

الجامعة اللبنانية
كلية الحقوق والعلوم السياسية والإدارية
العمادة



سلطة القاضي الإداري في التنازع الضريبي

رسالة أُعدَّت لنيل شهادة الماستر البحثي في الحقوق

إختصاص القانون العام

إعداد

الطالبة ريان علي رماني

لجنة المناقشة

رئيسة

الأستاذة المشرفة

الدكتورة فاطمة سكيّنة

قارئاً

أستاذ

الدكتور مروان القطب

عضواً

أستاذ

الدكتور جان العلية

٢٠٢٥

إن الجامعة اللبنانية غير مسؤولة عن الآراء الواردة في هذه الرسالة وهي تُعبّر عن رأي صاحبها فقط

“ Les impôts ne sont que de l'argent prêté ; ils viennent du peuple, il faut qu'ils retournent au peuple ; semblables à ces vapeurs que le soleil attire de la terre et qu'il y fait retomber en pluie ou en bienfaisante rosée. ”

Napoléon Bonaparte

Cité par LAS CASES dans le Mémorial de Sainte-Hélène

الإهداء

إلى مبتدأ روعي ومنتهى حُبِّي...

إلى موئل ضعفي ومعقل قوّتي...

إلى من بذلا جميل العمر في بناء كياني...

إلى من أذكيا ولع العلم والمعرفة في نفسي...

إلى من بدعمهما المتماذي ترتمس طريق حياتي...

إلى من ربياني على اعتناق الصدق نهجاً والكرامة نبراساً...

إلى من زرعاً في ذاتي عشق لبنان وفخر الانتماء إليه أولاً وأخيراً...

إلى من أدين لهما بكلّ ما أنا عليه اليوم وبكلّ ما يمكن أن أحقّقه بعدُ ذات يوم...

إلى والدي ووالدتي الغاليين اللذين أعزّني الله بهما

أهدي هذه الرسالة المتواضعة أمام عظيم عطائهما...

شكر وتقدير

لا بد من التوجه بدايةً بكلمة شكرٍ للجامعة اللبنانية، جامعة الوطن المرموقة التي كان لي شرف الدراسة على مقاعدها وحمل إجازتها والانطلاق من رحابها إلى مصاف قضاة مجلس شورى الدولة، والتي تتيح أمامي مجدداً اليوم فرصة نيل شهادة الماستر البحثي في القانون العام تنويجاً للرسالة الحاضرة.

وأقدم بجزيل الشكر من الدكتورة فاطمة سكيّنة لإشرافها على هذه الرسالة ومتابعتها الحثيثة لمختلف مراحل إعدادها وصولاً إلى إنجازها، كما وعلى الملاحظات والنصائح التي أسدتها في سبيل إغناء موضوع البحث وتقديمه بأفضل صورة ممكنة.

والشكر موصول للقارئ الأول الدكتور مروان القطب على الملاحظات التفصيلية التي وضعها والتي ساهمت في تدعيم الرسالة واكتمالها، وللدكتور جان العلية على مشاركته في مناقشة الرسالة وتقييمها وإبداء رأيه العلمي الدقيق بشأنها.

والشكر أيضاً للقيّمين على مكتبة كلية الحقوق والعلوم السياسية في جامعة القديس يوسف في بيروت لتمكينني من البحث في المصادر والمراجع الورقية والرقمية التي تذخر بها المكتبة، والتي لولاها لما استطعت إنجاز الرسالة.

كما وأتقدم بوافر الشكر والتقدير من مجلس شورى الدولة، المؤسسة القضائية العريقة التي شكّلت القرارات النوعية الصادرة عنها على مدى سنّي عملها المديدة، بالرغم من ضعف الإمكانيات الموضوعية بتصرف قضاتها، مرتكزاً لهذه الرسالة في العديد من أجزائها.

وأخصُّ بالشكر حضرة رئيس مجلس شورى الدولة شرفاً القاضي القدوة الدكتور جوزف شاوول، أستاذنا الجليل وعزّاب دورتنا في معهد الدروس القضائية، والمرجع الذي نلتجئ إليه دوماً لسؤاله عن القضايا المعقّدة باعتباره عميد الاجتهاد الإداري اللبناني في مختلف فروع التنازع، وبخاصة التنازع الضريبي الذي يقاربه بتأنٍ وشغف، فلا يتوانى عن إجابتنا باستفاضة، مغدقاً علينا وابلأً مما يملك من خبرة ومعلومات، وناقلاً لنا، في كلّ مرة، شيئاً من هذا الشغف...

ملخص الرسالة

يتمتع القاضي الإداري في إطار التنازع الضريبي بسلطة خاصة يؤدي من خلالها دوراً ديناميكياً وبرامغماً بمعرض تصديه لمادة ثمة شبه إجماع على أنها جافة ومعقدة، ألا وهي القانون الضريبي. وإن هذه السلطة الفريدة للقاضي الإداري اللبناني كما الفرنسي لا نظير لها في سائر أنواع التنازع الإداري الأخرى، وهي لذلك تستحق التوقف عندها والبحث في أسباب خصوصيتها وتحدياتها، كما والغوص في معالمها وتجلياتها، لتقديمها بصورة معمّقة أمام سائر المهتمين بها والمتأثرين بانعكاساتها، ولا سيّما منهم المكلف والإدارة الضريبية.

وتعود خصوصية سلطة القاضي الضريبي إلى خصوصية التنازع الضريبي بحد ذاته. وإن أول ما يعزز هذه الخصوصية هو تولّي القاضي الضريبي عبر اجتهاده تحديد نطاق التنازع الضريبي الذي يشكّل عملياً ميدان سلطته. كما أن الطابع الخاص للتنازع الضريبي يجد أساسه في عاملين جوهرين آخرين، وهما مبدأ ذاتية التنازع الضريبي واستقلالته والذي يشكّل لازمةً لمبدأ ذاتية القانون الضريبي، إلى جانب ازدواجية الطبيعة القانونية للتنازع الضريبي الذي يحتلّ موقعاً خاصاً في فئة تنازع القضاء الشامل الموضوعي النادرة. أما التحدي الدائم الذي يواجهه القاضي الضريبي والكامن خلف كل هذه الأسباب، إنما يتمثل بموجب إيجاد التوازن الكفيل بالمواءمة بين سلطات الإدارة الضريبية وامتيازاتها ذات البعد السيادي من جهة، وبين حقوق المكلف الذي يحتلّ المركز الأضعف في الرابطة، من جهة أخرى.

وتتأكد خصوصية سلطة القاضي الضريبي أكثر فأكثر لدى التدقيق في تجلياتها على الصعيد العملي. فيمارس القاضي الإداري في لبنان سلطته في التنازع الضريبي كمرجع استئنافي بصورة أساسية، حيث لا تتعدّد صلاحيته إلا بعد استفاد مراحل وإجراءات إعتراض خاصة. أما أبرز مظاهر خصوصية سلطة القاضي الإداري في التنازع الضريبي من الناحية العملية فتتجلى من خلال السلطة الواسعة التي يتمتع بها في تفسير القانون الضريبي وتطبيقه، كما وفي توزيع عبء الإثبات بدقة بين المكلف والإدارة الضريبية، ناهيك عن سلطته الفريدة في التقرير وبت النزاع المعروض عليه، والتي تصل حد إحلال قراره محل قرار الإدارة الضريبية المعيوب.

Résumé

Dans le cadre du contentieux fiscal, le juge administratif est doté d'un office spécial par le biais duquel il joue un rôle dynamique et pragmatique notoire vis-à-vis d'une matière considérée quasi-unanimement comme complexe et difficile à appréhender : le droit fiscal. Cet office particulier du juge administratif au Liban comme en France déroge à l'office classique qu'il exerce habituellement dans les autres branches du contentieux administratif. Il mérite dès lors une étude approfondie en vue d'analyser ses fondements et d'examiner ses manifestations, afin d'en offrir une image complète aux intéressées, y compris les personnes affectées par ses implications, et notamment le contribuable et l'administration fiscale.

L'originalité de l'office du juge fiscal trouve en effet son fondement dans la particularité même du contentieux fiscal. Tout d'abord, cette particularité se rattache au fait que le juge fiscal délimite méticuleusement par sa jurisprudence le champ du contentieux fiscal et par suite le domaine de son office. En outre, le caractère particulier du contentieux fiscal découle de deux facteurs fondamentaux : en premier lieu le principe de l'autonomie du contentieux fiscal, corollaire du principe de l'autonomie du droit fiscal ; en second lieu la nature juridique mixte du contentieux fiscal qui représente un plein contentieux objectif à part. D'ailleurs, les éléments précités trouvent eux-mêmes leur origine à titre principal dans le défi omniprésent que le juge fiscal doit affronter : établir un équilibre entre les pouvoirs et les prérogatives de l'administration fiscale d'une part, et les droits du contribuable occupant la position la plus faible dans la relation juridique, d'autre part.

La spécificité de l'office du juge fiscal s'affirme de manière encore plus évidente lorsqu'on considère ses manifestations au niveau pratique. En effet, le juge administratif libanais exerce son office en matière de contentieux fiscal principalement en tant que juge d'appel ne pouvant être saisi qu'après l'accomplissement des étapes et procédures de réclamation spécialement aménagées par les textes de loi. De plus, cette originalité se concrétise aussi et surtout à travers les larges pouvoirs dont dispose le juge fiscal, particulièrement au niveau de l'interprétation de la loi fiscale et de la répartition de la charge de la preuve. Le juge fiscal détient également un pouvoir décisionnel très étendu pouvant aller jusqu'à la substitution de sa propre décision à la décision illégale de l'administration fiscale.

Abstract

The administrative judge is vested with a unique power in matters of tax litigation, through which he plays a dynamic and pragmatic role in a field that is almost unanimously considered as complex and difficult to master: tax law. In both Lebanon and France, this particular power wielded by the administrative judge departs from the traditional power he normally holds in other branches of administrative litigation. Accordingly, it warrants in-depth study to analyze its foundations and examine its manifestations, in order to provide a comprehensive presentation to those concerned or affected by its implications—namely, the taxpayer and the tax administration.

The originality of the tax judge's power stems indeed from the distinctive nature of tax litigation itself. First, this distinctiveness lies in the fact that the tax judge, through his case law, meticulously delineates the scope of tax disputes and, consequently, the extent of his own authority. Moreover, the distinctive character of tax litigation derives from two fundamental factors: first, the principle of the autonomy of tax litigation, which is a corollary of the principle of the autonomy of tax law; and second, the mixed legal nature of tax litigation. Furthermore, the aforementioned elements are mainly rooted in the ever-present challenge that the tax judge must constantly confront: establishing a balance between the powers and prerogatives of the tax administration, on the one hand, and the rights of the taxpayer occupying generally the weaker position in the legal relationship, on the other.

The uniqueness of the tax judge's power becomes even more obvious when considered in its practical aspects. In this respect, the Lebanese administrative tax judge exercises his jurisdiction, in most cases, as an appellate judge, and may be seized only upon the completion of a procedure specifically prescribed by law. In addition, the tax judge exerts extensive powers, especially in the areas of tax law interpretation and the allocation of the burden of proof. The tax judge has also a broad decisive authority, which may extend to substituting his own decision for that of the tax administration.

دليل المصطلحات الملخصة

ت.ز.م.: تاريخ زيارة الموقع الإلكتروني

ج.ر.: الجريدة الرسمية اللبنانية

م.إ.: المجموعة الإدارية

م.س.ذ.: مرجع سابق ذكره

م.ش.د.: مجلس شورى الدولة اللبناني

م.ق.إ.: مجلة القضاء الإداري

AJDA : Actualité Juridique Droit Administratif

CCL : Conclusions

CEF : Conseil d'État français

CGI : Code Général des Impôts

Fasc. : Fascicule

LGDJ : Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence

LPF : Livre des Procédures Fiscales

RDF : Revue de Droit Fiscal

RJF : Revue de Jurisprudence et des Conclusions Fiscales

RSLF : Revue de Sciences et de Législation Financière

S. : suivant(e)s

ملخص التصميم

المقدمة

القسم الأول: سلطة نابعة من خصوصية التنازع الضريبي

الفصل الأول: ميدان التنازع الضريبي مطرح سلطة القاضي الضريبي

الفصل الثاني: الطابع الخاص للتنازع الضريبي

القسم الثاني: سلطة غير مألوفة في التنازع الإداري

الفصل الأول: سلطة مُناطة بالقاضي الإداري كمرجع استئنافي

الفصل الثاني: السلطة الواسعة للقاضي الضريبي في الاستقصاء والتقدير

الخاتمة

المقدمة

إن للقاضي الإداري دوراً مركزياً في دولة القانون الحقّة، يمتدُّ نطاقه تبعاً لطبيعته إلى مختلف ميادين الحياة العامة في البلاد، سياسية كانت أم اجتماعية أم اقتصادية أم مالية. ويتجلى هذا الدور في حرص القاضي الإداري المطلق على فرض سيادة القانون وإلزام السلطة العامة باحترامه في مناحي نشاطها كافة، ما يجعله فعلياً "سلطة مشرفة على الديمقراطية"¹ باعتباره يحدُّ عمل السلطة السياسية على امتداد اختصاصه ويحول دون جنوحها كما ويردع انحرافها.

ولا شكّ في أن مسؤوليات القاضي الإداري تتعاضد إبان اضطلاعها بالدور المناط به في المجالات التي تتمتع فيها السلطة العامة بامتيازات ترتبط بسيادة الدولة وتأتي كترجمة لها، وفي مقدمها الحقل الضريبي، إذ تعتبر الضريبة عملاً سيادياً موصوفاً، وهي تقترن بوجود السلطة وتشكّل أحد أهم مظاهرها². ولعلّ أبرز التحديات التي يواجهها القاضي الإداري في هذا المضمار تتمثل بإيجاد التوازن الكفيل بالمواءمة بين سلطات الإدارة الضريبية وامتيازاتها ذات البعد السيادي من جهة، وبين حقوق المكلف الذي يحتلّ المركز الأضعف في الرابطة، من جهة أخرى، بحيث تتأمن الحماية الكافية للمكلف من احتمال تعسف الإدارة واعتباطيتها، دون أن يُتيح له ذلك بالمقابل إمكانية التملّص من تأدية الضريبة المترتبة عليه.

ويمارس القاضي الإداري دوره هذا من خلال إطارين يتكاملان في سبيل تحقيق الغاية المنشودة: الإطار الأول هو الإطار الاستشاري المناط بمجلس شورى الدولة اللبناني، على غرار نظيره الفرنسي، بموجب المادة ٥٦ وما يليها من نظام مجلس شورى الدولة³، والتي أتاحت إمكانية مساهمة المجلس في إعداد مشاريع القوانين التي يحيلها عليه الوزراء، فيما أوجبت إستشارته في مشاريع المراسيم

¹ P. BOURETZ, *La force du droit. Panorama des débats contemporains*, Esprit, Paris, 1991, p. 17.

² انظر فوزت فرحات، *التشريع الضريبي العام*، الطبعة الرابعة، الحقوق للمؤلف، لبنان، ٢٠١٣، ص ١٤.

³ مشروع القانون المنفذ بالمرسوم رقم ١٠٤٣٤ تاريخ ١٤/٦/١٩٧٥ المتعلق بنظام مجلس شورى الدولة وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٤٩، تاريخ ١٩/٦/١٩٧٥.

الاشتراعية وفي مشاريع النصوص التنظيمية وفي جميع المسائل التي نصت القوانين والأنظمة على وجوب استشارته فيها، كما وأكّدت على إمكانية استشارته في أي موضوع هام يقرر مجلس الوزراء استشارته فيه. وتتيح هذه الصلاحية الاستشارية للقاضي الإداري بطبيعة الحال إجراء رقابة على نشاط السلطة العامة في ميدان التشريع والتنظيم الضريبي، عبر التحقق المسبق من مدى مشروعية النصوص القانونية التي تزمع إصدارها، وإبداء الملاحظات الكفيلة بتصحيح العيوب التي تشوبها. أما الإطار الثاني فيتمثل بالتنافس الضريبي حيث أنيطت بالقاضي الإداري سلطة ذات فريدة غير مألوفة في سائر المنازعات الإدارية الأخرى، وهي التي ستشكّل موضوع البحث الراهن.

إن سلطة القاضي الإداري (L'office du juge administratif) التي تُعنى بمركزه نسبةً إلى إجراءات حل النزاعات في معرض المحاكمة الجارية أمامه، يمكن تعريفها بأنها الصلاحيات التي يستمدها من صفته كقاضٍ والتي يجب عليه أو يمكنه أن يمارسها، وعند الاقتضاء بمعزلٍ عن طلبات الفرقاء والأسباب التي يدلون بها، على نحو يتيح البت في القضايا كما يوجبها أو يسمح به سياقها القانوني، وفي نهاية المطاف، وفقاً لمتطلبات حسن سير العدالة⁴. فسلطة القاضي هي مختلف الصلاحيات والموجبات المرتبطة بموقعه⁵ والتي ترسم دوره في بت النزاعات المطروحة أمامه. ونتيجةً

⁴ R. CHAPUS, **Droit du contentieux administratif**, 13^e éd., Montchrestien, Paris 2008, N° 1040 :

« De l'office du juge. Intéressant les rapports du juge avec les procédures de règlement des litiges au cours de l'instance engagée devant lui, il peut être présenté comme l'exercice par le juge de pouvoirs qu'il tient de sa qualité de juge et qu'il doit ou peut mettre en œuvre – indépendamment, le cas échéant, des conclusions et moyens des parties – de façon que le jugement des affaires soit aménagé comme l'impose ou le permet leur contexte juridique et, en fin de compte, conformément aux recommandations d'une bonne administration de la justice. ».

⁵ G. CORNU, **Vocabulaire juridique**, 5^e éd., Presses Universitaires de France, Paris 1996, p. 553 : « **Office** : Ensemble des pouvoirs et devoirs attachés à une fonction publique. Ex. l'office du juge. ».

لذلك، فإن مدى هذه السلطة هو الذي يحكم الطبيعة القانونية للمنازعة القضائية أمام القاضي الإداري، وما إذا كانت مراجعة إبطال لتجاوز حد السلطة أو مراجعة قضاء شامل^٦.

أما التنازع الضريبي فمن أوائل الفقهاء الذين تصدّوا لتعريفه كان العميد TROTABAS الذي عرّفه بأنه مجموعة القواعد المتعلقة بالمنازعات المنظمة التي يثيرها نشاط الإدارة الضريبية، أيّاً كانت المحاكم التي تنظر في هذه المنازعات^٧. وقد أيّد البعض هذا الاتجاه فعرّف التنازع الضريبي بأنه " تلك المراجعات التي ترفع أمام قاضي الضرائب تظلماً من أعمال الإدارة الضريبية، بمناسبة قيامها بالأعمال والإجراءات التي تؤدي إلى التحقق من الضريبة وربطها والتكليف بها، وبعبارة أخرى، هي تلك الخصومات القضائية التي تنشأ عن نشاط الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها الفردي للقوانين الضريبية وأنظمتها بحق الأفراد".^٨

غير أن هذا التعريف الضيق الذي حصر التنازع الضريبي بالمراجعات المرفوعة أمام المحاكم لم يلق إجماع الفقهاء، كما أن الاجتهاد الإداري لم يأخذ به.

فالفقهاء بمعظمهم يعتبرون أن لا مانع يحول دون التوسّع في مفهوم التنازع الضريبي لجعله يشمل وسائل غير قضائية لحلّ الخلافات، ولا سيّما منها المراجعات الإدارية. وقد اعتمدوا لذلك تعريفاً واسعاً لهذا التنازع، مؤدّاه أن التنازع الضريبي يشمل مجمل الإجراءات القضائية أو الإدارية الرامية إلى حلّ

⁶ M. MASCLÉ, Thèse intitulée **Le contentieux du recouvrement de l'impôt**, Faculté de Droit et de science politique de l'Université d'Aix – Marseille, 2003, p. 390, consultée le 18/12/2023 sur : <https://hal.science/tel-03202109/>.

⁷ L. TROTABAS, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », In **Mélanges Maurice HAURIU**, Sirey, Paris 1929, p. 741 :

« Il est alors préférable de présenter le contentieux fiscal comme ' l'ensemble des règles relatives aux litiges organisés que suscite l'activité des administrations fiscales, quelles que soient les juridictions devant lesquelles les litiges sont portés' ».

^٨ يحيى مصطفى المبشر، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني (الدعاوى الضريبية)، دار الحسيني للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٩٤، ص. ٥.

المنازعات الناشئة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بشأن توجُّب دينهم الضريبي الفردي أو مقدار هذا الدين^٩.

إذن إن التنازع بالمفهوم الضريبي لا يبدأ أمام القاضي الضريبي، وإنما ينطلق أمام الإدارة الضريبية التي أوجب القانون اللبناني^{١٠} كما الفرنسي مراجعتها مسبقاً للاعتراض على التكاليف الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء^{١١}. وهذا ما أكَّد عليه الاجتهاد الإداري الذي قضى بأن قرار الإدارة الضريبية المتَّخذ بشأن الاعتراض المسبق المقدم أمامها يجب اعتباره صادراً نتيجة تنازع ابتدأ منذ هذه المرحلة الأولى^{١٢}.

في مطلق الأحوال، إن البحث الحاضر سينصبُّ على سلطة القاضي الإداري في إطارها المتمثل بالمرحلة القضائية من التنازع الضريبي.

ويدخل التنازع الضريبي في مرحلته القضائية ضمن اختصاص القاضي الإداري بصورة كادت أن تكون حصرية لولا أن المشرِّع أناط بالقاضي العدلي صلاحية النظر في المنازعات المتعلقة ببعض الضرائب في فرنسا، وبقلَّة قليلة من الضرائب في لبنان. ففي فرنسا، يختصُّ القاضي الإداري في المنازعات المتعلقة بمجمل الضرائب المباشرة وبالضرائب المماثلة لها وبالضريبة على القيمة المضافة،

⁹ P. BERN, Thèse intitulée **La nature juridique du contentieux de l'imposition**, Faculté de Droit et des sciences économiques de l'Université de Paris, LGDJ, Paris, 1972, p. 6-7 : « ... le 'contentieux de l'imposition' englobera l'ensemble des litiges – et les procédures juridictionnelles ou administratives susceptibles de les résoudre – qui mettront aux prises le fisc et les redevables à propos du principe ou du montant de leurs dettes fiscales individuelles,... ».

^{١٠} القانون رقم ٤٤ تاريخ ٢٠٠٨/١١/١١ المتعلق بالإجراءات الضريبية وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٤٩، تاريخ ٢٠٠٨/١١/١٤، المادة ٩٧ وما يليها.

^{١١} J-L. BÉDIER, « Domaine du contentieux fiscal – Répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction », in **JurisClasseur Procédures fiscales**, Fasc. 405, Lexis Nexis, Paris, 2023, N° 7.

^{١٢} CEF, 31 octobre 1975, Société Coq France, Lebon, p. 534 ; CEF, 9 juillet 1980, SARL Général Electric Plastics France, RJF 1980, N° 849.

فيما ينظر القاضي العدلي في المنازعات المرتبطة بمختلف الضرائب غير المباشرة ما خلا الضريبة على القيمة المضافة، كما وبرسوم التسجيل العقاري وبحقوق الطابع المالي، وبضريبة مباشرة هي ضريبة الثروة العقارية وبعض الضرائب الأخرى^{١٣}. أما في لبنان، فقد أولت المادة ٦١ المعدلة من نظام مجلس شورى الدولة القضاء الإداري اختصاصاً شاملاً للنظر في قضايا الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة خلافاً لأي نص آخر عام أو خاص. فتدخل بالتالي في اختصاص القاضي الإداري مختلف المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة إلا ما ندر، كالرسوم الجمركية التي استثنيت ضمناً من الأحكام العامة التي ترعى التنازع الضريبي، وأدخلت المنازعات المتعلقة بها في اختصاص القضاء العدلي^{١٤}، بتاريخ لاحق لتعديل المادة ٦١ السالفة الذكر. وقد تأكد ذلك مرة جديدة مع صدور قانون الإجراءات الضريبية الذي استثنى صراحةً من أحكامه الرسوم الجمركية والرسوم العقارية^{١٥}، والتي تبقى تالياً المنازعات بشأنها خاضعة للنصوص القانونية الخاصة بها.

ويحتلّ التنازع الضريبي موقعاً متميزاً عن سائر فئات التنازع الإداري، إلى حدّ دفع بالبعض إلى وصفه بأنه تنازع محاط بهالة باطنية (un contentieux nimbé d'une aura ésotérique) باعتباره ليس بمتناول الكافة. وقد أدّى صيت التنازع الضريبي هذا إلى التفريق حتى داخل مجلس شورى الدولة، الفرنسي كما اللبناني، بين القضاة المتخصصين بالتنازع الضريبي (fiscalistes) والقضاة العامّين (généralistes) الذين يعملون في مختلف أنواع التنازع الإداري الأخرى. واللافت أنه على الرغم من وجود عددٍ من فروع التنازع الإداري التي لا تخلو من الخصوصية، كالتنازع

¹³ B. LIGNEREUX, « Jugement – Contentieux fiscal », in **JurisClasseur Procédures fiscales**, Fasc. 70-19, Lexis Nexis, Paris, 2023, N° 22.

^{١٤} المرسوم رقم ٤٤٦١ تاريخ ٢٠٠٠/١٢/١٥ المتعلق بقانون الجمارك وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٦٠، تاريخ ٢٠٠٠/١٢/٢٢، المادة ٣٩٢: "تتظر محكمة الدرجة الأولى في القضايا التالية: (...) ٢- كل خلافٍ أو كل نزاعٍ أو دعوى أياً كانت، عندما يكون الجمرک مدعياً أو مدعى عليه فيما يتعلق بالرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى المنوط تحصيلها بإدارة الجمارك...".

^{١٥} القانون رقم ٤٤ تاريخ ٢٠٠٨/١١/١١، م.س.ذ.، المادة الأولى: يُقصد بكلمة " الضريبة: أي ضريبة أو رسم، باستثناء الرسوم الجمركية والعقارية، تتولى وزارة المالية تحقيقها وتحصيلها".

المتعلق برخص البناء والتنازع المتعلق بالعقود الإدارية، إلا أنها لا ترتدي في الثقافة الداخلية للمحكمة الإدارية العليا طابع الاختصاص المنيع على الحقوقي العادي¹⁶.

وهذا الطابع الفريد للتنازع الضريبي الذي ينسحب على سلطة القاضي الإداري في ميدانه كان السبب الأساس في اختيار موضوع البحث الحاضر، إذ أنه يثير بحد ذاته فضولاً للتعرف على مظاهره والتعمق في أسبابه وتحليل نتائجه.

وإذا كان التنازع الضريبي قد شكّل موضوع العديد من المؤلفات القانونية العربية، فإن الأسلوب المعتمد في معالجته اقتصر في الأغلب الأعمّ على استعراضٍ جافٍ للنصوص القانونية والتنظيمية التي ترعاه، دون تحليلها أو التبحر في أبعادها، وحتى دون التطرّق في كثير من الأحيان إلى التطبيق الاجتهادي لهذه النصوص. وبنتيجة ذلك، لم يسبق، على حد ما توصّلنا إليه، أن تم تخصيص مؤلفٍ أو دراسةٍ للبحث بشكلٍ معمّق في سلطة القاضي الإداري في التنازع الضريبي. أما في فرنسا، فلم نجد سوى دراستين تناولتا تحديداً الموضوع الراهن ولكن بصورة مختصرة غير مطوّلة: الدراسة الأولى للباحث MOLINIER منشورة في كتاب « Le juge fiscal » تحت عنوان « L'office du juge en contentieux fiscal »¹⁷، والدراسة الثانية صادرة عن مجلس الدولة الفرنسي تحت عنوان « Le juge administratif, et l'impôt »¹⁸ ومنشورة عبر موقعه الإلكتروني. في هذا السياق، تأتي الرسالة الحاضرة المبنية ما أمكن على القانون المقارن اللبناني والفرنسي، كسعيٍ للمساهمة في سدّ ثغرة في الدراسات التي تُعنى بالمجال الضريبي بشكلٍ عام، وبالتنازع الضريبي بشكلٍ خاص.

¹⁶ C. MALVERTI, C. BEAUFILS, « Une idée fisc : l'autonomie du contentieux fiscal », **AJDA**, Paris, 2021, p. 2266.

¹⁷ J. MOLINIER, « L'office du juge en contentieux fiscal », in **Le juge fiscal** sous la direction de R. HERTZOG, Economica, Paris 1988, p. 65.

¹⁸ CEF, « Le juge administratif, et l'impôt », **Les dossiers thématiques du Conseil d'État**, 2019, consulté le 21/10/2022 sur : <https://www.conseil-etat.fr/decisions-de-justice/jurisprudence/dossiers-thematiques/le-juge-administratif-et-l-impot>

وتكمن أهمية البحث الراهن في كونه يُلقي الضوء على الدور المحوري والفاعل الذي يؤديه القاضي الإداري في التنازع الضريبي المُتصّف بالتعقيد نظراً إلى أنه يجمع بين الجانب القانوني والجانب التقني، ما يفترض للخوض في غماره إماماً واسعاً بتفاصيل القوانين والأنظمة الضريبية المرعية الإجراء. فمن الضروري إذن التوقف عند سلطة القاضي الإداري في التنازع الضريبي وإيضاح معالمها والغوص في تحدياتها، لتقديمها بصورة معمّقة أمام سائر المهتمين بها والمتأثرين بانعكاساتها، ولا سيّما منهم المتضررين من عمل السلطة العامة في الميدان الضريبي، والذين سيكون القاضي الإداري ملاذهم الأخير لتحصيل حقوقهم.

فما هي أسباب فريدة السلطة التي يمارسها القاضي الإداري كقاضٍ ضريبي، وكيف تتجلى خصوصيتها؟

لمعالجة هذه الإشكالية، وباعتماد المنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي والمنهج المقارن، سيُبحث في القسم الأول من هذه الرسالة في سلطة القاضي الضريبي كسلطة نابعة من خصوصية التنازع الضريبي، على أن يُخصّص الفصل الأول منه لتحديد نطاق التنازع الضريبي توصلاً تالياً لتأطير ميدان سلطة القاضي الضريبي، قبل الانتقال في الفصل الثاني منه إلى دراسة الطابع الخاص للتنازع الضريبي باعتباره المصدر الأساس لفراة سلطة القاضي الضريبي. أما في القسم الثاني من هذه الرسالة فسيتمّ تحليل مظاهر تمايز سلطة القاضي الضريبي عن المألوف في التنازع الإداري، حيث سيُفرد الفصل الأول منه للبحث في سلطة القاضي الضريبي كمرجع استئنافي، فيما سيُخصّص الفصل الثاني منه للتعمّق في السلطة الواسعة للقاضي الضريبي في الاستقصاء والتقدير.

القسم الأول: سلطة نابعة من خصوصية التنازع الضريبي

إنَّ سلطة القاضي الإداري في التنازع الضريبي تستمدُّ ماهيَّتها بصورة رئيسية من الطبيعة الخاصة لهذا التنازع، الناجمة بدورها عن خصوصية قانونٍ مركزي في حياة الدول، هو القانون الضريبي. فقد وصف العميد TROTABAS القانون الضريبي بأنه يدخل في عمق كل نشاطٍ قانوني باعتباره يتحكَّم في حياة الأمة كما وفي حياة كل فردٍ، حيث يُعنى بإدارة مليارات الدولة وبتقييم الأعمال المتواضعة لأصغر مكلفٍ على حدِّ سواء¹⁹.

وتبرز فريدة التنازع الضريبي بدءاً من نطاقه، وهو عملياً الإطار الذي سيمارس فيه القاضي الضريبي سلطته. واللافت أن المشرع لم يحدِّد هذا النطاق بصورة حصرية، وإنما ترك لسلطة القاضي الإداري رسم حدوده بمعرض المنازعات الضريبية المرفوعة أمامه. فلم يتوانَ القاضي الإداري عن القيام بهذه المهمة، وتمكَّن عبر اجتهاده من تحديد ميدان التنازع الضريبي وتالياً ميدان سلطة القاضي الضريبي، عبر التفريق بين الأعمال الداخلة ضمن التنازع الضريبي، وتلك الخارجة عنه.

فضلاً عمَّا تقدم، فإن التنازع الضريبي يتمتَّع بمزايا منحه طابعاً خاصاً انعكس على سلطة القاضي الضريبي، منها ما يتعلَّق بموقع هذا التنازع إزاء سائر القوانين الأخرى، ومنها ما يرتبط بطبيعته القانونية المزدوجة.

لذا، فإن معالجة أسباب خصوصية سلطة القاضي الضريبي تستوجب بدايةً تحديد ميدان التنازع الضريبي مطرح سلطة القاضي الضريبي (الفصل الأول)، وتستدعي من ثمَّ البحث في الطابع الخاص للتنازع الضريبي والذي يمتدُّ حكماً إلى طبيعة هذه السلطة (الفصل الثاني).

¹⁹ L. TROTABAS, « Essai sur le droit fiscal », RSLF, LGDJ, Paris, 1928, p. 203.

الفصل الأوّل: ميدان التنازع الضريبي مطرح سلطة القاضي الضريبي

إن القاضي الإداري وبحكم اختصاصه كرقيبٍ على مشروعية عمل السلطة العامة، يتصدّى لمروحة واسعة من القضايا الضريبية التي لا تنتمي كلّها إلى ميدان التنازع الضريبي. وإذا كانت تلك القضايا تدخل بمعظمها في ولاية التنازع الضريبي وتخضع للأصول والإجراءات والقواعد الخاصة به (المبحث الأوّل)، يبقى هناك بعض القضايا المرتبطة بنشاط السلطة العامة الضريبية ولكنها تخرج عن إطار هذا التنازع وتخضع للأصول والقواعد العامة المتّبعة عادةً في التنازع الإداري في فرعيه المتمثلين بتنازع الإبطال وتنازع القضاء الشامل (المبحث الثاني).

المبحث الأوّل: القضايا الداخلة ضمن التنازع الضريبي

إن تعيين القضايا الداخلة ضمن التنازع الضريبي يتطلب بدايةً تعريف الضرائب والرسوم موضوعه (المطلب الأوّل)، ويستوجب من ثمّ تحديد فئات المنازعات التي ترعاها أحكامه (المطلب الثاني).

المطلب الأوّل: تعريف الضرائب والرسوم موضوع التنازع الضريبي

لا يقتصر نطاق التنازع الضريبي على الضرائب بمعناها الضيق (الفرع الأوّل) وإنما يتعداها ليشمل سائر الرسوم المماثلة للضرائب (الفرع الثاني).

الفرع الأوّل: تعريف الضريبة

إعمالاً لقاعدة قبول الضريبة من قبل ممثلي الأمة صاحبة السيادة (le consentement à l'impôt)^{٢٠}، أناط الدستور اللبناني بالسلطة التشريعية صلاحية إحداث الضرائب وتعديلها وإلغائها وإجازة جبايتها بواسطة قانون شامل تطبق أحكامه على جميع الأراضي اللبنانية دون استثناء^{٢١}. وكذا هي حال الدستور الفرنسي الذي أكّد على أن القانون يحدد مطرح التكاليف الضريبية بمختلف أنواعها إضافة إلى تعديلها ووسائل تحصيلها^{٢٢}.

^{٢٠} انظر جان العلية، التوازن بين حقوق الخزينة وحقوق المكلفين في التشريع والاجتهاد الضريبي اللبناني، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، ٢٠١٨، ص. ٥٦ وما يليها.

^{٢١} الدستور اللبناني، المادتان ٨١ و٨٢.

^{٢٢} L'article 34 de la Constitution française du 4 octobre 1958 stipule : « La loi fixe les règles concernant : ... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures... ».

غير أن أيّاً من الدستور اللبناني أو الدستور الفرنسي لم يتضمّن تعريفاً للضريبة أو أقلّه لأهدافها، في حين أن هذا التعريف فيما لو ورد في الدستور كان سيُشكّل حتماً ضماناً أكبر للمواطنين إزاء احتمال التعسّف والعشوائية في الأهداف المتوخاة من فرض الضرائب عليهم.

أما المشرّع صاحب صلاحية إحداث الضرائب وتحديد أحكامها فهو كذلك لم يتصدّ لهذا التعريف، وفق ما يتبيّن من مختلف القوانين المالية عامةً والقوانين الضريبية خاصة، والتي جاءت خاليةً من أي تعريفٍ عامٍ للضريبة.

فقانون الإجراءات الضريبية اللبناني مثلاً، وبمعرض تحديده في المادة الأولى المقصود بكلمة "الضريبة" أينما وردت في هذا القانون، لم يعرّف الضريبة، وإنما اكتفى بتعداد غير حصري للضرائب التي تشملها أحكامه، حيث أشار إلى أنها " أي ضريبة أو رسم، باستثناء الرسوم الجمركية والعقارية، تتولى وزارة المالية تحقيقها وتحصيلها ومنها: أ-ضريبة الدخل ب-ضريبة الأملاك المبنية ج-رسم الانتقال د-ضريبة التحسين هـ-الضريبة على القيمة المضافة و-الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها ز-الضرائب والرسوم التي قد تستحدث."

بمقابل هذا النقص الدستوري والتشريعي المزمّن في التعريف، انبرى العديد من الفقهاء إلى محاولة تعريف الضريبة، وقد شكّلت النتائج التي توصلوا إليها في هذا المجال انعكاساً لتطوّر مفهوم الضريبة عبر السنوات.

فالضريبة كانت في القَدَم فعل سلطة يعبر عن الهيمنة، وكانت وظيفتها تغطية حاجات مالية وعسكرية معينة²³. أما بمفهومها الحديث، فقد أخذت الضريبة بُعداً اقتصادياً واجتماعياً وأصبحت أداةً لسياسة الدولة²⁴.

²³ K. DAHER, **Les impôts au Liban**, 2^e éd., Hachette Antoine, Beyrouth 2017, p. 21.

²⁴ Ibid., p. 27.

وإن التعريف الكلاسيكي للضريبة وضعه العلامة JÈZE، ومؤداه أن الضريبة هي مبلغ من المال مطلوب من الأفراد بصورة جبرية ونهائية ودون مقابل، في سبيل تغطية النفقات العامة^{٢٥}. غير أن هذا التعريف لا يأخذ بعين الاعتبار توسع الدور التدخل للبلد، والذي أصبحت الضريبة في ظلّه وسيلة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية محددة. لذلك فإن الضريبة بتعريفها الأكثر اكتمالاً في العصر الحديث، هي اقتطاع مالي يفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين من أشخاص القانون الخاص كما القانون العام، وفقاً لقدراتهم التكليفية، بصورة جبرية ونهائية، ودون مقابل محدد، في سبيل تغطية النفقات العامة أو لغايات تدخل السلطة العامة^{٢٦}.

من الناحية العملية، لا يواجه القاضي الضريبي بالمجمل صعوبة في تحديد الاقتطاعات التي ينطبق عليها تعريف الضريبة، والتي تخضع بالمبدأ تبعاً لذلك لقواعد التنازع الضريبي، ما لم تكن قد استثنيت منها بموجب نص قانوني صريح، كالرسوم الجمركية التي تمت الإشارة إليها آنفاً. فالعودة إلى القوانين المتعلقة بمختلف الضرائب المباشرة وغير المباشرة تظهر بأن المشرع عندما يُحدث ضريبة معينة، فهو غالباً ما يعمد إلى تسميتها صراحةً بهذا اللفظ، ويقوم بتعريفها وتمييزها عن غيرها انطلاقاً من الحدث المنشئ للضريبة (le fait générateur de l'impôt).

ولعلّ أهم الضرائب المباشرة التي أحدثها المشرع في لبنان هي ضريبة الدخل، وبحسب المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩ الذي يراها رهنأ، فإن حدثها المنشئ يتمثل بتحقيق مدخول من بين ثلاث فئات من المداخيل:

²⁵ G. JÈZE, **Cours de finances publiques (1934-1935)**, LGDJ, Paris, 1935, p. 65 : « [L'impôt est] une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques. ».

²⁶ L. MEHL, P. BELTRAME, **Science et techniques fiscales**, PUF, Paris, 1972, p. 142 : « [L'impôt est] une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques et morales de droit privé voire de droit public, d'après leurs facultés contributives par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée en vue de la couverture des charges publiques ou à des fins d'intervention de la puissance publique. ».

أولاًها أرباح المهن والمؤسسات التجارية والصناعية والحرفية، وأرباح المهن الحرة، وربح كل عمل يدر ريعاً غير خاضع لضريبة أخرى على الدخل، وتُسمى الضريبة بشأنها ضريبة الباب الأول^{٢٧}؛

ثانيها الرواتب والاجور والتعويضات والمخصصات ومعاشات التقاعد، العامة والخاصة والمخصصات لمدى الحياة، التي تترتب في الأراضي اللبنانية على: ١-صندوق عام، إلى كل شخص مقيم في لبنان أو في الخارج، ٢-صندوق خاص، إلى كل شخص مقيم في لبنان، وكذلك إلى كل شخص مقيم في الخارج لقاء خدمات أدت في لبنان، وتسمى الضريبة بشأنها ضريبة الباب الثاني^{٢٨}؛

وثالثها دخل رؤوس الأموال المنقولة وهي مختلف إيرادات هذه الأموال وأرباحها وفوائدها وعائداتها، أياً كانت تسميتها أو جنسية المؤسسات التي أنتجتها أو محل إقامة من تؤول إليه، متى حصلت في لبنان أو عادت إلى مقيم فيه، وتسمى الضريبة بشأنها ضريبة الباب الثالث^{٢٩}.

وبنتيجة هذا النطاق الواسع لضريبة الدخل، من الطبيعي أن تحتل المنازعات المتعلقة بتكاليف ضريبة الدخل القسم الأكبر من المراجعات المرفوعة أمام القضاء الإداري في إطار التنازع الضريبي.

ومن الضرائب المباشرة تذكر أيضاً ضريبة الأملاك المبنية المحدثه بموجب القانون الصادر بتاريخ ١٧/٩/١٩٦٢، وحدثها المنشئ هو الإيرادات الحقيقية أو المقدره للأبنية على اختلاف أنواعها أياً كانت مادة بنائها وأياً كان محل وجودها، وملحقات الأبنية ومتمماتها، والتركيبات والمركبات والأراضي التي يعتبرها القانون بحكم الأبنية^{٣٠}.

أما أهمُّ الضرائب غير المباشرة فهي الضريبة على القيمة المضافة التي أحدثها المشرع اللبناني بموجب القانون رقم ٣٧٩ الصادر بتاريخ ١٤/١٢/٢٠٠١، والتي حدد حدثها المنشئ بعمليات تسليم

^{٢٧} المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩ المتعلق بضريبة الدخل وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٣٥، تاريخ ١٩٥٩/٧/٤، المادة ٢.

^{٢٨} المرجع أعلاه، المادة ٤٦.

^{٢٩} المرجع أعلاه، المادة ٦٩.

^{٣٠} القانون الصادر بتاريخ ١٧/٩/١٩٦٢ المتعلق بضريبة الأملاك المبنية وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٣٨، تاريخ ١٩٦٢/٩/١٩، المادتان الأولى و٢٤.

الأموال وتقديم الخدمات لقاء عوض التي تتم داخل الاراضي اللبنانية من قبل شخص خاضع للضريبة، وبعمليات الاستيراد التي يقوم بها أي شخص أكان خاضعاً للضريبة أم غير خاضع لها^{٣١}.

ويحدث أن يخلط المشرّع بين مفهوم الضريبة ومفهوم الرسم، فينشئ ضريبة ولكن يسميها عن طريق الخطأ بالرسم، إلا أن ذلك يبقى خطأ شكلياً ولا يغيّر من الطبيعة القانونية للاقتطاع الذي يظلّ ضريبة، طالما أن العبرة هي لخصائص الاقتطاع الفعلية بمعزلٍ عن تسميته المعتمدة في قانون إنشائه.

وهذا ما يُلاحظ في القانون اللبناني بالنسبة إلى رسم الانتقال الذي تم إحداثه بموجب المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٦ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩، حيث يتبيّن أنه في الواقع ضريبة مباشرة على الثروة وليس رسماً، إذ أن حدثه المنشئ هو انتقال جميع الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة التي تؤول إلى الغير، باستثناء الدولة والبلديات بطريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو الوقوف بأي طريقٍ آخر بلا عوضٍ يعادل قيمتها الحقيقية^{٣٢}.

وهذه هي أيضاً حال رسم الطابع المالي الذي تم إحداثه بموجب المرسوم الاشتراعي رقم ٦٧ تاريخ ٥/٨/١٩٦٧، والذي يتبيّن أنه ضريبة غير مباشرة حدثها المنشئ تنظيم الصكوك وتجديدها وتمديد مفعولها، وإبراز الكتابات من غير الصكوك كبنية خطية لدى سلطة إدارية أو قضائية، وتنظيم أنواع معينة من الكتابات، واستعمال الصكوك والكتابات المنشأة في الخارج أو في دور السفارات أو القنصليات الأجنبية^{٣٣}.

^{٣١} القانون رقم ٣٧٩ تاريخ في ١٤/١٢/٢٠٠١ المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٦٣، تاريخ ٢٤/١٢/٢٠٠١، المادة ٢.

^{٣٢} المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٦ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩ المتعلق بفرض رسم انتقال على الأموال المنقولة وغير المنقولة وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٣٥، تاريخ ٤/٧/١٩٥٩، المادة الأولى.

^{٣٣} المرسوم الاشتراعي رقم ٦٧ تاريخ ٥/٨/١٩٦٧ المتعلق برسم الطابع المالي وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٦٦، تاريخ ١٧/٨/١٩٦٧، المادة الأولى.

وإن المشرع الفرنسي لم يكن بدوره بمنأى عن الوقوع في هكذا خطأ، وأبرز مثال على ذلك الضريبة على القيمة المضافة التي سماها بالرسم على القيمة المضافة (la taxe sur la valeur ajoutée)³⁴.

فعلى الرغم من التشابه الكبير بين الضريبة والرسم ذي الطابع الضريبي، إلا أن هذا التشابه لا يبلغ حد التطابق، إذ يحتفظ الرسم بمفهوم خاص به.

الفرع الثاني: تعريف الرسوم المماثلة للضرائب

إن النقص التشريعي في تعريف الضريبة طاول أيضاً الرسم الذي لا يوجد أي تعريف لمفهومه في القوانين المرعية الإجراء.

أما الفقه فقد عرّف الرسم بأنه مبلغ من المال يدفعه المكلف بصورة إلزامية مقابل الانتفاع من خدمة عامة أو منشأ عام، ويتوجب أدائه بمجرد أن يكون بمقدور صاحب العلاقة الاستفادة من الخدمة، حتى ولو لم يستفد منها فعلياً³⁵.

يتبين إذن أن المعيار الأساس الذي يفرّق الضريبة عن الرسم هو أن الضريبة لا تترتب مقابل منفعة محددة أو مباشرة من الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام، في حين أن الرسم يتوجب مقابل الانتفاع من خدمة معينة³⁶ بصورة فعلية أو محتملة.

³⁴ Articles 256 et s. du CGI.

³⁵ J-L. BÉDIER, op. cit., N° 16.

³⁶ K. DAHER, op. cit., p. 28.

وبالمقابل فإن الصفة الإلزامية للرسم الذي يتوجب حتى ولو لم يستفد المكلف فعلياً من الخدمة العامة^{٣٧}، هي التي تقرّبه من الضريبة وتضفي عليه طابعها، مما يبرر إناطة اختصاص إحداث الرسم بالسلطة التشريعية تبعاً لطابعه الضريبي^{٣٨}.

ويعمد المشرّع عادة عند إنشائه رسماً معيناً إلى تضمين قانون إنشائه أحكاماً تشير صراحةً إلى خضوع المنازعات بشأنه لقواعد التنازع الضريبي، ما يحسم بالتالي دخوله في نطاق هذا التنازع دون أي صعوبة.

ولا شك في أن أبرز مثال على هذه الحالة هي الرسوم البلدية التي يرهاها قانون الرسوم والعلاوات البلدية^{٣٩}، حيث أفرد المشرع الباب الخامس من هذا القانون لتحديد أصول الاعتراضات على هذه الرسوم، مُخضعاً إياها صراحةً لقواعد التنازع الضريبي وأصوله.

ويأتي في مقدمة الرسوم البلدية الرسم الذي يطال المقيمين في النطاق البلدي ألا وهو الرسم على القيمة التآجيرية والرسم المنفرع عنه المسمى برسم صيانة مجاري وأرصفة^{٤٠}، وحدثهما المنشئ هو واحد ويتمثل بإشغال العقار. ويؤدي هذا الرسم بالأصل مقابل الخدمات التي تؤمنها البلدية في النطاق البلدي والرامية إلى رفع مستوى المدينة أو البلدة وإنمائها^{٤١}.

ومن جملة الرسوم البلدية التي تدخل في نطاق التنازع الضريبي، والتي يستدل من تسميتها على الخدمات المقابلة لها، يذكر أيضاً رسم ترخيص واستثمار الإعلان، ورسم ترخيص إنشاء واستثمار محلات ومحطات توزيع المحروقات السائلة، ورسم ترخيص إنشاء واستثمار المؤسسات المصنفة،

³⁷ Voir E. CRUVELIER, « Contentieux fiscal », in **Répertoire de droit commercial**, Dalloz, Paris, 2024, N° 9.

³⁸ انظر زياد أيوب، الرسم البلدي على القيمة التآجيرية في التنازع الضريبي، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١١، ص. ١٥.

³⁹ القانون رقم ٦٠ تاريخ ١٢/٨/١٩٨٨ المتعلق بالرسوم والعلاوات البلدية وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٣٣، تاريخ ١٨/٨/١٩٨٨.

^{٤٠} المرجع أعلاه، المادة ٣ وما يليها.

^{٤١} زياد أيوب، م.س.ذ.، ص. ١٦.

ورسم تسجيل عقود الإيجارات، ورسم الترخيص بالبناء، وغيرها من الرسوم المحددة في قانون الرسوم والعلوات البلدية.

والى جانب الرسوم البلدية الأنف ذكرها، ثمة عددٌ من الرسوم المفروضة مقابل خدمة عامة تؤمنها الدولة، والتي يشملها نطاق التنازع الضريبي بحكم النص القانوني الصريح.

ومن هذه الرسوم تذكر رسوم السير السنوية، وهي رسومٌ سنوية تترتب من جراء استعمال السيارات والمركبات والآليات المنصوص عليها في قانون السير، أي أن الحدث المنشئ لهذه الرسوم ينتج عن تسجيل السيارات والآليات المذكورة ووضعها في السير^{٤٢}. وقد نظم قانون السير الجديد أصول الاعتراض على هذه الرسوم، حيث أوجب ضمناً على المكلف أن يعترض على الرسوم بدايةً أمام الإدارة المختصة، فتبتت هذه الأخيرة في الاعتراض بصورة نهائية، ويكون للمكلف الحق في أن يطعن أمام مجلس شورى الدولة في القرار المتخذ بنتيجة الاعتراض خلال شهرٍ واحد اعتباراً من تاريخ تبليغه إياه^{٤٣}.

إلا أن المشرّع قد ينشئ اقتطاعاً معيناً دون أن يوضح ما إذا كان رسماً ذا طابع ضريبي أم مجرد بدل يضاوي قيمة خدمة مقدمة فعلاً، ودون تحديد قواعد المنازعة فيه، تاركاً للقاضي الإداري مهمة الاستدلال على الوصف القانوني الصحيح لهذا الاقتطاع بصرف النظر عن تسميته، توصلاً لتحديد ما إذا كان داخلياً أم لا في نطاق التنازع الضريبي.

وقد طُرحت هذه الإشكالية أمام مجلس شورى الدولة اللبناني على سبيل المثال، بمعرض الطعن المرفوع مباشرة أمامه في التكليف بالرسم السنوي لاستثمار المقالع والكسارات المفروض من قبل إحدى البلديات. وتبيّن للمجلس بالعودة إلى الأحكام التي ترعى الرسم السنوي لاستثمار المقالع والكسارات

^{٤٢} م.ش.د.، قرار رقم ٤٣١ تاريخ ٢٠١٤/٣/٦، عصير الفاكهة اللبنانية ش.م.ل. (بون جوس)/هيئة إدارة السير والآليات والمركبات، غير منشور.

^{٤٣} القانون رقم ٢٤٣ تاريخ ٢٠١٢/١٠/٢٢ المتعلق بالسير وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٤٥، تاريخ ٢٠١٢/١٠/٢٥، المادة ٤١٠.

والمحددة في كل من المادة ٢٦ من قانون التنظيم المدني^{٤٤} والمادة ٢٣ المعدلة من مرسوم تنظيم المقالع والكسارات^{٤٥} وقرار وزير المالية بتحديد رسوم وبدلات استثمار المقالع^{٤٦}، أن هذا الرسم " قد أنشئ بموجب نصوص خاصة (...) وهو يُفرض من قبل البلدية ويستوفى لصالحها في حال وجود أرض المقلع أو الكسارة ضمن نطاقها البلدي،" ليخلص المجلس إلى اعتبار الرسم من عداد الرسوم البلدية، وإن تم إنشاؤه بموجب نصوص خاصة ومستقلة عن النص العام المتمثل بقانون الرسوم والعلاوات البلدية، وقضى بأنه يجب أن تطبّق بشأنه الأصول والإجراءات العامة للاعتراض والمحددة في قانون الرسوم والعلاوات البلدية، نظراً لخلو النصوص القانونية التي أنشأتها من تحديد أي إجراءات أو أصول يجب اتباعها للاعتراض عليه^{٤٧}. وبذلك، يكون مجلس شورى الدولة قد خالف الرأي القائل إن أصول الاعتراض المحددة في قانون الرسوم والعلاوات الضريبية تطبّق فقط على الرسوم البلدية المحددة في هذا القانون دون غيرها من الرسوم، كالرسم السنوي لاستثمار المقالع والكسارات^{٤٨}، واعتمد حلاً يحقق بالنتيجة توحيداً في إجراءات التنازع لسائر الرسوم البلدية.

كما حسم مجلس شورى الدولة في أحد قراراته المبدئية^{٤٩} الطبيعية القانونية للرسوم التي تستوفى لقاء الانتفاع من خدمات المرفق العام الاستثماري، وذلك في إطار مراجعة قُدمت طعنًا في فاتورة صادرة عن مؤسسة كهرباء لبنان تتضمن رسم الاشتراك في التيار الكهربائي وبدل التأهيل والرسوم المفروضة مقابل استهلاك الطاقة الكهربائية. فأكد مجلس شورى الدولة في هذا القرار أن العائدات المفروضة للحصول على الإيرادات اللازمة لتمويل المرفق العام، وهي ما يعرف بالتكاليف أو العائدات المفروضة

^{٤٤} المرسوم الاشتراعي رقم ٦٩ تاريخ ١٩٨٣/٩/٩ المتعلق بالتنظيم المدني وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٣٨، تاريخ ١٩٨٣/٩/٢٢.

^{٤٥} المرسوم رقم ٨٨٠٣ تاريخ ٢٠٠٢/١٠/٤ المتعلق بتنظيم المقالع والكسارات وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٥٦، تاريخ ٢٠٠٢/١٠/٧.

^{٤٦} القرار رقم ١/١١١٣ تاريخ ٢٠١٠/١١/١٢ المتعلق بتحديد رسوم وبدلات استثمار المقالع، ج.ر.، العدد ٥٣، تاريخ ٢٠١٠/١١/١٨.

^{٤٧} م.ش.د.، قرار رقم ١٠٧ تاريخ ٢٠٠٩/١١/٩، شركة هولسيم (لبنان) ش.م.ل./ بلدية كفرحزير، غير منشور.

^{٤٨} انظر زياد أيوب، م.س.ذ.، ص ٣٥٦.

^{٤٩} م.ش.د.، قرار رقم ٥٢٩ تاريخ ٢٠٠٢/٥/٢٨، رجا ووديع شبشب/مؤسسة كهرباء لبنان، م.ق.إ.، العدد السابع عشر، ٢٠٠٥، ص. ٨٣٨.

مقابل خدمة عامة (les redevances pour services rendus)، أن هذه العائدات لا تتسم بالطابع الضرائبي كما أنها لا تشكل تكاليف عامة بحسب المفهوم الضريبي والتي منها الضرائب والرسوم في الحالة التي تمثّل فيها الثمن المدفوع مقابل الاستفادة من خدمات المرفق العام التجاري أو الصناعي، وأن السعر أو التعرفة المحددة لبيع الطاقة الكهربائية يشكّل بالتالي الثمن الواجب على المنتفع دفعه مقابل الخدمة التي يستفيد منها.

ولا يُغيّر من ثم من طبيعة البدلات المدفوعة لقاء الانتفاع من خدمات المرفق العام الاستثماري، وجود نصّ قانوني ينظّم أصول الاعتراض عليها على نحو مماثل للتنازع الضريبي، كما هي الحال عليه بالنسبة إلى رسوم الاتصالات السلكية واللاسلكية التي حددت أصول الاعتراض عليها بموجب مرسوم خاص^{٥٠}، إذ ليس من شأن ذلك أن يضيف عليها الطابع الضريبي.

كما تسنّى لمجلس شورى الدولة توصيف الرسوم المرفئية، كرسوم تلبيص السفن ورسم رسوّها، الصادرة عن لجنة إدارة واستثمار مرفأ بيروت والمصدقة من وزير الأشغال العامة والنقل، حيث قضى بأن "تحديد البديل المتوقع على المكلف لقاء الخدمات التي يستفيد منها في المرفأ يعتبر تكليفاً ضرائبياً مرفئياً (...)" وأن "ثمن بيع الخدمات" (...) يخضع "للعرض والطلب" وأن التكليف "معدّ لتأمين واردات للمرفأ خاصة به وأن الأموال المحصلة لا تدخل في موازنة الدولة وخزانتها"^{٥١}، وأن هذا التكليف الضرائبي المرفئي يشكّل رسماً من نوع خاص إذ أنه لا يتوجّب إلا لقاء خدمات فعلية تمّ تنفيذها لصالح المكلف^{٥٢}. غير أن التدقيق في المواصفات التي أوردها المجلس عن الرسوم المرفئية في مرفأ بيروت يؤكّد أنها ليست سوى بدلات أو ثمن يؤدّى لقاء خدمة فعلية، وأنها ليست بالتالي ذات طابع ضريبي، ما يُخرجها عملياً من نطاق التنازع الضريبي.

^{٥٠} المرسوم رقم ٤٥٦٥ تاريخ ١٩٩٣/١٢/٢٧ المتعلق بتنظيم أصول الاعتراض على الرسوم والأجور العائدة للخدمات المؤمّنة في مجال المواصلات السلكية واللاسلكية، وملاحقة المستفيدين بصورة غير شرعية من هذه الخدمات، ج.ر.، العدد ١، تاريخ ١٩٩٤/١/٦.

^{٥١} م.ش.د.، قرار رقم ٥٠٨ تاريخ ٢٣/٥/٢٠٠١، شركة مدكو ش.م.ل. - محلات جورج نقولا الشماس/الدولة - لجنة إدارة واستثمار مرفأ بيروت، م.ق.إ.، العدد السادس عشر، ٢٠٠٤، ص. ٧٢٩.

^{٥٢} م.ش.د.، قرار رقم ٧١٣ تاريخ ٢٤/٦/٢٠١٤، شركة توتال لیبانون ش.م.ل./الدولة - وزارة الأشغال العامة والنقل - لجنة إدارة واستثمار مرفأ بيروت، غير منشور.

بعد تحديد مفهوم الضرائب والرسوم المشمولة بنطاق التنازع الضريبي، فإن الإحاطة بميدان هذا التنازع تستدعي التوقف عند فئات المنازعات الداخلة فيه.

المطلب الثاني: فئات المنازعات في التنازع الضريبي

تنصبُّ طعون المكلفين في التنازع الضريبي على التكاليف الضريبية الصادرة بحقهم لنتناول مدى نشوء الموجب الضريبي ومقداره من جهة (الفرع الأوّل)، وتحقق إحدى حالات زوال هذا الموجب من جهة أخرى (الفرع الثاني).

الفرع الأوّل: المنازعات حول نشوء الموجب الضريبي ومقداره

إن أغلب المنازعات في إطار التنازع الضريبي تتمحور حول نشوء الموجب أو الدين الضريبي ومقداره.

وحدد المشرّع اللبناني مفهوم نشوء الموجب الضريبي في المادة ١٢ من قانون الإجراءات الضريبية، التي تنص على أن هذا الموجب ينشأ " ابتداءً من تاريخ نشوء الواقعة التي تنتج الإيرادات الخاضعة قانوناً للضريبة.". ولا شكّ في أن المشرّع لم يقصد بهذه الواقعة سوى ما اصطُحّ فقهاً واجتهاداً على تسميته بالحدث المنشئ للضريبة (le fait générateur de l'impôt)، غير أنه لم يوفّق في التعريف، على اعتبار أن إنتاج الإيرادات ليس الصورة الحصرية للحدث المنشئ للضريبة.

وهذا ما يتّضح جلياً من خلال مقارنة هذا التعريف بالتعريف الذي توصل إليه الاجتهاد اللبناني بالاستناد إلى الفقه الفرنسي في هذا المجال، حيث أشار إلى أن الحدث المنشئ للضريبة هو "ذلك الحدث المادي أو مجموع الأحداث أو الظرف الواقعي أو العمل القانوني الذي يجعل المكلف منذ ظهوره أو حدوثه، خاضعاً للضريبة وفق التشريع المعمول به."، وأن " الحدث المنشئ للضريبة يجعل المكلف مديناً بمبلغ من المال، ويتم على أساسه تكليفه بالضريبة التي تحدّد نسبتها أو مقدارها وفقاً

للتشريع الساري المفعول عند ظهور الحدث". فالحدث المنشئ للضريبة هو إذن " أساس الموجب الضريبي الذي ينشئ الدين ويعين الأحكام القانونية الواجبة التطبيق، على اعتبار أنه يحدد النظام القانوني الذي يخضع له المكلف".^{٥٣}.

ولمّا كان المشرّع قد حدد لكل ضريبة الحدث المنشئ لها في قانون إحداثها، فقد تولى القاضي الضريبي بالمقابل مهمة إيضاح معالم هذا الحدث بمعرض تطبيقه النصوص القانونية التي ترعاه، توصلًا للبت في المنازعات المتعلقة بنشوء الموجب الضريبي.

وهذا ما ذهب إليه مجلس شورى الدولة اللبناني في أحد قراراته حين أرسى شروط تحقق الحدث المنشئ لضريبة الدخل بأبوابها الثلاثة، انطلاقاً من الأحكام الواردة في قانون ضريبة الدخل، حيث أشار إلى أن هذه الضريبة تفرض على الإيراد أو على الربح الذي حصل عليه المكلف، سواء نتج هذا الإيراد عن نشاط صناعي أو تجاري مارسه المكلف بشكل حرّ وبصورة متكررة بالنسبة إلى ضريبة الباب الأول، أو عن عملٍ قام به بنتيجة علاقة استخدام وتبعية بالنسبة إلى ضريبة الباب الثاني، أو عن إحدى العمليات المنصوص عليها في المادة ٦٩ من قانون ضريبة الدخل (فوائد ناتجة عن ديون أو قروض أو سندات أو ودائع، توزيعات الأموال...) بالنسبة إلى ضريبة باب ثالث.

وأكد المجلس أن ضريبتَي الباب الأول والباب الثاني تتناولان الإيراد أو الواردات الصافية التي حصل عليها المكلف خلال السنة التي تسبق سنة التكاليف، وأن ضريبة الباب الثالث تتناول الأرباح والفوائد والعائدات التي حصل عليها المكلف عن إحدى العمليات المذكورة في المادة ٦٩ وذلك خلال الشهر الذي يسبق تاريخ التكاليف بها. وأوضح المجلس تالياً أن "الإيراد الذي يشكل الوعاء الضريبي ويُتخذ أساساً للتكاليف، هو الإيراد الذي ثبت تحقّقه، ونتج عن نشاطات أو عمليات سابقة قام بها المكلف، بدليل استعمال المشرع لعبارة "الربح الحاصل" أو الذي "حصل للمكلف" وعبارة "ما استوفاه"، وربطه تاريخ استحقاق التكاليف بالضريبة بفترة سابقة تحقق خلالها الربح موضوعه".

^{٥٣} م.ش.د.، قرار رقم ٥٧ تاريخ ١٩٨٨/٤/٥، الدولة/جورج وجان وريمون عودة، م.ق.إ.، العدد الخامس، ١٩٩٠-١٩٩١، ص. ٩١؛ م.ش.د.، قرار رقم ٣٣٣ تاريخ ٢٠٠٧/٣/٥، شركة صناعة الأدوية للشرق الأوسط (مفيكو ش.م.ل./الدولة، م.ق.إ.، العدد الثالث والعشرون، ٢٠١٢، ص. ٧٥٥.

وأضاف المجلس في قراره أن المشرّع لم ينشئ أي استثناء لهذا المبدأ، وبالتالي فهو لم يجز فرض ضريبة عن أرباح مستقبلية غير محققة، وأن القول بخلاف ذلك، والإجازة بفرض ضرائب عن أرباح لاحقة ومحتملة الحدوث يتنافى مع المبدأ الضريبي الذي حدّد الواقعة المنشئة للحق بالتكليف بالربح المحقق أي الثابت حصوله^{٥٤}.

هذا وفصّل مجلس شورى الدولة اللبناني أيضاً مفهوم الحدث المنشئ للضريبة على القيمة المضافة بالارتكاز على المواد القانونية والتنظيمية التي ترعاها، حيث أشار إلى أن الضريبة على القيمة المضافة، بوصفها ضريبة عامة على الاستهلاك تفرض على الأموال والخدمات المستهلكة داخل الأراضي اللبنانية، سواء أكانت مصنعة محلياً أو كانت مستوردة، ويتم فرض الضريبة واحتسابها في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، أي في كل مرحلة من مراحل تداول السلع وتقديم الخدمات، وذلك كنسبة مئوية من ثمن البيع أو بدل الخدمة، فنفرض الضريبة على تلك القيمة المضافة التي تمثّل الفرق بين ثمن بيع السلعة أو بدل الخدمة وثمان الشراء أو كلفة الإنتاج. واعتبر المجلس بالتالي أنه تخرج مبدئياً عن نطاق الضريبة ولا تخضع لها، العمليات التي تتم دون عوض أو دون مقابل أي العمليات التي لا تدرّ أي ربح أو ريع للشخص الذي يقوم بها، لعدم تحقق الحدث المنشئ للضريبة، ولا يستثنى من ذلك إلا الخدمات التي يقدمها الخاضع للضريبة لنفسه دون عوض (prestation à soi-même) والتي اعتبرها القانون بمثابة تقديم خدمات لقاء عوض تخضع للضريبة على القيمة المضافة^{٥٥}.

كما استكمل القاضي الضريبي التعريف القانوني للحدث المنشئ للرسم البلدي على القيمة التآجيرية، واعتبر أن هذا الحدث يتمثل بإشغال البناء فعلياً كواقعة مادية (état de fait) بالمفهوم الضريبي، سواء تم هذا الإشغال بموجب سند قانوني أم لا، وأن هذا الإشغال الفعلي يؤلف توقيتاً لاستحقاق تلك

^{٥٤} م.ش.د.، قرار رقم ٤٧٨ تاريخ ١٠/٤/٢٠١٧، الدولة/مروان الخوري، منشور على الرابط التالي:

<http://77.42.251.205/RulingFile.aspx?Rulid=124850&type=list>، ت.ز.م. : ١٠/٥/٢٠٢٤.

^{٥٥} م.ش.د.، قرار رقم ٥٢٧ تاريخ ١٤/٣/٢٠١٩، الدولة/شركة فيليب مورييس مانجمنت سيرفيسز ش.م.م.، غير منشور.

الرسوم، وهو لا يمكن أن يبدأ إلا من تاريخ وضع العقار بتصرف الشاغل، ذلك أن الإشغال الفعلي هو ذلك الذي يمكّن الشاغل من استخدام المأجور وفقاً للغاية المعد لها^{٥٦}.

أما المنازعات المتعلقة بمقدار الموجب الضريبي، فهي تلك التي تدور حول الأسس المعتمدة من قبل الإدارة الضريبية في احتساب المطرح الضريبي. وتتسأ هذه المنازعات في حالتين: أولاًهما تحديد المطرح الضريبي بزّمته من قبل الإدارة عندما يعطيها القانون سلطة التكليف المباشر بالضريبة، وثانيتهما تعديل المطرح الضريبي الذي صرّح به المكلف عبر تكليف إضافي تصدره الإدارة.

فبموجب البند ٦ من المادة ٤٢ من قانون الإجراءات الضريبية، أولى المشرّع الإدارة الضريبية سلطة تحديد المطرح الضريبي مباشرة في ما يتعلّق بالضرائب التي ترعاها أحكام القانون المذكور، إذا لم يقدم المكلف التصاريح أو لم يمكّن السجلات والمستندات المحاسبية القانونية أو لم يعطِ الإدارة الضريبية المعلومات التي تفيد احتساب مطرح الضريبة. وعيّن المشرّع أسس هذا التقدير المباشر، حيث أشار إلى أنه يتم بالاستناد إلى المعلومات المستخرجة من تصاريح وسجلات المكلف، والمعلومات المتوافرة بنتيجة التواصل مع المتعاملين معه، والمعلومات الناتجة عن التدقيق والكشف الميداني، وأية معلومة تحصل عليها الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى ما يكون قد أبرزه المكلف من مستندات وتصاريح منذ إخطاره بأنه سيتم تحديد المطرح الضريبي لأعماله مباشرة.

وكذلك لناحية الرسم البلدي على القيمة التأجيرية، فإن المادة ٧ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية أتاحت تحديد مطرح هذا الرسم بطريقة التخمين المباشر عند عدم وجود عقد إيجار مسجل في الأبنية المؤجرة، وفي حالة صورية العقد المسجل أو الشك في صحته سواء أكان ذلك بقصد التهرب من الرسم أو بتأثير عامل القرابة أو الصداقة أو المجاملة أو لأي سبب آخر، وعند إشغال البناء من قبل المالك أو من قبل الغير، الذي يجيز له المالك ذلك على سبيل التسامح، دون بدل أو ببدل رمزي.

^{٥٦} م.ش.د.، قرار رقم ٥١٩ تاريخ ١٠/٤/٢٠٠٨، بلدية بيروت/ورثة حنان زمبركجي، غير منشور؛ م.ش.د.، قرار رقم ٥١٨ تاريخ ١٧/٥/٢٠٠٧، بلدية بيروت/كلود سابا هنود، م.ق.إ. العدد الثالث والعشرون، ٢٠١٢، ص. ١١٧١؛ م.ش.د.، قرار رقم ٥٨٤ تاريخ ٢٣/٦/٢٠٠٥، بلدية بيروت/ليلي اسطمبولي، م.ق.إ. العدد الحادي والعشرون، ٢٠٠٩، ص. ١٠٩٠؛ م.ش.د.، قرار رقم ١٢٢ تاريخ ١٢/١١/٢٠٠٣، البنك اللبناني السويسري ش.م.ل./بلدية بيروت، م.ق.إ. العدد العشرون، ٢٠٠٨، ص. ٢٤٢.

ومن جهةٍ أخرى، قد تعتمد الإدارة الضريبية إبان درسها لتصاريح المكلف إلى إدخال تعديلات على المطرح الضريبي المصرح به^{٥٧}، مما يستدعي إصدار تكليف إضافي بالضريبة التي تبين أنها متوجبة. وأبرز الأمثلة على هذه الحالة تتمثل برفض الإدارة الضريبية تنزيل عبء ما من المطرح الضريبي لضريبة الدخل - الباب الأول لعدم استيفائه شروط المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل^{٥٨}، كما ورفضها كلياً أو جزئياً العجز المدور العائد للفترات الضريبية السابقة، وما إلى ذلك من الحالات التي يختلف المكلف والإدارة الضريبية على توصيفها القانوني.

وتشمل المنازعات الضريبية أيضاً الخلاف الدائر بين المكلف والإدارة الضريبية حول تحقق حالة من حالات زوال الموجب الضريبي.

الفرع الثاني: المنازعات حول زوال الموجب الضريبي

أحاط المشرع اللبناني بمختلف حالات زوال الموجب الضريبي بمقتضى المادة ١٢ من قانون الإجراءات الضريبية والتي تسمح صيغتها الشمولية غير الحصرية بالأخذ بأحكامها بالنسبة لمختلف الضرائب والرسوم المماثلة لها، بما فيها تلك غير الخارجة عن نطاق قانون الإجراءات الضريبية.

فسنداً للمادة ١٢ الأنف ذكرها، يزول الموجب الضريبي عند تحصيل الضريبة، وعند مرور الزمن على تحقق أو تحصيل الضريبة، وعند إلغاء الضريبة بموجب القانون وفي الحالات الأخرى التي ينص عليها القانون.

^{٥٧} القانون رقم ٤٤ تاريخ ١١/١١/٢٠٠٨، م.س.ذ.، المادة ٤٢ البند ٤: "يحق للإدارة الضريبية أن تقوم بمراجعة وتدقيق تصاريح المكلفين وفقاً للأصول المحددة في هذا القانون، وفي حال تبين لها ما يوجب تعديل التصريح أو فرض ضريبة إضافية تصدر التكاليف اللازمة وتبلغها للمكلف بموجب إعلانات ضريبية فردية. إذا تبين للإدارة الضريبية عدم وجود أسباب للتعديل، تبلغ المكلف بهذا الأمر".

^{٥٨} القانون رقم ١٤٤ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩، م.س.ذ.، المادة ٧: "الربح الصافي هو مجموع واردات المكلف الخاضعة للضريبة بعد تنزيل جميع النفقات والأعباء التي تقتضيها ممارسة التجارة أو الصناعة أو المهنة".

ولعلّ أبرز الحالات التي ينص القانون فيها على زوال الموجب الضريبي، والتي لم تأت المادة ١٢ على ذكرها صراحةً، هي تلك المتعلقة بالإعفاءات من الموجب الضريبي المقررة في حالات محددة في القوانين الضريبية المتفرقة.

وإذا كان زوال الموجب الضريبي في حالتيّ تحصيل الضريبة وإلغائها بموجب القانون يكاد لا يتسبب من الناحية العملية بأي خلافٍ بين المكلف والإدارة الضريبية، تبعاً لكون هاتين الحاليتين لا تثيران مبدئياً أي التباس، فإن المسألة تصبح أكثر إشكالاً في ما يتعلّق بزوال الموجب الضريبي لمرور الزمن على تحقق الضريبة، أو لكون المكلف من عداد المعفيين من الضريبة. وهاتان الحالتان الأخيرتان تشكلان إذن أهم مواضيع المنازعات المتعلقة بزوال الموجب الضريبي في إطار التنازع الضريبي.

إن المنازعات المتعلقة بمرور الزمن على تحقق الضرائب والرسوم المماثلة لها الداخلة في نطاق قانون الإجراءات الضريبية، ترعاها الأحكام الموحدة الواردة في المادة ٤٣ من هذا القانون، علماً أن الاجتهاد اللبناني عرّف تحقق الضريبة بأنه "تحديد مقدار مطرحها الذي يحصل انطلاقاً من تقدير الإدارة أو تصريح المكلف أو الغير، وهو يتم عملياً بتنظيم جداول خاصة تدعى جداول التكلفة أو أوامر قبض، وهو ما يعرف بالمرحلة الإدارية حيث يجري تحديد المقدار الخاضع للتكلفة".^{٥٩}

فأعطت المادة ٤٣ السابق ذكرها الإدارة الضريبية حق الرجوع على المكلفين وتدارك "حقوق الخزينة بالضريبة ضمن مهلة أربع سنوات بعد انتهاء السنة التي تلي سنة الأعمال، وست سنوات بالنسبة للمكلفين المكتومين أي غير المسجلين لدى الإدارة الضريبية متى كان ذلك إلزامياً، على أن يصدر التكلفة وأن يتم إيداعه بالبريد المضمون لإبلاغ المكلف بمدة أقصاها ١٢/٣١ من سنة التكلفة".

وتقبل مهلة مرور الزمن على تدارك حقوق الخزينة التمديد في الحالة التي تقوم فيها الإدارة الضريبية بتدقيق تصاريح المكلف وأعماله، حيث أوجبت المادة ٤٩ - البند ١ من قانون الإجراءات الضريبية على الإدارة الضريبية أن تبلغ المكلف النتائج الأولية للتدقيق، وتعطيه مهلة ثلاثين يوماً لإبداء ملاحظاته عليها، وذلك قبل إصدار التكلفة الضريبي بصورة رسمية، مؤكدةً بالمقابل أن إعطاء المهلة

^{٥٩} م.ش.د.، قرار رقم ٧٧٦ تاريخ ١٠/٧/٢٠١٧، الدولة/الشركة اللبنانية للأسلاك الفولاذية ش.م.ل، غير منشور.

المذكورة لا يؤدي إلى سقوط الضرائب موضوع هذه التكاليف بعامل مرور الزمن. كما فرضت المادة ٤٩ في البند ٣ منها على الإدارة الضريبية أن تصدر التكاليف النهائي في مهلة أقصاها شهر تبدأ من تاريخ إستلامها ملاحظات المكلف أو من تاريخ إفادة المكلف بعدم وجود أي ملاحظات لديه، أو عند إنقضاء المهلة المنصوص عليها في البند ١ من هذه المادة، وكررت المادة المذكورة التأكيد على أن هذه المهلة الإضافية لا تؤدي إلى سقوط الضرائب موضوع هذه التكاليف بعامل مرور الزمن.

وكذلك لناحية الرسوم البلدية، فقد أتاحت المادة ١٠٣ من قانون الرسوم والعلوات البلدية إمكان تدارك كل سهو أو نقص في التكاليف المتعلقة بالرسوم المذكورة بموجب جداول تكليف إضافية أو تكميلية وذلك لغاية نهاية السنة الرابعة التي تلي السنة التي كان يجب أن يجري فيها التكاليف.

وأوضح مجلس شورى الدولة اللبناني مفاعيل مرور الزمن على تحقق الرسوم البلدية مشيراً إلى أنه يستفاد من نص المادة ١٠٣ السابق ذكرها "أنه حتى في حال صحة التكاليف فإن المطالبة بدفعه لا يمكن أن تتعدى السنة الرابعة التي تلي السنة التي كان يجب أن يجري فيها التكاليف".^{٦٠}، ما يعني عملياً سقوط حق البلدية بالتكاليف.

أما المنازعات الدائرة حول الإعفاء من الموجب الضريبي فهي تلك المتعلقة بمدى استفادة المكلف من إعفاء ضريبي أقره المشرع تبعاً لصفة الشخص أو لطبيعة النشاط الذي يمارسه أو المدخول الذي يجنيه، أو بهدف تحقيق غايات اقتصادية أو إنمائية معينة.

فالمشرع أعفى من ضريبة الدخل - الباب الأول على سبيل المثال المستشفيات، والميتم، والملاجئ، ودور العجزة، والمستوصفات، والمصحات وما شاكلها من مؤسسات التمريض والإسعاف، التي تملكها أو تستثمرها مؤسسات أو جمعيات أو هيئات لا تتوخى تحقيق الربح، وأعفى أيضاً معاهد التعليم^{٦١}، نظراً لطبيعة الرسالة التي تؤديها هذه الجهات والتي يفترض ألا تكتسي طابعاً تجارياً.

^{٦٠} م.ش.د.، قرار رقم ٢٤٨ تاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١، أنطوان زكا/بلدية بيروت، م.ق.إ. العدد العشرون، ٢٠٠٨، ص. ٤٥٢.

^{٦١} المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ تاريخ ١٩٥٩/٦/١٢، م.س.ذ.، المادة ٥.

كما أعى من ضريبة الدخل - الباب الثاني فئات معينة من المداخيل، منها مثلاً الرواتب وملحقات الرواتب التي يقبضها سفراء الدول الأجنبية وممثلوها الديبلوماسيون وقناصلها وممثلوها القنصليون، والرعايا الأجانب من موظفيهم وذلك شرط المعاملة بالمثل، وأيضاً أجور اليد العاملة الزراعية، وأجور الخدم في المنازل الخاصة، وأجور الممرضين والممرضات والخدم في المستشفيات والميتم والملاجئ وغيرها من مؤسسات التمريض والإسعاف، إلخ^{٦٢}. وأعى المشرع مؤخراً في قانون الموازنة العامة للعام ٢٠٢٢، رواتب الموظفين والمستخدمين الذين أصيبوا بإعاقة دائمة وأصبحوا من ذوي الاحتياجات الإضافية نتيجة انفجار مرفأ بيروت من الضريبة على الرواتب والأجور^{٦٣}.

وقد أفرد قانون الضريبة على القيمة المضافة بدوره المادة ١٦ وما يليها لتحديد الأنشطة والأعمال والأموال والأشياء المعفاة من الضريبة وشروط هذا الإعفاء.

وحدد المشرع كذلك في قانون الرسوم والعلاوات البلدية جملةً من الإعفاءات من الرسم على القيمة التاجيرية لمصلحة جهات معينة كالأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية للمذاهب المعترف بها رسمياً، والأبنية التي تشغلها منظمة الأمم المتحدة وفروعها والوكالات المنبثقة عنها وممثلو الأعضاء فيها أي المندوبون والمندوبون معاونون والخبراء وأمناء سر الوفود، والمؤسسات التي لا تتوخى الربح على أن تحدد هذه المؤسسات بقرار يصدر عن مجلس الوزراء، إلخ^{٦٤}.

ويلاحظ مما تقدّم أن المشرع دائماً ما يحيط الاستفاداة من الإعفاءات بشروط صارمة، لذا فمن الطبيعي أن تتناول المنازعات مفهوم تلك الشروط ومدى توافرها في حالة المكلف.

بعد التحديد الإيجابي لميدان التنازع الضريبي عبر تعيين القضايا الداخلة في نطاقه، فإن حصر هذا الميدان بصورة أدق يتطلب التوقف عند القضايا المنفصلة عن هذا التنازع.

^{٦٢} المرجع أعلاه، المادة ٤٧.

^{٦٣} القانون النافذ حكماً رقم ١٠ تاريخ ١٠/١١/٢٠٢٢ المتعلق بالموازنة العامة للعام ٢٠٢٢، ج.ر.، العدد ٤٩، تاريخ ١٠/١١/٢٠٢٢، المادة ٣٨.

^{٦٤} القانون رقم ٦٠ تاريخ ١٢/٨/١٩٨٨، م.س.ذ.، المادة ١٣.

المبحث الثاني: القضايا المنفصلة عن التنازع الضريبي

لا تنحصر قضايا الضرائب والرسوم في تلك الداخلة ضمن التنازع الضريبي وإنما تتجاوزها لتشمل قضايا اصطلاح اجتهاداً على تسميتها بالقضايا المنفصلة عن التنازع الضريبي، والتي يستعيد القاضي الإداري بمعرضها سلطته العادية خالفاً عباءة القاضي الضريبي. وتتوزع تلك القضايا المنفصلة بين القضايا التي يرفعها تنازع الإبطال من جهة (المطلب الأول)، وبين القضايا التي يحكمها تنازع القضاء الشامل من جهة أخرى (المطلب الثاني).

المطلب الأول: القضايا الضريبية الخاضعة لتنازع الإبطال

إن القضايا المنفصلة عن التنازع الضريبي والداخلة في ولاية قضاء الإبطال لتجاوز حد السلطة تتناول بصورة أساسية الأعمال التنظيمية (الفرع الأول)، إلى جانب عددٍ محدودٍ من الأعمال الفردية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: المنازعات المتعلقة بالأعمال التنظيمية الضريبية

تحتل المنازعات المتعلقة بالأعمال الضريبية التنظيمية حيزاً لا يُستهان به في التنازع الإداري تبعاً للعدد الملحوظ لهذه الأعمال، والمتزايد باضطراد خلال السنوات الماضية. فعلى الرغم من أن الدستور^{٦٥} قد جعل من القانون أداة إحداث الضرائب وتحديد شروطها، إلا أن الطابع التقني للضريبة يحول دون إمكانية الإحاطة بكافة التفاصيل التطبيقية في نص القانون عينه، وإلا استحال هذا الأخير مطوّلاً ومعقّداً وغير واضح. ولذلك فإن المشرع غالباً ما يفوض إلى السلطة التنفيذية مهمة وضع النصوص التنظيمية التطبيقية للقوانين الضريبية، والتي استحوذ القاضي الإداري بطبيعة الحال على

^{٦٥} الدستور اللبناني، المادتان ٨١ و٨٢؛ الدستور الفرنسي، المادة ٣٤.

صلاحية النظر فيها بطريق الإبطال في إطار النظرية التي أوجدها الاجتهاد والمسمأة بالأعمال المنفصلة عن التنازع الضريبي.

وتنفصل الأعمال التنظيمية الضريبية بطبيعتها عن التنازع الضريبي ذي الطابع الفردي، بالنظر إلى خصائصها المتمثلة بديمومتها وعموميتها وطابعها غير الشخصي، ناهيك عن أن الموجب الضريبي الفردي يمكن ألا يكون قد تمظهر على شكل تكليف بتاريخ تقديم مراجعة الإبطال لتجاوز حد السلطة^{٦٦}.

وتصدر هذه الأعمال التنظيمية غالباً بشكل مرسوم متخذ في مجلس الوزراء، أو مرسوم عادي أو قرار وزاري حسبما يعينه المشرع، وتتضمن تحديد دقائق تطبيق القوانين الضريبية. وهي تقبل تبعاً لطبيعتها التنظيمية الطعن مباشرةً بطريق الإبطال لتجاوز حد السلطة أمام مجلس شورى الدولة الذي يعود له التحقق من مدى مشروعيتها، وفق ما استقر عليه الاجتهاد الإداري. وهذا ما أكده مجلس شورى الدولة مثلاً بمعرض المراجعة المقدمة مباشرةً طعناً في المرسوم رقم ٣٦٩٢ تاريخ ٢٠١٦/٦/٢٢ المتعلق بتحديد دقائق تطبيق أحكام المواد ٤١ و ٤٢ و ٤٣ من قانون ضريبة الدخل، حيث قضى بأنها "من عداد مراجعات الإبطال لتجاوز حد السلطة لكون المرسوم موضوع الطعن من الأعمال المنفصلة عن التنازع الضريبي (بالنظر لصفته التنظيمية)"^{٦٧}.

أما التعاميم والتعليمات المرفقية وما شاكلها من التدابير الداخلية الموجهة من وزير المالية والرؤساء التسلسليين إلى المديریات والدوائر الضريبية، فلا يعتبرها الاجتهاد الإداري اللبناني من عداد القرارات الإدارية النافذة والضارة وتالياً القابلة للطعن مباشرةً بطريق الإبطال أمام مجلس شورى الدولة، إذا اقتصر على توجيهات أعطتها السلطة الإدارية لمؤوسيتها لتسترعي انتباههم إلى بعض النصوص القانونية والتنظيمية، أو تضمنت حصراً شروحاً أو تفسيراً لبعض الأحكام الغامضة أو الملتبسة لتوضح كيفية تطبيقها، دون أن تتجاوز مضمونها.

⁶⁶ J. MARTINEZ-MEHLINGER, « Recours pour excès de pouvoir concurrent du recours fiscal », in **JurisClasseur Procédures fiscales**, Fasc. 750, Lexis Nexis, Paris, 2022, N° 41.

⁶⁷ م.ش.د.، قرار ٢٠١٦/٦١٣-٢٠١٧، تاريخ ٢٠١٧/٥/٩، ورثة المرحوم جورج نجيب خزاقة/ الدولة، غير منشور.

ولكن في حال أضافت تلك التعاميم والتعليمات أحكاماً أو موجبات جديدة إلى القانون أو النظام، أي إلى المنظومة القانونية، أو تضمنت قواعد أمره قابلة للتطبيق مباشرة، فإنها تكتسب عندئذٍ الصفة التنظيمية، وترتدي طابع الأعمال المنفصلة عن التنازع الضريبي التي يمكن الطعن فيها مباشرة بطريق الإبطال لتجاوز حد السلطة^{٦٨}.

فقد قضى مجلس شوري الدولة مثلاً بأن التعليمات الصادرة عن مدير الواردات في وزارة المالية بتاريخ ٢٠/١٠/٢٠١١ تحت الرقم ١١٦٩/ص٢ والتي اعتبرت التعويض الذي يتقاضاه المحامي من موكله نتيجة انتهاء الوكالة المحددة بأتعاب سنوية وفقاً للمادة ٦٩ من قانون تنظيم مهنة المحاماة، من الإيرادات الخاضعة للتكليف بضريبة الدخل - الباب الأول، أن هذه التعليمات لم تكتفِ بتفسير نص المادة ٦٩، وبتحديد طبيعة التعويض الذي يتقاضاه المحامي عند انتهاء وكالته بأتعاب سنوية، إنما رتبت على ذلك نتيجةً ضريبية لجهة إخضاعها التعويض المنصوص عليه في هذه المادة لضريبة الباب الأول، منشئةً بذلك أعباء جديدة على عاتق المحامين المعنيين بأحكام هذه المادة، وملحقةً بهم الضرر، فتكون بالتالي هذه التعليمات من عداد القرارات الإدارية النافذة والضارة القابلة للطعن أمام هذا المجلس."، وانتهى المجلس بالنتيجة إلى إبطال تلك التعليمات لتعارضها مع المفهوم الصحيح للربح الخاضع لضريبة الباب الأول ومع الأحكام القانونية الواردة في هذا الخصوص في قانون ضريبة الدخل^{٦٩}.

وكان قد أضاف أحد القرارات الصادرة عن مجلس شوري الدولة عامل نشر التعاميم والتعليمات المرفقية في الجريدة الرسمية كأحد العوامل التي تساهم في تحديد طابعها التقريري وصفتها التنظيمية، وتالياً قابليتها للطعن بطريق الإبطال^{٧٠}. غير أن هذا القرار أخذ بتدبير النشر اللاحق للعمل الإداري والمستقل عنه ليستنتج منه طبيعة هذا العمل التنظيمية، في حين أن العبرة في تحديد تلك الطبيعة هي

^{٦٨} م.ش.د.، قرار رقم ٥٠ تاريخ ١٤/١٠/٢٠١٤، الدولة/شركة كيبكو لليبانون ش.م.ل.، غير منشور؛ م.ش.د.، قرار ٢٦٩ تاريخ ٢١/١/٢٠١٦، المجلس الإسلامي الشيعي الأعلى/الدولة، غير منشور؛ م.ش.د.، قرار رقم ٧٩٥ تاريخ ١٤/٥/٢٠١٨، الجمعية التعاونية اللبنانية للإنماء م.م./الدولة، غير منشور.

^{٦٩} م.ش.د.، قرار ٢٣٢ تاريخ ٨/١/٢٠١٣، نقابة المحامين في بيروت/الدولة، غير منشور.

^{٧٠} م.ش.د.، قرار ٢٦٩ تاريخ ٢١/١/٢٠١٦، المجلس الإسلامي الشيعي الأعلى/الدولة، غير منشور.

لمضمون العمل الإداري وليس لعنوانه أو الشكل الذي صدر عليه^{٧١}. فضلاً عن أن النشر في الجريدة الرسمية ليس حكراً على الأعمال الإدارية التنظيمية، إذ إنه قد يتناول أعمالاً إدارية فردية غير تنظيمية.

أما الاجتهاد الفرنسي الحديث فهو يميل إلى التوسع في قبول مراجعات الإبطال لتجاوز حد السلطة بشأن التعاميم والتعليمات ككل، ومنها طبعاً تلك الصادرة عن الإدارة الضريبية، حيث انتقل من اشتراط وجود قواعد عامة أمره في تلك التعاميم والتعليمات لاعتبارها أعمالاً نافذة وضارة^{٧٢}، وأصبح يكفي حالياً لقبول طلب الإبطال بصددها بأن تكون لها آثار هامة على حقوق أو أوضاع الأشخاص من غير الموظفين المولجين تطبيقها، كالتدابير التي تتضمن مبادئ توجيهية (lignes directrices)^{٧٣}.

كما وقد تتخذ الأعمال التنظيمية شكل القرارات الصادرة عن المجلس البلدي بالاستناد إلى الصلاحية المناطة به بموجب المادة ٤٩ من قانون البلديات^{٧٤} والمتعلقة بتحديد معدلات الرسوم البلدية في الحدود المعينة في قانون الرسوم والعلاوات البلدية، أو أيضاً القرارات الصادرة عن المجلس البلدي والتي تعيد النظر بصورة إجمالية بالقيم التآجيرية التي تفرض الرسوم البلدية على أساسها تبعاً لعوامل قانونية أو اقتصادية مستجدة، كتلك التي مرّ فيها لبنان مؤخراً، وهي أيضاً تقبل الطعن لتجاوز حد السلطة مباشرة أمام مجلس شورى الدولة باعتبارها أعمالاً منفصلة عن التنازع الضريبي.

ويقدر القاضي الإداري المصلحة للإدعاء بشأن هذه الأعمال التنظيمية بصورة واسعة، كما هي الحال عليه بالنسبة إلى سائر مراجعات الإبطال لتجاوز حد السلطة، غير أنه يشترط لإعلان توافر هذه

^{٧١} م.ش.د.، قرار رقم ٥٠٠ تاريخ ٢٠٠٩/٦/١٨، بلدية جبيل/الدولة وشركة التطوير السياحي والعقاري ش.م.ل.، م.ق.إ. العدد الخامس والعشرون، ٢٠١٨، ص. ٣٩٢.

^{٧٢} CEF, 18 décembre 2002, Mme DUVIGNÈRES, Lebon, p. 463.

^{٧٣} CEF, 12 juin 2020, GISTI, consulté le 13/9/2023 sur :

<https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2020-06-12/418142>

^{٧٤} المرسوم الاشتراعي رقم ١١٨ تاريخ ١٩٧٧/٦/٣٠ المتعلق بقانون البلديات وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٢٠، تاريخ ١٩٧٧/٧/٧.

المصلحة أن يكون الطاعن قد تأثر مباشرة بالعمل التنظيمي المطلوب إبطاله، وتحديدًا أن يكون مشمولاً بنطاق تطبيقه^{٧٥}.

وهذا تحديدًا ما أخذ به مجلس شورى الدولة في المراجعة المقدمة من ابنة رئيس مجلس الوزراء السابق المرحوم عبد الله اليافي الدكتورة غادة اليافي، والنائب السابق نجاح واكيم والوزير السابق شربل نحاس، طعنًا في القرار الصادر عن وزير المالية بتاريخ ٢٣/٢/٢٠١٥ تحت الرقم ١/١٤٢ والمتضمن تحديد دقائق تطبيق أحكام المادة ٢٩ من قانون موازنة العام ٢٠٠٠ التي فرضت رسماً سنوياً مقطوعاً على المكلفين بضريبة الدخل. فقضى المجلس بأن "المستدعين لم يثبتوا مصلحتهم كمكلفين بمعنى أنهم لم يحددوا المهن التي يقومون بها ومركز عملهم واستمرارهم بالقيام بهذا العمل، ولم يبرزوا أي مستند يفيد بوجوب تكليفهم مستقبلاً بالرسم موضوع القرار المطعون فيه"، وأكد على عدم توفر مصلحة النائب السابق للتقدم بالطعن أمام القضاء الإداري بصفته تلك بهدف تأمين احترام مبدأ الشرعية أو الانتظام العام. واستند من ثم المجلس في هذا القرار على المعلومات التي أفادت بها وزارة المالية لجهة المستدعين الثلاثة، فرد المراجعة لجهة المستدعين الأولين لعدم توافر مصلحتهما للتقدم بها تبعاً لتصريحهما بعدم مزاوله مهنتيهما، وقبلها فقط بالنسبة إلى الوزير السابق شربل نحاس كونه يصرح عن مزاوله مهنة الهندسة، وهو بالتالي مكلف بضريبة الدخل وسيؤدي نفاذ القرار المطعون فيه إلى تكليفه بالرسم المقطوع^{٧٦}.

ولا بد من التأكيد أخيراً على أن صلاحية قاضي الإبطال النظر في مشروعية الأعمال التنظيمية الضريبية ليست حصرية، إذ يبقى للقاضي الضريبي أن ينظر بطريقة غير مباشرة في صحة تلك الأعمال عن طريق الدفع بعدم مشروعيتها في إطار التنازع الضريبي المعروض أمامه. غير أن سلطة قاضي الإبطال تبقى أوسع من سلطة القاضي الضريبي، باعتبار أن إبطال العمل التنظيمي الضريبي من قبل قاضي الإبطال يؤدي إلى زواله من الانتظام القانوني وبمفعول يسري اتجاه الكافة (Erga

⁷⁵ J. MARTINEZ-MEHLINGER, op. cit., N° 73.

⁷⁶ م.ش.د.، قرار رقم ١١٠٣ تاريخ ١٢/٧/٢٠١٨، الدكتورة غادة اليافي ورفيقها/الدولة، غير منشور.

(Omnes)، في حين أن سلطة القاضي الضريبي تقتصر على إعلان عدم مشروعية العمل التنظيمي وتالياً استبعاد تطبيقه على النزاع المعروف أمامه فقط دون إزالته من الانتظام القانوني ككل⁷⁷.

والى جانب الأعمال التنظيمية الضريبية، تشمل صلاحية قاضي الإبطال لتجاوز حد السلطة قلة قليلة من الأعمال الفردية الصادرة عن الإدارة الضريبية، والتي لا بد من التوقف عندها.

الفرع الثاني: الأعمال الفردية الضريبية الخاضعة لتنازع الإبطال

إن الإجراءات الضريبية بمراحلها كافة المتمثلة بالتدقيق والتحقق والتحصيل تحكمها مبدئياً قاعدة عدم جواز التجزئة من الناحية النزاعية (indivisibilité contentieuse de la procédure fiscale)، بحيث تخضع المنازعات الدائرة حولها للأصول والقواعد عينها، وتدخل حصراً في حيز اختصاص القاضي الضريبي. ويؤدي تطبيق هذا المبدأ بصورة تلقائية إلى رد مراجعات الإبطال لتجاوز حد السلطة المقدمة طعناً في الأعمال الفردية المتخذة في مختلف مراحل الإجراءات الضريبية⁷⁸.

غير أنه من الملاحظ أن القانون كما الاجتهاد، قد استثنى بعض القرارات الفردية من هذه القاعدة، وقبِل مراجعات الإبطال لتجاوز حد السلطة بصددها، ولكن في حالات نادرة ومحدودة ليس من شأنها أن تخفف من صرامة تلك القاعدة.

ولعلّ أبرز تلك الاستثناءات في الاجتهاد اللبناني هي القرارات الفردية المتعلقة بتحصيل الضريبة والتي اعتبرت أعمالاً منفصلة عن التنازع الضريبي وقابلة للطعن مباشرة بطريق الإبطال لتجاوز حد السلطة، خلافاً لصراحة قانون الإجراءات الضريبية من جهة، وفي اختلاف عن القانون والاجتهاد الفرنسيين في هذا المجال من جهة أخرى.

⁷⁷ J. MARTINEZ-MEHLINGER, op. cit., N^{os} 39, 41 et 55.

⁷⁸ Ibid., N^{os} 20 et 21.

فعلى الرغم من أن البند ٥ من المادة ٦٤ من قانون الإجراءات الضريبية قد أخضع صراحةً الاعتراض على قرار التحصيل الجبري لأحكام الفصل الثاني عشر من هذا القانون، أي لأصول وإجراءات الاعتراض على كافة التكاليف والقرارات الضريبية الخاصة بالمكلف، اعتبر مجلس شورى الدولة في عددٍ من قراراته اللاحقة لدخول القانون المذكور حيز التنفيذ، بأن القرارات الفردية المتعلقة بإجراءات التحصيل، كقرار بدء إجراءات التحصيل الجبري^{٧٩}، أو قرار الإنذار بالدفعة^{٨٠}، أو القرار الذي يلزم الشريك شخصياً بتسديد الضريبة المتوجبة على الشركة^{٨١}، أو قرار رفض إسقاط الحق بالتحصيل تبعاً لسقوط الضريبة المقسطة بمرور الزمن^{٨٢}، هي لاحقة للتكليف، وتعتبر من القرارات المنفصلة عن التنازع الضريبي، وتقبل الطعن فيها مباشرة بطريق الإبطال أمام مجلس شورى الدولة لأنها تخرج عن نطاق صلاحية القاضي الضريبي.

ويتضح من القرارات السالف ذكرها أن مجلس شورى الدولة، وبالرغم من صراحة أحكام قانون الإجراءات الضريبية المتعلقة بأصول الاعتراض على إجراءات التحصيل، فهو لا يزال متمسكاً باجتهاده السابق لصدور هذا القانون، ومؤداه أن القانون لم يولِ لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم الصلاحية الشاملة للفصل في كل نزاع ينشأ بين المكلف والإدارة الضريبية، سواء أكان الأمر يتعلق بالتكليف بالضريبة أم بتحصيلها، إنما حصر صلاحيتها في البت بقانونية التكليف بالضريبة أو الرسم وتوجيه أصلاً أو في أسسه أو مقداره، دون أن تتعداه إلى البحث في قانونية التحصيل، ذلك أن الخطأ في التكليف لا يندمج مع الخطأ في تحصيل الضريبة لأن التحصيل يُعتبر عملاً لاحقاً للتكليف ولا يتعلق بقانونيته ولا تأثير له على شرعيته^{٨٣}.

^{٧٩} م.ش.د.، قرار رقم ١٢٧ تاريخ ١١/٦/٢٠١٤، شركة أميركان أندرايترز غروب ش.م.ل./الدولة، غير منشور.

^{٨٠} م.ش.د.، قرار رقم ٧٧٢ تاريخ ٦/٩/٢٠١١، الشركة اللبنانية للمعادن ش.م.ل./الدولة، غير منشور.

^{٨١} م.ش.د.، قرار رقم ٦٩ تاريخ ١٠/١٢/٢٠١٧، الدكتور زياد خوري/الدولة، غير منشور.

^{٨٢} م.ش.د.، قرار رقم ٧٦ تاريخ ١٠/٢٧/٢٠١١، سامر خليفة/الدولة، غير منشور.

^{٨٣} م.ش.د.، قرار رقم ٢٤٦ تاريخ ٣١/١٢/٢٠٠٣، بلدية بيروت/عماد الدين أبو الزلف، م.ق.إ. العدد العشرون، ٢٠٠٨، ص. ٤٤٣؛ م.ش.د.، قرار رقم ١٢٤ تاريخ ٢٨/١/١٩٦٦، حياة ونعمت خليل/الدولة، م. إ.، ١٩٦٦، ص.

إلا أن اللافت أن مجلس شورى الدولة قضى في قرارات حديثة صدرت عنه بأن قرار الإدارة برفض الطلب المقدم استناداً إلى المادة ٥٤ من قانون الإجراءات الضريبية لاسترداد الضريبة التي دُفعت زيادة أو استوفيت دون وجه حق، لا يعتبر عملاً منفصلاً عن التنازع الضريبي، ويخضع بالتالي لأصول الاعتراض على الضرائب والرسوم، وذلك على الرغم من أن هذا القرار يتعلق بالتحصيل، وهو يصدر عن دائرة التحصيل المختصة. وقد علّل المجلس موقفه لهذه الناحية بأن "(الاجتهاد أكد) في أكثر من قرار صادر عنه بأن العمل الإداري الذي يحدد مقدار الرسم أو الضريبة أو يرفض الإعفاء منها أو يرفض إعادة المبالغ الزائدة عن القدر المقرر قانوناً لا يوصف بأنه عمل منفصل عن الضريبة موضوع التكليف ذاتها ولا يمكن بحثه بمعزل عن الاعتراض حول مدى توجب الضريبة أو الرسم وصحة التكليف بهما".^{٨٤}، حيث يتبدى أن هذا التعليل لم يتوقف أمام كون قرار رفض طلب الاسترداد إنما يتعلق بموجب الدفع في مرحلة التحصيل، ولم يميّز بين هذا الموجب وبين توجب الضريبة ومقدارها اللذين يُبيّان في مرحلة تحقق الضريبة.

أما القانون الفرنسي فيفرق بين النزاعات المتعلقة بصحة أعمال التحصيل من حيث الشكل والتي أدرجها ضمن صلاحية قاضي التنفيذ العدلي، وبين النزاعات المتعلقة بموجب الدفع بحد ذاته، سواء لجهة وجود هذا الموجب، أو لجهة قيمة الدين الضريبي نسبةً إلى المبالغ المسددة، أو لجهة استحقاق المبلغ المطالب به، أو لأي سبب آخر لا يتعرّض لوعاء الضريبة وربطها، والتي تدخل في ولاية القاضي الضريبي^{٨٥}. وبالتالي، يتبين أن أعمال التحصيل في فرنسا ليست من عداد الأعمال المنفصلة عن التنازع الضريبي، ولا يمكن أن تكون من ثم موضع مراجعة إبطال لتجاوز حد السلطة^{٨٦}.

من ناحية أخرى، فقد حفظ الاجتهاد اللبناني كما الفرنسي لقاضي الإبطال صلاحية النظر مباشرة في بعض النزاعات المتعلقة بالطلبات والمراجعات الاسترحامية المقدمة إلى الإدارة الضريبية بصورة رجائية

^{٨٤} م.ش.د.، قرار رقم ٥ تاريخ ٢٠١٢/١٠/٤، الشركة اللبنانية للأسلاك الفولاذية ش.م.ل./الدولة، غير منشور؛ م.ش.د.، قرار رقم ٦٧٩ تاريخ ٢٠١٨/٤/١٢، مؤسسة نسيم أبو حبيب للصناعة والتعهدات/الدولة ومجلس الإنماء والإعمار، غير منشور.

^{٨٥} Article L. 281 du LPF.

^{٨٦} J. MARTINEZ-MEHLINGER, op. cit., N° 35.

غير نزاعية، باعتبارها أعمالاً منفصلة عن التنازع الضريبي، كالطلبات الرامية إلى الإعفاء من الضريبة المتوجبة أو تخفيض قيمتها نظراً للصعوبات المالية التي يواجهها المكلف في فرنسا^{٨٧}، أو طلبات تقسيط الضريبة المتوجبة في حال عدم قدرة المكلف على تأديتها في الوقت المحدد في لبنان^{٨٨}. ولكن لا بد من الإشارة إلى أن البند ٢ من المادة ٦١ من قانون الإجراءات الضريبية قد حظر صراحة إمكانية الطعن في قرار رفض طلب تقسيط الضريبة بأي طريق من طرق المراجعة بما في ذلك مراجعات الإبطال لتجاوز حد السلطة، لينحصر بالنتيجة نطاق هذا الاجتهاد الأخير بالقرارات الصادرة بشأن طلبات تقسيط الرسوم والعلاوات البلدية، وأيضاً بتلك الصادرة بخصوص طلبات تقسيط مختلف الضرائب والرسوم المتوجبة والتي تجيز القوانين اللاحقة لقانون الإجراءات الضريبية، كقوانين الموازنة العامة، تقسيطها^{٨٩}.

ولا يحتكر قاضي الإبطال لتجاوز حد السلطة كامل الصلاحية بصدد القضايا المنفصلة عن التنازع الضريبي، إذ ثمة جزء من هذه القضايا يدخل في نطاق تنازع القضاء الشامل، ألا وهي قضايا مسؤولية الإدارة في الميدان الضريبي.

المطلب الثاني: قضايا مسؤولية الإدارة في الميدان الضريبي

تتفصل قضايا مسؤولية الإدارة في الحقل الضريبي عن التنازع الضريبي تبعاً لطبيعتها كمنازعات قضاء شامل صرف، وهي تشكّل حيز اختصاص شبه مغمور للقاضي الإداري نظراً لندرتها. وإن هذه القضايا، ولئن كانت تتلاقى إلى حد ما مع قضايا التنازع الضريبي لجهة الخطأ الذي

⁸⁷ CEF, « Le juge administratif, et l'impôt », op. cit., p. 20.

^{٨٨} م.ش.د.، قرار رقم ٢٤٦ تاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١، بلدية بيروت/عماد الدين أبو الزلف، م.ق.إ. العدد العشرون، ٢٠٠٨، ص. ٤٤٣.

^{٨٩} مثلاً: القانون النافذ حكماً رقم ١٠ تاريخ ٢٠٢٢/١١/١٠، م.س.ذ.، المادة ٢٠: أجازت ضمن شروط محددة تقسيط الضرائب والرسوم المتوجبة على أشخاص القانون العام مع إعفائها من غرامات التحقق والتحصيل المتوجبة.

تستند إليه لثبني على أساسه مسؤولية الإدارة الضريبية (الفرع الأول)، إلا أنها تختلف عنها حتماً لجهة الضرر موضوعها والمطلوب رأيه بنتيجتها (الفرع الثاني).

الفرع الأول: ماهية الخطأ مبنى مسؤولية الإدارة الضريبية

في الأصل، كانت الإدارة الضريبية تعتبر غير مسؤولة مطلقاً عن الأضرار اللاحقة بالأفراد نتيجة الأخطاء التي ترتكبها إبان ممارستها لنشاطها⁹⁰. غير أنه تم التخلي عن مبدأ عدم المسؤولية هذا اعتباراً من مطلع القرن العشرين، حيث لعب الاجتهاد الإداري دوراً فاعلاً في إرساء معالم الخطأ المُفضي إلى قيام مسؤولية الإدارة الضريبية، كما وفي تحديث مفهومه لاحقاً تبعاً لتطور قدرات تلك الإدارة ووسائل عملها عبر الزمن، وذلك في اتجاه تأمين حماية أوسع للأشخاص الذين وقعوا ضحايا الخطأ.

وإن الأخطاء التي ترتب مسؤولية الإدارة الضريبية غالباً ما ترتكب من قبل الدوائر التي تتولى تحديد المطرح الضريبي أو التدقيق أو التحصيل، على الرغم من وجود حالات تخرج عن هذا الإطار، كحالة إعطاء معلومة سيئة أو سوء تفسير نص قانوني أو التأخر في وضع النصوص التنظيمية المنصوص عليها في القانون لتحديد أحكام إعفاء ضريبي، إلخ.

وهذه الأخطاء يمكن أن تنتج عن أغلاط مادية بحتة كحالة الخطأ في إلقاء الحجز، أو حالة إرسال معلومات خاطئة أو غير مكتملة، أو حصول تأخير هام في عملها، كما يمكن أن تنتج أيضاً عن

⁹⁰ M. MASCLÉ, in « L'indemnisation du contribuable dans le cadre du contentieux fiscal de la responsabilité – Questions à Marie Masclé de Barbarin, Maître de conférences à Aix Marseille Université », interview réalisée par J. BELLAICHE, **La lettre juridique**, Lexbase Hebdo, 2016, N° 642, consultée le 7/8/2024 sur :

<https://www.lexbase.fr/article-juridique/28971909->

[jurisprudencelindemnisationducontribuabledanslecadreducontentieuxfiscaldelaresponsabil.](https://www.lexbase.fr/article-juridique/28971909-jurisprudencelindemnisationducontribuabledanslecadreducontentieuxfiscaldelaresponsabil.)

أغلاط قانونية كحالة تطبيق النص بصورة خاطئة، أو تطبيق نص غير قانوني، وما إلى ذلك من حالات^{٩١}.

وكما هي الحال عليه في الأنشطة الأخرى السيادية أو التي يغلب عليها الطابع التقني، ظلّ القاضي الإداري الفرنسي كما اللبناني، يعتبر لفترة طويلة أن ارتكاب خطأ على درجة معينة من الخطورة هو فقط ما يسمح بانعقاد مسؤولية الإدارة الضريبية.

ففي مرحلة أولى، كان الاجتهاد يشترط أن يكون خطأ الإدارة الضريبية ذا خطورة استثنائية (faute d'une exceptionnelle gravité) وفق ما يتبين من أول قرار صدر عن مجلس الدولة الفرنسي في العام ١٩٢٧ وتم فيه ترك مبدأ عدم مسؤولية الإدارة المذكورة^{٩٢}. بعدها، اشترط إثبات خطأ ساطع وذي خطورة خاصة (faute manifeste et de particulière gravité)^{٩٣}. وفي ستينيات القرن الماضي، خفف الاجتهاد نسبياً من حدة الخطأ المطلوب، حيث اكتفى باشتراط الخطأ الجسيم (faute lourde)^{٩٤}. ومن الحالات التي وصف فيها القاضي الإداري في أحد قراراته^{٩٥} خطأ الإدارة الضريبية بالجسيم، نذكر على سبيل المثال الحالة التي خضعت فيها شركة لتدقيق مقتضب دام لأقل من ساعتين من الزمن ولم يتناول محاسبة الشركة، وتمت بنتيجته زيادة الربح الخاضع للضريبة بشكل غير متناسب مع متوسط رقم الأعمال السنوي، ما أدى إلى توقف الشركة عن العمل^{٩٦}.

حتى هذه المرحلة، كان الاجتهاد اللبناني مطابقاً للاجتهاد الفرنسي، إذ اشترط صراحة في قراراته الخطأ الجسيم لقيام مسؤولية الإدارة الضريبية، معتبراً أنه "فيما يتعلق ببعض المرافق العامة التي تواجه صعوبة خاصة لحسن سيرها يجب توفر الخطأ الجسيم لإعلان مسؤولية الدولة (...)" (و) أن من بين هذه المرافق العامة يوجد الدوائر الضريبية (services fiscaux) التي لا يعلن عن مسؤوليتها إلا في

^{٩١} B. RICOU, **Droit des procédures fiscales**, Ellipses, Paris, 2002, pp. 479-480.

^{٩٢} CEF, 1^{er} juillet 1927, Demoreuil, Sirey 1927, III, p. 105.

^{٩٣} CEF, 30 octobre 1954, Murat, Lebon, p. 566.

^{٩٤} CEF, 21 décembre 1962, Husson-Chiffre, Lebon, p. 701.

^{٩٥} CEF, 11 juillet 1984, Société industrielle de Saint-Ouen, Lebon, p. 272.

^{٩٦} B. RICOU, op. cit., p. 480.

حال ارتكابها الخطأ الجسيم في تصريف وإنجاز أعمالها مثال ذلك في حال الحجز أو الملاحقة غير الشرعية أو في حال إعطائها معلومات خاطئة للمكلفين أو عند إصدارها تكاليف غير قانونية إلخ^{٩٧}.

إلا أن الاجتهاد الفرنسي خطأ في العام ١٩٩٠ خطوة إضافية في اتجاه تخفيف درجة الخطأ، حيث أدخل مفهوم الخطأ البسيط في نطاق المسؤولية الضريبية، ولكن دون أن يلغي حيز الخطأ الجسيم. فموجب القرار Bourgeois^{٩٨}، بات الخطأ البسيط كافياً لقيام مسؤولية الإدارة الضريبية عندما يقع الخطأ بمعرض عملية تتعلق بإجراءات تحقق الضريبة وتحصيلها ولا تواجه فيها الإدارة صعوبات خاصة تتعلق بتقدير حالة المكلف^{٩٩}.

أما في العام ٢٠١١، فقد تخلّى الاجتهاد الفرنسي كلياً عن الخطأ الجسيم لصالح اعتماد الخطأ البسيط كمبنى لمسؤولية الإدارة الضريبية وذلك بمقتضى القرار Krupa^{١٠٠}، وبات يعتبر ببساطة أن أي خطأ ترتكبه الإدارة عند تنفيذ العمليات المرتبطة بإجراءات تحقق الضريبة وتحصيلها، يؤدي إلى قيام مسؤولية الدولة.

وبحسب رئيس مجلس شورى الدولة شرفاً القاضي العلامة جوزف شاوول، فمن غير الممكن أن يطبق راهناً في لبنان ما توصل إليه الاجتهاد الفرنسي على النحو المتقدم ذكره، لا بل يجب الإبقاء على الخطأ الجسيم كشرط لقيام مسؤولية الإدارة الضريبية اللبنانية، نظراً لافتقار هذه الأخيرة لوسائل العمل الحديثة وللإمكانات البشرية واللوجيستية الهائلة والمتطورة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية الفرنسية،

^{٩٧} م.ش.د.، قرار رقم ١٨٠ تاريخ ١٩٨٨/٧/٧، شركة الخطوط الجوية الفرنسية/الدولة، م.ق.إ. العدد الخامس، ١٩٩٠-١٩٩١، ص. ٣١٩.

^{٩٨} CEF, 27 juillet 1990, Bourgeois, Lebon, p. 242.

^{٩٩} CEF, « Le juge administratif, et l'impôt », op. cit., pp. 21-22.

^{١٠٠} CEF, 21 mars 2011, Krupa, Lebon, p. 101.

والتي تبرر إلى حد بعيد اعتماد الخطأ البسيط في فرنسا عوضاً عن الخطأ الجسيم، باعتبار أن نسبة الخطأ تتخفّض تلقائياً مع ازدياد التطور في أساليب العمل¹⁰¹.

أخيراً، ولناحية إثبات الخطأ المؤدي إلى قيام مسؤولية الإدارة الضريبية، فيقتضي التمييز بين حالتين. إذا كانت حالة عدم المشروعية ناجمة عن غلط في تطبيق القانون، فإن التكاليف بحد ذاته يؤلف خطأ بصورة حكمية دون حاجة لأي إثبات من قبل صاحب العلاقة، كما في حالة إصدار قرار تنظيمي يفرض ضريبة أو رسماً عوضاً عن صدور قانون يجيز ذلك.

أما إذا كانت حالة عدم المشروعية ناتجة عن فعل مادي أو عن امتناع، فإن الغلط المرتكب لا يشكل بالضرورة خطأ يرتب المسؤولية، حيث يتوجب على الضحية أن تثبت وجود الخطأ بالاستناد إلى تصرف المرفق والضرر اللاحق بها¹⁰².

ولا بد للخطأ المؤدي إلى قيام مسؤولية الإدارة الضريبية أن يلحق بالضحية ضرراً بمواصفات تولى الاجتهاد الإداري تعيينها.

الفرع الثاني: خصائص الضرر القابل للتعويض

إن قضايا مسؤولية الإدارة الضريبية، كما قضايا الإبطال لتجاوز حد السلطة، تعتبر قضايا فرعية نسبةً إلى الأصل المتمثل بالتنازع الضريبي. وبالتالي، فإن مراجعة المسؤولية لا تكون مقبولة إلا إذا كان موضوعها مختلفاً عن طلب استعادة الضريبة الذي يؤلف موضوع التنازع الضريبي، وإلا فإن المراجعة تصطدم بالدفع بالمراجعة الموازية¹⁰³.

¹⁰¹ J. CHAOU, **La responsabilité de la personne publique**, conférences délivrées aux magistrats stagiaires à l'Institut des études judiciaires – section Droit public, Beyrouth, 2015-2016.

¹⁰² B. RICOU, op. cit., pp. 481-482.

¹⁰³ B. LIGNEREUX, op. cit., N° 98.

وقد أكد الاجتهاد إذن على أن الضرر المطلوب التعويض عنه يجب أن يكون مغايراً للضرر المتمثل بدفع الضريبة، حيث أقرّ إمكانية التعويض عن الضرر ذي الصفة التجارية والمالية^{١٠٤}، كما اعتبر أن هذا الضرر المغاير للضرر المتمثل بدفع الضريبة، يمكن أن يكمن في التبعات المادية لقرارات الإدارة الضريبية، وعند الاقتضاء، في اضطرابات ظروف العيش التي يثبتها المكلف^{١٠٥}.

فقضي على سبيل المثال، بإمكانية التعويض عن الأضرار المادية التالية: خسارة الشركة لمؤسسة تجارية ولحقّ الإيجار، وتعويضات الصرف التي دُفعت للأجراء^{١٠٦}، وتصفية المؤسسة الفردية^{١٠٧}.

بالمقابل، فإن الضرر اللاحق بالمكلف والمتمثل بفوائد القرض ونفقات الملف التي تحملها لدفع الضريبة المفروضة عليه زيادة دون وجه حق لا يمكن التعويض عنه في إطار نظرية مسؤولية الإدارة الضريبية، حيث اعتبر الاجتهاد أن فوائد التأخير الملحوظة قانوناً والتي ترافق إعادة هذه الضريبة الزائدة -بموجب المادة L.208 من كتاب الإجراءات الضريبية الفرنسي والمادة ١٠٢ من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني-، هي كفيلاً بالتعويض عن هذا الضرر^{١٠٨}.

كما قضي مثلاً بإمكانية التعويض عن الاضطرابات في ظروف العيش التالية: بيع المنزل الرئيسي للمكلف لتغطية العجز المالي لمؤسسته بعد أن أثقلته الضريبة المفروضة خطأً، والإساءة إلى سمعة المكلف لدى المصارف والزيائن الذين أرسلت إليهم كتب لحجز أمواله الموجودة تحت يدهم^{١٠٩}، والتبعات العائلية والصحية^{١١٠}.

¹⁰⁴ CEF, 5 juillet 1996, SCI Saint-Michel, consulté le 14/3/2024 sur :

<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000007911642>.

¹⁰⁵ CEF, 21 mars 2011, Krupa, Lebon, p. 101 ; CEF, 16 juin 1999, Tripot, Lebon, p. 202.

¹⁰⁶ CEF, 11 juillet 1984, Société industrielle de Saint-Ouen, Lebon, p. 272.

¹⁰⁷ CEF, 7 décembre 1987, Pantanella, Lebon, p. 402.

¹⁰⁸ B. LIGNEREUX, op. cit., N° 100.

¹⁰⁹ CEF, 21 mars 2011, Krupa, Lebon, p. 101.

¹¹⁰ CEF, 16 juin 1999, Tripot, Lebon, p. 202.

وإن الضرر القابل للتعويض في قضايا مسؤولية الإدارة الضريبية لا يقتصر على ذلك اللاحق بالمكلف، وإنما يمكن أن يكون قد لحق بأي شخص تضرر بصورة مباشرة من نشاط الإدارة المذكورة¹¹¹. ففضى الاجتهاد بالتعويض مثلاً على مدير شركة تمّت تصفيتها تبعاً لتعديل ضريبي خاطئ، وذلك عما لحق به من ضرر معنوي واضطرابات في ظروف العيش، نتجت مباشرة عن هذا الخطأ، كالإساءة إلى سمعته المهنية، وزوال الشركة التي كرّس لها جزءاً كبيراً من حياته المهنية¹¹².

علاوةً على ما تقدم، يجب أن يكون الضرر مباشراً وأكيداً، أي أن تكون الصلة السببية بين الخطأ والضرر مباشرة وأكيدة. ويترتب على المتضرر أن يتقدم بالوثائق والمستندات التي تثبت حقيقة الضرر الذي يدلي به والقيمة المقدرة بصورة موضوعية لهذا الأخير. أما في حال لم يكن الضرر أكيداً ونتاجاً مباشرةً عن نشاط الإدارة الضريبية، فيعود للقاضي أن يثير عفواً هذا السبب، وإن لم تدلّ به الإدارة، وذلك لتعلقه بالانتظام العام¹¹³.

فيقتضي إذن من نحو أول، أن يكون الضرر معزواً مباشرةً إلى الإدارة الضريبية كما في حالة خسارة المداخل والمشاكل الصحية التي لحقت بمدير شركة أفلست بنتيجة الأخطاء المرتكبة من قبل دوائر التحقق والتحصيل¹¹⁴. في حين أن الضرر الذي تدلي به إحدى الشركات الدائنة لشركة تضررت نتيجة خطأ الإدارة الضريبية، ليس ضرراً مباشراً¹¹⁵. كما أن شرط الضرر المباشر لا يكون متحققاً إذا تبين من التحقيق أن الإدارة كان بإمكانها اتخاذ القرار عينه بصورة مشروعة ووفقاً للأصول المحددة، أخذاً بعين الاعتبار مجمل المعطيات التي يعود لها تقديرها، أو باعتماد سبب قانوني آخر¹¹⁶.

¹¹¹ B. LIGNEREUX, op. cit., N° 101.

¹¹² CEF, 12 mars 2014, Favreau, Lebon, p. 608.

¹¹³ CEF, 16 juin 1999, Tripot, Lebon, p. 202.

¹¹⁴ Ibid.

¹¹⁵ CEF, 8 août 1990, Société Homcare France, RJF 1990, N° 1262.

¹¹⁶ CEF, « Le juge administratif, et l'impôt », op. cit., p. 22.

ويقتضي من نحوٍ ثانٍ أن يكون الضرر أكيداً وليس فقط محتملاً، سواء أكان حاضراً أم مستقبلياً. ويمكن التعويض أيضاً عن الربح الفائت إذا كان جدياً، كما في حالة تفويت فرصة الحصول على مكسب ضريبي نتيجة خطأ الإدارة الضريبية¹¹⁷.

عند تحقق شروط قيام مسؤولية الإدارة الضريبية من خطأ وضرر وصلة سببية مباشرة وأكيدة، يجب أن يكون التعويض كاملاً وأن يغطي كل الضرر اللاحق بالضحية. غير أنه يمكن أن يخفف القاضي الإداري مقدار هذا التعويض نتيجة أسباب محلة أو تخفيفية تُعزى بصورة أساسية إلى فعل المكلف أو المتضرر إذا لم يكن مكلفاً¹¹⁸. وتتمثل هذه الأسباب مثلاً بإهمال المتضرر، ومساهمة المكلف في وقوع الخطأ عبر تصرف غير ملائم كالمناورات الاحتيالية، وكتم المعلومات، واستعمال مستندات مزورة، والأغلاط في التصاريح¹¹⁹.

في ختام هذا الفصل يتبين من مجمل ما تم استعراضه آنفاً أن القاضي الضريبي قد لعب دوراً فاعلاً في تعيين نطاق سلطته، وبذل جهداً يتكامل مع النصوص القانونية المرعية الإجراء في هذا الصدد. وبعد ترسيم ميدان سلطة القاضي الضريبي وتالياً حدود التنازع الضريبي، لا بد من الغوص في أسباب خصوصية هذا التنازع مردّ فرادة تلك السلطة.

117 B. RICOU, op. cit., p. 477.

118 CEF, 21 mars 2011, Krupa, Lebon, p. 101.

119 B. RICOU, op. cit., pp. 478-479.

الفصل الثاني: الطابع الخاص للتنازع الضريبي

لا شك في أن خصوصية سلطة القاضي الضريبي ما هي إلا انعكاس للطابع الخاص للتنازع الضريبي الذي يتميز عن سائر أنواع التنازع الإداري. ويتجلى الطابع الخاص للتنازع الضريبي من خلال مبدأ ذاتية هذا التنازع واستقلالته عن فروع القانون العام الأخرى وعن القانون الخاص من جهة (المبحث الأول)، وعبر ازدواجية طبيعته القانونية التي تستجمع مقومات القضاء الشامل وقضاء الإبطال في آن واحد، من جهة أخرى (المبحث الثاني).

المبحث الأول: ذاتية التنازع الضريبي واستقلاليتها

لقد شكّل مبدأ ذاتية القانون الضريبي، ولازمته المتمثلة بمبدأ ذاتية التنازع الضريبي، مادة جدالية بين الفقهاء منذ إطلاقه من قبل العلامة TROTABAS (المطلب الأول)، غير أن ذلك لم يخلّ دون اعتماد مبدأ الذاتية من قبل الاجتهاد وتالياً استناد القاضي الضريبي عليه صراحةً أو ضمناً لبت القضايا المعروضة أمامه (المطلب الثاني).

المطلب الأوّل: تعدد المقاربات الفقهية لمبدأ ذاتية القانون الضريبي

إن العودة إلى الكتابات الفقهية حول مبدأ ذاتية القانون الضريبي، وتبعاً له مبدأ ذاتية التنازع الضريبي، تبين أن جمهور الفقهاء لم يجمع حول هذه النظرية. فمقابل أنصار هذا المبدأ الذين جاهدوا في تحديد ماهيته ومبرراته (الفرع الأوّل)، أشهر عدد من الفقهاء انتقادات طالت تسميته ومضمونه (الفرع الثاني).

الفرع الأوّل: ماهية مبدأ ذاتية القانون الضريبي ومبرراته

يعتبر العلامة TROTABAS عراب مبدأ ذاتية القانون الضريبي واستقلاليتها حيث تطرّق إليه لأول مرة في العام ١٩٢٦ في دراسة بعنوان (Les rapports du droit fiscal et du droit privé) أعدّها بمواجهة "إمبريالية القانون المدني"، وذلك كردّ على فقهاء القانون المدني الذين كانوا يعتبرون في ذلك الوقت أن القانون المدني يهيمن على القانون الضريبي وليس العكس، علماً أن هؤلاء الفقهاء كانوا يتبحرون في دراسة القانون الضريبي في حينه لأن القاضي العدلي الفرنسي كان مختصاً للبت في القسم الأكبر من التنازع الضريبي^{١٢٠}.

¹²⁰ P. BERN, op. cit., p. 149.

وقد أكمل العلامة TROTABAS رسم معالم هذا المبدأ في دراسة أعدها لاحقاً في العام ١٩٢٨ بعنوان « Essai sur le Droit fiscal »^{١٢١}، والتي لم يكتفِ فيها بإعلان ذاتية القانون الضريبي واستقلاله عن القانون الخاص فحسب، وإنما توسّع في هذه النظرية ليطبقها أيضاً إزاء القانون العام وتحديداً القانون الإداري. فانطلق TROTABAS من فكرة أن مفهوم المكلف هو غير مفهوم المواطن (citoyen) أو الخاضع للإدارة (administré)، ليؤكد أن القانون الضريبي يمتلك استقلالية اتجاه سائر فروع القانون العام الأخرى، كما واتجاه القانون الخاص ما يُمكنه من وضع قواعده الذاتية، وانتهى إلى خلاصة مفادها أن القانون الضريبي هو سيد نفسه^{١٢٢}.

وإن المقصود بذاتية قانون معين بحسب العلامة TROTABAS هو خضوعه لقواعد خاصة به، بحيث تفضي هذه الذاتية من الناحية العملية إلى إمكانية معالجة الأوضاع القانونية بطريقة مختلفة عن أي قانون آخر، وحتى بطريقة مختلفة عن القانون الذي يشكل الشريعة العامة (le Droit commun)^{١٢٣}.

ويوضح TROTABAS بأنه عندما يتم تطبيق قواعد القانون الخاص في إطار القانون الضريبي، فإن ذلك، كما في إطار القانون الإداري، لا يحصل لزاماً أو بصورة تلقائية، وإنما تبعاً لإحالة صريحة أو ضمنية من القانون الضريبي إلى القانون الخاص، أو تبعاً لوجود مبادئ مشتركة بين القانونين.

فتتمثل القاعدة الغالبة بأن القانون الضريبي لا يطال الأوضاع كحالات قانونية (situations juridiques) وإنما كحالات واقعية (états de fait). وحتى حين يستخدم القانون الضريبي مصطلحاً قانونياً لتعريف وضع معين، فإن ذلك لا يعني بالضرورة أن هذا المصطلح يجب أن يفهم بالمعنى عينه الذي يعتمد له القانون المدني أو القانون التجاري على سبيل المثال.

¹²¹ L. TROTABAS, « Essai sur le droit fiscal », op.cit., pp. 201 et s..

¹²² Ibid, p. 225.

¹²³ L. TROTABAS, J-M. COTTERET, **Droit fiscal**, 8^e éd., Dalloz, Paris 1997, N° 9.

إذن إن كل نزاع يجب أن يُبت في الواقع وفق أحكام القانون الضريبي ومع الأخذ بعين الاعتبار ما أسماه TROTABAS "المناخ الضريبي" الذي يطرح فيه، لأن القانون الضريبي هو مستقل حكماً عن سائر القوانين الأخرى.

ولاحظ TROTABAS أن هذا ما يفعله الاجتهاد عندما يستبعد تطبيق أحكام من القانون الخاص ليعالج مسائل تتعلق بمطرح الضريبة أو تصنيفها، معتبراً أنه يعود له أن يعرف في ميدان القانون الضريبي، شروط تطبيق الضريبة^{١٢٤}.

بالنتيجة، إن جوهر مبدأ ذاتية القانون الضريبي يكمن في قدرة هذا القانون على تكييف كل الحالات القانونية وفقاً للمنظور الضريبي، إذ إنه يعالج الحالات والوقائع دون الحاجة إلى البحث عن تعريفاتها في القوانين الأخرى، ويعتمد تالياً تعريفات لا تلتفت إلى تلك القوانين^{١٢٥}.

وتعتبر "واقعية القانون الضريبي" (le réalisme du droit fiscal) هذه أبرز مقومات ذاتيته، وما النتائج المفاجئة التي تفضي إليها في بعض الحالات إلا خير مؤيد لتلك الذاتية. فطالما أن القانون الضريبي يطال الحالات الواقعية بصورة موضوعية، لا يعود من أهمية لكون العملية الخاضعة للضريبة هي معاقب عليها جزائياً (كالاتجار بالمخدرات مثلاً)، أو محظورة بموجب قانون التجارة (كممارسة القاصر غير المحرر للتجارة) أو القانون المدني أو حتى القانون الإداري، بحيث تبقى الضريبة متوجبة على المكلف بصرف النظر عن الاعتبارات الأخرى طالما أن الحدث المنشئ قد تحقق.

ويجد مبدأ ذاتية القانون الضريبي اتجاه القانون الخاص مبرره في أن القانون الضريبي ينظم العلاقات القانونية بين السلطة العامة والمكلفين، وهي علاقات تقوم أساساً على تفضيل المصلحة العامة وحفظ حقوق الخزينة العامة على المصلحة الفردية الخاصة للمكلف، فلا تكافؤ فيها بين الإدارة الضريبية والمكلفين، كما هي الحال عليه في ميدان القانون الخاص حيث تكون العلاقات بين أفراد متساويين في

¹²⁴ Ibid., N° 12.

¹²⁵ L. TROTABAS, **Précis de science et législation financière**, 11^e éd., Dalloz, Paris, 1953, N° 288.

المراكز القانونية والمصالح^{١٢٦}. ففي حين أن القانون الخاص يُعنى بحماية وتنظيم الأهداف الخاصة والشخصية، يرمي القانون الضريبي إلى تحقيق المصلحة العامة المتمثلة بتأمين الأموال الضرورية لمَدّ الدولة بها وتغطية النفقات العامة التي يقتضيها حسن سير المؤسسات والمرافق العامة وانتظامها.

إذن، بالنظر إلى طبيعة الحقوق المتقابلة التي يربعاها، والعلاقات القانونية التي تعنيه، فإن القانون الضريبي لا يمكنه أن يكون ذاتياً إزاء القانون الخاص بصورة نسبية فحسب، لا بل إنه يؤلف فصيلة قانونية مستقلة عنه تماماً^{١٢٧}.

أما لناحية مبررات مبدأ ذاتية القانون الضريبي إزاء القانون العام وتحديداً القانون الإداري، التي نادى بها الفريق المتشدد من مؤيدي مبدأ ذاتية القانون الضريبي، فبالرغم من أن هذا الفريق يقرّ بوجود قرابة ظاهرة بين القانون الضريبي والقانون الإداري تجد أساسها في انتمائهما المشترك إلى القانون العام، غير أنه يرفض تشبيه القانونين اللذين يعتبرهما مستقلين عن بعضهما البعض، حيث يعتبر العلامة TROTABAS الذي يشكّل رأس حربة هذا الفريق أن القانون الضريبي يمتلك استقلالية حقيقية حتى اتجاه القانون الإداري. وقد استند TROTABAS في نظريته إلى الاجتهاد الذي استنتج من خلاله أن ثمة قواعد أو مبادئ صالحة للتطبيق في القانون الضريبي ولكنها غير قابلة للتطبيق في القانون الإداري، أو العكس، ما يفترض وجود قواعد خاصة بكل قانون من هذين القانونين أي تمتعهما بالذاتية^{١٢٨}.

غير أن بعض الفقه المناصر لمبدأ ذاتية القانون الضريبي إزاء القانون الإداري لا ينكر الرابط الوثيق الذي يربط هذين القانونين، ذلك أن قواعد القانون الإداري المنظمة للسلطات الإدارية تسري بطبيعة

^{١٢٦} انظر، يحيى مصطفى المبشر، م.س.ذ.، ص. ٧٤ وما يليها.

¹²⁷ Voir, B. CASTAGNEDE, in C. MALVERTI, C. BEAUFILS, « Une idée fisc : l'autonomie du contentieux fiscal », op. cit., pp. 2266 – 2267.

¹²⁸ P. BERN, op. cit., pp. 159 – 160.

الحال على سلطات الإدارة الضريبية في الدولة، باعتبارها فرعاً من فروع الإدارة المالية، وإن نشاط الإدارة الضريبية ما هو إلا عمل إداري تطبق عليه نظرية القرارات الإدارية بوجه عام^{١٢٩}.

فحتى العلامة TROTABAS الذي يعتبر أكثر الفقهاء تشدداً وتمسكاً بمبدأ ذاتية القانون الضريبي اتجاه سائر القوانين الأخرى، استدرك مؤكداً على أنه إذا كان القانون الضريبي هو أمر آخر غير القانون الإداري، غير أن القانون الضريبي يتشكّل على صورة ووفق روحية القانون الإداري^{١٣٠}.

وقد لاقى مبدأ ذاتية القانون الضريبي بالمفهوم الذي قدّمه فيه TROTABAS على النحو المستعرض أعلاه، انتقادات وملاحظات سجلها العديد من الفقهاء ورجال القانون سواء المتخصصين بالقانون الخاص (les privatistes) أو المتخصصين بالقانون العام (les publicistes)، وهي جديرة بالتوقف لدرس جديتها، وما إذا كانت تدلّ بالفعل على خلل محتمل في نظرية TROTABAS، أم أنها لا تتطابق مع واقع حال القانون الضريبي.

الفرع الثاني: المآخذ الفقهية على مبدأ ذاتية القانون الضريبي

لقد شكّل مبدأ ذاتية القانون الضريبي منذ إنطلاقه محل أخذ ورد بين الفقهاء، سواء حول تسميته المعتمدة بحد ذاتها، أو حول مداه وما إذا كان مطلقاً أم نسبياً، وتالياً صحة التمسك به إزاء سائر القوانين الأخرى، ولا سيّما منها القانون العام والقانون الإداري بالتحديد.

فرداً على نظرية العلامة TROTABAS، أعدّ العلامة المتخصص بالقانون الخاص GÉNY مقالاً بعنوان « Le particularisme du Droit fiscal » انتقد فيه استعمال تعبير "ذاتية" القانون الضريبي لأنه يفيد بأن القانون الضريبي يستمد أحكامه من ذاته فقط. واعتبر أنه بهذا المعنى، فإن ذاتية القانون الضريبي ليست مقبولة مقدماً، إذ أن كل قاعدة قانونية لا بد أن تجد أساسها في مكان ما خارج عنها، سواء في القوانين الإلهية أو الطبيعية أو في أمر سلطة مهيمنة. غير أن GÉNY لم

^{١٢٩} يحيى مصطفى المبشر، م.س.د.، ص. ٥٨.

^{١٣٠} L. TROTABAS, *Finances publiques*, 4^e éd., Dalloz, Paris, 1970, N° 276.

ينكر بأن ثمة حقيقة عميقة وربما خفية مفادها أن القانون الضريبي هو جدير بالاستقلالية بالنظر إلى خصوصيته، واقترح أن تسمى هذه الحقيقة "فرادة القانون الضريبي" (le particularisme du Droit fiscal)¹³¹.

كما أن المستشار MEHL احتج على عبارة "ذاتية القانون الضريبي" واعتبر أنه من الأصح الحديث عن "خصوصية القانون الضريبي" (spécificité du Droit fiscal)¹³².

ويلاحظ أن الفقهاء جلهم يعترفون بأن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية تحكمها قواعد خاصة، غير أنهم اختلفوا في الواقع على الكلمات التي يجب استعمالها في وصف هذه الظاهرة. وهذا ما عبّر عنه العلامة TROTABAS بنفسه عندما تيّن بأن غالبية الفقهاء لم يتفقوا معه على عبارة "ذاتية القانون الضريبي"، حيث أشار إلى أنه لا يهتم استعمال هذه العبارة أو غيرها كعبارة "فرادة القانون الضريبي" أو عبارة "خصوصية التنازع الضريبي" طالما أنهم متفقون على جوهر النظرية¹³³.

ويمكن القول إن تعبير "ذاتية القانون الضريبي" الذي اعتمده العلامة TROTABAS كان الأكثر توفيقاً بين التعابير التي اقترحها الفقهاء، إذ إن معناه البليغ كما وقعه القوي يكفلان التعبير عن الحالة غير المألوفة التي يمثلها القانون الضريبي في رحاب القانون العام واتجاه القانون الخاص.

أما لناحية درجة الذاتية التي يتمتع بها القانون الضريبي إزاء القوانين الأخرى، فقد قللها البعض إلى حدٍ يكاد ينفي معه وجود المبدأ برمته. فاعتبر أن مبدأ ذاتية القانون الضريبي يتجلى فقط في الحالة التي يسمح فيها المشرع صراحة بتطبيق قواعد خاصة تخرج عن تلك المعمول بها في القوانين الأخرى. أما في الحالة المعاكسة، فيترتب على الإدارة الضريبية كما وعلى القاضي الضريبي أن يتقيدا بالمفاهيم المحددة في الشريعة العامة (le droit commun). فيجب على سبيل المثال أن يعتمد تعريف التاجر الوارد في قانون التجارة، وأن يعتمد تعريف حق الملكية المنصوص عليه في قانون الملكية العقارية، إذ

¹³¹ F. GÉNY, « Le particularisme du droit fiscal », in Mélanges Carré DE MALBERG, Sirey, 1933, pp. 196 et 197.

¹³² L. MEHL, **Science et Technique fiscales**, Tome II, PUF, Paris, 1959, p. 651.

¹³³ Voir, P. BERN, op. cit., pp. 151 et s..

لا يعود للإدارة أو للقاضي أن (ت) يضع تعريفاً مغايراً عن ذلك لـ(ت) يطبّقه في الميدان الضريبي. ويتابع هذا الرأي في تحليله مشيراً إلى أنه يلاحظ غالباً أن الأمثلة المستخدمة لتأييد ذاتية القانون الضريبي ليست سوى تعبيراً عن الشريعة العامة، وهو ما يجهله بعض المتخصصين الضريبيين^{١٣٤}. إلا أن هذا الرأي يجافي جوهر مبدأ ذاتية القانون الضريبي.

فقد بات من المسلم به أن ذاتية القانون الضريبي هي مطلقة إزاء القانون الخاص تبعاً لكونه فرعاً من فروع القانون العام ولا يرعى علاقات من الحق الخاص، على غرار القانون الإداري الذي أجمع الفقهاء مع العميد VEDEL على أنه يشكل كتلة من القواعد الذاتية التي تنبذ قواعد القانون الخاص ككل^{١٣٥}.

وقد شدد TROTABAS على أنه عند سكوت أو غياب النص القانوني الضريبي حول مسألة معينة، فلا يطبّق القانون المدني حكماً، مؤكداً على أنه من العبثي الإصرار على حل مسألة ضريبية ما وفقاً لقواعد القانون الخاص أياً يكن الثمن، أو افتراض أن القانون المدني مهيم أو يجب أن يهيم على القانون الضريبي، تماماً كما هو عبثي في نطاق القانون الإداري الإصرار على حل مسألة ترتبط بسير مرفق عام وفقاً للقانون المدني^{١٣٦}.

ومن المفيد التأكيد على أن ذاتية القانون الضريبي اتجاه القانون الخاص لا تعني عدم الاستعانة فيه بصورة كلية، إذ يبقى للقاضي الضريبي أن يستأنس بأحكام القانون الخاص، وأن يطبقها عند الاقتضاء إذا كان من شأنها التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة الأفراد وكانت تتلاءم مع ضرورات الحياة العامة^{١٣٧}، وبالتالي فإن اللجوء إلى قواعد القانون الخاص من قبل القاضي الضريبي هي جوازية وليست وجوبية عند سكوت نص القانون الضريبي.

بالمقابل، فإن قسماً من الفقهاء لم يسلم بذاتية القانون الضريبي في نطاق القانون العام، وتحديداً إزاء القانون الإداري، واعتبروا أن القانون الضريبي ليس ذاتياً بصورة مطلقة لأنه يدخل في نطاق القانون

¹³⁴ K. DAHER, op. cit., p. 38.

¹³⁵ P. BERN, op. cit., p. 156.

¹³⁶ L. TROTABAS, « Essai sur le droit fiscal », op.cit., p. 216.

¹³⁷ Voir P. BERN, op. cit., p. 156.

الإداري^{١٣٨}. وانطلق مؤيدو هذا الرأي من مقارنة العميد VEDEL لذاتية القانون الإداري عن القانون الخاص السالف ذكرها، وأسقطوها على العلاقة بين القانون الضريبي والقانون الإداري. فخلصوا بالنتيجة إلى أن القانون الضريبي لا ينبذ قواعد القانون الإداري بشكل مسبق وإجمالي، لا بل أن العلاقة بين الإدارة الضريبية وبين المكلف هي بمجملها منظمة على نسق العلاقة التي تربط أي إدارة أخرى مع الخاضعين لها، أي أنها تندرج في عداد روابط القانون الإداري، وتحكمها المبادئ العامة للقانون التي استنبطها اجتهاد القضاء الإداري لحاجات القانون الإداري كمبدأ عدم رجعية القرارات الإدارية، ومبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، ومبدأ احترام حق الدفاع^{١٣٩}.

غير أن المنادين بهذا الرأي لم ينفوا الخصوصية البارزة التي يتمتع بها القانون الضريبي في كنف القانون الإداري تبعاً للهدف الدقيق والمعقد الذي يرمي إلى تحقيقه، والمتمثل بتغذية صندوق الخزينة مع تأمين عدالة ضريبية للمكلفين في آنٍ معاً. ولعل أبرز ما تنطوي عليه هذه الخصوصية بنظرهم هو قدرة القانون الضريبي على ابتكار مفاهيم وقواعد وتعريفات جديدة وغريبة عن القوانين الأخرى أو مغايرة لها، وذلك لتلبية حاجاته وأهدافه^{١٤٠}.

إلا أنه يبدو أن أصحاب هذا الرأي قد وقعوا في الحلقة المفرغة للتسمية التي يجب اعتمادها من أجل وصف موقع القانون الضريبي إزاء القانون الإداري هذه المرة. فهذه القدرة التي أقرّوا بها للقانون الضريبي على الابتكار هي أبعد من أن تسمى مجرد "خصوصية"، إذ هي جوهر "ذاتية القانون الضريبي" التي يتمتع بها إزاء القانون الخاص والقانون الإداري على السواء. أما اعتماد القانون الضريبي لمبادئ وقواعد القانون الإداري فهو، كما بالنسبة إلى القانون الخاص، ليس وجوبياً أو حكماً وإنما يتم تبعاً لإرادة القاضي الضريبي بالاستعانة بها إذا ما كانت تتألف مع حاجات القانون الضريبي وتحقق غاياته.

¹³⁸ M. DUVERGER, **Finances publiques**, 7^e éd., PUF., Paris, 1971, p.425 ; L. MEHL, op.cit., p. 650.

¹³⁹ P. BERN, op. cit., pp. 160 et s..

¹⁴⁰ Ibid., pp. 165 et s..

في مطلق الأحوال، ومهما تعددت المقاربات الفقهية لمبدأ ذاتية القانون الضريبي وتوافقت أو تضادت، فإن الإحاطة بالمفهوم الحقيقي لهذا المبدأ وتبعاته تتطلب العودة إلى التطبيقات التي لاقاها في الاجتهاد الضريبي.

المطلب الثاني: تطبيقات مبدأ ذاتية القانون الضريبي في الاجتهاد

إن العودة إلى الاجتهاد الفرنسي تبين أن القاضي الضريبي الفرنسي يطبق مبدأ ذاتية القانون الضريبي في القضايا التي تعرض عليه ولكن دون أن يسميه حرفياً في قراراته (الفرع الأول)، في حين أن القاضي الضريبي اللبناني لا يجد حرجاً في إعلان استناده إلى هذا المبدأ صراحةً في متن التعليل الذي يعتمده (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تطبيقات مبدأ ذاتية القانون الضريبي في الاجتهاد الفرنسي

إن عبارة "ذاتية القانون الضريبي" لم ترد حرفياً في أي قرار صادر عن مجلس الدولة الفرنسي على حد ما توصل إليه بحثنا، على الرغم من استمرار ترددها لغاية أيامنا هذه من قبل المقررين العامين (أو مفوضي الحكومة وفق تسميتهم السابقة) في مطالعاتهم التي وضعوها بصدد القضايا المعروضة على المجلس، علماً أن العلامة TROTABAS كان قد أنطلق في نظريته من مضامين تلك المطالعات¹⁴¹.

ولعلّ أبلغ تعبير عن نظرة الاجتهاد الفرنسي وموقفه إزاء مبدأ ذاتية القانون الضريبي، هو ذلك الوارد في مستهلّ مطالعة المقررة العامة السيدة GUIBE التي وضعتها حديثاً بشأن قضية شركة Agapes¹⁴²، حيث أشارت إلى أن المفاضلة بين ذاتية القانون الضريبي أو اتساقه مع فروع القانون

¹⁴¹ L. TROTABAS, « Essai sur le droit fiscal », op.cit., pp. 201 et s..

¹⁴² CCL sous, CEF, 11 juin 2024, Société Agapes, consultées le 10/8/2024 sur : <http://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CRP/conclusion/2024-06-11/470721>.

الأخرى، إنما تشكل "معضلة متكررة" (dilemme récurrent). وأكدت المقررة العامة في هذه المطالعة بعد أن استعرضت عدداً من قرارات مجلس الدولة الفرنسي حول النقطة القانونية المطروحة في القضية، بأنه عندما يحيل القانون الضريبي على مفاهيم ذات دلالة واضحة في القوانين الأخرى، فإن القاضي الضريبي يعتمد مبدئياً نفس المعنى الذي يعتمد لها القاضي الطبيعي لتلك القوانين. وفي مطلق الأحوال، ولا سيما في الحالة التي لا يجد القاضي الضريبي في القوانين الأخرى تعريفاً واضحاً ولا يحتمل أي تأويل، فإن القانون الضريبي يستعيد ذاتيته ليس فقط عندما يفرض ذلك التشريع الضريبي، وإنما أيضاً حين توجبه غاية هذا القانون.

وكثيراً ما يعمد المقررون العامون في مطالعاتهم إلى تفسير تعابير أوردها مجلس الدولة الفرنسي في قراراته السابقة على أنها تغيد استناده إلى ذاتية القانون الضريبي. فقد اعتبر المقرر العام السيد VICTOR في مطالعته حول قضية Commune de Dourdan¹⁴³، أن استخدام مجلس الدولة في قرار صدر سابقاً عبارة "بنظر القانون الضريبي" تعني استناده إلى ذاتية القانون الضريبي، حيث قضي بأنه عند وجود عقد إيجار أرض في سبيل البناء (bail à construction¹⁴⁴)، فإن بيع المؤجر لأرضه موضوع العقد من المستأجر ينتج بنظر القانون الضريبي الآثار نفسها للفسخ الحبي الضمني للإيجار، ويجب أن ينظر إليه على أنه يؤدي حكماً إلى إعادة العقار إلى المؤجر قبل عملية البيع؛ وأن انتقال البناء إلى ذمة المؤجر يؤدي بدوره إلى خروجه من ذمة المستأجر الذي يخسر الحقوق التي كان يملكها على البناء الذي شيده؛ وأن تملك المستأجر لأرض البناء يؤدي من ثم إلى انتقال كامل العقار من أرض وبناء إلى ذمته؛ وبالتالي فإن تطبيق القانون الضريبي وترتيب النتائج القانونية يجب أن يتم وفق هذه القاعدة، وبمعزل عن أحكام القانون المدني الذي بمقتضاه يؤدي البيع

¹⁴³ CCL sous, CEF, 13 septembre 2021, Commune de Dourdan, consultées le 10/8/2024 sur : <http://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CRP/conclusion/2021-09-13/439653>.

¹⁴⁴ إن عقد إيجار أرض في سبيل البناء في القانون الفرنسي هو عقد إيجار طويل المدة يتعهد بموجبه المستأجر (le preneur) بتشديد بناء على أرض المؤجر (le bailleur) وبالمحافظة عليه بحالة جيدة طوال مدة العقد، مع إمكانية شرائه بشروط محددة من قبل المستأجر، حيث ينتهي العقد إما بانقضاء مدته أو بحصول عملية الشراء.

من المؤجر إلى المستأجر إلى اندماج صفة المؤجر والمستأجر وإلى انقضاء عقد الإيجار وليس إلى فسخه^{١٤٥}.

كما أنه ليس غريباً أن نجد في مطالعات المقررين العامين تأكيداً على أن التعريفات الضريبية التي يعتمدها مجلس الدولة لمفهوم معين بخلاف التعريفات المعمول بها في القوانين الأخرى، تملئها واقعية القانون الضريبي وذاتيته. وهذا ما أشارت إليه المقررة العامة السيدة MERLOZ في مطالعتها الموضوعية بشأن قضية M.L. حيث أوردت تعريفاً لتوقف المزارع المستثمر عن العمل في الاجتهاد الضريبي القديم والمستقر في إطار ضريبة الدخل، ومؤداه أن المزارع المستثمر الذي يتوقف فوراً عن العمل، يعتبر أنه يستمر في نشاطه إذا تابع تسويق مخزونه المشكّل سابقاً، وأن الأرباح التي يحققها نتيجة لذلك تخضع للضريبة في خانة الأرباح الزراعية، موضحةً أن هذا التعريف تتيحه واقعية القانون الضريبي وذاتيته^{١٤٦}.

يستنتج إذاً مما سبق بيانه أن تجنّب مجلس الدولة الفرنسي استخدام تعبير "ذاتية القانون الضريبي" في قراراته لا يعني أنه لا يأخذ بهذا المبدأ ولا يطبقه بمعرض المنازعات التي يحكم فيها.

وقد تصدى مجلس الدولة الفرنسي مثلاً من خلال هذا المبدأ لمحاولة تفادي الخضوع لضريبة الدخل على الشركات تحت ستار تقديم خدمات من قبل جمعية لا تتوخى تحقيق الربح. فاعتبر في أحد قراراته أن الجمعية المؤلفة حصراً من أشخاص طبيعيين ومعنويين يستثمرون مؤسسات مسجلة في السجل التجاري أو دليل المهن، والتي يتمثل نشاطها بتقديم خدمات مأجورة إلى أعضائها تشابه الخدمات التي يمكن أن يجدها لدى محاسب أو لدى مستشار ضريبي محترف، يجب أن تخضع لضريبة الدخل على الشركات، لأن نشاطها يتوخى تحقيق الربح بالنظر إلى طبيعته وإلى الزبائن الذين يتوجه إليهم حصرياً وهم مؤسسات صناعية وتجارية وحرفية تستفيد من الخدمات لغايات استثمارها. وأكد المجلس على أنه لا يغيّر من ذلك تحديد أسعار الخدمات من الجمعية على نحو لا يؤدي إلى

¹⁴⁵ CEF, 27 février 2013, Société Armoricaire d'Entretien Naval, consulté le 15/8/2024 sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000027120783>.

¹⁴⁶ CCL sous, CEF, 2 avril 2021, M.L., consultées le 16/8/2024 sur : <http://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CRP/conclusion/2021-04-02/428084>.

تحقيق ربح، كما عدم تقاضي مديري الجمعية أي أجر لقاء إدارتهم، لأن هذا الواقع بحد ذاته يؤدي إلى استفادة الزبائن/الأعضاء من الربح الكامن في الفارق بين ما يدفعونه كثمن مقابل خدمات الجمعية، وبين ما كانوا سيدفعونه مقابل الخدمات عينها إلى المتخصصين المستقلين^{١٤٧}.

فانطلاقاً من الواقعية الضريبية، يجب أن يبحث عن نية تحقيق الأرباح لدى أعضاء الجمعية في حال لم تكن هذه الأخيرة هي من يتوخى تحقيق الربح، وذلك للحيلولة دون محاباة أصحاب المهن الذين يتجمعون لتقاسم تكاليف حاجة مشتركة تدعم أعمالهم، لمجرد أنهم تجمعوا بشكل جمعية لا تتوخى تحقيق الربح^{١٤٨}.

كما أنه وبخلاف اجتهاد محكمة التمييز الفرنسية التي تعتبر أن النقابات المهنية لا تمارس نشاطاً يتوخى الربح عندما تعمل لصالح المهنة بأكملها، فإن مجلس الدولة الفرنسي يخضع في بعض الأحيان تلك النقابات لضريبة الدخل على الشركات^{١٤٩}.

فقد قضى مجلس الدولة الفرنسي بوجوب فرض ضريبة الدخل على الشركات على نقابة مصنعي إحدى المنتجات الغذائية التي نظمت على مدى سنوات "أيام معلومات" للتعريف عن القيمة الغذائية لتلك المنتجات أمام مسؤولي التمويل لدى عدة سلطات محلية من خلال الندوات والأفلام والكتيبات، وذلك لأن هذا النشاط، حتى ولو لم يكن مترافقاً مع تسويق لماركة ولم يشكل مناسبة لأخذ طلبيات، غير أنه يؤلف شكلاً من أشكال التسويق الجماعي وامتداداً للنشاط الاقتصادي للمنتمين إلى النقابة، وهو يشكل عملاً يهدف إلى تحقيق الربح بمفهوم قانون ضريبة الدخل^{١٥٠}.

¹⁴⁷ CEF, 20 décembre 1978, Société X, consulté le 20/5/2024 sur :

<http://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/1978-12-20/11804>.

¹⁴⁸ E. KORNPROBST, « Associations : régime fiscal », in **Répertoire des sociétés**, Dalloz, Paris, 1995, N° 20.

¹⁴⁹ Ibid., N° 40.

¹⁵⁰ CEF, 27 novembre 1987, Syndicat des industriels fabricants de pâtes alimentaires, consulté le 22/5/2024 sur : <http://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/1987-11-27/47042>.

أما الاجتهاد اللبناني فقد حذو نظيره الفرنسي وطبق مبدأ ذاتية القانون الضريبي ولكن مجاهرةً.

الفرع الثاني: تطبيقات مبدأ ذاتية القانون الضريبي في الاجتهاد اللبناني

يذكر اجتهاد مجلس شوري الدولة في لبنان، بخلاف نظيره الفرنسي، بالعديد من القرارات التي تم الاستناد فيها صراحة إلى مبدأ ذاتية القانون الضريبي واستقلاله وفق المفهوم المنادى به من قبل العلامة TROTABAS الذي كان اسمه حاضراً هو أيضاً كمرجعية فقهية في بعض تلك القرارات.

فقد استقرّ اجتهاد مجلس شوري الدولة في إطار تطبيقه لأحكام قانون ضريبة الدخل على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية - الباب الأول، على الانطلاق من قاعدة عامة مفادها وجوب تحديد المقصود بالتاجر والصناعي كمفهوم ضرائبي (notion fiscale) باعتبار أن التشريعات المالية لم تعرّف المهن الصناعية والتجارية. وهو ما ينفك يوضح بأنه "ولئن كانت المادة ٩ من قانون التجارة البرية تنص على أن "التجار هم (...) الأشخاص الذين تكون مهنتهم القيام بأعمال تجارية"، غير أنه من الناحية الضرائبية، فقد استقرّ اجتهاد هذا المجلس في أكثر من قرار صادر عنه على اعتبار أنه يجب الأخذ بنوع خاص بتشابه الأعمال المنفذة بالعمليات التي تستلزمها ممارسة المهنة والتي لا جدال في طابعها التجاري أو الصناعي، أقلّ مما يجب الأخذ بالطبيعة القانونية لتلك الأعمال". ويردّف المجلس مؤكداً في قراراته بأن المادة ٦ من قانون التجارة اللبناني لا تفرض قواعد ملزمة يجب التقيد بها للتحديد الضرائبي للتاجر والصناعي بل أنها تشتمل على عناصر تقدير ومقارنة، إذ كل ما يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار ليتمكن القاضي من التحديد هو طبيعة النشاط الممارس وليس صفة ممارسه القانونية. ويحرص الاجتهاد على إيضاح سبب هذا التفاوت في تحديد المقصود بالتاجر والصناعي بين القانون الضريبي وقوانين القانون الخاص، فيشير إلى أنه "إذا كان التحديد الضريبي للتاجر أو الصناعي هو أشمل من التحديد المعطى في قانون التجارة، فإن سبب ذلك يعود إلى أن القانون الضرائبي هو قانون مستقل (autonome) عن القانون العام وعن القانون الخاص، وله بالتالي قواعد خاصة يجب تطبيقها دون التقيد ببعض المبادئ المعمول بها في القانونين العام والخاص، وأولى

هذه القواعد هي استحقاق الضريبة عند تحقق الواقعة أو الوقائع المادية التي تشكل الحدث المنشئ لها.^{١٥١}.

كما وأنه عُرض أمام المجلس نزاع حول مدى توجب رسم الطابع المالي النسبي المنصوص عليه في البندين ٦١ و٦٢ من الجدول رقم ١ الملحق بقانون رسم الطابع المالي، على عقد ال B.O.T. الموقع بين الدولة وشركة تيليكوم فينلند انترناشيونال والمتفرغ عنه من قبل هذه الأخيرة إلى المستأنفة الشركة ليبانسيل ش.م.ل.، حيث أدلت هذه الأخيرة بأن المشرع حدد صراحةً العقود الخاضعة لأحكام البندين المذكورين، وهي تلك التي يتم تمويلها من خلال عائدات سنوية دائمة وليس بموجب بدلات يسدها المستهلك كما في عقود ال B.O.T.، فضلاً عن أن البند ٦٢ حدد تاريخ توجب الرسم في أول فصل من كل سنة، ويستحيل تطبيقه على عقود ال B.O.T. التي تمّول من المستهلك ولا يمكن تحديد الرسم تبعاً لذلك سلفاً. فانطلق مجلس شورى الدولة في تعليه صراحةً من كون القانون الضرائبي يتمتع "بقواعد ومبادئ خاصة مستقلة ومختلفة عن سائر القواعد والمبادئ المرعية في القوانين الأخرى، نظراً لذاتية هذا القانون واستقلاله عن القانون العام وعن القانون الخاص."، وأنه بالتالي "يقتضي تطبيق تلك المبادئ والقواعد الخاصة دون اللجوء إلى بعض الأحكام أو القواعد السارية المفعول في القوانين الأخرى، بحيث تؤخذ الحالات المنصوص عليها في القانون الضرائبي بمفهومها الضريبي، كحالات واقعية (états de fait) وبقطع النظر عن الوصف القانوني المعطى لها بموجب القوانين العامة أو الخاصة.". وعاد بعدها المجلس إلى أحكام قانون رسم الطابع المالي التي تبين له من خلالها أن المشرع قد أخضع رسم الطابع المالي "العقود التي تجريها الدولة مع الغير من أجل استثمار المرافق العامة لقاء شروط محددة وعائدات سنوية دائمة"، دون تحديده شروطاً معينة يقتضي أن تتضمنها عقود الاستثمار هذه، واستنتج المجلس من خلال ذلك أن المشرع يكون قد وضع نظاماً تشريعياً شاملاً (système législatif complet) من شأنه أن يُخضع بموجبه لرسم الطابع المالي مختلف العقود التي تهدف إلى استثمار المرافق العامة لقاء عائدات سنوية دائمة، وذلك مهما كان

^{١٥١} م.ش.د.، قرار رقم ٣٨٩ تاريخ ١٧/١٢/١٩٨٤، طنوس ثابت/الدولة، م.ق.إ. العدد الأول، ١٩٨٥ ص. ٣٠٤؛ م.ش.د.، قرار رقم ٣٦١ تاريخ ١٩/٣/٢٠٠٧، موسى سليمان فريجي/الدولة، م.ق.إ. العدد الثالث والعشرون، ٢٠١٢ ص. ٨٣٧؛ م.ش.د.، قرار رقم ٣٧٦ تاريخ ١٧/١/٢٠١٩، أمين طيارة/الدولة، غير منشور.

شكل هذه العقود أو نوعها وبقطع النظر عن كيفية تمويلها أو مفهومها المحدد بموجب القوانين الخاصة أو العامة، مشدداً على أنه "يقتضي تحديد تلك العقود وفقاً لمفهومها الضريبي (notion fiscale) ودون الأخذ بالمعيار الاقتصادي المتعلق بمصادر تمويل العقد، وذلك وفقاً لمبدأ ذاتية القانون الضرائبي وإستقلاليته..."، وانتهى المجلس بالنتيجة إلى اعتبار أن عقد ال B.O.T. السالف ذكره يخضع لرسم الطابع المالي النسبي كونه يرمي إلى استثمار مرفق عام مقابل عائدات سنوية^{١٥٢}.

وأخذ مجلس شورى الدولة أيضاً بمبدأ ذاتية القانون الضريبي وإستقلاليته في صدد نزاع حول مدى جواز استرداد الضريبة على القيمة المضافة المدفوعة على المصعد الذي تم تجهيز أحد المستشفيات به، حيث استهلّ تعليقه بأحكام المادتين ١٦ (الأنشطة المعفاة من الضريبة) و٥٩ (استرداد كامل الضريبة التي أصابت الأصول الثابتة التي تم استعمالها من أجل القيام بالأعمال المعفاة من الضريبة) من قانون الضريبة على القيمة المضافة والمادة ٤ من المرسوم التطبيقي للمادة ٥٩ المذكورة، ليستنتج منها أن الأشخاص الذين يقدمون خدمات الاستشفاء والمختبرات الطبية المعفاة من الضريبة عملاً بأحكام المادة ١٦ كالشركة المستأنفة (شركة مستشفى ألبير هيكل ش.م.ل.)، يستفيدون من حق استرداد كامل الضريبة التي أصابت الأصول الثابتة التي تم استعمالها من أجل القيام بعمليات تقديم الخدمات الاستشفائية، وأضاف المجلس شارحاً بأن الأصول الثابتة التي يحق للأشخاص المذكورين طلب استرداد الضريبة التي أصابتها، تشتمل على التجهيزات الفنية أي الآلات والمعدات المخصصة للإستعمال الدائم في المؤسسة، والتي تدخل في عدادها المصاعد الكهربائية المخصصة لنقل المرضى داخل المستشفى كما في الحالة الحاضرة، باعتبار أن الاستثناء الوارد في الفقرة الثانية من المادة ٤ المذكورة أعلاه يتعلق بعدم جواز استرداد الضريبة التي أصابت حصراً أعمال البناء والتجهيزات العامة المتصلة بأعمال البناء وإنشاءات البنية التحتية وأعمال الترميم التي تتناول الأبنية، ومؤكداً على أن التجهيزات العامة الكهربائية والميكانيكية لا تدخل في أساس عملية البناء ويمكن بالتالي انتزاعها دون الإضرار بهيكل البناء أو بجزء منه. واختتم المجلس تعليقه بالرد على ما أدلت به الدولة لجهة كون المصعد يشكل عقاراً بالتخصيص وأنه لا يمكن بالتالي استرداد الضريبة المدفوعة عنه، فأشار المجلس

^{١٥٢} م.ش.د.، قرار رقم ٢٠ تاريخ ٢٠٠٥/١٠/٦، شركة ليبانسيل ش.م.ل./الدولة، م.ق.إ. العدد الثاني والعشرون، ٢٠١١ ص. ٣٢.

إلى أنه، وبصرف النظر عن صحة هذا الإدلاء، فهو ليس من شأنه أن يؤثر على التوصيف المبين أعلاه ولا يغير من كون المصعد يدخل في فئة التجهيزات الكهربائية والميكانيكية بالمفهوم الضريبي المحدد في المواد الآنفة الذكر، "باعتبار أن القانون الضرائبي يتميّز بذاتيةٍ واستقلاليةٍ عن سواه من القوانين العامة والخاصة."^{١٥٣}.

ولم يتوانَ مجلس شورى الدولة عن إعمال مبدأ ذاتية القانون الضريبة واستقلاله بمعرض الرسوم البلدية على القيمة التآجيرية أيضاً. ففي القرار الصادر بشأن النزاع الناشئ بين شركة باك - ديوتي فري ش.م.ل. المتعاقدة مع الدولة لإدارة واستثمار المساحات المخصصة للبيع بالمفرق في مطار رفيق الحريري الدولي من جهة، وبلدية الشويفات من جهة أخرى، حول مدى خضوع هذا الاستثمار لقانون الرسوم والعلاوات البلدية وتحديد أسس احتساب الرسوم المتوجبة، وانطلاقاً من الأحكام الواردة في مواد هذا القانون، قضى المجلس بأن الشاغل الذي تتوجب عليه الرسوم البلدية على القيمة التآجيرية هو كل من يستثمر فعلياً مأجوراً أو بناءً، إذ إن نص المادة ٤ من القانون السالف ذكره جاء شاملاً وعماماً وهو يؤدي إلى اعتبار أن الرسم يُفرض على كل شاغلٍ بناءً أو قسمٍ من بناءٍ أو ما هو في حكمهما مهما كان نوع إشغاله، بحيث يطبق بصورةٍ عامة على جميع الأمكنة المشغولة ملكاً أم إجارةً ما لم يوجد نص يعفي من الرسم. وأسقط المجلس نص المادة ٤ على النزاع المعروض عليه موضحاً أن النص المذكور يؤدي إلى تقرير أن "الرسم على القيمة التآجيرية يتوجب على شاغلي الأملاك العامة، بصرف النظر عن الأساس أو السند القانوني للإشغال، وذلك لعدم وجود نصٍ صريح يقضي بالإعفاء، وفقاً لما استقر عليه إجتهااد القضاء الإداري.". وفي سبيل تمئين تعليله أكثر، أورد المجلس في القرار عينه نص المادة ٧٩ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية التي فرضت على شاغل البناء أياً كانت صفته (مالكاً، مستأجراً، مستثمراً... الخ) رسم صيانة مجاري وأرصفت سنوي، واعتبر أن "المشترع قَصَدَ بعبارة شاغل البناء أياً كانت صفته، الشاغل الفعلي مهما كان السند القانوني للإشغال، أي حتى ولو كان الإشغال بدون مسوِّغ قانوني، باعتبار أن عبارة " شاغل البناء " تؤخذ بمدلولها العام والشامل وفقاً لما هو محدد في القانون الضريبي الذي له قواعد ومبادئ خاصة مستقلة ومختلفة عن سائر

^{١٥٣} م.ش.د.، قرار رقم ٤٧٤ تاريخ ٢٠٢١/٥/١٥، شركة مستشفى البير هيكل ش.م.ل./الدولة، غير منشور.

القواعد والمبادئ المرعية في القوانين الأخرى، نظراً لذاتية هذا القانون واستقلاله عن القانون العام وعن القانون الخاص، كالقوانين التجارية أو قوانين الإجراءات وسواها". وانتهى المجلس بالنتيجة إلى إخضاع شركة باك - ديوتي فري ش.م.ل. لقانون الرسوم والعلاوات البلدية باعتبارها شاغلةً للسوق الحرة ومستثمرة لها وعلى أساس القيمة التأجيرية المحددة وفق مفهوم هذا القانون، وذلك بصرف النظر عن الوصف المعطى للعقد أو للإشغال بحسب قانون التجارة أو قانون المؤسسة التجارية أو سواها من القوانين^{١٥٤}.

ولا تقتصر خصوصية التنازع الضريبي على انعكاسات مبدأ ذاتية القانون الضريبي عليه، لا بل إنها تشمل أيضاً استيفاء هذا التنازع لمقومات القضاء الشامل وقضاء الإبطال معاً.

^{١٥٤} م.ش.د.، قرار رقم ٤٦٦ تاريخ ٢٠٢٠/٦/١١، شركة باك - ديوتي فري ش.م.ل./بلدية الشويفات، غير منشور.

المبحث الثاني: ازدواجية الطبيعة القانونية للتنازع الضريبي

من حيث المبدأ، تتوزع المنازعات المرفوعة أمام القاضي الإداري كلاسيكياً على فئتين رئيسيتين هما منازعات قضاء الإبطال، ومنازعات القضاء الشامل (المطلب الأول). أما التنازع الضريبي فهو يحتلّ حيزاً خاصاً بين المنازعات المرفوعة أمام القاضي الإداري، يجمع ما بين الفئتين المذكورتين (المطلب الثاني).

المطلب الأول: التصنيف الكلاسيكي لفروع التنازع الإداري

إن التصنيف الكلاسيكي لفروع التنازع الإداري المُستند إلى طبيعة سلطة القاضي الإداري ومداها يعود إلى نهاية القرن التاسع عشر، حيث أطلقه العلامة LAFERRIÈRE وفصله في مرجعه « Le Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux »، مشيراً إلى التنازع الإداري يتوزع على أربع فئات¹⁵⁵. وإن أهمية التصنيف على هذا الأساس باتت تتركز في عصرنا الحاضر على التمييز بين فئتين أساسيتين من التنازع، ألا وهما تنازع الإبطال (الفرع الأول) وتنازع القضاء الشامل (الفرع الثاني)، إذ إن المراجعات النادرة المتعلقة بتفسير الأعمال الإدارية وتقدير صحتها لا تحتلّ سوى هامش ضيق، في حين تبين أن تنازع العقوبات للمخالفات الواقعة على الملك العام في فرنسا ليس سوى تنازع قضاء شامل.

¹⁵⁵ R. CHAPUS, op.cit., N° 228.

الفرع الأول: سلطة القاضي الإداري في تنازع الإبطال

تشكّل مراجعة الإبطال لتجاوز حد السلطة النموذج المركزي لتنازع الإبطال، حيث يتمحور موضوعها حول الطلب إلى القاضي إبطال العمل الإداري غير المطابق للمشروعية، والتي تعتبر بطبيعتها موضوعية¹⁵⁶.

وقد عزّف الاجتهاد الفرنسي مراجعة الإبطال لتجاوز حد السلطة في قراره الشهير Dame LAMOTTE على أنها المراجعة المتاحة حتى دون نص ضد كل عمل إداري، والتي تكفل بالنتيجة، وفقاً للمبادئ العامة للقانون، احترام المشروعية¹⁵⁷.

وقد توسّعت رقابة قاضي الإبطال لتجاوز حد السلطة تدريجياً عبر التاريخ، حيث كانت محصورة بدايةً بعيب عدم الصلاحية، ثم أصبحت تشمل مخالفة القواعد الجوهرية في الشكل والأصول، وانتقلت بعدها لتطال الخطأ في تطبيق القانون وإساءة استعمال السلطة. ولم يتوقف نطاق الرقابة عند هذا الحد لا بل تعداه ليشمل أيضاً الوصف القانوني المُعطى للوقائع كما والصحة المادية للوقائع¹⁵⁸.

فيتم إذن من خلال هذه المراجعة اللجوء إلى القاضي الإداري في إطار محاكمة موجهة ضد قرار إداري (procès fait à un acte)، تنتهي إلى خيارٍ واحد مبدئياً، هو إما رد المراجعة، أو قبولها ومن ثم إبطال القرار المطعون فيه. وتعتبر هذه النتيجة الحد الأدنى لما يمكن انتظاره من القاضي، أي الحد الأدنى لسلطته، وهو ما يفسّر بالنسبة لمراجعة الإبطال لتجاوز حد السلطة، طابعها الاستطراذي في الأصل. فحتى يومنا هذا، لا زال الاجتهاد يعتبر أنه عند غياب النصوص التي تفرض إدخال نزاع ما من اختصاص القضاء الإداري في إطار تنازع القضاء الشامل، يكون هذا النزاع

¹⁵⁶ V. HAÏM, « Recours de pleine juridiction », in **Répertoire de contentieux administratif**, Dalloz, Paris, 2022, N° 2.

¹⁵⁷ CEF, 17 février 1950, Dame LAMOTTE, Lebon, p.110.

¹⁵⁸ M. GUYOMAR, B. SEILLER, **Contentieux administratif**, 3^e éd., Dalloz, Paris, 2014, N° 240.

مرعياً بالشريعة العامة (Droit commun) للمراجعات أمام القاضي الإداري، ومندرجاً بالتالي في نطاق تنازع الإبطال لتجاوز حد السلطة¹⁵⁹.

ولا شك في أن وصف العلامة LAFERRIÈRE لمراجعة الإبطال لتجاوز حد السلطة على أنها بمثابة المحاكمة الموجهة ضد قرار إداري (procès fait à un acte)، قد كان ممتازاً لأنه يبيّن السمة الموضوعية لتلك المراجعة، ويترجم السؤال الأوحد المطروح على القاضي: هل إن العمل المطعون فيه مشروع؟

فبالنسبة إلى قاضي الإبطال لتجاوز حد السلطة، إن المسألة المطروحة عليه لا تتعلق بتحديد ما إذا كان المستدعي صاحب حق إزاء الإدارة، أو ما إذا كانت الإدارة ملزمة بموجب ما إزاء المستدعي، لا بل إن المسألة التي يجب أن يتصدى لها هي تقرير مصير القرار المطلوب إبطاله.

وبحسب الرئيس HAURIU، يلعب المستدعي في إطار مراجعة الإبطال لتجاوز حد السلطة دور النائب العام الذي يلاحق جرمًا. فيتقدم المستدعي بمراجعته وفي باله عادةً أنه يدافع عن مصلحته الشخصية التي تضررت من القرار المطعون فيه، في حين أن عمله يندرج فعلياً في صالح المشروعية دون أن يعي ذلك.

وبدورها، فإن الإدارة لا تكون بموضع خصم المستدعي وإنما بموقع "المدافعة" عن قرارها، وفق تعبير العلامة LAFERRIÈRE.

أما القاضي، فعندما يبطل القرار المطعون فيه، فإن ذلك لا يتم في سبيل إصلاح الضرر اللاحق بالمستدعي، وإنما من أجل إعادة فرض المشروعية التي تم انتهاكها، وبالتالي، فإن تحقيق المصلحة الشخصية للمستدعي ليس سوى إضافةً على ذلك.¹⁶⁰

ونظراً إلى أن قاضي الإبطال لتجاوز حد السلطة يتولى حصراً التحقق من مشروعية القرار الإداري المطعون فيه دون أن يستبدله بقراره عند الاقتضاء، فهو لا يمكنه أن يحكم من حيث المبدأ إلا في

¹⁵⁹ V. HAÏM, op. cit..

¹⁶⁰ R. CHAPUS, op.cit., N° 244.

ضوء الظروف الواقعية والقانونية التي كانت قائمة بتاريخ اتخاذ الإدارة لقرارها^{١٦١}. فيراقب قاضي الإبطال إذن مشروعية القرار بالحالة التي صدر فيها بتاريخه.^{١٦٢}

وتؤلف مراجعة الإبطال لتجاوز حد السلطة مراجعة من الانتظام العام، وما ذلك سوى لأن موضوعها هو حماية المشروعية. ويتجلى طابع الانتظام العام للمراجعة على أكثر من صعيد.^{١٦٣} فإذا انتهى القاضي إلى إبطال العمل الإداري المطعون فيه، يكون قراره متمتعاً بحجية القضية المحكوم بها المطلقة، ذلك أن انتهاك الانتظام القانوني الذي تم استثنائه في قرار الإبطال، لا تقتصر مفاعيله على المستدعي وحده.

بالتالي، يكون من المنطقي أن يزول القرار غير المشروع تجاه الكافة، وأن يتمكن أيّ كان من الاحتجاج بزواله^{١٦٤}. فينتج عن ذلك أن إبطال قرار إداري من قبل قاضي الإبطال لتجاوز حد السلطة يشكل سبباً من الانتظام العام، ويمكن لأي شخص أن يدلي بهذا السبب في منازعة أخرى مرتبطة بالقرار الباطل^{١٦٥}، وذلك في أي مرحلة من مراحل المحاكمة ودرجاتها. كما وأنه يترتب على القاضي أن يثير عفواً حجية القضية المحكوم بها المطلقة التي يتمتع بها قرار الإبطال لتجاوز حد السلطة^{١٦٦}. فضلاً عن ذلك، فإن الاجتهاد لا يجيز للمستدعي أو لغيره أن يتنازل عن الاستفادة من هذه الحجية^{١٦٧}.

علاوة على تقدم، فإن ارتباط مراجعة الإبطال لتجاوز حد السلطة بالانتظام العام تتمظهر في كونها متاحة حتى دون النص، وإن الاجتهاد لا يسلم بحظرها إلا عند وجود نص قانوني واضح وصريح بهذا

¹⁶¹ M. GUYOMAR, B. SEILLER, op. cit., N° 257.

¹⁶² CEF, 22 juillet 1949, Société des automobiles Berliet, Lebon, p. 367.

¹⁶³ R. CHAPUS, op.cit., N° 256.

¹⁶⁴ CEF, 22 mars 1961, SIMONET, Lebon, p.211.

¹⁶⁵ M. GUYOMAR, B. SEILLER, op. cit., N° 252.

¹⁶⁶ CEF, 28 juillet 1999, LAINÉ, Lebon, p.270.

¹⁶⁷ CEF, 13 juillet 1967, École privée de filles de Pradelles, Lebon, p. 339.

المعنى^{١٦٨}.

وفي السياق عينه، لا يتيح الاجتهاد إمكان التنازل عن التقدم بتلك المراجعة، بخلاف ما هي عليه بالنسبة إلى المراجعات المتعلقة بحقوق ذاتية (droits subjectifs)، ما يفضي إلى نتيجتين: أولاً، إن المستدعي الذي يرضخ لقرار إداري لا يخسر إمكانية الطعن فيه أمام قاضي الإبطال لتجاوز حد السلطة؛ وثانياً، أنه يمكنه التراجع عن رجوعه عن الطعن حتى ولو كان خصمه قد قبله^{١٦٩}.

وإن سلطة القاضي الإداري في تنازع قضاء الإبطال لتجاوز السلطة لا تضاهي تلك التي يملكها في الجناح الآخر للتنازع الإداري، والمتمثل بتنازع القضاء الشامل.

الفرع الثاني: سلطة القاضي الإداري في تنازع القضاء الشامل

من المسلّم به أن القاضي الإداري يتمتع في تنازع القضاء الشامل بسلطة أوسع من تلك التي يملكها في تنازع قضاء الإبطال لتجاوز حد السلطة. فعبارة "القضاء الشامل" لا تعني سوى أن المراجعات المرعية بهذا النوع من التنازع تجري معالجتها من قبل القاضي الإداري وهو يتمتع بكامل سلطاته القضائية. فيحسم القاضي الحق موضوع النزاع ويمارس مهمته في ظروف مشابهة إلى حد بعيد للظروف التي يحكم في ظلّها القاضي العدلي.

وباستثناء التنازع الانتخابي، فإن القاضي الإداري لا ينظر في إطار القضاء الشامل إلا في حالات فردية ما يضعه أمام إشكاليات متنوعة، يمكن أن تتناول مشروعية عمل ينال من الحالة الفردية، كما ويمكن أن تتعلق بوجود وبقيمة حقوق مرتبطة بهذه الحالة الفردية، وعند الاقتضاء بضرورة إعادة هذه الحقوق.

ويترجم ذلك في حالات معينة ليس فقط من خلال إلغاء القرار الإداري المنافي لتلك الحقوق، وإنما أيضاً من خلال الإلزام باحترامها مثلاً عبر الحكم على الإدارة بدفع التعويض المرفوض دفعه منها

¹⁶⁸ CEF, 17 février 1950, Dame LAMOTTE, Lebon, p.110.

¹⁶⁹ M. GUYOMAR, B. SEILLER, op. cit., N° 254.

سابقاً. وفي حالات أخرى، فإن قرار القاضي الإداري يتمثل ليس بإلغاء القرار الإداري المنازع فيه، وإنما بإصلاحه وصولاً حتى إلى إمكانية استبداله بقرار القاضي^{١٧٠}.

ففي حين أن سلطة القاضي الإداري في نطاق تنازع قضاء الإبطال تقتصر مبدئياً إما على رد المراجعة، أو قبولها وإبطال القرار المطعون فيه، على أن ترتب الإدارة النتائج الناجمة عن الإبطال، فإنه يتوجب على القاضي الإداري في إطار تنازع القضاء الشامل أن يحدد بنفسه حقوق أصحاب العلاقة، ما لم يقرر إحالتهم أمام الإدارة المختصة ل يتم تحديدها من قبلها تحت رقابته وضمن الشروط الدقيقة التي يحددها^{١٧١}.

إذن إن القاضي ملزم في تنازع القضاء الشامل أن يحسم النزاع بكليته بمجرد اكتمال العناصر الضرورية في الملف^{١٧٢}.

أما التاريخ الذي يتموضع فيه القاضي الإداري لتقدير ما يجب أن يكون عليه قراره في هذه الفئة من التنازع فهو التاريخ الذي يحكم فيه، ما يُتيح له أن يأخذ بعين الاعتبار التغييرات التي يمكن أن تكون قد طرأت على الأوضاع القانونية والظروف الواقعية لغاية هذا التاريخ^{١٧٣}.

ويمكن أن تؤدي هذه التطورات اللاحقة على سبيل المثال إلى تقليص قيمة التعويض المحكوم به^{١٧٤}، كما وأنها قد تفضي إلى شرعنة القرار موضوع المراجعة^{١٧٥} أو إلى صيرورته غير مشروع^{١٧٦}. وفي هذه الحالة الأخيرة، ونظراً لعدم إمكانية إلغاء القرار بمفعول رجعي يطل الفترة التي كان فيها مشروعاً، فإن القاضي الإداري يقرر إلغاءه اعتباراً من تاريخ الحدث الذي نتج عنه تغير الظروف.

¹⁷⁰ Ibid., N°s 265 et s..

¹⁷¹ CEF, 29 juillet 2002, GRIESMAR, Lebon, p.284.

¹⁷² CEF, 12 février 1971, COHU, Lebon, p.130.

¹⁷³ R. CHAPUS, op.cit., N° 259.

¹⁷⁴ CEF, 30 novembre 2005, René X, consulté le 13/9/2024 sur :
<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000008234082>.

¹⁷⁵ CEF, 26 mars 1997, Société Elf Antargaz, Lebon, p.111.

¹⁷⁶ CEF, 7 février 1986, Colombet, Lebon, p.29.

وتتمتع القرارات الصادرة في إطار القضاء الشامل مبدئياً بحجية القضية المحكوم بها النسبية، كما هي الحال عليه بالنسبة للأحكام الصادرة عن القاضي العدلي، ما خلا قرارات الإلغاء أو الإصلاح الصادرة في التنازع الانتخابي، والتي تتمتع بحجية القضية المحكمة المطلقة.

وليس ما يحول دون تنازل صاحب العلاقة عن مراجعة القضاء الشامل، حيث يخسر حقه بالتقدم بمراجعة مسؤولية بعد موافقته على التعويض المقترح من قبل الإدارة¹⁷⁷.

ولا مانع أيضاً مبدئياً من التنازل عن الاستعادة من حجية القضية المحكوم بها، حيث قضي بأنه يجوز للضحية المتضررة أن تتنازل عن الاستعادة من حجية القضية المحكوم بها لصالحها، ما جعل الاستئناف المقدم من الخصم دون موضوع¹⁷⁸.

وبخلاف ما يمكن أن توحى به تسميته، فإن تنازع القضاء الشامل لا يقتصر على فرع واحد من المنازعات وإنما على عدة فروع تتوزع بين مواضيع مختلفة، حيث يتمتع كل موضوع منها بقواعده الخاصة سواء لجهة الأساس أم لجهة الإجراءات تبعاً لمختلف التشريعات السارية المفعول. فتنازع القضاء الشامل المتعلق بالعقود الإدارية مثلاً لا يمكن مقارنته بالتنازع المتعلق بالمحلات المصنفة، أو بالتنازع الانتخابي.

لكن تبقى هناك مبادئ مشتركة تطبق في الحالات التي لا ينص فيها القانون على قواعد معينة. ويندرج في عداد هذه المبادئ مثلاً مبدأ استبعاد مراجعة الإبطال لتجاوز حد السلطة في المواضيع أو العمليات الخاضعة لتنازع القضاء الشامل. ففي هذه الأخيرة، يجب على المستدعي أن يتقدم بمراجعته وفق ما يحدده القانون أو الاجتهاد ولا يمكنه التقدم بمراجعة إبطال إلا بصدد الأعمال المنفصلة تحت طائلة عدم قبولها، حيث لا يملك القاضي الإداري سوى إمكانية ردها. بالمقابل، عندما يتقدم المستدعي

¹⁷⁷ M. GUYOMAR, B. SEILLER, op. cit., N^{os} 276 et s..

¹⁷⁸ CEF, 31 mars 1978, EPLÉ, Lebon, p.311.

عن طريق الخطأ بمراجعة قضاء شامل في مسألة يرهاها قضاء الإبطال، فيعود للقاضي الإداري أن يكتف المراجعة على أنها مراجعة إبطال لتجاوز حد السلطة¹⁷⁹.

وإزاء هذا التنوع، فقد أضاف الفقهاء على فئة تنازع القضاء الشامل الكلاسيكية تقسيماً فرعياً، حيث صنفوا فروع هذا التنازع ضمن مجموعتين رئيسيتين: تنازع القضاء الشامل الذاتي (plein contentieux subjectif) وتنازع القضاء الشامل الموضوعي (plein contentieux objectif).

ويتمثل ميدان تنازع القضاء الشامل الذاتي بصورة أساسية بقضايا المسؤولية، كما وبقضايا العقود الإدارية. وقد يواجه القاضي الإداري في هذا النوع من التنازع إشكالية ما تتعلق بالمشروعية، كمسألة صلاحية المرجع الذي أصدر القرار المطعون فيه. ولكن في أغلب الأحيان، فإن القاضي يذهب إلى أبعد من هكذا إشكاليات.

فلكي يبت في مراجعة ترمي إلى الحصول على تعويض عطل وضرر، يترتب دوماً على القاضي أن يحسم مسائل لا ترتبط بالمشروعية، وأهمها: حقيقة الضرر المزعوم ومقداره؛ ووجود صلة سببية كافية بين الضرر والفعل الضار المشكو منه؛ وصحة نسبة هذا الفعل الضار إلى الشخص المطالب بالتعويض؛ وقيمة التعويض الذي يقتضي الحكم به وشكله. كما أن مسألة تحديد ما إذا كان الفعل الضار هو خاطئ لا ترتبط بالمشروعية عندما يكون مصدر الضرر هو فعل مادي؛ وأيضاً مثل الحالة التي يثير فيها المستدعي مخالفة الطرف الآخر لبنود العقد الموقع بينهما.

أما تنازع القضاء الشامل الموضوعي فيستمد وصفه من كونه يطرح بالضرورة مسألة تتعلق بالمشروعية مما يضفي عليه الطبيعة الموضوعية، دون أن يؤدي ذلك إلى تحوله إلى تنازع قضاء إبطال لتجاوز حد السلطة، كون القاضي يحتفظ في هذا التنازع بسلطة أوسع من تلك العائدة لقاضي الإبطال، تتمثل مثلاً بالزام الإدارة بدفع حقوق مالية أو باتخاذ قرار محل الإدارة الخ.. ويدرج معظم الفقه التنازع الضريبي ضمن هذه المجموعة الأخيرة من تنازع القضاء الشامل.¹⁸⁰

¹⁷⁹ J.-C. BONICHOT, P. CASSIA, B. POUJADE, **Les grands arrêts du contentieux administratif**, 3^e éd., Dalloz, Paris, 2011, p. 161.

¹⁸⁰ R. CHAPUS, op.cit., N^{os} 263 et s..

المطلب الثاني: خصوصية التنازع الضريبي كتنازع قضاء شامل موضوعي

إن أقرب توصيف يعكس واقع التنازع الضريبي هو ذلك الذي انتهى إليه الفقه بغالبيته عندما اعتبر أن هذا التنازع هو تنازع قضاء شامل موضوعي. غير أن التنازع الضريبي يتمتع بخصوصية حتى ضمن المجموعة المذكورة، إذ إنه يشكل توليفةً تغلب عليها خصائص القضاء الشامل (الفرع الثاني)، ولا تخلو من ملامح بارزة لقضاء الإبطال لتجاوز حد السلطة (الفرع الأول).

الفرع الأول: ملامح قضاء الإبطال في التنازع الضريبي

إن واقع انتماء التنازع الضريبي إلى فئة تنازع القضاء الشامل الكُبرى لا يشكل محل نقاش جدي بين الفقهاء، لا بل يمكن ملاحظة شبه إجماع من ناحيتهم حول هذا التوصيف، إذ لم يتم خرق هذا التوجه سوى من الفقيه Paul-Marie GAUDEMET الذي اعتبر في كتابه « Précis des Finances publiques » أن التنازع الضريبي يتمتع بخصوصية نابعة من طبيعته القانونية، حيث أنه لا يشكل تنازع قضاء شامل، إنما يعتبر تنازعاً موضوعياً. غير أن هذا الرأي ولئن بقي معزولاً¹⁸¹ وغير موفق في شقه الأول تحديداً، إلا أنه لم يخطئ في شقه الثاني حينما وصّف التنازع الضريبي بأنه تنازع موضوعي، وهو ما يشكّل أبرز ملامح قضاء الإبطال لتجاوز حد السلطة.

وكان العلامة TROTABAS أول من سلّط الضوء على الطابع موضوعي (caractère objectif) للتنازع الضريبي في مقال خطّه في العام ١٩٢٩ تحت عنوان « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français ».

فأكد العلامة TROTABAS في هذا المقال على أن التنازع الضريبي ليس موضوعه تحديد الحقوق الذاتية (les droits subjectifs) للمكلف، كما يعتقد عموماً، وإنما بتحديد نظامه القانوني (son statut) ومراقبة السلطة الضريبية. فيكمن موضوع التنازع الضريبي الرئيسي إذن في مراقبة نشاط الإدارة أو السلطة الضريبية وليس الدفاع عن الحقوق الذاتية للمكلفين. ويتابع TROTABAS موضحاً

¹⁸¹ P. BERN, op. cit., p. 144.

أن السؤال المطروح على القاضي الضريبي يرمي قبل كل شيء إلى معرفة ما إذا كان العمل أو الفعل الضريبي مخالفاً أم لا للمشروعية الضريبية التي تحكم النظام القانوني الذي يخضع له المكلف. لذلك فإنه يترتب على القاضي الضريبي وفق TROTABAS أن يعين هذا النظام وأن يتحقق من ثم من مدى احترامه من قبل السلطة الضريبية¹⁸².

وفي مرجعه « Finances publiques », تابع العلامة TROTABAS شرح نظريته، فأشار إلى أن المكلف هو موجود في وضعية قانونية عامة وغير شخصية، أيأ تكن طبيعة الضريبة التي يخضع لها. وعندما تطرح أمام القاضي الضريبي مسألة النظام القانوني والتنظيمي، فإن مهمة القاضي تتمثل في التثبت من المشروعية الضريبية وليس الحكم بحقوق ذاتية. ويردف TROTABAS أن هذه الوجهة هي واضحة إلى حد أنه إذا طُرحت أمام القاضي الضريبي إشكالية تعاقدية مثلاً، فإن القاضي لا يتوقف عندها. ويخلص بالنتيجة العلامة TROTABAS إلى أنه بهذا المعنى، يكون التنازع الضريبي تنازعاً موضوعياً.

إلا أن العلامة TROTABAS حرص على التأكيد في ختام تحليله، في سعي إلى وضع إطار واضح لنظريته، بأن تصنيف التنازع الضريبي كتنازع موضوعي لا يعني من الناحية التقنية، أي عملياً، أنه يقتضي التعامل مع التنازع الضريبي على أنه تنازع إبطال لتجاوز حد السلطة¹⁸³، بحيث يكون قد صنفه كتنازع قضاء شامل.

وقد أخذ الاجتهاد اللبناني بنظرية العلامة TROTABAS وطبقها في العديد من قراراته حينما تصدى لمسألة كيفية تحديد الوضع القانوني للمكلف، ولكن دون أن يصف صراحةً التنازع الضريبي بأنه تنازع موضوعي على حد ما توصل إليه بحثنا.

فاستقرّ مجلس شورى الدولة في قراراته على التأكيد بأن "وصف المكلف أو وضعه القانوني يجب أن يستخلص من قانون الضريبة وليس من القوانين الخاصة أو من العقود لأن المكلف يوجد في وضع

¹⁸² L. TROTABAS, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », op. cit., p. 741.

¹⁸³ L. TROTABAS, **Finances publiques**, op. cit., N° 333.

نظامي يخضع للأحكام التي ينص عليها قانون الضريبة ولا يعتد بأي اتفاق خاص مخالف لهذه الأحكام - من شأنه أن ينقل عبء الضريبة - يعقده المكلف مع شخص آخر وحتى مع الإدارة المالية نفسها^{١٨٤}.

كما قضى مجلس شورى الدولة في أحد قراراته، وانطلاقاً من الأسس عينها المتمثلة بوجود المكلف في وضع قانوني أو نظامي (situation légale ou réglementaire)، بأن العقد الذي يعقده المكلف مع شخص آخر ليس من شأنه نقل عبء الضريبة أو إنشاء الضريبة ليؤلف بالتالي الحدث المنشئ لها (fait générateur)^{١٨٥}.

وعلاوة على ما تقدم، فمما لا شك فيه أن واقع ارتباط القانون الضريبي بالانتظام العام والأهداف المناط به تحقيقها، ينعكس حكماً على التنازع الضريبي ليضفي عليه طابعاً خاصاً يتقارب من خلاله مع تنازع قضاء الإبطال لتجاوز حد السلطة.

وقد أكد الفقيهان AUBY و DRAGO بالاستناد إلى الاجتهاد الفرنسي في هذا الصدد، على أن القوانين الضريبية تتعلق بالانتظام العام، وأنه لا يمكن لا للإدارة الضريبية ولا للأفراد أن يتفقوا على الخروج عنها^{١٨٦}.

وعلى الرغم من اعتباره أن القرارات القضائية الصادرة بنتيجة التنازع الضريبي تتمتع بقوة القضية المحكمة النسبية تبعاً لانضواء هذا التنازع تحت لواء تنازع القضاء الشامل، فقد قضى مجلس شورى

^{١٨٤} م.ش.د.، قرار رقم ١٨٢ تاريخ ١٠/٦/١٩٨٨، خالد الحلاق/الدولة، م.ق.إ. العدد الخامس، ١٩٩٠-١٩٩١، ص. ٣٢٧؛ م.ش.د. (مجلس القضايا)، قرار رقم ٣٧٦ تاريخ ١٢/٣/١٩٩٨، شركة ثور للتعمير والإنشاء/الدولة، منشور على الرابط التالي:

<http://77.42.251.205/RulingFile.aspx?RulilD=54412&type=list>، ت.ز.م.:. ٥/١٠/٢٠٢٣.

^{١٨٥} م.ش.د.، قرار رقم ٢٨٦ تاريخ ٩/٣/١٩٩٤، الدولة/فكتور موسى، منشور على الرابط التالي:

<http://77.42.251.205/RulingFile.aspx?RulilD=59107&type=list>، ت.ز.م.:. ٥/١٠/٢٠٢٣.

¹⁸⁶ J.-M. AUBY, R. DRAGO, *Traité élémentaire du contentieux administratif*, LGDJ, Paris, 1962, N° 1223.

الدولة اللبناني في اجتهاد لافت بأن "الدفع المستمد من قرار أصدر سابقاً بذات الدعوى يصبح من الانتظام العام وعلى القاضي إثارته عفواً".

وتابع المجلس مفسراً أن "هذا الاجتهاد في التنازع الضريبي مرده إلى ميزته الخاصة، إذ أن مصلحة الخزينة العليا (les intérêts supérieurs du fisc) ومبدأ الشرعية الضريبية يجعلان قوة القضية النسبية تقارب طابع الانتظام العام. فعلى القاضي الضريبي والحال هذه، نظراً لموقفه، أن يثير عفواً الدفع المتعلق بقوة القضية المحكمة في جميع الأحوال عندما تكون مصلحة الخزينة مهددة".

واستفاض مجلس شورى الدولة في تعليل موقفه الذي يعطي قوة القضية المحكمة في القضايا الضريبية مضموناً يختلف عن سائر فروع القانون، فاستند إلى مبدأ استقلالية القانون الضريبي وذاتيته أيضاً، ليستخلص أن هذا المبدأ يتيح للقاضي الضريبي اعتماد مفهوم مرن وواقعي وعملي لقوة القضية المحكمة تسمح له باستعمالها بصورة عملية ومكيفة لكل قضية.¹⁸⁷

ولا بد من التوقف أيضاً أمام علامة تشابه إضافية بين التنازع الضريبي وتنازع قضاء الإبطال لتجاوز حد السلطة، تتمثل في أن التاريخ الذي يتموضع فيه القاضي الضريبي لإصدار قراره بشأن التكاليف المطعون فيه، هو ليس التاريخ الذي يحكم فيه كما هي الحال عليه في تنازع القضاء الشامل، وإنما مبدئياً تاريخ حصول الحدث المنشئ للحق بالتكاليف، حيث يطبق القاضي النصوص القانونية المرعية الإجراء بتاريخ هذا الحدث.¹⁸⁸

إلا أن التقارب بين التنازع الضريبي وتنازع الإبطال لتجاوز حد السلطة في النقاط السالف ذكرها لم يحل دون هيمنة خصائص تنازع القضاء الشامل عليه.

¹⁸⁷ م.ش.د.، قرار رقم ١٧ تاريخ ١٢/٤/١٩٩١، ألكسي وجيلبرت وكلود جبيلي/بلدية بيروت، م.ق.إ. العدد السادس، ١٩٩٢-١٩٩٣، ص. ١٨٦؛ م.ش.د.، قرار رقم ١٢٣ تاريخ ١٩٩٢/٤/٨، شركة الأنابيب الوطنية/الدولة، م.ق.إ. العدد السادس، ١٩٩٢-١٩٩٣، ص. ٣٤٣.

¹⁸⁸ J.-C. BONICHOT, P. CASSIA, B. POUJADE, op. cit., p. 170.

الفرع الثاني: خصائص القضاء الشامل في التنازع الضريبي

إذا كان من المسلّم به أن التنازع الضريبي يتمحور حول نظام قانوني وتنظيمي (statut légal et réglementaire)، وهو يتمتع من هذا المنظور بطابع موضوعي، إلا أنه من المؤكد أيضاً أن المنازعة الضريبية تلقي الضوء على التطبيق الفردي لتلك القواعد الموضوعية، عبر إسقاطها على الحالات الذاتية، حيث يظهر التنازع الضريبي من هذه الناحية كتنازع ذاتي.^{١٨٩}

فالمكلف لا يرمي في التنازع الضريبي إلى المنازعة في مشروعية عمل إداري فحسب، لا بل إنه يطعن في نشاط معين مارسته الإدارة اتجاهه، ويحتجّ على عملية التكليف الفردي بالضريبة، وهي مسألة ذاتية تتعلق به شخصياً^{١٩٠}.

وقد حسم الاجتهاد الفرنسي ومن ثم اللبناني منذ سنوات طويلة موقفه دون تردد إزاء الطبيعة القانونية للتنازع الضريبي، حيث أعلن مجلس الدولة الفرنسي صراحةً أن المراجعات المقدمة في المواضيع الضريبية تنتمي بطبيعتها إلى تنازع القضاء الشامل^{١٩١}.

كما أن مجلس شوري الدولة اللبناني لم يتلأأ بدوره عن توصيف التنازع الضريبي على أنه تنازع قضاء شامل، حيث قضى بأن "المراجعات المتعلقة بالضرائب والرسوم هي بطبيعتها من مراجعات القضاء الشامل".^{١٩٢}

وتتظهر خصائص القضاء الشامل التي تغطي على التنازع الضريبي من خلال السلطات الواسعة التي يتمتع بها القاضي الضريبي في إطار هذا التنازع في سبيل حلّ المنازعات المطروحة أمامه.

¹⁸⁹ P. BERN, op. cit., p. 181.

¹⁹⁰ V. HAÏM, op. cit., N° 11.

¹⁹¹ CEF, 29 juin 1962, Société des aciéries de Pompey, Lebon, p. 438.

^{١٩٢} م.ش.د.، قرار رقم ٢٠٤ تاريخ ١٨/١٠/١٩٨٤، جوزف طانيوس معوض/بلدية بيروت، م.ق.إ. العدد الأول، ١٩٨٥، ص. ١٧٢؛ م.ش.د.، قرار رقم ١٧ تاريخ ٤/١٢/١٩٩١، ألكسي وجيلبرت وكلود جبيلي/بلدية بيروت، م.ق.إ. العدد السادس، ١٩٩٢-١٩٩٣، ص. ١٨٦.

فعلى غرار قاضي الإبطال لتجاوز حد السلطة، تكمن مهمة القاضي الضريبي في التحقق بالدرجة الأولى من مشروعية التكاليف الضريبي وما إذا كان توافقاً مع القانون الضريبي الذي يرقاه. غير أن مهمة القاضي الضريبي لا تتوقف عند هذا الحد، لا بل تتجاوز لتشمّل عند الاقتضاء، وبعد إلغاء التكاليف، واجب إلغاء الضريبة أو تخفيضها أو إفادة المكلف من تنزيل ضريبي.

بمعنى آخر فإن القاضي الضريبي يتمتع بسلطة تصحيح التكاليف الضريبي من خلال الحلول إلى حد معين محل السلطة الضريبية.¹⁹³

وفي حين أنه لا يمكن لقاضي الإبطال أن يصدر تدبيراً جديداً ليحلّه محل القرار الذي أبطله، فإن القاضي الضريبي بالمقابل يملك سلطة تقريرية فعلية تمكنه من تحديد المطرح الضريبي الجديد، ومن إفادة المكلف من التنزيل الملائم.

وليس للقاضي الضريبي أن يكتفي بإبطال قرار الإدارة الضريبية وأن يحيل المكلف أمامها لترتيب النتائج القانونية على هذا الإبطال، وإلا يكون قد خالف حدود صلاحيته، وحكم بأقل مما هو مطلوب.

كما أنه لا يمكن للقاضي الضريبي أن يتجاوز حدود طلبات الفرقاء في المراجعة وأن يحكم بأكثر مما هو مطلوب، كونه يبقى مقيداً بواقع أنه يمارس سلطة قضائية لا سلطة إدارية.¹⁹⁴

فقضي مثلاً بأنه لا يمكن للقاضي الضريبي أن يقرر إلغاء الضريبة برمتها في حين أن موضوع المراجعة كان يقتصر فقط على طلب تخفيض الضريبة.¹⁹⁵

فضلاً عمّا تقدم، فإن خصائص القضاء الشامل تتبدى في التنازع الضريبي من خلال القيد المفروض على المكلف لجهة منعه من إمكانية اللجوء إلى مراجعة الإبطال لتجاوز حد السلطة للمنازعة في الأعمال المرتبطة بالضريبة التي ينوي الطعن فيها.

¹⁹³ CEF, « Le juge administratif, et l'impôt », op. cit., p. 8.

¹⁹⁴ E. CRUVELIER, op.cit., N° 19.

¹⁹⁵ CEF, 26 avril 1989, Beux Prère, consulté le 15/12/2023 sur :

<http://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/1989-04-26/57059>.

فلا يمكن للمكلف أن يتجاوز الدفع بالمراجعة الموازية، وأن يتقدم بمراجعة الإبطال لتجاوز حد السلطة بشأن القرارات الصادرة بحقه عن الإدارة الضريبية إلا في الحالة التي لا يستطيع فيها الحصول على النتيجة عينها إذا ما تقدم بمراجعة القضاء الشامل الضريبية.¹⁹⁶

واللافت أن القاضي الضريبي يتمتع في إطار التنازع المطروح أمامه بسلطة التحقق من مشروعية العمل الإداري التنظيمي الذي تم فرض الضريبة المنازع فيها على أساسه عن طريق الدفع بعدم المشروعية (exception d'illégalité)، وذلك على الرغم من كونه لا يتمتع بصلاحيه النظر في هذا العمل مباشرة عن طريق مراجعة الإبطال لتجاوز حد السلطة¹⁹⁷.

بالنتيجة، وبمعزل عن التوصيف الذي توصل إليه الفقه كما الاجتهاد للطبيعة القانونية للتنازع الضريبي، فالثابت من مجمل ما سبق عرضه أن خصوصية هذا التنازع تترجم من خلال المزيج الذي يقدمه بين العناصر التي تؤيد طابعه الموضوعي وتلك التي تؤيد طابعه الذاتي، ما يُصعّب إمكانية حصره ضمن تصنيف معيّن، ويحتّم بنظرنا إبقاءه في موقع مستقل كتنازع من نوع خاص Sui generis، لا سيما في ضوء الارتباط الوثيق بين القانون الضريبي وسيادة الدولة، كما والأهداف الحيوية للدولة التي يرمي هذا القانون إلى تحقيقها.

بعد أن تم التعمّق في هذا الفصل الأسباب الكامنة خلف الطابع الخاص للتنازع الضريبي وتبعاً له خصوصية سلطة القاضي الإداري عندما يتصدى للقضايا الضريبية، فقد بات بالإمكان التوقف أمام تجليات هذه الخصوصية على الصعيد العملي، والتي تُظهر بلا ريب امتلاك القاضي الضريبي سلطة غير مألوفة إلى حد بعيد عما هو متعارف عليه في التنازع الإداري عموماً.

¹⁹⁶ E. CRUVELIER, op.cit., N° 20.

¹⁹⁷ Ibid., N° 18.

القسم الثاني: سلطة غير مألوفة في التنازع الإداري

يتجلى الطابع غير المألوف لسلطة القاضي الإداري في التنازع الضريبي بدءاً من الدرجة التي ينظر بها في المنازعات الضريبية. ففي حين أن مجلس شورى الدولة ينظر في معظم المنازعات المرفوعة أمامه إما بالدرجة الأولى والأخيرة وإما كمرجع تمييزي، فإن المراجعات المقدمة في إطار التنازع الضريبي تعتبر من الحالات النادرة التي يتم اللجوء فيها إلى المجلس كمرجع استئنافي، في ظل عدم إنشاء المحاكم الإدارية في لبنان^{١٩٨} لغاية تاريخه.

ولا تتوقف مظاهر فريدة سلطة القاضي الضريبي على درجة التقاضي التي يتم اللجوء فيها إليه، وإنما تتعداها لتشمل وجود قواعد قانونية واجتهادية خاصة لقبول الاستئناف المرفوع أمامه وتالياً ليضع يده على النزاع، إلى جانب المفاعيل التي يحدثها هذا الاستئناف والتي تحكم سلطة القاضي الضريبي بطبيعة الحال.

وعلاوة على ما تقدم، فإن الطابع غير المألوف لسلطة القاضي الضريبي يتمظهر بصورة موصوفة من خلال السلطة الواسعة التي يتمتع بها في الاستقصاء والتقرير، حيث يلعب القاضي الضريبي دوراً محورياً في تفسير النصوص القانونية الضريبية وفي توزيع عب الإثبات، كما وفي تقرير مصير العمل الضريبي الذي ينظر فيه.

لذا، فإن الوقوف على تجليات الطابع غير المألوف لسلطة القاضي الضريبي يستوجب بدايةً تبيان كيفية ممارسته لسلطته كمرجع استئنافي (الفصل الأول)، ويستدعي من ثمّ البحث في المدى الواسع لهذه السلطة في الاستقصاء والتقرير (الفصل الثاني).

^{١٩٨} المنصوص عليها في المادة ٣٤ من نظام مجلس شورى الدولة والمناطق إنشاؤها بوزير العدل بعد موافقة مكتب مجلس شورى الدولة.

الفصل الأول: سلطة مُنَاظرة بالقاضي الإداري كمرجع استئنافي

ينظر القاضي الإداري اللبناني في التنازع الضريبي بصورة أساسية بطريق الاستئناف، وهي من الحالات القليلة التي يمارس فيها سلطته كمرجع استئنافي، حيث تنحصر هذه الحالات، على حد ما توصل إليه بحثنا، بهذا التنازع، وباستئناف قرارات لجان الاستملاك الاستئنافية^{١٩٩}، كما واستئناف قرارات لجان الاعتراضات البدائية على رسوم الاتصالات السلكية واللاسلكية^{٢٠٠}.

ويخضع الاستئناف في التنازع الضريبي لقواعد خاصة يتوقف قبوله بالشكل على احترامها (المبحث الأول)، كما وأنه ينتج مفاعيل معينة ترسم حكماً من خلالها معالم سلطة القاضي الضريبي (المبحث الثاني).

^{١٩٩} القانون رقم ٥٨ تاريخ ١٩٩١/٥/٢٩ المتعلق بالاستملاك وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٢٣، تاريخ ١٩٩١/٦/٦، المادة

.٢٠

^{٢٠٠} المرسوم رقم ٤٥٦٥ تاريخ ١٩٩٣/١٢/٢٧، م.س.ذ.، المادة ١١.

المبحث الأوّل: القواعد الخاصة لقبول الاستئناف شكلاً أمام القاضي الضريبي

لا يمكن للمكلف الذي ينوي الطعن في القرارات الضريبية الخاصة به أن يختار ولوج باب القاضي الإداري مباشرة، إذ يترتب عليه أن يتبع تسلسل المراجعات الإدارية والقضائية الملحوظة في القانون لتمكين القاضي من وضع يده وتالياً ممارسة سلطته وفق الأصول بصدد التنازع المعروض أمامه. وتتمثل هذه المراجعات المسبقة تبعاً بالاعتراض الإداري أمام الإدارة الضريبية (المطلب الأوّل) ومن ثم بالاعتراض القضائي بالدرجة الأولى أمام لجان الاعتراضات، على أن يشكل الاستئناف أمام مجلس شورى الدولة الحلقة الأخيرة من هذا التنازع (المطلب الثاني).

المطلب الأوّل: الاعتراض الإداري أمام الإدارة الضريبية

يتمتع الاعتراض الإداري أمام الإدارة الضريبية باعتباره المرحلة الأولى من التنازع الضريبي بطبيعة قانونية خاصة (الفرع الأوّل) كما ويخضع لشروط حددها القانون بدقة تحت طائلة رده (الفرع الثاني).

الفرع الأوّل: الطبيعة القانونية للاعتراض أمام الإدارة الضريبية

يشكّل الاعتراض الإداري لدى الإدارة الضريبية المدخل الأوحد مبدئياً المتاح أمام المكلف لإطلاق التنازع الضريبي بصدد القرارات الضريبية الخاصة به.

فقد افتتح المشرع اللبناني الفصل الثاني عشر من قانون الإجراءات الضريبية المخصص لتحديد أصول الاعتراضات، بالمادة ٩٧، المشابهة للمادة 1-190* R من كتاب الإجراءات الضريبية

الفرنسي^{٢٠١}، والتي أعطت الحق لكل صاحب علاقة أن يعترض على التكاليف بالضريبة والقرارات الضريبية الخاصة المتعلقة به إذا رأى فيها خطأً أو زيادةً أو إجحافاً بحقه أو مخالفة للقانون.

كما أن قانون الرسوم والعلاوات البلدية قد تضمن أحكاماً مماثلة في المواد ١٣٩ وما يليها التي أعطت لكل مكلف الحق أن يعترض على أي تكليف بالرسوم والعلاوات المنصوص عليها في هذا القانون إذا وجد فيها خطأً أو إجحافاً أو مخالفة، أمام البلدية المختصة أو القائمقام أو المحافظ المختص إذا كان الرسم أو العلاوة يفرض لحساب جميع البلديات في خارج النطاق البلدي.

وتعتبر هذه المراجعة المسماة "اعتراض أمام الإدارة الضريبية" في القانون اللبناني، و"المطالبة المسبقة" (réclamation préalable) في القانون الفرنسي، إحدى خصائص التنازع الضريبي، وواحدة من أهم السمات التي تميزه عن غيره من فروع التنازع.

فيلتزم على المكلفين الذين يرغبون بتصحيح الأخطاء الواقعة في تحديد مطرح الضريبة أو في حسابها، أو بالاستفادة من حق منصوص عليه في الأحكام القانونية أو التنظيمية، التقدم بمراجعة أمام الإدارة الضريبية المختصة قبل اللجوء إلى المراجعة القضائية. وعلى الرغم من كون المطالبة الإدارية تنطوي على منازعة تتعلق بمطرح الضريبة أو بحسابها، إلا أنها لا تتمتع بطابع قضائي إذ أن الإدارة الضريبية لا تتمتع بصفة القاضي الضريبي.

وتتدرج إذن تلك المراجعة في إطار الإجراءات الإدارية التسلسلية المخصصة لتصحيح الخطأ المرتكب من قبل المراقبين الضريبيين.^{٢٠٢}

ويتمتع الاعتراض أمام الإدارة الضريبية بطابع وجوبي، حيث يشكل مراجعة إدارية مسبقة إلزامية (recours administratif préalable obligatoire – RAPO)، باعتباره بحكم النص القانوني

²⁰¹ L'article R. 190-1 du LPF stipule : « Le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord adresser une réclamation au service territorial, selon le cas, de la direction générale des finances publiques ou de la direction générale des douanes et droits indirects dont dépend le lieu de l'imposition... ».

²⁰² E. CRUVELIER, op.cit., N° 66.

المرحلة الأولى من التنازع الضريبي، والتي يؤدي تجاوزها أو تجاهلها تلقائياً إلى رد المراجعة القضائية غير المسبوق بها، دون أي إمكانية لتصحيح هذا العيب بصورة لاحقة^{٢٠٣}.

فقد قضى مجلس شورى الدولة اللبناني بأن "مراحل الاعتراض على التكاليف بالضريبة التي نص عليها القانون هي مراحل إلزامية يقتضي مراعاتها وفقاً للتسلسل الملحوظ قانوناً، بحيث لا يمكن للمكلف أن يعترض مباشرة على تكليفه بالضريبة أمام لجنة الاعتراضات دون المرور بالمرحلة الإدارية، أو أمام مجلس شورى الدولة دون المرور بالمرحلتين الإدارية والقضائية البدائية"^{٢٠٤}.

وتبرز أهمية الاعتراض أو المطالبة المسبقة أمام الإدارة الضريبية على مستويين.

فمن نحو أول، يفسح الاعتراض الإداري المجال أمام الإدارة الضريبية كي تقوم بإعادة النظر في التكاليف للوقوف على صحته في ضوء ما يقدمه المكلف من أسباب، حتى إذا ما تبين لها أن الاعتراض الإداري له ما يبرره، أمكنها تصحيح التكاليف أو إلغائه وفق مقتضى الحال. وبالتالي، فإن الاعتراض الإداري يسمح بإنهاء النزاع في مراحله الأولى وفي وقت قصير، ما يحقق مصلحة المكلف عبر توفير الوقت والجهد والمال في تحصيل حقه، كما ومصلحة الإدارة المتمثلة بانتظام سير مصالح الخزينة واستقرارها.

أضف إلى أن الاعتراض الإداري يتيح للمكلف بالذات لدى درس الإدارة الضريبية لاعتراضه وأسبابه أن يقتنع بصحة عمل الإدارة من خلال مناقشتها لاعتراضه مما يحمله على التراجع عنه، وبالنتيجة إنهاء النزاع دون إبطاء^{٢٠٥}.

إذن فإن الاعتراض الإداري يفترض أن يؤدي إلى تصفية النزاعات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية وأصحاب العلاقة، ويحول من حيث المبدأ دون إثقال كاهل القضاء بعدد كبير من المراجعات بهذا الشأن، عبر إنهاؤها بالمرحلة الأولى.

²⁰³ Voir, R. CHAPUS, op.cit., N° 497 ; CEF, 31 octobre 1975, Société Coq France, Lebon, p. 534.

^{٢٠٤} م.ش.د.، قرار رقم ٧٩ تاريخ ٢٦/١٠/٢٠١١، الدولة/شركة إدارة وإنماء العقارات ش.م.ل.، غير منشور.

^{٢٠٥} انظر، يحيى مصطفى المبشر، م.س.د.، ص. ٢٦٦ وما يليها.

ولذلك، تحمل مرحلة الاعتراض الإداري إيجابيات جمة للمكلف بالنظر إلى بساطتها وسرعتها، وللإدارة باعتبارها مؤشراً على جودة نشاطها، وللقضاء لأنها تقلص من حجم المنازعات الضريبية في مرحلتها القضائية.^{٢٠٦}

ويمكن القول أن الاعتراض الإداري يندرج تماماً ضمن الأهداف التي يرمي المشرع إلى تحقيقها في أيامنا هذه عبر تفعيل حل النزاعات بغير الطرق القضائية، ما حوّل المؤسسة الكلاسيكية للتنازع الضريبي المتمثلة بالمطالبة المسبقة إلى مؤسسة حديثة.^{٢٠٧}

وقد اعتبر بعض الفقهاء أنه لا يصح أن نبالغ في ضمانات الاعتراض الإداري بالنسبة إلى المكلفين، ذلك أن الرقابة الإدارية هي رقابة ذاتية تجعل من الإدارة خصماً وحكماً لجهة تصرفاتها محل الشكوى، وأن هذا الوضع لا يتحقق فيه الحياد الكامل، ولا يؤدي بهذه الصورة إلى العدالة التي ينشدها المكلفون، وبخاصة أن الإدارة الضريبية تتصرف كخصم، أحياناً، وليس كحكم.^{٢٠٨}

غير أن هذا الرأي لا يصح على إطلاقه، إذ إن تأدية الاعتراض أمام الإدارة الضريبية للفائدة المرجوة منه هو رهن بمدى تطور الإدارة في الدولة وحدائتها، وبدرجة الشفافية في العلاقة بين الإدارة الضريبية وأصحاب العلاقة. وخير دليل على ذلك أن مصفاة المطالبة المسبقة الإدارية في فرنسا تؤدي إلى تسوية النزاعات في أكثر من ٩٩٪ من الحالات.^{٢٠٩}

ومن نحو ثانٍ، فإن الاعتراض الإداري يؤدي إلى حصر موضوع النزاع وتجميد الطلبات في حدود ما تمت المطالبة به أمام الإدارة الضريبية، وهو ما يسمى في فرنسا (la cristallisation du débat contentieux). فيتحدد مبدئياً الموضع العملي الذي سيمارس عليه القاضي الضريبي سلطته منذ المرحلة الأولى للتنازع الضريبي.

^{٢٠٦} مروان القطب، "منازعات التحقق الضريبي في لبنان"، مجلة الحياة النيابية، العدد ٧٥، مجلس النواب، بيروت، حزيران ٢٠١٠، ص. ٩٠.

²⁰⁷ A. BOYER, *Introduction au Droit fiscal*, Ellipses, Paris, 2020, p. 212.

^{٢٠٨} يحيى مصطفى المبشر، م.س.د.، ص. ٢٦٧ وما يليها.

²⁰⁹ CEF, « Le juge administratif, et l'impôt », op. cit., page de garde.

وبناءً على ما تقدم، فإنه لا يحق مثلاً للمكلف الذي اكتفى في اعتراضه الإداري بالمنازعة في التكاليف الإضافي، أن يطلب أمام القاضي الضريبي إلغاء التكاليف الأساسي، أو التكاليف العائد لسنة مغايرة للسنوات المعينة في الاعتراض الإداري، إلخ..²¹⁰

ولا شك في أن الدور المحوري الذي يؤديه الاعتراض الإداري باعتباره حجر الأساس في مراحل التنازع الضريبي، قد أُملي إخضاعه لشروطٍ حرص المشرع على تحديدها بدقة.

الفرع الثاني: شروط الاعتراض أمام الإدارة الضريبية

إن إنطلاق التنازع الضريبي ابتداءً من مرحلة الاعتراض أمام الإدارة الضريبية هو رهن عدد من الشروط القانونية الواجب توافرها حكماً تحت طائلة رد الاعتراض وتقويت فرصة تحصيل الحقوق على المكلف.

ويأتي في طليعة هذه الشروط وجوب تمتع المعترض بالصفة والمصلحة التي تخوله التقدم باعتراضه، وهو شرط محدد في التنازع الضريبي بصورة أدق وأكثر صرامة مما هي الحال عليه في فروع التنازع الأخرى.²¹¹

فقد حصرت المادة 97 من قانون الإجراءات الضريبية في لبنان، كمنظيرتها المادتين 190 L. و1-190 R* من كتاب الإجراءات الضريبية في فرنسا، الصفة والمصلحة للتقدم بالاعتراض أمام الإدارة الضريبية بـ "صاحب العلاقة" الذي صدرت التكاليف والقرارات الضريبية الخاصة بإسمه، وهو عملياً المكلف. وكذا هي الحال بالنسبة إلى الرسوم والعلوات البلدية، والتي حصرت المادة 139 من قانون الرسوم والعلوات البلدية حق الاعتراض عليها بالمكلف. وبالتالي، لا يقبل الاعتراض المقدم من قبل الأشخاص الثالثين من غير المكلفين، حتى ولو لم يكونوا غريبين كلياً عن الضريبة. فقد قضي مثلاً بأنه لا يقبل الاعتراض المقدم من قبل مدير الشركة على الضريبة المفروضة عليها، طالما أنه لم

²¹⁰ V. HAÏM, op. cit., N° 194.

²¹¹ CEF, « Le juge administratif, et l'impôt », op. cit., p.7.

يتم تكليفه شخصياً بأي ضريبة بالتكافل والتضامن مع هذه الشركة، وفي ظلّ عدم حيازته لأي صفة تتيح له ذلك^{٢١٢}.

إلا أن القانون أجاز تقديم الاعتراض من قبل شخص ثالث فقط عندما يكون مخولاً أن ينوب قانوناً عن المكلف^{٢١٣}.

وإن الاجتهاد مستقر على اعتبار أن مسألة الصفة والمصلحة للتقدم بالاعتراض تتعلق بالانتظام العام ويترتب على القاضي إثارتها عفواً ولو لم يدل بها أحد الخصوم.^{٢١٤}

وعلاوةً على ما تقدم، فلا بد للمكلف أن يتقدم باعتراضه أمام الإدارة الضريبية ضمن المهلة المحددة قانوناً.

فقد أوجبت المادة ٩٧ من قانون الإجراءات الضريبية في لبنان على صاحب العلاقة أن يتقدم بالاعتراض الإداري ضمن مهلة شهرين من تاريخ تبليغه التكليف أو القرار، أو من تاريخ الدفع في حال لم تصدر الإدارة الضريبية المختصة قراراً بالدفع أو في حال قام المكلف بدفع الضريبة أو الغرامات قبل تبليغه هذا القرار، وذلك تحت طائلة رد الاعتراض شكلاً.

وبمقتضى المادة ٥١ من المرسوم المتعلق بتحديد دقائق تطبيق القانون رقم ٤٤ تاريخ ١١/١١/٢٠٠٨ وتعديلاته (الإجراءات الضريبية)^{٢١٥} التي حددت دقائق تطبيق المادة ٩٧ من قانون الإجراءات الضريبية، فإن المادة ٩٧ المذكورة تطبق مع مراعاة النصوص القانونية التي ترعى معالجة الأخطاء

²¹² CEF, 20 décembre 2013, M. NEANG CHIN, consulté le 22/7/2024 sur :

<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000028389278>.

^{٢١٢} القانون رقم ٤٤ تاريخ ١١/١١/٢٠٠٨، م.س.د.، المادة ٩٧ فقرة ٢؛ القانون رقم ٦٠ تاريخ ١٢/٨/١٩٨٨، م.س.د.، المادة ١٤٣.

²¹⁴ CEF, 16 décembre 1998, Société immobilière de font de Veyre, consulté le 25/7/2024 sur :

<https://www.legifrance.gouv.fr/juri/id/CETATEXT000007999844>.

^{٢١٥} المرسوم رقم ٢٤٨٨ تاريخ ٣/٧/٢٠٠٩ المتعلق بتحديد دقائق تطبيق القانون رقم ٤٤ تاريخ ١١/١١/٢٠٠٨ وتعديلاته (الإجراءات الضريبية) وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٣٣، تاريخ ٩/٧/٢٠٠٩.

المادية للضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة، والتي تؤدي إلى إعطاء مهلة أطول للتقدم بالاعتراض الضريبي في هكذا حالات. ويذكر مثلاً من بين تلك النصوص القانونية، قانون رسم الطابع المالي الذي مدد في المادة ١٠١ منه مهلة الاعتراض إلى ٣١ كانون الأول من السنة التالية للسنة التي فرض فيها الرسم والغرامة إذا كان الاعتراض يتناول خطأ مادياً بحتاً يتعلق حصراً بتدوين الأرقام أو الأسماء أو بإجراء العمليات الحسابية أو بتكرار التكاليف، أو بتكليف غير متوجب أصلاً.

أما بالنسبة لمهلة الاعتراض الإداري على الرسوم والعلاوات البلدية فهي شهران اعتباراً من تاريخ الإعلان في الجريدة الرسمية عن وضع الجداول في التحصيل بالنسبة إلى الرسوم المفروضة بموجب جداول تكليف أساسية، وشهرٌ واحد من تاريخ إبلاغ المكلف شخصياً أو في محل إقامته الإعلام المتعلق بالرسوم بالنسبة إلى الرسوم المفروضة بموجب جداول تكليف إضافية أو تكميلية أو بأوامر قبض أو بأية وسيلة أخرى، على أن تمدد مهلة الاعتراض لغاية ٣١ كانون الأول من السنة الثالثة التي تلي السنة التي جرى فيها التكاليف إذا كان الاعتراض يتناول خطأ مادياً يتعلق حصراً بتدوين الأرقام أو الأسماء أو بإجراء العمليات الحسابية أو بتكرار التكاليف أو تكليف غير متوجب.^{٢١٦}

وإن اجتهاد مجلس شورى الدولة مستقرٌ على اعتبار أن مهلة الاعتراض الإداري أمام الإدارة الضريبية بالنسبة للضرائب والرسوم التي تتولى تحقيقها وتحصيلها وزارة المالية^{٢١٧}، كما مهلة الاعتراض الإداري أمام البلدية المختصة أو من يقوم مقامها بالنسبة للرسوم والعلاوات البلدية^{٢١٨}، هي مهلة إسقاط، لا تنقطع ولا تتوقف ويترتب على انقضائها سقوط الحق بتقديم الاعتراض، كما أنها تتعلق بالانتظام العام.

هذا وقد فرض المشرع شروطاً معينة لجهة شكل الاعتراض أمام الإدارة الضريبية ومندرجاته تحت طائلة رده شكلاً.

^{٢١٦} القانون رقم ٦٠ تاريخ ١٢/٨/١٩٨٨، م.س.د.، المادتان ١٤٠ و ١٤١.

^{٢١٧} م.ش.د.، قرار رقم ٤٧٣ تاريخ ٢٦/٢/٢٠١٨، شركة ديب أمين وشريكته للصيرفة/ الدولة، غير منشور؛ م.ش.د.، قرار رقم ١٨٤ تاريخ ٣١/١/٢٠٢٣، الدولة/ربيع الصباح ورفاقه، غير منشور.

^{٢١٨} م.ش.د.، قرار رقم ٤٧٥ تاريخ ٤/٣/٢٠١٩، حسن علي خليل/بلدية بيروت، غير منشور.

فقد أوجبت المادة ٩٧ من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني، على غرار المادة 3-197* R من كتاب الإجراءات الضريبية في فرنسا، أن يتم تقديم الاعتراض 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، ورتبت صراحةً على غياب أي شرطٍ من تلك الشروط ردّ الاعتراض شكلاً.

كما أن قانون الرسوم والعلاوات البلدية قد حدد شكل الاعتراض الإداري ومشمولاته في المادتين ١٤٣ و ١٤٤ منه، حيث فرض تقديم الاعتراض على شكل استدعاء يوقعه المكلف صاحب العلاقة أو من ينوب عنه قانوناً، على أن يتضمن اسم المعارض وشهرته وعنوانه ومحل إقامته، ونوع التكليف المعارض عليه ومقداره، وموضوع الاعتراض وأسبابه، وذكر الوثائق والمستندات المرفقة بالاعتراض. ولا شك في أن إيلاء المشرع عناية خاصة بشكل الاعتراض ومندرجاته ليس عبثياً، لا بل إنه رمى من خلال ذلك إلى تحقيق غاية أساسية تتمثل بحصر موضوع النزاع بوضوح منذ المرحلة الأولى من التنازع.

وبعد تقديم الاعتراض الإداري، فرض قانون الإجراءات الضريبية اللبناني في المادة ٩٨ منه على الإدارة الضريبية أن تدرس جميع النقاط الواردة في الاعتراض وأن تبت فيه قبولاً أو رفضاً كلياً أو جزئياً بصورة خطية ومعللة خلال مهلة ستة أشهر من تاريخ استلامها الاعتراض، قابلة للتמיד لمدة ثلاثة أشهر لمرة واحدة فقط، تحت طائلة اعتبار سكوتها إلى ما بعد هذه المدة بمثابة قرار ضمني بقبول الاعتراض.

كما ألزم قانون الرسوم والعلاوات البلدية في المواد ١٤٦ وما يليها منه المرجع المقدم إليه الاعتراض أن يدرسه وأن يجري كافة التحقيقات اللازمة، على أن يبت فيه في مهلة أقصاها شهراً واحداً إذا كان الاعتراض يتناول خطأ مادياً، وثلاثة أشهر في الحالات الأخرى، وهي مهلة قابلة للتوقف عندما يطلب إلى المعارض تقديم إيضاحات أو إبراز وثائق أو مستندات إلى حين تقديمها. وإذا انقضت المهلة المذكورة دون جواب، أو إذا وجد المرجع المختص أن الاعتراض مردود في الشكل أو في الأساس، أوجب عليه القانون إحالة الاعتراض إلى لجنة الاعتراضات المختصة دون إبطاء مشفوعاً بالمطالبة.

كما أتاح القانون أمام المعارض الذي أجيب جزئياً إلى مطالبه أن يطلب في مهلة شهر من تاريخ إبلاغه القرار، إحالة القضية إلى لجنة الاعتراضات لإعادة النظر فيها.

إذن بعد إتمام مرحلة الاعتراض الإداري دون استجابة الإدارة الضريبية إلى مطالب المكلف، أجاز له القانون أن ينتقل في منازعته إلى مرحلة الاعتراض القضائي.

المطلب الثاني: الاعتراض القضائي في التنازع الضريبي

يمرّ الاعتراض القضائي في التنازع الضريبي في لبنان بمرحلة الاعتراض بالدرجة الأولى أمام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم النوعية (الفرع الأول)، وعند الاقتضاء، يتم من بعدها الانتقال إلى مرحلة الاستئناف أمام مجلس شوري الدولة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الاعتراض أمام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم النوعية

إن قرار الإدارة الضريبية السلبي الصادر بنتيجة درس الاعتراض الإداري للمكلف يتيح له الارتقاء بالمنازعة ونقلها، ضمن حدود مضمون الاعتراض الإداري، إلى مرحلة الاعتراض القضائي بدرجة الأولى، حيث يتم ذلك في لبنان عبر طعن يقدمه في هذا القرار السلبي أمام لجنة الاعتراضات المختصة، وفي فرنسا بموجب طعن يقدمه أمام محكمة الدرجة الأولى^{٢١٩}.

فقد أجازت المادة ٩٩ من قانون الإجراءات الضريبية للمكلف أن يطعن في قرارات الإدارة الضريبية الصادرة وفقاً لأحكام المادتين ٩٧ و ٩٨ من هذا القانون والمتضمنة رد الاعتراض كلياً أو جزئياً أمام المحكمة الإدارية خلال مهلة شهرين من تاريخ تبلغ قرار الإدارة الضريبية نتيجة درس الاعتراض وإلا يرد طلب الطعن شكلاً.

^{٢١٩} كتاب الإجراءات الضريبية الفرنسي، المادة 1-199*R.

وقد قصدت المادة ٩٩ المذكورة بالمحكمة الإدارية تلك المنصوص على صلاحيتها في المادة ٦٠ من نظام مجلس شورى الدولة باعتبارها المحكمة العادية للقضايا الإدارية، والتي أشارت المادة ٦١ من النظام عينه إلى أنها تنتظر، من جملة ما تنتظر فيه، في قضايا الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة خلافاً لأي نص آخر عام أو خاص. غير أن المشرع قد أناط في المادة ٣٤ من نظام مجلس شورى الدولة تحديد تاريخ مباشرة المحاكم الإدارية لعملها وعددها ومراكزها وعدد قضاة كل غرفة فيها، بقرار من وزير العدل بعد موافقة مكتب مجلس شورى الدولة، لم يصدر لغاية تاريخه.

وقد تنبّه المشرع إبان إقراره لقانون الإجراءات الضريبية إلى هذا الواقع، فأضاف إلى المادة ٩٩ السالف ذكرها فقرةً ثانية تتضمن أحكاماً انتقالية، أشار فيها إلى أنه إلى حين إنشاء وتشكيل المحاكم الإدارية، يجوز الطعن في قرارات الإدارة الضريبية أمام لجان الاعتراضات التي تنشأ وتشكل في كل محافظة بموجب مرسوم يتخذ في مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية ووزير العدل، وذلك وفقاً للأصول المنصوص عليها في المادة ١٠٠ من هذا القانون^{٢٢٠}. غير أن هذه اللجان لم تنشأ هي الأخرى لغاية تاريخه.

أما في ما يتعلق بالرسوم والعلاوات البلدية، فإن لجنة الاعتراضات التي يتوجب على المرجع المختص أن يحيل إليها الاعتراض المردود في الشكل أو في الأساس كلياً أو جزئياً، فهي تلك المنصوص عليها في المادة ١٥٢ منه^{٢٢١}.

^{٢٢٠} القانون رقم ٤٤ تاريخ ١١/١١/٢٠٠٨، م.س.ذ.، المادة ١٠٠، وبمقتضاها تتألف تلك اللجان من قاضي عامل أو قاضي شرف عدلي أو إداري أو مالي من الدرجة الرابعة على الأقل (رئيساً)، ومراقب ضرائب رئيسي من غير الوحدة المختصة بالتكليف (عضواً)، ومن مندوب عن غرفة التجارة والصناعة المختصة يختاره رئيس الغرفة المذكورة (عضواً)، موظف من الإدارة الضريبية التي قامت بدرس الاعتراض أو قامت بالتكليف ينتمي إلى الفئة الثالثة على الأقل مقررراً لا يحق له التصويت.

^{٢٢١} القانون رقم ٦٠ تاريخ ١٢/٨/١٩٨٨، م.س.ذ.، المادة ١٥٢، وبمقتضاها تنتظر في الاعتراض وتبنت به لجنة أو أكثر في كل محافظة تؤلف بمرسوم بناءً على اقتراح وزراء العدل والمالية والداخلية من قاضي (رئيساً)، ومراقب ضرائب رئيسي من وزارة المالية (عضواً)، وموظف من وزارة الداخلية من الفئة الثالثة على الأقل (عضواً)، ويقوم بوظيفة مقرر أحد الموظفين من الفئة الرابعة على الأقل دون أن يشترك في المذاكرة، وينضم إلى اللجنة عند النظر بالاعتراضات في كل بلدية عضو استشاري يمثل هذه البلدية ينتدبه رئيس السلطة التنفيذية فيها.

وقد حتمّ هذا الواقع على مجلس شورى الدولة أن يتصدى إلى مسألة تحديد المرجع الصالح للنظر في الاعتراض القضائي بالدرجة الابتدائية، سواء للضرائب والرسوم التي تتولى وزارة المالية تحققها وتحصيلها، أم للرسوم والعلاوات البلدية، في ظل عدم تفعيل المحاكم الإدارية من جهة، وعدم إنشاء لجان الاعتراضات في المحافظات المنصوص عليها في المادة ١٠٠ من قانون الإجراءات الضريبية من جهة أخرى.

فلجهة عدم صدور قرار وزير العدل المشار إليه في المادة ٣٤ من نظام مجلس شورى الدولة وتالياً عدم تشكيل المحاكم الإدارية التي كان يفترض أن تتولى صلاحية النظر في قضايا الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة خلافاً لأي نص آخر عام أو خاص، بعد أن ألغى المشرع بموجب المادة ٦٢ من النظام عينه صراحةً جميع لجان الاعتراضات على الضرائب المباشرة وغير المباشرة وعلى الرسوم الأميرية والبلدية المنشأة بموجب مختلف قوانين الضرائب والرسوم، قضى مجلس شورى الدولة بلا تردد إزاء استحالة تطبيق المادتين ٦١ و ٦٢ من نظام مجلس شورى الدولة مباشرة، بوجوب الإبقاء على النصوص القانونية السابقة، بالرغم من إلغائها بموجب النظام المذكور، عملاً بنظرية حالة الاستمرارية القسرية أو الحكمية للقانون القديم (*la survie forcée de la loi ancienne*). وبرر المجلس الحل الذي توصل إليه لهذه الناحية بكون القاعدة العامة المعتمدة في مثل هذه الحالات، تتمثل باعتبار النصوص التشريعية تحوز قوة التطبيق المباشر، إلا أن العلم والاجتهاد مستقران على إرجاء تنفيذ أحكام النصوص التشريعية الجديدة عند استحالة تطبيقها، وذلك ريثما تتمكن السلطة التنفيذية من وضع النصوص موضع التنفيذ. وأضاف المجلس أن مبدأ استمرارية سير المرافق العامة يفرض على لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم الأميرية والبلدية، وجوب الاستمرار بالعمل وفق الأحكام التي ترعاها، إلى حين وضع النصوص المتعلقة بالمحاكم الإدارية موضع التنفيذ الفعلي، وذلك منعاً لأي فراغ تشريعي (*vacuum juris*) يكون من شأنه أن يؤدي إلى عرقلة حسن سير العدالة وإحراق الحق.^{٢٢٢}

^{٢٢٢} م.ش.د.، قرار رقم ٦٦٦ تاريخ ٢٠٠٢/٩/٥، جامعة القديس يوسف/بلدية بيروت، م.ق.إ. العدد السابع عشر، ٢٠٠٥، ص. ١١٣٠؛ م.ش.د.، قرار رقم ٤٨٧ تاريخ ٢٠٠٦/٥/٣١، شركة معوض وإده ش.م.م./الدولة، م.ق.إ.=

كما وطبّق مجلس شورى الدولة المبادئ عينها لجهة عدم إنشاء لجان الاعتراضات في المحافظات المنصوص عليها في المادة ١٠٠ من قانون الإجراءات الضريبية، حيث قضى بأنه طالما لم يصدر لغاية تاريخه المرسوم المتضمن إنشاء وتشكيل لجان اعتراضات في كل محافظة وفقاً للأصول المنصوص عليها في المادة ١٠٠ من قانون الإجراءات الضريبية، فإنه يتعدّد تطبيق أحكام الفقرة الثانية من المادة ٩٩ من القانون المذكور، لأن المرسوم الذي سيتخذه مجلس الوزراء يعتبر من الأعمال أو التدابير الضرورية لإدخال النص الجديد حيّز التنفيذ. وخلص المجلس بناءً على هذا الواقع إلى اعتبار أحكام البند الثاني المادة ٩٩ من قانون الإجراءات الضريبية من الأحكام القانونية غير القابلة للتطبيق المباشر، الأمر الذي يوجب الإبقاء على النصوص القانونية السابقة المتعلقة بلجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم النوعية المنصوص عليها في القوانين الضرائبية المتفرقة (قانون ضريبة الدخل، وقانون الضريبة على القيمة المضافة، وقانون رسم الانتقال، إلخ.)، بالرغم من إلغائها صراحةً بموجب القانون المذكور، عملاً بنظرية حالة الاستمرارية القسرية أو الحكمية للقانون القديم (la survie forcée de la loi ancienne).^{٢٢٣}

أما مهلة الشهرين المحددة في المادة ٩٩ من قانون الإجراءات الضريبية لتقديم الطعن أمام لجنة الاعتراضات فهي مهلة إسقاط يترتب على انقضائها سقوط الحق بتقديم الاعتراض، وهي غير قابلة للتعليق أو للانقطاع أو للتمديد، كما أنها تتعلق بالانتظام العام حيث يترتب على القاضي أن يثير عفواً الدفع بورود الاعتراض خارج المهلة القانونية، وإن لم يدل بها أي من الخصوم.^{٢٢٤}

=العدد الثاني والعشرون، ٢٠١١، ص. ٩٣٤؛ م.ش.د.، قرار رقم ٢٨ تاريخ ٢١/١٠/٢٠٠٨، بلدية بيروت/نظرية يموت، غير منشور.

^{٢٢٣} م.ش.د.، قرار رقم ٤٠٧ تاريخ ٢٨/٣/٢٠١٣، شركة كيبكو لیبانون ش.م.م./الدولة، غير منشور.

^{٢٢٤} م.ش.د.، قرار رقم ٨٠ تاريخ ٣١/١٠/٢٠١٩، الدولة/شركة الكسارات الوطنية ش.م.م، غير منشور.

بالمقابل، فإن المهلة التي لحظها القانون كي تصدر لجنة الاعتراضات قرارها في غضون مهلة هي مهلة حث وليست مهلة إسقاط طالما أن المشرع لم يرتب أي نتيجة قانونية على تخطي اللجنة للمهلة المحددة، من قبيل رفع يد اللجنة عن النظر في الاعتراض.^{٢٢٥}

هذا وقد فرض المشرع على لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم تعليل قراراتها^{٢٢٦}، وهو الأمر الذي ما انفك يكرر الاجتهاد بأنه يتوافق مع المبادئ العامة المتعلقة بكل قرار يصدر عن هيئة قضائية أو عن هيئة إدارية ذات صفة قضائية كاللجان المذكورة، موضحاً بأن التعليل المقصود هو أن يتضمن القرار من جملة ما يتضمن بسطاً كافياً لأقوال الفريقين في ما يتعلق بطلباتها والأسباب التي يستندان إليها والوسائل التي يتذرعان بها والجواب عليها وتبيان كيفية الوصول إلى النتيجة المحددة.^{٢٢٧}

إن المنازعة الضريبية قد لا تنتهي بصور قرار لجنة الاعتراضات، إذ قد يرى أي من الفرقاء أو كلاهما، الذي لم يقتنع بقرار اللجنة وجوب استئنافه أمام مرجع أعلى، ألا وهو مجلس شوري الدولة.

الفرع الثاني: الاستئناف أمام مجلس شوري الدولة

يشكل مجلس شوري الدولة الملاذ الأخير للمكّلف في سبيل المطالبة بحقوقه بمواجهة الإدارة الضريبية وذلك بطريق استئناف قرار لجنة الاعتراضات أمام هذا المجلس. فضلاً عن ذلك، تعتبر هذه المرحلة التي تتوّج مراحل التنازع الضريبي إحدى المحطات القليلة التي تمثل فيها الإدارة أمام القاضي

^{٢٢٥} م.ش.د.، قرار رقم ١٣٣ تاريخ ٢٠١٧/١١/٧، مستشفى أوتيل ديو دو فرانس/الدولة، منشور في: ميري داود، قضايا الضرائب والرسوم في اجتهاد مجلس شوري الدولة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، ٢٠١٩، ص. ٢٦٥.

^{٢٢٦} المرسوم رقم ١٥٩٤٧ تاريخ ١٩٦٤/٣/٣١ المتعلق بتحديد أصول الاعتراض على الضرائب والرسوم ومهل البت بالاعتراضات، ج.ر.، العدد ٢٩، تاريخ ١٩٦٤/٤/٩، المادة ٢٣؛ المرسوم رقم ٢٤٨٨ تاريخ ٢٠٠٩/٧/٣، م.س.د.، المادة ٥٣؛ القانون رقم ٦٠ تاريخ ١٩٨٨/٨/١٢، م.س.د.، المادة ١٦١.

^{٢٢٧} م.ش.د.، قرار رقم ٤٩٤ تاريخ ٢٠٢٠/٧/٢، شركة مجموعة افرام الصناعية ش.م.ل. (هولدنغ)/الدولة، غير منشور.

الإداري كمستدعية لا كمستدعى بوجهها، عندما تبادر إلى استئناف قرار لجنة الاعتراضات في حال صدوره لصالح المكلف كلياً أو جزئياً.

فقد أتاحت المادة ١٠١ من قانون الإجراءات الضريبية في البند ١ منها لكل من المكلف والإدارة الضريبية استئناف قرار لجنة الاعتراضات أمام مجلس شورى الدولة وفقاً لأصول المحاكمات لديه وذلك خلال مهلة شهر من تاريخ تبلغ القرار. ويلاحظ في هذا الصدد أن المشرع قد حدد لاستئناف قرارات لجان الاعتراضات مهلة استئناف أقصر من مهلة الشهرين المحددة في النص العام المتمثل بالمادة ١١٤ من نظام مجلس شورى الدولة عند عدم وجود نص مخالف. ومما لا شك فيه أن اعتماد المشرع هذا التوجّه يعكس رغبته في تقصير مدة التنازع الضريبي تمهيداً لتأمين استقرار الأوضاع القانونية الضريبية بالسرعة الممكنة.

وقد حددت المادة ١٠١ السالف ذكرها صراحةً الطبيعة القانونية لمهلة الاستئناف حيث أشارت إلى أن هذه المهلة تعتبر مهلة إسقاط بالنسبة إلى الإدارة الضريبية والمكلف على حدٍ سواء. وقد أكد الاجتهاد نتيجةً لذلك على أن مهلة الاستئناف هذه لا تنقطع ولا تتوقف، ويترتب على انقضائها سقوط الحق بتقديم الاستئناف^{٢٢٨}.

كما فرضت المادة ١٠١ عينها في البند ٢ منها على المكلف أن يودع في صندوق الخزينة تأميناً مالياً يوازي خمسة بالمئة (٥%) من مقدار المبالغ المعترض عليها من ضريبة وغرامات باستثناء غرامة التأخير في الدفع. وفي حال عدم إرفاق الإيصال المثبت لدفع التأمين بالمراجعة الاستئنافية المرفوعة أمام مجلس شورى الدولة، رتبت المادة المذكورة رد المراجعة شكلاً. أما لجهة مصير هذا التأمين المالي، فقد أشار البند ٢ من المادة ١٠١ عينه إلى أنه عند صدور القرار النهائي، في حال قبول الطلب، يستعمل هذا التأمين لتسديد الضريبة المتوجبة، ويعاد الرصيد إلى المكلف في حال وجوده، وفي حال الرفض، يصادر التأمين إيراداً للخزينة.

^{٢٢٨} م.ش.د.، قرار رقم ٨٦ تاريخ ٢٣/١٠/٢٠١٧، شركة أحمد المصري وشركاه للتجارة والمعادن/الدولة، غير منشور؛ م.ش.د.، قرار رقم ٢٧٣ تاريخ ١٢/٣/٢٠٢٤، المحامي كمال رحال/الدولة، غير منشور.

ويبدو أن المشرع قد رمى من خلال فرض التأمين المالي إلى الحيلولة دون تحوّل الاستئناف أمام مجلس شورى الدولة إلى مراجعة تلقائية في شتى الحالات، إذ أنه يفترض أن يكفل حداً أدنى من الجدية لدى المكلف الذي يرغب في متابعة منازعته القضائية بدرجتها الثانية أمام المجلس، ما يخفف مبدئياً من المراجعات غير المجدية.

وفي حين أن المادة ١٠١ من قانون الإجراءات الضريبية وصّفت بصورة واضحة درجة التقاضي التي ينظر فيها مجلس شورى الدولة في التنازع الضريبي على أنها استئناف، ولم تقيدها بأسباب استئنافية معينة تاركة إياها على إطلاقها، فإن المادة ١٦٣ من قانون الرسوم والعلوات البلدية بالمقابل لا تتسم بالوضوح عينه كما أنها حصرت أسباب المراجعة أمام المجلس بسببٍ واحد. فأشارت المادة ١٦٣ المذكورة إلى أن قرارات لجان الاعتراض على الرسوم والعلوات البلدية لا تقبل أي طريق من طرق المراجعة إلا الطعن أمام مجلس شورى الدولة بسبب مخالفة القانون، وذلك خلال مهلة شهر اعتباراً من تاريخ إبلاغ المكلف أو البلدية القرار.

وقد تصدى مجلس شورى الدولة لهذه المسألة وتمكّن من إزالة الغموض الذي يكتنفها من خلال التفسير الذي اعتمده للنصوص القانونية ذات الصلة. فاعتبر أنه من مقابلة نص المادة ١١٧^{٢٢٩} مع المادة ١١٤^{٢٣٠} من نظام مجلس شورى الدولة، يظهر أن الطعن أمام مجلس شورى الدولة في قرارات الهيئات الإدارية ذات الصفة القضائية يكون بصورة شاملة طلب نقض ما لم يعيّن القانون بصراحة أنه استئناف، إما بذكر الاستئناف صراحةً وإما ببيان القواعد التي ترعاها إذا كانت هذه القواعد تماثل قواعد الاستئناف؛ وبعبارة أخرى ووفق المبادئ العامة لأصول المحاكمات يخضع كل قرار قضائي للنقض أمام السلطة القضائية العليا ما لم تنص القوانين صراحةً أو ضمناً على خلاف ذلك أي ما لم تنص على أن القرار القضائي المذكور لا يقبل النقض أو يقبل الاستئناف أمام مرجع قضائي أعلى. واستقرّ

^{٢٢٩} مشروع القانون المنفذ بالمرسوم رقم ١٠٤٣٤ تاريخ ١٩٧٥/٦/١٤، م.س.ذ.، المادة ١١٧: " يمكن تمييز الأحكام الصادرة بالدرجة الأخيرة عن الهيئات الإدارية ذات الصلة القضائية وإن لم ينص القانون على ذلك. ".
^{٢٣٠} المرجع أعلاه، المادة ١١٤: " يخضع استئناف الأحكام الصادرة بالدرجة الأولى عن الهيئات الإدارية ذات الصلة القضائية للقواعد المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الخاصة بالهيئات المذكورة. وتكون مهلة الاستئناف شهرين من تاريخ التبليغ عند عدم وجود نص مخالف. "

اجتهاد المجلس بالنتيجة على أنه يستفاد من المادة ١٦٣ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية أن مجلس شورى الدولة هو مرجع استئنافي لقرارات لجان الاعتراضات على الرسوم والعلاوات البلدية، لا سيّما أن طبيعة التنازع الضريبي تفرض ذلك^{٢٣١}.

أما لجهة حصر المادة ١٦٣ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية الاستئناف بسبب واحد، فقد اعتمد اجتهاد مجلس شورى الدولة تفسيراً يؤدي عملياً إلى التقليل من صرامة النص ويجعل تلك الحصرية ظاهرة. فقد استقر الاجتهاد على اعتبار أن "ذكر "مخالفة القانون" في المادة ١٦٣ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية رقم ١٩٨٨/٦٠ كسببٍ وحيدٍ للطعن، وإن كان في الظاهر منحصراً في حالة واحدة من حالات أسباب الاعتراض على الرسم المنصوص عليها في المادة ١٣٩ من القانون عينه، التي تعطي المكلف حق الاعتراض على أي تكليف بالرسوم البلدية إذا وجد فيها خطأ أو إجحافاً أو مخالفة، إلا أنه في الواقع أكثر شمولاً من ذلك في الظاهر، ذلك أن كل عمل يؤدي إلى استيفاء رسم بلدي، لا يترتب كلياً أو جزئياً لأحد الأسباب المذكورة في المادة ١٣٩ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية، يشكل مخالفة للقانون، لأنه بموجب أحكام الدستور لا يجوز أن تفرض وأن تجبى ضريبة إلا بموجب القانون، كما أن عبارة " القانون" تعني مخالفة أية أحكام أو أصول أو مبادئ قانونية تجعل من التكليف غير واقع في محله القانوني"^{٢٣٢}.

والى جانب الشروط الشكلية الخاصة المفروضة بموجب مختلف القوانين الضريبية، يخضع استئناف قرارات لجان الاعتراضات أمام مجلس شورى الدولة للشروط العامة المنصوص عليها في المواد ٧٢ و٧٣ و٧٤ من نظام هذا المجلس، والتي يجب أن تتوافر في سائر المراجعات المرفوعة لدى المجلس، من تقديم الاستدعاء بواسطة محام، وتحديد موضوع الاستدعاء وبيان الوقائع وذكر النقاط القانونية المبني عليها الاستدعاء، ولصق الطابع القانوني عليه، وإرفاق نسخة طبق الأصل عن القرار المطعون فيه، وما إلى ذلك من مشتملات ومرفقات.

^{٢٣١} م.ش.د.، قرار رقم ٢٧ تاريخ ١٩٩٢/١/٩، بلدية بيروت/منير يازجي ورفيقه، م.ق.إ. العدد السادس، ١٩٩٢-١٩٩٣، ص. ٢٠٢؛ م.ش.د.، قرار رقم ١٢٣ تاريخ ٢٠٠٢/١٢/٩، شركة جباضو للأخشاب جب وود/بلدية طرابلس، م.ق.إ. العدد التاسع عشر، ٢٠٠٧، ص. ٢٧١.

^{٢٣٢} م.ش.د.، قرار رقم ٨ تاريخ ٢٠١٤/١٠/٧، شركة تاكو ش.ت.ب./بلدية بيروت، غير منشور.

ويتشدد مجلس شورى الدولة في فرض اتباع تسلسل المراجعات الملحوظة في القانون قبل وصول المنازعة أمامه، حيث ما انفك يؤكد على أنه لا يجوز المنازعة مباشرة أمام هذا المجلس في قانونية التكليف الضريبي، دون المرور بالمرحلتين الإدارية والقضائية البدائية، معتبراً أن هذه المسألة هي مرتبطة بنطاق صلاحية المجلس وتالياً بالانتظام العام^{٢٣٣}. فمما لا شك فيه أن اللجوء إلى الطعن مباشرة أمام مجلس شورى الدولة في القرارات الضريبية الخاصة بالمكلف يصطدم بالدفع بالمراجعة الموازية التي حظرتها صراحةً المادة ١٠٧ من نظام مجلس شورى الدولة^{٢٣٤}.

غير أنه في خروجٍ عن هذا المبدأ، اعتبر الاجتهاد أنه يجوز للمكلف أن يلجأ استثنائياً، في نطاق القضاء الشامل، إلى الطعن مباشرة أمام مجلس شورى الدولة بالدرجة الأولى والأخيرة في قرارات الإدارة الضريبية الخاصة بالمكلفين، في الحالات التي لم يلحظ فيها القانون وجود لجنة اعتراضات نوعية على الضريبة أو الرسم موضوع النزاع، كالرسوم على المشروبات الروحية، وذلك إعمالاً للأحكام العامة المنصوص عليها في نظام مجلس شورى الدولة، ولا سيما في المادتين ٦٠ و ٦١ منه اللتين جعلتا مجلس شورى الدولة المحكمة العادية في قضايا الضرائب والرسوم^{٢٣٥}.

بعد استيفاء الاستئناف أمام القاضي الضريبي لقواعد قبوله في الشكل، يصبح قابلاً لإنتاج مفاعيل محددة تنعكس على أساس النزاع وسبيل فصله، وتالياً على سلطة القاضي بحد ذاتها.

^{٢٣٣} م.ش.د.، قرار رقم ٤٢٧ تاريخ ٢٠١٣/٤/١٥، الشركة الفينيقية لقوات نهر ابراهيم المالية والكهربائية ش.م.ل/بلدية فكري، غير منشور؛ م.ش.د.، قرار رقم ١٦٤ تاريخ ٢٠١٥/١٢/١٠، شركة كارل شتورز أندوسكوبي/الدولة، غير منشور.

^{٢٣٤} مشروع القانون المنفذ بالمرسوم رقم ١٠٤٣٤ تاريخ ١٩٧٥/٦/١٤، م.س.د.، المادة ١٠٧: "لا يقبل طلب الإبطال بسبب تجاوز حد السلطة ممن يمكنه اللجوء إلى مراجعة قضائية أخرى للحصول على النتيجة نفسها".

^{٢٣٥} م.ش.د.، قرار رقم ٣٧٠ تاريخ ٢٠١٧/٢/٢٨، شركة منى كول ش.م.ل/الدولة، منشور في: ميري داود، م.س.د.، ص. ٢٤٣.

المبحث الثاني: مفاعيل الاستئناف أمام القاضي الضريبي

أخضع المشرع استئناف قرارات لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم النوعية أمام مجلس شورى الدولة لأصول المحاكمات المعمول بها لديه، وذلك إما بصورة صريحة كما تنص عليه المادة ١٠١ من قانون الإجراءات الضريبية، وإما بصورة ضمنية نتيجة عدم تحديد أصول خاصة بهذا الشأن وفق ما هي الحال عليه في قانون الرسوم والعلاوات البلدية. وقد حددت المادة ١١٥ من نظام مجلس شورى الدولة مفاعيل الاستئناف حيث نصّت على أنه "ينقل الاستئناف الدعوى لدى مجلس شورى الدولة فيعيد المجلس درسها ويبت فيها مجدداً". فيتمتع إذن مجلس شورى الدولة كمرجع استئنافي في القضايا الضريبية بسلطة سحب النزاع ونشره (المطلب الأوّل)، وهي سلطة تتطوي على إمكان البت في مطالب خاصة بالاستئناف كما وعلى موجب معالجة الأسباب المتعلقة بالانتظام العام ولئن كانت أسباباً جديدة (المطلب الثاني).

المطلب الأوّل: سلطة سحب النزاع الضريبي ونشره

يتصدّى القاضي الضريبي استئنافاً للنزاع عبر سحبه لديه عند الاقتضاء (الفرع الأوّل)، كما ومن خلال إعادة نشره أمامه (الفرع الثاني).

الفرع الأوّل: سحب النزاع لدى القاضي الضريبي

إن ممارسة القاضي الإداري في إطار التنازع الضريبي لسلطة سحب النزاع لديه ليست تلقائية، لا بل أنها رهن بكون قرار لجنة الاعتراضات المستأنف مشوباً بعيبٍ إجرائي، أي غير صادر وفق الأصول.

فحين تخالف لجنة الاعتراضات قواعد الصلاحية أو القواعد الإجرائية، تجعل قرارها معرضاً للإبطال حال استئنافه، ويعتبر كأنه لم يكن. لذلك فإنه يترتب على القاضي الإداري الناظر كمرجع استئنافي

في التنازع الضريبي أن يتحقق بادئ ذي بدء من صحة قرار لجنة الاعتراضات لجهة قواعد الصلاحية والقواعد الإجرائية، ليحدد بالنتيجة ما إذا كان سيعمل المفعول الساحب للاستئناف.²³⁶

وإذا تبين للقاضي الضريبي أن القرار المستأنف يعتريه عيب إجرائي، فيقرر إبطال القرار قبل أي بحث في أساس النزاع، ويتولى من ثم الفصل مباشرة في القضية بعد سحبها لديه، حالاً محلّ لجنة الاعتراضات. وقد أوضح مفوض الحكومة LETOURNEUR في إحدى مقالاته أنه بعد إبطال القرار المستأنف في هكذا حالة، يتحقق المرجع الاستئنافي من مدى مشروعية القرار الإداري موضوع النزاع كما لو كان قاضياً ابتدائياً.²³⁷

ويمارس القاضي الضريبي سلطة سحب النزاع سواء أكان قرار لجنة الاعتراضات المعيوب قد بحث في أساس النزاع أم اكتفى برد الاعتراض في الشكل دون التصدي للأساس. وطالما أن إبطال القرار المستأنف يؤدي إلى اعتبار النزاع كأنه لم يفصل مطلقاً بالدرجة الابتدائية، فإن سحب القاضي الضريبي للنزاع يشكّل خروجاً عن مبدأ التقاضي على درجتين. غير أن الخروج عن هذا المبدأ هو وهمي من الناحية العملية عندما يكون قرار لجنة الاعتراضات الباطل قد بحث في أساس النزاع، وهو لا يعتبر واقعياً إلا في الحالة التي يكون فيها قرار لجنة الاعتراضات قد اقتصر على رد الاعتراض في الشكل دون التطرّق إلى الأساس. في مطلق الأحوال، فإن الخروج عن مبدأ التقاضي على درجتين من قبل المرجع الاستئنافي في مثل هذه الحالات يجد مبرره، لا سيما في القضايا الضريبية، بالملاءمة المتمثلة بضرورة إنهاء النزاع بالسرعة الممكنة،²³⁸ وتأمين استقرار الأوضاع القانونية لما فيه مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف على حد سواء.

وقد دأب مجلس شورى الدولة اللبناني، بخاصة في الحالات التي يكون فيها قرار لجنة الاعتراضات مشوباً بعيب إجرائي، على استهلال تعليقه لقراره بحيثية يبيّن فيها كيفية ممارسته لسلطة سحب النزاع، ولو لم يسمّ هذه السلطة حرفياً. ومؤدى هذه الحيثية أنه "يتوجب على المجلس بصفته قاضي

²³⁶ R. CHAPUS, op.cit., N° 1382.

²³⁷ M. GUYOMAR, B. SEILLER, op. cit., N°s 177 et s..

²³⁸ Voir R. CHAPUS, op.cit., N° 1382.

الاستئناف في قضايا الضرائب والرسوم قبل بحث النزاع المعروض أمامه، أن يتطرق إلى قانونية الحكم المستأنف، وأن يتحقق بفعل إحلاله محل القاضي الابتدائي، مما إذا كان الطلب المقدم أمام محكمة البداية مستوفياً سائر الشروط الشكلية أم لا، ومن ثم في ما إذا كان مرتكزاً على أساس قانوني، وأن يثير عند الاقتضاء جميع الدفوع والأسباب المتعلقة بالانتظام العام".^{٢٣٩}

وإن العيوب الإجرائية المُبطلّة لقرار لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم، والتي تفضي من ثم إلى إعمال سلطة سحب النزاع أمام مجلس شورى الدولة هي عديدة ومتنوعة، ويمكن تصنيفها ضمن ثلاث فئات.

تتمثل الفئة الأولى بالخطأ الذي ترتبه لجنة الاعتراضات لجهة صلاحيتها، سواء اعتبرت نفسها صالحة أم غير صالحة للفصل في النزاع.

أما الفئة الثانية من العيوب الإجرائية التي تؤدي إلى إبطال قرار لجنة الاعتراضات فتتمثل بمخالفة قواعد قبول المراجعة عندما تسفر عن رد الطعن وعدم قبوله. وهذه المخالفة قد تتأتى عن الخطأ في تقدير الصفة والمصلحة للإدعاء، أو عن الخطأ في التحقق من ورود الطعن ضمن المهلة القانونية، أو الخطأ في تحديد طلبات المكلف، إلخ..

وتشتمل الفئة الثالثة على سائر العيوب الإجرائية الأخرى التي يمكن أن تعتري قرار لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم. وقد تقع هذه العيوب خلال المحاكمة، كحالة مخالفة مبدأ الوجاهية جراء عدم تبليغ اللوائح. كما وقد يتمثل العيب الإجرائي بالخلل في تشكيل اللجنة مصدرة القرار، كأن لا يكون رئيسها أو أحد أعضائها مستوفياً لشروط التعيين القانونية. ناهيك أن العيب الإجرائي يمكن أن يكمن في صياغة القرار كحالة عدم الإشارة إلى مطلب أو سبب قانوني، أو حالة فقدان التعليل أو النقص

^{٢٣٩} م.ش.د.، قرار رقم ٨١٠ تاريخ ١٥/١٢/١٩٨١، بلدية انطلياس والنقاش/توفيق الشيخ، منشور على الرابط التالي: <http://77.42.251.205/RulingFile.aspx?Rulid=50994&type=list> ت.ز.م.: ٥/١١/٢٠٢٣؛ م.ش.د.، قرار رقم ٢٨٧ تاريخ ٢١/٢/٢٠٠١، بنك بيروت والبلاد العربية/بلدية بيروت، م.ق.إ. العدد السادس عشر، ٢٠٠٤، ص. ٤١٢؛ م.ش.د.، قرار رقم ١٩٠ تاريخ ٢٠/١٢/٢٠٠٤، نهاد سوبره ورفاقها/بلدية بيروت، م.ق.إ. العدد الحادي والعشرون، ٢٠٠٩، ص. ٢٩٤.

فيه، أو حالة التعارض بين التعليل والنتيجة. فضلاً عما تقدم، فإن العيب الإجرائي قد يشوب فعل الحكم بحد ذاته، كما في الحالة التي تمتع فيها لجنة الاعتراضات عن فصل النزاع، وتحيل الفرقاء أمام الإدارة لحلّه. أضف إلى أن العيب الإجرائي لجهة الأسباب القانونية قد يتجلى بإثارة اللجنة عفوياً سبباً لا يتعلّق بالانتظام العام، أو بامتناعها عن إثارة سبب يتعلّق بالانتظام العام من تلقاء نفسها، أو إهمالها الرد على سبب من الأسباب المجدية في النزاع. وأخيراً لجهة الطلبات، فإن العيب الإجرائي يتحقق عندما تخطئ اللجنة في تحديد التكاليف المطلوب إبطاله، أو عندما تهمل الرد على طلب معيّن أو تحكم بأكثر مما هو مطلوب.^{٢٤٠}

ولعلّ أبرز عيب إجرائي مُبطل تصدى له مجلس شورى الدولة في العديد من قراراته هو عيب افتقار قرار لجنة الاعتراضات للتعليل المفروض قانوناً. فينطلق المجلس من نص المادة ٢٣ من المرسوم المتضمّن تحديد أصول الاعتراض على الضرائب والرسوم وأصول البت بالاعتراضات^{٢٤١}، التي أوجبت على لجان الاعتراضات تعليل قراراتها، الأمر المتوافق مع المبادئ العامة المتعلقة بكلّ قرار يصدر عن هيئة قضائية أو هيئة لها الصفة القضائية، ويستند أيضاً إلى الاجتهاد المستقر على وجوب تضمين قرار لجنة الاعتراضات بسطاً كافياً لأقوال الفرقاء ومطالبهم والأسباب التي يستندون إليها فضلاً عن إعطائها حلاً لجميع المسائل المطروحة وأن تبين الأسباب الملائمة لذلك وذلك تمكيناً للمرجع الاستثنائي من إجراء رقابته القضائية عليها. ويعود المجلس بعدها إلى إسقاط هذه المبادئ على قرار لجنة الاعتراضات المطروح أمامه، حتى إذا ما تبين له أن اللجنة لم تعالج كافة أقوال الفرقاء ومطالبهم والأسباب التي استندوا إليها، وأنها لم تعطِ حلاً لجميع المسائل المطروحة في الاعتراض، مما يمنع هذا المجلس من إجراء رقابته على القرار المستأنف بصورة كافية للتثبت من السند القانوني والواقعي الذي ارتكزت عليه اللجنة لتبرير وتفسير النتيجة التي توصلت إليها، يقرر

²⁴⁰ Voir R. CHAPUS, op.cit., N^{os} 1391 et s..

^{٢٤١} المرسوم رقم ١٥٩٤٧ تاريخ ١٩٦٤/٣/٣١، م.س.ذ..

المجلس بالنتيجة فسخ القرار المستأنف لفقدانه الأساس القانوني وفقدانه التعليل، ويعيد الفصل في الطلب الابتدائي كما طُرح على اللجنة.^{٢٤٢}

ويتمتع القاضي الإداري بوصفه مرجعاً استثنائياً في القضايا الضريبية بسلطة إضافية تتجلى عبر المفعول الناشر للاستئناف.

الفرع الثاني: نشر النزاع أمام القاضي الضريبي

يترتب على مجلس شورى الدولة بوصفه مرجعاً استثنائياً في القضايا الضريبية أن يُفعل تلقائياً سلطة نشر النزاع أمامه في الأساس عندما يكون قرار لجنة الاعتراضات صادراً وفق الأصول الإجرائية المنصوص عليها قانوناً. فبعد فصل لجنة الاعتراضات في الإشكاليات التي يطرحها النزاع الضريبي، يأتي دور مجلس شورى الدولة بالدرجة الاستثنائية ليضع يده على هذه الإشكاليات عبر المفعول الناشر للاستئناف، ويتحقق مما إذا كان الحل المعتمد لها بالدرجة الابتدائية متوافقاً مع القوانين والأنظمة المرعية الإجراء وتالياً مبنياً على أساس قانوني صحيح. ويتيح إذن الاستئناف في هذه الحالة إعادة درس النزاع مرة ثانية، مُشكلاً بذلك طريقاً لإصلاح القرار الصادر بالدرجة الابتدائية عند الاقتضاء.^{٢٤٣}

وقد أوضح الاجتهاد مؤدى نشر النزاع الضريبي استئنافاً أمام مجلس شورى الدولة، حيث أشار إلى أنه "يعود للجنة الاعتراضات المختصة ببحث الضريبة ذاتها والبت في قانونية فرضها أصلاً وأسسها ومقدارها، أي البحث في ما إذا كانت الضريبة متوافقة مع الواقع والقانون أم لا، وأن ما يعود لهذا

^{٢٤٢} م.ش.د.، قرار رقم ٢٢٧ تاريخ ٢٠١٢/١٠/٥، شركة "أون لاين لتحويل الأموال" ش.م.ل/الدولة، غير منشور؛ م.ش.د.، قرار رقم ١١١ تاريخ ٢٠١٥/١١/١٩، شركة مازح للتجارة والاعمار ش.م.م./الدولة، منشور على الرابط التالي:

<http://77.42.251.205/RulingFile.aspx?RulilID=117958&type=list>، ت.ز.م.: ٢٠٢٣/١١/٥.

²⁴³ Voir R. CHAPUS, op.cit., N° 1360.

المجلس عند الطعن في قرار اللجنة هو سلطة نشر عناصر النزاع والتحقق مما إذا كان القرار المستأنف متوافقاً مع الواقع والقانون".^{٢٤٤}

وغالبا ما يعلن مجلس شوري الدولة في متن قراره صراحةً تفعيل سلطة نشر النزاع كمنطلق لوضع يده على القضية برمتها، حيث يستند إلى المادة ١١٥ من نظام مجلس شوري الدولة ليؤكد من خلال حيثية مستقرّة على أنه "يعود لهذا المجلس عملاً بالمفعول الناشر للإستئناف المنصوص عليه في المادة المذكورة أن يعيد درس القضية المطروحة أمامه ويبتّ فيها مجدداً بجميع عناصرها الواقعية والقانونية".^{٢٤٥}

وتخضع سلطة القاضي الضريبي في نشر النزاع لضوابط محددة أرساها الاجتهاد بعناية ليوّفق بين المبادئ والقواعد العامة وبين مقتضيات التنازع الضريبي.

فدائماً ما يشدّد الاجتهاد لجهة موضوع الاستئناف على أن مجلس شوري الدولة، وبصفته مرجعاً استئنافياً في قضايا الضرائب والرسوم، لا يستطيع أن ينظر في الاستئناف المقدم لديه إلا في حدود المطالب (conclusions) المثارة في المحاكمة الابتدائية وفي حال إثارة تلك المطالب مجدداً أمامه، موضحاً أن هذه النتيجة هي منبثقة من القاعدة القانونية العامة التي مفادها أن القاضي لا يستطيع أن يحكم بأكثر مما طلب (ultra petita). والأمر سيّان بالنسبة إلى الأسباب القانونية (causes juridiques) المثارة، فإن القاضي الاستئنافي لا ينظر أيضاً في الأسباب المتدرج بها في المحاكمة الابتدائية والتي جرى إهمالها في المحاكمة الاستئنافية من قبل الفرقاء.^{٢٤٦}

^{٢٤٤} م.ش.د. قرار رقم ٤٥٦ تاريخ ٢٤/٤/٢٠٠٢، شركة إنسان ش.م.ل./الدولة، م.ق.إ. العدد السابع عشر، ٢٠٠٥، ص. ٦٨٨.

^{٢٤٥} م.ش.د. قرار رقم ٢٢٢ تاريخ ٥/١٢/٢٠١٧، شركة مصانع الكلس والجفصين اللبناني ش.م.ل./الدولة، منشور على الرابط التالي: <http://77.42.251.205/RulingFile.aspx?RulilD=128175&type=list>، ت.ز.م.: ٢٠٢٤/١٢/١.

^{٢٤٦} م.ش.د. قرار رقم ٣٦١ تاريخ ١٩/٣/٢٠٠٧، موسى سليمان فريجي/الدولة، م.ق.إ. العدد الثالث والعشرون، ٢٠١٢، ص. ٨٣٧.

وقد قضى مجلس شورى الدولة على سبيل المثال بأن اعتراض أحد الفنانين على تكليفه بالضريبة على المبالغ العائدة لحفلات مقامة خارج الأراضي اللبنانية، ومطالبته بإلغاء هذا التكليف، يفيد حكماً اعتراضه على الغرامات الملحقة بالضرائب المعترض عليها، وإن لم يتم ذكر ذلك صراحةً، باعتبار أن الاستجابة لطلب المعترض لناحية إبطال التكاليف الضريبية يؤدي تلقائياً إلى إبطال الغرامات المسندة إليها. في حين أن عدم اعتراضه على التكاليف المفروضة على المبالغ العائدة لحفلات مقامة داخل الأراضي اللبنانية، يحول دون البحث في مطالبه الرامية إلى إعادة النظر في الغرامات المرتبطة بهذه الضرائب، لاعتبارها من المطالب الجديدة التي لا يجوز التقدم بها للمرة الأولى أمام قاضي الاستئناف.^{٢٤٧}

كما أن الاجتهاد الضريبي مستقرّ على حظر التقدم بطلبات جديدة متمثلة بأسباب قانونية جديدة (*causes juridiques nouvelle*) بمعرض الاستئناف أمام مجلس شورى الدولة، مؤكداً على أن الدعاوى تتبلور في مرحلتها الابتدائية ولا يجوز أن يُعدّل سببها في طور الاستئناف، أي أنه لا يسوغ أن يقدم عندئذٍ أي طلب جديد لأن المفعول الناشر للاستئناف يتحدد بأوجه النزاع التي عرضها الخصوم أمام المرجع الابتدائي، وذلك عملاً بمبدأ حياد القاضي وثبات عناصر النزاع، المعبر عنه باللاتينية بعبارة (*Tantum devolutum quantum Judicatum*).

أما مفهوم السبب القانوني الجديد فهو مفهوم خاص ويُفسّر تفسيراً واسعاً كما هي الحال عليه في قضايا الإبطال.^{٢٤٨}

فيميّز الاجتهاد في هذا الإطار بين سببين قانونيين يتم الإدلاء بهما في الدعوى، أولهما السبب المتعلق بشكل التكليف أو القرار الضريبي وبأصول إصداره (*la procédure d'imposition*)،

^{٢٤٧} م.ش.د.، قرار رقم ٨٠ تاريخ ١٩/١٠/٢٠١٧، الدولة وفارس كرم/فارس كرم كرم والدولة، منشور في: ميرياد داود، م.س.ذ.، ص. ٢٥٥.

^{٢٤٨} م.ش.د. قرار رقم ٨٠ تاريخ ٢٩/١٠/٢٠٠١، الدولة/شركة أبو جودة العقارية، م.ق.إ. العدد السابع عشر، ٢٠٠٥، ص. ٦٧؛ م.ش.د. قرار رقم ٢٢٢ تاريخ ٥/١٢/٢٠١٧، شركة مصانع الكلس والجفصين اللبناني ش.م.ل./الدولة، منشور على الرابط التالي: <http://77.42.251.205/RulingFile.aspx?RuliID=128175&type=list>، ت.ز.م.: ٢٠٢٤/١٢/١.

وثانيهما السبب المتعلق بمضمون التكليف أو القرار الضريبي وبالأسس الواقعية والقانونية التي يرتكز عليها (le bien-fondé de l'impôt). ويعتبر القاضي الضريبي الإدلاءات كافة التي تتضمن ضمن أي من هذين السببين من عداد الحجج والبراهين التي يمكن إثارتها في أي وقت، وللمرة الأولى في المرحلة الاستثنائية، وذلك إذا كان السبب القانوني المتعلق بها قد سبق الإدلاء به في المرحلة الابتدائية.^{٢٤٩} أما إذا اقتصر النزاع في المرحلة الابتدائية على سبب واحد، فلا يمكن إثارة السبب الآخر للمرة الأولى في الاستئناف أمام مجلس شورى الدولة.

وقد اعتبر مجلس شورى الدولة في أحد قراراته بأن مطالبة المكلف المستأنف بإلغاء التكاليف الصادرة بحقه تبعاً لقانونية قيوده ولمخالفته مبدأ عدم ازدواجية التكليف الضريبي، تكون مستوجبة الردّ دون الحاجة للبحث في صحة هذه المطالبة لأنها تؤلف سبباً قانونياً جديداً يتعلق بمضمون التكليف وقانونية الأسس التي يرتكز عليها، لم تسبق إثارته في المرحلتين الإدارية والقضائية الابتدائية، حيث انصبت منازعته في هاتين المرحلتين حصراً على أصول إصدار التكليف الضريبي، ووجوب إلغائه لسقوطه بعامل مرور الزمن.^{٢٥٠}

وإن هذا الاتجاه الذي اعتمده الاجتهاد اللبناني ولا زال على النحو السالف ذكره، هو مطابق لما كانت الحال عليه بالنسبة للاجتهاد الفرنسي حتى العام ١٩٨٧، حين أضيفت المادة L.199 C إلى كتاب الإجراءات الضريبية، والتي بات بموجبها من حق المكلف كما الإدارة الضريبية، إثارة الحجج الجديدة في أي مرحلة من مراحل المحاكمة وحتى اختتامها، في حدود موضوع المراجعة الإدارية المسبقة كما تبلورت. وبنتيجة ذلك، بات بإمكان المكلف الذي اكتفى بالمرحلة الأولى بالإدلاء بحجج تتعلق بعدم صحة أصول التكليف أو القرار الضريبي، أن يدلي في المراحل اللاحقة بحجج تنازع في مضمون التكليف وقانونية الأسس التي يستند عليها. وبالتالي، لم يعد للتمييز بين السببين القانونيين في القضايا الضريبية أي تأثير أو أهمية لجهة الإجراءات الضريبية في فرنسا.^{٢٥١}

^{٢٤٩} م.ش.د. قرار رقم ١٦٤ تاريخ ١٠/١٢/٢٠١٥، شركة كارل شتورز أندوسكوبي/الدولة، غير منشور.

^{٢٥٠} م.ش.د. قرار رقم ٢٣٤ تاريخ ٩/١/٢٠١٣، جاك عوده/الدولة، غير منشور.

²⁵¹ B. LIGNEREUX, op. cit., N° 47.

في مطلق الأحوال، تعتبر الوسائل والحجج الجديدة مقبولة استثنافاً ولو ارتكزت على سبب قانوني جديد فيما إذا كانت من الإنتظام العام، كما ويترتب على القاضي الضريبي إثارته عفواً حينما تتبدى له من خلال أوراق الملف، حتى ولو لم يدل بها أي من الخصوم.^{٢٥٢}

إذن قد يترتب على القاضي الضريبي إبان ممارسته لسلطة نشر النزاع، كما في حالة ممارسته سلطة سحبه، موجب التصدي لأسباب جديدة تتعلق بالانتظام العام، إلى جانب ضرورة البت في مطالب لا تقدم سوى في الاستئناف.

المطلب الثاني: سلطة التصدي لبعض المطالب والأسباب القانونية الجديدة

قد لا تقتصر سلطة القاضي الضريبي في المرحلة الاستئنافية على النظر في عناصر النزاع كما عُرض على المرجع الابتدائي، لا بل يمكن أن تتعداها لتشمل مطالب وأسباب قانونية جديدة معينة يُدلى بها للمرة الأولى أمامه، إما تبعاً لكونها مطالب لا يمكن أن تقدم سوى أمام المرجع الاستئنافي (الفرع الأول)، وإما باعتبارها أسباباً تتعلق بالانتظام العام ولا يمكن إهمالها نتيجة صفتها هذه (الفرع الثاني).

الفرع الأول: القاضي الضريبي بمواجهة المطالب الجديدة الجائزة استثنافاً

يُحتمل أن يواجه مجلس شورى الدولة نوعين مبدئياً من المطالب الجديدة المتاحة استثنافاً أمام المتقاضين في المنازعات الضريبية.

من نحو أول، يمكن للمستأنف أن يتقدم بطلب لوقف تنفيذ قرار لجنة الاعتراضات وفقاً للأصول العامة المنصوص عليها في نظام مجلس شورى الدولة. فبمقتضى المادة ١١٦ من نظام مجلس شورى الدولة، لا يوقف الاستئناف المقدم ضمن المهلة القانونية تنفيذ الحكم المستأنف ما لم يقرر مجلس

²⁵² R. CHAPUS, op.cit., N° 1366.

شورى الدولة عكس ذلك. هذا وقد أحالت المادة ١٢١ من نظام مجلس شورى الدولة لجهة الأصول الواجب اتباعها في دعاوى الاستئناف، وغير المنصوص عليها في الفصل الثالث المعنون " في أصول المحاكمة لدى مجلس شورى الدولة بصفته مرجعاً استئنافياً أو تمييزياً"، إلى الأصول المنصوص عنها في الفصل الثاني من الباب الرابع من هذا النظام، والتي من عدادها تلك المنصوص عليها في المادة ٧٧ والتي تحدد أصول البت في طلب وقف تنفيذ العمل الإداري أو القرار القضائي المطعون فيه.

فينطلق إذن مجلس شورى الدولة لبيت في طلب وقف تنفيذ قرار لجنة الاعتراضات من المادة ١١٦ من نظام مجلس شورى الدولة السالف ذكرها، معطوفة على المادة ٧٧ من النظام عينه، وتحديداً الفقرة الثانية منها، ومؤداها أنه يعود لهذا المجلس تقرير وقف تنفيذ القرار القضائي المطعون فيه بناءً على طلب صريح من المستدعي، إذا تبين له من ملف المراجعة أن التنفيذ قد يلحق بالمستدعي ضرراً بليغاً، وأن المراجعة تركز إلى أسباب جدية وهامة. ويتحقق بعدها المجلس من خلال المعطيات الحاضرة لملف المراجعة، من مدى توافر شروط وقف التنفيذ المحددة في المادة ٧٧ المذكورة آنفاً ويخلص بالنتيجة إما إلى رد طلب وقف التنفيذ أو قبوله.^{٢٥٣}

وفي إحدى القضايا المقدمة استئنافاً لقرار لجنة الاعتراضات على الضريبة على القيمة المضافة والقاضي بتصديق التكاليف المفروضة على المكلفة المستأنفة، حيث طلبت هذه الأخيرة وقف تنفيذ أي مطالبة أو أوامر تحصيل في ما خص المبالغ المطالب بها من قبل مديرية الضريبة على القيمة المضافة ورفع كافة الإشارات الموضوعية على ممتلكاتها، أكد مجلس شورى الدولة على أنه لا يحق للمستأنفة في معرض استئنافها القرار السالف ذكره سوى التقدم بطلب وقف تنفيذ القرار المُستأنف، عملاً بصراحة المادة ٧٧ من نظام مجلس شورى الدولة. وأوضح المجلس أنه، وفي مطلق الأحوال، فإن "المادة ٦٦ من قانون الإجراءات الضريبية تنص على وقف تنفيذ الإجراءات المتعلقة بقرار التحصيل الجبري مؤقتاً في حال اعتراض المكلف على قرار التكاليف المستند إليه التحصيل الجبري

^{٢٥٣} مثلاً: م.ش.د.، قرار إعدادي رقم ٨٩ تاريخ ١٢/١٢/٢٠١٩، الدولة/ شركة المنارة للإنماء والتعمير ش.م.ل.، غير منشور.

وفقاً لأحكام المادة ٩٧ وما يليها من هذا القانون، وذلك لحين تبليغ المكلف القرار النهائي المبرم الصادر بشأن هذا الإعتراض عن هذا المجلس، الأمر الذي يجعل من المطلب المتعلق بوقف تنفيذ إجراءات التحصيل والمقدم في معرض المراجعة الحاضرة، مستوجباً الرد لانتهاء الفائدة من البحث فيه". ولم يتوقف المجلس في تلك القضية عند هذا الحد، لا بل تابع وأعمل سلطته في تكييف مطالب الفرقاء في المراجعة على ضوء الغاية المتوخاة منها والنصوص القانونية المرعية للإجراء، واعتبر أن المكلفة المستأنفة تقصد طلب وقف تنفيذ قرار لجنة الاعتراضات على الضريبة على القيمة المضافة، وبت في هذا المطلب في ضوء أحكام المادة ٧٧ من نظام مجلس شورى الدولة.^{٢٥٤}

من نحوٍ ثانٍ، قد يُرْفَعُ أمام القاضي الضريبي في مرحلة الاستئناف استئناف تبعي أو طارئ تم تقديمه من قبل الجهة المستأنف بوجهها عقب الاستئناف الأصلي. ولقد شهد الاجتهاد الضريبي تطوراً حول هذه النقطة في اتجاه اعتماد حلٍ أكثر ليونة يؤدي عملياً إلى توسيع إطار الاستئناف.

فكان اجتهاد مجلس شورى الدولة قد استقرّ منذ العام ١٩٦٨ أقله، على حد ما توصل إليه بحثنا، على ردّ الاستئناف التبعي أو الطارئ المقدم في القضايا الضريبية لعدم وجود نص قانوني صريح يسمح بتقديمه.^{٢٥٥}

وحرص المجلس على مدى السنوات اللاحقة على بلورة هذا الموقف الاجتهادي وترسيخه عبر تعزيز التعليل الذي يستند إليه. فكان مجلس شورى الدولة ينطلق في تعليقه من المواد الواردة في القوانين الضريبية والتي ترعى مسألة استئناف قرارات لجان الإعتراضات على الضرائب والرسوم النوعية من قبل الإدارة الضريبية ومن قبل المكلف على السواء، متوقفاً أمام واقع أن هذه المواد تُبَيِّنُ الشروط الواجب توافرها لقبول الإستئناف ومنها تقديمه إلى مجلس شورى الدولة ضمن مهلةٍ محددة، وذلك دون أن ينص القانون المذكور على إمكانية تقديم استئنافٍ تبعي من المستأنف بوجهه. ويتابع المجلس تعليقه مؤكداً على أنه ولئن كان مجلس شورى الدولة بمقتضى المادة ٦٠ من نظامه، يُعتبر المرجع

^{٢٥٤} م.ش.د.، قرار إعدادي رقم ١٨٤ تاريخ ٢٠١٨/١/١٧، مؤسسة مصطفى أحمد صعب التجارية/ الدولة، غير منشور.

^{٢٥٥} م.ش.د.، قرار رقم ٤٢٦ تاريخ ١٩٦٨/٤/٢٤، الدولة/شركة باتا، م.إ.، ١٩٦٨، ص ٨٢.

الاستئنافي في القضايا التي عين القانون لها محكمة خاصة، وإذا كان الاستئناف يشكل طريق طعنٍ عادي بمعنى أنه ليس من موجبٍ للنص على أسبابٍ خاصة لقبوله، وأيضاً، ولئن كان يؤدي إلى نشر الدعوى مجدداً أمام المرجع الاستئنافي كما تنص على ذلك المادة ١١٥ من القانون المذكور، فإن المادة ١١٤ من القانون عينه تنص مع ذلك على أن يخضع استئناف الأحكام الصادرة بالدرجة الأولى عن الهيئات الإدارية ذات الصفة القضائية، للقواعد المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الخاصة بالهيئات المذكورة وتكون مهلة الإستئناف شهرين من تاريخ التبليغ عند عدم وجود نصٍ مخالف. ويضيف المجلس مشيراً إلى أن القوانين الضريبية نظمت كيفية الطعن في قرارات لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم النوعية، ونصت على قواعد أخضع لها الإستئناف الأصلي ولم تبين أية قواعد استئناف من نوعٍ آخر، مما يترتب عليه وجوب الأخذ بالقواعد القانونية التي تحكم الإستئناف والمطبقة أمام مجلس شورى الدولة والتي لم تلحظ إمكانية التقدم باستئناف تبعي على غرار الأصول المدنية المتبعة لدى القضاء العدلي والتي يتبين منها أن قانون اصول المحاكمات المدنية قد كرس الاستئناف الطارئ صراحة وبين أصوله وآثاره.

كما وكان يستند المجلس في تعليقه إلى المبادئ العامة لأصول المحاكمات الإدارية، والتي لا تجيز تقديم استئناف تبعي أو أي طلب مقابل بشأن عدد من المنازعات القضائية، ومنها تلك التي تتعلق بالتنازع الضريبي، لأن المنازعات المذكورة لا تتوافق مع فكرة المراجعة التَّبعية إنطلاقاً من طبيعة الصلاحيات التي يمارسها هذا المجلس لدى النظر في هذه القضايا.

واللافت أن المجلس كان يصرّ على الإشارة إلى أن عدم قبول الاستئناف التبعي ليس منافياً للعدالة والتوازن بين الفريقين المتنازعين لأن القانون فتح باب الاستئناف لكليهما بدون تفريق وفرض أصولاً وقواعد لقبوله من كل منهما.^{٢٥٦}

^{٢٥٦} م.ش.د.، قرار رقم ٢٢ تاريخ ١٩٨٦/٢/٣، بلدية بيروت/بنك بيروت للتجارة ش.م.ل.، م.ق.إ.، العدد الثالث، ١٩٨٧-١٩٨٨، ص. ٣٤؛ م.ش.د.، قرار رقم ٢ تاريخ ٢٠٠٤/١٠/٤، الدولة/شركة صيداكو ش.م.ل.، م.ق.إ.، العدد الحادي والعشرون، ٢٠٠٩، ص. ٦؛ م.ش.د.، قرار رقم ٥٢٩ تاريخ ٢٠١٣/٥/٩، بلدية بيروت/هيلدا صعب، منشور على الرابط التالي: <http://77.42.251.205/RulingFile.aspx?Rulid=84733&type=list>، ت.ز.م.: ٢٠٢٤/١٢/٥.

إلا أن مجلس شورى الدولة تراجع عن هذا الاجتهاد في القرارات الصادرة عنه حديثاً وقَبِل الاستئناف الطارئ أو التبعي إذا كان وارداً ضمن مهلة الاستئناف، مكتفياً لتعليل موقفه الجديد بإيراد حيثية مقتضبة، قوامها أن اجتهاد مجلس شورى الدولة مستقرّ على عدم قبول طلبات الاستئناف المقابل أو الطارئ المقدمة أمامه خارج مهلة الاستئناف المحددة للجهة طالبة الاستئناف المقابل.^{٢٥٧}

وقد انتقد البعض مسألة ربط قبول الاستئناف التبعي أو الطارئ في القضايا الضريبية بتقديمه ضمن المهلة القانونية للاستئناف والتعامل معه على أنه بمثابة استئناف أصلي، لأن الاستئناف الذي يتقدم به المستأنف بوجهه مقابل الاستئناف الأصلي وفي المراجعة عينها يعتبر استئنافاً تبعياً سواء ورد ضمن مهلة الاستئناف أم خارجها، لأن العبرة في تصنيف الاستئناف هي في صفة الشخص الذي يتقدم به، وما إذا كان المبادر الأول بممارسة حقه بالاستئناف.^{٢٥٨} ولعلّ ما يعزز من صوابية هذا الرأي هو أن قانون أصول المحاكمات المدنية مثلاً الذي نص صراحةً على إمكان التقدم باستئناف طارئ أو تبعي وحدد الأصول التي تحكمه، لم يربط هذا الاستئناف بأي مهلة لممارسته، لا بل أجاز في المادة ٦٤٦ منه للمستأنف عليه تقديمه ولو بعد الرضوخ له أو انقضاء مهلة استئنافه.

أما في فرنسا، فإن الاستئناف الطارئ أو التبعي هو مقبول دون ربطه بأي مهلة، حيث يُشترط فقط ألا يطرح أمام القاضي الضريبي نزاعاً متميزاً عن النزاع الذي يشكّل موضوع الاستئناف الأصلي، ويُقبل عندما يكون متعلقاً مثلاً بالسنوات الضريبية عينها التي يتناولها الاستئناف الأصلي.^{٢٥٩}

والى جانب الطلبات الجديدة الجائزة في الاستئناف والمستعرضة أعلاه، ثمة أسباب قانونية جديدة تظهر بمعرض النزاع الضريبي في المرحلة الاستئنافية تبعاً لارتباطها بالانتظام العام، ويتوجب على القاضي الضريبي التصدي لها.

^{٢٥٧} م.ش.د. قرار رقم ٣٢٧ تاريخ ٢٠١٦/٢/١٦، الدولة/فادي قطايا وشركة فادي قطايا بيوتي لونج ش.م.م، غير منشور؛ م.ش.د. قرار رقم ٤٨٣ تاريخ ٢٠١٦/٤/١٤، الدولة/شركة بروسند ديلي ش.م.م، غير منشور.
^{٢٥٨} زياد أيوب، م.س.ذ.، ص. ٤٦١.

²⁵⁹ B. LIGNEREUX, op. cit., N° 54.

الفرع الثاني: واجب القاضي الضريبي في التصدي للأسباب المتعلقة بالانتظام العام

يقع على عاتق مجلس شورى الدولة كمرجع استئنافي في القضايا الضريبية موجب الفصل في الأسباب المتعلقة بالانتظام العام حتى لو تم الإدلاء بها للمرة الأولى في الاستئناف، لا بل ويترتب عليه أن يثيرها عفواً من تلقاء نفسه حتى ولو لم يدل بها أي من الخصوم.

فمبدأ حياد القاضي ليس مطلقاً وإنما يحده موجب ضمان تطبيق القاعدة القانونية الذي يعتبر موجباً أساسياً في دولة القانون. وإن هذا الدور الذي يمارسه القاضي كضامن للقانون هو أصل السلطة التي تخوله في حالات محددة إثارة سببٍ أغفل الفرقاء عمداً أو دون قصد إثارته.²⁶⁰

ولعلّ التعريف الأبرز والأكثر شيوعاً للسبب المتعلق بالانتظام العام هو التعريف الذي وضعه العلامة ODENT موضحاً مبرر إعطاء القاضي سلطة التصدي عفواً لهكذا سبب. وإن مؤدى هذا التعريف أن السبب المتعلق بالانتظام العام هو السبب المرتبط بمسألة بالغة الأهمية إلى درجةٍ يعتبر معها أن القاضي قد خالف بنفسه القانون الواجب عليه تأمين احترامه في حال أصدر حكمه دون الالتفات إلى هذه المسألة، وبالتالي فإن أهمية هذه المسألة هي العامل الذي يشرع إثارتها والنظر فيها عفواً من قبل القاضي.²⁶¹

وفي سبيل الوقوف بصورة أدق على ماهية السبب المتعلق بالانتظام العام في التنازع الضريبي، لا بد من العودة إلى الاجتهاد الذي يذخر بالأمثلة على هذه الطائفة من الأسباب القانونية، علماً أنه من اليسير الاستدلال عليها في الأحكام الصادرة عن القضاء الضريبي الذي يحرص دوماً على إعلان أنه بصدد مسألة تتعلق بالانتظام العام كي يبرر ممارسة سلطته في إثارتها عفواً.

²⁶⁰ G. BACHELIER, « Moyens d'ordre public », in **JurisClasseur Procédures fiscales**, Fasc. 485, Lexis Nexis, Paris, 2020, N° 1.

²⁶¹ R. ODENT, **Contentieux administratif**, Tome I, Dalloz, Paris 2007, p. 958.

ويتبين من مراجعة الاجتهاد أن تدخل القاضي في المحاكمة وممارسة سلطته في إثارة سبب قانوني من تلقاء نفسه لتقرير مصير النزاع إنما يتم في حالتين، ترتبط أولهما بنطاق تطبيق القانون، وتتعلق ثانيتهما بإجراءات التنازع.^{٢٦٢}

في ما يتعلق من نحو أول بمخالفة نطاق تطبيق القانون، فإن المسألة المطروحة لا تكمن في معرفة ما إذا كان ثمة "مخالفة للقانون" بالمعنى العادي المتعارف عليه للعبارة، وإنما هي تتمثل بحالة مخالفة خطيرة للقانون تقع عندما يكون القرار المطعون فيه قد صدر بناءً على أحكام لا تُطبَّق على الأشخاص أو الحالات المعنية.

وينشأ موجب القاضي في إثارة هذا السبب عفوياً عندما لا يكون بمقدوره أن يفصل في النزاع المعروف أمامه دون أن يخالف بنفسه نطاق تطبيق القانون. فلا يمكن للقاضي أن يبيت في النزاع بالاستناد إلى أحكام لا تُطبَّق على وقائعه، ويأتي طابع الانتظام العام الذي يتمتع به السبب المتعلق بمخالفة نطاق تطبيق القانون ليتيح للقاضي إمكانية تخطي هذه الحالة عندما لا تتم إثارة السبب المذكور من قبل الفرقاء.^{٢٦٣}

فيترتب إذن على القاضي الضريبي أن يثير عفوياً السبب المتعلق بمخالفة نطاق تطبيق القانون الضريبي في حالات معينة، ولا سيما في حالات نطاق تطبيق القانون الضريبي في الزمان (ratione temporis)، كما في حالة عدم قابلية القانون للتطبيق كونه لم يعد ساري المفعول، أو في حالة وجوب تطبيق القانون الذي يفرض غرامات أخف بمفعول رجعي على القضايا العالقة. ويتحقق هذا الاحتمال أيضاً إزاء حالات نطاق تطبيق القانون من حيث الموضوع (ratione materiae) كحالة عدم إمكانية تطبيق الغرامات الضريبية. وتندرج في هذا الإطار أيضاً حالات نطاق تطبيق القانون من حيث الشخص (ratione personae) مثل حالة التاجر الذي تم تكليفه على أساس الربح المقدّر في حين أنه في الحقيقة من عداد المكلفين على أساس الربح الحقيقي، أو التكليف الصادر بإسم شخص ليس هو المكلف القانوني. وترتبط أيضاً بنطاق تطبيق القانون الضريبي مسألة نطاق تطبيق

²⁶² G. BACHELIER, op. cit., N° 2.

²⁶³ R. CHAPUS, op.cit., N° 935.

المعاهدات الضريبية، كمعاهدات تلافي الازدواج الضريبي مثلاً.^{٢٦٤} أضف إلى أن المسألة قد تكون متعلقة بحالات نطاق تطبيق القانون الضريبي في المكان (ratione loci) كحالة تكليف بضريبة الدخل - الباب الأول من قبل الإدارة الضريبية في لبنان عن أرباح لم تحقق على أرضيه.

من نحو ثانٍ، إن الأسباب العائدة لإجراءات التنازع والمتعلقة بالانتظام العام هي تلك المرتبطة بإجراءات الاعتراض على التكاليف والقرارات الضريبية الخاصة بالمكلف، ويمكن أن يصادفها القاضي الضريبي بالتالي بمعرض تحققه من صحة الإجراءات المتبعة في تقديم وبت الاعتراض الإداري أمام الإدارة الضريبية كما والاعتراض القضائي بالدرجة الأولى أمام لجنة الاعتراضات.

فعلى سبيل المثال، يشكّل السبب المتمثل بإهمال التقدم بالاعتراض أمام الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى مرحلة الاعتراض القضائي سبباً متعلقاً بالانتظام العام، يترتب على القاضي الضريبي إثارته عفواً عند الاقتضاء، ويؤدي بحد ذاته إلى رد المراجعة القضائية في فرنسا، في حين أن الاجتهاد اللبناني يدرجه في إطار عيب عدم الصلاحية ليخلص إلى النتيجة عينها المتمثلة بوجوب رد المراجعة القضائية. وكذا هي الحال بالنسبة إلى الاعتراض الإداري المقدم خارج المهلة القانونية أمام الإدارة الضريبية.^{٢٦٥}

كما أن المطالب المقدمة بعد انصرام مهلة المراجعة القضائية هي غير مقبولة، ويؤلف ذلك سبباً يتعلق بالانتظام العام^{٢٦٦}، تماماً مثل ما هي الحال عليه بالنسبة إلى المطالب التي تزيد عن تلك المحددة في الاعتراض الإداري، والتي يترتب على القاضي الضريبي أن يثير عفواً مسألة عدم قبولها، كما في حالة مطالبة المكلف باسترداد ضريبة لم يسبق أن نازع فيها في المراجعة أمام الإدارة الضريبية^{٢٦٧}.

²⁶⁴ Voir B. LIGNEREUX, op. cit., N° 48.

²⁶⁵ G. BACHELIER, op. cit., N°s 236 et s. ;

م.ش.د. قرار رقم ١٩٢ تاريخ ١٦/١٢/٢٠١٩، شركة سيورتنغ كلوب ش.م.ل./الدولة، غير منشور.

²⁶⁶ CEF, 6 novembre 2002, SARL Setaa Distribution, RJF 2003, N° 72.

²⁶⁷ CEF, 26 décembre 2013, CARTSM, RJF 2014, N° 340.

أما السبب المتعلق بعدم مراعاة مبدأ الوجاهية في مرحلة الاعتراض القضائي فلم يعتبره الاجتهاد مرتبطاً بالانتظام العام، وبالتالي فإن القاضي الضريبي لا يعود له أن يثير عفواً مسألة عدم مراعاة الإجراءات المتبعة في تقديم لائحة ملاحظات أو في تبليغ لائحة جوابية^{٢٦٨}.

بالمقابل، فإن تشكيل الهيئة الناظرة في الاعتراض بالمرحلة القضائية الابتدائية بصورة غير نظامية يؤلف سبباً يتعلق بالانتظام العام^{٢٦٩}، في حين أن السبب المتعلق بفقدان القرار القضائي الابتدائي للتعليل أو النقص في تعليقه، كما والسبب المتعلق بالحكم بأقل مما هو مطلوب جراء إهمال الرد على مطالب معينة، لا يشكّلان سبباً مرتبطاً بالانتظام العام ولا يترتب على القاضي الضريبي أن يثيره عفواً في الاستئناف^{٢٧٠}.

بعد أن توقفنا ملياً في هذا الفصل أمام خصوصية سلطة القاضي الإداري في التنازع الضريبي من زاوية الدرجة التي ينظر بها في قضايا هذا التنازع كمرجع استئنافي، لا بد من الاطلاع عن كثب على تجليات السلطة الواسعة التي يتمتع بها القاضي الضريبي إبان تصديه للمنازعات المعروضة عليه توصلًا إلى حلّها.

²⁶⁸ CEF, 10 juillet 1974, SA X, Lebon, p. 412.

²⁶⁹ CEF, 6 décembre 2002, Maciolak, Lebon, p. 426.

²⁷⁰ G. BACHELIER, op. cit., N^{os} 272 et s..

الفصل الثاني: السلطة الواسعة للقاضي الضريبي في الاستقصاء والتقدير

إن أبرز مظاهر فرادة سلطة القاضي الإداري في التنازع الضريبي تترجمها من الناحية العملية السلطة الواسعة التي يتمتع بها بمعرض فصله في القضايا المطروحة أمامه. وتتجلى هذه السلطة الواسعة على مستويين، أولهما استقصائي يرتبط بتفسير القانون الضريبي وتوزيع عبء الإثبات (المبحث الأول)، وثانيهما تقريبي يتعلق بتحديد مصير التكاليف الضريبي موضوع النزاع (المبحث الثاني).

المبحث الأوّل: سلطة تفسير القانون الضريبي وتوزيع عبء الإثبات

يمارس القاضي الإداري سلطة تفسير القانون الضريبي مستقياً نية المشرّع وفق أصول تدارسها الفقه في ضوء ما توصل إليه الاجتهاد (المطلب الأوّل)، كما ويتولى توزيع عبء الإثبات في سبيل استقصاء الوقائع الصحيحة على أساس قواعد دقيقة توازن بين المصالح الماثلة أمامه (المطلب الثاني).

المطلب الأوّل: سلطة القاضي في تفسير القانون الضريبي بين الفقه والاجتهاد

شكّلت سلطة القاضي الإداري في تفسير القانون الضريبي محلّ نقاش بين تيارين فقهيّين لجهة طبيعتها ومداهما (الفرع الأوّل)، في حين يشهد الاجتهاد استقراراً واضحاً في هذا الصدد (الفرع الثاني).

الفرع الأوّل: سلطة تفسير القانون الضريبي من منظار الفقه

إن تفسير القانون الضريبي كان محكوماً بقاعدة مفادها أن النصوص الضريبية يجب أن تُطبّق حرفياً وحصرياً، وأن تفسيرها لا يجب أن يتعدى التعابير التي تمّت صياغتها بها، ذلك أن الضريبة، وباعتبارها اقتطاعاً من الذم المالية الخاصة، لا يمكن أن تتجاوز الحدود التي رسمها لها المشرّع.²⁷¹

وكان التيار الفقهي الكلاسيكي، وعلى رأسه العلامة PILON، قد نادى بمبدأ التفسير الحرفي للقانون الضريبي والذي بمقتضاه يجب على القاضي المفسّر أن يبحث في النص عن الحلّ للقضية

271 J. CHAOU, *L'interprétation de la loi fiscal en Droit libanais*, Proche-Orient études juridiques (Janvier – Avril 1970 – extraits), Faculté de Droit et des sciences économiques, Beyrouth, 1970, p. 97.

المعروضة عليه، دون أن يكون بمقدوره تحت ستار التفسير أن يتوسع في مفهوم النص أو أن يحصره.^{٢٧٢}

من الناحية العملية، من غير الممكن تطبيق فكرة التفسير الحرفي للقانون الضريبي بمعناها الضيق إلا إذا كان القاضي الضريبي أمام نص قانوني واضح وصريح ودقيق ولا مجال بالتالي للاجتهاد بمعرضه. وتالياً فإن التمسك بهذا المعنى الضيق للمبدأ يؤدي بالنتيجة إلى تفرغه من مضمونه ومن جدواه، حيث تنتفي سلطة القاضي في التفسير أمام نص قانوني صريح. ولعلّ أبلغ تعبير عن هذه الحال هو ما توصل إليه العلامة ODENT حين أشار إلى أنه عندما يكون النص واضحاً، أي حين لا يكون معناه قابلاً لأي نقاش في ضوء أصول القواعد ودلالات الألفاظ والصياغة، وعندما لا تكون أحكامه متعارضة مع أي أحكام أخرى سارية المفعول وتتمتع بقيمة قانونية موازية على الأقل، فإن القاضي الإداري لا ينصرف إلى أي مغامرة تفسيرية، ويقوم بتطبيق النص حصراً دون الالتفات إلى الأعمال التحضيرية أو إلى هدف المشرع، حتى ولو تبين منها أن هذا المشرع قد عبّر عن فكرته أو عن نيته بتعابير خانت مراميه. فحرفية النص عندما لا تكون قابلة لأي نقاش يجب أن تغلب على روحيته.^{٢٧٣}

علاوة على ما تقدم، فمن المؤكد أن نصوص القوانين الضريبية لا يمكن أن تكون كلها واضحة ودقيقة وقابلة للتطبيق مباشرةً وتلقائياً دون أي جهد تفسيري من القاضي الضريبي، لا بل قد يشوب العديد منها، إن لم نقل معظمها، نقص أو غموض أو عدم دقة في ناحية ما، أو حتى تعارض مع نص قانون آخر، وهو أمر طبيعي بالنظر إلى أن التشريع هو من فعل الإنسان الذي يستحيل أن يصل إلى درجة الكمال.

في ضوء هذه الحقيقة، لا يمكن حرمان القاضي من ممارسة سلطة تفسير النص القانوني الضريبي ورأب العيب الذي يشوبه كي يتمكن من تطبيقه على النزاع المطروح أمامه بصورة منطقية، بعيداً عن النتائج العبثية التي قد يتوصل إليها فيما لو تم تكيله بحرفية النص.

²⁷² Ibid, p. 99.

²⁷³ R. ODENT, op.cit., Tome I, p. 348.

ولذلك فإن مناصري التيار الكلاسيكي قد أجمعوا بالاستناد إلى الاجتهاد على أنه لا يجب أن يُفهم من عبارة "التفسير الحرفي للقانون الضريبي" أن النصوص يجب أن تُفسر حرفياً دوماً وبصورة منهجية، واعتمدوا مفهوماً واسعاً لهذا المبدأ، ينطلق من واقع أن روحية القانون لها في الميدان الضريبي الأهمية عينها التي تتمتع بها في مختلف الميادين الأخرى. فاعتبروا أنه يعود للقاضي الضريبي بموجب هذا المبدأ أن يبحث عند الاقتضاء عن توجّه المشرّع الصحيح وأن يتمكن من خلال نص القانون والمعطيات المحيطة به من أسباب موجبة، وأعمال تحضيرية ونقاشات برلمانية، أن يوسّع الصيغة في اتجاه نية المشرّع.^{٢٧٤}

غير أن التيار الكلاسيكي الذي أخذ بالتفسير الموسّع للقانون الضريبي، لم يذهب أبعد من ذلك إلى حدّ تقبل التفسير بطريق القياس (interpretation par analogie). ومعلوم أن التفسير بطريق القياس هو آلية تفسير مبنية على المنطق، وقوامها التوسع في تطبيق الحل المنصوص عليه في القانون لحالة معينة، لجعله يشمل حالة مشابهة غير ملحوظة في النص، بعد إظهار أن سبب تطبيق القاعدة القانونية يتمتع بالقوة عينها في الحالتين. فبمقتضى التفسير بطريق القياس، يطبق القاضي القاعدة المحددة لحالة معروفة، بالامتداد، على حالة خاصة غير معروفة.^{٢٧٥}

وقد برر التيار الكلاسيكي رفضه المطلق لتفسير القانون الضريبي بطريق القياس بأنه ليس للقاضي أن يكمل القانون في القضايا الضريبية على اعتبار أن هذا الأمر يعود للمشرّع ممثل الشعب حصراً، وذلك كقاعدة من القانون العام تؤمن الحماية للمكلفين من التعسف.^{٢٧٦}

²⁷⁴ J. CHAOUL, op. cit., pp. 99 et s..

²⁷⁵ V. LASSERRE, « Loi et règlement », in **Répertoire de droit civil**, Dalloz, Paris, 2015, N° 257.

²⁷⁶ J. CHAOUL, op. cit., p. 102.

وما لبث أن نشأ بمقابل التيار الكلاسيكي تيار تجددى، قاده العلامة TROTABAS الذي أكد في واحدة من أهم دراساته²⁷⁷ أنه من الخطأ اعتبار أن القاضي يكتفي بتطبيق القانون الضريبي دون أي حرية في التفسير. فمن اللازم بدايةً القبول للقاضي الضريبي بسلطة التفسير الموسع للقانون الضريبي، كما ولا بد من الاتفاق بأنه لا يوجد أي سبب للتديد بسلطة التفسير بطريق القياس، وأنه يبدو بالتالي من الضروري الاعتراف للقاضي الضريبي بإمكانية اعتماده التفسير بطريق القياس. وقد برر العلامة TROTABAS موقفه هذا من جهة أولى بأنه ولأسباب تقنية، إن القياس يشكل جزءاً من قواعد التشريع الضريبي النافذة والمطبقة، ومن جهة ثانية بأن التفسير الحرفي يدين نفسه بنفسه من جراء تحجّره، لأنه يتنافى مع حركة "التفسير الأمثل للقوانين" التي تستند إلى الدور التعاوني الممنوح للقاضي، وهو دور يفرض نفسه بخاصة في القضايا الضريبية حيث يتوجب على القاضي أن يقدر موضوعياً اتجاه كل مكلف، تجليات السلطة الضريبية.

وقد انضم إلى هذا التيار التجددى العديد من الكتاب كالبروفيسور MORANGE والمستشار في مجلس الدولة الفرنسي MEHL، الذين اتفقوا على أن التفسير بطريق القياس لا يمكن إعماله إلا بصدد الضرائب الإجمالية (synthétique) أو العامة، دون الضرائب التفصيلية (analytique) أو الخاصة. وبصرف النظر عن التسميات، فالفكرة بين مؤيدي هذا التيار هي نفسها، وهي تقضي بوجود التفريق بين الضرائب التي تصيب وضعية اقتصادية بصورة إجمالية، وبين الضرائب التي تصيب وقائع معينة ومتفرقة.

فعلى سبيل المثال، إن ضريبة الدخل التي تصيب كامل المداخيل التي يحققها المكلف خلال فترة زمنية محددة، تشكل ضريبة إجمالية بامتياز. وكذا هي الحال بالنسبة إلى الضريبة على القيمة المضافة التي تشكل ضريبة إجمالية تطل كافة عمليات تسليم الأموال وتقديم الخدمات من قبل المؤسسة. وإن تطبيق القانون الذي ينشئ هكذا ضريبة إجمالية وعامة هو القاعدة والأمر الطبيعي، في حين أن عدم تطبيقه هو الاستثناء. وبالتالي فإن القاضي الضريبي الذي يتوسّع في تفسير مثل هذا

²⁷⁷ L. TROTABAS, « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », in **Recueil d'études sur les sources du Droit en l'honneur de François GÉNY**, Tome III, Sirey, Paris, 1934, pp. 101 et s..

القانون بطريق القياس يكون قد لاقى نية المشرع التي رمت إلى إخضاع وضعية اقتصادية إجمالية للضريبة.

بالمقابل فإن الضرائب غير المباشرة التي تتناول واقعات محددة كرسوم الطابع المالي فهي تعتبر ضرائب تفصيلية لا يمكن تطبيق التفسير بطريق القياس بصددها، وإلا اعتبر ذلك مخالفاً بشكل ساطع لنية المشرع التي انصرفت إلى إخضاع حدث محدد وخاص وفريد للضريبة، وليس وضعية معينة بصورة إجمالية.²⁷⁸

وبصرف النظر عن تعدد وجهات النظر الفقهية حول مدى سلطة القاضي الضريبي في تفسير القوانين الضريبية، لا شك في أن الكلمة الفصل تبقى له من الناحية العملية، ولا بد من العودة إلى الاجتهاد للاستدلال على التوجه الذي اعتمده في هذا الصدد.

الفرع الثاني: سلطة تفسير القانون الضريبي في الاجتهاد

إن الرجوع إلى القرارات الصادرة عن مجلس شورى الدولة في لبنان، القديمة منها والحديثة، يبيّن أن الاجتهاد يشهد استقراراً ملحوظاً بشأن مدى سلطة القاضي الضريبي في تفسير القوانين الضريبية، وهو ما يشكّل عامل وضوح واستقرارٍ أكيد للأوضاع القانونية الضريبية، يحفظ حقوق المكلف والخزينة على حدٍ سواء.

وفي سبيل الإحاطة بصورة شاملة بموقف الاجتهاد في هذا المجال، لا بد من التوقف أمام التوجه الذي اعتمده القضاء الضريبي على ثلاثة مستويات، أولها سلطة تفسير الأحكام القانونية المتعلقة بفرض الضريبة، وثانيها تفسير الأحكام القانونية المتعلقة بالإعفاء من الضريبة وثالثها تفسير الأحكام القانونية المتعلقة بالتغريم الضريبي.

²⁷⁸ P. BERN, op. cit., pp. 139 – 140.

فمن نحوٍ أول، وفي ما يتعلق بالأحكام القانونية المرتبطة بفرض الضريبة، لطالما أكد الاجتهاد بصورة واضحة وصريحة بمعرض تصديهِ للقضايا الضريبية المعروضة أمامه أن "القوانين المالية تفسر ليس فقط بصورة ضيقة (interprétation restrictive) ولكن أيضاً بصورة واسعة أو بطريقة التوسيع (interprétation extensive)"، مشيراً إلى أن "الالتباس ناتج عن التطبيق الحرفي (application littérale) والتفسير الحرفي (interprétation littérale) وذلك عند وجود نص صريح ومقتضب"، وأن "مبدأ التطبيق الحرفي ولئن كان يعتبر قاعدة من أهم القواعد في القانون الضريبي غير أن لا شيء يحول دون اللجوء إلى التفسير لأن القاضي بتطبيقه النص حرفياً يكون قد فسر."

ويضيف الاجتهاد أنه باستطاعة القاضي الضريبي في حال وجود نظام مالي شامل (système fiscal complet) كما هو الوضع مثلاً بالنسبة إلى ضريبة الدخل وضريبة الأملاك المبنية، "أن يلجأ إلى تفسير القوانين الضريبية بطريقة القياس أو التناسب (interprétation par analogie)، وذلك عند وجود نصوص قانونية غامضة أو أحكام متناقضة أو في حال عدم شمول بعض الأشخاص بنطاق القانون الضريبي، لمعرفة ما إذا كانوا يخضعون للضريبة نظراً للتشابه الموجود بينهم وبين من يخضعون للضريبة". ويردف الاجتهاد شارحاً أن "القاضي الضريبي يلجأ إلى التفسير بطريقة التوسع أو بطريقة القياس لتطبيق نية المشرع عندما يترك التشريع قضايا خارجة عن نطاقه الحرفي بينما كانت إرادته هي وضع نظام ضريبي شامل يخضع بموجبه جميع الأعمال والنشاطات والقضايا والأشخاص لأحكامه".^{٢٧٩}

فقد فسّر مجلس شورى الدولة بصورة موسّعة مثلاً المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل المتعلقة بالنفقات والأعباء القابلة للتزليل من الربح الخاضع لضريبة الدخل - الباب الأول، مشيراً إلى أن الأعباء والنفقات التي يمكن تنزيلها هي تلك التي تقتضيها ممارسة التجارة أو الصناعة أو المهنة، ومؤكداً على

^{٢٧٩} مثلاً: م.ش.د.، قرار رقم ٥٢٥ تاريخ ١٢/٢٠/١٩٨٣، شركة بارك بيروت/بلدية بيروت، منشور على الرابط التالي: <http://77.42.251.205/RulingFile.aspx?RulID=53204&type=list>، ت.ز.م.: ٢٠٢٤/١٢/١٥؛ م.ش.د.، قرار رقم ٦٨ تاريخ ٤/٧/١٩٨٨، الدولة/الشركة اللبنانية للتمويل ش.م.ل.، م.ق.إ.، العدد الخامس، ١٩٩٠-١٩٩١، ص. ١١٩؛ م.ش.د.، قرار رقم ٢٨٤ تاريخ ٣/٩/١٩٩٤، مصطفى وسعيد محمد الرفاعي/الدولة، م.ق.إ.، العدد الثامن، ١٩٩٥، ص. ٣٢٧.

أنه من البديهي أن تكون هذه المادة قد أوردت على سبيل الإشارة لا على سبيل الحصر أمثلة على تلك الأعباء والنفقات لأنه لا يمكن أن تحصر الأعباء ابتداءً في بلد متطور اقتصادياً واجتماعياً كلبنان.^{٢٨٠}

كما واعتمد المجلس التفسير بطريق القياس حينما اعتبر أن هدف قانون ضريبة الدخل هو إخضاع جميع الأرباح الناشئة عن التجارة والصناعة والمهن الحرة وغيرها بمعناها الواسع، مع استثناء التصرفات الشخصية بالأموال الخاصة، للضريبة على الدخل بحيث لا يستثنى منها دخل إلا بنص صريح في القانون وفق ما جاء في المادة ٢ من القانون المذكور. فأخضع المجلس مثلاً بالنتيجة لضريبة الدخل - الباب الأول الأرباح المحققة من المكلف نتيجة قيامه بشراء عقارات وتشديد أبنية عليها وبيعها بصورة متكررة في مدة قصيرة نسبياً بالنظر إلى قيمة هذه العمليات، باعتبار أن هذه الظروف تثبت نية تحقيق الربح التجاري وتشير إلى اتخاذها مهنة له.^{٢٨١}

من نحوٍ ثانٍ، في ما يتعلق بالأحكام القانونية المتعلقة بالإعفاء من الضريبة، ينطلق الاجتهاد دائماً من ثابتة مفادها أنه "على القاضي في معرض تفسير نص ضريبي أن يركز قبل كل شيء على النصوص الواضحة ومن ثم على نية المشرع التي يستنتجها من مجمل النصوص التشريعية"، إذ إنه "يجب تفسير النصوص القانونية بصورة متوافقة مع بعضها البعض بدلاً من تعطيل مفعولها بتفسير نص بصورة غير متلائمة ومتجانسة مع النصوص الأخرى وإلا جرد النص من مفاعيله"، وأن "الطريقة العلمية لتفسير القوانين توجب توفيق النص المطلوب تفسيره مع سائر النصوص المتعلقة بذات الموضوع أو بمواضيع متشابهة". ويخلص الاجتهاد بصورة مستقرة إلى عدم جواز تفسير القوانين الضريبية المتعلقة بإعفاء من الضريبة بطريقة موسعة أو بطريق القياس أو التناسب، لأنه "يجب

^{٢٨٠} م.ش.د.، قرار رقم ١٢٦ تاريخ ١٦/٣/١٩٦٢، الشركة الصناعية والتجارية والزراعية للشرق/الدولة، م.إ.، ١٩٦٢، ص ٨١؛ م.ش.د.، قرار رقم ١٤٨٠ تاريخ ٣٠/١٢/١٩٦٦، شركة راديو أوريان/الدولة، م.إ.، ١٩٦٧، ص ٦٥.

^{٢٨١} م.ش.د.، قرار رقم ٢٦٣ تاريخ ٢/٧/١٩٥٨، م.ق.ق./الدولة، م.إ.، ١٩٥٨، ص ٢١٨؛ م.ش.د.، قرار رقم ٥٨٨ تاريخ ١٢/٥/٢٠١٦، سعيد العريسي/الدولة، منشور في: ميري داود، م.س.ذ.، ص. ٢٣٤؛ م.ش.د.، قرار رقم ٦٩٦ تاريخ ٢٩/٦/٢٠٢١، قاسم شمساني/الدولة، غير منشور.

تفسير كل إعفاء من ضريبة أو رسم بصورة حصرية كونه استثناء للقوانين الضريبية التي تتعلق بالانتظام العام.^{٢٨٢}

وتأسيساً على ما تقدم، قضى مجلس شورى الدولة بأن إعفاء المخصصات التي يتقاضاها رجال الدين لقاء قيامهم بالطقوس الدينية من ضريبة الدخل المنصوص عليه في البند ١ من المادة ٤٧ من قانون ضريبة الدخل، يُفسّر على سبيل الحصر، لكونه يشكل استثناءً للمبدأ العام الذي يوجب إخضاع الرواتب والأجور والتعويضات والمخصصات على أنواعها لضريبة الباب الثاني عملاً بالمادة ٤٦ من القانون المذكور، وأن ما جاء في قرار لجنة الاعتراضات لجهة اعتبار " عملية مواساة المرضى والتخفيف عنهم لا تدخل في إطار القيام بالطقوس الدينية " ، ينسجم مع مبدأ التفسير الحصري لأحكام البند ١ المشار إليه أعلاه، لاسيما وأن المهمة المذكورة لا تنفرد الراهبات بالقيام بها، إنما يمكن لاختصاصيين في علم النفس وغيرهم من الأشخاص القيام بها.^{٢٨٣}

ويحرص مجلس شورى الدولة في هذا المجال على التشديد على أنه يتوجب على القاضي الضريبي أن يتقيد بالنصوص القانونية الواضحة التي تتعلق بالإعفاء من الضرائب والرسوم، بمعنى أن التفسير الحصري أو الحرفي للإعفاء يجب ألا يؤدي إلى تعطيل تطبيق النصوص القانونية على الحالات التي يشملها الإعفاء الضريبي. فقضى المجلس مثلاً بأن استخدام المشرع في البند ب من المادة ١٥ من قانون إنشاء المؤسسة العامة للإسكان المتعلق بإعفاء المقترض من رسم الطابع، لعبارة عامة وشاملة كعبارة "المستندات والمعاملات"، يعبر عن نيته في إعفاء جميع الصكوك والكتابات المنظمة بمناسبة الاستفادة من القرض السكني لدى المؤسسة العامة للإسكان.^{٢٨٤}

من نحو ثالث، فإن الاجتهاد لا ينفك يكرر بأنه يجب أن يُراعى في تفسير النصوص الضرائبية التي تنص على تغريم المكلف عن مخالفات لموجبات متعلقة بالتصريح أو بمسك السجلات النظامية أو

^{٢٨٢} مثلاً: م.ش.د.، قرار رقم ٦٦ تاريخ ١٩٨٨/٤/٧، شركة صباغ العقارية/الدولة، م.ق.إ.، العدد الخامس، ١٩٩٠-١٩٩١، ص. ١١٣.

^{٢٨٣} م.ش.د.، قرار رقم ١٣٣ تاريخ ٢٠١٧/١١/٧، مستشفى اوتيل ديو دو فرانس/الدولة، منشور في: ميري داود، م.س.ذ.، ص. ٢٦٥.

^{٢٨٤} م.ش.د.، قرار رقم ٥٩٢ تاريخ ٢٠١٥/٦/١٥، الدولة/علي نور الدين، غير منشور.

بتنظيم الفواتير، مبدأ التفسير الحصري والضيق، ذلك أنه لا يجوز تغريم المكلف وبالتالي معاقبته خارج إطار الحالات المبيّنة حصراً في القانون، وإلا عُدَّ ذلك تجاوزاً لإرادة المشتري وخرقاً لمبدأ "لا عقوبة دون نص". وقد قضي مثلاً بأن التكاليف بغرامة المادة ١١٥ من قانون الاجراءات الضريبية يستوجب صراحةً تحقق إحدى الحالات المنصوص عليها في متن المادة المذكورة، وهو بالتالي لا يُعدُّ صحيحاً إلا في حال امتناع المكلف عن إبراز السجلات الواجب مسكها قانوناً أو في حال امتناعه عن إبراز المستندات المثبتة لصحة التصريح، أو أخيراً في حال امتناعه أو تلوّوه عن تدوين العمليات على سجلاته وفقاً للأصول. وانتهى المجلس بالتالي إلى إبطال الغرامة المفروضة لعدم وجود أي مخالفة، بعدما تبين أن التعديلات التي أدخلتها الإدارة الضريبية على التصريح هي ناتجة عن تباين بين الإدارة الضريبية والشركة المكلفة في وصف عددٍ من العمليات والمصاريف المدونة في السجلات.^{٢٨٥}

يتبين من مجمل ما جرى عرضه إذن أن مجلس شورى الدولة اللبناني، على غرار نظيره الفرنسي، يفسر القانون الضريبي تارةً بصورة ضيقة، وطوراً بصورة موسعة، مغلباً روحية القانون عندما تؤدي الصياغة السيئة أو التفصيلية أو المحددة إلى ثغرات، أو تجعل النص دون موضوع أو هدف.^{٢٨٦}

وإلى جانب الدور الفاعل الذي يمارسه القاضي الضريبي في تفسير القوانين الضريبية واستقصاء المعنى الدقيق الذي يجب أن تحمله، فإنه يلعب دوراً محورياً في استقصاء الحقيقة في النزاع عبر توزيع عبء الإثبات بين المكلف والإدارة الضريبية.

المطلب الثاني: سلطة القاضي الضريبي في توزيع عبء الإثبات

يعتبر القاضي الإداري في التنازع الضريبي سيّد نظام الإثبات وضابط إيقاعه، علماً أن القواعد التي تحكم هذا النظام يعود أصلها بصورة أساسية إلى اجتهاد القاضي الضريبي نفسه. وتتجلى خصوصية سلطة القاضي الضريبي في هذا الصدد من جهة أولى في كيفية تحديده للفريق الذي

^{٢٨٥} م.ش.د.، قرار رقم ١٠٠٠ تاريخ ٢٠١٨/٦/١٩، الدولة/شركة ديلويت آند توش، غير منشور.

^{٢٨٦} J. CHAOU, op. cit., p. 114.

يتحمّل عبء الإثبات الأولي (الفرع الأوّل)، ومن جهة ثانية في تقديره لمدى كفاية الإثبات الكفيل بنقل هذا العبء وإطلاق المناظرة بين الفريقين (الفرع الثاني).

الفرع الأوّل: سلطة توجيه عبء الإثبات الأولي

إن تحديد الفريق الذي يجب عليه أن يتحمّل عبء الإثبات الأولي في التنازع الضريبي يخضع لقواعد دقيقة لا تخلو من بعض التعقيدات الناجمة بصورة أساسية عن الطابع التقني والتفصيلي الطاغي على الإجراءات الضريبية.

ومن اللافت أن المشرّع اللبناني لم يبادر إلى وضع نظام متكامل يتضمن قواعد مسبقة واضحة ومفصلة تحكم عبء الإثبات في التنازع الضريبي، بما في ذلك تعيين الفريق الذي يجب أن يتقدم بالإثبات الأولي في مختلف حالات التكليف، وما إذا كان المكلف أم الإدارة الضريبية. فمن مراجعة قانون الإجراءات الضريبية، يتبيّن أن هذا المشرّع قد اكتفى بإيراد مادة يتيمة بخصوص هذا الموضوع، وهي المادة ٥١ التي صيغت في جملة مقتضبة، جاء فيها ما حرفيته: "يقع عبء إثبات صحة التصريح بالضريبة على المكلف، ويقع هذا العبء على الإدارة الضريبية لإثبات صحة التكاليف الإضافية في حال أجرت تعديلات على التصريح."، ولم تحدد بالتالي من يتحمّل عبء الإثبات الأولي.

أما المشرّع الفرنسي فقد آثر قوننة نظام الإثبات في التنازع الضريبي ككل بما في ذلك المسؤولية عن عبء الإثبات الأولي، بصورة أكثر تفصيلاً، حيث أفرد في سبيل ذلك المواد من L.191 إلى L.195 A والمواد من R*191-1 إلى R*195-1 من كتاب الإجراءات الضريبية، واستند لتوجيه عبء الإثبات في تلك المواد على الإجراءات المتبعة في التكليف موضوع النزاع، وما إذا كان تكليفاً مباشراً أم مقطوعاً أم إضافياً.

ويتبين من العودة إلى الاجتهاد أن أياً من التشريعين، اللبناني المقتضب والفرنسي الأكثر تفصيلاً، لم يكن كفيلاً بحد ذاته بإعفاء القاضي الضريبي كلياً من التدخل في توجيه عبء الإثبات الأولي، لا

سيّما في الحالات التي يكون فيها الإثبات معقداً، وذلك من جهة أولى لتلافي الوصول إلى حلول عبثية يتم فيها تحميل عبء الإثبات إلى من يستحيل عليه واقعياً تقديمه، ومن جهة ثانية للحفاظ على حدٍ أدنى من الحماية للمكلف باعتباره الطرف الأضعف والذي يتواجد غالباً في وضعية الدفاع في العلاقة مع الإدارة الضريبية.

وتكمن أهمية توجيه عبء الإثبات الأولي بدقة في النتيجة الخطيرة التي تترتب من جرّائه على الفريق الذي يتحمّل هذا العبء، والذي سيواجه خسارة حتمية في حال فشل في تلييته دون الحاجة لأي جوابٍ يمثّله من قبل الفريق الآخر.

في ضوء ما تقدّم، لا يمكن التغاضي عن ضرورة وجود مجموعة قواعد قانونية واجتهادية ثابتة في مضمونها، ويمكن ترقيب مآلها في التطبيق، في سبيل تحقيق استقرار قانوني للمكلف²⁸⁷ والإدارة الضريبية على حدٍ سواء، علماً أنه في مطلق الأحوال، وحتى عندما يُلقى على عاتق الإدارة الضريبية عبء الإثبات الأولي، فإنه من مصلحة المكلف أن يشرح موقفه وأن يشفعه بالمستندات اللازمة لتأييده، مع افتراض أن الإدارة الضريبية ستتقدم في مرحلة ما من التنازع بالإثبات المنتظر منها²⁸⁸.

من الناحية العملية، يُلاحظ أن التفاوت بين القانونين اللبناني والفرنسي في درجة قوننة الأحكام والقواعد المتعلقة بتوجيه عبء الإثبات على النحو المشار إليه أعلاه، قد انعكس اختلافاً إلى حدٍ ما بين الاجتهادين اللبناني والفرنسي.

فلجهة الاجتهاد الفرنسي، غالباً ما ينطلق مجلس الدولة في تعليله من القواعد التي ترعى توجيه عبء الإثبات أمام القاضي الإداري، والتي تفرض على كل فريق إثبات الوقائع اللازمة لقبول ادعائه، حيث يؤدي هذا المبدأ عملياً إلى تحميل الإدارة الضريبية، حتى ولو كان المكلف هو الفريق المستدعي في

²⁸⁷ J. CHAOU, **La preuve devant le juge administratif**, conférences délivrées aux magistrats stagiaires à l'Institut des études judiciaires – section Droit public, Beyrouth, 2016–2017.

²⁸⁸ T. PONS, « La preuve et le débat dans le procès équitable », in **RDF**, N° 14, Lexis Nexis, Paris, 2021, étude 204, N° 27.

التنازع، عبء الإثبات في الحالات التي تعتمز فيها مثلاً إدخال تعديلات على تصاريح المكلف أو تقرر تكليفه مباشرة، على اعتبار أنها "تدعي" عدم صحة تصاريحه أو ارتكابه مخالفة توجب تكليفه مباشرة.^{٢٨٩}

غير أن القاضي الضريبي الفرنسي لا يترك هذا المبدأ الاجتهادي على إطلاقه، إذ إنه دائماً ما يستدرك ليؤكد أن المبدأ لا يطبق سوى بصورة إستطراذية عند عدم وجود قانون مخالف^{٢٩٠}. وبالتالي، يمكن التأكيد في هذا المجال بأن وهج هذا المبدأ قد خفت نسبياً في التنازع الضريبي في فرنسا تبعاً لكون المشرع الفرنسي قد قطع شوطاً هاماً في قوننة القواعد التي ترعى توزيع عبء الإثبات وكيفية تقديمه. فبمقتضى المواد السالف ذكرها من كتاب الإجراءات الضريبية الفرنسي، يتحمل المكلف عبء الإثبات الأولي مثلاً في حالة التكاليف على أساس الربح المقطوع كما وفي حالة التكاليف المباشر إذا كان يطالب بتخفيض الضريبة، ويقع عبء الإثبات على المكلف في حال عدم مسكه للمحاسبة المفروضة بموجب القانون، في حين تتحمل الإدارة الضريبية عبء إثبات عدم النظامية الجسيمة التي تشير إليها في المحاسبة من أجل إصدار تكليف تعديلي إضافي.

أضف إلى أن القاضي الضريبي الفرنسي لا يعمل المبدأ الاجتهادي السالف ذكره بمعرض حالة منطقية، وبمعزل عن وجود أي قانون يلحظها، تتمثل بأن عناصر الإثبات التي لا يملكها سوى فريق واحد، لا يمكن أن يطلب تقديمها إلا من هذا الفريق^{٢٩١}، ما قد يؤدي إلى قلب عبء الإثبات من الفريق المدعي الذي كان يفترض أن يقدم الإثبات الأولي، وهو عادة الإدارة، إلى الفريق الآخر، وهو المكلف عموماً. وهذا الواقع هو ما يفسر تحميل المكلف عبء إثبات العجز أو النفقة أو العبء القابل للتنزيل من الربح الخاضع للضريبة.^{٢٩٢}

289 T. PONS, op.cit., N° 3.

290 CEF, 20 juin 2003, Société Établissements Lebreton, Lebon, p.273.

291 CEF, 21 mai 2007, Société Sylvain Joyeux, Lebon, p.212.

292 T. PONS, op.cit., N° 6.

أما لجهة الاجتهاد اللبناني، فيتبين من مراجعته أن الغياب شبه التام لقوننة نظام الإثبات في التشريع الضريبي قد أدى بطبيعة الحال إلى إطلاق يد القاضي الضريبي في وضع نظام اجتهادي في هذا المجال.

فأقله منذ قراره المبدئي "وديع خريستو غالي"^{٢٩٣} على حد ما توصل إليه بحثنا، ينطلق القاضي الضريبي اللبناني في تحديده الفريق الذي يتحمل عبء الإثبات الأولي من مبدأ مؤداه أنه "في الأصول الضرائبية، يقع مبدئياً على الجهة المستدعية أمام مجلس شورى الدولة، سواء أكان المكلف أم الإدارة الضريبية، عبء إثبات ادعائها بحده الأدنى". غير أن القاضي الضريبي اللبناني يعود ويخفف من وطأة هذا المبدأ ويضع حداً له، فيشير إلى أنه "في أغلب الأحيان يحدد القانون، واستطراداً القاضي، الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات"، وهو ما يبرر تدخله شبه الدائم في توجيه عبء الإثبات تبعاً لانعدام النصوص القانونية في هذا الصدد وفق ما سبق بيانه. ولا يتوقف القاضي اللبناني عند هذا الحد، لا بل يضيف شارحاً المقاربة التي يعتمدها توخياً للعدالة في القضايا الضريبية، وبخاصة المعقدة منها، حيث يؤكد أن هذا التحديد القانوني أو من قبل القاضي لا يحول في المنازعات المعقدة دون توزيع هذا العبء بين الفريقين، مستنداً في ذلك إلى سلطته الاستقصائية الحرة.

وقد وضع مجلس شورى الدولة في عددٍ من قراراته^{٢٩٤} قاعدة موضوعية مفادها أنه "بصورة عامة ومبدئياً يقع عبء الإثبات على الفريق الذي يعترض على التقديرات التي وضعت أثناء عملية التكليف التي تفرض مساهمة ومشاركة خاصة من قبل كل مكلف (...) ويقع عبء الإثبات على الإدارة عندما يصدر التكليف دون حاجة لمشاركة أو مساهمة المكلف لا سيما عندما تدلي الإدارة المالية بنية المكلف السيئة وإلى لجوئه إلى مناورات خداعية"، ما يفيد مبدئياً أن المجلس قد ألقى عبء الإثبات الأولي على المكلف عندما يعترض على التكليف الأساسي أو الإضافي التعديلي الصادر بناءً على مشاركته، أي بناءً ما قدمه من تصاريح ومستندات محاسبية وغير محاسبية، في حين حمل الإدارة

^{٢٩٣} م.ش.د.، قرار رقم ١٧٨ تاريخ ١٢/٤/١٩٨٦، الدولة ووديع خريستو غالي/وديع خريستو غالي والدولة، م.ق.إ.، العدد الثالث، ١٩٨٧-١٩٨٨، ص. ٢٣٨.

^{٢٩٤} م.ش.د.، قرار رقم ٧٠٦ تاريخ ١١/٦/١٩٩٧، الدولة وآلان طاسو/آلان طاسو والدولة، م.ق.إ.، العدد الثاني عشر، ١٩٩٨، ص. ٥٨٧.

الضريبة هذا العبء في حالة التكليف المباشر بالضريبة الذي تصدره بما لها من حق التقدير ودون الرجوع إلى تصاريح المكلف.

ومع صدور قانون الإجراءات الضريبية، استمرّ مجلس شورى الدولة في قراراته الحديثة بتطبيق الاجتهاد السالف ذكره، ولكنه أهمل على ما يبدو إيراد القاعدة الموضوعية المشار إليها أعلاه القائمة على إجراءات التكليف، واكتفى بإضافة حيثية تفسّر المادة ٥١ من القانون المذكور، جاء فيها "أن القواعد القانونية والاجتهادية المشار إليها أعلاه [المتعلقة بتوزيع عبء الإثبات]، تجد مجالاً للتطبيق خاصة في حالات التكليف المباشر بالضرائب حيث يتحمّل المكلف في هذه الحالات عبء إثبات أن التكليف المشكو منه جاء مبالغاً فيه (...). غير أن ذلك لا يعفي الإدارة الضريبية في الوقت نفسه من إثبات صحة لجوئها إلى إجراءات التكليف المباشر (...). وذلك عملاً بالمادة ٥١ من قانون الإجراءات الضريبية رقم ٤٤/٢٠٠٨. ٢٩٥".

فقضى المجلس في هذا الإطار على سبيل المثال بأنه "في حالات التكليف المباشر [بضريبة الدخل - الباب الأول]، يتعيّن على الدوائر المالية أن تبين الأسس والأسباب التي ارتكزت إليها من أجل تقرير إعادة بعض النفقات المدوّنة في حساب الأعباء [كمصاريف الدعاية والإعلان ومصاريف السفر والانتقال] إلى حساب النتيجة ومن أجل التكليف المباشر. " تحت طائلة إلغاء التكليف.^{٢٩٦}

كما قضى مجلس شورى الدولة بأن الإدارة الضريبية تتحمّل عبء إثبات أن المكلف يستعمل عقارات معينة يملكها في خدمة نشاطه التجاري، وأن هذه العقارات تعتبر تالياً من الأصول الثابتة لمؤسسته التجارية، التي يخضع الربح الناتج عن التفرّغ عنها لضريبة ربح التحسين المنصوص عليها في المادة ٤٥ من قانون ضريبة الدخل، وإلا اعتبر التكليف المباشر بالضريبة المذكورة باطلاً.^{٢٩٧}

^{٢٩٥} مثلاً: م.ش.د.، قرار رقم ٥٨٣ تاريخ ١١/٦/٢٠١٥، جوزيف فرنجية/الدولة، غير منشور؛ م.ش.د.، قرار رقم

٤٩٤ تاريخ ٢/٧/٢٠٢٠، شركة مجموعة افرام الصناعية ش.م.ل. (هولدنغ)/الدولة، غير منشور.

^{٢٩٦} م.ش.د.، قرار رقم ٣٥٠ تاريخ ٣٠/١/٢٠١٤، شركة قره بت أيانيان وأولاده/الدولة، منشور في: ميري داود، م.س.ذ.، ص. ٢١٥.

^{٢٩٧} م.ش.د.، قرار رقم ٥٨٣ تاريخ ١١/٦/٢٠١٥، جوزيف فرنجية/الدولة، غير منشور.

في حين اعتبر المجلس في قرارٍ آخر أن عبء إثبات هلاك الدين المستحق الجائز تنزله من الربح الخاضع لضريبة الدخل - الباب الأول يقع على عاتق المكلف.^{٢٩٨} وقضى المجلس أيضاً بأن المكلف يتحمل عبء إثبات أن فواتير الطعام التي يطالب بحسم الضريبة على القيمة المضافة التي أصابها قد دفعت في إطار ممارسة الخاضع للضريبة لنشاطه الاقتصادي، وهي ليست مصاريف ذات طابع شخصي.^{٢٩٩}

فيتبين إذن من هذه العينة من قرارات مجلس شورى الدولة الحديثة أن توجيه عبء الإثبات الأولي وتوزيعه أصبح خاضعاً لسلطة القاضي الضريبي الاستثنائية، دون أي قاعدة واضحة وموضوعية تقيدته، وهو أمر يُخشى ألا يكفل استقرار الأوضاع القانونية للمكلف والإدارة الضريبية على السواء. وإن دور القاضي الضريبي لا يتوقف عند توجيه عبء الإثبات الأولي إلى فريق محدد، إذ يتوجب عليه أن يقدر مدى كفاية الإثبات المقدم في سبيل تحميل عبء الجواب إلى الفريق الآخر.

الفرع الثاني: سلطة تقدير كفاية الإثبات الأولي

بعد تحديد الفريق الذي يتحمل عبء الإثبات الأولي، ينتقل القاضي الضريبي إلى التحقق مما إذا كان هذا الفريق قد أدى الموجب الملقى على عاتقه من خلال ما يفترض أن يكون قد تقدم به من معطيات ومستندات. فإذا قدر القاضي الضريبي أن الإثبات الأولي المقدم هو كافٍ لإطلاق المناظرة بين الفريقين، يقرر تلقائياً نقل عبء الإثبات إلى الفريق الآخر.

والجدير ذكره في هذا الصدد هو أن الإثبات الأولي المطلوب لا يشترط أن يكون مطلقاً، لا بل يكفي أن ينطوي على بدء بينة تسمح بإطلاق المناظرة، حيث يؤدي انتقادها حينئذٍ من الفريق الآخر إلى دفع الفريق الأول لتقديم شروحاتٍ أكثر دقة.^{٣٠٠}

^{٢٩٨} م.ش.د.، قرار رقم ٤ تاريخ ٦/١٠/٢٠١٥، شركة غوديز ش.م.ل./الدولة، غير منشور.

^{٢٩٩} م.ش.د.، قرار رقم ٤٠٧ تاريخ ٢٨/٣/٢٠١٣، شركة كيبكو ليبانون ش.م.ل./الدولة، غير منشور.

300 T. PONS, op.cit., N° 11.

فقد أكد الاجتهاد اللبناني على أن "القاضي الضرائبي استناداً إلى ميزة أصول المحاكمات الإدارية التي تتسم بالطابع الاستقصائي وبالاستناد إلى موقف كل من الفريقين في النزاع الضريبي يخفف من صرامة القواعد المتعلقة بتوزيع عبء الإثبات ويعتبر أحياناً أن قرائن بسيطة أو غير قاطعة تكفي لاعتبار أن موجب عبء الإثبات الأساسي قد نفذ".^{٣٠١}

واستقرّ مجلس شورى الدولة على اعتبار "أن المنازعة الجدية التي تحت القاضي على التدخل في النزاع والمساهمة بوسائله الخاصة في البحث عن الإثبات عن طريق نقل عبء الإثبات أو توزيعه بين فقاء الدعوى، تشترط توفر ادعاءات محددة وواضحة مقرونة بقرائن جدية أو بدء بيئة".^{٣٠٢}

كما وأوضح أنه في حالات التكليف المباشر بالضرائب يتحمل المكلف "عبء إثبات أن التكليف المشكو منه جاء مبالغاً فيه، ولذلك عليه تقديم عناصر جدية ومفيدة من شأنها أن تشكل على الأقل قناعة ما لدى القاضي الإداري، فلا يمكنه بالتالي الاكتفاء بمجرد ادعاءات خالية من أي إثبات أو دليل ملموس، غير أن ذلك لا يعفي الإدارة الضريبية في الوقت نفسه من إثبات صحة لجوئها إلى إجراءات التكليف المباشر حيث يتعين عليها تبيان الأسباب الواقعية والقانونية التي تشكل مرتكزاً للتكليف والأسس المطبقة في استخراج مطرح الضريبة".^{٣٠٣}

فعلى سبيل المثال، في إحدى القضايا التي قدّرت فيها الإدارة الضريبية أرباح المكلف وأصدرت تكليفاً مباشراً بضريبة الدخل عن عدة سنوات امتدت إلى حين تقدمه بعلم التوقف عن العمل، مستندة إلى عدم وجود سجلات وعدم ثبوت التوقف عن العمل خلال سنوات التكليف، أدلى المكلف أنه بسبب الحرب الأهلية، تضرر محله وتبعثرت محتوياته ومستنداته، وقام بإقفاله وغادر الأراضي اللبنانية، ففضى مجلس شورى الدولة بأن إدلاء المستدعي المكلف بهذه الواقعة من شأنه أن يلقي عبء الإثبات

^{٣٠١} م.ش.د.، قرار رقم ١٧٨ تاريخ ١٩٨٦/١٢/٤، الدولة ووديع خريستو غالي/وديع خريستو غالي والدولة، م.ق.إ.، العدد الثالث، ١٩٨٧-١٩٨٨، ص. ٢٣٨.

^{٣٠٢} مثلاً: م.ش.د.، قرار رقم ٤٧١ تاريخ ٢٠٢١/٥/١٢، الدولة وشركة بساط سوبرماركت ش.م.ل/شركة بساط سوبرماركت ش.م.ل والدولة، غير منشور.

^{٣٠٣} مثلاً: م.ش.د.، قرار رقم ٦٤٩ تاريخ ٢٠١٧/٥/١٦، شركة بتكو ش.م.ل/الدولة، منشور على الرابط التالي: <http://77.42.251.205/RulingFile.aspx?Rulid=125270&type=list>، ت.ز.م. : ٢٠٢٤/١٢/٢٠.

على عاتق الإدارة الضريبية، وأن هذه الأخيرة لم تقدم أمام هذا المجلس أي دليل أو قرينة تدحض أقواله، ما استوجب معه إلغاء التكاليف المباشر.^{٣٠٤}

وفي قضية أخرى تتعلق بشركة تقوم بتسديد بدلات إدارة شهرية إلى شركة شقيقة لها ضمن مجموعة الشركات عينها بمقتضى إتفاقية إدارة (Management Agreement) موقعة بينهما، و لقاء خدمات تشمل المحاسبة والتحليل المالي والموازنة والموارد البشرية والاستراتيجيات والسياسات والإجراءات والتطوير التجاري، اعتبرت الإدارة الضريبية أن بدلات الإدارة المدفوعة هي مبالغ فيها وغير مبررة مستندة إلى كون الاتفاقية بين الشركتين لم تحدد قيمة أو نسبة هذه البدلات التي تفاوتت نسبتها من رقم الأعمال بين سنة وأخرى، وفي ضوء أن نتائج الشركة المستأنفة هي خسائر منذ تأسيسها، وقررت الإدارة الضريبية قبول نسبة من هذه البدلات، وأعدت الفارق إلى الربح الخاضع للضريبة. فأكد مجلس شورى الدولة بأن الإدارة الضريبية هي التي تتحمل عبء إثبات المبالغة في بدلات الإدارة المصرح بأنها دُفعت من الشركة المكلفة إلى الشركة التي تقدم الخدمة، وتؤخذ بعين الاعتبار في هذا الصدد بدلات الإدارة التي تُدفع في ظروف مشابهة من وإلى شركات مستقلة تماماً في ما بينها، ومماثلة للشركتين المعنيتين من حيث نوع النشاط وحجم الأعمال والأرباح. وفي ضوء ما تقدمت به الشركة المكلفة من إيضاحات وشروحات حول كيفية تحديد قيمة بدلات الإدارة موضوع النزاع والتي تم احتسابها وفقاً للأسس المحددة في اتفاقية الإدارة السالف ذكرها، فضلاً عن كون البدلات مثبتة بموجب فواتير لم تأتِ الإدارة الضريبية على ذكر أي عيب يعترها بحد ذاتها، ولم تقدم ما يثبت عدم صحتها أو صورتها، قضى المجلس بالنتيجة بوجوب الأخذ بقيمة هذه البدلات كما صرحت بها الشركة.^{٣٠٥} وبموجب هذا الحل يكون مجلس شورى الدولة اللبناني قد لاقى نظيره الفرنسي في مقدار بدء البينة الذي يجب أن تلبيه الإدارة الضريبية حينما تدلي بالمبالغة في بدلات الخدمات المؤداة بين الشركات

^{٣٠٤} م.ش.د.، قرار رقم ٧٠٦ تاريخ ١١/٦/١٩٩٧، الدولة وآلان طاسو/آلان طاسو والدولة، م.ق.إ.، العدد الثاني عشر، ١٩٩٨، ص. ٥٨٧.

^{٣٠٥} م.ش.د.، القراران رقم ٥١٣ و ٥١٤ تاريخ ٩/٦/٢٠٢٢، شركة دالفا ش.م.ل/الدولة، غير منشورين.

الشقيقة، حيث يترتب عليها أن تثبت هذه المبالغة بالوثائق وألا تكتفي بانتقادات غير دقيقة وغير مرتكزة إلى مستندات.³⁰⁶

وقد أوضح الاجتهاد الفرنسي من جهته بصورة مفصلة ومستقرة مستوى الإثبات الأولي المطلوب تقديمه من المكلّف بشأن النفقات والأعباء القابلة للتنزيل من الربح الخاضع لضريبة الدخل، لينتقل عبء الإثبات إلى الإدارة الضريبية وتتعلق المناظرة بين الفريقين. فهو لطالما أكد بأنه يترتب على المكلّف أن يسوّج مقدار ديون الغير والاستهلاكات والاحتياطات والنفقات التي يعتزم تنزيلها من الربح الصافي الخاضع للضريبة، كما ويتوجب عليه أن يسوّج صحة القيود المحاسبية العائدة لها. ويضيف الاجتهاد الفرنسي بأنه يمكن للمكّلف أن يقدم تلك المبررات من خلال إبراز مختلف العناصر الدقيقة بصورة كافية لجهة طبيعة النفقة، وحقيقة المنفعة التي تقابلها وقيمتها، حيث يكتفي القاضي الضريبي مثلاً بإثبات محاسبي كفاتورة مع بعض الشروحات.

ويتابع الاجتهاد الفرنسي شارحاً أنه إذا أدى المكلّف هذا الموجب، ينتقل عبء الإثبات إلى الإدارة الضريبية التي يتوجب عليها أن تقدم الإثبات على كون النفقة هي بطبيعتها غير قابلة للتنزيل، أو أنها مبدولة دون منفعة تقابلها، أو أن المنفعة التي تقابلها هي غير ذات جدوى للمكّلف، أو أن ثمن هذه المنفعة هو مبالغ فيه.³⁰⁷

³⁰⁶ CEF, 25 juin 2018, Société Property Investment Holding France, consulté le 16/10/2024 sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000037284244>.

³⁰⁷ CEF, 20 juin 2003, Société Établissements Lebreton, Lebon, p.273 ; CEF, 16 mai 2008, Société SELAFA Geomat, consulté le 16/10/2024 sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000018802772> ; CEF, 31 décembre 2020, SCI Calme, consulté le 16/10/2024 sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000042854707>.

كما واعتبر الاجتهاد الفرنسي في قضايا التهرب من الضريبة على القيمة المضافة أنه يترتب على الإدارة الضريبية أن تثبت التهرب من قبل الأشخاص الثالثين الموردين قبل أن تتمكن من المنازعة في حسم الضريبة على القيمة المضافة من قبل المؤسسة التي تمارس حق الحسم.³⁰⁸

يتبين إذن أنه عندما يتم تقديم الإثبات الأولي من قبل الفريق الملقى على عاتقه هذا العبء، يترتب على الفريق الآخر أن يرد بحجج وعناصر مفصلة ومدعمة بمستندات ووثائق، إذ لا يكفي أن يتم نفي الإثبات الأولي بصورة إجمالية. ويبقى القاضي الضريبي سيد تحقيقاته إذ يعود له بما يتمتع به من سلطة استقصائية أن يقرر اللجوء إلى تدابير تحقيقية علاوة على المعطيات والعناصر المقدمة من قبل كلٍ من الفريقين، كأن يكلف الإدارة الضريبية بإبراز الملف الإداري العائد لموضوع النزاع، أو أن يكلف صاحب العلاقة أن يبرز المستندات التي تؤيد أقواله، كما له أن يقرر الاستعانة بخبير لإجراء مهمة محددة كالتخمين العقاري أو التدقيق المحاسبي وما إلى ذلك من أمور فنية. فيكُون القاضي الضريبي قناعته في ضوء مجمل العناصر التي تتوفر أمامه بختام التحقيق، علماً أن الإثبات نادراً ما يكون مطلقاً لصالح فريقٍ من الفريقين، إذ يواجه القاضي غالباً معضلة المفاضلة بين الشروحات المدلى بها، وأياً منها هو الأكثر واقعية بالاستناد إلى العناصر المقدمة³⁰⁹، حيث يمارس سلطة تقريرية واسعة تضاف إلى سائر مظاهر خصوصية سلطته.

³⁰⁸ CEF, 14 octobre 2019, Société Consus France, consulté le 20/10/2024 sur :

<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000039217432>.

³⁰⁹ T. PONS, op.cit., N^{os} 19, 20 et 25.

المبحث الثاني: فُرادة السلطة التقريرية للقاضي الضريبي

إن أبرز تعبيرٍ عن مدى فُرادة السلطة التقريرية التي يتمتع بها القاضي الضريبي قد صاغه مجلس شورى الدولة نفسه في حيثية استقرّ على إدراجها طيّ قراراته الصادرة في قضايا التنازع الضريبي. فلطالما أكّد هذا المجلس أن "أهم ما تنطوي عليه الميزة الخاصة للقضاء الضرائبي تكمن في أن القاضي الضريبي يتصرف في القضايا المطروحة أمامه، نظراً للطبيعة القانونية للقانون الضرائبي، كرئيس مباشر للدوائر الضرائبية، فيراقب بدقة التكاليف المطعون فيها ويعدلها ويحل نفسه عند الاقتضاء محل الدوائر المالية المختصة لإجراء التعديلات اللازمة على التكاليف المنازع بشأنها دفاعاً عن القانون وعن حقوق الخزينة والمكلفين في آنٍ واحد".^{٣١٠} فتتجلى إذن خصوصية السلطة التقريرية للقاضي الضريبي من خلال البراغماتية التي يتعاطى بها مع الأساس القانوني للتكليف الضريبي (المطلب الأوّل)، كما وعبر تقديره بحريّة للعناصر الواقعية لهذا التكليف (المطلب الثاني).

المطلب الأوّل: سلطة براغماتية إزاء الأساس القانوني للتكليف الضريبي

يتصرّف القاضي الضريبي اتجاه الأساس القانوني للتكليف ببراغماتية تترجم عبر ما يتخذه من قرارات تحلّ محلّ قرارات الإدارة الضريبية، وتتراوح بين إلغاء التكليف الضريبي برمّته لانعدام أساسه القانوني (الفرع الأوّل)، وبين الإبقاء على هذا التكليف بعد تحييد العيوب التي شابته أساسه القانوني (الفرع الثاني)، علماً أنه قد يصدر أيضاً فئة ثالثة من القرارات تتمثل بتصديق التكليف بعد التثبيت من صحة أساسه القانوني، وهي فئة لا تطرح أي خصوصية تذكر تبعاً لكون دور القاضي فيها هو رقابي مُصادق أكثر منه تقريرى فاعل، ولا حاجة للتوقف عندها تالياً في إطار هذا البحث.

^{٣١٠} مثلاً: م.ش.د.، قرار رقم ٣٢٤ تاريخ ١٩٩٤/٤/٦، الدولة/ورثة حسين عياد، م.ق.إ.، العدد الثامن، ١٩٩٥، ص. ٣٧٤؛ م.ش.د.، قرار رقم ٣٨٧ تاريخ ٢٠٢١/٤/٢٧، شركة ودريس للمشاريع ش.م.ل./بلدية بيروت، غير منشور.

الفرع الأوّل: إلغاء التكاليف الضريبية لانعدام أساسه القانوني

بختام التحقيق في القضية المطروحة أمامه، يقرر القاضي الضريبي إلغاء التكاليف برمتها أياً كان نوعه، سواء أكان تكليفاً إضافياً أم مباشراً، وتالياً إسقاط أي مطالبة للإدارة الضريبية بهذا الشأن في ذمة المكلف عندما يتبين له عدم وجود أي أساس قانوني للتكاليف موضوع المنازعة.

فإذا خرجت الإدارة الضريبية عن الحالات المحددة على سبيل الحصر في القانون، والتي تجيز لها إصدار تكليف إضافي بالضريبة لتدارك ما أظهرته تصاريح المكلف ومستنداته من كتمان أو نقص في الضريبة المتوجبة، أو إصدار تكليف مباشر بالضريبة في الحالة التي لا يكون فيها المكلف متعاوناً مع الإدارة، وتحديداً إذا لم يقدم التصاريح أو لم يمكسك السجلات والمستندات المحاسبية القانونية أو لم يعط الإدارة الضريبية المعلومات التي تفيد احتساب مطرحة الضريبة^{٣١١}، تكون الإدارة الضريبية قد أخرجت نفسها من إطار المشروعية الضريبية، وأصدرت قراراً يفنقنر إلى السند القانوني الذي يجيزه وعرضت أعمالها تلقائياً للإلغاء حال الطعن فيها.

ولا يتوانى مجلس شوري الدولة عن التأكيد على أنه "ولئن كانت الدوائر الضريبية تتمتع في بعض الحالات بإمكانية اللجوء إلى التكاليف أو التقدير المباشر، كما هي الحال عليه في المادة ٣٠ من قانون ضريبة الدخل والمادة ٤٢ من قانون الإجراءات الضريبية، غير أن ممارسة هذا الحق يجب أن

^{٣١١} القانون رقم ٤٤ تاريخ ١١/١١/٢٠٠٨، م.س.ذ.، المادة ٤٢: "(...)

٤- يحق للإدارة الضريبية أن تقوم بمراجعة وتدقيق تصاريح المكلفين وفقاً للأصول المحددة في هذا القانون، وفي حال تبين لها ما يوجب تعديل التصريح أو فرض ضريبة إضافية تصدر التكاليف اللازمة وتبلغها للمكلف بموجب إعلانات ضريبية فردية. إذا تبين للإدارة الضريبية عدم وجود أسباب للتعديل، تبلغ المكلف بهذا الأمر.

٥- يتم التكاليف بالضريبة من قبل الإدارة الضريبية استناداً إلى مصادر المعلومات التالية: (أ) المعلومات المستخرجة من تصاريح وسجلات المكلف، (ب) المعلومات المتوفرة وفقاً لأحكام المادة ٤١ من هذا القانون. (ج) المعلومات الناتجة عن التدقيق والكشف الميداني، (د) أية معلومة تحصل عليها الإدارة الضريبية.

٦- إذا لم يقدم المكلف التصاريح أو لم يمكسك السجلات والمستندات المحاسبية القانونية أو لم يعط الإدارة الضريبية المعلومات التي تفيد احتساب مطرحة الضريبة، تعلمه الإدارة الضريبية بأنها ستعمد خلال شهر من تاريخ تبلغه الإعلام إلى تحديد المطرحة الضريبية وفقاً لأحكام البند (٥) من هذه المادة وما يكون قد قدمه المكلف من تصاريح وأبرز من مستندات خلال الشهر (...).

تأتي دوماً متوافقة مع النصوص والمبادئ القانونية وبالتالي تبقى خاضعة لرقابة القاضي الضريبي الذي يعود له، وبصفته المرجع الاستثنائي في القضايا الضريبية، أن يتحقق من صحة وجدية الأسباب التي بُني عليها التكاليف، وله من أجل ذلك أن يطلع على أعمال التدقيق التي قامت بها الدوائر الضريبية في مختلف مراحلها وعلى المعلومات التي استقتها خلال مهمتها تلك.^{٣١٢}، والأمر سيان بطبيعة الحال بالنسبة إلى التكاليف الإضافية بالضريبة.

فضلاً عما تقدم، فإن التكاليف الضريبية يكون مفقداً لأساسه القانوني عند صدوره دون تحقق الحدث المنشئ للحق بالتكاليف. فقد طُرح مثلاً على مجلس شورى الدولة نزاعٌ كلفَت فيه الإدارة الضريبية أحد الأشخاص مباشرة بضريبة الدخل - الباب الأول وبالغرامات عن الربح الذي قدرته بعدما نسبت إليه ممارسة نشاط مكتوم لم يُصرَّح عنه هو نشاط ألعاب الحظ والميسر، كما ولم تُبرز بشأنه السجلات والمستندات المحاسبية. فبعد تحديد الحدث المنشئ للتكاليف بضريبة الدخل - الباب الأول، قضى المجلس أنه "في ظلّ غياب أدلة قاطعة وإثباتات على ممارسة المكلف لنشاط ألعاب الحظ والميسر بصورة منتظمة ومتواصلة في منزله الكائن في العينات بغية تحقيق الربح، يكون تكليفه مباشرة عن الإيرادات المقدّرة والناجمة عن ممارسة هذا النشاط فاقداً أساسه الواقعي والقانوني وبالتالي مستوجباً للإلغاء".^{٣١٣}

كما وأن المجلس كثيراً ما يتصدى لمسألة مدى تحقق الحدث المنشئ للحق بالتكاليف بضريبة الدخل - الباب الثالث والمتمثل بتوزيع أرباح الشركات التجارية على المساهمين أو أصحاب الحصص بصورة صريحة أو ضمنية، في الحالات التي ترتكب فيها الشركة المكلفة مخالفات تقضي إلى تكليفها مباشرةً بضريبة الدخل - الباب الأول وبضريبة الدخل - الباب الثالث معاً. فينطلق المجلس من المخالفات المنسوبة إلى المكلف والتي أسفرت عن تكليفه مباشرةً بضريبة الدخل - الباب الأول وتالياً تعديل الأرباح المصرح بها، ليقرر ما إذا كان يوجد أي توزيع مستتر للأرباح المعدلة، على نحوٍ يبرر بالتالي تكليف هذه الأرباح بضريبة الدخل - الباب الثالث بعد أن سبق تكليفها بضريبة الدخل - الباب

^{٣١٢} م.ش.د.، قرار رقم ٣١٧ تاريخ ٢٠٢٤/٤/٤، شركة الملك للصناعات الغذائية ش.م.م./الدولة، غير منشور.

^{٣١٣} م.ش.د.، قرار رقم ٤٥٤ تاريخ ٢٠١٨/٢/١٩، عادل شبيب/الدولة، غير منشور.

الأول^{٣١٤}. فقد قُضي مثلاً بأن "أن تكليف الأعباء والمصاريف غير مقبولة التنزيل ضريبياً [والتي لم تحدد الإدارة الجهة المستفيدة منها وما إذا كانت الشركة أم الشركاء] (...)، بضريبة الباب الثالث بعد إعادتها إلى الأرباح، يخالف أحكام قانون ضريبة الدخل (المواد ٨ و ٦٩ و ٧٠) والتفسير والتطبيق الاجتهادي لتلك الأحكام، كون تلك المصاريف مستخرجة من قيود وحسابات الشركة ولم تثبت نية الشركة بإخفائها أو بعدم إظهارها ضمن إيراداتها بهدف إفادة الشركاء منها بشكل مباشر أو غير مباشر، وذلك بخلاف الزيادة في رواتب أعضاء مجلس الإدارة لكل من سنة ٢٠١٢ وسنة ٢٠١٣ بقيمة /٩,٠٤٥,٠٠٠ ل.ل. والتي استفاد منها أعضاء مجلس الإدارة بشكل مباشر وأكد دون ثبوت أي عمل فعلي يقابلها، مما يفيد بوجود قرار ضمني بتوزيع الأرباح ويبرر بالتالي تكليفها بضريبة الباب الثالث بعد أن سبق وخضعت لضريبة الباب الأول".^{٣١٥}

وفي إطار الهامش الواسع عينه لسلطة القاضي الضريبي التقريرية، يقتضي التوقف عند الحالة التي يعلن فيها القاضي فقدان التكليف الضريبي لأساسه القانوني تلقائياً حينما يسقط حق الإدارة الضريبية بتحصيل الضريبة موضوعه. فقد اعتبر مجلس شورى الدولة بمعرض مراجعة مقدمة طعناً في قانونية تحقق تكليف ضريبي بأن "استقلالية إجراءات التحصيل وبالتالي استقلالية النزاعات المتعلقة بها، لا تحول دون البحث فيها في معرض النظر في قانونية التكليف، وذلك باعتبار أن التحصيل متفرع عن التكليف، وأنه لا يمكن للقاضي الضرائبي الذي ينظر في الاعتراض أن يحكم بتوجب التكليف إذا كان قد سقط حق الإدارة بتحصيل المبالغ موضوعه."، ولم يتردد من ثم في إلغاء تكاليف ضريبية سقطت

^{٣١٤} م.ش.د.، قرار رقم ٦٦٢ تاريخ ٢٧/٦/٢٠١٩، الدولة/ شركة باطون البقاع للصناعة والتجارة ش.م.م.، غير منشور.

^{٣١٥} م.ش.د.، قرار رقم ٦٢٣ تاريخ ١٦/٦/٢٠٢١، الدولة/ شركة عالم الصحة ش.م.م.، غير منشور.

نتيجة سقوط الحق بتحصيلها بمرور الزمن سنداً للمادة ٤٦^{٣١٦} من قانون الموازنة العامة لعام ٢٠٠٤/٢٠٠٤.

وقد ذهب مجلس شورى الدولة في حالات نادرة إلى حد اعتبار التكاليف الضريبي، ليس فقط فاقداً أساسه القانوني، وإنما أيضاً منعدم الوجود، وهي أعلى درجات انعدام المشروعية، وذلك نتيجة ارتكاب الإدارة الضريبية غلطاً فاحشاً، ما مكن المكلف من الاستفادة من مهلة طعن مفتوحة بشأن هكذا تكاليف. وقد طبّق مجلس شورى الدولة نظرية العمل المنعدم الوجود بصدد التكاليف بضريبة الأملاك المبنية الصادرة باسم المتوفى عن واردات تحققت بعد وفاته، كون الورثة يعتبرون من تاريخ الوفاة بحكم المالكين حتى قبل التسجيل في السجل العقاري بموجب المادتين ٢٠٤ و ٢٢٩ من قانون الملكية العقارية^{٣١٨}، وأن تلك الواردات تعود للورثة وفق حصصهم الإرثية. فاعتبر المجلس في هذا الصدد بأن "التكليف الذي يصدر بحق شخص متوفى ولم يعد مكلفاً، كعملٍ مجرد من كل قيمة قانونية (dépourvu de toute valeur juridique) وليس باستطاعته أن يكتسب الطابع النهائي (insusceptible d'acquérir un caractère définitif) (...) وتطبق في هذا المجال نظرية عدم وجود العمل الإداري (notion d'inexistence) التي تسمح بالطعن في تلك الأعمال في أي وقت كان، وتعتبر هذه الأعمال المشوبة بعيب جوهري وجسيم باطلة وكأنها لم تصدر أو لم تكن" ولا تنشئ بالتالي أي حق لصالح أي كان.^{٣١٩}

^{٣١٦} القانون رقم ٥٨٣ تاريخ ٢٣/٤/٢٠٠٤ المتعلق بالموازنة العامة والموازنات الملحق لعام ٢٠٠٤، ج.ر.، العدد ٢٣، تاريخ ٢٤/٤/٢٠٠٤، المادة ٤٦، وبمقتضاها أسقطت بمرور الزمن جميع الضرائب والرسوم المتعلقة بأعمال سنة ١٩٩٩ وما قبلها التي لم تُحصّل أو لم تُجب قبل تاريخ ٢٤/٤/٢٠٠٤.

^{٣١٧} م.ش.د.، قرار رقم ٦٠٣ تاريخ ١٩/٣/٢٠١٨، محمد زيدان ورفيقه/ الدولة، منشور على الرابط التالي: <http://77.42.251.205/RulingFile.aspx?Rulid=126963&type=list>، ت.ز.م.: ٢٠٢٤/٤/٤.

^{٣١٨} القرار رقم ٣٣٣٩/ل.ر. تاريخ ١٢/١١/١٩٣٠ المتعلق بنظام الملكية العقارية والحقوق العينية غير المنقولة، منشور على الرابط التالي: <http://77.42.251.205/Law.aspx?lawid=177709>، ت.ز.م.: ٢٠٢٤/٤/١٠.

^{٣١٩} م.ش.د.، قرار رقم ٣٢٤ تاريخ ٦/٤/١٩٩٤، الدولة/ورثة حسين عياد، م.ق.إ.، العدد الثامن، ١٩٩٥، ص. ٣٧٤؛ م.ش.د.، قرار رقم ٣٤٣ تاريخ ١٥/٣/٢٠٢٢، الدولة/عبد الغني زكور الهندي، غير منشور.

غير أن العيب الذي يصيب التكليف الضريبي في أساسه القانوني قد لا يؤدي إلى إبطاله فيما لو تبين للقاضي الضريبي وجود إمكانية للإبقاء عليه بعد تنقيته من عيوبه.

الفرع الثاني: تحييد عيوب الأساس القانوني للتكليف الضريبي

إن تعيب الأساس القانوني للتكليف الضريبي لا يُفضي تلقائياً وفي كل الحالات إلى إلغائه، إذ قد يعتمد القاضي الضريبي إلى إنقاذه عبر أعمال تقنيات اجتهادية يطبقها القاضي الإداري عامةً في التنازع الإداري لإصلاح العمل الإداري، وذلك بعد تكييفها كي تتلاءم مع خصوصية القانون الضريبي وأهدافه، كما وخصوصية التنازع الضريبي. فيبرز جلياً على هذا المستوى أيضاً دور القاضي الضريبي في الموازنة بين حقوق الخزينة وحقوق المكلف.

وتتمثل أولى هذه التقنيات باستبدال الأساس القانوني للتكليف الضريبي، التي يقوم القاضي الضريبي من خلالها بربط التكليف بالنص الذي يسوّغه على المستوى القانوني، بخلاف النص الذي استندت إليه الإدارة الضريبية خطأً.^{٣٢٠}

وفي وقت لم يتسنّ لمجلس شورى الدولة في لبنان، على حد ما توصل إليه بحثنا، تطبيق هذه التقنية بمعرض القضايا الضريبية التي طُرحت أمامه على غرار ما ذهب إليه في منازعات أخرى^{٣٢١}، فلا مانع يحول مبدئياً عند الاقتضاء دون أن يستوحي الحلول التي توصل إليها نظيره الفرنسي في هذا المجال. فقد استقرّ الاجتهاد الضريبي الفرنسي منذ زمن على مبدأ مفاده أنه من حق الإدارة التي ليس لها أن تتنازل عن الاستفادة من القانون الضريبي، أن تطلب إلى القاضي أثناء السير في المحاكمة

³²⁰ R. CHAPUS, op.cit., N° 1124.

³²¹ مثلاً في قضايا تأديب الموظفين: م.ش.د.، قرار رقم ٦٢٥ تاريخ ١٣/٥/٢٠٠٤، نبهان أبو علي/الدولة، غير منشور؛ ومثلاً في قضايا المجالس البلدية: قرار رقم ٣٠٢ تاريخ ١١/٢/٢٠١٦، ريماء داوود وجاك الشخورة ورفاقه/الدولة، غير منشور.

استبدال الأساس القانوني للتكليف الضريبي المطعون فيه بالأساس الذي يعلل الإبقاء على هذا التكليف، وذلك عبر الإدلاء بكل الأسباب والدفع التي يمكن أن تبرره.³²²

فعلى سبيل المثال، إذا كانت الإدارة الضريبية قد كلفت شخصاً ما بضريبة الدخل على إيرادات عقارات باعتبار أنه كان يملكها خلال سنوات معينة، وثبت لاحقاً أنها لم تكن قد جرت على ملكيته بعد خلال سنوات التكليف، وإنما كان مساهماً في الشركة التي كانت تملكها وكان يقوم بإشغالها مجاناً، وأنه يعتبر بالتالي مستفيداً من توزيع أرباح الشركة بنسبة القيمة التأجيرية لتلك العقارات، يمكن للإدارة أن تطلب إلى القاضي الضريبي استبدال الأساس القانوني للتكليف، ومن ثم إخضاع الأرباح الموزعة على النحو السالف ذكره لأحكام القانون التي ترعى ضريبة الدخل على رؤوس الأموال المنقولة.³²³

وقد أوضح المقرر العام لدى مجلس الدولة الفرنسي COLLIN في ملاحظاته تحت الرأي SAS Marsadis³²⁴ بأن إمكانية استبدال الأساس القانوني للتكليف الضريبي يبدو أنها تجد مبررها، ليس في مبدأ مشروعية الضريبة فحسب، وإنما أيضاً والأهم في مبدأ المساواة أمام القانون الضريبي، ذلك أن التطبيق الاستثنائي والمزاجي للنصوص من قبل الإدارة الضريبية يؤدي إلى انتهاك هذا المبدأ بصورة خطيرة.³²⁵

واللافت أن مجلس الدولة الفرنسي قد أعلن في هذا الرأي أنه لا مجال في التنازع الضريبي لتطبيق المبدأ الأنكلوساكسوني (principe de l'estoppel) والذي بمقتضاه لا يمكن لطرف معين اعتمد توجهاً واضحاً إزاء الطرف الآخر أن يعود ويعدّل هذا التوجه على حساب الطرف الآخر. وأوضح

³²² CEF, 7 décembre 1981, M. X., consulté le 10/4/2024 sur :

<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000007617464>;

CEF, 30 juin 1972, Caisse de retraite X, consulté le 10/4/2024 sur :

<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000007609902>.

³²³ CEF, 4 février 1977, Sieur X, consulté le 17/4/2024 sur :

<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000007615498>.

³²⁴ CEF (Avis), 1^{er} avril 2010, SAS Marsadis, Lebon, p. 93.

³²⁵ J-L. PIERRE, « Substitution de base légale », in **JurisClasseur Procédures fiscales**, Fasc. 482, Lexis Nexis, Paris, 2022, N° 3.

المجلس أن توجه الإدارة الضريبية أو تصرفها سواء في مرحلة ما قبل التنازع، أو أثناء التحقيق في المطالبة الإدارية المسبقة، أو أمام القاضي الضريبي، وبصرف النظر عن تطوّراته أو تناقضاته المحتملة، لا يمكن أن يشكّل عائقاً أمام تطبيق القانون الضريبي من قبل القاضي، على أن تراعى الضمانات التي منحها القانون للمكلف، وأهمها أن يضع القاضي قيد المناقشة الوجيهة الأساس القانوني الجديد الذي تدلي به الإدارة لتبرير التكاليف، وألا يؤدي هذا الأساس القانوني الجديد إلى حرمان المكلف من الضمانات الإجرائية المنصوص عليها في القانون.

ويمكن للقاضي الضريبي ألا يذهب إلى حد استبدال الأساس القانوني للتكاليف، وأن يلجأ إلى تقنية ثانية يكتفي فيها باستبدال سبب التكاليف للحفاظ عليه، حيث تدلي الإدارة الضريبية أمام القاضي بسبب للتكاليف ضمن الأساس القانوني عينه، أي في إطار النص القانوني عينه الذي يستند إليه، كما في الحالة التي تكون فيها الإدارة الضريبية قد كلفت الأرباح التي حققها شخص ما من براءات اختراع بضريبة الدخل على أرباح المهن غير التجارية ظناً منها أنه هو صاحب الاختراعات، ومطالبتها بتصحيح هذا السبب ومن ثم إخضاع هذه الأرباح وضمن الحدود عينها لضريبة الدخل على أرباح المهن التجارية والصناعية بعدما تبين أن هذا الشخص قد تملك تلك البراءات ولم يكن هو صاحب الاختراعات موضوعها.³²⁶ ويشترط الاجتهاد هنا أيضاً ألا يؤدي استبدال سبب التكاليف إلى حرمان المكلف من الضمانات الإجرائية المتعلقة بالسبب الجديد، كحقه في اللجوء إلى لجنة معينة لإبداء رأيها في مسألة تتعلق بواقعة ما في النزاع.³²⁷

في مطلق الأحوال، فإن استبدال الأساس القانوني للتكاليف كما واستبدال سببه ليس مسألة تتعلق بالانتظام العام، ولا يمكن للقاضي أن يقرر الاستبدال عفواً ومن تلقاء نفسه، لا بل يترتب على الإدارة الضريبية أن تتقدم بطلب صريح وواضح بهذا الخصوص في مرحلة التنازع، كما يشترط أن يكون الأساس القانوني الجديد متعلقاً بنوع الضريبة عينها (ضريبة الدخل، الضريبة على القيمة المضافة،

³²⁶ CEF, 11 décembre 1974, Sieur ..., consulté le 20/4/2024 sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000007613561>.

³²⁷ CEF, 20 juin 2007, SA Ferette, consulté le 20/4/2024 sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000018006538/>.

إلخ)، وأن تكون الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة في تحقق الضريبة وفرضها قد تمت بصورة نظامية.^{٣٢٨}

علاوةً على ما تقدّم، يمكن للقاضي الضريبي أن يلجأ إلى تقنية تحييد العيوب غير الجوهرية التي اعترت إجراءات تحقق الضريبة للحيلولة دون إلغاء التكاليف. فقد أعلن مجلس الدولة الفرنسي في قرارٍ شهير بأن العيب الذي يشوب إجراءات تحقق الضريبة يفضي إلى إلغاء التكاليف فقط في الحالة التي يحرم فيها المكلف من ضمانة معينة، ويكون من شأنه تالياً التأثير على التكاليف الضريبي.^{٣٢٩}

كما أن مجلس شورى الدولة في لبنان اعتمد هذا الاتجاه، حيث اعتبر مثلاً بأن مخالفة الإدارة الضريبية لأحكام البند ١ من المادة ٤٩ من قانون الإجراءات الضريبية التي أوجبت على الإدارة الضريبية أن تبلغ المكلف النتائج الأولية للتدقيق، وأن تعطيه مهلة ثلاثين يوماً لإبداء ملاحظاته عليها، وذلك قبل إصدار التكاليف الضريبي بصورة رسمية، لا تؤدي إلى إلغاء هذا التكاليف، "طالما أن القانون لم يرتب على هذه المخالفة مثل هذه النتيجة القانونية، وطالما أن حقوق الدفاع محفوظة للمكلف من خلال إبلاغه الإعلام الضريبي الذي يتضمن أسباب التكاليف والأسس التي ارتكزت عليها الإدارة الضريبية في التقدير المباشر، ومن خلال سبل الاعتراض على التكاليف المتاحة له قانوناً (وفقاً للمواد ٩٧ ولغاية ١٠١ من القانون رقم ٢٠٠٨/٤٤)".^{٣٣٠}

والى جانب ديناميته في معالجة الأساس القانوني للتكاليف الضريبي على نحو يعكس حرصه على تأمين توازنٍ دقيق بين مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف، يتمتع القاضي الضريبي بسلطة تقدير واسعة لعناصر التكاليف الضريبي الواقعية.

³²⁸ J-L. PIERRE, op. cit., N^{os} 10, 15 et 16.

³²⁹ CEF, 16 avril 2012, Epoux MEYER, AJDA 2013, p. 1733.

³³⁰ م.ش.د.، قرار رقم ٣٩٩ تاريخ ٢٠١٦/٣/١٧، محمد المرسي/الدولة، منشور في: ميراى داود، م.س.ذ.، ص.

المطلب الثاني: سلطة تقديرية واسعة لعناصر التكليف الضريبي الواقعية

تعكس سلطة القاضي الضريبي التقديرية لعناصر التكليف الواقعية هامش القرار الواسع الذي يتمتع به بمقابل حيز السلطة المحدود الذي رسمه المشرع للقاضي الإداري في مجمل القضايا الأخرى، والتي يقتصر فيها دوره، كما جاء في المادة ٩١ من نظام مجلس شورى الدولة، على إعلان الأوضاع القانونية التي تشكل فقط موضوع الدعوى التي يبت فيها، ولا يحق له أن يقوم مقام السلطة الإدارية الصالحة ليستنتج من هذه الأوضاع النتائج القانونية التي تترتب عليها ويتخذ ما تقتضيه من مقررات عملاً بمبدأ استقلالية القضاء عن الإدارة.^{٣٣١} فيمارس القاضي الضريبي سلطة تقديرية واسعة في توصيف الوقائع والأعمال القانونية من جهة (الفرع الأول)، كما وفي تحديد مقدار التكليف الضريبي من جهة أخرى (الفرع الثاني).

الفرع الأول: سلطة توصيف الوقائع والأعمال القانونية

يعكس الاجتهاد الضريبي بجلاء مدى السلطة الواسعة التي يتمتع بها القاضي الضريبي بمعرض إعطائه الوصف القانوني الصحيح من الوجهة الضرائبية للوقائع والأعمال موضوع النزاع بين الإدارة والمكلف، حيث يتوخى دوماً إتمام هذه العملية في ضوء مبادئ القانون الضريبي ومقاصده. ولعلّ أهم المسائل التي يحسمها القاضي الضريبي عبر سلطته في توصيف الوقائع والأعمال القانونية تتمثل بمدى تحقق الحدث المنشئ للحق بالتكليف، وبتحديد ما يشكّل المطرح الضريبي، كما وبحقيقة وجود تهرّب ضريبي من قبل المكلف في ما يدوّنه في سجلاته وتصاريحه من نفقات وأعباء.

فمن نحو أول، وفي ما يتعلق بالحدث المنشئ للحق بالتكليف بالضريبة على القيمة المضافة مثلاً، طُرحت على المجلس قضية تتمحور حول الطبيعة القانونية للمصاريف التي تتكبدها شركة - فرع قائمة في لبنان، من أجل القيام بنشاط دراسة السوق اللبناني لصالح الشركة الأم القائمة في دبي، والتي كانت تعود الشركة - الفرع وتحملها بموجب فواتير شهرية إلى الشركة الأم بالإضافة إلى هامش

^{٣٣١} م.ش.د.، قرار رقم ٧١٤ تاريخ ٢٠١٦/٦/١٤، بلدية غابة بولونيا ووطى المروج/بلدية المروج، غير منشور.

بنسبة ١٠٪ كـمـبـلـغ احتياطي لمواجهة وتغطية أي مصاريف طارئة وغير متوقعة. وبعد أن اعتبرت الإدارة الضريبية أن العملية التي تقوم بها الشركة - الفرع ليست عملية تحميل مصاريف بل هي عملية بيع خدمات تهدف من خلالها إلى تحقيق الأرباح، وبأن المصاريف والخدمات أُديت على الأراضي اللبنانية، بحيث تكون كامل الإيرادات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة، أعاد مجلس شوري الدولة وصف تلك العملية معتبراً أن المبالغ موضوع الفواتير تشكل استرداداً لنفقة تحملتها الشركة - الفرع المقيمة في لبنان، وأن تدرع الإدارة الضريبية بأن العملية التي تقوم بها هذه الشركة ليست عملية تحميل مصاريف بل هي عملية بيع خدمات تهدف منها الشركة إلى تحقيق الأرباح، لا يستقيم واقعاً وقانوناً، لثبوت عدم ابتغاء الشركة - الفرع لأي ربح من جراء النشاط الذي تمارسه على هذا النحو. وأضاف المجلس واصفاً وضعية الشركة - الفرع القائمة في لبنان بأنها تشكل امتداداً للشركة الأم القائمة في الإمارات العربية المتحدة، إذ تقوم هذه الأخيرة بتحمل مصاريف هذا النشاط والمخاطر المتعلقة به، بحيث تمثل الشركة - الفرع والشركة الأم كياناً واحداً من ناحية الضريبة على القيمة المضافة، وبالتالي لا تخضع الخدمات المقدمة إلى الشركة الأم للضريبة على القيمة المضافة.^{٣٣٢}

ومن نحوٍ ثانٍ، في ما يتعلّق بمطرح ضريبة الدخل - الباب الثاني مثلاً، قضى مجلس شوري الدولة بأن الإكراميات التي يقوم الزبائن بدفعها عفواً ومباشرةً إلى المستخدمين لا يمكن وصفها بأنها عنصرٌ من عناصر الأجر الذي يقع على رب العمل موجب تأديته والتصريح عنه وتدوينه في سجلاته واقتطاع الضريبة منه، لأن قيمتها هي غير محددة أو معروفة من رب العمل، فضلاً عن أنها لا تتمتع بطابع الدورية والاستمرار.^{٣٣٣}

كما وقضى مجلس شوري الدولة بأن التقديرات الصحية أو المساعدات المرضية التي يقدمها رب العمل لتغطية فرق ما يسدده الضمان الاجتماعي عن الأجراء، وكذلك بوالص التأمين التي يجريها لهذه

^{٣٣٢} م.ش.د.، قرار رقم ٥٢٥ تاريخ ٢٠١٩/٣/١٤، الدولة/شركة فيليب موريس مانجمنت سرفيسز (ميدل ايست) ليمتد، منشور على الرابط التالي: <http://77.42.251.205/RulingFile.aspx?RulID=132421&type=list>.

ت.ز.م.: ٢٥/١٢/٢٠٢٤.

^{٣٣٣} م.ش.د.، قرار رقم ٦٩٨ تاريخ ٢٠١٦/٦/٧، الدولة/نقولا بخعازي، غير منشور.

الغاية، لا تمثل ريعاً حققه الأجير لقاء عمل قام به أو خدمة أداها بإرادته التامة، ولا تعتبر من قبيل التعويضات أو المنافع العينية والمادية بمفهوم قانون ضريبة الدخل، لا بل وصفها المجلس بأنها ظرفية وتشكل استرداداً لنفقة فعلية تكبدها الأجير نتيجة حادث تعرّض له أو مرض أصابه، وأخرجها بالتالي عن نطاق ضريبة الدخل - الباب الثاني^{٣٣٤}. ولا شك في أن المجلس بتوجهه هذا قد ساهم في تدعيم الحماية الصحية والاجتماعية التي تؤمنها تلك التقديمات للأجراء والعمال.

ومن نحو ثالث، ولجهة حسم القاضي الضريبي عبر سلطته في التوصيف حقيقة وجود تهرب ضريبي من قبل المكلف في ما يدوّنه في سجلاته وتصاريحه من نفقات وأعباء، فقد درج مجلس شورى الدولة على أن يبيّن في متن قراراته بوضوح المنهجية التي يعتمدها كقاضي ضريبي بهذا الصدد والعناصر التي يستند إليها توصلًا لإضفاء الوصف الصحيح على النفقة أو العبء أو التصرف موضوع النزاع. فهو لطالما ردد في قراراته الصادرة على مر السنين بأنه إذا كان في الأصل لا يعود للدوائر المالية التدخل في كيفية تسيير المكلفين لمشاريعهم التجارية أو الصناعية وبالتالي في النفقات التي يبذلونها لإنجاحها في نطاق العلاقة الخاصة بينهم وبين مستخدميهم أو المتعاملين معهم، أو في نطاق الرواتب والعمولات التي تدفع إلى المديرين وأعضاء مجلس الإدارة في الشركات، إلا أن لتلك الدوائر مراقبة واقعية الإنفاق من جهة، ومن جهة أخرى مراقبة صحة ترتيب عبء الإنفاق للتأكد من أن المبالغة فيه مثلاً لا تخفي بالواقع تهرباً من دفع ضريبة الدخل الواجب دفعها بالاستناد إلى أحكام القانون. ويؤكد المجلس دوماً على أنه يعود للقاضي الضريبي، بصفته الرئيس المباشر للدوائر الضريبية، في حال النزاع على هذا الأمر، وصف عبء ما رتبته المكلف في قيوده بأنه نفقة يجب تنزيلها أو أنه بالواقع توزيع ربح تحت عنوان آخر، وأنه للوصول إلى هذا الوصف يعود للقاضي أن يركز على جميع عناصر التقدير ومنها الظروف الخاصة الوضعية والذاتية بكل مشروع.^{٣٣٥}

^{٣٣٤} م.ش.د.، قرار رقم ٥٧١ تاريخ ٢٦/٥/٢٠١٥، الشركة الأهلية للمخازن العمومية ش.م.ل./الدولة، غير منشور.

^{٣٣٥} م.ش.د.، قرار رقم ٢٠٣ تاريخ ١٨/١٠/١٩٨٤، شركة أنطوان صهيون وشركاه (بونيتكس)/الدولة، م.ق.إ. العدد الأول، ١٩٨٥ ص. ١٧٠؛ م.ش.د.، قرار رقم ٤٤٧ تاريخ ١٠/٣/٢٠١٤، شركة كازينو لبنان/الدولة، غير منشور؛ م.ش.د.، قرار رقم ٤٩٤ تاريخ ٢/٧/٢٠٢٠، شركة مجموعة افرام الصناعية ش.م.ل. (هولدنغ)/الدولة، غير منشور.

فبالنسبة مثلاً إلى الرواتب والتعويضات والمخصصات المدفوعة إلى رئيس مجلس إدارة الشركة أو المدراء، والتي لم تُجز المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل تنزيل المبالغة أو الزيادة عن الحدود المألوفة فيها من الربح الخاضع لضريبة الدخل - الباب الأول، فقد قضى مجلس شورى الدولة بأنه "من بين عناصر التقدير التي يركز إليها القاضي الضريبي لمعرفة ما إذا كانت تلك المبالغ قابلة للتنزيل أم لا، أن تكون تلك الرواتب أو التعويضات أو المخصصات مقابل عمل حقيقي، وأن لا تكون مبالغاً فيها مع الأخذ بعين الاعتبار مجمل المخصصات التي تدفع إلى أشخاص يمارسون ذات الوظائف أو المهام في شركات مماثلة، فضلاً عن أهمية المؤسسة وأرباحها، والرأسمال العائد لأعضاء مجلس الإدارة، والنشاط الحقيقي المبذول في إدارة المؤسسة".^{٣٣٦}

كما تسنى لمجلس شورى الدولة أن يتصدى لتوصيف أعمال الإدارة غير المألوفة في التعامل التجاري (acte anormal de gestion) ليحسم بناءً عليه مدى جواز تنزيل النفقة المرتبطة بها من الربح الخاضع لضريبة الدخل - الباب الأول. فقضى المجلس مثلاً بالنسبة لفوائد القروض المعقودة مع الغير في سبيل العمل والقابلة للتنزيل من الربح سناً للمادة ٧ من قانون ضريبة الدخل، بأن المشتري أوجب "أن تكون هذه الفوائد ناتجة عن قروض يعقدها المكلف مع الغير في سبيل العمل، بمعنى آخر أن يكون الهدف من الاقتراض استثمار الأموال في المشاريع التجارية أو الصناعية بغية درّ المنافع على المؤسسة المقترضة". وعندما تبين لمجلس شورى الدولة في القضية المعروضة عليه بأن الشركة المكلفة تقوم باقتراض الأموال من المصرف بهدف تسليف بعض موظفيها سلفات طويلة الأجل، دون تحميلهم أية فوائد عن المبالغ المسلفة، ودون تبيان المنافع التي تعود عليها من هذه التسليفات، قضى، على غرار نظيره الفرنسي، بأن تلك التقديرات والقروض تشكّل أعمالاً غير مألوفة في التعامل التجاري، وصادق من ثم على رفض تنزيل الفوائد المرتبطة بها من الربح الخاضع للضريبة.^{٣٣٧}

وعلاوةً على ما تقدم، تبرز سلطة التقدير الواسعة التي يتمتع بها القاضي الضريبي بشكل واضح بمعرض تحديده مقدار التكاليف.

^{٣٣٦} م.ش.د.، قرار رقم ٢٤٥ تاريخ ٢٠١٣/١/١٤، شركة نصر باز وشركاه ش.م.ل./الدولة، غير منشور.

^{٣٣٧} م.ش.د.، قرار رقم ٤٦٨ تاريخ ٢٠١٢/٥/١٠، شركة داقوق بيوتي ستورز ش.م.ل./الدولة، غير منشور؛ م.ش.د.، قرار رقم ٤ تاريخ ٢٠١٥/١٠/٦، شركة غوديز ش.م.ل./الدولة، غير منشور.

الفرع الثاني: سلطة تحديد مقدار التكاليف الضريبي

لا تتوقف سلطة القاضي الضريبي عند التحقق من مدى مشروعية التكاليف المطعون فيه أمامه، وتالياً إعلان انطباقه على القوانين والأنظمة المرعية الإجراء أو مخالفته لها، لا بل تتجاوز ذلك لتشمل تعديل التكاليف الضريبي أو تصحيحه جزئياً أو كلياً عند الاقتضاء، ما يفيد تمتّعه حكماً بسلطة تقدير واسعة في هذا المجال يستطيع عبرها إنهاء النزاع برمته أمامه دون الحاجة إلى إحالة المكلف مجدداً أمام الإدارة الضريبية.

ويُعيد القاضي الضريبي في قراره تحديد مقدار التكاليف حيث تدعو الحاجة بالاستناد إلى معطيات الملف التي يكون قد استكملها عبر التحقيقات التي يرتهاها في القضية المعروضة عليه، علماً أن سلطة القاضي الضريبي في تحديد مقدار التكاليف تتوقف بطبيعة الحال عند حدود المبالغ موضوعه، إذ لا يجوز له أن يقرر من تلقاء نفسه تكليف المبالغ المكتومة التي قد تسفر عنها تحقيقاته.

ولا تطرح إعادة تحديد مقدار الضريبة أي صعوبة مبدئياً أمام القاضي في الحالة التي يقرر فيها إلغاء جزء من التكاليف يرتبط بمبلغ لا نزاع بين الإدارة الضريبية والمكلف حول مقداره، وإنما حول مدى توجب الضريبة عليه، كأن يكون هذا المبلغ عبارة عن ريع معين للمكلف، أو ربح ما نسبته الإدارة الضريبية إليه، أو عبء أو نفقة محددة القيمة مبذولة من قبله، حيث يتم مباشرة في مثل هذه الحالات طرح النسبة من الضريبة المتعلقة بهذا المبلغ من التكاليف.

وتتحقق هذه الحالة مثلاً عندما يقرر القاضي الضريبي إلغاء التكاليف في شقّه المتعلق بفرض ضريبة الدخل - الباب الثالث على الربح الذي سبق أن كلفته الإدارة الضريبية في القرار عينه بضريبة الدخل - الباب الأول، بعد أن يثبت له وجود ازدواج ضريبي من جراء تكليف المبلغ عينه بالضريبتين معاً في غياب أي قرار صريح أو ضمني بتوزيع الربح على الشركاء أو المساهمين.^{٣٣٨}

كما وتتحقق هذه الحالة عندما يصادق القاضي الضريبي على إعادة الرواتب المدفوعة لموظفين وهميين لا يقومون بأي عمل داخل الشركة إلى الأرباح وتكليفها بضريبة الدخل - الباب الأول، ويقرر

^{٣٣٨} م.ش.د.، قرار رقم ١٢٦ تاريخ ١١/٦/٢٠١٤، شركة سنام ش.م.ل./الدولة، غير منشور.

في الوقت عينه إلغاء التكاليف جزئياً في شقه المتعلق بفرض ضريبة الدخل -الباب الثاني على تلك الرواتب الوهمية عملاً بمبدأ تلافي الازدواج الضريبي.^{٣٣٩}

وهذه هي الحال أيضاً عندما يصحح القاضي الضريبي النسبة المعتمدة خطأً من قبل الإدارة الضريبية لاستخراج الربح الخاضع لضريبة غير المقيمين المنصوص عليها في المادتين ٤١ و ٤٢ من قانون ضريبة الدخل، وصولاً إلى تحديد مقدار الضريبة المتوجبة. فبعد أن اعتبر مجلس شورى الدولة في أحد قراراته بأن فوائد سندات الدين المسددة من قبل الشركة المساهمة المكلفة إلى شركة أجنبية غير مقيمة ليس لها صفة التعويض عن الخدمة، قضى بتخفيض النسبة المعتمدة من قبل الإدارة الضريبية لاستخراج الربح الصافي من ٥٠٪ إلى ١٥٪ فقط من قيمة تلك الفوائد، وطبق من ثم على هذا الربح نسبة ضريبة غير المقيمين المحددة قانوناً بقيمة ١٥٪ ليحدد الضريبة المترتبة على الشركة المكلفة.^{٣٤٠}

وتبلغ السلطة التقديرية للقاضي الضريبي مداها الأوسع في تحديد مقدار التكاليف الضريبي عندما يكون النزاع منصّباً على قيمة المطرح الضريبي بحد ذاتها، ويتبين للقاضي أن الإدارة الضريبية قد أخطأت أو بالغت في تحديد قيمة عناصره، ما يحتمّ عليه أن يعيد بنفسه تحديد مقدار التكاليف الضريبي برمّته بعد إلغاء التكاليف المطعون فيه. وقد استقرّ اجتهاد مجلس شورى الدولة على أن يتم هذا التحديد في ضوء القناعة التي يكونها القاضي الضريبي من خلال الظروف التي يقدرها بحرية، ذلك أن خلاصة تقرير خبير ما أو تحقيق أو معاينة أو نتيجة الكشف على المكان، إلخ، هي عناصر مهمة لتكوين قناعة القاضي الراسخة ولكن ليس لها أي قيمة إلزامية له. ولطالما أكد مجلس شورى الدولة في متن

^{٣٣٩} م.ش.د.، قرار رقم ٤٤٧ تاريخ ٢٠١٤/٣/١٠، شركة كازينو لبنان/الدولة، غير منشور.

^{٣٤٠} م.ش.د.، قرار رقم ٢٤٥ تاريخ ٢٠١٣/١/١٤، شركة نصر باز وشركاه ش.م.ل./الدولة، غير منشور؛

المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ تاريخ ١٩٥٩/٦/١٢، م.س.د.، المادة ٤١: "إن المبالغ التي يتقاضاها في لبنان أشخاص أو شركات أو مؤسسات ليس لهم فيه محل لمزاولة المهنة، عن أعمال خاضعة لهذه الضريبة وكذلك الأرباح والإيرادات والحاصلات التي يجنونها في لبنان، تكلف وفقاً لأحكام المادتين التاليتين:"؛ وتتص المادة ٤٢ من القانون عينه على ما يلي: "يحدد المبلغ الصافي الخاضع للضريبة بخمس عشرة بالمئة (١٥٪) من الواردات الأصلية المشار إليها في المادة السابقة بصورة مقطوعة، وبخمسين بالمئة (٥٠٪) منها إذا كانت لها صفة التعويض عن خدمة وتقتطع الضريبة وتستوفى بمعدل خمس عشرة بالمئة (١٥٪)".

قراراته الصادرة في القضايا الضريبية أنه "وفق القواعد التي ترعى أصول المحاكمات الإدارية، يحق للقاضي أن يقدر بحرية الظروف التي تثبت قناعته، ولذا يلجأ في الواقع إلى مجمل المعطيات الخاصة بكل نزاع لتكوين قناعته الشخصية ومن بين هذه المعطيات، تلك التي تتعلق بأسباب واقعية وحسن الإدارة (raisons pratiques et de bonne administration) التي تكوّن فعلاً قناعة راسخة لديه وتفرض بالتالي تبني حل معين دون سواه".^{٣٤١}

فيمكن للقاضي الضريبي أن يحدد مقدار التكاليف بالاستناد إلى المعطيات التي تنهض من سائر أوراق الملف والمستندات والوثائق التي يقدمها فرقاء النزاع، ولا سيّما منها الملف الإداري العائد لموضوع المراجعة المعروضة أمامه، والذي غالباً ما يكلف الإدارة الضريبية المعنية بإبرازه، لاحتوائه مبدئياً على المستندات التي تؤثّق مسار التكاليف، بدءاً من إجراءات إعداده مروراً بإصداره وتبليغه وصولاً إلى الاعتراض عليه.

فحدد مجلس شورى الدولة مثلاً في أحد قراراته القيمة التأجيرية التي تحتسب على أساسها الرسوم البلدية المتوجبة عن إشغال أحد الأقسام السكنية انطلاقاً من سلطته الواسعة في التقدير، وتأسيساً على ما ثبت لديه من معطيات في الملف، حيث أتاحت له المستندات المقدمة من فريق النزاع المقارنة بين القيمة التأجيرية المخمنة للقسم موضوع النزاع، والقيمة التأجيرية العائدة لقسمين آخرين من البناء يتألفان من المحتويات عينها وعن فترة الإشغال ذاتها، والمخمنة إحداها من قبل البلدية والأخرى من قبل دائرة ضريبة الأملاك المبنية لدى وزارة المالية. فخفّض المجلس بالنتيجة التخمين المبالغ فيه للقسم موضوع المراجعة، واعتمد قيمة تشابه التخمينين المعتمدين للقسمين الآخرين بما يحقق العدالة ويكفل المساواة بين المكلفين ويحترم أسس التخمين التي فرضها قانون الرسوم والعلوات البلدية.^{٣٤٢}

كما قد يحدد القاضي الضريبي مقدار التكاليف بالاعتماد على التخمينات التي يتوصل إليها الخبير المعين من قبله لعناصر المطرح الضريبي. ويعود للقاضي الضريبي أن يطبّق تلك التخمينات حصراً

^{٣٤١} م.ش.د.، قرار رقم ١٧٦ تاريخ ١٩٨٨/٧/٧، شركة وليم قازان/ الدولة، م.ق.إ.، العدد الخامس، ١٩٩٠-١٩٩١، ص. ٣٠٥؛ م.ش.د.، قرار رقم ٥٠٨ تاريخ ٢٠١٩/٣/١٢، شركة آغورا ش.م.ل./بلدية بيروت، غير منشور؛ م.ش.د.، قرار رقم ٥٢٣ تاريخ ٢٠٢٣/٥/١٦، الدولة/بنك لبنان والخليج ش.م.ل.، غير منشور.

^{٣٤٢} م.ش.د.، قرار رقم ٤٥٣ تاريخ ٢٠٢١/٥/٦، بسيمة بيضون/بلدية بيروت، غير منشور.

دون الالتفات إلى أي عناصر أو معطيات أخرى^{٣٤٣}، كما يمكنه أن يهتدي بتخمينات الخبير إلى جانب غيرها من المعطيات الواقعية والقانونية المكملة لها والتي يجب أخذها بعين الاعتبار كونها تنعكس على قيمة المطرح الضريبي^{٣٤٤}.

ويعود للقاضي الضريبي حتى أن يهمل كلياً التخمينات التي وردت في تقرير الخبير إذا ما تبين له أنها غير منطقية، وأن يعتمد التخمين الذي توصلت إليه لجنة الاعتراضات بعد تحققه من صحة أسس التخمين التي ارتكزت إليها، معللاً ذلك باعتبار أن اللجنة "تقوم بتحديد القيم التخمينية للعقارات المعنية وقد تكون لديها إمامٌ شامل وكافٍ بالأسعار الرائجة في سائر المناطق الواقعة ضمن نطاق صلاحيتها"^{٣٤٥}.

كما ليس ما يمنع القاضي الضريبي أن يستأنس بالتخمينات المحددة في تقرير خبير معين من جهة قضائية إدارية أو عدلية غيره^{٣٤٦}.

فيتضح إذن من مجمل ما سبق بيانه أن القاضي الضريبي يتمتع بحرية مطلقة في ممارسة سلطته التقديرية والتقريرية، تخوله تأمين تطبيق أحكام القانون الضريبي، وفرض احترام مبادئه، كما وضمان تحقيق أهدافه.

^{٣٤٣} م.ش.د.، قرار رقم ٤٩١ تاريخ ٢٠٢١/٥/١٩، الدولة/ورثة عفيف دمشقية، غير منشور.

^{٣٤٤} م.ش.د.، قرار رقم ٤٥٦ تاريخ ٢٠١٨/٢/١٩، الدولة/ورثة حسانة الشرمند، غير منشور.

^{٣٤٥} م.ش.د.، قرار رقم ٩٥٧ تاريخ ٢٠١٨/٦/٧، الدولة/عبد القادر الطيش، غير منشور؛ م.ش.د.، قرار رقم ١٣٤ تاريخ ٢٠٢١/٣/١٦، الدولة/ورثة سامي خطار، غير منشور.

^{٣٤٦} م.ش.د.، قرار رقم ٣٢١ تاريخ ٢٠١٥/٢/٣، شركة ودريس ش.م.ل. (أوف شور)/بلدية بيروت، غير منشور.

الخاتمة

لقد سعينا في هذه الرسالة البحثية إلى إلقاء الضوء على خصوصية سلطة القاضي الإداري في التنازع الضريبي بنواحيها كافة، من الأسباب إلى التجليات مروراً بالتحديات، وتظهير الدور الديناميكي والبراغماتي الذي يؤديه من خلالها بمعرض تطبيقه مادةً ثمة شبه إجماع على أنها جافة ومعقدة نظراً إلى طابعها التقني الطاعي وارتباطها الوثيق بنشاط سيادي للدولة، ألا وهي القانون الضريبي.

ولا شك في أن خصوصية التنازع الضريبي تبعاً لموقعه المتميز عن سائر فروع التنازع الإداري، قد انعكست على سلطة القاضي الإداري الضريبي وشكّلت مسبب فرادتها.

وإن أول ما يعزز هذه الخصوصية هو تولّي القاضي الضريبي بنفسه رسم نطاق التنازع الضريبي الذي يشكّل عملياً ميدان سلطته، حيث أكمل من خلال اجتهاده التحديد القانوني الذي يصعب أن يلحظ كل الحالات التي تطرحها القضايا الضريبية، واعتمد معياراً قائماً على التفريق بين القضايا الداخلة ضمن التنازع الضريبي والتي تخضع لأصوله وقواعده، وتلك المنفصلة عنه والتي تخضع للأصول والقواعد العامة المطبقة في التنازع الإداري. فيختص القاضي الضريبي بالبت في النوع الأول من القضايا الضريبية، وهي تلك التي يكون موضوعها اقتطاعاً يمثل ضريبة أو رسماً مشابهاً للضريبة، وتتمحور حول مدى نشوء الموجب الضريبي، أو مقداره أو تحقق إحدى حالات زواله. في حين يترك للقاضي الإداري العادي مهمة النظر في النوع الثاني من القضايا الضريبية وهي قليلة نسبةً إلى النوع الأول منها. فيتصدى القاضي الإداري العادي لقسمٍ من القضايا المنفصلة عن التنازع الضريبي في إطار قضاء الإبطال، وهي القضايا التي تُعنى بالأعمال التنظيمية الضريبية كالمراسيم التطبيقية للقوانين الضريبية، والتعاميم والتوجيهات التفسيرية، إلى جانب عدد محدود من الأعمال الضريبية الفردية كإجراءات التحصيل في لبنان. وينظر القاضي الإداري العادي في القسم الآخر من القضايا المنفصلة عن التنازع الضريبي في إطار القضاء الشامل، وهي قضايا مسؤولية الإدارة عن نشاطها في الحقل الضريبي، والمبنية على ضرر مغاير لواقعة دفع الضريبة الخاطئة بحد ذاتها.

كما أن الطابع الخاص للتنازع الضريبي مردّ فرادة سلطة القاضي الضريبي يجد أساسه في عاملين جوهريين آخرين. أما العامل الأول فهو مبدأ ذاتية التنازع الضريبي واستقلالته عن فروع القانون العام الأخرى والقانون الخاص معاً، والذي يشكّل لازمة لمبدأ ذاتية القانون الضريبي. فبالرغم من تضارب وجهات النظر الفقهية حول مبدأ الذاتية، بين مؤيد له يعتبر أن القانون الضريبي وتبعاً له التنازع المتعلق به، يخضع لقواعد خاصة به تسمح بمعالجة الأوضاع الضريبية بمعزلٍ عن أي قانون آخر عام أو خاص، وبأن واقعية القانون الضريبي هي أبرز مقومات ذاتيته، وبين من انتقد هذا المبدأ لأسباب عدة، أهمها المبالغة في تسميته، وعدم جواز التلويح به إزاء القانون العام والقانون الإداري تحديداً، فإن الاجتهاد الضريبي أخذ بهذا المبدأ وطبّقه صراحة في لبنان، وبصورة ضمنية في فرنسا، في سبيل تحقيق أهداف القانون الضريبي.

وأما العامل الثاني فهو ازدواجية الطبيعة القانونية للتنازع الضريبي الذي يندرج في فئة تنازع القضاء الشامل الموضوعي، حيث يستجمع ملامح قضاء الإبطال لتجاوز حد السلطة وخصائص القضاء الشامل في آنٍ معاً، مع احتفاظه بموقعٍ خاص حتى ضمن الفئة النادرة المذكورة تبعاً لارتباط القانون الضريبي بالانتظام العام والأهداف التي يرمي إليها. فيتمتع التنازع الضريبي بطابع موضوعي كونه يتعيّن على القاضي الضريبي أن يتثبت من مشروعية التكاليف الضريبي في ضوء النظام القانوني الذي يخضع له المكلف، ويُهيمن عليه في الوقت نفسه طابع القضاء الشامل حيث يترتّب على القاضي الضريبي بالنتيجة أن يُسقط قواعد النظام المذكور وأن يطبقها على الحالة الفردية المعروضة أمامه.

وتتأكد خصوصية سلطة القاضي الإداري في التنازع الضريبي أكثر فأكثر عند الوقوف على تجلياتها على الصعيد العملي، والتي تثبت أنها سلطة غير مألوفة إلى حدٍ بعيدٍ عمّا هو متعارف عليه في التنازع الإداري عامةً.

فيمارس القاضي الإداري في لبنان سلطته في التنازع الضريبي كمرجعٍ استثنائي في الأغلب الأعم، بخلاف ما هي الحال في معظم أنواع التنازع الأخرى الداخلة في اختصاصه والتي ينظر فيها إما بالدرجة الأولى والأخيرة أو بالتمييز. فلا يستطيع المكلف الذي ينوي الطعن في القرارات الضريبية

الخاصة به أن يطعن مباشرةً أمام القاضي الإداري، وإنما يتوجب عليه أن يحترم تسلسل مراحل التنازع الضريبي المحددة قانوناً، وأن يتقدم بدايةً بمراجعة إدارية مسبقة إلزامية يعترض بموجبها على التكليف أمام الإدارة الضريبية ونقضي إلى بلورة موضوع النزاع وتجميد الطلبات في حدود المطالبة التي تمت أمام الإدارة. فإذا لم تستجب الإدارة الضريبية إلى مطالب المكلف، يصبح بإمكانه الانتقال إلى مرحلة الاعتراض القضائي بالدرجة الأولى بمواجهتها. وإذا لم يقتنع أيٌّ من المكلف أو الإدارة بالقرار الصادر بالدرجة الأولى القضائية، جاز له أن يرتقي بالنزاع وينقل به إلى المرجع الأعلى المتمثل بمجلس شورى الدولة. وإذا لم يلتزم المكلف بتسلسل هذه المراحل، يُرد اعتراضه المقدم خلافاً لها أمام مجلس شورى الدولة لعدم الصلاحية، ويتعدّر تالياً إطلاق سلطة المجلس كقاضٍ ضريبي.

وتنعكس درجة التقاضي التي ينظر بها القاضي الإداري في التنازع الضريبي على سلطته بحد ذاتها، إذ أنها تخوّله سحب النزاع لديه أو نشره حسب مقتضى الحال، في حدود المطالب والأسباب القانونية المثارة في المحاكمة الابتدائية والمدلى بها مجدداً أمامه، حيث يتمتع القاضي الضريبي اللبناني مبدئياً عن النظر في المطالب والأسباب الجديدة، مفرقاً بين سببين قانونيين، أولهما السبب المتعلق بشكل التكليف أو القرار الضريبي وبأصول إصداره، وثانيهما السبب المتعلق بمضمون التكليف أو القرار الضريبي وبالأسس الواقعية والقانونية التي يركز عليها. فإذا اقتصر النزاع في المرحلة الابتدائية على سببٍ واحد منهما، لا يمكن إثارة السبب الآخر في الاستئناف. غير أن القاضي الضريبي يحتفظ لنفسه بحق التصدي استثنائياً لبعض المطالب والأسباب الجديدة استثناءً إما تبعاً لكونها طلبات لا يمكن أن تقدم سوى أمام المرجع الاستئنافي كطلب وقف تنفيذ القرار الابتدائي، وإما باعتبارها أسباباً تتعلق بالانتظام العام ولا يمكن إهمالهما بصفتها هذه لا بل يتوجب عليه إثارتها عفواً عند الاقتضاء، كالسبب المتعلق بمخالفة نطاق تطبيق القانون.

أما أبرز مظاهر خصوصية سلطة القاضي الإداري في التنازع الضريبي فتتجلى من الناحية العملية من خلال السلطة الواسعة التي يتمتع بها في الاستقصاء والتقرير، والتي لا نظير يضاهيها في سائر أنواع التنازع الأخرى.

فيضطلع القاضي الإداري الضريبي بسلطة استقصائية فريدة، يمارسها على صعيدين: يتمثل أولهما بسلطة تفسير القانون الضريبي حيث يتقصى المعنى الصحيح للنص القانوني الناقد أو الغامض أو غير الدقيق من خلال روحه، ويتبع أصولاً محددة في التفسير تبعاً لموضوعه، ليتوصل إلى تطبيقه بما يحقق نية المشرع الكامنة وراء وضعه. فلا يتوانى القاضي الضريبي عن التوسع في تفسير النصوص القانونية التي تعنى بفرض ضريبة إجمالية عامة كضريبة الدخل ليطبقها بطريق القياس باعتبار أن نية المشرع انصرفت في هذه الحال إلى إخضاع وضعية اقتصادية إجمالية للضريبة، فيما يمتنع عن ذلك في صدد النصوص القانونية التي تُعنى بضريبة تفصيلية خاصة كرسوم الطابع المالي، ولا يطبقها على غير الحالات الملحوظة فيها. كما ويعتمد القاضي الضريبي مثلاً التفسير الضيق للأحكام القانونية المتعلقة بالإعفاء من الضريبة باعتبارها تشكل استثناءً من القوانين الضريبية المرتبطة بالانتظام العام.

أما الصعيد الآخر لسلطة القاضي الضريبي الاستقصائية فهو تحرّيه الوقائع الصحيحة للنزاع عبر سلطته في توزيع عبء الإثبات على أساس قواعد دقيقة توازن ما أمكن بين مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف. ولا ريب في أن قوننة نظام الإثبات في النزاع الضريبي، كما هي الحال عليه في فرنسا وخلافاً للبنان، أقله لجهة تحديد الجهة التي تتحمل عبء الإثبات الأولي في مختلف الحالات، وتعيين معيار كفايته، من شأنها أن تريح القاضي الضريبي إلى حدٍ بعيد وتؤمن حداً أدنى من الاستقرار للمكلف والإدارة الضريبة معاً تبعاً لثبات مضمونها وإمكان ترقب مآلها في التطبيق. غير أن الواقع العملي أثبت أن هذه القوننة ولو كانت متقدمة إلى حدٍ بعيد كما هي الحال عليه في فرنسا، إلا أنها لا تغني عن تدخل القاضي الضريبي في بعض الأحيان، بما له من سلطة، لتلافي الوصول إلى نتائج عبثية تحمّل عبء الإثبات إلى من يستحيل أن يملكه واقعياً من جهة، أو لحماية المكلف باعتباره الطرف الأضعف في الرابطة من جهة أخرى. وفي مطلق الأحوال، فإنه يبقى للقاضي الضريبي أن يفاضل بين عناصر الإثبات المقدمة من قبل فريق النزاع وأن يقدر مدى كفايتها وواقعيتها.

فضلاً عما تقدم، يتمتع القاضي الإداري الضريبي بسلطة تقريرية خاصة تخوله التصرف كرئيس مباشر للدوائر المالية بمعرض تحديده مصير التكليف الضريبي. فيُظهر القاضي الضريبي براغماتية

لافتة في تعاطيه مع الأساس القانوني للتكليف، إذ أن قراراته بهذا الصدد ليست محصورة بين الخيارين الكلاسيكيين المتمثلين بتصديق التكليف بعد التثبت من صحة أساسه القانوني، أو بإلغائه لانعدام هذا الأساس، لا بل قد يذهب القاضي الضريبي إلى خيارٍ ثالثٍ قوامه الإبقاء على هذا التكليف بعد تحييد العيوب التي شابته أساسه القانوني عبر أعمال تقنية استبدال الأساس أو السبب القانوني للتكليف. كما وقد يعمد إلى إنقاذ التكليف عبر تحييد العيوب غير الجوهرية التي شابته إجراءات تحقق الضريبة. فيبرهن هنا أيضاً القاضي الضريبي عن الدور الفاعل الذي يمكن أن يلعبه في الموازنة بين حقوق الخزينة وحقوق المكلف.

وفي إطار السلطة التقديرية المميزة عينها، يملك القاضي الإداري الضريبي سلطة تقديرية واسعة لعناصر التكليف الضريبي الواقعية، تتجاوز حيز السلطة المحدود الذي رسمه المشرع للقاضي الإداري في سائر القضايا الأخرى. فيمارس القاضي الضريبي سلطةً مطلقةً في إعطاء الوصف القانوني الصحيح من الوجهة الضرائبية للوقائع والأعمال موضوع النزاع، ليحسم من خلاله مسائل محورية كتحقق الحدث المنشئ للضريبة أو حقيقة وجود تهرّب ضريبي في البيانات المدونة في سجلات المكلف وتصاريحه. كما ولا يتردد القاضي الضريبي في تحديد مقدار التكليف الضريبي عند الاقتضاء في ضوء معطيات الملف والنتائج التي تنتهي إليها تحقيقاته، فيحلّ قراره محل قرار الإدارة الضريبية المعيوب، وينهي النزاع برمته أمامه.

وإذا كان ثمة توصية يمكن الخروج بها في ختام هذا البحث، فهي تتمثل حتماً بالحاجة الماسة إلى قوينة سلطة القاضي الإداري في التنازع الضريبي في لبنان على أوسع نطاق ممكن، لتبيان طبيعتها، وترسيم مداها بدقة، وتحديد الأصول والقواعد التي تحكمها في مختلف المسائل التي تنصبّ عليها، والمعايير الموضوعية التي تعتمدها، فتخرج من كواليس الاجتهاد والفقهاء إلى نور القانون المكتوب والجليّ وتصبح خصوصيتها بمتناول علم الكافة، ولا سيّما المتقاضين وأصحاب الحقوق، ليكونوا على بينة من الحقوق والواجبات التي يمكن أن يربّتها القاضي الإداري لهم أو يلقيها على عاتقهم بمعرض ممارسته لتلك السلطة، وهي عوامل تلعب بلا شك دوراً حاسماً في تحديد مصير النزاع.

وإزاء هذه الثغرة في القوانين الضريبية التي تنضم إلى جملة الثغرات المزمّنة التي يعاني منها التشريع الضريبي اللبناني، إلى أي مدى يمكن الاستمرار في التغاضي عن العيوب والنواقص التي تعترى هذا التشريع، والتي فاقمها قِدَم عهد السواد الأعظم منه إلى حدٍ جعله عاجزاً عن مواكبة التطورات المالية والنقدية والاقتصادية وحتى الاجتماعية التي نشهدها راهناً؟

لائحة المصادر والمراجع

❖ أولاً- باللغة العربية

أ- المؤلفات

- العلية (جان)، التوازن بين حقوق الخزينة وحقوق المكلفين في التشريع والاجتهاد الضريبي اللبناني، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، ٢٠١٨.
- المبشر (يحيى مصطفى)، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني (الدعاوى الضريبية)، دار الحسيني للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٩٤.
- أيوب (زياد)، الرسم البلدي على القيمة التآجيرية في التنازع الضريبي، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١١.
- داود (ميراي)، قضايا الضرائب والرسوم في اجتهاد مجلس شورى الدولة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، ٢٠١٩.
- فرحات (فوزت)، التشريع الضريبي العام، الطبعة الرابعة، الحقوق للمؤلف، لبنان، ٢٠١٣.

ب- الدراسات والمقالات

- القطب (مروان)، "منازعات التحقق الضريبي في لبنان"، مجلة الحياة النيابية، العدد ٧٥، مجلس النواب، بيروت، حزيران ٢٠١٠، ص. ٨٣-١٠٧.

ج- مجموعات الأحكام والقرارات القضائية

- المجموعة الإدارية للاجتهاد والتشريع، المحامي جوزف زين الشدياق، بيروت، ١٩٥٧ - ١٩٧٦.
- مجلة القضاء الإداري في لبنان، مجلس شورى الدولة، بيروت، ١٩٨٥ - ٢٠١٨.

د- النصوص القانونية

- الدستور اللبناني، القانون الدستوري الصادر بتاريخ ١٩٢٦/٥/٢٣ وتعديلاته.
- القرار رقم ٣٣٣٩/ل.ر. تاريخ ١٩٣٠/١١/١٢ المتعلق بنظام الملكية العقارية والحقوق العينية غير المنقولة، منشور على الرابط التالي: <http://77.42.251.205/Law.aspx?lawId=177709>.
- المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ تاريخ ١٩٥٩/٦/١٢ المتعلق بضريبة الدخل وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٣٥، تاريخ ١٩٥٩/٧/٤.
- المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٦ تاريخ ١٩٥٩/٦/١٢ المتعلق بفرض رسم انتقال على الأموال المنقولة وغير المنقولة وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٣٥، تاريخ ١٩٥٩/٧/٤.
- القانون الصادر بتاريخ ١٩٦٢/٩/١٧ المتعلق بضريبة الأملاك المبنية وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٣٨، تاريخ ١٩٦٢/٩/١٩.
- المرسوم الاشتراعي رقم ٦٧ تاريخ ١٩٦٧/٨/٥ المتعلق برسوم الطابع المالي وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٦٦، تاريخ ١٩٦٧/٨/١٧.
- مشروع القانون المنفذ بالمرسوم رقم ١٠٤٣٤ تاريخ ١٩٧٥/٦/١٤ المتعلق بنظام مجلس شورى الدولة وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٤٩، تاريخ ١٩٧٥/٦/١٩.
- المرسوم الاشتراعي رقم ١١٨ تاريخ ١٩٧٧/٦/٣٠ المتعلق بقانون البلديات وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٢٠، تاريخ ١٩٧٧/٧/٧.
- المرسوم الاشتراعي رقم ٦٩ تاريخ ١٩٨٣/٩/٩ المتعلق بالتنظيم المدني وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٣٨، تاريخ ١٩٨٣/٩/٢٢.
- القانون رقم ٦٠ تاريخ ١٩٨٨/٨/١٢ المتعلق بالرسوم والعلاوات البلدية وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٣٣، تاريخ ١٩٨٨/٨/١٨.

- القانون رقم ٥٨ تاريخ ١٩٩١/٥/٢٩ المتعلق بالاستملاك وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٢٣، تاريخ ١٩٩١/٦/٦.
- القانون رقم ٣٧٩ تاريخ في ٢٠٠١/١٢/١٤ المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٦٣، تاريخ ٢٠٠١/١٢/٢٤.
- القانون رقم ٥٨٣ تاريخ ٢٠٠٤/٤/٢٣ المتعلق بالموازنة العامة والموازنات الملحقة لعام ٢٠٠٤، ج.ر.، العدد ٢٣، تاريخ ٢٠٠٤/٤/٢٤.
- القانون رقم ٤٤ تاريخ ٢٠٠٨/١١/١١ المتعلق بالإجراءات الضريبية وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٤٩، تاريخ ٢٠٠٨/١١/١٤.
- القانون رقم ٢٤٣ تاريخ ٢٠١٢/١٠/٢٢ المتعلق بالسير وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٤٥، تاريخ ٢٠١٢/١٠/٢٥.
- القانون النافذ حكماً رقم ١٠ تاريخ ٢٠٢٢/١١/١٠ المتعلق بالموازنة العامة للعام ٢٠٢٢، ج.ر.، العدد ٤٩، تاريخ ٢٠٢٢/١١/١٥.
- المرسوم رقم ١٥٩٤٧ تاريخ ١٩٦٤/٣/٣١ المتعلق بتحديد أصول الاعتراض على الضرائب والرسوم ومهل البت بالاعتراضات، ج.ر.، العدد ٢٩، تاريخ ١٩٦٤/٤/٩.
- المرسوم رقم ٤٥٦٥ تاريخ ١٩٩٣/١٢/٢٧ المتعلق بتنظيم أصول الاعتراض على الرسوم والأجور العائدة للخدمات المؤمنة في مجال المواصلات السلكية واللاسلكية، وملاحقة المستفيدين بصورة غير شرعية من هذه الخدمات، ج.ر.، العدد ١، تاريخ ١٩٩٤/١/٦.
- المرسوم رقم ٤٤٦١ تاريخ ٢٠٠٠/١٢/١٥ المتعلق بقانون الجمارك وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٦٠، تاريخ ٢٠٠٠/١٢/٢٢.
- المرسوم رقم ٨٨٠٣ تاريخ ٢٠٠٢/١٠/٤ المتعلق بتنظيم المقالع والكسارات وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٥٦، تاريخ ٢٠٠٢/١٠/٧.

- المرسوم رقم ٢٤٨٨ تاريخ ٢٠٠٩/٧/٣ المتعلق بتحديد دقائق تطبيق القانون رقم ٤٤ تاريخ ٢٠٠٨/١١/١١ وتعديلاته (الإجراءات الضريبية) وتعديلاته، ج.ر.، العدد ٣٣، تاريخ ٢٠٠٩/٧/٩.
- القرار رقم ١/١١١٣ تاريخ ٢٠١٠/١١/١٢ المتعلق بتحديد رسوم وبدلات استثمار المقالع، ج.ر.، العدد ٥٣، تاريخ ٢٠١٠/١١/١٨.

هـ- المواقع الإلكترونية

- الموقع الإلكتروني لمركز المعلوماتية القانونية في الجامعة اللبنانية: www.legallaw.ul.edu.lb.

❖ ثانياً- باللغة الفرنسية

أ- المؤلفات والمحاضرات العامة

- AUBY (Jean-Marie), DRAGO (Roland), **Traité élémentaire du contentieux administratif**, LGDJ, Paris, 1962.
- BOURETZ (Pierre), **La force du droit. Panorama des débats contemporains**, Esprit, Paris, 1991.
- CHAOUL (Joseph), **La responsabilité de la personne publique**, conférences délivrées aux magistrats stagiaires à l'Institut des études judiciaires – section Droit public, Beyrouth, 2015-2016.
- CHAOUL (Joseph), **La preuve devant le juge administratif**, conférences délivrées aux magistrats stagiaires à l'Institut des études judiciaires – section Droit public, Beyrouth, 2016-2017.

- CHAPUS (René), **Droit du contentieux administratif**, 13^e éd., Montchrestien, Paris, 2008.
- CORNU (Gérard), **Vocabulaire juridique**, 5^e éd., Presses Universitaires de France, Paris 1996.
- GUYOMAR (Mattias), SEILLER (Bertrand), **Contentieux administratif**, 3^e éd., Dalloz, Paris, 2014.
- ODENT (Raymond), **Contentieux administratif**, Tome I, Dalloz, Paris 2007.

ب- المؤلفات والمحاضرات المتخصصة

- BOYER (Alain), **Introduction au Droit fiscal**, Ellipses, Paris, 2020.
- CHAOUL (Joseph), **L'interprétation de la loi fiscale en Droit libanais**, Proche-Orient études juridiques (Janvier – Avril 1970 – extraits), Faculté de Droit et des sciences économiques, Beyrouth, 1970.
- DAHER (Karim), **Les impôts au Liban**, 2^e éd., Hachette Antoine, Beyrouth 2017.
- DUVERGER (Maurice), **Finances publiques**, 7^e éd., PUF, Paris, 1971.
- HERTZOG (Robert), **Le juge fiscal**, Economica, Paris, 1988.
- JÈZE (Gaston), **Cours de finances publiques (1934-1935)**, LGDJ, Paris, 1935.

- MEHL (Lucien), BELTRAME (Pierre), **Science et techniques fiscales**, Tome II PUF, Paris, 1959.
- MEHL (Lucien), BELTRAME (Pierre), **Science et techniques fiscales**, PUF, Paris, 1972.
- RICOU (Benjamin), **Droit des procédures fiscales**, Ellipses, Paris, 2002.
- TROTABAS (Louis), **Précis de science et législation financière**, 11^e éd., Dalloz, Paris, 1953.
- TROTABAS (Louis), **Finances publiques**, 4^e éd., Dalloz, Paris, 1970.
- TROTABAS (Louis), COTTERET (Jean-Marie), **Droit fiscal**, 8^e éd., Dalloz, Paris, 1997.

ج- الدراسات والمقالات

- BACHELIER (Gilles), « Moyens d'ordre public », in **JurisClasseur Procédures fiscales**, Fasc. 485, Lexis Nexis, Paris, 2020.
- BÉDIER (Jean-Louis), « Domaine du contentieux fiscal – Répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction », in **JurisClasseur Procédures fiscales**, Fasc. 405, Lexis Nexis, Paris, 2023.
- CEF, « Le juge administratif, et l'impôt », **Les dossiers thématiques du Conseil d'État**, 2019, consulté sur : <https://www.conseil-etat.fr/decisions-de-justice/jurisprudence/dossiers-thematiques/le-juge-administratif-et-l-impot>.

- CRUVELIER (Emmanuel), « Contentieux fiscal », in **Répertoire de droit commercial**, Dalloz, Paris, 2024.
- GÉNY (François), « Le particularisme du droit fiscal », in Mélanges Carré DE MALBERG, **Sirey**, 1933, pp. 193–230.
- HAÏM (Victor), « Recours de pleine juridiction », in **Répertoire de contentieux administratif**, Dalloz, Paris, 2022.
- KORNPORST (Emmanuel), « Associations : régime fiscal », in **Répertoire des sociétés**, Dalloz, Paris, 1995.
- LASSERRE (Valérie), « Loi et règlement », in **Répertoire de droit civil**, Dalloz, Paris, 2015.
- LIGNEREUX (Bastien), « Jugement – Contentieux fiscal », in **JurisClasseur Procédures fiscales**, Fasc. 70–19, Lexis Nexis, Paris, 2023.
- MALVERTI (Clément), BEAUFILS (Cyrille), « Une idée fisc : l'autonomie du contentieux fiscal », **AJDA**, Paris, 2021, pp. 2266–2272.
- MARTINEZ–MEHLINGER (José), « Recours pour excès de pouvoir concurrent du recours fiscal », in **JurisClasseur Procédures fiscales**, Fasc. 750, Lexis Nexis, Paris, 2022.
- PIERRE (Jean-Luc), « Substitution de base légale », in **JurisClasseur Procédures fiscales**, Fasc. 482, Lexis Nexis, Paris, 2022.

- PONS (Thierry), « La preuve et le débat dans le procès équitable », **RDF**, N°14, Lexis Nexis, Paris, 2021, étude 204.
- TROTABAS (Louis), « Essai sur le droit fiscal », **RSLF**, LGDJ, Paris, 1928, pp. 201-236.
- TROTABAS (Louis), « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », In **Mélanges Maurice HAURIOU**, Sirey, Paris 1929, pp. 709-762.
- TROTABAS (Louis), « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », in **Recueil d'études sur les sources du Droit en l'honneur de François GÉNY**, Tome III, Sirey, Paris, 1934, pp. 101-108.

د- الأطاريح

- BERN (Philippe), Thèse intitulée **La nature juridique du contentieux de l'imposition**, Faculté de Droit et des sciences économiques de l'Université de Paris, LGDJ, Paris, 1972.
- MASCLET (Marie), Thèse intitulée **Le contentieux du recouvrement de l'impôt**, Faculté de Droit et de science politique de l'Université d'Aix – Marseille, 2003, consultée sur : <https://hal.science/tel-03202109/>.

ه- الدوريات والمجلات الحقوقية

- Actualité Juridique Droit Administratif, Dalloz, Paris.

- Revue de Droit Fiscal, Lexis Nexis, Paris.
- Revue de Jurisprudence et des Conclusions Fiscales, Francis Lefebvre, Paris.
- Revue de Sciences et de Législation Financière, LGDJ, Paris.

و- مجموعات الأحكام والقرارات القضائية

- Recueil Lebon – Recueil des décisions du Conseil d'État, Conseil d'État, Dalloz, Paris.
- Recueil Dalloz – Sirey de doctrine de jurisprudence et de législation, Dalloz, Paris.
- BONICHOT (Jean-Claude), CASSIA (Paul), POUJADE (Bernard), **Les grands arrêts du contentieux administratif**, 3^e éd., Dalloz, Paris, 2011.

ز- النصوص القانونية

- La Constitution française du 4 octobre 1958.
- Le Code Général des Impôts.
- Le Livre des Procédures Fiscales.

ح- المقابلات

– MASCLET (Marie), in « L'indemnisation du contribuable dans le cadre du contentieux fiscal de la responsabilité – Questions à Marie Masclet de Barbarin, Maître de conférences à Aix Marseille Université », interview réalisée par J. BELLAICHE, **La lettre juridique**, Lexbase Hebdo, 2016, N° 642, consultée sur :

<https://www.lexbase.fr/article-juridique/28971909-jurisprudencelindemnisationducontribuabledanslecadreducontentieuxfiscaldelaresponsabil>.

ط- المواقع الإلكترونية

- Le site du Conseil d'État français : <https://www.conseil-etat.fr/>.
- Le site Légifrance : <https://www.legifrance.gouv.fr/>.

الفهرس

ج.....	الإهداء
د.....	شكر وتقدير
ه.....	ملخص الرسالة
و.....	Résumé
ز.....	Abstract
ح.....	دليل المصطلحات الملخصة
ط.....	ملخص التصميم
١.....	المقدمة
٨.....	القسم الأول: سلطة نابعة من خصوصية التنازع الضريبي
٩.....	الفصل الأول: ميدان التنازع الضريبي مطرح سلطة القاضي الضريبي
١٠.....	المبحث الأول: القضايا الداخلة ضمن التنازع الضريبي
١٠.....	المطلب الأول: تعريف الضرائب والرسوم موضوع التنازع الضريبي
١٠.....	الفرع الأول: تعريف الضريبة
١٥.....	الفرع الثاني: تعريف الرسوم المماثلة للضرائب
٢٠.....	المطلب الثاني: فئات المنازعات في التنازع الضريبي
٢٠.....	الفرع الأول: المنازعات حول نشوء الموجب الضريبي ومقداره
٢٤.....	الفرع الثاني: المنازعات حول زوال الموجب الضريبي
٢٨.....	المبحث الثاني: القضايا المنفصلة عن التنازع الضريبي
٢٨.....	المطلب الأول: القضايا الضريبية الخاضعة لتنازع الإبطال
٢٨.....	الفرع الأول: المنازعات المتعلقة بالأعمال التنظيمية الضريبية

٣٣.....	الفرع الثاني: الأعمال الفردية الضريبية الخاضعة لتنازع الإبطال
٣٦.....	المطلب الثاني: قضايا مسؤولية الإدارة في الميدان الضريبي
٣٧.....	الفرع الأول: ماهية الخطأ مبنى مسؤولية الإدارة الضريبية
٤٠.....	الفرع الثاني: خصائص الضرر القابل للتعويض
٤٤.....	الفصل الثاني: الطابع الخاص للتنازع الضريبي
٤٥.....	المبحث الأول: ذاتية التنازع الضريبي واستقلاليته
٤٥.....	المطلب الأول: تعدد المقاربات الفقهية لمبدأ ذاتية القانون الضريبي
٤٥.....	الفرع الأول: ماهية مبدأ ذاتية القانون الضريبي ومبرراته
٤٩.....	الفرع الثاني: المآخذ الفقهية على مبدأ ذاتية القانون الضريبي
٥٣.....	المطلب الثاني: تطبيقات مبدأ ذاتية القانون الضريبي في الاجتهاد
٥٣.....	الفرع الأول: تطبيقات مبدأ ذاتية القانون الضريبي في الاجتهاد الفرنسي
٥٧.....	الفرع الثاني: تطبيقات مبدأ ذاتية القانون الضريبي في الاجتهاد اللبناني
٦٢.....	المبحث الثاني: ازدواجية الطبيعة القانونية للتنازع الضريبي
٦٢.....	المطلب الأول: التصنيف الكلاسيكي لفروع التنازع الإداري
٦٣.....	الفرع الأول: سلطة القاضي الإداري في تنازع الإبطال
٦٦.....	الفرع الثاني: سلطة القاضي الإداري في تنازع القضاء الشامل
٧٠.....	المطلب الثاني: خصوصية التنازع الضريبي كتنازع قضاء شامل موضوعي
٧٠.....	الفرع الأول: ملامح قضاء الإبطال في التنازع الضريبي
٧٤.....	الفرع الثاني: خصائص القضاء الشامل في التنازع الضريبي
٧٧.....	القسم الثاني: سلطة غير مألوفة في التنازع الإداري
٧٨.....	الفصل الأول: سلطة مُنطقة بالقاضي الإداري كمرجع استئنافي

- المبحث الأول: القواعد الخاصة لقبول الاستئناف شكلاً أمام القاضي الضريبي.....٧٩
- المطلب الأول: الاعتراض الإداري أمام الإدارة الضريبية.....٧٩
- الفرع الأول: الطبيعة القانونية للاعتراض أمام الإدارة الضريبية.....٧٩
- الفرع الثاني: شروط الاعتراض أمام الإدارة الضريبية.....٨٣
- المطلب الثاني: الاعتراض القضائي في التنازع الضريبي.....٨٧
- الفرع الأول: الاعتراض أمام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم النوعية.....٨٧
- الفرع الثاني: الاستئناف أمام مجلس شورى الدولة.....٩١
- المبحث الثاني: مفاعيل الاستئناف أمام القاضي الضريبي.....٩٦
- المطلب الأول: سلطة سحب النزاع الضريبي ونشره.....٩٦
- الفرع الأول: سحب النزاع لدى القاضي الضريبي.....٩٦
- الفرع الثاني: نشر النزاع أمام القاضي الضريبي.....١٠٠
- المطلب الثاني: سلطة التصدي لبعض المطالب والأسباب القانونية الجديدة.....١٠٤
- الفرع الأول: القاضي الضريبي بمواجهة المطالب الجديدة الجائزة استئنافاً.....١٠٤
- الفرع الثاني: واجب القاضي الضريبي في التصدي للأسباب المتعلقة بالانتظام العام ..١٠٩
- الفصل الثاني: السلطة الواسعة للقاضي الضريبي في الاستقصاء والتقرير.....١١٣
- المبحث الأول: سلطة تفسير القانون الضريبي وتوزيع عبء الإثبات.....١١٤
- المطلب الأول: سلطة القاضي في تفسير القانون الضريبي بين الفقه والاجتهاد.....١١٤
- الفرع الأول: سلطة تفسير القانون الضريبي من منظار الفقه.....١١٤
- الفرع الثاني: سلطة تفسير القانون الضريبي في الاجتهاد.....١١٨
- المطلب الثاني: سلطة القاضي الضريبي في توزيع عبء الإثبات.....١٢٢
- الفرع الأول: سلطة توجيه عبء الإثبات الأولي.....١٢٣

١٢٨	الفرع الثاني: سلطة تقدير كفاية الإثبات الأولي
١٣٣	المبحث الثاني: فرادة السلطة التقريرية للقاضي الضريبي
١٣٣	المطلب الأول: سلطة براغماتية إزاء الأساس القانوني للتكليف الضريبي
١٣٤	الفرع الأول: إلغاء التكليف الضريبي لانعدام أساسه القانوني
١٣٨	الفرع الثاني: تحييد عيوب الأساس القانوني للتكليف الضريبي
١٤٢	المطلب الثاني: سلطة تقديرية واسعة لعناصر التكليف الضريبي الواقعية
١٤٢	الفرع الأول: سلطة توصيف الوقائع والأعمال القانونية
١٤٦	الفرع الثاني: سلطة تحديد مقدار التكليف الضريبي
١٥٠	الخاتمة
١٥٦	لائحة المصادر والمراجع
١٦٦	الفهرس