

الفصل الثالث

المرحلة الإدارية لفض المنازعات الضريبية في القانون الليبي.

تنشأ أثناء ربط وتحصيل الضريبة خلافات بين الممول والإدارة الضريبية تدور في معظمها حول تقدير وعاء الضريبة، أو مستواها، أو عن مدى خضوع الوعاء للضريبة، أو أنها معفية بموجب قوانين خاصة، أو حول الإلتزام بالوفاء بالضريبة.

وتتباين النظم التي تتبعها التشريعات للفصل في مثل هذه الخلافات، ولكن معظم هذه التشريعات جعلت المنازعة الضريبية تمر بمرحلتين، المرحلة الإدارية وهي موضوع هذا الفصل، والمرحلة القضائية والتي سيتم دراستها في الفصل الرابع من هذا البحث، وقد وضع المشرع جملة من الأصول والإجراءات في كلتا المرحلتين، كما أنه أجاز للإدارة أن تلجأ إلى الصلح باعتباره وسيلة إدارية بديلة لفض المنازعة الضريبية، من هنا يمكن تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:-

المبحث الأول: توقيع الجزاءات الضريبية والصلح الضريبي في القانون الليبي

المبحث الثاني: المنازعة الضريبية أمام لجان الطعون الضريبية في القانون الليبي

المبحث الأول: توقيع الجزاءات الضريبية والصلح الضريبي في القانون الليبي

أعطى المشرع الضريبي للإدارة الضريبية صلاحية توقيع الجزاءات الإدارية في حالة مخالفة أحكام القانون الضريبي من قبل الممول، أو أنها تتصلح مع الممول، ولكنه لم ينص على ضرورة هذا الصلح قبل التظلم من قرار الربط، بل جعله وسيلة اختيارية يترخص الممول في استعمالها والإلتجاء إليها إذا رأى وجهاً لذلك، ودون أن يكون ملزماً قانوناً بهذه المصالحة الودية لحسم النزاع مع الإدارة، فالصلح يعتبر وسيلة إدارية اختيارية لفض المنازعات الضريبية، فما هو الصلح وماهي قواعده وإجراءاته؟ هذا ما ستنم دراسته في المطلب الثاني من هذا المبحث، حيث سيتم التعرف على الجزاءات التي يترخص للإدارة الضريبية توقيعها على الممول وفق القانون في المطلب الأول.

المطلب الأول: توقيع الجزاءات الضريبية في القانون الليبي

المطلب الثاني: الصلح الضريبي في القانون الليبي

المطلب الأول: توقيع الجزاءات الضريبية في القانون الليبي

خصص القانون الضريبي جملة من العقوبات الضريبية، وقد قام بتقسيمها إلى عقوبات إدارية في شكل غرامات إدارية توقعها الإدارة الضريبية، وتخضع لنفس طرق الطعن المتبعة في إطار النزاع الأصلي، وعقوبات جنائية في شكل غرامات مالية، وعقوبات سالبة للحرية، وهذه العقوبات لا تكون إلا بحكم قضائي، وستتم دراسة هذه العقوبات في الأتي:-

الفرع الأول: العقوبات الإدارية

لقد منح المشرع الضريبي الإدارة الضريبية صلاحية توقيع عقوبات مالية على الممول، وتعتبر هذه العقوبات عقوبات زجرية خصها المشرع بنظام خاص يبيح للإدارة تسليطها بنفسها، ودون الإلتجاء للمحاكم، وهذا طبعاً بخلاف العقوبات الجنائية.

وبالرغم من منح المشرع للإدارة سلطة توقيع هذه العقوبات إلا أن الإدارة لا تتمتع بسلطة تقديرية في ذلك على الأقل فيما يهم مبالغها ووعائها.^{٢٥٣}

وهذه الجزاءات بدورها تنقسم إلى جزاءات متعلقة بالربط، وجزاءات متعلقة بالتحصيل، والقانون الضريبي حلال هذه الجزاءات على النحو التالي:-

أولاً: الغرامة الضريبية

وهذه العقوبة كما سبق بيانه تختلف بطبيعة الحال عن الغرامة الجنائية التي توقعها المحاكم الجنائية كعقوبة أصلية أو تبعية باعتبار أن الغرامة الضريبية إنما تهدف إلى تأكيد فاعلية الرقابة الضريبية.^{٢٥٤}

وتفرض هذه الغرامات طبقاً للتشريع الضريبي الليبي، في حالات التخلف وبغير عذر مقبول عن تقديم الإقرارات وغيرها من المستندات التي يلزم الممول بتقديمها قانوناً.^{٢٥٥}

وفي حالات تقديمها بعد المواعيد المحددة قانوناً،^{٢٥٦} وفي حالات عدم مسك الدفاتر والسجلات التي يلزم القانون الممول بمسكها،^{٢٥٧} وفي حالة ما منع الممول بغير مقتضى أحد الموظفين من دخول أي مبنى لأداء واجبه،^{٢٥٨} وفي حالة ما تخلف الممول عن خصم أو توريد الضريبة الملزم بخصمها وتوريدها في الميعاد.^{٢٥٩}

^{٢٥٣} الورفلي، أحمد. ٢٠٠٣. دراسات في القانون الجبائي. ط. أولى. ص ٢١٨.

^{٢٥٤} محمد أحمد عبدالرؤف محمد. المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن. مرجع سابق. ص ١٣٠.

^{٢٥٥} نص المادة ٧٢ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل.

^{٢٥٦} نص المادة ٧٤ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل.

^{٢٥٧} نص المادة ٧٣ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل.

^{٢٥٨} نص الفقرة الثالثة من المادة ٧٣ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل.

^{٢٥٩} نص المادة ٧٤ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل.

كما يعاقب بغرامة كل من تهرب من أداء ضريبة الإنتاج،^{٢٦٠} ويخالف أحكام قانون الإنتاج والقرارات التنفيذية الصادرة بمقتضاه،^{٢٦١} ويعاقب بغرامة كل مرتب أخفى بقصد التهرب من سداد الضريبة معلومات أو بيانات تتعلق بإعداد المواشي أو الطيور الخاضعة للضريبة^{٢٦٢} أو يعمل في الجهات التي تقوم بتوزيع الطيور والأعلاف أو في الجمعيات ومعامل التشريح، وساعد بأي شكل من الأشكال على التهرب من سداد الضريبة.^{٢٦٣}

كما يعاقب بغرامة كل من باع أو عرض للبيع أوراقاً وطوابع دمغة بسعر يزيد على السعر المقرر لها، ومن يزول بيع أوراق أو طوابع الدمغة بدون ترخيص، وكل من استعمل أو باع أو عرض للبيع طوابع دمغة سبق استعمالها مع علمه بذلك،^{٢٦٤} ومن صنع أو وزع أو عرض للبيع مطبوعات أو نماذج مهما تكن طريقة صنعها تشابه بهيئتها الظاهرة علامات وطوابع الدمغة مشابة يسهل معها قبولها بدلاً من الأوراق والعلامات والنماذج الصحيحة.^{٢٦٥}

كما تم فرض غرامة لا تقل عن ١٠٠٠ دينار ولا تزيد على ٥٠٠٠ دينار لبي في حالة عدم تقديم قائمة الشحن أو عدم وجودها أو تعددها أو التأخير في تقديمها أو الإمتناع عن تقديم أي مستندات أخرى عند طلب الإدارة، وفي حالة إغفال ما يجب إدراجه بقائمة الشحن،^{٢٦٦} كما تفرض غرامة لا تقل عن ١٠٠٠ دينار لبي ولا تزيد على ١٠٠٠٠ في حالة عدم تمكين الموظفين الجمركيين من القيام بواجباتهم وممارسة حقهم في التفتيش والمراجعة وطلب المستندات، وعند عدم المحافظة على الأختام الجمركية على الطرود أو وسائل النقل

^{٢٦٠} نص المادة ٩ من القانون رقم ١٩ لسنة ١٩٩٢ بشأن ضريبة الإنتاج.

^{٢٦١} نص المادة ١٠ من القانون رقم ١٩ لسنة ١٩٩٢ بشأن الضريبة على الإنتاج.

^{٢٦٢} نص المادة ٥ من القانون رقم ٢٨ لسنة ١٣٦٩ بشأن الضريبة على المواشي والدواجن.

^{٢٦٣} نص المادة رقم ٦ من القانون رقم ٢٨ لسنة ١٣٦٩ بشأن الضريبة على المواشي والدواجن.

^{٢٦٤} نص المادة ٢٦ من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة.

^{٢٦٥} نص المادة ٢٧ من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة.

^{٢٦٦} نص المادة ١٩٦ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

دون أن يؤدي ذلك إلى نقص أو تغيير في البضائع،^{٢٦٧} كما وتفرض غرامة قدرها ١٠٠٠ دينار ليبي أو قيمة البضاعة أيهما أعلى إذا لم تتجاوز الضرائب الجمركية المعرضة للبضائع ألف دينار وذلك في الأحوال الآتية:-
حيازة بضائع أو نقلها داخل الدائرة الجمركية خلافاً لأنظمة الإدارة.

إدخال البضائع إلى الدولة أو اخراجها منها أو الشروع في ذلك دون بيان جمركي أو غير طريق المسالك أو المراكز الجمركية.

مخالفة نظم العبور أو المستودعات أو المناطق الحرة أو السماح المؤقت أو الإفراج المؤقت أو الإعفاءات.
تقديم بيانات خاطئة عن منشأ البضاعة أو نوعها.

عدم الاحتفاظ بالأوراق والمستندات والسجلات والوثائق أو عدم تقديمها بالمخالفة لأحكام هذا القانون.^{٢٦٨}
كما وتفرض غرامة لا تقل عن قيمة البضاعة مضاف إليها قيمة الرسوم الجمركية مع مصادرة البضاعة وذلك في حالة ضبط أي بضاعة لم يعلن عنها، ويجوز أن ترد البضاعة إلى صاحبها مقابل دفع قيمتها مضاف إليه الرسوم الجمركية والغرامة ما لم تكن من البضائع الممنوع استيرادها.^{٢٦٩}

وتفرض هذه الغرامات، طبقاً للقانون التونسي، في حالة عدم خصم الأداء من الموارد أو خصم ناقص،^{٢٧٠} وفي حالة عدم توظيف معلوم الطابع الجبائي أو توظيف منقوص.^{٢٧١}

وتحويل الإدارة الضريبية سلطة توقيع هذه الجزاءات الضريبية يعتبر من الإمتيازات الاستثنائية التي يخولها القانون لها، ولذلك يجب أن يكون توقيعها مسبباً، وإلا كانت إجراءات توقيعها باطلة متعیناً إلغاًؤها.^{٢٧٢}

^{٢٦٧} نص المادة ١٩٧ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

^{٢٦٨} نص المادة ١٩٨ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

^{٢٦٩} نص المادة ٢٠٠ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

^{٢٧٠} نص الفصل ٨٣ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٢٧١} نص الفصل ٨٤ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٢٧٢} أنظر محمد أحمد عبدالرؤف محمد. المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن. مرجع سابق. ص ١٩٨.

ثانياً: مقابل التأخير

١ التعويض عن التأخير

تستحق هذه العقوبة لغرض التعويض عن الضرر الذي يصيب الخزانة العامة من التأخير في الوفاء بدين الضريبة، وبصرف النظر عن توافر حسن النية أو سوء النية لدى الممول.

وقد قصر المشرع الليبي عقوبة التعويض في القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ الملغي على الحالة التي جعل فيها التعويض شرطاً لقبول الصلح بين الإدارة والممول، سواء في الضرائب المباشرة،^{٢٧٣} أو في الضرائب غير المباشرة ضريبة الدمغة،^{٢٧٤} أما بالنسبة لقانون الضريبة على الدخل الجديد فقد جاء خالياً من مثل هذا النص. وهذا ما قضى به المشرع المصري حيث جعل التعويض شرطاً للتصالح بين الممول والإدارة الضريبية^{٢٧٥} ولا تتمتع الإدارة الضريبية بأي سلطة تقديرية في تحديد مبالغ التعويض، لأن هذه المبالغ محددة بنص القانون.

٢ فائدة التأخير

تستحق غرامة التأخير في قانون ضرائب الدخل الليبي في حالة التأخير في أداء الضريبة أو توريدها في الميعاد المحدد وقد حددها القانون بمقدار ١٪ من قيمة الضريبة المستحقة عن كل تأخير تبلغ مدته شهراً أو جزءاً من شهر لا يقل عن خمسة عشر يوماً بحيث لا تتجاوز الغرامة ١٢٪ من القيمة،^{٢٧٦} كما تم النص على فرض غرامة لا تقل عن ٥٠٠ دينار ليبي ولا تزيد عن ١٠٠٠٠ دينار ليبي كل من تأخر عن سداد الضريبة في موعدها أو تسبب بخطئه أو إهماله في تأخير توريد الضريبة إلى الخزانة العامة.^{٢٧٧}

كما وتستحق فائدة التأخير في حالة التخلف عن سداد الضريبة في الميعاد وهذا ما نص عليه الفصل ٨١ و٨٢ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية، إذ أنه وفي حالة ما تأخر الممول عن دفع الضريبة تفرض

^{٢٧٣} نص المادة ٨٦ والمادة ٨٨ من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ بشأن الضريبة على الدخل.

^{٢٧٤} نص المادة ٣٠ من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة.

^{٢٧٥} نص المادة ١٣٨ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

^{٢٧٦} نص المادة ٢٠ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل.

^{٢٧٧} نص المادة ٧٤ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل.

عليه خطيئة تأخير قدرها ٠,٧٥٪ من مبلغ الأداء عن كل شهر أو جزء منه، هذا في الحالة التي لا تتدخل فيها الرقابة الإدارية، أما في حالة ما تدخلت الرقابة الإدارية ترفع خطيئة التأخير إلى ١٪ إذا تم دفع الأداء المستوجب في أجل أقصاه ثلاثون يوماً من تاريخ الاعتراف بالدين، وبشرط الاعتراف بهذا الدين قبل انتهاء مرحلة الصلح القضائي، وإلى ١,٢٥٪ في الحالات الأخرى.

وتستحق فائدة التأخير أيضاً في حالة عدم التصريح في الآجال القانونية بالمداخيل والأرباح المعفاة من الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات أو الخاضعة للخصم من المورد تحريماً من الضريبة.

والملاحظ من هذه النصوص أن المشرع لم يترك كيفية حساب مدة التأخير لسلطة الإدارة التقديرية، إنما حددها طبقاً للفصل ٨٧ من نفس المجلة، وقد أوضح أنه تحسب مدة التأخير بالنسبة إلى المؤسسات المنتفعة بالنظام الجبائي للتصدير الكلي ابتداء من اليوم الأول من الشهر الرابع الموالي للشهر الذي ينتهي خلاله الأجل المحدد للتصريح بالمداخيل والأرباح.^{٢٧٨}

الفرع الثاني: العقوبات الجنائية

تفرض هذه العقوبات في شكل غرامات مالية أو في شكل عقوبات بدنية الحبس، والسجن، أو في شكل جزاءات خاصة تصدر بحكم قضائي سترس في الأتي:-

أولاً: الغرامات المالية

وهي الغرامات التي ينص القانون على عدم جواز توقيعها إلا بحكم من المحكمة الضريبية المختصة، وقد تفرض هذه الغرامة كعقوبة أصلية أو تفرض كعقوبة تكميلية يقضي بها مع عقوبة الحبس، وقد تفرض هذه الغرامات في شكل الغرامة التهديدية، والتي تفرض في حالة الإمتناع عن تقديم الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية للموظفين المختصين للإطلاع، وهذا ما نص عليه المشرع الليبي، فقد فرض هذه العقوبة على كل من يمتنع عن إطلاع موظفي المصلحة على السجلات والأوراق والمستندات التي نص عليها القانون،^{٢٧٩} والإدارة

^{٢٧٨} نص الفصل ٨٥ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٢٧٩} نص المادة ٧٣ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل.

الضريبة لا تتمتع بأي سلطة تقديرية في فرض هذه الغرامة، لأنه لا يجوز توقيعها إلا بحكم قضائي، ولكن يجوز لها الإعفاء من أداء هذه الغرامة إذا قام صاحب الشأن بتنفيذ ما قضى به الحكم.^{٢٨٠}

وتفرض هذه الغرامات في التشريع الليبي في حالة التهرب من دفع الضريبة وذلك بغرامة يكون حدها الأقصى ثلاثة أمثال الضرائب الجمركية مضافاً إليها ثلاثة أمثال قيمة البضائع أو مبلغ ١٠٠٠ دينار ليبي أيهما أكبر.^{٢٨١}

كما وتفرض هذه الغرامات في التشريع المصري في حالات الامتناع عن إخطار عن مزاوله النشاط، والامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، وفي حالة الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة، وفي حالة امتناع الممول عن توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات،^{٢٨٢} وفي حالة الإخلال بالالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات التي يلزم القانون بمسكها، وفي حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي في حالة وفاة الممول،^{٢٨٣} وفي حالة إدراج الضريبة بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً،^{٢٨٤} وتفرض طبقاً للتشريع التونسي في حالة عدم إيداع تصريح أو تقديم عقد أو وثيقة في الآجال التي حددها القانون وفي حالة العود أيضاً،^{٢٨٥} وفي حالة عدم إيداع تصريح أو تقديم مغلوطة أو عدم تقديمها ضمن التصاريح والعقود والوثائق،^{٢٨٦} وفي حالة عدم دفع الأداءات الموظفة على وسائل النقل،^{٢٨٧} وفي حالة إصدار فواتير دون مراعاة أحكام الفقرة الثانية من الفصل ١٨ من مجلة الأداء على القيمة المضافة، وتطبق عقوبة الغرامة أيضاً على كل شخص لم يصرح بأسماء مزودة بالفواتير للمصالح الجبائية، وكل

^{٢٨٠} نص المادة ٢٤ من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة.

^{٢٨١} نص المادة ٢٠٤ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

^{٢٨٢} نص المادة ١٣٥ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل المصري.

^{٢٨٣} نص المادة ١٣٥ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل المصري.

^{٢٨٤} نص المادة ١٣٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل المصري.

^{٢٨٥} نص الفصل ٨٣ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٢٨٦} نص الفصل ٩٠ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٢٨٧} نص الفصل ٩١ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٢٨٨} نص الفصل ٩٣ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

شخص نقل بضائع غير مصحوبة بفواتير أو مستندات مرور،^{٢٨٩} وعلى كل شخص قام بطبع فواتير غير مرقمة وغير منتظمة أو في حالة استعمال هذه الفواتير،^{٢٩٠} وفي حالة عدم مسك المحاسبة أو الدفاتر أو السجلات المنصوص عليها في القانون أو عدم تقديمها أو إتلافها قبل انتهاء مدة حفظها،^{٢٩١} وفي حالة الامتناع عن تسليم شهادة في المبالغ المخصوصة من المورد، وبيع طوابع جبائية دون ترخيص، أو في حالة عدم تقديم الدفاتر المفروضة على عدول الإشهاد والتنفيذ إلى قابض المالية في الآجال المالية القانونية، أو في حالة عدم حمل علامة لسيارة مستعملة للغاز والبتترول السائل.^{٢٩٢}

ثانياً: عقوبة الحبس

هناك من التشريعات ما تفرض عقوبات شديدة تصل إلى حد الحبس، وذلك لكي تكون رادعاً يمنع الممولين من مخالفة أحكام القانون أو التهرب من الضريبة.

وتجدر الإشارة إلى أن عقوبة الحبس غير مستحبة في كثير من التشريعات فهي عقوبة غير مطبقة في معظم دول العالم باعتبار أنها تدمر الممولين، وتفقد سمعتهم، وربما كان هذا أحد الأسباب التي جعلت المشرع الضريبي الليبي يعدل عن هذه العقوبة في القانون الجديد رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل، حيث تجدر الإشارة إلى أن القانون الضريبي الملغى رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ قد طبقها في حالة الإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات والأوراق التي تقدم تنفيذاً لأحكام القانون، وفي حالة إعداد أية حسابات أو دفاتر أو سجلات أو تقارير أو ميزانية غير صحيحة، وفي حالة استعمال أية طريقة احتيالية لإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة،^{٢٩٣} وفي حالة التخلف عن خصم أو توريد الضريبة الملتزم بحصمها وتوريدها في الميعاد.^{٢٩٤}

^{٢٨٩} نص الفصل ٩٥ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٢٩٠} نص الفصل ٩٦ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٢٩١} نص الفصل ٩٧ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٢٩٢} نص الفصل ١٠٥ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٢٩٣} نص المادة ١٠٩ من القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ بشأن الضريبة على الدخل.

^{٢٩٤} نص المادة ١١٠ من القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ بشأن الضريبة على الدخل.

كما أنه فرضها في حالة العود، أي إذا ما عاد الممول وتخلف عن تقديم الإقرار أو الإخطار أو البيان،^{٢٩٥} أو تخلف عن مسك الدفاتر وإعداد الحسابات التي يُلزم بمسكها أو إعدادها وفقاً للقانون،^{٢٩٦} هذا فيما يتعلق بالضرائب المباشرة، أما فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة فلا زالت عقوبة الحبس مطبقة وفقاً لقانون ضريبة الدمغة في حالة التخلف عن توريد الضريبة في الميعاد المحدد لها قانوناً،^{٢٩٧} وفي قانون الجمارك في المادة ٢٠٤ منه نص على الحبس وبمدة لا تتجاوز ستة أشهر في حالة التهرب أو الشروع في التهرب الضريبي.^{٢٩٨}

كما وقد طبق المشرع المصري عقوبة الحبس في حالة اعتماد إقرار ضريبي أو وثائق أو مستندات مؤيدة له مع العلم بعدم صحة الوقائع المستند إليها وإخفائها، وفي حالة اعتماد إقرار ضريبي أو وثائق أو مستندات مؤيدة له مع العلم بوجود تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو المستندات للإيهام بقله الربح،^{٢٩٩} وتطبق أيضاً في حالة التهرب الضريبي.^{٣٠٠}

وقد ترك المشرع للقاضي سلطة تقديرية في توقيع هذه العقوبة، أو توقيع غرامة لا تقل عن عشرة الآلف جنية، أو فرض العقوبتين معاً، وهذا يرجع حسب ما يفهم من النص لقرار القاضي، وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.

ويلاحظ أنه أمام شكوت النص عن ذكر الحد الأقصى والحد الأدنى للحبس يتعين الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات.^{٣٠١}
على أنه يراعي في هذه الجرائم:-

^{٢٩٥} نص المادة ٢ من القانون رقم ٤ لسنة ١٩٨٣ الخاص بإضافة بعض الأحكام إلى القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ بشأن الضريبة على الدخل.
^{٢٩٦} نص المادة ١٠٦ من القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ بشأن الضريبة على الدخل.
^{٢٩٧} نص المادة ٢٣ من القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٣ بشأن ضريبة الدمغة، وقد سكت المشرع في هذه النصوص عن ذكر الحد الأقصى والحد الأدنى للحبس، ولذلك يتعين الرجوع إلى نص المادة ٢٢ من قانون العقوبات الليبي والذي حددها بأن لا تقل بأي حال من الأحوال عن أربع وعشرين ساعة، ولا يجوز أن تزيد على ثلاثة سنوات إلا إذا نص القانون على غير ذلك.
^{٢٩٨} نص المادة ٢٠٤ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.
^{٢٩٩} نص المادة ١٣٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل المصري.
^{٣٠٠} نص المادة ١٣٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل المصري.
^{٣٠١} سرور، أحمد فتحي. ١٩٩٠. الجرائم الضريبية. القاهرة. دار النهضة العربية. ص ١٩٤.

١- صفة محددة في مرتكب هذه الجرائم كونه محاسباً مقيداً بجدول المحاسبين والمراجعين.

٢- أن مفهوم اعتماد الإقرار الضريبي أو المستندات أو الوثائق المؤيدة له هو الشهادة بصحته، فيعاقب المحاسب لأنه شهد بصحة الإقرار الضريبي رغم علمه بإخفاء الممول لوقائع لم تفصح عنها المستندات التي قدمت وتعلق بحقيقة نشاط الممول،^{٣٠٢} والعلم هنا مفترض، وهي مشكلة النص وأساس الطعن بعدم الدستورية فيه، فالعلم لا يفترض كما استقر قضاء المحكمة العليا.^{٣٠٣}

ورغم الكم الهائل من الاعتراضات التي أطلقها رجال الأعمال، والخوف والخشية التي غلقت حديثهم عن عقوبة الحبس المنصوص عليها في هذا القانون، إلا أنه وتبريراً لفرض هذه العقوبة فقد رأى الفقه أنه وباعتبار أن هذا القانون يقوم على فلسفة جديدة ورؤية متكاملة تعتمد على خفض العبء الضريبي عن كاهل الأفراد والمجتمع، وتوزيعه بطريقة أكثر عدالة، كما أن القانون قد جاء بتيسيرات غير مسبوقه في نظم ربط الضريبة وتحصيلها، وذلك بهدف إرساء قواعد الثقة المتبادلة بين الممول والمصلحة، وكذلك إقرار القانون إطاراً عاماً للعبء الضريبي والتصالح، وكلها أمور من شأنها البدء في مرحلة جديدة تختلف جذرياً عما كان سائداً بين الممول والإدارة الضريبية، ففي هذا الإطار وحفاظاً على حق المجتمع والخزانة العامة فقد شدد القانون من العقوبات على الجرائم التي نص عليها.

كما أن الفقه قد رأى أن المشرع قد أورد بقانون الضرائب الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ما هو أقصى وأشد من عقوبة الحبس، وذلك عندما اعتبر وبنص صريح جريمة التهرب من الضريبة من الجرائم المخلة بالشرف.^{٣٠٤}

وقد أخذ المشرع التونسي بعقوبة السجن في الجرائم التي تنطوي على جسارة معينة، وخصها المشرع على حالة توظيف الأداءات غير المباشرة المستوجبة على رقم المعاملات، أو خصم الأداء من المورد وعدم دفع هذه المبالغ للخزانة في أجل ٦ أشهر ابتداء من اليوم الموالي لإنتهاء الأجل المحدد للدفع،^{٣٠٥} وفرضها أيضاً على كل

^{٣٠٢} نص المادة ١٣٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل المصري.

^{٣٠٣} زوين، هشام. زوين، محسن. شرح قانون الضرائب على الدخل. مرجع سابق. ص ٢٥٩.

^{٣٠٤} زوين، هشام. زوين، محسن. شرح قانون الضرائب على الدخل. مرجع سابق. ص ٢٥٩.

^{٣٠٥} نص الفصل ٩٢ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

شخص مطالب بإصدار فواتير ولم يصدرها أو أصدرها منقوصة، كذلك المشتري إذا كان ملزماً قانوناً هو أيضاً بإصدار فواتير بعنوان بيوعاته، وفي حالة إصدار فواتير لعمليات غير حقيقية قصد التهرب أو الانتفاع بامتيازات،^{٣٠٦} وفي حالة مسك محاسبة مزدوجة، واستعمال وثائق مزورة قصد التهرب أو الانتفاع بامتيازات جبائية،^{٣٠٧} وحالة تعمد إعداد أو المساعدة على إعداد محاسبة مغلوبة من قبل وكلاء الأعمال والمستشارين الجبائيين والخبراء، وكل من يُعد ويركز منظومة أو تطبيقات اعلامية متعلقة بالمحاسبة،^{٣٠٨} وفي حالة افتعال وضعيات غير حقيقية أو تقديم وثائق مزورة أو تغيير في العقد قصد الانتفاع بامتيازات جبائية أو التوقيص من الأداء المستوجب أو استرجاعه، وفي حالة تحويل الممتلكات للغير قصد التخلص من أداء دين جبائي، وفي حالة زيادة في فائض الأداء على القيمة المضافة أو المعلوم على الاستهلاك، أو تنقيص في رقم المعاملات للتهرب من دفع الأداء أو المعلوم، أو الانتفاع بالاسترجاع،^{٣٠٩} كما تفرض هذه العقوبة في حالة العود إلى عدم مسك محاسبة أو عدم تقديمها أو إتلاف الدفاتر قبل انتهاء مدة حفظها وذلك خلال خمس سنوات بالنسبة للخاضعين للنظام الحقيقي.^{٣١٠}

وقد حدد المشرع التونسي الحدين الأدنى والأقصى لعقوبة السجن، فجعل الحد الأدنى ستة عشر يوماً، والحد الأقصى ثلاث سنوات.

ثالثاً: جزاءات خاصة

ومنهما المصادرة في حالات التهرب من أداء الضرائب غير المباشرة، فقد أجاز القانون الليبي في حالة التهرب من دفع ضريبة الإنتاج بالإضافة إلى إجازة الحكم بإغلاق المصنع أو المعمل مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر مصادرة السلع والمواد والأدوات والأجهزة والآلات التي استعملت في إنتاجها.^{٣١١}

^{٣٠٦} نص الفصل ٩٤ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٣٠٧} نص الفصل ٩٨ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٣٠٨} نص الفصل ٩٩ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٣٠٩} نص الفصل ١٠١ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٣١٠} نص الفصل ١٠٢ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٣١١} نص الفقرة ١ من المادة ٩ من القانون رقم ١٩ لسنة ١٩٩٢ بشأن ضريبة الإنتاج.

وتجدر الإشارة إلى أن المصادرة الإدارية قد أصبحت غير جائزة طبقاً للمادة ٣٦ من الدستور المصري.^{٣١٢} وقد أجاز المشرع التونسي الحكم بحجز وثائق وسائل النقل المعنية لضمان دفع الأداء والخطايا في الحالة التي لا يتم فيها دفع الأداءات الموظفة على وسائل النقل، كما أنه أجاز حجز الطوابع والعلامات موضوع المخالفة في حالة بيع الطوابع والعلامات الجبائية دون ترخيص في ذلك.^{٣١٣}

رابعاً: الإحالة إلى النيابة العامة

إن الجرائم الضريبية في مجموعها من الجرائم التي علق المشرع التحقيق فيها أو رفع الدعوى الجبائية الناشئة عنها على طلب يقدم من السلطة المختصة بتقديمه إلى النيابة العامة، والتي لها سلطة تقدير ملائمة مباشرة الإتهام فيها لهذه الهيئات من عدمه باعتبار أنها أقدر من غيرها على تقدير الظروف والملابسات التي تحيط بالدعوى، وما ينجم عن مباشرتها أمام القضاء من أضرار بالمجني عليه.

وللإدارة سلطة تقديرية في الإحالة إلى النيابة العامة طبقاً لما تقدره عن ظروف وملابسات في كل حالة من الحالات، وهي غير مقيدة إلا بمراعاة المصلحة العامة، كما أن لها سلطة تقديرية أيضاً في ما إذا كانت تستمر في الإجراءات إلى نهايتها أم تجري صلحاً مع الممول.

والإدارة الضريبية لا تلتزم مقابل عدم تقديمها طلب رفع الدعوى بالتصالح مع المتهم، فقد ترى أنه لا محل لهذا الطلب نظراً لعدم ثبوت الواقعة أو عدم توافر أركان الجريمة أو لما يحيط بها من ظروف وملابسات تضعف من أهميتها،^{٣١٤} كما أنه للإدارة أن تتنازل عن هذه الدعوى في أي وقت قبل صدور حكم نهائي فيها.

وطبقاً للتشريع الليبي فإن هذه الإحالة تتم بالنسبة للجرائم المتعلقة بالضرائب على الدخل،^{٣١٥} وضريبة الدمغة،^{٣١٦} بقرار من أمين المصلحة أو من ينيبه، وقد جاء القانون الجديد رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة

^{٣١٢} محمد أحمد عبدالرؤوف محمد المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن. مرجع سابق. ص ١٣٣.

^{٣١٣} نص الفصل ٩٣ و ١٠٥ من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

^{٣١٤} سرور، أحمد فتحي. الجرائم الضريبية. مرجع سابق. ص ٢٤٩.

^{٣١٥} نص المادة ٨٦ من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ بشأن الضريبة على الدخل.

^{٣١٦} نص المادة ٣٠ من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة

الدخل خالياً من مثل هذا النص، أما بالنسبة للضريبة على الإنتاج فإن رئيس مصلحة الجمارك هو الذي يقدم الطلب إلى النيابة العامة، وأجاز له القانون أن يفوض غيره من موظفي المصلحة في ذلك، أما بالنسبة لقانون الجمارك يقدم الطلب من مدير عام الجمارك أو من يفوضه وزير الخزانة في ذلك.

وتكون طبقاً للتشريع المصري بالنسبة للجرائم المتعلقة بالضرائب على الدخل،^{٣١٧} وضريبة الدمغة،^{٣١٨} بقرار من وزير المالية أو من ينيبه، أما بالنسبة للجرائم الجمركية فيفرق المشرع المصري بين جرائم التهريب العامة والتي يكون طلب رفع الدعوى الجنائية فيها يقدم من المدير العام للجمارك أو من ينيبه، وبين جرائم التهريب بقصد الإبحار والتي جعل طلب رفع الدعوى الجنائية فيها يقدم من وزير المالية أو من ينيبه.^{٣١٩}

وفي جميع الأحوال إذا صدر الطلب من شخص غير متخصص بإصداره وقع الإجراء باطلاً، ولا يصححه الإقرار أو الإعتماد اللاحق ممن ناط به القانون أن يصدر عنه،^{٣٢٠} وذلك لاعتبار أن تقديم طلب رفع الدعوى من السلطة المختصة قانوناً يعتبر من الإجراءات المتعلقة بالنظام العام.^{٣٢١}

إذاً يمكن القول أن هذا الطلب يؤدي إلى رفع القيد الذي يحول دون مباشرة النيابة العامة أي إجراء من إجراءات التحقيق، أو أن ترفع الدعوى إلى المحكمة، فإذا رفعتها دون تقديم هذا الطلب يتعين الحكم بعدم قبولها.

وقد اشترط القانون أن يكون الطلب مكتوباً، والحكمة من اشتراط الطلب الكتابي تقتضي أن يكون موقعاً من صاحب السلطة في إصداره.^{٣٢٢}

ولم يقيد المشرع تقديم الطلب بمدة معينة، كما حدد تقديم الشكوى مثلاً بثلاثة شهور، فالحق في تقديم الطلب لا يسقط إلا بسقوط الحق في الدعوى ذاتها مع العلم بأن القانون الليبي قد نص بموجب القانون رقم

^{٣١٧} نص المادة ١٣٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل المصري.

^{٣١٨} نص المادة ٣٧ من قانون ضريبة الدمغة المصري.

^{٣١٩} نص المادة ١٢٤ و ١٢٤ مكرر من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ قانون الجمارك المصري.

^{٣٢٠} سرور، أحمد فتحي. الجرائم الضريبية. مرجع سابق. ص ٢٤٨.

^{٣٢١} محمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن. مرجع سابق. ص ٣٦.

^{٣٢٢} سرور، أحمد فتحي. الجرائم الضريبية. مرجع سابق. ص ٢٤٩.

١١ لسنة ١٩٩٧ على أنه لا تسقط الجريمة ولا تنقضي الدعوى الجنائية بمضي المدة، بما في ذلك الجرائم الضريبية مهما طال أمدها، فإن الحق في تقديم الطلب يخضع لنفس القاعدة، ويبقى قائماً ما بقي المتهم حياً، إلا إذا صدر عفو عام عن الجريمة، وترك الطلب على هذا النحو خلافاً للشكوى ليس من الحكمة في شيء، وكان يجب تقييد الحق في تقديم الطلب بأجل معين، لأن الأسباب التي أدت بالمشروع لوضع أجل محدد لتقديم الشكوى تنطبق على الطلب أيضاً.^{٣٢٣}

المطلب الثاني: الصلح الضريبي في القانون الليبي

يعتبر الصلح من الوسائل الإدارية البديلة لفض المنازعات الضريبية فهو من الأساليب التي حددها القانون لفض المنازعة الضريبية بعيداً عن القضاء، ويعتبر الصلح من أهم الوسائل لفض مثل هذه المنازعات، وذلك لسهولة اللجوء إليه وكذلك انخفاض نفقاته وما يتميز به من فاعلية وسرعة في إنهاء المنازعة، وسيتم وفقاً لهذا المبحث تحديد مفهوم الصلح وشروطه في مطلب أول، وتحديد طبيعته القانونية في مطلب ثاني.

الفرع الأول: مفهوم الصلح الضريبي وشروطه:

سيتم بداية تحديد مفهوم الصلح أي تعريفه في اللغة والإصلاح، من ثم التطرق إلى أنواعه وخصائصه، وتحديد شروطه.

أولاً: تعريف الصلح الضريبي:

١ تحديد معنى الصلح في اللغة والإصلاح

أ الصلح لغاً

^{٣٢٣}الجهاني، أحمد صادق. نظام التجريم والعقاب في التشريع الليبي. بحث مقدم في ندوة النظام الضريبي في ليبيا: التقييم والإصلاح. الجزء الأول. مرجع سابق. ص ٢٨٥ وما بعدها.

هو زوال الفساد، تصالح القوم بينهم، والصلح: السِّلْم، وقد اصطَلحوا وصالحو، واصلحو وتصالحو.^{٣٢٤}
ويقال صالحه على الشيء: سلك معه مسلك المسالمة في الإتفاق، واصلح الشيء: ازال فساده، وبينهما، أو ذات
بينهما، أو بينهما: ازال ما بينهما من عداوة أو شقاق.^{٣٢٥}

صلح: خلاف فسد، وفي الأمر مصلحة: أي خير، والجمع المصالح، والصلح اسم منه: وهو التوفيق، ومنه صلح
الحديبية.^{٣٢٦}

بالتالي فإن الصلح ينصرف في دلالاته اللغوية إلى إحلال الوثام والمودة والسلام محل الخصام والنزاع.^{٣٢٧}

ب المقصود من الصلح في الفقه

وضع فقهاء القانون العام العديد من التعريفات للصلح الضريبي فقد عرفه بعض من الفقه بأنه قطع
الخصومة ودياً بناء على إرادة أطراف النزاع.^{٣٢٨}

كما عرفه آخر بأنه عبارة عن اتفاق أو عقد بين طرفين أو إرادتين على التزام معين وبالتالي لا يمكن أن
يفرض على أي من هاذين الطرفين، لأنه لو فرض فإن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى جعل الإرادة يشوبها عيب
الإكراه، الذي يؤدي إلى بطلان الصلح.^{٣٢٩}

^{٣٢٤} ابن منظور الأفرقي المصري، العلامة أبي الفضل جمال الدين محمد بن مكرم. لسان العرب. دار صادر بيروت. ص ٥١٧.

^{٣٢٥} مجمع اللغة العربية. ١٩٨٩. المعجم الوجيز. الناشر مجمع اللغة العربية المعاصر، القاهرة، ص ٣٦٨.

^{٣٢٦} المناوي، محمد عبدالرؤوف. ١٤١٠. المصباح المنير. دار الفكر المعاصر، القهومي. الطبعة الأولى. بيروت.

^{٣٢٧} محمد علوم محمد. ٢٠٠٧. التكييف القانوني للتسوية الصلحية الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ. مجلة جامعة تكريت للعلوم
الإنسانية. المجلد ١٤.

^{٣٢٨} بركات، علي لطفي. ٢٠١٨. هل يجوز للممول والإدارة الضريبية تسوية الخلاف بالإتفاق أو التصالح لإنهاء المنازعة الضريبية أمام القضاء. مجلة
القانون والأعمال. جامعة الحسن الأول. ص ١٨٥.

^{٣٢٩} مجدي حافظ. ١٩٩٥. جريمة التهرب الجمركي في ضوء الفقه وأحكام النقض الإدارية العليا والدستورية العليا حتى ١٩٩٠. القاهرة المجموعة
المتحدة للطباعة ص ٧١.

ومن الفقه من عرفه بأنه عبارة عن نظام قانوني قائم بهدف تلاقي الخصومات القائمة بين المخالف والسلطة المالية في جريمة تقبل فيها المصالحة بشروط يحددها القانون.^{٣٣٠}

إذاً يمكن القول بأن الصلح في الأصل عبارة على اتفاق رضائي بين الممول ومصالحة الضرائب، ويكفي فيه تبادل الإيجاب والقبول وتلاقي الإرادتين حتى يبرم الصلح صحيحاً وناجراً.^{٣٣١}

كما عرف الفقه الإسلامي الصلح بأنه عقد يرفع النزاع القائم بين الخصوم بالتراضي، وعرفه الفقه المالكي بأنه انتقال عن حق أو دعوى يعرض لرفع نزاع أو خوف وقوعه، وعرفه الفقه الحنبلي بأنه معاهدة يتوصل بها إلى الإصلاح بين المختلفين.^{٣٣٢}

من هنا يمكن القول أن الصلح ليس غريباً على الحضارة الإسلامية.

ج المقصود من الصلح في التشريع

إن التشريعات الضريبية لم تضع تعريفاً للصلح الضريبي، وهذا ليس بغريب على المشرع الضريبي، فالمشرع الضريبي لم يتناول بالتعريف العديد من المصطلحات القانونية وأبرزها مفهوم الدخل والممول وغيرها.

إذاً المشرع الضريبي الليبي لم يورد تعريفاً للصلح الضريبي وإنما اكتفى في المادة ١٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بذكر الشروط الواجبة للصلح الضريبي، ومن هي الجهة المختصة بنظره وقبوله، وأيضاً تحديد الآثار التي تترتب عليه.

كما أنه تجدر الإشارة إلى أن المشرع المصري وبالرغم من أنه جعل الصلح الضريبي سبب خاص لانقضاء الدعوى الجزائية إلا أنه لم يضع تعريفاً له، ولكن قام كلاً من المشرع الليبي والمصري بتعريف الصلح بشكل عام في القانون المدني حيث نصت المادة ٥٤٨ من القانون المدني الليبي على أن الصلح هو عبارة عن عقد يحسم

^{٣٣٠} محمد علوم محمد. التكييف القانوني للتسوية الصلحية الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ. مرجع سابق. ص ٣٤٨.

^{٣٣١} ميلاد، سالمة الأمين. ٢٠٠٩. ضمانات الممول في التشريع الضريبي الليبي. دراسة مقارنة. رسالة ماجستير. ص ١٦٧. يعقوب عبدالكريم.

^{٣٣٢} النظام القانوني للتسوية الإدارية لمنازعات الضرائب. مجلة دراسات اقتصادية. العدد ٣٨. ص ٢٧٦.

^{٣٣٣} أبوهشيش، أحمد محمود. ٢٠١٠. الصلح وتطبيقاته في الأحوال الشخصية. ط ١. دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان. ص ٨٨.

به الطرفان نزاعاً قائماً، أو يطوقان به نزاعاً محتملاً، وذلك بأن ينزل كل منهما على وجه التقابل عن جزء من ادعائه، كما عرفه المشرع المصري في المادة ٥٤٩ من القانون المدني على أنه عبارة عن عقد يحسم به الطرفان نزاعاً قائماً أو يتقيان به نزاعاً محتملاً، وذلك بأن ينزل كل منهما على وجه التقابل عن جزء من ادعائه.

ثانياً: شروط الصلح الضريبي:-

سيتم في هذه النقطة تناول شروط الصلح الضريبي كما تم استشفافها من خلال القراءة لنصوص القانون الضريبي اللبي حيث نص على جملة من الشروط والضوابط اللازمة لإجراء الصلح التي تهدف إلى التوفيق بين مصلحة الضرائب والممول وذلك تحقيقاً للعدالة الضريبية وعدم التعسف أو التعدي على حقوق الممولين أو التفريط في حقوق الخزنة العامة.

وبالتالي يجب على الطرفين الالتزام ومراعاة الشروط التي وضعها القانون الضريبي وإلا اعتبر الصلح باطلاً.

١ الحالات التي يجوز فيها الصلح

يمكن القول أن المشرع لم يقصر الصلح على الغرامات والتعويضات الضريبية التي توقع كجزاء على مخالفة أحكام القانون الضريبي، كما فعل المشرع المصري في قانونه رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل، بل جعل الصلح يجري في حالتين:

أ الحالة الأولى

وفي هذه الحالة يكون الصلح لحسم الخلاف الذي ينشأ بين المصلحة والممول حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة، وتتمثل الحالات التي يتم فيها تقدير الضريبة من قبل الإدارة والتي على ضوءها يعترض الممول ويتقدم بالتظلم وخلال هذا التظلم يتقدم بالصلح:-

١- إذا امتنع الممول عن تقديم إقرار عن دخله.^{٣٣٣}

٢- إذا تقدم الممول بإقرار غير صحيح شامل أو إذا قام بإخفاء نشاطاً أو مستندات أو غيرها.

^{٣٣٣} نص المادة ٤ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل.

٣- إذا قدم الممول بيانات غير صحيحة أو استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها أو أنه أخفى مبالغ تسري عليها الضريبة^{٣٣٤} إذ أنه وفي هذه الحالات يكون للإدارة القيام بتقدير الضريبة وربطها على أساس هذا التقدير ومن تم أجاز المشرع للممول التقدم بالتظلم من هذا التقدير،^{٣٣٥} وقد نصت المادة ١٧ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ على أن الممول يستطيع طلب الصلح مع الإدارة قبل صدور قرار اللجنة الابتدائية في التظلم.

ولكن هناك تساؤل هنا عن مدى إمكانية عقد الصلح في القوانين التي سكت المشرع فيها عن موضوع الصلح، مثل قانون ضريبة الإنتاج، وقانون ضريبة المواشي والدواجن؟ فهل سكوتة يعني عدم جواز عقد الصلح؟ أو أنه تعمد ذلك وقصدته، أم أن سكوتة جاء عن طريق السهو أو الإغفال غير المتعمد لمسألة جواز الصلح في القانونين السابق الإشارة إليهما، بالتالي يمكن لمصلحة الضرائب أن تلجأ إلى فكرة الصلح إذا حققت مبتغاها من خلاله، وهي حصولها على حقوقها الضريبية من الممول الممتنع؟

وقبل الإجابة على هذه التساؤلات، تجدر الإشارة إلى أن المادة السابعة من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الإنتاج نصت على جواز رفع التظلم من الممول إلى رئيس مصدر قرار الربط لإعادة فحص التقدير، ومن ثم إلغاء القرار أو تعديله، وبالرغم من أن التظلم الذي نصت عليه هذه المادة والصلح يعتبران وسيلة لإصلاح ذات البين، وفض النزاع بين الموظف والإدارة، كما أن كلاً منها يجد أصله في إتفاق يعبر عن رغبة أطرافه في حل النزاع بعيداً عن القضاء، إلا أنه وبوجود هذا التشابه بين الصلح والتظلم المنصوص عليه في هذه الحالة، توجد مع ذلك اختلافات جوهرية بينهما أهمها:-

أ- يتم تسوية النزاع عن طريق الصلح بنزول كل طرف من الأطراف المتنازعة عن بعض أو كل ما يتمسك به في مواجهة الآخر، فإنه يقتضي بطبيعته التنازل المتبادل من الخصوم عن جزء من الحق الموضوعي محل النزاع^{٣٣٦} على أن التنازل يكون جائزاً ومشروعاً متى تعلق بالمسائل الموضوعية وصولاً إلى تحديد وعاء الضريبة، فيجب أن لا

^{٣٣٤} نص المادة ١٨ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل.

^{٣٣٥} نص المادة ١٨ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل.

^{٣٣٦} خليل، نجلاء حسن سيد أحمد. ٢٠٠٤. التحكيم في المنازعات الإدارية. ط ثانية. القاهرة. دار النهضة العربية. ص ٣٨.

بمخس ذلك الصلح مسائل حددها القانون كسعر الضريبة مثلاً، أما بالنسبة للتظلم فإن الإدارة الضريبية تتولى بذاتها ووحدها إعادة تقدير الضريبة، وبدون أن يكون للممول الحق في إبداء وجهة نظره.

ب- صحيح أنه في كل من التظلم والصلح يجب أن يتقدم الممول بطلب إلى المصلحة، ولكن يختلف الصلح عن التظلم في أنه يجرى عن طريق لجنة يتولى أمين المصلحة تشكيلها، وتتألف من ثلاثة من موظفي المصلحة، وعلى ألا يكون من بينهم من أجرى التقدير المبدئي للضريبة على الصلح،^{٣٣٧} وهذا ليضمن قلب الممول عند الصلح، بخلاف التظلم الذي إذا قبله مدير المصلحة يأمر فيه بإعادة التقدير من نفس مصدر القرار الأول.

ج- كما يختلف المدى الزمني لكل من الصلح والتظلم المنصوص عليه في هذه الحالة، فالصلح يمكن طلب إجرائه خلال خمسة وأربعين يوماً من إعلان الضريبة المستحقة حسب الربط، هذا في حالة لم يتظلم الممول أمام اللجنة الابتدائية، أما في حالة ما تظلم فيكون له الحق في طلب الصلح حتى صدور قرار نهائي من هذه اللجنة، أما بالنسبة للتظلم فالممول الحق في التظلم من قرار الربط لمدير عام مصلحة الجمارك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الإخطار.

د- كما أن جواز اللجوء للصلح وتنظيمه يتم وفق نصوص تشريعية واضحة تتمثل في المادة ١٧ من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل، والمادة ١٨ من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة، ونص المادة ٢١١ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك، أما بالنسبة للتظلم فقد أجاز اللجوء إليه وفقاً لقرار صادر من اللجنة الشعبية العامة وفقاً للمادة ٧ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٩ لسنة ١٩٩٢ بشأن ضريبة الإنتاج.

ورغم نص اللائحة التنفيذية على جواز تظلم الممول من قرار الربط إلا أن ذلك منتقد من حيث أنه لا يجوز لللائحة أن تضيف أحكاماً إلى القوانين، وأن اللوائح يقتصر دورها على توضيح أحكام القانون ليسهل تطبيقه من الناحية العملية، ولو أن المشرع أراد إدخال نظام التظلم الذي نصت عليه المادة ٧ من هذه اللائحة كان بإمكانه أن ينص عليه صراحة.^{٣٣٨}

^{٣٣٧} نص المادة ١٧ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل.

^{٣٣٨} ميلاد، سالمة الأمين رجب. ٢٠٠٩. ضمانات الممول في التشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ١٧٠-١٧١.

هذا فيما يتعلق بقانون الضريبة على الإنتاج، أما فيما يتعلق بقانون الضريبة على المواشي والدواجن فلم تتضمن نصوصه ولا لائحته التنفيذية أي إشارة لموضوع الصلح، كما أنها لم تنص على أي إحالة للقوانين التي تنظم الصلح، ولذلك لا يمكن الإجتهد مع النصوص الصريحة.

ب الحالة الثانية

وهي الحالة التي يكون فيها الصلح وسيلة للانقضاء الحق في الدعوى الجنائية، فقد أجاز المشرع الصلح بين الإدارة والممول على الجرائم الضريبية التي يحددها القانون كجزاء على مخالفة أحكام القانون الضريبي، أي أنه يتم التصالح على ما يوقع على الممول من جزاءات نتيجة مخالفة أحكام القانون الضريبي، وذلك حتى يترك للإدارة الضريبية فرصة التفاوض مع المخالفين للقانون الضريبي تقديراً منه لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع بعدالة الالتزامات الضريبية المفروضة عليهم.^{٣٣٩}

وإن كان المشرع الضريبي الليبي قد أخذ به صراحة في معظم التشريعات الضريبية، إلا أنه سكت عنه في البعض الآخر، كما هو الحال في القانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦ بشأن الضريبة على العقارات والقانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠١ بشأن الضريبة على المواشي والدواجن وحتى في القوانين التي أخذ بالصلح فيها نلاحظ عدم وجود نهج واحد للمشرع فيها، ففي القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل، والقانون رقم ١٩ لسنة ١٩٩٢ بشأن الضريبة على الإنتاج، سار المشرع فيهما على مبدأ أن جميع الجرائم الواردة فيهما سواء أكانت مخالفات أم جنحاً يمكن التصالح فيها مع مصلحة الضرائب.

أما بالنسبة للقانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة فقد نهج المشرع فيه طريقاً وسطاً إذاً أجاز الصلح في بعض الجرائم، بغض النظر عن كونها جنحاً أو مخالفات، ومنع التصالح أو الصلح صراحة في البعض الآخر مثل الجرائم المنصوص عليها في المواد ٢٥ و٢٦ و٢٧ من هذا القانون، أما باقي الجرائم فقد أجاز الصلح فيها.

^{٣٣٩} سرور، أحمد فتحي. الجرائم الضريبية. مرجع سابق. ص ٢٥٦.

والتساؤل هنا هل يمكن عقد الصلح في الجرائم الواردة في القوانين التي سكت المشرع فيها عن موضوع الصلح لسبب من أسباب انقضاء الدعوى الجنائية، كما هو الحال في قانون الضريبة على العقارات وقانون الضريبة على المواشي؟

وللإجابة على هذا التساؤل يمكن القول أن هناك جانباً من الفقه الليبي اتجه للقول بأنه ونظراً لأن الدعوى الجنائية ليست الزامية في النظام الليبي عموماً، وإن سياسة المشرع الليبي في هذا الخصوص تعطي لجهة رفع الدعوى الجنائية، وهي النيابة العامة، أو الإدعاء الشعبي، أو جهاز الرقابة الشعبية، حسب الأحوال سلطة تقديرية واسعة في هذا المجال حيث نجدها تتمتع بحق المفاضلة بين طرح النزاع على القضاء وبين إنهائه إدارياً، كما هو الحال في بعض التشريعات، وهي دعوى جنائية مقابل كل جريمة ما عدا الجرائم المرتكبة من مجهول لا تنطبق ولا تتفق مع نظامها القانوني في مجال الدعوى العمومية، بحيث يستبعد مبدأ الزامية الدعوى عندما تقع الجريمة من فاعل معلوم، وهو أمر يعيق التصالح وإنهاء الخصومة دون اللجوء إلى القضاء، وهذا بدوره يساعد على الأخذ بالإلتجاه الذي يكون أقرب إلى إرادة المشرع الضريبي في قانون ضريبة العقارات، وضريبة المواشي، وهو امكانية إجراء الصلح في الجرائم الواردة فيها رغم سكوت المشرع عن ذلك.

وقد أضاف هذا الفقه إلى أن هذا الذي ذكر من حيث الأصل العام، أما من حيث ما ورد في التشريعات الضريبية بشكل خاص فقد لاحظ أن المشرع قد سار على سياسة قبول الصلح في هذه الجرائم عموماً، وأنه عندما أراد أن يمنع في بعض الجرائم فقد خصص له نصاً صريحاً كما فعل في قانون ضريبة الدمغة، كما أنه أضاف إلى ذلك أن اللائحة التنفيذية للقانون السابق رقم ١٧ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة على المواشي نصت في مادتها ١٢ بأنه تطبق القواعد العامة المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية فيما لم يرد بشأنه نص في هذه اللائحة، مع العلم بأن هذا القانون ولائحته التنفيذية ألغيا بصدور القانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠١ بشأن الضريبة على المواشي والدواجن ولائحته التنفيذية رقم ٣٥ لسنة ٢٠٠٢، والذي جاءت فيه اللائحة التنفيذية خالية من مثل ما نصت عليه المادة ١٢ من اللائحة الملغية، وقد رأى هذا الفقه أن نص المادة

١٢ يساعد على تأييد الاتجاه الذي يرى إمكانية الصلح في الجرائم الواردة في هذا القانون رغم عدم نصه عليه صراحة.^{٣٤٠}

وهذا الاتجاه يبدو في ظاهره أنه أراد تحقيق مصلحة الممول المتمثلة في التصالح مع الإدارة بدلاً من الاستمرار في الدعوى الجنائية وما يترتب عليها، إلا أنه وفي حقيقة الأمر أن كلاً من قانون الضريبة العقارية رقم ٢ لسنة ١٩٨٦ ولائحته التنفيذية، وأيضاً القانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠١١ بشأن الضريبة على المواشي والدواجن ولائحته التنفيذية لم يرد بهما أي نص يميز الصلح في المخالفات المنصوص عليها فيهما، ولم يتم الإحالة فيهما لأي من القوانين الضريبية الأخرى التي تحيز الصلح في الجرائم الضريبية، بالتالي يصعب القول بأن الصلح جائز في المخالفات المنصوص عليها فيهما قياساً على ما ورد في القوانين الأخرى.

والذي يبدو على المسلك الذي انتهجه المشرع في هاذين القانونين أنه محل نظر، لأنه لا يوجد أي تبرير له في عدم النص على التصالح في الجرائم المنصوص عليها فيهما إساءة بالتشريعات الأخرى،^{٣٤١} خصوصاً وأن الصلح يحقق امتيازات عدة لطرفي المنازعة، فهو من جهة يجعل العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين قائمة على التفاهم والتعاون، فالصلح يجعل العلاقة بينهم ما أمكن بعدة عن النزاع والحصومة، وخاصة ذات الطابع الجبائي، هذا إلى جانب ما يوفره التصالح على القضاء والإدارة الضريبية من جهد ووقت قد يهدران دون طائل أو جدوى من أجل جرائم بسيطة وذات خطورة أقل.^{٣٤٢}

أما بالنسبة للضريبة الجمركية فقد أجازت المادة ٢١١ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك، لمدير عام الجمارك أو من يفوضه الأمين، بدلاً من أن يتخذ رفع الدعوى الجنائية أو إتخاذ أي إجراءات في جرائم التهرب، والمخالفات التي ترتكب أو يشتبه في ارتكابها ضد أحكام هذا القانون واللوائح الصادرة بمقتضاه،

^{٣٤٠} الجهاني، أحمد صادق. نظام التجريم والعقاب في التشريع الضريبي. بحث مقدم في ندوة النظام الضريبي في ليبيا: التقييم والإصلاح. الجزء الأول. مرجع سابق. ص ٢٩٥.

^{٣٤١} ميلاد، سلامة الأمين رجب. ضمانات الممول في التشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ١٧٤.

^{٣٤٢} أرحومه، موسى مسعود. التصالح في الجرائم الضريبية. بحث مقدم في ندوة النظام الضريبي في ليبيا: التقييم والإصلاح. الجزء الأول. مرجع سابق. ص ٣٠٧.

أن يجري التصالح قبل صدور الحكم الابتدائي من المحكمة الابتدائية في كل الجرائم باستثناء الجرائم المنصوص عليها في المادة ٢٠٤ من هذا القانون.

وقد أعطى هذا القانون كامل السلطة لمدير عام الجمارك أو من يفوضه الأمين في أن يقبل من الجاني مبلغ لا يتجاوز الحد الأقصى للغرامة المفروضة، وذلك علاوة على المصادرة إذا كانت واجبة.

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للصلح الضريبي وشكله وآثاره

أولاً: الطبيعة القانونية للصلح الضريبي والسلطة المختصة بقبوله

١ الطبيعة القانونية للصلح الضريبي

لقد ثار جدل كبير حول مركز الممول المتصالح مع الإدارة الضريبية هل يعتبر مركزاً تعاقدياً أم ماذا؟

هناك عدة اتجاهات فقهية برزت لتحديد الطبيعة القانونية للصلح الضريبي، حيث أوردت في مجملها بأن الصلح لا يعتبر عقداً بين الممول والإدارة، وقد اختلفت هذه الاتجاهات في تحديد طبيعته، فمن الفقه من يقول بأن الطبيعة القانونية للصلح ما هي إلا عمل إجرائي، ويترتب على هذا العمل آثار بقوة القانون،^{٣٤٣} ولا يتحقق هذا الصلح إلا بعد مضي مدة من الربط أو وقوع الجريمة، وبالتالي يؤدي إلى انقضاء الخصومة القائمة سواء قبل الفصل في التظلم من اللجنة الابتدائية، أو قبل رفع الدعوى فيما يتعلق بالصلح في الجرائم أو بعدها.

بالتالي ووفقاً لوجه نظر هذا الفقه فإن القانون بهذا الوصف يعتبر هو مصدر الصلح وهو من تولى ترتيب آثاره القانونية، وليس للإدارة أي حاجة في ترتيب آثار الصلح.

بينما يتجه فريق آخر من الذين يرفضون فكرة اعتبار الإنفاق الذي يجري بين الإدارة والممول هو عقد صلح أو غير ذلك من العقود إلى القول بأن الإنفاق المذكور بأنه لو كان عقداً لكان هذا العقد هو المنشئ للالتزام بالضريبة، وأنه لا يمكن التسليم بأن الضريبة مصدرها التعاقد، لأن دين الضريبة يعتبر موجوداً منذ توافر الواقعة المنشئة له، وأنه حتى في الحالة التي تقتصر فيها مهمة العقد على تنظيم علاقة سابقة عليه فإنه يعتبر

^{٣٤٣} الصلح في المادة الضريبية. ٢٠١٥. مجلة المعرفة القانونية.

حينئذ مصدر التزامات كل من المتعاقدين، كما أن إليه المرجع حينئذ في تبين حدود تلك الالتزامات، وليس هذا كله شأن الضريبة.^{٣٤٤}

وقد رأى جانب آخر من الفقه بأنه لكي يمكن اعتبار الصلح الضريبي عقداً بين الإدارة الضريبية والممول يجب توافر شروط معينة لا يمكن توافرها في الصلح ومنها:

أ-العقد وكما هو معروف في القانون المدني يوجب التقاء إرادتين ويجب أن تكون هذه الإرادة متطابقة لإحداث الأثر القانوني، وهذا الاتفاق غير موجود في الصلح الضريبي، لأن الإدارة الضريبية لا تعقد اتفاق مع الممول عند إجراء الصلح فهناك شروطاً معينة قد وضعت مسبقاً منصوص عليها من قبل القانون ومتى توفرت هذه الشروط انعقد الصلح.

ب- كما أنه ووفقاً للقواعد التي يقوم عليها العقد يجب أن يكون هناك تطابق في الإرادتين أي إرادة الممول والإدارة، وهذا التطابق لا يتوافر في الصلح الضريبي فالإدارة لها اليد الطولى في الصلح ولها السلطة التقديرية في عملية الصلح.^{٣٤٥}

بينما اتجه جانب من الفقه المصري إلى اعتبار الصلح استثناء من الأصل العام المقرر في القانون الضريبي بحيث يكون فيه مركز الممول المتصالح مع الإدارة الضريبية هو مركز تعاقدية، وليس من المراكز التنظيمية العامة، ولعل هذا هو الاستثناء الوحيد الذي يكون فيه مركز الممول تعاقدياً.^{٣٤٦}

أخيراً يمكن القول بأن الصلح بين الممول مقدم الصلح والإدارة الضريبية ليس عقداً، بحيث لا يمكن القول بأن الممول هنا في مركز تعاقدية مع الإدارة وإنما هو مركز تنظيمي يرسم حدوده ومعالجه ويحدد مضمونه القانون الضريبي، ولا يشغل الممول مقدم طلب الصلح المركز التنظيمي هذا إلا بصدور قرار إداري من قبل الإدارة الضريبية تقبل فيه طلب الصلح.

^{٣٤٤} انظر تفصيلاً. الصلابي، فرج يوسف محمد. المنازعات الضريبية في القانون الليبي. مرجع سابق. ص ٢٠٤

^{٣٤٥} محمد علوم محمد. التكييف القانوني للتسوية الصلحية الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ. مرجع سابق. ص ٣٥٨.

^{٣٤٦} محمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في التشريع المصري. مرجع سابق. ص ١٣٧.

بناءً على ما تقدم يمكن القول بأن الصلح الضريبي لا يعتبر اتفاقاً بين إرادتين كما هو معروف في القانون المدني، وإنما هو عبارة عن تصرف قانوني من جانب واحد.

٢ السلطة المختصة بقبول الصلح الضريبي

إن قبول الصلح من قبل الإدارة الضريبية يعد شرطاً لازماً لإتمام الصلح الضريبي فصدور الموافقة من الجهة المخولة قانوناً بإجراء الصلح يعد أمراً ضرورياً لعملية إتمام الصلح الضريبي، إذاً من هي الجهة المختصة قانوناً بقبول الصلح وما مدى أهمية هذا القبول؟

إن صدور الموافقة على الصلح من الجهة التي خولها القانون سلطة للتصالح مع الممول أمر ضروري وقد حددت المادة ١٧ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل الليبي الجهة المختصة بقبول طلب الصلح من الممول وتمثل هذه الجهة في مصلحة الضرائب المتمثلة في مدير عام المصلحة.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجوز لمدير المصلحة أن يكلف نوابه أو مديري إدارات الضرائب في مباشرة هذا الإختصاص وإن لم ينص على ذلك صراحة في هذه المادة إلا أنه ونظراً لتعاظم المشاغل والأعباء الوظيفية الملقاة على عاتق رئيس المصلحة فقد نصت المادة ٩٥ من هذا القانون على أنه من حق مدير المصلحة في إنابة غيره لمباشرة بعض الإختصاصات المقررة له بمقتضى هذا القانون.

وهذا خلافاً لما جاء في نص المادة ١١ من قانون الجمارك رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ حيث نصت صراحةً على أنه لمدير عام الجمارك أو من يفوضه الأمين أن يقبل إجراء الصلح من الممول وإجراء عملية الصلح.

ولصدور القبول في الصلح الضريبي أهمية كبيرة، إذ أن الصلح الضريبي يخضع لنظام قانوني مميز عن بقية القوانين حيث أنه لا يجوز لمصلحة الضرائب فرض الصلح على الممول المخالف وذلك بقرار يصدر منها إذا ما رفض الصلح معها واختار طريق الطعن والإلتجاء للقضاء لكي يثبت براءته من التهم المسندة إليه.

وفي المقابل فإن المخالف ليس له الحق في الزام الإدارة الضريبية بقبول طلب الصلح فالإدارة الضريبية لها سلطة تقديرية في إجراء الصلح من عدمه، فالصلح ليس حقاً للمتهم، فلا تلزم الإدارة الضريبية بالاستجابة إليه

إذا طلبه،^{٣٤٧} فهو يدخل ضمن سلطتها التقديرية، ودون معقب عليها في ذلك من أية جهة قضائية،^{٣٤٨} وذلك خلافاً لما كان مقرراً في قانون الإجراءات الجنائية بشأن الصلح في المخالفات إذ كان يتعين على سلطة الضبط أو سلطة الإتهام أن تعرض الصلح على المتهم دائماً قبل رفع الدعوى.^{٣٤٩}

ولكن بالرغم من أن القانون قد منح الإدارة سلطة تقديرية في قبول الصلح من عدمه، إلا أنه وفي حالة ما توافرت الشروط والمسوغات اللازمة في طلب الصلح المقدم من الممول حق على الإدارة قبوله وإلا عُدت متعسفة في استعمالها لسلطتها التقديرية.^{٣٥٠}

ثانياً: شكل وميعاد الصلح الضريبي وآثاره

١ شكل وميعاد الصلح الضريبي

لم يشترط المشرع اللبّي شكلاً خاصاً ومحددًا لإجراء الصلح، وبالتالي يمكن تقديمه في أي صورة تكشف عن مضمونه بوضوح، فيكفي إذا كان المتهم هو الذي طلب التصالح، أن يعبر عن رغبته في ذلك بالوسيلة التي يراها مناسبة، سواء بطلب كتابي أو شفهي على أن يقدم الطلب من صاحب الشأن أو من ينيبه بصفة قانونية وفي الميعاد المحدد قانوناً.

والواقع العملي أثبت أن جهة الإدارة قد أكدت على ضرورة الكتابة لإجراء التصالح، ولكن هذا لا يعني أن هذا الإجراء لازم لصحة انعقاد الصلح، وما ينبغي أن يتضمنه من بيانات جوهرية، والتي يرتب عليها القانون أثراً معيناً، لا سيما في حالة صدور الطلب من وكيل المتهم للتحقق مما إذا كانت وكالته قانونية أم أمّا غير ذلك.

^{٣٤٧} سرور، أحمد فتحي. الجرائم الضريبية. مرجع سابق. ص ٣٥٣.

^{٣٤٨} أرحومه، موسى مسعود. التصالح في الجرائم الضريبية. بحث مقدم في ندوة النظام الضريبي في ليبيا: التقييم والإصلاح. مرجع سابق. ص ٣١٨.

^{٣٤٩} سرور، أحمد فتحي. الجرائم الضريبية. مرجع سابق. ص ٢٥٩.

^{٣٥٠} محمد علوم محمد. ٢٠٠٧. التكييف القانوني للتسوية الصلحية الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ. مرجع سابق. ص ٣٥٣.

والصلح يجب أن يكون خلال مدة معينة حددها القانون إذا أن الصلح لكي يكون صحيحاً يجب أن يتم خلال أو في الوقت الذي حدده المشرع واختلفت التشريعات الضريبية في تحديد التوقيت الذي يقدم فيه الصلح، حيث أجاز المشرع المصري إجراء الصلح أثناء نظر الدعوى وقبل الحكم فيها نهائياً.^{٣٥١}

أما التشريع الضريبي الليبي فقد نص على أنه يمكن طلب إجراء الصلح خلال خمسة وأربعين يوماً من إعلان الضريبة المستحقة حسب الربط، هذا في حالة لم يتظلم الممول أمام اللجنة الابتدائية، أما في حالة ما تظلم فيكون له الحق في طلب الصلح حتى صدور قرار نهائي من هذه اللجنة.^{٣٥٢}

والملاحظ أن المشرع الليبي قد تبني موقفاً وسطاً لتحديد ميعاد التقدم بطلب الصلح فقد فتح باب الصلح مباشرة بعد فوات خمسة وأربعين يوم من إعلان الربط، وكذلك لم يمنع الصلح في حالة ما تظلم الممول للجنة الابتدائية.

٢ آثار الصلح

متى انعقد الصلح صحيحاً يصبح نهائياً وملزماً لطرفيه، فلا يجوز للإدارة العدول عنه،^{٣٥٣} على أن التزام المصلحة بالاتفاق المذكور ليس مطلقاً إذ يبيح لها الشارع في بعض الأحيان الرجوع عن ذلك الاتفاق إذا توفرت حالة من حالات الربط الإضافي التي نصت عليها المادة ١٨ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل، لأنه من المستقر عليه أن قوة القرارات الملزمة لا تقف حجر عثرة في سبيل ربط تكميلي عن عناصر نشاط أخرى كانت مجهولة لم يتناولها الربط السابق، على أنه وحتى في مثل هذه الأحوال فقد استقرت الأحكام القضائية على اقتصار إعادة التقدير على فحص أرباح النشاط التجاري الجديد مع بقاء الاتفاق بين مأمورية الضرائب والممول تقدير أرباحه لا يمنع من إعادة التقدير إذا كان مشوباً بخطأ أو غش أو تدليس من جانب الممول، أو إذا كانت هناك عناصر جديدة لم يشمل الاتفاق تقدير أرباحها.^{٣٥٤}

^{٣٥١} نص المادة ١٧ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل ونص المادة ٢١١ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

^{٣٥٢} الصلح في المادة الضريبية. ٢٠١٥ مجلة المعرفة القانونية.

^{٣٥٣} محمد عبدالروؤف محمد. المنازعة الضريبية في التشريع المصري. مرجع سابق. ص ١٣٨.

^{٣٥٤} أنظر تفصيلاً. الصلابي، فرج يوسف محمد. المنازعات الضريبية في القانون الليبي. مرجع سابق. ص ٢٠٦.

ومن أهم الآثار التي تترتب على التصالح هي انقضاء الدعوى الجنائية إذا انعقدت، أو يحول دون انعقادها إذا لم تنعقد بعد، وهذا ما عبرت عنه صراحة المادة ١١ من القانون رقم ١٩ لسنة ١٩٩٢ بشأن ضريبة الإنتاج في فقرتها الأخيرة التي تنص على أنه "يترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية".

وهذا المعنى أفصحت عنه أيضاً المادة ١٣٨ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل المصري، فقد رتب المشرع الضريبي المصري على الصلح في الجرائم الضريبية الحكم بانقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح، وتنقضي تبعاً لذلك بقوة النص الآثار المترتبة على الدعوى الجنائية، وإذا كان المتهم مقيد الحرية تنفيذاً للحكم الصادر عليه في إحدى الجرائم الضريبية التي تم من أجلها التصالح تأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ الحكم وإخلاء سبيل المتهم، إذاً فالصلح وفقاً لهذا النص يتعدى أثره إلى ما بعد صدور الحكم النهائي، أى إلى العقوبة ذاتها، فيؤدى إلى وقف تنفيذها، بينما نجد أن القانون المغربي في الفقرة الثالثة من الفصل الأول من القانون رقم ٢٧٣ بشأن قانون الجمارك نصت على أنه في حالة ما انعقد الصلح بعد صدور حكم نهائي في المنازعة لا يتم وقف تنفيذ عقوبة الحبس وأيضاً التدبير الوقائي باستثناء تدبير منع الإقامة في الدائرة الجمركية، فالممول المتهم لا يستطيع أن يتمسك بالصلح الذي تم بينه وبين الإدارة الضريبية لإسقاط العقوبات المقررة والمتمثلة في الحبس والتدابير الوقائية الشخصية^{٣٥٥}.

خلصت الدراسة في هذا المبحث إلى أن المنازعة الضريبية تحمل نوع من الخصوصية، باعتبارها تمر بمراحل التسوية الإدارية، وذلك من خلال مكنة الصلح التي أعطاها المشرع للممول حتى وأن قيدها ببعض الشروط، ونصه عليها في بعض التشريعات الضريبية دون الأخرى، فقد جعلها وسيلة اختيارية، للممول الخيار في اللجوء إليها أو لا، وقد اتضح أن للصلح فائدة كبيرة في فض هذا النوع من المنازعات الضريبية،

إذاً فالصلح بين الممول والإدارة الضريبية يعتبر من المراحل الإدارية لفض النزاع بين الإدارة والممول، وفي المقابل أجاز المشرع الليبي في حالة لم يتم اللجوء للصلح في الخلافات الدائرة بين الممول والمصلحة طرح النزاع على لجان إدارية ذات اختصاص قضائي، وهذه اللجان تصدر قرارات إدارية نهائية وينظر أمامها النزاع على درجتين ابتدائي واستئناف وهذا ما ستم دراسته في المبحث الثاني من هذا الفصل.

^{٣٥٥} الفقرة الثالثة من الفصل الأول من القانون رقم ٢٧٣ المغربي. بشأن قانون الجمارك.

المبحث الثاني: المنازعة الضريبية أمام لجان الطعون الضريبية في القانون الليبي

أجاز المشرع الضريبي الليبي في حالة لم يتم اللجوء إلى الصلح لفض الخلافات الدائرة بين الإدارة والممول باعتباره وسيلة اختيارية للممول اللجوء إليه أو عدم اللجوء، طرح النزاع على لجان إدارية ذات اختصاص قضائي، وهذه اللجان تصدر قرارات إدارية نهائية، وينظر أمامها على درجتين ابتدائي واستئناف، وقد الرم المشرع اللجوء إليها قبل عرض النزاع على الهيئات القضائية،^{٣٥٦} وهذا استثناء من الأصل الذي يجعل التظلم الإداري أمر اختياري ممكن أن يلجأ إليه المكلف أو لا،^{٣٥٧} كما أنه أجاز للجان من هذا النوع النظر في المنازعات المتعلقة بالضريبة العقارية، وذلك بموجب نص المادة ١٠ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على العقارات رقم ٢ لسنة ١٩٨٦م، ولكن تجدر الإشارة إلى أن المشرع لم يعط الصلاحية لمثل هذه اللجان بالفصل في المنازعات المتعلقة بقانون الضريبة على المواشي والدواجن مع التنويه إلى أن اللائحة التنفيذية للقانون السابق على صدور القانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠١ قد أحالت مسألة المنازعة إلى قانون ضريبة الدخل، حيث نصت المادة ٨ "على أنه يتبع في شأن التظلم والطعن في القرارات الصادرة بالفصل فيه الأحكام المقررة بشأن التظلم في إقرارات ربط ضريبة الدخل والطعن في القرارات الصادرة بالفصل فيه المنصوص عليها بقانون ضرائب الدخل ولائحته التنفيذية"^{٣٥٨}، أما نصوص القانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠١ ولائحته التنفيذية جاءت خالية من مثل هذه الإحالة.

^{٣٥٦} أن الطعن الإداري يعتبر شرطاً لقبول الدعوى القضائية، وهذا ما قضت به محكمة النقض المصرية في الطعن الإداري رقم ٢٧٩ سنة ٣٩ ق جلسة ١٩٧٤/٦/٢٣، حيث قضت "أنه لا يقبل الطعن في الأحكام بدعوى بطلانه مبتدئه، ما دام أن القانون قد نظم طرقاً للطعن عليها، ولما كانت المادتان ١٦١، ١٦٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد رسمتا لدوي الشأن طريق الطعن في قرارات لجان الضرائب، إذا أرادوا التظلم منها بقصد إعادة النظر فيما قضت به، أو بقصد الغائها بسبب بطلانها، أو بطلان الإجراءات التي بنيت عليها، وحددتا لذلك مواعيد وإجراءات خاصة، فإنه لا يجوز رفع دعوى مبتدئه بطلان تلك القرارات ويكون السبيل إلى بحث أسباب العوار التي تلحقها هو الطعن عليها بذلك الطريق الذي نص عليه القانون".

^{٣٥٧} بوغالب، محمد. الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعة الضريبية. مداخلة أقيمت في ندوة المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال توجهات المجلس الأعلى. المركب الرياضي والإجتماعي لبنك المغرب حي الرياض - مدينة العرفان. المكتبة القانونية العربية. WWW.bibliotdroit.co

^{٣٥٨} - نص المادة ٨ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة على المواشي.

كما أن قانون ضريبة الإنتاج لم يرد فيها نص بخصوص هذه اللجان، مع ملاحظة أن هذه اللجان هي الأسرع في الفصل في المنازعات من جهات التقاضي العادية، كما أنها أبعث إلى الاضئنان لدى الممول من اللجان الإدارية البعثة التي لا تشمل عضواً قضائياً، أو أحد من ذوي الخبرة، وتجدد الإشارة إلى أن هذه اللجان الإدارية بدورها لم يرد بها نص في قانون الجمارك السابق ولكن نصت المادة ٢١٣ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك الجديد على أنه "تشكل بمصلحة الجمارك لجنة لفض المنازعات الجمركية القيمة-المنشأ- التعريف، برئاسة قاض لا تقل درجته عن رئيس محكمة ابتدائية وعضوية مندوب عن مصلحة الجمارك وصاحب الشأن أو ممثل عنه، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون نظام عمل اللجنة ويصدر بتشكيلها قرار من الأمين".

إذ أنه وقبل صدور هذا القانون أثبت الواقع العملي أن هناك ما يسمى "بالجنة الفنية" داخل مصلحة الجمارك تبث في النزاع الدائر بين الممول ومصلحة الجمارك، مع العلم بأن هذه اللجان ليس لها أي سند قانوني، إنما أسند لها هذا الاختصاص بموجب قرار رقم ٣ لسنة ١٤٢٧م بشأن إعادة التنظيم الداخلي لمصلحة الجمارك.

أما فيما يتعلق بالضريبة على الإنتاج فقد نصت المادة ٧ من اللائحة التنفيذية على نوع من التظلم الإداري، وهو التظلم إلى رئيس المصلحة.

والملاحظ على هذه النصوص الضريبية أنها تحتوي على عجز تشريعي لم يراع فيه المشرع العدالة، لأن تحقيق العدالة يقتضي من المشرع أن يراعي في نصوصه تحديد القواعد المنظمة للمنازعات الضريبية، والأسس المقررة لتنظيم الدعاوى الموضوعية، وجمع شتاتها، كي لا يكون الممول مشتت الدهن بين هذا الطريق وذاك، فبتحديده لهذه القواعد وبنصوص واضحة تتحقق العدالة وتتوافر الثقة المتبادلة بين الممول والأدارة الضريبية.^{٣٥٩}

إذاً فالمشرع الضريبي الليبي قد انتهج ثلاث طرق إدارية لحل النزاع بين الممول والإدارة تتمثل في:

١- الصلح: والذي لم يتم النص عليه إلا في قوانين معينة والذي تم دراسته في المطلب الثاني في المبحث الأول.

^{٣٥٩} ميلاد، سلمة الأمين رجب. ضمانات الممول في التشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ١٨٠.

٢- التظلم الإداري: الذي يتمثل في نص المادة ٧ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الإنتاج، وقد تمت الإشارة إليه في توضيح الفرق بينه وبين الصلح.

٣- التظلم إلى لجان إدارية ذات اختصاص قضائي على درجتين ابتدائي، واستئناف، وقد وضع المشرع ضوابط وأصول وإجراءات يجب اتباعها عند طرق هذا الباب، بالتالي سيتم دراسة الشروط والضوابط التي يجب توافرها في هذه اللجان في المطلب الأول، وأحكام الطعن أمام هذه اللجان والحلول التي جاء بها المشرع المصري فيما يتعلق بهذه الأصول والأحكام في مطلب ثاني.

المطلب الأول: شروط وضوابط اللجان الإدارية ذات الإختصاص القضائي في القانون الليبي

تخضع لجان المنازعات الضريبية باعتبارها لجاناً إدارية ذات اختصاص قضائي إلى جملة من القواعد والإجراءات يضعها المشرع، وهذه الإجراءات تنظم إنشاء هذه اللجان وتشكيلها وانعقادها ولكن قبل الخوض في ذلك، ما هو التكييف القانوني للجان الطعون الضريبية؟

الفرع الأول: التكييف القانوني للجان الطعون الضريبية وطبيعة قراراتها

إن الجدل حول تحديد الطبيعة القانونية للجان الطعون الضريبية كبير بين الفقه والقضاء، وبالتالي سنتناول موقف كلاً من المشرع والفقه الضريبي من طبيعة اللجان الطعون الضريبية أولاً، ثم موقف القضاء منها ثانياً.

أولاً: موقف المشرع والفقه من الطبيعة القانونية للجان الطعون الضريبية

١ موقف المشرع من التكييف القانوني للجان الطعون الضريبية

نصت المادة ٥ من قانون ٨٨ لسنة ١٩٧١ بشأن القضاء الإداري على أنه "فيما عدا القرارات الصادرة عن هيئات التوفيق والتحكيم في منازعات العمل تفصل دائرة القضاء الإداري في الطعون التي ترفع ضد القرارات

النهائية الصادرة عن جهات إدارية ذات الاختصاص القضائي 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 "٣٦٠".

ويتضح من هذا النص أن المشرع الليبي قد حسم أي خلاف قد يحدث حول التكييف القانوني للجان الطعون الضريبية، وهل تعتبر ذات طبيعة إدارية بحتة، وما تصدره من قرارات تعتبر قرارات إدارية، أو أنها ذات طبيعة قضائية، وما تصدره يعتبر أحكاماً، أو أنها ذات طبيعة مزدوجة وقراراتها مزدوجة، وهذا ما استقرت عليه المحكمة العليا في بداية الأمر.

فقد قرر المشرع في هذه المادة أن هذه اللجان هي لجان إدارية ذات اختصاص قضائي تختص بالفصل في التظلمات التي يقدمها الممول خلال المرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية، وتصدر عنها قرارات إدارية نهائية، يطعن فيها أمام دوائر القضاء الإداري بمحاكم الاستئناف بالقضاء العادي المدني.

٢ موقف الفقه من الطبيعة القانونية للجان الطعون الضريبية

إن موضوع الطبيعة القانونية للجان الطعون الضريبية قد أثار جدل كبير عند الفقه مما أدى في نهاية الأمر إلى وجود العديد من الآراء المختلفة حول هذه الطبيعة، فمن الفقه من اعتبرها لجان قضائية وليست إدارية وذلك لأن الإدارة لا تسمح بالأغلبية في تشكيل هذه اللجان من حيث الأعضاء،^{٣٦١} بينما ذهب جانب آخر إلى القول بأن هذه اللجان تعتبر من المحاكم الإدارية بمعنى الكلمة، واستند هذا الفريق في رأيه إلى أن المكلف والإدارة الضريبية كلاهما هنا يقف أمام اللجنة لكي يدافع عن وجهة نظره، وقرار هذه اللجنة يكون ملزماً لكلاهما وذلك في الحدود التي وضعها أو قررها القانون، إضافة إلى ذلك فقد استند هذا الاتجاه أيضاً إلى أن الإدارة الضريبية ليس لها أي تأثير على هذه اللجان حتى وإن أرسلت إليها تعليماتها ومنشوراتها فإن ذلك من باب العلم والاستئناس لا غير.^{٣٦٢}

^{٣٦٠} المادة ٥ من قانون ٨٨ لسنة ١٩٧١ بشأن القضاء الإداري.

^{٣٦١} هندارا، عزيزة. ٢٠١١. المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق. دار أبي قرقاق للطباعة والنشر: الرباط. ط ١. ص ١٣٣.

^{٣٦٢} بشور، عصام. ١٩٩٦-١٩٩٧ المالية العامة والتشريع الضريبي. مرجع سابق. ص ١٨١.

ومن الفقه من اعتبر هذه اللجان هي لجان تتسم بالطابع الإداري وأن قراراتها قرارات إدارية قابلة للطعن فيها أمام القضاء، مستنداً إلى المعيار الشكلي والموضوعي للترقية بين القرار القضائي والقرار الإداري، باعتبار أن القرارات الصادرة من هذه اللجان تعتبر قرارات إدارية لأنها تتسم بالطابع الإداري.

ثانياً: موقف القضاء من الطبيعة القانونية للجان الطعون الضريبية

يمكن القول أنه ومن استقراء أحكام المحكمة العليا بهذا الخصوص اتضح أنها لم تتخذ معياراً محدداً في بداية الأمر من مسألة تكييف القرارات النهائية الصادرة من هذه اللجان هل تعتبر قرارات إدارية لأنها تتسم بالطابع الإداري باعتبارها صادرة من قبل جهات إدارية ذات الاختصاص القضائي، والتي تعتبر لجان الطعون الضريبية خير مثال لها.

فقد نصت في قرار لها صدر في ٣٠ يونيو ١٩٦٠ على أنه "من المسلم به أن الهيئة التي أصدرت القرار أو الحكم المطعون فيهما هيئة قضائية، والحكم الصادر منها يمكن اعتباره قضائياً أخذاً بالمعيار الموضوعي، لأنه صدر من جهة قضائية، ويمكن اعتباره قراراً إدارياً، لأنه فصل في دعوى موضوعها إدارياً، وهو الادعاء بسوء السلوك وطلب الحرمان من مزاولة مهنة المحاماة، وتأسيساً على ما تقدم فإن هذه المحكمة العليا ترسي قاعدة إدارية تتفق وروح التشريع الليبي بالقانون رقم ٤/١٩٥٢، وتسميتها قاعدة ازدواج القرارات حيث يكون القرار والحكم المطعون فيهما من القرارات القضائية والإدارية في وقت واحد".^{٣٦٣}

ومن الفقه الليبي من اعتبر هذه التسمية التي وصلت إليها المحكمة العليا الليبية هي نتيجة غريبة وشادة، ورأى بأنها ربما تؤدي إلى نوع من الغلو في رقابة جميع الأعمال القانونية التي لا يتحقق في وصفها المعيار المختلط.^{٣٦٤}

وبذلك فقد هجرت المحكمة العليا هذه القاعدة، بل أنها حسمت الموضوع في قرارها الصادر في ٢٢ مارس ١٩٧٠، بتبنيها المعيار الشكلي في التفرقة بين الأعمال الإدارية والأعمال القضائية، إذ قالت "حسم المشرع الليبي الخلاف حول الجهة المختصة بالفصل في القرارات الصادرة من هيئات إدارية ذات اختصاص قضائي بما

^{٣٦٣} طعن إداري رقم ٣/٣. قضاء المحكمة العليا. الجزء الثاني. ص ٥١.

^{٣٦٤} القاضي، نصر الدين مصباح. النظرية العامة للتأديب في الوظيفة العامة. رسالة دكتوراه. ط ثانية. القاهرة دار الفكر العربي. ص ٤٩٣.

نص عليه في الفقرة الأولى من المادة ٢١ من قانون المحكمة العليا على أنه ليس لأية محكمة أخرى حق الفصل في هذه القرارات، فجعل معيار التفرقة بين القرار الإداري والقرار القضائي هو الجهة التي أصدرت القرار، فإن كانت بحكم تشكيلها هيئة إدارية اعتبر القرار إدارياً، دون النظر إلى طبيعة العمل الصادر منها هل هو عمل إداري أم قضائي".^{٣٦٥}

كما أكدت على ذلك في حكمها الصادر في الطعن الإداري رقم ٣٧/٤٣ ف جلسة ١٩٩٢/١/٥، والذي قالت فيه "إن مفاد نصوص قرار اللجنة الشعبية العامة رقم ٨٣/٥٩٥ المعدل بالقرار رقم ٨٦/٢٥٦ أن اللجنة المشكلة برئاسة قاضي بدرجة رئيس محكمة لنظر الطعون هي لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي، وقراراتها يجوز الطعن فيها أمام القضاء الإداري بمقتضى المادة الخامسة من القانون رقم ٨٨ لسنة ١٩٧١...".

وتجدر الإشارة إلى أن مجلس الدولة المصري في بداية الأمر قد تبنى المعيار الشكلي في التفرقة بين القرار القضائي والقرار الإداري، حيث أورد أنه بالنسبة للأعمال القضائية الصادرة من جهات إدارية ذات اختصاص قضائي واعتبرها قرارات إدارية يجوز الطعن فيها بالإلغاء.^{٣٦٦}

وقد بينت المحكمة الإدارية العليا المصرية في هذا الصدد أن مجلس المراجعة الذي تم النص عليه في القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ م في ما يتعلق بالضريبة على العقارات المبنية هو جهة إدارية ذات اختصاص قضائي تُصدر قرارات نهائية في التظلمات المقدمة إليها.

وفي أحكام أخرى نجد أن القضاء في مصر قد تبنى المعيارين معاً للتمييز بين القرار القضائي والقرار الإداري، فقد اتضح ذلك في حكم صدر من محكمة القضاء الإداري الصادر بتاريخ ١٣/١٢/١٩٥٤ حيث نص على "إن شراح القانون العام قد اختلفوا في وضع معايير للتفرقة بين القرار القضائي والقرار الإداري، فمنهم من أخذ بالمعيار الشكلي، ويتضمن أن القرار القضائي هو الذي يصدر من جهة منحها القانون ولاية القضاء.

^{٣٦٥} طعن إداري رقم ١٦/٧ ق . مجلة المحكمة العليا السنة السادسة. العدد الرابع. ص ٨.

^{٣٦٦} المكاي، عاطف عبدالله. ٢٠١٢. القرار الإداري. مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع. ط ١. ص ٣٩.

ومنهم من أخذ بالمعيار الموضوعي، وهو ينتهي إلى أن القرار القضائي هو الذي يصدر في خصومة لبيان حكم القانون فيها.

بينما يرى آخرون أن يؤخذ بالمعيارين معاً، الشكلي والموضوعي، وقد اتجه في فرنسا ثم في مصر إلى هذا الرأي الأخير، وإن الراجح هو الأخذ بالمعيارين معاً مع بعض الضوابط، وذلك أن القرار القضائي يختلف عن القرار الإداري في أن الأول يصدر من هيئة استمدت ولاية القضاء من قانون محدد لاختصاصها مبين لإجراءاتها، وما إذا كان ما يصدر من أحكام نهائية أو قابلة للطعن، مع بيان الهيئات التي تفصل في الحالة الثانية، وأن يكون هذا القرار حاسماً في خصومة أي نزاع بين الطرفين، مع بيان القواعد القانونية التي تنطبق عليها ووجه الفصل فيها"، يفهم من هذا الحكم أن القضاء في مصر قد مزج بين المعيارين معاً للتمييز بين القرار القضائي والقرار الإداري.^{٣٦٧}

كما وقد أوضحت محكمة النقض المغربية موقفها من الطبعية القانونية للجان الطعون الضريبية في قرارها الصادر في ١٩٦٢ حيث نص على "وهكذا فعندما أنشأ المشرع هذه اللجان الضريبية لم يكن يهدف إلى إنشاء قضاء إداري لأسس الضريبة ولكن فقط منح الأشخاص المفروضة عليهم هذه الضريبة ضماناً إضافية للبحث والتقدير من طرف هيئات إدارية متضمنة بسلطة اتخاذ القرار في مسائل واقعية من شأنها المساهمة في تحديد أسس الضريبة، لذا فالطعون المقدمة إلى اللجنة المركزية ضد قراراتها اللجان الضريبية المحلية ليس لها طابع قضائي وبالتالي فإن الطعن بالنقض المقدم من طرف شركة (X) ضد القرار الصادر عن اللجنة المذكورة غير مقبول".^{٣٦٨}

^{٣٦٧} الزبيدي، محمود عبد على حميد. ٢٠١٨. النظام القانوني لإقتضاء الدعوى الإدارية من دون الحكم بالموضوع دراسة مقارنة. المركز العربي للنشر والتوزيع. ط أولى. ص ٣٧٤.

^{٣٦٨} قرار رقم ٢٤٦ صادر بتاريخ ١٢/٧/١٩٦٢. منشور بمرجع الدكتوراة عزيزة هنداز. ٢٠١١. المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق. مرجع سابق. ص ١٣٥.

بالتالي فإن عمل القضاء الإداري بشقيه الغرفة الإدارية، والمحاكم الإدارية بالمجلس الأعلى تواتر على اعتبار اللجان الضريبية الإدارية لجاناً إدارية تُنفى عنها أي صفة قضائية.^{٣٦٩}

أخيراً ومن خلال استقراء أحكام القضاء الليبي أو المصري، يمكن القول بأن القرارات الصادرة من لجان الطعون الضريبية هي قرارات إدارية قابلة للطعن فيها أمام القضاء، فما هي القواعد والإجراءات التي وضعها المشرع من حيث تشكيلها واختصاصها؟

ستتم دراسة هذه القواعد والإجراءات على النحو التالي:

الفرع الثاني: تشكيل لجان الطعون الضريبية واختصاصها

أولاً: إنشاء لجان الطعون الضريبية وتشكيلها

أ إنشاء لجان الطعون الضريبية

بالنسبة إلى إنشاء هذه اللجان سواء أكانت اللجان الابتدائية أم اللجان الاستئنافية فالأصل فيها أن تنشأ بقانون أو بناء على قانون، وقد تم إنشاؤها في القانون الليبي وفقاً للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل، كما تم النص على مثل هذه اللجان في القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك للنظر في الطعون الجمركية ولم يكن منصوص على مثلها في القانون رقم ٦٧ لسنة ١٩٧٢ الملغي وبالتالي فإن القانون الجديد المتعلق بالضريبة الجمركية قد نص على إنشائها.

ب تشكيل لجان الطعون الضريبية

عهد القانون الليبي في قانون الضريبة على الدخل رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ اختصاص تشكيل اللجان الابتدائية واللجان الاستئنافية إلى أمين اللجنة الشعبية العامة للمالية، على أن تتوفر في جميع أعضاء اللجان الشروط التي حددها القانون، وأن يتم اختيارهم وفقاً للإجراءات التي حددها القانون^{٣٧٠}، حيث اشترطت المادة ٦ منه بأن

^{٣٦٩} حليمي، عبدالواحد. ٢٠١٩. مسطرة التحكيم أمام اللجان الضريبية بين النص القانوني والعمل القضائي. مجلة القانون والاعمال الدولية. جامعة الحسن الأول. ص ١٣.

^{٣٧٠} المادة ٦ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن قانون الضرائب على الدخل.

تشكل اللجنة الابتدائية من أحد قضاة المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة تختاره جمعيتها العمومية وعضوية اثنين من موظفي المالية لا تقل درجة أي منهما عن التاسعة، وعلى أن لا يكونا من موظفي مصلحة الضرائب، كما نصت المادة ١٢ على أن تشكل اللجنة الاستثنائية برئاسة رئيس المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة، وعضوية أحد أعضاء الجهاز الرقابي المختص لا تقل درجته عن العاشرة يرشحه أمين اللجنة الشعبية العامة للجهاز، أو أحد ذوي الخبرة في المسائل التجارية أو المحاسبية، وقد أجازت هذه المادة أن يتضمن قرار التشكيل عدداً من الأعضاء الإحتياطيين،^{٣٧١} كما نصت المادة رقم ٢١٣ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك على أنه تشكل بمصلحة الجمارك لجنة لفض المنازعات الجمركية برئاسة قاض لا تقل درجته عن رئيس محكمة ابتدائية وعضوية مندوب عن مصلحة الجمارك وصاحب الشأن أو ممثل عنه، ويصدر بتشكيل هذه اللجنة قرار من الأمين، كما وقد نصت المادة ١٠ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦ بشأن الضريبة على العقارات أن اللجنة التي تتولى الفصل في النزاع الضريبي تشكل في كل بلدية بقرار من اللجنة الشعبية للبلدية^{٣٧٢}.

وتعتبر هذه الإجراءات من الإجراءات الشكلية الجوهرية التي يجب التقيد بها وعدم مخالفتها، وإلا اعتبر تشكيل اللجان باطلاً، وبالتالي بطلان القرارات الصادرة منها.

وقد عهد المشرع المصري ومنذ صدور القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٥٠ اختصاص النظر في المنازعات الضريبية إلى لجان الطعن الضريبي للفصل في أوجه الخلاف الدائر بين الممول ومصلحة الضرائب، وعهد أول قانون لإنشاء هذه اللجان رئاستها إلى قاض حتى تتوفر الضمانات للممولين، وبصدور القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٢ أصبحت رئاسة هذه اللجان لأحد موظفي مصلحة الضرائب، ويلاحظ على هذا الاتجاه للمشرع المصري في منحه رئاسة اللجان لأحد موظفي مصلحة الضرائب أنه اتجاه غير محمود، حيث أنه ومما لا شك فيه أن هذه اللجان عندما تكون برئاسة قاض توفر للممول ضمانات أكثر لأنها أبعث للاطمئنان لدى الممول من اللجان الإدارية البحتة التي لا تشمل عضواً قضائياً أو أحد ذوي الخبرة.

^{٣٧١} المادة ١٢ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن قانون الضرائب على الدخل.

^{٣٧٢} المادة ٢١٣ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

لذا حرص المشرع المصري في القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على تلافي هذه العيوب بأن أدخل على لجان الطعن الضريبي عدداً من التعديلات الهامة فيما يتعلق بتشكيلها، فقد أصبح تشكيلها وفقاً لنص المادة ١٢٠ منه على النحو التالي:-

- ١- رئيس اللجنة يكون من غير العاملين بالمصلحة.
- ٢- عضوية اثنين من موظفي المصلحة، يختارهما وزير المالية.
- ٣- اثنان من ذوي الخبرة يختارهما الإتحاد العام للغرف التجارية بالإشتراك مع اتحاد المحامين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاوي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة.
- ٤- أمين سر اللجنة موظف تنتدبه المصلحة، وتشكل هذه اللجان بقرار من وزير المالية، وتكون دائمة وتابعة مباشرة للوزير^{٣٧٣}.

كما أعطت هذه المادة لوزير المالية الحق في تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون نذهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية، أو أقدم أعضائها عند غيابه.

إذاً يجب أن تتوافر في جميع أعضاء اللجنة الشروط التي حددها القانون وأن يتم تعيينهم وأختيارهم وفقاً لاجراءات التي حددها القانون واللوائح المنفذة له، ويجب من ناحية أخرى أن يكون التعيين أو الاختيار شاملاً لكل الأعضاء، وليس البعض منهم، ولا يجوز لمن فقد صفته أن يستمر في عضوية اللجنة.

ويبدو أن المشرع المصري قد أصاب وأخطأ في هذا التشكيل فقد أصاب عندما أدخل على تشكيل هذه اللجان ذوي الخبرة، وأخطأ في أن رئاسة لجنة الطعن لا زالت لم تعهد إلى قاض لكي يبعث في نفس الممولين

^{٣٧٣} المادة ١٢٠ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل المصري.

الأطمئنان، كما أنه أعطى عضوية اللجنة لإثنين من موظفي المصلحة، والذي يحتمل معه فقدان الجودة في هاذين العضوين.

وهذا ما تم تفاديه من قبل المشرع المغربي فقد نصت المادة ٢٢٥ من القانون رقم ٤٧,٠٦ على أن يكون رئيس اللجنة المحلية لفض المنازعة الضريبية لقاضي وذلك لكونه الأقدر على التمييز بين المسائل التي تتعلق بتفسير النصوص التشريعية والتنظيمية وغيرها، كما أن جعل رئاسة هذه اللجنة لقاضي تعتبر أكثر ضماناً للمصدقية والحياد في العمل،^{٣٧٤} وغالباً ما يكون هذا القاضي رئيس المحكمة الابتدائية،^{٣٧٥} وقد رأى جانب من الفقه المغربي أنه كان على المشرع تحديد أكثر للجهة القضائية التي تكون مسؤولة عن ترأس اللجنة الضريبية، بل ذهب إلى أبعد من ذلك حيث قال أنه كان ينتظر من المشرع أن ينسب رئاسة اللجنة لأحد قضاة المحاكم الإدارية، وذلك نظراً لخبرتهم وتجربتهم في التعامل مع القضايا الجبائية.^{٣٧٦}

ثانياً: انعقاد لجان الطعون الضريبية واختصاصها

أ انعقاد لجان الطعون الضريبية

إن القانون قد حدد قواعد معينة تتعلق بانعقاد لجان الطعون الضريبية، حيث نصت المادة ٩ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل على "ألا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بحضور جميع أعضائها، وتكون جلساتها سرية، وتصدر قراراتها بأغلبية الآراء...".^{٣٧٧} وأول ما يستفاد من هذا النص وجوب انعقاد لجان الطعون بكامل أعضائها، وإلا اعتبر انعقادها باطلاً، وبالتالي بطلان القرار الصادر منها، إذ أنه يجب مراعاة النصاب الذي اشترطه القانون لأنه متعلق بالنظام العام، فهو من الإجراءات الجوهرية التي لا يجوز مخالفتها، سواء أكانت المخالفة بتشكيل اللجان بنصاب أقل من النصاب القانوني، أم بنصاب أزيد على النصاب القانوني، وهذا ما قضت به المحكمة العليا، فقد قالت "نصت المادة ١٢ من المرسوم رقم ٥١٦ الصادر

^{٣٧٤}الوالي، أيوب. ٢٠١٩. المرحلة الإدارية في المنازعة الجبائية المحلية. مجلة القانون والأعمال. جامعة الحسن الأول. ص ٧.

^{٣٧٥}حليمي، عبدالواحد. ٢٠١٩. مسطرة التحكيم أمام اللجان الضريبية بين النص القانوني والعمل القضائي. مرجع سابق. ص ٥.

^{٣٧٦}الوالي، أيوب. ٢٠١٩. المرحلة الإدارية في المنازعة الجبائية المحلية. مجلة القانون والأعمال. مرجع سابق. ص ٧.

^{٣٧٧} طعن ٨/٦. جلسة ٢٦/١٢/٦٤. مجلة المحكمة العليا. السنة ١. العدد ٤. ص ٧.

في ٣٧/٧/٨ الخاص بتشكيل لجان الضرائب على أن اللجان لا يمكن لها أن تتخذ قراراً إذا لم يحضر ثلاثة أحماس أعضائها، وتطبيقاً لذلك فإنه لا يكون انعقاد اللجنة الاستثنائية صحيحاً إلا بخمسة أعضاء، والقول من جانب مصلحة الضرائب بكفاية حضور الأغلبية أو بتقريب كسور العدد إلى أقرب عدد صحيح فيه مجافاة للمنطق، وإن انعقاد لجنة الضرائب الثانية من أربعة أعضاء فيه مخالفة للقواعد الإجرائية أو الشكلية المحددة لإصدار القرارات الإدارية في القوانين، وبذلك يكون القرار الصادر من لجنة مشكلة بهذا العدد المخالف للقانون معدوماً، لأنه لا ولاية لمثلها بالفصل في النزاع، كما وقد نصت المادة ١١ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦ بشأن الضريبة على العقارات "أنه لا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بحضور جميع أعضائها وتكون جلساتها سرية وتصدر قراراتها بالأغلبية".

كما وقد أشرت المادة ١٢٠ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المصري أن لا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها^{٣٧٨}.

٢ اختصاص لجان الطعون الضريبية

إن لجان الطعون الضريبية لا تعمل باسم أي طرف من الأطراف المنازعة، فدورها يتمثل في فحص أسباب الخلاف بين الممول والإدارة، وإصدار قرارها بعد القيام بالتحري والبحث والنقاش الذي تبني عليه أساس قرارها، فنظر اللجنة للطعن الضريبي هنا لا يعتبر مرحلة تقاضي بل هي مرحلة إعادة نظر في الخلاف الدائر بين الطرفين قبل اللجوء إلى القضاء، فما هي حدود اختصاصات هذه اللجان؟ وهل يقتصر دورها في نظر المسائل الواقعية دون القانونية أم نص القانون الليبي على غير ذلك؟

أ الاختصاص الموضوعي للجان الطعون الضريبية

لقد أثار موضوع الاختصاص الموضوعي للجان الطعون الضريبية نقاش حاد بين فقهاء القانون الضريبي سواء على مستوى فقه القانون الضريبي المقارن، أو على مستوى فقه القانون الليبي، فمن الفقه من ذهب إلى القول بأن اختصاص لجان الطعون الضريبية يقتصر على الجانب الحسابي دون القانوني وبرر هذا الاتجاه قوله،

^{٣٧٨} المادة ١٢٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل المصري.

بأنه ليس للجان الطعون الضريبية النظر في المسائل القانونية، فهذه المسائل متروكة للقضاء يفصل فيها،^{٣٧٩} وقد استند في قوله هذا إلى أنه قد يستعصي على لجان الطعون الضريبية حل مثل هذه المسائل القانونية وذلك يرجع إلى طبيعة تكوين هذه المسائل، وبالتالي فإن أعضاء هذه اللجان قد يكونوا غير ملمين بالقانون، بالتالي فلا يملكون الأهلية في تفسيره وتطبيقه،^{٣٨٠} ورداً على هذا الاتجاه الفقهي فقد جعل المشرع الضريبي المصري لجان الطعون الضريبية ذات الاختصاص القضائي وبالرغم من أن تشكيلها يتمثل في ثلاثة من موظفي المصلحة يتم تعيينهم من وزير المالية كما سبق بيانه، تختص بالنظر في جميع أوجه الخلاف القائمة بين الإدارة الضريبية والممول، بينما ذهب جانب آخر من الفقه إلى القول بأن هذه اللجان تنظر في جميع أوجه الخلاف الدائرة بين الممول ومصلحة الضرائب، وقد أوضح هذا الجانب أنه في حالة ترك الفصل في المسائل القانونية للمحكمة دون اللجنة تجزأ النزاع، وتجعله يطرح على درجتين، وفي بعض الأحيان على ثلاثة.^{٣٨١}

وقد حسم المشرع الضريبي الليبي المسألة في المادة ٧ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل، حيث نصت على "أنه تختص اللجنة الابتدائية بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة"^{٣٨٢}.

كما وقد قضت المحكمة العليا في حكمها الصادر في الطعن المدني رقم ٢٣/٣٩ ق جلسة ١٦/٤/١٩٧٠ "٣...- المقرر وفقاً لما جرى به قضاء هذه المحكمة أن لجان التظلمات الضريبية مختصة بنظر كل خلاف بين مصلحة الضرائب والممول لأن لجان الطعون الضريبية المذكورة، وإن كانت لجاناً إدارية، إلا أن لها اختصاصاً قضائياً، ولذلك فهي لا تقتصر على نظر التظلمات المتعلقة بالقرارات الإدارية التي تصدر عن مصلحة الضرائب بالتطبيق للقانون، كقرارات تقدير وربط الضريبة، وإنما تنظر كذلك في كافة الخلافات التي قد تقع بين المصلحة

^{٣٧٩} أيوب الوالي. ٢٠١٩. المرحلة الإدارية في المنازعة الجبائية المحلية. مجلة القانون والأعمال. مرجع سابق. ص ١٢.

^{٣٨٠} زكريا بيومي. ١٩٧٤. الطعون الضريبية في ربط الضرائب على الدخل. مطبعة جامعة القاهرة والكتاب. ص ٢٣٩.

^{٣٨١} محمود عاصم. مجموعة أحكام الضرائب. الطبعة الثانية. ص ٢٣٩-٢٩٦.

^{٣٨٢} المادة ٧ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل الليبي.

وصاحب الشأن وهذا ما عنته المادة الثامنة من قانون سنة ١٩٦٨ بشأن ضريبة الدخل، والتي تنص على أن "تختص اللجنة الابتدائية بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب".^{٣٨٣}

نخلص مما تقدم أن لجان الطعون الضريبية وبما جرى عليه المشرع في القانون الجديد المتعلق بالضرائب على الدخل والقوانين السابقة له قد جعل هذه اللجان تنظر في كافة أوجه الخلاف الدائرة بين الممول والمصلحة، وتصدر الإشارة إلى أن المشرع قد حدد مواضيع الفصل في النزاع القائم بالنسبة لقانون الجمارك حيث نصت المادة ١٧٢ من لائحته التنفيذية على أن تكون مهمة لجنة فض النزاعات التي قد تنشأ بين صاحب الشأن أو وكيله القانوني والجمارك حول القيمة أو المنشأ أو التعريف فقط، وبهذا النص يمكن القول بأن قانون الجمارك قيد اختصاص لجنة الطعون فيما ذكره دون سواه، وهذا ما أوضحته المادة ١٧٣ من نفس اللائحة إذ نصت على أنه لرئيس اللجنة إذا ما تبين له أن النزاع المعروض أمامه لا يتعلق بالقيمة أو المنشأ أو التعريف يقرر حفظ التظلم قطعياً لعدم الاختصاص.

ب الاختصاص المحلي للجان الطعون الضريبية

نصت كلاً من المادة السادسة والمادة الثانية عشر من قانون الضريبة على الدخل رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ على أنه لأمين المصلحة أن يصدر قراراً يحدد فيه تشكيل وتحديد مقار ودوائر اختصاص اللجنة الابتدائية واللجنة الاستئنافية^{٣٨٤}، بالتالي يمكن الدفع بعدم الاختصاص المحلي لنظر الطعن الضريبي، وهذا ما قضت به المحكمة العليا في حكمها الصادر في الطعن الإداري رقم ٢٦/٣٠ ق بجلسة ١٩٨٣/٢/٩ حيث جاء رداً على دفع الطاعن بعدم اختصاص اللجنة المنصوص عليها في القانون رقم ٧٠/١٢٣ محلياً بنظر النزاع،^{٣٨٥} وكان النص كالاتي ".... أن النعي بالسبب الأول من الطعن مردود، وذلك لأنه إن صح فإنه لا يعدو أن يكون دعواً بعدم الاختصاص المحلي المنعقد للجنة الفصل في الاعتراضات، ومن بعدها دائرة القضاء الإداري بمحكمة استئناف طرابلس، وفي خصوص هذا النوع من الدفوع فإن المادة ٧٦ من قانون المرافعات قد نصت في فقرتها الأخيرة

^{٣٨٣} طعن مدني رقم ٢٣/٣٩ ق. جلسة ١٦/٤/١٩٧٠. المجلة. السنة الخامسة عشرة. العدد الأول. ص ٦١.

^{٣٨٤} المادة ٦. والمادة ١٢. من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل الليبي.

^{٣٨٥} راجع تفصيلاً. الصلابي، فرج يوسف محمد. المنازعات الضريبية في القانون الليبي. مرجع سابق. ص ٥١٥ إلى ٥١٨.

على أنه لا يجوز الدفع بعدم الاختصاص المحلي إلا في الجلسة الأولى عند نظر الدعوى ابتداءً، وقد جرى قضاء هذه المحكمة على أن الدفع بعدم الاختصاص المحلي من الدفوع التي لا يميز القانون التراخي في إبدائها، بل يوجب على الخصوم التمسك بما قبل التكلم في الموضوع، وإلا سقط الحق فيها، وأن هذه القواعد تنطبق بشأن لجان الفصل في الاعتراضات شأنها في ذلك شأن المحاكم لأن المشرع في القانون رقم ٧٠/١٢٣ قد أحال في المادة ٢١ منه على أحكام قانون المرافعات، فيما لم يرد بشأنه نص خاص، ولا يوجد بالأوراق ما يفيد إبداء الطاعن لهذا الدفع أمام لجنة الفصل في الاعتراضات، أو أمام دائرة القضاء الإداري بمحكمة استئناف طرابلس، بل أن واقع الحال يثبت أن الطاعن حضر أمام لجنة الفصل في الاعتراضات ولم يدفع بعدم اختصاصها المحلي، ثم تلى ذلك بأن قام بالطعن على قرارها بأسباب موضوعية أمام دائرة القضاء الإداري، ولم يدفع أمامها بعدم اختصاص اللجنة المطعون في قرارها، ويترتب على ذلك سقوط حق الطاعن في التمسك بهذا الدفع الذي ليس من النظام العام، ولا يجوز إثارته لأول مرة أمام المحكمة العليا مما يتعين معه رفض هذا السبب من الطعن^{٣٨٦}، ويتضح من هذا الحكم أنه يجوز للطاعن بعدم الاختصاص المحلي في الجلسة الأولى عند نظر الدعوى ابتداءً، كما مستفاد أن الطعن بعدم الاختصاص ليس من النظام العام وبالتالي لا يجوز إثارته لأول مرة أمام المحكمة العليا.

المطلب الثاني: أحكام الطعن أمام لجان الطعون الضريبية وحلول تفادي الطعن وفقاً للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المصري.

الفرع الأول: أحكام الطعن أمام لجان الطعون الضريبية

أولاً: أحكام تتعلق بالطاعن

١ صاحب الحق في التظلم أمام لجان الطعون الضريبية

^{٣٨٦} طعن إداري رقم ٢٦/٣٠ ق جلسة ١٩٨٣/٢/٩.

يختلف صاحب الحق في التظلم أمام اللجنة الابتدائية عنه أمام اللجنة الاستئنافية وسيتم توضيح ذلك في الأتي:-

أ صاحب الحق في التظلم أمام اللجنة الابتدائية

نصت المادة رقم ٥ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ على أنه "يجب على المصلحة في جميع الأحوال أن تعلن للممول بربط الضريبة ومواعيد آدئها، وللممول الحق في التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية...^{٣٨٧}، حيث يفهم من هذا النص، أن التظلم يجب أن يرفع من الممول المربوطة الضريبة على نشاطه، فالقاعدة العامة تقضي بعدم قبول التظلم إلا من الممول ذاته، ولكن تجدر الإشارة إلى أنه يمكن قبول التظلم من وكيل الممول وفقاً لما نصت عليه المادة ٧٠٢ من القانون المدني حيث قضت أنه "لا بد من وكالة خاصة في كل عمل ليس من أعمال الإدارة، وبوجه خاص في البيع والرهن والتبرعات، والصلح والإقرار والتحكيم، وتوجيه اليمين، والمرافعة أمام القضاء...^{٣٨٨}، كما وقد قضت المادة ٣٥ من القانون رقم ١١٦ لسنة ١٩٧٣ المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة" أن من حق المحاسب أو المراجع المقيد بجدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين حق اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات جميعها، وحسابات الممولين الخاضعين لضرائب الدخل، وله حق الحضور عن الشركات والممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما في حكمها من جهات الإدارة"^{٣٨٩}، وقد أشار الفقه إلى أنه حتى ولو كان هذا النص لم يشر إلى حق المحاسب أو المراجع في رفع التظلم، إلا أن هذا لا يمنع من أن يرفع التظلم من المحاسب أو المراجع نيابة عن الممول بموجب توكيل خاص.^{٣٩٠}

^{٣٨٧} المادة ٥ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل الليبي.

^{٣٨٨} المادة ٧٠٢ القانون المدني والقوانين المكملة له. مشروع تحديث قطاع العدل. موسوعة التشريعات الليبية. الاصدار الأول ديسمبر ٢٠١٠. ص ١٠٢.

^{٣٨٩} المادة ٣٥ من القانون رقم ١١٦ لسنة ١٩٧٣ المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

^{٣٩٠} الصلابي، فرج يوسف محمد. المنازعات الضريبية في القانون الليبي. مرجع سابق. ص ٢٥٤.

كما وقد أوضح الفقه أنه وفي حالة ما توفي الممول يكون للورثة حق التظلم استناداً إلى نص المادة ٢٤ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠، والمادة ١٢ من لائحته التنفيذية، حيث أنه يكون للورثة أو واحداً منهم رفع التظلم ويستفيد كل الورثة من الطعن المقدم من أحدهم استناداً إلى حكم المحكمة العليا الصادر في الطعن المدني رقم ١٨/٢٠ ف جلمة ٣/٢١/١٩٧٢، حيث قضت بأنه "إذا اتخذ أحد الورثة إجراء لمصلحة التركة يحفظ به حق باقي الشركاء فيها من السقوط، فإنه يقوم في هذا الشأن مقامهم، ويعتبر في اتخاذ هذا الإجراء نائباً عنهم، وذلك لأن الوارث ينتصب خصماً عن التركة فيما لها وما عليها إذا خصم أو حوصم في الدعوى بهذه الصفة"^{٣٩١}، وهذا بخلاف الأمر فيما يتعلق برفع الدعوى من قبل أحد الشركاء المتضامنين في شركات التضامن حيث أنه لا يستفيد من تظلمه بقية الشركاء، وهذا ما قضت به محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٨٩ سنة ٤٣ ق بتاريخ ٣/٢١/١٩٧٨، حيث نص حكمها على أنه "...إذا كانت محكمة الموضوع في حدود سلطتها التقديرية، قد انتهت إلى أن الشركة بين الطاعن وشريكه، وهي شركة واقع، تعتبر شركة تضامن، بالتالي يستقل كل منهما في رفع إجراءاته الموجهة لمصلحة الضرائب، فلا يفيد الطاعن من طعن شريكه، فإنها تكون قد طبقت القانون على وجهه الصحيح".

كما وقد نصت المادة ٢٣ من قانون ضريبة الدخل على أنه إذا قام لدى الممول مانع دون إدارته لنشاطه أو لأمواله أو كان غير مقيم في البلاد اعتبر القائم على الإدارة أو الحائز لتلك الأموال نائباً عنه فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا القانون^{٣٩٢}.

وهذا ما أوضحه فقه القانون المغربي استناداً للنصوص القانونية حيث أوضح أنه يجب تقديم طلب الطعن من طرف الملزم بالضريبة شخصياً، أو من ينوب عنه، وذلك في شكل رسالة موقعة ومؤرخة من الشخص المؤهل لذلك، ويجب أن تتضمن هذه الرسالة الضريبة المتنازع بشأنها، والسنة الضريبية المعنية بالنازعة، وأيضاً رقم الجدول المقيدة به الضريبة، وأسباب الطعن التي اعتمدها الطاعن، ومن ثم يتم توجيه هذه الرسالة إلى مديرية الضرائب أو إلى المصالح الجهوية التي تم تكليفها بالنظر في مثل هذه المنازعات، وفي حالة ما تم تقديم الطعن

^{٣٩١} مجلة المحكمة العليا السنة الثامنة. العدد الرابع. ص ٧٣.

^{٣٩٢} المادة ٢٣ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل الليبي.

إلى جهة غير مختصة بنظره نوعياً أو محلياً فيجب على هذه الأخيرة أن تقوم بإحالة التظلم إلى الجهة المختصة بنظره.^{٣٩٣}

هذا فيما يتعلق بالأشخاص العادية فماذا عن الأشخاص الاعتبارية والمتمثلة في الشركات وغيرها، نصت المادة ٥٣ من القانون المدني على أن: ١- الشخص الاعتباري يتمتع بجميع الحقوق إلا ما كان منها ملازماً لصفة الإنسان الطبيعية، وذلك في الحدود التي قررها القانون.

٢- فيكون له: أ- ذمة مالية مستقلة.

ب- أهلية في الحدود التي يعينها سند إنشائه أو التي يقررها القانون.

ج- حق التقاضي.

د- موطن مستقل، ويعتبر موطنه المكان الذي يوجد فيه مركز إدارته.

٣- ويكون له نائب يعبر عن إرادته^{٣٩٤}.

كما وقد قضت المحكمة العليا في هذا الشأن في حكمها الصادر في الطعن الإداري رقم ١٦/٣ ق: "...ومتى كانت الشركة لها شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية مديرها، فإنه يكون لهذا الشخص الاعتباري حقي التقاضي"، ويفهم من هذا أن للشخص الاعتباري ممثل قانوني يكون له الحق في رفع التظلم نيابة عن هذا الشخص.

كما أنه يحق لكل من الشركات والأشخاص الاعتبارية الأخرى، ولأرباب العمل رفع التظلم عن ضريبة المرتبات والأجور بالموظفين والعمال التابعين لهم، وهذا ما قضت به المحكمة العليا الليبية في الطعن رقم ١٦/٣٢ ق جلسة ١٩٧١/٣/٧ م.^{٣٩٥}

^{٣٩٣} انتك، محمد. ٢٠١٣. المنازعات الضريبية. Mofawad.blogspot.com

^{٣٩٤} المادة ٥٣. القانون المدني والقوانين المكملة له. مشروع تحديث قطاع العدل. موسوعة التشريعات الليبية. الاصدار الأول ديسمبر ٢٠١٠. ص ١٣.

^{٣٩٥} الصلاحي، فرج يوسف محمد. المنازعات الضريبية في القانون الليبي. مرجع سابق. ص ٢٥٨-٢٥٩.

ب صاحب الحق في الطعن أمام اللجان الاستئنافية

تجدر الإشارة إلى أن لكل من الممول ومصلحة الضرائب الطعن أمام اللجنة الاستئنافية، وهذا بخلاف التظلم بداية أمام اللجنة الابتدائية، إذا أنه ومن غير المنطقي أن تتظلم المصلحة من قرار قامت هي بإصداره، وسيتم توضيح صاحب الحق في الطعن تفصيلاً في الأتي:-

الممول صاحب التظلم أمام اللجنة الابتدائية

يكون من حق الممول الذي تظلم أمام اللجنة الابتدائية الاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية، كما أنه يكون من حق المحامي والوكيل الخاص للممول والورثة الطعن في قرار اللجنة الابتدائية، وقد قضت المحكمة العليا في الطعن المدني رقم ١٧/٥٩، جلسة ٧١/٦/٨، أنه في حالة ما توفي الممول بعد صدور قرار التظلم أمام اللجنة الابتدائية، يكون للورثة الحق في الطعن، وذلك بعد تبليغهم من قبل مصلحة الضرائب^{٣٩٦}.

كما أنه من حق كلاً من الممثل القانوني، والقائم على إدارة النشاط الطعن على القرار الصادر من اللجنة الابتدائية.

مصلحة الضرائب

في التظلم أمام اللجنة الابتدائية من غير المنطقي أن تقوم مصلحة الضرائب بالتظلم من القرار التي قامت بإصداره، ولكن يختلف الأمر في الاستئناف إذ أنه من حق الإدارة الضريبية أن تطعن في قرار اللجنة الابتدائية، إذ يرفع الطعن من قبل مدير عام مصلحة الضرائب باعتباره ينوب عن المصلحة، وهذا ما قضت به المحكمة العليا في الطعن الإداري رقم ١٦/٢٧ ق جلسة ١٩٧٠/١٢/٢٠، فقد قالت "أن مدير عام مصلحة الضرائب يمثل المصلحة قانوناً أمام جميع جهات التقاضي في كافة الدعاوى التي قد تكون المصلحة طرفاً فيها سواء كانت مدعية أو مدعى عليها"^{٣٩٧}، كما أن للوزير المختص تمثيل المصلحة في الطعن وهذا ما قضت به المحكمة العليا في الطعن الإداري رقم ٢١/١٢ ق جلسة ١٩٧٦/١/٨، حيث نصت على أنه "...من المقرر في تطبيق

^{٣٩٦} طعن مدني رقم ١٧/٥٩. جلسة ٧١/٦/٨.

^{٣٩٧} مجلة المحكمة العليا. السنة السابعة. العدد الثاني. ص ٣٠.

الأصول العامة أن يمثل الدولة كل وزير في الشؤون المتعلقة بوزارته باعتباره متولي الإشراف على شؤون وزارته والمسؤول عنها والذي يقوم بتنفيذ السياسة العامة للحكومة فيها إلا إذا أسند القانون صفة النيابة فيما يتعلق بشؤون هيئة أو وحدة إدارية إلى رئيسها فتكون لهذا الأخير عندئذ هذه الصفة بالمدى وفي الحدود التي بينها القانون، وحيث أن ما ذهبت إليه الشركة الطاعنة من أن الذي يمثل مصلحة الضرائب هو مديرها وحده دون سواه على غير أساس من القانون ذلك أنه وإن صح لمدير عام مصلحة الضرائب أن ينوب عن المصلحة أمام جميع جهات التقاضي في كافة النزاعات التي قد تكون طرفاً فيها سواء كانت مدعية أم مدعى عليها إلا أن ذلك لا يمنع قانوناً من أن يمثل وزير الخزانة مصلحة الضرائب في الطعن، ومن ثم يكون دفع الشركة المطعون ضدها بعدم صفة وزير الخزانة في الطعن غير قائم على أساس سليم من القانون متعيناً رفضه " ٣٩٨

كما وقد أوضح جانب من الفقه الليبي بأنه ليس لمدير عام مصلحة الضرائب فقط الاستئناف أو الطعن وإنما يكون هذا الحق ممنوح لكلاً من الإدارة، أو القسم، أو المكتب التابع لمصلحة الضرائب الذي يقع في دائرته مركز إدارة نشاط الممول، أو محل منشأته الرئيسي، أو أمواله الخاضعة للضريبة، وذلك استناداً لنص المادة ١٣٠ من القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ بشأن ضرائب الدخل الملغى، والذي حدد المقصود من مصلحة الضرائب التي أعطيت حق الطعن في القرار الابتدائي فقال "في تطبيق أحكام هذا القانون يقصد بالمصلحة الإدارة أو القسم أو المكتب التابع لمصلحة الضرائب، والذي يقع في دائرته مركز إدارة نشاط الممول، أو محل منشأته الرئيسي، أو أمواله الخاضعة للضريبة"، ولكن تجدر الإشارة إلى أن القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل قصر مفهوم المصلحة بمصلحة الضرائب فقط دون التوسع في مفهومها كما هو في القانون الملغى حيث يفهم من ذلك أن حق الطعن يكون لمدير مصلحة الضرائب أو من ينيبه^{٣٩٩} فقط دون غيرهم.

٢ إعلان الممول

^{٣٩٨} مجلة المحكمة العليا. السنة الثانية عشرة. العدد الثالث. ص ٢٧.

^{٣٩٩} نص المادة ٩٥ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل، حيث نصت على "مدير عام المصلحة أن يكلف نوابه أو مديري إدارات الضرائب بالشعبيات بمباشرة بعض اختصاصاته المقررة بمقتضى هذا القانون".

إن إعلان الممول بميعاد الحضور أمام لجنة التظلم أو الطعن، وإعلانه بأسباب التظلم، تعتبر من أهم الضمانات الجوهرية التي نص عليها المشرع الليبي في المادة ٨ والمادة ١٣ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠، وقد جاءت المواد ١٩، و٢٣، من اللائحة التنفيذية لهذا القانون بتحديد أكثر لهذه الضمانات، فقد نصت المادة ٢٣ من هذه اللائحة على أن يقوم أمين سر اللجنة بإعلان صورة من صحيفة التظلم أو الطعن إلى المحكمة، أو المطعون ضده بحسب الأحوال، ويكون ذلك خلال أسبوع من تاريخ تقديم الصحيفة.

وقد أوجبت المادة ١٩ من اللائحة أن تتضمن صحيفة الطعن، بالإضافة إلى أسماء الخصوم وصفاتهم وموطن كل منهم وموضوع التظلم وأسبابه، على بيان القرار المطعون فيه وتاريخ إعلان الطاعن به واللجنة التي أصدرته وإدارة أو مكتب الضرائب المختص، والأسباب التي بني عليها الطعن وطلبات الطاعن^{٤٠٠}.

وهذا الإجراء يعتبر إجراءً جوهرياً لكي يتمكن الممول من الرد على الطعن بمذكرة تتضمن أوجه دفاعه، كما أن للممول أن يرفق بهذه المذكرة ما يرى تقديمه من مستندات، وقد حدد القانون للممول مدة خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلانه بصورة من الصحيفة لإبداء رأيه في هذا الطعن.

وبعد ورود الرد على التظلم أو الطعن أو انقضاء الميعاد المحدد لوروده خمسة عشرة يوماً من تاريخ إعلانه به، وبعد ما يعرض التظلم أو الطعن على رئيس اللجنة كي يحدد جلسة لنظره يكون على أمين سر اللجنة إخطار كل من الممول والمصلحة بميعادها، وذلك قبل حلوله بأسبوع على الأقل لكي يكون للممول الوقت الكافي حتى يستعد للدفاع وتحضير مذكراته ومستنداته قبل حضوره أمام اللجنة.

كما وقد ألزمت المادة ١٧٦ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك أمين سر اللجنة إبلاغ طرفي النزاع بموعد ومكان انعقاد الجلسة^{٤٠١}.

^{٤٠٠} المادة ١٩. من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم ٥٩٢ لسنة ١٣٧٨ و.ر. ص ٤٣.

^{٤٠١} المادة ١٧٦. من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم ٥٩٣ لسنة ١٣٧٨ و.ر. ص ٣٠.

وإجراء إعلان الممول بكافة أوجهه، سواء أكان بإعلانه بصحيفة الدعوى وما تتضمنه من إعلانات لكي يتمكن من الرد على الطعن، أو الإعلان بميعاد الجلسة أمام اللجنة الابتدائية أو الاستثنائية، يعتبر من الإجراءات الجوهرية التي يؤدي الإخلال بها إلى بطلان الإجراءات المتخذة بعده.

وإذا تم إعلان الممول إعلاناً صحيحاً، وأحيط علماً بصحيفة الدعوى، وتاريخ الجلسة المحددة لنظرها، وكان له بموجب ذلك الحضور بنفسه أو بوكيل عنه الجلسة ودرء ما أسند إليه، ولكنه لم يفعل، ولم ينشط لدفاع عن نفسه، فلا يحول ذلك دون انعقاد الجلسة أمام اللجنة المختصة وصدور القرار في غيبة الممول أو وكيله، ولا يتصف حينئذ هذا الإجراء بالبطلان.

أما في حالة لم يتم إخطار الممول، أو أن الإخطار كان ناقصاً، أى لم يكن وفقاً للميعاد الذي نص عليه القانون، يعتبر القرار الصادر من اللجنة في غياب الممول أو وكيله باطلاً، وهذا ما جاء به قرار اللجنة الاستثنائية لمنازعات ضرائب بنغازي في الطعن رقم ٨٨/٢ جلسة ١٩٨٨/٥/٥، حيث نص على بطلان القرار الابتدائي المطعون فيه لعدم مراعاته مواعيد الحضور المنصوص عليها قانوناً، فقالت تلك اللجنة رداً على الدفع المثار من قبل الطاعنة والقائم على القول ببطلان القرار المطعون فيه استناداً إلى نص المادة ٩ من القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ والمادة ٢١ من قانون المرافعات "..... أن الطاعنة كانت قد أعلنت في يوم ٨٧/١٢/٢٠ بتحديد جلسة ٨٧/١٢/٢٣ لنظر التظلم المرفوع منها، ورغم تخلف هذه الأخيرة عن الحضور، فقد أثبتت اللجنة الابتدائية بمحضر جلساتها صحة إعلان الطاعنة، وفصلت في التظلم المطروح عليها على الوجه الذي تقدم بيانه، وإن هذه اللجنة ترى أن اعتبار اللجنة الابتدائية إعلان الطاعنة بجلسة نظر التظلم صحيحاً في غير محله، ومخالفاً لأحكام المادة التاسعة سالفه الذكر، مما يجعل القرار المطعون فيه باطلاً، وأن ما تقرره الطاعنة في هذا الخصوص موافق لأحكام المواد ٢٠، ٢١، ٨٨، ٨٩، من قانون المرافعات، ويتعين تقرير ذلك...^{٤٠٢}.

وفي هذا الصدد قضت محكمة الفيوم الابتدائية في مصر بأن "عدم مراعاة الميعاد المحدد للإعلان الممول بجلسة التقدير، وما يترتب عليه حكم المشرع في اشتراط إعلان الممول قبل جلسة لجنة التقدير الملغاة بخمسة أيام على الأقل، تمكينه من حضور الجلسة لإبداء أقواله بنفسه أو بوكيل عنه إذا شاء، وذلك تمكيناً له من

^{٤٠٢} طعن إداري رقم ٨٨/٢ جلسة ١٩٨٨/٥/٥.

الدفاع عن نفسه بالنسبة لتقدير مأمورية الضرائب حتى يكون تقدير اللجنة صادراً بعد سماع دفاع الممول وملاحظاته، فإذا أهمل الحضور ورغم إعلانه في الميعاد المحدد للجنة أن تصدر قرارها في غيبته، ومن ثم فعدم مراعاة هذا الميعاد موجبة لبطلان الإجراءات التي أتتبع أمام اللجنة "٤٠٣.

أما في حالة ما أخطر الممول بالجلسة المحددة لنظر التظلم أو الاستئناف حول ميعاد أقل من الميعاد المقرر قانوناً، وتغيب الممول ولم يحضر الجلسة التي أعلن بها، كان على اللجنة أن تؤول نظر التظلم أو الاستئناف، وتأمراً بإعادة إعلان الممول من جديد إعلاناً صحيحاً، فإذا حضر الممول رغم إخطاره بالجلسة في مدة أقل من المدة المقررة قانوناً جاز له طلب التأجيل إذا رأى أنه لا يستطيع إعداد دفاعه كاملاً بسبب نقص مدة الإعلان عما قرره المادة ١١ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠، بالتالي يصبح من المحتم على اللجنة أن تجيبه إلى طلبه بمنحه أجلاً آخر حتى يعرضه عما فاتته، فإذا فصلت اللجنة في النزاع رغم تغيب الممول، أو عند طلب الممول منحه أجلاً آخر رفضت منحه إياه، كان قرار اللجنة باطلاً لإهدارها حق الدفاع الذي كفله القانون للممول^{٤٠٤} وقد قضت المحكمة العليا في حكمها الصادر في الطعن المدني رقم ٣١/١٢ ق جلسة ١٧/١٢/١٩٨٤ بأن مفاد نصوص المواد ٣٢٤، ٨٣، ١٠٣، ٩٠، ٩١ مرفعات أن اتجاه المشرع فيما يخص بطلان أوراق المحضرين عند عدم مراعاة مواعيد الحضور لا يتعلق بالنظام العام، وإنما مقرر لمصلحة المعلن إليه لتمكينه من الحضور وإعداد دفاعه، وإحضار مستنداته، الذي له الحق دون غيره عند حضوره في التمسك بالبطلان أو التنازل عنه، وهذا يعني أنه ليس للممول الحق في أن يطعن في قرار اللجنة ببطلانه استناداً إلى نقص مدة الإعلان عما قرره القانون، في حالة حضوره أمام اللجنة لإبداء دفاعه كاملاً دون أن يطلب التأجيل.

٢ تمكين الممول من الدفاع عن نفسه

لقد مكن المشرع الممول من الحضور بنفسه أمام لجنة الطعن، وذلك للدفاع عن نفسه، إذا كان شخصاً طبيعياً متمتعاً بأهلية التعاقد والتقاضي، أما في الحالة التي يكون فيها الممول ناقص الأهلية أو حتى عديمها فلا

^{٤٠٣} مبدأ قانوني صادر من محكمة الفيوم الابتدائية في القضية رقم ٨ تجاري سنة ١٩٣٩. والقضية رقم ٦١ لسنة ١٩٣٩ الدائرة المدنية والتجارية.

مبادئ قانونية المجموعة الخامسة. الطبعة الأولى. سنة ١٩٥١. ص ٣٥٠.

^{٤٠٤} الصلابي، فرج يوسف محمد. المنازعات الضريبية في القانون الليبي. مرجع سابق. ص ٥٢٣.

يجول انعدام الأهلية أو نقصها دون إمكانية نشوب خصام بين هذا الشخص والإدارة الضريبية، وطالما أنه لا يمكنه الدفاع عن نفسه بنفسه بصفة مباشرة فإنه يمكن الدفاع عنه بواسطة من له الولاية عليه.

أما بالنسبة للشخص المعنوي، فالمعروف أن الذات المعنوية ليس لها التصرف إلا بواسطة من يمثلها للحضور أمام لجان الطعون الضريبية.

كما وقد نص المشرع على أنه من حق الممول تكليف غيره الحضور أمام لجنة الطعون الضريبية، وفي أغلب الأحيان يقوم الممول بالإستعانة بمحام لكي يمثله أمام لجان الطعون الضريبية، وهذا ما نصت عليه المادة ٨ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ حيث نصت على أن "للممول الحضور أمام اللجنة، ويجوز للممول أن يكلف غيره بالحضور أمامها"، فالمشرع في هذا النص ترك الحرية للممول في اختيار الوكيل الذي يريده مهما كانت صفته أو علاقته بالمولم.^{٤٠٥}

ثانياً: إجراءات رفع التظلم الضريبي أمام لجان الطعون الضريبية وميعاد رفعه وآثاره

١ إجراءات رفع التظلم الضريبي أمام لجان الطعون الضريبية

نص المشرع الضريبي على تنظيم مواعيد وإجراءات الطعن أمام لجان الطعون الضريبية سواء اللجان الابتدائية أو اللجان الاستئنافية، وستتم دراستها في الآتي:-

أ إجراءات رفع التظلم الضريبي أمام اللجان الابتدائية

وضع القانون الضريبي إجراءات معينة لرفع التظلم الضريبي حيث نظمت المادة ٨ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠، والمواد رقم ١٨، ١٩، ٢٠، ٢١، ٢٢، من اللائحة التنفيذية لهذا القانون الإجراءات الواجب اتباعها عند رفع التظلم أمام اللجنة الابتدائية من قبل الممول، حيث نصت المادة ٨ على أن يقدم التظلم بصحيفة يودعها الممول أمانة سر اللجنة الابتدائية، ويكون ذلك مقابل إيصال، كما اشترط أن تكون الصحيفة مصحوبة بما يفيد أداء رسم قدره ١/٢٪ من الضريبة المتنازع عليها، كما وقد ألزمت هذه المادة أمين سر اللجنة بإرسال

^{٤٠٥} الصلاحي، فرج يوسف محمد. المنازعات الضريبية في القانون الليبي. مرجع سابق. ص ٥٢٥ وما بعدها.

صورة من صحيفة التظلم إلى المصلحة لإبداء رأيها فيها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إعلانها بالصحيفة^{٤٠٦}، كما وقد حددت المادة ١٨ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون بأن يتم إعداد صحيفة التظلم أو الطعن من أصل وأربع صور، تشتمل على أسماء الخصوم وصفاتهم وموطن كل منهم وموضوع التظلم وأسبابه بالإضافة إلى ذلك يجب أن تشتمل صحيفة الدعوى على بيان القرار المطعون فيه وتاريخ إعلان الطاعن به واللجنة التي أصدرته وإدارة أو مكتب الضرائب المختص والأسباب التي بنى عليها الطعن وطلبات الطاعن^{٤٠٧}، كما وقد نصت المادة ١٩ من هذه اللائحة على أنه لا يقبل أي تظلم أو طعن يتقدم به ممولوا الضريبة على الشركات والتشاريكات ما لم يكن مؤيداً بالحسابات والدفاتر والسجلات الملتزمين بمسكها طبقاً للقانون^{٤٠٨}، كما وقد ألزمت المادة ٢٠ أمين سر اللجنة بتقييد التظلمات أو الطعون في سجل خاص بأرقام مسلسلة حسب تواريخ تقديمها، وأن يثبت في هذا السجل أسماء الخصوم والإقرار والإقرارات الضريبية عن السنة أو السنوات محل الخلاف وتاريخ أول جلسة وتاريخ صدور القرار في التظلم أو الطعن وتاريخ إعلان ذوي الشأن^{٤٠٩}، كما وأنه ووفقاً لما نصت عليه المادة ٢١ من هذه اللائحة يجب على أمين سر اللجنة بعدما يقوم بتقييد التظلم أو الطعن، أن يعد ملفاً للتظلم أو الطعن يحمل الرقم المسلسل المقيّد به في السجل وأسماء الخصوم، وتودع به صحيفة التظلم أو الطعن وجميع الأوراق والمستندات والإخطارات المتعلقة به، وعلى أمين اللجنة أيضاً أن يقوم بإعلان صورة من صحيفة التظلم أو الطعن إلى المصلحة أو المطعون ضده بحسب الأحوال، وذلك خلال أسبوع من تاريخ تقديم الصحيفة على النموذج رقم ١٤ ضرائب المرفق^{٤١٠}.

^{٤٠٦} المادة ٨ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل الليبي.

^{٤٠٧} المادة ١٨ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم ٥٩٢ لسنة ١٣٧٨ و.ر. ص ١٥.

^{٤٠٨} المادة ١٩ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم ٥٩٢ لسنة ١٣٧٨ و.ر. ص ١٥.

^{٤٠٩} المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم ٥٩٢ لسنة ١٣٧٨ و.ر. ص ١٦.

^{٤١٠} المادة ٢١ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم ٥٩٢ لسنة ١٣٧٨ و.ر. ص ١٦.

ومن هنا على مصلحة الضرائب أن ترد على التظلم أو الطعن بمذكرة بأوجه دفاعها تتضمن بيان سنة أو سنوات النزاع وأسس احتسابها للدخل وعناصر الربط الأصلي أو الإضافي بحسب الأحوال، وغير ذلك مما يتعلق بموضوع التظلم أو الطعن، كما يجب على مصلحة الضرائب أن ترفق بمذكرة دفاعها ملف الممول مشتملاً على جميع الأوراق والإقرارات والنماذج المتعلقة بموضوع التظلم أو الطعن، وللممول إذا كان هو المطعون ضده أن يرد على الطعن بمذكرة تتضمن أوجه دفاعه وأن يرفق بها ما يرى تقديمه من مستندات إضافية، ويكون رد المصلحة على التظلم خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إعلانها به ويكون رد المطعون ضده سواء كان المصلحة أو الممول على الطعن خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلانها به،^{٤١١} كما نصت المادة ١٧١ من قانون الجمارك رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ على أنه يتم تعيين للجنة فض المنازعات أمين سر تكون مهمته استقبال التظلمات وتسجيلها في سجلات خاصة وتنظيم جلسات اللجنة بشكل دوري، ويجب عليه المحافظة على سر عمل اللجنة ويصدر بتسميته قرار من المدير العام، كما أن التظلم يكون بموجب نموذج يحدد المدير العام لمصلحة الجمارك يذكر فيه الأسباب التي جعلت الطاعن "صاحب البضاعة أو من ينيبه"، يعارض في قيمة أو المنشأ أو التعريف، ويقدم طلب التظلم إلى مدير المديرية المختص خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم على أن تبقى كضمان إلى حين الفصل في موضوع النزاع وعلى مدير المديرية إحالة التظلم للأمين سر اللجنة خلال عشرة أيام كحد أقصى،^{٤١٢} كما وقد نظمت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦ بشأن الضريبة على العقارات الإجراءات التي يتم اتباعها عند التظلم حيث نصت المادة ٩ من اللائحة على أنه يقدم التظلم من أصل وأربع صور يودعها الممول أمانة اللجنة مقابل إيصال ويرسل أمين اللجنة صورة من الصحيفة إلى المصلحة^{٤١٣}.

ب إجراءات رفع الطعن أمام اللجان الاستئنافية

أما بالنسبة للإجراءات المتبعة للاستئناف في القرار الصادر من اللجنة الابتدائية فقد نظمتها المادة ١٣ قانون ضريبة الدخل حيث نصت على "أنه يقدم الطعن بصحيفة يودعها الطاعن أمانة سر اللجنة الاستئنافية

^{٤١١} المادة ٢٢ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل.

^{٤١٢} المادة ١٧٢ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

^{٤١٣} المادة ٩. من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦ بشأن الضريبة على العقارات. ص ٤.

مقابل إيصال، ويعلن أمين سر اللجنة الطرف الآخر بصورة من الصحيفة لإبداء رأيه في الطعن خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلانه بصورة من الصحيفة "٤١٤".

ونصت على أنه في حالة ما كان الطاعن هو الممول فعليه أن يرفق بالصحيفة ما يفيد أداء رسم قدره (١٪) واحد بالمائة من الضريبة التي قررتها اللجنة الابتدائية بحيث لا يقل عن عشرين ديناراً.

أما باقي الإجراءات فقد نصت هذه المادة على أنه تسري في شأن الطعن أمام اللجنة الاستئنافية ورد الرسم الأحكام والإجراءات المقررة بشأن الطعن أمام اللجنة الابتدائية.

٢ ميعاد التظلم الضريبي أمام لجان الطعون الضريبية وآثاره

أ ميعاد رفع التظلم أمام لجان الطعون الضريبية

ميعاد رفع التظلم أمام اللجنة الابتدائية

نصت المادة رقم ٥ من قانون ضرائب الدخل رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ على ميعاد التظلم والذي تم تحديده وفقاً لهذه المادة بخمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلان الممول بربط الضريبة^{٤١٥}، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الضريبي قد أطال المدة في هذا القانون وقبله القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ بشأن الضرائب على الدخل عما كان عليه في القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٦ حيث كانت ثلاثون يوماً من تاريخ إعلان الممول، وقد حددت المادة ١٨ من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ من قانون ضريبة الدمغة على أن ميعاد التظلم يكون بخمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلام أصحاب الشأن بقرار المصلحة^{٤١٦}، وربما أراد المشرع من إطالة المدة هو إعطاء الفرصة للممول في أن يتروى في اللجوء للتظلم ويقدر مصلحته هل هي في التظلم أم لا، كما وأن المشرع عندما أطال فترة أو ميعاد الطعن قد منح الممول فرصة الطعن في قرار المصلحة، وهي ليست بالفترة الطويلة التي يمكن القول من خلالها أنه لا يتحقق استقرار نشاط الإدارة والمعاملات القانونية فيها، وقد حددت المادة ١٨ من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ من قانون ضريبة الدمغة على أن ميعاد التظلم يكون بخمسة وأربعين يوماً من

^{٤١٤} المادة ١٣ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل الليبي.

^{٤١٥} المادة رقم ٥. من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل الليبي.

^{٤١٦} المادة ١٨ من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة.

تاريخ إعلام أصحاب الشأن بقرار المصلحة^{٤١٧}، كما وقد حددت المادة ١٧٢ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك ميعاد الطعن بخمسة عشر يوماً، فقد نصت على "أن يقدم طلب التظلم إلى مدير المديرية المختص خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم وعلى مدير المديرية إحالة التظلم لأمين سر اللجنة خلال عشرة أيام كحد أقصى"^{٤١٨}.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة عدم مراعاة مواعيد التظلم أو الطعن الضريبي المنظمة وفقاً للقوانين الضريبية يسقط حينها الحق في التظلم وهذا ما يستفاد من حكم المحكمة العليا في قرارها الصادر بجلسة ١٠/٢/١٩٦٢ حيث نص على "أنه من المقرر أن مواعيد الطعن هي من مدد السقوط المتعلقة بالنظام العام، وجاءت المادة ٢/٣٠٢ من قانون المرافعات حاسمة في ذلك بما نصت عليه من أنه يترتب على عدم مراعاة مواعيد الطعن في الأحكام سقوط الحق في الطعن، وتقضي المحكمة بالسقوط من تلقاء نفسها، ولذلك لا يجوز في القانون التعديل في هذه المواعيد ولو باتفاق الطرفين"، إذ يعتبر سقوط الحق في التظلم هنا من النظام العام وعلى اللجنة في هذه الحالة أن تقرر عدم قبول التظلم شكلاً من تلقاء نفسها،^{٤١٩} كما أنه ليس للطرفين الاتفاق على خلاف نص الميعاد وهذا ما أكدته المحكمة العليا في قولها ".... لا يجوز في القانون التعديل في هذه المواعيد ولو باتفاق الطرفين ولا يشفع للطاعن دون ذلك ما تذرعه به من أن مصلحة الضرائب قد مدت الميعاد حتى وقع التظلم في غضون الإمتداد لأنه لا حق للمصلحة في تعديل الميعاد سواء بالنقص فيه أو بالزيادة عليه، بالإضافة إلى أن البادي من المساجلة الدائرة بين الطرفين والكتب التي تبادلها أن مدير مصلحة الضرائب لم يمهل الطاعن إلا في خصوص سداد الضريبة، وهو أمر جد مختلف عن التظلم في التقدير....".

ميعاد رفع الطعن أمام اللجان الاستئنافية

يختلف الميعاد الذي حدده المشرع في التظلم بداية أمام اللجنة الابتدائية عنه في الطعن أمام اللجنة الاستئنافية فقد نصت المادة ١١ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل على أنه "لكل

^{٤١٧} المادة ١٨ من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة.

^{٤١٨} المادة ١٧٢. من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠.

^{٤١٩} الصلابي، فرج يوسف محمد. المنازعات الضريبية في القانون الليبي. مرجع سابق. ص ٢٦٢.

من المصلحة والممول حق الطعن في قرار اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية....، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلانهما بالقرار "٤٢٠"، وبالنسبة لقانون ضريبة الدمغة فقد نصت المادة ١٨ منه على "....ويتبع في شأن الفصل في التظلم والتصالح والطعن الأحكام الواردة في قانون الضرائب على الدخل "٤٢١"، إذا فميعاد الطعن يكون بخمسة عشر يوماً يبدأ من تاريخ إعلان الممول أو المصلحة بالقرار الابتدائي.

وتجدر الإشارة إلى أنه على لجان الطعون الضريبية تقرير عدم قبول التظلم أو الطعن شكلاً من تلقاء نفسها في حالة عدم رفعه في الميعاد الذي حدده القانون، وذلك لتعلق سقوط الحق في التظلم أو الطعن بالنظام العام.

ب آثار التظلم والطعن الضريبي

١- قبل الخوض في الآثار التي تترتب على التظلم والطعن الضريبي سيتم توضيح بعض النقاط التي تتعلق بالقرارات الصادرة من هذه اللجان:-

إن القرار الصادر من لجان الطعون الضريبية في القانون الليبي تعتبر قرارات إدارية، سواء أكانت صادرة من لجان التظلم الابتدائية، أم صادرة من لجان الطعون الاستئنافية، فالقرار في الحالتين يعتبر قراراً إدارياً، إلا أن هناك فارقاً بين القرار الصادر من لجان التظلم الابتدائية، والقرار الصادر من لجان الطعن الاستئنافية، فالأخير هو قرار إداري نهائي بالنص الصريح، حيث تقول المادة ١٣ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل، "ويكون قرار اللجنة الاستئنافية نهائياً" ٤٢٢ أما القرار الصادر من اللجنة الابتدائية يجوز الطعن فيه أمام اللجنة الاستئنافية.

تسبب القرار الصادر من هذه اللجنة وهو ما نصت عليه المادة ٩ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ "....ويجب أن تكون مسببه، وأن يوقع عليها رئيس وأعضاء اللجنة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدورها "٤٢٣".

٤٢٠ المادة ١١. من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل الليبي.

٤٢١ المادة ١٨. من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة.

٤٢٢ المادة ١٣. من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل الليبي.

٤٢٣ المادة ٩ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل الليبي.

فالتسبب ضرورة هامة لتحقيق اطمئنان الممول، وتيسير مهمة القضاء الإداري في أعمال رقابته على قرارات لجان المنازعات الضريبية، وعدم تسبب القرار يقضي ببطلانه، وهذا ما قضت به المحكمة العليا في حكمها الصادر في الطعن الإداري رقم ١٨/١ جلسة ١٩٧١/٦/٦، فقد قالت المحكمة "إن القرار الصادر من لجان التظلمات الضريبية، وهو قرار ذو صبغة قضائية، يجب أن يكون مسبباً، ويجب على تلك اللجان، وقد أعطاهما القانون ولاية القضاء في خصومة بين الممول ومصلحة الضرائب، أن تلتزم بالأصول الهامة والمبادئ العامة للتقاضي، إذ إن ثمة قدرًا من الضمانات الجوهرية يجب أن يتوافر كحد أدنى في كل خصومة تعرض على تلك اللجان للفصل فيها، وذلك بما يكفل الاضئنان بصحة الوقائع المادية والقانونية التي تُكون منها تلك اللجان عقيدتها، ويتيح للقضاء الإداري أعمال رقابته على ذلك كله من حيث صحة تطبيق القانون على وقائع النزاع، وحسب تلك اللجان في هذا الشأن أن تقيم قرارها على أسباب واضحة مستخلصة من ظروف الدعوى وملابساتها و متمشية مع القانون ومنتجة لما تنتهي إليه من قرارات".^{٤٢٤}

إذاً يجب أن تكون القرارات الصادرة من لجان المنازعات الضريبية مسببة تسبباً واضحاً وكافياً بما يعده عن مظنة الشك حتى تعطي تلك الأسباب انطباعاً بأن اللجنة قد درست الطعن وملت بوقائعه وأدلته بحيث يتمكن الخصوم من تقدير ما إذا كانت مقنعة فيرضون بالقرار، أو غير مقنعة فيطعنون عليه.^{٤٢٥}

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا الغت اللجنة الاستئنافية القرار الابتدائي أو خالفته فعليها أن تبين بشكل صريح وواضح الأسباب التي دعته إلى ذلك، وإلا كان القرار الاستئنائي باطلاً، ويصبح معرضاً في هذه الحالة للإلغاء من قبل دائرة القضاء الإداري.^{٤٢٦}

وقد جاء في أسباب الحكم الصادر عن دائرة القضاء الإداري بمحكمة استئناف طرابلس في الدعوى الإدارية رقم ٢٣ لسنة ١٩٧٣ بتاريخ ١٩٧٥/٢/٢ "...فالعبارات التي أوردتها اللجنة الاستئنافية وأهدرت بها قرار اللجنة الابتدائية قد خلت من أي مضمون يشير إلى السبب الذي حدا بها إلى إلغاء هذا القرار، وإعفاء الممول من الضريبة، وكل ما يفهم منه أنه قام على مجرد سرد الوقائع والإطلاع على الأوراق، ولكنه لم يكشف

^{٤٢٤} طعن إداري رقم ١٨/١ ق جلسة ١٩٧١/٦/٦، مجلة المحكمة. السنة الثامنة. العدد الأول. ص ٤١.

^{٤٢٥} الصلاحي، فرج يوسف محمد. المنازعات الضريبية في القانون الليبي. مرجع سابق. ص ٥٣٩.

^{٤٢٦} الصلاحي، فرج يوسف محمد. المنازعات الضريبية في القانون الليبي. مرجع سابق. ص ٥٣٩.

عن رأي اللجنة ولا عن الأسباب الواقعية والقانونية التي استظهرتها من ظروف الدعوى، وكانت هي قرينة المشروعية التي تبنتها والتي حدث بها بإتخاذ القرار، وكان الواضح من ذلك أن اللجنة الاستئنافية قد خالفت قرار اللجنة الابتدائية دون أن تكلف نفسها مؤونة التعقيب عليه، كما لم تكن بتحقيق ما أثاره كل طرف من دفع ودفاع، ولم توازن بين الأدلة التي طرحت عليها سواء فيما يتعلق بالدفع بتقادم الضريبة أو العدول عن الإقرار أو مدى تحقق عناصر الدخل، وكان التسبب في هذه الحالة قد أوجب القانون كركن مستقل وجوهري من أركان القرار، وكان القرار المطعون فيه لم يورد حتى القدر المتيقن لحمل قضائه وفهمه، وكانت العبارات التي أوردها، والتي سلف ذكرها، لا تحمل أي تسبب لأنها انطوت على مجرد ذكر الوقائع، فمن ثم فإن القرار المطعون فيه بهذه المثابة يكون مبهماً ومجهولاً، ويجول دون المحكمة ومراقبة مشروعيته، ولما كان قصور الأسباب الواقعية أو القانونية أو نقصها أو غموضها يعتبر عيباً شكلياً أساسياً يوجب بطلان القرار الاستئنائي، ويؤدي إلى إلغائه، فمن ثم فإن الطعن عليه يكون في محله، ويتعين لذلك الحكم بإلغائه....^{٤٢٧}.

كما اشترطت المادة ١٠ أن تنظر المنازعة في جلسة سرية، وإضافة السرية على جلسات المنازعة الضريبية تعتبر ضماناً للممول، وذلك لما تتميز به منازعات الضرائب من طبيعة السرية، وهي المحافظة على أسرار الممولين منعاً من الإضرار بهم،^{٤٢٨} كما نصت هذه المادة على أن تصدر القرارات بأغلبية الآراء، والأغلبية وفقاً للتشكيل المنصوص عليه في هذا القانون يعني اتفاق رأيين مقابل رأي واحد، ويشترط أن تجتمع اللجان بكامل هيئتها، ويوقع رئيس اللجنة القرار والأعضاء الذين أصدره، ويترب على مخالفة ذلك البطلان.

إذاً فالمشرع الليبي قد عهد ووفقاً لقوانين ضريبية معينة، لهذه اللجان الفصل في المنازعات الضريبية، ونص على اختصاص هذه اللجان بالفصل في كل ما يدور بين الممول والإدارة من خلاف، وحسناً فعل حتى يكون نظر الطعن فيها أمام جهة واحدة.^{٤٢٩}

٢ آثار التظلم الضريبي أمام اللجان الضريبية الابتدائية

^{٤٢٧} طعن إداري. رقم ٢٣ لسنة ١٩٧٣. بتاريخ ١٩٧٥/٢/٢.

^{٤٢٨} الصلاحي، فوج يوسف محمد. المنازعات الضريبية في القانون الليبي. مرجع سابق. ص ٥٢٨.

^{٤٢٩} نص المادة ٧ من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ بشأن الضريبة على الدخل.

إن أهم ما يترتب على التظلم أمام اللجان الضريبية الابتدائية هو إما صدور قرار في موضوعه، أو إلغاء قرار الربط المتظلم منه ومن ثم اعتماد إقرار الممول، أو أن يتم تعديل قرار الربط والقيام بإعادة تقدير دين الضريبة ويكون ذلك بما يحقق مصلحة الممول، أو أن ترفض اللجنة المختصة نظر التظلم وتؤيد قرار الربط المتظلم منه.

ومن الآثار التي تترتب على رفع التظلم الضريبي هو عدم قيام مصلحة الضرائب بعباية دين الضريبة جبراً، وهذا ما نصت عليه المادة ١٠ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل، حيث نصت على "أنه لا تكون الضريبة مستحقة إلا بإعلان الممول بقرار اللجنة الابتدائية ولو طعن فيه"^{٤٣٠}، ويفهم من هذا النص أن الممول ليس ملزماً بدفع الضريبة ما دام النزاع قائم، ولكن في المقابل نجد المشرع قد أعطى مصلحة الضرائب في حالة ما تبين لها أن حقوق الخزانة العامة قد تتعرض للضياع، استثناءً من أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، أن يصدر أمين المصلحة أمراً بحجز الأموال التي يرى استيفاء الضريبة منها تحت أي يد كانت، وتعتبر هذه الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجراً تحفظياً، ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من أمين المصلحة أو بمضي ستة أشهر من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بمقدار الضريبة طبقاً لتقدير المصلحة.^{٤٣١}

كما وأنه وإعمالاً لقرار المحكمة العليا في طعنها الإداري رقم ٢٥/٩ "أن الطاعن لا يضر بطعنه خاصة بطرق الطعن في الأحكام التي حددها القانون سواء أكانت طرقاً عادية أو غير عادية " إضرار الممول الطاعن، وبالتالي فاللجنة الابتدائية يجب أن تنفذ عند فصلها في موضوع التظلم عدم إصدارها قرار يضر بمصلحة الممول المتظلم فمن غير المنطقي أن يضر الطاعن بطعنه، وقد نص المشرع الضريبي في المادة ٢٥ على تحديد اختصاص اللجنة الابتدائية والاستئنافية إصدارها قرار التظلم والطعن "تصدر اللجنة قرارها في التظلم أو الطعن في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول....."^{٤٣٢}.

٣ آثار الطعن الضريبي أمام اللجان الضريبية الاستئنافية

^{٤٣٠} المادة ١٠ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل.

^{٤٣١} نص المادة ٣٠ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل.

^{٤٣٢} المادة ٢٥. من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل.

نصت المادة ١٠ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ على أن تكون الضريبة مستحقة الأداء بمجرد إعلان الممول بقرار اللجنة الابتدائية ولو طعن فيه^{٤٣٣}، وهذا بخلاف التظلم أمام اللجنة الابتدائية حيث أنه بمجرد رفع التظلم تصبح الضريبة غير واجبة الأداء، إذاً بمجرد علم الممول بقرار اللجنة الابتدائية يكون له الحق في الاستئناف هو ومصالحة الضرائب، وعلى اللجنة الاستئنافية قبول الطعن أو رفضه، ففي حالة ما تقدم الممول وحده بالطعن في قرار اللجنة الابتدائية، فعلى اللجنة الاستئنافية أن تصدر قرارها بما لا يضره فلا يجوز لها مثلاً إلغاء قرار اللجنة الابتدائية وربط الضريبة وفقاً لما قامت به مصلحة الضرائب بدايتاً، إذ أنه لا يضر الطاعن بطعنه، وهذا ما قضت به محكمة النقض المصرية في الطعن الإداري رقم ٢٢٥ سنة ٣٨ ق جلسة ١٩٧٣/٢/٧ حيث قضت أنه "..... إذا كان الطاعن هو الذي استأنف الحكم وحده، وكان استئنافه مقصوداً على الناحية الموضوعية، دون الناحية الشكلية التي حكم فيها لصالحه، فإن الحكم المطعون فيه إذا عرض للناحية الشكلية، وقضى بعدم قبول الطعن لرفعه بغير الطريق القانوني، يكون قد أساء للطاعن بطعنه، مع أنه بوصفه مستأنف إذا لم يستفد من استئنافه فلا يضر به، ولما كان ذلك فإن الحكم يكون قد خالف القانون^{٤٣٤}"، وهذا ما ينطبق على مصلحة الضرائب أيضاً في حالة ما كانت هي من قام بالاستئناف.

وتتقيد اللجنة الاستئنافية في حالة ما تقدم كلاً من المصلحة والممول بالاستئناف معاً بنص المادة ٢٥ من اللائحة التنفيذية لقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل، والتي تنص على أن تصدر اللجنة قرارها في الطعن في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول^{٤٣٥}.

كما ويعتبر القرار الصادر من اللجنة الاستئنافية قرار نهائي بنص المادة ١٥ للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ حيث نصت على "..... ويكون قرار اللجنة الاستئنافية نهائياً"^{٤٣٦}، وبالتالي وبمجرد إعلان قرار اللجنة الاستئنافية يصبح واجب التنفيذ من الجهتين الممول ومصالحه الضرائب.

^{٤٣٣} المادة ١٠ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضرائب على الدخل.

^{٤٣٤} طعن إداري. رقم ٢٢٥ سنة ٣٨. ق. جلسة ١٩٧٣/٢/٧.

^{٤٣٥} المادة ٢٥. من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم ٥٩٢ لسنة ١٣٧٨ و.ر. ص ٤٤.

^{٤٣٦} المادة ١٥. من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل.

الفرع الثاني: لجان الطعون الضريبية وحلول تفادي الطعن وفقاً للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المصري

أولاً: لجان الطعون الضريبية

عهد المشرع المصري منذ صدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ اختصاص النظر في المنازعات الضريبية على لجان الطعن لكي تختص بالفصل في أوجه الخلاف بين الممول ومصصلحة الضرائب، إلا أن هذه اللجان تفصل في المنازعات المتعلقة بالضرائب على الأرباح التجارية والصناعية والضرائب على أرباح المهن غير التجارية، ولم يكن اختصاص هذه اللجان يشمل الفصل في المنازعات المتعلقة بالضريبة على إيرادات القيم المنقولة والضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات، والضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها، وقد عهد أول قانون لإنشاء هذه اللجان رئاستها إلى قاض حتى تتوفر الضمانات للممولين.

وبعد صدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أصبح اختصاص هذه اللجان شاملاً، حيث تفصل هذه اللجان في أوجه الخلاف التي تنشأ بين الممول ومصصلحة الضرائب في الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، والضريبة على المرتبات، والضريبة على أرباح شركات الأموال التي استحدثها قانون الضرائب على الدخل الجديد، وقد أبقى القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على لجان الطعن، وخصها بالفصل في التظلمات المتعلقة بالضرائب النوعية على فروع الدخل، أو بالضريبة العامة على الدخل، والتي الغاها المشرع نتيجة لفرض الضريبة الموحدة.

ولكن سرعان ما تم تعديل تشكيل لجان الطعن وفقاً للقانون رقم ٩٧ بحيث أصبحت رئاسة اللجان لأحد موظفي مصلحة الضرائب، على أساس أن الهدف من تشكيل هذه اللجان برئاسة قاضي يوفر ضمانات أكثر للممولين، لم تتحقق من الناحية العملية، لأن قرارات هذه اللجان تصدر بأغلبية الآراء، وهذه الأغلبية تتحقق إذا ما أجمع رأي العضوين الحكوميين على رأي مخالف لرأي القاضي، فضلاً عن عدم تفرغ القضاة لأعمال اللجان.^{٤٣٧}

^{٤٣٧} محمد أحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن. مرجع سابق. ص ١٣٩.

ولكن والذي يبدو على اتجاه المشرع المصري في منح رئاسة اللجان لأحد موظفي مصلحة الضرائب أنه اتجاه غير محمود، حيث أنه ومما لا شك فيه أن هذه اللجان عندما تكون برئاسة قاض توفر للممول ضمانات أكثر، لأنها أبعد للاطمئنان لدى الممول من اللجان الإدارية البحتة التي لا تشمل عضواً قضائياً أو أحد ذوي الخبرة.

لذا حرص المشرع المصري في القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على تلافي هذه العيوب بأن أدخل على لجان الطعن الضريبي عدداً من التعديلات الهامة، وأهمها ما يتعلق بتشكيلها، حيث أصبح تشكيلها وفقاً لنص المادة ١٢٠ منه على النحو التالي:-

أ- رئيس اللجنة يكون من غير العاملين بالمصلحة.

ب- عضوية اثنين من موظفي المصلحة، يختارهما وزير المالية.

ج- اثنان من ذوي الخبرة يختارهما الإتحاد العام للغرف التجارية بالإشتراك مع إتحاد المحامين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاوي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة.

د- أمين سر اللجنة وموظف تنتدبه المصلحة، وتشكل هذه اللجان بقرار من وزير المالية، وتكون دائمة وتابعة مباشرة للوزير^{٤٣٨}.

كما أعطت هذه المادة لوزير المالية الحق في تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة، ويعتبر الأعضاء الأصليين أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون نديهم بدلا من الأعضاء الأصليين الذي يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية، أو أقدم أعضائها عند غيابها.

^{٤٣٨} المادة ١٢٠ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

إذاً يجب أن تتوفر في جميع أعضاء اللجنة الشروط التي حددها القانون، أن يتم تعيينهم واختيارهم وفقاً للإجراءات التي حددها القانون واللوائح المنفذة له، ويجب من ناحية أخرى أن يكون التعيين أو الاختيار شاملاً لكل الأعضاء وليس البعض منهم، ولا يجوز لمن فقد صفته أن يستمر في عضوية اللجنة.^{٤٣٩}

ومن استقراء هذه المادة اتضح أن المشرع المصري حرص على تعديل تشكيل لجان الطعن بما يوفر ضمانات أكثر للممولين.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المصري قد أصاب وأخطأ في هذا التشكيل، فقد أصاب عندما أدخل على تشكيل هذه اللجان ذوي الخبرة، وأخطأ في أن رئاسة لجنة الطعن لا زالت لم تعهد إلى قاض لكي يبعث في نفس الممولين الاطمئنان، كما أنه أعطى عضوية اللجنة لإثنين من موظفي المصلحة، والذي يحتمل معه فقدان الحيادة في هاذين العضوين.

وقد اشترطت هذه المادة أنه لا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها، كما أن هذه اللجان تختص بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب على الدخل، وفي قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠،^{٤٤٠} وفي القانون ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بغرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

كما اشترطت أن تكون جلساتها سرية تصدر قراراتها مسببة وبأغلبية أصوات الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي منه الرئيس، ويوقع القرارات كل من الرئيس وأمين السر خلال خمسة عشر يوماً على أكثر من تاريخ صدورهما، وقد الزم المشرع اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي، ويعلن كل من الممول والمصلحة بالقرار الذي تصدره اللجنة بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول^{٤٤١}.

^{٤٣٩} زوين، هشام. زوين، محسن. شرح قانون الضرائب على الدخل. مرجع سابق. ص ٢٤١.

^{٤٤٠} نص المادة ١٢١ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل.

^{٤٤١} لمادة ١٢٠ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

هذا فيما يتعلق بلجان الطعن، ولكن تجدر الإشارة إلى أنه قبل عرض النزاع على هذه اللجان تمر المنازعة بلجان داخلية نص عليها القانون في المادة ١١٩، ويلاحظ من ذلك أنه تتعدد درجات التظلم الضريبي في المرحلة الإدارية، وبطبيعة الحال فإن نظر التظلم خلال درجة واحدة لا يؤدي إلى إطالة أمد المنازعة الضريبية.

ثانياً: ما استحدثته المشرع من حلول لتفادي الطعن

إن المشرع المصري حاول قدر جهده على أن يقلل من حالات الطعن، فقد وضع حلولاً لتفادي الطعن ابتداءً وتقليل نسبته، وهذه الحلول تتمثل في الآتي:-

١ الحل الأول

الزم المشرع المصري مصلحة الضرائب بموجب نص المادة ١٢٤ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل، بتصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورية، أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً، وذلك في الحالات الأتية:-

* الحالة الأولى: عدم مزاوله صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة.

* الحالة الثانية: ربط الضريبة على نشاط معفي منها قانوناً.

* الحالة الثالثة: ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

* الحالة الرابعة: عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً.

* الحالة الخامسة: الخطأ في تطبيق سعر الضريبة.

* الحالة السادسة: الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول.

* الحالة السابعة: عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون.

* الحالة الثامنة: عدم خصم القيمة الإيجابية للعقارات التي تستأجرها المنشأة.

* الحالة التاسعة: عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً.

*الحالة العاشرة: تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى.

*الحالة الحادية عشر: ربط ذات الضريبة على إيرادات أكثر من مرة.

وفي الحالات التي يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدي إلى عدم صحة الربط^{٤٤٢}، كما قرر نص المادة ١٢٤.

والواضح من نص المادة ١٢٤ من قانون الضرائب الجديد أن المشرع سلم بتصوير وجود خطأ في ربط الضريبة بمعرفة مأمورية الضرائب أو بقرار لجنة الطعن، فأجاز للممول التقدم بطلب تصحيح الربط الخاطئ للضريبة، وذلك خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً، وذلك في حالات عديدة لم يوقعها المشرع تحت الحصر^{٤٤٣}.

*تشكيل لجنة إعادة النظر في الربط النهائي، قرارها، واعتمادها، يصدر بتشكيل هذه اللجنة وتحديد اختصاصها ومقارها قرار من رئيس المصلحة، ويكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل يندبه رئيس مجلس الدولة، ولا يكون قرار اللجنة نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة، ويخطر كلاً من الممول ومأمورية الضرائب بقرار اللجنة^{٤٤٤}.

ومن استقراء نص المادة ١٢٤ يلاحظ أن الحل الذي جاء به المشرع المصري والذي أراد به تفادي الطعون الضريبية يحقق ضمانة للممول في عدة أوجه، فهو يعطي الفرصة للممول في التقدم بطلب تصحيح الربط النهائي خلال خمس سنوات من التاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائياً، حتى وأن حصر ذلك في حالات معينة، كما أن تشكيل هذه اللجان ضمانة تتمثل في أن يكون من بين أعضاء اللجنة عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل، مما يحقق الحيطة في اللجنة واطمئنان الممول بوجود فاض داخل اللجنة.

٢ الحل الثاني

^{٤٤٢} المادة ١٢٤ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

^{٤٤٣} زوين، هشام. زوين، محسن. شرح قانون الضرائب على الدخل. مرجع سابق. ص ٢٤١ وما بعدها.

^{٤٤٤} المادة ١٢٤ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

الرجوع لمأمورية الضرائب في المعاملات الضريبية المؤثرة

ترتبط الضريبة بالدخول التي تتحقق ويكون صافي أرباحها وعاء لها، وقد يضطر الممول إلى إتمام معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة، ويقصد بكلمة مؤثرة ضريبياً أنها غير واضحة المعالم من ناحية المحاسبة الضريبية، وقد يجري الممول هذه المعاملات على ظن منه أنها تحاسب ضريبياً بطريقة ما وتخضع لإعفاءات ما، ثم يفاجأ بعكس ذلك، الأمر الذي قد يدفعه إلى الطعن، وهو أمر حاول المشرع المصري بالقانون الجديد الحد من حالاته الواقعية، لذا أجازت المادة ١٢٧ من قانون الضرائب الجديد للممول الذي يرغب في إتمام هذه المعاملات أن يتقدم بطلب كتابي إلى رئيس المصلحة ببيان موقفها في شأن تطبيق أحكام هذا القانون على تلك المعاملة.

وقد اشترطت هذه المادة أن يقدم الطلب مستوفياً البيانات ومصحوباً بالوثائق الآتية:-

* اسم الممول ورقم حصره الضريبي.

* بيان بالمعاملة والآثار الضريبية لها.

* صور المستندات والعقود والحسابات المتعلقة بالمعاملة^{٤٤٥}.

ويجب على رئيس المصلحة أن يصدر قراراً في شأن الطلب خلال الستين يوماً من تاريخ تقديمه، كما يجوز لرئيس المصلحة طلب بيانات إضافية من الممول خلال تلك المدة، ويكون القرار ملزماً للمصلحة ما لم تتكشف بعد إصداره أن عناصر المعاملة لم تعرض عليها قبل إصدار القرار^{٤٤٦}.

الحل الثالث

تعيين مندوبين لمأمورية الضرائب في الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية

نصت المادة ١٢٨ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل، على أنه للمصلحة تعيين مندوبين عنها من بين موظفيها لدى الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص

^{٤٤٥} المادة ١٢٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

^{٤٤٦} زوين، هشام. زوين، محسن. شرح قانون الضرائب على الدخل. مرجع سابق. ص ٢٤١

الإعتبارية العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام، ويتولى مندوب المصلحة متابعة سلامة تنفيذ الجهات لأحكام هذا القانون وغيره من التشريعات الضريبية المرتبطة به، والتحقق من أداء هذه الجهات للضرائب وفقاً لأحكام هذه التشريعات.

ويكون هؤلاء المندوبين ولغيرهم من موظفي المصلحة الذين يصدر بتحديدته قرار من وزير العدل، بناء على طلب وزير المالية، صفة الضبطية القضائية، وإثبات ما يقع من مخالفات لإحكام التشريعات المشار إليها، وذلك في محاضر تحدد بياناتها اللائحة التنفيذية لهذا القانون^{٤٤٧}.

وكخلاصة لهذا المبحث فإن للممول حق الطعن أمام اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي، حيث أعطى المشرع هذه اللجان اختصاص الفصل في كافة أوجه الخلاف الدائرة بين الممول والإدارة الضريبية، وهذا النوع من اللجان كان منصوص عليه في قانون الضريبة على الدخل دون غيره من القوانين الضريبية، ولكن ويصدر القانون الجديد رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ المتعلق بالجمارك تم النص على أن للممول الطعن أمام مثل هذه اللجان للفصل في المنازعة الضريبية الجمركية، فمثل هذا النص لم يكن موجود في القانون الملغى، وهذا بخلاف قانون الضريبة على الإنتاج والذي جاء خالياً من النص على مثل هذه اللجان، كما أن المشرع الضريبي الليبي قد جعل في تشكيل هذه اللجان عضو قضائي مما يجعلها أكثر نجاعة وفاعلية في الفصل في المنازعة الضريبية، وهذا ما افتقدته تشكيله هذه اللجان وفقاً للقانون المصري مما عرضه للنقض حيث يعد العضو القضائي ضماناً أكثر بالنسبة للممول، بالرغم من الحلول التي جاء بها لتفادي الطعن، وخلصنا في نهاية الفصل إلى أن للممول الطعن في القرار الصادر من هذه اللجان أمام القضاء وبالتالي ستتم دراسة المنازعة الضريبية أمام القضاء في الفصل التالي حيث سيتم التعرف على دور القضاء في فض المنازعات الضريبية وتوضيح القضاء المختص في مثل هذه الطعون.

^{٤٤٧} المادة ١٢٨ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.