

النزاع الضريبي أمام القضاء

د. د. رحاب محمد بن نوبة

الملخص

لطالما كانت المنازعات الضريبية اما سبباً لتقليل الخسارة وإما سبباً لتكدس الديون الضريبية فالسياسة الضريبية تتطلب أن يكون الممول على قدر من الاطلاع والدراية فإذا ما كان ملماً بطرق المنازعة الضريبية فقد يوفر له ذلك الجهد والوقت ولكن إذا كان غير مطلع أو استحال عليه التوصل إلى إتفاق مع الإدارة الضريبية قد يضطر إلى طريق القضاء فالنزاع الضريبي أمام القضاء كما هو ضمانته للممول هو أيضاً ضمانته للإدارة الضريبية حيثما يصدر الحكم نهائي بالمبلغ المستحق على الممول مما يؤكد الحصول على أهم ارادات الدولة وهي الضرائب وان طال الزمن .

المقدمة

إن موضوع المنازعات الضريبية من أهم المواضيع الضريبية من الناحيتين النظرية والعملية، فالضرائب بمختلف أنواعها وعلى الأخص الضرائب على الدخل تثير الكثير من المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية، وإقرار المشرع للمرحلة الإدارية بشأن المنازعة أمام اللجان الضريبية، قبل اللجوء للقضاء وإتاحة الفرصة لتصفية المنازعات في مهدها مع إعطاء الوقت الكافي للدفاع عن حقوقه إلا إن المرحلة الهامة هي المرحلة القضائية .

أهمية البحث: حاولت العديد من التشريعات الضريبية حل هذه المنازعات عن طريق الإدارة الضريبية نفسها لتخفيف العبء عن القضاء، وبالرغم من أهمية وجود هذه اللجان الإدارية إلا إنها أصبحت لا تحقق الغرض المرجو منها بل إنها في معظم الحالات مجرد إستيفاء لشروط شكلي، لذلك فلن نبالغ عندما نقول إن طريق القضاء لحل المنازعات الضريبية أنجح الطرق بما يتطلبه من إجراءات وخصوصيات تتعلق بالجانب الضريبي، ويحتل هذا الموضوع أهمية بالغة خاصة في الظروف الراهنة اعتباراً للإصلاحات التي

*عضوهيئة تدريس بقسم بالقانون العام / كلية القانون / جامعة طرابلس / ليبيا

تمر بها ليبييا من أجل جلب الاستثمارات وترغيب المقاولين للإعمار بكافة الطرق ومن بينها ما يوفره التشريع الضريبي من بيان لأساس فرض الضريبة حتى تكون كل الأسس المبنية عليها الضريبة واضحة للممول ويكون له الحجية في الطعن من عدة وجوه ثم إن الاطمئنان يرجع لما يوفره القضاء الإداري بخصوص المنازعة الضريبية.

إشكالية البحث:

الرقابة القضائية على الإدارة الضريبية عند ربطها للضريبة وتحصيلها تمثل السد المنيع ضد تعسف الإدارة الضريبية، لذلك نصت التشريعات الضريبية على إجراءات التقاضي أمام المحاكم في منازعات الضرائب تبدأ بالدعوى الضريبية التي تحتاج منا طرح الاختصاص القضائي بنظر الدعوى سواء في ظل التشريعات المقارنة أو في ظل تشريعاتنا الضريبية الليبي على وجهه؟ الخصوص وتطرح هذه الدراسة العديد من الإشكاليات التي تدور حول التساؤلات التالية ماهو أساس طرح المنازعة أمام القضاء فهل ينازع الممول في مبدأ خضوعه للضريبة؟ أم ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإارة الضريبية؟ وهل يستطيع الطعن في أحكام المحاكم على درجات وماهي خصوصية الطعن؟ للإجابة على كل ذلك كان موضوع البحث.

منهج البحث:

للخوض في هذا الموضوع كان لا بد من انتهاج المنهج التحليلي المقارن لبيان أوجه القصور في ظل التشريع الليبي، ذلك أن الاهتمام بالقوانين العربية يفتح مجالاً «واسعاً» لتدعيم هذا السبيل في الرقابة على الإدارة الضريبية ولا يجعل الدراسة مجردة من التطور والإسهام في المجال العملي.

خطة البحث:

يشتمل هذا البحث بمبحثين

المبحث الأول :- الأساس القانوني لفرض الضريبة

فالاعتراض أمام اللجان الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، وكذلك امام القضاء إما أن يقوم على أساس مقدار الضريبة المفروضة إذ يطلب المكلف به وفقاً «لما يراه مناسباً» مع ما يحقق من أرباح مثلاً أو ما يتقاضاه من مرتب، وإما على أساس التكليف من أصله فلا يكون طعنه في تقدير قيمة الوعاء الضريبي وإنما هو يرى انه مكلف بضريبة غير ملزم

بدفعها لاعتراضه على الربط أصلاً»، أو أن الممول لا يطعن في أساس فرض الضريبة من الناحية الواقعية أو القانونية، إنما هو يرى أنه غير ملزم بها لأنه لم يعلن بها أو بإجراءات شكلية كان يجب أن تتولاها الإدارة الضريبية بمعنى آخر القاضي الذي نبحت في المنازعة أمامه غالباً ما يعتمد إما على صحة ومشروعية الربط من عدمه أو يعتمد على عيوب الشكل وهفوات الإدارة في مسألة فرض الضريبة الأمر الذي جعل هذا المبحث يتناول كل الصور الواقعية والقانونية والشكلية للمنازعة على النحو التالي:-

المطلب الأول:-

صور واقعية وقانونية للمنازعة الضريبية

إن الواقعة المنشئة للضريبة التي تتحقق بتحققها الصفة القانونية للضريبة، وبمعنى آخر تتحقق بها مشروعية التكليف من عدمه فهي شروط لا بد من توافرها ليتولد دين الإدارة في ذمة الممول وفي معرض دراستنا للأساس القانوني للضريبة قمنا بتتبع أهم صور المنازعة في الربط على النحو التالي:

الفرع الأول:-

الوعاء الضريبي

ونقصد به موضوع الضريبة فالضريبة قد تفرض على الدخل وقد تفرض على رأس المال؛ ولكننا سنقتصر في دراستنا على الضريبة على الدخل لما تثيره من منازعات ضريبية خاصة» عندما ينازع الممول في أصل فرض الضريبة على أنواع الإيرادات المختلفة .

حيث يتم تقسيم الدخل وفقاً لمصدره إلى عدة أنواع: دخل ناتج عن العمل، الدخل الناتج عن رأس المال، دخل المشروعات الصناعية والتجارية مع الاختلاف في المعاملة الضريبية لكل نوع من حيث تحديد الوعاء والربط والتحصيل وإجراءات الطعن والسعر الضريبي، وهنا قد يخضع الممول لأكثر من نوع من الضرائب باختلاف أساليب تحصيلها مما يشكل إرهاق وتدمراً للممول.

وقد نص قانون ضريبة الدخل الليبي على أنه (يخضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون كل دخل ناتج في ليبيا من أية أصول موجودة بها مادية كانت أو غير مادية أو من أي نشاط أو عمل فيها..) (المادة الأولى من الباب الأول (أحكام عامة) من قانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضرائب على الدخل الليبي).

أما الضريبة على دخل التجارة، والصناعة، والحرف فقد نص المشرع على أنه (يخضع للضريبة الدخل الناتج من مزاوله أي نشاط تجاري أو صناعي أو حرفي ولو كان عارضاً لا يتصل بالمهنة كما يخضع للضريبة كل دخل ناشئ من أي مصدر آخر لاتسري عليه ضريبة نوعية أخرى وذلك مالم يستتني بنص خاص في هذا القانون) (المادة 46 من الباب الثالث للضريبة على الشركات من القانون رقم 7 لسنة 2010م بشأن الضرائب على الدخل).

وحتى يتسنى معرفة أوجه الطعن في الوعاء الضريبي هنا يجب علينا معرفة هذه الأرباح وما يجب أن يتوافر فيها .

1- الربح الصافي وذلك حسب نوع الإيراد

2- إجمالي ربح الاستغلال :-

وهنا يتحدد الربح في الفرق بين إيرادات الاستقلال التجاري الإجماعية ومصروفاته كما هو الحال في المنشآت التجارية فيتمثل صافي الربح في زيادة الإيرادات على المصروفات، فتشمل الإيرادات قيمة المبيعات كما تشمل المصروفات قيمة تكلفة هذه المبيعات، مضافاً إليها المصروفات الإيرادية والبيعية وغيرها كمصروفات التمويل ممايستلزم الاستغلال وأخذ المشرع الضريبي بنظرية الإثراء كنتيجة الصفقة الواحدة أو نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي أو حرفي بما في ذلك أرباح السمسرة والوكالة بالعمولة ولو بصفة عارضة. والإيرادات الناتجة من بيع أو تأجير أصل من أصول المنشأة وهي تشمل الأرباح التي تنتج من بيع أي أصل من أصول المنشأة المادية وغير المادية (المعنوية) أو تأجيرها بالرغم أن أعمال التأجير لا تعتبر ربحاً إستغلالياً، وأيضاً تتضمن كل تصرف مماثل للبيع وإن لم يعد قانوناً كذلك، ومن ذلك تقديم أصول المنشأة كلها أو بعضها كحصة في منشأة أخرى، وكذلك الحال عن انفصال أو إنضمام الشركاء، وأيضاً الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة الناتجة من أي صورة من صور التصرف سواء شمل كل المنشأة بعناصرها المادية أو غير المادية، كما يدخل ضمن وعاء الضريبة نتيجة هذا التصرف ربحاً كان أم خسارة باعتبارها زيادة أو نقصاً محققاً في رأس المال، ومن صور وعاء الضريبة والتي أخضعه المشرع للضريبة ويكون وجهها للمنازعة القضائية الإيرادات حتى ولو لم تكن متصلة بمباشرة المهنة أو النشاط، كتحصيل دين معدوم حمل على حساب سنة ضريبية سابقة، أو تأجير أحد محال أو فروع

المنشأة للغير أو تأجير حق اختراع، أو أرباح سعر الصرف أو تعويضات نزع الملكية وغيرها من التعويضات عن الأضرار التي تلحق بالمنشأة، أما دخل المهن الحرة فلم يعرف المشرع المهن الحرة حيث أكتفى بذكر خاصيتين من خصائص المهن الحرة هما : أن يؤدي العمل بصفة مستقلة، وأن يكون العنصر الأساسي في المهنة هو العمل سواء كان ذهنياً كالتأليف أو بدنياً كالتمثيل، أما إيرادات المهن الحرة ماهي إلا ناتج العمليات على اختلاف أنواعها التي يباشرها الممول في سنة المحاسبة أي السنة الضريبية بصرف النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات تخص نفس السنة أو سنة سابقة أو لاحقة لها، وأيضاً ما يقوم به الممول من رد كل أو بعض هذه المبالغ المحصلة مقدماً في نفس السنة، ويكون للممول أن يخصم هذه الإيرادات من السنة التي جرى فيها الرد وألا يكون له الحق في الطعن .

الفرع الثاني :-

الطعن في الربط التقديري

إن الإدارة الضريبية لا تملك إلا سلطة مقيدة أمام الربط الأصلي والذي يعني ربط الضريبية من واقع الإقرار الضريبي للممول ويعتبر هذا الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبية من واقعه (أحمد حامد عطا، لسنة 2005). وجدير بالذكر أن محكمة النقض المصرية قد أكدت ذلك في العديد من أحكامها منها «أن مؤدي نص المادة (45) من القانون السابق رقم (14) لسنة 1939» والتي أحالت إليها المادة (85) من نفس القانون، أن وعاء الضريبية يحدد في هذه الحالة على أساس إقرار الممول وليس على أساس تقدير جزائي، وبذا يقتصر تصحيح المصلحة أو تعديلها لإقرار الممول على مجرد تغيير بعض البنود الواردة فيه كإضافة مبلغ أغفله الممول في إقراره أو عدم الموافقة على استبعاد مبلغ معين، ولا يعتبر هذا الإجراء من قبل تصحيح الإقرار أو تعديله، وإذا خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر واعتمد ما أورده تقرير الخبير من أن قرار اللجنة بخصمها 5 ٪ من المصروفات جزافاً هو تصحيح للإقرار المطعون ضده فإنه يكون قد خالف القانون. (الطعن رقم 162) لسنة 44ق، جلسة 14/2/1978)

ويكون للممول الطعن على هذا التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه الإخطار بالربط على نموذج (19) ضريبية وإلا أصبح الربط نهائياً. (المادة 117) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضرائب على الدخل المصري).

ويشترط لذلك أن يحكم هذا التقدير ضوابط معينة تكفل عدم المغالاة فيه أو نقصه عن الإيراد الحقيقي، ويلتزم الممول بعبء الإثبات في حالة قيام مصلحة الضرائب بعمل ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة لها في حالة عدم تقديم الممول للإقرار الضريبي أو تقديم الإقرار دون تقديم مستندات تؤيد الإقرار (المادة 130 من القانون 91 لسنة 2005).

أن يكون للممول الطعن على هذا التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه الإخطار بالربط على نموذج 19 ضريبة، وإلا أصبح الربط نهائياً وعلى ذلك يتعين التفرقة - في هذا الصدد - بين ثلاثة فروع (عبد الباسط وفا، لسنة 2006 - 2007).

1. إذا وافق الممول على التصحيح أو التعديل أو التقدير الذي أخطرته به المصلحة، تربط المصلحة الضريبية على مقتضاه، ويكون الربط غير قابل للطعن كما تكون الضريبة واجبة الأداء.

2. إذا لم يتم بالطعن في الميعاد على ما أجرت المصلحة من تصحيح أو تعديل أو تقدير (حالة السكوت)، يسري حكم الفرض السابق، بحيث يصبح الربط نهائياً غير قابل للطعن، ما لم يثبت أن الضريبة ربطت دون وجه حق (إما لأن الشخص غير خاضع أصلاً للضريبة، أو لأنه لم يزاوّل النشاط الخاضع للضريبة خلال سنوات المحاسبة)، فإنه يجب في مثل هذه الأحوال إلغاء هذا الربط دون التقيد بصيوريته نهائياً فالأحكام الضريبية لا تسري إلا على من كان ممولاً، أو لم يزاوّل نشاطاً فلا يمكن تنفيذ الربط عليه بدعوى أنه أصبح نهائياً (محمود رياض عطية، لسنة 1965).

3. إذا لم يوافق الممول على التصحيح أو التعديل أو التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه نموذج الربط، أحيل إلى لجنة داخلية وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ الطعن، لتبدأ معها دورة الطعون إدارياً ثم قضائياً. (المادة 119 / فقرة 1-2) من القانون رقم (91) لسنة 2005).

الفرع الثالث :-

الطعن في تصحيح الإدارة للربط المخالف للقانون

الأصل المقرر في القانون الضريبي أن الإدارة الضريبية لا تستنفذ سلطتها بمجرد إصدار قرار ربط الضريبة، ولكنها تملك سلطة تصحيح الربط خلال الأجل الذي حدده القانون (ممدوح عبد الحميد الهياتمي 1968 لسنة 1978، 1982).

فقد خرج المشرع الضريبي على قاعدة حجية الربط الأصلي النهائي حينما منح مصلحة الضرائب سلطة تصحيح الربط المخالف للقانون، بيد أن هذه السلطة تختلف عن السلطة التي منحها المشرع للإدارة الضريبية حين أجاز لها -من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الممول- تصحيح الأخطاء المادية والحسابية(المادة (117 / فقرة 1)) من اللائحة التنفيذية لنفس القانون السابق، ويقصد بالأخطاء المادية ورود النتيجة مخالفة للحثثيات، أما الأخطاء الحسابية فهي الأخطاء التي تجري في نقل الأرقام أو الجمع والطرح وكافة العمليات الحسابية(المادة (117 / فقرة 1) من اللائحة التنفيذية لنفس القانون السابق) وقد رأى البعض أن العيوب السابقة التي تشوب الربط النهائي للضريبة يرجع بعضها إلى أخطاء قانونية والبعض الآخر إلى أخطاء مادية. (محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، مجلد 13، مطبعة دار الطباعة الحرة، الاسكندرية، 2005، ص566)

في حين رأى البعض الآخر أن الحالات السالفة الذكر تعد من قبيل "الأخطاء المادية" التي ينبغي تداركها، دون حاجة للنص عليها صراحة، ومع ذلك فإن النص عليها صراحة يحقق مصلحة ظاهرة تتمثل في حسم ما عسى أن يقع من خلافات بين الممولين والإدارة الضريبية، ودرء ما يمكن أن يحدث من جور بالممولين مع ذبوع النظرة الضيقة في التفسير الحرفي للقوانين الضريبية (عادل أحمد حشيش، لسنة 1984). وقد ميز المشرع الضريبي بين حالتين للربط الإضافي :

أولاً :- حالة الربط الإضافي الناشئ عن استعمال طرق احتيالية :

حرص المشرع على تفادي فرض الضريبة المشوبة بعيب مخالفة القانون أو الغش، في حالة ربط الضريبة على وعاء ضريبي يقل عن قيمته الحقيقية نتيجة استخدام إحدى الطرق الاحتيالية، إذ لمصلحة الضرائب أن تجري ربطاً إضافياً على الممول في الحالات التي يثبت فيها بصفة قاطعة أن مبلغ الضريبة الذي سبق أن أجرته على الممول في قرار الربط النهائي، قد حدد بأقل من قيمته الحقيقية لسبب يرجع إلى غش الممول نتيجة استعماله إحدى الطرق الاحتيالية التي أفضت إلى إخفاء حقيقة أرباحه أو إيراداته، ومن المهم أن نذكر، أن الاتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب على الضريبة المربوطة لا يغفل يد المصلحة في إجراء الربط الإضافي، إذا اكتشفت بعد ذلك أن الممول قد استخدم إحدى الطرق الاحتيالية السابق ذكرها بغرض إخفاء حقيقة أرباحه (كأن يخفي نشاطاً خاضعاً

للضريبة)، لأن الالتزام الضريبي مصدره القانون لا الإرادة (عادل أحمد حشيش، لسنة 1984) فإذا شاب اتفاق ربط الضريبة مخالفة لنص من نصوص القانون فلا يكون ملزماً للطرف الذي يضار نتيجة لهذه المخالفة. (أنظر النقض رقم (86) لسنة 31، جلسة 1966/12/21 س 17 ص 197، ونقض رقم (226) لسنة 33 ق جلسة 1972/1/19، س 23 ص 57).

أما إذا كانت المصلحة قد ربطت الضريبة على أساس تقديرها، لعدم تقديم الممول الإقرار الضريبي، فقد أثير تساؤل حول مدى جواز إجراء الربط الإضافي في هذه الحالة؟ يرى البعض أن لمصلحة الضرائب الحق في أن تجرى ربطاً إضافياً قابلاً للطعن فيه كالربط الأصلي، إذا تحققت أن هناك أوجه نشاط لم يشملها التقدير لم تكن تعلمها وقت الربط (نتيجة إدلاء الممول ببيانات غير صحيحة، أو تقديم مستندات لا تتضمن كافة أوجه نشاطه، أو استعمال طرق احتيالية.. إلخ) أما أوجه النشاط التي كانت معلومة للمصلحة، وتم ربط الضريبة على أرباحها بطريق التقدير فلا يجوز أن تجرى بالنسبة لها ربطاً إضافياً.

ثانياً : حالة اكتشاف الربط الإضافي غير الناشئ عن استعمال طرق احتيالية :-

ويجوز الربط الإضافي في هذه الحالة بشرطين (عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية، مرجع سبق ذكره) :-

1. أن يكون الربط الأقل نشأ عن سلوك غير مقصود للممول، كأن لا يعلم بخضوع الإيراد الواجب إجراء الربط الإضافي عليه بخضوعه للضريبة أو أنه أدلى ببيانات غير صحيحة عن غير عمد.

2. أن يتم الربط الإضافي من خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، إذ لا يجوز إجراء الربط الإضافي بعد مرور هذه المدة، لسقوط حق الدولة الضريبي بالتقادم. فإذا توافرت الشروط السابقة كان لمصلحة الضرائب سلطة إجراء الربط الإضافي، وحماية لحقوق الممولين، يتعين أن يخطر الممول بما أجرته المصلحة من ربط إضافي، وأن يكون الإخطار منطوياً على الأسباب والأسس التي استندت إليها المصلحة في إجراء هذا الربط. (نقض رقم (226) لسنة 33 ق جلسة 1972/1/19، س 23، ص 57)

ويلاحظ أن الإخطار بالربط الإضافي يعد إجراءً جوهرياً يترتب على إغفاله البطلان (استقرت محكمة النقض على أنه «... لا يسوغ اتباع الإجراء المخصص للربط الأصلي بالنسبة للربط الإضافي، ذلك أن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبية من القواعد القانونية الآمرة..» نقض رقم (215)، لسنة 32ق، جلسة 1969/6/11). وعلى الإجمال يبطل الربط الإضافي الذي لم تتبع فيه الإجراءات التي يتطلبها القانون. (نقض رقم (226) لسنة 33ق جلسة 1972/1/19 س23 ص57).

ويرى البعض أنه لمحاربة الصورية، أن يرد قصد الممول الحقيقي إليه، فيعاد ضم الأرباح المنسوبة إلى الممول الظاهر منه إلى الممول الحقيقي، ويطبق القانون على هذه الأرباح لمنع حصول الممول الحقيقي على أية مزايا غير مشروعة، دون تخوف من تقادم دين الضريبة، حيث يبدأ التقادم في هذه الحالة من تاريخ علم مصلحة الضرائب بصورية العلاقة بين الممول الظاهر والممول الحقيقي. (رمضان صديق).

المطلب الثاني :-

صورة شكلية للمنازعة الضريبية

ولعل أهم شرط شكلي لقيام التزام الممول بالضريبة هو الإعلان الضريبي حيث يلزم المشرع الضريبي الإدارة الضريبية في النظم الضريبية المعاصرة، وخاصة بالنسبة للضرائب المباشرة على الدخل بإعلان الممولين عند اتخاذ إجراءات ربط الضريبة أو تحصيلها أو المنازعة فيها.

وفي كلا التشريعين الضريبيين الليبي والمصري لم يخرجوا عن هذا المسلك في تعامل مصلحة الضرائب مع الممولين المخاطبين بأحكامهما، ويتم إعلان الممول بالطريق الذي رسمه القانون لإخطاره بالإجراءات التي اتخذتها الإدارة الضريبية بهدف تحقق علم الممول بها بحيث إنه إذ تم وفقاً للشكل الذي تطلبه القانون فلا يجوز الادعاء بعدم العلم. (عادل حشيش، التشريع المصري، لسنة 1996)، ولإعلان أهمية كبيرة فهو أعمال حقيقي لكبد المواجهة بين الخصوم وهو أحد المبادئ الأساسية التي يقوم عليها أي نظام قضائي ومن جهة أخرى إن أي إجراء لا يحدث أثاره إلا من تاريخ إعلانه، كما أن محرر الإعلان لا يترتب آثاره إلا إذا كان صحيحاً (سعيد عبد المنعم محمد، لسنة 2009ف) وسيتم تناول الإعلان في الفرعين التاليين:

الفرع الأول :-

كيفية الإعلان

لقد خرج المشرع الضريبي عن القواعد المقررة في قانون المرافعات فيما يتعلق بقواعد الإعلان وتسليمه فجعل الإعلان المرسل بخطاب موصى عليه مع علم الوصول قوة الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية وأوجب في حالة غلق المنشأة أو غياب صاحبها أن يثبت ذلك بموجب محضر ينشر في لوحة المأمورية المختصة (قدرى نقولا عطية، لسنة 1960)

وقد قضت المحكمة العليا الليبية في هذا الشأن أن أراء النصوص الصريحة بقانون الضرائب والخاصة بتحديد طرق معينة للإعلان تقدير الضريبة فإنه لا يجوز قانونا اللجوء إلى طرق الإعلان الواردة في قانون المرافعات، لأن القاعدة الخاصة أولى بالتطبيق من القاعدة العامة التي لا يلجا إليها إلا في حالة وجود نقص في القاعدة الخاصة. (طعن مدني 6/19ق، في جلسة 64/3/21، السنة الأولى، العدد الثاني، ص 5).

وهذا ما أوردته التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب الليبية رقم 18 الصادرة في شأن قانون الضرائب على الدخل رقم 64 لسنة 1973 على أن الإعلان يجب أن يراعى فيه الترتيب الوارد في نصوص القانون فلا يلجأ إلى خطوة إلا بعد استيفاء الخطوة السابقة لها، فقد أثر المشرع الضريبي الخروج عن الأحكام العامة التي أناطت القيام بالإعلان لموظف رسمي معين هو المحضر (م / المرافعات) بل واعتبر الإعلان صحيحا سواء تسلم الممول الإعلان من المأمورية المختصة أو لجنة الطعن المختصة أو بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختارة. (طعن مدني رقم 9852 لسنة 65 ق، جلسة 2003/3/28).

وبذلك يكون مكان الإعلان صحيحا ولو لم يكن الموطن العام للممول أي المكان الذي يقيم فيه ولو لم يكن الموطن الخاص بتجارته أو حرفته، وإذا ارتد الإعلان مؤشرا عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول يتم إعلان الممول في مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة، ويعتبر النشر على الوجه السابق والإعلان في مواجهة النيابة العامة إجراء قاطعا للتقدم. (المواد -40 41) من القانون المدني

لهذا السبب جعل المشرع علم الوصول شرطا جوهريا في إثبات وصول الإعلان للممول وإلا لا ينتج أثره القانوني من خلال التوقيع على علم الوصول وتحديد صفة المستلم (مصطفى رشدي شيحا واخرون، 2000 لسنة).

ولهذا لا يغني عن علم الوصول استخراج صورة طبق الأصل كبديل فاقد نظراً لأنها لا تدل على المستلم وشخصيته مما لا يمكن اعتبارها مستنداً للإثبات، فهل تسلم الممول نفسه الإعلان أو أحد المقيمين معه وصفة المستلم، كذلك لا يعتد بالإفادة الواردة من مصلحة البريد بأن الخطاب قد سلم إلى الممول، إذ لا بد من وجود علم الاستلام الأصلي، وذلك حتى يمكن الجزم من علم الاستلام بأن الممول قد تم تسليمه قانوناً، بل وصلت الأحكام القضائية إلى أن الطريق الذي رسمه القانون هو الإخطار بخطاب مسجل بعلم الوصول ومن ثم حتى ولو وقع الطاعن بالعلم على قرار اللجنة لا يؤخذ به، لأنه لو قصد المشرع مجرد العلم لكان صدور القرار في حضوره كافٍ للقول بالعلم وهذا ما لم يشترطه القانون (عبد الباسط وفا، لسنة 2001 ف).

وفي ذلك حرص من المشرع الضريبي على توفير الأمان للممول بأنه لن يصدّم بالربط عليه دون علمه فلم يكتفي بالتوقيع وإنما أصر على علم الوصول في حين نجد موقفاً غريباً من المشرع الضريبي الليبي حيث اعتبر الممول معلناً إعلاناً صحيحاً بأنه ورقة إذا وقع هو أو من يخوله عنه قانوناً بتسليمها أو أرسلت إليه بكتاب مسجل مصحوب بعلم الوصول، أو يتم تسليمها إلى وكيله أو أحد موظفيه المخولين بذلك (للمزيد راجع نص المادة (32) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل الليبي).

الفرع الثاني:-

أثر مخالفة الأحكام القانونية الخاصة بالإعلان

ولأن الإعلان الضريبي من أخطر المراحل الضريبية لأن أي خطأ فيه يمكن أن يؤدي إلى سقوط حق المصلحة في المطالبة بالضرائب المستحقة يتجه للأخطاء الشكلية التي يمكن أن تمس هذه الإجراءات أو نتيجة البطلان وهو ما يدفعنا للقول بأن حق الممول في إعلانه هل يمكنه من حق التمسك ببطلان الإجراءات التي لم تستوف في الشروط التي نص عليها المشرع أي الشروط الشكلية والموضوعية الواجب اتباعها، بالرجوع إلى قانون المرافعات المصري نجده بنص في المادة (25) منه على أن الإجراء يكون باطلاً في الحالات الآتية:

1- إذ نص القانون على بطلانه.

2- إذ شابه عيب جوهرى ترتب عليه ضرر للخصم وبالرجوع إلى نصوص التشريع المصري القانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية نجد أنه لا ينص ضمن

مواده على البطلان، فيما يتعلق بالإجراءات الضريبية، وهنا نأخذ بالمعيار الثاني وهو الضرر، والمقصود بالضرر كما عرفته المذكرة التفسيرية لقانون المرافعات أن يكون العيب من شأنه أن يفقد الإجراءات إحدى صفاته الخاصة به والمميزة له بحيث لا يتحقق المقصود منه على الوجه الذي يريده القانون ويفوت بذلك على المعنى مصلحته التي يقصد القانون إلى صيانتها وحمايتها(عادل امين فراج يوسف، لسنة 2009).

فالسؤال الآن هل للممول الدفع ببطلان الإخطار الوارد من مصلحه الضرائب؟ الجواب نعم له أن يدفع بأن المصلحة وقعت في عيب شكلي في إجراء الإعلان مما يجعل الآثار المترتبة عليها باطلة ويصبح غير منتج لآثاره القانونية فمثلا يتم إعلان الممول وفق الإعلان بالطرق الدبلوماسية كما نص قانون المرافعات بدلا من الإعلان في مواجهة النيابة في حالة سفر الممول خارج البلاد فهنا لم يتم إعلان الممول بهذا الطريق القانوني حيث تعذر الاستدلال على محل إقامته فإن هذا الإعلان يكون تم بالمخالفة لحكم القانون على وجه لا تتحقق معه الغاية منه وبالتالي يكون قد وقع في عيب شكلي في إجراءات الإعلان مهما يجعله عبر منتج لآثاره القانونية، فكان ينبغي أن يتم إعلان الممول على الوجه الذي أوضحتها الفقرة التاسعة من المادة 13 من قانون المرافعات بتسليم الأوراق إلى النيابة العامة لإرسالها إلى وزارة الخارجية لتوصيلها إليه بالطرق الدبلوماسية وبالتالي يكون إعلانه في مواجهة النيابة الذي تم به وضع باطلاً وهذا عيب في الإجراء يترتب عليه إخلال بحق الممول في الدفاع عن نفسه(مصلحة الضرائب المصرية، كتاب دوري رقم (9) 2007 بشأن الدفوع القانونية المتعلقة بالإعلان الضريبي ص 39).

وبمراجعة أحكام القضاء المصري نجدها تزخر بأوجه البطلان للإعلان، ضماناً لحق الممول نذكر منها على سبيل المثال(عبد الكريم محمد السروري، لسنة 2009).

المبدأ القانوني: توجيه الإعلان للممول بمقر منشأته، وجوب تسليمه إليه شخصياً أو نائبه أو أحد مستخدميهِ وإلا كان باطلاً. فتسليم الإعلان لمن ادعى أنه ابنه، أثره بطلان الإعلان. (الطعن رقم 1108 سنة 48 ق جلسة 11/3/1980).

المبدأ القانوني: تزوير علم الوصول يكون معه الإعلان باطلاً (حكم نقض 14 لسنة 18 ق - بتاريخ 12/5/1949).

المبحث الثاني:

إجراءات النزاع الضريبي أمام القضاء

تتميز إجراءات التقاضي الضريبية بخصائص عامة أهمها الصيغة الكتابية وقد ترتب على ذلك أن أصبحت الدفاتر الحسابية والمستندات الكتابية هي الوسيلة الرئيسية للإثبات في القانون الضريبي مع استبعاد الوسائل الأخرى، كذلك تتميز إجراءات التقاضي الضريبية بالسرعة لتعلقها بأوضاع مالية تتطلب سرعة الاستقرار ولا تحتمل الإرجاء، لذلك كثيرا ما يعمد المشرع إلى النص على نظر الدعاوى الضريبية على وجه السرعة لتقشير أمد المنازعات بين الممولين ومصصلحة الضرائب ورعاية لصالح الخزنة وعملا على استقرار الأوضاع المالية على أسس سليمة (محمد حامد عطا، مرجع سبق ذكره).

وسوف نتناولها كآتي :

المطلب الأول:

الدعوى الضريبية

هي مجموعة الإجراءات التي خولها القانون للممول للالتجاء للقضاء للفصل في الأمور التي تتعلق بمشروعية الدين الضريبي في ذمته، وفي هذه الدعوى يتمتع القاضي الضريبي بسلطات مماثلة لتلك التي تتمتع بها الإدارة الضريبية عند ربط الضريبة، فلا تقف سلطته عند حدود إلغاء ربط الضريبة المتنازع عليها ولكن له أيضا أن يحدد بنفسه الالتزام الضريبي للممول، وهذه السلطات الممنوحة للقاضي من أهم ما يميز الدعوى الضريبية عن غيرها عن الدعاوى، وبذلك تختلف الدعوى الضريبية عن الخصومة الضريبية باعتبارها مجموعة من الأعمال الإجرائية التي يقوم بها أشخاص مختلفون هم القاضي الضريبي وأعوانه وطرفا الالتزام الضريبي وأعوانها والغير، وهذه الأعمال تجمعها وحدة الغاية وهي إصدار حكم قضائي فالدعوى الضريبية بالمعنى المتقدم بيانه، تعتبر حقا للممول وليست واجبا عليه ويجوز له التنازل عنه، وتتقضي بالتقادم وفقا للمدد التي حددها القانون وتتحدد عناصر الدعوى بعنصر شخصي وهو الأطراف وعنصر موضوعي ويشمل المحل والسبب، وبهذه العناصر يتحدد نطاق الدعوى الضريبية (Tixier (G.), L. Gest (G). 1975) ولا ترغب الإدارة الضريبية لما لها من سلطة في رفع الدعوى الضريبية بصفة عامة، فنجد قصر رفع الدعوى في حالات معينة للحد من الطعن في قرارات لجان الطعن، ثم أن الطعن

محدد بالمسائل القانونية أو الشكلية دون المسائل التقديرية، فيمنع الطعن فيها الا اذا كانت تحقيقات لجنة الطعن كبيرة دون أساس وكان لدى المأموريات من الأسانيد التي تجزم بكسب الطعن امام المحكمة. (تعليمات تنفيذية للفحص رقم (156) لسنة 1987، صادرة من مصلحة الضرائب العامة بمصر، في 28/11/1987).

الفرع الأول:

أطراف الدعوى الضريبية

طرفا المنازعة الضريبية هما الممول والإدارة الضريبية ويضاف إليهما الغير الذي يعتبر في نظر القانون مسؤولاً عن الوفاء بالدين الضريبي باعتباره مديناً للممول، إذا أطراف الدعوى الضريبية هم :

أ- الممول (المدعي) :

وحتى يستطيع الممول ان يرفع الدعوى الضريبية لابد أن تتوافر فيه أهلية التقاضي، فيجب ان تتوافر لدى الممول أهلية المخاصمة لدى القضاء على النحو الذي يطلبه القانون ولا يقصد من ذلك انه ليس لمن لم تكتمل أهليته أو كانت منعمدة أن لا يحق له الطعن فالحق مكفول لهم ولكن عن طريق من ينوب عنهم لمباشرة الإجراءات في مثل هذه الحالات. وحتى يكون الممول مدعيا يجب أن يكون ممولا ربطت عليه الضريبة(زكريا محمد بيومي، لسنة 1974).

وأن تكون له مصلحة شخصية ومباشرة في رفع الدعوى أي يهدف من منازعته إلى تخفيض ربط الضريبة لا تعطيل الدفع عن طريق رفع الدعوى (محمد عبدالله الحرراي، لسنة 1999 م)،، وقد يكون الممول شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا(رابح رتيب بسطا، لسنة 1991).

وتوجه الدعوى للخصم نفسه أو في شخص وكيله كما هو متبع في إجراءات التقاضي طبقا لقانون المرافعات المدنية والتجارية وفي حالة وفاة الممول يكفي أن يطعن أحد الورثة أو بعضهم في الضريبة على أرباح المورث التجارية والصناعية حيث يستفيد في آثاره من لم يطعن من الورثة (امين السيد احمد لطفي، لسنة 1995).

ب- الإدارة الضريبية :

ففي المنازعة الضريبية تحتل الإدارة الضريبية الطرف الأقوى فهي الدائن بالدين

الضريبي ولكونها جهة عامة يكون تمثيل مصلحة الضرائب في التقاضي لوزير المالية فقط بصفته.

ج- الغير:

هو الذي جعله القانون مسؤولاً عن الوفاء بالالتزام الضريبي والمسؤول قانوناً عن الوفاء بالضريبة يكون في مركز الممول المدعي، أو المدعي عليه حسب الأحوال (Gaudemet (P.M.): L. Molinier (J.), op. cit., Tome II, p. 202). وهذا الغير يضاف إلى الممول الأصلي في مسؤولية الوفاء بالضريبة ما دامت اجراءات التحصيل توجه إليه بيد أنه يشترط أن يكون مسؤولاً عن الوفاء بالضريبة إعمالاً لنص خاص في القانون ويجب أن يحدد الغير بدقة وقد يكون شخصاً طبيعياً وقد يكون معنوياً (زكريا محمد بيومي، مرجع سبق ذكره).

الفرع الثاني:

الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية

اختلفت الآراء نحو الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية وكلا يحاول تكييف هذه الطبيعة بحسب نظام القضاء الذي تفتقده تشريعاته، فهناك من يرى (مصطفى ابوزيد فهمي، لسنة 2004)، أن الدعوى الضريبية تعتبر من دعاوى القضاء الكامل ويستند هذا الرأي إلى أن ربط وتحصيل الضريبة المباشرة يعتبر عملية إدارية وأن الدعاوى المتعلقة بالعمليات الإدارية بصفة عامة تعتبر من دعاوى القضاء الكامل وبالإضافة إلى ذلك اعتبر من يؤيد هذا الرأي أن الدعوى الضريبية تتناول دين الضريبة المستحق للخزانة العامة في ذمة الممول، وهو كأي علاقة مديونية عادية يعتبر من الحقوق الشخصية، وأن المركز القانوني للممول هو من المراكز الشخصية أو الذاتية فالممول عن طلبه في الدعوى لا ضريبية إلغاء الربط أو تعديله لمخالفته للقانون الضريبي فالقاضي رغم ذلك لا يتعرض سوى للفصل فيما إذا كان دين الضريبة قد تولد في ذمة الممول بالمطالبة للقانون أو بالمخالفة له. واعترض البعض (مصطفى ابوزيد فهمي، مرجع سبق ذكره) على هذا الرأي مؤيداً صحته إذا تم الأخذ في الاعتبار معيار السلطات المقررة للقاضي دون معيار طبيعة المسائل المعروضة عليه، فالقاضي الضريبي يتمتع بسلطات كاملة للفصل في الدعوى تجاوز لتلك المقررة لقاضي الإلغاء فالقاضي الضريبي يتعرض لمسائل الواقع ومسائل القانون ويتولى

تقدير مشروعية القرارات الإدارية التي استند إليها الربط وتعديل ربط الضريبية كما حددته الإدارة الضريبية، بل ويتولى بذاته تحديد دين الضريبية المستحق في ذمة الممول اذا ما كان الربط مخالفا للقانون، وهذا وقد رأى جانب آخر من الفقه أن الدعوى الضريبية من الدعاوى الموضوعية أو من دعاوى المشروعية وأوضح مؤيد هذا الرأي ان تحديد طبيعة الدعوى الضريبية تتسم تبعا لتحديد المركز القانوني للممول وما اذا كان الممول يوجد في مركز موضوعي عام أو مركز شخص، وبالتالي إما أن يخضع للقانون العام أو لأحكام القانون الخاص، وخلص هذا الرأي إلى اعتبار مركز الممول من المراكز القانونية الموضوعية (غير الشخصية)، هذا وقد رأى جانبا آخر من الفقه (فرج يوسف محمد الصلابي، لسنة 1999) بان الدعوى الضريبية تتميز بخصوصية تجعلها ذات طبيعة فنية متميزة وذاتية تدعو إلى أن يختص بنظرها قضاة متخصصون يعملون على تأجيل مبادئ القانون الضريبي وتوحيد أحكامه وبالتالي يجب ان يعقد الإختصاص إلى قضاء مستقل عن القضاء المدني والإداري، ولأن القانون الضريبي له ذاتية خاصة ولأن هناك تباينا في التشريعات في اسناد اختصاص الفصل في الدعوى الضريبية .

المطلب الثاني :

القضاء المختص في النزاع الضريبي

تباينت التشريعات حيال القضاء المختص بالنظر في المنازعة الضريبية فمنها من أوكل الفصل في المنازعة إلى القضاء المدني كدرجة أولى وثانية ومنها من أسند الفصل في المنازعة الضريبية إلى القضاء الإداري، وقد أيد فقهاء القانون العام ان يعهد بهذا الاختصاص إلى القضاء الإداري باعتبار أن هذه المنازعة تعد من قبيل المنازعات الإدارية بطبيعتها وتتضمن طعناً في قرارات إدارية نهائية تدخل في اختصاص القضاء الإداري (زكريا محمد بيومي، لسنة 1974).

وإن كان هناك جانب من الفقه (حسين خلاف، لسنة 1951). يؤيد اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب، الا انه يرى ألا يعهد بهذا الاختصاص إلى هذا القضاء قبل ان يصبح ذلك القضاء على درجتين أو أكثر وليس على درجة واحدة نظرا لشعب وكثرة ودقة قضايا الضرائب.

على ان البعض يرى أنه يجب أن يسند الاختصاص إلى القضاء العادي بمقولة إنه

صاحب الولاية الطبيعية فيما عدا الشؤون الإدارية البحتة، والضرائب ليست منها، ولأنه الأصل الذي يجب الرجوع إليه وإلى قانون المرافعات في تفسير قوانين الضرائب، لأن التزام قواعد القانون الخاص في تفسير العلاقات بين الدولة والأفراد هو أقرب إلى حماية مصالح الأفراد والدولة جميعاً من تطبيق قواعد القانون العام (عبدالعزيزي الشوريجي، لسنة 1963).

وعلى الرغم من مزايا القضاء المدني إلا أنه يلاحظ أن ما يقرره هذا الرأي من أن القضاء العادي يطبق في الأصل القانون المدني وقانون المرافعات محل نظر ذلك أن القانون الضريبي وكما علمنا يتمتع بذاتية خاصة به، والأصل أن القضاء يطبق أحكام القانون الضريبي وليس محتماً عليه أن يطبق أحكام القانون الخاص إلا إذا رأى ذلك نتيجة إحالة صريحة أو ضمنية من القانون الضريبي على القانون الخاص، والجدير بالاهتمام أن المشرع الليبي تبنى طريق القضاء الإداري (المادة (5) من القانون رقم (88) لسنة 1971 في شأن القضاء الإداري، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 1981/11/24، السنة 9، العدد (59)، ص 123) للفصل في الدعوى الضريبية ومن هنا كان الطعن في القرار النهائي الذي تصدره اللجنة الاستئنافية طعناً بالإلغاء أمام دوائر القضاء الإداري، ومن هنا كانت دعوى الإلغاء الحصن الحصين للممولين وللإدارة على حد سواء وبالتالي فإن اختصاص نظر الدعوى الضريبية يوكل إلى دوائر القضاء الإداري المشكلة بمحاكم الاستئناف، إلا أنها في الواقع ليست إلا دوائر عادية بالمحاكم المدنية، إذ تشكل من بين مستشاري محكمة الاستئناف المدنية، دون مراعاة لأي تخصص أو خبرة في مجال القانون العام، ومما يزيد الأمر سوءاً هو أن التشكيل يكون دائماً عرضة للتغيير في كل عام قضائي حسب ما تقرره الجمعية العمومية للمحكمة، ومن ثم تخرج هذه الدوائر عن مظلة التخصص (خليفة سالم الجهمي، لسنة 2009) وبهذا لانجد أن المشرع الليبي أخذ في حقيقة الأمر بنظام وحدة القضاء وازدواج القانون فيما يتعلق بالرقابة القضائية على أعمال الإدارة (محمد عبدالله الحراري، مرجع سبق ذكره).

ومهما يكن من أمر فإن اختصاص القضاء الإداري من حيث أوجه الطعن هي ذاتها أوجه الطعن في دعوى الإلغاء وقد نصت على ذلك المادة (5) من القانون رقم (88) لسنة 1971 في شأن القضاء الإداري على أن (... تفصل دوائر القضاء الإداري في الطعون التي ترفع عن القرارات النهائية الصادرة من جهات إدارية ذات اختصاص قضائي متى

كان مرجع الطعن عدم الاختصاص أو وجود عيب في الشكل أو مخالفة القوانين أو اللوائح أو الخطأ في تطبيقها أو تأويلها أو إساءة استعمال السلطة (في إطار الضرائب فإن هذه العيوب التي تصيب القرار الإداري مما يجعله عرضة للإلغاء نجد أنها قد تتسع وقد تضيق بحسب طبيعة النزاع الضريبي الأمر الذي يجعلنا نتوخي دراستها تفصيلا لطبيعة الضرائب وشمولها كقاعدة عامة) وعلى الرغم من أن هذا الضبط التشريعي لأوجه الطعن قد يكون ضمانا تشريعية لحقوق الممول، ومع ذلك فإن تلك الأوجه ذات أساس قضائي لا تشريعي في القانون الضريبي، الأمر الذي يجعل للقضاء دور إنشائي إبداعي يتواءم مع تطورات الموضوعات الإدارية إذا ظهرت بغفل القضاء أوجه طعن جديدة كالخطأ الظاهر في التقدير والموازنة بين المنافع والمضار، مما يزيد ذلك من حماية حقوق الممولين في هذا الصدد (خليفة سالم الجهمي، مرجع سبق ذكره).

ومما هو جدير بالذكر، أن اختصاص دوائر القضاء الإداري بالنسبة للقرارات الإدارية لا يقتصر على طلب إلغائها، وإنما ينسحب اختصاصها حتى على طلبات التعويض عن الأضرار (محمد حلمي مراد، لسنة 1958) الناجمة عنها، إزاء ذلك، ماذا لو أن القضاء ألغى قرار الربط الضريبي أليس في ذلك حرمان الممول من أمواله برهنة من الزمن قد تطول دون أن يستفيد من استثمارها (الحقيقة أنه طبقا للمادة (2/122) من القانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن الضرائب على الدخل المصري فإنه لا يترتب على رفع الدعوى من المصلحة أو الممول إيقاف استحقاق الضرائب).؟ الإجابة على ذلك نجد أن تطبيقات دوائر القضاء (فرج يوسف محمد الصلابي، مرجع سبق ذكره)، تمثلت في رفض طلب وقف تنفيذ القرار، عليه يكون الممول قد فقد حقا من حقوقه المخولة له بمقتضى القانون، وهو حقه في وقف تنفيذ القرار الذي يرى فيه أنه قرار ماس بذمته، وأخيرا يجب الإشارة إلى أن المشرع وضع جملة من الضمانات في هذه المرحلة من المنازعة الضريبية تتمثل في إحاطة الطعن أمام دوائر القضاء الإداري بشروط وإجراءات ومواعيد (ولأن هذه الإجراءات والمواعيد هي ذاتها شروط وإجراءات ومواعيد رفع دعوى الإلغاء وفقا للقواعد التي نص عليها القانون رقم (88) لسنة 1971 بشأن القضاء الإداري لذا ارتأينا عدم الخوض فيها منعا للإطالة).

الفرع الأول:

الأحكام التي تسري على الطعون الضريبية

أمثلة للأحكام:

1- سرية الجلسات : فقد خرج المشرع على الأصل في نظر الدعاوى وهي العلنية، بأن جعل الدعاوى الخاصة بالطعون الضريبية التي ترفع من الممول أو عليه تنظر في جلسة سرية، لكنه جعلها جوازية(محمد حامد عطا، مرجع سبق ذكره)، والحكمة من جعل الجلسات سرية هو المحافظة على أسرار الممولين منعا من الأضرار بهم، على أنه يتعين أن يكون النطق بالحكم علانية على الرغم من نظر الدعوى في جلسة سرية(وذلك استنادا إلى المادة (174) من قانون المرافعات وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض في الطعن رقم 1513، لسنة 53 ق جلسة 1989/4/17)

2- تمثيل النيابة ومندوب من المصلحة في الدعوى : وإغفال تمثيل النيابة العامة في الدعوى يترتب عليه بطلان الأحكام الصادرة فيها، وهو بطلان من النظام العام ويجوز التمسك به لأول مرة ولو أمام محكمة النقض حتى ولو كان الطاعن لم يسبق له التمسك به امام محكمة الموضوع المادة (125 من القانون رقم 91 لسنة 2005).

الفرع الثاني: آثار الحكم الصادر في الدعوى الضريبية

1- حجية الأمر المقضي واستنفاد القاضي سلطته بالنسبة للنزاع موضوع الدعوى فالحجية تثبت للحكم ولو لم يكن نهائيا، ولم يستنفد كل طرق الطعن العادية له من معرضه أو استئناف، وبذلك تكون حجية الأمر المقضي فيه حجية مؤقتة تزول إذا ما طعن فيه بالمعارضة أو الاستئناف.

2- الأثر الكاشف للحكم : للحكم التقريري الذي لا يتضمن الأمر المحكوم عليه بأداء معين أثر كاشف، مثل الحكم الصادر برفض الدعوى ولا يقبل هذا النزاع من الأحكام التنفيذية الجبري، فإذا حكم الممول ببراءة ذمته من دين الضريبة، فلا يستطيع تنفيذ هذا الحكم جبرا، بل يلزم رفع دعوى جديدة للاسترداد ولحكم الألزام أيضا أثر كاشف.

3- تحول مدة التقادم المسقط : يترتب على صدور حكم الالزام في التشريع الضريبي واكتسابه قوة الأمر المقضي، أن يتحول تقادم دين الضريبة من تقادم خمسي إلى

تقادم طويل الاجل. ومن منطلق الدراسة الموازنة نجد أن آثار الحكم الصادر من القضاء الإداري بخصوص المنازعة الضريبية وفقا للتشريع الليبي الذي جعل ولاية القضاء الإداري الليبي أول وأخر درجة قضائية للمنازعة الضريبية هي كونه لا يوقف تنفيذ قرار الربط في حالة حكم لصالح مصلحة الضرائب والحكم الصادر في طلب وقف التنفيذ سواء بالرفض أو بالقبول، يعد حكماً مؤقتاً فاصلاً في موضوع مستقل، هو الشق المستعجل، وفي حالة صدوره بوقف تنفيذ القرار الإداري يظل معلقاً على نتيجة الحكم في دعوى الالغاء، ومن ثم يجوز الطعن عليه بشكل مستقل امام المحكمة العليا(فرج يوسف محمد الصلابي، مرجع سبق ذكره) .

المطلب الثالث : درجات الطعن في الحكم

وسنتناول اختصاص القضاء الإداري بطريقتين:

• الطعن بالاستئناف

وتبعاً للتدرج القضائي فإن الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية يكون الطعن فيه بطريق الاستئناف فقد سمع المشرع باستئناف الأحكام الصادرة من المحكمة الابتدائية ومن التقيد بقيمة النزاع تحقيقاً للعدالة (المادة (3/123) من القانون رقم 91 لسنة 2005) .

أولاً- إجراءات الطعن الضريبي بمحكمة الاستئناف : يتم رفع الاستئناف عن طريق تقديم صحيفة الدعوى للمحكمة بنفس الإجراءات التي تتم في قانون المرافعات المدنية والتجارية وبحيث ينطبق عليها ما أيدته محكمة النقض بقولها: بأن الاستئناف ينقل الدعوى بحالتها التي كانت عليها قبل صدور الحكم المستأنف بالنسبة لما رفع عنه الاستئناف فقط، ولا يجوز للمحكمة الاستئنافية أن تتعرض للفصل في امر غير مطروح عليها وان يتضرر مركز المستأنف بالاستئناف الذي قام هو برفعه (حسن فلاح الحاج موسي، لسنة 1995).

ثانياً- ميعاد الاستئناف : لقد أغفل المشرع ميعاد الاستئناف في الأحكام الصادرة من المحكمة الابتدائية لذا يتعين الرجوع إلى القاعدة العامة في قانون المرافعات بشأن ميعاد الاستئناف، حيث تنص المادة (1/227) من قانون المرافعات على أن ميعاد الاستئناف الا من تاريخ اعلان الحكم الابتدائي وذلك اذ كان حضورياً، أما إذا كان الحكم غيابياً فلا يبدأ الا من الميعاد الذي يصبح فيه المعارضة غير جائزة (محمد حامد عطا، مرجع سبق ذكره).

ثالثاً- سلطة محكمة الاستئناف : ويكون لمحكمة الاستئناف نفس السلطات التي للمحكمة الابتدائية، وعلى ذلك يجوز لأي من طرفي الخصومة التمسك بأوجه دفاعه وأدلة إثبات جديدة ولكن لا يقبل منها التقدم بطلبات جديدة لم تعرض أساساً على المحكمة الابتدائية(أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره).

• اختصاص المحكمة العليا لنظر المنازعة الضريبية

تختص المحكمة العليا بوصفها محكمة نقض بالنظر في الطعون التي ترفع إليها في مجال النزاع الضريبي بين الممول والإدارة الضريبية فقد أوكل المشرع الليبي بالقانون رقم (6) لسنة 1982 بإعادة تنظيم المحكمة العليا، النظر في الأحكام الصادرة في المنازعة الضريبية لدى دوائر القضاء الإداري، حيث تختص كمحكمة نقض بنظر الطعون التي ترفع إليها ومن بينها الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف منعقدة بهيئة قضاء إداري طبقاً للقانون رقم 88 لسنة 1971(المادة (24) من القانون رقم (6) لسنة 1982، بإعادة تنظيم المحكمة العليا، المحكمة العليا الليبية مسيرة نصف قرن، منشورات المحكمة العليا الليبية، ط الأولى، 2007، ص 103).

وتأكيداً على اختصاص المحكمة العليا في المسائل الضريبية كمحكمة قانون ما جاء في نص المادة (19) من القانون رقم (88) لسنة 1971 في شأن القضاء الإداري، من جواز الطعن أمام المحكمة العليا في الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف بهيئة قضاء إداري ويمكن تلخيص أحوال الطعن في النقاط التالية:

أولاً : أحوال معينة للطعن

- 1- اذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة القانون أو خطأ في تطبيقه أو تأويله.
- 2- اذا وقع بطلان في الحكم أو بطلان في الإجراءات أثر في الحكم.
- 3- اذا اصدر الحكم خلافاً لحكم سابق حاز قوة الشيء المحكوم فيه سواء دفع بهذا الدفع أو لم يدفع (المادة (19) من قانون القضاء الإداري (88 لسنة 1971).

ثانياً: خصوصيات الطعن بالنقض في المنازعة الضريبية

فالقاعدة العامة في الطعن بالنقض في الأحكام هو اشتراط الصفة فيمن يكون خصماً في الطعن، بمعنى ان يكون الطاعن طرفاً في الخصومة فلا يقبل الطعن من غيره، ولا يوجه إلا لمن كان طرفاً في الخصومة التي صدر فيها الحكم المطعون فيه، إلا أنه بالرجوع إلى نص

الفقرة الثانية من المادة (19) من القانون رقم 88 لسنة 1971 م بشأن القضاء الإداري يتبين أن المشرع الليبي خرج على هذا الأصل، فأجاز الطعن في الأحكام الصادرة في دعاوى الإلغاء لذوي الشأن وللنيابة العامة بالنظر إلى طبيعة هذه الدعوى وكونها تستهدف القرار الإداري المطعون فيه بغض النظر عن مصدره، وبغض النظر عن الاستفادة منه، وباعتبار أن الحكم الصادر فيها له حجية على الكافة بصريح نص المادة (21) من القانون المشار إليه ليكون السبيل الوحيد للطعن في حكم الإلغاء ممن لم يكن طرفاً في الخصومة هو طريق الطعن بالنقض (مجلة المحكمة العليا، السنة السادسة عشر، العدد الثاني ص 33-34).

الخاتمة

أولاً النتائج:

- 1- أن أغلب المنازعات المطروحة أمام القضاء الإداري المتعلقة بالضريبة هي منازعات الوعاء والربط الضريبي.
- 2- أن سلطات القاضي ودوره خلال المنازعة الضريبية دور واسع يفتح امامه باب الاجتهاد والإبداع وتجاوز تغرات النصوص الضريبية التي تتميز بالتشدد والغموض.
- 3- السمة الغالبة للعمل القضائي في المنازعة الضريبية ضعف المعطيات المهنية والاقتصادية للجهاز القضائي في المادة الضريبية التي تحتاج بحسب دراستنا إلى المستوى الفني والدقيق في معرفة أساس فرض الضريبة.
- 4- النصوص الضريبية ليست واضحة ومشتتة مما يؤدي إلى انحراف في تطبيقها.
- 5- النزاع القضائي يعوزه التأسيس الضريبي السليم لما يعتره من ضعف التخصص أحياناً وقلة جمع الأحكام الضريبية حتى تمثل سوابق يهتدي بها القاضي الضريبي.

ثانياً التوصيات

- 1- إصلاح النظام القضائي حتى يكون أهلاً «لحل النزاع الضريبي وذلك بتفعيل القضاء الضريبي وتحسين مستواه.
- 2- تأهيل القاضي الضريبي، فالقاضي قبل أن يلتحق بسلك القضاء، هو خريج إحدى كليات القانون حيث يتعرفون على المادة الضريبية ضمن مادة المالية العامة وذلك بصورة مقتضبه ولو توسعوا يكون بدراساتهم ذات المادة في إطار الدراسات العليا .

- 3- يتعين إدخال تعديلات جذرية لتطوير بنیان البحث العلمي لتكوين القاضي حتى يكون جديراً، بتحقيق العدالة في إطار التشريع الضريبي.
- 4- عقد الندوات داخل الوطن وخارجه وإعطاء العناية اللازمة لموضوع المنازعات الضريبية.
- 5- توفير المراجع العلمية في المادة الضريبية وذلك بإنشاء مكاتب قانونية حديثة بكل المحاكم لمسايرة التطورات التي يحفل بها الحقل الضريبي.
- 6- العمل على توحيد آجال رفع الدعوى القضائية أمام القضاء .
- 7- تحديد أطراف كل نوع من أنواع المنازعات الضريبية بشكل لا لبس فيه ولا غموض.
- 8- لا بد من إنشاء مجلس الدولة كأعلى هيئة قضائية تعلق القضاء الإداري للدخول في عهد ازدواجية القانون والقضاء من باب الواسع لتوحيد الاجتهاد القضائي الضريبي بليبيا والسير على خطى مجلس الدولة الفرنسي ومجلس الدولة المصري اللذين أصبحا مرجعين بالعالم على مستوى الاجتهادات القضائية.

المراجع

أولاً المراجع العربية :

1. أحمد حامد عطا، الموسوعة الضريبية المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية 2005 ص 563.
2. أمين السيد أحمد لطفي،، الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995، ص 435.
3. حسن فلاح الحاج موسى، أهم أوجه منازعات الضريبية على الدخل في الأردن، رسالة دكتوراه، 1995، ص 38 .
4. حسين خلاف، مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في مصر وفرنسا، مجلة مجلس الدولة، السنة الثانية، يناير 1951، ص 364 .
5. خليفة سالم الجهمي، احكام ومبادئ القضاء الإداري الليبي / منشورات مكتبة دار الفضيل للنشر والتوزيع بنغازي، ط الاول، 2009، ص 248.
6. رابع رتيب بسطا - الممول والإدارة الضريبية،، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص 19 .
7. رمضان صديق، قانون الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، ب ت ص، 444.
8. زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، جامعة القاهرة. 1974، ص 99.
9. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبية على الدخل،، ب د، 2009، ف، ط 4، ص 380 .

10. عادل أحمد حشيش، التشريع المصري، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 1984، ص442 .
11. عادل حشيش، التشريع المصري، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص427.
12. عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، 2006 – 2007، ص16.
13. عبد الحميد المنشاوي، التعليق على قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005، ط الأولى، منشأة المعارف، 2006، ص378.
14. عبد العزيز الشوربجي، القضاء الضريبي وتطوره، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الثاني الذي تضمنه مصلحة الضرائب في الفترة من 19/14 مارس، 1963 ف، ص146.
15. فرج يوسف محمد الصلاحي، المنازعات الضريبية في القانون الليبي، ط1، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، 1999 / ف، ص242.
16. قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي، وأهم تطبيقاتها، (رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق بجامعة الإسكندرية)، 1960، ص87.
17. احمد محمد البلتاجي، و د. عبد الكريم محمد السروري، "أحكام النقض الضريبي"، دار أبوالمجد للطباعة، القاهرة، 2009، صفحات مختلفة ص39.
18. محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، مجلد 13، مطبعة دار الطباعة الحرة، الاسكندرية، 2005، ص566.
19. محمد حلمي مراد، تشريع الضرائب، ج الأول، الضرائب المباشرة، 1958، ص27.
20. محمد عبدالله الحراري، الرقابة على اعمال الإدارة في القانون الليبي، ط ثالثة، " منشورات المركز القومي للبحوث والدراسات العلمية – طرابلس – 1999 م، ص161 .
21. محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، ب ت، 1999، ص566.
22. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، 1965، ص252، 253.
23. مصطفى ابو زيد فهمي، القضاء الإداري ومجلس الدولة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 204، ص481.
24. مصطفى رشدي شيحا وآخرون، التشريع المصري ب م، 2000 ص 465.

المراجع الأجنبية

1. La lumière (P.), art., Préc. Mel. Am. Laborde. Lacoste.,
2. Le Berre (J.M). Le contentieux fiscal et contentieux administrative général, R.F.F. 1987. no. 61, 1975, II, ./3. Tixier (G.), L. Gest (G), notes sous C.E. 14
4. Gaudemet (P.M.): L. Molinier (J.), op. cit., Tome II, .

التشريعات والأحكام والتعليمات

التشريعات

1. القانون رقم (88) لسنة 1971 في شأن القضاء الإداري، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ

1981/11/24، السنة 9، العدد (59).

2. القانون رقم (6) لسنة 1982، بإعادة تنظيم المحكمة العليا، المحكمة العليا الليبية مسيرة نصف قرن، منشورات المحكمة العليا الليبية، ط الأولى، 2007 .
3. القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضرائب على الدخل المصري.
4. قانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن الضرائب على الدخل الليبي.
5. اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010م بشأن الضرائب على الدخل الليبي.

· الأحكام

- 1 الطعن رقم (162) لسنة 44ق، جلسة 1978/2/14. ق، في 1968/1/17 و(214) لسنة 44 ق في 1978/2/22، الموسوعة الضريبية التي قررتها محكمة النقض.
- 2 الطعون أرقام (226) لسنة 3ق، في 1982/1/19
- 3 نقض رقم (226) لسنة 33ق جلسة 1972/1/19، س23 .
- 4 نقض رقم (226) لسنة 33ق جلسة 1972/1/19 س23
- 5 طعن مدني رقم 9852 لسنة 65 ق، جلسة 2003/3/28 .
- 6 طعن مدني 6/19ق، في جلسة 64/3/21، السنة الأولى، العدد الثاني، ص 5.
- 7 مصلحة الضرائب المصرية، كتاب دوري رقم (9) 2007 بشأن الدفع القانونية المتعلقة بالإعلان الضريبي
- 8 قضاء محكمة النقض في الطعن رقم 1513، لسنة 53 ق جلسة 1989/4/17 .
- 9 النقض رقم (86) لسنة 31، جلسة 1966/12/21، س17 ص197، ونقض رقم (226) لسنة 33ق جلسة 1972/1/19 .
- 10 نقض رقم (215)، لسنة 32ق، جلسة 1969/6/11 .
- 11 مجلة المحكمة العليا، السنة السادسة عشر، العدد الثاني .

· التعليمات

- 1 تعليمات تنفيذية للفحص رقم (156) لسنة 1987، صادرة من مصلحة الضرائب العامة
- 2 مصلحة الضرائب المصرية، كتاب دوري رقم (9) 2007 بشأن الدفع القانونية المتعلقة بالإعلان الضريبي.