إذ أنّ الأصول الادارية لا توقف تنفيذ القرار الاداري أو القضائي موضوع المراجعة، إلا أنّ المشرع في المادة ٧٧ من نظام مجلس شورى الدولة بادر الى السماح للقاضي الاداري بتقرير وقف التنفيذ كلما توفر في المراجعة شرطا الضرر البالغ والاسباب الجدية الهامة. أما في التنازع الضريبي فالمنع مطلقاً، أقله لدى لجان الاعتراضات.

فلقد نصّت المادة ٤ من المرسوم الاشتراعي رقم ٥٩/١٤٧ المتعلق بأصول تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها على أنّ اعتراض المكلف على المبالغ المفروضة عليه لا يوقف التحصيل، كما أضافت المادة ١٦ من المرسوم رقم ٥٩/٢٨٣٢ المتعلق بتحصيل الضرائب المباشرة أنّ الاعتراض على التكاليف أو على اجراءات التنفيذ لا يوقف التحصيل سواء كان المرجع المقدم إليه الاعتراض إدارياً أم قضائياً.

ويعود السبب في عدم امكانية وقف تنفيذ قرار التكاليف الى ضرورة تحصيل الضرائب والرسوم تحصيلاً كاملاً وسريعاً دون أن يستطيع المكلف أن يبرر تخلفه عن تنفيذ التزاماته الضريبية بمنازحته في صحة التكاليف أو في مبلغ الضريبة ومقدارها.

وإذا كان الاعتراض لا يوقف تنفيذ التكاليف بشكل مطلق وسواء كان إدارياً أو قضائياً، فإنّ الاستئناف، المقدم طعناً بقرار لجنة الاعتراضات، عملاً بنص المادة ١١٦ من نظام مجلس شورى الدولة ليس من شأنه أن يوقف قرار اللجنة (وبالتالي التكاليف بالضريبة) ما لم يقرر مجلس شورى الدولة عكس ذلك.

الآن الأمر اختلف مع صدور قانون الاجراءات الضريبية، حيث نصّت المادة ٦٦ منه على ما يلي:

" يوقف مؤقتاً تنفيذ الاجراءات المتعلقة بقرار التحصيل الجبري في حال اعتراض المكلف على قرار التكاليف المستند إليه التحصيل الجبري وفقاً لأحكام المادة ٩٧ وما يليها من هذا القانون، وذلك لحين تبليغ المكلف القرار النهائي المبرم الصادر بشأن هذا الاعتراض."

^{١٥٨} م.ش.د، قرار رقم ١٧٦، بتاريخ ١٩٧٧/٥/٢٣، مارسيل دبيلو/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣، ص ١٣٣.

وقد جاء في المادة ٥٥ من المرسوم ٢٤٨٨/٢٠٠٩ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) انه عند اعتراض المكلف امام الادارة الضريبية، توقف مؤقتاً جميع اجراءات التحصيل الجبري عملاً بأحكام المادة ٦٦ من القانون لحين تبلغه القرار النهائي الصادر بشأن هذا الاعتراض، وذلك فقط بالنسبة الى تحصيل الضريبة المعترض عليها. على ان تبقى غرامات التحصيل سارية وفقاً لاحكام البند ٣ من هذه المادة، بالاضافة الى حق الادارة الضريبية باقتطاع المبالغ المتوجبة لصالحه كما لها ان توجه اليه رسالة او انذار.

القسم الثاني

مراحل التنازع الضريبي

إنّ لقانون الضريبة كما في غيره من فروع القانون العام، امتيازاً مقررّاً للإدارة الضريبية يمكنها من اتخاذ قرارات نافذة ووضع هذه القرارات موضع التنفيذ الجبري المباشر.

فعبارة تنظيم التكليف تعني إصداره بحيث يصبح نهائياً قابلاً للتنفيذ وللطعن فيه ككل عمل إداري نافذ^{١٥٩}. وللمحد من تعسف الدولة ظهر قانون أصول المحاكمات الضريبية الذي يحمي المكلف. فقد أعطاه الحق برفع تظلمه إلى القضاء وذلك للتأكد من تصرف الإدارة وحماية حقوق المكلف ومطابقتها للقانون^{١٦٠}.

فتبدأ المنازعات الضريبية من خلال اعتراض المكلف على عمليات التّحقق التي تقوم بها الإدارة الضريبية، وتنتهي عن البت بالاعتراض من قبل الإدارة الضريبية. بحيث أمّا يقبل المعترض بالنتيجة أو يرفع نزاعه للقضاء المختص للبتّ فيه. وبذلك تمر المنازعات الضريبية بنوعين من الرقابة أو بمرحلتين مرحلة إدارية أمام الإدارة الضريبية ومرحلة قضائية تمر أولاً عبر لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم وثانياً عبر مجلس شوري الدولة.

^{١٥٩} م.ش.د، قرار رقم ٦٣، تاريخ ٢٢/١٠/١٩٨٠، جبريل طعمة/الدولة، قرارات مجلس شوري الدولة ١٩٨٠، ص ٨٥٧.

^{١٦٠} أمين صالح، النظام الضريبي في لبنان الضرائب والرسوم، مكتبة صادر ناشرون ش.م.م، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦، ص ٥٢.

الفصل الاول: المرحلة الادارية للتنازع الضريبي

إنّ الخطوة الاولى في التنازع الضريبي تبدأ في تقديم اعتراض على الضريبة أو الرسم أمام الدائرة المالية المختصة. ولمعالجة موضوع المرحلة الادارية للتنازع الضريبي لا بدّ من تحديد ماهية المرحلة الادارية (مبحث اول) من خلال تحديد طبيعتها والمرجع الصّالح للنظر في الاعتراض والشروط الشكلية له ، ومن ثم درس أساس الاعتراض (مبحث ثان).

المبحث الاول: ماهية المرحلة الادارية

إنّ التصاريح والتكاليف الضريبية يمكن أن يشوبها أخطاء بسيطة أو فادحة وهذه الأخطاء هي في تزايد مستمر ومتساعد نظراً لتوسع حجم المطرح الضريبي وللتعقيد اللاحق بعمليات التحصيل والنتائج عن هذا التوسع. وإنّ تصحيح هذه الأخطاء لا يتمّ في مرحلته الاولى أمام المراجع القضائية، إنّما على المكلف او الشاكي من هذه الأخطاء أن يطالب الادارة المختصة للقيام بهذا التصحيح عبر تقديمه اعتراضاً بهذا الشأن . وهذا الاجراء دفع ببعض الفقهاء الى وصف الادارة بأنها القاضي الاول للضريبة^{١٦١}.

اولاً: طبيعة المرحلة الادارية

إنّ درس الدائرة المالية أو المرجع الاداري المختص الاعتراض المقدم أمامه ويتّو وضع مطالعة بشأنه لا يشكل مرحلة من مراحل التنازع الضرائبي من الوجهة القضائية والّا لأمكن اعتبار مجلس شوري الدولة مرجع نقض ينظر في الاحكام الصادرة عن الهيئات الادارية ذات الصّفة القضائية بالدرجة الاخيرة في حين أنّ القاضي الاداري هو مرجع استئنافي في قضايا الضرائب والرسم^{١٦٢}.

كما تمت الاشارة مسبقاً الى أنّ المراجع القضائية لا تنتظر في مسائل الاعتراض على الضرائب والرسم مباشرة، إنّما بعد ان يمر هذا الاعتراض أمام الدائرة المالية المختصة . وهذا ما نصّ عليه قانون الاجراءات الضريبية. مما يعني أنّ المشرع جعل من الاعتراض الاداري مرحلة اولى كشرط لكل من يرغب في منازعة ضريبية .

وفي الواقع، إنّ المنازعات الضريبية عندما تصل أمام القضاء، تكون من اختصاص القضاء الاداري . وتطبق عليها بالتالي اصول المنازعات امام هذا القضاء ما لم يكن هناك نصّ مخالف . فإذا كانت الدعاوى المقدمة

Thiery Lambert, Contentieux fiscal, Principes et pratiques, op.cit, p13 .

١٦١

"Ainsi il est possible d'affirmer que le premier juge de l'impôt est l'Administration elle-même".

^{١٦٢} م.ش.د، قرار رقم ٤٦٨، تاريخ ١٢/٥/٢٠٠٥، حسن عبود/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٩، المجلد ٢، ص ٨٢١.

امام مجلس شورى الدولة لا تقبل الآ طعناً ضد قرار اداري نافذ^{١٦٣}، ولما كانت المادة ٦٨ من نظام مجلس شورى الدولة لم توجب مراجعة الادارة مسبقاً الاّ بهدف استصدار قرار اداري مسبق، فإنّ الزامية مراجعة الادارة في الشأن الضريبي بالرغم من وجود تكليف لهذا الاجراء تخرجه عن السياق العادي للطعن في القرارات الادارية^{١٦٤}.

وبالرغم من وجوب تقديم هذه المراجعة قبل ولوج باب القضاء الاّ انّ الاعتراض الاداري أمام الدائرة المالية المختصة لا يعد بمثابة درجة من درجات التقاضي، بل مرحلة تستهدف حمل الادارة على اتخاذ موقفها من موضوع الاعتراض^{١٦٥}. فهنا لا تتدخل الادارة كقاضي درجة اولى في المنازعات الضريبية، انّما باعتبارها مصدرة هذا التكليف المعترض عليه. ومن ثمّ لا يشترط أن يصدر قرار الدائرة المالية المختصة في مواجهة الخصوم. وهي ليست ملزمة بأن تدعو المكلف صاحب الاعتراض، للمثول امامها او الاطلاع على الملف او أن يتقدم بملاحظاته^{١٦٦} على ما هو واجب في المراجعات القضائية^{١٦٧} فضلاً عن انّ قرار الدائرة المالية لا تصدر في مواجهة الخصوم ولا تتمتع بحجية القضية المحكوم بها^{١٦٨}.

وعليه، انّ المراجعة المقدمة امام الدائرة المالية هي أشبه بمذكرة ربط نزاع يجب استحضارها لولوج باب القضاء، والّا ردّت الدعوى الضريبية شكلاً. فعندما تبني القضاء الضريبي اهمّ نظريات ومبادئ أصول المحاكمات الادارية، اعتبر انّ الطبيعة القانونية للقضاء الضريبي هي نوع من القضاء الشامل حيث جاء في احدى قرارات مجلس شورى الدولة انّ المراجعات المتعلقة بالضرائب والرسوم هي بطبيعتها من مراجعات القضاء الشامل وانّ التنازع الضرائبي هو تنازع قضاء شامل لا يرتبط بالقرارات الادارية كما هي الحال في تنازع قضاء الابطال انّما يرتبط بنشاط خاص للادارة تفرضها التكاليف الشخصية^{١٦٩}.

وعليه فقد ترتب على هذه الطبيعة القانونية النتائج الاجرائية المترتبة على تقديم مراجعة عن طريق القضاء الشامل وذلك من حيث وجوب ربط النزاع مع المرجع الصالح لاستصدار القرار الاداري المسبق. فإنّ الغاية من

^{١٦٣} المادة ٦٧ من نظام مجلس شورى الدولة.

^{١٦٤} وليد جابر، دراسة حول التنازع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٥.

^{١٦٥} م.ش.د، قرار رقم ٨٨، تاريخ ١٩٧١/٧/٩، بنك لبنان والمهجر/الدولة، المجموعة الادارية ١٩٧٢، ص ٢٣.

^{١٦٦} المادة ١٦ من المرسوم رقم ٦٤/١٥٩٤٧ (مرسوم تحديد مهل واصول الاعتراضات على الضرائب والرسوم).

^{١٦٧} يحيى المبشر، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، مرجع سابق، ص ٢٧٣.

^{١٦٨} المرجع السابق، ص ٢٧٤.

^{١٦٩} م.ش.د، قرار رقم ٢٨٩، تاريخ ٢٠٠١/٢/٢١، نقابة اصحاب الشقق المفروشة في لبنان/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد الاول، ص ٤١٧.

ربط النزاع هي حثّ الإدارة على تحديد موقفها من مطالب المستدعي^{١٧٠}. وهذا ما يبين بأن الاعتراض الإداري هو أشبه بمذكرة ربط نزاع مع الإدارة للحصول على قرار إداري مسبق وقد جاء في إحدى قرارات مجلس شورى الدولة " أن الاعتراض على الضريبة يقوم بداية أمام الدوائر المالية المختصة التي تحيله عند الاقتضاء إلى لجنة الاعتراضات للنظر فيه. وبالتالي فإن قاعدة القرار المسبق تبقى واجبة التطبيق أمام لجنة الاعتراضات للنظر فيه يردّ شكلاً الاعتراض المقدم أمامها دون مراعاة تلك الأصول^{١٧١} .

الآن هناك اختلاف بين الاعتراض ومذكرة ربط النزاع، فإن سكوت الإدارة في المرحلة الإدارية كان يعتبر قرار رفض ضمني وهذا ما كان يعتبره مجلس شورى الدولة حيث جاء في إحدى قراراته " يعتبر سكوت المرجع المالي المختصّ حيال طلب يرمي إلى تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها رفض ضمني فيه كما في القضايا الإدارية^{١٧٢}. إلا أن الأمر اختلف مع صدور قانون الإجراءات الضريبية حيث اعتبر في المادة ٩٨ منه بأن سكوت الإدارة بعد انقضاء المهلة يعتبر قراراً ضمناً بالقبول.

ثانياً: المرجع الصالح للنظر بالمرحلة الإدارية

نصت المادة ٩٧ من قانون الإجراءات الضريبية على أنه يحق لكل صاحب علاقة أن يعترض على التكاليف بالضريبة والقرارات الضريبية الخاضعة المتعلقة به، ويقدم الاعتراض أمام الإدارة الضريبية بموجب استدعاء خطي يوقعه صاحب العلاقة أو من ينوب عنه قانوناً ويجب أن يتضمن أسباب الاعتراض ومطالب المعارض مرفقاً به نسخاً عن المستندات التي تبرر هذا الاعتراض والآن يرد الاعتراض شكلاً. وقد أكدت على ذلك المادة ٥١ من المرسوم رقم ٢٤٨٨/٢٠٠٩ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الإجراءات الضريبية).

فرضت الفقرة الأخيرة من المادة ٦٣ من نظام مجلس شورى الدولة على صاحب العلاقة في مختلف الضرائب والرسوم الاعتراض عليها أمام الدائرة المالية المختصة قبل تقديم الدعوى أمام المحكمة الإدارية وذلك تحت طائلة رد الاعتراض.

^{١٧٠} م.ش.د، قرار رقم ٥٠٠، تاريخ ١٢/٥/٢٠٠٣، ميشال غمران/الدولة، مجلة القضاء الإداري ٢٠٠٧، المجلد الأول، ص ٩٦٠.

^{١٧١} م.ش.د، قرار رقم ٢٦٠، تاريخ ١٦/٢/٢٠٠٦، جمعية النادي النسائي الميركي/الدولة، مجلة القضاء الإداري ٢٠١١، المجلد الأول، ص ٤٩٨.

^{١٧٢} م.ش.د، قرار رقم ٣٩١، تاريخ ٢٤/١١/١٩٨٢، شركة النقلات البرية والبحرية والجوية/الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع، ص ١٥٤١.

وقد نصّت المادة ٢ من المرسوم رقم ٦٤/١٥٩٤٧ (مرسوم الاعتراض على الضرائب والرسوم) على أنّ الاعتراضات تقدّم إلى الدائرة الماليّة المختصّة أيّاً كان نوع الضريبة أو الرسم. ويُقصد بهذه الدائرة تلك التي صدر عنها التكليف المعترض عليه. فإذا كان موضوع التكليف مثلاً ضريبة دخل، كانت دائرة ضريبة الدخل المركزية في بيروت أو إحدى دوائر ضريبة الدخل الإقليميّة هي الدائرة المختصّة.

وإذا كان موضوع التكليف مثلاً رسوماً وعلوات بلديّة، يُقدّم الاعتراض إلى البلديّة التي صدر عنها التكليف أو إلى القائمقام أو المحافظ المختص إذا كان الرسم أو العلاوة مفروضاً لحساب جميع البلديات خارج النطاق البلدي (المادة ١٤٢ من قانون الرسوم والعلوات البلديّة رقم ٦٠ تاريخ ١٢/٨/١٩٧٨). وقد يحدث أن يُقدّم الاعتراض إلى سلطة إداريّة أعلى أو أدنى من الدائرة الماليّة المختصّة ضمن الوحدة الإداريّة نفسها. حيث اعتبر مجلس شورى الدولة أنّه في مثل هذه الحالة يُعتبر القرار الصادر بنتيجة الاعتراض صالحاً لأن تبنّى عليه المراجعة القضائيّة، بعد أن أصبح يقع على عاتق هذا المرجع موجب بالإحالة إلى المرجع المختص.

ثالثاً: أصول الاعتراض في المرحلة الادارية

إن المرحلة الادارية هي مرحلة اساسية لانها تلتفت نظر الادارة الى الاخطاء المادية مما يساعد على الحد من النزاعات التي تعرض على القضاء، بحيث يختصّ هذا الاخير بالنزاعات ذات الاهميّة والتي تتضمن نقاط جوهرية. أمّا ما خصّ الجهة الادارية التي تتولى دراسة الاعتراض فقد اصبح في كل ادارة ضريبية واحدة مختصة تعنى بدراسة الاعتراضات وهي وحدة مغايرة للوحدات التي قامت بعمليات التحقق، ومن شأن دراستها للاعتراض القاء الضوء بصورة محايدة على الاخطاء المرتكبة.

١ - الشروط الشكلية للاعتراض

لقد وحد قانون الاجراءات الضريبية اجراءات الاعتراض امام الادارة الضريبية بالنسبة للضرائب التي تفرضها مديرية المالية العامة، وصدر المرسوم رقم ٢٤٨٨ لعام ٢٠٠٩ الذي حدد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية، ففصل الاحكام المتعلقة بالاعتراض على الضرائب وذلك في المواد ٥١ و ٥٢ منه.

وكما في أي اعتراض يجب أن تتوفر في طلب الاعتراض في المرحلة الادارية شروط حددتها القوانين الضريبية تحت طائلة رد هذا الاعتراض، إلا أنّ هذه الشروط ليست معقدة بل أي مكلف يستطيع استعمال حقه في الاعتراض والدليل على البساطة في الاعتراض انه يمكن استدراك العيوب الشكلية التي تشوب طلب الاعتراض وذلك من خلال درسه وقبل الفصل فيه.

أ- شكل الاعتراض

لم يفرض القانون صيغة معينة للاعتراض سوى ان يكون خطياً وموقعاً. فقد نصّ البند ٢ من المادة ٩٧ من قانون الإجراءات الضريبية على أن «يقدم الاعتراض أمام الإدارة الضريبية بموجب استدعاء خطي يوقعه صاحب العلاقة أو من ينوب عنه قانوناً، ويجب أن يتضمن أسباب الاعتراض ومطالب المعارض مرفقا به نسخاً عن المستندات التي تبرر هذا الاعتراض، وإلا يُرد الاعتراض شكلاً».

كما أنّ المادة ٣ من المرسوم ٦٤/١٥٩٤٧ (مرسوم تحديد اصول الاعتراض على الضرائب والرسوم) ما يلي :
«يقدم الاعتراض على شكل استدعاء يوقعه المكلف صاحب العلاقة أو من ينوب عنه قانوناً».

وعلى ضوء ما ذكر، يستفاد بأنّ الشرط الاول للاعتراض ان يكون خطياً على شكل استدعاء ومذلياً بتوقيع صاحب العلاقة او من ينوب عنه. فاشتراط التوقيع هو امر منطقي اذ لا قيمة لاي تصرف قانوني بدونه. والتوقيع يجب ان يكون بخط اليد وليس التوقيع بالختم، والدفع بانتفائه يتعلق بالانتظام العام ويمكن اثارته عفواً في اي وقت من قبل فرقاء النزاع وايضاً عفواً من قبل القاضي^{١٧٣}.

ويجب ان يقدم الاعتراض من قبل طرف واحد وعلى ضريبة واحدة. بحيث لا يقبل الاعتراض المقدم من عدة أطراف او على عدة ضرائب. الاّ انه قضي بقبول الاعتراض الجماعي المقدم من قبل شخصين او أكثر في حال وجود علاقة وثيقة بين هؤلاء تؤدي الى عدم وجوب درس وضع كل منهم على حدى (كما هو حال المستخدمين في مؤسسة واحدة والمتضررين من روايتهم)، وبذلك قضي بقبول الاعتراض على عدة ضرائب في طلب واحد في حال وجود تلازم بين هذه الضرائب نظراً لوحدة الاسباب المتدّرع بها في الاعتراض ولعدم وجوب البت بكل منها على حدى كما في حال اعتراض المكلف بالرسوم والعلوات البلدية على تكاليف تكون لعدة سنوات (٢٠٠٤ - ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦) وكانت المنازعة متعلقة بالتخمين^{١٧٤}.

الاّ انه لا يمكن اعتبار الشوائب في استدعاء الاعتراض انها تشكل عيباً جوهرياً تؤدي الى بطلانه حتماً ورده شكلاً فقد جاء في احدى قرارات مجلس شورى الدولة " ان المراجعة ليست محددة شكلاً في حال تضمينها خطأ مزعوماً في تخصيص المرجع الصالح لان الشوائب في الاستدعاء لا تشكل عيباً جوهرياً في أصول المحاكمات الادارية وينظر مجلس شورى الدولة الى السلطة التي اصدرت القرار المطعون فيه او الى طبيعة القرار لتطبيق

^{١٧٣} م.ش.د، قرار رقم ٦٩٣، تاريخ ١٢/٧/٢٠٠٧، بلدية ديك المحدي-دير طاميش/ مكروهي هوقانيان، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢، ص ١٤٦٨.

الاصول المقتضاة. وبما انه بمقتضى المبادئ العامة لاصول المحاكمات الادارية ان تعيين الجهة المستدعى ضدها على الشكل الذي ورد في استدعاء هذه المراجعة لم يكن من شأنه أن يثير أي شك او التباس في ذهنها بهذا الخصوص^{١٧٥}.

ب - مضمون الاعتراض ومرفقاته

ورد في المادة ٤ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧ / ٦٤ (مرسوم تحديد اصول ومهل الاعتراضات على الضرائب والرسوم) أن الاعتراض يجب أن يتضمن اسم المعارض وشهرته وعنوانه ومحل إقامته ونوع التكليف المعارض عليه ومقداره، وكذلك موضوع الاعتراض وأسبابه. وهذا ما اكدته المادة ٥١ من المرسوم رقم ٢٤٨٨ / ٢٠٠٩ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) تضمن الاعتراض اسم المعارض وعنوانه ورقم تسجيله لدى وزارة المالية، كما أوجبت تضمينه أسباب الاعتراض ونوع الضريبة المعارض عليها والفترة أو الفترات الضريبية المعارض عليها. فاشتراط ذكر اسم وشهرة وعنوان ومحل إقامة المعارض هو أمر أساسي لتمكين الإدارة من إبلاغه بالإجراءات والقرارات التي تتخذها جوابا على اعتراضه. أمّا اشتراط ذكر نوع التكليف المعارض عليه ومقداره إلى جانب بيان موضوع الاعتراض وأسبابه هو أمر بديهي. فإذا كانت الغاية من الاعتراض هي طلب تصحيح خطأ أو مخالفة أو رفع إجحاف يرى المعارض أنه وقع عليه، فلا بدّ له من تفصيل ما يطالب به (أي موضوع الاعتراض) بوضوح لكي تتمكن الإدارة من الوقوف عند هذا الأمر ودرسه ملياً لإصدار قرارها بشأنه. وإنّ هذا التفصيل لا يكتمل إلاّ ببيان نوع التكليف المعارض عليه ومقداره وكذلك الأسباب التي يبنى عليها هذا الاعتراض.

ويجب هنا التوقف عند ثلاث مسائل:

- الاولى هي أنّه يكتفى بعرض ملخص لأسباب الاعتراض. فما يشكل العيب الذي يؤدي إلى رد الاعتراض هو عدم تضمينه ذكر أي سبب إطلاقاً.
- الثانية هي أنّه يظل بإمكان المعارض الإدلاء بأسباب أخرى إذا وصل النزاع إلى المرحلة القضائية، شرط أن تنضوي هذه الأسباب أو الإدلاءات ضمن السبب القانوني الذي سبق إثارته في مرحلة الاعتراض الإدارية.

وفي هذا السياق جاء في قرار لمجلس شوري الدولة ما يلي:

^{١٧٥} م.ش.د، قرار رقم ١٢٢ تاريخ ١١/٤/١٩٧٩، شركة كلوب فاكانس دي لبيون ش م ل/ بلدية طبرجا، كفرياسين، ادمان قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء ٣، ص ٦٥٩.

« انّ مراجعة مجلس شورى الدولة لا تكون إلا بشكل استئناف للقرارات الصادرة عن لجان الاعتراضات. حيث

أنّه لا يجوز المنازعة مباشرة أمام هذا المجلس بقانونيّة التكليف الضريبي، دون المرور بالمرحلتين الإداريّة والقضائيّة البدائيّة، كما أنّه لا يجوز الإدلاء أمامه بأسباب قانونيّة وبمطالب جديدة لم يسبق عرضها على الإدارة الضريبيّة وعلى لجنة الاعتراضات، ولم يتسنّ لهما بالتالي من اتخاذ أي موقف بشأنها، وإلا عدّ ذلك مخالفة لأصول الاعتراض على التكاليف بالضريبة ولقاعدة القرار المسبق.

وبما أنّ الاجتهاد الإداري والاجتهاد الضريبي ميّزا بين سببين قانونيين يمكن الإدلاء بهما في إطار المحاكمة، يتعلق السبب الأول بشكل القرار أو التكليف و بأصول إصداره، والسبب الثاني بمضمون القرار أو التكليف أو بالأسس الواقعيّة والقانونيّة التي يرتكز عليها. بحيث تعتبر جميع الإدلاءات التي تنضوي ضمن أي من السببين المذكورين من عداد الحجج والبراهين التي يمكن إثارتها في أي وقت، وللمرة الأولى في المرحلة الاستئنافيّة، وذلك إذا كان السبب القانوني المتعلق بها قد سبق الإدلاء به في المرحلة البدائيّة»^{١٧٦}.

- أما الثالثة فهي أنّه ما لا يمكن تغييره أو تعديله، هو موضوع الطلب والمبلغ المعترض عليه. فليس بإمكان المعترض أن يطالب أمام المراجع القضائيّة بأكثر أو بغير مما تضمنه اعتراضه الإداري وعلى كل من الإدارة والمراجع القضائيّة أن لا تتجاوز حدود ما طلب في المرحلة الإداريّة.

و إنّ الوثائق والمستندات الموجودة في ملف المكلف لدى الإدارة الضريبيّة كافية مبدئيّا لدرس الاعتراض والبت فيه. فليس على المعترض أن يبرز سوى الوثائق التي تكون في حوزته والتي لها علاقة بالاعتراض وكذلك المستندات التي تؤكد صفته وأهلية من يمثله.

٢ - مهلة الاعتراض

المهلة هي المدة الزمنية التي يستطيع فيها المكلف الاعتراض على التكليف . ولكي يقبل الاعتراض الاداري يجب تقديمه ضمن المهل القانونية المنصوص عليها في القوانين الضريبية المختلفة او في قانون الاجراءات الضريبية رقم ٤٤ الذي اصبح من ٢٠٠٩/١/١ القانون العام لمعظم الاحكام الواردة فيها لجهة اصول ومهلة تقديم الاعتراض .

^{١٧٦} م.ش.د، قرار رقم ٢٣٤، تاريخ ٢٠١٣/١/١٩، جاك عودة/الدولة، غير منشور.

أ- طبيعة المهلة

إنّ كل اعتراض على ضريبة أو رسم يقدّم الى الدائرة المالية المختصة خارج المهلة المحددة قانوناً، يكون الاعتراض مردوداً بالشكل وهذا ما نصت عليه جميع اصول المحاكمات إن كانت ادارية ، مدنية او ضريبية . ما يمكن قوله أنّ مهل الاعتراض هي مهل اسقاط ، اذ يسقط الحق في تقديم الاعتراض في حال انصرامها^{١٧٧}. وقد أكد المرسوم رقم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) في المادة ١٠ منه على أنّ المهل المعيّنة في القانون لاستعمال حق من قبل المكلف هي مهل اسقاط ، يؤدي تجاوزها الى سقوط هذا الحق. أما المهل المحددة في القانون للادارة الضريبية فلا تكون مهل اسقاط الا اذا تم ذكر ذلك صراحة في النص.

كما أنّ رد الاعتراض شكلاً بسبب انصرام المهلة هو من الانتظام العام. فقد اعتبر مجلس شورى الدولة ان هذه المهل هي من الصيغ الجوهرية التي ينبغي على المكلف يراعيها، تحت طائلة فقدان حقه في الاعتراض بعدها وعلى القاضي اثاره موضوع المهل من تلقاء نفسه لتعلقها بالانتظام العام^{١٧٨}. لذلك هناك اهمية كبيرة للتاريخ المدوّن على طلب الاعتراض فقد جاء في المادة ٥١ من المرسوم رقم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ انه يعتبر الاعتراض مقدماً:

- بتاريخ تسليمه الى الدائرة اذا قدم باليد.
- بتاريخ ختم البريد اذا ارسل بالبريد العادي.
- بتاريخ ايداعه البريد اذا ارسل بالبريد المضمون.

وان الالتزام بالمهلة القانونية يكرس مبدأ المساواة امام الاعباء العامة. حيث تبدأ باقامة دعوى امام قاضي الضرائب لابطال او تعديل عمل فردي على مكلف بضريبة غير متوجبة شرط ان يتم ذلك ضمن المهلة القانونية والّا تبقى الضريبة على عاتقه ويكون باهماله قد عطل شخصياً مبدأ المساواة^{١٧٩}.

Thierry Lambert, op. cit , p:25 .

١٧٧

^{١٧٨} م.ش.د، قرار رقم ٨٥٦، تاريخ ١٧/١٢/١٩٨٠، عزقول/ بلدية بيروت، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع، ص ١٠٣٥.

^{١٧٩} موريس نخلة، المختار في الاجتهاد الاداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، سنة ١٩٩٨، ص ٢٣٥.

ب- تحديد المهلة

حدّد قانون ضريبة الدخل^{١٨٠} مهلة الاعتراض في المادة ٩٢ منه بشهرين، إمّا من تاريخ النشر في الجريدة الرسمية (جداول التكاليف الأساسية)، وإمّا من تاريخ التبليغ الشخصي (جداول التكاليف الإضافية). وهذه المهلة تطبّق أيضا في حال تأدية الضريبة مسبقاً عند تقديم التصريح. ويُقدّم الاعتراض على رسم الانتقال ضمن مهلة شهرين من تاريخ تبليغ المكلف وفق ما جاء في المادة ٣٨ من المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٧/١٩٥٩. وحدّدت المادة ١٤٠ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية مهل الاعتراض الإداري على الشكل التالي:

- شهران اعتبارا من تاريخ الإعلان في الجريدة الرسمية عن وضع الجداول في التحصيل، إذا كانت هذه الجداول أساسية.
- شهر واحد من تاريخ إبلاغ المكلف شخصياً أو في محل إقامته الإعلام المتعلق بالرسوم، عندما تفرض هذه الرسوم بموجب جداول تكليف إضافية أو تكميلية أو بموجب أوامر قبض أو بأي وسيلة أخرى.

كما نصّت المادة ١٤١ من هذا القانون على تمديد المهلة لغاية ٣١ كانون الأول من السنة الثالثة التي تلي سنة التكاليف إذا تناول الاعتراض خطأً ماديًا يتعلق بتدوين الأرقام حصراً أو الأسماء أو بإجراء العمليات الحسابية أو بتكرار التكاليف أو بتكليف غير متوجب بحيث يحق للإدارة أن ترجع عن الخطأ المادي المذكور ضمن المهلة نفسها دونما حاجة إلى الرجوع للجنة الاعتراضات^{١٨١}.

ومع صدور قانون الإجراءات الضريبية رقم ٤٤ تاريخ ١١/١١/٢٠٠٨، حدد مهلة الاعتراض بالنسبة للضرائب التي شملها هذا القانون، والمحدّدة في المادة الأولى منه ومنها ضريبة الدخل والضريبة على القيمة المضافة وضريبة الأملاك المبنية وضريبة التحسين ورسم الانتقال والضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها، هي المهلة المنصوص عليها في المادة ٩٧ من هذا القانون والمحدّدة بشهرين من تاريخ تبليغ المكلف التكاليف أو القرار الضريبي، أو من تاريخ الدفع في حال لم تصدر الإدارة بالدفع قراراً أو في حال قام المكلف بدفع الضريبة والغرامات قبل تبليغه هذا القرار.

وقد بيّن مجلس شوري الدولة في أكثر من قرار سابق صادر عنه، فيما يتعلّق بالحالات القانونية التي تكون محدّدة بموجب القانون، أنّ المبدأ هو ان القانون الجديد يطبق فوراً على تلك الحالات التي تكون مفاعيلها جارية

^{١٨٠} مرسوم اشتراعي رقم ٥٩/١٤٤ مرسوم ضريبة الدخل.

^{١٨١} الفقرة الثانية من المادة ١٤١ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية.

لم تتكامل غير انه يقتضي احياناً استثناء وبصورة عملية بسبب عدم امكان تطبيق القانون الجديد فوراً اعطاء مهلة انتقاليّة لتطبيقه في حال احتوائه على مثل هذه المهلة^{١٨٢}.

أما بالنسبة للإدارة الضريبية فقد جاء في احدى قرارات مجلس شورى الدولة بأنّه يعود للبلدية تدارك كل سهو أو نقص في التكاليف بموجب جداول تكليف اضافية أو تكميلية خلال مدة مرور الزمن الرباعي، لا سيما في الحالة التي يكون فيها النقص في التكاليف ناتجاً عن كتمان المكلف للعناصر التي تشكل محلاً أو مطرحاً للضريبة، كما هي الحال عليه عندما يضيف المكلف الى عقاره انشاءات جديدة أو يستفيد من خدمات أو منافع اضافية يستلزمها اشغال العقار أو تكون ناتجة عن هذا الاشغال أو متلازمة معه^{١٨٣}.

ج- حساب المهلة

نصّت المادة الخامسة من المرسوم رقم ٦٤/١٥٩٤٧ (مرسوم تحديد اصول ومهل الاعتراض على الضرائب والرسوم): « تعتمد من أجل حساب مهل الاعتراضات، القواعد المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات المدنية ». «

وبالرجوع إلى أحكام هذا القانون (المادة ٤١٥ وما يليها) يتبيّن لنا أنّ الساعة أو اليوم الذي تبتدئ فيه المهلة لا يدخل في حسابها، وأنّ هذه المهلة تنتضي بانقضاء اليوم الأخير أو الساعة الأخيرة منها. كما أنّه إذا صادف آخر يوم من المهلة عطلة رسمية أو يوم احد، مُدّدت هذه المهلة إلى أول يوم عمل يليها.

وقد جاء قانون الإجراءات الضريبية ليكرس المبادئ المعتمدة في حساب المهل، إذ حدّدت المادة ٨ منه القواعد المطبقة في احتساب المهل ومنها مهل الاعتراض، فنصّت على أنّه : «

٢. في احتساب المهل، لا يدخل ضمن المهلة يوم التبليغ أو يوم حصول الواقعة التي نشأت المهلة بسببها

٣. تنتضي المهل المحددة بالأشهر أو بالسنوات في اليوم المقابل من الشهر الأخير من المهلة، وفي حال عدم وجود يوم مقابل تنتهي المهلة في آخر يوم من هذا الشهر

٤. تحتسب المهل من منتصف ليل تاريخ ابتداء المهلة إلى منتصف ليل اليوم المعين لانتهائها، أو عند انقضاء آخر ساعة من ساعات الدوام الرسمي للعمل

^{١٨٢} م.ش.د، قرار رقم ٩٧، تاريخ ٩/١١/٢٠٠٦، مرام منقارة/بلدية بيروت، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ١، ص ٢٤٦.

^{١٨٣} م.ش.د، قرار رقم ٢٣١، تاريخ ٢٢/١/٢٠٠٧، بلدية نهر ابراهيم/ شركة كابلات لبنان، مجلة القضاء الادار ٢٠١٢، المجلد الاول، ص ٥٢٨.

٥. إذا صادف آخر يوم في المهلة يوم عطلة رسمية بما فيها يوم الأحد، تمدد المهلة إلى أول يوم عمل يليه».

ويمكن لوزارة المالية في حالات الضرورة ان يمدد المهل القانونية المنصوص عليها في هذا القانون والقوانين الضريبية، وذلك بصورة عامة وشاملة لجميع المكلفين. ويعتبر تقديم المستندات المطلوبة واقعاً ضمن المهلة القانونية في حال ارسلت هذه المستندات بالبريد العادي او المضمون او بالبريد الالكتروني وفقاً لآلية توضع لهذه الغاية بقرار يصدر من وزارة المالية، او في حال قدمت مباشرة الى الادارة الضريبية قبل انتهاء هذه المهلة. ويعتبر لهذه الغاية بتاريخ الایداع او تاريخ الرسالة الالكترونية المطابقة لمضمون المستند الالكتروني وفقاً للاصول.

أمّا في ما خصّ بدء سريان المهلة، فقد ميّزت المادة ٣٦ من قانون المحاسبة العموميّة بين الضرائب التي تفرض بموجب جداول تكليف أساسيّة من جهة، وبين الضرائب التي تفرض بموجب جداول تكليف إضافية أو تكميلية وكذلك الضرائب والرسوم التي تفرض بموجب أوامر قبض من جهة أخرى.

فبالنسبة للفئة الأولى، تبدأ مهلة الاعتراض عليها اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشر الإعلان المتعلق بها في الجريدة الرسمية^{١٨٤}. ويقتضي الإشارة هنا إلى أنّ إجراءات النشر الأخرى التي نصّت عليها بعض القوانين الضريبية إلى جانب الإعلان في الجريدة الرسمية عن وضع جداول التكليف الأساسية في التحصيل، كالإعلان في الإذاعة والصحف^{١٨٥} أو تبليغ المكلف^{١٨٦}، لا علاقة لها في احتساب بدء المهلة.

أمّا بالنسبة للفئة الثانية، فتبدأ مهلة الاعتراض عليها اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ إبلاغ المكلف بها. فمهلة الاعتراض على التكليف الإضافي تسري من تاريخ تبليغه من المكلف به بالرغم من عدم صدور أو نشر التكليف الأساسي. ويجري هذا التبليغ بكتاب مضمون مع إشعار بالاستلام (الفقرة ٣ من المادة ٣٦ من قانون المحاسبة العمومية) إلى المكلف بالذات في مقامه أو مسكنه أو محل عمله أو في أي مكان آخر يوجد فيه، أو إلى من ينوب عنه قانوناً إذا لم يجده في مسكنه أو من يعمل في خدمته من مستخدمين لديه أو من الساكنين معه من الأقارب والأصهار (المادتان ٣٩٩ و ٤٠٠ أصول محاكمات مدنية). وكل تبليغ يتم خلافاً لهذه القواعد، لا يعتد به لبدء سريان مهلة الاعتراض، إذ يكون قد حصل بصورة غير صحيحة، أي غير قانونية.

^{١٨٤} م.ش.د، قرار رقم ٣٦٩، تاريخ ٢٠/٣/٢٠٠٧، بلدية بيروت/وجيه العضم، مجلة القضاء الإداري ٢٠١٢، المجلد ٢، ص ٨٦٣.

^{١٨٥} المادتين ٣٦ و ٦١ من قانون ضريبة الدخل.

^{١٨٦} المادتين ٣٦ و ٦٢ من قانون ضريبة الدخل و ٧٦ من قانون ضريبة الاملاك المبنية.

وأنته مع صدور قانون الإجراءات الضريبية، أصبحت تعتمد في التبليغ الأصول والقواعد المحددة فيه، حيث جاء في احد القرارات الحديثة الصادرة عن مجلس شورى الدولة (والصادر في المراجعة رقم ٣٢/١٧/٢٠١١)، ما يلي:

« وبما أن قانون الإجراءات الضريبية (قانون رقم ١٤٤ تاريخ ١١/١١/٢٠٠٨) المعمول به اعتباراً من ٢٠٠٩/١/١ حدّد في مادتيه ٢٧ و ٢٨ إجراءات تبليغ المكلفين القرارات الضريبية الخاصة بهم (أمر مهمة، إعلانات ضريبية، قرارات الإدارة الضريبية، قرارات لجان الاعتراضات) ، حيث نصّت المادة ٢٧ في بنديها الأول والثاني على التالي:

١. يتم تبليغ الشخص الطبيعي أو المعنوي في محل الإقامة المختار الذي يصرح عنه للإدارة الضريبية. في حال غير المكلف محل الإقامة المختار ترسل أوراق التبليغ إلى عنوانه الجديد في حال إعلام الإدارة الضريبية بهذا العنوان وفقاً لأحكام البند (٢) من المادة ٣٢ من هذا القانون وإلا يكون التبليغ قانونياً عند إرساله إلى آخر عنوان مصرح عنه.

٢. في الحالات التي لم يعلم الشخص محل الإقامة المختار للإدارة الضريبية، يتم تبليغه وفقاً للآتي:

- بالنسبة إلى الشخص الطبيعي في مركز عمله الرئيسي وفي حال عدم وجود مركز عمل يتم تبليغه في مسكنه الرئيسي.

- بالنسبة إلى الشخص المعنوي في مركزه الرئيسي وإذا كان المكلف فرعاً لشركة أجنبية، يتم تبليغه في الفرع الرئيسي الموجود على الأراضي اللبنانية.»

وبما أنه يستفاد مما تقدّم، أنّ تبليغ الشخص المعنوي القرارات الضريبية الخاصة به، يتم في محل الإقامة المختار الذي يصرح عنه للإدارة الضريبية، والمقصود بمحل الإقامة المختار المكان الذي يعينه المكلف عند تقديمه طلب التسجيل لدى الدائرة الضريبية أو يبلغها فيه بتاريخ لاحق ويتم من خلاله تخاطب الإدارة مع المكلف ، وأنّ استعانة المكلف بمحام ليقوم بتمثيله في الاعتراضات المقدّمة أمام الإدارة الضريبية وأمام لجنة الاعتراضات (علماً أنّ هذا التوكيل غير واجب قانوناً) لا يفيد حكماً اختياره مكتب المحامي مقاماً مختاراً له. وأنّته في الحالات التي لا يُعلم فيها الشخص المعنوي الإدارة الضريبية بمحل الإقامة المختار، يجري تبليغه القرارات الضريبية في مركزه الرئيسي، وإذا كان المكلف فرعاً لشركة أجنبية، يتم تبليغه في الفرع الرئيسي الموجود على الأراضي اللبنانية . وفي مطلق الأحوال، يقع عبء إثبات التبليغ على عاتق الإدارة، فهي التي تحتفظ

بإشعار الاستلام، أي بوثيقة التبليغ ولا يقبل منها التشكيك في صحّة التاريخ المثبت عليها وفق المادتين ٢٧ و ٢٨ من قانون الاجراءات الضريبية.

٣- المعارض

لم تأت النصوص القانونية المتعلقة بالضرائب على تحديد الشروط الواجب توفرها في مقدم الاعتراض . وكل ما ورد في هذه النصوص هو الاشارة اليه بأنه المكلف بالضريبة أو الخاضع لها^{١٨٧} . والمكلف هو الشخص الخاضع للضريبة، ويستخلص وصفه أو وضعه القانوني من القوانين الضريبية وليس من العقود الخاصة، لان المكلف يوجد في وضع نظامي يخضع للاحكام التي تنص عليها القوانين الضريبية دون سواها ولا يعقد بأي اتفاق خاص يكون مخالفاً لتلك القوانين يعقد مع أشخاص آخرين وحتى مع الادارة نفسها^{١٨٨} .

فكما كل اعتراض اداري يجب على مقدم الاعتراض ان يتمتع بالصفة والمصلحة والاهلية. فيجب على المكلف منازعة الدوائر المالية بصورة مفيدة وجدية^{١٨٩} . والمصلحة يجب ان تكون مادية وحالية اي ان تكون الغاية من تقديم الاعتراض الحصول على منفعة مادية فيرد الاعتراض في حال نذرع مقدمه بفائدة معنوية وان يكون موضوع الاعتراض ضريبة قد صدر بها تكليف او تم دفعها مسبقاً^{١٩٠} . ويجب ايضاً انتقاء وجود مصلحة^{١٩١} أي أنه في حال أجريت مصلحة بين المكلف والإدارة على مبلغ الضريبة، فلا يعود بإمكان هذا المكلف القيام بأي إجراء قانوني يتعلق بالضريبة التي تناولتها المصلحة، ويصبح بالتالي باب الاعتراض الإداري مقلداً في وجهه. وتجدر الإشارة هنا إلى أنّ رضوخ المكلف الصريح أو الضمني وتنازله المسبق عن النزاع بشأن الضريبة المكلف بها، لايعتبر لاغياً لحقه في الاعتراض عليها لاحقاً .

ففي هذه المسألة، يتميز التنازع الضريبي عن مراجعات القضاء الشامل على الرغم من أنّه فرع منها. اما الاهلية التي يجب ان يتمتع بها المكلف هي نفسها الواجب توفرها لقبول المراجعة القضائية، وتقدر مبدئياً في تاريخ تقديم الاعتراض^{١٩٢} و إنّ شرط الأهلية هو من الانتظام العام، بحيث أنّ كل عيب يشوبه يجب إثارته عفواً

Thierry Lambert, op.cit, p:25 .

١٨٧

^{١٨٨} م.ش.د، قرار رقم ٨٠، تاريخ ٢٩/١٠/٢٠٠١، الدولة وزارة المالية/ شركة ابو جودة العقارية، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥ ، المجلد الاول ص ٦٧ .

^{١٨٩} م.ش.د، قرار رقم ٣٦١، تاريخ ١٩/٣/٢٠٠٧، موسى سليمان فريجي/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢، ص١٢٢٥ .

^{١٩٠} يحيى المبشر، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، مرجع سابق، ص ٣١٦ .

Thierry Lambert, op.cit, p:10 .

١٩١

C.E, 27 Mars1981, Rec , p :336 .

١٩٢

في جميع مراحل النزاع. أمّا يمكن تصحيح هذا العيب طالما لم يصدر قرار البتّ بالاعتراض من قبل الإدارة المختصة. ويجدر هنا التمييز بين نوعين من الأهلية: أهلية الاعتراض وأهلية ممارسة حق الاعتراض. فأهلية الاعتراض هي التي نبحث عنها في شخص المكلف أو من انتقلت إليه حقوق هذا المكلف (على نحو ما سنبينه في الفقرة اللاحقة). أمّا أهلية ممارسة حق الاعتراض، فهي التي يجب توفرها في من يمثل صاحب حق الاعتراض في الحالات التي يوجب فيها القانون وجود ممثل عن هذا الأخير (أكان شخصاً طبيعياً كفاقد الأهلية، أو معنوياً كالشركات أو الجمعيات).

ومبدأ حيازة الصفة تعني أن يكون مقدم الاعتراض على الضريبة، « الشخص المكلف بها ». والمقصود هنا بالمكلف كل شخص يتعامل مع الإدارة الضريبية وتقوم عليها موجبات التصريح والدفع. وبالتالي يحق لكل شخص سواء كان خاضعاً مباشرة للضريبة أو مكلفاً بها أن يعترض عليها، بمعنى آخر يحق لرب العمل الذي يقوم باقتطاع ضريبة الرواتب والأجور لمصلحة الخزينة، أن يعترض على الضرائب الإضافية المفروضة عليه لهذه الجهة وعلى الغرامات المرتبطة بها. غير أنه في حال وفاة هذا المكلف، ينتقل حقه في الاعتراض إلى ورثته، فيصبحون بذلك أصحاب صفة في تقديم مثل هذا الاعتراض وكذلك في حال حصل اندماج بين شركتين أو أكثر، إنّ حق الاعتراض على الضرائب المفروضة على الشركة المندمجة ينتقل إلى الشركة الدامجة، فتصبح بالتالي ذات صفة للاعتراض^{١٩٣}.

المبحث الثاني: أساس الاعتراض في المرحلة الادارية

بعد قيام المكلف بتقديم اعتراضه تستلم الإدارة هذا الاعتراض وتبدأ بدراسته والتدقيق به لتبتّ فيه وتصدر بنتيجة ذلك قرارها بقبوله أو برده.

١ - درس الاعتراض

نصت المادة ٩٧ من قانون الاجراءات الضريبية على ان تقوم الدائرة المالية المختصة بدرس الاعتراض ولها، من اجل ذلك، أن تجري جميع التحقيقات المقتضاة وأن تستوضح المعترض عن كل ما ترى ضرورة ايضاحه وان تكلفه بابراز ما تراه لازماً من وثائق ومستندات تحت طائلة رد الاعتراض شكلاً.

وفور ورود الاعتراض لدى الدائرة المالية المختصة يقوم رئيسها بتكليف الموظف المختص بدراسته فيعيد تدقيق الحسابات او يعيد تخمين الارياح عند الاقتضاء، ليبنى التكاليف موضوع الاعتراض على اساس صحيح^{١٩٤}.
فيبادر قلم التسجيل الى عرض هذه الاعتراضات يوماً فيوم، على رئيس الدائرة المالية المختصة الذي يحيله بدوره على الموظفين المكلفين بدرستها. والموظف الذي يستلم الطلب يقوم بدرسه لناحية الشكل اولاً ومن ثم لناحية الاساس فيطلع على الملف الخاص بالتكليف المعترض عليه، ويدقق في الأسس التي بني عليها حساب الضريبة موضوع التكاليف. وله من أجل ذلك أن يقوم بجميع الإجراءات اللازمة للتحقيق فيستوضح المعترض أو يكلفه بإبراز ما يراه ضرورياً من وثائق ومستندات.

وقد نصّت المادة ٥١ من المرسوم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ الفقرة (٢) على ان يقدم طلب الاعتراض امام الوحدة الضريبية المختصة ضمن المهلة القانونية، إمّا مباشرة أو بالبريد أياً كان نوع الضريبة أو الرسم المعترض عليه وذلك بموجب استدعاء خطي يوقعه صاحب العلاقة أو من ينوب عنه قانوناً، على ان يتضمن اسم المعترض وعنوانه ورقم تسجيله لدى وزارة المالية. ويعطى صاحب الاعتراض ايضاً باستلام الاعتراض ويسجل في سجل خاص.

وقد حددت الفقرة الثالثة من ذات المادة الشروط الواجب توفرها لقبول الاعتراض شكلاً. فمن أجل قبول الاعتراض شكلاً يجب أن يقدم ضمن المهلة القانونية بموجب استدعاء خطي، ويتضمن الاسباب ونوع الضريبة المعترض عليها.

ولا يحق لأي كان، ولا حتى للدوائر الحكومية، التذرع بسر المهنة لمنع الموظف من الاطلاع على مستند حاسم. فعلى كل شخص طبيعي أو معنوي، خاص أو عام، أن يتيح للموظف المالي المكلف بالتحقيق الاطلاع على جميع السجلات والوثائق التي من شأنها أن تساعد على بيان صحّة التكاليف المعترض عليه. إنّما يبقى هذا الأخير ملزماً بحفظ أسرار الوثائق التي اطلع عليها. وقد جاء في احدى قرارات مجلس شورى الدولة بهذا الخصوص " انه اذا كان يحق للادارة ان تراقب حقيقة الابعاء وجديتها تحت مراقبة وارشاف القضاء فانه ليس لها ان تناقش التاجر في ضرورة تلك الابعاء او نفعيتها في سبيل مهنته اذ يعود له بحسب تفهمه وتدبره لامور مهنته ان يتبنى ارجح السبل التي يراها لتنمية تجارته"^{١٩٥}.

^{١٩٤} م.ش.د، قرار رقم ١١٤، تاريخ ١٩٧٧/٤/٢٦، شركة الخطوط الجوية العالمية T.W.A / الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣، ص ٥٣.

^{١٩٥} م.ش.د، قرار رقم ٣٥٧، تاريخ ١٩٧٧/١٠/١٩، الدولة/ طيارة واولاده، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣، ص ٢٠٥.

وعلى الموظف المالي المكلف بالتحقيق عند انتهائه من دراسة الملف المحال اليه ان يضع مطالعته مبيناً فيها النتيجة التي توصل اليها وكذلك مقترحاته. وعليه من ثم احالة الملف مع المطالعة الى رئيس الدائرة المالية بواسطة قلم تسجيل الاعتراضات.

٢ - البت في الاعتراض

لقد حدد قانون الاجراءات الضريبية والمرسوم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ الصادر تطبيقاً له، المرجع الصالح للبت في الاعتراض المقدم من المكلف على التكاليف. وقد حدّد المرجع الصالح للبت في الاعتراض بالاضافة الى المهل الواجب مراعاتها للبت ومصير هذا الاعتراض.

أ - المرجع الصالح للبت بالاعتراض

تنص المادة ٥٢ من المرسوم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ (تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) أنّه على الدائرة الضريبية أن تدرس جميع النقاط الواردة في الاعتراض وفقاً للمعطيات المتوفرة لديها، ولها من أجل ذلك أن تطلب خطياً من المعترض الايضاحات اللازمة وكل ما تراه ضرورياً من وثائق ومستندات. وفي حال عدم تجاوب المكلف ينظّم محضر بالواقعة يعرض عليه للتوقيع وفي حال تمّنع عن توقيعه، يذكر الموظف ذلك في المحضر وتتخذ الدائرة الضريبية قرارها على اساس المعلومات المتوفرة لديها.

إن صلاحية البت بالاعتراض تعود من حيث المبدأ إلى رئيس الدائرة المالية المختصة، الذي إذا وجد التحقيق كافياً ، أصدر قراره بالاستناد إليه، وإلا قام بتكليف موظف آخر باستكمالها. إلا أنّ بعض القوانين الضريبية تعطي صلاحية البت بالاعتراض إلى مرجع آخر غير رئيس الدائرة المختصة.

فقد جاء في الفقرة ٢ من المادة ١٤٢ من قانون رسم الطابع المالي أنّه إذا تبين للدائرة المالية المختصة أنّ الاعتراض هو في غير محله، أعلمت صاحب العلاقة بذلك وأحالت اعتراضه مشفوعاً بمطالعتها إلى رئيس مصلحة الواردات الذي يحق له في حال وجد رأي الدائرة في غير محله أن يعيد الاعتراض إليها وأن يطلب تصحيح التكاليف على مسؤوليته، وإلا كان عليه إحالة الاعتراض مع المطالعة إلى لجنة الاعتراضات المختصة.

وإذا كان قد وجه الاعتراض الإداري الى دائرة مالية لا تنتمي الى ذات الوحدة الادارية التي تنتمي اليها الدائرة المختصة، أو الى سلطة غير مختصة ولا تنتمي الى ذات الشخص المعنوي العام، وبالتالي ينتفي واجب احالة الاعتراض الى السلطة المالية المختصة، فإنّ مجلس شوري الدولة قضى في هذه الحالات، أنّ المراجعة لا تقبل

ولا يعتبر المكلف قد سبق تقديم اعتراض اداري أمام الدائرة الماليّة المختصّة حسب احكام القانون^{١٩٦} لأنّ هذا الاعتراض يخضع لقواعد وشروط خاصّة لا سبيل للمكلف الى التخلّص منها بانتهاج طرق أخرى غير مباشرة^{١٩٧}.

ب- مهل البتّ بالاعتراض

لقد كانت تتمتع كل ضريبة بمهل معينة للبتّ بالاعتراضات، الّا أنه مع صدور قانون الاجراءات الضريبية، أصبحت المهلة المحددة للادارة للبتّ في الاعتراضات على الضرائب التي يشملها هذا القانون، ستة أشهر يمكن ان تمّد لثلاثة أشهر إضافية ولمرة واحدة بناءً على طلب معلّل يقدّم من الوحدة المختصّة إلى رئيس الادارة الضريبية. وأنّ انقضاء المهل المذكورة دون صدور أي قرار عن الادارة بشأن الاعتراض، يفيد بتكوّن قرار ضمني بقبول الاعتراض. وهذا ما نصّت عليه الفقرة الخامسة من المادة ٥٢ من المرسوم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية).

وقد نصّت الفقرة (٢) من ذات المادة على أنّه " على المديرية المختصّة أن تبتّ في الاعتراض في مهلة ستة أشهر من تاريخ تقديمه، ولمدير الواردات ولمدير الضريبة على القيمة المضافة كل في ما خصّه تمديد هذه المهلة لمرة واحدة لمدة ثلاثة اشهر بناءً على اقتراح رئيس الدائرة المختصّة بالتسلسل الاداري في حال توفرت أسباب تبرر ذلك".

وقد فسّر قرار مجلس شوري الدولة أحكام المادة ٩٨ من القانون رقم ٢٠٠٨/٤٤ (قانون الاجراءات الضريبية) بقوله:

"..... ان القانون قد حدد للوحدة الضريبية المختصة مهلة زمنية معينة (ستة اشهر، يمكن تمديدها ثلاثة اشهر اضافية لمرة واحدة وبناءً على الطلب) يتعيّن عليها مراعاتها للبتّ في الاعتراض، وذلك تحت طائلة تكوّن قرار ضمني بقبول الاعتراض بانقضاء المهلة المذكورة، حيث أنّه لا يجوز للادارة الضريبية بعد مرور ستة اشهر (او ٩ اشهر في حال تمديد المهلة الاساسية) على تقديم الاعتراض اتخاذ أي موقف صريح بشأن الاعتراض المقدم أمامها، والّا اعتبر تصرفها هذا مخالفاً للقرار الضمني المتكون بحكم النص القانوني.

^{١٩٦} م.ش.د، قرار رقم ١٨٩، تاريخ ١٩٧٧/٥/٢٥، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء ٣، ص ١٣٧.

^{١٩٧} م.ش.د، قرار رقم ١٩٠، تاريخ ١٩٧٧/٥/٢٥، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء ٣، ص ١٤٠.

وبما أنّ المهلة المبينة في متن المادة ٩٨، هي المهلة المحددة للإدارة الضريبية لإصدار قرارها الصريح، حيث يعود لها استنفاد هذه المهلة واتخاذ قرارها في آخر يوم منها، ولا يجوز في هذا الصدد اشتراط ابلاغ القرار أو اعلامه الى صاحب العلاقة ضمن المهلة المذكورة، باعتبار أنّ اجراءات التبليغ و اعلام الغير بقرارات الادارة هي اجراءات لاحقة لصدور هذه القرارات ومستقلة عنها^{١٩٨}

ج- قرار البت بالاعتراض

نصّت الفقرة الرابعة من المادة ٥٢ من المرسوم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) على أنّه "على الدائرة الضريبية المختصة أن تعلم المعارض بقرار الإدارة الضريبية بجميع حيثياته و خلاصته سواء كان مخالفاً أو مصدقاً للقرار المعارض عليه ، وذلك وفقاً لأصول التبليغ المنصوص عليها في القانون ، على أن يتم إيداعه في البريد المضمون قبل نهاية المهلة الأساسية للاعتراض أو الإضافية في حال وجودها".

وبما أنّ المهلة المبينة في متن البند الأول من المادة ٩٨ من القانون رقم ٢٠٠٨/٤٤ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية)، هي المهلة المحددة للإدارة الضريبية لإصدار قرارها الصريح، حيث يعود لها استنفاد هذه المهلة واتخاذ قرارها في آخر يوم منها.

وبما أنّه لا يجوز في هذا الصدد اعتبار أنّ إهمال الإدارة إيداع قرارها في البريد المضمون قبل انقضاء المهلة الأساسية للبت في الاعتراض أو المهلة الإضافية في حال وجودها، أو إهمالها في إتمام إجراءات التبليغ قبل انقضاء المهل المذكورة، يؤدي إلى تكون قرار ضمني بقبول الاعتراض، طالما أنّ القانون لم يرتب على هذا التقصير مثل هذه النتيجة القانونية وطالما أنّ إجراءات التبليغ وإعلام الغير بقرارات الإدارة هي إجراءات لاحقة لصدور هذه القرارات ومستقلة عنها، وإن القول بخلاف ذلك واعتبار أنّ المهلة المحددة في البند ١ من المادة ٩٨ تشمل معاً موجب البت في الاعتراض وموجب المباشرة بإجراءات التبليغ، وأنّ تجاوزها يفيد بتكون قرار ضمني بالقبول، يؤدي في الواقع إلى الحدّ من حق الإدارة في البت بالاعتراض في آخر يوم من المهلة، الأمر الذي يتعارض مع صراحة المادة ٩٨.

وبما أنّ ما ورد في البند ٤ من المادة ٥٢ من المرسوم رقم ٢٠٠٩ / ٢٤٨٨ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) ، لجهة وجوب قيام الوحدة المختصة بإيداع قراراتها الصادرة بنتيجة الاعتراض في البريد

^{١٩٨} م.ش.د، قرار رقم ٥٥٥، تاريخ ٢٠/٥/٢٠١٣، شركة AUG/الدولة، غير منشور.

المضمون قبل انقضاء المهلة الأساسية أو الإضافية للبتّ في الاعتراض، هو بهدف حثّ الإدارة المختصة واستعمالها على إبلاغ المكلفين نتيجة قراراتها، وذلك للحد من مراجعات غير مجدية قد يتقدّم بها هؤلاء من الإدارة الضريبية، بعد مرور الستة أشهر على تسجيل الاعتراض، ظناً منهم بتكوّن قرار ضمني بالقبول ولتمكين المكلفين من مراجعة لجنة الاعتراضات في أقرب وقت في حال قضي برد الاعتراض كلياً أو جزئياً .

وأنّ ما يؤكد ذلك، خلو نص المادة ٥٢ من المرسوم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) من أي تحديد للعقوبة أو للنتيجة التي قد تترتب عن إهمال الوحدة الضريبية المختصة للموجب المحدّد في متن هذه المادة.

أمّا الموقف الذي قد تتّخذه الإدارة في قرارها، فيأتي على أحد الأوجه التالية:

١- إذا وجدت الإدارة أنّ الاعتراض مقبول في الشكل وواقع في محله كلياً، استجابت لمطالب المعارض وعمدت إلى تصحيح التكليف المعارض عليه. وفي حال كان يقضي هذا التصحيح إجراء تنزيل كلي أو جزئي على التكليف، أعيد الملف مع مربوطاته إلى مراقب المنطقة المختص لينظم جدولاً بالتنزيل المطلوب^{١٩٩}.

وبذلك، يكون النزاع قد انتهى في مرحلته الإدارية، إذ لا يعود هناك من مبرر قانوني لإحالة الاعتراض إلى لجنة الاعتراضات.

٢- أمّا إذا وجدت الدائرة المالية المختصة أنّ الاعتراض مقبول في الشكل إنّما غير واقع في محله كلياً، استجابت للجزء المحق من مطالب المعارض وردّت الجزء الآخر.

٣- أمّا إذا رأت الإدارة أنّ الاعتراض غير مقبول في الشكل، لتقدمه بعد انصرام المهلة القانونية مثلاً، غير أنّ مطالب المعارض محقّة والأسباب المدلى بها واقعة في محلها، فبإمكانها الرجوع من تلقاء نفسها عن الخطأ الحاصل.

٤- وأخيراً إذا رأت الإدارة أنّ الاعتراض غير مقبول في الشكل أو في الأساس، اتّخذت القرار برده.

و بصدر قانون الاجراءات الضريبية، لم يعد على الإدارة الضريبية أي موجب بإحالة الاعتراض إلى لجنة الاعتراضات، بل أصبح يعود للمعارض الذي أجيب جزئياً أو كلياً إلى مطالبه أن يطعن بقرار الإدارة الضريبية أمام لجنة الاعتراضات (المادة ٥٣ من المرسوم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات

^{١٩٩} يحيى المبشر، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، مرجع سابق، ص ٣١٩.

الضريبية). وقد كرس قانون الإجراءات الضريبية بذلك، ما جاء في هذا الخصوص في المواد ٢-٥ من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

ويقتضي هنا الوقوف عند مسألتين:

- **المسألة الأولى:** في حال ردت الإدارة (والمقصود هنا، وبعد صدور قانون الإجراءات الضريبية، باعتبار أن الاعتراض على الرسوم البلدية بقي خاضعاً للأحكام الواردة في القانون رقم ٨٨/٦٠) الاعتراض كلياً وامتنعت أو أهملت إحالته إلى لجنة الاعتراضات. ذلك أن المادة ١٥٠ من قانون الرسوم والعلاوات لم تعط المعترض في مثل هذه الحالة، الحق بالطعن مباشرة بقرار الإدارة الضريبية أمام لجنة الاعتراضات، إنما أوجبت على البلدية المعنية أن تقوم عفواً وبعد قرارها برد الاعتراض كلياً أن تحيل الملف إلى لجنة الاعتراضات. وقد اعتبر مجلس شورى الدولة في هذا السياق في قراره أنه "يستدل من الأحكام الواردة في القانون رقم ٨٨/٦٠، أن انقضاء مهلة الثلاثة أشهر دون أن تبت بلدية جبيل في الاعتراض المقدم منها بتاريخ ١٥/١/٢٠٠٨، يفيد بتكون قرار ضمني برد الاعتراض بتاريخ ١٦/٤/٢٠٠٨، بحيث يتوجب على البلدية عندها إحالة ملف الاعتراض إلى لجنة الاعتراضات على الرسوم والعلاوات البلدية. وبأن رفض البلدية بعد مرور أكثر من سنتين على تقديم الاعتراض، إحالة ملف الاعتراض إلى لجنة الاعتراضات، يكون مخالفاً للأحكام القانونية الآنف ذكرها ويعرض القرار موضوع الطعن للإبطال".^{٢٠٠}

- **المسألة الثانية:** تباينت آراء الفقهاء حول الطبيعة القانونية للقرار المتخذ من قبل الإدارة الضريبية بنتيجة الاعتراض. فمنهم من وصف هذا القرار بأنه قرار قضائي، ومنهم من وصفه بأنه قرار ذو طبيعة مختلطة.

غير أن هذه المسألة حسمت، واستقر الفقه أخذاً بالاجتهاد على اعتبار أن هذا القرار هو قرار إداري محض^{٢٠١}.

^{٢٠٠} م.ش.د، قرار رقم ٤٣٦، تاريخ ١٠/٠٢/٢٠١١، شركة اده ساندرز ش.م.ل/ بلدية جبيل، غير منشور.

الفصل الثاني: المرحلة القضائية للتنازع الضريبي

نصّت المادة ٦٠ من نظام مجلس شورى الدولة الصّادر بموجب مشروع القانون المنقذ بالمرسوم ١٠٤٣٤ تاريخ ١٩٧٥/٦/١٤ على أنّه المحكمة العادية للقضايا الادارية والمرجع الاستئنافي او التمييزي في القضايا الادارية التي عين لها القانون محكمة خاصّة.

كما ورد في نصّ المادة ٦١ منه ما يلي:

ينظر مجلس شورى الدولة على الأخصّ في قضايا الضرائب المباشرة وفي قضايا الضرائب غير المباشرة خلافاً لأي نصّ آخر.

إنّ النصوص المتعلقة في الضرائب والرسوم في لبنان أعطت المكلف (وهو كل شخص كلف بضريبة أو برسم ما) الحق بمراجعة الادارة الماليّة المختصة التي كلفته بالضريبة، اذا ما لاحظ أنّ خطأ ما ارتكب في هذا التكليف او غبناً لحقه من جرائه. واذا لم يحصل على مبتغاه، بموجب هذه القوانين اعتراضاً امام لجان مختصة سميت لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم. وتطبيقاً لنص المادة ٦٠ كان مجلس شورى الدولة المرجع الاستئنافي لجميع القرارات الصادرة عن هذه اللجان. مع الاشارة الى أن المجلس يعتبر في بعض القضايا الضريبية المحددة والمحدودة المرجع القضائي المباشر للطعن بها.

غير أنّه وبتاريخ ٣١ أيار ٢٠٠٠، صدر القانون رقم ٢٢٧ الذي عدل بعض مواد نظام مجلس شورى الدولة، ومن أهم التعديلات الحاصلة انشاء المحاكم الادارية(ان تحديد تاريخ مباشرة عملها وعددها ومراكزها وعدد قضاة كل غرفة يكون بقرار من وزير العدل بعد موافقة مكتب مجلس شورى الدولة المادة ٣٤) التي حلت محل لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم، حيث أجازت المادة ٦١ منه بالنظر في قضايا الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة خلافاً لأي نص آخر عام أو خاص.

كذلك ألغت المادة ٦٢ الجديدة منه صراحة جميع لجان الاعتراضات على الضرائب المباشرة وغير المباشرة وعلى الرسوم الاميرية والبلدية المنشأة بموجب مختلف قوانين الضرائب والرسوم، مع احالة جميع الاعتراضات العالقة امام هذه اللجان بالطريقة الادارية الى المحاكم الادارية وفق صلاحياتها الاقليمية خلال شهر من تاريخ نفاذ هذا القانون.

كما انها ابقت سارية المفعول لهذا الغرض احكام المواد ٢ الى ٩ والمادة ١٧ من المرسوم ١٥٩٤٧ تاريخ ٣١ آذار ١٩٦٤ المتعلق بتحديد اصول الاعتراضات على الضرائب والرسوم ومهل البتّ بها.

ثمّ بعدها صدر قانون الاجراءات الضريبية رقم ٢٠٠٨/٤٤ تاريخ ٢٠٠٨/١١/١١، وصدرت المراسيم التطبيقية للقانون المذكور، وهو المرسوم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ الذي حدد دقائق تطبيق القانون رقم ٢٠٠٨/٤٤ ، والى حين صدور المراسيم التطبيقية للقانون رقم ٢٢٧ تاريخ ٢٠٠٠/٥/٣١، حيث نصّ في المادة ٦٢ منه على انه تلغى جميع لجان الاعتراضات على الضرائب المباشرة وغير المباشرة. وتحال جميع الاعتراضات العالقة أمام هذه اللجنة بالطريقة الادارية الى المحاكم الادارية وفق صلاحيتها الاقليمية خلال شهر من تاريخ نفاذ القانون. و بانتظار المراسيم التطبيقية تبنى قانون الاجراءات الضريبية تنظيم لجان الاعتراضات من جديد بصورة مؤقتة الى حين صدور المراسيم المذكورة.

لذلك في هذا الفصل سنتناول الاعتراض اولاً امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم (مبحث اول) وتخصيص المبحث الثاني للاستئناف امام مجلس شورى الدولة بصفته مرجع استئنافي للقضايا المالية والضريبية.

المبحث الاول: المراجعة الادارية القضائية امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم

إنّ المرحلة القضائية تقوم بالدرجة الاولى امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم. وقد نظمت المادة ٥٣ من المرسوم رقم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ المتعلق بتحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية والمادة ١٠٠ من قانون الاجراءات الضريبية الاحكام المتعلقة بلجان الاعتراضات.

أولاً: النظام القانوني للجان الاعتراضات

لقد نصّ القانون اللبناني في قانون الاجراءات الضريبية على شكل ونظام لجان الاعتراضات، ورغم أنّ هناك لجنة نوعية خاصة للاعتراض على كلّ ضريبة، إلا أنّ تأليف هذه اللجان هو ذاته .

١ - تأليف لجان الاعتراضات

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

أ- قاضٍ عامل او قاضي شرف عدلي او اداري او مالي من الدرجة الرابعة على الاقل (رئيساً).

ب- مراقب ضرائب رئيسي من غير الوحدة المختصة بالتكليف (عضواً).

ج- مندوب عن غرفة التجارة والصناعة المختصة يختاره رئيس الغرفة المذكورة (عضواً).

د- موظف من الادارة الضريبية التي قامت بدرس الاعتراض او قامت بالتكليف، ينتمي الى الفئة الثالثة على الاقل مقررّاً 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 من الدائرة المختصة بصفة أمين سر .

وعليه، فكل لجنة تتألف من ثلاثة أعضاء من بينهم رئيس قاضٍ والعضوين الآخرين أحدهما يمثل الدائرة الضريبية المختصة بالضريبة المعترض عليها، والآخر يمثل فئة المكلفين بالضريبة المعنية . وقد جاء في احدى قرارات مجلس شورى الدولة بأنّ لجنة الاعتراضات تتألف من الرئيس والعضوين وان كلا من المقرر والعضو الاستشاري لا يشارك في جلسة المذاكرة، وفي اصدار القرار ولا يوقع عليه كما ان اغفال دعوته لا يؤدي الى اعتبار هذا التصرف مخالفاً للاصول الجوهرية^{٢٠٢}.

وقد راعى المشرع في تأليف اللجان بين المعرفة والخبرة الفنية في القضايا الضريبية والمالية، وكذلك تمثيل الدائرة الضريبية المختصة وفئة المكلفين بالضريبة موضوع النزاع، فأوجب ان يكون رئيسها قاضياً تتوافر فيه المعرفة القانونية والخبرة في كل النقاط القانونية التي تعرض على اللجنة، كما اوجب ان تتمثل الادارة الضريبية المختصة وفئة المكلفين بالضريبة المعنية، كل بعضو تتوافر فيه، او يفترض ان تتوافر فيه المعرفة الفنية في الامور المالية والضريبية في منازعات تتطلب الكثير من الخبرة والدراية والمعرفة^{٢٠٣}.

وعلى غرار نص المادة ١٠٠ من قانون الاجراءات الضريبية المذكورة سابقاً فقد نصت المادة ٩٩ منه على انه تعود للجنة اعتراضات واحدة تنشأ وتشكل في كل محافظة بموجب مرسوم يتخذ في مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية ووزير العدل. ولكن وبانتظار صدور المرسوم الذي أوجبه القانون لتأليف وتشكيل لجنة الاعتراضات المنصوص عليها في قانون الاجراءات الضريبية، تبقى لجان الضرائب النوعية المؤلفة وفقاً للقوانين التي ترعاها، هي صاحبة الصلاحية للبتّ في الاعتراضات على قرارات الادارة الصادرة بنتيجة الاعتراض.

وقد اكّد على ذلك مجلس شورى الدولة في احد قراراته حيث جاء:

".... انه يتعدّر تطبيق احكام البند الثاني من المادة ٩٩ لحين صدور مرسوم عن مجلس الوزراء يتخذ بناءً على اقتراح وزيرى المالية والعدل، ويتضمن انشاء وتشكيل لجان اعتراضات في كل محافظة وفقاً للاصول المنصوص عليها في المادة ١٠٠ من قانون الاجراءات الضريبية. وبما انه ينبني على ذلك، اعتبار احكام المادة ٩٩ من القانون رقم ٢٠٠٨/٤٤ من الاحكام القانونية غير القابلة للتطبيق المباشر، الامر الذي يوجب

^{٢٠٢} م.ش.د، قرار رقم ١٠١، تاريخ ١٣/١١/٢٠٠٦، بلدية الهري/ شركة كهرباء قاديشا، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، مجلد ١ ، ص ٢٦٢.

^{٢٠٣} يحيى المبشر، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، مرجع سابق ص ٢١٥.

الإبقاء على النصوص القانونية السابقة) والتي منها نص المادة ٩٤ من قانون ضريبة الدخل)، بالرغم من الغائها صراحة بموجب القانون المذكور، وهو ما يسمى بحالة الاستمرارية القسرية او الحكمية للقانون القديم.

وبما انه طالما لم يصدر المرسوم المبين اعلاه فيكون من غير الممكن تطبيق احكام المادة ٩٩ الفقرة ٢ من القانون الجديد، لأنّ المرسوم الذي سيّخذه مجلس الوزراء يعتبر من الاعمال او التدابير الضرورية لادخال النصّ الجديد حيّز التنفيذ.

وبما انه من جهة ثانية فان مبدأ استمرارية المرافق العامة يوجب على لجان الاعتراضات على ضريبة الدخل، الاستمرار بالعمل الى حين صدور المرسوم المتعلق بتأليف اللجان المنصوص عنها في قانون الاجراءات الضريبية^{٢٠٤}.

٢ - طبيعة لجان الاعتراضات

ان التركيب المختلط للجان الاعتراض على الضرائب والرسوم يثير التساؤل حول صفة هذه اللجان وطبيعتها القانونية. فان القول بان هذه اللجان هي لجان ادارية، هذا يعني بأن قراراتها ذات طبيعة ادارية، وتختلف عن القرارات القضائية من حيث قيمتها القانونية وطرق الطعن بها. فالقرارات الادارية لا تتمتع بقوة القضية المحكوم بها ويجوز للادارة التي اصدرتها ان تراجعها وتقوم بتصحيحها من تلقاء نفسها او بناءً على شكوى او اعتراض من المتضررين منها، فتعيد درسها وتعديلها او تستبدلها او تلغيها او ترجع عنها. والطعن بهذه القرارات يكون عن طريق الابطال لتجاوز حد السلطة. اما بالنسبة للجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم فقد حدّد المشرع الاستئناف كطريقة وحيدة للطعن بقراراتها وذلك على غرار القرارات القضائية. فقد جاء في احدي قرارات مجلس شورى الدولة:

" إنّ الكتاب الصادر عن رئيس مصلحة الواردات في وزارة المال والقائل أن عقار المستدعي هو غير خاضع للضريبة عن سنة ما وانه سيكون موضوع تكليف بالضريبة عن السنوات اللاحقة هذا الكتاب الذي كان موضوع اعتراض امام لجنة الاعتراضات على الضرائب ليست بتكليف نافذ بل مجرد اخبار عن تكليف سيصدر. فهو بالتالي غير قابل للطعن عن طريق الاعتراض لدى لجنة الاعتراضات على الضرائب. فان بحثت اللجنة البدائية مضمون ذلك الكتاب وفصلت فيه وتناولت بقرارها مضمون تكليف لم يوضع تحت تمحيصها تكون تجاوزت حدود صلاحيتها المطلقة وعرضت قرارها للفسخ. ولمجلس شورى الدولة ان ينشر هذه المسألة عفواً منه وهو

^{٢٠٤} م.ش.د، قرار رقم ٧٠٣، تاريخ ١٧/٦/٢٠١٤، شركة لاتافولا/ الدولة، غير منشور.

واضع يده بطريق الاستئناف على القرار البدائي المستأنف ذلك بان الامر يتصل بالانتظام العام اذا تعلق بالصلاحيية المطلقة^{٢٠٥}.

ففرى بان رقابة لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم تتحصر في نوع من الرقابة على نوع من تصرفات الادارة الضريبية في مجال نشاطها لدى تطبيق قوانين الضرائب وانظمتها على الافراد.

ولقد احسن المشرع اللبناني بتجاوبه في تحديد ذلك حيث نص صراحة في المادة ١٣ من المرسوم ١٥٩٤٧ تاريخ ١٩٦٤/٣/٣١ الصادر تطبيقا للمادة ٣٧ من قانون المحاسبة العمومية على وجوب ان تطبيق لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم الاصول المتبعة لدى القضاء الاداري بالقدر الذي تسمح به القوانين والانظمة المتعلقة بالضرائب كما هو الحال في المادة ٩٥ من المرسوم ٥٩/١٤٤ المتعلق بضرائب الدخل حيث نصت فقرتها الثانية على ان " تراعى في مراحل التقاضي لدى هذه اللجنة اصول المحاكمات المتبعة لدى القضاء الاداري والمختصة بتبادل اللوائح والمهل والتبليغ".

وقد استقر اجتهاد مجلس شوري الدولة على اعتبار لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم من اللجان الادارية ذات الصفة القضائية بحيث يراعى امامها مبدأ الوجاهية وهي ملزمة بتعليل قراراتها.

فان ما يعود للجان المؤلفة للنظر في الاعتراضات هو بحث الضريبة ذاتها والبت في قانونية فرضها وفي اسسها ومقدارها وبعبارة اخرى ان مهمة لجان الاعتراضات على الضرائب هي البحث فيما اذا كانت الضريبة او الغرامة متوافقة مع القانون والواقع أم لا^{٢٠٦}.

وتستأنف قرارات هذه اللجان امام مجلس شوري الدولة وتتمتع هذه القرارات بقوة القضية المحكمة اذا لم يطعن فيها ضمن المهلة القانونية. كما وانه لا يمكن لهذه اللجان اعادة النظر بالقرارات الصادرة عنها بل تقتصر في هذه القرارات على الاستئناف امام مجلس شوري الدولة.

٣ - اختصاص لجان الاعتراضات

يجب تحديد اختصاص لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم من الناحية المكانية ومن الناحية الموضوعية بحيث تحدد هذه الاخيرة الطلبات التي تدخل في صلاحية اللجان وتلك التي لا تدخل ضمن صلاحيتها.

^{٢٠٥} م.ش.د، قرار رقم ٢١٢، تاريخ ٢٠٠٥/١/١١، الدكتور كميل بشارة سمنة/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٩، المجلد ١، ص ٣٢٩.

^{٢٠٦} م.ش.د، قرار رقم ٢٣، تاريخ ١٩٨٠/٣/١٨، الشركة اللبنانية للتمويل/ الدولة، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء الرابع، ص ٩٠٨.

فمن حيث الاحتصاص المكاني إنّ لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم المختصة محلياً هي تلك التي يوجد ضمن دائرتها مركز السلطة الضريبية التي أصدرت قرار التكليف بالضريبة أو الرسم المعارض عليه لديها. ويلاحظ أنّ المرسوم رقم ٦٤/١٥٩٤٧ المتعلق بأصول الاعتراض على الضرائب والرسوم لم يحدد مكان اجتماع اللجان الناظرة في الاعتراضات. ولما كانت هذه اللجان كثيراً ما تضطر إلى الاطلاع على المستندات والسجلات المحفوظة في ملفات المكلفين لدى الدوائر المالية، وكان من الأفضل عدم نقل هذه الملفات إلى خارج الدوائر المالية، قرّر وزير العدل بموجب التعميم رقم ٣٧٠/ص ١ تاريخ ٢٣ شباط ١٩٦٥، ان تعقد جلساتها في مركز الدائرة المالية المختصة. وإنّ القاعدة المتعلقة بتحديد الاختصاص المكاني للجان الاعتراضات تتعلق بالنظام العام، وينبغي على ذلك انه لا يجوز اتفاق الخصوم على مخالفتها، وعلى اللجنة الناظرة بالاعتراض أن تثير مسألة عدم اختصاصها مكانياً من تلقاء نفسها، كما يمكن اثاره هذا الدفع في اي مرحلة من مراحل المحاكمة حتى امام مجلس شوري الدولة في الاستئناف لاول مرة^{٢٠٧}.

اما من ناحية الاختصاص الموضوعي فتختصّ لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم بالنظر بصورة مطلقة، في كل ما يتعلق بالتكليف بالضرائب أو الرسوم وفحص كافة الطلبات والدفع ووسائل الدفاع، سواء كانت تتعلق بالتكليف بذاته أو بالضريبة أو بصحة فرضها أو تقدير قيمتها أو كانت متعلّقة بملحقات الضريبة أو الرسم من غرامات وعلاوات أو رسوم إضافية أخرى.

الآن أنّ صلاحية اللجان تنحصر في النظر بالتكليف، بمعنى أنّه لا يجوز الطعن أمامها إلاّ بقرار التكليف بالضريبة أو الرسم، وليس بأي قرار آخر. حيث جاء في إحدى قرارات مجلس شوري الدولة ما يلي " إنّ القانون لم يول تلك اللجان الصلاحية الشاملة للفصل في كل نزاع ينشأ بين المكلف والادارة الضريبية، سواء أكان الامر يتعلق بالتكاليف الضريبية ام بتحصيلها، إنّما حصر صلاحيتها في البت بقانونية التكليف بالضريبة أو الرسم أو الخطأ فيها، دون أن تتعداه الى البحث في قانونية التحصيل، ذلك ان الخطأ في التكليف لا يندمج مع الخطأ في تحصيل الضريبة لأنّ التحصيل يعتبر عملاً لاحقاً للتكليف ولا يتعلق بقانونيته ولا تأثير له على شرعيته^{٢٠٨}. وعليه لا يمكن الطلب مثلاً من لجنة الاعتراضات تقسيط الضرائب أو الرسوم، لان ذلك يخرج عن صلاحيتها ويدخل في اختصاص الادارة الضريبية^{٢٠٩} ولتوضيح ما تقدّم حول الصلاحية الموضوعية للجان

^{٢٠٧} ميراى داوود، التنازع الضريبي، مرجع سابق، ص ٤١.

^{٢٠٨} م.ش.د، قرار رقم ٢٧١، تاريخ ٢٠٠٥/٢/١، شركة وردية هولدينكز انك ش م ل / بلدية الجديدة البوشرية - السد، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٩، المجلد الاول، ص ٣٨٦.

^{٢٠٩} م.ش.د، قرار رقم ٢٤٦، تاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١، بلدية بيروت/ عماد الدين سليم ابو الزلف، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٧، المجلد الاول، ص ٣٨٦.

الاعتراضات سنتطرق إلى الطلبات التي تدخل في اختصاص لجان الاعتراضات، وإلى الطلبات التي لا تدخل في اختصاصها.

أ- الطلبات التي تدخل في صلاحية اللجان

إنّ الطلبات التي تدخل ضمن صلاحية لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم يمكن تصنيفها تحت الفئات التالية:

- الطعن بالتكليف بالذات أو بالضريبة أو الرسم بالذات أو في صحة فرضها أو في صحة أسسها أو في مقدارها^{٢١٠}. مثلاً على ذلك الطلب الذي يتضمن عدم توجب ضريبة أو تعديلها . والطعن بقرار المجلس البلدي المتضمن إعلان تحقق الرسوم على المكلف واثبات ترتيبها عليه، إذ إنّ هذا القرار لا يختلف بجوهره ومضمونه ومفعوله ونفاذه عن التكليف العادي المألوف بالرسوم. والطعن بإيصال أمر التحصيل الصادر عن رئيس الدائرة المالية المختص فيما خصّ الضرائب والرسوم التي تجبى بموجب أوامر تحصيل (كرسوم الميكانيك والرسوم القضائية). وتجدر الإشارة الى أنّ أمر التحصيل يختلف عن سند التحصيل الذي يصدر عن الوزارة المختصة تحصيلاً لديون الدولة غير الضرائب والرسوم والذي يخضع لصلاحية القضاء العدلي^{٢١١}. أو الطعن بالتكليف الصادر عن مرجع غير مختص مكانياً أو موضوعياً.

- الطعن في الاعمال التحضيرية لاصدار التكليف بحيث يقصد بها تلك التصرفات الإدارية التي تقوم بها الدوائر الماليّة والتي تسبق إصدار التكليف وإبرامه . هذه الأعمال لا تقبل الطعن أو الاعتراض عليها منفصلة عن التكليف والطعن فيه، وتشمل هذه الأعمال طائفة كبيرة من التصرفات الإدارية إذ تدرج تحتها كافة إجراءات تحقق الضريبة وتصفيتها وتحديد قيمتها. وتشمل هذه الأعمال إجراءات الدرس (إجراءات المراقبة الضريبية والاصول المفروضة وفق قانون الاجراءات الضريبية رقم ٢٠٠٨/٤٤) والتقدير أو تخمين مفردات وعناصر الأموال الخاضعة للضريبة من تحقيق وكشف وإحصاء هذه المفردات وإدخالها ضمن المطرح الضريبي، أو تحديد الاعباء القابلة للتنزيل تمهيداً لاجراء العمليات الحسابية لتحديد قيمة الضريبة^{٢١٢}.

^{٢١٠} المرجع السابق، ص ٣٨٧.

^{٢١١} م.ش.د، قرار رقم ٨٥٧، تاريخ ١٧/١٢/١٩٨٠، بلدية بيروت/ صبحية اياس، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع، ص ٣٩.

^{٢١٢} ميراى داوود، التنازع الضريبي، مرجع سابق، ص ٥٥.

- الطعن بملحقات الضريبة أو الرسم كالغرامات والعلاوات. فقد اعطت النصوص القانونية للجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم سلطات واسعة أثناء البت في الاعتراضات المحالة اليها. فهذه اللجان هي مخولة في فحص كافة الطلبات والدفع و وسائل الدفاع سواء أكانت متعلقة بملحقات الضريبة أو الرسم من غرامات أو علاوات أو رسوم إضافية أخرى^{٢١٣}. وقد اعتبر مجلس شورى الدولة ان الطبيعة القانونية للغرامات هي ذات طبيعة الرسم وتعد بالتالي من ملحقاتها، بحيث تختلف عن العقوبة الجزائية، وانّ هذه الغرامات تفرض وبجبي بموجب تكاليف مثل ما هي الحال بالنسبة للضرائب والرسوم، ويعود للإدارة فرض هذه الغرامات تحت رقابة وإشراف القضاء الضرائبي^{٢١٤}.

- الطعن بقرارات إدارية فردية لا تتعلق بالتكليف إنما تؤثر فيه فهناك بعض القرارات الإدارية الخاصة بالضرائب لا تتعلق بحد ذاتها بالتكليف بالضريبة غير أنها تنتج مفاعيلها عليه وتؤثر فيه، فيعود لقاضي الضرائب أن يعدل هذه القرارات أو يبطلها، ولا يمكن الطعن فيها إلا أمام لجان الاعتراضات بداية ويدخل ضمن هذه القرارات تلك التي ترفض زيادة ما دفعه المكلف أو الاعفاء من الضريبة^{٢١٥}. والقرارات التي ترفض إعادة مبلغ من الضريبة بحجة انه مدفوع خطأ او خلافاً لاحكام القانون^{٢١٦} والقرارات التي ترفض الاعتراض او تلك التي ترفض احواله على لجنة الاعتراضات^{٢١٧}.

ب- الطلبات التي لا تدخل في صلاحية اللجان

انّ صلاحية لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم لا تشمل كافة النزاعات التي قد تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية، فتختصّ هذه اللجان بالنظر في جميع الطلبات المتعلقة بالتكليف والضريبة وملحقاتها من غرامات ورسوم. اما الطلبات المتعلقة بقرارات واعمال متخذة بمناسبة التكليف فلا تدخل في اختصاصها. واهمّ هذه الطلبات:

^{٢١٣} م.ش.د، قرار رقم ٢٢١، تاريخ ١٩٧٩/٦/٢٥، فرنسيس خليفة/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الثالث، ص ٧٦٧.

^{٢١٤} م.ش.د، قرار رقم ٤٣٦، تاريخ ١٩٧٨/٦/٢٧، يوسف جورج خطار/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣، ص ٤٨٤.

^{٢١٥} م.ش.د، قرار رقم ١٧٩، تاريخ ١٩٧٩/٥/٢٢، شركة صباغ العقارية، ش م ل/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣، ص ٧٢٥.

^{٢١٦} م.ش.د، قرار رقم ١٢٨، تاريخ ١٩٧٩/٤/١٧، شركة خاتون للبناء والتجارة/ بلدية بيروت، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣، ص ٦٧٩.

^{٢١٧} م.ش.د، قرار رقم ٤٥، تاريخ ١٩٧٩/٢/٢٢، ورثة جورج ورامز طعمة/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣، ص ٥٤٤.

- الطعن في قرارات تحصيل الضرائب والرسوم فطلب إسقاط الضريبة بمرور الزمن، لا يدخل في اختصاص لجان الاعتراضات لأنَّ هذا الطَّلب لا يتعلَّق بالبحث بالضريبة ذاتها والبت في قانونية فرضها أو في صحَّة أسسها أو مقدارها، ولا يتضمن هذا الطلب طعناً في قانونية التكاليف بالذات وتوجبه أصلاً. وفي هذا السياق قرر مجلس شورى الدولة في احد قراراته قبول المراجعة المقدمة مباشرة امامه طعناً في القرار الصادر عن رئيس دائرة تحصيل بيروت والمتضمن عدم الموافقة على اسقاط رسم الانتقال المقسط بفعل مرور الزمن الرباعي، معتبراً أنّ القرار المذكور هو من الاعمال المنفصلة عن التنازع الضريبي والتي تقبل الطعن بطريق الابطال^{٢١٨}. إلا أنّ قانون الاجراءات الضريبية سمح بالاعتراض على اجراءات التحصيل الجبري.
- الطعن في قرارات منفصلة عن ذات الضريبة سواء كانت قرارات فردية كقرار إلقاء الحجز على أموال المكلف بغية استيفاء الضرائب المتوجبة عليه (التحصيل الجبري) أو قرار رفض إعطاء براءة نمة عن الضرائب المترتبة على عقار، أو مطالبة الجابي بحقه من مجموع المبالغ التي حصلها. او سواء كانت قرارات تنظيمية بحيث أن لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم غير مختصة للنظر بالقرارات التنظيمية العامة المتعلقة بالضرائب والرسوم. فهذه القرارات اخرجت عن صلاحية قضاء الضرائب وتبقى من صلاحية مجلس شورى الدولة الذي ينظر بالطعن (عن طريق الابطال) في حال توفر المصلحة الشخصية والمباشرة للطعن بهذه القرارات.
- الطعن بقرارات تتعلق بضرائب أنشأ لها المشرع نظاماً خاصاً كالرسوم القضائية والرسوم الجمركية ورسم اشغال الاملاك العامة.
- المسائل المعترضة وبعض المسائل التي تدخل في اختصاص السلطات الادارية وقد يحدث ذلك أثناء النظر في التكاليف أمام لجان الاعتراضات في أن يبدي أحد الخصوم دعواً بشأن مسألة أولية أو معترضة تكون من اختصاص القضاء العدلي، بحيث يعود للقاضي الناظر في النزاع الضريبي أن يتوقف عن النظر بالدعوى الأصلية وأن يُحدّد للخصم الذي يدلي بالدفع مهلة من أجل استصدار حكم نهائي بموضوع الدفع أمام المحكمة المختصة. ويجوز للقضاء الضريبي أن يصرف النظر عن هذا الدفع إذا تبين له أن لا ضرورة لاستصدار حكم من القضاء المختص بشأنه أو بالدفع المدلى به. وانه بالإمكان فصل الدعوى الضريبية دون الحاجة للبتّ مسبقاً بالدفع . وتعتبر من المسائل المعترضة الدفع بتزوير أوراق أو مستندات رسمية. فإذا ادَّعى أحد الخصوم في المنازعة الضريبية تزوير مستند

^{٢١٨} م.ش.د، قرار رقم ٧٦، تاريخ ٢٧/١٠/٢٠١١، سامر خليفة/ الدولة، غير منشور.

قد يكون منتجاً في النزاع، يتوجب على القاضي الضريبي التوقف عن متابعة النظر في الدعوى لحين صدور الحكم من القضاء المختص. غير أنه لهذه الناحية يمكن للقاضي أن يتابع النظر في الدعوى مستبعداً الأوراق المدعى تزويرها، وذلك إذا تبين له بجلاء أنها مزورة استناداً إلى معطيات الملف والأوراق الأخرى الموجودة فيه، أو إذا رأى أن هذه الأوراق غير منتجة في النزاع. وايضا تعتبر من المسائل المعترضة الخلاف حول الملكية العقارية.

- وقف تنفيذ التكليف فلقد نصّت المادة الرابعة من المرسوم الاشتراعي رقم ٥٩/١٤٧ المتعلق باصول تحصيل الضرائب والرسوم المماثلة لها على أن إعتراض المكلف لا يوقف التحصيل. وأضافت المادة ١٦ من المرسوم التطبيقي رقم ٥٩/٢٨٣٢ أنّ الاعتراض على التكليف أو إجراءات التنفيذ لا يوقف التحصيل سواء كان المرجع المقدم اليه الاعتراض ادائياً أم قضائياً. غير أنّ الخلاف ثار حول صلاحية اللجان في النظر والحكم في طلب المكلف بوقف التنفيذ. ذهب بعض قرارات لجان الاعتراضات الى الحكم بوقف تنفيذ التكليف المعترض عليه، باعتبار انها بمنزلة المحاكم الادارية، كما أنّه ليس هناك حظر قانوني صريح^{٢١٩}.

وقد ذهب مجلس شورى الدولة في البداية بدوره الى الاعلان بعد صلاحية لجان الاعتراضات في وقف تنفيذ التكاليف، باعتبار أنّ الاخيرة هي بمثابة قرارات ادارية نافذة بحد ذاتها من جهة، وإنّ القانون لم ينص صراحة على إيلاء هذه اللجان مثل هذه الصلاحية من جهة اخرى. وقد جاء: " وبما أنّ القانون لا يتضمن نصاً يعطي لجنة الاعتراضات صلاحية وقف تنفيذ التكليف المعترض عليه امامها، فيكون قرارها القاضي بوقف التنفيذ مستوجباً الفسخ^{٢٢٠}.

الآن أنّ مجلس شورى الدولة في قرارات لاحقة له اعترف بنتائج قرار وقف التنفيذ الصادر عن لجنة الاعتراضات، أي انه بمعنى آخر اعترف للاخيرة بحقها في وقف تنفيذ التكاليف المعترض فيها لديها وذلك عندما اعتبر: " وبما انه ولئن لم تكن للجنة الاعتراضات صلاحية بوقف تنفيذ التكاليف المعترض عليها امامها غير ان ذلك لم يؤثّر على مفعول قرارها القاضي بوقف التنفيذ الذي يبقى له قوة القضية المحكمة اذا لم يطعن فيه ضمن المهلة القانونية. وبما أنّ قرار وقف التنفيذ يتمتع اسوة بالقرارات النهائية بقوة القضية

^{٢١٩} م.ش.د، قرار رقم ٦٤٦، تاريخ ١٦/٢/١٩٦٥، صادر عن لجنة دخل بيروت، موضوع المراجعة المقدمة لدى مجلس شورى الدولة والصادر منها القرار رقم ٤٤٥، تاريخ ٢٨/١١/١٩٧٧، شركة التراب الوطنية / الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الثالث، ص ٢٤٧.

^{٢٢٠} م.ش.د، قرار رقم ١١٨، تاريخ ٢٩/١٢/١٩٧٢.

المحكمة وأنّ عدم احترامه أو تنفيذه من قبل الادارة يعرض مسؤوليتها ويؤدي الى بطلان اعمالها المخالفة له^{٢٢١}.

وقد حسم هذا الخلاف مع صدور قانون الاجراءات الضريبية، الذي اوقف اجراءات التحصيل الجبري لحين تبليغ المكلف القرار النهائي المبرم الصادر بشأن هذا الاعتراض".

ثانياً: اصول واجراءات المحاكمات امام لجان الاعتراضات

بحسب المادة ٥٣ من المرسوم رقم ٢٤٨٨ / ٢٠٠٩ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) يحقّ للمعترض الذي ردّت 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. يقدّم الطعن بشكل استدعاء خطي معلّل، مرفق بصورة عن القرار المطعون فيه وبجميع المستندات الايضاحية المتعلقة به، ويسجّل لدى قلم لجنة الاعتراضات المختصة ويتولّى رئيس الدائرة المختصة حالته 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.

١ - وضع يد اللجنة على الاعتراض

على ضوء الفقرة السابقة، تختصّ لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم في النظر بالاعتراضات باعتبارها قاضي الضرائب في المرحلة الاولى من التقاضي، على أنّ اختصاصها لا ينعقد الاّ في حال سبق تقديم اعتراض اداري امام الدائرة المختصة وصدور قرار صريح أو ضمني لا يستجيب لمطالب المكلف المعترض جزئياً أو كلياً. فعند صدور هذا القرار يتوجب على الادارة إحالة الاعتراض امام لجنة الاعتراضات لذلك يجب معالجة حالات الاحالة وحالة عدم إحالة الاعتراض.

أ - حالات احالة الاعتراض

وفقاً لقانون الاجراءات الضريبية، يتبين أنّ حالات احالة الاعتراض الى اللجنة هي التالية:

^{٢٢١} م.ش.د، قرار رقم ٤٤٣، تاريخ ٢٨/١١٤/١٩٧٧، شركة الاتربة الوطنية/الدولة، قرارات مجلس شوري الدولتين الجزء الثالث، ص ٢٣٩.

- عدم الفصل في النزاع من قبل الدائرة الماليّة، فبحسب المادة ٩٨ من قانون الاجراءات الضريبية ، ممكن أن يأتي قرار الادارة الضريبية المختصة مخالفاً أو مصدقاً جزئياً أو كلياً للقرار المعترض عليه. وفي سياق درس الاعتراض، يمكن أن تعيد الادارة الضريبية النظر بالتكليف في حال إكتشاف وقائع أو عناصر جديدة أو مكتومة متعلقة بموضوع الاعتراض. وفي حال مرور المهلة الاساسية والاضافية للبتّ في الاعتراض المنصوص عليها دون ان يصدر عن الادارة الضريبية أي قرار بشأنه، يعتبر عندها سكوتها بمثابة قرار ضمني بقبول الاعتراض. وتبلغ نسخ عن القرارات الضمنية بالقبول الى مدير المالية العام لاتخاذ ما يلزم بحق المقصرين من موظفي ادارته عند الاقتضاء. ويجب ان يكون البتّ بنتيجة الاعتراض خطياً ومعللاً.

- صدور قرار ايجابي في الاعتراض الاداري فإذا اجابت الدائرة المالية المعترض الى كافة مطالبه، انتهى النزاع في المرحلة الادارية ولا يعود من مبرر لاحالة الاعتراض الى لجنة الاعتراضات.

- صدور قرار سلبي أو سلبي جزئي في الاعتراض الاداري، بحيث وبحسب المادة ٩٩ من قانون الاجراءات الضريبية رقم ٢٠٠٨/٤٤، لم يعد يتوجب على الادارة الضريبية احالة الاعتراض الى لجنة الاعتراضات حتى في الحالة التي تقرر فيها رد الاعتراض كلياً، بل اصبح يعود للمكلف في كلتا الحالتين(رد الاعتراض كلياً أو جزئياً) أمام لجان الاعتراضات.

ب - رفض الاحالة

إذا تمّعت الادارة عن احالة الاعتراض امام اللجنة المختصة في الحالات المحددة لها، تكون بذلك قد خالفت نصوص القانون الصريحة التي تلزمها بذلك. اعتبر مجلس شوري الدولة في بادئ الامر انه لا يمكن للمكلف الطعن مباشرة امام مجلس شوري الدولة عن طريق الابطال بقرار الدائرة الماليّة الضمني أو الصريح برفض إحالة الاعتراض الى لجنة الاعتراضات المختصة، ذلك أنّ قرار المجلس بابطال قرار الادارة برفض الاحالة ينطوي على إلزام الادارة بعمل معين، الامر الذي يخرج عن إختصاص المجلس، هذا فضلاً عن أنّ القرار المذكور هو ذو طبيعة ضرائبية ويدخل النّظر فيه في اختصاص قضاء الضرائب وليس القضاء الاداري. واعتبر المجلس من ناحية اخرى، أنّ هذا القرار هو قرار تمهيدي لبت القضية من قبل لجنة الاعتراضات، ويشكّل بالتالي قراراً تمهيدياً يتعلّق بسير القضاء الضريبي ويعود لهذا الاخير النّظر فيه^{٢٢٢}.

^{٢٢٢} أمين صالح، الاعتراضات على الضرائب والرسوم، مرجع سابق ص ٢٢٠.

الآن هذا الامر اختلف فقد اعتبر مجلس شورى الدولة في اجتهاداته الحديثة بأن الادارة المالية في حال رفضها للاعتراض المقدم امامها ان تحيل الملف امام لجان الاعتراضات في حال وجود تكليف متنازع بشأنه، وانه في حال تقاعست او تمتعت الادارة عن اتباع تلك الاصول فان كل عمل او إجراء يصدر عنها لاحقاً يكون مشوباً بمخالفة القانون والاصول الجوهرية. وبالتالي كان ينبغي على الدائرة المالية المختصة اتباع الاصول التي نص عليها القانون بشأن دراسة اعتراض المستدعي واحاطته علماً بنتيجته ومن ثم احالته أمام لجنة الاعتراضات لوجود تكليف متنازع بشأنه لكي يأخذ الملف مساره القانوني^{٢٢٣}.

وقد استقر المجلس ايضاً على قبول الطعن المقدم مباشرة بقرار الادارة برفض الاحالة فاعتبر " ان رئيس المجلس البلدي بعدم إحالته اعتراض المستدعي الى لجنة الاعتراضات المختصة، كما ينبغي عليه قانوناً ذلك، يكون قد خالف القانون وينبغي بالتالي ابطال هذا القرار، ووجوب احالة اعتراض المستدعي الى لجنة الاعتراضات للنظر في قانونية الرسم ومن ثم في مقداره"^{٢٢٤}.

وان من شأن هذا الحل بسط رقابة القضاء على تصرفات الادارة في هذا المجال باعتبار ان قرار رفض الاحالة هو قرار اداري محض قابل للطعن مباشرة أمام مجلس شورى الدولة. وتجدر الاشارة الى أن المشتري تنبّه الى هذا النقص في التشريع، وحل المشكلة في النصوص الجديدة (ومنها ما ورد في قانون الاجراءات الضريبية). فجاء مثلاً في المادة ٩٩ من قانون الاجراءات الضريبية ما يلي: " يجوز الطعن بقرارات الادارة القاضية برد الاعتراض كلياً او جزئياً أمام لجنة الاعتراضات. ويجب ان يقدم الطعن خلال مهلة شهرين من تاريخ قرار الادارة".

وعليه يمكن القول بان عدم احالة الاعتراض بداية كان يعتبر من الاعمال المتصلة اتصالاً وثيقاً بالتنازع الضريبي ولا يمكن تقديم مراجعة ابطال بشأنه، الا ان الاجتهادات الحديثة لمجلس شورى الدولة اعتبر الاحالة من الاعمال المنفصلة عن التنازع الضريبي خاضعة لمراجعة ابطال.

ج- نطاق المحاكمة او الاعتراض

نصت المادة ١٣ من المرسوم رقم ٦٤/١٥٩٤٧ (مرسوم تحديد مهل واصول الاعتراض على الضرائب والرسوم) على ما يلي:

^{٢٢٣} م.ش.د، قرار رقم ٣٠١، تاريخ ٢٠٠٧/٢/٢١، حسن محمد غزال/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد الاول، ص ٦٩٥.

^{٢٢٤} م.ش.د، قرار رقم ٢٣٥، تاريخ ٢٥/٠٦/١٩٦٢، التوم/بلدية طرابلس، المجموعة الادارية ١٩٦٢، ص ١٢٦.

"تطبّق لجان الاعتراضات الأصول المتّبعة لدى القضاء الإداري ، بالقدر الذي تسمح به القوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب المختصة دون أن تكون ملزمة بالتقيّد بها حرفياً " . كذلك نصّت المادة ٩٥ من قانون ضريبة الدخل على أن " تراعى في مراحل التقاضي لدى هذه اللجنة أصول المحاكمات المتّبعة لدى هذه اللجنة والمختصة بتبادل اللوائح والمهل والتبليغ باستثناء ما يتعلّق منها بمفوض الحكومة".

كذلك لا تقبل من المكلف ان يثير أمام اللّجنة سبباً جديداً لم يدل به امام الدائرة المالية المعترض لديها. وفي هذا الخصوص لقد ذهب الاجتهاد الى القول بان تغيير الوصف لربح التاجر الخاضع للضريبة لا يعتبر سبباً قانونياً جديداً، ذلك انه اذا كان ربح التاجر الخاضع للضريبة على الدخل واذا كان هذا الربح اتخذ بالواقع لأول مرة أمام اللّجنة وصفاً آخرأ فان الحدث المنشئ للضريبة يشكل سبباً واحداً ولا يؤلف هذا الوصف سبباً قانونياً جديداً، لا يجوز الادلاء به لأول مرة أمام اللّجنة^{٢٢٥}. اما الادلاء بوسائل الاثبات فعلى العكس يمكن اثارها في كل مرحلة من مراحل المحاكمة ولا تعتبر مطالب أو اسباب جديدة^{٢٢٦}.

وهذا ما أكدته المادة ٥٣ من المرسوم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) في الفقرة السادسة منه حيث نصّت على انه لا يجوز للمكلف أن ينازع أمام اللجنة في غير المطالب التي أوردها في اعتراضه.

وقد اكد مجلس شورى الدولة على اهمية الفصل بين عمل الادارة المالية وعمل لجان الاعتراضات ، فليس للجان الاعتراضات تجاوز تقدير الدائرة الضريبية طالما انه لم يظهر امامها اخطاء في الحسابات، الا انه اذا تبين للجنة عند وجود مكتومات يتوجب عليها ان تحيل الاعتراض الى الدائرة المالية وبهذا كل مكتوم جديد يأخذ مفعوله القانوني من حيث الاعتراض ثن الاستئناف من جديد^{٢٢٧}.

د - التحقيق في الاعتراض

تنصّ المادة ٥٣ الفقرة ٢ من المرسوم ٢٤٨٨ تاريخ ٢٠٠٩/٧/٣٠ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) على ان تجتمع لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم بدعوة من رئيسها، ولا تكون جلساتها قانونية إلا إذا حضرها الرئيس والمقرر وجميع الأعضاء وتلتزم بسرية المهنة المنصوص عليها في القانون.

^{٢٢٥} م.ش.د، قرار رقم ٤١٤، تاريخ ١٩٧٣/٦/٣٠، المجموعة الادارية، ص٨٣.

^{٢٢٦} م.ش.د، قرار رقم ٣٧٧، تاريخ ١٩٧٥/٦/٩، محمود/الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣، ص١٥.

^{٢٢٧} م.ش.د، قرار رقم ٧٣، تاريخ ٢٠١١/١٠/٢٦، شركة/الدولة، غير منشور.

وتنصّ المادة ١٣ من المرسوم ٦٤/١٥٩٤٧ (مرسوم تحديد مهل واصول الاعتراض على الضرائب والرسوم) على ان تدارس اللّجنة بالقضيّة وفقاً للاصول المتّبعة لدى القضاء الإداري بالقدر الذي تسمح به القوانين والأنظمة المتعلّقة بالضرائب المختصّة، دون أن تكون مقيّدة بها حرفياً، ويتعيّن على المقرر عرض ملف القضية على اللّجنة مشفوعاً بتقرير يبيّن فيه وقائع القضية ونقاط الخلاف ورأي الإدارة في الاعتراض (وفق المادة ١٥ من ذات المرسوم).

وتضيف المادة ٥٣ الفقرة ٣ من المرسوم المرسوم ٢٤٨٨/٢٠٠٩ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) بأن تقوم اللّجنة بالتحقيقات التي تراها مفيدة مستعينة بخبرة من ترى لزوم الاستعانة به من موظفي الادارة. وهي تتمتع بحريّة واسعة في مجال التّحقيق والاثبات ضمن حدود الاعتراض والطلّبات والوسائل المدلى بها، كما تتمتع بحريّة واسعة لاستقصاء الأدلّة اللازمة سواء بتعيين الخبراء كلّما كان ذلك ضرورياً أو الطّلب من المراقب المختص المثل أمامها، وكذلك لها أن تدعو أي شخص ترى ضرورة سماعه أو استيضاحه، وللّجنة أن تدعو المعارض إلى جلساتها، ولهذا الأخير أن يستعين بمن يشاء من المحامين والخبراء.

ويتمّ إبلاغ المعارض جميع الدّعوات والإشعارات والمخابرات والقرارات وسواها بالطّرق الإداريّة المعتادة مقابل إيصال، وإن تعذر ذلك فبإرسالها إليه في محل إقامته بواسطة البريد المضمون مع إشعار بالاستلام وذلك وفقاً للفقرة الرابعة من المادة ٥٣ من المرسوم ٢٤٨٨/٢٠٠٩ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية).

وإذا تخلف المعارض عن حضور جلسات اللّجنة على الرغم من دعوته إليها، أو إذا تقاعس عن تقديم ما يطلب إليه تقديمه من معلومات أو إبراز ما يكفّ إبرازه من وثائق ومستندات، فصلت اللّجنة بالاعتراض على ضوء محتويات الملف (المادة ٥٣ الفقرة ٥ من المرسوم ٢٤٨٨ / ٢٠٠٩ مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) ، مع الاشارة في هذا السياق انّ عجز المكفّف او تقاعسه عن إبراز المستندات لا يؤدي حكماً الى ردّ الاعتراض، بل يبقى على اللّجنة، انطلاقاً من سلطتها التقديرية أن تفصل في الاعتراض على ضوء محتويات الملف وإن ترتّب على واقعة عدم ابراز المستندات النتيجة الملائمة.

وقد اعتمد القضاء الضريبي في مجال الإثبات القواعد ذاتها المتّبعة لدى القضاء الإداري بشكل عام. ويتوجب على اللّجنة أن تحترم مبدأ الوجاهية، وبالتالي فهي تبّلع المعارض نسخاً عن أي مستند قد تودعه الإدارة وتضمّه اللّجنة الى ملف الاعتراض، والعكس صحيح، كذلك يتم ابلاغ الفرقاء تقرير الخبير الذي يمكنهم ان يقدموا ملاحظاتهم عليه.

هـ - طوارئ المحاكمة

تتأثر المحاكمة ببعض الطوارئ التي قد توقف سيرها أو تنتهيها قبل صدور القرار النهائي. وأهم هذه الطوارئ المسائل المعارضة والرجوع عن الاعتراض، ويعتبر من طوارئ المحاكمة أيضاً التدخل في المحاكمة الضريبية.

وقد سبق أن بحثنا المسائل المعارضة في معرض دراسة صلاحية اللجان. أمّا فيما يتعلق بـرجوع المعارض عن اعتراضه فهو جائز أمام اللجنة وتنتهي به المحاكمة. ولكي ينتج الرجوع مفاعيله القانونية، لا بدّ من صدوره عن المعارض بالذات أو من يمثّله قانوناً، ويجب أيضاً أن يكون الرجوع واضحاً. ويمكن الرجوع عن الاعتراض كلياً كما يمكن أن يقتصر على بعض المطالب. وأخيراً يشترط لقبول الرجوع قبول الخصم الآخر به متى كان هذا الأخير قد تقدّم بطلبات مقابلة. أمّا التدخل، فيقتصر الحق فيه على من لهم مصلحة في القرار المنازع فيه، ويخضع طلب التدخل لذات الشروط التي يخضع بها الاعتراض الأساسي. والتدخل في المنازعات الضريبية هو شبه نادر، ولا يمكن تصوره إلا في حال تدخّل صاحب الملك في الاعتراض المقدم من المستأجر على القيم التأجيرية، أو في حال تدخّل شريك متضامن في دعوى مقدّمة من شريك آخر.

٢ - البتّ في الاعتراض

وفقاً لقوانين الضرائب تتمتع لجان الاعتراضات في الواقع بحريّة واسعة في مجال التّحقيق والاثبات ضمن حدود الاعتراض والطلبات والوسائل المدلى بها. وذلك كي لا تتعرض الى الفصل بغير ما طلب او بأكثر مما طلب. كما لها أن تثير الاسباب المتعلقة بالنظام العام من تلقاء نفسها^{٢٢٨}. وضمن هذه الحدود تتمتع اللجنة بمجال واسع لاستقصاء الادلة اللازمة سواء بتعيين الخبراء او باستجواب من ترى له علاقة بالمكلف. وبعد الانتهاء من التحقيقات تجتمع اللجنة بدعوة من رئيسها في جلسة سرية للمذاكرة (المادة ٥٣ فقرة ٢ من المرسوم رقم ٢٤٨٨/٢٠٠٩) وتتخذ قرارها بالاجماع او بالاكثرية على شكل قرار.

ثم اضافت الفقرة السادسة من ذات المادة على أنّه يتوجّب على اللجنة اذا اسفرت تحقيقاتها عن ظهور ايرادات مكتومة غير مكلفة، ان تحيل ملف الاعتراض للادارة الضريبية المختصة لاجراء المقتضى بشأنها، ولا يجوز لهذه اللجنة أن تبحث في نقاط لم تنم اثارها من قبل المكلف أو أن تقضي بمبالغ تزيد عن المبالغ المعارض عليها.

^{٢٢٨} م.ش.د، قرار رقم ٤٤٣، تاريخ ١١/٢٨/١٩٧٧، شركة الاترية الوطنية/الدولة، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء الثالث، ص٢٣٩.

أمّا الفقرة السابعة فقد نصّت على ضرورة تطبيق لجان الاعتراضات الاصول المتبعة امام القضاء المستعجل، وتتخذ قراراتها بالاكثرية، على ان تكون هذه القرارات معللة. وهذا ما أكدته العديد من قرارات مجلس شورى الدولة السالفة الذكر.

أ- شكل القرار

تصدر اللّجنة النّازرة في الاعتراض قرارها بصورة صريحة، ولا يمكن أن يكون قرارها ضمنياً. وإذا كانت المادة ٢٣ من المرسوم رقم ٦٤/١٥٩٤٧ تنص على أن تبتّ اللّجنة في الاعتراض في مهلة ستّة أشهر من تاريخ ورود الملف إليها ولا يجوز لها تجاوز هذه المهلة إلاّ بقرارات معلّلة ولأسباب جدية، فإنّ تجاوز اللّجنة لهذه المهلة دون البتّ بالقضية لا يعني أنّها اتّخذت ضمناً قراراً بقبول الاعتراض، لأنّ اللّجنة هي هيئة إدارية ذات صفة قضائية وقراراتها هي قرارات قضائية، في حين أنّ قاعدة صدور قرارات ضمنية استناداً إلى سكوت الهيئة لا تنطبق إلاّ على الهيئات الإدارية وعلى القرارات الإدارية.

كما أنّه ليس لانقضاء مهلة الستّة أشهر دون اتخاذ القرار النهائي ودون اتخاذ قرار معلّل بتمديدتها أي أثر على وضع يد اللّجنة على النزاع، وهذا ما أكدته المادة ٥٣ الفقرة السابعة من المرسوم ٢٠٠٩/٢٤٨٨، إذ أنّ ذلك لا يؤدي إلى نزع يدها ولا إلى اعتبار القرار المتخذ بعد فوات مهلة الستّة أشهر باطلاً. وقد أكد مجلس شورى الدولة على ذلك في عدد من قراراته، معتبراً أنّ المهلة المحدّدة للهيئات القضائية لإصدار قراراتها هي مهل حث لا يترتّب على انقضائها أي نتيجة قانونية. ويشمل القرار ما يلي:

- ١- أسماء القضاة والأعضاء الذين اشتركوا في إصداره.
- ٢- أسماء الفرقاء ومحل إقامتهم وبيان ادعاءاتهم.
- ٣- الإشارة إلى الأوراق الأساسية في الملف.
- ٤- الإشارة إلى النصوص التشريعية والتنظيمية التي تطبّق في القرار.
- ٥- الحثيات الواقعية والقانونية.
- ٦- الفقرة الحكمية.
- ٧- تاريخ إيفهام القرار في جلسة علنية.

ويوقع القرار الرئيس والأعضاء الذين اشتركوا في إصداره وكاتب اللجنة، وينسخ القرار على سجل خاص ويبلغ عفواً إلى الخصوم. ويجب أن تتضمن الحثيات جواباً على كل الأسباب والدفع المدلى بها من قبل المعارض. ويجب أن يكون هذا الجواب أو التعليل كافياً لاسناد قرار اللجنة والآن كان هذا القرار غير معلل أو مفتقراً إلى التعليل الكافي.

ب- مضمون القرار

تنص المادة ٥٣ من المرسوم رقم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) على ما يلي:

" لا يجوز للجنة أن تقضي بمبالغ تزيد عن المبالغ المعارض عليها. غير أنه يتوجب على اللجنة إذا أسفرت تحقيقاتها عن ظهور مكتومات غير مكلفة، أن تحيل ملف الاعتراض إلى الدائرة لإجراء المقتضى بشأن المكتومات".

وبالتالي لا يجوز للجنة أن تقرر لصالح المعارض:

- الغاء التكاليف كلياً في حين أن المعارض لم يطلب سوى تخفيضه.
- تخفيض التكاليف أكثر مما طلبه المعارض.
- تخفيض ضريبة أو رسم غير مشمول بالاعتراض .

من ناحية مقابلة، لا يجوز للجنة زيادة التكاليف، وكل ما يمكنها فعله عندما يتبين لها أن هناك مكتومات خاضعة للتكاليف ولم يكلف بها المعارض أن تحيل الملف إلى الدائرة المالية لإجراء المقتضى. وبمجرد صدور الحكم عن اللجنة، يحسم النزاع بشأن ما فصلت فيه على وجه نهائي ولا يعود لها أن تعيد النظر في قراراتها بعد أن فصلت بأساس النزاع. غير أنه يبقى للجنة الاعتراضات أن تعود فتضع يدها على النزاع استناداً إلى طلب تصحيح خطأ مادي يشوب قرارها.

ج- تبليغ القرار

مع صدور قانون الاجراءات الضريبية، أصبحت تتبّع في تبليغ المكلفين القرارات الخاصة بهم (من تكاليف وقرارات ضريبية وقرارات صادرة بنتيجة الاعتراض) الاصول المنصوص عليها في المادتين ٢٧ و ٢٨ من القانون رقم ٢٠٠٨/٤٤ (قانون الاجراءات الضريبية) ونصوصه التطبيقية. فقد نصت الفقرة الرابعة من المادة

٥٣ من المرسوم ٢٤٨٨/٢٠٠٩ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية) انه " يجري ابلاغ المعارض جميع الدعوات والاشعارات والمخابرات والقرارات وسواها بالطرق المعتادة مقابل ايصال. وان تعذر ذلك فبارسالها اليه في محل اقامته بواسطة البريد المضمون مع اشعار بالاستلام.

وقد اضافت الفقرة الثامنة انه" يتوجب على المقرر ابلاغ القرار الصادر عن اللجنة في مهلة ثلاثين يوماً من تاريخ صدوره الى كل من رئيس الدائرة الضريبية المختصة في مديرية الواردات أو المصالح المالية الاقليمية ورئيس الوحدة الضريبية في ما خص مديرية الضريبة على القيمة المضافة والمعارض. يبلغ المعارض القرار وفقاً لاصول التبليغ المنصوص عليه في القانون والمذكورة سابقاً.

اما الفقرة التاسعة، فقد أكدت على واجب رئيس الدائرة المختصة في مديرية الواردات أو في المصلحة المالية الاقليمية في المحافظات ابلاغ مدير الواردات بالتسلسل الاداري قرار لجنة الاعتراض، مع اقتراح استئناف أو عدم استئناف هذا القرار، فيحيل مدير الواردات هذا الملف الى دائرة التشريع الضريبي لدراسته تمهيداً لاتخاذ القرار النهائي باستئنافه او عدم استئنافه امام مجلس شوري الدولة.

وفيما خص مديرية الضريبة على القيمة المضافة، تقوم دائرة التشريع والسياسات الضريبية بدراسة الملف ورفعها بالتسلسل الاداري الى مدير الضريبة على القيمة المضافة لاتخاذ قراره النهائي بالاستئناف أو عدم الاستئناف.

المبحث الثاني: المراجعة القضائية امام مجلس شورى الدولة

تنص المادة ٢٤ من نظام مجلس شورى الدولة على أن: "مجلس شورى الدولة هو المحكمة العادية للقضايا الإدارية والمرجع الاستئنافي أو التمييزي في القضايا الإدارية التي عين لها القانون محكمة خاصة". كما تنص المادة ١١٠ على أنه "يخضع استئناف الأحكام الصادرة بالدرجة الأولى على الهيئات الإدارية ذات الصفة القضائية للقواعد المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الخاصة بالهيئات المذكورة".

فقد جعل القانون إذا من مجلس شورى الدولة، بجانب دوره كمحكمة عادية أو كمرجع تمييزي، مرجعاً استئنافياً يطعن أمامه بحكم صادر بالدرجة الأولى عن هيئة إدارية ذات صفة قضائية، كلجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم، أيأ كان نوع الضريبة أو الرسم. فمجلس شورى الدولة الناظر في القضايا الضريبية ليس صالحاً للنظر بداية بأي نوع من الدعاوى التي تقدم مباشرة أمامه لأن صلاحيته كقاضي ضريبي تنحصر في الأمور التي تعود بداية للجنة الاعتراضات.

ويشترط لجواز الطعن بطريق الاستئناف أمام مجلس شورى الدولة وجود نص صريح على ذلك في القوانين المتعلقة بالهيئات الادارية ذات الصفة القضائية، او ان يرد النص على ان قراراتها صادرة في الدرجة الاولى. وتكون للمجلس سلطة واسعة في اعادة درس الدعوى مجدداً من ناحيتي الواقع والقانون، فقد نصت المادة ١١٥ من نظام مجلس شورى الدولة على أنه "ينقل الاستئناف الدعوى لدى مجلس شورى الدولة فيعيد درسها ويبت فيها مجدداً".

وقد كفل قانون الاجراءات الضريبية في المادة ٥٤ منه الاستئناف امام مجلس شورى الدولة.

اولاً: الاستئناف في التنازع الضريبي

إن قانون الرسوم والعلاوات البلدية رقم ٨٨/٦٠ تاريخ ١٢/٨/١٩٨٨ لم يصف الطعن في قرار لجنة الاعتراضات أهو طلب إبطال أم طلب نقض أم استئناف أو طعن غير مسمى من نوع خاص على اعتبار أن المادة ١٦٣ منه تنص على أن "لا تقبل قرارات لجنة الاعتراضات اي طريق من طرق المراجعة الا الطعن امام مجلس شورى الدولة بسبب مخالفة القانون" وانه يستفاد من احكام المادة ١٦٣ من قانون الرسوم البلدية رقم ٨٨/٦٠ ان قرارات لجان الاعتراضات تقبل الطعن امام مجلس شورى الدولة بسبب مخالفة القانون. وقد استقر اجتهاد هذا المجلس على اعتبار ان هذا النص يعني ان قرار اللجنة المذكور يقبل الاستئناف لا سيما ان طبيعة التنازع

الضريبي تفرض ذلك^{٢٢٩}. وبعد صدور قانون الاجراءات الضريبية نصّت المادة ١٠١ منه على أنّه "يحقّ لكل من المكلف والادارة الضريبية استئناف قرار المحكمة الادارية او لجنة الاعتراضات امام مجلس شورى الدولة وفقاً لاصول المحاكمات لديه".

١ - ماهية الاستئناف امام مجلس شورى الدولة

من خلال الاطلاع على قرارات مجلس شورى الدولة يتبين أنّ الاستئناف امام مجلس شورى الدولة يتمتّع بطبيعة خاصة، مما أعطى القاضي الضريبي صلاحيّات واسعة في اصدار قراراته. لذلك لا بد من تبيان هذه الطبيعة لتحديد صلاحيّات القاضي الضريبي وأصول الاستئناف.

أ - طبيعة الاستئناف

لقد تبنّى القضاء الضريبي اهمّ نظريّات ومبادئ اصول المحاكمات الادارية فاعتبر أنّ الطبيعة القانونية للقضاء الضريبي هو نوع من القضاء الشامل. فإنّ المرجعات المتعلقة بالضرائب والرسوم هي بطبيعتها من مراجعات القضاء الشامل وأنّ التنازع الضرائبي هو تنازع قضاء شامل لا يرتبط بالقرارات الادارية كما هي الحال في تنازع قضاء الابطال انما يرتبط بنشاط خاص للادارة تفرضها التكاليف الشخصية^{٢٣٠}.

وقد رتّب على هذه الطبيعة القانونية النتائج الاجرائية المترتبة على تقديم مراجعة القضاء الشامل من حيث وجوب ربط النزاع مع المرجع الصالح لاستصدار القرار الاداري المسبق. وأنّ المطالب الواردة في مذكرة ربط النزاع يجب ان تكون محددة وواضحة باعتبار ان مذكرة ربط النزاع تحدد اطار المراجعة في تنازع القضاء الشامل وبالتالي المطالب والاسس التي يستند اليها^{٢٣١}. وأنّ الغاية من ربط النزاع هي حث الادارة على تحديد موقفها من مطالب المستدعي^{٢٣٢}، وهو ما تمّت معالجته في القسم الاول.

ولكن الطّعن امام مجلس شورى الدولة في القرارات الادارية ذات الصّفة القضائية يكون بصورة شاملة طلب نقص ما لم يبيّن القانون صراحة أنّه استئناف إمّا بذكر الاستئناف صراحة وإمّا ببيان القواعد التي ترعاها. فيما

^{٢٢٩} م.ش.د، قرار رقم ٦١٤، تاريخ ٢٠٠١/٧/٩، بلدية بيروت/رمزية مصطفى فلاذكار، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد ٢، ص ٦٢٢.

^{٢٣٠} م.ش.د، قرار رقم ٢٨٩، تاريخ ٢٠٠١/٢/٢١، نقابة اصحاب الشقق المفروشة في لبنان/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد ١، ص ٤١٧.

^{٢٣١} م.ش.د، قرار رقم ٤٨٥، تاريخ ٢٠٠٧/٥/٧، المهندس جون فرح/مؤسسة كهرياء لبنان، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢، ص ١٠٨٥.

^{٢٣٢} م.ش.د، قرار رقم ٥٠٠، تاريخ ٢٠٠٣/٥/١٢، ميشال غمرون/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٧، المجلد ١، ص ٩٦٠.

إذا كانت هذه القواعد تماثل قواعد الاستئناف بعبارة أخرى ووفق القواعد العامة لاصول المحاكمات يخضع كل قرار قضائي للنقض امام السلطة القضائية ما لم تنص صراحة ام ضمناً على خلاف ذلك بأنّ القرار القضائي المذكور لا يقبل الطعن او يقبل الاستئناف امام مرجع اعلى^{٢٣٣}. واذا النقص امام مجلس شورى الدولة لا ينقل الدعوى تطبيقاً للمادة ١١٨ من نظامه. بحيث يتوجب على المجلس بعد نقضه للحكم المطعون فيه وابطاله، احالة الدعوى الى الهيئة القضائية الصادر عنها الحكم المقرر نقضه غير انه هناك بعض الحالات لا يبقى فيها محل لاجراء الاحالة لانقضاء المصلحة ويتحقق ذلك عندما يضع النقض حداً للتنازع بحيث لا يبقى شيئاً للفصل به من قبل الهيئة القضائية الصادر عنها القرار المطلوب نقضه كما في حال نقض الحكم بسبب عدم صلاحية الهيئة الصادر عنها^{٢٣٤}. وعليه انّ الطّبيعة القانونيّة للاستئناف هي قضاء شامل وله شروط يجب توفرها.

ب- صلاحيات القاضي الضريبي

نصّت المادة ١١٥ من نظام مجلس شورى الدولة، على انّ الاستئناف لدى مجلس شورى الدولة ينقل اليه الدعوى، فيعيد المجلس درسها ويبتّ فيها مجدداً. وهذا النصّ يؤكّد على القواعد العامّة لاصول المحاكمات التي تقضي بنقل الدعوى امام الجهة القضائية عند الاستئناف، ويترتّب على ذلك نشرها واعادة نشرها واعادة درسها والبتّ فيها مجدداً .

ويعود لمجلس شورى الدولة باعتباره مرجعاً استئنافياً للقرارات الصادرة عن لجان الاعتراضات وبالاستناد الى المفعول الناصر للدعوى التّحقق من ورود الاعتراض امام لجنة الاعتراضات ضمن المهلة القانونية ، والتّحقق والتّثبت ممّا اذا كانت لجان الاعتراضات قد علّلت قراراتها تعليلاً كافياً، بحيث يتوجّب على قاضي الاستئناف قبل ان يتطرّق الى بحث النزاع المعروف عليه في الأساس ان يتطرّق الى بحث قانونية القرار المستأنف وان يتحقق ممّا اذا كان الطلب المقدم امام محكمة البداية مستوفياً سائر الشروط الشكلية وان يثير عند الاقتضاء ومن تلقاء نفسه، جميع الدفوع والاسباب المتعلقة بالانتظام العام.

ويملك القاضي الضريبي، وفي اطار القضايا المتعلقة بالضرائب سلطات واسعة عند دراسة اساس النزاع، نظراً للطّبيعة القانونية الخاصة للقانون الضريبي، فيتصرّف كرئيس مباشر للدوائر المالية. فهو يراقب بدقة التكاليف

^{٢٣٣} م.ش.د، قرار رقم ٥١٠، تاريخ ٢٠٠٧/٥/١٦، مؤسسة كهرباء لبنان/ يوسف علي غيث، مجلة القضاء الادارية ٢٠١٢، المجلد ٢، ص ١١٤٦.

^{٢٣٤} م.ش.د، قرار رقم ٥١٠، تاريخ ٢٠٠٧/٥/١٦، مرجع سابق، ص ١١٤٧.

المطعون فيها ويعدلها ويحل نفسه عند الاقتضاء محل الدوائر المالية المختصة لاجراء التعديلات اللازمة على التكاليف المنازع بشأنها دفاعاً عن القانون وعن حقوق الخزينة والمكلفين في آنٍ معاً^{٢٣٥}.

ويحق للقاضي الضريبي تطبيق الاصول التي يراها مناسبة وذلك استثنائاً منه، وكثيراً ما يستنبط القاعدة او الحل القانوني عند خلو اصول المحاكمات الضريبية والادارية على حد السواء من الحلّ ومن المبادئ العامة لاصول المحاكمات المدنية وذلك لما يتمتع به القاضي الضريبي من صلاحيّات حيث يعود له اعطاء الاعمال والمستندات وصفها الحقيقي بحسب مضمونها وذلك بقطع النظر عن الوصف الذي يعطيها إياه الفرقاء^{٢٣٦}.

فالقاضي الضريبي عندما يلجأ الى تطبيق نصوص واصول خارج اطار قوانين محاكمات الضريبة لا يكون مقيداً بالقواعد المقررة في هذه النصوص او بالاصول القانونية بل يقتصر على الاستئناس بها، والاستيحاء منها لتطبيق الاصول اللازمة على الدعوى العالقة امامه وتلك بالقدر الذي يتفق عليه من اغلبية الفقهاء^{٢٣٧}.

ووفقاً 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 المتعلقة بأسباب واقعية وما توفر لديه من معلومات تتعلّق بحسن سير الادارة التي تكوّن فعلاً قناعة راسخة لديه، وتفرض بالتالي تبني حل معين دون سواه^{٢٣٨}. وكذلك أعطى القانون القاضي صلاحية تفسير النصوص الى ان ذلك يجب ان يتم بصورة متوافقة بعضها مع البعض الآخر بدلاً من تعطيل مفعولها بتفسير نص على وجه لا يتلاءم ولا يتناسب مع البعض الآخر والآ جرد هذا النص من مفاعيله. فتفسير النص يجب دائماً أن يأتي على نحو يكون له مفعول ولزوم لايراده، لا على النحو الذي يجعله بدون لزوم. ويجب ان يتمّ توفيقه مع سائر النصوص المتعلقة بذات الموضوع او بمواضيع متشابهة^{٢٣٩}.

^{٢٣٥} م.ش.د، قرار رقم ٥٥٥، تاريخ ٢٧/٤/٢٠٠٤، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٨، المجلد ٢، ص ١٠٤٧.

^{٢٣٦} م.ش.د، قرار رقم ٩٧، تاريخ ٩/١١/٢٠٠٦، مرام منقارة/بلدية بيروت، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، ص ٢٤٦.

^{٢٣٧} Trotabas et cotteret; Droit fiscal: 3éme édition; Dalloz; Paris; 1977; p292 .

^{٢٣٨} م.ش.د، قرار رقم ٥١٩، تاريخ ١٥/٤/٢٠٠٤، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٨، المجلد ٢، ص ٩٧٥.

^{٢٣٩} م.ش.د، قرار رقم ٤٩٢، تاريخ ٩/٥/٢٠٠٧، نقابة المحامين في بيروت/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد

٢، ص ١٠٩٦.

وقد عمد القاضي الضريبي على توسيع صلاحيته، لتشمل رقابته على القرارات الادارية التنظيمية التي بالرغم من الحصانة التي تكتسبها بانقضاء مهلة المراجعة ضدها، فإن ثمة سبلاً يمكن سلوكها لاثارة مسألة عدم شرعية هذه القرارات والقضاء بها متى حصل تبدل في الظروف الواقعية او القانونية^{٢٤٠}.

كذلك يعود للقاضي الضريبي في النزاعات المعقدة ان يوزع عبء الاثبات على فريقين النزاع^{٢٤١}. ولقد عمد القاضي الضريبي بما له من صلاحيات على اقضاء بعض القواعد والمبادئ القانونية في اصول المحاكمات الادارية من التطبيق على المنازعات الضريبية عملاً باستقلال القانون الضريبي. حيث جاء في احدى قرارات مجلس شورى الدولة انه "حتى يمكن الأخذ بقيمة البضاعة المسروقة في محضر قوى الامن الداخلي يقتضي عملاً بمبدأ استقلال القانون الضريبي ان تكون هذه القيمة مؤيدة بفواتير ومثبتة في عقود الشركة المدونة في السجلات الممسوكة وفقاً للأصول^{٢٤٢}. ولا يقتصر دور القاضي الضريبي عند دراسة التكاليف موضوع الاعتراض على تخفيض قيمته او إلغائه او التأكيد عليه، وأما يقوم بالتأكد من انطباق هذا التكاليف على القوانين والانظمة الضريبية النافذة وذلك بهدف تدعيم مبدأ المشروعية^{٢٤٣}.

ج- اهمية الاثبات في النزاع الضريبي

الاثبات هو اقامة الدليل أمام القضاء على وجود واقعة قانونية تعد أساساً لحق المدعى عليه. وهو يمثل حصناً للحق وملاذاً لصاحبه لاثباته. ولقد إتخذ الاثبات في المنازعات الضريبية بعداً متصلاً بحقوق الانسان.

فقد قرّرت المحكمة الاوروبية (The European Court of justice – ECJ) ان تكليف المكلف بعبء الاثبات في القضايا الضريبية يجب ان يكون قادراً عليه. وحظرت أن تواجهه الادارة بمعوقات إدارية تمنعه من الاثبات، ترسيخاً للحق في التقاضي والدفاع^{٢٤٤}.

^{٢٤٠} ادوارد عيد، القضاء الاداري، الجزء الاول، مطبعة باخوس وشرتوني، بيروت، ١٩٧٤، ص ٢٥٨.

^{٢٤١} م.ش.د، قرار رقم ٢٣١، تاريخ ٢٢/١/٢٠٠٧، بلدية نهر ابراهيم/شركة كابلات لبنان ش م ل، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد الاول، ص.

^{٢٤٢} م.ش.د، قرار رقم ٥٥٣، تاريخ ٢٩/٥/٢٠٠٧، شركة فهد سوبر ماركت/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢، ص ١٢٣٠.

^{٢٤٣} Bern, P:La nature juridique du contentieux de l'imposition, L.G.D.J paris,1972, p:142 .

^{٢٤٤} علي هادي عطية الهلالي، دراسة حول مدى ذاتية الاثبات في المنازعات الضريبية (دراسة مقارنة)، كلية القانون - جامعة ذي قار، سنة ٢٠١١، ص ٢٥

وأكدت التوجه المتقدم المحكمة الأوروبية لحقوق الإنسان (The European Court of Human Rights ECHR) عندما نظرت الى الطعون المنظورة والمتصلة بالمنازعات الضريبية من زاوية ارتباطها بحق المكلف بالتقاضي، واستطاعت تحويل عبء الاثبات من المكلف الى الادارة الضريبية كلما شقّ عليه الاثبات^{٢٤٥}.

ولقد نصّت المادة ٥١ من قانون الاجراءات الضريبية صراحة على انه يقع اثبات صحة التصريح على المكلف، ويقع هذا العبء على الادارة الضريبية لاثبات التكاليف الاضافية في حال أجرت تعديلات على التصريح. ويتحمل المكلف عبء اثبات ادعاءاته بحده الأدنى ألا وهو منازعة الدوائر الماليّة بصورة مفيدة وجديّة^{٢٤٦}. وبما أنّ المنازعة الجديّة التي تحتّ القاضي على التدخل في النزاع والمساهمة بوسائله الخاصّة في البحث عن الاثبات عن طريق نقل عبء الاثبات وتوزيعه بين فرقاء الدعوى تشترط توفر ادعاءات محددة وواضحة مقرونة بقرائن جديّة أو بدء بينة.

وإنّ عبء الاثبات يقع مبدئياً على عاتق الادارة الضريبية عندما تدلي بنية المكلف السيئة المتمثلة بكتمانه العناصر التي تشكّل أساساً للتكليف أو بلجوئه الى مناورات خداعيّة للتهرب من الضريبة.

وقد أكدّ مجلس شورى الدولة على إمكانية الاثبات بوسائل الاثبات كافة حيث جاء في احدى قراراته " إنّ الحدث المنشئ للرسم البلدي على القيمة التأجيرية هو الاشغال الفعلي للبناء موضوع التكليف، وإنّ واقعة الإشغال الفعلي يمكن إثباتها بوسائل الاثبات كافة^{٢٤٧}.

٢ - نطاق الاستئناف

إنّ الاستئناف المقبول يرتبط بوجود قرار صادر عن لجنة الاعتراضات تطرق الى أساس النزاع وقضى برد مطالب المستأنف، أو باستجابة مطالب الادارة أو أهمل البحث في بعض المطالب. لذلك يجب تحديد ماهية الاستئناف المقدم والجهات التي يمكن تقديمه.

^{٢٤٥} علي هادي عطية الهلالي، مرجع سابق، ص ٢٥

^{٢٤٦} م.ش.د، قرار رقم ٣٦١، تاريخ ٢٠٠٧/٣/١٩، موسى سليمان فريجي/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢، ص ٩٣٥.

^{٢٤٧} م.ش.د، قرار رقم ٥٩٢، تاريخ ٢٠٠٧/٦/١٢، بلدية بيروت/ بلال عيتاني، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢، ص

أ - القرارات القابلة للاستئناف

من خلال الاطلاع على قرارات مجلس شورى الدولة إنّ قرارات لجان الاعتراضات كي تكون قابلة للاستئناف أمام القضاء يجب ان تتمتع بميزات وطبيعة معينة وعليه:

- إنّ القرارات القابلة للاستئناف يجب ان تكون صادرة عن إحدى لجان الاعتراضات. وعليه، إنّ القرار الصادر عن الادارة الضريبية لا يقبل الاستئناف أمام مجلس شورى الدولة. فقد جاء في احدي قرارات مجلس شورى الدولة: " وبما أنّ مراجعة مجلس شورى الدولة في القضايا المالية لا تكون مبدئياً الاً بشكل استئناف لقرارات اللجان المختصة وفق القوانين المرعية الاجراء التي أعطت لكل مكلف حق الاعتراض على الضرائب والرسوم والغرامات المفروضة عليه"^{٢٤٨}. وبالتالي ان قرار الرفض الضمني بعدم احالة الاعتراض الى لجنة الاعتراضات، لا يعتبر قراراً ضريبياً يمكن الطعن به أمام مجلس شورى الدولة. كذلك أنّ إحالة طلب الجهة المستدعية إلى اللجنة لا يقبل الطعن أمام مجلس شورى الدولة على حدة وبمعزل عن الطعن بقرار اللجنة^{٢٤٩}.

- ان قرار اللجنة المطعون فيه استئنافاً يجب أن يكون صريحاً. وعليه يكون مردوداً باعتباره سابقاً لأوانه الاستئناف المرفوع إلى مجلس شورى الدولة طعناً بقرار اللجنة الذي يعتبره المستأنف قراراً ضمناً بالرفض لأنه لم يصدر ضمن المهلة القانونية^{٢٥٠}.

- يجب أن يكون القرار القابل للاستئناف قد فصل بأساس النزاع المعروض أمام لجنة الاعتراضات. هذا ما أقره مجلس شورى الدولة في قضية ردت فيها الادارة الضريبية الاعتراض في الشكل لوروده بعد انصرام المهلة، وأحالت الاعتراض الى اللجنة التي فصلت بالاعتراض من هذه الناحية واعتبرته وارداً ضمن المهلة، وأعدت الاعتراض الى الادارة الضريبية لوضع تقرير المقرّر في أساس القضية.

فاستأنفت الدولة قرار اللجنة لقبول الاعتراض في الشكل، فقد قضى مجلس شورى الدولة بعدم قبول الاستئناف في القرار البدائي المطعون فيه المقتصر على فصل مسألة الشكل بدون النظر في أساس النزاع. وقد جاء في هذا القرار " أنّ كلمة الفصل في الموضوع، يستوحي مجلس الشورى ما ورد في أصول المحاكمات المدنية مراعيّاً المصلحة العامة في حقل المنازعات الضرائبية، فيقضي، حرصاً على

^{٢٤٨} م.ش.د، قرار رقم ١٩٧٧/١٩٠، مرجع سابق.

^{٢٤٩} م.ش.د، قرار رقم ١٨٥، تاريخ ٢٠٠٣/١٢/١٠، شركة انشكيب ديتايل سرفيس ش م ل/ بلدية انطلياس والنقاش، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٧، المجلد الاول، ص ١١٦.

^{٢٥٠} م.ش.د، قرار رقم ١٨٥، تاريخ ١٩٦٧/٢/٢١، مؤسس/ بلدية الشبانية، المجموعة الادارية، ص ١١٦.

تلافي التطويل والمماثلة في بتّ النزاعات عن طريق نقل الملف بصورة متكررة، ذهاباً وإياباً، بين اللجان، محكمة الدرجة الأولى، والمجلس، محكمة الاستئناف، أنّ القرار البدائي المقتصر على فصل شكل الاعتراض بدون التطرق الى الأساس غير قابل للاستئناف على حدة^{٢٥١}.

إذا إنّ الاستئناف المقبول يرتبط بوجود قرار صادر عن لجنة الاعتراضات تطرق إلى أساس النزاع وقضي برد مطالب المستأنف، أو باستجابة مطالب الإدارة أو أهمل البحث في بعض المطالب. وقد جاء في احدى قرارات مجلس شوري الدولة " وبما أنّ اللّجنة الموكول إليها النظر في الاعتراضات على ضريبة الأملاك المبنية درست الاعتراض من دون بقية أجزاء العقار ٨٤٤ مع أنّ الاعتراض المقدم إليها يشمل العقار بكامله ولهذا المجلس أن ينظر استئنافاً بجميع المطالب الواردة في الاعتراض المقدم من الجهة المستأنفة، وبما أنّ القرار المستأنف يكون والحالة هذه مستوجباً الفسخ"^{٢٥٢}.

ب- شروط قبول الاستئناف

إنّ مجلس شوري الدولة الناظر في القضايا الضريبية ليس صالحاً للنظر بدايةً بأي نوع من الدعاوى التي تقدّم مباشرةً أمامه، وتكون المراجعة المقدّمة مباشرة لدى هذا المجلس بهذا الخصوص مردودة لعدم الصلاحيّة، " فيخرج بالتالي عن اختصاص مجلس شوري الدولة المنازعة المباشرة أمامه في توجب الرسم والغرامة وقانونية فرضها والأسس التي بنيت عليها، في حين أنّ القانون يفرض أن ينظر المجلس في الرسم المطعون فيه والغرامة في الدرجة الثانية من التقاضي عند الطعن بالقرارات الصادرة بالدرجة الأولى عن لجان الاعتراضات المختصة"^{٢٥٣}.

كما أنه لا يقبل الاستئناف أمام هذا المجلس القرار الصادر عن الإدارة الضريبية، فليس لهذا المجلس أن يراقب بصفته قاضي الضرائب، أعمال الإدارة في حال عدم إحالة الاعتراض إلى لجنة الاعتراضات كما ينبغي عليها ذلك، لأنّ القانون لا يعتبر أنّ موقف الإدارة هذا ينشأ عنه قرار ضرائبي يطعن فيه أمام هذا المجلس وفق الأصول المبينة للطعن في التكاليف بالرسم أو بالضريبة^{٢٥٤}.

^{٢٥١} م.ش.د، قرار رقم ١١٠٥، تاريخ ١٩٧٤/٥/٢٠، المجموعة الادارية ١٩٧٤، ص ١٠٨.

^{٢٥٢} م.ش.د، قرار رقم ٢٨١، تاريخ ٢٠٠٧/٦/١٩، بلدية بيروت/ روجيه يوسف العبد، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢، ص ١٣٤٤.

^{٢٥٣} م.ش.د، قرار رقم ٤٥٦، تاريخ ٢٠٠٢/٤/٢٤، شركة انسان ش م ل/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد ٢، ص ٦٨٨.

^{٢٥٤} م.ش.د، قرار رقم ١٦٦، تاريخ ٢٠٠١/١/٢٩، شركة الصندوق الوطني لاعادة التأمين، شركة مساهمة فرنسية/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد ١، ص ٢٧٤.

وتتخصر صلاحية مجلس شورى الدولة كمرجع استئنافي في القرارات الصادرة عن لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم، وذلك أياً كان نوع أو تسمية الضريبة أو الرسم. فقد اعتبر المجلس في أحد قراراته مثلاً أنه:

" مهما اختلفت التسميات المعتمدة (رسم أو جعالة أو بدل) ومهما تنوعت الأعمال المرفئية فهي تخضع كلها للتكليف الضرائبي المرفئي الذي يخضع لصلاحية مجلس شورى الدولة حتى ولو لم يدخل في عداد الضرائب والرسوم المباشرة أو غير المباشرة. إنَّ تحديد البديل المتوجب على المكلف لقاء الخدمات التي يستفيد منها في المرفأ يعتبر تكليفاً ضرائبياً مرفئياً^{٢٥٥}.

ج- الجهات التي لها حق الاستئناف

يشترط لقبول الاستئناف أن يُرفع من الخصم في المحاكمة البدائية ضد الخصم الآخر الذي صدر الحكم لصالحه، وتتخصر الخصومة أمام اللجنة بالمكلف والإدارة الضريبية. أما الغير الذي لم يكن ماثلاً في الدعوى فلا يحقّ له سوى الطعن بالحكم عن طريق اعتراض الغير، أو التدخل لتأييد وجهة نظر أحد الخصوم وفقاً لما تنصّ عليه المادة ٨٣ من نظام مجلس شورى الدولة. فقد اعتبر مجلس شورى الدولة " أنه لا يحقّ للشركة التي لم تكن فريقياً في المحاكمة البدائية أن تستأنف قرار لجنة الاعتراضات على الرسوم والعلاوات البلدية^{٢٥٦}.

ويكون للخصم المكلف حق الاستئناف ولو لم يمثل بشخصه في المحاكمة البدائية، بل كان ممثلاً بواسطة غيره كالخلف الخاص أو الخلف العام، فللوريث صفة لتقديم الاستئناف، وكذلك لمشتري العقار موضوع التكليف الذي حلّ محلّ البائع. ويجب أن يكون للمستأنف مصلحة في الطعن بالحكم وألاً يكون قد رضخ له، وتطبّق هنا القواعد العامة المطبقة لقبول المراجعة مباشرة لدى مجلس شورى الدولة. ويعود لرئيس الدائرة المالية المختصة أمر تقرير استئناف قرار لجنة الاعتراضات، ولمدير الواردات إعادة النظر في قرار مرؤوسه. ويُقدّم الاستئناف لدى مجلس شورى الدولة من قبل ممثل الدولة أي هيئة القضايا^{٢٥٧}.

^{٢٥٥} م.ش.د، قرار رقم ٦٤١، تاريخ ٢٠٠٢/٧/١٠، شركة مدكو ش.م.ل. ومحلات جرجي نقولا الشماس/الدولة ولجنة ادارة واستثمار مرفأ بيروت، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد ٢، ص ١٠٦٧.

^{٢٥٦} م.ش.د، قرار رقم ٣، تاريخ ١٩٩٢/١١/٢٨، شركة خالد الصميدي واولاده/ بلدية طرابلس، مجلة القضاء الاداري ١٩٩٤، ص ٨.

^{٢٥٧} امين صالح، الاعتراضات على الضرائب والرسوم، مرجع سابق، ص ٣٦٥.

أما بالنسبة للمتدخل، فيجب أن يكون صاحب حق متميز عن الحق الذي يتدّرع به المستدعي ومن شأن القرار المطعون فيه ان يمسه. وإن شرط توفر الحق يبقى واجباً^{٢٥٨}.

د - طلب الاستئناف

تنصّ المادة ١١٤ من نظام مجلس شورى الدولة على أنّه " يخضع استئناف الأحكام الصادرة بالدرجة الأولى عن الهيئات الإدارية ذات الصفة القضائية للقواعد المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الخاصّة بالهيئات المذكورة" وعند انتفاء هذه القواعد تطبّق بشأنه تلك المقرّرة لرفع المراجعة أمام مجلس شورى الدولة.

فقد نصّت المادة ١٢١ من نظام مجلس شورى الدولة على أنّه مع مراعاة القواعد المشار إليها في هذا الفصل (الفصل الثالث المتعلّق في أصول المحاكمة لدى مجلس شورى الدولة بصفته مرجعاً استئنافياً أو تمييزياً) يتّبع مجلس شورى الدولة في دعاوى الاستئناف والتمييز الاصول المنصوص عنها في الفصل الثاني من الباب الرابع من هذا القانون (في أصول المحاكمة لدى مجلس شورى الدولة، المواد ٦٧ الى ١١٣).

وقد نصّت المادة ١٠١ من القانون رقم ٢٠٠٨/٤٤ (قانون الاجراءات الضريبية) على انه " يحق لكل من المكلف والادارة استئناف قرار لجنة الاعتراضات أمام مجلس شورى الدولة وفقاً لأصول المحاكمات لديه". كما نصّت المادة ١٣ من المرسوم رقم ١٥٩٤٧/١٩٦٤ على أنّه تطبّق لجان الاعتراضات الأصول المتّبعة لدى القضاء الاداري بالقدر الذي تسمح به القوانين والأنظمة المتعلّقة بالضرائب المختصّة دون أن تكون ملزمة بالتقيّد بها حرفياً.

وبالنسبة للبيانات التي يجب ان يشتمل عليها طلب الاستئناف، فتتصّ المادة ٧٢ من نظام مجلس شورى الدولة على شروط تقديم استدعاء المراجعة ومرفقاته أمام مجلس شورى الدولة. في حين أنّه لم تنصّ القوانين الخاصّة بالضرائب والرسوم على هذه الشروط. لذلك، ووفقاً لنص المادة ١٢١ من ذات النظام، تطبّق هذه الشروط على استئناف قرارات لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم.

يرفع الاستئناف باستدعاء يودع قلم مجلس شورى الدولة ويشتمل على ما يلي:

- اسم المستأنف وشهرته ومهنته ومحل إقامته، وعند الاقتضاء اسم المستأنف بوجهه وشهرته ومحل إقامته ومهنته.

^{٢٥٨} زياد ايوب قاضي في مجلس شورى الدولة، التدخل امام القضاء الاداري، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد الاول، ص ٣٨.

- موضوع الاستدعاء وبيان الوقائع وذكر النقاط القانونية المبني عليها الاستدعاء. موضوع الاستدعاء يعني المطالب التي يذكرها المستدعي ويطلب الحكم بها ويرد ذكرها عادة في خاتمة الاستدعاء. وذكر المطالب أمر ضروري لأنها تبيّن موضوع المراجعة وحدود النزاع العالق بين الخصوم، وعند إغفالها يرد الاستئناف شكلاً.
- ذكر الأوراق المرفقة بالاستدعاء.
- تعيين محامٍ فالمراجعات المتعلقة للأصول الموجزة^{٢٥٩} المنصوص عليها في المادة ١٠٢ من نظام مجلس شوري الدولة، وبالتالي لا تعفى من محامٍ، كما أنّها لا تخضع لاحكام البند ٢/ منها إلا إذا كانت قيمة الدعوى لا تتعدى الألفي ليرة.
- يوضع على الاستدعاء الطابع القانوني.

أما المستندات الواجب إرفاقها باستدعاء الاستئناف، فقد عدّتها المادة ٧٣ من نظام مجلس شوري الدولة وهي:

- عدد من النسخ عن الاستئناف موازٍ لعدد الخصوم يصدّق عليها المستأنف أنّها مطابقة للأصل.
- نسخة عن قرار لجنة الاعتراضات المطعون فيه. وقد اعتبر المجلس أنّ عدم إرفاق نسخة عن القرار المستأنف يجعل المراجعة مردودة مبدئياً لعدم قدرة مجلس شوري الدولة من تمحيص القرار المطعون فيه وتقدير مطابقتها على القانون . إلا أنّ هذا العيب يمكن تداركه وتغطيته أثناء المحاكمة إذا قدمت نسخة عن هذا القرار من قبل الإدارة أو صاحب العلاقة. وفي مطلق الأحوال على القاضي أن يطلب إبراز هذه النسخة قبل أن يقرر ردّ المراجعة شكلاً .
- نسخة عند الاقتضاء عن القرار القاضي بمنح المستأنف المعونة القضائية.
- الايصال المثبت لدفع التأمين الملحوظ بالمادة ١٣١ من نظام مجلس شوري الدولة، أو المنصوص عنه في بعض القوانين الضريبية^{٢٦٠} تحت طائلة ردّ الاستئناف شكلاً.

^{٢٥٩} م.ش.د، قرار رقم ٩١، تاريخ ١٧/١٤/٢٠٠١، بلدية بيروت/ الرائد غسان عزالدين، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد ١، ص ١٩٤.

^{٢٦٠} المادة ١٠١ من القانون رقم ٢٠٠٨/٤٤ يتوقف قبول الاستئناف الذي يقدمه المكلف على ايداع تأمين يوازي ٥% من مقدار المبالغ المعترض عليها من ضريبة وغرامات باستثناء غرامة التأخير في الدفع. وكل طلب فيه مرفق بايصال يثبت دفع التأمين يرد شكلاً.

ويعتبر الاجتهاد أنّ قبول الاستئناف معلق على إيداع مبلغ تأمين معيّن ضمن مهلة الاستئناف، إلا أنّ هذا الاجتهاد استقر على أنّ العيب الشكلي الناشئ عن عدم دفع رسم التأمين الاستئنافي هو من العيوب القابلة للتصحيح إلى حين اختتام المحاكمة والتي يمكن تغطيتها بتكليف من القاضي^{٢٦١}.

وفي حال ردت المراجعة شكلاً أو أساساً أو في حال خسر المستأنف الدعوى يصادر هذا التأمين ايراداً للخزينة. أمّا إذا كسب الدعوى يعاد التأمين إلى المستأنف. أمّا إذا جاء القرار جزئياً لمصلحة الخاضع للضريبة فيكون التأمين الجائز رده بنسبة الضريبة التي قضى الحكم بعدم توجبها عليه (المادة ٥٠ من قانون الضريبة على القيمة المضافة). ولا يعفى من إيداع التأمين إلا الدولة، وبالتالي فإنّ المؤسسات العامّة والبلديات فهي كما أشرنا ملزمة بتأييده.

وقد نصّت المادة ١٠١ من القانون رقم ٢٠٠٨/٤٤ (قانون الاجراءات الضريبية) على أنّه " عند صدور القرار النهائي في حال قبول الطلب، يُستعمل هذا التأمين لتسديد الضريبة المتوجبة، ويعاد الرصيد إلى المكلف في حال وجوده. وفي حال الرفض يُصادر التأمين المسدّد وفقاً لأحكام هذه المادة". وهذا ما نصّت عليه المادة ٥٤ الفقرة ٣ من المرسوم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ (مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية)، حيث أكّدت على المكلف المستأنف أن يودع في صندوق الخزينة مبلغ التأمين المحددة قيمته في المادة ١٠١ من قانون الاجراءات الضريبية ب ٥% من قيمة المبالغ المعترض عليها من ضريبة وغرامات باستثناء غرامة التأخير في الدفع، وأن يقدم مع طلب الاستئناف امام مجلس شورى الدولة الايصال المثبت لهذا الايداع، وكل طلب استئناف غير مرفق بايصال يثبت دفع التأمين يرد شكلاً. ويصادر هذا التأمين لمصلحة خزينة الدولة في حال ردّ الاستئناف، اما اذا جاء قرار مجلس شورى الدولة لصالح المكلف عندئذ يعاد التأمين في حال لم يكن يتوجب على المكلف أية ضريبة، والّا يستعمل لتسديد الضريبة المتوجبة.

- الوكالة المعطاة من المستأنف إلى محاميه بالشكل القانوني. إرفاق هذا المستند باستدعاء الاستئناف هو إلزامي باستثناء الاستئناف المقدم بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة المعفاة من الاستعانة من محامٍ. وإغفال تقديم وكالة المحامي نقص قابل للتصحيح. وتطبّق بشأن تسجيل الاستئناف والنظر به لدى مجلس شورى الدولة الأصول المتّبعة بصدد المراجعة لديه بوجه عام، سواء بالنسبة إلى التحقيق

^{٢٦١} م.ش.د، قرار رقم ٣١٥، تاريخ ٢٦/٢/٢٠٠١، بلدية بيروت/محمد الياس عرقجي، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد ١، ص٤٦٦.

والدور الذي يقوم به المقرر حتى وضع تقريره ومطالعة مفوض الحكومة، أم بالنسبة إلى طوارئ المحاكمة أو الحكم الصادر في الاستئناف.

هـ - مهلة الاستئناف

وحد قانون الاجراءات الضريبية مهلة الاستئناف في المادة ١٠١ منه، حيث أصبحت مهلة استئناف قرار لجان الاعتراضات على الضرائب المشمولة بهذا القانون شهر واحد اعتباراً من التبليغ. وهذا ما نصّت عليه ايضاً المادة ٥٤ من المرسوم ٢٤٨٨/٢٠٠٩ في الفقرة الاولى ايضاً.

وتعتبر المراجعة واردة ضمن المهلة القانونية اذا لم يتبين من ملف المراجعة تاريخ تبليغ المستأنفة للقرار المطعون فيه^{٢٦٢}.

وقد قضى مجلس شوري الدولة بأن " العلم والاجتهاد مستقران على اعتبار القاعدة العامة في اصول المحاكمات الادارية بشأن احتساب مهل المراجعة، تعتبر جميع المهل مهلاً حرة أي ان اليوم الذي يكون منطلقاً لبدء سريان المهلة واليوم الذي تنتهي فيه المهلة، لا يدخلان في حسابها ولا يشذ عن هذه القاعدة الا عندما ينص القانون على خلاف ذلك"^{٢٦٣}

ولا بد من الاشارة الى انّ التنفيذ يقوم مقام التبليغ بحسب ما استقر عليه مجلس شوري الدولة^{٢٦٤}.

وقد قرر مجلس شوري الدولة بأن قانون الاجراءات الضريبية هو القانون المطبق لجهة تحديد مهل الطعن واصول البت فيه. ولا يجوز التذرع باية مهلة اخرى الا في حال عدم وجود نص يحدد مهلة الاستئناف في القوانين والانتظمة الخاصة بالهيئات الادارية ذات الصفة القضائية^{٢٦٥}.

يبدأ سريان مهلة استئناف قرارات لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم من تاريخ تبليغ المكلف أو الإدارة الضريبية قرار لجنة الاعتراضات بواسطة المقرر فيها، ولو كان الحكم صادراً بالصورة الغيابية، على الا يحسب اليوم الحاصل فيه التبليغ. وتطبق بشأنه القواعد العامة لأصول التبليغ المنصوص عليها في أصول المحاكمات

^{٢٦٢} م.ش.د، قرار رقم ٤٣٠، تاريخ ١٨/٤/٢٠٠٥، الدولة/ ناصر الامين، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢، ص ٧٤٥.

^{٢٦٣} م.ش.د، قرار رقم ٢٧١، تاريخ ١/٢/٢٠٠٥، شركة وردية هولدينجز انك ش م ل/بلدية الجديدة-البوشرية السد، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ١، ص ٣٨٦.

^{٢٦٤} م.ش.د، قرار رقم ٦٢٢، تاريخ ١٩/٦/٢٠٠٧، بلدية بيروت/ روجيه يوسف العبد مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢، ص ١٣٤٤.

^{٢٦٥} م.ش.د، قرار رقم ٤١، تاريخ ١٤/١٠/٢٠١٣، نقابة أطباء الاسنان في بيروت /الدولة ، غير منشور.

المدنيّة ومن بعده في القانون رقم ٢٠٠٨/٤٤. وإذا انقضت المهلة سقط حق الخصم في الاستئناف، وإذا رفعه رغم ذلك قضى المجلس برده شكلاً. وهذا ما أكدته المادة ٥٢ من المرسوم ٢٤٨٨/٢٠٠٩ في تحديده الاصول الشكالية للاعتراض. ولا يغني أي إجراء آخر عن التبليغ لبدء سريان المهل يفيد علم الخصم بصدوره كحضور المكلف أو ممثل الإدارة جلسة الحكم.

ويلاحظ أنّ مهلة الاستئناف قد تنقطع في حال تقديم معونة قضائية أو تقديم المراجعة إلى محكمة غير مختصة وفقاً لما تنصّ عليه المادة ٧١ من نظام مجلس شورى الدولة. وتبدأ مهلة المراجعة مجدداً اعتباراً من تاريخ ابلاغ صاحب العلاقة القرار الصادر بشأن المعونة القضائية. ولا تنقطع مهلة الاستئناف في حال تقديم مراجعة إدارية، لأنّ هذه الأخيرة توجه ضد قرار أداري وليس ضد قرار قضائي كما هي الحال بالنسبة لقرار لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم^{٢٦٦}.

ثانياً: نتائج الاستئناف

في الأصل لا يجوز الطعن باستئناف واحد بأحكام متعدّدة وتمييزة فيما بينها بل ينبغي تقديم استئناف واحد مستقل بشأن كل منها. ويرد الطعن بطريق الاستئناف على منطوق الحكم الذي قضى برد مطالب المستأنف أو باستجابة مطالب خصمه، ولا يجوز أن يرد على أسباب الحكم، ما لم تكن هذه الأسباب فاصلة في بعض المطالب ومرتبطة بالمنطوق ارتباطاً وثيقاً. وتطبّق لدى المجلس بشأن الحكم في الاستئناف الأصول نفسها المتّبعة بصدور الحكم في المراجعة لديه بوجه عام، لجهة المداولة وإصدار الحكم، ومضمونه والقوة النسبية العائدة له بما أنّ التنازع الضريبي يدخل ضمن إطار مراجعات القضاء الشامل، ولجهة طرق المراجعة بشأنه.

١ - سلطة مجلس شورى الدولة كمرجع استئنافي في القضايا الضريبية

إنّ القضاء الضريبي له ميزة خاصّة ومبادئ عامّة تختلف عن سائر المبادئ المرعية الإجراء والمطبّقة في القوانين العامّة والخاصّة. وأهم ما تنطوي عليه هذه الميزة أنّ مجلس شورى الدولة يتصرّف في القضايا الضريبية كرئيس مباشر للدوائر الماليّة فهو يراقب بدقة التكاليف المطعون فيه ويعدله ويحلّ نفسه عند الاقتضاء محلّ الدوائر الماليّة المختصة لإجراء التعديلات اللازمة على التكاليف المنازع بشأنها دفاعاً عن القانون وعن حقوق

^{٢٦٦} م.ش.د، قرار رقم ١٦١، تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٧، تقييسة جان الحلو/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٨، المجلد ١، ص

الخزينة والمكلفين في آن واحد^{٢٦٧}. وقد نصّت المادة ١١٥ من نظام مجلس شورى الدولة" ينقل الاستئناف الدعوى لدى مجلس شورى الدولة فيعيد درسها ويبتّ فيها مجدّداً".

أ- نشر الدعوى أمام مجلس شورى الدولة

إنّ الأثر الناشر للاستئناف هو نتيجة رئيسية لمبدأ المحاكمة على درجتين. فهو يخوّل مجلس شورى الدولة كمرجع استئنافي سلطة واسعة في وضع يده على الدعوى من جديد وإعادة درسها من ناحيتي الواقع والقانون والفصل فيها مرة ثانية. وعلى ذلك يكون لمجلس شورى الدولة أن ينظر في النزاع من جميع وجوهه كمحكمة الدرجة الأولى نفسها فهو يدقّق بالمسائل الواقعية والقانونية التي أدلى بها الخصوم، وإذا رأى أنّ التحقيق الذي أجري في المرحلة البدائية غير كاف فيأمر باتخاذ الإجراءات اللازمة في صدده، ويخلص بالنتيجة إمّا إلى تأييد الحكم وإمّا إلى فسخه أو إلى تعديله في بعض نصوصه فقط. وما يعود لهذا المجلس عند الطعن بقرار اللجنة هو سلطة نشر عناصر النزاع والتحقّق ممّا إذا كان القرار المستأنف متوافقاً مع الواقع والقانون^{٢٦٨}.

ويعتبر القرار المستأنف فاقداً للتعليل إذا تبيّن من الاطلاع على القرار المطعون فيه أنّه لا يتضمّن بسطاً كافياً لأقوال الفرقاء، الامر الذي يتعذر معه على مرجع الاستئناف مراقبة ما إذا كانت اللجنة قد محّصت فعلاً جميع تلك الأقوال والطعون كما أنّ القرار المطعون فيه لا يبيّن السند القانوني والواقعي الذي ارتكزت عليه هذه اللجنة كي يتمكن نفس المرجع من مراقبة كيفية استنادها إلى عناصر التقدير المختلفة^{٢٦٩}.

وإذا قرّر مجلس شورى الدولة فسخ القرار المستأنف يتعيّن عليه أن يفصل في موضوع النزاع لا أن يعيد القضية إلى لجنة الاعتراضات للنظر فيها من جديد. ذلك أنّه منذ رفع الاستئناف، لا يبقى للجنة الاعتراضات حق إعادة النظر في حكمها حتى في سبيل إصلاح خطأ مادي أو تفسير نص غامض، بل ينقل هذا الحق إلى مجلس شورى الدولة، على أنّ نقل الدعوى إلى المجلس كمرجع استئنافي لا يتم بنتيجة رفع الاستئناف إلا إذا تناول هذا الطعن نقاطاً عرضت على لجنة الاعتراضات، إذ لا يصحّ مبدئياً قبول طلبات جديدة في الاستئناف. وإذا فصلت

^{٢٦٧} م.ش.د، قرار رقم ١١٨، تاريخ ١٤/١١/٢٠٠١، نصير وفادية مكارم/ بلدية بيروت، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد ١، ص ١٥٤.

^{٢٦٨} م.ش.د، قرار رقم ٤٥٦، تاريخ ٢٤/٤/٢٠٠٢، شركة إنسان ش.م.ل/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد ١٧، ص ٦٨٨.

^{٢٦٩} م.ش.د، قرار رقم ٢٦٠، تاريخ ١٣/١/٢٠٠٤، شركة منير كوربوريشين ش.م.ل/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٨، المجلد ١، ص ٥٠٩.

لجنة الاعتراضات في طلبات عديدة، ورفع الاستئناف من الخصم الخاسر بصددها فقط دون الآخر، فيمتنع على المجلس النظر في غير الطلبات التي تضمنها هذا الاستئناف.

ب- سحب الدعوى ونقلها أمام مجلس شوري الدولة

يترتب على الاستئناف أيضاً أثر آخر عندما يكون الحكم المستأنف غير فاصل في الأساس، وهو يقوم في سحب الدعوى أو نقلها أمام المرجع الاستئنافي بعد فسخه الحكم البدائي، ومن ثم الفصل في أساسها. فقضي بأنه يتوجب على قاضي الاستئناف قبل بحث النزاع المعروف أمامه أن يتحقق مما إذا كان الحكم المستأنف واقعاً موقعه القانوني ومعرفة السبب الذي حال دون بحث القضية في الأساس من قبل القاضي البدائي. وإن القاضي الاستئنافي بفعل إحلاله محل القاضي البدائي يفصل في قبول الطلب البدائي شكلاً، ومن ثم فيما إذا كان مرتكزاً على أساس قانوني مع إثارته عند الاقتضاء أسباب تتعلق بالانتظام العام^{٢٧٠}.

ويجب توافر بعض الشروط لأعمال أثر سحب الدعوى أمام مجلس شوري الدولة كمرجع استئنافي بعد فسخه الحكم المستأنف، وهي:

- يجب ألا يكون الحكم المستأنف قد فصل في أساس النزاع. ويتحقق ذلك مثلاً عندما تكون لجنة الاعتراضات قد قضت بردها دون التعرض للأساس بنتيجة دفع شكلي كانقضاء مهل الاعتراض مثلاً.
- يجب أن يكون المستأنف قد تقدّم أمام مجلس شوري الدولة كمرجع استئنافي، بطلبات ترمي إلى الحكم في أساس الدعوى، إذ لا يجوز للمجلس الحكم إلا في حدود ما هو مطلوب.
- يجب أن يكون للمحكمة أو الهيئة الصادر منها الحكم المستأنف وجود قانوني. ذلك أنه إذا انتفى وجود تلك الهيئة أو المحكمة، كما لو أبطل مرسوم إنشائها مثلاً، امتنع على المرجع الاستئنافي سحب الدعوى والنظر بها في الأساس، وتعيّن عليه إحالة الدعوى أمام الهيئة ذات الاختصاص للفصل بها في الدرجة الأولى.

ومتى توفرت هذه الشروط، يكون مجلس شوري الدولة كمرجع استئنافي ملزماً بسحب الدعوى وبالنظر في موضوعها، وتكون له ذات السلطات العائدة للجنة الاعتراضات التي يحل محلها، فيبحث جميع الأسباب والدفع والطلبات المدلى بها في المرحلة الابتدائية حتى لو لم يدل بها مجدداً في الاستئناف، ما لم يكن الخصوم الصادرة

^{٢٧٠} م.ش.د، قرار رقم ٢٨٧، تاريخ ٢١/٢/٢٠٠١، بنك بيروت والبلاد العربية/ بلدية بيروت، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد ١، ص ٤١٢.

منهم قد تنازلوا عنها أو عن بعضها صراحة في الاستئناف. كما يبحث بالأسباب والدفع والطلبات المدلى بها أو المثارة في الاستئناف^{٢٧١}.

ج- عدم جواز تقديم الطلبات والأسباب القانونية الجديدة

يجوز للمستأنف الإدلاء مجدداً بجميع أو ببعض الطلبات التي تقدّم بها في الدرجة البدائية، على أن تهدف إلى فسخ الحكم المطعون فيه. وعليه لا تقبل الطلبات الجديدة إذ لا يجوز الإدلاء في الاستئناف إلا بطلبات قد جرى التمسك بها في الدرجة البدائية. ونظراً لأن الدعوى تقوم على أركان ثلاثة هي الموضوع والسبب والخصوم، فإنّ أي تغيير في هذه الأركان في المرحلة الاستئنافية يعتبر بمثابة تقديم دعوى جديدة أو طلب جديد. وعلى ذلك إذا تذرّع الخصم في استئنافه بسبب قانوني جديد اسناداً لدعواه، فيعد ذلك منه إدلاء بادعاء أو بطلب جديد، وهو أمر غير جائز القبول ويتعيّن بالتالي رفضه. فالدعوى تتبلور في مرحلتها البدائية، ولا يجوز تعديل سببها في الاستئناف حيث لا يسمع فيه أي طلب جديد^{٢٧٢}.

مع الإشارة إلى صلاحية مجلس شورى الدولة ببحث الأسباب المتعلقة بالانتظام العام عفواً من تلقاء نفسه أثناء وضع يده على القرار المطعون فيه بطريق الاستئناف. وقد اعتبر مجلس شورى الدولة " أنّ الدعاوى تتبلور في مرحلتها البدائية ولا يجوز أن يعدّل سببها في طور الاستئناف أي أنّه لا يسوغ عندئذ أي طلب جديد لأنّ الاستئناف ينقل الدعوى لدى مجلس شورى الدولة فيعيد المجلس درسها ويبتّ بها مجدداً. والسبب القانوني الجديد له في القضايا الضرائبية مفهوم خاص ويفسّر تفسيراً واسعاً كما هي الحال في قضايا الإبطال"^{٢٧٣}.

ولا يقبل السبب القانوني الجديد، فتحوّر عندئذ في أركان الدعوى وتصبح بمثابة الطلب الجديد. وبالتالي غير جائزة في المرحلة الاستئنافية. غير أنّ الوسائل والحجج الجديدة تكون مقبولة استئنافاً ولو ارتكزت على سبب قانوني جديد، فيما إذا كانت من الانتظام العام، أو كانت مستمدة من العيوب الواقعة في إجراءات المحاكمة البدائية، أو كان الإدلاء بها متعذراً في المرحلة الابتدائية كما لو نشأت عن عيب واقع في الحكم المستأنف بالذات^{٢٧٤}.

^{٢٧١} يحيى المبشر، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، مرجع سابق، ص ٣٢٥.

^{٢٧٢} ميراي داوود، التنازع الضريبي، مرجع سابق، ص ٥٨.

^{٢٧٣} م.ش.د، قرار رقم ٨٠، تاريخ ٢٩/١٠/٢٠٠١، الدولة - وزارة المالية/ شركة ابو جودة العقارية، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد ١، ص ٦٧.

^{٢٧٤} م.ش.د، قرار رقم ٨١٠، تاريخ ٢٨/١٠/٢٠٠١، الدولة - وزارة المالية/ شركة ابو جودة العقارية، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد ١، ص ٦٧.

٢ - مفاعيل الاستئناف

كما كل استئناف، هناك عدة أعمال تكون لاحقة له، ولكن ليست كل هذه الاعمال مقبولة في التنازع الضريبي.

أ- الاستئناف التبعي أو الطارئ

وفقاً للمبادئ العامة لأصول المحاكمات الادارية، إنّ من المنازعات القضائية التي لا يجوز تقديم إستئناف تبعي بشأنها ولا أيضاً طلبات مقابلة، تلك التي تتعلّق في النزاع بقانونية الانتخابات للمجالس الادارية وفي النزاع التأديبي وفي التنازع الضرائبي لأنّ النزاعات المذكورة لا تتوافق مع المراجعة التبعية بالنسبة لطبيعة الصلاحيات التي تولي المحاكم النظر بهذه القضايا^{٢٧٥}. لذلك إنّ الاستئناف المقصود لدى مجلس شورى الدولة هو الاستئناف الأصلي وليس التبعي. باعتبار أنّ اجتهاد مجلس شورى الدولة مستقر على أنّ الاستئناف التبعي هو غير مقبول أمامه. لأنّ قوانين الضرائب لم تكرر إمكان تقديم استئناف تبعي من قبل المستأنف عليه. كما أنّ نظام مجلس شورى الدولة لم ينصّ صراحة على وجود استئناف تبعي لديه على غرار ما هو وارد في أصول المحاكمات المدنية^{٢٧٦}.

وانّ الاستئناف التبعي امام مجلس شورى الدولة لا يقبل وفقاً للمبادئ العامة لاصول المحاكمات الادارية في الامور والقضايا التي لا يمكن تقديم طلبات مقابلة بشأنها. الا اذا نصّ القانون صراحة على ذلك لانه لا يمكن قبول هذه الطلبات طالما ان الادارة تملك السلطة لاتخاذ مثل التدابير التي تطلبها من القضاء أي عندما تملك امتيازات السلطة العامة. ولا يمكن ان يفصل القاضي الاداري بصحة طلب مقابل الا اذا كان صالحاً للنظر فيه، ومن المعلوم أنّ مجلس شورى الدولة هو مرجع استئنافي للقضايا الضريبية^{٢٧٧}.

ب- الاعمال اللاحقة للتنازع الضريبي

انّ الأعمال اللاحقة للتنازع الضريبي من تنفيذ لاحكام مجلس شورى الدولة الى المطالبة بتنقيط الرسوم او الحجز او المطالبة بفوائد الاموال لها احكامها في التنازع الضريبي . فالتنفيذ لا يقتصر فقط على المكلف انما ايضا على الدوائر المالية.

^{٢٧٥} م.ش.د، قرار رقم ٣٤٦، تاريخ ١٠/٣/٢٠٠٣، بلدية بيروت/جهاد فرحات، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٧، المجلد ٢، ص ٣٨٠.

^{٢٧٦} م.ش.د، قرار رقم ٢٠٦، تاريخ ٢٤/٣/١٩٨٢، بلدية بيروت/احمد الحلبي، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٤، ص ١٤٠٠.

^{٢٧٧} م.ش.د، قرار رقم ٤٣٠، تاريخ ١٨/٤/٢٠٠٥، الدولة/ ناصر الامين، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢، ص ٧٤٥.

فعلى 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 بناءً على طلب المتضرر الحكم بإلزامه بدفع غرامة إكراهية 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 سنة^{٢٧٨}.

وان الاعمال اللاحقة للمنازعة الضريبية كذلك المتعلقة بتقسيط الضرائب والرسوم والغرامات المتوجبة أو بتحصيلها كقرارات الحجز الملقاة على أموال المكلف تنفيذاً للتكاليف المالية، تخرج عن التنازع الضرائبي الذي تختص لجان الاعتراضات بالنظر فيه بداية حيث تقتصر مهامها على البحث في توجب التكاليف والبت في قانونية فرضه أصلاً وأساسه ومقداره، غير أنها تبقى وبصفتها قرارات ادارية نافذة وضارة قابلة للطعن عن طريق مراجعة تجاوز حد السلطة أمام مجلس شورى الدولة وفقاً للقواعد العامة التي ترعى أصول المحاكمات الادارية^{٢٧٩}.

أما بالنسبة للمطالبة بفوائد الاموال التي اضطر المكلف إلى دفعها فإن اجتهاد مجلس شورى الدولة استقرّ على اعتبار أنه في القضايا الضريبية لا يحق للمكلف الذي استفاد من ابطال أو تعديل تكليفه أن يطالب بمعزل عن أي نص بفوائد الاموال التي اضطر الى دفعها تنفيذاً لجداول التكاليف علماً أنه في هذا الحقل الضريبي لا تسأل الدولة عن خطئها الا في حال ارتكابها خطأ جسيماً ويجب في هذه الحال أن يتم وفقاً للأصول تقديم دعوى تعويض مستقلة عن الدعوى الضريبية^{٢٨٠}.

وقد نصّت المادة ١٠٣ من قانون الاجراءات الضريبية على ان تزول مسؤولية المكلف عن المخالفات الضريبية بسبب قوة قاهرة او ظروف استثنائية عن الفترة الضريبية التي حصل خلالها سبب القوة القاهرة وذلك بالنسبة للغرامات المتعلقة بعدم تأدية الضريبة.

اما بالنسبة لاسترداد الضريبة فقد نصت المادة ٥٤ من قانون الاجراءات الضريبية انه اذا زادت قيمة الضريبة المدفوعة عن قيمة الضريبة المتوجبة، يحق للادارة الضريبية ان تستعمل الزيادة الحاصلة لاجل استيفاء المبالغ المتوجبة على المكلف من ضرائب اخرى، على ان تبلغه ذلك ويرد الى المكلف الرصيد المتبقي من الزيادة ضمن مهلة خمسة واربعين يوماً من تاريخ تقديم طلب الاسترداد.

^{٢٧٨} مروان القطب، منازعات التحقق الضريبي في لبنان، مرجع سابق، ص ١٠٥.

^{٢٧٩} م.ش.د، قرار رقم ٣٠١، تاريخ ٣١/٢/٢٠٠٧، حسن محمود غزال/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ١، ص ٦٩٥.

^{٢٨٠} م.ش.د، قرار رقم ٤٢٣٦، تاريخ ٢٦/٢/٢٠٠٤، بنك سردار/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٩، المجلد ١، ص ٧٤٧.

وقد اضافت المادة ذاتها انه في حال كانت الزيادة ناتجة عن اكتشاف خطأ من قبل الادارة الضريبية، فعلى هذه الادارة ان تعيد الزيادة تلقائياً وبدون طلب مهلة ثلاثين يوماً من تاريخ اكتشاف الخطأ. اما اذا كانت الضريبة المستردة ناتجة عن قرار باطل، ملغى، أو معدل من قبل الادارة الضريبية، او بموجب قرار قضائي، او في حال حصول خطأ مادي من قبل الادارة الضريبية ادى الى دفع ضريبة تزيد قيمتها عما هو كنوجب قانوناً، تحتسب الفائدة من اليوم الذي دفع فيه المكلف هذه الضريبة.

ثم جاء في المادة ٥٥ من المرسوم رقم ٢٠٠٩/٢٤٨٨ على أنه في حال القبول الجزئي أو الكلي للاعتراض من قبل الادارة الضريبية او المحاكم الادارية أو لجان الاعتراضات أو مجلس شورى الدولة، يحق للمكلف الذي سبق ودفع المبالغ المفروضة عليه الحصول على الرصيد المدفوع منه زيادة على الفائدة القانونية المتوجبة عن هذا الرصيد.

ج- 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 الآتية وفقاً للطرق الآتية:

- الاعتراض.
- اعتراض الغير.
- اعادة المحاكمة.
- تصحيح الخطأ المادي.

وتعد هذه الطرق من مراجعات القانون العام ولا تتميز فيها المنازعات الضريبية بشيء. وينظر فيها مجلس شورى الدولة كما ينظر في المنازعات الادارية الأخرى^{٢٨١}.

٣- الصعوبات التي يواجهها القضاء الضريبي

هناك العديد من الصعوبات التي يعني منها القضاء الضريبي ومنها:

- عدم صدور مرسوم تطبيق القانون رقم ٢٢٧ الذي يحدد انشاء محاكم ادارية بلد من لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم.

^{٢٨١} مروان القطب، منازعات التحقق الضريبي في لبنان، مرجع سابق، ص ١٠٥.

- افتقار الادارة الضريبية لذوي الخبرة في الشأن الضريبي، وحتى للحقوقيين الملمين بالقانون الضريبي.
- اعتبار الادارة الضريبية الحكم والخصم في آنٍ معاً ما يحد من ترسيخ مبادئ العدالة.
- رغم تشكيل لجنة نوعية لكل ضريبة، إلا أنّ هذه اللجان تفتقر للعناصر الفنية من ذوي المراجعات والخبرة في الشأن الضريبي. وهو ما يحدده قانون الاجراءات الضريبية في تشكيل اللجان، على غرار لجان الاستملاك التي حدد في قانون الاستملاك بان يتوفر مهندس من وزارة الاشغال العامة، بالاضافة الى وجود خبير محلي عضواً في اللجنة. اما لجان الاعتراضات فانّ قانون الاجراءات الضريبية لم يلزمها بوجود خبير انما أعطى الحق بالاستعانة بخبراء اذا دعت الحاجة.

الخاتمة

تعد المرحلة الادارية للتنازع الضريبي مرحلة مهمّة جداً لأنها تفصل في النزاعات البسيطة التي تتضمن أخطاء مادية وحسابية، مما يحد من حجم المنازعات التي تنتقل الى المرحلة القضائية، بحيث تختص الجهات القضائية بالمنازعات التي تتضمن خلافاً على قانونية الضريبة.

وإن قانون الاجراءات الضريبية قد حدّد أصول الاعتراض على الضرائب والرسوم التي تفرضها مديرية المالية العامة، وذلك أمام الادارة الضريبية ولجان الاعتراضات ومجلس شورى الدولة. وإن وجود قضاء ضريبي كقريب على أعمال الادارة الضريبية ساهم في تحقيق العدالة الضريبية من خلال توفير حماية للمكلفين بالضرائب والرسوم. ولقد برزت هذه الحماية من خلال خصائص التنازع الضريبي والمبادئ التي يخضع لها لا سيما مبدأي التقاضي على درجتين وحق الدفاع، لكن على الرغم من ذلك ان القضاء الضريبي في لبنان لا يخلو من الصعوبات كما تمت الاشارة الى ذلك في متن الرسالة.

والواقع ان التنازع الضريبي الحاصل هو تنازع خاص لا يقتصر فقط على نواحي قانونية فقط انما ايضاً يتطرق الى البحث في مسائل فنية ومالية لا تخلو بدورها من الصعوبة لا بل التعقيد في بعض الاحيان، كونه هناك أعمال تدخل ضمن اختصاص التنازع وأخرى منفصلة عنه، فجميع الاعمال التنظيمية تعتبر منفصلة عن التنازع الضريبي، اما الاعمال الفردية فالمبدأ هي عدم جواز اعتبارها منفصلة الا في بعض الاستثناءات.

وإن ايلاء مجلس شورى الدولة كمرجع استئنافي الرقابة على شرعية قرارات لجان الاعتراض على الضرائب والرسوم وان كان ينسجم مع حق الدفاع بقصد تأمين ضمانة أكبر لصاحب المصلحة، لا يكفي في توفير العدالة الضريبية أحياناً لأن مجلس شورى الدولة كقاضي ضريبي، يجب تعزيزه في غالب الاحيان بالخبرات الفنية والمالية في تحديد الضريبة الواجب فرضها أو الاساس القانوني التي تفرض عليه، الامر الذي ينعكس بدوره على مدى صوابية هذا التحديد من قبله. لهذه الاسباب فإنه من الانسب أن يرتبط مبدأ التقاضي على درجتين في التنازع الضريبي بلجان أو هيئات متخصصة يغلب على أعضائها العنصر الفني كما هو الحال في لجان الاستملاك.

ولا بد من الاشارة الى الدور الكبير الذي لعبه قانون الاجراءات الضريبية رقم ٤٤ / ٢٠٠٨ في موضوع التنازع الضريبي الذي وحد الضرائب ومهل الاعتراضات وفسّر وفصل جميع الاجراءات التي تمت دراستها . فهو بالتالي قد شكل نقلة نوعية في موضوع التنازع الضريبي فبحسب ما تمت دراسته فانه قد:

- وحد الاجراءات المطبقة على كافة انواع الضرائب ما عدا الرسوم والعلوات البلدية التي لا يسري قانون الاجراءات الضريبية عليها.
- كرس مبادئ عامة وادخل مبادئ حديثة لتطبيق القوانين الضريبية.
- فعّل عمل الادارة الضريبية وحفظ حقوق المكلفين.
- شكّل نقلة نوعية من خلال وقف التحصيل الجبري اذ قبل صدوره كان هناك ما يصح بتسميته نفذ الضريبة ثم اعترض، ومع صدور قانون الاجراءات الضريبية عند حصول التنازع الضريبي يتوقف التحصيل الجبري لحين البت بالاعتراض.
- اعطى قانون الاجراءات الضريبية للمكلفين الحق بتقسيط الرسوم وتصحيح الاخطاء التي قد يقعون فيها، وكذلك الادارة بتصحيح عيوبها.
- تطرق الى احدث القواعد القانونية المتعلقة بأصول الاعتراض والاستئناف، فوضع أصول تقديم الاعتراض والبتّ فيه من قبل الادارة الضريبية وأصول الاستئناف فقد وحد مهلة الاستئناف بشهر واحد من تاريخ التبليغ.
- الآ ان قانون الاجراءات الضريبية اعتبر المهلة بالنسبة للاعتراض مهل اسقاط للمعترض، ولم يحدد صراحة مهلة محددة للجان الاعتراضات للبت بالاعتراض.
- ورغم وجود قانون الاجراءات الضريبية الا انه للحد من التنازع الضريبي لا بد من القيام بعدة اصلاحات تبدأ من:
- تحديث القوانين الضريبية بما يتناسب مع متطلبات المجتمع وتغطية الثغرات التي لا تزال موجودة.
- اعادة بناء الهيكلية للادارة الضريبية من خلال ادخال بعض الاصلاحات تبدأ بتعيين فنيين وذوي الخبرة في المجال الضريبي، وتأليل الاعمال الضريبية.
- المراقبة الفعالة لاعمال التحقق والتحصيل وهنا يكمن الدور الفعلي لديوان المحاسبة من حيث الرقابة المسبقة والمؤخرة التي يجب ان تتوسع.
- اخضاع الموظفين في الحقل الضريبي لدورات تأهيلية في كل فترة للحد من الاخطاء.
- رغم انه لا يمكن اغفال الدور الكبير الذي يقوم به مجلس شورى الدولة والحمل الملقى على عاتقه في حل النزاعات الضريبية ولا يمكن الا ان نشيد بدوره، الا ان المنازعات الضريبية لها طابع خاص كما تمت الإشارة في موضوع الرسالة. ومع المهام الكثيرة التي تقع على عاتق مجلس شورى الدولة وللحد من الوقت الطويل الذي تستغرقه المنازعات امام المجلس، من الافضل انشاء محاكم خاصة للنظر في

المنازعات الضريبية وفصل هذه النزاعات عن صلاحية مجلس شورى الدولة وتعيين قضاة مستقلين متخصصين خاضعين لدورات فنية وتأهيلية في المجال الضريبي، وبالتالي تصبح منازعات القضاء الضريبي مستقلة استقلالاً تاماً كسائر المنازعات الأخرى، وبالتالي يمكن النظر بالمنازعات الضريبية بشكل أسرع ووقت أقل بسبب الحصر في الوظيفة.

وبالتالي يصبح القانون الضريبي قانون مستقل بالفعل وعلى المشرع تجميع كل القوانين الضريبية وحتى اصول المحاكمات الضريبية في كتاب خاص اسوة باصول المحاكمات الادارية واصول المحاكمات المدنية، ما يسهل التعقيدات في هذا المجال وبالتالي يتعرف المكلف على واجباته وحقوقه ويحدّ من تعسف الادارة الضريبية.

لائحة المراجع

المراجع باللغة العربية

- حسن الدخيل احمد، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس لبنان، الطبعة الاولى، سنة ٢٠١٢.
- خلاف حسين، الاحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الاولى، سنة ١٩٦٦.
- سعد وجيه، الموجز في التشريعات الضريبية والجرائم المالية، البحيرة، الطبعة الاولى، سنة ٢٠٠٤.
- صالح أمين، الاعتراضات على الضرائب والرسوم، مكتبة صادر ناشرون، بيروت، سنة ٢٠٠٥.
- عواضة حسن، المالية العامة- دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، سنة ١٩٨٧.
- عوض الله زينب، التشريع الضريبي اللبناني، الدار الجامعية، بيروت، سنة ١٩٩٤.
- فرحات فوزات، التشريع الضريبي العام (دراسة مقارنة)، الطبعة الثانية، بيروت، سنة ٢٠١٠.
- القطب مروان، مدخل الى المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، مكتبة الجامعة اللبنانية، صيدا، سنة ٢٠١١.
- القيسي محي الدين، القانون الاداري العام، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٧.
- المبشر يحيى، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، دار الحسيني للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، سنة ١٩٩٤.
- نخلة موريس، المختار في الاجتهاد الاداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، سنة ١٩٩٨.
- نخلة موريس، مسؤولية السلطة العامة، دار المنشورات الحقوقية، مطبعة صادر، بيروت، سنة ١٩٨٣.

الدراسات والمقالات باللغة العربية

- جابر وليد، دراسة حول التنازع الضريبي طبيعته وخصائصه، معهد الدروس القضائية، بيروت، ٢٠٠٨.
- داوود ميراى، التنازع الضريبي، دراسة حول التنازع الضريبي في المعهد العالي للإدارة، بيروت، ٢٠١٥.
- ضو جنين، حديث المالية، نشرة صادرة عن المعهد العالي، العدد ٩، تشرين الاول ٢٠٠٠.
- علي هادي عطية الهلالي، دراسة حول مدى ذاتية الاثبات في المنازعات الضريبية (دراسة مقارنة)، كلية القانون - جامعة ذي قار، سنة ٢٠١١.
- عيراني كارل، دراسة حول الاعمال المنفصلة في التنازع الضريبي، معهد الدروس القضائية، بيروت، ٢٠٠٤.
- القطب مروان، منازعات التحقق الضريبي في لبنان، مجلة الحياة النيابية، المجلد الخامس والسبعون، حزيران ٢٠١٠.
- مجلة القضاء الاداري، قرارات مجلس شورى الدولة.

النصوص القانونية

- الدستور اللبناني.
- قانون رسم الانتقال على الاموال المنقولة وغير المنقولة الصادر بالمرسوم ١٤٦ تاريخ ١٤/١٢/١٩٥٩ وتعديلاته.
- قانون ضريبة الملاهي الصادر بالمرسوم ٦٦/٦٧.
- قانون ضريبة الاملاك المبنية الصادر بتاريخ ١٧/٩/١٩٦٢.
- قانون ضريبة رسم الطابع المالي الصادر بالمرسوم ٦٧/٦٧.
- قانون ضريبة الدخل رقم ١٤٤ تاريخ ٦/١٢/١٩٥٩.
- قانون الاجراءات الضريبية رقم ٤٤ تاريخ ١١/١١/٢٠٠٨.
- قانون المحاسبة العمومية الصادر بالمرسوم رقم ١٤٩٦٩ تاريخ ٣٠ كانون الاول ١٩٦٣.
- مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية رقم ٢٤٨٨ تاريخ ٣٠/٧/٢٠٠٩.
- المرسوم تحديد مهل واصول الاعتراض على الضرائب والرسوم رقم ١٥٩٤٧ تاريخ ١٣/٣/١٩٩٤.
- نظام مجلس شورى الدولة رقم ١٠٤٣٤ تاريخ ١٤/٦/١٩٧٥.

– الاحكام والقرارات القضائية

- م.ش.د، قرار رقم ٨٠، تاريخ ٢٩/١٠/٢٠٠١، الدولة وزارة المالية/شركة ابو جودة العقارية، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٨٠، تاريخ ٢٩/١٠/٢٠٠١، وزارة المالية/شركة ابو جودة العقارية، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٢٩، تاريخ ٤/٦/١٩٧٣، جميل ناصيف عطية/سلطانة شهاب، المجموعة الادارية لسنة ١٩٧٣.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٢٥، تاريخ ٢٣/١١/١٩٧٧، الشركة العقارية اللبنانية سيل ش م ل / الدولة، المجموعة الادارية ١٩٧٧، الجزء ٣.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٣٠، تاريخ ٢٣/٤/١٩٨٠، ورثة نعمة عبدالرزاق/الدولة، المجموعة الادارية سنة ١٩٨٠، الجزء ٤.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٩١، تاريخ ٢٠/٢/٢٠٠٧، جمعية شركات القمان في لبنان/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٣٥، تاريخ ٢٥/٦/١٩٦٢، عبدالسلام التوم/ الدولة، المجموعة الادارية ١٩٦٢.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٧٩، تاريخ ١٢/٤/٢٠٠٠، شركة مطاحن التاج ورفيقاتها/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٣، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٣٢، تاريخ ١٨/١/٢٠١٣، نقابة المحامين في بيروت/الدولة، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٢، تاريخ ١٤/١٠/٢٠١٣، شركة اليانز سنا ش م ل/الدولة، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٥٤، تاريخ ١٥/١٢/٢٠٠٣، شركة الترابية اللبنانية – شركة هولسيم/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٨، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٢٦، تاريخ ٢٦/٢/٢٠٠٤، بنك سردار/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٩، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ١٢٣، تاريخ ١٨/١١/٢٠٠٤، جمعية قرى الاطفال أس –أو –أس/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٩، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٢٦، تاريخ ٥/١/٢٠١٢، مكتب بربارة وشركاهم/الدولة، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ٥٥٦، تاريخ ١٢/٦/٢٠١٢، سليم ضاهر ورفاقه/الجامعة اللبنانية، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ١٣١، تاريخ ٢/٦/١٩٨٨، توفيق الياس مصلح ابو خاطر/بلدية بيروت، مجلة القضاء الاداري ١٩٩٠، ص ٢٢٣.

- م.ش.د، قرار رقم ١٣١، تاريخ ١٩٨٧/١٠/٥، لوها نس ابراهيم عبا جيان/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٨٩.
- م.ش.د، قرار رقم ١٧، تاريخ ١٩٨٦/٦/٣، عبداللطيف البلعة ورفاقه/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٨٧.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٨، تاريخ ١٩٨٧/٢/٤، شركة الانشاء والتحسين العقاري/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٨٩.
- م.ش.د، قرار رقم ١٤٤، تاريخ ١٩٩٢/٥/١٨، القاضي انطوان الرشمانى/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٩٢.
- م.ش.د، قرار رقم ١٧، تاريخ ١٩٨٩/٢/٣، عبداللطيف/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٨٧.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٢١، تاريخ ١٩٩٥/١/١٢، المهندس سليم شقير ورفاقه/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٩٦.
- م.ش.د، قرار رقم ١، تاريخ ١٩٨٨/١/٥، بلدية بيروت/طارق شهاب، مجلة القضاء الاداري ١٩٩١.
- م.ش.د، قرار رقم ٩٤، تاريخ ١٩٨٥/٢/١٣، عيتانى/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٨٦.
- م.ش.د، قرار رقم ٧٠، تاريخ ١٩٨٧/٤/٨، بشور/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٨٩.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٨، تاريخ ١٩٨٧/٢/٤، شركة الانشاء والتحسين العقاري/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٨٩.
- م.ش.د، قرار رقم ٧٧٢، تاريخ ٢٠١١/٦/٩، الشركة اللبنانية للمعادن ش م ل/الدولة، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ١٢٧، تاريخ ٢٠١٤/١١/٦، شركة اميركان اندريانرز غروب ش م ل/الدولة، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ٢١٢، تاريخ ٢٠٠٥/١/١١، الدكتور كميل بشارة سمنة/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٩، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٥١٨، تاريخ ٢٠٠٧/٥/١٧، بلدية بيروت/كلود سابا هنود، مجلة القضاء الاداري، سنة ٢٠١٢، المجلد الثاني.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٣٠، تاريخ ١٩٨٠/٤/٢٣، ورثة نعمة عبدالرزاق/الدولة، مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع.
- م.ش.د، القرار رقم ٣٨، الصادر بتاريخ ٢٠١٢/١٠/١٥، شركة امين عور مأكولات الشرق الاوسط ش.م.ل/ادارة الجمارك، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ١١٢، تاريخ ١٩٧١/١١/١٨، حبيب/بلدية بيروت، المجموعة الادارية ١٩٧٢.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٢٦، تاريخ ٢٠٠٤/٢/٢٦، بنك سردار/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد الاول.

- م.ش.د، قرار رقم ٦٨، تاريخ ٢٠٠٦/١١/١، ايلينا حرفوش/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٠٠، تاريخ ١٩٨١/٢/٢٥، بلدية بيروت/ فرحان دقدوق، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٢٥، تاريخ ١٩٧٧/١١/٢٣، الشركة العقارية اللبنانية سيل ش م ل/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٦٠، تاريخ ٢٠٠٦/٢/١٦، جمعية النادي النسائي الاميركي/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١١، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ١٢٢، تاريخ ١٩٧٩/٤/١١، شركة كلوب فاكانس دي ليينون ش م ل/ بلدية طبرجا - كفرياسين، ادما، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٩١، تاريخ ١٩٧٨/٦/٢١، ادلي/الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة الجزء الثالث.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٢٠، تاريخ ٢٠١٢/٤/٥، السيدة فاديا عازار نوبر/ الدولة، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ٦٤١، تاريخ ٢٠٠٢/٧/١٠، شركة مدكو ش.م.ل ومحلات جرجي نقولا الشماس/الدولة ولجنة ادارة استثمار مرفأ بيروت، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد الثاني.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٢٥، تاريخ ١٩٧٧/١١/٢٣، الشركة العقارية اللبنانية(سيل)/الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الثالث.
- م.ش.د، قرار رقم ١٢١، تاريخ ١٩٧٧/٤/٢٧، بنك سوريا ولبنان/الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الثالث.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٣١، تاريخ ٢٠٠٧/١/٢٢، بلدية نهر ابراهيم/شركة كابلات لبنان ش م ل، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٨٨، تاريخ ١٩٧١/٧/٩، بنك لبنان والمهجر/الدولة، المجموعة الادارية ١٩٧٢.
- م.ش.د، قرار رقم ٧٣، تاريخ ٢٠١١/١٠/٢٦، الدولة / شركة ادارة وانماء العقارات، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٠٧، تاريخ ١٩٧٩/١٢/١٨، جورج شاهين بارودي/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الثالث.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٠٠، تاريخ ١٩٨١/٢/٢٥، بلدية بيروت/ فرحان دقدوق، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٤٥، تاريخ ١٩٧٧/١١/٢٨، شركة الترابية الوطنية/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الثالث.
- م.ش.د، قرار رقم ٥٥٥، تاريخ ٢٠٠٤/٤/٢٧، نرمن شحادة ايراني/ بلدية بيروت، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٨، المجلد ٢.

- م.ش.د، قرار رقم ١٢٣، تاريخ ٢٠٠٢/١٢/٩، شركة جياضو للاخشاب جب وود/ بلدية طرابلس، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٧، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٠، تاريخ ٢٠٠٥/١٠/٦، شركة ليبانسيل ش م ل/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١١، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٣١، تاريخ ٢٠٠٧/١/٢٢، بلدية نهر ابراهيم/ شركة كابلات لبنان، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٩٢، تاريخ ١٩٩٥/٢/٢٧، النداف/الدولة، مجلة القضاء الاداري ١٩٩٧.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٠٧، تاريخ ٢٠١٣/٢/١٩، شركة مكاتب حديثة ش.م.ل/ الدولة، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ١٧٦، تاريخ ١٩٧٧/٥/٢٣، مارسيل دببوز/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣.
- م.ش.د، قرار رقم ٦٣، تاريخ ١٩٨٠/١٠/٢٢، جبرائيل طعمة/الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة ١٩٨٠.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٦٨، تاريخ ٢٠٠٥/٥/١٢، حسن عبود/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٩، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٨٩، تاريخ ٢٠٠١/٢/٢١، نقابة اصحاب الشقق المفروشة في لبنان/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٥٠٠، تاريخ ٢٠٠٣/٥/١٢، ميشال غمرون/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٧، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٦٠، تاريخ ٢٠٠٦/٢/١٦، جمعية النادي النسائي الاميركي/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١١، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٩١، تاريخ ١٩٨٢/١١/٢٤، شركة النقلات البرية والبحرية والجوية/الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع.
- م.ش.د، قرار رقم ٦٩٣، تاريخ ٢٠٠٧/٧/١٢، بلدية ديك المحدي-دير طاميش/ مكروهي هوقانيان، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ١٢٢، تاريخ ١٩٧٩/٤/١١، شركة كلوب فاكانس دي لبيون ش م ل/ بلدية طبرجا، كفرياسين، ادمان قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٣٤، تاريخ ٢٠١٣/١/١٩، جاك عودة/الدولة، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ٨٥٦، تاريخ ١٩٨٠/١٢/١٧، عزقول/ بلدية بيروت، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع.
- م.ش.د، قرار رقم ٩٧، تاريخ ٢٠٠٦/١١/٩، مرام منقارة/بلدية بيروت، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ١.

- م.ش.د، قرار رقم ٢٣١، تاريخ ٢٢/١/٢٠٠٧، بلدية نهر ابراهيم/ شركة كابلات لبنان، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٦٩، تاريخ ٢٠/٣/٢٠٠٧، بلدية بيروت/وجيه العضم، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ٨٠، تاريخ ٢٩/١٠/٢٠٠١، الدولة وزارة المالية/ شركة ابو جودة العقارية، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٦١، تاريخ ١٩/٣/٢٠٠٧، موسى سليمان فريجى/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ١١٤، تاريخ ٢٦/٤/١٩٧٧، شركة الخطوط الجوية العالمية T.W.A / الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٥٧، تاريخ ١٩/١٠/١٩٧٧، الدولة/ طيارة واولاده، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣.
- م.ش.د، قرار رقم ٥٥٥، تاريخ ٢٠/٥/٢٠١٣، شركة AUG/ الدولة، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ١٧، تاريخ ١٨/١٠/٢٠١٣، وديع جريصاتي واولاده ش.م.ل/ الدولة، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٣٦/٢٠١٠-٢٠١١، تاريخ ١٠/٢/٢٠١١، شركة اده ساندز ش.م.ل/ بلدية جبيل، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ١٠١، تاريخ ١٣/١١/٢٠٠٦، بلدية الهري/ شركة كهرباء قاديشا، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، مجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٧٠٣، تاريخ ١٧/٦/٢٠١٤، شركة لاتافولا/ الدولة، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ٢١٢، تاريخ ١١/١١/٢٠٠٥، الدكتور كميل بشارة سمنا/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٩، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٣، تاريخ ١٨/٣/١٩٨٠، الشركة اللبنانية للتمويل/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٦٩، تاريخ ٢٠/٣/٢٠٠٧، بلدية بيروت/ وجيه منير العضم، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد الثاني.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٧١، تاريخ ١/٢/٢٠٠٥، شركة وريدي هولدينكز انك ش م ل / بلدية الجديدة البوشرية - السد، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٩، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٤٦، تاريخ ٣١/١٢/٢٠٠٣، بلدية بيروت/ عماد الدين سليم ابو الزلف، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٧، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٨٥٧، تاريخ ١٧/١٢/١٩٨٠، بلدية بيروت/ صبحية اياس، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع.

- م.ش.د، قرار رقم ٢٢١، تاريخ ١٩٧٩/٦/٢٥، فرنسيس خليفة/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الثالث.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٣٦، تاريخ ١٩٧٨/٦/٢٧، يوسف جورج خطار/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣.
- م.ش.د، قرار رقم ١٧٩، تاريخ ١٩٧٩/٥/٢٢، شركة صباغ العقارية، ش م ل/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣.
- م.ش.د، قرار رقم ١٢٨، تاريخ ١٩٧٩/٤/١٧، شركة خاتون للبناء والتجارة/ بلدية بيروت، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٥، تاريخ ١٩٧٩/٢/٢٢، ورثة جورج ورامز طعمة/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٠١، تاريخ ٢٠٠٧/٢/٢١، حسن محمد غزال/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٠١، تاريخ ٢٠٠٧/٢/٢١، حسن محمد غزال/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد الاول .
- م.ش.د، قرار رقم ٢٣٥، تاريخ ١٩٦٢/٠٦/٢٥، التوم/ بلدية طرابلس، المجموعة الادارية ١٩٦٢.
- م.ش.د، قرار رقم ١٩٠، تاريخ ١٩٧٩/٥/٢٩، شركة عقارات اندولسيا المحدودة/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٩١، تاريخ ١٩٨٢/١١/٢٤، شركة النقلات البرية والبحرية والجوية"دليا"/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع.
- م.ش.د، قرار رقم ٤١٤، تاريخ ١٩٧٣/٦/٣٠، المجموعة الادارية.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٧٧، تاريخ ١٩٧٥/٦/٩، حمود/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء ٣.
- م.ش.د، قرار رقم ٧٣، تاريخ ٢٠١١/١٠/٢٦، شركة/ الدولة، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٤٣، تاريخ ١٩٧٧/١١/٢٨، شركة الاتربة الوطنية/ الدولة، قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الثالث.
- م.ش.د، قرار رقم ٦٦٦، تاريخ ٢٠٠٢/٩/٥، جامعة القديس يوسف/ بلدية بيروت، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، العدد ١٧، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ٦١٤، تاريخ ٢٠٠١/٧/٩، بلدية بيروت/ رمزية مصطفى فلاكار، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٨٩، تاريخ ٢٠٠١/٢/٢١، نقابة اصحاب الشقق المفروشة في لبنان/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد ١.

- م.ش.د، قرار رقم ٤٨٥، تاريخ ٧/٥/٢٠٠٧، المهندس جون فرح/مؤسسة كهرباء لبنان، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ٥٠٠، تاريخ ١٢/٥/٢٠٠٣، ميشال غمران/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٧، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٩١، تاريخ ٢٤/١١/١٩٨٢، شركة النقلات البرية والبحرية والتجارية والجوية/ الدولة، قرارات مجلس شوري الدولة، الجزء الرابع.
- م.ش.د، قرار رقم ٥١٠، تاريخ ١٦/٥/٢٠٠٧، مؤسسة كهرباء لبنان/ يوسف علي غيث، مجلة القضاء الادارية ٢٠١، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٦١، تاريخ ١٩/٣/٢٠٠٧، موسى سليمان فريجي/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ٥٩٢، تاريخ ١٢/٦/٢٠٠٧، بلدية بيروت/ بلال عيتاني، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ١٨٥، تاريخ ١٠/١٢/٢٠٠٣، شركة انشكيب ديتايل سرفيس ش م ل/ بلدية انطلياس والنقاش، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٧، المجلد الاول.
- م.ش.د، قرار رقم ١٨٥، تاريخ ٢١/٢/١٩٦٧، مؤنس/ بلدية الشبانية، المجموعة الادارية.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٨١، تاريخ ١٩/٦/٢٠٠٧، بلدية بيروت/ روجيه يوسف العبد، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ١٦٦، تاريخ ٢٩/١/٢٠٠١، شركة الصندوق الوطني لاعادة التأمين، شركة مساهمة فرنسيّة/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٦٤١، تاريخ ١٠/٧/٢٠٠٢، شركة مدكو ش.م.ل. ومحلات جرجي نقولا الشماس/الدولة ولجنة ادارة واستثمار مرفأ بيروت، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٢٧، تاريخ ١٥/٤/٢٠١٣، الشركة الفينيقية لقوات نهر إبراهيم المائيّة والكهربائيّة ش.م.ل/ بلدية فترى، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ٣، تاريخ ٢٨/١١/١٩٩٢، شركة خالد الصميدي واولاده/ بلدية طرابلس، مجلة القضاء الاداري ١٩٩٤.
- م.ش.د، قرار رقم ٩١، تاريخ ١٧/١٤/٢٠٠١، بلدية بيروت/ الرائد غسان عزالدين، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٣١٥، تاريخ ٢٦/٢/٢٠٠١، بلدية بيروت/ محمد الياس عرقجي، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٣٠، تاريخ ١٨/٤/٢٠٠٥، الدولة/ ناصر الامين، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢.

- م.ش.د، قرار رقم ٢٧١، تاريخ ٢٠٠٥/٢/١، شركة وردية هولدينجز انك ش م ل/بلدية الجديدة- البوشيرية السد،مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٦٢٢، تاريخ ٢٠٠٧/٠٦/١٩، بلدية بيروت/ روجيه يوسف العبد مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ٤١، تاريخ ٢٠١٣/١٠/١٤، نقابة أطباء الاسنان في بيروت /الدولة ، غير منشور.
- م.ش.د، قرار رقم ١٦١، تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٧، تفليسة جان الحلو/الدولة ، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٨، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ١١٨، تاريخ ٢٠٠١/١١/١٤، نصير وفادية مكارم/ بلدية بيروت، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٥٦، تاريخ ٢٠٠٢/٤/٢٤، شركة إنسان ش.م.ل/ الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد ١٧.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٦٠، تاريخ ٢٠٠٤/١/١٣، شركة منير كوربوريشين ش.م.ل/الدولة ، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٨، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٨٧، تاريخ ٢٠٠١/٢/٢١، بنك بيروت والبلاد العربية/ بلدية بيروت، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٤، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٨٠، تاريخ ٢٠٠١/١٠/٢٩، الدولة - وزارة المالية/ شركة ابو جودة العقارية، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٨١٠، تاريخ ٢٠٠١/١٠/٢٨، الدولة وزارة المالية/شركة ابيو جودة العقارية، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٥، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٤٦، تاريخ ٢٠٠٣/٣/١٠، بلدية بيروت/جهاد فرحات، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٧، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ٢٠٦، تاريخ ١٩٨٢/٣/٢٤، بلدية بيروت/احمد الحلبي، قرارات مجلس شورى الدولة،الجزء ٤،ص ١٤٠٠.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٣٠، تاريخ ٢٠٠٥/٤/١٨، الدولة/ ناصر الامين، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ٢.
- م.ش.د، قرار رقم ٣٠١، تاريخ ٢٠٠٧/٢/٣١، حسن محمود غزال/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠١٢، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ٤٢٣٦، تاريخ ٢٠٠٤/٢/٢٦، بنك سردار/الدولة، مجلة القضاء الاداري ٢٠٠٩، المجلد ١.
- م.ش.د، قرار رقم ١٧ تاريخ ١٩٩١/١٢/٤، الكسي وجلبرت وكلود جبيلي/بلدية بيروت، مجلة القضاء الاداري ١٩٩٢.

المراجع باللغة الأجنبية

- AUBY Jean Marie et Roland Drago, Traité des recours en matière administrative, Litec Paris, 1992.
- Bern, p:La nature juridique du contentieux de l'imposition, L.G.D.J, Paris; 1990.
- Chapux (R), Droit du contentieux administratif 8^{ème} édition, 1999.
- Debbash Charles et Ricci Jean Claude, contentieux administratif, 7^{ème} édition, Dalloz Paris, 2001.
- Groschaude Jacques et Marchessou philippe, Procédure fiscales, 2^{ème} édition, Dalloz, Paris, 2001.
- M.Chrétien, le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, ICP1946, In 571.
- Thierry Lambert, contentieux fiscal, principes et pratiques, S.T.H Edition, Paris, 1989.
- Trotabas et Cotteret, Droit fiscal, 8^{ème} édition, Paris, 1977.
- Trotabas, Droit fiscal, 3^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1977.

ملخص باللغة العربية

التنازع الضريبي هي المراجعات التي ترفع أمام القاضي الضريبي تظلماً من أعمال الإدارة الضريبية عند قيامها بأعمال التحقق والأعمال المتعلقة بها. ويبدأ هذا التنازع باعتراض المكلف على عمليات التحقق التي تقوم بها الإدارة الضريبية إذا رأى خطأً أو زيادةً أو اجحاف بحقّه، حيث يطلب فيه التصحيح في تطبيق التشريعات والأنظمة الضريبية. وينتهي التنازع عند البتّ بالاعتراض من قبل الإدارة الضريبية، وقبول صاحب العلاقة بالنتيجة أو بالفصل في النزاع من قبل المرجع القضائي المختص. ويمر التنازع الضريبي بمرحلتين:

المرحلة الأولى، وهي المرحلة الإدارية التي تتمّ أمام الإدارة الضريبية. والمرحلة الثانية، هي المرحلة القضائية التي تتضمن درجتين تقاضٍ. الدرجة الأولى، أمام المحاكم الإدارية أو لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم. والدرجة الثانية، أمام مجلس شورى الدولة الذي يختصّ بالنظر بالطعون في القرارات الصادرة من الدرجة الأولى من المرحلة القضائية. وكانت احكام التنازع الضريبي مبعثرة في أكثر من تشريع، الى ان صدر قانون الاجراءات الضريبية رقم ٤٤ تاريخ ٢٠٠٨/١١/١١ ، الذي وحدّ اجراءات الاعتراض على الضرائب والرسوم. مع الاشارة الى انّ منازعات تحقق الرسوم البلدية تخضع للاحكام الواردة في قانون الرسوم والعلاوات البلدية، والتي تتضمن اجراءات شبيهة بتلك المنصوص عليها في قانون الاجراءات الضريبية.

ملخص باللغة الفرنسية

Le différend fiscal se réfère aux plaidoiries soumises au juge des impôts dans un grief contre les travaux de gestion fiscale, lorsqu'ils effectuent leur vérification et d'autres travaux pertinents. Ce différend commence par l'objection du contribuable contre les travaux de vérification réalisés par la correction en mettant en œuvre les législations et les codes fiscaux> le différend se termine lorsque l'objection est jugée par la gestion et l'acceptation de la partie concernée du résultat, ou si le différend est jugé par l'autorité judiciaire compétente. Le différend fiscal suit deux étapes:

Première étape: c'est la phase administrative, qui est réalisée avant la gestion fiscale.

Deuxième étape: c'est la phase judiciaire, qui comprend deux degrés de litige. Le premier degré est soumis aux tribunaux administratifs ou aux comités des taxes et des honoraires. Le deuxième degré concerne le conseil consultatif de l'État, qui est spécialisé dans les appels contre les décisions rendues dans le premier degré de la magistrature. Les règles du différend fiscal ont été dispersées dans plus d'une loi, jusqu'à ce que la loi sur les procédures fiscales, n°44, datée du 11/11/2008, ait été émise. Cette loi unifie les objections contre les taxes et taxes. Il est à noter que les différends relatifs à la vérification des redevances municipales sont régis par les dispositions du droit municipal des droits et des indemnités, qui comprennent des procédures similaires à prévues par la loi sur les procédures fiscales.

ملخص باللغة الانكليزية

The tax disputes to the pleads submitted to the tax judge in grievance against the tax management works, when they do their verification and other relevant works. This dispute starts by the objection of the taxpayer against the verification works achieved by the tax management, if he sees a mistake, an increase or an injustice against him. He demands correction by implementing the tax legislations and codes. The dispute ends when the objection is judged by the tax management, and the acceptance of the concerned party of the result, or if the dispute is judged by the competent judiciary authority. The tax dispute follows two stages:

First stage: this is the administrative stage, which is achieved before the tax management.

Second stage: this is the judiciary stage, which includes two degrees of litigation. The first degree is before the administrative courts or the taxes and fees objection committees. The second degree is before of the state consultative council, who is specialized in appeals against decisions issued in the first degree of the judiciary stage. The rules of tax dispute were scattered in more than one legislation, until the tax procedures law, No.44, dated 11/11/2008, was issued. This law united the objections against taxes and fees. It is noteworthy that the disputes about verification of municipal fees are governed by the provisions of the municipal fees and allowances law, which include procedures similar to those stipulate for procedures law.

الكلمات المفاتيح

ضريبة

غرامة

التنازع الضريبي

التحقق

المكلف

طعن

الاعتراض

الاستئناف

الادارة الضريبية

لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم

مجلس شورى الدولة

قانون الاجراءات الضريبية

مرسوم تحديد دقائق تطبيق قانون الاجراءات الضريبية

الفهرس

لائحة بالمصطلحات	٥
المقدمة	١
القسم الاول	٥
نطاق التنازع الضريبي	٥
الفصل الاول: نطاق التنازع الضريبي	٥
المبحث الأول: الاعمال المتصلة والاعمال المنفصلة في التنازع الضريبي	٦
اولاً: مفهوم الاعمال المتصلة والاعمال المنفصلة في التنازع الضريبي	٧
١- علاقة التحقق بالتنازع الضريبي	٧
٢- معايير الاعمال المنفصلة والاعمال المتصلة في التنازع الضريبي	٩
ثانياً: المطالبة بالتعويض عن الضرر الناتج عن اخطاء المرفق الضريبي	١٦
المبحث الثاني: وضع القرارات الفردية في التنازع الضريبي	١٧
اولاً: المبدأ في القرارات الفردية	١٧
١- قرار الادارة المتضمن تفسير نص قانوني	١٩
٢- رفض استرداد ضريبة	٢٠
٣- قرار إلغاء غرامة أو طلب ابطال قرار بالتغريم	٢١
٤- القرارات الفردية المتعلقة بالاعفاء من الضريبة	٢٢
٥- اعادة فرق الرسوم المدفوعة	٢٣
٦- سقوط الضريبة بمرور الزمن	٢٣
٧- الطعن بقرار تخمين العقارات	٢٤
ثانياً: الاستثناء في القرارات الفردية	٢٥
١- القرارات الفردية التي تتعلق بطلبات تعديل الضريبة المفروضة	٢٥
٢- فرض الغرامات	٢٦
٣- تقسيط الضرائب	٢٦
٤- الطعن من قبل الغير	٢٧
٥- الطعن بالانذار المدفوع	٢٨
الفصل الثاني: ماهية التنازع الضريبي	٢٩
المبحث الاول: طبيعة التنازع الضريبي	٢٩
اولاً: الضرائب والرسوم موضوع التنازع الضريبي	٢٩

٣٠	١- الضرائب والرسوم التي تدخل ضمن نطاق التنازع الضريبي
٣٣	٢- الضرائب والرسوم التي تخرج عن نطاق التنازع الضريبي
٣٧	ثانياً: طبيعة القانونية للتنازع الضريبي
٣٧	١- علاقة التنازع الضريبي مع غيره من النصوص القانونية
٤١	٢- الخصائص المرتبطة بطبيعة التنازع الضريبي
٤٤	المبحث الثاني: اسباب وخصائص التنازع الضريبي
٤٤	اولاً: اسباب التنازع الضريبي
٤٦	٢- الاسباب المادية
٤٦	٣- الاسباب القانونية
٤٧	٤- الاجحاف
٤٨	٥- الزيادة
٤٨	٦- التهرب الضريبي
٤٩	ثانياً: خصائص التنازع الضريبي
٤٩	١- خصائص المرحلة الادارية
٥٧	٢- خصائص المرحلة الادارية القضائية امام لجان الاعتراضات
٦٠	٣- خصائص المراجعة القضائية أمام مجلس شورى الدولة
٦٥	القسم الثاني
٦٥	مراحل التنازع الضريبي
٦٦	الفصل الاول: المرحلة الادارية للتنازع الضريبي
٦٦	المبحث الاول: ماهية المرحلة الادارية
٦٦	اولاً: طبيعة المرحلة الادارية
٦٨	ثانياً: المرجع الصالح للنظر بالمرحلة الادارية
٦٩	ثالثاً: أصول الاعتراض في المرحلة الادارية
٦٩	١- الشروط الشكلية للاعتراض
٧٢	٢- مهلة الاعتراض
٧٨	٣- المعتراض
٧٩	المبحث الثاني: أساس الاعتراض في المرحلة الادارية
٧٩	١- درس الاعتراض
٨١	٢- البت في الاعتراض
٨٦	الفصل الثاني: المرحلة القضائية للتنازع الضريبي
٨٧	المبحث الاول: المراجعة الادارية القضائية امام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم

أولاً: النظام القانوني للجان الاعتراضات	٨٧
١- تأليف لجان الاعتراضات	٨٧
٢- طبيعة لجان الاعتراضات	٨٩
٣- اختصاص لجان الاعتراضات	٩٠
ثانياً: اصول واجراءات المحاكمات امام لجان الاعتراضات	٩٦
١- وضع يد اللجنة على الاعتراض	٩٦
٢- البت في الاعتراض	١٠١
المبحث الثاني: المراجعة القضائية امام مجلس شورى الدولة	١٠٥
أولاً: الاستئناف في التنازع الضريبي	١٠٥
١- ماهية الاستئناف امام مجلس شورى الدولة	١٠٦
٢- نطاق الاستئناف	١١٠
ثانياً: نتائج الاستئناف	١١٨
١- سلطة مجلس شورى الدولة كمرجع استئنافي في القضايا الضريبية	١١٨
٢- مفاعيل الاستئناف	١٢٢
٣- الصعوبات التي يواجهها القضاء الضريبي	١٢٥
الخاتمة	١٢٦
لائحة المراجع	١٢٩
ملخص باللغة العربية	١٤٠
ملخص باللغة الفرنسية	١٤١
ملخص باللغة الانكليزية	١٤٢
الكلمات المفاتيح	١٤٣
الفهرس	١٤٤