

الفصل الرابع

التسوية القضائية لمنازعات ضريبة الدخل في الشريعة الإسلامية

والقانونين الليبي والماليزي.

كان القضاء في الأمة الإسلامية أمراً مهماً وعظيماً ولازال، فهو الملجأ الأخير الذي يركن إليه المظلوم المسلم أو غيره، ولاشك أن القضاء الإسلامي جاء بعد ظهور الحق؛ لأن القضاء هو إبطال الباطل واحقاق الحق لصاحبه، ولم تزل البشرية تعاني من فقدان الحق كله أو بعضه، ولطالما بذل القضاة مساعيهم لإحقاق الحق، وإقامة العدالة بين المتنازعين¹⁰⁰⁹.

المبحث الأول - التسوية القضائية للمنازعات الضريبية في الشريعة الإسلامية:

كان القضاء قبل بزوغ الإسلام بسيطاً يركز على العادات والأعراف، ولكن بعد بعثة النبي ﷺ أصبح منتظماً، ويقوم على مشروعية بحكمها، وحصار أكثر تطوراً، وانتظاماً في عهد الدولتين الأموية والعباسية. ولما كان محور هذا الفصل هو التسوية القضائية للمنازعات الضريبية في الشريعة الإسلامية، فإنه من المستحسن البدء بمبحث لتعريف القضاء، ثم التطرق للقضاء الإسلامي.

المطلب الأول - مفهوم القضاء في الفقه الإسلامي:

الفرع الأول - معنى القضاء¹⁰¹⁰ الاصطلاحي
القضاء اصطلاحاً له تعاريف متقاربة ومنها أنه: "الإحمار عن حكم شرعي على سبيل الإلزام"¹⁰¹¹. وعلى العموم؛ فإن للقضاء معاني اصطلاحية كثيرة، ولكن عمومها لا يخرج عن تعريف ابن عابدين كونه: الفصل بين

¹⁰⁰⁹ وفي هذا يقول ابن تيمية: إن الله يقيم الدولة العادلة وإن كانت كافرة، ولا يقيم الدولة الظالمة، وإن كانت مسلمة. ثم يقول: الدنيا تدوم مع العدل والكفر، ولا تدوم مع الظلم والإسلام، وذلك أن العدل نظام كل شيء. ابن تيمية، أحمد بن محمد. الحسبة. المدينة المنورة. المكتبة العلمية. ص 82.

¹⁰¹⁰ إن القضاء في لسان العرب، هو: الحكم، والجمع أفضية، وقضايا. وقيل قضى عليه يقضي قضاءً الأخيرة مصدر كالأولى، والاسم القضية فقط. لهذا قيل للحاكم بين الناس حاكم؛ لأنه يمنع الظالم عن الظلم القاسمي، ظافر. 1992. نظام الحكم في الشريعة والتاريخ الإسلامي. الكتاب الثاني. السلطة القضائية. ط: 4. بيروت: دارالفنانش. ص 36.

¹⁰¹¹ المالكي، ابن فرحون. تبصرة الحكام في أصول الأفضية ومناهج الأحكام. المصدر السابق ج 1. ص 12.

الناس في الخصومات حسماً للتداعي، وقطعاً للنزاع بالأحكام الشرعية، المتلقاة من الكتاب والسنة¹⁰¹². وقال الإمام أحمد: " لا بد للناس من حاكم، أتذهب حقوق الناس؟"¹⁰¹³. وأحسن تعريف للقضاء هو تعريف فقهاء الحنفية، وهو: " فصل الخصومات، وقطع المنازعات على وجه الخصوص"¹⁰¹⁴. هذا ويرى غالبية الفقهاء أن القضاء: هو علم، وفهم، وورع، إلا أن جمهور الفقهاء قدم الفهم على العلم؛ ذلك لأن وسيلة العلم هي الذاكرة والحفظ، أما وسيلة الفهم فهي العقل، وتمييز الخطأ من الصواب، والحق من الباطل، والنفوذ إلى ما وراء الألفاظ، والاستدلال من الحركات والإشارات وخاتمة الأعين، وما تخفي الصدور¹⁰¹⁵.

الفرع الثاني - القضاء في العرف:

هو إلزام فيما يقع فيه النزاع بين الناس لمصالح الدنيا. وهو فصل الخصومات الدنيوية بين العباد تحصيلاً لمصالحهم، ودوراً للمفاسد عنهم بحسب الممكن¹⁰¹⁶. ولعله يمكن طرح تعريف مختصر للقضاء: بأنه الفصل بين المنازعات، وحماية الحقوق بكافة أحكام الشرع والقانون.

المطلب الثاني - إنهاء المنازعات الضريبية بالقضاء العادي في الإسلام:

الفرع الأول - أساس القضاء العادي في صدر الإسلام:

لما أمر الله بالإسلام تولى النبي ﷺ بنفسه مهمة تسوية الخصومات والقضاء بين المهاجرين، والأنصار، واليهود، حيث جاء في عقد الصحيفة التي عقدها النبي ﷺ بين المهاجرين والأنصار واليهود في تكوين النواة

¹⁰¹² ابن عابدين، محمد أمين. 1966. حاشية رد المختار على الدر المختار. ج4. ط: 2. القاهرة: دار الفكر. ص 459.

¹⁰¹³ ابن قدامة، عبد الرحمن. المغني. 1992. تحقيق عبدالله التركي، وعبد الفتاح الحلو. القاهرة. ط: 2. ج 14. ص 6.

¹⁰¹⁴ ابن عابدين، محمد أمين. حاشية رد المختار على الدر المختار. المصدر السابق. ج5. ص 352. وأيضاً انظر الزحيلي، محمد. 2008.

المرجع السابق. ص 50.

¹⁰¹⁵ القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 67. وتجدر الإشارة إلى عدم الخلط بين مصطلح العدالة والعدل، إذ قد يستخدم البعض مصطلح العدالة بمعنى العدل دون مراعاة الدلالة بين اللفظين، والتخليط المقصود هو أن يكون ورود لفظ العدالة محتملاً للمعنيين في سياق واحد دون تمييز بين مدرك المقصودين: وهما مختلفان تماماً، وينشأ عن هذا الخلط خطأ كبير. ومن أمثلة الاستخدامات لفظ العدالة على هذا النحو من التخليط، ماجاء عن بعض المؤلفين حيث تكلم عن العدل الذي ضد الظلم مستخدماً لفظ العدالة، في الوقت الذي أوردت بمعنى الشرط في الولايات، فاختلط المعنيان مع ثبوت الخلاف بينهما. انظر فريد، عبد الخالق. 1998. الفقه السياسي الإسلامي، المبادئ الدستورية. القاهرة: دار الشروق. ص 202.

¹⁰¹⁶ الكافيحي، الحنفي، أبو عبد الله محي الدين. تحقيق إلياس قبلان. 2005. سيف القضاة على البغاة، ويلييه سيف الملوك والحكام

المرشد لهم إلى الحق وسبيل الأحكام. لبنان: بيروت. دار الكتب العلمية. ص 20.

الأولى للمجتمع الإسلامي أحد المبادئ الأساسية في إقامة الحكومة، وهو كل ما ينشأ من نزاع بين أهل الصحيفة مرده إلى الله سبحانه وتعالى، ورسوله، أي أنها أعطت للرسول ﷺ حق تسوية المنازعات طبقاً لما تقرره الشريعة الإسلامية، وفي هذا تأكيد للسلطة العليا الدينية لرسول الله، وعلى رئاسته لحكومة المدينة. ما معناه ضمناً أن اليهود يعترفون بالنبي ﷺ كحكم في هذه النزاعات¹⁰¹⁷. وبموجب هذه الفقرة فقد أصبح الرسول ﷺ قاضياً، وبعد أن توسعت الدولة الإسلامية، أوكل مهمة القضاء إلى أصحابه. وكان النبي ﷺ يحكم بما أنزل الله عليه من الوحي، حيث يحضر إليه المتنازعان، ويسمع خصومتها ثم يهتدي بأدلة الإثبات، والتي هي: البينة، واليمين، وشهادة الشهود¹⁰¹⁸، وعلم الفراسة، والقرعة، والقسامة والاستدلال بالأمارات الدالة. والمبدأ العام عنده: البينة على من ادعى، واليمين على من أنكر¹⁰¹⁹. وفي هذا الشأن، يقول ﷺ: لو يعطى الناس بدعواهم لادعى رجال أموال قوم، ودماءهم، لكن البينة على من ادعى واليمين على من أنكر¹⁰²⁰. وبالطبع كانت آيات القرآن الكريم المصدر الأول في الأحكام استناداً على قوله تعالى: {لَا تَقْرُبُوا مَالَ الْيَتِيمِ إِلَّا بِالَّتِي هِيَ أَحْسَنُ حَتَّىٰ يَبْلُغَ أَشُدَّهُ. وَأَوْفُوا بِالْكَفَالِ وَالْمِيزَانَ بِالْقِسْطِ لَا تُكَلِّفُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا وَإِذَا قُلْتُمْ فَاعْدِلُوا وَلَوْ كَانَ ذَا قُرْبَىٰ وَبِعَهْدِ اللَّهِ أَوْفُوا فَلَكُمْ مِنْكُمْ وَلَعَلَّكُمْ تَذَكَّرُونَ} {¹⁰²¹.

وكان الاختصاص المكاني للقاضي يشمل الولاية بأكملها ومقره العاصمة، ومكان انعقاد الجلسة في المساجد، وغالباً ما كان الناس يتناصفون فيما بينهم آنذاك¹⁰²². وكان رسول الله ﷺ في عهده هو الذي يقوم بهذه السلطة فهو الذي يقضي بين الناس في المدينة المنورة، وبعث القضاة في الأمصار، كما بعث علي بن أبي طالب رضي الله عنه إلى اليمن قاضياً، كما يقول علي رضي الله عنه: بعثني رسول الله ﷺ إلى أهل اليمن قاضياً، فقلت: يا رسول الله! ترسلني وأنا حديث السن، ولا علم لي بالقضاء؟ فقال: إن الله سيهدي قلبك، ويثبت لسانك، فإذا جلس بين يديك الخصمان فلا تقضين حتى تسمع من الآخر كما سمعت من

¹⁰¹⁷ ابن هشام. سيرة النبي ﷺ. ج1. المصدر السابق. ص350.

¹⁰¹⁸ سند شهادة الشهود في القرآن الكريم يكمن في سورة البقرة الآيتين. ص282.

¹⁰¹⁹ الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص44.

¹⁰²⁰ الأربعين النووية. المصدر السابق. ص33.

¹⁰²¹ سورة الأنعام. الآية 152 انظر ايضا الآيتان 46، 48، سورة الزمر. آية 9.

¹⁰²² الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص44.

الأول؛ فإنه أحرى أن يتبين لك القضاء. قال: فما زلت قاضياً، أو ما شككت في قضاء بعد¹⁰²³. والشريعة الإسلامية توجب على من يتولى هذه السلطة ألا يجعلوا لأحد عليهم سلطاناً في قضائهم، وأن يلتزموا الحق والعدل، وأن يتجردوا عن الهوى وأن يسوا بين الناس جميعاً¹⁰²⁴. وفي عهد الخلفاء الراشدين، ومنذ أن ولي الخلافة سيدنا أبو بكر الصديق رضي الله عنه، كان يباشر القضاء بنفسه في المدينة، رضي الله عنه، وكان الخليفة أبو بكر رضي الله يقول: الضعيف فيكم قوي عندي حتى آخذ الحق له، والقوي فيكم ضعيف عندي حتى آخذ الحق منه إن شاء الله¹⁰²⁵. وتولى عمر الفاروق القضاء، وقال لأبي بكر أنا أكفيك القضاء، فمكث فيه سنتين، ولم يأتته متخاصمان لشدة وحزمه، ولكثرة التقوى والورع آنذاك، ويقول عمر بن الخطاب رضي الله عنه في ذلك: فلقد كان يمر علي الشهر ما يخضم إليّ فيه اثنان¹⁰²⁶، وكان الولاة مسؤولين عن القضاء في الأمصار¹⁰²⁷.

ولما ولي الخلافة عمر بن الخطاب رضي الله عنه عين بعض الصحابة قضاة في المدينة، كما عين عدداً من القضاة في الأمصار، وبهذا الإجراء تم فصل السلطة القضائية عن سلطة الولاة¹⁰²⁸. وعندما توسعت رقعة الإسلام، وارتبطت العرب بغيرهم من الشعوب أصبح لزاماً تكوين نظام قضائي لمواجهة المنازعات الناشئة بين العرب أنفسهم، وبين أولئك القوم أنفسهم، وبين هؤلاء وأولئك. وقضى هذا النظام بتعيين قضاة يتولون الفصل في الخصومات نيابة عن الخليفة طلقاً للكتاب، والسنة فيما ورد فيه نص، وبالقياس والاجتهاد فيما لم يرد فيه نص. فقد عين عمر بن الخطاب عدداً من القضاة منهم أبو الدرداء ليتولى القضاء في المدينة، وشريح بن الحارث الكندي الذي ولاه القضاء في الكوفة، وأبو موسى الأشعري على قضاء البصرة¹⁰²⁹.

الفرع الثاني - تشكيل القضاء العادي في صدر الإسلام:

59 الإمام أحمد. في مسنده. المصدر السابق. ج 1. ص 88. وأيضاً سليمان، أبو داود. سنن أبي داود. المحقق محمد يحيى الدين. باب القضاء. بيروت المكتبة العصرية. ج 3. ص 301.

¹⁰²⁴ قال تعالى: {إن الله يأمركم أن تؤدوا الأمانات إلى أهلها وإذا حكمتم بين الناس أن تحكموا بالعدل} سورة النساء. الآية 58. وقال سبحانه: {يا داود إنا جعلناك خليفة في الأرض فاحكم بين الناس بالحق ولا تتبع الهوى فيضلك عن سبيل الله} سورة ص، الآية 26.

¹⁰²⁵ تاريخ الطبري. ج 2. مطبعة الأستقامة: القاهرة. ص 450.

⁵⁸ ابن سعد. 1358هـ. الطبقات الكبرى. ج 3. طبعه القاهرة. ص 184. وأيضاً الهوني، فرج محمد. المرجع السابق. ص 121.

¹⁰²⁷ انظر الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص 44.

¹⁰²⁸ الصفحة السابقة.

¹⁰²⁹ ابن خلدون، عبد الرحمن. المقدمة. المصدر السابق. طبعة حسين شرف. ص 245. ص 197.

تكوّن القضاء من: القاضي، والمحكوم له الذي يدعي حقاً له، والمحكوم عليه: الذي يصدر الحكم ضده، والحكم: الذي يصدر عن القاضي للفصل في المنازعة، والمحكوم به: وهو الحق. وقد يكون لله تعالى، أو للعباد، أو بينهما. وينبغي أن يكون هذا الحق مطلوباً فيما للعبد خالصاً، أو مشتركاً، فلا بد من وجود مدع لهذا الحق، أما إذ كان خالصاً لله تعالى فالدعوى تكون حسبة عملاً مبدأً بالأمر بالمعروف والنهي عن المنكر، ومن الممكن أن يتقدم بها أيّاً كان لحماية حقوق الله تعالى التي هي حق للمجتمع¹⁰³⁰.

ومن شروط الدعوى القضائية الإسلامية في المدعي، وهي: أن تتوفر فيه الأهلية، والصفة، والحضور، ومشروعية المدعي به. وأن يكون المدعي به معلوماً، ومما يحتمل الثبوت عقلاً، أو عادة، وليس بما يكذبه العقل وأن تكون الدعوى في مجلس القضاء. كما ويشترط في صيغة الدعوى أن تكون جازمة، وأن يكون الكلام في الدعوى مقصوراً على المنازعة بالمسئلة والجواب¹⁰³¹. ومن إجراءات المحاكمة أن مذكرة الدعوى من المدعي كانت تسمى بالرقعة في المشرق والغرب الإسلامي، وربما أحياناً كانت تسمى في المغرب سحاة. وكان ختم القاضي يسمى طينة¹⁰³²، لدعوة الخصوم أمام المحكمة، وعلى القاضي أن يسمع من المتنازعين بدون ضجر وملل، ولا انتهار؛ لأن ضجره عليهما مسقط لما عليه من حقهما. وإن تعدد القضاة في نظر الدعوى الواحدة، فعندها لا يصح أن ينفرد أحدهم، وإن فصل فحكمه باطل، وعند اختلافهم يؤخذ برأي الأغلبية¹⁰³³.

¹⁰³⁰ الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص 56. وهذه الوسيلة التي يتقدم بها تسمى الدعوى التي تمكن المتضرر من الوصول إلى حقه، والدعوى في اللغة: اسم من الادعاء وهو المصدر، أي إنها أسم لما يدعيه المدعي من حق. لسان العرب. المصدر السابق. ج 14. ص 257. للمزيد من شروط وأحكام الدعوى، انظر حيدر، علي. 1991. درر الأحكام شرح مجلة الأحكام. تعريب الخامي فهمي الحسيني. ج 4. بيروت: دار الكتب العلمية. ص 150: 156. ولا تطلق على القول المدعم بالأدلة، والبراهين، لأنه حق دافع إنما تنطبق على المدعي الذي يدعي حقاً ولم يثبت له بعد. فشتان بين أن يمون الشخص مدعياً ومحقاً. وبالنسبة إلى المعنى الاصطلاحي للدعوى، يعرفها الزحيلي بأنها: "إخبار الشخص بحق لنفسه على غيره عند القاضي".¹⁰³⁰ 2008. المرجع السابق. ص 160. ولزيد من الاطلاع انظر ياسين، محمد نعيم. نظرية الدعوى. المرجع السابق. ص 78، 79، 80، 81، 82، 83. أما في القانون فيمكن تعريفها بأنها حق المدعي في الحصول على حكم قضائي فيما يدعيه في منازعة شخص آخر عن طريق القضاء.

¹⁰³¹ الزحيلي، محمد. 2008. المرجع السابق. ص 170.

¹⁰³² القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 490.

¹⁰³³ انظر المزيد حول تعدد القضاة. الزحيلي، محمد. 2008. المرجع السابق. ص 118. و مذكور، محمد سلام. القضاء الإداري.

ص 57. نقلاً عن الرفاعي عبد الحميد. المرجع السابق. ص 60.

وقد كتب عمر بن الخطاب إلى أبي موسى الأشعري رضي الله عنهما رسالة في القضاء، جاء فيها آداب القاضي، وكيفية التقاضي، وتوجيهات هامة تتعلق بالقضاء¹⁰³⁴. الأمر الذي جعل هذه الوثيقة دستوراً قضائياً (قواعد عامة في أصول المرافعات) لإجراءات القضاء، ولنظر المنازعات، وقال ابن الجوزي فيه: "وهذا كتابٌ جليل تلقاه العلماء بالقبول، وبنوا عليه أصول الحكم والشهادة، والحاكم والمفتي أحوج شيء إليه وإلى تأمله، والتفقه فيه"¹⁰³⁵. وأنها بحق بلاغة في التعبير مع إحكام الأفكار؛ لذا ينبغي للقضاة أن يحرصوا عليها حرصاً عظيماً. أما عن علم القاضي بالأحكام الشرعية، فيتضمن أربعة أمور، وهي: أن يكون عالماً بكتاب الله تعالى، وعلمه بسنة رسول الله ﷺ وعلمه بأقوال السلف فيما اجتمعوا عليه، وما اختلفوا فيه. وأيضاً علمه بالقياس الواجب لرد الفروع المسكوت عنها إلى الأصول المنطوق بها والجمع عليها. وهنا يتساءل الأمام الماوردي عما إذا كان يحق للقاضي أن يحكم بعلمه؟ ويجيب بأن "الأصل أنه لا يجوز إلا أن الأمام مالك أجازته، وكذلك الشافعي في أحد قوله"¹⁰³⁶.

ويتضح من كل هذا أن سيدنا عمر أوجد أهمية خاصة للقضاء، وانطلق من اعتبار رئيس هو أن السيادة للشرعية، فمارس الحكم والشرعية بضوابط الشرعية ومن هنا عد القضاء سلطة مستقلة عن سلطات الولاية الذين أصبح عليهم واجب الحكم والإدارة فقط، وإن كان هذا لم يدم طويلاً من بعده، ويلاحظ أنه في

1034 "أما بعد، فإن القضاء فريضة محكمة، وسنة متبعة، فافهم إذا أدلى إليك، فإنه لا ينفع تكلم بحق لا نفاذ له، آس بين الناس في وجهك ومجلسك وعدلك، حتى لا يطمع شريف في إغفالك ولا نياس ضعيف من عدلك، البينة على المدعي، واليمين على من أنكر، الصلح جائز بين المسلمين، إلا صلحاً أحل حراماً أو حرم حلالاً، ولا يملك قضاء قضيته بالأمر راجعت فيه نفسك وهديت فيه لرشدك أن تراجع الحق، فإن الحق قد تم لا يبطل، ومراجعة الحق خير من التماهي في الباطل، الفهم الفهم فيما يحتاج في صدرك مما لم يبلغك في القرآن العظيم والسنة، ثم اعرف الأمثال والأشياء وقس الأمور عند ذلك فاعلم ذلك فاعلم إلى أحبها وأقربها إلى الله تبارك وتعالى وأشبهاها بالحق، اجعل للمدعي أمداً ينتهي إليه، فإذا حضر بينة أخذ بحقه، وإلا وجب القضاء عليه، فإن ذلك أبلغ في العذر وأجلى للعمى. المسلمون عدول بعضهم على بعض، إلا محدوداً في ذف أو ظنياً (متهم) في ولاء أو قرابة، أو مجرباً عليه شهادة زور، فإن الله تعالى تولى منكم السرائر، ودرأ (دفع) عنكم بالبينات، إياك والغضب والقلق والضجر والتأذي بالناس للخصوم في مواطن الحق الذي يوجب الله سبحانه وتعالى به الأجر ويحسن به الذخر، وأن من يخلص نيته فيما بينه وبين الله تعالى، ولو على نفسه في الحق يكفه الله تعالى فيما بينه وبين الناس، ومن يتزين للناس بما يعلم الله منه خلافه شانه الله عز وجل، فإنه سبحانه وتعالى لا يقبل من العبادة إلا ما كان خالصاً فما ظنك بثواب عن الله سبحانه من عاجل رزقه وخزائن رحمته. والسلام. الكاساني، علاء الدين أبو بكر بن مسعود. 1402هـ. بدائع الصنائع. ج7. ط: 2. بيروت: دار الكتاب العربي. ص9. وإيضاً السرخسي، محمد بن أحمد شمس الأئمة. المبسوط. ج16. ط: 2. بيروت: دار المعرفة. ص17، 16.

1035 أعلام الموقعين. ج: 1. المصدر السابق. ص86 ولمزيد من تفسير هذه الرسالة انظر: ص86، 87، 88. الجاحظ. البيان

والتبيين. 1968. ج: 2. بيروت. ص237. القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص444: 466.

1036 الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص58.

المنازعات الكبرى كان عمر يتولى القضاء بنفسه¹⁰³⁷. كالتى تتعلق بالولاية أنفسهم، وفي العموم كان القضاء في بداية الإسلام بسيطاً مجرداً من النظم المعقدة، فلم يكن للقاضي كاتب، ولا سجل لتدوين القضايا، وكانت الأحكام تنفذ فور صدورها، لهذا كان القضاء الإسلامي أقرب في طبيعته إلى القضاء الإداري غير مقيد بنصوص تشريعية محددة في بعض الأحيان حسبما تقتضي المنازعات من ندرة وتجديد، ومجال الاجتهاد كان واسعاً¹⁰³⁸. وكان سيدنا عمر رضي الله عنه يوصي الناس أن يكثرُوا من الرجوع إلى قضاتهم، وولاتهم للفصل بينهم في المنازعات القائمة، بدلاً من رفعها إلى أمير المؤمنين؛ لكي يتفرغ لتدبير شئون المسلمين، ومصالحهم فلإمام أن يعمل برأيه على سبيل القضاء في محل القضاء¹⁰³⁹. وكتب إلى عمر بن العاص والي مصر بأن يعين على القضاء عثمان بن قيس بن أبي العاص فبقى قاضياً عليها حتى قُتل الفاروق¹⁰⁴⁰؛ ولأن الناس تتحایل للحصول على حقوقها، وقد يكون أحدهم بليغاً، يؤثر في القاضي، فيقضى له بدون وجه حق، وحتى الرسول ﷺ كان يخشى الوقوع في ذلك، لذلك كان الوعيد من حكم له بحق مسلم، كأنما أخذ في يده قطعة من النار، يحملها أو يتركها¹⁰⁴¹.

الفرع الثالث - أهم المبادئ القضائية لضمان محاكمة عادلة في الشريعة الإسلامية:

تميز القضاء الإسلامي بمجموعة من الضمانات لقضاء عادل، وهي كالآتي:

أولاً- مبدأ سقوط سنة تحية الإسلام في المحاكمة: يرى بعض الفقهاء أن حضور الخصوم في المحاكمة يسقط عنهما سنة السلام، فإن سلما جميعاً رد القاضي عليهما. وإن سلم أحدهما فقد اختلف الفقهاء في رده على ثلاثة أوجه: أن يرد عليه السلام في الحال. أو أن يرد عليه بعد صدور الحكم. أو أن يرده في الحال عليهما معاً. ومنع بعض الفقهاء من الرد في الأحوال كلها؛ لأن الخصم أوقع السلام في غير موقعه، فلم يستحق الرد عليه¹⁰⁴². أما عن لد المتنازعين، ففي اللدد تأويلان، أولهما: شدة المنازعة، وقوله تعالى: وهو

¹⁰³⁷ الماوردي، أبي الحسن. الأحكام السلطانية. المصدر السابق. ص 71.

¹⁰³⁸ سليمان الظماوى. عمر بن الخطاب. المرجع السابق. ص 343. وأيضاً الكتاني، عبد الحي. الترتيب الإدارية. ج: 1. ص 271.

¹⁰³⁹ الهوني، فرج محمد. المرجع السابق. ص 106.

¹⁰⁴⁰ الكندي، محمد بن يوسف أبو عمر. 1980. الولاية والقضاء. بيروت. ص 301.

¹⁰⁴¹ الهوني، فرج محمد. المرجع السابق. ص 113.

¹⁰⁴² انظر القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 498.

(ألد الخصام)¹⁰⁴³. والثاني: أنه الالتواء عن الحق، فقال تعالى: (وتنذر به قوماً لدا)¹⁰⁴⁴ وينهي القاضي عن اللدد¹⁰⁴⁵.

ثانياً- مبدأ تجنب الشكليات المقيتة: إن ما يميز القضاء في الإسلام عن القضاء الراهن تجنب الشكليات في رفع الدعوى والتقليل من الإجراءات فالقضاء محصور بين وجود منازعة ثم النظر فيها وسماع الشهود والإثبات ثم إصدار الحكم¹⁰⁴⁶.

ثالثاً- مبدأ السرعة في القضاء: تفتن القاضي المسلم إلى أن الإسراع في الإجراءات فيه مصلحة للفرد بإنهاء المنازعة مع خصمه، ورفع الظلم عنه، وفيه مصلحة للمجتمع في بتر أسباب النزاع والعدواة بين الناس، وهذا ما كان يحث عليه دائماً سيدنا عمر بن الخطاب رضي الله عنه¹⁰⁴⁷.

رابعاً- مبدأ مجانية التقاضي. عد الإسلام القضاء أحد مرافقه الأساسية في تطبيق الشرع، ولهذا جعله مجانياً ومتاحاً لكل الخصوم.

خامساً- مبدأ حق البدء في المرافعة (من له حق البدء في المنازعة القضائية): يجب أن يبدأ الطالب (المدعي) فإذا أنفذ حجته تكلم المطلوب، وإن تنازعا في مكانة الطالب والمطلوب منهما، فقال كل واحد منهما أنا طالب، وأنت مطلوب، فإن سبق أحدهما فهو الطالب، وإن قالا معاً ولم يسبق به أحدهما، ففيه اقتراع أو صرفهما حتى يتفقا على الطالب منهما فإذا صار أحدهما طالباً، والآخر مطلوباً بدأ الطالب بدعواه. ويجب على القاضي منع المقاطعة بين الخصوم¹⁰⁴⁸.

¹⁰⁴³ سورة البقرة. آية 204.

¹⁰⁴⁴ سورة مريم آية. 97.

¹⁰⁴⁵ القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 499.

¹⁰⁴⁶ الزحيلي، محمد. المرجع السابق. ص 24.

¹⁰⁴⁷ المرجع السابق. ص 25. وانظر الصلابي، علي محمد. فصل الخطاب في سيرة بن الخطاب. المرجع السابق. ص 337.

¹⁰⁴⁸ القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 500.

سادساً - مبدأ وجوب تقديم المسافرين المتنازعين: جاء في أدب القاضي للماوردي إذا حضر مسافرون، ومقيمون ولكل شكواه قُدم المسافرون على المقيمين¹⁰⁴⁹.

سابعاً - مبدأ استقلال القضاء الإسلامي: يبين تاريخ القضاء في الدولة الإسلامية أن القضاة كانوا دائماً مستقلين في أحكامهم لا سلطان لأحد عليهم إلا الله سبحانه وتعالى، ولا يخضعون في قضائهم إلا لشرع الله سبحانه وتعالى الذي يقيمون به الحق والعدل. ومن صفات السلطة القضائية في الإسلام أنها مستقلة، بدليل ما جاء عن الرسول ﷺ لعاز بن جيل: حينما بعثه قاضياً إلى اليمن بم تقض يامعاذ¹⁰⁵⁰. فقد وضع القاعدة الأولى في الاستقلال القضائي، وأقره النبي ﷺ عليها، وحمد الله سبحانه وتعالى على اكتشافها، علاوة عن أن القاضي لا يتلقى أوامر من السلاطين وغيرهم. ومن أمثلة هذا الاستقلال أن القاضي إبراهيم بن إسحق الزهري، بمصر اختصم إليه رجلان، فقضى على أحدهما فشفع إلى الوالي، فأمره الوالي أن يتوقف في تنفيذ الحكم، فجلس القاضي في منزله، حتى ركب إليه الوالي، وسأله الرجوع إلى عمله، قال: لا أعود إلى ذلك المجلس أبداً، ليس في الحكم شفاعة¹⁰⁵¹. وتاريخ القضاء الإسلامي يبين أن القضاة كانوا دائماً مستقلين في أحكامهم لا سلطان لأحد عليهم إلا الله سبحانه وتعالى، ولا يخضعون في قضائهم إلا لشرع الله تعالى الذي يقيمون به الحق والعدل¹⁰⁵². ومثال ذلك قاضي يرفض شهادة ملك أمام مجلس القضاء: إذ يروى أن الملك الكامل حضر مجلساً للقضاء عند القاضي ابن عين الدولة، وعرضت القضية فأدلى السلطان بشهادته، ولكن القاضي رفض أن يأخذها، وقال: إن السلطان يأمر ولا يشهد، فأعاد الملك الكامل شهادته، وتمسك القاضي برأيه، فغضب الملك! وسأل القاضي عن سبب رفضه فقال القاضي: كيف أقبلك والغواني يغنين بين يديك كل مساء؟! فغضب الملك، وأحس القاضي بذلك، فأعلن أنه عزل نفسه، ولكن حاشية الملك خافوا من ردة

¹⁰⁴⁹ المرجع السابق. ص 497.

¹⁰⁵⁰ انظر من هذا البحث ص 14 فصل 3.

¹⁰⁵¹ المرجع السابق. ص 189.

¹⁰⁵² ومن وقائع استقلال القضاء واقعة قاض يرفض أمر الخليفة أمير المؤمنين: إذ قدم الخليفة العباسي المنصور إلى المدينة، وكان محمد بن عمران الطلحي على قضائه، فاستعدى الجمالون على المنصور في شيء، فأمر القاضي الكاتب بحضور المنصور، فاستعفى فلم يعفه. فكتب الكتاب ثم ختمه. وقال والله لا يمضي به غيرك. فمضى به إلى الربيع، فدخل عليه، ثم خرج فقال للناس: إن أمير المؤمنين يقول لكم إني قد دعيت إلى مجلس الحكم، فلا يقومون معي أحد. ثم جاء هو، والربيع، فلم يقم له القاضي، بل حل رداءه واجتجى به، ثم دعا بالخصوم، فادعوا، فقضى لهم على الخليفة، فلما فرغ قال له المنصور: جزاك الله عن دينك أحسن الجزاء! قد أمرت لكم لك بعشرة آلاف دينار. القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 193.

فعل ذلك، وذكروا للملك أن ذلك يهدد مستقبله، فأضطر الملك الكامل إلى استرضائه، فقبل القاضي، وعاد لعمله¹⁰⁵³. وهذا إن دل على شيء؛ فإنما يدل على مكانة القاضي واستقلالته العالية. غير أنه روي عن أبي حنيفة رحمه الله إنَّ للسلطان أن يعزل القاضي، ويستبدل مكانه آخر لرية وغير ربية. وإذا قضى القاضي بحق نفسه، فخاصم إليه الطالب وأقام البينة على قضاءه، وهو لا يذكر قال أبو يوسف: لا أقبل البينة على ذلك؛ لأنها شهادة عليه ما لم يعلم من نفسه. وروي عن محمد أنه قال يقبل، وقد قبل رسول الله ﷺ شهادة ذي اليمين وقبل عمر بن الخطاب رضي الله عنه قول أنس على أمن هرمان حيث أمنه¹⁰⁵⁴. وقد يندب القاضي للمظالم للفصل في منازعة معينة، وبمجرد أن يفصل في القضية تنتهي مهمة القاضي، كحال القاضي الناجي الذي فصل في قضية سمرقند الشهيرة.

الخلاصة أن القضاء أصبح لازماً؛ لتعلقه بمصلحة المجتمع، فلا يحق للإمام عزل القاضي إلا استثناء، ولا يجوز للقاضي أن يعزل نفسه، إلا لعذر مقبول.

ثامناً - مبدأ إلزام القضاء (القضاء الملزم): بمعنى أنه حجة على الكافة، والكل مجبر على قبوله، والتقييد بكل ما يصدر عنه، قال الماوردي¹⁰⁵⁵ فأما أهل العمل فالتقليد لازم في حقوقهم، بإظهار الطاعة والتزام الحكم. فإن امتنعوا من التزامه لعذرٍ أو ضعه، وإن كان لغير عذر أُرهبوا. فإن أقاموا على الامتناع حوربوا؛ لأن التزام القضاء من الفروض، فإذا امتنعوا من التزامه حوربوا عليه، كما يجارون على امتناعهم من الفروض، ولزوم الطاعة صحة التقليد. وهكذا عد التمرد على القضاء كالتمرد على الخلافة السلطانية¹⁰⁵⁶. وكأني بمؤلاء الفقهاء، رأوا أن اختصاص القاضي أعلى شأنًا من الوالي في الإصلاح؛ حيث يقول ابن عبدون في كتابه الحسبة: إن الناس قد فسدت أديانهم، إنما الدنيا القانية والرومان على آخرو، وخلاف هذه الأشياء هو ابتداء الهرج، وداعية للفساد، وانقضاء العالم ولا يصلح هذه الأمور إلا نبي بإذن الله، فإن لم يكن زمن نبي، فالقاضي

¹⁰⁵³ السيوطي، حسن . حسن المحاضرة . ج: 2. المصدر السابق. ص 27 وانظر أيضاً القاسمي، ظافر . المرجع السابق. ص 194..

¹⁰⁵⁴ الكافجي، أبو عبد الله محي الدين. المصدر السابق. ص 106.

¹⁰⁵⁵ أدب القاضي. المصدر السابق. ص 81.

¹⁰⁵⁶ القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 194. ص 55.

مسؤل عن كل ذلك¹⁰⁵⁷. وهكذا عد القاضي أعلى شأناً من الوالي في الإصلاح؛ لأن القاضي أحرص على تطبيق الشريعة تطبيقاً دقيقاً وأقدر على ذلك¹⁰⁵⁸.

تاسعاً- مبدأ علانية المرافعة القضائية: عمل القضاء الإسلامي بمبدأ علانية المرافعة القضائية، ومن أهم المسائل التي اهتم القضاة والفقهاء بها، وجوب مراعاة التسوية بين المتنازعين أمام القاضي نداءً وجلوساً وإقبالاً، لا فرق بين صغير وكبير، ولا الشريف وغير الشريف، فكانت الجلسات علنية للجمهور، وكان من الطبيعي أن تعقد الجلسات بطريقة تمكن الناس من الحضور والاستماع، كما أن الحكمة من هذه الجلسات هي ردع الظالمين من الولاة، والحكام، وحتى يشع الاطمئنان في نفوس الرعية¹⁰⁵⁹. غير أن هذا لا يمنع من سرية بعض المحاكمات التي تتطلب ذلك¹⁰⁶⁰. أما عن تعدد درجات التقاضي، وصحة الطعن في الأحكام، الأصل إذا صدر حكم أن يكون ملزماً للطرفين وله حجية أمام الآخرين، ولكن لما كان الخطأ محتملاً سواء كان مادياً، أو موضوعياً جاز للقاضي أن يعدل من رأيه، والواقع أن درجات القاضي أمر ضروري؛ لأنه يؤكد مبدأ العدالة وفيه ضمانات للمتقاضين من الغلط والسهو، ولكن الجدير بالذكر هو أسلوب التعدد في فصل الخصومات مما يستوجب التأخير، وهو أمر لا يقلح في أصل المبدأ¹⁰⁶¹.

¹⁰⁵⁷ نقلاً عن القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 59.

¹⁰⁵⁸ وروي أن بعض العمال رفع على خالد بن يزيد بن الشيباني أنه اقتطع أموالاً، واحتجز بعضها فغضب أمير المؤمنين المعتصم بالله، وحلف ليأخذن أموال خالد وليعاقبه، فلجأ خالد إلى القاضي أحمد بن أبي داود فأحال أحمد حتى جمع بينه، وبين خصمه الذي رفع عليه، فلم تقم على خالد حجة، فعرف ابن أبي داود المعتصم بذلك، وشفع إليه في تحالده، فلم يشفع، فأحضر خالد وأحضرت آلات العقوبة، وقد كان قبل ذلك قبض على أمواله، وضياعه وصرفه عن العمل، فحضر ابن أبي داود المجلس، دون مجلسه الذي كان يجلس فيه، فقال له المعتصم ارفعني إلى مكانك، فقال يا أمير المؤمنين ما استحق إلا دون هذا المجلس، قال: وكيف؟ قال: أن الناس يزعمون أنه ليس محلي محل من يشفع في رجل قُذِف ليس بما فيه، ولم يصح عليه فلم يشفع. قال: فأرتفع إلى موضعك، قال مشفعاً أو غير مشفع، قال: بل مشفعاً، قد وهبت لك خالداً، ورضيت عنه، فقال: إن الناس لا يعلمون بهذا، قال: قد وهبت عليه جميع ما قبض عليه من ضياعه وأمواله. قال: فمن له بفك قيوده، والخلع عليه ففعل ذلك، قال قد أستحق هو وأصحابه رزق سنة، فإن رأى أمير المؤمنين أن يجعلها صلة له لتحمل معه، ففعل ذلك. ثم خرج خالد، وعليه الخلع، والمال بين يديه، والناس ينتظرون الإيقاع به، فلما رأوه على تلك الحال سرّوا بذلك، وصاح به رجل نحمد الله على خلاصك ياسيد العرب، فقال له مه سيد العرب، والله بعد أمير المؤمنين أحمد بن أبي داود الذي طوقني هذه المكربة القلعي، أبي عبد الله محمد بن علي. 1985. تهذيب الرئاسة وترتيب السياسة. تحقيق عجو، إبراهيم يوسف. الأردن. مكتبة المنار. ص 382.

¹⁰⁵⁹ عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق. ص 143.

¹⁰⁶⁰ القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 546.

¹⁰⁶¹ الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص 63.

الفرع الرابع - أدلة الإثبات القضائية في الشريعة الإسلامية:

إن أدلة الإثبات القضائية في الشريعة سبعة وسائل أساسية وهي: الكتابة، والشهادة والقرائن والمعينة والإقرار واليمين والخبرة القضائية. فبالنسبة إلى الشهود فقد اتفق الفقهاء على أنه لا ينبغي للقاضي أن يلقن أحد الشهود¹⁰⁶² . وذكر أنه يحق للقاضي أن يضرب آجالاً للمتنازعين، متى اقتضت الضرورة، والحال ذلك، وهذا راجع إلى اجتهاد القاضي، وما قد تتطلبه الأدلة¹⁰⁶³ .

أما عن علم القاضي في الأدلة؛ فإن علم القاضي قد لا يصل إلى بعض وقائع الدنيا، لهذا يضطر إلى الاستعانة بخبرة غيره فيما يجهل. وقد قرر الفقهاء جواز الإثبات بعلم القاضي، طبقاً لما قرره جمهور الفقهاء¹⁰⁶⁴ . بيد أن الناظر في أقوال الفقهاء في القضاء بعلم القاضي يرى أن مجرد الأدلة النصية تؤيد الجواز، ولكن الواقع يؤيد المنع سداً للذرائع، ولأن درء المفسدة مقدم على جلب المنفعة، ويتبين أن كل الأدلة لا تستقيم صراحة للجواز، أو للمنع، ولذلك ينظر في المصلحة العامة في ترجيح المنع لتقدم أخف الضررين، ودفع الضرر الأشد، والنظر لتغير الزمان، وضعف الوازع الديني، ودرءاً للفتنة وخوف التهمة، لهذا يرجح منع القاضي من الحكم بعلمه بشكل عام، فالضرر المترتب على المنع ضرر خاص، أما الضرر الناتج عن الجواز فيكون على كل الناس، وسيضحى كل خصم مهتماً بحكم القاضي استناداً إلى علمه الشخصي المزعوم، وتفقد الثقة بالقضاة. أما عن القوانين الوضعية فعلى الرغم من أنها منحت القاضي سلطة تقديرية في الإثبات مع حرية تكوين القناعة من الوقائع المعروضة عليه، إلا أنها منعت القاضي من الحكم بعلمه الشخصي¹⁰⁶⁵ . وأعتبر القضاء وتسويات الخصوم في عهد الدولة الأموية امتداداً لما كان عليه في عهد الخلفاء الراشدين، وأحياناً كان القاضي يأخذ برأي الخليفة، وكان القاضي يصدر الحكم، ويشرف عليه هو أو أحد نوابه، وفي العهد الأموي وجدت الشرطة لتقوم بتنفيذ الأحكام القضائية، ومساعدة القاضي¹⁰⁶⁶ .

الفرع الخامس - شروط وتسجيل وتنفيذ الأحكام القضائية:

¹⁰⁶² القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 504.

¹⁰⁶³ المرجع السابق. ص 505.

¹⁰⁶⁴ انظر الزحيلي، محمد. 2008. المرجع السابق. ص 190، 256.

¹⁰⁶⁵ المرجع السابق. ص 260.

¹⁰⁶⁶ الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص 47.

إن شروط الحكم القضائي¹⁰⁶⁷، هي أن تقدمه دعوى سليمة مستوفية لشروطها، وأن يكون الحكم بصيغة جازمة؛ لأنهاء النزاع، وأن يكون واضحاً، ولا يوجد به لبس، أو غموض؛ لأن النزاع لا ينتهي بالحكم الغامض. وأن يكون الحكم طبقاً لأحكام الشرع، وأخيراً من المستحب أن يكون الحكم مستنداً إلى أسبابه، أي: أن يكون مشمولاً بمسوغاته، وفي هذا قال الشافعي: "وأحب للقاضي إذا أراد القضاء على رجل أن يجلسه بين له، ويقول: احتججت عندي بكذا، وجاءت عليك البينة بكذا، واحتج خصمك بكذا، فرأيت الحكم عليك من قبل بكذا؛ ليكون أطيب لنفس المحكوم عليه، وأبعد عن التهمة، وأحرى إن كان القاضي غفل من ذلك عن موضع فيه حجة أن يبينه"¹⁰⁶⁸. غير أن القانونين الليبي والماليزي عدا تسبب الأحكام شرطاً أساسياً لصحتها؛ لأنه قوام الحكم؛ فإن خلت من التسبب كانت باطلة - كما سيُرى في الفصل الثاني - وفي هذا الشأن، ورد عن قول الفقهاء: "نحن نحكم بالظاهر والله يتولّى السرائر"¹⁰⁶⁹. إذاً فالقول السليم هو وجوب أن يكون حكم القاضي مبنياً على بينة، والأصل أن البينة على من أدعى فعلى من يدعي دعوى أن يقيم الدليل على صحة ادعائه.

وبالنسبة إلى تسجيل الأحكام القضائية، فلم يعرف القضاء الإسلامي تسجيلاً للأحكام فمع بداية الإسلام، كان المتنازعون ينفذون الحكم دونما لحاج، أو عنيت، فلما كانت الدولة الأموية بدأت أنواع من اللجاج تظهر، ومن ثم بدأ نظام تسجيل الأحكام ليلتزم المتنازعون بالحكم، وأصبح التسجيل مهماً خاصة مع الأحكام التي تحمل الخلاف¹⁰⁷⁰. أما عن تنفيذ الأحكام في عهد الرسول ﷺ فقد كان الوازع الديني يجعل المحكوم عليه، يأتي طائعاً مختاراً لتنفيذ الحكم عليه. فإذا كانت الأحكام تتعلق بالحلال والحرام؛ فإنها لم تكن تحتاج إلى منفذ غير أصحابها؛ لأنها غالبيتها فتاوى، والمستفتي إذا عرف حكم الله تعالى نفعه، أما إذا كانت الأحكام حدوداً فكان الرسول ﷺ والخلفاء يشرفون على تنفيذها، والواقع أن المسلمين كانوا جند الله ينفذون حكم الله، ولما أسند القضاء إلى القضاة بعينهم منحوا سلطة التنفيذ على الأحكام¹⁰⁷¹. وهكذا يتبين أن

¹⁰⁶⁷ المرجع السابق. ص 277. إن الحكم في اللغة هو: القضاء والمنع، وسمي القاضي حاكماً؛ لأنه يمنع المعتدي من عدوانه، ويمنع الظالم من تجاوزه حده. ياسين، محمد نعيم. المرجع السابق. ص 643. والحكم القضائي في الاصطلاح هو: القول، أو الفعل الذي يصدر عن القاضي ومن في حكمه بطريق الإلزام لفصل المنازعة، وينهي النزاع بين المتنازعين. الزحيلي، محمد. 2008. المرجع السابق. ص 276.

¹⁰⁶⁸ الشافعي، أبو عبدالله محمد بن أدريس. الأم. ج: 6. القاهرة دار الفكر. ص 234.

¹⁰⁶⁹ الزحيلي، محمد. المرجع السابق. ص 286.

¹⁰⁷⁰ شلي، أحمد. المرجع السابق. ص 255.

¹⁰⁷¹ الصفحة السابقة.

التشريع والقضاء الإسلامي عدا الحق المنظم للحقوق بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة؛ لئلا يطغى حق على حق فيؤدي ذلك إلى النزاع بين ذوي الحقوق.

المطلب الثالث - دور قضاء المظالم (العالي) الإسلامي في إنهاء المنازعات الضريبية:

على الرغم من أن التسوية الإدارية، والقضاء كانا يؤديان دورهما على أتم وجه بين خصومات الناس، بيد أنه بعد عهد الخلفاء الراشدين بدأ ضعف الوازع الديني إلى حد ما، وامتدت أيدي الولاة وعمال الضرائب إلى أموال الناس، فبرزت منازعات تكاد تكون مختلفة، وتحتاج إلى نوع آخر من القضاء، وكانت الحاجة الماسة إليه بالقدر الذي استفحلت معه المنازعات والظلم، وحينما لم يتمكن المعتدي من رفع الدعوى للقاضي العادي، أو إذا رفعها لم يجرؤ القاضي على النظر فيها؛ فكان هذا سبباً لقيام قضاء جديد يحمي الحقوق المالية والحريات. وقد صور هذه الحاجة الإمام الماوردي تصويراً واقعياً، بليغاً، بقوله: "لما تجاهر الناس بالظلم والتغالب، ولم يكفهم زواجر العظة عن التمانع والتجاذب، فاحتاجوا إلى ردع المتغلبين، وإنصاف المغلوبين إلى نظر المظالم الذي يمتزج به قوة السلطنة بصف القضاء"¹⁰⁷². وهذا كان إيذاناً بظهور نوع آخر من القضاء، وهو قضاء المظالم والذي يُمثّل اليوم القضاء الإداري¹⁰⁷³.

الفرع الأول - التكليف القانوني لقضاء المظالم واختصاصه¹⁰⁷⁴:

مفهوم المظالم في الإصطلاح: "هو قُود المظلمين إلى الناصف بالرهبة، وزجر المتنازعين عن التجاحد بالهبة"¹⁰⁷⁵. ويقصد بكلمة قود هنا إيصال المتظلمين. وهذا التعريف على الرغم من أنه مختصر، ولكنه يكتنف الكثير من المعان، كما أن فيه من الغموض ما لا يمكن أن ينجلي إلا بعد التعرض لبيان نظامه القضائي كما يلي. أما عن طبيعته فهو نوع خاص من القضاء، وينفصل عن القضاء العادي، وهو يشكل وجهاً

¹⁰⁷² الماوردي، أبو الحسن. الأحكام السلطانية. المصدر السابق. ص 78.

¹⁰⁷³ الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص 11. وكذلك الزحيلي، محمد. 2008. المرجع السابق. ص 34. ومع بدء الحكم العباسي

بجلافة محمد بن العباس المعروف بالسفاح سنة 132 هـ شهد قضاء المظالم تطوراً كبيراً في الاختصاصات والاستقلالية الماوردي، أبو

الحسن. الأحكام السلطانية. المصدر السابق. ص 77.

¹⁰⁷⁴ المظلمة اسم ما أخذ منك. والظلمة: ما تظلمه، وهي المظلمة. وتظلم منه شكاً من ظلمه. والظلمة المانعون أهل الحقوق حقوقهم.

القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 553.

¹⁰⁷⁵ الماوردي. الأحكام السلطانية. المصدر السابق. ص 77.

قضائياً إدارياً مختصاً بالنظر، والفصل في المنازعات والخصومات التي يكون أحد طرفيها، أو كلاهما من ذوي القوة والجاه سواء أستمده من مركزه الوظيفي، أو بسببه، أو بسبب آخر¹⁰⁷⁶.

أما عن اختصاصاته فالقسم الأول مختص بالنظر في تعدي الولاة على الرعية، وأخذهم بالعسف في السيرة، فهذا من لوازم النظر في المظالم. والقسم الثاني: جور العمال فيما يجوبونه من أموال فيرجع فيه إلى القوانين العادلة في دولوين الأئمة. والقسم الثالث كتاب الدواوين، وغيرها من الأقسام. فهي وظيفة ممتزجة من سطوة السلطنة ونصفه القضاء، وتحتاج إلى علو يد، وعظيم رهبة، تقمع الظالم من الخصمين وتزجر المعتدي، ومن أشهر القضايا الضريبية، النظر في دعوى الكسور الضريبية: ذكر الأمام الماوردي بأن الخليفة المهدي جلس ذات يوم للنظر في دعوى رفعت إليه في الكسور الضريبية، فسأل عنها مستشاره سليمان بن وهب فقال له: إن سيدنا عمر الفاروق قسطن أي قسم، الخراج المستحق على أهل السواد وما فتح المشرق والمغرب ورقاً أي فضة، وعيناً وكانت العملة السائدة إذ ذاك الدراهم والدنانير المضروبة على وزني كسرى وقيصر، وكان الخراج النقدي يدفع بالعدد، دون أن ينظر في ذلك إلى التفاضل في وزن النقود ولما فسد الناس صاروا يدفعون النقد الأقل وزناً وهو الطبرية ويتمسكون بالوافي الذي وزنه وزن مثقال، ولما ولي زياد أمر العراق، أخذ منهم الوافي، وألزمهم أداء الكسور، وبالع الحجاج بالمطالبة بها، إلا أن عدالة عمر بن عبد العزيز أسقطتها ثم أعادها من جاء من بعده من الخلفاء، حتى أيام المنصور الذي أعاد النظر في أمر الجباية فأزال الخراج عن الخنطة والشعير ورقاً أو فضة وصيره مقاسماً، وأبقى اليسير من الحبوب والتخل على رسم الخراج أي النقد، ورغم ذلك فإن الناس الممولين أي دافعي الضريبة طولبوا بالكسور، ودفعوها فلما فهم الخليفة المهدي هذا الوضع، واتضح له الظلم الضريبي، فقال قولته الشهيرة: " معاذ الله أن ألزم الناس ظلماً تقديم العمل به أو تأخر، فأمر بإسقاطه عن الناس. فقال له أحد مستشاريه المالين الحسن بن المخلد إن أمقط أمير المؤمنين هذا ذهب من أموال السلطان في السنة اثنا عشر ألف ألف أي 12 مليون درهم. فأجابه المهدي بقوله المشهور: "علي أن أقرر حقاً، وأزيل ظلماً وإن أجحف بيت المال"¹⁰⁷⁷. وهكذا صدر الحكم بإلغاء جباية الكسور الضريبية، وعدم المطالب بها، وهذا الحكم يسمى في الوقت الراهن بحكم إلغاء القرارات الإدارية المشوبة بعدم المشروعية، لأن التصرفات لم تستند على حكم شرعي، زيادة عما تضمنه من ظلم ضريبي. وهكذا فعلى الرغم مما ستحققه جباية هذه

¹⁰⁷⁶ الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص 85.

¹⁰⁷⁷ الماوردي، أبو الحسن. الأحكام السلطانية. المصدر السابق. ص 80، 81.

الضريبة لبيت المال المسلمين من رقم مالي ضخم، ونفع كبير، إلا أن أمير المؤمنين رأى إقرار الحق في الضرائب، وإزالة الظلم، ودرء للمنازعات. وهذا غيظ من فيض مما عرفه تاريخ القضاء الضريبي الإسلامي.

الفرع الثاني - الإثبات في الدعوى الضريبية بين المتنازعين أمام محكمة المظالم:

إنَّ الإثبات في الدعوى أمام قاضي المظالم لا يخلو من ثلاثة أوجه: إما أن يقترن بها ما يقويها، أو يقترن بها ما يضعفها، أو أن تخلو من الأمرين.

أولاً - إن اقترن بها ما يدعمها، فلوجه الدعم ستة أمور تختلف بها قوة الدعوى على التدرج¹⁰⁷⁸: فأول الأحوال في الدعوى القوية: أن يظهر معها كتاب فيه شهود معدلون حضور، والذي يختص بنظر المظالم في مثل هذه الدعوى أمران: أحدهما يتبدئ الناظر فيها باستدعاء الشهود للشهادة. والثاني: الإنكار على الجاحد بحسب حاله وشواهد أحواله، فإذا أحضر الشهود، وكان الناظر في المظالم ممن يجلب قدره كالخليفة أو الوزير...¹⁰⁷⁹ راعى من أحوال المتنازعين ما تقتضيه السياسة من مباشرة الناظر بينهما إن جل قدرهما أو رد ذلك إلى قاضيه بمشهد منه إن كانا متوسطي الحال.

الحالة الثانية في الدعوى القوية: أن يقترن بها كتاب فيه من الشهود المعدلين من هو غائب، فالذي يختص بنظر المظالم في مثل هذه الدعوى أربعة أشياء: أحدها إرهاب المدعى عليه فربما تعجل من إقراره بقوة الهيبة ما يغني عن سماع البينة. والثاني: التقدم بإحضار الشهود إذا عرف مكانهم ولم يدخل الضرر الشاق عليهم. والثالث: الأمر بملازمة المدعى عليه، وملاحظة قوة الامارة ودلائل الصحة. والرابع: أن ينظر في الدعوى، فإن كانت مالا في الذمة كلفه إقامة كفيل، وإن كانت عينا قائما كالعقل حجير عليها فيها حجراً لا يرفع به حكم يده ورد استغلالها إلى أمين يحفظه على مستحقه منهما؛ فإن طاولت المدة ووقع اليأس من حضور الشهود جاز لوالي المظالم أن يسأل المدعى عليه مع تجديد إرهابه، فمالك بن أنس رضي الله عنه رأى في مثل هذا الحال سؤال

¹⁰⁷⁸ ذكرها الماوردي. الأحكام السلطانية. المصدر السابق. بيروت دار الكتب العلمية. ص 106. وأبو يعلى، الفراء. الأحكام السلطانية.

المصدر السابق. ص 80. وكذلك انظر القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 246. وأيضاً تداولها عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق.

ص 144 وما بعدها.

¹⁰⁷⁹ انظر قضية المرأة ضد ابن خليفة المؤمنين المأمون، وكيف نظر المأمون فيها في مجلس المظالم. الماوردي. الأحكام السلطانية. المصدر

السابق. ص 107.

المدعى عليه، وإن لم يره الشافعي وأبو حنيفة، وللناظر في المظالم استعمال الجائز ولا يلزم الاقتصار على الواجب، فإن أحاب بما يقطع التنازع أمضاه وإلا فصل بينهما بمقتضى الشرع¹⁰⁸⁰.

والحالة الثالثة في الدعوى: أن يكون في الكتاب المقترن بها شهود حضور لكنهم غير معدلين عند الحاكم فالذي يختص بنظر المظالم أن يأمر بإحضارهم وسبر أحوالهم فإما أن يكونوا من ذوي الهيئات فالثقة بشهاداتهم أقوى، وإما أن يكونوا أرفالاً فلا يقوى عليهم لكن يقوى بهم إرهاب الخصم، وإما أن يكونوا أوساطاً فيجوز له بعد الكشف عن أحوالهم أن يستظهر بإحلافهم ليكون تنفيذ الحكم بحسبها.

الحالة الرابعة في الدعوى القوية: أن يكون في الكتاب المقترن بها شهادة شهود موتى معدلين والكتاب موثوق بصحته، فالذي يختص بنظر المظالم فيه ثلاثة أشياء: أحدها إرهاب المدعى عليه بما يضطره إلى الصدق والاعتراف بالحق. والثاني: مسألة لجواز أن يكون من جوابه ما يتضح به الحق. والثالث: الكشف من جيران الملك ومن جيران المتنازعين فيه ليتوصل به إلى الحق والحق.

الحالة الخامسة في الدعوى القوية: أن يكون مع المدعي خط المدعى عليه بما تضمنته الدعوى فناظر المظالم يسأل المدعى عليه عن الخط¹⁰⁸¹.

الحالة السادسة في الدعوى القوية: إظهار الحساب بما تضمنت الدعوى من المعاملات، ولا يخلو حال الحساب من أحد أمرين: إما أن يكون حساب المدعي أو حساب المدعى عليه، فإن كان حساب المدعي فالشبهة فيه أضعف، والناظر في المظالم يرجع في مثله إلى مراجعة نظم الحساب، فإن كان مختلفاً يحتمل فيه الإدغال كان مطرحاً وهو بضعف الدعوى أشبه منه بقوتها، وإن كان نظمه متسقاً ونقله صحيحاً فالثقة به أقوى، وإن كان الحساب للمدعى عليه كانت الدعوى به أقوى، ولا يخلو أن يكون منسوباً إلى خطه أو خط كاتبه، فإن كان منسوباً إلى خطه فلناظر المظالم أن يسأل عنه المدعى عليه¹⁰⁸².

¹⁰⁸⁰ المصدر السابق. ص 108.

¹⁰⁸¹ المصدر السابق. ص 109.

¹⁰⁸² أهذا خطك، فإن اعترف به قيل أتعلم ما هو، فإن أقر بمعرفة قيل أتعلم صحته؟ فإن أقر بصحته صار بهذه الثلاثة مقراً بمضمون الحساب فيؤخذ بما فيه، فإن اعترف بأنه خطه وأنه لم يعلم ما فيه ولم يعترف بصحته فمن حكم بالخط من ولاية المظالم حكم عليه بموجب حسابه وإن لم يعترف بصحته وجعل الثقة بهذا أقوى من الثقة بالخط المرسل، لأن الحساب لا يثبت فيه قبض ما لم يقبض، والذي عليه المحققون منهم وهو قول الفقهاء أنه لا يحكم عليه بالحساب الذي لم يعترف بصحة ما فيه، ولكن يقتضي من فضل الإرهاب به أكثر مما

ثانياً- أما إذا كانت الدعوى ضعيفة بسبب ما اقترن بها، فلها ستة أحوال تنافي أحوال الدعوى القوية فينتقل الإرهاب بها من ناحية المدعي عليه إلى ناحية المدعي، وهي كالآتي¹⁰⁸³:

الحالة الأولى: أن يقابل الدعوى بكتاب شهوده حضور معدلون يشهدون بما يوجب بطلان الدعوى وذلك من أربعة أوجه: أولها: أن يشهدوا عليه. والثاني: أن يشهدوا على إقراره بأن لا حق له فيما ادعاه. والثالث: أن يشهدوا على إقرار أبيه الذي ذكر انتقال الملك عنه أنه لا حق له فيما ادعاه. والرابع: أن يشهدوا للمدعي عليه بأنه مالك لما ادعاه عليه فبطل دعواه بهذه الشهادة ويقتضي نظر تأديبه بحسب حاله، وكان الإرهاب في الجهتين بمقتضى شواهد الحالين ورجع إلى الكشف بالمجاورين والخلطاء، فإن بان ما يوجب العدول عن ظاهر الكتاب عمل عليه، وإن لم يبين كان إمضاء الحكم بما شهد به شهود الابتياح أحق فإن سأل إحلاف المدعي عليه. فقد اختلف الفقهاء في جواز إحلافه لاختلاف ما ادعاه: فذهب أبو حنيفة وثلة من فقهاء الشافعية إلى جواز إحلافه لاحتمال ما ادعاه وإمكانه، وامتنع آخرون من أصحاب الشافعي من إحلافه، لأن متقدم إقراره مكذب لتأخر دعواه ولوالي المظالم أن يعمل من القوانين ما تقتضيه شواهد الحالين.

الحالة الثانية: أن يكون شهود الكتاب المقابل للدعوى عدولاً غائبين، فهذا على ضربين: أحدهما أن يتضمن إنكاره اعترافاً بالسبب كقوله لا حق له في هذه الضيقة لأنني ابتعتها منه ودفعت ثمنها إليه وهذا كتاب عهدي بالإشهاد عليه فيصير المدعي مدعيّاً بكتاب قد غاب شهوده فيكون على ما مضى وله زيادة يد وتصرف فتكون الأمانة أقوى وشاهد الحال أظهر، فإن لم يثبت بها الملك فيرهبهما بحسب ما تقتضيه شواهد أحوالهما ويأمر بإحضار الشهود إن أمكن ويضرب لحضورهم أجلاً يردهما فيه إلى الوساطة، فإن أفضت إلى صلح عن تراض استقر به الحكم وعدل عن استماع الشهادة إذا حضرت وإن لم يترجم ما بينهما صلحاً أمعن في شواهد الأحوال من ظهور الحق، واجتهاد والي المظالم فيما يراه بينهما إلى أن يثبت الحكم بينهما¹⁰⁸⁴.

الحالة الثالثة: أن يكون شهود الكتاب المقابل لهذه الدعوى حضوراً غير معدلين فيراعي والي المظالم فيهم ما قدمنا في جنبه المدعي من أحوالهم الثلاثة، ويراعي حال إنكاره هل يتضمن اعترافاً بالسبب أم لا، فيعمل والي المظالم في ذلك بما قدمناه تعويلاً على اجتهاده برأيه في شواهد الأحوال.

اقتضاه الخط المرسل لما تقدم ذكره من الفرق بينهما في العرف، ثم يردان بعده إلى الوساطة، ثم إلى بت القضاء. مع مراعاة مقتضيات شواهد الحال، فإن لشواهد الحال في المظالم تأثيراً في اختلاف الأحكام: ولكل حال منها في الإرهاب حد لا يتجاوزه تمييزاً بين الأحوال بمقتضى شواهدا. المصدر السابق. ص 109، 110.

¹⁰⁸³الصفحة السابقة.

¹⁰⁸⁴المصدر السابق. ص 111.

الحالة الرابعة: أن يكون شهود الكتاب موتى معدلين فليس يتعلق به حكم إلا في الإرهاب الذي يقتضي فضل الكشف ثم في بت الحكم على ما تضمنه الإنكار من الاعتراف بالسبب أم لا.

الحالة الخامسة: أن يقابل المدعى عليه بخط المدعي بما يوجب إكذابه في الدعوى فيعمل بما قدمناه في الخط ويكون الإرهاب معتبراً بشاهد الحال.

الحالة السادسة: أن يظهر في الدعوى حساب يقتضي بطلان الدعوى فيعمل بما قدمناه في الحساب ويكون الكشف والإرهاب والمطالبة معتبراً بشواهد الأحوال ثم يبت الحكم بعد اليأس قطعاً للنزاع...

ثالثاً- وبالنسبة للدعوى الخالية من أسباب القوة والضعف، فعلى قاضي المظالم مراعاة حال المتنازعين في غلبة الظن، والتي لا تخرج عن أمور ثلاثة: أحدها: أن تكون غلبة الظن في جنبه المدعي والثاني: أن تكون في جنبه المدعى عليه والثالث أن يتعادلا فيه والذي يؤثره غلبة الظن في إحدى الجهتين هو إرهابهما وتغليب الكشف من جهتهما، وليس لفصل الحكم بينهما تأثير تعتبر فيه الظنون الغالبة؛ فإن كانت غلبة الظن في جنبه المدعي وكانت الريبة متوجهة إلى المدعى عليه، فقد يكون من ثلاثة أوجه: أحدها: أن يكون المدعي مع خلوه من حجة يظهر بها مضعوف اليد مستلان الجنية والمدعى عليه ذا بأس وقدرة، فإذا ادعى عليه غضب دار أو ضيعة غلب في الظن أن مثله مع لينه واستضعافه لا يتجاوز في دعواه على من كان ذا بأس وذا سطوة. والثاني: أن يكون المدعي مشهوراً بالصدق والأمانة والمدعى عليه مشهوراً بالكذب والخيانة فيغلب في الظن صدق المدعي في دعواه. والثالث: أن تتساوى أحوالهما غير أنه قد عرف للمدعي يد متقدمة وليس يعرف لدخول يد المدعى عليه سبب حادث فالذي يقتضيه نظر المظالم في هذه الأحوال الثلاثة شيان: أحدهما: إرهاب المدعى عليه لتوجه الريبة. والثاني: سؤاله عن سبب دخول يده وحدث ملكه، فمالك بن أنس يرى ذلك مذهبا في القضاء مع الارتباب فكان نظر المظالم بذلك أولى وربما ألف المدعى عليه مع علو منزلته عن مساواة خصمه في المحاكمة فينزل عما في يده لخصمه عفواً¹⁰⁸⁵.

أما إن كان غلبة الظن في جنبه المدعى عليه، فقد يكون ذلك من ثلاثة أوجه: أحدها أن يكون المدعي مشهوراً بالظلم والخيانة والمدعى عليه مشهوراً بالصفة والأمانة. والثاني: أن يكون المدعي ذنباً مبتدلاً والمدعى

عليه نزيهاً فيطلب إحلافه قصداً لبدلته. والثالث: أن يكون لدخول يد المدعى عليه سبب معروف وليس يعرف لدعوى المدعى سبب فيكون غلبة الظن في هذه الأحوال الثلاثة في حنبة المدعى عليه والريبة متوجهة إلى المدعى. فمذهب مالك إن كانت دعواه في مثل هذه الحالة بعين قائمة لم يسمعها إلا بعد ذكر السبب الموجب لها وإن كانت في مال الذمة لم يسمعها إلا بعد أن يقيم المدعى بينه وبين المدعى عليه معاملة، والشافعي وأبو حنيفة لا يريان ذلك في حكم القضاة¹⁰⁸⁶.

وبالنسبة إلى نظر المسألة محل الأصلاح فعلى الجائز دون الواجب: فيسوغ فيه مثل هذا عند ظهور الريبة وقصد العناد، ويبالغ في الكشف بالأسباب المؤدية إلى ظهور الحق ويصون المدعى عليه بما اتسع في الحكم، فإن وقع الأمر على التحالف وهو غاية الحكم البات الذي لا يجوز دفع طالب عنه في نظر القضاء ولا في نظر المظالم إذا لم يكفه عنه الإزهاب ولا الوعظ¹⁰⁸⁷.

وقد ذكر المؤرخون إن بعض الخلفاء كعمر بن الخطاب رضي الله عنه كان يأخذ بالأدلة الظاهرة بين المتنازعين¹⁰⁸⁸. كما كان عمر بن عبد العزيز يكتفي بتسوية المنازعات باليسير من البيئات، فكان يرد المظالم إلى أهلها بغير البيينة القاطعة، وكان يكتفي باليسير، فإذا عرف وجه مظلمة الرجل، لم يكلفه مشقة تحقيق البيينة، لما عُرف من ظلم العمال على الناس. ولقد أنفذ بيت مال العراق في رد المظالم، حتى حمل إليها من الشام¹⁰⁸⁹. ويستنتج من ذلك أن عمر بن عبد العزيز تفتن، وطبق مبدأً قضائياً مهماً وهو أنه يجب التفريق بين الإثبات في القضاء العادي، وقضاء المظالم (الإداري) فالبيينة القاطعة قد يعجز المدعي والقاضي عن تحقيقها وجمع عناصرها، فإن كان الظلم بارزاً أكتفى قاضي المظالم بالبيينة اليسيرة المؤدية لقناعته وعقيدته¹⁰⁹⁰.

والأصل في القضاء أن لا يحكم القاضي بعلمه الشخصي - كما ذكر سالفاً - ولكن الفقهاء أجازوه في قضاء المظالم وفي رد الأموال المغصوبة التي يرتكبها عمال الضرائب، لأن القاضي من عمال الإدارة والقضاء معاً، ولاختلاف طبيعة هذا النوع من قضاء المظالم عن النوع الآخر. فوالى المظالم وإن كان مقيداً بالشرع كالقاضي العادي، إلا أن له اتساعاً في أعمال السياسة، واعتماد قرائن الإثبات واستعمال الصرامة (الشدّة) والإزهاب،

¹⁰⁸⁶ المصدر السابق. ص 114.

¹⁰⁸⁷ المصدر السابق. ص 115.

¹⁰⁸⁸ الصلابي علي محمد. المرجع السابق. ص 338.

¹⁰⁸⁹ عبد المنعم، حمدى. المرجع السابق. ص 156. والقاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 565.

¹⁰⁹⁰ القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 565.

واستحراج الحدود، بما يمكنه من الزجر، والحكم بالعقاب، ولهذا كان له الحكم بعلمه، وإن كان المذهب المالكي يمنع عليه ذلك¹⁰⁹¹. والملف المفيد هنا أن الفقهاء أجازوا لقاضي المظالم الاتساع في المذاهب الفقهية الأخرى، وأزاحوا عنه قيد التحجير في التقليد، فقاضي المظالم المالكي له أن يقلد عند المصلحة الشافعي، أو الحنفي، أو الحنبلي، أو الظاهري، أو غيرهم ولوالي المظالم الشافعي كذلك¹⁰⁹² وهذا يبدو صواباً إذ إن طبيعة النظر في مثل هذه المنازعات تحتم على القاضي أن يقضي بعلمه الشخصي، والأخذ من المذاهب الفقهية الأخرى ولا حرج، ولا غبار عليه في ذلك. وفضلاً عن ذلك تعدد الشريعة الإسلامية خروج عمال الضرائب إجحافاً حدود وظيفتهم، أو التقصير فيها من الجرائم التي تستوجب التعزير، ومن أمثلة ذلك أن تكون التفرقة في المعاملة، إذا أخذوا الضريبة ممن شاءوا وتركوا من أرادوا¹⁰⁹³. وعقوبة هذا الأخير قد تكون بالتوبيخ، أو الضرب، أو الحبس، أو السجن، أو التعزير، أو بالعزل من الوظيفة للمحافظة على حسن سير النظام الإداري، والعقوبة قد تصل إلى القضاة؛ فإن امتنع القاضي عن الحكم، أو قصر في عمله كأن تأخر عن صدور الحكم دون مسوغات؛ فإنه يُمنزل ويحزر على ذلك¹⁰⁹⁴.

والجدير بالذكر أن النظام القضائي الإسلامي عرف نظاماً غريباً شاذاً لشهود المتنازعين أمام القضاء في مدة مضت، وهو تخصيص جماعة من الناس ليشهدوا بين المتنازعين وحدهم دون البشر، وهذا يخالف الحق والعدل؛ لأن هناك اتفاقات، وإجراءات مالية تجري بين التجار، والممولين والإدارة، ولا يحضرها إلا الخاصة من الأهل والأصدقاء، والحقيقة أنه لم يتسن معرفة الأسباب الحقيقية التي دعت لإجراء هذا النظام القضائي الخاص؛ لاسيما وأن أول من أبتكره قاضٍ اسمه: إسماعيل بن إسحاق القاضي، وهو قاضٍ مشهود له بالعفة والفهم، وهو من فقهاء المذهب المالكي¹⁰⁹⁵. وقد أنكر الإمام الماوردي هذه البدعة القضائية، وحمل عليها في

¹⁰⁹¹ عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق. ص 164.

¹⁰⁹² المرير، سيدي محمد. الأبحاث السامية في المحاكم الإسلامية. ترجمة فريد البستاني. نقلاً عن عبد المنعم، حمدي. المصدر السابق. ص 164.

¹⁰⁹³ عبد المنعم، حمدي. المصدر السابق. ص 169.

¹⁰⁹⁴ ابن تيمية. السياسة الشرعية. تحقيق البنا وعاشور. دار الشعب. ص 132. وانظر أيضاً عبد المنعم، حمدي. المصدر السابق.

ص 168.

¹⁰⁹⁵ القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 372.

كتابه أدب القاضي¹⁰⁹⁶. وبالنظر إلى ميلاد القاضي إسماعيل بن إسحاق، فإنه ولد في 200 هـ، وتوفي في 282 هـ. وقد تولى القضاء في البصرة عام 246 هـ، أما الماوردي توفي سنة 450 هـ¹⁰⁹⁷. ما معناه أن الإمام الماوردي تحدث عن نظام قضائي بعد قرنين من حدوثه، وانظر كم من المنازعات التي فصل فيها ذاك النظام والله أعلم¹⁰⁹⁸. كما قال الماوردي في الكتاب ذاته: "انتشرت هذه الطريقة في وقت ما، وأصبح للشهود وجود على شكل ظاهر في المجتمع، حتى سموهم بالعدول"¹⁰⁹⁹. وقد تحافت بعضهم حتى قالوا أن سفيان الثوري قال فيهم: "الناس عدول إلا العدول". مما يدل على بغضه لهذا النظام القضائي المعمول به¹¹⁰⁰. وما يهم هنا أن المكروه في هذا النظام أنه لا يقبل غير أولئك الشهود، والقضاء اقتصاراً عليهم، وهذا مما يقدر فيه؛ لأن الله تعالى عم، ولم يخص؛ ولأن في التخصيص مشقة تدخل على الشاهد والمستشهد، لمسألة الطالب، وإجابة المطلوب. فهذا النظام الغريب الذي لم تعرف أسبابه أدى فيما بعد إلى وجود ستة وثلاثين ألفاً من الشهود في البصرة في العراق في زمن من الأزمان، وأدى إلى ألف وخمسمائة شاهد في مصر في عصر آخر، مما أدى فيما بعد إلى أن تكون الشهادة مصدرراً للرزق¹¹⁰¹. والله أعلم إن كانت بالحق وبغير الحق.

الفرع الثالث- سلطات قاضي المظالم في التدابير القضائية الضريبية:

مُنح قاض المظالم، عدداً من التدابير بعضها يتصل بإجراءات إثبات الحق أو نفيه، والمحافظة على الحقوق المالية، وبضمان تنفيذ الحكم الصادر من القاضي، ومن أهم هذه التدابير:

¹⁰⁹⁶ بقوله: "فأما تمييز الشهود وتعيينهم من جميع الناس، حتى يعتمد القاضي عليهم، ولا يسمع شهادة غيرهم، كالذي عليه الناس في زماننا فهو مستحدث، وأول من فعله إسماعيل بن إسحاق القاضي، وكان مالكيًا مَيَّرَ شهوده، واقتصر على الحكم بشهادتهم، ولم يقبل شهادة غيرهم. وتلاه من تعقبه من القضاة إلى وقتنا، ليكون الشهود أعياناً معدودين، حتى لا يشهد الخصوم بمجهول العدل، فيغروا، ولا يطمع في الشهادة غير مستحق لها فيستروا. وهذا مكروه من أفعال القضاة؛ لأنه مستحدث، خولف فيه الصدر الأول".¹⁰⁹⁶ ابن تيمية. السياسة الشرعية. تحقيق البنا وعاشور. دار الشعب. ص56. راجع أيضاً في إسقاط الشهود. القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص345.

¹⁰⁹⁷ القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص373.

¹⁰⁹⁸ الماوردي، أبو الحسن، أدب القاضي. المصدر السابق. ج: 2. ص56.

¹⁰⁹⁹ الصفحة السابقة

¹¹⁰⁰ القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص374. وللشروط العمومية والخصوصية للشهود انظر تفصيلاً حيدر، علي. 1991. درر الحكام

شرح مجلة الأحكام. تعريب المحامي فهمي الحسيني. المصدر السابق. ص423.

¹¹⁰¹ القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص374.

أولاً- إصدار أمر بتقديم كفالة: قد يستدعي إظهار الحق، والوقوف عليه تأجيل النظر في القضية، ومن هذه الحالات التي تستدعي المحافظة على المال، وضمان التنفيذ عليه عند انتهاء القضية، تقدم كفالة، وهنا يجب على المدعي عليه أن يقدم الكفالة التي يقدرها القاضي¹¹⁰².

ثانياً- إصدار أمر قضائي بالحجر على المال: ويقع هذا الأمر عندما يكون موضوع الدعوى متعلقاً بعقار، أو أن المدعي عليه مستغرق بالديون، ولا يملك إلا هذا العقار، ويظل المال مملوكاً للمدعي عليه حتى يصدر القاضي حكمه في المنازعة¹¹⁰³. كمثل واقعة بيع دار دافع الضريبة المدين للدولة: روي عن ابن حجر في رفع الإصر أنه مات رجل من الثقلين (الملتزمين بمستحق مالي) وعليه مال للدولة وله أطفال. فطلب عامل الخراج من أحمد بن طولون أن يأمر القاضي ببيع داره فيما عليه، فأرسل بن طولون إلى بكار بن قتيبة في ذلك، فقال حتى يثبت عليه الدين؛ فأثبتوه وسألوه البيع، فقال حتى يثبت عندي أنه ملكه؛ فأثبتوه وسألوه البيع. فقال: حتى من يخلص من له الدين، فحلف بن طولون، فقال بكار: أما الآن، فقد أمرت بالبيع¹¹⁰⁴.

ثالثاً- تعيين أمين على المال المتنازع أو المحجور عليه: يحق للقاضي تعيين أمين على المال المحجور عليه: وذلك للمحافظة على المال على أن يبقى في ملك المدعي عليه، وذلك لقيام أسباب الدعوى سواء اقترن بها ما يقويها، أو ما يضعفها. وهو أيضاً معمولٌ به في القوائين المعاصرة اليوم.

رابعاً - إحالة المنازعة إلى جهة أخرى: أيضاً من سلطة القاضي، أو والي المظالم إحالة المنازعة إلى شخص عادل، أو لجنة للتحقيق، للفصل فيها، أو ربما لتحضيرها، أو إبداء الرأي فيها. وقد يكون المحال له مختص أصلاً بالنظر فيها أي له ولاية عامة بالفصل فيها، وربما لا يكون. والإحالة قد تكون للكشف عن حقائق، أو

¹¹⁰² الماوردي، أبو الحسن. الأحكام السلطانية. المصدر السابق. ص 107. والمومني، أحمد سعيد. المرجع السابق. ص 207، 208.

¹¹⁰³ الماوردي، أبو الحسن. الأحكام السلطانية. المرجع السابق. ص 107. ويقابل هذا الإجراء القضائي في الإسلام ما يسمي في القوانين الوضعية اليوم بالحجز الإحتياطي. إذ أن فقهاء الإسلام استعملوا لفظ الحجر على المال، والشائع في القوانين المعاصرة هو الحجز على المال المتنازع عليه.

¹¹⁰⁴ العسقلاني، ابن حجر. 1957. رفع الإصر عن قضاء مصر. ج: 2. القاهرة: المطبعة الأميرية. ص 102. والكتاب الآخر. 1988.

القاهرة: مكتبة الخانجي. ص 103 وأيضاً القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 282. الكندي، محمد أبو عمر. المصدر السابق. 508.

التوسط بين المتنازعين¹¹⁰⁵. ويجب أن تتضمن إجراءات الدعوى بيانات جوهرية كاسم الخصم والخصومة، وأسبابها، وما إلى ذلك.

الفرع الرابع - الوكالة بالخصومة (التوكيل والتمثيل للمتنازعين أمام القضاء):

يغلب على الظن أن أصول التمثيل والوكالة في المنازعة تجد لها في حديث النبي ﷺ سنداً بقوله: "إنكم تختصمون إليّ ولعل بعضكم أن يكون ألحن بحجته من بعض. فأقضي له على نحو مما أسمع منه. فمن قطعت له من حق أخيه شيئاً، فلا يأخذه. وإنما أقطع له به قطعة من النار"¹¹⁰⁶. وصف النبي ﷺ حال الناس المتنازعين أمام القضاء وتفاوتهم في البلاغة، والتيان وعرض الحجج لهذا يرى الفقهاء أن القاضي إذا رأى بعض المتنازعين أبلغ من بعض أوجب على الضعيف أن يتخذ له، وكياً يعادل بلاغة خصمه¹¹⁰⁷. وهو أمر طبيعي، إنما القاضي يقضي بما يرى ويسمع، بموجب الأدلة، فليس القاضي حاكماً دائماً بالعدل، فقد يعجز ذو الحق عن إثبات حقه، وربما يكون أحد الخصمين أبلغ وحينها لامفر أمام القاضي إلا بالحكم بموجب الوقائع. ويذكر الماوردي في هذا الصدد قاعدة مهمة وهي عدم تلقين القاضي لأحد المتنازعين حجة أثناء التقاضي¹¹⁰⁸.

الفرع الخامس - الصلح، وحكم الفقه من تسوية الدعوى المنتهية بالصلح:

أحياناً قد يستشكل النزاع، وتزداد حال النزاع تعقيداً، ولا تتوفر الأدلة الكافية، فيحتاج القاضي لحسم تلك المنازعات، وقطع ما ينشأ من خصومات؛ إلى دعاء المتنازعين إلى الصلح، وذلك بأن يدعوها القاضي إلى المصالحة، والتراضي بما يقطع النزاع بينهما، كما كان الفقهاء يوصون غالباً بالتريث أملاً في الصلح، فقد كان قضاة الأندلس إذا بان لهم وجه الحق في الحكومة أنفذوه، وإذا استرابوا في شيء منه أخذوا فيه من الاستثناء (التمهّل) حتى يصير الفريقان إلى التصالح، احتياطاً لنفسه وغيره¹¹⁰⁹. والصلح في المذاهب الأربعة يكاد يكون

¹¹⁰⁵ عبد المنعم، حمدي. المصدر السابق. ص 171، 172.

¹¹⁰⁶ صحيح مسلم. المصدر السابق. ص 1713.

¹¹⁰⁷ القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 384.

¹¹⁰⁸ أدب القاضي. المصدر السابق. ج: 2. ص 256.

¹¹⁰⁹ القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 524. والصلح لغة هو: اسم بمعنى المصالحة التي هي خلاف المخاصمة، وأصله بمعنى الصلاح الذي هو بمعنى استقامة الحال. حيدر، علي. 1991. درر الحكام شرح مجلة الأحكام. تعريب المحامي فهمي الحسيني. المصدر السابق. ص 2. وقد عرفت مجلة الأحكام العدلية الصلح الإسلامي بأنه: " هو عقد يرفع النزاع بالتراضي. وينعقد بالايجاب والقبول" وكذلك انظر في المصالح، والمصالح عنه، والمصالح عليه. الصفحة السابقة.

مفهومه متشابهاً مع وجود بعض اختلاف في صيغ المفهوم لكل مذهب، ففي المذهب الحنفي استعملت عبارة رفع النزاع، في حين استعمل الفقه المالكي عبارة: انتقال عن حق، أو دعوى لرفع نزاع، أو خوف وقوعه، أما في المذهب الشافعي: فاستعملوا عبارة قطع النزاع، واستعمل الفقه الحنبلي: عبارة موافقة بين المختصمين¹¹¹⁰.

أما عن حكم الفقه من التسوية القضائية المنتهية بالصلح، فيرى جمهور الفقهاء من الحنفية والمالكية والشافعية والحنابلة^{1111 1112 1113 1114} أنه يجوز للقاضي أن يأمر المتنازعين بالصلح، ويدعوها إليه في بعض الأحوال¹¹¹⁵، وهي: في مواطن الاشتباه كتعارض الأدلة، أو تقارب حجج الخصوم، أو أن يخاف

بفصل القضاء بينهم أن تتفاقم المسألة، ويتسع النزاع وتقع الفتنة، أو أن تطول المنازعة، ويكثر تفرعها، فيقع ضرر للمتنازعين. فقال السرخسي: القاضي مندوب إليه دعوة المتنازعين إلى الصلح، خاصة في موضع اشتباه

الأمر¹¹¹⁶. وقال ابن قدامة، فيما يجب على القاضي: وإن كان في المنازعة لبس أمر الخصوم بالصلح¹¹¹⁷.

وقد استدلو على هذا: بقول الله تعالى: {وَأَصْلِحْ خَيْرٌ} ¹¹¹⁸. ولعل وجه الدليل في هذا: أن الله وصف

في هذه الآية جنس الصلح بالخيرية. ومن المعلوم أن الباطل لا يوصف بالخيرية، فكان كل صلح مشروعاً بظاهر

هذا النص، إلا ما خص بدليل¹¹¹⁹ بوجه العموم فيها دخول الألف واللام على لفظ الصلح، وهما يفيدان

الاستغراق لكافة المنازعات¹¹²⁰. وفيما يخص السنة فاعتمدوا على قول النبي ﷺ: الصلح جائز بين المسلمين

¹¹¹⁰ الشواربي، عبد الحميد. 2000. التحكيم والتصالح. الطبعة 2. الإسكندرية دار المعارف. ص 443، 444.

¹¹¹¹ الكاساني، علاء الدين أبو بكر بن مسعود. بدائع الصنائع. ج 6. المصدر السابق. ص 40. وأيضاً ج: 7. ص 13.

¹¹¹² حاشية الدسوقي. ج: 4. ص 152.

¹¹¹³ تحفة المحتاج. ج: 10. ص 153.

¹¹¹⁴ مطالب أولي النهى. المصدر السابق. ج: 6. ص 508.

¹¹¹⁵ تبين الحقائق. ج: 5. المصدر السابق. ص 30. وأيضاً الطرابلسي، علاء الدين علي بن خليل. معين الأحكام فيما يتروك بين

الخصمين من الأحكام. المصدر السابق. ص 20. وأيضاً تبصرة الأحكام ج1. ص 43. البهجة في شرح التحفة. ج1. ص 412.

والبهوتي، منصور بن يونس. 1982. كشف القناع. ج6. لبنان دار الفكر. ص 335.

¹¹¹⁶ المبسوط. ج16. المصدر السابق. ص 66.

¹¹¹⁷ المغني. ج14. المصدر السابق. ص 29.

¹¹¹⁸ سورة النساء. من آية 128.

¹¹¹⁹ بدائع الصنائع. المصدر السابق. ج6. ص 40، 52.

¹¹²⁰ تبين الحقائق المصدر السابق. ج 5. ص 29.

1121

إلا صلح حرمّ حلالاً أو أحلّ حراماً . وكذلك ارتكزوا على قول عمر رضي الله عنه: في كتابه الذي أرسله إلى معاذ

بشأن تسوية المنازعات: "أحرص على الصلح بين الناس ما لم يستبن لك القضاء ... فإن القضاء يورث

الشنآن" ¹¹²². وفي قول آخر قريب له: "ردوا الخصوم حتى يصطلحوا، فإن فصل القضاء يحدث بين القوم

الضغائن" ¹¹²³. غير أن ابن حزم في المحلى قال عنه: "هذا لا يصح عن عمر" ¹¹²⁴. وقد حمل أهل العلم قول

عمر هذا على ما إذا كان يترتب على فصل القضاء مفسدة، أو اشتبه الأمر على القاضي. ففي هذه الحال

1125

يصار إلى الصلح قطعاً للمنازعة، والمشاجرة، ودفعاً لسبب الفساد وإطفاء للفتن . وهذا لاشك فيه.

وبمقارنة هذا القول بالجانب القانوني؛ فإنه يجوز الصلح في منازعات الضرائب في حالة التهرب الضريبي، ورفع

الدعوى الجنائية للمنازل عن الشكوى بأن يتم الاتفاق، لدفع مبلغ من الممول إلى جهة الإدارة ما لم يحكم

1126

القاضي في الدعوى

الفرع السادس - اختصاص ديوان المظالم كمحكمة استئناف:

ويرى بعض الباحثين أنه أحياناً يلجأ المتنازعون المتقاضون إلى صاحب ولاية المظالم متظلمين من حكم

القاضي العادي، فكان صاحب المظالم يسيطر رقيبته على الإجراءات التي باشرها القاضي والحكم المطعون فيه

ثم يصدر حكمه النهائي الذي يشمل بالنيابة. ففوائع التاريخ الإسلامي تؤكد أن قوماً جاءوا من نواح بعيدة

مستصرخين متظلمين إلى ديوان المظالم، هذا من قاضيه، وهذا من عامله، وهذا من واليه... ¹¹²⁷. والواقع وإن

حدث هذا غير أن أغلب الكتب لم تؤكد على أن قضاء المظالم كان يعمل كقضاء استئناف، مما يستبعد معه

أن يكون قضاء المظالم يعمل كجهة استئنافية للأحكام القضائية الصادرة عن باقي القضاة.

¹¹²¹ ابن حنبل، أحمد، 2001. المسند. المحقق شعيب الأرنؤوط وآخرون ج5. ص8. وأيضاً رواه الترمذي. سنن الترمذي. في كتاب

الأحكام، باب ما ذكر عن رسول الله صلى الله عليه وسلم في الصلح بين الناس. ص 1352. من حديث عمر بن عوف رضي الله عنه، وقال الترمذي بعد روايته:

هذا حديث حسن صحيح.

¹¹²² الصلاحي، علي محمد. فصل الخطاب في سيرة بن الخطاب. 2002. الشارقة. مكتبة الصحابة. ص338.

¹¹²³ البيهقي، أبو بكر أحمد بن الحسين بن علي. السنن الكبرى. المصدر السابق. ج6. المصدر السابق. ص 66.

¹¹²⁴ المصدر السابق. ج8. ص164

¹¹²⁵ الطرابلسي، علاء الدين علي بن خليل. معين الحكم. المصدر السابق. ص 122.

¹¹²⁶ الشواربي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص540.

¹¹²⁷ للمزيد انظر عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق. ص236.

الفرع السابع- تسيب الأحكام القضائية وحق الطعن فيها (المراجعة القضائية):

البند الأول- تسيب الأحكام القضائية: ذكر الماوردي أنه: " لو لم يذكر القاضي في كتابه سبب حكمه، وقال: ثبت عندي بما تثبت بمثله الحقوق، وسأله المحكوم عليه عن السبب الذي حكم به، نُظر: فإن كان قد حكم عليه بإقراره، لم يلزمه أن يذكره له؛ لأنه لا يقدر على دفعه بالبينة وإن كان قد حكم عليه بنكوله، ويمين الطالب، لزمه أن يذكره له؛ لأنه يقدر على دفعه بالبينة. وإن كان قد حكم عليه بالبينة، فإن كان الحكم بحق في الذمة، لم يلزمه ذكرها؛ لأنه لا يقدر على دفعها بمثلها. وإن كان الحكم بعين قائمة لزمه أن يذكرها، لأنه يقدر على مقابلتها بمثلها، فترجح بينته باليد، فيكون وجوب البيان معتبراً بهذه الأقسام"¹¹²⁸. فمن خلال رأي الماوردي يتبين أن القاضي الذي صدر الحكم هو وحده صاحب الحق في تسيبه وتفسيره، وإن كان الصحيح هو فرض التسيب وبيانه للخصوم.

ويجدر هنا بيان الفرق بين نظر القضاء العادي وقضاء المظالم والذي يكمن في عشرة أوجه:

يُبرز الإمام الماوردي¹¹²⁹ عشرة أوجه مختلفة بين القضاء العادي وقضاء المظالم: أولها: أن لناظر المظالم من فضل الهيبة، وقوة اليد ما ليس للقضاء العادي في كف الخصوم عن التجاحد، ومنع الظلمة من التغالب والتجاذب. والثاني: أن نظر المظالم يخرج من ضيق الوجوب إلى سعة الجواز فيكون الناظر فيه أفسح مجالاً وأوسع مقالاً. والثالث: أن يستعمل من فضل الإرهاب وكشف الأسباب بالأمارات الدالة، وشواهد الأحوال اللائحة ما يضيق على الحكام فيصل به إلى ظهور الحق ومعرفة البطل من الحق. الرابع: أن يقابل من ظهر ظلمه بالتأديب ويأخذ من بان عدوانه بالتقويم والتهنيت. والخامس: أن له من التأني في ترداد الخصوم عند اشتباه أمورهم واستبهاهم حقوقهم، ليمعن في الكشف عن أسبابهم، وأحوالهم ما ليس للحكام إذا سألهم أحد الخصمين فصل الحكم فلا يسوغ أن يؤخره الحاكم ويسوغ أن يؤخره والي المظالم. والسادس: أن له رد الخصوم إذا أعضلوا وساطة الأمانة ليفصلوا النزاع بينهم صلحاً عن تراض، وليس للقاضي ذلك إلا عن رضی الخصمين بالرد. والسابع: أن يفسح في ملازمة الخصمين إذا وضحت أمارات التجاحد، ويأذن في إلزام الكفالة فيما يسوغ فيه التكفل لينقاد الخصوم إلى التناصف ويعدلوا عن التجاحد والتكاذب. والثامن: يحق له سماع

¹¹²⁸ أدب القاضي. المصدر السابق. ج2. ص162.

¹¹²⁹ الماوردي، أبو الحسن. الأحكام السلطانية. المصدر السابق. ص105.

شهادات المستورين ما يخرج عن عرف القضاة في شهادة المعدلين. والتاسع: أنه يجوز له إحلاف الشهود عند ترتيبه بهم إذا بدلوا أيمانهم طوعاً ويستكثر من عددهم ليزول عنه الشك وينفي عنه الارتباب، وليس ذلك للحاكم. والعاشر: يحق له البدء باستدعاء الشهود، ويسألهم عما عندهم في تنازع الخصوم، وعادة القضاة تكليف المدعي إحضار بيينة ولا يسمعونها إلا بعد مسألتهم؛ فهذه عشرة أوجه يقع بها الفرق بين نظر المظالم ونظر القضاء في التشاجر والتنازع وهما فيما عداها متساويان.

يتبين من المقارنه السابقة أنه على الرغم من ظهور عددٍ من الاختلافات، إلا أن القضاء العادي، وقضاء المظالم يكمل بعضهما بعضاً، ويدعم كل منهما الآخر، ويهدفان لغاية واحدة وهي إبطال الباطل وإحقاق الحق، لحفظ أموال الناس. وهذه الاختلافات والفواصل حدود شرعية مرسومة، وإنما اهتم بها الفقهاء، وضبطوها لمنع التواخيل والتنازع في القضايا العادية، والقضايا ذات الشأن الإداري والسياسي.

البند الثاني - الحكم القضائي على الغائب في الشريعة الإسلامية¹¹³⁰:

اختلف الفقهاء في صدور الحكم القضائي على الطرف الغائب¹¹³¹، فيرى فريق تحريم ومنع القضاء على الغائب، ومنهم المذهب الحنفي، ولهم أدلتهم وحججهم في ذلك. وفريق يرى جواز الحكم على الغائب وهو المذهب المالكي، والشافعي، والحنبلي، والظاهرى، ولهم أدلتهم في ذلك أيضاً. والحقيقة أن الفريق المجيز للحكم على الغائب خاصة في المنازعات المالية هو الأقرب للصواب على ما يبدو، وذلك لاستنادهم على قوله سبحانه وتعالى: {وَتَقَدَّ الْأَطْيَرُ فَقَالَ مَا لِي لَآ أَرَى الْهَلْهَدُ أَمْ كَانَ مِنَ الْغَائِبِينَ} ١٠١ لَأَعَذَّبْتَهُ عَذَابًا شَدِيدًا أَوْ لَأَذْحَكْتَهُ أَوْ لِيَأْتِيَنِي بِسُلْطَنٍ مُّبِينٍ} ١٠٢ فَمَكَتْ غَيْرَ بَعِيدٍ فَقَالَ أَحَطْتُ بِمَا لَمْ مَحْطُ بِهِمْ وَجِئْتُكَ مِنْ سَبِيلٍ مَبْنِيٍّ يَقِينٍ} ١٠٣

¹¹³⁰ انظر الرملي، محمد بن أحمد بن حمزة شمس الدين (الشافعي). نهاية المحتاج إلى شرح المنهاج. ج 8. ص 255. وأيضاً ابن همام، كمال الدين بن محمد بن عبد الواحد السيواسي (الحنفي). فتح القدير شرح الهداية. ج 2. ص 400. القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 520. والغائب قانوناً: هو الخصم المدعى عليه، حال وجوده في اختصاص المحكمة، ولكنه ممتنع عن الحضور إليها، ولا يقدر القاضي على إحضاره، إما لسلطته وتعززه، وإما لاختفائه وتستره. ومثال ذلك كأن يتنازع دافع الضريبة مع مؤتمن الجباية على مبلغ 200 ديناراً، ويصل الأمر إلى القاضي، فيأتي مؤتمن الجباية بيينة، ويثبت ذلك، ويظهر الحق عند القاضي، على الرغم من عدم تواجد دافع الضريبة الغائب عن البلد، فللقاضي أن يحكم على المكلف بالضريبة بأداء المبلغ المذكور.

¹¹³¹ انظر تفصيلاً أبو غدة، حسن عبد الغني. القضاء على الغائب. مجلة الشريعة والدراسات الإسلامية. السنة 15. العدد 40.

مارس 2000. ص 68. وأيضاً حيدر، علي. 1991. درر الحكام مجلة الأحكام. المصدر السابق. ص 621. وكذا ياسين، محمد نعيم

2005. نظرية الدعوى بين الشريعة الإسلامية وقانون المرافعات المدنية والتجارية. الأردن: دار النفائس. ط: 3. ص 523.

{ 1132 . وأيضاً استنادهم على حديث رسول الله ﷺ الذي كان متعلقاً بالقضاء على الغائب، وهو ما أورده ابن بردة رحمته الله: "أرسلني رسول الله ﷺ إلى رجل تزوج امرأة أبيه من بعده، أن أضرب عنقه" 1133 . وأيضاً لتوافق قول المجيزين مع مقاصد الشريعة الإسلامية في حفظ الأموال، ومنع أكلها بالباطل، وسد باب التحايل على أداء الواجبات، والوفاء بالحقوق من خلال إجازة الدعوى على الغائب، طالما كان لها بينة مع الاحتفاظ بحقه في دفع الدعوى وإبطالها. كذلك من المرجحات الخارجية توافق جواز القضاء على الغائب مع مبدأ سد الذرائع. وهو معمول به عند عامة الفقهاء، ومن بينها كثرة الأسفار، وتعددتها في الوقت الحاضر، وغياب كثير من الناس عن مواطنهم مما يقتضي ترجيح الحكم على الغائب؛ لكيلا تأول هذه الأسفار حججاً، فتؤكل أموال الناس بالباطل، فضلاً عن دفع الفساد. وهو المعمول به في أروقة القضاء؛ لاسيما في المنازعات المدنية إذ من غير المعقول أن يبقى حق المدعي رهناً عشيئة المدعى عليه 1134 . وحق من قائل: { وَلَوْلَا دَفْعُ اللَّهِ النَّاسَ بَعْضَهُمْ بِبَعْضٍ لَفَسَدَتِ الْأَرْضُ وَلَٰكِنَّا اللَّهُ ذُو فَضْلٍ عَلَى الْعَالَمِينَ } 1135 .

البند الثالث - النظر في القضاء المستعجل، وإشكالات التنفيذ:

من ضمن اختصاصات صاحب ديوان المظالم أنه كان ينظر كقاض مستعجل في إشكالات تنفيذ الأحكام التي يصدرها القضاة، ويتعذر عليهم تنفيذها، وهذا ما أورده الإمام الماوردي: "أن الناظر في المظالم ينظر في كل حكم يعجز عنه القاضي فينظر فيه من هو أقوى منه يلاً" 1136 . وهكذا لما ظهرت ولاية المظالم، واستقلت أصبح المتنازعون المتقاضون يلجأون في خصوماتهم إلى قضاة المظالم لتنفيذ ما عجز القضاة عن تنفيذه من أحكام 1137 . كما يذكر المقريزي أنه من دواعي تدخل السلطان، أو الخليفة في الأحكام القضائية عجز القضاة عن تنفيذ أحكامهم في رد المظالم، ويدل على هذا بواقعة تدخل السلطان نور الدين وإنشاء دار جديدة

1132 سورة النمل. آية 20، 21، 22. وللمزيد انظر أبوغدة، حسن عبد الغني. المرجع السابق. ص 93.

1133 السيوطي، عبد الرحمن بن أبو بكر أبو الفضل. 1988. سنن النسائي. تحقيق عبد الفتاح أبو غدة. ج9. بيروت. ص 109.

1134 انظر أبوغدة، حسن عبد الغني. المرجع السابق. ص 94.

1135 سورة البقرة. آية 251.

1136 الأحكام السلطانية المصدر السابق. ص 104.

1137 عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق. ص 236.

للعدل عجز القضاة، ومنهم القاضي كمال الدين عن تنفيذ أحكامهم في رد المظالم المرتكبة من أعوان أسد الدين شيركوه¹¹³⁸.

البند الرابع - قضاء المظالم يُعد قضاءً إلغائياً:

اعتمد قضاء المظالم على سياسة إلغاء القواعد التشريعية المخالفة للشريعة الإسلامية، وإلغاء آثارها، وإلى إلغاء أعمال موظفي الإدارة المتعارضة مع أحكام الإسلام، وذلك على النحو الآتي:

أولاً - إلغاء القواعد التشريعية المخالفة للشريعة الإسلامية: يعد هذا الاختصاص المنوط لقضاء المظالم وجه من أوجه الرقابة الدستورية طبقاً للأصل العام الذي أنشئ من أجله هذه القضاء، لقوله تعالى { تِلْكَ حُدُودُ اللَّهِ فَلَا تَعْتَدُوهَا ۚ وَمَنْ يَتَعَدَّ حُدُودَ اللَّهِ فَأُولَئِكَ هُمُ الظَّالِمُونَ }¹¹³⁹، ومن ذلك القواعد الضريبية الفارسية الموروثة التي كان يعمل بها مخالفاً للشريعة الإسلامية في جباية الضرائب من الممولين وفق نظام التكملة، ويروي الصابي: أنه لما غلبت السجزية على بلاد فارس جلا قوم من أرباب الخراج عنها لسوء المعاملة، وفرض خراجهم على الباقين، وكمل بذلك قانون فارس القديم، ولم تزل هذه التكملة تستوفي على زيادة مرة، ونقص مرة، حتى هلك الناس، وهذا ظلم لا أشك فيه. فجلس هذه المظلمة الوزير علي بن عيسى، وأنها الأمر إلى الخليفة المقتدر الذي أنكر هذا النوع من الضريبة، وصدر حكمه بإزالة التكملة¹¹⁴⁰، وألغي العمل بها. وكذلك ما ألغاه عمر بن عبد العزيز فيما يتعلق بموارد ضريبة مخالفة للشريعة، فأصدر حكمه بالألا يأخذ في الخراج إلا وزن سبعة ليس فيها تبر ولا أجور الضرايين، ولا إضابة الفضة ولا هدية النيروز، ولا ثمن الصحف، ولا أجور الفتوح، والمومسات والمغنيات... وهي موارد رأى الخليفة عمر أنها تخالف الشريعة¹¹⁴¹. بيد أنه تشير المصادر برجوع هذه الموارد الضريبية في عهد آخر قريب من صدر الإسلام، حيث فرض الخليفة عضد الدولة

¹¹³⁸ الخطط. المصدر السابق. ج: 3. ص 128.

¹¹³⁹ سورة البقرة. آية 229.

¹¹⁴⁰ الصابي، ابن هلال. الوزراء. المصدر السابق. ص 366.

¹¹⁴¹ انظر أبو يوسف، يعقوب بن ابراهيم. الخراج. المصدر السابق. ص 86. والمومني، أحمد سعيد. المرجع السابق. ص 227.

372هـ، 982م ضرائب على دخل الراقصات والمغنيات والمومسات بفارس، وكان يُضَمَّن هذه الضريبة، وهذا يعد مخالفاً للشرعية¹¹⁴².

ثانياً - إلغاء أعمال موظفي الإدارة المتعارضة مع أحكام الإسلام: عمل القضاء على إزالة كل ما هو متعارض مع دستورية الإسلام سواء ما قدم إليهم بشكوى، أو وصل إلى علمهم، والوقائع كثيرة في هذا الشأن¹¹⁴³.

البند الخامس - حق الطعن في الأحكام القضائية (المراجعة القضائية) في الشريعة:

إن الطعن والاستئناف المعروف اليوم ليس من عمل الفكر المعاصر، وإنما جاء نتيجة التراكمية العلمية والعملية في حقل القضاء، فالمتتبع لكتب الفقهاء يدرك أنهم طرَقوا أبوابه، ولكنهم كانوا يسمونه بالدفع أي: دفع الدعوى للنظر مرة أخرى. كما لم يشترطوا تغيير القاضي، بل كانوا يطلبون إعادة النظر فيه، وربما تنازل القاضي من ذاته عن مراجعة القضية لينظرها غيره¹¹⁴⁴.

أولاً- المبدأ العام للطعن في الأحكام القضائية في الشريعة الإسلامية: الأصل في الشريعة الإسلامية أن يكون الحكم قطعياً باتاً للنزاع وحاسماً للخلاف؛ لما يتَّصف به من الحجية وقوة الإلزام، فلا يصح التعرض له بالنقض؛ لأن أحكام القضاة مفترض فيها جازة الصحة، ولأنه حكم صدر ممن له ولاية إصداره، هذا فضلاً عن حدوث زعزعة للأحكام القضائية مما يسبب في عدم استقرارها، وبالتالي لن يثبت حق لذويه. أضف إلى ذلك أن الحكم القضائي هو المرحلة الأخيرة من مراحل الدعوى أمام القاضي، وهو الهدف الأساس من وجود النظام القضائي، ولكنه ليس الهدف الأخير، إذ إن الهدف الأخير هو تنفيذ الحكم، ووصول الحق إلى صاحبه، ومنع المعتدي من الاستمرار في عدوانه، وكف الظلم عن ظلمه وهو السند الرسمي والقانوني من جهة الدولة للحصول على الحق، ونهاية النزاع¹¹⁴⁵. ولهذا قرَّر أئمة الفقه أنه ليس للقضاة تتبُّع أحكام القضاة السابقين؛ لأن الظاهر من هذه الأحكام أنها صدرت سليمة، ومبنية على الصواب والسداد؛ ولأنه لا يولى على

¹¹⁴² متز، آدم. الحضارة الإسلامية في القرن الرابع الهجري. ترجمه للعربية، محمد عبد الهادي أبو ريده. ج:2. لبنان: دار الكتاب العربي.

ص174.

¹¹⁴³ راجع المظالم السابقة في هذا الفصل.

¹¹⁴⁴ شلي، أحمد. 1981. تاريخ التشريع الإسلامي وتاريخ النظم القضائية في الإسلام. القاهرة: مكتبة النهضة. ص 256.

¹¹⁴⁵ الزحيلي، محمد. 2008. المرجع السابق. ص 275.

القضاء عادةً إلا من هو أهلٌ لولايته؛ ولأنه ناظرٌ في مستأنف الأحكام دون ماضيها¹¹⁴⁶، وفي هذا يقول ابن فرحون: "ويُجمل القضاء على الصحة ما لم يتبَّت الجور، وفي التعرُّض لذلك ضررٌ بالناس ووهن للقضاء، فإن القاضي لا يخلو من أعداء يرمونه بالجور، فإذا مات أو عُزل قاموا يريدون الانتقامَ منه بنقض أحكامه"¹¹⁴⁷. وقال ابن القاص: "اتفق الجميع على أن ليس للقاضي أن يتعقب حكم من كان قبله"¹¹⁴⁸. "غير أن ما جاء في كتاب عمر بن الخطاب الموجه إلى أبي موسى الأشعري يفصح عن مبدأ يساوي في الأيام الراهنة المراجعة القضائية، ومنح حق الطعن، وإعادة الأحكام، وذلك من قوله: " لا يمنعك قضاء قضيته بالأمس، راجعت فيه نفسك، وهديت لرشدك، فإن مراجعة الحق خير من التماذي في الباطل". وهكذا كان عمر أول المشرعين الذين فتحوا باب الإنصاف بين المتنازعين، أو بالأحرى المتقاضين، بالرجوع عن الخطأ إلى حكم صائب¹¹⁴⁹، وهو ما سَنُطرح في الفرع الثاني.

ثانياً - الاستثناء من مبدأ العام في الطعن ضد الأحكام القضائية:

كان القاضي شريح من أقضى من عرف تاريخ القضاء الإسلامي حيث نصب ركيذتين مهمتين، تتعلقان بإعادة النظر في الأحكام: الأولى كان شريح يقول: "لا أَرُدُّ قضاءً من كان قبلي. فكان يحترم آراء القضاء السابقين ولا ينفذ رأيه فيها. والثاني: أنه أجاز إعادة النظر في أحكامه الصادرة عنه، وإن طال الزمن فيه"¹¹⁵⁰. وقضى عبيد الله على بن عبد المجيد مولى بني قشير بقضية - وكان جلدأً غضب اللسان - فتظلم إلى أمير المؤمنين فكتب إلى عامل البصرة أن يجمع له الفقهاء ليظنوا في قضيته، فإن كانت صواباً أمضاها، فنظروا،

¹¹⁴⁶ ابن قدامة، موفق الدين، المغني، ج: 9. المصدر السابق، ص 58. أيضاً الدسوقي، محمد بن عرفة، حاشية الدسوقي على الشرح الكبير للدردير. المصدر السابق، ج 4. ص 136. الماوردي، أبي الحسن. أدب القاضي. المصدر السابق، ج 1. ص 690، 691.

¹¹⁴⁷ تبصرة الحكام في أصول الأفضية ومناهج الأحكام. المصدر السابق، ج 1. ص 38.

¹¹⁴⁸ الماوردي، أبي الحسن. أدب القاضي. المصدر السابق، ج 2. ص 852.

¹¹⁴⁹ القاسمي، ظافر. المرجع السابق، ص 536.

¹¹⁵⁰ القاسمي، ظافر. المرجع السابق، ص 538. ومن رجوع القاضي عن قضاء قضائه لظهور سنة صحيحة مخالفة له أولى وأفضل. من

ذلك قال الشافعي: وأخبرني من أتهم، عن ابن أبي ذنب، قال: أخبرني محمد بن خفاف. قال: اتبعت غلاماً فاستغلته، ثم ظهرت منه على

عيب، فتنازعتُ فيه إلى عمر بن عبد العزيز. فقضى لي برده، وقضى عليّ برد غلته. فأتيت عروة فأخبرته، فقال أروح إليه العشية، فأخبره أن

عائشة أخبرتني أن رسول الله ص قضى في مثل هذا: أن الخراج بالضممان. فعجلت إلى عمر، فأخبرته بما أخبرني به عروة عن عائشة عن

رسول الله، فقال عمر بن عبد العزيز: فما أيسر علي من قضاء قضيته، والله يعلم أنني لم أرد فيه إلا الحق، فبلغتني فيه سنة عن رسول الله

ص، فأرد قضاء عمر، وأنفذ سنة رسول الله ص، فراج إليه عروة، فقضى لي أن الخراج الذي قضى به عليّ له. القاسمي، جمال الدين. بحاسن

التأويل، ج 5. ص 1373، 1374. نقلاً عن القاسمي، ظافر. المرجع السابق، ص 538. وهناك المزيد من الأفضية المالية انظر ذلك.

فأروها صواباً.¹¹⁵¹ وكان هذا بمثابة تصديق الحكم من المحكمة العليا اليوم. ولطالما كانت غاية الفقه الإسلامي إقرار العدل وتسوية المظالم، وكان رأي القاضي محاطاً بالصواب والخطأ؛ فإن الفقهاء قرروا حق الطعن ضد الأحكام القضائية للمحكوم عليه، متى كان لذلك مسوغ مقنع. فوضعوا لهذا الأمر ضوابط؛ لكيلا تكون أحكام القضاء عرضة للمشاكسة، أو مجرد التهرب مما يترتب على تنفيذ الحكم من ضرر للمحكوم عليه، وهذه المسوغات الشرعية: أن يتعارض الحكم القضائي مع القرآن الكريم¹¹⁵²، أو أن يتعارض الحكم القضائي مع السنة النبوية الشريفة¹¹⁵³، أو معارضة الحكم القضائي للإجماع الفقهي¹¹⁵⁴، أو تعارض الحكم القضائي مع القواعد الشرعية¹¹⁵⁵، أو مخالفة الحكم القضائي للقياس الظاهر. وذلك كأن يقبل القاضي شهادة كافر، أو شخص مشهود له بالفسق على مسلم، ثم يبيني على تلك الشهادة حكمه القضائي¹¹⁵⁶. كل ذلك يُظهر حرص الشريعة الإسلامية على رفع الظلم وتحقيق العدل. والجدير بالذكر هنا أنه إذا تغير اجتهاد القاضي إلى رأي جديد فإنه يحكم بالرأي الجديد في الغد، ولا ينقض الحكم السابق. وهو ما تعمل به المحاكم اليوم. فنظام القضاء في القانون الوضعي مبني على مبدأ التقاضي على درجتين وفي جميع الأحوال يعتبر الحكم صحيحاً، وله حجية ما لم يطعن بالطرق المقررة قانوناً. وهكذا يتضح أن الفقه القضائي الإسلامي أجاز تعدد المحاكم، وتحديد اختصاصها على حسب المنازعات المحددة، وهذا الاتجاه هو ما يتيح تنظيم القضاء، وتوزيع المزيد من الاختصاصات حسبما يتطلب منطوق العدالة وكما هو عليه القضاء اليوم. والواقع أن المطبق اليوم في المحاكم من دقة تنظيم وأنواع للطعون ومواعيد مختلفة وطول إجراءات، وإن لم يكن موجوداً في الفقه الإسلامي تماماً،

¹¹⁵¹ القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 539

¹¹⁵² المغني. المصدر السابق. ج 9. ص 56. وأيضاً السرخسي، محمد بن أحمد البسوط. المصدر السابق. ج 6. ص 62. الزيلعي، أبو محمد فخر الدين، تبين الحقائق شرح كنز الدقائق. المصدر السابق. ج 4. ص 188. حاشية رد المحتار. المصدر السابق. ج 5. ص 400، 401. وكذلك تبصرة الحكام. المصدر السابق. ج 1. ص 78. وأيضاً حاشية الدسوقي. المصدر السابق. ج 4. ص 136.

¹¹⁵³ ابن عابدين. حاشية رد المحتار. 1987. ج 5. بيروت. دار التراث العربي. ص 400، 401. والبسوط. المصدر السابق. ج 1. ص: 62. ابن نجيم، عبدالله بن أحمد. البحر الرائق. المصدر السابق. ج 7. ص: 8 وما يليها. وأيضاً تبصرة الحكام. المصدر السابق. ج 1. ص: 78.

¹¹⁵⁴ الكاساني، علاء الدين. بدائع الصنائع. المصدر السابق. ج 7. ص 14. وأيضاً حاشية رد المحتار. المصدر السابق. ج 5. ص 400، 401. وايضا المالكي، برهان الدين بن فرحون. تبصرة الحكام. المصدر السابق. ج: 1. ص 78. وكذلك حاشية الدسوقي. المصدر السابق. ج 4. ص 136. ابن قدامة. المغني. المصدر السابق. ج 9. ص 56.

¹¹⁵⁵ تبصرة الحكام. المصدر السابق. ج 1. ص 79.

¹¹⁵⁶ المصدر السابق. ج 1. ص 79. وايضاً بدائع الصنائع. المصدر السابق. ج 6. ص 280.

إلا أن قواعد الشريعة الإسلامية لا تنفيه بل تنسجم وتتفق معه؛ نظراً لتطورات العصر ومقتضياته. وهكذا يتبين أن تعدد درجات القضاء أمر مهم؛ لأنه يعزز مبدأ العدل، وما يحققه من ضمانه للمتنازعين من غلط، وسهو، وخطأ في الاجتهاد. والأهم من هذا كله في النظام المتعدد المعمول به اليوم، هو ألا تكون الدقة والتنوع سبباً في تأخير الفصل في المنازعات الضريبية.

الخاتمة المبحث الأول: تبين أن نظام القضاء الإسلامي هو أول من أخذ بمبدأ ازدواج القضاء، وكانت تجربة قضائية سبقة ناجحة، وباتت قدوة لباقي الأنظمة القضائية فيما بعد، واتضح أنه كلما زاد ظلم وجور السلاطين والولاة؛ تطور القضاء الإسلامي، ثم بان أن القضاء الإسلامي كان يطبق قضاء الإلغاء للقرارات غير المشروعة الصادرة من الولاة. واتضح أيضاً أن ديوان المظالم الإسلامي سبق القضاء الإداري أكثر من ألف ومائة سنة، فمجلس الدولة (القضاء) الفرنسي لم يعرف في فرنسا إلا بعد الثورة الفرنسية أي في أواخر القرن الثامن عشر في دستور 1799 بشكل مبدئي، والقانون الذي نظمه لم يصدر إلا في 1872م، وطالما عُرف أن عبد الملك بن مروان جلس للمظالم، وأنه توفي سنة 86هـ، 705م تبين أن القضاء الإسلامي اهتدى لهذا النوع قبل أكثر من ثلاثة عشر قرناً¹¹⁵⁷.

UNIVERSITI SAINS ISLAM MALAYSIA
 ISLAMIC SCIENCE UNIVERSITY OF MALAYSIA

¹¹⁵⁷ وهو ما لم يهتد إليه الفرنسيون، ويطبقوه فعلاً، إلا حديثاً وتأثر القضاء الفرنسي بشكل بارز بنظام قضاء المظالم الإسلامي، وذلك من خلال السفارات المتبادلة بين الخلفاء وملوك أوروبا الذين كانوا يفخرون بذلك عن أقرانهم، ومن ثم الحروب الصليبية التي كان لها دور فعال في الاختلاط؛ لاسيما وأن الأندلس وصقلية وجنوب إيطاليا كانت مدناً مفتوحة قرابة سبعة قرون ثم كانت حملة نابليون بوناپرت، وجيشه وعلمائه، فقد أخذوا المؤلفات والمخطوطات، وترجمت تلك الأوراق إلى لغتهم، وهذا ما يؤكد ذلك. القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 555. وأيضاً الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. 358.

المبحث الثاني - إنهاء منازعات ضريبة الدخل (قضائياً) أمام القضاء الليبي:

تمهيد:

تُعرف الدعوى الضريبية على أنها مجموعة الإجراءات التي منحها المشرع للمتضرر يقدمها أمام القاضي، وأعوانه المختصين؛ بغية إزالة الضرر الضريبي، وتنتهي هذه الإجراءات بإصدار حكم قضائي في الدعوى. وتبعاً لذلك فإنه يجوز للممول أن يتنازل عنها، كما أنها تنقضي بالتقادم، وفقاً للزمن القانوني المحدد، كذلك لا يجوز له نظر دعوى سبق وأن حكم فيها¹¹⁵⁸. وسيطرق هذا المبحث لكيفية إنهاء المنازعات الضريبية للدخل في القضاء الليبي.

وقد لا تقف المنازعة الضريبية بصدور قرار فيها بتسوية النزاع من قبل اللجان الضريبية المختصة، فربما تُرفع المنازعة إلى القضاء لبحثها من جديد، ويبدلي بدوله النهائي فيها؛ لإنهاء النزاع. لهذا أتاح المشرع الضريبي لدافع الضريبة، وإدارة الضرائب الحق في الطعن في قرارات اللجان أمام القضاء، وهو ما يمكن تسميته بالدعوى الضريبية أمام القضاء. والواقع أن تنظيم القانون الليبي لإجراءات نظر المنازعات الضريبية أمام القضاء، يختلف باختلاف مراحل ودرجات الحكمة التي تنظر في المنازعة سواء أمام دوائر القضاء الإداري، أو محكمة العليا للنقض، وهذا على النحو الآتي:

المطلب الأول - حق الطعن القضائي الضريبي أمام دوائر القضاء الإداري:

الفرع الأول - أوجه الدعوى الضريبية أمام القضاء: بينت المادة 5 من قضاة أوجه الطعن في القرارات الصادرة من جهات إدارية ذات طبيعة قضائية بوجه العموم، والتي هي الأوجه نفسها التي يحق للمتنازعين في ضريبة الدخل، رفع الدعوى في قرارات لجان التظلمات الضريبية، وهي كالاتي:

العيب الأول - عدم الاختصاص:

إن عيب عدم الاختصاص يعيب القرار الصادر من اللجان التظلمات الضريبية، ويجعله محلاً وسبباً للنزاع الضريبي، بأن ينظر النزاع لجنة أو شخص آخر غير الذي حدده القانون، وقد تناولت المحكمة العليا هذا العيب

¹¹⁵⁸ الكازغلي. محمد. المرجع السابق. ص 137.

بقولها: إن عيب عدم الاختصاص يتعلق بالنظام العام وتتصدى له المحكمة من تلقاء نفسها لأن توزيع الاختصاصات بين الجهات الإدارية مراعاة فيه الصالح العام¹¹⁵⁹. والحقيقة إن تحديد قواعد الاختصاص هو من عمل المشرع، فلا يجوز مخالفتها، كما لا يجوز تعديلها بالاتفاق؛ لأنها من قواعد النظام العام. كما أن عيب عدم الاختصاص الضريبي يختلف بحسب كونه موضوعياً، أو مكانياً، أو زمنياً، ويمكن تطبيق ذلك على المنازعات الضريبية¹¹⁶⁰. وعلى الرغم من كل تلك العيوب غير أنها تعد من قبيل عيوب الاختصاص الضريبية البسيطة، وهو يختلف عن عيب اغتصاب السلطة والذي يعتبر معه القرار مشوباً بالبطلان المطلق بمعنى أنه والعدم سواء، الأمر الذي يجعل كل من له مصلحة في الطعن أن لا يتقيد بميعاد قانوني محدد، فيظل هذا القرار عرضة للطعن إلى ما شاء الله له أن يكون. وهناك فرق بين أن يكون القرار الإداري محل الطعن معيباً، وليس منعديماً، فالقاعدة هي عدم جواز خضوع القرار المنعدم لإجراء التظلم، إذ يتأبى على الذوق القضائي السليم أن يعفي الطعن في هذا القرار من شرط الميعاد دون إعفائه من شرط سابق عليه وهو التظلم، فكلا الشرطين الميعاد والتظلم يجمعهما أصل مشترك، وهو أنهما من شروط قبول الدعوى شكلاً¹¹⁶¹.

العيب الثاني - وهو عيب عدم الشكل القانوني:

المقصود بهذا العيب أن لجان التظلمات الضريبية حينما تصدر قراراً بدون مراعاة القواعد الشكلية، أو عدم مراعاة إجراءات معينة؛ لأن الغاية منها حماية المصلحة العامة والصالح الخاص، وبطبيعة الحال فمخالفة هذه الشكلية ستؤدي إلى بطلان تلك القرارات. ولقد وضحت هذا الأمر المحكمة العليا في حكمها الصادر رقم 6

¹¹⁵⁹ الطعن الإداري رقم 15 لسنة 36 قضائية، بتاريخ 19. 11. 1989 م م عا السنة 26، العددان 2، 1. ص 25.

¹¹⁶⁰ ومثال ذلك أن تصدر اللجنة المفوضة بالتظلمات الضريبية قراراً، هو من اختصاص هيئة أخرى، وهي المخولة وحدها بمزاولة هذا العمل، أو أن تنظر لجنة أخرى في النزاع الضريبي الذي ليس من اختصاصها أصلاً. وقد يكون مكانياً كأن تقوم إحدى اللجان المفوضة بتسوية النزاع، خارج دائرة اختصاصها إقليمياً، أو تصدر قراراً يسري أثره إلى خارج الحدود الإقليمية التي حددها لها القانون، لممارسة ذلك الاختصاص. كما قد يكون زمنياً، كأن تراول اللجنة المفوضية الضريبية عملها بعدما أحيل رئيسها، أو أحد أعضائها إلى التقاعد، أو ربما تراول اللجنة المفوضية عملها قبل صدور قرار بمنحها حق بدء العمل.

¹¹⁶¹ النجار، زكي محمد. المرجع السابق، ص 62. ومن المعلوم أن القرارات المنعقدة هي التي تلحق بما مخالفة جسيمة تجردها من حقها القانوني، لتنزل بها إلى مجرد الفعل المادي العادي منعدم الأثر القانوني، فهذه القرارات عكس القرارات القابلة للإبطال؛ إذ لا يتقيد الطعن فيها بميعاد الستين يوماً ولا تكتسب حصانة مهما طاللت المدة، ومن أمثلة القرارات المدعومة القرارات التي يشوبها عيب جسيم في ركن الاختصاص والشكل. والحقيقة أن القرارات المدعومة ثلاثة أنواع فهناك الانعدام القانوني، وهناك الانعدام المادي، وأخيراً الانعدام بين الانعدام القانوني والانعدام المادي. انظر علي وجه الخصوص، أبو زيد، مصطفى فهمي. القضاء الإداري ومجلس الدولة وقضاء الإلغاء. المرجع السابق، ص 615.

لسنة 8 أن عيب الشكل في القرارات هو: "عدم احترام القواعد الإجرائية أو الشكلية المحددة لإصدار القرارات الإدارية في القوانين واللوائح، سواء كان ذلك بإهمال تلك القواعد كلية أو بمخالفتها جزئياً" ¹¹⁶². ومن العيوب المتعلقة بالشكل التي تلحق قرارات لجان المفوضية الضريبية ¹¹⁶³، هو صدورها بدون حيثيات أو أسباب؛ لأن القانون استلزم وضع أسباب لتلك القرارات فقد أشارت المحكمة العليا أن عدم تسبب القرارات الإدارية التي فرضها المشرع بصورة أمر في القانون يترتب عليها بطلان القرار بطلاناً مطلقاً لتعلقه بالنظام العام. أو كأن تصدر بدون توقيع رئيس اللجنة، أو أمين سرها، أو أن تنعقد دونما إخبار لدافع الضريبة، أو إدارة الضرائب، أو دون إجراء مداولة، أو دون التقيد بالسرية التي تطلبها القانون، أو أن تجتمع ولم يكتمل النصاب القانوني المطلوب ¹¹⁶⁴.

العيب الثالث - عيب مخالفة القوانين واللوائح أو الخطأ في التطبيق:

إن العيب الآخر الذي يجز الطعن في القرارات الصادرة من اللجان التظلمات الضريبية، ذات الاختصاص القضائي، ويجعله محلاً وسبباً للنزاع الضريبي يقوم على أساس مخالفة القوانين، فقد عرفت المحكمة العليا أن مخالفة القانون تكون بترك العمل بنص قانوني لا يحتمل التأويل، ولا خلاف في وجوب الأخذ به في الدعوى، أما الخطأ في تطبيق القانون فيكون بالعمل في الدعوى بقاعدة قانونية لا تنطبق عليها، والخطأ في التأويل يكون بإعطاء النص الواجب التطبيق معنى غير معناه ¹¹⁶⁵. كما قررت المحكمة العليا أن القرارات المخالفة لتشريعات جديدة يعد ضمن مخالفات القانون، ومتى أصبح القرار مخالفاً للقانون بموجب قانون جديد، كان من حق القضاء الإداري أن يسط رقابته على تصرف الإدارة بشأن القرار المطعون فيه، ويتوجب على

¹¹⁶² بتاريخ 26. 12. 1964. م م ع. السنة 1. العدد 4. 1965، يولييه. ص 6.

¹¹⁶³ لمزيد من التفاصيل انظر الصلابي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 366.

¹¹⁶⁴ فقد نصت المادة رقم 7 من القانون ضريبة الدخل المذكور على أن: "لا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بحضور جميع أعضائها... هذا وقد حكمت المحكمة العليا بأن 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 من هذا العدد المخالف للقانون معدوماً؛ لأنه لا ولاية لمثلها بالفصل في النزاع. الطعن رقم 6 لسنة 8 القضائية، بتاريخ 26. 12. 1964. م م ع. سبق ذكره. المرجع السابق.

¹¹⁶⁵ الطعن المدني رقم 18/72 قضائية. بتاريخ 29. 2. 1972. م م ع. السنة 2. العدد 3. ص 94. ما يعني أن مخالفة القانون تكون بإنكار أو تجاهل القاعدة القانونية، والعمل بخلافها سواء عن عمد أو من عدمه، أو بعلم أو بغير علم، وبالنسبة إلى الخطأ في تطبيق القانون فالمقصود به تطبيق القاعدة القانونية على غير الوجه التي ابتغاها المشرع أو عدم توافر الشروط فيها، كما يقصد بالخطأ في التأويل الخطأ في تفسير القانون كأن يعطى للنص معنى غير الذي أراده المشرع، ولعل سبب ذلك يعود إلى غموض النصوص، أو ربما وجود تعارض بينهما. الصلابي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 367.

مصدر القرار أن يسحبه¹¹⁶⁶، والجدير بالذكر أن العيين السابقين المتعلقين بالاختصاص والشكل للقرارات الإدارية إنما يعدان في الأصل والحقيقة عيين قانونيين لا يخرجان عن كونهما مخالفين للقانون واللوائح الضريبية أو الخطأ في تطبيقها أو تأويلها¹¹⁶⁷.

العيب الرابع - إساءة استعمال السلطة:

جاء النص على هذا العيب بتمن نص المادة 5 من ق ق ض ال، والمقصود بهذا العيب أن تخرج الإدارة في أثناء ممارستها لعملها - والمتوخى تحقيق المصلحة العامة - عن الهدف المرسوم لها، فتهدف إلى أعمال كيدية، أو انتقامية شخصية، وبطبيعة الحال يعد هذا العيب من العيوب القصدية التي يقع عبء إثباتها على المدعي؛ لأنه عيب خفي مستتر بالمشروعية الظاهرة لما له من خطر بالغ، إذ أن مؤداه أن مصدر القرار كان يتبغي مصلحة خاصة بنزعة شخصية، ولم يقصد تحقيق مصلحة خاصة، لذلك يتعين إثبات هذا العيب بأدلة إيجابية وقرائن مقنعة، لا تدع مجالاً للشك في وقوعه¹¹⁶⁸. والحقيقة أنه يصعب من ناحية عملية تصور وقوع مثل هذا العيب من جانب لجان التظلمات الضريبية؛ لأنها برئاسة قاض واختصاصها يشبه القضاء، فضلاً عن كونها تهدف إلى تطبيق القانون، ولا يتصور أن تسيء استعمال سلطتها بأن تلجأ إلى الانتقام والكيد¹¹⁶⁹. ومع ذلك كله فهناك من يتصور أنها ليست محاكم بالمعنى القانوني وأن أعضائها لا يتوافر فيهم ضمانات القضاء، كما أنها لا تتقيد بأعمال وإجراءات التقاضي، وعليه فإن احتمال التعسف يظل قائماً، وإن كان بعيد الاحتمال¹¹⁷⁰.

ويشير أحد الباحثين تساؤلاً جوهرياً عما إذا كان يجوز الطعن لإلغاء القرار الإداري لعيب آخر غير تلك العيوب التي وردت بنص المادة 5 من القانون المذكور¹¹⁷¹، وتجب دائرة القضاء الإداري بمحكمة استئناف بنغازي: "أن الطعون التي ترفع عن القرارات النهائية الصادرة من جهات إدارية ذات اختصاص قضائي لا يقبل

¹¹⁶⁶ الطعن رقم 37 لسنة 23 قضائية. بتاريخ 10. 3. 1977. م م ع. السنة 13. العدد 4. ص 18.

¹¹⁶⁷ الصلابي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 368.

¹¹⁶⁸ الطعن الإداري رقم 6 لسنة 27. بتاريخ 6. 4. 1983. م م ع. السنة 20. العدد 3. ص 21. وفي ذات الشأن الطعن الإداري

رقم 27 لسنة 36. بتاريخ 4. 3. 1990. م م ع. السنة 26. العددان 1، 2. ص 40.

¹¹⁶⁹ الصلابي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 369.

¹¹⁷⁰ مسكوني، صبيح. القضاء الإداري في الجمهورية العربية الليبية. المرجع السابق. ص 215.

¹¹⁷¹ الصلابي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 370.

الجدل فيها، إلا بالعيوب الواردة على سبيل الحصر في المادة 5 من ق ق ض ال¹¹⁷². والصواب أن القرارات الإدارية تكون غير قانونية متى خالفت مبدأ من المبادئ العامة التي استخلصها القضاء الإداري ووضع أبعادها بالتفسير الواسع للقانون، أو بالبحث عن قصد المشرع، وطبقت بحكم أنها أحد مصادر المشروعية. مقتضى ذلك أن لجان التظلمات الضريبية حينما تصدر قراراً بدون مراعاة لتلك المبادئ تصبح عرضه للإلغاء عند رفع الدعوى عليها أمام القضاء الإداري.

ومما ينبغي الانتباه إليه أن قانون ضريبة الدخل الليبي المذكور وصف القرار الصادر من لجان الطعون الاستئنافية الضريبية بأنه قرار نهائي، طبقاً للمادة 15 من ق ق ض د إلا أنه طبقاً لأحكام القانون السابق يجوز الطعن فيه أمام القضاء الإداري. وفي هذه المسألة القانونية يقع بعض الباحثين القانونيين في منزلق جسيم، حيث يعتقدون أن الصفة النهائية للقرار الإداري التي نص عليها المشرع تجعله محصناً منياً من الطعن عليه أمام القضاء¹¹⁷³. بالفعل نص المشرع صراحة على الصفة النهائية لهذا القرار، غير أن المقصود بنهاية القرار هنا: أن يصدر متخذاً صفة تنفيذية، ولا يحتاج إلى اعتماد أو تصديق سلطة أعلى، وحتى ينتهي النزاع أمام تلك اللجنة، ولكن لا يمنع من اعتباره نهائياً بهذا المعنى كونه غير قابل للطعن عليه قضائياً؛ لأن هذه الصفة النهائية - والتي يغفلها البعض - هي ما قصده المادة 5 المذكورة التي لا تجيز الطعن في القرارات الإدارية، إلا إذا كانت نهائية¹¹⁷⁴. والملفت قانوناً هنا، أن القانون الضريبي جعل فارقاً بين قرارات اللجنة الابتدائية والاستئنافية فقرارات الأولى ليس لها صفة النهائية، اللهم إلا بعد فوات الميعاد القانوني للتظلم، فتصبح باتة، ولا يجوز إثارة أي نزاع في ذات الشأن، فالمنطق يقتضي ذلك؛ فلو قيل غير ذلك لأضحت المنازعة الضريبية سرمدية مستمرة أبداً الدهر لاتقف عند حد.

¹¹⁷² الطعن الضريبي رقم 10/17 قضائية بتاريخ 22. 1. 1985 م.

¹¹⁷³ ومن هؤلاء الحاج، سامي. 2010. قانون ضريبة الدخل رقم 11 لسنة 2004 في ضوء القواعد الأساسية للضريبة (دراسة مقارنة). رسالة ماجستير مقدمة لكلية القانون جامعة الفاتح. ص 108. إذ يزعم ذلك قائلاً: أضف إلى ذلك أن قرار اللجنة الاستئنافية يكون قراراً نهائياً كما ذكر في المادة 14 ق ض ل" ومن ثم قد مُنِع الممول من اللجوء إلى القضاء، رغم أن حق التقاضي مكفول لكل شخص وهو حق طبيعي"، وعلل أيضاً قوله بحكم للمحكمة العليا، وبعض الوثائق الدستورية الليبية التي ترقى لمستوى الدستور في النظام السابق.

¹¹⁷⁴ لمزيد من التفاصيل انظر الطماوي، سليمان محمد. الوجيز في القضاء الإداري. ط: 2. القاهرة: دار الفكر العربي. ص 367. وأيضاً صادق، سمير. ميعاد رفع دعوى الإلغاء. المرجع السابق. ص 163. وكذلك الحلو، ماجد. راغب الحلو. القضاء الإداري. المرجع السابق. ص 301.

الفرع الثاني - إجراءات رفع الدعوى الضريبية القضائية:

يتصف النظام القضائي الليبي بشأن المنازعات الضريبية بوحدة الإجراءات، بحيث تنظر تلك المنازعات أمام القضاء الإداري باعتبارها شأناً إدارياً مما يختص به. ولرفع الدعوى أمام المحاكم المختصة قانونياً يجب توافر إجراءات معينة، لا تقبل الدعوى الضريبية بدونها، كاشتراط رفعها ضمن الميعاد القانوني، أو أن يكون الطاعن ذا مصلحة بالإضافة إلى شرط التظلم الوجوبي أمام اللجان المختصة بداية، وزيادة عن شروط شكلية في الدعوى¹¹⁷⁵.

أولاً - ميعاد الطعن القضائي في الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري:

حدد المشرع مدة محددة ترفع الدعوى ضد قرارات لجان التظلمات الضريبية خلالها، فإذا ما رفعت الدعوى بعد الستين يوماً سبقت القضاء حتماً لعدم قبولها شكلاً، دونما البحث في الموضوع وتصبح هذه الدعوى عدماً سواء. طبقاً للمادة 8 من ق. ق. ض. ا. ل. ولعل الغاية من تحديد ميعاد للطعن واضحة، وهي لاستقرار الأوضاع والتوفيق بين الصالح العام، كيلا تطول المدة وتمسى أعمال الإدارة الضريبية مهددة بالطعن عليها إلى ما شاء الله¹¹⁷⁶. وطالما عدت هذه الدعوى ضمن دعاوى الإلغاء، وجب ضبطها بالمدة المحددة للطعن القانوني القصير، أما إذا عدت ضمن الدعوى العادية أي القضاء المدني امتدت فيها المدة إلى وقت تقادم الحق المدعي به. فحدد قانون ق. ض. ا. ل. بدء ميعاد رفع الدعوى، وقت بدءه من تاريخ نشر القرار المطعون فيه، أو إبلاغ صاحب الشأن به، وهنا في شأن الطعون الضريبية، فإن مدة الستين يوماً تبدأ اعتباراً من إعلان الممول، أو إدارة الضرائب بالقرار المطعون فيه، أو علم أي منهما بذلك علماً يقينياً¹¹⁷⁷.

¹¹⁷⁵ نظمت إجراءات رفع الطعن، وكيفية نظره أمام القضاء الإداري والفصل فيه مجموعة نصوص المواد 8، 9، 10، 11، 13، 14،

15، 16، 18، من ق. ض. ا. ل. آنف الذكر.

¹¹⁷⁶ قرار اللجنة الاستئنافية للمنازعات الضريبية في بنغازي رقم 72، 81، بتاريخ 8.11.1990.

¹¹⁷⁷ والحقيقة أن قانون ق. ض. ا. ل. لم يتناول كيفية حساب ميعاد الستين يوماً، ويبدو أن المشرع ترك ذلك لمسألة القواعد العامة التي جاءت في قانون المرافعات المدنية والتجارية، حيث تقضي المادة 16 من هذا القانون الأخير، أنه طالما حدد القانون ميعاداً لرفع الدعوى خلاله فينبغي ذلك. ومقتضى المادة السادسة من قانون المرافعات إذا نص القانون على ميعاد حتمي لرفع الدعوى، أو أي إجراء آخر يحصل به الإعلان فلا يعتبر الميعاد مرعياً إلا إذا تم إعلان الخصم خلاله. والملاحظ أن القانون قدر الميعاد هنا بالأيام، فلا يحسب منه يوم التكليف بالحضور، كما ينتهي الميعاد بانتهاء اليوم الأخير منه، ما يعنى أن هذا الميعاد يُعد ناقصاً. وعلى افتراض أن صادف آخر يوم في الميعاد المحدد للطعن أيام عطلة، كعيد الفطر، أو الأضحى المبارك؛ فإن الميعاد يمتد إلى أول يوم عمل بعد العطلة... ومن المعلوم أنه يترتب على فوات ميعاد الطعن أن يصبح القرار الإداري حصيناً ضد الدعوى الإلغائية، فلا يجوز الطعن فيه بأي وجه من أوجه الطعن، ويكون تقدير ضريبة

ثانياً- كيفية رفع الدعوى الضريبية

نصت المادة 9 من قضاة قضاة ال على أن: "يقدم الطعن بصحيفة تودع قلم كتاب المحكمة موقع عليها من محام من المقيدين بجدول المحامين المقبولين أمامها"¹¹⁷⁸. وهذا الإجراء متعلق بشكل الطعن. ويستنتج من ذلك أن القانون اشترط في الدعوى الإدارية أن تكون مرفوعة بموجب صحيفة موقعة من محام من المقيدين بجدول المحامين المقبولين أمام محكمة الاستئناف بموجب المادة 9 السابقة، وهنا يتوجب على دافع الضريبة الاستعانة بمحامٍ في رفع الطعن الضريبي أمام محكمة القضاء الإداري، في حين لم يستلزم المشرع ذلك أمام رفع التظلم أمام لجان الطعون الضريبية، وإنما خول الاستعانة بمن له الخبرة الضريبية، سواء كانوا محامين أو غيرهم، أو من الأقرباء. ومن باب العدل أن ضبط قبول عريضة الطعن بتوقيع محام مقيم بالجدول، لا يقتصر على دافعي الضرائب فقط، بل إن إدارة الضرائب حينما تكون هي الطاعنة فهي ملزمة بأن تكون عريضة الطعن المقدمة منها موقعة من أحد أعضاء إدارة القضايا (وهي إدارة أحد أهم مهامها الترافع والدفاع عن مصالح الدولة فيما يرفع منها أو عليها أمام القضاء، بمختلف أنواعه ودرجاته، تنفيذاً للمادة 4 من القانون رقم 87 لسنة 1971م، بشأن إدارة القضايا).

كما نصت المادة 10 على وجوب: "أن تتضمن صحيفة الطعن عدا البيانات المتعلقة باسم الطالب، ومن يوجه إليه الطلب وصفاتهم ومحال إقامتهم موضوع الطلب وبيانات المستندات المؤيدة له، وأن ترفق بالصحيفة صورة من القرار المطعون فيه، أو ملخص وافٍ له، وللطالب أن يقدم مع الصحيفة مذكرة يوضح فيها أسانيد الطلب، وعليه أن يودع قلم كتاب المحكمة - عدا الأصول - عدداً من صور الصحيفة، ويجب إيداعها قلم كتاب المحكمة، كما ووضحت هذه المادة البيانات التي يجب تضمينها وما يجب إرفاقه بالصحيفة. وبموجب المادة 10 إذاً ينبغي اشتغال جميع البيانات ويترتب على عدم توافر أي إجراء جوهري بطلان صحيفة

الدخل هنا انتهى بصورة باتة، ولا يجوز لصاحب الشأن سواء كان الممول، أو إدارة الضرائب أن يناقش التقدير المعمول. اللهم أن هذا لا يمنع الأخيرة من إجراء التقييم الإضافي للضريبة متى توافرت تلك الأحوال السابقة والمتعلقة بالتهرب الضريبي. وعلاوة عن عدم قبول الدعوى شكلاً؛ فإنه يتوجب على المحكمة أن تقرر ذلك من تلقاء نفسها، أي بعدم قبول الدعوى، ومن غير حاجة إلى دفع الخصوم بذلك؛ لتعلق الميعاد بالنظام العام. للمزيد انظر الطعن رقم 27 لسنة 23 قضائية. بتاريخ 21. 21. 1978. م م ع. السنة 15. العدد 4. ص 28. ¹¹⁷⁸ والملاحظ أن المشرع كان شديد الوطأة على رافع الدعوى الضريبية بأن تكون العريضة موقعة من محام، فهذا التوقيع يعتبر إجراء جوهرياً يترتب على عدمه بطلان العريضة، وبطلان كل الإجراءات المترتبة عليها، تطبيقاً لقاعدة ما بني على باطل فهو باطل، والحكمة المقصودة من التوقيع أن يُعد المحامي بنفسه العريضة، أو يجازتها قبل إيداعها، ولعل مرجع ذلك هو أن هذه العريضة هي أساس المنازعة الإدارية التي تنعقد بها الخصومة لهذا قرر المشرع أن الدعوى الضريبية؛ ولاسيما الإدارية تحتاج إلى خبرة خاصة لا توجد إلا في المحامين.

الدعوى، كما يجب أن تحتوي الصحيفة على بيان أسباب الطعن والمستندات المؤيدة له، وأن يكون للطعن الضريبي سبباً قانونياً وواقعياً منتجاً في الطعن¹¹⁷⁹ كما يحق للطاعن في الدعوى الإدارية حتى أثناء سير الدعوى أن يضيف سبباً آخر لإلغاء القرار الضريبي؛ لأن الدعوى الإدارية تقوم أساساً على رقابة صحة القرار الإداري، وتبحث في مشروعيتها، ومدى توافر النظام والمصلحة العامة. أيضاً لا يجوز لإدارة الضرائب أن تغير الأساس القانوني الذي قامت عليه عقيدتها عند الربط، كأن تضع أساساً آخر، ولكن يجوز لها إبداء طلبات مقابلة، وأسباب جديدة ضمن حدود طلب التنزيل أو الاسترداد الذي أبداه الممول¹¹⁸⁰. كما تناولت المادة 11 كيفية إعلان صحيفة الطعن، ونظمت المادة 13 تبادل مذكرات الدفاع والأوراق بين الخصوم ومواعيدها. والجدير بالذكر أن هذا الميعاد، إنما هو ميعاد متعلق بتنظيم وسرعة الإجراءات بين الخصوم لتعجيل فض النزاع الإداري الضريبي، وليس له علاقة بالميعاد الأصلي لرفع الطعن. وجاء في نص المادة 14 أنه من حق رئيس دائرة القضاء الإداري إصدار أمر غير قابل للطعن فيه بتقصير المواعيد المنصوص عليها، وكيفية إعلانه للمتنازعين. وألزمت المادة 15 قلم الكتاب خلال 24 ساعة من تاريخ انقضاء المواعيد السابقة، عرض ملف الدعوى على رئيس الدائرة؛ لإحالاته إلى النيابة العامة لتودع مذكرة برأيها ضمن الميعاد الذي يحدده رئيس الدائرة. وأيضاً هذا الميعاد، إنما هو ميعاد متعلق بتنظيم وسرعة الإجراءات لتعجيل بفض النزاع الإداري الضريبي، والسهو عنه لا يرتب بطلانه. وتقضي المادة 16 بتنظيم الإجراءات التي ينبعها المستشار من استدعاء الخصوم ومناقشتهم، والتكليف بتقديم مستندات تكميلية. وقد نظمت المادة 18 الإجراءات التي تنتهجها المحكمة في نظر الدعوى حتى الفصل فيها. يفهم من ذلك أنه يجب اتباع تلك الإجراءات المتسلسلة السابقة، لرفع الدعوى وإلا كان الإجراء باطلاً، وهذا ما أيدته المحكمة العليا¹¹⁸¹.

ثالثاً- الشروط المتعلقة بالمدعي رافع الدعوى:

¹¹⁷⁹ بيومي، زكريا محمد. المرجع السابق. ص 180.

¹¹⁸⁰ عبد الرؤوف، محمد أحمد. المرجع السابق. ص 790، مستنداً في ذلك إلى الطعن المدني للمحكمة العليا المصرية رقم 38 لسنة 42 قضائية. بتاريخ 21. 3. 1987 م.

¹¹⁸¹ بقولها: "متى كان الثابت من الأوراق أن المطعون ضده الأول قام باتباع إجراءات الدعوى المدنية بإعلان خصمه، وتكليفه بالحضور أمام دائرة القضاء الإداري لسماع الحكم عليه بسقوط الخصومة في الدعوى الإدارية رقم 5 لسنة 75 قضائية، مما يجعل اتصال دائرة القضاء الإداري برفع الطلب والفصل فيه قد تم بغير الطريق القانوني الواجب إتباعه في الدعوى، مما تعين نقض الحكم المطعون فيه والقضاء بعدم قبول طلب سقوط الخصومة في الدعوى الإدارية المذكورة الحكم في الطعن رقم 14 لسنة 28 قضائية، بتاريخ 1. 1. 1984 م. م. ع. السنة 21. العدد 2. ص 9.

اشترط القانون لقبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة المختصة أن ترفع الدعوى من ذي صفة، أو ذي مصلحة فمن لم يكن خصماً في المنازعة، أو لم تكن له فيها مصلحة، فلا يجوز له الطعن.

والجدير بالذكر أن المصلحة في الدعوى الضريبية، تختلف عن المصلحة في دعوى إلغاء القرارات الإدارية - أو بالأحرى غاية المصلحتين إن جاز التعبير - على الرغم من أنها في الأساس ضد قرار صادر من إدارة، بسبب تجاوز السلطة، ففي الدعوى الضريبية توجد منازعة تنشأ بين طرفين، وهما إدارة الضرائب، ودافع الضريبة، وبتدقيق النظر في المصلحة الخاصة لكل ممول سيظهر اختلاف في مصالحهم الخاصة، في حين أن المصلحة الخاصة في دعوى الإلغاء يغلب فيها الصالح العام على المصلحة الخاصة، حتى ولو كان صاحب دعوى الإلغاء يرمي إلى مصلحته شخصية، ومن هنا كانت سلطة القاضي على مجرد القرار المطعون فيه، متى تبين عدم مشروعيتها، ومن ثم فإن الدفع بانتفاء المصلحة يعد من الدفوع المتعلقة بالنظام العام، هذا علاوة عن أن العبرة بتحقيق المصلحة في الطعن هو من وقت صدور الحكم المطعون فيه، ولا يمنع من قبول الطعن زوالها بعد ذلك¹¹⁸².

رابعاً- شرط الطعن الضريبي الوجوبي المسبق أمام لجان الطعون:

قرر المشرع لكي يقبل الطعن أمام القضاء المختص أن يسبق رفع الدعوى تقديم التظلم أمام اللجان الإدارية الضريبية المختصة بالطعون. والذي يبدو على القانون المالي أيضاً أن القضاء لا يقبل دعاوى ضريبية أمامه، ما لم يكن قد سبق إقامة تظلم ضريبي إلى الإدارة الضريبية المختصة، أو إلى اللجان المفوضية بتسوية النزاعات، ويترتب على تخلف هذا الشرط الجوهري عدم قبول الدعوى أمام القضاء.

الفرع الثالث- سلطة القضاء الإداري الليبي في نظر المدعى الضريبية:

الأصل في الميدان القضائي أنه متى تأكدت الجهة المختصة التي تنظر النزاع بأنها مختصة بالبت في النزاع لموضوع الدعوى، وأن الشروط التي تطلبها القانون قد استوفت، يجدر بها أن تنظر، وتبحث في موضوع النزاع

¹¹⁸² عبد الرؤوف، محمد أحمد. 1966. المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن. رسالة دكتوراه جامعة القاهرة. كلية الحقوق. القاهرة:

دار النهضة العربية. ص 789. وأيضاً الكازغلي، محمد. المرجع السابق. ص 182.

للتحقق من صحة الأسباب التي قام عليها رافع الدعوى في دعواه، فإذا ما تبينت أن الحكم منسجم مع المشروعية القانونية، ومطابق للدستور، حكمت المحكمة المختصة برفض الدعوى، أما في حالة إذ ما تحققت من خلاف ذلك، حكمت بإلغاء القرار، واعتباره كأن لم يكن، وعلى ذلك استقر الرأي القضائي على أن أي حكم يكون مخالفاً للمشروعية يكون قابلاً للإبطال وهذا الإبطال يتوقف على حسب ما إذا كان الحكم، الذي رفعت الدعوى من أجله أمام محكمة درجة أولى، أو ثانية، أو آخر درجة (المحكمة العليا أو النقض).

والواقع أن المحكمة العليا قررت أن سلطة القضاء الإداري في نظر الدعوى الضريبية تمنحه صلاحيات كاملة في إلغاء وتعديل واستبدال القرار الطعين بغيره، فلا تقف عند هذا الحد، وإنما تتعداه بأن تحدد المبالغ التي يلتزم بها الممول، وذلك بحسب مقتضيات المنازعة¹¹⁸³. وهذا ما يجري عليه التقسيم الحديث للقانون الإداري للمنازعات، والمقسم إلى نوعين وهما: القضاء العيني، والقضاء الشخصي، ولهذا قالت المحكمة العليا في حيثيات حكمها: " إن الطعون الضريبية وإن كانت تنتمي إلى القضاء العيني جزئياً من حيث تعلق النزاع بسلامة قرارات فرض الضرائب، إلا أن سلطة القضاء لا تقف عند حد الإلغاء، بل تتعدى ذلك إلى تحديد المبالغ التي يلتزم بها الممول... " ¹¹⁸⁴. وعلى كل حال، فقد جاء في متن المادة 11 من ق ق ض ال أنه يجب إعلان الصحيفة ومرفقاتها إلى الجهة الإدارية المختصة، وإلى ذوي الشأن في ميعاد لا يجاوز عشرين يوماً من تاريخ تقديمها، والقصد منه حث قلم الكتاب على تبليغ ذوي الشأن في أقرب وقت ممكن. والجدير بالذكر أن إغفال الإعلان في المدة المنصوص عليها في هذه المادة لا يترتب عليه بطلان الإجراء، لأن هذا الميعاد، إنما هو ميعاد متعلق بتنظيم وسرعة الإجراءات للتعجيل بفض النزاع الإداري الضريبي. فالأصل في إجراءات الدعوى الإدارية هو استقلالها عن إجراءات الدعوى المدنية، فلا يتقيد القاضي في الدعوى الإدارية إلا بالقواعد العامة الأساسية في قانون المرافعات، ولا يغير من وجهة النظر هذه ما نص عليه المشرع في المادة 19 من ق ق ض ال المطبق في شأن الطعن في الأحكام الصادرة من دوائر القضاء الإداري الإجراءات المقررة للطعن بالنقض المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية؛ لأن المشرع لو شاء أن يلزم القاضي الإداري بقواعد المرافعات بعينها، فإنه ينص على ذلك صراحة بنص خاص ذي صفة استثنائية فلا يصح القياس عليه، وإعمال

¹¹⁸³ الطعن الإداري رقم 26 لسنة 24 قضائية. بتاريخ 24. 6. 1981. م م ع. السنة 8. يناير 1982. العدد 2. ص 9.

¹¹⁸⁴ الطعن الإداري رقم 4 لسنة 4 قضائية بتاريخ 29. 2. 1964. م م ع. السنة 1. العدد 1. ص 13. وقريب من هذا المعنى حكم

آخر في الطعن الإداري رقم 9 لسنة 22 قضائية، بتاريخ 18. 3. 1976. م م السنة 12. العدد 4. يونيه بنفس السنة. ص 59.

اشترط القانون لقبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة المختصة أن ترفع الدعوى من ذي صفة، أو ذي مصلحة فمن لم يكن خصماً في المنازعة، أو لم تكن له فيها مصلحة، فلا يجوز له الطعن.

والجدير بالذكر أن المصلحة في الدعوى الضريبية، تختلف عن المصلحة في دعوى إلغاء القرارات الإدارية - أو بالأجدر غاية المصلحتين إن جاز التعبير- على الرغم من أنها في الأساس ضد قرار صادر من إدارة، بسبب تجاوز السلطة، فهي الدعوى الضريبية توجد منازعة تنشأ بين طرفين، وهما إدارة الضرائب، ودافع الضريبة، وبتدقيق النظر في المصلحة الخاصة لكل ممول سيظهر اختلاف في مصالحهم الخاصة، في حين أن المصلحة الخاصة في دعوى الإلغاء يغلب فيها الصالح العام على المصلحة الخاصة، حتى ولو كان صاحب دعوى الإلغاء يرمي إلى مصلحة شخصية، ومن هنا كانت سلطة القاضي على مجرد القرار المطعون فيه، متى تبين عدم مشروعيته ومن ثم فإن الدفع بانتفاء المصلحة يعد من الدفوع المتعلقة بالنظام العام، هذا علاوة عن أن العبرة بتحقيق المصلحة في الطعن هو من وقت صدور الحكم المطعون فيه، ولا يمنع من قبول الطعن زوالها بعد ذلك¹¹⁸².

رابعاً- شرط الطعن الضريبي الوجوبي المسبق أمام لجان الطعون:

قرر المشرع لكي يقبل الطعن أمام القضاء المختص أن يسبق رفع الدعوى تقديم التظلم أمام اللجان الإدارية الضريبية المختصة بالطعون. والذي يبدو على القانون الماليزي أيضاً أن القضاء لا يقبل دعاوى ضريبية أمامه، ما لم يكن قد سبق إقامة تظلم ضريبي إلى الإدارة الضريبية المختصة، أو إلى اللجان المفوضية بتسوية النزاعات، ورتب على تخلف هذا الشرط الجوهري عدم قبول الدعوى أمام القضاء.

الفرع الثالث- سلطة القضاء الإداري الليبي في نظر الدعوى الضريبية:

الأصل في الميدان القضائي أنه متى تأكدت الجهة المختصة التي تنظر النزاع بأنها مختصة بالبث في النزاع لموضوع الدعوى، وأن الشروط التي تطلبها القانون قد استوفت، يجدر بها أن تنظر، وتبحث في موضوع النزاع

¹¹⁸² عبد الرؤوف، محمد أحمد. 1966. المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن. رسالة دكتوراه جامعة القاهرة. كلية الحقوق. القاهرة:

للتحقق من صحة الأسباب التي قام عليها رافع الدعوى في دعواه، فإذا ما تبينت أن الحكم منسجم مع المشروعية القانونية، ومطابق للدستور، حكمت المحكمة المختصة برفض الدعوى، أما في حالة إذ ما تحققت من خلاف ذلك، حكمت بإلغاء القرار، واعتباره كأن لم يكن، وعلى ذلك استقر الرأي القضائي على أن أي حكم يكون مخالفاً للمشروعية يكون قابلاً للإبطال وهذا الإبطال يتوقف على حسب ما إذا كان الحكم، الذي رفعت الدعوى من أجله أمام محكمة درجة أولى، أو ثانية، أو آخر درجة (المحكمة العليا أو النقض).

والواقع أن المحكمة العليا قررت أن سلطة القضاء الإداري في نظر الدعوى الضريبية تمنحه صلاحيات كاملة في إلغاء وتعديل واستبدال القرار الطعين بغيره، فلا تقف عند هذا الحد، وإنما تتعداه بأن تحدد المبالغ التي يلتزم بها الممول، وذلك بحسب مقتضيات المنازعة¹¹⁸³. وهذا ما يجري عليه التقسيم الحديث للقانون الإداري للمنازعات، والمقسم إلى نوعين هما: القضاء العيني، والقضاء الشخصي، ولهذا قالت المحكمة العليا في حيثيات حكمها: " إن الطعون الضريبية وإن كانت تنتمي إلى القضاء العيني جزئياً من حيث تعلق النزاع بسلامة قرارات فرض الضرائب، إلا أن سلطة القضاء لا تقف عند حد الإلغاء، بل تتعدى ذلك إلى تحديد المبالغ التي يلتزم بها الممول..."¹¹⁸⁴. وعلى كل حال، فقد جاء في متن المادة 11 من ق ق ض ال أنه يجب إعلان الصحيفة ومرفقاتها إلى الجهة الإدارية المختصة، وإلى ذوي الشأن في ميعاد لا يجاوز عشرين يوماً من تاريخ تقديمها، والقصد منه حث قلم الكتاب على تبليغ ذوي الشأن في أقرب وقت ممكن. والجدير بالذكر أن إغفال الإعلان في المدة المنصوص عليها في هذه المادة لا يترتب عليه بطلان الإجراء، لأن هذا الميعاد، إنما هو ميعاد متعلق بتنظيم وسرعة الإجراءات للتعجيل بفض النزاع الإداري الضريبي، فالأصل في إجراءات الدعوى الإدارية هو استقلالها عن إجراءات الدعوى المدنية، فلا يفتقد القاضي في الدعوى الإدارية إلا بالقواعد العامة الأساسية في قانون المرافعات، ولا يغير من وجهة النظر هذه ما نص عليه المشرع في المادة 19 من ق ق ض ال والمطبق في شأن الطعن في الأحكام الصادرة من دوائر القضاء الإداري الإجراءات المقررة للطعن بالنقض المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية؛ لأن المشرع لو شاء أن يلزم القاضي الإداري بقواعد المرافعات بعينها، فإنه ينص على ذلك صراحة بنص خاص ذي صفة استثنائية فلا يصح القياس عليه، وإعمال

¹¹⁸³ الطعن الإداري رقم 26 لسنة 24 قضائية. بتاريخ 24. 6. 1981. م م ع. السنة 8. يناير 1982. العدد 2. ص 9.

¹¹⁸⁴ الطعن الإداري رقم 4 لسنة 4 قضائية بتاريخ 29. 2. 1964. م م ع. السنة 1. العدد 1. ص 13. وقريب من هذا المعنى حكم

آخر في الطعن الإداري رقم 9 لسنة 22 قضائية، بتاريخ 18. 3. 1976. م م السنة 12. العدد 4. يونيو بنفس السنة. ص 59.

حكمه في غير ماورد في شأنه¹¹⁸⁵. والغريب أن قضاة الغفل عن تقرير ميعاد معين للحضور أمام القضاء، ويبدو أن العمل جارٍ بمقتضى نص المادة 83 من ق م م، وهو 8 أيام بخصوص محاكم الاستئناف، ويكون إخطار ذوي الشأن بتاريخ الجلسة المحددة للنظر الطعن من الإجراءات الجوهرية، حتى يتمكنوا من الإدلاء بما عندهم من إيضاح ومستندات، وإتاحة الدفاع والدفع¹¹⁸⁶.

وتفحص دائرة القضاء الإداري الطعن بعد تلاوة المستشار التقرير، ويجوز لرئيس الدائرة أن يأذن لمحامي الخصوم بتقديم مذكرات تكميلية، وملاحظات شفوية متى كان لذلك مقتضى، وإذا رأت المحكمة ضرورة إجراء تحقيق باشرته بنفسها في الجلسة، أو نذبت لذلك أحد أعضائها وإن كان الأصل هو استقلال إجراءات الدعوى الإدارية عن المدنية¹¹⁸⁷. غير أن القاضي الإداري طبقاً لما يجري عليه قضاء المحكمة العليا ملزم بالقواعد العامة المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية، ولهذا تجد دائرة القضاء الإداري تعمل في إجراءات الجلسات ونظامها الأحكام العامة التي تضمنها الباب الخامس من قانون المرافعات المدنية والتجارية بالمواد 114 إلى 139. كما أن دائرة القضاء الإداري في نظرها للطعن مطالبة بمراعاة علنية الجلسات، اللهم إلا إذ رأت من تلقاء نفسها أو على طلب أحد الخصوم إتمامها سراً حفاظاً على النظام العام، أو مراعاة لحرمة الأسرة، أو مراعاة للآداب.

ويتوجب على دائرة القضاء الإداري حينما تفصل في الطعن أن تراعي القواعد المنصوص عليها في الباب 10 من قانون المرافعات المدنية والتجارية، منها سرية المداولة وأن تقتصر على أولئك القضاة الذين باشروا المرافعة، وعدم سماع أقوال أحد الخصوم خلال المداولة، وأن تصدر الأحكام بالأغلبية. وأيضاً البيانات التي

¹¹⁸⁵ الطعن الإداري رقم 9 لسنة 25 قضائية. بتاريخ 20. 1. 1985 م م ع. السنة 22. العددان 34. ص 9.

¹¹⁸⁶ كما يجوز تقصير أمد ميعاد الحضور من خلال أمر رئيس الدائرة طبقاً لحكم المادة 14 ق ق ل. كما يجوز إعلان الممول بموعد الجلسة لدى مكتب المحامي الموقع على صحيفة الطعن، اللهم إلا إذا اختار دافع الضريبة مكاناً غيره، حسبما نصت عليه المادة 12 من ق ق ل. هذا من جانب الممولين أما عن إدارة الضرائب، فتخطر بذلك عند فرع إدارة القضايا الذي ينوب عن المكتب، أو إدارة الضرائب تطبيقاً للمادة الرابعة عشر من القانون رقم 87 بشأن إدارة القضايا، بيد أن تخلف الخصوم عن الحضور للجلسة بعد إعلانهم بها، لا يمنع المحكمة من النظر في الطعن والفصل فيه على حسب ما جاء في المذكرات والمستندات.

¹¹⁸⁷ أكدت المحكمة العليا في الطعن رقم 9 لسنة 25 قضائية بتاريخ 20. 1. 1985: "أن الدعوى الإدارية يملك فيها القاضي الإداري سلطة واسعة في توجيه الخصومة وإجراءاتها، نظراً لطبيعة الروابط القانونية فيها، والأصل فيها استقلال الإجراءات الإدارية عن الإجراءات المدنية، ولا يتقيد فيها القاضي إلا بالقواعد العامة الأساسية في المرافعات". مجلة المحكمة العليا. السنة الثانية والعشرون. العددان الثالث والرابع. أبريل سنة 1986. ص 9. ولتمييز القضاء الإداري عن القضاء المدني، انظر حكم المحكمة العليا في الطعن الإداري رقم 12 لسنة 22 قضائية، بتاريخ 26. 2. 1976 م م ع. السنة 12. العدد 4. ص 50.

يجب أن يتضمنها الحكم الصادر في الطعن من أسماء القضاة الذين أصدروا الحكم، وأسماء الخصوم، وغيرها من البيانات الجوهرية الأخرى، التي يترتب على إغفالها البطلان، والأسباب التي بني عليها الحكم، وضرورة إيداع الحكم أثناء الأجل القانوني، وعدم جواز القضاء بانقطاع الخصومة بعد قفل باب المرافعة والفصل في مصارف الطعن. كما تلزم دائرة القضاء الإداري عند الفصل في الطعن الضريبي، بقاعدة عدم إضرار الطاعن بطعنه، وأن تراعي الدائرة طلبات الممول، فلا يحق لها زيادة التقدير، عما رأته إدارة الضرائب، أو أن تخفضه عما أقر به الممول نفسه¹¹⁸⁸.

الفرع الرابع - مدى استعانة القضاء بالخبراء في فض المنازعات الضريبية:

تعد الخبرة القضائية طريقاً من طرق الإثبات الموضوعية المقبولة لدى القضاء، ففي بعض الأحيان قد يتعذر على المحكمة أن تتحقق بنفسها في كل الدعوى؛ لاسيما إذا كان الموضوع يتعلق بمسائل فنية ضريبية، أو الإلمام بمعرفة شأن خاص قد لا يتوافر للقضاة، كالعلاقات الحسائية المعقدة، فيحق لها أن تستعين بخبير، وهذا أمر متروك لسطة المحكمة كلما رأت ضرورة لذلك، وربما يطلبها المتنازعون في الخصومة، لأن المحكمة غير ملزمة قانوناً بالاستئناس بالخبراء حتى لو طلب الخصوم ذلك على نحو قانوني سليم¹¹⁸⁹. وطبقاً للقانون الليبي فقد

¹¹⁸⁸ الصلابي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 396. وبخصوص المصاريف لم يأتي قضاة القضاء، بذكر للنفقات والرسوم القضائية بحكم أن هذا القانون هو المنظم لطريق الطعن في منازعات تقدير ضريبة الدخل، ولذلك يعمل بقانون الرسوم القضائية رقم 77 لسنة 1958م، وهو المطبق على دعاوى الإدارة والتي من ضمنها الضريبة في المادة 16. كما يجب على المحكمة عندما تصدر حكمها الذي ينتهي به النزاع أن تحكم من تلقاء نفسها في المصاريف وقد وضحت المادة 282 من قانون المرافعات المدنية والتجارية ذلك فالخصم الذي ينبغي أن يحكم عليه بالمصاريف، هو الشخص المحكوم عليه، كما بين النص كيفية تقسيم المصاريف في حالة تعدد المحكوم عليهم فيها، ووضح أنه لا تضامن بين المحكوم عليهم في المصاريف إلا إذا كانوا متضامين في أصل الالتزام المقضي فيه، وهناك أحوال يجوز للمحكمة أن تحكم فيها بإلزام الخصم الذي كسب القضية بالمصاريف كلها أو جزئها وفقاً للمادة 283 من ق م م، فإذا كان الحق المسلم به من المحكوم عليه، أو إذا كان المحكوم له قد تسبب في إنفاق مصاريف لا فائدة منها، أو ترك خصمه على جهل بما كان في يده من المستندات القاطعة في الدعوى، هذا تجيز المادة 284، أن يتحمل كل خصم ما دفعه أو أن تقسم النفقات بين المتنازعين إذا أخفق كل من الخصمين في بعض طلباته، أما المادة 285 فقد نصت على أن نفقات التدخل يحكم بها على المتدخل، متى كانت له طلبات مستقلة وحكم بعدم قبول تدخله، أو رفضت طلباته، كما تقضي المادة 287 من ذات القانون أن تقدر المصاريف في الحكم إن أمكن وإلا قدرتها المحكمة التي أصدرت الحكم بأمر على عريضة يقدمها المحكوم له، ويعلن هذا الأمر للمحكوم عليه.

¹¹⁸⁹ بيومي، زكريا محمد. المرجع السابق. ص 487. والحقيقة أن هذا الأمر يحقق أمرين غاية في الأهمية وهما: الأول تكوين عقيدة القاضي الذي يقوم بفحص العناصر المادية الضرورية للتقديرات الفنية التي من الممكن أن تؤثر على نتيجة المنازعة. والثاني تمكين الخصوم من تقديم الدليل على صحة ادعاءاتهم وهذا أمر متروك للقاضي ليقدره بحسب الضرورة. كما لا يحق القاضي الاستعانة بمعلوماته الخاصة في المسائل الفنية؛ فهذا يعتبر من قبيل العلم الشخصي المنوع على القاضي الحكم على أساسه.

اعتمد المشرع على الخبرة القضائية كدليل إثبات موضوعي مقبول لدى القضاء بموجب القانون رقم 1 لسنة 1971 بشأن تنظيم الخبرة القضائية لدى المحاكم المتضمن كيفية الاستعانة بالخبراء وطريقة ندهم على أن يكون في كل محكمة جدول للخبراء المقبولين موضوع من لجنة مكونة من لفيق قضاة رجال قانون. وعلى الرغم من التنظيم القانوني الذي رسمه المشرع إلا أن الاشراف القضائي على عمل الخبراء يظل وجوبياً ما أمكن ذلك كأن يتولى الخبراء حلف اليمين أمام المحكمة وان يقدموا تقاريرهم مكتوبة في المدة المحددة¹¹⁹⁰. وللخبرة القضائية دورا مهم في فض المنازعات الضريبية.

الفرع الخامس - تمييز القضاء الإداري عن القضاء المدني¹¹⁹¹:

قضت المحكمة العليا في حكمها: "إن القضاء الإداري يتميز عن القضاء المدني في أنه ليس مجرد قضاء تطبيقي مهمته تطبيق نصوص مقننة مقدماً بل هو في الأغلب قضاء إنشائي يتدع الحلول المناسبة التي تتفق وطبيعة روابط القانون العام واحتياجات المرافق العامة ومقتضيات حسن سيرها وضرورة استدامتهما والتي تختلف في طبيعتها عن روابط القانون الخاص التي وضعت أساساً لتحكم العلاقة بين الأفراد ولا تطبق وجوباً على روابط القانون العام، إلا إذ وجد نص يقضي بذلك، فإن لم يوجد فلا يلتزم القضاء الإداري بتطبيق قواعد القانون الخاص حتماً، كما هي، وإنما له حرية واستقلاله في ابتداع الحلول المناسبة للروابط القانونية التي تنشأ في مجال القانون العام بين الإدارة في قيامها على المرافق العامة، وبين الأفراد، فله أن يطبق من قواعد القانون الخاص ما يتلاءم معها، وله أن يطرحها إذا كانت غير متلائمة معها وله أن يطورها بما يحقق هذا التلاؤم".

الفرع السادس - الإثبات في الدعوى الضريبية:

إن الأصل العام في الإثبات هو وقوعه على المدعي، وبالنظر إلى القواعد العامة في الإثبات التي نص عليها القانون المدني بموجب المادة 376 أن: "على الدائن إثبات الالتزام، وعلى المدين إثبات التخلص منه". والإثبات في الدعاوى الإدارية بوجه العموم يختلف عن الإثبات في غيرها من الدعاوى؛ لأن المصلحة التي

¹¹⁹⁰عبودة، الكوني علي. 1998. قانون علم القضاء (النشاط القضائي). ج:2. الطبعة الثانية. ليبيا. طرابلس: للمركز القومي للبحوث والدراسات العلمية. ص255.

¹¹⁹¹انظر حكم المحكمة العليا في الطعن الإداري رقم 12 لسنة 22 قضائية، بتاريخ 26. 2. 1976م. م م ع. السنة 12. العدد 4. ص50.

تحميها الدعوى الإدارية هي في الأغلب مصلحة عامة حتى وإن كان صاحبها يقصد من ورائها المصلحة الشخصية مما يتطلب تدخل القضاء بشكل إيجابي لحمايتها، مامعناه أن القاضي لا ينتظر ما يُسفر عن المتنازعين، وإنما يستوفي النقص بالدعوى ويدعمها بالدليل الثابت، وهو الذي يقدر لزوم أي إجراء حيث إنه يفحص ما يقدم إليه من وثائق ويحصيها ويقدر أهميتها وفعاليتها¹¹⁹².

وهذا ما أكدته المحكمة العليا في الطعن الإداري رقم 4 لسنة 26 قضائية، بتاريخ 9. 2. 1983م، بقولها: أن لمحكمة الموضوع دون رقابة عليها من محكمة النقض سلطة وزن وتقدير الأدلة المطروحة في الدعوى والأخذ بما ترى الأخذ به، وطرح ما عداه وهي ليست ملزمة بالرد على كل ما يثيره الخصوم ما دام ما استندت عليه في قضائها مستمداً من أصل ثابت بالأوراق باستخلاص سائغ وسليم، ومن شأنه أن يؤدي إلى النتيجة التي انتهت إليها في حكمها¹¹⁹³. والذي يبدو أن التسليم برمته بشأن تلك الآراء في منازعات ضريبة الدخل غير مقبول قانوناً، لاسيما إذا كان دافع الضريبة هو رافع الدعوى وقدمت المصلحة الملف الضريبي المتعلق به، وتقدم أي وثائق وأوراق أخرى سيتعارض حتماً مع مبدأ المحافظة على سرية عمل الممول. هذا بالإضافة إلى وجود مصلحة متضادتين في الدعاوى الضريبية وهما المصلحة العامة التي تسعى إدارة الضرائب إلى تحقيقها من خلال جباية أكبر كم ممكن من الضرائب بدون نقص، ومصلحة الممول الخاصة بأن تجني منه الضريبة وفقاً للقانون بأقل ما يمكن، والتسليم بتلك الآراء ههنا ستقحم القاضي في منزلق خطير سيتسبب في ضرر إلى الممول؛ لأن المصلحة العامة ستكون أجدر بالتطبيق، طالما أن المصلحة العامة أولى بالرعاية¹¹⁹⁴. فلا يتخيل استباحة أموال الأشخاص لغرض الحصول على موارد مالية للدولة؛ فالدستور كفل حماية هذه الأموال ولم يطلق يد الإدارة في الأموال إلا بضوابط القانون. والقول بغير ذلك يجعل هذا الأمر في منزلة أعلى من الدستور، وهو أمر غير مقبول قانوناً.

فمن الواضح أن الدعاوى الضريبية على الرغم من أنها تندرج ضمن الطعون الإدارية إلا أنها ذات طبيعة خاصة تميزها عن غيرها من الدعاوى الإدارية، ومع كل ذلك لا يوجد ما يمنع محكمة القضاء الإداري من الاستئناس بقواعد الإثبات المنصوص عليها في الباب السادس من القانون المدني، وتطبيق المواد من 376 إلى

¹¹⁹² الصلاحي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 400.

¹¹⁹³ م م ع. السنة 20. العددان 1، 2. ص 9.

¹¹⁹⁴ الصلاحي، فرج محمد. المرجع السابق، ص 401.

406 ذات العلاقة، اللهم إلا ما تعارض منها مع طبيعة المنازعة الضريبية كتوجيه اليمين الحاسمة القانونية للخصم، إذ لا يجوز توجيهها لجهة الإدارة أو للفرد في مجال المنازعات الإدارية بوجه العموم، كذلك يحق للمحكمة عند نظر الدعاوى الضريبية أن تطبق إجراءات الإثبات المنصوص عليها في ق م م في المواد 146 إلى 216. وقد طيقت بالفعل دائرة القضاء الإداري بمحكمة استئناف بنغازي في العديد من المنازعات الضريبية تلك الإجراءات الإثباتية من ذلك مستأنسة في أحوال كثيرة بأهل الخبرة والمحاسبة الضريبية في تحديد دخل الممول¹¹⁹⁵.

وباعتبار تقدير دفاتر الممول ومدى مطابقتها للقانون كأحد وسائل الإثبات وفي الزام الممول بتقديم الأوراق والدفاتر التي حوزته للوصول إلى تحديد الوعاء الضريبي المناسب. والتي طالما كانت سبباً من أسباب المنازعات فقد يؤسس الممول تظلمه على وجوب الأخذ بالنتيجة التي انتهى إليها بواسطة حساباته المنتظمة في حين ترى الإدارة غير ذلك اعتماداً على عدم انتظام تلك الحسابات وتظل المسألة هنا متصلة بالإثبات. وهذا الأمر وإن نظمته القانون الضريبي بشكل خاص، إلا أنه لا يمنع من اللجوء إلى النصوص العامة في القانون التجاري كالمادتين 58، 60، بشأن الدفاتر اليومية، والجرد والميزانية، وماخو ذلك. بالإضافة للمواد 570 و634 من ذات القانون، بشأن سجلات الشركات التجارية. فقد جاء أحد قرارات اللجنة الإستئنافية لمنازعات ضرائب بنغازي بعد أن استعرضت اللجنة العيوب والأخطاء التي وقعت فيها حسابات الشركة المطعون ضدها، أن اللجنة تتفق مع المصلحة في رأيها حول دفاتر الشركة وعدم انتظامها، ومخالفتها لأحكام القانون التجاري، وخاصة المادتين 58، 60، منه؛ لأنه فضلاً عن كون تلك الدفاتر والسجلات غير منتظمة ومخالفة للأصول والقواعد المحاسبية؛ فإن عدم وجود مستندات مؤيدة لها لما ورد فيها من بيانات يجعلها عديمة الفائدة، ولا يمكن للشركة أن تحتج بها قبل أحد¹¹⁹⁶.

الفرع السابع - الآثار القانونية لرفع الدعوى:

من خلال ما سبق تبين أن التظلم ضد قرارات التخمين الضريبية، لا يترتب عليه وقف جباية الضريبة، عملاً بنص المادة 10 من قانون ضريبة الدخل المذكور، والتي مقتضاها أن مبلغ الضريبة يكون مستحق الدفع،

¹¹⁹⁵ من تلك الأحكام الدعوى الإدارية رقم 281 لسنة 15 قضائية بتاريخ 10.1 . 1989م. والدعوى الإدارية رقم 48 لسنة

12 قضائية، بتاريخ 25 . 11 . 1986م .

¹¹⁹⁶ القرار الصادر في الاستئناف رقم 88/ 13 بتاريخ 1990م.

ولو تظلم أمام لجنة التظلمات كما أنه ليس لاستئناف القرار، أثر قانوني معتبر، وهو ذات الشأن في الطعن أمام المحاكم، فلا يترتب عليه وقف تنفيذ القرار الطعين، وهذا ما أشارت إليه المادة 7 من القانون رقم 88 بشأن القضاء الإداري فقد نصت على أن: "لا يترتب على رفع الدعوى أمام دائرة القضاء الإداري، وقف القرار المطعون فيه...؛ لأن الأصل في القرار الإداري قيامه على قرينة أسباب سليمة تبرره، كما أن الأصل فيه هو صيرورته وتمتعه بالمشروعية، حتى يُقضي بإلغائه، أو تبديله أو نحو ذلك¹¹⁹⁷، ما معناه أن العمل بعكس ذلك سيقيّد نشاط الإدارة من خلال وقف أحد أدواتها المهمة للممارسة عملها، وتحقيق أهدافها، فمن غير المعقول وقف تنفيذ القرار الإداري بمجرد رفع الدعوى فيه، إلى أن يصدر حكم من المحكمة. ولضمان حسن سير المصلحة العامة. غير أنه لكل قاعدة قانونية استثناء فيجوز للقضاء الإداري الذي ينظر في الدعوى أن يأمر بوقف تنفيذ القرار متى طلب رافع الدعوى منه ذلك، ورأت المحكمة أن هنالك نتائج سترتب على التنفيذ وستعذر تفاديها. ومن باب أولى طالما أن المحكمة المختصة تملك حق إلغاء القرار الإداري، فمن حقها أن توقفه، ولعلها فرع منها ومراجع ذلك كله هو المشروعية القانونية، وعلى ذلك يحق للمحكمة أن توقف تنفيذ القرار بمجرد توافر شرطين أساسيين وهما: الشرط الأول: الاستعجال: أي أن يترتب على القرار المراد الطعن فيه نتائج يتعذر تداركها، وهنا لا تبحث المحكمة في مشروعية القرار وإنما في العواقب التي قد لا يحمدها عند التنفيذ ومدى ما يترتب عليه من خطورة على الحقوق. والشرط الثاني: أن يكون طلب وقف التنفيذ للقرار مرتكزاً على أسباب جدية، أو في ظاهرها الجدية بمعنى أن يتولد لدى المحكمة قناعة بأن رافع الدعوى، والذي بدوره يريد وقف تنفيذ القرار يرحح بقبول طعنه لعدم مشروعية القرار، والمحكمة في الغالب لا تحكم بوقف التنفيذ إلا إذا تبينت بوجه العموم لموضوع الدعوى - بدون التفاصيل - احتمال الحكم بالإلغاء واستناد الدعوى على أسباب جدية، ومطاعن قوية تعيب القرار¹¹⁹⁸ كما ينبغي أن يطلب وقف تنفيذ القرار في عريضة الطعن نفسها فلا يجوز أن يقدم هذا الطعن بدعوى مستقلة، وهنا يقع اختلاف ظاهر بين طلب وقف التنفيذ للقرار الإداري، وطلب إلغاء وصف النفاذ المعجل في الأحكام المدنية، الذي يجوز إبدائه بصفة مستقلة، كما تنص على ذلك المادة 383 من قانون المرافعات المدنية والتجارية، وهذا ما أكدته المحكمة العليا في قرارها رقم 12 لسنة 22 قضائية بقولها: "... وكان الأصل في تنفيذ القرار الإداري نفاذه وكان وقف

¹¹⁹⁷الدعوى الإدارية رقم 1 لسنة 22 قضائية، بتاريخ 24. 4. 1975 م. م ع. السنة 11. العدد 4. ص 21.

¹¹⁹⁸الصلابي، فوج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 404.

تنفيذه من شأنه أن يسبب ضرراً مباشراً، فإن الأمر يقضي بدهاءة إجازة التشكي منه في الحال؛ لأنه حكم في صميم طلبات الخصم ويجسم النزاع في شق من هذه الطلبات ومن ثم يقبل الطعن المباشر قبل الحكم في دعوى الإلغاء... ولايسوغ على أحكام المحاكم المدنية بالنسبة للأحكام الصادرة بإلغاء وصف النفاذ، لأنه قياس مع الفارق، ذلك لأن وصف الأحكام الابتدائية بالنفاذ فيه خروج عن الأصل، والاستثناء منه هو تنفيذ الحكم قبل أوانه العادي؛ لأن الأصل في الأحكام أنها غير قابلة للتنفيذ حتى تصير نهائية، بخلاف الحال بالنسبة للقرار الإداري، فالأصل نفاذه حتى يقضى بإلغائه، حيث يتجسد فيه نشاط الإدارة ويتمتع بقرينة السلامة، ووقف نفاذه يضر المصلحة العامة ضرراً جسيماً يتعدر تداركه فيما لو قضي برفع الدعوى بطلب إلغائه¹¹⁹⁹. وحكم المحكمة الصادر بشأن تنفيذ القرار الإداري، أو عدمه لا يعدو أن يكون فصلاً في موضوع مستقل وهو الشق المستعجل في الدعوى، وله تتأثر مراكز الخصوم من حيث تنفيذ القرار على الرغم من كونه حكماً مؤقتاً، أي لا يقيد المحكمة عند نظر الطلبات؛ لأنه حكم قطعي له باقي مقومات الأحكام وخصائصها، ويجوز حجية الأمر المقضي به، طالما لم تتغير الظروف¹²⁰⁰.

ومن المسلمات أن ما ينتهي إليه الحكم بشأن وقف تنفيذ القرار الإداري، يكون مرتبطاً بنتيجة الحكم في الدعوى؛ فإن رفضت الدعوى، أو أُلغي القرار ذهب كل أثر لحكم تنفيذ القرار وبات غير ذي أهمية¹²⁰¹. والغريب ما اعتبرته المحكمة العليا، فبالرغم من كون ذلك الحكم حكماً مؤقتاً؛ فإنه يجوز الطعن فيه بوجه مستقل أمام المحكمة العليا؛ لأن الحكم بوقف القرار يعد فصلاً في طلب عارض له كيان منفصل، وصدور حكم في موضوع دعوى الإلغاء الأصلية، لايعني مطلقاً عن ضرورة الطعن المباشر في الحكم الصادر في وقف تنفيذه، ومن ثم تتوافر علة الطعن المباشر في الحكم لأهمية القرار الإداري، الذي هو أداة الإدارة لممارسة نشاطاتها، ولخطورة الأمر بوقف تنفيذه الذي قد يصل في خطورته إلى مرتبة الحكم بإلغائه عملاً¹²⁰².

¹¹⁹⁹ بتاريخ 26. 6. 1976م. م م ع. السنة 12. العدد 4. ص 49.

¹²⁰⁰ الحكم الإداري رقم 12 لسنة 20 قضائية. بتاريخ 9. 5. 1974. م م ع. السنة 10. العدد 4. ص 76.

¹²⁰¹ الحكم الإداري رقم 9 لسنة 24 قضائية. بتاريخ 6. 1. 1980م. م م ع. السنة 16. العدد 3. ص 22.

¹²⁰² الحكم الإداري رقم 12 لسنة 22 قضائية. بتاريخ 26. 6. 1976م. م م ع. السنة 12. العدد 4. ص 49. انظر تفاصيل ذلك

وقد لفتت الانتباه عدة أحكام قضائية بخصوص رفض طلب وقف التنفيذ كون حثاياتها بُنيت دائماً على أن الدولة ذمتها المالية مليئة، وأن للطاعن الحق في استرداد ما دفعه بالزيادة¹²⁰³. وهذا محل نظر؛ لأن تأسيس رفض طلب وقف تنفيذ القرارات على تلكم الحثية وحدها، يترتب عليه رفض أي طلب بوقف تنفيذ القرارات النهائية الصادرة عن لجان الطعون الضريبية لاسيما الاستئنافية، فالدولة دائماً كمنازع هي دائماً الدائن بدين الضريبة، الأمر الذي من شأنه عدم إعمال نص المادة 7 من القانون رقم 1988م المذكور بخصوص كل الطعون الضريبية، وهذه نتيجة غير مقبولة؛ لاسيما وأن لمحكمة قد تنتهي أحياناً إلى إلغاء القرار، ولعل الخطر الذي لا يمكن تداركه حينئذ هو حرمان الطاعن من أمواله فترة من الزمن، ربما تأخذ مدة حتى يفصل في دعوته الموضوعية¹²⁰⁴. وتقضي المادة 7 من قانون القضاء الإداري المذكور، يحدد رئيس الدائرة جلسة لنظر الطلب يعلن بها الخصوم قبلها بثلاثة أيام على الأقل، ويجوز له تقصيره، كما يجوز أن يكون الإعلان ببرقية في حالة الضرورة الملحة، وتفصل المحكمة في الطلب على وجه السرعة ودون إحالة الأوراق إلى المستشار المقرر. وهنا يجدر الذكر أن عبء مشروعية القرار المراد وقفه يقع على الطاعن، المفترض فيه ارتكازه على أسباب سليمة تبرره، وعلى من يدعي العكس أن يبرهن ذلك، وعلى المحكمة متى أخذت بدفاع المدعي بما حالف هذه القرينة أن تبين في حكمها الأدلة السائغة التي أدت إلى إبعاد قرينة المشروعية القانونية للقرار الإداري¹²⁰⁵.

الفرع الثامن - حجية الأحكام الصادرة في الدعاوى الضريبية.

إن الأصل في الأحكام القضائية أن تكون نافذة المفعول متى كانت نهائية، فإذا استؤنفت باتت غير قابلة للتنفيذ حتى يفصل نهائياً في الإستئناف، ولكن استثناءً من ذلك إذا صدر حكم من محكمة الاستئناف كان تحصيل الضريبة واجباً، حتى يفصل بشكل نهائي في الطعن¹²⁰⁶. وتنفيذاً للمادة الأولى من القانون رقم 53 لسنة 1973م بشأن تعديل قضاة الـ فاستحدثت الفقرة الأخيرة من المادة 19 من القانون المشار إليه بالآتي: "ولا يترتب على الطعن وقف تنفيذ الحكم إلا إذا أمرت المحكمة بغير ذلك". ويستنتج من هذا النص المستحدث أن الأحكام الصادرة عن القضاء الإداري تصبح نافذة بمجرد النطق بها. وعلى قلم الكتاب إضفاء

¹²⁰³ انظر في ذلك الأحكام الإدارية الضريبية رقم 57 لسنة 19 قضاية بتاريخ 26. 6. 1990، ورقم 78 لسنة 19 قضاية بتاريخ 6.

3. 1990.

¹²⁰⁴ الصلابي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 408.

¹²⁰⁵ المحكمة العليا في قرارها رقم 39 لسنة 23 قضاية، بتاريخ 17.3. 1977. مجلة المحكمة العليا. السنة 13. العدد 4. ص 24.

¹²⁰⁶ بيومي، زكريا محمد. المرجع السابق. ص 298.

الحكم بالصيغة التنفيذية منذ ميلاده، بناء على طلب صاحب الشأن حتى بوجود طعن مرفوع ضد الحكم، غير أن المحكمة العليا من حقها وقف تنفيذه متى طلب الطاعن ذلك، وتوافرت الدواعي القانونية لذلك. وعلى كل حال، فقد نصت المادة 21 من ق ق ض ال أن: "تكون أحكام الإلغاء النهائية حجة على الكافة..." ما يعني أن أحكام الإلغاء الصادرة من القضاء الإداري ذات أثر مطلق وحجية واسعة على الأشخاص كافة سواء في ذلك كانوا عامين كالجهاز الإداري الأخرى أو القضائية، أو خاصين كالشركات الخاصة وكالأفراد، وهذا بعكس الحال في الأحكام القضائية الصادرة عن المحاكم المدنية، والتي ليس لها ذات الأثر، وإنما أثرها نسبي، فهي غير حائزة إلا الحجية بين الخصوم أنفسهم أو ورثتهم، وهو ما قضت به صراحة المادة 393 من ق م المذكور بنصها أن: "الأحكام التي حازت قوة الأمر المقضي به تكون حجة بما فصلت فيه من الحقوق، ولا يجوز قبول دليل ينقض هذه القرينة، ولكن لا تكون لتلك الأحكام هذه الحجية إلا في نزاع قائم بين الخصوم أنفسهم أو ورثتهم أو خلفهم، دون أن تتغير صفتهم وتعلق بذات الحق محلاً وسبباً". ومرجع ذلك أن القاضي الإداري في الدعوى لا يفصل في نزاع بين متنازعين ليقرر لأحدهما حقوقاً شخصية ضد الآخر، وإنما يفصل في مسألة قانونية موضوعية ضد قرار إداري لتبين مدى قانونيته، هذا فضلاً على أن الحكم بالإلغاء هو إعدام للقرار الإداري ضد الإدارة، وغيرها من ثم فلا يجوز لجميع السلطات الإدارية تنفيذ ذلك القرار، أو أن تصدر قراراً بناء على هذا القرار الملغى. والحكمة التي يرمى إليها المشرع من وراء تقرير قاعدة حجية الأحكام القضائية، أن الحكم متى فصل في خصومة، وجب الوقوف عنده، وأصبح حداً لتجدد المنازعات، إذ لا يجوز للمتنازعين المحكوم عليه أو له أن يجدد عرض المنازعة، فلو أن القانون أجاز ذلك لكان من حق المتنازعين أن ينالوا حكماً معارضاً للحكم الآخر في نفس المسألة، وستعارض الأحكام القضائية ويمنع تنفيذها بطبيعة الحال. غير أنه بتدقيق النظر يبدو أن الأحكام الصادرة عن القضاء الإداري بشأن المنازعات الضريبية، والمرفوعة من إدارة الضرائب أو دافع الضريبة ذات أثر نسبي ولا يتعدى أثره الخصمان، فلا يحتاج بها إلا على المتنازعين في الموضوع، وهما الإدارة ودافع الضريبة؛ لأن إلغاء قرار اللجنة الضريبية إنما يتعلق بحالة بعينها ولا يخص غير هذين الخصمين¹²⁰⁷.

ومما يجدر ذكره انتظام دوائر القضاء الإداري على الحكم ذاته في مسألة معينة يجعل من تلك الأحكام سابقة قضائية وعلى لجان الطعون الضريبية احترامها وإلا باتت معرضة للإلغاء عند الطعن عليها أمام تلك

الدوائر القضائية¹²⁰⁸. ومن المعلوم أن حجية أحكام القضاء الإداري تعد من النظام العام ما يعني أن لهيئة القضاء أن تأخذ بهذه الحجية من تلقاء نفسها، دون أن يتمسك بها المتنازعون، وأن الخصوم لا يستطيعون النزول عن التمسك بها، بل ويجوز للخصوم أن يتمسكوا بها لأول مرة أمام المحكمة العليا أو النقض كما هي معروفة، أما إذا لم تتعلق حجية الأمر المقضي بالنظام العام؛ فإن عكس هذه النتائج هي المتحققة. والصحيح أن تلك الحجية لا تمنع من الطعن في الحكم بالطرق المعتمدة قانوناً فيجوز الطعن في الحكم أمام المحكمة العليا ضمن أحوال معينة، كما لا يمنع أحياناً من رفع الطعن في تلك الأحكام بطريق التماس إعادة النظر في المواعيد والأحوال التي نص عليها قانون م، وقد قررت هذا الطريق المادة 20 من ق ق ض ال. وقد أكدت المحكمة العليا في حكماً لها بأن طرق الطعن في الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف المنعقدة بمهينة قضاء إداري محددة على سبيل الحصر، وهي الطعن بالنقض وبالتماس إعادة النظر، فلا يجوز اللجوء إلى طرق الطعن الأخرى المقررة في قانون م ومن بينها طريق الاعتراض الخارج عن الخصومة¹²⁰⁹.

المطلب الثاني - الالتماس القضائي لإعادة النظر:

بالنظر إلى قانون المرافعات يرى أن الباب الثاني عشر، وتحديدًا الفصل الثالث نظم الأحكام المتعلقة بالتماس إعادة النظر بواسطة المواد رقم 328: 335.

الفرع الأول - أحوال الالتماس القضائي:

أما عن الأحوال التي يجوز فيها للخصوم أن يلمسوا النظر وإعادة النظر في الأحكام الصادرة بصفة نهائية، فهي كالاتي:

- 1- إذا وقع من الخصم غش كان من شأنه التأثير في الحكم.
- 2- إذا حصل بعد الحكم إقرار بتزوير الأوراق التي أسس عليها أو قضي بتزويرها.
- 3- إذا كان الحكم قد بني على شهادة شاهد قضى بعد صدوره بأنها مزورة.

¹²⁰⁸الصفحة السابقة.

¹²⁰⁹الطعن رقم 2 لسنة 25 قضائية، بتاريخ 28. 6. 1979. م م ع. السنة 16. العدد 2. ص 29.

4- إذا حصل الملتمس بعد صدور الحكم على أوراق قاطعة في الدعوى كان خصمه قد حال دون تقديمها.

5- إذا قضى الحكم بشيء لم يطلبه الخصوم أو بأكثر مما طلبوه.

6- إذا كان منطوق الحكم مناقضاً بعضه لبعض.

7- إذا صدر الحكم على شخص ناقص الأهلية أو على جهة الوقف، أو على احد أشخاص القانون العام، أو على شخص المعنوي، ولم يكن ممثلاً تمثيلاً صحيحاً في الدعوى.

الفرع الثاني - ميعاد رفع الالتماس القضائي:

إن ميعاد رفع دعوى الالتماس يكون خلال ثلاثين يوماً، وبالنسبة إلى الأحوال الأربعة الأولى آنفة الذكر؛ فإن سريان الميعاد لا يبدأ إلا من تاريخ اليوم الذي ظهر فيه الغش الذي أقر فيه فاعله بالتزوير، أو حكم بثبوته، أو الذي حكم فيه على شاهد الزور، أو اليوم الذي ظهرت فيه الورقة المحتجزة. في حين يبدأ الميعاد للحالة الأخيرة من اليوم الذي فيه إعلان الحكم إلى من يمثل المحكوم عليه تمثيلاً صحيحاً.

الفرع الثالث - إجراءات رفع الالتماس:

إن رفع الالتماس يكون بتكليف الحضور أمام المحكمة التي أصدرت الحكم بالأوضاع المعتادة بصحيفة افتتاح الدعوى، ولذلك فإن رفع الالتماس عن الحكم الصادر في الطعن يكون مجراه بشكل مختلف عما يجري بشأن الدعوى الإدارية ابتداءً. كما يجب أن يرفع الالتماس بطريق التكليف بالحضور أمام المحكمة التي أصدرت الحكم، ولا يكون رفعه إلى محكمة أخرى من نفس الدرجة أو أعلى منها درجة¹²¹⁰. وعليه فإن الالتماس لا يعد مرفوعاً في الميعاد المشار إليه، إلا إذا قام الخصم بإعلام خصمه بصحيفة الالتماس خلال ذلك الميعاد، وطبقاً لقانون المرافعات. وينبغي أن تشمل صحيفة الالتماس على بيان الحكم الملتمس فيه، وأسبابه، وإلا عدت باطلة.

الفرع الرابع - نظر المحكمة المختصة للالتماس الضريبي:

¹²¹⁰ الطعن الإداري. للمحكمة العليا رقم 9 لسنة 21 قضائية، بتاريخ 2.27.1975. م م ع. السنة 11. العدد 3. ص 34.

وتنظر في الالتماس المحكمة مصدرة الحكم ذاتها، ويجوز أن تكون من نفس أعضاء الجلسة التي أصدرت الحكم، بحكم أن المحكمة من الالتماس هي تنبيه المحكمة لتصحيح حكمها عن غفلة. ويتوجب على المحكمة أن تنظر أولاً في جواز قبول الالتماس، إذ ما كانت حالة من الحالات المذكورة، والتي يجيز القانون فيها الطعن بطريق الالتماس، كذلك ينبغي على المحكمة الفصل في شكل الالتماس، أي عما إذا كان رُفع في الميعاد القانوني المحدد أم بعده؟ فإن رفع بعد الميعاد المحدد قررت المحكمة عدم قبوله شكلاً، دونما النظر في الموضوع، أما إذا رأت العكس أي أن الالتماس رفع في الميعاد، وضمن الحالات القانونية فتحدد جلسة في الموضوع دون حاجة إلى ميعاد جديد، ويحق للمحكمة قبول الالتماس شكلاً في موضوعه بحكم واحد، مادام الخصوم عرضوا أمامها طلباتهم في الموضوع، وبطبيعة الحال للخصوم أثناء نظر المحكمة في الالتماس نفس الحقوق التي نالوها قبل إصدار الحكم، كأن يتمسكوا بأوجه دفاع ودفع جديدة، أو طرح وقائع مهمة جديدة، وبالمقابل تكون للمحكمة نفس السلطات عند تسوية الموضوع، وعلى الرغم من أن المحكمة مقيدة عند نظرها الالتماس بطلبات الخصوم؛ فإنه يجوز لها أن تصدر تحميماً مختلفاً عما اشتمل عليه الحكم المطعون فيه¹²¹¹، ولا يترتب على رفع الالتماس وقف تنفيذ الحكم، اللهم إلا أنه يجوز للمحكمة التي تنظر الالتماس بناء على طلب مثبت في ورقة التكليف بالحضور أن تقضي بوقف تنفيذ الحكم متى كانت هناك نتائج وخيمة تنتج عن تنفيذه وتصدر المحكمة حكمها في طلب وقف التنفيذ بأمر غير قابل للطعن بعد سماع الخصوم¹²¹².

الفرع الخامس - مآل الحكم الصادر في الالتماس:

إن الحكم الصادر في الالتماس سواء برفضه أو في موضوعه لا يمكن الطعن فيهما بالالتماس تطبيقاً للقواعد العامة التي تقضي بأن الطعن لا يرد على طعن مظهره، فالالتماس لا يرد على التماس، وهذا ما قضت به المادة 335 من قانون المرافعات المذكور غير أن هذا لا يمنع من الطعن عليه عن طريق المحكمة العليا شريطة أن يكون الحكم المطعون فيه بالالتماس مما يقبل هو كذلك الطعن بطريق النقض، فالحكم المطعون فيه بطريق الالتماس لا يقبل الطعن بطريق النقض أمام المحكمة العليا استصحاباً للأصل، ولكيلا يكون الالتماس وسيلة للإخلال بقواعد الطعن في الأحكام عن طريق التماس إعادة النظر فيها، ثم الطعن بطريق النقض في الأحكام

¹²¹¹ الصلابي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 414. انظر أيضاً والي، فتحي. مبادئ قانون القضاء المدني. القاهرة: دار النهضة العربية. ص 630.

¹²¹² الصلابي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق، ص 413.

الصادرة في الالتماس¹²¹³. ويستنتج من ذلك أن الأحكام الملتبس فيها طالما ليست من الأحكام التي لا تقبل بطبيعتها أساساً الطعن في طريق النقض فإنه لا يجوز الطعن عليها بهذا الطريق¹²¹⁴.

المطلب الثالث - رفع الدعوى الضريبية أمام محكمة آخر درجة (المحكمة العليا):

يشكل النزاع القضائي عند المحكمة العليا المرحلة الأخيرة في النزاع الضريبي، ولا يمكن لهذه المرحلة أن تتأتى إلا بعد الخوض في غمار الطرق الإدارية والقضائية ذات الدرجات الأولية.

الفرع الأول - التمييز بين الطعن المدني والإداري:

في مجال الطعون الضريبية يلاحظ أن الأمر مختلف عن الطعون المدنية حيث أن المحكمة العليا عدت الطعون الإدارية الضريبية في الأحكام الصادرة عن القضاء الإداري من طرق الطعن العادية إذ ينقل النزاع برمته موضوعاً، وقانوناً إليها، فقد جعلت من الطعن أمامها نفس الطبيعة القانونية للطعن في القرار الإداري أمام الدائرة القضائية بمحكمة الاستئناف، ولعل هذا ما جعل الفقهاء يطلقون عليه مسمى الطعن الإداري تمييزاً له،¹²¹⁵ وهو الأصل عند لجان الطعون الضريبية فتمت إقصاء موضوع الطعن لها الحق بإحداث تغيير في التخمين الذي أنبته الممول سواء بالزيادة أو بالنقصان¹²¹⁶. وعلى كل حال فقد وضع المشرع من له الحق في رفع الدعوى في الدرجة القضائية الأخيرة والإجراءات المتبعة، والميعاد القانوني وبعض القيود، وما يترتب على الطعن من آثار قانونية، وكل ذلك على النحو الآتي:

الفرع الثاني - أسباب رفع الدعوى الضريبية أمام محكمة آخر درجة (المحكمة العليا):

إن أساس الطعن في الحكم الصادر عن دوائر القضاء الإداري في الدعاوى الإدارية عموماً، والمنازعات الضريبية خصوصاً يكمن فيما خصصه المشرع من أحوال للنزاع الإداري أمام المحكمة العليا، والتي تُعد مفترضاً

¹²¹³ المرجع السابق، ص 414 .

¹²¹⁴ الطعن الإداري رقم 9 لسنة 21 قضائية. بتاريخ 27، 2، 1975م، حكم سبق ذكره في مجلة م ع. السنة 11. العدد 3. ص 34.

¹²¹⁵ بيومي، زكريا محمد. الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل . المرجع السابق. ص 309. انظر الطعن الإداري رقم 2 لسنة

20 قضائية. حكم المحكمة العليا بتاريخ 21، 3، 1974م، م م ع السنة 10. العدد 3. ص 84.

¹²¹⁶ انظر حكم المحكمة العليا. م م ع. السنة 2. العدد 3. ص 11. الصلاحي، فوج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 421.

أساسياً في قيام النقض الضريبي أمام المحكمة العليا، وهو ما ينطبق على الطعون الضريبية، وذلك من خلال المادة 19 من قضاة ال والتي يجوز الطعن فيها أمام المحكمة العليا، بحسب الآتي:

- 1- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة القانون، أو خطأ في تطبيقه أو تأويله.
- 2- إذا وقع بطلان في الحكم، أو بطلان في الإجراءات أثر في الحكم.
- 3- إذا صدر الحكم خلافاً لحكم سابق له قوة الشيء المحكوم فيه سواء دفع أولم يدفع به.

إن الحق الأول- الذي منح فيه القانون الطعن أمام المحكمة العليا في أحكام القضاء الإداري يتشابه مع ما بينته المادة 5 من قضاة ال المتعلق بأوجه الطعن في القرارات الصادرة من جهات إدارية ذات طبيعة قضائية أمام دوائر القضاء الإداري بمحكمة الاستئناف، والمقصود بمخالفة القانون وقوع إنكار أو تجاهل للقاعدة القانونية والعمل بخلافها سواء عن عمد، أو من عدمه، أو بعلم، أو من عدمه، وبالنسبة إلى الخطأ في تطبيق القانون فالمقصود به تطبيق القاعدة القانونية على غير الوجه التي ابتغاها المشرع، أو عدم توافر الشروط التي وضعت تلك القاعدة، كما يقصد بالخطأ في التأويل، أي: الخطأ في تفسير القانون كأن يعطى للنص معنى غير الذي أراده المشرع، ولعل سبب ذلك يعود إلى غموض النصوص أو ربما وجود تعارض بينهما. وهو أيضاً يشابه كثيراً الأحوال التي يحق فيها للطاعن تقديم طعنه في الأحكام المدنية الصادرة من محاكم الاستئناف وهو ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة 336 من قانون المرافعات المدنية والتجارية.

أما الحق الثاني- بخصوص وقوع بطلان في الحكم، أو بطلان في الإجراءات أثر في الحكم. على إنه فمضى تم ذلك كان من حق الطاعن التقدم بالنقض في حكم دائرة القضاء الإداري أمام المحكمة العليا، كذلك ثمة تشابه مع ما قضت به الفقرتان الثانية والثالثة من المادة 336 من ق م م، كما قضت المادة 273 من نفس القانون على أن النقص في أسباب الحكم الواقعية أو الخطأ الجسيم في أسماء الخصوم وصفاتهم، وكذلك عدم بيان أسماء أولئك القضاة الذين أصدروا الحكم وعضو النيابة الذي أبدأ رأيه في القضية، كل هذا من شأنه أن يترتب عليه بطلان الحكم. والمستفاد أن بطلان الحكم القضائي هو العقاب القانوني لمخالفة القواعد والإجراءات التي خالفت المحاكم في آلية السير في الدعوى وفي كيفية إصدار الأحكام، والواقع أن أمور كهذه لا ينتبها إليها إلا بعد صدور الحكم فيكون الطعن عليها لأول مرة أمام محكمة النقض¹²¹⁷. ويُشير الصلابي أن

¹²¹⁷ الطعن المدني رقم 72 لسنة 18 قضائية بتاريخ 29، 2، 1972 م. م ع. السنة 8. العدد 3. ص 94.

البطلان قد يُزال من خلال تنازل من شُرِع لمصلحته البطلان، أو إذ استدرك بإجراء عد معه البطلان صحيحاً، اللهم إلا الحالات التي يتعلق فيها البطلان بالنظام العام حسب المادة 22 من قانون المرافعات المذكور¹²¹⁸.

الحق الثالث والأخير- وهو إذا صدر الحكم خلافاً لحكم سابق حاز قوة الشيء المحكوم فيه سواء دفع بهذا الدفع، أو لم يدفع. ويبدو من هذه الصياغة اللغوية أن المشرع أخذ بالمفهوم القضائي المطلق والمرن بمعنى أياً كانت المحكمة التي أصدرت الحكم، فإنه يجوز الطعن على الحكم الذي يصدر خلافاً لحكم سابق، إذ لا مصلحة للطاعن في إلغاء الحكم الثاني، إذ لم يكن متعارضاً مع الأول، إضافة إلى أن مبدأ الاقتصاد في الإجراءات يحتم عدم قبول الطعن إلا حينما يتضاد الحكمان، مع ضرورة أن يكون الحكم السابق حائزاً لقوة الأمر المقضي ما معناه أن الحكم أصبح نهائياً غير قابلٍ للطعن عليه بطرق الطعن العادية، ولو قبل الطعن بالطرق غير الاعتيادية¹²¹⁹. وسبب ذلك أن حكم المحكمة متى حاز قوة الشيء المقضي به كان عنواناً للحقيقة ورمزاً للصواب، فلا يقبل (نبات) عكس ما قضى به، وهو أصبح بمثابة القاعدة القانونية واجبة التطبيق مادام قطعياً بالنسبة لما ذهب إليه، أما الاعتبار الذي يقوم عليه هذا الطعن هو تجنب تضارب الأحكام القضائية، مما قد ينال من هيئة القضاء والتقليل من شأنه¹²²⁰.

الفرع الثالث - القيود على الطعن بالنقض الضريبي أمام المحكمة العليا:

هناك قيود ترد على الطعن سواء في الطعن أمام القضاء المدني أو القضاء الإداري، كالاتي:

القيود الأول- أن يكون الطعن ضد حكم قضائي بشأن منازعة عُرضت على المحكمة مصدرة الحكم، فهذا ما تقضي به المادة 337 من قانون المرافعات المذكور. فمن المعلوم أن هناك قرارات وأوامر تصدر من القاضي لا تتوافر فيها أركان الحكم بصدد المنازعة، فلا تكون محلاً للطعن عليها بالنقض أمام المحكمة العليا، ومثال ذلك: صدور أمر ولائي من رئيس المحكمة الابتدائية أو محكمة الاستئناف بما له من حق التصرف في الأمور الوقتية العارضة مع بداية الدعوى، أو أثنائها، أو ربما بعدها. أو أن يصدر حكماً في خصومة من محكمة غير مشكلة تشكياً قضائياً سليماً.

¹²¹⁸المرجع السابق. ص 426.

¹²¹⁹الطعن المدني رقم 6 لسنة 18 قضائية بتاريخ 28، 12، 1971م. م ع. السنة 2. العدد 2. ص 48.

¹²²⁰الصلاحي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 427.

القيد الثاني - أن يكون الحكم المطعون فيه قد أنهى المنازعة المطروحة أمام الهيئة القضائية مصدرة الحكم فأى حكم يصدر قبل البت في موضوع المنازعة ولا تنتهي به القضية، لا يجوز الطعن فيه، إلا مع الطعن في الحكم الصادر في الموضوع، ويسقط حق الطرف الذي خسر الدعوى في تقديم الطعن، إذ لم يحتفظ به قبل الجلسة الأولى التالية لتبليغه الحكم الصادر ضده. فهذا ما قضت به المادة 300 من م م ق م المذكور. ومثال ذلك كأن يصدر حكم بإحالة القضية للتحقيق أو الخبر الضريبي فلا يجوز الطعن فيه؛ لأنه لم يمه الخصومة، هذا بعكس الأحكام الصادرة بعدم اختصاص المحكمة أو بسقوط المنازعة، أو ببطلان صحيفة الدعوى فيجوز الطعن عليها أمام القضاء المختص، فور صدورها؛ لأن المنازعة أُنْتَهت بها¹²²¹. وفي معنى قريب من هذا الشأن، بنت المحكمة العليا حكمها في الطعن الإداري رقم 9 لسنة 22 قضائية بعدم جواز طعن قدم إليها ضد حكم صادر من القضاء الإداري، إذ قضى فيه ذلك القضاء بقبول الطعن شكلاً، وفي الموضوع بإلغاء القرار المطعون فيه وقبول تظلم الطاعن شكلاً، وبإلزام الإدارة المطعون ضدها بالمصاريف، وبإعادة الطعن إلى اللجنة الاستئنافية للطعون بهيئة أخرى للنظر في موضوع الدعوى من جديد، فقد جاء في حيثياتها: "أن الحكم المطعون فيه قد قضى بإلغاء القرار المطعون فيه، وقبول تظلم الطاعن، وإعادة الطعن إلى اللجنة الاستئنافية للنظر في موضوعه بهيئة أخرى، فإنه يكون من الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع، والتي لن تنته بها الخصومة، ومن ثم فلا يجوز الطعن فيه على استقلال، ولا يرد على ذلك القول أن الحكم المطعون فيه إنما يتعلق فقط بإلغاء قرار إداري، وأنه مادام قد قضى بإلغاء القرار الصادر من اللجنة الاستئنافية فقد قضى في موضوع الدعوى، وانتهى بذلك النزاع، وأصبح جائزاً الطعن فيه ذلك أن قضاء هذه المحكمة قد استقر فيما يتعلق بالطعون الضريبية على أن سلطة القضاء لا تقف فيها عند حد تقرير الإلغاء، بل تتعدى ذلك إلى تحديد المبالغ التي يلتزم فيها الممول، أي أنه يشمل الفصل في الموضوع"¹²²².

الفرع الرابع - لمن حق الطعن والتدخل فيه؟

رسم المشرع طريقاً للطعن فيجوز لمن صدر ضده حكم أن يسلك هذا الطريق؛ حيث تنص المادة 299 من م م ق م على أنه: "لا يجوز الطعن في الأحكام إلا من المحكوم عليه، ولا يجوز ممن قبل الحكم، أو ممن قضى

¹²²¹ المرجع السابق. ص 424.

¹²²² بتاريخ 18، 3، 1976م. م م ع. السنة 12. العدد 4. ص 59.

له بكل طلباته، " أي يمكن لكل من كان خصماً في المنازعة الطعن أمام المحكمة، ولم يترك منازعة خصمه حتى صدور الحكم ضده سواء أكان مستأنفاً، أو مستأنفاً عليه، خصماً أصلياً، أو ضامناً، مُدخلًا في القضية، أو مُتدخلًا فيها للاختصاص أو للانضمام لأحد طرفي الخصومة فيها"¹²²³. وبالنسبة إلى الطعن في الأحكام الصادرة من القضاء الإداري في المنازعات الضريبية، فقد قضت المادة 19 من ق ق ض ال أن يكون لذوي الشأن وللنيابة الطعن في تلك الأحكام. والحقيقة أن مصطلح ذوي الشأن يعد مرناً وشمولياً أكثر من المعقول، ومؤداه اعتقاد البعض أن كل من له مصلحة له حق الطعن. وفي هذا الشأن تقول المحكمة العليا... بالنظر لما للأحكام الصادرة فيها من حجة على الكافة فإنه من المقرر أن من يختصم في الطعن يجب أن يكون خصماً في الخصومة الأولى التي صدر فيها الحكم المطعون فيه وبالصفة التي كان متصفاً بها¹²²⁴. وما يهم في هذا الشأن أن الطعن لا يقبل إلا لمن كان خصماً في القضية التي صدر فيها الحكم المطعون فيه، إذاً لا يجوز لغير من كان طرفاً أن يطعن على هذا الحكم، ولو ألحق به ضرر، وعلى وجه لتحديد فالحكم الصادر بخصوص المنازعات الضريبية، ولو كان قرار بإلغاء قرار إلا أن ذلك الحكم هو حكم نسبي وحجته قائمة بين الخصوم في المنازعة الضريبية المعروضة على القضاء، وإن كان هذا لا يمنع من قيام ورثة الممول من استعمال حق مورثهم في الطعن على الحكم الصادر ضده؛ لأن المصلحة في الطعن على الحكم تنتقل بطبيعة الحال إليهم¹²²⁵.

الفرع الخامس - مدى اعتبار النيابة العامة خصماً في الطعون الضريبية أمام المحكمة العليا:

من المسلم به قانوناً أن النيابة العامة لا تعد خصماً في المنازعة الضريبية؛ لاسيما أمام محكمة آخر درجة، والسبب أن المنازع أو الخصم هدفه الدفاع عن مصلحته الشخصية، والحكمة من تمثيل النيابة في الطعون المرتكزة بين إدارة الضرائب ودفاعي الضريبة، يرجع إلى أن هذه الطعون تهم المصلحة العامة؛ لتعلقها بمورد هام وهو الضريبة وهذه المصلحة تمثلها النيابة العامة، وهدف الأخيرة من هذا التمثيل هو ضمان تحقيق العدالة بالقدر الممكن. وهكذا فالنيابة ليست منضمة في صف الطاعن أو المطعون ضده، وكأن وظيفة النيابة هنا الوقوف على حسن سير المنازعة قانوناً، أي ممثلة للمصلحة العامة في خصومة بين متنازعين. وبالنظر إلى نص المادة 17 من القانون رقم 6 لسنة 1982م بشأن تنظيم المحكمة العليا، التي تقضي باختصاص نيابة النقض

¹²²³ الطعن المدني رقم 4 لسنة 21 قضائية، بتاريخ 30، 11، 1975م. م م ع. السنة 12. العدد 3. ص 90.

¹²²⁴ الطعن الإداري رقم 15 لسنة 26 قضائية بتاريخ 22، 12، 1982م. م م ع. السنة 19. العدد 4. ص 15.

¹²²⁵ الصلاحي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 430.

بإبداء الرأي القانوني، فيما يرفع من المحكمة من طعون، وتقدم مذكرة برأيها في كل طعن في المواعيد التي يحددها رئيس الدائرة، ويجب عليها حضور جلسات المحكمة والجمعية العمومية، ويجوز بناء على طلب المحكمة حضور المداولة دون أن يكون لها صوت معدود. وما يهم هنا هو أن النيابة العامة مختصة بالتعليق القانوني فيما يرفع من المحكمة العليا من طعون. كما أنها مختارة في رفع الطعن في الأحكام الصادرة في شأن المنازعة الضريبية متى رأت توافر إحدى الحالات المذكورة التي قضت بها المادة 19.

الفرع السادس - إجراءات الطعن في الدعاوى الضريبية أمام المحكمة العليا:

لقد أكدت المادة 19 من ق ق ض ال تطبيق الطعن بالإجراءات والقواعد العامة المقررة للطعن بالنقض المنصوص عليها في قانون المرافعات في الفصل 4 من الباب 12 في المواد 342 إلى 354، و362. كما أيدت ذلك المادة 27 من القانون رقم 6 لسنة 1982م بشأن تنظيم المحكمة العليا المذكور، بقولها: "فيما عدا ما هو منصوص عليه في هذا القانون تسري على الطعون الإدارية ... والإجراءات المقررة في قانون المرافعات المدنية والتجارية"¹²²⁶.

الفرع السابع - ميعاد الطعن في الدعاوى الضريبية المرفوعة أمام المحكمة العليا:

تقضي المادة 19 من ق ق ض ال أن مدة النقض في الأحكام القضائية الصادرة عن محاكم الاستئناف هيئة قضائية إدارية تكون خلال ستين يوماً من تاريخ صدور الحكم، معنى ذلك أن يكون لذوي الشأن، وللنيابة العامة الطعن أثناء تلك المدة، غير أن بصدور ميعاد النقض لا ينسجم مع القاعدة العامة التي نصت عليها المادة 301 من قانون المرافعات، والتي مؤداها أن مدة الطعن تبدأ من تاريخ إعلان الحكم لا من يوم صدوره، كذلك فإن هذا الميعاد فيه مخالفة لميعاد الطعن في القرار الإداري - كما سبق - الذي يبدأ سريانه من يوم نشره أو تبليغه، أو العلم اليقيني به. ولعل السبب في هذا الاختلاف المتعلق بميعاد الطعن في

¹²²⁶ والجدير بالذكر أن هناك حكم للمحكمة العليا عملت فيه بالمادة 345 من قانون المرافعات المتضمن إجراءً جوهرياً مفاده: يتوجب على الطاعن تقديم ضمن ما يجب تقديمه من الأوراق أصل إعلان الطعن إلى الخصوم في موعد أقصاه عشرون يوماً من تاريخ الطعن واعتبرته المحكمة إجراءً جوهرياً يستلزم مراعاته ويستوجب مخالفته، الحكم بعدم قبول الطعن. وكذلك ما عملته في حكمها بالمادة 300 من قانون المرافعات التي تقضي بأن الأحكام التي تصدر قبل الفصل في موضوع الدعوى ولا تنتهي بها الخصومة، لا يجوز الطعن فيها إلا مع الحكم الصادر في الموضوع. الطعن الإداري رقم 25 لسنة 25 قضائية، وكذلك بتاريخ 24، 3، 1982م، م.م ع السنة 19. العدد 1. ص 38. طعن الإداري رقم 9 لسنة 22 قضائية بتاريخ 18، 3، 1976م. م.م ع. السنة 12. العدد 4. ص 59.

الدعاوى الضريبية المرفوعة أمام المحكمة العليا هو أن من له مصلحة في الطعن يفترض فيه متابعة نتائج الحكم، والتحجج بعدم العلم بصدور الحكم لا يعفيه، ولا يقبل منه. كما أن مدة الستين يوماً ترجع إلى استقرار الأحكام، ولعل هناك من يرى أن جعل ميعاد الطعن في الأحكام الإدارية ستين يوماً من تاريخ صدورها؛ لأن طبيعة الإجراءات أمام القضاء الإداري لا يكون معها الحكم إلا حضورياً¹²²⁷.

الفرع الثامن - سلطة قضاء المحكمة العليا في نظر الدعاوى الضريبية:

تملك المحكمة العليا سلطة واسعة في نظر الدعاوى الإدارية والتي من بينها الطعون الضريبية؛ لاسيما في توجيه المنازعة، وإجراءاتها؛ كون طبيعة الروابط القانونية فيها مميزة، ولهذا كان الأصل فيها استقلال الإجراءات الإدارية عن المدنية. والذي يبدو أن هذا مزيج قانوني رائع بين القواعد المدنية العامة والقواعد الإدارية الخاصة. كما لا تنقيد المحكمة إلا بالقواعد الأساسية في المرافعات¹²²⁸. بعكس الحال عند القانوني الماليزي، كما سيُرى لاحقاً، وهذا ما أقرت به المحكمة العليا في حكمها في حيثياتها في الطعن الإداري رقم 2 لسنة 20 قضائية: أن سلطة المحكمة العليا في نظر الطعون الإدارية تماثل تماماً سلطة محكمة القضاء الإداري المطعون في حكمها، وترى المحكمة أن الطعن أمام المحكمة العليا في حكم صادر من دائرة القضاء الإداري يفتح الباب أمامها لتزني الحكم المطعون فيه بميزان القانون غير مقيدة بأسباب الطعن، ودفاع الخصوم، إذ المراد إلى مبدأ المشروعية نزولاً على سيادة القانون في روابط هي من روابط القانون العام الذي يحكم سير المرافق العامة ويضمن استمرار سيرها بانتظام واطراد لمصلحة المجموع، وهذه الروابط تختلف في طبيعتها عن روابط القانون الخاص، ذلك أن رقابة القضاء الإداري على القرارات الإدارية، هي رقابة قانونية تملكها عليها لتعرف مدى مشروعيتها من حيث مطابقتها أو عدم مطابقتها للقانون ... ، ويتبع عن ذلك كله أن للمحكمة العليا أن تسمح بتقديم أسباب وأوجه دفاع جديدة، غير تلك التي أبدت أمام محكمة القضاء الإداري، أو في عريضة الطعن، مادامت ترى في ذلك وجه المصلحة العامة بإنزال حكم القانون على الوجه الصحيح...¹²²⁹ . ولكن قانون م م المذكور كقانون عام، في المادة 342 لا يسمح بالتمسك بأي سبب من الأسباب المتعلقة بالطعن غير التي ذكرت في التقرير، وذلك باستثناء الأسباب المرتكزة على النظام العام التي يمكن التمسك بها في أي وقت. إذاً من

¹²²⁷ الصلاحي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 432.

¹²²⁸ حكم المحكمة العليا في الطعن رقم 9 لسنة 25 قضائية. بتاريخ 20، 2، 1985 م م ع. السنة 22. العددان 3، 4. ص 9.

¹²²⁹ حكم للمحكمة العليا سبق ذكره. بتاريخ 21، 3، 1974 م م ع. السنة 10. العدد 3. ص 84.

المعمول به قضاءً في مجال الطعون الإدارية أن للمحكمة العليا ذات السلطات الممنوحة لدوائر القضاء الإداري بمحاكم الاستئناف، فإذا ما كان الطعن مقبولاً شكلاً شرعت يبحث صلب الدعوى برمته من جديد ثم تفصل فيه بعد إلغاء الحكم المطعون فيه، أو أيدت الدائرة الإدارية فيما ذهبت إليه من قضاء¹²³⁰. وبالمقابل يجوز للمحكمة العليا في أحوال معينة إعادة القضية لمحكمة الاستئناف التي أصدرت الحكم؛ لكي تفصل فيها من جديد وبقضاء جديد، وترجع الأحقية في ذلك لكونها محكمة نقض¹²³¹. وقد ينقض الحكم المطعون فيه لمخالفته الاختصاص فتكتفي المحكمة العليا بالبت في موضوع الاختصاص، وربما تحدد المحكمة المختصة بنظر الدعوى.

الفرع التاسع - حجية أحكام المحكمة العليا في الطعون:

سبق القول أن الأصل في الأحكام القضائية أنه متى نال الحكم قوة الأمر المقضي فيه، امتنع على الخصوم في المنازعة التي يندرج فيها الحكم مناقشة المسائل التي فصلت فيها المحكمة، سواء كانت تلك المسائل متعلقة بأدلة قانونية أو واقعية، فحجية الأمر المقضي فيه هو حقيقة استقرار الحق في النزاع، وهو ما يُسلم به للأحكام القضائية من افتراض صحة ما تتضمنه من قضاء وسلامة الإجراءات المتبعة، وعليه فلا يجوز قبول دليل ينقض الحجة القضائية ذات القوة في الإثبات فيما فصل فيه بصراحة، أو ضمناً سواء في منطوق الحكم، أو في أسبابه المرتبطة به ارتباطاً وثيقاً¹²³². وإن كان هذا حال الأحكام القضائية، فإن ما تمتاز به الأحكام الصادرة عن المحكمة العليا في الطعون يجعلها ذات حجية مطلقة، فهي بذلك لا تقبل الطعن عليها بأي سبيل وحجتها تفوق وتعلو أي نظام في المجتمع حتى النظام العام. ونصت في هذا الشأن المادة 361 من قانون المرافعات بأن: "لا يقبل الطعن في أحكام محكمة النقض بطريق التماس إعادة النظر". وأيضاً المادة 393 من ق م التي تقضي بأن: "الأحكام التي حازت قوة الأمر المقضي تكون حجة بما فصلت فيه من الحقوق، ولا يجوز قبول دليل ينقض هذه القرينة، ولكن لا تكون لتلك الأحكام هذه الحجية إلا في نزاع قام بين الخصوم أنفسهم، أو ورثتهم أو خلفهم، دون أن تتغير صفاتهم، وتعلق بذات الحق محلاً وسبباً. غير أن هذا الأمر

¹²³⁰ من ذلك الطعن الضريبي رقم 39 لسنة 23 قضائية م م ع. السنة 15. العدد 1. ص 21. وأيضاً الطعن الضريبي رقم 6 لسنة 23

قضائية. م م ع. السنة 3. العدد 3. ص 43.

¹²³¹ من ذلك الطعن الضريبي رقم 27 لسنة 36 قضائية. بتاريخ 4، 3، 1990 م م ع. السنة 26. العددان 1، 2. ص 40.

¹²³² الكازغلي، محمد. المرجع السابق. ص 200.

مختلف في القانون الماليزي إذ أن أحكام المحكمة العليا تقبل الطعن أمام المحكمة الاستئنافية، ومن ثم أمام المحكمة الفدرالية الاتحادية فلا زال هناك أكثر من مرحلة قضائية.

وقد جعل المشرع لأحكام المحكمة العليا القوة ذات المقررة للقواعد القانونية التشريعية، من خلال ما نص عليه في المادة 31 من القانون رقم 6 لسنة 1982 بشأن إعادة تنظيم المحكمة العليا المذكور أن: المبادئ القانونية التي تقرها المحكمة العليا في أحكامها ملزمة لجميع المحاكم، وكافة الجهات الأخرى في ليبيا. وكذلك فقد نصت المادة 33 من القانون ذاته على أن: "يعاقب بالحبس والعزل الأشخاص المسئولون عن التنفيذ إذا امتنعوا عن تنفيذ أحكام المحكمة العليا، بعد انقضاء شهر من إنذارهم على يد محضر بوجود التنفيذ". وهو ما تحترمه وتعمل به المحاكم الأقل درجة، متوقعة أن أي أحكام تصدر منها مخالفة للقانون ستنقضه المحكمة العليا. بيد أن الأمر المهم في حجية أحكام المحكمة العليا أن ترتبط المسألة المقضي بها بذات الحق محلاً وسبباً، فلو اختلف الموضوع أو السبب في القضية، فإنه لا يمتنع على المتنازعين التنازع في موضوع الدعوى؛ لأنه من البديهي أنه لم يسبق البت في أحدهما (الموضوع أو السبب الجديد) من هذه المسألة التي نشأت¹²³³. وعلى الرغم من تلك الحجية إلا أن ذلك لا يمنع من رفع دعوى بطلان أصلية ضد حكم النقض الصادر، فمتى كان هذا الحكم فاقداً لأحد أركانه؛ فإنه يجوز رفع دعوى بطلب تقرير بطلان ويكون أمام المحكمة نفسها التي أصدرت الحكم، كما لا تتحدد هذه الدعوى بجمعها؛ لأن هذا الحكم يُعد معدوماً¹²³⁴. وبطبيعة الحال يسري كل هذا على الطعون الضريبية.

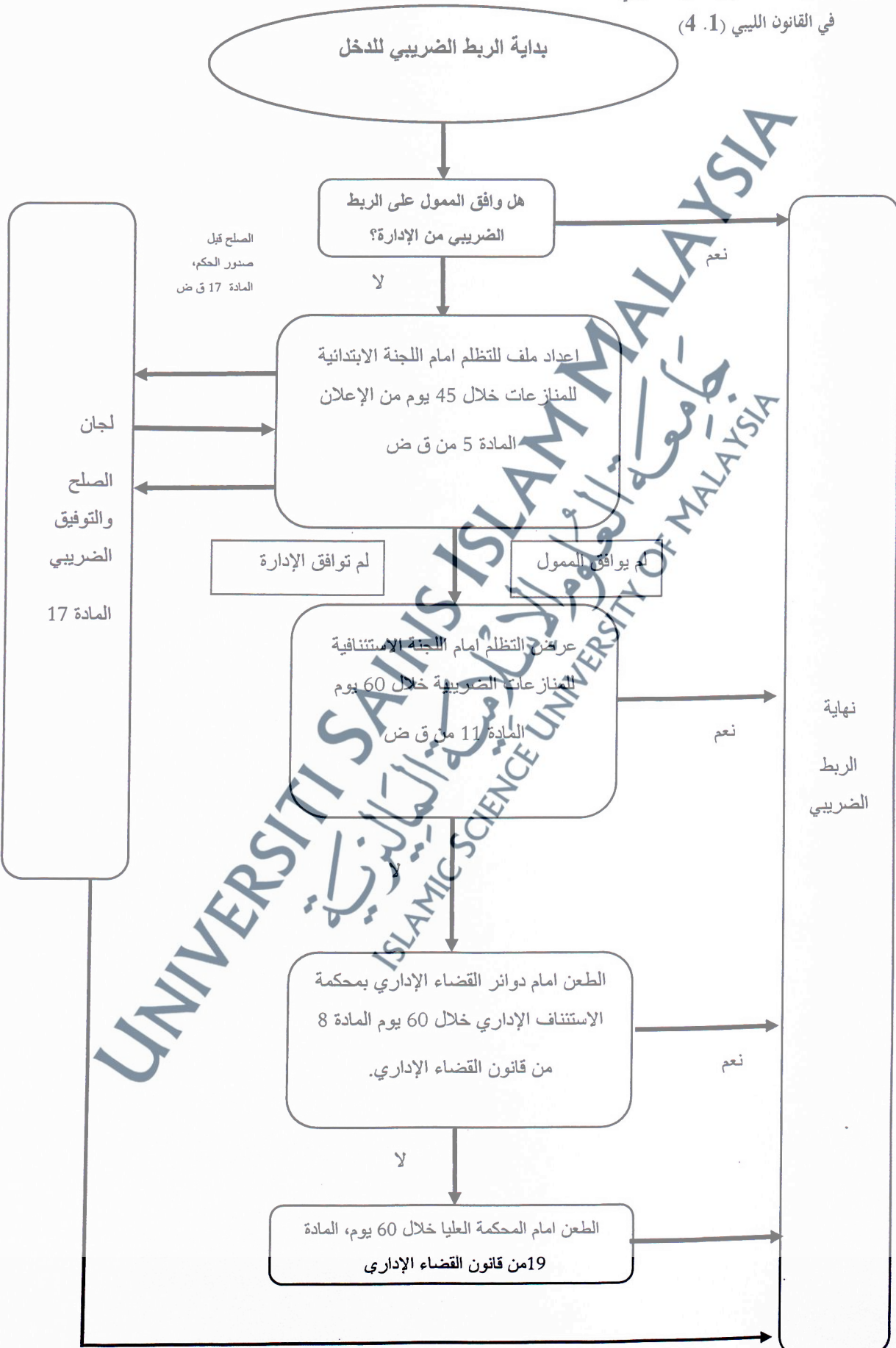
والرسم التوضيحي التالي يبين كافة إجراءات التظلم والطعن القضائي الضريبي طبقاً للقانون الليبي شكل

(1.4).

¹²³³ الطعن المدني رقم 8 لسنة 24 قضائية بتاريخ 24، 6، 1979 م. م ع. السنة 16. العدد 2. ص 106.

¹²³⁴ الصلاحي، محمد فوج. المرجع السابق. ص 440.

رسم لإجراءات التظلم والطعن الضريبي
في القانون الليبي (4.1)



المبحث الثالث- إنهاء الدعوى الضريبية (قضائياً) أمام القضاء الماليزي:

إن الحاجة إلى العدالة القضائية لا تزول أبداً فوجودها مرتبط بوجود الظلم والمنازعات، وحتى يختفي هذا الخلاف المتضمن للظلم، يجب على العدالة القضائية أن تقنع المتنازعين بأنها الحل الأمثل والأخير، وأن الحقيقة القضائية التي توصلت إليها من النزاع يطابق، أو يكاد يطابق الحقيقة الواقعية للمنازعة، فالعدالة ما هي إلا إدراك لجوهر الحقيقة، ولما كانت العدالة خطأ يبدأ بنزاع وينتهي بتسوية، أو حسم؛ فإنها ككل خط تحتاج إلى محكم إجرائي يدفعها إلى بلوغ محطاتها الأخيرة، وليس إذن بغريب أن عبارة الإجراءات (Procedure) باللغة الإنجليزية، والمستعملة في القانون الماليزي تعني التقدم والسير نحو الأمام¹²³⁵. وهكذا فإن العدالة تصنع من الحق على نحو بين المتنازعين من جهة، والقاضي من جهة أخرى، والنزاع طمس للحق وحكم القاضي إظهار لمعالمها، والقاضي ليس منعزلاً عن المتخاصمين بل متكامل معهما في النزاع، وهكذا يصبح الحكم إفرزاً لسلسلة من الإجراءات العادلة، ولعل هذا ما جعل النظام الأنجلوسكسوني يعد جوهر القانون ناشئاً أساساً من الحكم، كما أن القاعدة القانونية تصنع من الدعوى ومن الإجراءات¹²³⁶.

والحقيقة أن انتقال المنازعة الضريبية من المرحلة الإدارية إلى المرحلة القضائية يمثل عنواناً للفشل الضريبي الإداري برمته في الوصول إلى تسوية النزاع في مهده؛ فإن كان صدور القرار من اللجنة المفوضية يُعد نهاية المرحلة الإدارية للنزاع؛ فإن البحث عن فض حقيقي للمنازعة، يستوجب الانتقال إلى مرحلة أخرى ذات طبيعة، وإجراءات مختلفة وهي القضاء.

المطلب الأول- حق رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة العليا في ماليزيا:

الفرع الأول- رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة العليا: منح القانون للمفوضية الخاصة للمنازعات الضريبية في ختام جلسة الاستماع أن تعطي قرار التسوية في النزاع المطروح، أو تؤجل البت، وتصدر القرار في وقت لاحق، ريثما تتبين من صحة أسبابها. وعلى كل حال، فبعد صياغة قرار القضية المنظور فيها من قبل أعضاء اللجنة الخاصة، يتم إرساله أولاً إلى الطرف الذي كسب النزاع لصالحه؛ لإجراء التعديلات، أو الاقتراحات الضريبية، وبعد ذلك يتم الإرسال إلى الطرف الذي خسر الدعوى لنفس الغرض. ثم يتم إعداد

¹²³⁵ العياري، كمال. المرجع السابق. ص 6. وأيضاً انظر. p57,58. Ibid .2010. Jeyapalan Kasipillai

¹²³⁶ الصفحة السابقة.

الشكل النهائي من قبل المفوضية الخاصة التي تتحمل وحدها المسؤولية عن ذلك. وهذه الممارسة قائمة على نموذج المملكة المتحدة، وهو اتجاه ممارسة المحكمة الاستئنافية الاتحادية¹²³⁷. وحيث كان هناك استئناف من قرار المفوضية الخاصة، إما من قبل مكتب الإيرادات، أو دافعي الضرائب، ترفع القضية لجلسة الاستماع أمام المحكمة العليا¹²³⁸. وعملية إرسال مشروع القرار للطعن فيه، أو الحصول على تعديلات وآراء قانونية أمام القضاء، لا يعني أن الطرفين يمكن لهما إملاء طريقة، أو صيغة للطعن في القضية المنظور فيها¹²³⁹. والحقيقة أنه يمكن الطعن من قرار المفوضية الخاصة فقط عند وجود مسألة قانونية، أو مسائل مختلطة بين الوقائع والقانون. فقرار المفوضية الخاصة بتسوية المنازعات، لا يمكن إلغاؤه، إلا في الحالات التالية:

- هناك خطأ في القانون، أو سوء فهم في تطبيق القانون المعمول.
- إن القرار لا يتفق مع الحقائق الموجودة في المنازعة.
- لا يوجد أي دليل لدعم امتناعاتهم¹²⁴⁰.

وبعد سماع التظلم المرفوع في شأن المنازعة تصدر اللجنة قرارها النافذ- كما ذكر سابقاً- وعلى الرغم من كونه قراراً نهائياً، إلا أن نهايته مرتبطة بالبيداع القانوني المحدد للطعن فعدم الطعن على هذا القرار في الميعاد يجعل من قرار اللجنة نهائياً، ولا يجوز إثارة النزاع بأي حال من الأحوال، وبالمقابل، إذا ما تم الطعن في القرار خلال المدة القانونية فيجب أن يكون أمام القضاء. وبالنظر إلى القانون الماليزي من الممكن رفع دعوى قضائية في قرار اللجنة على أساس نقطة قانونية مباشرة أمام المحكمة العليا؛ لأخذ رأيها في المنازعة المستمرة؛ والملاحظ على هذا الأمر أن المحكمة العليا محكمة قانون، وهذا ما يقضي به القانون¹²⁴¹، فالصلاحيات الممنوحة

¹²³⁷ See Tee v The Comptroller of Inland Revenue -1970- 2 MJL 117.

¹²³⁸ An Appeal to the High Court can be taken only on the point of Law (paragraph 34, Schedule 5 of the ITA). An appeal must be lodged within 21 days of service of the deciding order(paragraph 35, Schedule 5 of the ITA). A High Court may upon application extend the period of 21 days (paragraph 36, Schedule 5 of the ITA). Under paragraph 39(b),a High Court can remit a case to the Special Commissioners with the opinion of the Court but where a case is stated for an opinion of a High Court, there can be no appeal to the Federal Court in respect of the opinion. See in Re XY & Company -1967- 1 MLJ 161 and -1966- 2 MLJ 11.

And see Choong Kwai Fatt. 2010. Ibid. P577.

¹²³⁹ Arjunan Subramaniam. Ibid. P 779.

¹²⁴⁰ Choong kwai Fatt. 2010. Malaysian Taxation. Sixteenth Edition. InfoWorld. P577. And See Edwards v Bairstow Harrison 36 TC at p 229. Note : Appeal to the Privy Council was abolished for cases decided after 31.12.83.for more see Arjunan Subramania.ibid. p782.

¹²⁴¹ SIM EWE EON. Ibid . 41

للمحكمة العليا تخولها سماع نقطة قانونية حول النزاع، كما لها أن تحدد النقاط التي بنت عليها لجنة المنازعات الحقائق¹²⁴². إذاً وظيفة المحكمة العليا هي وضع أصبعها على نقطة قانونية ضرورية لتحديد مرتكز قرار اللجنة المفوضية الخاصة، والتي قد تعاكس نقاط الحقائق، لأنها لو كانت منسجمة النقاط القانونية مع الحقائق لما كان هناك داع للنظر في القضية¹²⁴³، وهو الحال ذاته عند القانون الليبي فحينما تصل القضية إلى المحكمة العليا، ينظر إليها بوصفها محكمة قانون.

وعلى العموم، فالمحكمة العليا تقوم بوظيفتين هما: الحفاظ على تفسير القواعد القانونية في جميع أرجاء المجتمع، وهكذا تتأني وحدة القانون في المجتمع كما يتأكد بذلك مبدأ المساواة للأشخاص في المجتمع. أما الوظيفة الثانية فهي رقابة تطبيق القضاء للقانون، ومن هنا جاءت أهمية تنظيم طرق الطعن في الحكم للتوصل به إلى نقض الحكم المخالف للقانون. ولهذا ترى المحكمة العليا أن الطعن أمامها في هذا المنازعة ذات الطبيعة الخاصة يفتح الباب لنزول الحكم المطعون فيه بميزان المشروعية، واتباعاً للدستور الذي ينظم روابط القانون والحقوق، وللمحكمة أن تنزل حكم القانون في التسوية في النزاع على الوجه الصحيح. كما أن للمحكمة العليا متى اقتضت الضرورة السماح بتقديم أسباب وأوجه دفاع جديدة غير تلك التي أبدت أمام اللجان المفوضية ما دامت ترى في ذلك وجه العدالة، والمصلحة القانونية، ونظراً لطبيعة المنازعة الضريبية وما يترتب عليها من آثار، على الرغم من كونه طريفاً طبق المجال وغير عادي للطعن تجري فيه محاكمة الحكم الصادر وليس محاكمة حقوق المتنازعين، ولهذا يرى بعض القانونيين أن الطعن في القضية الضريبية أمام المحكمة العليا ذو طبيعة ذاتية يختلف عن غيره من القضايا¹²⁴⁴. وبالتالي ستكون الدعوى أمام المحكمة العليا المختصة في الولاية التي رفع فيها التظلم تابع للاختصاص¹²⁴⁵، فعملاً بالقواعد المكانية للاختصاص يحق لكل من إدارة الضرائب والممول رفع الدعوى أمام المحكمة التي يقع في دائرتها محل إقامته المعتاد، أو مقر المنشأة التجارية أو مكان إدارة الضرائب، وليس معنى هذا أنه يحق له الطعن الضريبي أمام كل المحاكم في آن واحد، وإنما له حق الخيار أمام إحداهن.

¹²⁴² Ibid. p41.

¹²⁴³ Ibid. p42.

¹²⁴⁴ Ibid.42,43,44.

¹²⁴⁵ Ibid.32.

وقد حدث أن المفوض مارس سلطاته الدستورية على نحو غير قانوني، وغير معقول؛ بحيث أصبح عمله مفتوحاً للمراجعة القضائية¹²⁴⁶. "فكما يقول أحد الباحثين الماليزيين:" أنه من بديهيات القانون الضريبي أن يعرف دافع الضريبة طبيعة وحجم التقييم الضريبي الذي تقرر على دخله، أيضاً إذا تغير التقييم يجب أن تعرف الأسباب التي دعت إلى ذلك، فإن لم يتأتى له ذلك إدارياً، يلجأ للاستئناف للبيان، وتأكيد ذلك"¹²⁴⁷. وهكذا يُعتبر هذا الطريق العلاج الأخير للنزاع عن طريق المراجعة القضائية، ولا يجب أن يكون حيث تتاح سبل أخرى لحل المنازعات. فإن القاعدة العامة في المراجعة القضائية لضريبة الدخل لا تتوفر إلا في ظروف محدودة (يشترط اليها عادة من قبل المحاكم بأنها "استثنائية الظروف". حتى إذا قبلت المحكمة أن دافعي الضرائب قد يكون لهم على الأرجح أسباب معقولة للتوصل إلى علاج، وكانت دائماً تعتبر أمرين هاميين: أولهما أن لا تتوفر وسائل أخرى يمكن بموجبها الطعن في القرار وتسوية النزاع. وثانيهما: ان المحكمة بطيئة في ممارسة سلطتها القضائية المحققة¹²⁴⁸.

الفرع الثاني - إجراءات رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة العليا:

متى رغب الطرف المتضرر، أو الغير راضي بالتسوية - سواء كان الممول الضريبي، أو إدارة الضرائب - في رفع الدعوى أمام المحكمة العليا ضد قرار اللجنة المفوضية لتسوية الضرائب، عليه التقدم بطلب عن طريق رفع دعوى إلى قلم اللجنة خلال 21 يوماً مرفقاً بمبلغ قدره RM 10، تقوم المفوضية الخاصة بإعداد القضية المنصوص عليها لنظر المحكمة العليا، طبقاً للفقرة 34، 35 من الجدول رقم 5 ITA. حيثُ تنصان على أن: "يحق لكل من الطرفين المشاركين في الإجراءات المقدمة أمام المفوضية الخاصة بتسوية التظلم في مسألة قانونية ضد القرار النافذ في هذه الإجراءات، بما في ذلك القرارات النافذة تحت طائلة البند 26 ب، يطالبوا اللجنة المختصة بعرض القضية أمام المحكمة العليا ودفع الرسوم المقررة لكاتب المحكمة في ذلك الوقت كما يبينه من وقت إلى آخر الوزير المالي"¹²⁴⁹. كما تنص المادة 35: على أن: "الطلب بموجب الفقرة 34 يُسلم إلى

¹²⁴⁶ Wan Azlan. Ibid. P 182 .

¹²⁴⁷ "It is axiomatic that the taxpayer must know the nature of the assessment which was being made on him. It is equally axiomatic if the nature of the assessment changed the taxpayer must know of the change and of the reasons why it was made, so that it could be confirmed on appeal. The real difficulty was that [the appellant] was given no opportunity to be heard on the revision made or its effect on the issue." . Ibid. P.201 .

¹²⁴⁸ Ibid. P187 ,177.

¹²⁴⁹ Further appeals

34. Either party to proceedings before the Special Commissioners may appeal on a question of law against a deciding order made in those proceedings (including a deciding order made pursuant to

القلم خلال 21 يوماً، بعد تسليم الشخص الذي يُريد الطعن من أجل استيفاء حقه الذي يدعيه". وهذا ما يؤكد خبر لجنة المنازعات الضريبية: بأنه عندما يكون كل من المتنازعين غير راضٍ عن القرار من الناحية القانونية، فمن الممكن رفع دعوى لهما من خلال قلم اللجنة الضريبية، وتسمى بالدعوى المشتركة¹²⁵⁰. وهو ما يختلف عن القانون الليبي الذي يفرض على يرغب في الذهاب إلى القضاء للطعن في قرار لجنة التظلمات أن يرفع الدعوى بواسطة محام مقيد بجدول المحامين مباشرة، وليس بمساعدة أي محام.

وأما عن تكلفة تجهيز النسخ والعمل الإداري فيتم دفعها لقلم لجنة المنازعات، والذي بدوره سيقوم بإرسالها إلى قلم المحكمة، ومن الممكن أن يطلب من القلم أن يضع مبلغاً كبيراً لتغطية المصاريف، وإذا رفض الراغب في رفع الدعوى سترفض القضية لا محال. وبعدها يقوم أمين سر اللجنة بإرسال أوراق الدعوى للمسجل للمحكمة العليا، ونسخ أخرى إلى باقي أطراف الدعوى الضريبية¹²⁵¹، ولو حدث أن المتظلم ليس لديه وقت خلال 21 يوماً لرفع القضية بحق لمأن يطلب تمديد للمدة من المحكمة العليا ليتجهز تماماً¹²⁵². والجدير بالذكر أن مسؤولية النماذج والأوراق، والنقاط التي أدرجت في للدعوى المرفوعة، والموقعة هي مسؤولية مشتركة بالتضامن لأعضاء اللجنة وليست فردية¹²⁵³.

وفي هذا الشأن نص المشرع الماليزي الضريبي¹²⁵⁴ أن: يدفع المتظلم للكاتب مصاريف القضية، كما هو موضح في لائحة الأسعار من وقت لآخر بواسطة الوزير المختص. وتقضي الفقرة الثانية أن: "اللجنة ربما في أي

subparagraph 26(b) or (c) by requiring the Special Commissioners to state a case for the opinion of the High Court and by paying to the Clerk at the time of making the requisition such fee as may be prescribed from time to time by the Minister in respect of each deciding order against which he seeks to appeal. *Ins. Act A108: s.2*

35. A requisition under paragraph 34 shall be in writing and shall be sent or delivered to the Clerk within twenty-one days after the service on the intending appellant of the order against which he seeks to appeal.

والملاحظ على هذه الفقرة الهامة أن بداية سريان مدة الطعن تبدأ من اليوم التالي لاستلام أو إعلان القرار كما هو مبين أعلاه وليس من يوم الاستلام.

¹²⁵⁰ SIM EWE EONG. Ibid.33

¹²⁵¹ 38. When a case has been stated and signed in accordance with paragraph 37, the Clerk shall transmit it to the High Court and serve a copy of it on the parties to the proceedings in respect of which it is stated.

¹²⁵² 36. The High Court on the application of an intending appellant made by summons in chambers may extend the period of twenty-one days mentioned in paragraph 35.

¹²⁵³ Ibid. p40.

¹²⁵⁴ 37A. (1) The appellant shall pay to the Clerk the cost of preparing the case stated at such rate as may be prescribed from time to time by the Minister.

(2) The Special Commissioners may at any time before a case stated is transmitted to the High Court require the appellant to deposit with the Clerk a sum which in their opinion will cover the cost of preparing copies of the case stated for the High Court and the parties, and where they do so they may

وقت يحق لها قبل إرسال القضية للمحكمة العليا أن تطالب بضمانة مالية عن طريق الكاتب، بما تقدر حسب رأيهم، وبما يغطي تكاليف إعداد النسخ للقضية المعروضة أمام المحكمة العليا، وفي حالة فشل المدعي، ولم يدفع المال من حق اللجنة أن تمنع استمرار بدء القضية، أو أنها لا ترسلها للمحكمة أساساً". هذا وتقضي الفقرة الثالثة: أن "لكل من أطراف النزاع الحصول على نسخ إضافية من القضية المعروضة بموجب مبلغ مالي يدفع أيضاً". إذا يُستنتج من ذلك أن اللجنة الخاصة يحق لها إسقاط الدعوى، ما لم يدفع الممول الطاعن الرسوم المتعلقة بالدعوى كاملة، أو جزء منها ضمن المدة المحددة، وهذا فارق آخر بين القانونين الماليزي والليبي، ففي الأخير من يقرر إسقاط الدعوى هي المحكمة المختصة، وبناء على إجراءات شكلية أو أمور قانونية. كما أنه من المتفق عليه قضاءً أنه في حالة وفاة أحد المتنازعين، أو فقدانه لأهلية الخصومة، أو زوال صفة من كان يباشر الدعوى، في هذه الحالة توقف المحكمة السير في الدعوى. كما يجوز للمحكمة أن تقرر وقف الدعوى، وليس إسقاطها، وذلك متى رأيت أن الحكم في القضية معلق على الفصل في مسألة أخرى يتوقف عليها الحكم القضائي.

ويشير Arjunan في هذا الشأن إلى أن الإجراءات أمام المفوضية الخاصة للمنازعات، والمحكمة العليا مختلفة، واصفاً القضية أمام المفوضية الخاصة والمحكمة العليا: فهي مثل ارتداء المعطف والرداء. فالاستئناف إلى المحكمة العليا يتخذ بناءً على نقطة في القانون، وليس بناءً على الوقائع تماماً طبقاً للفقرة 34، الجدول 5 ITA. فكل ما هو معتبر نقطة من مسائل القانون، وما هو حقيقة من الوقائع، أو ما هو مسألة من مسائل القانون المختلط بين الوقائع والحقائق، تختص به المحكمة العليا، وغالباً ما يكون واضحاً، ولكن هناك مجالاً للتداخل لنجاح الطعن في المحكمة العليا، أو الدفاع الناجح؛ لاستئناف قرار المفوضية الخاصة بواسطة إدارة الإيرادات، فيما يأتي بعض العوامل الأساسية:

أ- عدم افتراض أن القاضي يعلم القانون، فيلزم تقديم عريضة مكتوبة بالتفصيل.

ب- بالإشارة إلى الأخطاء القانونية التي وقعت فيها المفوضية الخاصة، أو الأسباب التي تدفع لاعتبار اللجنة الخاصة على صواب.

refrain from stating the case or prevent the case stated from being transmitted to the High Court unless the required deposit is made.

(3) Any party to an appeal may obtain from the Clerk extra copies of the case stated on payment of such fee as may be prescribed from time to time by the Minister. *Ins. Act A108: s.2*

ج- دحض وجهة نظر الإيرادات، فقرة بعد فقرة¹²⁵⁵.

الفرع الثالث- نظر المحكمة العليا للدعوى الضريبية:

من المبادئ العملية في الطعن في الأحكام، والتي هي مبادئ راسخة استقر عليها القانون والاجتهاد الفقهي، والقضائي أنه بموجب البند 39 من الجدول السابق، تتولى المحكمة العليا النظر، والبت في أي مسألة من مسائل القانون التي تنشأ على أساس كل حالة من الحالات المنصوص عليها في البند 34 فلها أن تأمر بالتقييم لهذه القضية بتأكيد، أو تعديل، أو إلغاء التقييم، ولها أن تحيل القضية إلى لجنة تسوية المنازعات، ولها أن تجعل الأنظمة الأخرى عادلة ومناسبة¹²⁵⁶. كما وضع المشرع أمرين مهمين يجب أن تحتاط لهما المحكمة العليا، وأن تعمل لهما، طبقاً للبند 37 من الجدول السابق¹²⁵⁷. وهما: وضع الحقائق كما وجدت من قبل أعضاء لجنة تسوية المنازعات الضريبية. والثاني: أن يكون القرار المطعون ضده موقفاً من جميع أولئك الأعضاء الذين سمعوا المرافعة، وفي حالة عجز أحدهم عن التوقيع بسبب قانوني جاز لأحدهم التوقيع على زميله. وهكذا تشجع المحكمة في تحديد وجهة نظر اللجنة بكونها خاطئة، أو صائبة طبقاً للقانون، وهناك أسلوبان ممكنان تتبعهما المحكمة، وهما: أولاً، يمكن أن تظهر من الأسباب استندت عليها في هذه القضية، قد أسيء فهمها قانوناً من قبل المفوضين. الأسلوب الثاني هو المقارنة بين الصياغة القانونية مع الحقائق الأولية التي وجدت من قبل المفوضين، وهل هناك تناقض بين الأدلة بعضها البعض، أو بينها وبين الحقائق¹²⁵⁸.

وهذه قضية واقعية وقعت في Preston في بريطانيا أمام مجلس اللوردات¹²⁵⁹، حيث جادل المستأنف إدارة الإيرادات في جميع ملابسات القضية، كونها مارست سلطاتها التقديرية الضريبية على نحو غير عادل،

¹²⁵⁵ Arjunan Subramaniam. Ibid. P 779

¹²⁵⁶ 39. The High Court shall hear and determine any question of law arising on a case stated under paragraph 34 and may in accordance with its determination thereof-

(a) order the assessment to which the case relates to be confirmed, discharged or amended;

(b) remit the case to the Special Commissioners with the opinion of the court thereon; or

(c) make such other order as it thinks just and appropriate.

¹²⁵⁷ 37. A case stated under paragraph 34-

(a) shall set forth the facts as found by the Special Commissioners, the deciding order and the grounds of their decision; and (b) shall be signed by the Special Commissioners who heard the appeal (or, if any of them are incapacitated from signing by reason of death, illness, absence or any other cause, by such of them as are able to do so).

¹²⁵⁸ Wan Azlan. ibid. P .176.

¹²⁵⁹ In Preston, the appellant who was formerly with the Ross minster group of companies, sold his shares in Gymboon Ltd. to Broadfoth Ltd, a company controlled by his employer. The sale took place in January 1977. In May 1978, he received a letter from the Revenue requesting a meeting to discuss his

وغير قانوني. فبناء على مدار بين المتنازعين تبين أن وقائع القضية كانت أن أحد المكافين بالضريبة الدخل تظلم كونه كان مع شركة، وباع أسهمه في شركة قايم بون المحدودة، وتم هذا البيع في يناير 1977م، وفي مايو 1978، استلم خطاباً من مكتب إدارة الضرائب للاستفسار عن ضرائب أرباحه عن سنوات 75، 76، 77، 78، وطلبت منه إيضاحاً كاملاً، ومعلومات عن الظروف التي تم فيها البيع؛ لأسهمه في شركة Gym boon Ltd فرد المتظلم بالقول: إن الأرباح السابقة كانت نتيجة عمل الشركة، وأن البيع لم يكن تهرباً من الضرائب. وعزم الممول على التظلم من هذه المطالبة الضريبية، والتي رآها غير قانونية. ثم دار اتفاق بينه وبين إدارة الضرائب، أسفرت نتائجه عن مقياضته: إذا لم تطعن يا ممول في الميعاد المحدد بحسب ما تزعم، سنلغي الضرائب المفروضة عليك، ولن نعدّه تهرباً ضريبياً. والتزم الممول بالاتفاق. وعند انتهاء ميعاد التظلم. قدمت إدارة الضرائب الأوراق للقضاء لتعده مهرباً، وطلبت به بالضرائب المستحقة عليه. وكان دفاع الممول المتظلم بأن إدارة الضرائب مارست عليه سلطات مطلقة، جانب العدالة بالاحتيال عليه، وخرقت الاتفاق بينهما، وأنها حينما تأكدت أن فرصته القانونية قد انتهت، استغلت فرصتها القانونية. والمشكلة أن الممول المتظلم لم يستطع أن يثبت هذا الأمر على إدارة الضرائب. وصرح Lord Templeman¹²⁶⁰: أنه في الاستئناف أمام المحكمة العليا يمكن تصحيح كل أنواع الأخطاء القانونية. ويمكن لدافعي الضرائب الحصول على حقهم بالقانون. ولذلك كان من المعقول أن نتوقع من دافعي الضرائب استفاد سبل الانتصاف المنصوص عليها، وأما

tax returns for the years 1975/76 and 1977/78. When asked in writing to provide further information including the circumstances in which the shares in Gym boon Ltd. had increased significantly in value between 1976 and the company's disposal in 1977, the appellant replied that this was due to substantial profits derived from the company. It was later agreed that the appellant's documents would be returned if he would withdraw his claims to relief for certain capital losses as well as for interest payments made to a Rossminster company. In September 1982, in spite of the "agreement", the Revenue issued a notice under s. 460(6) of the Taxes Act 1970, putting into operation the machinery for the cancellation of a tax advantage. This was done after the Revenue had received information that the sale of Gymboon Ltd. was made in a tax avoidance arrangement. By the time the notice was served, it was too late for the appellant to claim the reliefs, which he had not claimed in reliance on the original agreement. Wan Azlan. *ibid.* P184.

¹²⁶⁰ In the House of Lords, the appellant argued that the Revenue had in all circumstances of the case exercised its discretion unreasonably as to make it an unfair and unlawful exercise of power. The House of Lords held, on the true construction of the correspondence between the parties, that the Revenue did not undertake to abstain from doing what they had in fact done, and as such the question of them being in breach of the alleged agreement did not arise. In the leading judgment, Lord Templeman; expressly stated that on appeal the High Court could correct all kinds of errors of law, including errors which might otherwise be subject of judicial review. Since the corrections sought by the taxpayer could be obtained under s. 56 it was therefore reasonable to expect the taxpayer to exhaust the remedy provided. It is important to put this decision in its proper perspective, observing what it decided and not merely what it appears to have decided. Wan Azlan. *ibid.* P185.

إدارة الضرائب فقد طبقت القانون، و كانت محقة، وأن المتظلم لم يطعن حينما كان الطعن متاحاً. ومن المهم وضع هذا القرار في منظوره الصحيح، ومراقبة ما قررت اللجنة الخاصة، وليس مجرد الموافقة عليه.

ولو فرض جدلاً أن هذا الاتفاق وقع بالفعل. فإنه محل نظر؛ كونه وقع باطلاً في أساسه، وكان مخالفاً للقانون؛ لأن التفاوضي عن جرم بالتهرب الضريبي كان القانون قد جرمه مقابل النزول عن تظلم لايحوز قانوناً. والأمر الأكثر أهمية في قضية بريستون ليس القرار في حد ذاته، وإنما كيفية تفسير السيد تلمبان والذي مفاده: إن ممارسة السلطة التقديرية للإيرادات غير عادلة، وإن الممول الطاعن فشل في إثبات ما يدعيه من حق في طعنه¹²⁶¹. يستنتج من القضية برمتها أن إدارة الضرائب مارست سلطات غير مشروعة على الممول وهذا الأخير لم ينجح في إثبات هذه السلطات الغير مشروعة أمام القاضي، فكثير من القضاة يشعر بالحقيقة ولكن ما لم تستند على دليل فلن يستطيع الحكم.

الفرع الرابع- التكاليف المفروضة قضائياً:

في حالة فشل الاستئناف، وبالمالي حيران القضية بالنسبة لأحد الأطراف، يجب دفع التكاليف للطرف الآخر. عادة ما تكون التكاليف ضمن نطاق RM 10000 إلى RM 40000 تبعاً لتعقد القضية الضريبية¹²⁶². والجدير بالذكر ما قضت به المادة 28 من قانون القضاء الماليزي لسنة 1964¹²⁶³ إذا جاء فيها: "مع مراعاة القوانين المعمول بها، لايحوز رفع دعوى أمام المحكمة العليا في أي قضية مدنية أو نزاع مدني ذي قيمة أقل من RM 10000، ما لم تكن القضية في مسألة قانونية". ومسألة ما إذا كان موضوع الدعوى متعلقاً بقانون أو بوقائع فمترك لتقدير القضاة. والملاحظ أن المبلغ كان مقدراً \$ 100، ثم عدل إلى RM 5000، ثم استحدث الآن مبلغ RM 10000.

¹²⁶¹ Perhaps the most interesting element in Preston is not the decision itself but the principle explained by Lord Templeman to the effect that the exercise of discretionary power by the Revenue may be reviewable if it is exercised "unfairly". In Preston, the appellant failed to prove this unfairness. Wan Azlan. Ibid. P186.

¹²⁶² Arjunan Subramaniam. Ibid. P 780.

¹²⁶³ Civil appeals

28. (1) Subject to any other written law, no appeal shall lie to the High Court from a decision of a subordinate court in any civil cause or matter where the amount in dispute or the value of the subject-matter is *ten thousand ringgit or less except on a question of law. *NOTE--The original provision was "one hundred dollars" (Revised 1972). Previously "Five hundred ringgit" see Act A279.

الفرع الخامس - مصير الحقائق التي نشأت أمام المفوضية الخاصة للمنازعات الضريبية:

من المهم الوقوف على الحقائق ذات الصلة بالقضية التي قُدمت إلى المفوضية الخاصة. فعندما يرسل الاستئناف إلى المحكمة العليا، لا يمكن إدخال أي وقائع جديدة غير تلك التي تم نظرها، والتي بُني عليها القرار في التسوية. ومن هنا يصبح إعداد الوثائق، والشهود على درجة من الأهمية القصوى. إذ إن مهمة المفوضية الخاصة لتسوية المنازعات هي اكتشاف الحقائق والوقائع، ومن الحق أن يستقر الوضع الضريبي للممول على أساس أرباحه الفعلية كما هو مقدم من الأدلة، ولكن في بعض الحالات تنشأ بعض الخلافات، وأهمها الآتي:

أ - . يكون للمفوضية الخاصة وجهة نظر مختلفة عن واقع الحقائق المادية، وبالتالي يحدث الفشل في تسجيل الحقائق بناءً على المواد التي قدمها محامي دافع الضرائب.

ب - . بعض الوقائع المادية الهامة التي تم عرضها في الأدلة، ولكن المفوضية الخاصة اقتنعت بعدم عرضها.

ج - . قد لا تكون بعض الوقائع ضمن الأدلة، ولكن المفوضية الخاصة تعتقد تضمينها في الحقائق الضريبية.

في حالة يأس محامي المكلف، فالخيارات المتاحة هي كالاتي:

أ - . إذا لم يتم الوصول إلى الحقائق المادية المبرمة، فيجب القيام بتقديم الطلب على مستوى المحكمة العليا، لإحالة أو إرجاع القضية إلى المفوضية الخاصة.

ب - . في حالة الحقائق التي تم العثور عليها، ولا تؤيدها الأدلة، تكون المفوضية الخاصة قد أخطأت في القانون، ويجوز إرجاع القضية إلى المفوضية لتأييد الحقائق¹²⁶⁴.

¹²⁶⁴ Mrs;Shimo Raman. Assistant Executive Director Of Income Tax Authority Department. Jalan Duta. Koala lampur. Malaysia. Tel;0362091000. Fax; 31387.And Mr. Mohammad Zahirruddin. Assistant Executive Director Audit Income Tax Authority Department. Jalan Duta. Kuala lumpur. Malaysia.Tel;0362091000.

تم تأكيد مصير تلك الحقائق مع الأخوين المذكورين أعلاه. والملاحظ أن المحكمة العليا يقع عليها نقض الأحكام ومسئولية الرقابة على صحة تطبيق القانون فهي لا تعتبر درجة من درجات التقاضي، ولهذا أطلق عليها محكمة القانون العليا كما هو الحال في ليبيا، وإن كان الأمر مختلفاً في ماليزيا لأنها تعد طريق طعن عادي، ولكنها تحتفظ بنفس التسمية. وتسمى في بعض البلدان الأخرى بتسميات مختلفة كمحكمة التمييز

وحيال هذا العبء الإثباتي؛ فإن تطبيق فلسفة الموازنة بين حقوق الإدارة التي تسعى لمقاومة التهرب وجباية أكبر قدر ضريبي ممكن، وبين ضمانات الممول بالأداء الأقل. فبين لا مساواة يفرضها واقع النزاع الضريبي، ومساواة يفرضها العدل، بدت مهمة القاضي الماليزي شاقة، فبين الموجود وما يجب وجوده بخصوص الإثبات هوة، أو بون عميق لا يكاد يعرف له مستقر، وحيال هذا العبء بادر القضاء بحل لعله يفلح معها، ففي السابقة القضائية لحكومة ماليزيا وجهة أخرى¹²⁶⁵ (Government of Malaysia & Anor)، استند دافع الضريبة في حجة الدفاعية على أن إشعارات التقييم الإضافية التي يبلغ مجموعها أكثر من RM 1000000 قد بُنيت على أساس التخمين، وكان إصدارها بشكل ضار، وكعمل انتقامي (كيدي) على إثره قدم المدعى عليه إشعاراً للأمر بتحويل الدعوى (إلى المحكمة العليا) لدحض الإشعارات الإضافية المقررة. وفي الاستئناف المقدم أمام المحكمة العليا، تقررت المحكمة أنه لم يكن هناك أي أدلة لدعم الادعاءات بسوء القصد والانتقام، والتي تثبت أن الإدارة لم تكن قادرة حيال الإيرادات على إجراء تقييم مناسب، وبسبب عدم قيام المدعى عليه بالامتثال للإشعارات المعدلة والصادرة له، يمكن القول أن السلطة التقديرية لا تزال مع المحكمة للعمل عن طريق المراجعة القضائية، وهو يعد أمراً صحيحاً، لكن عندما يكون هناك حكم للطعن متاح لمقدم الطلب، لا ينبغي أن يصدر عادة أمر قضائي بالمراجعة، ما لم يكن هناك نقص واضح بالنسبة للاختصاص القضائي، أو الفشل الصارخ في أداء بعض الواجبات القانونية، أو في الحالات المسببة خرقاً خطيراً لمبادئ العدالة الطبيعية.

وكذلك في السابقة القضائية HZHS n DGIR¹²⁶⁶ (Mandamus and Certiorari)، كانت الوقائع على النحو الآتي: رفع مدير الضرائب DGIR دعوى تقييمات إضافية ضد س. ثم قام س بتقديم استئناف إلى المفوضية الخاصة لضريبة الدخل. وتم قام س من طرف واحد بتحويل الدعوى بموجب الأمر 53 اللائحة 1 من النظام الداخلي للمحكمة. في عام 1980 تم إصدار الأوامر التالية من المحكمة العليا:

(أ) Centiorari فيما يتعلق بإبطال التقييمات الإضافية.

(ب) Mandamus إلى DGIR للنظر في جميع الوقائع والوثائق التي قدمها س لتحديد التقييمات الضريبية الإضافية. غير أن س ادعى أن هناك ارتكاباً لخرق العدالة الطبيعية بواسطة DGIR قائلاً: إنه لم يجد

كما هو الحال في العراق والكويت وسوريا، وتسمى محكمة النقض في مصر وفرنسا، أما في المغرب فيطلق عليها تسمية المجلس الأعلى، وفي تونس تسمى محكمة التعقيب. وفي بعض الدول الأخرى تسمى محكمة التفسير.

¹²⁶⁵ [1987] 2 MLJ 185 [KL Supreme Court][Appeal N0 138 of 1986].

¹²⁶⁶ [1991] 1 CLJ 746.

نفسه مضطراً إلى استنفاد حقه في الاستئناف في إطار التسلسل الهرمي الإداري، ولا حاجة لاستنفاد حقه في الاستئناف أمام محكمة قانونية في السعي للحصول على أمر بتحويل الدعوى Centiorari .

الفرع السادس - مزيد من الأدلة الضريبية طبقاً للفقرة 40 من الجدول 5 ITA :

إن الإثبات القانوني الضريبي يقصد به: إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق المحددة قانوناً على وجود واقعة ضريبية ترتب آثاراً قانونية. وطبقاً للقواعد العامة والتي أساسها الشريعة الإسلامية أن البيئة على ادعى، فالأصل أن يقع الإثبات على الدائن صاحب الحق، وهو إدارة الضرائب أمام المدين الذي هو الممول. غير أن هذا الالتزام يتصف هنا بالعموم، فحينما يكون الالتزام في حق الملايين من الممولين؛ ولاسيما في ماليزيا، فالالتزام ضروري، وواضح للمصلحة العامة، وأمام هذا الأمر تم الخروج عن الأصل العام في الإثبات، وأصبح عبء الإثبات ملقى على المدين، بدلاً من الدائن؛ لأن الدائن هو الصالح العام، والنزاع على حق ومال عام، بل إن القانون الضريبي يلقي على المدين (الممول) خروجاً على هذا الأصل أيضاً بأن يكشف عما التزم به مالياً، مما حققه من أرباح تجاه إدارة الضرائب. ولهذا فالمحكمة العليا لديها السلطة لإرسال القضية مرة أخرى إلى المفوضية الخاصة للتعديل، أو للعثور على مزيد من الحقائق الضريبية، وتقوم بإثبات بيانات تكميلية. ومع ذلك فهذا الحكم، لا يعني أنه عندما أعطيت فرصة كافية للدافع الضرائب لاستدعاء الشهود أنه يجوز له الآن الحصول على سماح للاستماع إلى أدلة جديدة. ويمكن تحويل القضية موضع النظر من قبل المحكمة العليا إلى اللجنة الخاصة للبحث عن مزيد من الحقائق¹²⁶⁷. فالقضاء يمتلك سلطات واسعة في هذا الشأن لتحويل القضية إلى لجنة المنازعات، أو إعادة النظر فيها بشكل آخر، والتأكد من امتثال الإجراءات السابقة لقواعد العدالة الطبيعية¹²⁶⁸.

¹²⁶⁷ See Consolidated Gold fields plc v MC -1990- STC 357 and Wittles v Uniholdings Ltd -1993- STC 671.

. مع ملاحظة أن مبدأ إستوبل لا يجدي نفعاً هنا ضد المدير العام . انظر السابقة القضائية لمصنع المطاط ضد ليم بينج يو وآخرين . Lam Eng Rubber Factory (M) Sdn Bhd v Lim Beng Yew & Ors -1994- 4 AMR 2370.; Bousted Trading -1985- Sdn Bhd v Arab Malaysian Merchants Bank Bhd -1995- 3 AMR 2871.see more Arjunan Subramania. ibid. p782.

¹²⁶⁸ Wan Azlan. ibid. P179.

وهناك حالات لا تكون فيها الحقائق المتحصل عليها من قبل أعضاء اللجنة الخاصة كافية للبت في أي قضية، أو الحاجة إلى حقائق إضافية أخرى. وقد وضعت مبادئ توجيهية بشأن مسألة التحويل لاستخدام اللجنة خاصة في بعض السوابق القضائية¹²⁶⁹، وهو كالاتي:

أولاً- النتائج من الحقائق؛ في الواقع هي ترجع للمفوضين. فلا يمكن صرف التعليمات إليهم بشأن الحقائق، ولا بشأن الطريقة التي يعبرون بها عن نتائج ما توصلوا اليه.

ثانياً- يحق للأطراف أن تتوقع أن المفوضية في القضية سوف تعمل على ذكر الحقائق التي تغطي المسائل المتصلة بالحجج، والتي يستشهد بها، أو يراد أن يستشهد بها في الاستئناف.

ثالثاً- إذا قدم طلب على تحويل القضية موضع الاستماع للحصول على نتائج إضافية ليتم النظر فيها، يجب على مقدم الطلب، حسب التوقع والمعمول به، بيان أن النتائج المرجوة هي: دعم بعض المواد الوسيطة للحجج، أو ذات صلة معقولة بالأدلة التي تم استنتاجها، أو أنها لا تتعارض مع النتائج التي سبق أن تم التوصل إليها، أو أن اللجنة رفضت جزءاً، ولم ترفع جزءاً آخر مهماً، فمن الممكن للمحكمة العليا أن تضيف رأيها عند إرجاع القضية للجنة المنازعات، وإذا لم تجد قرائن، ومعطيات يُبنى عليها الرأي القانوني السديد، سترجع الموضوع إلى اللجنة لاستجلاء الأدلة. وقبل أن تحدد أي نقاط قانونية يحق للمحكمة إرجاع القضية للجنة المنازعات، التي من الممكن أن تطلب حقائق إضافية، أو دعم إضافي، فالمحكمة قد ترى أن جزءاً من الحقائق تم حذفه من القضية. أو قد يشير إلى ذلك الطرف المنازع، كأن يتقدم بطلب للمحكمة موضحاً نتائج هذه المعلومة مطالباً بإرجاعها، والمحكمة ستقرر للجنة إضافة هذا البند. مثلما هو الحال في القانون البريطاني¹²⁷⁰. والمحكمة دائماً تهتم كثيراً بالدليل الموجود بقدر اهتمامها بالنتائج، والحقائق المبنية على الدليل¹²⁷¹. ولا يجوز للمحكمة أن ترجع القضية إلى اللجنة، وأن تطلب دليلاً غير موجود أساساً في القضية، ولكن أي حذف للأدلة يُجيز إرجاع القضية.

¹²⁶⁹ Consolidated Goldfields, plc v Inland Revenue Commissioners -1990- 2 All ER 398.

¹²⁷⁰ SIM EWE EONG. Ibid. p43.

¹²⁷¹ Ibid. p 44.

ويذكر Sim أن الفرق كبير جداً بين الأدلة الجديدة التي لم تفحص بعد، وبين النتائج التي توصلوا إليها من الحقائق والتي اتخذت اللجنة عليها قرارها¹²⁷². وأحياناً قد لا ترى المحكمة ضرورة في تحويل القضية إلى هيئة المفوضية الخاصة، ففي السابقة القضائية لترهام ضد غينيس للصادرات المحدودة¹²⁷³، كانت وجهة نظر دافع الضرائب (الشركة) أن بعض المقاطع المشار في سياق القضية ستكون مدمرة إذا أعلنت للجمهور. وقدمت الشركة طلباً إلى المحكمة العليا بتحويل القضية إلى المفوضية الخاصة مع التوجهات لتعديله من خلال منح القضية المذكورة. ورفضت المحكمة الاستئناف على أساس أن تحويل القضية إلى المفوضية سوف يتم بناءً على أن دافع الضرائب يفضل أن تجرى الوقائع بطريقة مختلفة. هذه القضية تبين أن بعض الاقتراحات والتعديلات والتغييرات من قبل أي طرف من أطراف الاستئناف، لا يعني أن أعضاء اللجنة الخاصة يجب عليهم قبول هذه الاقتراحات، لأنه يجب ألا يغيب عن البال أن المسؤولية عن التخفيف تقع فقط على عاتق المفوضية الخاصة. فعند اعتماد أي طرف بطلان الدعوى؛ فإن الطريقة الصحيحة لإعلان ذلك، من طريق طلب تحويل الدعوى. وقد يقع في بعض الحالات إعداد وتقديم القضية بشكل صحيح إلى المحكمة، ومع ذلك فإنه يمكن أن يحدث البطلان، كما في السابقة القضائية لشركة ماكوك ضد المدير العام لمصلحة الضرائب الداخلية، حيث تم رفض طلب السماح بالتحويل للمفوضية الخاصة¹²⁷⁴.

الفرع السابع- موقف القضاء من تطبيق المبادئ على أرباح دافعي الضرائب:

تطبيق مبدأ إستويل (امتناع الحكم) على أرباح دافعي الضرائب:

استناداً إلى هذا المبدأ؛ فإن امتناع الحكم بسقوط الحق لا ينطبق على موظفي الحكومة الملكية. ففي السابقة القضائية لحكومة ماليزيا ضد شركة ساراواك للعقارات المحدودة¹²⁷⁵، تم التوصل إلى أنه لا يمكن استخدام مبدأ إستويل ضد الحكومة الملكية، بشأن الفشل في مسائل الإيرادات التي تنشأ من قبل الموظف عند الدخول في اتفاق يرمي إلى إبرام المسائل الضريبية، وما يتصل بها للسنوات المقبلة، بما في ذلك أي تعبير عن رأي، أو تبني أي مسار للعمل في هذا الصدد. والحقيقة أن الإيرادات الداخلية إذا كانت قد قبلت، أو اعتمدت طريقة معينة

¹²⁷² SIM EWE EONG. Ibid. p27. Wan Azlan. Ibid. P178.

¹²⁷³ 44 TC 161. see more Arjunan Subramania. ibid. p781.

¹²⁷⁴ Makok Development Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri -1998- 5 MLJ 643.

See Way v Underdown 49 TC 215. See also Fen Farming Co Ltd v Dunsford 49 TC 246 on this point .ibid. p781.

¹²⁷⁵ (1994) 1 MLJ I4.

لتقييم الضرائب، فلا تمنعها من الخروج عن الأسلوب، أو الممارسات القائمة وتغيير رأيها من خلال تبني شكل مختلف لتقدير الضرائب. أيضاً، فإن مذهب (resjudicata) لا ينطبق على قرارات المفوضية بشأن ضريبة الدخل. ويمكن أيضاً الإشارة إلى السابقة القضائية لأمناء برودي ضد آي آر كومرس¹²⁷⁶، حيث تم اعتبار التعبير عن الرأي بأن أرباحاً معينة غير خاضعة للضريبة غير مناسب لتطبيق مبدأ إستوبل. وعلى نفس المنوال لا ينطبق مبدأ إستوبل على آراء أو بيانات دافعي الضريبة، فيما يتعلق بقانون الأرباح الخاضعة للضرائب.

ففي السابقة المتعلقة بعرفة التجارة بوميوترا صباح ضد مدير الضرائب المحلية¹²⁷⁷ *Dewan Perniagaan Bumiputra Sabah v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri* - حيث تم اتخاذ القرار بأن شرح الموقف بواسطة التصريحات التي أدلى بها دافع الضرائب، ليس ملزماً لهم. وقال القاضي إيان تشين في هذا الشأن: "الدخل المعين قد يكون خاضعاً لفرض الضريبة بموجب النظام الأساس، أو لا يكون. إذا لم يكن خاضعاً للضريبة، بموجب النظام الأساس؛ فإنه لا يخضع للضريبة على أساس مبدأ إستوبل، أو أي مبدأ آخر من مبادئ العدالة الضريبية. وهكذا يتبين من ذلك كله أنه لا يمكن لدافعي الضرائب أن يقرروا مسائل القانون، وإنما تقريرها يكون منوطاً بالمعنيين. وقد يثور إشكال بشأن طبيعة الحكم الذي يقضي به هذا النوع من القضاء العالي، فهل هو نوع من الإبطال، أو ذو طبيعة قضائية للأحكام، أو ذو طابع إلغائي¹²⁷⁸؟

إن هذا الإشكال لا ينطوي على إشكال نظري فلسفي فقط، وإنما على فلسفة واقعية قانونية. فإن قيل أن المحكمة تقضي بالإبطال، فهذا سنده القانوني أن قرار لجنة المفوضية لنظر المنازعات الضريبة ذو طبيعة تعاقدية، وكان بينها وبين الأطراف الأخرى عقد، فهذا أمحل الحال، لأن علاقة اللجنة بالمنازعين إنما هي سلطة قانونية بموجبها يلجأ إليها دافع الضريبة المظلوم، فتصدر اللجنة قرارها في المظلمة المقدمة ضمن العدل والقانون، بدون صورة اتفاق متكافئ بين اللجنة والمدعي. فإن قيل أن القضاء يقضي بالنقض فهذا يعني أن قرار لجنة المفوضية لنظر المنازعات الضريبة أحد أنواع الأحكام القضائية البحتة، وهو رأي غير قانوني.

وبالنسبة إلى القول بأن القضاء يقضي بالإلغاء معناه الطعن على قرار اللجنة المفوضية لتسوية المنازعات من قبيل دعاوى الإلغاء، والتي تقضي بالإلغاء، ومحو الآثار القانونية كأنها لم تكن، وهو ما يجيز سؤالاً آخر

¹²⁷⁶ Trustees of the Will of HR Brodie (dec'd) v IR Commrs -1933- 17 TC 432. see more Arjunan Subramania. *ibid.* p783.

¹²⁷⁷ 1996- MSTC 3565.

¹²⁷⁸ العياري، كمال. المرجع السابق. ص 193.

حول سند هذا الطريق القانوني المتمثل في تخصيص نوع معين من دعاوى الإلغاء بنظام قانوني قضائي فريد ومتميز. إذ إن هذا النزاع هو نزاع إداري بالمعنى الواسع، ومنظور مباشرة أمام محكمة عليا دون محكمة أولى، أو محكمة درجة ثانية، هذا فضلاً عن أنه لا يوجد قضاء إداري في ماليزيا مثلما هو عليه الحال في ليبيا، إنما تُنظر المنازعات الإدارية ضمن القضاء المدني، مما يمكن معه القول نهایةً أن قرار اللجنة ذو قيمة شبه قضائية؛ لأن إتاحة الطريق مباشرة أمام المحكمة العليا لا يجوز أن يكون غير هذا التحليل¹²⁷⁹. وعلى الرغم من الاختلاف القضائي الليبي والماليزي من حيث وجود قضاء إداري في الأول، والثاني قضائه مدني يتناول مسائل إدارية، ففي مجال الطعون الضريبية الإدارية في القضاء الليبي، يلاحظ أن الأمر مختلف عن الطعون المدنية كما ذكر سابقاً حيث أن المحكمة العليا الليبية عدت الطعون الإدارية الضريبية في الأحكام الصادرة عن القضاء الإداري من طرق الطعن العادية إذ ينقل النزاع برمته موضوعاً، وقانوناً إليها، فقد جعلت من الطعن أمامها نفس الطبيعة القانونية للطعن في القرار الإداري أمام الدائرة القضائية بمحكمة الاستئناف، ولعل هذا ما جعل الفقهاء يطلقون على مسمى هذا الطعن الإداري تمييزاً له عن المدني، مما يُمنح القضاء العالي سلطات واسعة تجاوزت حدود الاختصاص الموصومة قانوناً للمحاكم المدنية، ولكنهما أي القضاء الليبي والماليزي يتفقان من حيث أنهما يقبلان أي أدلة، وتوراق جديدة لأول مرة طالما أنها تُخدم القضية وتساعد على إحقاق الحق، وهذا مما يحتّمه طابع النزاع الضريبي.

المطلب الثاني - الطعن الضريبي أمام محكمة الاستئناف، والمحكمة الاتحادية الفدرالية الماليزية:

بعد هذا الطريق الضريبي الأول للعدالة القضائية في منازعة ضريبة الدخل، تبين أن إجراءات الحلول تتمحور فيه ببعدين ثنائيين؛ إذ تبدأ من الإدارة لتنتهي في القضاء ضمن التوفيق في حماية أموال الممولين من ناحية، وحماية أموال الدولة من ناحية أخرى. وعليه اهتم المشرع الماليزي بوضع نظام إجرائي شامل للنزاعات الضريبية القضائية، لحماية الحقوق، ورد الباطل ما أمكن ذلك، سواء أكان ذلك في القانون الضريبي للدخل (الخاص)، أم في قانون القضاء الماليزي (العام).

¹²⁷⁹ Mrs;Shimo Raman. Assistant Executive Director Of Income Tax Authority Department. Jalan Duta. Koala lampur. Malaysia. Tel;0362091000. Fax; 31387.And Mr. Mohammad Zahiruddin. Assistant Executive Director Audit Income Tax Authority Department. Jalan Duta. Kuala lumpur. Malaysia.Tel;0362091000

الفرع الأول- الطعن الضريبي أمام محكمة الاستئناف¹²⁸⁰ :

البند الأول - حق الطعن الضريبي أمام محكمة الاستئناف:

يمكن القيام بالاستئناف أمام محكمة الاستئناف العالي خلال 30 يوماً من تاريخ صدور الحكم من المحكمة العليا، فإن لم يرض أحد المتنازعين بحكمها، فيمكنه الذهاب بعد ذلك إلى المحكمة الاتحادية¹²⁸¹ . وطبقاً للمادة 67 الفقرة 1 من قانون القضاء الماليزي لسنة 1964 تختص المحكمة الاستئنافية بولاية قضائية للنظر والبت بالطعون من أي حكم، أو أمر من المحكمة العليا، في أي قضية مدنية، وذلك مع مراعاة أي قانون آخر خاص بتنظيم شروط، وأوضاع الطعون أمام محكمة الاستئناف¹²⁸² . كما تقضي الفقرة 2 بأن تتمتع المحكمة الاستئنافية بجميع السلطات التي منحها القانون للمحكمة العليا.

أولاً- الحالات غير القابلة للاستئناف:

نص قانون القضاء الماليزي أن لا يُقدم أي طعن إلى محكمة الاستئناف في الحالات الآتية¹²⁸³ :

42. Unless it is otherwise provided by rules of court, the rules of court for the time being in force in relation to appeals in civil matters from a subordinate court to the High Court and from the High Court in its appellate jurisdiction to the Court of Appeal and the Federal Court shall, subject to this Schedule, apply with the necessary modifications to appeals under this Schedule to the High Court and, the Court of Appeal and the Federal Court respectively. *Am. Act 600: s.14.*

¹²⁸¹ Arjunan, Ibid. P 781. Also see Jeyapalan Kasipillai .2010. Ibid . p57,58.

¹²⁸² Appellate Jurisdiction--Civil Appeals Jurisdiction to hear and determine civil appeals

67. (1) The Court of Appeal shall have jurisdiction to hear and determine appeals from any judgment or order of any High Court in any civil cause or matter, whether made in the exercise of its original or of its appellate jurisdiction, subject nevertheless to this or any other written law regulating the terms and conditions upon which such appeals shall be brought.

(2) The Court of Appeal shall have all the powers conferred by section 24A on the High Court under the provisions relating to references under order of the High Court. LAWS OF MALAYSIA REPRINT Act 91 COURTS OF JUDICATURE ACT 1964. Incorporating all amendments up to 1 January 2006. PUBLISHED BY THE COMMISSIONER OF LAW REVISION, MALAYSIA UNDER THE AUTHORITY OF THE REVISION OF LAWS ACT 1968 IN COLLABORATION WITH PERCETAKAN NASIONAL MALAYSIA BHD 2006.

¹²⁸³ Non-appealable matters

68. (1) No appeal shall be brought to the Court of Appeal in any of the following cases:

(a) when the amount or value of the subject-matter of the claim (exclusive of interest) is less than two hundred and fifty thousand ringgit*, except with the leave of the Court of Appeal; 40 ACT 91Laws of Malaysia

(b) where the judgment or order is made by consent of parties; (c) where the judgment or order relates to costs only which by law are left to the discretion of the Court, except with the leave of the Court of Appeal; and

(d) where, by any written law for the time being in force, the judgment or order of the High Court, is expressly declared to be final.

أ- عندما تكون القيمة المادية لموضوع الدعوى، إستثناء الفوائد أقل من RM 250000.

ب- حينما يصدر الحكم بموافقة ورضا الأطراف.

ت- إذا كان الحكم القضائي صادراً بالمصاريف فقط، وهذا أمر متروك لتقدير المحكمة.

ث- عندما ينص أي من القوانين المعمول بها صراحة على أن الحكم الصادر من المحكمة العليا

نهائي، حينها لايجوز الطعن أمام محكمة الاستئناف.

ثانياً- جلسات الاستئناف:

تقضي المادة 69 الفقرة 1 من قانون القضاء الماليزي أنه: يحق لمحكمة الاستئناف الاستماع من جديد

للقضية برمتها كما لها جميع الصلاحيات، والالتزامات، والتعديل الممكن جنباً إلى جنب مع كامل السلطات

التقديرية بطلب المزيد من الأدلة، والشهادة الشفوية والتحريرية. ويحق لها بموجب الفقرة 2 الحصول على مزيد

من الأدلة، دوفا الحصول على إذن مسبق فيما يتعلق بالطلبات العارضة. ومنحها القانون أيضاً استخلاص

الاستنتاجات الواقعية من الوقائع، وإعطاء أي حكم مناسب طبقاً للعدالة¹²⁸⁴.

¹²⁸⁴ NINTH SCHEDULE. LEGISLATIVE LISTS. List I - Federal List. 1. External affairs, including 7. Finance, including; (h) Taxes, rates in the federal capital. Federal Constitution. AS AT15TH JANUARY2007.Compiled by; Legal Research Board, ILBS. International Law Book Services. Malaysia Constitution - financial provisions & freedoms fundamental.p183.

Also Hearing of appeals. Section 69. (1) Appeals to the Court of Appeal shall be by way of re- hearing, and in relation to such appeals the Court of Appeal shall have all the powers and duties, as to amendment or otherwise, of the High Court, together with full discretionary power to receive further evidence by oral examination in court, by affidavit, or by deposition taken before an examiner or commissioner.

(2) The further evidence may be given without leave on interlocutory applications, or in any case as to matter which have occurred after the date of the decision from which the appeal is brought.

(3) Upon appeals from a judgment, after trial or hearing of any cause or matter upon the merits, the further evidence, save as to matters subsequent as aforesaid, shall be admitted on special grounds only, and not without leave of the Court of Appeal. (4) The Court of Appeal may draw inferences of fact, and give any judgment, and make any order which ought to have been given or made, and make such further or other orders as the case requires. *NOTE--The original provision was "fivr hundred dollars" (Revised 1972). Previously "two thousand five hundred"see Act A279. Previously "ten thousand ringgit"see Act A530.

Previously "one hundred thousand" see Act A606.

Now "two hundred and fifty thousand" see Act A886. 41Courts of Judicature

(5) The powers aforesaid may be exercised notwithstanding that the notice of appeal relates only to part of the decision, and the powers may also be exercised in favour of all or any of the respondents or parties although the respondents or parties have not appealed from or complained of the decision.

الفرع الثاني- حق الطعن أمام المحكمة الاتحادية¹²⁸⁵:

أولاً- حق الطعن أمام المحكمة الاتحادية:

بموجب ما جاء في المادة، 42 من نظام الجدول السابق المتعلق بضريبة الدخل؛ فإن من حق أحد المتنازعين الطعن في حكم المحكمة في القضية المطروحة أمام المحكمة الاتحادية، وبموجب البند 34 من الجدول المذكور، كما هو مائل في قرارات المحكمة العليا المتعلقة بالمسائل القانونية الخاضعة للطعون المدنية القضائية. وتقضي المادة 42 في هذا الشأن بأنه: "مالم يتعارض القانون مع قانون المحكمة؛ فإن إجراءات المحكمة السارية تكون هي المطبقة بقوة القانون، وسارية المفعول فيما يتعلق بالطعون المدنية من محاكم الدنيا للمحكمة العليا، وكذلك قانون المحكمة العليا المتعلق باختصاص التظلم، وكذا المحكمة الفدرالية تبعاً لهذا الجدول، فينطبق هذا الأمر مع التعديلات المطلوبة للتظلمات تحت الجدول. وفي هذا الشأن يُشير Arjonan إلى عدم جواز أي استئناف للحكم الصادر من محكمة الاستئناف إلى المحكمة الاتحادية في قضايا ضريبة الدخل، والتي تبدأ على مستوى المفوضية الخاصة بتسوية المنازعات بداية، فيجب تتبع التدرج القضائي المقضي به¹²⁸⁶.

ثانياً- إجراءات الطعن أمام المحكمة الاتحادية:

تقضي المادة 96 من قانون القضاء الماليزي بشأن إجراءات الطعن أمام المحكمة الاتحادية، أن تتبع ذات الشكليات أمام محكمة الاستئناف. وفيما يخص ميعاد الطعن أمام المحكمة الاتحادية فقد نظمته المادة 97 الفقرة 1 بقولها: "يتم تقديم طلب للحصول على إذن للاستئناف أمام المحكمة الاتحادية خلال شهر واحد من تاريخ صدور الحكم من المحكمة. هذا ويجوز للمحكمة أن تمنح تمديداً لميعاد الطعن¹²⁸⁷. ما يعني أنه إذا

¹²⁸⁵Section. 41. There shall be such rights of appeal from decisions of the High Court on cases stated under paragraph 34 as exist in respect of decisions of the High Court on questions of law in its appellate civil jurisdiction. .

Section 42. Unless it is otherwise provided by rules of court, the rules of court for the time being in force in relation to appeals in civil matters from a subordinate court to the High Court and from the High Court in its appellate jurisdiction to the Court of Appeal and the Federal Court shall, subject to this Schedule, apply with the necessary modifications to appeals under this Schedule to the High Court and, the Court of Appeal and the Federal Court respectively. *Am. Act 600: s.14.*

¹²⁸⁶ Arjonan Subramaniam. *Ibid.*p781. Also see Jeyapalan Kasipillai .2010. *Ibid.* p57,58.

¹²⁸⁷ Leave to appeal. Section 97. (1) An application under section 96 for leave to appeal to the Federal Court shall be made to the Federal Court within one month from the date on which the decision appealed against was given, or within such further time as may be allowed by the Court. (2) Where the judgment appealed against requires the appellant to pay money or perform a duty, the Federal Court shall have power, when granting leave to appeal, either to direct that the judgment shall be carried into

انقضى الميعاد دون طعن من ذي المصلحة يصبح الحكم السابق نهائياً، ويتضمن في طياته نهائية الربط الحقيقي لمقدار ضريبة الدخل، وتكون الضريبة واجبة الدفع فوراً، ولا يحق لإدارة الضرائب، ولا الممول المنازعة فيه، بأي حال من الأحوال، فذلك الحكم القضائي بات نهائي، وحائز لقوة الشيء المحكوم فيه.

ثالثاً- **صلاحيات المحكمة الاتحادية في نظر القضية الضريبية¹²⁸⁸:**

لقد منح المشرع للمحكمة الاتحادية سلطات واسعة، وقد حولها حق النظر، والسماع لطاعن أو محاميه، والمدعي أو محاميه، كذلك للمحكمة الاتحادية تأييد، أو نقض، أو تعديل الحكم الصادر من محكمة الاستئناف، ولها أن تأمر بإعادة المحاكمة من جديد، أو إحالة القضية برمتها إلى المحكمة السابقة للنظر فيها. أيضاً يجوز لها طبقاً للفقرة 2 من القانون السابق نقض الحكم متى رأت أنه غير مشروع.

ولقد تنبه المشرع الماليزي إلى أن هناك مسائل إجرائية، ربما لم ينص عليها، فوضع نصاً في بند A42 ضمن الأحكام التكميلية: يقضي بأن: "حيث أن أي مسألة إجرائية تطبيقية لم يتعرض لها هذا الجدول الإجرائي؛ فإن التطبيق الساري يكون ماهو معمول به في القضاء العالي موضع التنفيذ. ويحق للمحكمة الاتحادية بموجب المادة 94 الفقرة 1 إنهاء جلسة الاستماع في الطعن دفعة واحدة في يوم، أو على أيام على

execution or that the execution thereof shall be suspended pending the appeal, as to the Court shall seem just; and in case the Court shall direct the judgment to be carried into execution, the person in whose favour it was given shall, before the execution thereof, enter into good and sufficient security to the satisfaction of that Court for the due performance of any order as the Federal Court may make in order to give effect thereto.

(3) Notwithstanding section 74, an application for leave to appeal to the Federal Court may be heard by a Judge of the Court, and any direction or order that could be given or made by the Court on such application may be given or made by such Judge. (4) Any direction or order given or made under subsection (3) may, upon application by the aggrieved party made within ten days after the direction or order is given or made, be affirmed, varied or discharged by the Court.

¹²⁸⁸ Powers of Federal Court.

Section 92. (1) At the hearing of an appeal the Federal Court shall hear the appellant or his advocate, if he appears, and, if it thinks fit, the respondent or his advocate, if he appears, and may hear the appellant or his advocate in reply, and the Federal Court may thereupon confirm, reverse or vary the decision of the Court of Appeal, or may order a retrial or may remit the matter with the opinion of the Federal Court thereon to the High Court, or may 48 ACT 91Laws of Malaysia make such other order in the matter as to it may seem just, and may by that order exercise any power which the Court of Appeal or the High Court might have exercised:

Provided that the Federal Court may, notwithstanding that it is of opinion that the point raised in the appeal might be decided in favour of the appellant, dismiss the appeal if it considers that no substantial miscarriage of justice has occurred.

(2) At the hearing of an appeal the Federal Court may, if it thinks that a different sentence should have been passed, quash the sentence passed, confirmed or varied by the Court of Appeal and pass such other sentence warranted in law (whether more or less severe) in substitution therefor as it thinks ought to have been passed.

المدى المستقبلي¹²⁸⁹. كما تقضي المادة 45 من الجدول السابق¹²⁹⁰: أن تعليمات التسوية، أو أي تصريح لمسألة ذات طبيعة إجرائية ناشئة، فيما يتعلق بالإجراءات أمام المفوضية الخاصة للمنازعات الضريبية، أو المحكمة العليا، أو لمحكمة الاستئناف، أو المحكمة الاتحادية يجوز بموجب هذا الجدول، ما لم يكن الإجراء تحت قانون آخر، أو جلاً لإشكال يمكن أن يتعلق:

أ - يحق لأعضاء اللجنة الخاصة تطبيق ما يروونه من إجراءات بشأن المنازعة طبقاً للقانون.

ب - فيما يتعلق بالإجراءات أمام المحكمة العليا، أو محكمة الاستئناف، أو المحكمة الاتحادية يعمل بما عملته المحكمة العليا بعد المداولة. إذا غايه القضاء هي الوصول إلى عدالة ضريبية بين المتنازعين، ويجب على القضاء مراقبة مواعيد العدالة الطبيعية في عمله¹²⁹¹. ويذكر في هذا الشأن Wan Azlan: " أن العدالة الطبيعية فيما يتعلق بممارسة السلطات القانونية؛ للجهات الفدرالية يتوقع منها ليس فقط أن لا تُسيء استخدام السلطات، بل يجب عليها الالتزام بالإجراءات المينة بالقانون العام في تنفيذها لهذه السلطات. وليس هذا الأمر بمسألة ثانوية فعدم الالتزام بقوانين الإجراءات العادلة يمكنه أن يجعل ممارسة السلطة المطلقة غير قانونية وباطلة. كما قال السيد رسل: يُعرف ضمناً ما لم يظهر العكس، فإن البرلمان لا يخول للقانون ممارسة السلطات لتتعارض مع العدالة الطبيعية، وأن البرلمان يتطلب بالقانون فيما يتعلق بالإجراءات أن تتوافق الإجراءات وتنسجم مع قوانين الطبيعة¹²⁹²."

¹²⁸⁹Section 94. (1) On the termination of the hearing of an appeal the Federal Court shall, either at once or on some future day which shall either then be appointed for the purpose or of which notice shall subsequently be given to the parties, deliver judgment in open court. 49Courts of Judicature

¹²⁹⁰ 45. Directions for the settlement or disposal of any matter of a procedural nature arising in connection with proceedings before the Special Commissioners, the High Court, the Court of Appeal or the Federal Court under this Schedule may, if no other provision is made by or under this Act or rules of court for the settlement or disposal of the matter, be given- *Am. Act 600: s.14.*

(a) in relation to proceedings before the Special Commissioners, by one of the Special Commissioners on an application made in whatever manner he considers appropriate; and

(b) in relation to proceedings before the High Court, the Court of Appeal or the Federal Court, by the High Court on an application made by summons in chambers. *Am. Act 600: s.14.*

¹²⁹¹ Arjonan Subramaniam. Ibid.p766.

¹²⁹²About Natural justice. In the exercise of statutory powers, administrative agencies are expected not only not to abuse their powers but also to observe the procedures laid down by common law in the exercise of that power. This is not a matter of merely secondary importance. Failure to observe the established rules of fair procedure may render the exercise of discretionary power unlawful and void. In the words of Lord Russell, "it is to be implied, unless the contrary appears, that Parliament does not authorise by the Act the exercise of powers in breach of the principles of natural justice.

ولكن السؤال المطروح، لماذا هذه التسمية الغربية بالعدالة الطبيعية؟ وكأن مُسميها يتهربون من لفظ العدالة الربانية أو الإلهية. وعلى كل حال، فإن المبدأ القضائي المعمول به في المنازعات أن المحكمة لا تتقيد بمواعيد عند البت في القضايا، ولكن هذا لا يعني إعفاء المحكمة، ولو كانت أعلى درجة من السرعة في حسم الموضوع وإصدار الحكم، فالعدالة تكمن في سرعة صدور الحكم، ولا فائدة من حكم عادل يصدر حين لم يعد لصدوره حاجة لفوات الآوان، وهذا ما أكده مونتسكيو منذ قرون على أن الظلم لا يكمن في غالب الأحيان في الحكم ذاته، وإنما في المدة¹²⁹³، ولهذا تجد علماء القانون بماليزيا يرددون قول شائعاً ومأثور: "Justice delayed, such as lost Justice" بمعنى أن العدالة المتأخرة كالعدالة المفقودة.

وفي هذا يقول المولى تعالى: {الْيَوْمَ نُجْزِي كُلَّ نَفْسٍ بِمَا كَسَبَتْ لَا ظُلْمَ الْيَوْمَ إِنَّ اللَّهَ سَرِيعُ الْحِسَابِ} ¹²⁹⁴، وجاء قوله تعالى {إِنَّ اللَّهَ سَرِيعُ الْحِسَابِ} بعد ذكره {لَا ظُلْمَ الْيَوْمَ} ليفيد أن بطء الحساب ظلم، كما تُفيد {الْيَوْمَ نُجْزِي كُلَّ نَفْسٍ بِمَا كَسَبَتْ} بمعنى أن كل متقاضٍ من حقه أن ينال محاكمة بغير بطء وفي وقت مناسب ¹²⁹⁵. فالعدل هو المساواة بين الناس أمام أحكام الشريعة الإسلامية والقانون، وتطبيق الأحكام على الجميع دون استثناء، والعدالة أن يُنصف أصحاب الحقوق، بإعطائهم حقوقهم في وقت مناسب، لا أن ينتظروا ردرحاً طويلاً من الزمن، فما بطء الحصول على الحق، إلا ظلم مبطن، وإن كان بغير قصد.

ملخص القول: إن الأحكام القضائية الصادرة عن المحكمة العليا الفدرالية في القضية الضريبة تمتلك حجية مطلقة فهي لا تقبل الطعن عليها بأي طريق فمضى نال الحكم قوة الأمر المقضي فيه، امتنع على الخصوم في المنازعة التي صدر فيها الحكم مناقشة المسائل التي فصلت فيها المحكمة، سواء كانت تلك المسائل متعلقة بأدلة قانونية، أو واقعية، فلا يحق للمحكوم عليه، أو المحكوم له أن يُعيد طرح النزاع بدعوى جديدة، فرمما سيتحصل على حكم جديد يتعارض مع الحكم الذي حازه الخصم الآخر، ومن ثم يستحيل تنفيذها، فحجية الأمر المقضي فيه هو حقيقة استقرار الحق في النزاع، وقوة هذه الأحكام المحكمة هي ذات القوة المقررة للقواعد القانونية التشريعية. وعلى كل حال، فالسؤال العملي الذي يطرح نفسه هل يحق للمحكمة العليا أن تلغي

In line with the increased importance of judicial review to the taxpayers who are unsatisfied with the decisions of the Inland Revenue or the commissioners, there have been several recent attempts to invalidate determinations on ground of natural justic .Wan Azlan. Ibid. P196.

¹²⁹³العياري، كمال. المرجع السابق. ص 190.

¹²⁹⁴سورة غافر. آية 17.

¹²⁹⁵انظر مقدمة هذا البحث.

قرارات اللجنة المعتمدة على الحقائق؟

إن الإجابة بنعم، فالمحكمة العليا من حقها التدخل، وإلغاء الحقائق متى كانت مبنية على وقائع غير قانونية، وغير منطقية. فالقضية حينما تصل إلى المحكمة العليا من حقها بل من اختصاصها أن تنظر، وتختبر مسار القضية بناءً على معرفتها بالقوانين ذات العلاقة، من الممكن أن تلغي المحكمة القرار لو لم يكن مقنعاً، وأن الحقائق المبنية على الوقائع لم تدعم القرار، أو أنها لم تكن صحيحة.

وأشهر واقعة قضائية واضحة هي ¹²⁹⁶ Edwards v. Bairstow & Harrison الحقائق في قضية المتظلم كان مدير إدارة شركة الجلود وفي الوقت نفسه منسوجات القطن حيث اشترى مصنع نسيج قطن في سنة 1949، وكانت البيع على خمس دفعات بداية من نوفمبر سنة 46 إلى نوفمبر سنة 1948، والهدف من ذلك هو الربح السريع. إدارة الضرائب رفعت التقييم للدخل على أساس أنه مغامرة تجارية، وصلت المنازعة إلى لجنة المنازعات الضريبية لتدلي بدلوها، فأخذت في الاعتبار جميع الحقائق والأدلة المطروحة، وبت رأيها على أن هذه حالة معزولة، وليست خاضعة للضرائب، وعلى ذلك ألغى تقييم إدارة الضرائب للدخل، فرفعت إدارة الضرائب دعوة أمام قضاء المحكمة العليا، فقامت الأخيرة، بإرجاع الدعوى للجنة التظلمات؛ لأسباب قانونية. ثم رجعت القضية بعد استيفاء تلك الأسباب فأصدرت المحكمة العليا حكمها بأن: "هذه العملية غير خاضعة لضريبة الدخل، وأيدت بذلك رأي لجنة المنازعات الضريبية".

الفرع الثالث- قانونية الأدلة الضريبية في تقييم التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل:

اقترح بعض علماء المال ¹²⁹⁷ أن "قيمة الاستبدال" لا يجوز أن تؤخذ على أنها "القيمة السوقية"، لكن رُفض ذلك على أساس أنه ما دام هناك علامة التجزئة، فإن مصطلح السوق في مفهوم القيمة السوقية يجب أن يشير إلى سوق التجزئة، وليس لسوق الجملة. والجدير بالذكر هنا أنه على الرغم من الأساليب الراسخة، والمقبولة للحسابات التي لا تتعارض مع النظام الأساس فإنها لم تُتبع؛ وذلك نظراً لأنها لم تتسجم مع تحليل قانوني لهذه المشكلة وفقاً لأغراض ضريبة الدخل. فعندما يتم إعداد الحسابات الضريبية، وفقاً لمبادئ المحاسبة التجارية المقبولة سيكون من المستبعد للمحكمة قبول الادعاء أنها لم تكن كافية لأغراض الضريبة، باعتبار

¹²⁹⁶ (1955) 36 TC 207. See SIM EWE EONG. Ibid. p44. &

<http://www.accountingweb.co.uk/anyanswers/tax-case-36tc207>. 27. 9 2012.

¹²⁹⁷ Arjona Subramaniam. Ibid. p769.

ذلك بياناً صحيحاً من أرباح دافع الضريبة للفترة ذات الصلة. وعلى وجه الخصوص، فإنه سيكون من الصعب أن نجد هناك صيغة قضائية من حكم القانون الذي يمنع أي حسابات، أعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة التجارية العادية من الامتثال لمتطلبات التشريعات الضريبية.

ففي السابقة القضائية لغالاغر ضد جون¹²⁹⁸، تم التوصل إلى أنه: "لا يجوز لأي قاض أن يتخذ حكماً قضائياً يتجاوز فيه تطبيق قواعد المحاسبة التجارية العامة المقبولة، والمتعارف عليها".

كما أن إجراء المحاسبة ينبغي ألا يتعارض مع أي قانون لممارسة المحاسبة، ولكي يطبق هذا الأمر؛ فإنه يحتاج إلى بعض التعديل، أو إعادة النظر على نحو يقضي: "بأن الممارسة المحاسبية المنشأة التي لا تتعارض مع أي قانون قد تسود؛ بشرط أنها لا تؤدي إلى نتائج عبثية، فتناقض بذلك التحليل القانوني السليم، لأغراض ضريبة الدخل"¹²⁹⁹.

واللافت للنظر أنه في السابقة القضائية لشاركي ضد فيرنر¹³⁰⁰، قام التاجر بنقل أسهم التجارة لاستخداماته الشخصية، فحسبت قيمة التكلفة الحقيقية بناء على السعر الحالي في السوق، وليس بناء على سعر التكلفة، على الرغم من وجود من يعارض ذلك بأنه لم يكن جارياً على القاعدة السوية، أو الممارسة المتبعة في المحاسبة لاستعمال هذا الرقم من حيث القيمة السوقية. ولكن في واقع الأمر هناك رأي يقول أن الحكم في السابقة القضائية لشاركي فيرنر كان من مبادئ المحاسبة المعمول بها، مما يعني أنه كان ينبغي أن يُبنى على سعر التكلفة بدلاً عن القيمة السوقية. وهذا يؤكد اللورد ديبينغ¹³⁰¹، أنه: ماتم الاتفاق عليه سابقاً بأن قضايا ضريبة الدخل مثل نفقات الأرباح تكون في مقابل نفقات رأس المال، وتقييم أساس تداول الأسهم، وما شابه ذلك من مسائل القانون، ومن المسلم به أن دور جميع الأدلة المحاسبية لا بد أن يقتصر على رسم خصائص الأنفاق أو الاستلام. بصرف النظر عن كون الأدلة المحاسبية تؤدي دوراً في تحديد صورة الدفع، أو الاستلام؛ فإنها يمكن أن تكشف عن نية دافعي الضرائب في تحديد ما إذا كان دافع الضريبة يعمل لغرض

¹²⁹⁸ 1993- STC 537.

¹²⁹⁹ Arjonan Subramaniam. Ibid.p770

¹³⁰⁰ 36 TC 275. Ibid.p767.

¹³⁰¹ See HC Edey, Valuation of Stock in trade for income tax purposes -1956- British Tax Review at p 23 where he wrote " These decisions are of particulars interest because in each case the judgement invalidated along standing accounting proactive". The learned writer was referring to Sharkey v Werner and Minister of National Revenue v Anaconda American Bros Ltd -1956- 1 All ER 20. See Arjonan Subramaniam Ibid.p767.

تجاري أم لا. وفي السابقة القضائية لشركة الاستثمار المحدودة ضد المراقب المالي العام للإيرادات الداخلية، فإن المفوضية الخاصة للتظلمات الضريبية¹³⁰²، استعرضت الممتلكات المباعة في تلك السابقة في الميزانية العمومية، ووجدت أن الأصول قبل بيعها، وأثناء العملية تم وصفها في الميزانية العمومية على أنها أعمال جارية، وبعبارة أخرى تبين أن الموجودات تباع في الميزانية العمومية كأصول جارية مقابل الأصول الثابتة. وعليه رفضت المفوضية الخاصة رأي محامي المستأنف أن هذا العرض كان على سبيل الخطأ، وقررت المفوضية الخاصة أن هذا الإدخال كان متعمداً ويتوافق مع عزمها على التجارة في الأراضي والعقارات. وأهمية ذلك لا تتمثل في إثبات الإدخال في الميزانية العمومية، أو في المخزون التجاري، ولكن ضمن الظروف الأخرى المحيطة بهذه القضية فقد رأى أعضاء اللجنة الخاصة أن الشركة تهدف إلى التجارة.

موقف القضاء من المعالجة المحاسبية الضريبية في تأسيس النية:

في السابقة القضائية للميمون ضد *IRC 1196 WLR 1-1980* كان القرار يجيز تغيير النية، فما كان في بداية الأمر موضوعاً للاستثمار قد يتغير إلى التداول في الأسهم، والعكس بالعكس. فإذا كانت النتائج من هذا النوع وجب أن تكون الدقة مستوفاة في المطلوب، لأن التحول في الأصول من فئة واحدة إلى أخرى سوف ينطوي على تغييرات في حسابات الشركة في الواقع، إن أهمية الاعتماد على الأدلة المحاسبية يعتمد على طبيعة المنازعة. كما في حالة ما إذا كان الأصل هو تداول الأوراق المالية، أو الأصول الرأسمالية، فإن أدلة المحاسبة تمثل أمراً حاسماً في تحديد هذه المسألة. ففي الحسابات تصنف الأصول باستمرار كأصل ثابت، وهناك ظروف محيطة بما تدعم، أو تشير إلى أن الحدس هو الحفاظ على الأصول باعتبارها أصولاً رأسمالية، وهذه الأدلة المحاسبية لا يمكن تجاهلها. والظروف المحيطة يمكن أن تكون¹³⁰³.

أولاً - رسملة الموجودات في الحسابات، أي: عد الموجود من ضمن رأس المال في الحساب.

ثانياً - قرار مجلس الإدارة يشير إلى أنه قد تم شراء الأصول كاستثمار.

ثالثاً - الأنشطة الرئيسية للشركة هي كل من الاستثمار والتجارة.

¹³⁰² (1975) 2 MLJ 208. The decision of the Federal Court has been upheld by the Privy Council.

¹³⁰³ Arjonan Subramaniam. Ibid.p769.

رابعاً- كأن يكون عقد الشراكة داعماً للاستثمار والتجارة (وهذه النقطة ليست حاسمة، بما يكفي، ولكن المهم هو ما تقوم به الشركة بالفعل).

خامساً- السبب في البيع أو التخلص منها عن طريق الاستحواذ من قبل الحكومة، أو التخلص منها بخلاف العمل التجاري كالبيع الإجباري مثلاً. فهنا الأدلة المحاسبية قد تستخدم لإظهار النية.

باختصار يمكن إيجاز دور الأدلة المحاسبية الضريبية، بأنها مفيدة في:

(أ) رسم مخططات للشخصيات القانونية، ولاستلام المبالغ.

(ب) الكشف عن نية، أو غرض دافعي الضرائب.

(ج) العمل على إنشاء وتلك طريقة معتمدة في الحسابات تتفق مع القانون.

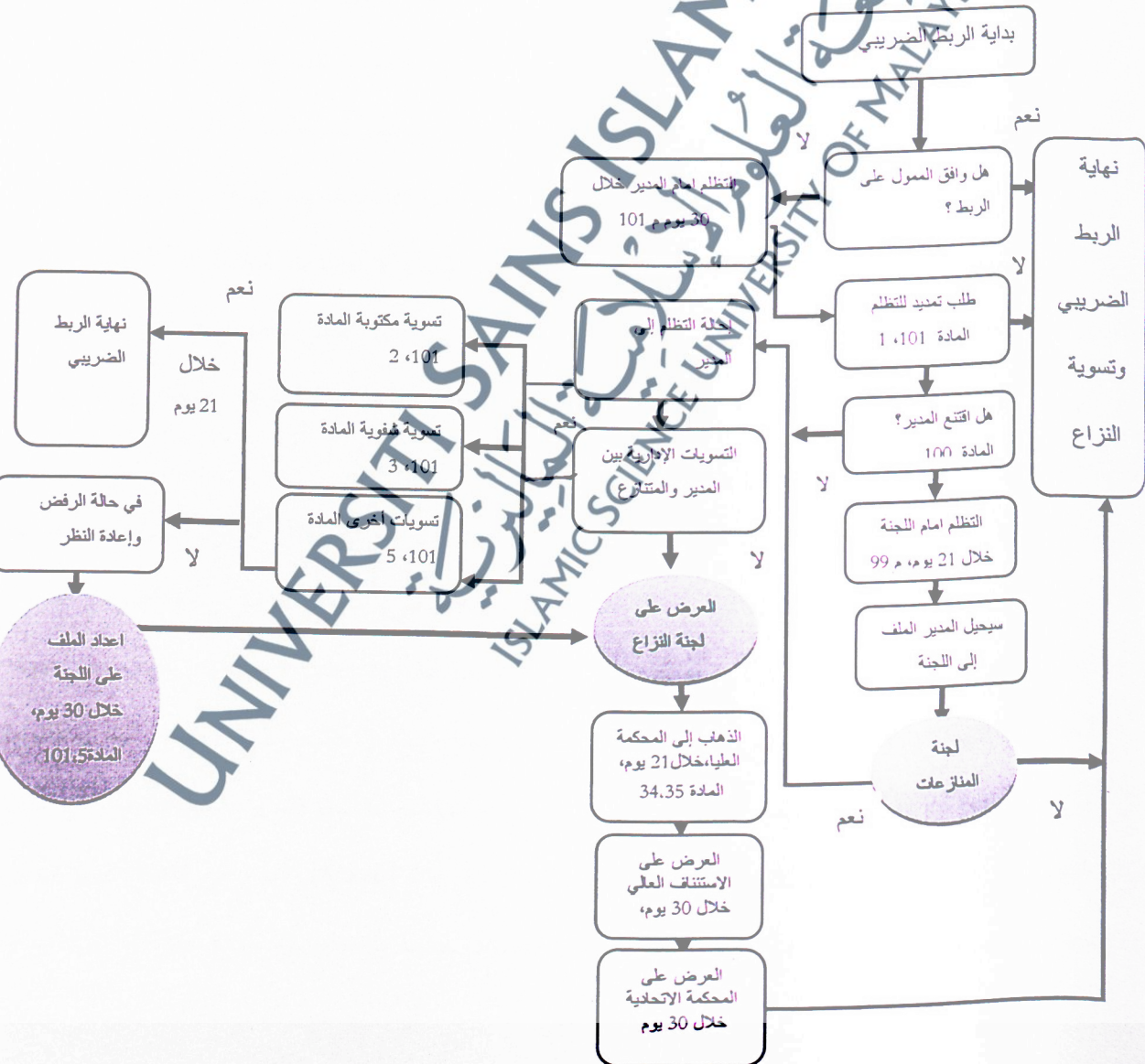
وما تجدر ملاحظته أن ممارسة المحاسبة لا تحدد أوضاع القانون، ولكن عند غياب نصوص القانون؛ فإن ممارسة الأدلة المحاسبية يجب أن تسود، ما لم تسفر عن نتائج خاطئة. فأدلة المحاسبة نافعة كأدلة، وهي في غالبها نظام قانوني تحكمه قواعد يقرها القانون، والقانون يتمسك بالحقيقة القضائية، ويكون في ذلك بين أساسين: أساس العدالة الضريبية في ذاتها، وما حاجته من حقيقة واقعية تتفق معها الحقيقة القضائية. وأساس استقرار التعامل الضريبي، وما يلتزم به القاضي في الأدلة التي يعتمد عليها في حكمه للمنازعة، وقيمة كل منها، وتقييم الأصلح فالأصلح فيها، وهذه مهمة شاقة تبتدئ على القاضي. كما يستنتج من الأدلة الضريبية أمام القضاء الماليزي أن الدليل الكتابي يتصدر مرتبة كبيرة في نظام الإثبات للمنازعات الضريبية، فليس ثمة شك في هذا، ولعل مرجع هذا اليقين المبين لدور الكتابة في الإثبات أنها تتميز عن اليمين، والشهادة، والخبرة، والقرائن القانونية، فالأوراق الرسمية تعتبر وثيقة قانونية مهمة في الإثبات، ومن الصعب تزويرها، هذا فضلاً عن أن جُلّ المعاملات الضريبية، والتجارية تعتمد على الكتابة بشكل أساس، وهذا أمر طبيعي؛ لأن القانون يفرض على التجار مسك الدفاتر، للإثبات في حالة وقوع منازعات.

بعد كل ذلك، مما حدث من الاستماع لوجهات النظر، والاطلاع على الأدلة وتحديد النقاط القانونية تتخذ المحكمة الحكم المناسب سواء بثبوت التقييم للدخل، أو إلغائه، أو تعديله، أو اتخاذ الإجراء المناسب كما تراه هي بثبوت جزء، أو إلغاء آخر، وعندها يكون الأمر نهائياً وبتأناً، ويكون عندها مبلغ الضريبة

رسم توضيحي لإجراءات التظلم الإداري والطعن القضائي

الضريبي طبقاً للقانون الماليزي (رقم 2. 4)

(ويلاحظ إذا كان التظلم من التقييم المسبق، فمدته تكون خلال 3 أشهر الأولى من الإعلان، المادة 92)



المطلب الثالث- الدعوة إلى قضاء متخصص لنظر المنازعات الضريبية:

مما سلف تبين أن القضاء هو الجهة الأكثر ضماناً للحقوق، والتي يطمئن لها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون على حد سواء بمختلف أعراقهم وعقائدهم، وطوائفهم، فحق اللجوء إلى القضاء حق مقدس كفلته الشرائع السماوية قبل الشرائع الموضوعية، فكل الدساتير قضت بحق القضاء واستقلاله، لتحقيق العدالة ورفع الظلم. كما ظهر مما سبق أنه ثمة تباين بين تلك الأنظمة وهي: التشريع الإسلامي والقانون الليبي والمليزي فيما يتعلق بالجهات القضائية المختصة بنظر المنازعات الضريبية، حيث خلط التشريع الإسلامي بين القضائين العادي (التجاري) والإداري، والضريبي ليكون قضاء المظالم هو المختص فيها، طالما كانت المنازعة متعلقة بخصم ذي سيادة ونفوذ، في حين أناط التشريع الليبي إلى القضاء الإداري هذا الاختصاص، ولهذا يُسمى قضاء الدول التي تأخذ به بذات القضاء المزدوج. وبالنسبة إلى القانون المليزي فقد عهد التشريع هذه المهمة إلى القضاء العادي (المدني)، أسوة بالقضاء العادي الإنجليزي الذي ينظر في المنازعات الإدارية بصورة عامة، وتسمى هذه الدول بذات النظام القضائي الموحد. فكان للقضاء في معظم تشريعات العالم أنواعاً مختصة بنظر المنازعات الضريبية. ويقصد به المحاكم القضائية المتخصصة بالمنازعات الضريبية، والمستقلة عن القضائين العادي والإداري. وقد طبقت بعض الدول هذا النظام المخصص أهمها ألمانيا، إذ أوجدت محكمة في كل إقليم تختص في النظر بالمنازعات الضريبية، إضافة إلى وجود محكمة فدرالية ضريبية عليا تختص بالفصل في كل ما يرفع إليها من طعون في أحكام المحاكم الضريبية في الأقاليم، كما طبقت بعض الدول المسلمة هذا النظام في تشريعاتها، ومنها قانون ضريبة الدخل الأردني، والفلسطيني¹³⁰⁵.

ولعل دوافع نشوء هذا القضاء المختص تكمن في كونه يتناسب مع استقلال القانون الضريبي، وتخصسه بذاتية متميزة عن بقية فروع القانون؛ فوجود مثل هذا القضاء المخصص، سيمنع تدخل وتأثير نصوص القانون المدني والإداري، زيادة على أن ما سيتنتجه هذا القضاء من وحدة للقواعد الضريبية هذا من جهة. ومن جهة أخرى فإن القضاء الضريبي المختص في هذه الدول سيلعب دوراً مهماً في صنع نظرية تضمن مبادئ قانونية من شأنها إزالة كل غموض يُحيط بالتشريعات الضريبية ومن ثم سيفسر القانون تفسيراً صحيحاً، زد على ذلك خلق شعور بالثقة والأمن والاستقرار للأوضاع القانونية. فإن قيل بأن وجود هذا النوع من القضاء سيؤدي إلى تعدد المحاكم داخل الدولة، الأمر الذي يُعقد توزيع الاختصاص بينها. أو أن قيل بأن هذه الجهات القضائية

المتخصصة قد تناصر الإدارة الضريبية، وستكون كمحام عن أموال الخزينة العامة فتفقد بذلك حيادها القضائي، فهذا كلام غير منطقي، وعلى افتراض حدوث ذلك فثمة قضاء عال يملك الرقابة على تصرفات باقي المحاكم. والحقيقة أن وجود محاكم مختصة بإنهاء المنازعات الضريبية ينتج عدداً من المزايا¹³⁰⁶، أهمها الآتي:

1. إن وجود قضاء مختص لفرض المنازعات الضريبية يُتيح للقاضي الإمام الدقيق بالنصوص التشريعية الضريبية، مما يمكنه من صياغة أسباب أحكامه بسهولة ويسر؛ إذ إن تسوية هذه الأسباب تعد من أهم أعمال القاضي، فضلاً عن أن أسباب الأحكام تعد أحد مصادر الكتلة التشريعية القانونية، لاسيما في الأمور المستحدثة والتي لا يجد القاضي تكييفاً قانونياً لها.
 2. إن وجود محاكم مختصة بهذا النوع من المنازعات سيمكن من الإحاطة بتفاصيل المنازعات الضريبية التي أصبحت تؤثر على النشاط المالي للدولة.
 3. إن وجود محاكم مختصة سيعمل على تبسيط إجراءات رفع الدعوى وأحوال التقاضي، وفي الوقت ذاته سيعمل على سرعة إنهاء المنازعات الضريبية، لأن القاضي أصبح متخصصاً.
- وهكذا تبين أن نظام تسوية وإتمام المنازعات الضريبية يعد عنواناً لبيان الحق، وحصناً منيعاً للمظلوم من جانب، ورادعاً للظالم من جانب آخر. وعلى هذا كان لابد من أن ينتج عن علاقة الممول الاعتراف بحقه في الركون للتظلم الإداري، والقضاء طريقتاً فوق طريق، ونوع كهذا من العلاقة يتضمن الكثير من التصادمات، الأمر الذي يتطلب حصناً ودرعاً واقياً للمتضرر في مواجهة هذا الخصم المتسلط وبيان الحق بينهما.
- المطلب الرابع - خاتمة الفصل الرابع:**

من المقارنة القضائية السابقة، يظهر أن القضاء الليبي والماليزي اليوم ما هما إلا امتداد للقضاء الإسلامي بل ومكملان له؛ لاسيما في المنازعات الضريبية إذ يهدفان لأمر واحد وهو رفع الظلم، وإنصاف الممولين وحفظ أموالهم من العدوان، وإنما الاختلاف يقع في الفروع، وليس في الأصول، وهذا الاختلاف الفرعي أمر فطري طالما أن الثقافات مختلفة. كما تبين من خلال المراجعة القضائية لحسم المنازعات الضريبية أمام

القضائين الليبي والمليزي أهما أتاحا لكل من المتنازعين سواء أكان الممول الضريبي، أم إدارة الضرائب فرصة اللجوء إلى القضاء للطعن على قرار اللجنة المفوضية بتسوية المنازعات، فهذا مايقوم عليه الإسلام من حفظ التوازن، والتوفيق بين المصلحتين العامة والخاصة، باعتبار أن كلاً منهما يكمل الآخر وفي حماية أحدهما حماية للآخر. وهذا ما يجد له مستقر في الآية الكريمة {وَإِنْ تُبْتِغُوا فَلَئِنْ رُؤِسُ أَمْوَالِكُمْ لَا تَظْلِمُونَ وَلَا تُظْلَمُونَ} ¹³⁰⁷، وَلَا تَبْخَسُوا النَّاسَ أَشْيَاءَهُمْ وَلَا تُفْسِدُوا فِي الْأَرْضِ بَعْدَ إِصْلَاحِهَا ذَلِكَ خَيْرٌ لَكُمْ إِنْ كُنْتُمْ مُؤْمِنِينَ ¹³⁰⁸}. وهذا ما يميز المجتمعات المسلمة عن الأخرى، اللهم إلا أنه في حالة تعارضهما، وتوقع ضرر ينبغي تقديم مصلحة الجماعة على الفرد. عملاً بالقاعدة التشريعية الإسلامية (إذا تعارضت مفسدتان روعي أعظمهما ضرراً بارتكاب أخفهما) و (يتحمل الضرر الخاص لدفع الضرر العام).

ولقد استبان تعدد واختلاف التطبيقات القضائية الإسلامية في مجال منازعات الضريبة عن أنظمة القانونيين الليبي والمليزي، فلا أحد ينكر تغير الأنظمة بتغير الأزمنة والأمكنة، ولكن تظل الغاية هي الالتزام بأصول الشريعة الإسلامية بحيث يكون التعدد والاختلاف في الأنظمة واقعياً لاختلاف الوسائل والإجراءات، دونما المساس بالمضمون والجوهر... ولقد استنتج البحث من دراسة هذا الموضوع بعض الاختلافات بين القانونيين على النحو الآتي:

1. إن هذا الطريق أمام المحكمة العليا للمليزية هو طريق طعن عادي، ويجب أن يطرقه الطاعن خلال 30 يوماً من صدور الحكم، أو العلم به، وهو ما يختلف به عن الشريعة الإسلامي الذي لم يقض بمدة معينة ترفع فيها الدعوى القضائية، كذا اختلف عن القانون الليبي الذي منح حق الطعن أمام محكمة الاستئناف بدوائر القضاء الإداري خلال 60 يوماً. وهذا مالا يتفق مع القانون المليزي الذي حدد ميعاد 30 يوماً، فهذا الميعاد يعد قصيراً ومناسباً، ويؤخذ على موقف المشرع الليبي من منح 60 يوماً للميعاد أنه يتسبب في طول عمر النزاع الأمر الذي مؤداه عدم استقرار الأوضاع القانونية لدافعي الضريبة.

¹³⁰⁷ سورة البقرة. آية 278.

¹³⁰⁸ سورة الأعراف. آية 85.

2. ويظهر فارق آخر بين المحكمتين العليتين الليبية والماليزية في أن الأولى تعد طريق طعن غير عادي، والثانية طريق طعن عادي؛ نظراً لوجود درجات قضائية بعدها تنظر المنازعة. حيث أتاح القانون الماليزي الطعن ضد حكم المحكمة العليا أمام محكمة الاستئناف العالي خلال 30 يوماً من صدور الحكم، وأخيراً رخص الطعن من حكم المحكمة الأخيرة أمام المحكمة الفدرالية خلال شهر.
3. الاختلاف الآخر أن القانون الماليزي رأى رفع الدعوى القضائية الضريبية من خلال قلم اللجنة المفوضية بتسوية الضرائب، وهو ما يختلف عن القانون الليبي الذي يفرض على من يرغب في الذهاب إلى القضاء أن يرفع الدعوى بواسطة محام مقيد بجدول المحامين مباشرة، وليس بمساعدة أي محام، ولا عن طريق لجنة العظلمات الضريبية. إن اللجنة الخاصة يحق لها إسقاط الدعوى، ما لم يدفع الممول الطاعن الرسوم المتعلقة بالدعوى كاملة، أو جزءاً منها ضمن المدة المحددة، وهذا فارق آخر بين القانونين الماليزي والليبي، ففي الأخير من يقرر إسقاط الدعوى هي المحكمة المختصة وبناء على شكلية أو قانونية.
4. نظم المشرع الماليزي إجراءات رفع ونظر الدعوى الضريبية طبقاً لقانون الضرائب المنصوص عليه، وهذا وفقاً لمبدأ الثنائية للإجراءات القضائية، وهذا مسار عليه المشرع الفرنسي، فالمتبع في الدعوى نجد للضريبة إجراءات مستقلة عن الإجراءات المدنية، والإدارية، ومرجع هذا الاستقلال الإجرائي هو الطبيعة الخاصة للضرائب على أنها تسري فيما لم يرد بشأنه نص ضريبي خاص بقانون الإجراءات والمرافعات العامة، وهذا ما يحقق ذاتية القانون الضريبي عند ماليزيا تماماً، بعكس الحال عند ليبيا التي تتبع مبدأ وحدة الإجراءات القضائية مثلما هو الحال في باقي الممارعات الإدارية. وإن كان للقانون الليبي مزيج قانوني رائع بين القواعد العامة، والقواعد الإدارية الخاصة. وهكذا بات واضحاً أن اهتمام المشرع الماليزي بالقواعد الإجرائية، كان أكثر من المشرع الليبي.

الخاتمة (النتائج والتوصيات):

أولاً- النتائج التي توصل إليها الباحث:

تناول الفصل الأول الإطار العام لضريبة الدخل في الشريعة الإسلامية والقانون الليبي والمليزي، من خلال ثلاثة مباحث، فكان أولها حول التعريف بالضريبة والدخل في الشريعة الإسلامية والقانون الليبي والمليزي. أما المبحث الثاني فتناول نشأة ضريبة الدخل في الشريعة الإسلامية، وفي القانونين الليبي والمليزي. وبالنسبة إلى المبحث الثالث فكان عن حقيقة الأدلة الشرعية والأسانيد القانونية لضريبة الدخل في الشريعة الإسلامية والقانونين الليبي والمليزي.

على ضوء ما سبق من البحث في الفصل الأول، تم التوصل إلى النتائج الآتية:

أوجه الشبه بين الشريعة الإسلامية والقانونين الليبي والمليزي:

1. ثبت أن الشريعة الإسلامية صرح شامخ شامل مرن بمرونة الحياة، وملائم لكل زمان، ومكان وحال وشأن، وذلك لقوله تعالى: ﴿صِبْغَةَ اللَّهِ وَمَنْ أَحْسَنُ مِنْ اللَّهِ صِبْغَةً وَنَحْنُ لَهُ عَبِيدُونَ﴾¹³⁰⁹ إذ برزت بدور شمولي، كونها تُعد نظرية متكاملة بفروعها لنظام تسوية منازعات ضريبة الدخل بكل وسيلة تضمن حماية الحقوق، وتوازن بين المصلحتين العامة والخاصة سواء بالصلاح أو التظلم أو القضاء بنوعيه، وهي بذلك تعبر عن تنظيم دقيق مُحكم كباقي النظم الإسلامية والقانونية! كيف لا؟ وهذه الشريعة من عند الله تعالى، إذ قال المولى مؤكداً هذا: ﴿وَالشَّمْسُ وَالْقَمَرُ وَالنُّجُومُ فَسَخَّرْتِ بِأَمْرِهِ أَلَا لَهُ الْخَلْقُ وَالْأَمْرُ تَبَارَكَ اللَّهُ رَبُّ الْعَالَمِينَ﴾¹³¹⁰ والله العالم بخلقه وما يصلح لهم، فكل ما يهدى يقع بين الدقة والسعة والدوام، لهذا يقول عز من قائل: ﴿أَفَلَا يَتَذَكَّرُونَ الْقُرْآنَ وَلَوْ كَانَ مِنْ عِنْدِ غَيْرِ اللَّهِ لَوَجَدُوا فِيهِ اخْتِلَافًا كَثِيرًا﴾¹³¹¹.
- لكل هذا كان على الجميع طاعته وتعظيمه جل جلاله. أما القانون الوضعي فوضعه البشر، بقدر ما ينظم أمورهم الوقتية، فكما أن معرفتهم معدومة بالغيب فيكون قانونهم وقتياً غير مسيطر على حكم مفاجئ جديد.

¹³⁰⁹ سورة البقرة. آية 138.

¹³¹⁰ سورة الأعراف. الآية 54.

¹³¹¹ سورة النساء. الآية 82.

2. تبين أنه لا يوجد اختلاف بين مضمون السندين: الشرعي والتشريعي لفرض الضريبة؛ لاسيما وأن محور البحث يدور على بلدين مُسلمين (ليبيا وماليزيا)، فالسند الشرعي لفرض الضريبة ما كان إلا لكي تكون ضريبة الدخل المفروضة مطابقة لأحكام الشريعة، والسند التشريعي لفرض الضريبة ما كان إلا لكي تكون الضرائب مفروضة على الممولين بواسطة المجالس التشريعية، وأن تطبق بواسطة الإدارة التنفيذية، كما ينبغي في ظل القانون، والدستور المنسجمين مع روح الإسلام.

3. ثبت أن القانون الضريبي الليبي أخذ نظامه من القانون المصري الذي بدوره أخذ من القانون الفرنسي، في حين أن القانون الماليزي أخذ معظم نصوصه من القانون الإنجليزي. والشريعة الإسلامية لا تمنع من أخذ النصوص والأنظمة من باقي تشريعات الدول الأخرى غير المسلمة مادامت منسجمة مع مبادئها وتؤدي الغرض.

4. تبين أن القانون الليبي يقترب كثيراً من القانون الماليزي، بل ويكاد كلاهما يشابه الآخر، كما أنهما يتشابهان أساساً مع التشريع الإسلامي، من حيث عدم جواز فرض أي نوع من الضرائب على دخل المواطنين، أو بالأحرى الأشخاص دون سند قانوني بموجب الأصول الدستورية السائدة في البلدين؛ وذلك تحقيقاً للمصلحة العامة، كما يتواءم للتوافق مع تكريس حقوق وحرية الإنسان الدولية، فلا يجوز أن تفرض ضريبة أو تلغى بناءً على مصدر آخر، وإن كان مصدراً علمياً سواء كان في ذلك استنباطاً فقهياً أو قضائياً، أو شكلياً، كالقاعدة العرفية مثلاً.

5. إن العدالة الضريبية كأساس للقدرة التكليفية لدفع الضريبة تجد مستقراً لها في أحكام الشريعة الإسلامية والقانونين الليبي والماليزي، وهذا موضع اتفاق آخر بين النظامين.

6. ثبت أن ضريبة الدخل ليست دائمة إلا بمقدار حاجتها ومشروعيتها، فالتشريع الإسلامي والقانون براء من تهمة الاعتداء على أموال الأشخاص مادام أخذها بمراعاة تلك الشروط المذكورة في موضعها.

أوجه الاختلاف:

1. اتضح أن التشريع الإسلامي جامع سابق مهيم على القانونين الليبي والماليزي، في كثير من جوانبه التنظيمية للضرائب وأنه تشريع مستقل عن غيره، وإنما سابق على أغلب الأنظمة الوضعية الأخرى، فلا يحتاج إلى إلغاء، أو تعديل عملاً بقوله تعالى: {الْيَوْمَ أَكْمَلْتُ لَكُمْ دِينَكُمْ وَأَتَمَمْتُ عَلَيْكُمْ نِعْمَتِي وَرَضِيتُ لَكُمُ

الْإِسْلَامَ دِينًا فَمَنْ أَضْطُرَّ فِي مَخْتَصَةٍ غَيْرِ مُتَجَانِفٍ لِإِثْمٍ فَإِنَّ اللَّهَ غَفُورٌ رَحِيمٌ¹³¹²؛ وهذا من شأن الشريعة الإسلامية أن تكون متعددة المصادر متنوعة المدارك؛ لاستنباط ما يصلح حياة الناس لتسوية المنازعات الضريبية التي تحقق مقاصد الشريعة من خلال ما يتمناه الخصوم. فهي متعددة المصادر كون المصدر الأعظم هو القرآن الكريم، ثم جاءت السنة النبوية المطهرة لتكون مصدراً عظيماً من مصادر التشريع الإسلامي، كما كان لقول الصحابة الذين تربوا في مدرسة النبوة المحمدية دور عظيم في كتلة التشريع الإسلامي، ومن ثم الإجماع الذي أكسب الشريعة الإسلامية مرونة، ثم القياس الذي عد مصدراً، وأصلاً للتشريع الإسلامي يستمد منه المسلم أحكام الوقائع استرشاداً بقوله تعالى: {فَاعْتَبِرُوا يَا أُولِيَ الْأَبْصَارِ} {1313}. وكذلك الاستحسان الذي منح الشريعة الأحكام الشرعية الضريبية التي ربما وقف ظاهر القياس عقبة دونها فكان المسلمون في ضيق وحرَج وكان الاستحسان المنقذ الحسن، وكذا الاستصلاح الذي أمد الإسلام بعددٍ من الأحكام الشرعية للوقائع التي كان فيها جلب المنفعة، أو دفع مفسدة، والتي لم يقف لها واقف بالإلغاء على حد العلم.

2. تختلف حقيقة السند الشرعي لضريبة الدخل في الشريعة الإسلامية عن القانونين الليبي و الماليزي من حيث المصادر التي يستمد منها مشروعيتها، ففي السند الشرعي يوجد كتاب الله والسنة النبوية وإجماع الصحابة، والقواعد الفقيهية، أما في القانونين فالسند القانوني يوجد في نصوص المواد القانونية (الدستور والتشريع) اللذان يؤكدان مشروعيتها، إلا أن ذلك لا يعني عدم انسجامها، بل بالعكس كون الضريبة مما يفرضه المشرع في الدولة مقيداً بأحكام الإسلام يجعل المسلمين مرتبطين بالعبادة لنيل رضا الله تعالى.

3. تختلف واقعياً المسؤولية المترتبة على انتهاك السند التشريعي للضريبة والمعتبرة دنيوية، في حين أن المسؤولية المترتبة على انتهاك أحكام الشريعة هي دنيوية وأخروية.

4. نتيجة لمقارنة أساس فلسفة فرض الضريبة الإسلامية والقانونية، يلاحظ أن هناك اختلاف آخر، فقد اعتبر أساس فرض الضريبة القانونية في نظرية سيادة الدولة، وأن الضريبة تفرض استناداً إلى العلاقة السيادية القهرية التعاونية بين الفرد والدولة، فالشخص يدفعها، باعتباره متعاوناً بالإكراه في تحمل الأعباء العامة، والدولة تقوم بجباية الضريبة بما لها من سلطة وسيادة على الأشخاص. أما بالنسبة للضريبة

¹³¹² سورة المائدة. آية 3.

¹³¹³ سورة الحشر. آية 2.

الإسلامية، فأساس فرضها أنها تقوم على تكليف شرعي إسلامي يفرضها ولي الأمر، يقوم المسلم بالالتزام بها؛ لأنه يتوقع المثوبة من الله عز وجل لقاء التزامه بأمر الجماعة، فضلاً عن التعاون والتكافل بين الفرد والجماعة، فالإسلام يرى فيه مال الفرد الذي بيده حقاً للجماعة، متكافلين متضامنين، وللجماعة حق في مال أفرادها دون سلب للملكية المشروعة.

5. اختلف التشريع الضريبي الليبي عن نظيره الماليزي من حيث التعديل، فالأول مشهود له بالتعديل الكلي المستمر لإصلاح الأوضاع ومواكبة التطور في حين أن الثاني ينعم بالاستقرار النسبي مقارنة بالقانون الليبي، أما الشريعة فهي مرنة صالحة لكل زمان ومكان ولا تحتاج تعديل.

أما الفصل الثاني فقد تناول دراسة الأسباب والمسببات لمنازعات ضريبة الدخل في الشريعة الإسلامية والقانونيين الليبي والماليزي، من خلال ثلاثة مباحث، ف جاء المبحث الأول في أربعة مباحث: أولها: مفهوم المنازعة الضريبية للدخل. وهي اختلاف وجهتي النظر بين إدارة الضرائب والممول بشأن الدخل والأرباح الخاضعة لتطبيق أحكام التشريع الضريبي. ثم تناول عناصر ومُسببات نزاع ضريبة الدخل، والذي بيّن أن هناك مجموعة من العناصر من شأنها أن تُنشئ النزاع الضريبي للدخل، بعدما كان يرى غالبية العلماء أن إدارة الضرائب والممول، هما فقط عنصرا المنازعة الضريبية، ولكن بعد البحث تبين أن هناك عناصر أخرى، فكانت يحمل مقومات المنازعة كالتالي: أن المال والذي يعتبر وعاء ضريبة الدخل أهم عناصر النزاع. وأنه يجب أن تكون إدارة الضرائب خصماً للممول. وأن ينازع دافع الضريبة إدارة الضرائب. ولا يكفي أن تتوفر العناصر السابقة، لكي يولد النزاع ضريبياً، بل يجب إلى جانب هذه العناصر وجود عنصر آخر، وهو خضوع المنازعة للقانون الضريبي، مما يتعين معه القول أن المنازعات المتعلقة بشأن غير ضريبي لا تُعد منازعة ضريبية.

وجاء المطلب الثالث عن الطبيعة القانونية لمنازعة ضريبة الدخل: فتبين أن منازعة ضريبة الدخل تمتاز بطبيعة قانونية خاصة، تميزها عن باقي المنازعات القانونية الأخرى فأُعْتُبرت المنازعة الضريبية منازعة إدارية، تمتاز بضرورة تسويتها على وجه السرعة، فضلاً عن استحقاق الدين الضريبي رغم التنزع في مقداره المالي. والطابع النسبي للمنازعة الضريبية: بمعنى أن النزاع الضريبي يقتصر على الأطراف المتنازعة ولا يشمل غيرهم من الأشخاص. كما يمتاز النزاع الضريبي بطبيعة إثبات خاصة للحق الضريبي.

أما عن المبحث الثاني والمتعلق بأسباب مُنازعات ضريبة الدخل: فقد خرجت الدراسة فيه بوضع الأسباب في نظرية عامة موحدة موضحة المعالم السببية؛ لإيجاد الحلول القانونية المطلوبة، ولقد أستنتج البحث أهم أسباب المنازعات الضريبية للدخل كالاتي:

كان المطلب الأول حول الأسباب ذات العلاقة بالربط الضريبي: فصنفت أسباب النزاع بهذا الشأن المتعلق بربط الضريبة إلى التقدير الذاتي الضريبي، والتقدير الإداري الضريبي. فجاء الفرع الأول عن الأسباب المتعلقة بالإقرار الذاتي المباشر للربط الضريبي في الشريعة الإسلامية وفي القانونين الليبي والماليزي. واتضح أن عملية الفحص الذي تجريه إدارة الضرائب، له ثلاثة مسارات متوقعة وهي: أما أن تقبل الإقرار وتعتبر الربط نهائياً، شريطة أن يبلغ الممول بقبول دخله حسب الإقرار، وأما أن تقبله، ولكن مع تعديله بما يتراعى لها من واقع الدخل والمستندات المطروحة أمامها، أو أن يسفر الفحص الضريبي عن رفض الإقرار الضريبي المقدم عن الدخل بعدما تبين أنه يختلف مع الوضع المالي للممول ولم تر بدأً من رفضه؛ لأن تعديله يتطلب الكثير تأسيساً على ما ورد إليها من بيانات، ومن ثم لا يخلو الأمر من وقوع منازعات بشأن هذا الإقرار. أما الفرع الثاني: فنُحِص للمنازعات المتعلقة بتقدير إدارة الضرائب للدخل في الشريعة الإسلامية وفي القانونين الليبي والماليزي، حيثُ أعتبر فقهاء الشريعة أساس الخرص موجوداً في السنة النبوية والتي أجمع غالبية الفقهاء والأئمة عليها، ومنهم سيدنا عمر بن الخطاب والمذاهب الثلاثة المالكي والشافعي وأحمد ومروان والقاسم بن محمد وغيرهم، غير أن المذهب الحنفي رأى عدم شرعية الخرص؛ لأنه يعد ظناً وتحميناً ويعتمد على الحدس، والحق لا يؤخذ بالظن. وخلص البحث من أنها تُعد وسيلة لقياس المال الواقعة عليه الضريبة، ولا بأس من الأخذ بها طبعاً للمقتضيات الضريبية؛ ولكونها رجماً بالغيب، يجب أن تكون من خلال أشخاص خبراء حريصين على التقدير بدقة متناهية بما توحى عليهم ضمائرهم مراعيين الحق والعدل فيها.

صفوة القول أنه على الرغم من كون التقدير الإداري الضريبي يعد أسلوباً للإدارة تقوم به حينما لا يقدم المكلف الضريبي إقراره، أو أنه قدمه ولكن الأولى لم تقتنع به، أو أن الشخص المكلف امتنع عن تقديمه أساساً، إلا أنه قد يحدث خلافات بين الإدارة والمكلف الضريبي بخصوص التقدير، فيما لو ادعى الطرف الضعيف وهو دافع الضريبة، بأن هذا الاجراء يعد تقديراً افتراضياً جزافياً ظالماً؛ لخلوه من الدلائل المؤيدة والقرائن الداعمة. فيتربط على ذلك تكليف الممول بثقل ضريبي مخالف للقانون، فليس من قبيل الحق أن المكلف دائماً يحقق ربحاً بشكل مستمر، فربما لا ينتج الممول دخلاً على الإطلاق، أو أنه حقق

دخلاً، ولكنه أقل بذلك بكثير، فموضوع تقدير الربح الضريبي، وعده دخلاً ثابتاً بشكل مفترض يخرجته عن مفهوم قانون الضرائب، فتصبح الضريبة على أساسه رسماً ثابتاً، مما يترتب عليه عدم امكانية دراسة ظروف كل مكلف على حدى. ومن خلال المقارنة في الأنظمة الثلاثة السابقة، ثبت أن هناك أموراً متشابهة مترابطة بينهم؛ لاسيما في أسباب المنازعة الضريبية، أعماها أنه بمقارنة النظام الضريبي في الإسلام مع القانونين الليبي والماليزي تبين أن الفقه الإسلامي حدد أصولاً عامة ضريبية، كمبدأ الإقرار الذاتي الضريبي، والتقدير الإداري الضريبي، وأن هذين القانونين تبنياه وطوراه بما ينسجم مع العصر. وبما أن الدراسة جاءت محاولة لوضع أسباب في نظرية عامة؛ فإن الأسباب التي كانت تقع بموجبها المنازعة الضريبية مع بداية الإسلام هي ذات الأسباب التي لازالت تتكرر اليوم، ولو بصورة أكثر تعقيداً، وبطبيعة الحال مع حفظ المقام المرتبط بكم المنازعات طرداً. كما عرف التشريع الإسلامي طرق التقدير الإداري الضريبي المعرفة اليوم في التشريعين الليبي والماليزي حيث اعتمد على الأسلوب المباشر وغير المباشر (الجزائي). ثبت أن إقرار الذمة المالية الضريبية يُعد تنظيمياً تشريعياً فقهيّاً اجتهادياً.

ثم استعرض المبحث الثالث أهم أوجه الاختلاف بين التقديرين الضريبيين الذاتي والإداري، ولعل أهم النتائج بين هذين النظامين الآتي: إن التقدير الذاتي يجمع أكبر حصيلة ضريبية بأقل مصاريف ممكنة تطبيقاً لقاعدة الاقتصاد في الضريبة، وبأسلوب يضمن قدراً من ثقة دافع الضريبة وبعدها، وكفاءة الموظفين. فضلاً عن تحصيل الضريبة بأقل جهد ممكن ووقت ومصاريف، مما يوفر احتراماً أكبر لدافع الضريبة، هذا من جانب ومن جانب آخر، فإنه يحافظ على الحقوق المالية للخزانة العامة من خلال خفض المنازعات إلى أدنى حد ممكن. كما أنه من يتعرض إلى التقدير الإداري الجزائي، وربما يمنح بعض الخصومات التشجيعية. أما عن التقدير الإداري فهو على العكس من ذلك.

وتعرض المطلب الثاني إلى النزاع الضريبي بسبب فرض التقدير الإضافي للدخل في الشريعة الإسلامية والقانونين الليبي والماليزي: فتبين أن الأصل في الشريعة والقانون أن لإدارة الضرائب أن تقدر الدخل في الأحوال التي سبق ذكرها (التقدير الذاتي والإداري) حسبما يقتضي ذلك، ويعتبر الربط حينها نهائياً وقطعياً، وهو ما يعرف عند علماء الضريبة بمبدأ حجية الربط الضريبي، غير أن الشريعة والقانون أجازا الخروج عن هذا المبدأ، وسمح لإدارة الضرائب أن تجري ربطاً إضافياً، لعدة أسباب وعلى رأسها اكتشاف الغش من قبل الممول، كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي، وكذلك ثم إجراء مقارنة بين تقدير ربط الضريبة، وتعديل ربط الضريبة، وأبرز فرق بينهما إن تقدير الضريبة ما هو في حقيقته إلا حق مقرر لإدارة

حاتمة القول إن قضية التهرب من ضريبة الدخل تستحق اهتماماً كبيراً ليس بسبب آثارها السيئة على مال الدولة، لكون المتهرب يُعد مُخرباً، وسلوكه هذا ينبئ بفساد الأخلاق. وعلى كل حال، لقد تبين من هذا المبحث عدد من النتائج، وهي على النحو الآتي:

1. اتضح أن هناك أسباباً متعددة للتهرب الضريبي منها أسباب أخلاقية، ومنها أسباب إدارية، ومنها الأسباب القانونية. ولعل المستقبل القريب سيفرز أسباباً، وأشكالاً، غير تلك التي تناولها القانون الضريبي، بسبب طبيعة التطور الضريبي.
2. من أهم الأسباب الخفية المساعدة على التهرب الضريبي رؤية المجتمع للمجرم المتهرب من ضريبة الدخل، بأنه غير مجرم، وأن فعله غير مُجرّم، أو بالأحرى مختلف عن باقي الجرائم.
3. تبين مما سبق أنّ الحد من التهرب الضريبي ليس أمراً سهلاً، في كل من الشريعة والقانونين اللبّي والماليزي؛ نظراً للصور الاحتمالية المتعددة التي يتخذها دافع الضريبة.
4. يستنتج أن التهرب الضريبي مشكلة قانونية خطيرة تُسئ للاقتصاد؛ وللأخلاق؛ لأنها تُضيّع أموالاً على خزينة الدولة، كانت ستنتفع البلاد، لو حُصّلت ضريبياً.
5. تبين عدم وجود تشريع خاص لمكافحة التهرب الضريبي في القانونين اللبّي والماليزي؛ إذ لا يكفي وضع بضعة نصوص في تشريع ضريبة الدخل، وإنما تتطلب المسألة صُنع مشروع قانوني مُحكم، على أن يُفرع إلى أقسام كل قسم يُعالج نوعاً من الضرائب.
6. إن التهرب والتحايل الضريبي بمفهومه، وعلاجه في الشريعة الإسلامية، يجد له نظيراً في القانونين اللبّي والماليزي، فتكاد سبل مكافحته تتشابه بين النظامين، آنذاك والآن.
7. تبين أن التهرب الضريبي في الشريعة الإسلامية، والقانون هو جريمة جنائية ذات طابع خاص؛ إذ تعتبر جريمة مخلّة بالشرف، والأمانة، وتحرم المحكوم عليه من الوظيفة العامة. وأن عقوباته الضريبية، هي ذات طبيعة خاصة أيضاً، مما يؤكد على أهمية الضريبة في تغذية الخزينة العامة بالأموال.
8. إن الذي يبدو على تشريع ضريبة الدخل أنه لا يكتسي بطابع الإذعان الكامل، مثل باقي التشريعات؛ لأنه بطبعه الظاهر يأخذ جزء من الأرباح، في حين أغلب التشريعات تمنح الحماية للحقوق.
9. اتضح أن المشكلة ليست في التشريعات، ولا تعديلاتها، وإنما في ذوي الدخل، لعدم توافر المعرفة الكافية لدى الممولين بالعقوبات الضريبية، والمعنيين والمسؤولين الإداريين هنا وهناك.

10. استبان من البحث أن هناك تشابهاً في طبيعة المبلغ المستحق المهرب من الدخل بين الشريعة والقانون الليبي الماليزي، من حيث كونه ديناً في ذمه الممول، وذلك من خلال ما أورده المشرع الليبي في المادة 72 ق ض، وما أورده المشرع الماليزي ضمناً في نص المادة 114 ITA؛ لأن الضريبة في حكم الدين، وهو دين محمول لا مطلوب، بعكس القاعدة العامة في الديون، ودين ممتاز؛ لامتيازه عن باقي الديون، كما أنه واجب الأداء رغم المنازعة فيه، ولا يُقاص مع دين آخر، ومستوجب للحجز التحفظي والتنفيذي في أموال المدين المتهرب متى ثبت ذلك. ومن العدل الذي أوجبه الإسلام الوفاء بالدين في موعده، مادام الممول مليئاً مؤسراً، إبراءً لذمته وأداءً للحق، والتزاماً بالقانون.

11. تبين وجود اختلاف بين القانون الماليزي والشريعة الإسلامية فيما يتعلق بالعقوبة، ففي الشريعة يكون مناطها دفع المبلغ المستحق على المتهرب، فإن دفعه فلا يُجس، وهذا يخالف شأن الجزاء في القانون الماليزي، إذ بمجرد ارتكابه التهرب إما أن يجس أو يُعرم أو هما معاً.

12. إن المشرعين الليبي والماليزي لم يغفلا عن المبلغ الخاضع لضريبة الدخل الذي هربه الممول، فضعف المشرع الليبي المبلغ إلى أربع أضعاف، بينما ضاعفه المشرع الماليزي المبلغ إلى ثلاثة أضعاف كعقوبة، نتيجة لجرمة التهرب، فضلاً عن الغرامة المالية، وهذا ما تميز به التشريع الليبي والماليزي عن باقي التشريعات في الدول الإسلامية، واختلف به عن أحكام الشريعة الإسلامية، وحسنأً فعل.

13. اختلف القانون الماليزي عن الشريعة الإسلامية والقانون الليبي من حيث ضم دخل الزوجة إلى الزوج، ويبدو أن المشرع الماليزي الضريبي تأثر بالتشريعات الغربية، وعلى وجه الخصوص التشريع الإنجليزي، الذي ينظر إلى دخل الزوجين على أنه وحدة واحدة، فموجب المادة 2,45 ITA يجوز ضم دخل الزوجة إلى الزوج، وهذا الأمر يُسهل ارتكاب التفسير المتعمد والنفس الضريبي، وحرى بالمشرع الماليزي التمييز بين دخل الزوجين، فذلك يتواءم مع ما تقضي به الشريعة الإسلامية الغراء التي تعد ذمة الزوجة المالية منفصلة عن ذمة زوجها، لما يترتب عليهما من حقوق للغير تقتضي فصلها.

14. تبين وجود عيب في سياسة المشرعين الليبي والماليزي باعتمادهما على الإقرار الذاتي المباشر لتقدير الدخل، الأمر الذي من شأنه المساعدة على التهرب؛ لأن التشريع الضريبي يعد الإقرار سليماً ما لم يُثبت العكس، حيث خول التشريع لمأمور التقدير فترة محددة، وبمجرد مرورها يُعد الإقرار صحيحاً، وعلى الرغم من أنه يُعد أمراً معززاً لثقة الممولين أمام إدارة الضرائب، إلا أنه يجب التعويل على التقييم الإداري، بدلاً من التقييم الذاتي المباشر في كثير من حالات الدخل. وبالنسبة إلى المبحث الثالث فتعلق بالمنازعة بسبب

ازدواج الفرض الضريبي: وما سبق يتبين أن النظام الضريبي الإسلامي له الأسبقية عن باقي الأنظمة في إرساء المبادئ الدستورية الضريبية العادلة القاضية بعدم ازدواج الضريبة. والنتيجة هنا أن موضوع ازدواج الضريبي في القانونين كسبب للنزاع، وكنظام ضريبي يلتقي، ويتوافق مع الشريعة الإسلامية في أحكامها واجتهاداتها، فالإسلام وضع نظاماً حكيماً للعمل على إرساء قواعد تحد من ازدواج، وكذا الحال في القانونين، وربما هناك بعض التفاصيل الدقيقة التي تختلف فيها الشريعة عن القانون، نظراً لتعقيد الصور العملية والحالات التطبيقية العصرية، وما تقتضيه تطورات العصر، ولكنهما من حيث المبدأ والعموم متفقان. وتطرق المبحث الرابع إلى أسباب منازعات الجباية الضريبية من منيع الدخل في الشريعة الإسلامية والقانونين الليبي والمليزي: وخلص بأن هذا الأسلوب يُمكن الإدارة من أخذ حقها تماماً دون جهد كبير وفي الميعاد المناسب، وبشكل أسرع وأكثر انتظاماً طوال المدة، إذ إن الضريبة بدلاً من أن تؤخذ من آلاف الأشخاص المكلفين بالدفع فرداً فرداً؛ فإنها تؤخذ من شخص يكون المسئول عن تحصيلها من أولئك، كما أن خصم الضريبة من المنبع أي في نفس الوقت الذي يتم فيه الحصول على الدخل، يحد من فرصة التهرب الضريبي، ويدراً وقوع المنازعات. كما يحقق نظام الحجز من المنبع بالنسبة للممول ميزة أساسية تتمثل في تطبيق مبدأ الملائمة الضريبية، بحيث أن أخذ الضريبة المستحقة في الوقت نفسه الذي يحصل فيه على الإيراد؛ يمنع المطالبة بالوفاء بعد مرور عدة سنوات. ويترتب على ذلك، أن الممول لا يلتزم بتقديم إقرارات خاصة، وإنما الملزم والمسئول عن ذلك هم أصحاب العمل، وأكثر ما يناسب هذا النظام فئة الموظفين وأصحاب العمل الذين يقومون بدفع مرتبات، والشركات كالشركات المساهمة التي تقوم بتوزيع الدخل. ويستنتج من هذه الوقائع أمرٌ في غاية الأهمية، وهو أن الحجز عند المنبع يُعد ضماناً من ضمانات جباية الضريبة، لصالح الإدارة، والمصلحة حقوق الأشخاص المتعاملين مع الإدارة، ولعل أبرز أسباب النزاع في هذا الشأن هو عدم شرعية فرض الضريبة المستحقة على مال الممول من المنبع، والنزاع حول الحق في خصم مقدار الضريبة من المنبع. وجاء المبحث الخامس عن أسباب منازعات الاسترداد المال الضريبي في الشريعة الإسلامية والقانونين الليبي والمليزي: واتضح أن منازعات الاسترداد الضريبي هي تلك الخلافات التي تُثار بخصوص رد ما أُخذ من الضريبة على الدخل بدون وجه حق. وظهر من مقتضى ذلك أن سبب النزاع يكون برد المبالغ المدفوعة أكثر من مستحق الضريبة، وسواء في ذلك كان الطالب الممول من المصلحة، أو المصلحة من الممول وهي الصورة الأكثر وقوعاً، حيثُ تطالب إدارة الضرائب بما هو مستحق لها زيادة على ما دفع من مبلغ للضريبي ما لم يكن

هذا الحق قد سقط بالتقادم. وقد ثبت أن هناك أموراً متشابهة مترابطة بين تلك الأنظمة الثلاثة؛ لاسيما كونه أحد أسباب المنازعة الضريبية. كذلك برزت نتيجة هنا أن التسوية والفصل في النزاع بخصوص طلب أحقية الممول في استرداد المال المدفوع لا تؤثر على وعاء ضريبة الدخل الأساس؛ لأنها لا تعد اعتراضاً على تقديرات الإدارة، وإنما هو نزاع بشأن رد ما دفع بغير وجه حق. وتعرض المبحث السادس لأسباب النزاع المتعلق بسقوط الدين الضريبي (التقادم الضريبي): وعلى الرغم من اعتبار التقادم سبباً من أسباب انقضاء الدين الضريبي، أضف إلى ذلك التخفيف على الممول في الوفاء بالدين، غير أن وقوع منازعات بهذا الشأن بات أمراً لا مفر منه، حيث تتسع أسباب النزاع الضريبي بهذا الشأن لتشمل عدداً ملحوظاً، أهمها: النزاع بسبب عدم قانونية قرار إسقاط الدين الضريبي. وأيضاً النزاع في عدم أحقية إدارة الضرائب بمطالبة الدين الضريبي بعد انقضاء المدة. وكذلك النزاع بسبب مطالبة دافع الضريبة برد المبلغ الزائد بغير وجه حق. ولقد استبان أن الأمر المترتب على تسوية المنازعة في إسقاط الدين الضريبي لا يؤثر على باقي عناصر الدخل الضريبي. كما لا يجوز للقضاء الحكم من تلقاء نفسه بسقوط دين الضريبة بالتقادم، ومعنى ذلك أنه يجب أن يدفع به، أو يطلب به المستفيد، أو صاحب المصلحة أمام المحكمة. كذلك توصلت الدراسة إلى أن التنازل عن التقادم سلفاً، وقبل ثبوت الحق فيه غير جائز، ولكنه بعد ثبوت الحق يجوز التنازل عنه. ويقع باطلاً الاتفاق على قصر، أو طول مدة التقادم؛ لأنها متعلقة بالنظام العام. ومن خلال مقارنة تلك الأنظمة الثلاثة تبين أن هنالك وجهان مختلفان بينهما، كالآتي:

1. أنها تختلف من حيث أن التشريع الضريبي الإسلامي تبنى سياسة عدم سقوط الدين المالي الضريبي، وأن الديون الضريبية لا تُكتسب بالتقادم مهما طال عليها الزمن، بيد أن القانون الضريبي الليبي والماليزي حدد سقفاً معيناً لسقوط الحق في الدين الضريبي فقدم جعل الأخير مدة 12 سنة للمطالبة بالديون الضريبية، وبعد مضي هذه المدة يسقط الحق المالي الضريبي، وبالنسبة إلى القانون الليبي حدد المدة بأن جعلها 7 سنوات إذا كان المطالب بالدين هي الإدارة الضريبية، أما إذا كان المطالب هو المكلف الضريبي، فإنه يمكنه المطالبة بالدين الضريبي خلال 5 سنوات، وهكذا يبدو جلياً أن القانون الليبي فضّل الإدارة على المكلف للاعتبارات آتفة الذكر.

2. ومن هذا المقارنة يبرز فرق آخر بين القانونين الليبي والماليزي، كون الأول فرق بين الشخص المطالب بالدين الضريبي فيما إذا كان الإدارة، أو المكلف بالضريبة في حين لم يقر نظيره بذلك.

الملخص العام للفصل الثاني أن هناك تشابهاً بين كل من هذين القانونين في أغلب النواحي الضريبية مع بعضهما البعض ومع الشريعة الإسلامية، وهذا لا يمنع من وجود بعض الاختلافات بينها كما ذكر سالفاً، فالنظام الضريبي الإسلامي متقارب إلى حد ما مع القانونين الليبي والماليزي بشأن أسباب ومسببات المنازعة الضريبية للدخل، مما يضيف عليه قلة الاختلافات الجوهرية رغم اختلاف الأيديولوجية بينها. غير أن المهم في هذا الفصل هو أنه متى جهزت ضريبة الدخل للدفع، فإن تعجيل دفعها مطلوب، وتسويتها مذموم، فالضريبة في حكم الدين، ومن العدل الذي أوجبه الإسلام الوفاء بالدين في موعده، مادام الممول مليئاً موسراً، إبراءً لذمته وأداءً للحق، والتزاماً بالعقد، ووفاءً بالعهد، فإذا مطل الممول دائته وهي الإدارة ولم يوفها دينه، وهو قادر فهو ظالم ويستحق عقوبة الظالمين في الدنيا والآخرة، هذا فضلاً عن الوقاية والدفع من الوقوع في المنازعات الضريبية.

أما عن الفصل الثالث فقد تعلق بالتسوية الإدارية لمنازعات ضريبة الدخل في الشريعة الإسلامية والقانونين الليبي والماليزي، متضمناً فصلين، فكان المبحث الأول عن تسوية المنازعات الضريبية في الشريعة الإسلامية. والذي تناول المطلب الأول منه التعريف بالتسوية الإدارية لمنازعات ضريبة الدخل: وهي مجموعة الأساليب الإدارية والقانونية المتمثلة في الصلح أو التظلم سواء أمام مدير الضرائب (التظلم الرئاسي) أو أمام لجان المفوضية الخاصة بتسوية المنازعات بغية إنهاء المنازعات الضريبية للدخل. ثم تطرق المطلب الثاني إلى تسوية المظالم الضريبية في صلب الإسلام فثبت تطبيق النظام الضريبي الشرعي بأبعاده. أما المطلب الثالث فتعرض لتسوية المظالم الضريبية في العهدين الأموي والعباسي، وما بعدهما. وتناول المطلب الرابع دور الإدارة المالية الإسلامية في تسوية المنازعات الضريبية. وجاء المطلب الخامس ببروز أنظمة ضريبية؛ نتيجة للمنازعات والظلم الضريبي. فتم بيان نظام الالتجاء الضريبي، ونظام الطعنة، ونظام القطيعة الضريبي، ونظام الإيغار، وهناك نظام التسوية الضريبي. يُستنتج مما سبق أن لإدارة الضرائب في الإسلام دور مهم في تسوية المظالم الضريبية؛ لأنها كانت مقتنعة بكونها مندوبة في حفظ القوانين، وإحقاق الحق سواء كانت المظلمة من الممولين، أو من أولئك العمال في الإدارة الذين قصروا في وظيفتهم. ولعرفتها بأن الحكم بالعدل ورفع الظلم من باب الأمر بالمعروف، والنهي عن المنكر، وهو فرض على كل مسلم، فنصرة المظلوم، وإيصال الحقوق إلى أهلها فرض واجب، فستظل أحكام الشرع صالحة للمجتمعات الحالية وللأجيال المستقبلية ماشاء الله لها أن تكون.

وكان المبحث الثاني حول نظام التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية في القانون الليبي، من خلال ثلاثة مطالب، تناول أولها المفهوم القانوني للتظلم الضريبي القانوني الإداري. ومن ثم تطرق الثاني للتظلم الضريبي الإداري أمام لجان المنازعات الضريبية في القانون الليبي.

وأخيراً تناول المبحث الثالث التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية في القانون الماليزي. والمستنتج من خلال التحليل المقارن أنه ثمة أوجهاً للاتفاق، وأوجهاً للاختلاف بين أحكام التشريع الإسلامي والقانونين الليبي والماليزي، كالآتي:

أولاً- فيما يخص أوجه الاتفاق، كمايلي:

1. إن أهم ما تميز به النظام الضريبي هو العدالة الضريبية، سواء كان هذا في التشريع الإسلامي أو القانونين الليبي والماليزي أي تحقيق الموازنة والتوفيق بين مصلحة الدولة، ودفعي الضريبة، فبسبب هذا التضاد بين المصلحتين، وحتى تُعجز العدالة، كان لابد من منح الممول - وهو الطرف الضعيف في هذه العلاقة- حق التظلم الضريبي وتتفق الشريعة الإسلامية مع القانونين الليبي والماليزي على أن حق التظلم ضماناً أساسية مقررة لمصلحة كل من لحقه ضرر ضريبي، ولا يحق حرمان أي كان منه؛ إذ يرى الباحث أن التظلم يدور مع المنازعة الضريبية وجوداً وعدمياً.

2. اتفق الفقهاء في تلك الانظمة على أن تسوية النزاع الضريبي يُعد أمراً حتمياً لإحقاق الحق بين المتنازعين، ولايتأتى ذلك إلا من خلال جهة رسمية واقعية تقره قولاً وعملاً.

3. تشابه التشريع الإسلامي مع القانونين الليبي والماليزي على أن حق التظلم يُتيح للمتنازعين فرصة استماع وجهات نظر كل منهم. كذلك إقرار حق الدفاع والدفع، وإعطاء مهلة لذوي الحق، أو للمتنازعين في إعداد حججهم، وتهيئة دفاعهم ودفعهم. فضلاً عن اتفاقهم على شدة الاهتمام بالمساواة الضريبية بين المتنازعين باعتبارها الحماية الأساسية التي تولد ثقة المكلفين بالضريبة امام ناظر التظلم أو القائم بالصلح الضريبي.

4. وقع تشابه في لجان التظلم الضريبي فلجان الصلح إنما وجدت ليحتكم إليها كل من الممول ومصلحة الضرائب فيما يقع بينهما من منازعات بشأن تطبيق أحكام قانون الضرائب والقرارات التي تصدرها من جهات إدارية، ولذا فإنه لا يصح الطعن فيها بمواجهة اللجان التي أصدرتها، وإنما بمواجهة الخصوم الذين صدرت لصالحهم.

5. تشابه القانونان في أن التظلم الضريبي يجب أن يرفع خلال الميعاد المحدد؛ فإن قدم التظلم وكانت المدة منتهية كان على اللجنة أن تقرر عدم قبول التظلم شكلاً من تلقاء نفسها لتعلق ذلك بالنظام العام، كما لا يمكن لأطراف الاتفاق على تمديد هذا الميعاد، أو على عدم التمسك به، ويمكن للمصلحة التمسك بسقوط الحق في رفع التظلم في أي حالة كانت عليها الإجراءات ولا يصح تنازها عن هذا الحق العام، كما ويمكن للمتنازع الآخر التمسك بالسقوط في أي حال كانت عليها الإجراءات وعلى القاضي أن يقضي به من تلقاء نفسه.

6. ألزم القانون الماليزي رئيس وأعضاء اللجنة بتوقيع القرار القاضي بالتسوية، وهذا ما فعله نظيره الليبي.

7. اتفق القانونان الليبي والماليزي بشأن قرارات لجان المنازعات الضريبية باعتبارها ليست أحكاماً بالمعنى القانوني الصحيح، وإنما عدت قرارات صادرة عن لجان إدارية أعطاهما القانون ولاية الفصل في النزاع بين المصلحة والممول وعلى هذا فإن الطعن أمام لجان الطعون الضريبية هو طعن من نوع خاص، يتميز بإجراءات معينة ومواعيد محددة، أما تصدره اللجان من قرارات لا تعد أحكاماً بالمفهوم القانوني، إنما قرارات إدارية ذات طابع قضائي لتسوية المنازعات الضريبية.

ثانياً- أوجه الاختلاف:

1. برز اختلاف بين القانونين الليبي والماليزي بخصوص تشكيل لجان التظلم الضريبي من حيث تكوينها من عناصر إدارية وخبراء، بجانب العنصر القانوني، إذ إن العلامة الفارقة بينهما تكمن في أن القانون الليبي يفرض رئاسة تلك اللجان بدرجة قاضٍ بمحكمة الاستئناف، واكتفى القانون الماليزي بالعضو القانوني بدلاً عن القاضي ولم يشترط رئاسته.

2. ظهر اختلاف بين القانونين الليبي والماليزي بشأن الصلح ففي الأخير يكون اتفاق الصلح مع مدير إدارة الضرائب أو من يكلفه بذلك، وليس أمام لجنة المصالحة الضريبية كما هو الحال عند القانون الليبي.

3. يجيز التشريع الضريبي الماليزي اللجوء إلى الصلح في أي وقت حتى وإن كانت الدعوى مرفوعة أمام المحكمة المختصة، في حين تجيز بعض التشريعات الأخرى كالتشريع الضريبي الليبي اللجوء إلى الصلح قبل أن تصدر لجان الطعن الضريبي قراراً في النزاع، ويظهر ذلك مرونة كبيرة وتساهلاً من جانب المشرع الماليزي مع الممولين.

4. إن التسوية الإدارية المعمول بها آنذاك في الشريعة الإسلامية تعادل اليوم أسلوب التظلم الإداري الرئاسي في إدارة الضرائب، وهو يشبه القانون الماليزي تماماً، بيد أن القانون الليبي اختلف عنهما، وأظهر

علامة فارقة في نظام التظلم الإداري، إذ خول القانون للمتظلم الاعتراض أمام لجنة طعون ضريبية مباشرة، ولم يمنح الممول حق التظلم المباشر أمام الرئيس.

5. ابتكر المشرع الماليزي تنظيماً قانونياً لتسوية المشاكل العالقة بين أوضاع ذوي الدخل كشركات بين الأقارب، وهو نظام فريد، أفرزته متطلبات العصر الضريبية، ولا وجود له عند نظيره القانون الليبي.

6. كان المشرع الماليزي مُهتماً كثيراً، لأمر التأجيل القانوني للتظلم الضريبي بعكس الحال عند نظيره الليبي.

7. على الرغم من تشابه القانونين في أن التظلم الضريبي يجب أن يرفع خلال المدة التي حددها القانون، إلا أن الشريعة اختلفت معهما في عدم تحديد ميعاد محدد لذلك، بناء على طلب أحد الأطراف بسماع المنازعة خارج الأماكن القانونية المحددة قانوناً على أن تكون مصاريف النقل والإقامة والترجمة على حساب طالب تغيير مكان استماع الجلسة وهذه علامة فارقة تميز القانون الماليزي عن نظيره القانون الليبي، والشريعة الإسلامية.

8. اختلف القانون الماليزي عن الشريعة الإسلامية ونظيره القانون الليبي بأحقية اللجنة بغرامة الممول

المتظلم، متى وجدت أن التظلم أو الاستئناف في أساسه تافه، الغرض منه المشاكسة وتضييع الوقت

والجهد، وأن جميع إجراءات الإدارة كانت قانونية، حينها تُغرم اللجنة المتظلم بمبلغ لا يتجاوز 5000

آلاف RM، وينبغي لصدور هذا القرار أن يكون المتظلم، أو ممثله حاضراً، ويحق له إثر ذلك، التظلم

منه بشكل مسبب للجنة خلال 21 يوماً، ومن الممكن للجنة أن تعدله، أو تلغيه بحسب ما يتراءى لها.

وليس لهذا وجود في الشريعة والقانون الضريبي الليبي، ويجدر التعليق بأن هذه السلطة للجنة على الرغم

من أهميتها في الحد من عدد التظلمات لمجرد المشاكسة والعرقلة، إلا أنها تنطوي على ظلم أكيد إذ بمجرد

سماع هذا الرقم سيتردد الممولون في التقدم بالمنازعة والتظلم، مظنة منهم أن أسباب شكاوهم لا ترتقي

للنزاع والتظلم.

9. اختلفت الشريعة الإسلامية في حتمية اللجوء إلى القضاء، ما يعني أن التظلم أمام لجان المنازعات

الضريبية يعد شرطاً لقبول الدعوى القضائية. وهذا ما لم يثبت في الشريعة مما يجعل القانونين الليبي

والماليزي يختلفان عن الشريعة في هذا الشأن، وبات واضحاً أن الذي دفع كلاً من المشرعين إلى وجوب

التظلم أمام لجان المنازعات الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء هو توفير الوقت والجهد والنفقات، فضلاً عن

سرعة الفصل في الخلاف القائم بما يخفف الحمل عن عاتق القضاء فيما إذا تم حسم النزاع أمام لجان

المنازعات الضريبية. ناهيك عن توفير مناخ الثقة بين إدارة الضرائب وأولئك المتظلمين باعتبار أن الأولى

هي الخصم الشريف لهؤلاء، فهي لا تبغي أن تكون بينها وبين هؤلاء الممولين أي نزاع، وإنما كل ما في الأمر أنها تسعى في ذلك لجباية أكبر مبلغ مالي ممكن لتساعد الإدارة العامة في تغطية النفقات العامة.

10. اختلف القانون الماليزي عن الشريعة الإسلامية والقانون الليبي في شأن إجراءات رفع التظلم بأن صحيفة التظلم لا ترفع مباشرة إلى لجنة المنازعات، وإنما تودع لدى المأمورية المختصة، التي بدورها ترسلها إلى اللجنة المعنية. ومرجع ذلك أن المشرع الضريبي لم يساو بين المركز القانوني لمأمورية الضرائب والمركز القانوني للممول إزاء هذه اللجان، الأمر الذي من شأنه أن يظهر فارقاً آخر بين نظام الشريعة الإسلامية والقانون الضريبي الليبي.

11. عد المشرع الليبي قانون الرفعات قانوناً إجرائياً عاماً ينظم أغلب اجراءات المنازعات بما فيها المنازعات الضريبية، على الرغم مما تحتاجه المنازعات الضريبية من مميزات من حيث وجوب اتباع إجراءات معينة أثناء نظر هذه المنازعات كنظر هذه المنازعات في جلسة سرية، في بعض الأحيان، والفصل فيها على وجه السرعة، بعكس الحال عند التشريع الضريبي الماليزي.

12. لم تتفق الشريعة الإسلامية مع القانونين الليبي والماليزي في تحديد المدة التي يجب أن يقدم خلالها التظلم من تاريخ إخطاره بربط الضريبة، إذ لم ينص التشريع الإسلامي على ميعاد معين، وقد جعلها المشرع الضريبي الليبي خمسة وأربعين يوماً، وحدد المشرع الماليزي المدة بشهر أو ثلاثين يوماً، فإذا فوت صاحب الحق هذا الميعاد فقد أغلق أمامه باب الطعن وأصبح الربط نهائياً وقد أحسن المشرع الضريبي الليبي عندما مدد ميعاد التظلم بخمسة عشر يوماً بعد أن كان شهراً في القانون الملغي ففي هذه الزيادة الزمنية ضماناً أكثر للممولين.

13. اختلف القانون الليبي عن نظيره الماليزي فيما يخص حق الطعن على قرارات لجان المنازعات الضريبية، ففي القانون الأول يجوز لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن في قرار اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية للتظلمات؛ وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلان الخصوم بالقرار. ومن ثم يحق الطعن في قرار الأخيرة أمام المحكمة الاستئنافية المنعقدة بدائرة إدارية خلال ستين يوماً، من تاريخ الإعلان بالقرار. أما القانون الماليزي فيمكن الطعن أمام المحكمة العليا والمنعقدة بهيئة مدنية، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار. وهنا يبدو الخلاف ظاهراً بين التشريعين الليبي والماليزي في النص على الجهة المختصة بالطعن في قرارات لجان المنازعات.

أما الفصل الرابع فتمحور حول التسوية القضائية لمنازعات ضريبة الدخل في الشريعة الإسلامية والقانونين الليبي والمليزي، من خلال ثلاثة مباحث: المبحث الأول تحدث عن التسوية القضائية للمنازعات الضريبية في الشريعة الإسلامية: والذي بدوره تضمن ثلاثة مباحث. كان المبحث الأول حول مفهوم القضاء في الفقه الإسلامي: وقد ثبتت مشروعيته، بل وأدلتها الملزمة في القرآن الكريم والسنة النبوية. أما المطلب الثاني فتناول إنهاء المنازعات الضريبية بالقضاء العادي في الإسلام. وتناول المطلب الثالث دور قضاء المظالم (العالي) الإسلامي في إنهاء المنازعات الضريبية. وأهم ما استنتجه البحث أن الخليفة عمر بن عبد العزيز فطن، وطبق مبدأً قضائياً مهماً وهو أنه يجب التفريق بين الإثبات في القضاء العادي، وقضاء المظالم (الإداري) فالبيئة القاطعة قد يعجز المدعي والقاضي عن تحقيقها وجمع عناصرها، فرأى الخليفة أن الظلم كان بارزاً فاكفى قاضي المظالم بالبيئة اليسيرة المؤدية لقناعته وعقيدته. وعرف النظام القضائي الإسلامي نظاماً غريباً شاداً لشهود المتنازعين أمام القضاء في فترة محدودة سابقة وهو تخصيص جماعة من الناس ليشهدوا بين المتنازعين وحدهم دون باقي البشر، وهذا يخالف الحق والعدل؛ لأن هناك اتفاقات، وإجراءات مالية تجري بين التجار، والممولين والإدارة، ولا يحضرها إلا الخاصة من الأهل والأصدقاء. غير أن هذا النظام - لحسن الحظ - لم يدم طويلاً.

أما المبحث الثاني فتطرق إلى إنهاء منازعات ضريبة الدخل (قضائياً) أمام القضاء الليبي، فتضمن ثلاثة مطالب أولهما: عن إنهاء منازعات ضريبة الدخل أمام القضاء الليبي، من خلال دراسة حق الطعن القضائي الضريبي أمام دوائر القضاء الإداري، والثاني عن حق الالتماس القضائي لإعادة النظر، وأخيراً الدعوى الضريبية أمام محكمة آخر درجة (المحكمة العليا).

أما بالنسبة إلى المبحث الثالث فكان عن إنهاء الدعوى الضريبية (قضائياً) أمام القضاء الليبي، الذي اعتمد على دراسة حق رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة العليا في مطلب أول، ثم الطعن الضريبي أمام محكمة الاستئناف العالي وحق الطعن أمام المحكمة الاتحادية في مطلب ثاني، وأخيراً وانتهت الدراسة بالمطلب الثالث حول الدعوة إلى قضاء ضريبي متخصص لنظر المنازعات. ويستنتج عموماً من الفصل الرابع لدراسة التسوية القضائية لمنازعات ضريبة الدخل في الشريعة الإسلامية والقانونين الليبي والمليزي، أن هنالك أوجهاً للاتفاق وأوجهاً للاختلاف.

أولاً- فيما يخص أوجه الاتفاق، فهي كالاتي:

1. وجد أن التشريع الإسلامي يحرص على إنهاء المنازعات الضريبية بكل الأساليب التي تضمن حماية الحقوق المالية وتحقق العدل، ولذلك تعددت وسائل التسوية ابتداء من الصلح ثم التظلم ثم القضاء، الأمر الذي كان موضع اتفاق بين الشريعة الإسلامية والقضائين الليبي والماليزي.
2. إن مبدأ علانية الجلسات من المبادئ الراسخة في القضاء الإسلامي والقضائين الليبي والماليزي، اللهم إلا إذا اقتضت الضرورة القضائية عكس ذلك.
3. إن مبدأ عدم قضاء القاضي بعلمه الشخصي الذي اكتسبه خارج مجلس المنازعة من المبادئ الثابتة في القضاء الإسلامي والليبي والماليزي.
4. يشترط لإصدار الحكم القضائي في الشريعة الإسلامية ما يشترط للقضائين الليبي والماليزي من وقوع نزاع يسبق الدعوى بإثبات الأدلة متى اقتضت الحاجة، وعرض الصلح على المتنازعين وحضورهم للقضاء أو حضور من يمثلهم.
5. تلتقي الشريعة مع القانونين الليبي والماليزي باستقلال القضاء التام في عمله فلا يحق لأحد التدخل في عمل القضاة ولو كان السلطان - تم الاستشهاد ببعض الوقائع الإسلامية في موضعه - الأمر الذي له تأثير على خط العدالة الضريبية اللهم ما لم يكن السلطان قد عين نفسه ناظراً، أو قاضياً للمنازعات.
6. اتفقت الأنظمة السابقة على أن القضاء الضريبي بدرجاته ضمانات مهمة للتقاضي، فهو طريق يدرك به المتنازع حقه ويستكمل به ما لم يده من دفاع، كما أنه يجعل القضاء دقيقاً في إصدار الحكم لعلمه برقابة أحكامهم من أعلى درجة، وهذا مما يبعث على الطمأنينة.
7. تتفق الشريعة مع القانونين القضائين الليبي والماليزي بأن تعدد القضاة ضمانات مهمة للمتقاضين في حالة الخوف من أن يستبد القاضي الفردي بحكمه القضائي، ويحرف عن مسار العدالة الضريبية.
8. لا خلاف بين التشريع الإسلامي والقضاء الليبي والماليزي بتوفر حق المواجهة بين الخصوم في كافة الإجراءات القضائية، وكذلك كفلت حق الدفاع لجميع الخصوم.
9. اتفق القضاء الإسلامي مع القضائين الليبي والماليزي على أنه يجب أن يتضمن النظام القضائي ستة مقومات وهي: الحاكم، والمحكوم عليه، والمحكوم له، والمحكوم فيه، والمحكوم به، والحكم بأسبابه.
10. تطابقت آثار الحكم القضائي الإسلامي مع القانونين الليبي والماليزي في الفصل في النزاع الضريبي وإنهائه، وثبوت الحق المالي، وقوة تنفيذه، ولزوم الحكم للقاضي مُصدر الحكم، وللقضاة الآخرين متى صدر سليماً.

أما عن أوجه الاختلاف بينها فهي كالآتي:

1. أجازت الشريعة الإسلامية للسلطان، تعيين نفسه لتسوية المنازعات، وإصدار الأحكام فيها، بخلاف القانونين الليبي والمليزي اللذين لا يُجيزان ذلك تطبيقاً لمبدأ الفصل بين السلطات الثلاث.
2. بات واضحاً أن الشريعة الإسلامية اشترطت أن يكون القاضي مسلماً، أما القانونان الليبي والمليزي لم يذكر هذا الشرط اللهم إلا أن يكون القاضي متمتعاً بالجنسية الوطنية، غير أن ما يشفع لليبي الآن أن كل مواطنها مسلمون.
3. يختلف القضاء الإسلامي عن القضائين الليبي والمليزي في مدى الحجية القضائية للأحكام؛ إذ أن حجية الأحكام في القضائين الليبي والمليزي تختلف في مداها، فمجرد صدور الحكم في نظامها؛ يعني تمتعه بالحجية النسبية القضائية للأمر المقضي فيه بالمنازعة الضريبية؛ فإن فات ميعاد الطعن، ولم يطعن فيه ذوي المصلحة أصبح الحكم ذا حجية مطلقة لقوة الأمر المقضي به، في حين أن هذا الأمر غير موجود في أحكام القضاء الإسلامي المتمتع بالحجية المطلقة مادام لم يجانب الصواب، ولم تقم أدلة قوية على أنه انحرف عن الشرعية.
4. يقع اختلاف فيما بين تلك الأنظمة بخصوص سند أو أساس الاستقلال القضائي الكامل، ففي الشريعة الإسلامية يكون أساسه في التقوى التي تقف دون خروج القاضي عن الشريعة، وأما في القانون فأساسه يكمن في مبدأ الفصل بين السلطات التشريعية والتنفيذية.
5. تفوق القضاء في الشريعة الإسلامية على القضائين الليبي والمليزي في شدة حرص الأول على تحقيق المساواة بين المتنازعين بدرجة متفوقة ليس لها نظير في أي قضاء آخر، إذ التزم القاضي الإسلامي بالمساواة بين الخصوم في الدخول والإقبال عليهما ومخاطبتهما، وإشارته ونظراته لهما، ومكانه منهما، كيف لا والمساواة في الإسلام من أساسيات العدل الذي قامت عليه السماء والأرض.
6. اختلفت الشريعة الإسلامية عن القانونين الليبي والمليزي في أن الأصل هو عدم إعادة جواز النظر في الأحكام القضائية مرة أخرى عملاً بمبدأ الظاهر، وهو صحة هذه الأحكام بخلاف القانونين اللذين يفترضان وقوع الخطأ في الأحكام الابتدائية، مما يتيح فرصة لإعادة النظر فيها وتصحيحها مجدداً.
7. لم يجز المشرع المليزي لجناً للصلح في المنازعات الدولة المتعلقة بضريبة الدخل، باعتبار الضرائب من أهم موارد الدولة، عدا إجازة التفاوض مع مدير الضرائب كمرحلة تمهيدية، وهكذا يظهر اختلافه عن الشريعة الإسلامية والقانون الليبي.

8. اختلفت الشريعة الإسلامية عن القضاة الليبي والمليزي في أن إعادة النظر في الحكم القضائي السابق غير الصحيح يكون من القاضي الذي أصدره، أو من قاض آخر في درجته أو أعلى منه درجة سواء كان ذلك بطلب الخصم، أو لا، فما يهم هو تدارك الخطأ القضائي حيثما كان، بينما في قانون القضاء الليبي والمليزي، ووفقاً لقاعدة تعدد درجات التقاضي يكون استئناف الأحكام المعابة مرة أخرى أمام محكمة أعلى درجة .

9. تختلف الشريعة الإسلامية مع القانونين القضائيين الليبي والمليزي في أن الأصل فيها هو الأخذ بنظام القاضي الفرد، وهو ما يتسجم مع طبيعة القضاء الإسلامي من حيث خلوه من التعقيد وقلة القضايا المعروضة عليه، فضلاً عن أن الورع والتقوى تمنعه من الاستبداد برأيه. بيد أن الأمر في القضائيين الليبي والمليزي يختلف إذ يأخذان بتعدد القضاة؛ لاسيما في المحاكم الابتدائية، والاستئنافية وما في حكمها، أما الجزئية وما يماثل خروجتها فيكفي فيها بنظام القضاء الفردي. هذا ومما يجدر ذكره أنه لا يوجد ما يتعارض مع أخذ الشريعة بنظام تعدد القضاة خصوصاً في المنازعات الضريبية ذات الأهمية البالغة.

10. يمتاز العمل القضائي الإسلامي باللين والسهولة فيكاد يكون القضاء مجانياً وسريعاً في الوصول إلى حكم حاسم في النزاع، بينما في القضائيين الليبي والمليزي فإنه يواجه بعض الصعوبات منها كثرة الإجراءات الشكلية، وبطء الوصول إلى حكم منصف في القضية، فضلاً عن المصاريف المالية باهظة الثمن للمحاماه، ناهيك عن رسوم القضاء، وما يترتب عن كل ذلك من ضياع للوقت والجهد مما أدى إلى عزوف البعض عن اللجوء إلى القضاء، وهذا حرمان ضمني من حق مكفول بالحماية القضائية.

11. إن هذا الطريق أمام المحكمة العليا الماليزية هو طريق طعن عادي، ويجب أن يطرقه الطاعن خلال 30 يوماً من صدور الحكم، أو العلم به، وهو يختلف عن التشريع الإسلامي الذي لم يقض بمدة معينة ترفع فيها الدعوى القضائية، كذا اختلف عن القانون الليبي الذي منح حق الطعن أمام محكمة الاستئناف بدوائر القضاء الإداري خلال 60 يوماً. وهذا مالا يتفق مع القانون الماليزي الذي حدد ميعاد 30 يوماً، فهذا الميعاد يعد قصيراً ومناسباً، وما يؤخذ على موقف المشرع الليبي من منح 60 يوماً للميعاد أنه يتسبب في إطالة عمر النزاع، الأمر الذي مؤداه عدم استقرار المراكز القانونية نسبياً للمكلفين بالضريبة.

12. ويظهر فارق آخر بين المحكمتين العليتين الليبية والمليزية في أن الأولى تعد طريق طعن غير عادي، والثانية طريق طعن شبه عادي- إن جاز التعبير- ؛ نظراً لوجود درجات قضائية بعدها تنظر المنازعة،

حيث أتاح القانون الماليزي الطعن ضد حكم المحكمة العليا أمام محكمة الاستئناف العالي خلال 30 يوماً من صدور الحكم، وأخيراً رُخص الطعن من حكم المحكمة الأخيرة أمام المحكمة الفدرالية خلال شهر.

13. الاختلاف الآخر أن القانون الماليزي رأى رفع الدعوى القضائية الضريبية من خلال قلم اللجنة المفوضية بتسوية الضرائب، وهو ما يختلف عن القانون الليبي الذي يفرض على من يرغب في الذهاب إلى القضاء أن يرفع الدعوى بواسطة محام مقيد بجدول المحامين مباشرة، وليس بمساعدة أي محام، ولا عن طريق لجنة التظلمات الضريبية. كما إن اللجنة الخاصة يحق لها إسقاط الدعوى، ما لم يدفع الممول الطاعن الرسوم المتعلقة بالدعوى كاملة، أو جزءاً منها ضمن المدة المحددة، وهذا فارق آخر بين القانونين الماليزي والليبي، ففي الأخير من يقرر إسقاط الدعوى هي المحكمة المختصة وبناء على شكلية أو قانونية.

14. نظم المشرع الماليزي إجراءات رفع ونظر الدعوى الضريبية طبقاً لقانون الضرائب المنصوص عليه، وهذا وفقاً لمبدأ الثنائية للإجراءات القضائية، وهذا مسار عليه المشرع الفرنسي، فالمتبع في الدعوى يجد للضريبة لها إجراءات مستقلة عن الإجراءات المدنية والإدارية، ومرجع هذا الاستقلال الإجرائي هو الطبيعة الخاصة للضرائب على أنه يسري فيما لم يرد بشأنه نص ضريبي خاص بقانون الإجراءات والمرافعات العامة، وهذا ما يحقق ذاتية القانون الضريبي عند ماليزيا تماماً، بعكس الحال في ليبيا التي تتبع مبدأ وحدة الإجراءات القضائية مثلما هو الحال في باقي المنازعات الإدارية. وإن كان القانون الليبي مزيجاً قانونياً رائعاً بين القواعد العامة، والقواعد الإدارية الخاصة. ولهذا بات واضحاً أن اهتمام المشرع الماليزي بالقواعد الإجرائية، كان أكثر من المشرع الليبي.

15. على الرغم من تشابه الشريعة الإسلامية مع القانون الماليزي في أنه يمكن إعادة النظر في القضايا الضريبية أكثر من مرتين مادام الحكم مشوباً بمخالفة الشرع، فالأحكام غير السليمة في الفقه الإسلامي لا تخصص مهما طال الزمن، إلا أنه اقتصر التقاضي في القانون الليبي، كما هو الحال في بعض دول العالم على درجة أو درجتين قضائيتين فقط، وأن الأحكام القضائية تُحصن بميعاد الطعن، اللهم إلا تلك التي قامت على عيوب جوهرية أو ما يقتضي ذلك.

16. اختلف القضاء الإسلامي عن القضائين الليبي والماليزي في شأن تسبب الأحكام، ففي الأول يكون القاضي وحده صاحب الحق في تسويغه، وإن كان الصحيح هو فرض التسبب وبيانه للخصوم. كما يتوقف وجوبه على سؤال المحكوم عليه عن السبب الذي حكم به، وعمّا إذا كان حكم عليه بإقراره من

عدمه؛ فإن حكم عليه بإقراره لم يلزمه أن يذكره له؛ لأنه لا يقدر على دفعه بالبينة. وإن كان قد حكم عليه بنكوله، ويمين الطالب، لزمه أن يذكره له؛ لأنه يقدر على دفعه بالبينة. وإن كان قد حكم عليه بالبينة، فإن كان الحكم بحق في الذمة، لم يلزمه ذكرها؛ لأنه لا يقدر على دفعها بمثلها. وإن كان الحكم بعين قائمة لزمه أن يذكرها، لأنه يقدر على مقابلتها بمثلها، فترجيح بينته باليد، فيكون وجوب البيان معتبراً بهذه الأمور. أما في القضائين اللبي والماليزي فيتوجب بيان تسبب الأحكام ليتسنى للخصوم فهمها ومن الطعن فيها إن إراد صاحب المصلحة فيهما.

17. تباينت الجهات القضائية المختصة بنظر المنازعات الضريبية في التشريعات الثلاثة، حيثُ خلط التشريع الإسلامي بين القضائين العادي (التجاري) والإداري، والضريبي ليكون قضاء المظالم فيما بعد هو المختص فيها طالما المازعة متعلقة بخصم ذي سيادة ونفوذ، في حين أناط التشريع اللبي إلى القضاء الإداري هذا الاختصاص تأسياً بالقضاء الفرنسي الذي يختص بأغلب القضايا الضريبية، وبالنسبة إلى القانون الماليزي فقد عهد التشريع هذه المهمة إلى القضاء العادي (المدني)، إسوة بالقضاء العادي الإنجليزي الذي ينظر في المنازعات الإدارية بصورة عامة، وتسمى هذه الدول التي تأخذ بهذا النظام القضائي بذات النظام القضائي الموحد.

فعلى الرغم من بعض الاختلافات السابقة، إلا أنه تظل التشريعة الإسلامية المصدر الملهم لكلا القانونين اللبي والماليزي، بل تعد همزة وصل بينهما؛ لاسيما في الموازنة بين المصلحتين الحميتين العامة والخاصة.

ثانياً- التوصيات التي خرجت بها الدراسة:

عطفاً على النتائج آنفة الذكر، ينبغي ذكر أهم التوصيات، لعلها تسهم في الحد من المنازعات الضريبية:

1. يُهيب الباحث بالمشرعين اللبي والماليزي تقنين التشريع الضريبي الإسلامي بصياغة قانونية معاصرة بأن يصدر عن المجالس التشريعية في صورة تشريعات، ومن الإدارات في هيئة قرارات تنفيذية، لتأخذ قوتها وسيادتها وحمايتها. فلطالما كان الإشكال الأول أن القانون لم يضاف إلى أحكام الشريعة، وإنما استبدل كعلم بعلم آخر. فجاء في أغلبه من تشريعات دول استعمارية غير مسلمة، فبعدها كنا نقول قال الله تعالى، وقال الرسول ﷺ أصبحنا نقول: قال: القانون الإنجليزي والفرنسي، وبدلاً من الاستناد إلى الفتاوى الفقهية تم الاعتماد على أحكام المحاكم العليا الإنجليزية والفرنسية؛ فإن استعصى برنامج التقنين فيجدر العمل على توحيد تشريعات الدول الإسلامية طبقاً للتشريع الإسلامي، إدراكاً لأهمية إصدار هذا

المشروع في تقريب وحدة تشريعية للبلدان الإسلامية فهذا ليس بمستحيل، وإنما ممكن أو بالأحرى واجب لدفع العجلة الاقتصادية الإسلامية.

2. إنشاء محاكم مختصة المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والممولين في ليبيا وماليزيا، والقيام بتدريب وتأهيل القضاة ليصبحوا خبراء وذوي كفاءة في الضرائب لما تتمتع به المنازعات الضريبية عن غيرها من المنازعات.

3. بما أن موضوع فض المنازعات الضريبية يمتاز بخصوصية معينة؛ فإنه لم ينل حظه الوافر من البحث، ولعلها تكون بداية بحث مقارن مع الشريعة في هذا الموضوع، ولأجل بيان اختلاف أكثر، وإثراء للشريعة الإسلامية، لذلك أهيب بالباحثين بذل المزيد من البحث؛ لإمكانية الحد من المنازعات الضريبية.

4. أهيب بإدارة الضرائب في ليبيا وماليزيا تقليل الاعتماد على التقدير الافتراضي، والاعتماد على معايير ضريبية دقيقة عادلة.

5. علاج نظام التقادم في القانونين الليبي والماليزي، وذلك بجعله ثلاث سنوات؛ لكيلا يظل الممول مهدداً بالدين الضريبي إلى فترة طويلة، مما يحفز الإدارة إلى استيفاء حقها في حينه.

6. ترسيخ مبدأ حق المكلف بالضريبة في مقاضاة إدارة الضرائب وتعويضه، متى لحقه ضرر من القرارات.

7. أوصي المشرع الليبي بجعل مرحلة واحدة للتظلم الإداري، بدلاً من لجنيتين أولية واستئنافية لتسوية المنازعات الضريبية وذلك لتقليص أمد النزاع في المرحلة الإدارية وتأسيساً بأخيه المشرع الماليزي.

8. يجدر بالمشرعين الضريبيين الليبي والماليزي إنشاء مكتب خاص لخدمة المكلفين بالضرائب، تابعة لكل إدارة ضريبية، وظيفتها توضيح اللبس، وتقديم العون، ومنح المعلومات، على أن تكون مهمتها الرئيسية توعية الممولين بما لهم، وما عليهم، أي: حقوقهم ومسؤولياتهم، الأمر الذي سيقطص عدد المنازعات الضريبية.

9. العمل على ضرورة نشر الوعي الضريبي من خلال تكثيف برامج التوعية عبر أجهزة الإعلام المرئية والصحف اليومية، وذلك عن طريق إقامة البرامج المختصة بنشر الوعي الضريبي والتعريف بأهمية الضريبة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي وكيفية إنفاقها لتغطية الإنفاق على المشاريع والخدمات العامة، وتوضيح آثار التهرب الضريبي ومخاطره على المصلحة العامة.

10. تحديث أساليب الإدارة الضريبية وعصرنة النظام بما تقتضيه الحاجة خاصة في ليبيا.

11. يجب على المشرع الليبي تحشير إجراءات خاصة بالطعون المتعلقة المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي للدخل - أسوة بالقانون الماليزي - الأمر الذي من شأنه تمكين المطلع من الأمام بتلك الإجراءات بما في ذلك من ادخار الوقت والسرعة والنفقات في تسوية المنازعات.

12. أهيب بالمشرعين الليبي والماليزي وضع تشريع خاص مُحكم لمسألة التهرب الضريبي ومكافحته، وعدم الاكتفاء بالقواعد التي جاءت في التشريع الضريبي للدخل.

13. العمل بالقواعد الفقهية المرنة كحل للمنازعات العالقة، التي أهمها: (لا يسقط الميسور بالمعسور) بمعنى أن المكلف بالضريبة المأدين، إذا لم يستطيع أن يسدد كل الدين، ولكنه كان بمقدوره سداد جزء منه، وجب عليه سداد ما استطاع، ولو بالاستقطاع، لكيلا يقع في فئة المتهربين.

14. يجب على إدارة الضرائب في ليبيا وماليزيا التركيز على نظام الرقابة، لحماية الحقوق المالية للممول والسلطة المالية على السواء.

15. التخفيف من وطأة قانونية سعر الضريبة بالصورة التي تسمح بالاعتماد على قاعدة العدالة المتضمنة العموم والوحدة، وقاعدة اليقين المتضمنة الشفافية والتحديد، وقاعدة الملائمة، وقاعدة الاقتصاد، والترشيد كلها ستساعد على الحد من التهرب، ومن ثم قلة حدوث المنازعات، فلا ينبغي الحرص على غرس هذه القواعد في التشريع فقط، بل العمل على حسن تنفيذها، فهذا ما يحتاجه النظام القانوني لضريبة الدخل اليوم.

16. الاهتمام بالمادتين 77 ITA، في القانون الضريبي الماليزي والمادة 2 ق 5 ل الليبي، والمتعلقتان بالتقدير الذاتي بواسطة قيد حرية الممول في التقدير الضريبي للدخل وعدم الاعتماد عليه كثيراً، وبالمادة 90 و 91 المتعلقتان بالتخمين الإداري للدخل في القانون الماليزي، والمادة 4 من القانون الليبي السابق في ذات الشأن، من خلال تقييد سلطة إدارة الضرائب للدخل، بوضع مقاييس وضوابط ثابتة، غير قابلة للشطط والغلو في تقييم دخل الممول.

17. يجدر بالمشرع الماليزي التمييز بين دخل الزوجين، طبقاً للمادة 2,45 ITA، فذلك يتواءم مع ما يقتضي به التشريع الإسلامي، وأسوة بالقانون الليبي، واللذان يعدان ذمة الزوجة المالية منفصلة عن ذمة زوجها، مما يساعد من الحد على التهرب الضريبي، ولما يترتب عليهما من حقوق للغير تقتضي فصلها.

18. تميّز القوانين والإجراءات الضريبية بالوضوح والشفافية لغرض تقوية الرقابة الخارجية، وتفعيل تطبيق مفهوم الشفافية في إدارة الضرائب، لما له من اثر للحد من المشاكسات، وجرائم التهرب، ومن ثم زيادة الإيراد الضريبي.

19. نشر تقارير دورية سنوية عن إجمالي الإيراد الضريبي، وأوجه نفقاته العامة على خدمات المواطنين، بحيث يتمكن ذوو الدخل من معرفته والاعتناع به، مما يحفزهم على عدم التهرب من دفع الضريبة وعدم التنازع مع إدارة الضرائب لأبسط الأمور.

20. زيادة تحسين النفقات العامة على المرافق العامة، بحيث يشعر ذوو الدخل، بأهمية دفع الضريبة المستحقة عليهم؛ لأنهم سيكونون من ضمن المستفيدين من تلك الخدمات. والحق يقال أن التشريع الضريبي في الشريعة وفي ليبيا وماليزيا جدير بالثناء، والشكر على ما وضعه من قواعد وسبل من شأنها تسوية المنازعات الضريبية، وسد الثغرات التي يتسلل منها الممولون، والحمد لله بدءاً وختاماً ﷻ ...