

## الفصل الثالث

التسوية القانونية الإدارية لمنازعات ضريبة الدخل في الشريعة الإسلامية،

والقانونين الليبي والماليزي.

بعد أن تناول الفصل الثاني أسباب المنازعات الضريبية، وتبين أن الضريبة المفروضة على الممول سواء كان شخصاً طبيعياً، أو اعتبارياً، إما أن تكون ضريبة عادلة، أو ظالمة للممول؛ لذا أجازت الشريعة الإسلامية والقانونان الليبي والماليزي للمتضرر أن يتظلم من هذا الضرر؛ وعليه يمكن القول أن هنالك سبيلان قانونيان لتسوية النزاع الضريبي وهما: الطريق الإداري والطريق القضائي. أما الطريق الإداري فهو نوعان، وهما: الاعتراض (التظلم) الإداري، والطعن (التظلم)، فالاعتراض ينتج كحق لدافع الضريبة ليعين ما وقع عليه من ظلم ضريبي من الإدارة الضريبية، حول خلافات أولية، وربما تمهيدية بشأن الضريبة، أما الطعن فينشأ كحق لدافع الضريبة أمام لجنة الطعون لتسوية نزاع فعلي تطول، وتضخم مع الإدارة بناء على ما قرره الأخيرة. فالتظلم الضريبي يُعد مفترضاً أساسياً لوجود المنازعة الضريبية، وهذا الفصل إن شاء الله تعالى سيعرض هذين السبيلين الإداريين لتسوية النزاع الضريبي بشأن الدخل في الأنظمة القانونية الثلاثة.

المبحث الأول: تسوية المنازعات الضريبية في الشريعة الإسلامية.

المطلب الأول - تسوية المظالم الضريبية في صدر الإسلام

بادئ ذي بدء يجب إعطاء لمحة عن مفهوم التسوية، وهي: مجموعة الحلول المقصود منها فض النزاع وحسمه، فلهذا كان الكلام عن معنى التسوية<sup>608</sup>. إذ اتفق العلماء على أن القاضي العدل هو الذي يسوي

608 إن معنى التسوية لغة: العدل والصفة، والجور أو الظلم ضد العدل، واستوى القوم في المال، مثلاً إذا لم يفضل أحدهم غيره في المال. وسواء الشيء: غيره ومثله - من الأضداد - وتساوت الأمور: تماثلت، واستوى الشيطان وتساوبا: تماثلا. وهناك ألفاظ ذات صلة القسم: وهو مصدر قسم الشيء يقسمه قسماً، والقسم نصيب الإنسان من الشيء، يقال: قسمت الشيء بين الشركاء وأعطيت كل شريك قسمه، والقسم قد تكون بالتساوي وقد تكون بالتفاضل. واتفق العلماء على أنه من السنن المؤكدة تسوية الصفوف في صلاة الجماعة، بحيث لا يتقدم بعض المصلين على البعض الآخر والترص بين الصفوف. الموسوعة الفقهية. وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية. 1998م. الكويت: دار إحياء التراث العربي. ج: 11. ص 354. ومنه قول النبي ﷺ سووا صفوفكم، فإن تسوية الصف من تمام الصلاة. النيسابوري، بن الحجاج مسلم. صحيح مسلم. القاهرة مطبعة الحلبي. المصدر السابق. ص 433.

بين الخصمين في كل شيء من المجلس، والخطاب، واللحظ، واللفظ، والإشارة والإقبال، والدخول عليه، والإنصات إليهما، والاستماع منهما، والقيام لهما، ورد التحية عليهما، وطلاقة الوجه لهما، وهو ما ذكره عمر بن الخطاب إلى ذكره في الرسالة التي وجهها إلى أبي موسى الأشعري: "سَوَّ بَيْنَ النَّاسِ فِي وَجْهِكَ وَمَجْلِسِكَ وَعَدْلِكَ، حَتَّى لَا يَطْمَعُ شَرِيفٌ فِي حَيْفِكَ وَلَا يَأْسُ ضَعِيفٌ مِنْ عَدْلِكَ...<sup>609</sup> . إِذَا التَّسْوِيَةُ هِيَ الْعَدْلُ، وَأَصْلُ مَعْنَى كَلِمَةِ عَدْلٍ فِي اللُّغَةِ هُوَ أَيْضاً التَّسْوِيَةُ فِي الْمَعَامَلَةِ، وَعَلَيْهِ فَإِنَّ دَعْوَةَ الْإِسْلَامِ إِلَى مَبْدَأِ الْعَدْلِ هِيَ التَّمَسُّكُ بِهِ وَالدَّعْوَةُ لِلْمَسَاوَاةِ، وَهَذَا الْمَعْنَى الَّذِي خَصَّهُ بِالذِّكْرِ أَبُو بَكْرٍ رَضِيَ اللَّهُ عَنْهُ فِي أَوَّلِ خُطَابِ لَهُ بَعْدَ بَيْعَتِهِ إِذْ قَالَ: أَلَا وَإِنْ أضعفكم عندي قوِي، حَتَّى أَخَذَ الْحَقُّ مِنْهُ، وَأَقْوَامَكُمْ عِنْدِي الضَّعِيفِ حَتَّى أَخَذَ لَهُ الْحَقُّ، وَهَذَا مَا عَبَّرَ عَنْهُ عُمَرُ بْنُ الْخَطَّابِ رَضِيَ اللَّهُ عَنْهُ فِي الرِّسَالَةِ الَّتِي بَعَثَهَا إِلَى أَبِي مُوسَى الْأَشْعَرِيِّ أَسْ بَيْنَ النَّاسِ. وَهُوَ الْمَقْصِدُ الَّذِي اشْتَمَلَ عَلَيْهِ الْحَدِيثُ الشَّرِيفُ كَمَا رَوَى فِي صَحِيحِ مُسْلِمٍ: "لَوْ أَنَّ فَاطِمَةَ بِنْتَ مُحَمَّدٍ سَرَقَتْ، لَقَطَعْتَ يَدَهَا"<sup>610</sup>.

فمن قواعد النظام الإسلامي العدل، الذي هو الغاية العامة في الإسلام، وقد شدد العلماء على ضرورة الالتزام به، ووجوب العمل به على أولي الأمر، وهذا طبيعي، لأن القرآن الكريم ذكر صراحة العدل، وجعله الله تعالى غاية الحكم الإسلامي، ولهذا نجد قوله تعالى: "إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ إِنَّ اللَّهَ نِعِمَّا يَعِظُكُمْ بِهِ إِنَّ اللَّهَ كَانَ سَمِيعًا بَصِيرًا"<sup>611</sup>. وفسر الطبري ذلك بأن: "وأولى الأقوال بالصواب، في ذلك عندي، قول من قال: خطاب من الله إلى ولاة أمور المسلمين، بأداء الأمانة إلى من ولي أمرها: في فيئهم وحقوقهم، وما لخصنا عليه من أمورهم بالعدل في القضية، والقسم بينهم بالسوية... وبأداء كل شيء من ذلك إلى من هو له بعد أن تصير في أيديكم لا تظلموا أهلها، ولا تستأثروا بشيء منها، ولا تضعوا شيء منها في غير موضعه، ويأمركم إذا حكمت بين رعييتكم أن تحكموا بينهم بالعدل والأنصاف"، ولخص ذلك المعنى قائلاً: "ذلك حكم الله أنزله في كتابه وبينه على لسان رسوله، لا تعدوا ذلك

<sup>609</sup> الصلاحي، علي محمد. فصل الخطاب في سورة ابن الخطاب. المرجع السابق. ص 337. والكاساني، علاء الدين أبو بكر بن مسعود.

1402 هـ. بدائع الصنائع. ج 7. ط: 2. بيروت: دار الكتاب العربي. ص 9. وايضا السرخسي، محمد بن أحمد شمس الأئمة. المسبوط.

ج 16. ط: 2. بيروت: دار المعرفة. ص 60. وما بعدها.

<sup>610</sup> ابن كثير. تفسير القرآن. ج 3. ص 101. وأيضاً صحيح مسلم. المصدر السابق. ص 1688. وأيضاً قصة الفزاري الذي أشتكى إلى

عمر حينما داس على طيلسان جيلة بن الأيهم ملك غسان في الشام أثناء طوافهما بالكعبة الرفاعي، عبد الحميد. 1989. القضاء

الإداري بين الشريعة والقانون. دمشق: دار الفكر. ص 8.

<sup>611</sup> سورة النساء. آية 58.

فتحوروا عليهم<sup>612</sup>. وأيضاً تمثل ذلك في قوله تعالى: (يَأَيُّهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا أَطِيعُوا اللَّهَ وَأَطِيعُوا الرَّسُولَ وَأُولِي الْأَمْرِ مِنْكُمْ فَإِن تَنَزَعْتُمْ فِي شَيْءٍ فَرُدُّوهُ إِلَى اللَّهِ وَالرَّسُولِ إِن كُنتُمْ تُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ وَالْيَوْمِ الْآخِرِ ذَلِكَ خَيْرٌ وَأَحْسَنُ تَأْوِيلًا ﴿٤٥﴾) وفسر الطبري ذلك إن اختلفتم أيها المؤمنون في شيء من أمر دينكم أنتم فيما بينكم، أو أنتم وولاة أمركم، فاشتجرتهم فيه، فردوه إلى الله ورسوله ... وقال: حدثنا ابن حميد، قال: ثنا حكام عن عنبسة، عن ليث، قال: سأل مسلمة ميمون بن مهران، عن قوله: (فإن تَنَزَعْتُمْ فِي شَيْءٍ فَرُدُّوهُ إِلَى اللَّهِ وَالرَّسُولِ). قال: الله: كتابه، ورسوله سنته، فكأنما ألقمه حجراً<sup>613</sup>. وأما قوله تعالى:

فَإِن جَاءَكَ فَاحِكْمْ بَيْنَهُمْ أَوْ أَعْرِضْ عَنْهُمْ وَإِن تُعْرِضْ عَنْهُمْ فَلن يَضُرُّوكَ شَيْئاً وَإِن حَكَمْتَ فَاحْكُم بَيْنَهُم بِالْقِسْطِ إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ الْمُقْسِطِينَ ﴿٥٧﴾<sup>614</sup>. ويقول الطبري: أولى الأقوال عندي بالصواب قول من قال إن حكم هذه الآية ثابت لم ينسخ، وإن للحكام من الخيار في الحكم بين أهل العهد إذا ارتفعوا إليهم فاحتكموا. فاحكم بينهم، أي: بين المتنازعين بالحق. أي: بحكم الله الذي هو بالقسط أي: العدل بما جعله الله حكماً في مثله على جميع خلقه. وبنحو ما قال في ذلك قال جماعة أهل التأويل<sup>615</sup> ... والعدل مفروض حتى في حق الأعداء، وورد نصه قطعي الدلالة في الآية الكريمة: (يَأَيُّهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا كُونُوا قَوِّمِينَ لِلَّهِ شُهَدَاءَ بِالْقِسْطِ وَلَا يَجْرِمَنَّكُمْ شَنَاَنُ قَوْمٍ عَلَىٰ أَلَّا تَعْدِلُوا أَعْدِلُوا هُوَ أَقْرَبُ لِلْقَوِّمِ وَاتَّقُوا اللَّهَ إِنَّ اللَّهَ خَبِيرٌ بِمَا تَعْمَلُونَ ﴿٥٧﴾) <sup>616</sup>. وقد نعى الله على الظلم والظالمين، ووعدهم بأشد العقوبات.<sup>617</sup> ومن قوله ﷺ: "سبعة يظلهم الله يوم القيامة في ظلّه يوم لا ظلّ إلا ظلّه إمامٌ عادلٌ..."<sup>618</sup>. ولهذا كان عمر بن الخطاب يقول: إنما بعثت عمالي إليكم ليعلموكم كتاب ربكم، وسنة نبيكم، ويقسموا بينكم فيكم، فلما تغيرت الرعية من وجهه، والرعاة من وجهه؛ تناقصت الأمور. فإذا اجتهد الراعي في إصلاح دينهم ودنياهم بحسب الإمكان كان من أفضل أهل زمانه، وكان من

<sup>612</sup> الطبري، أبو جعفر محمد بن جرير. 1968. جامع البيان عن تأويل آي القرآن. ج 5. المصدر السابق. ص 144، 145، 146.

<sup>613</sup> المصدر السابق. ص 151.

<sup>614</sup> سورة المائدة. آية 42.

<sup>615</sup> الطبري، أبو جعفر محمد بن جرير. المصدر السابق. ص 247.

<sup>616</sup> المائدة. آية 8.

<sup>617</sup> انظر في ذلك سورة القصص. آية 59. وسورة الشورى. آية 42. وسورة إبراهيم. آية 42.

<sup>618</sup> صحيح البخاري. المصدر السابق. ص 6806. صحيح. وأيضاً ابن تيمية، أحمد بن محمد. السياسة الشرعية في إصلاح الراعي

والرعية. المصدر السابق. ص 18.

أفضل المجاهدين في سبيل الله؛ ويروي ابن تيمية أن: يوماً من إمام عادل أفضل من عبادة ستين سنة<sup>619</sup>. ومن قوله ﷺ: "لا تزال هذه الأمة بخير ما إذا قالت صدقت، وإذا حكمت عدلت، وإذا استرحمت رحمت"<sup>620</sup>.

وفي باب إبلاغ الحاجات والتظلمات من الرعية إلى السلطان، جاء في حديث هند بنت أبي هالة رَضِيَ اللهُ عَنْهَا عن النبي ﷺ أنه كان يقول: أبلغوني حاجة من لا يستطيع إبلاغها؛ فإنه من أبلغ ذا سلطان حاجة من لا يستطيع إبلاغها، ثبت الله قدميه على الصراط يوم تزل الأقدام<sup>621</sup>.

وخلاصة القول إن العدل عموماً هو تنفيذ حكم الله، وقد قال المولى عز وجل في هؤلاء: «أَوْ مَنْ لَمْ يَخُكَمْ بِمَا أَنْزَلَ اللَّهُ فَأُولَئِكَ هُمُ الْكَافِرُونَ»<sup>622</sup>. والعدل إن لم يطل كبير القوم وصغيرهم، أعلاهم وأدناهم مكانة، غدا كالفرزعة التي تخافها صغار الطيور، وتتأبى عليها كبارها، فتفقد العدالة كيانها، وتُفرغ من محتواها، فلا تحقق أغراضها الاجتماعية فيسود المهرج في المجتمع<sup>623</sup>.

وبالنسبة لتسوية المظالم الضريبية في صدر الإسلام فكانوا الناس بادئ ذي بدء يعيشون حياة بسيطة والمنازعات في زمن الرسول ﷺ كانت قليلة، كما يقول الإمام الماوردي: إن الناس في الصدر الأول مع ظهور الدين عليهم، بين من يقوده الفاضل إلى الحق، أو يزجره الموعد عن الظلم، إنما كانت المنازعات تجري بينهم في أمور مشتبهة يوضحها حكم القضاء، ولذلك اقتصر خلفاء السلف على فصل التشاجر بينهم بالحكم القضائي، تعييناً للحق لانقيادهم إلى القلم<sup>624</sup>. فضلاً عن أن النبي ﷺ كان بين ظهرائهم يُبين لهم ما استبهم عليهم أمره، وأحياناً كان ينزل به قرآن من لدن الله يُبين حكم الله، ولذلك نجد عدداً من آيات القرآن الكريم تبدأ بقوله تعالى: يسألونك، أو يستفتونك<sup>625</sup>. ويتوسع الإمبراطورية الإسلامية تنوعت الخصومات، واستحدثت قضايا جديدة بحسب الأزمنة، والأمكنة، حتى قال عمر بن عبد العزيز: تحدث للناس أقضية بقدر

<sup>619</sup>الصفحة السابقة.

<sup>620</sup>الهيتمي. الزوائد. المصدر السابق. ج5. ص199.

<sup>621</sup>ابن تيمية، أحمد بن محمد. السياسة الشرعية في إصلاح الراعي والرعية. المصدر السابق. ص3-4. وكتابه المصدر السابق. تحقيق

وتجميع. على جمعه. المصدر السابق. ص1390.

<sup>622</sup>سورة مائدة. آية 44. ووصفهم أيضاً الظالمين والفاستقين. آية 47. وانظر في ذلك سورة القصص. آية 59. وسورة الشورى. آية

42. وسورة إبراهيم. آية 42.

<sup>623</sup>الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص8.

<sup>624</sup>الأحكام السلطانية. المصدر السابق. ص87.

<sup>625</sup>سورة البقرة. آية 219. وسورة النساء. آية 176.

ما أحدثوا من فجور، وزاد على ذلك الشيخ عز الدين بن عبد السلام: وأحكام بقدر ما يعدثون من السياسات والمعاملات والاحتياطات وهذا ما اقتضت الضرورة إلى أن يتصدى الخلفاء للمنازعات بأنفسهم... نشوء لولاية المظالم<sup>626</sup>. وهذا يعني أن مظالم المتظلمين كانت من القلة بحيث لم يكن هناك داعٍ لتخصيص يومٍ لنظرها، ولكن بعدما اتسع النطاق وتعددت الأعراف؛ فكثرت المنازعات، وقامت الدعاوى، فتجاهر الناس بالظلم والتغالب، ولم تكفهم زواجر العظة عن التمانع، والتجاذب فاحتاجوا إلى نظر المظالم الذي تمتزج فيه قوة السلطنة بنصف القضاء، فكان أول من أفرد يوماً للتظلمات عبد الملك بن مروان. ثم صار هذا سنة متبعة من بعده. ويقول ابن خلدون: "ولا تحسبن الظلم إنما هو أخذ المال أو الملك من يد مالكة، من غير عوض ولا سبب، كما هو المشهور، بل الظلم أعم من ذلك، وكل من أخذ ملك أحد أو أغضبه في عمله، أو طالبه بغير حق أو فرض عليه حثماً لم يفرضه الشرع فقد ظلمه؛ والمنتهبون لها ظلمة، والممانعون لحقوق الناس ظلمة. ووبال ذلك كله عائد على الدولة بخراب العمران"<sup>627</sup>. وقد أشار إلى السخرة التي هي من أعظم أنواع الظلم، فقال ومن أشد الظلمات وأعظمها في أفساد العمران تكليف الأعمال، وتسخير الرعايا بغير حق، والتسلط على أموال الناس، فما يحتاجه هو عادل عام يدعو إلى الألفة، ويبعث على الطاعة<sup>628</sup>. وقد قال الهرمزان لعمر بن الخطاب حينما رآه نائماً متبدلاً: عدلت، فأمنت، فنمت<sup>629</sup>. وليس يوجد شيء أسرع من الدمار مثل الجور المالي، وبصفة خاصة الضرائب الظالمة المفروضة على العباد.

### الفرع الأول - أهم التسويات للمظالم الضريبية في صدر الإسلام

لعله من أهم المظالم الضريبية الإدارية الرئاسية، والذي جاء فيه إبطال الباطل، وإحقاق الحق، ورد الظلم الضريبي، ما تمثل في واقعة العجوز النصراني الذي أتى إلى عمر بن الخطاب شاكياً من العاشر (عامل الضريبة) الذي يقف على باب المدينة، ويأخذ العشر فأعلم أمير المؤمنين بأن عامله أخذ منه العشر في السنة مرتين، أي: أن ثنى عليه في الضريبة، فقال عمر ليس له ذلك، إنما له في كل سنة مرة، ثم أتاه فقال أنا الشيخ النصراني، فرد عمر وأنا الشيخ الحنفي، قد كتبت لك حاجتك، وعليه امتنع الجابي من تحصيل الضريبة العشرية

<sup>626</sup> عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق. ص 98.

<sup>627</sup> المقدمة. المصدر السابق. ص 319.

<sup>628</sup> الصفحة السابقة.

<sup>629</sup> الواقدي، أبو عبد الله بن عمر. د. ت. فتوح الشام. طبعة دار العلم. ص 54.

إلا مرة واحدة في السنة عن البضاعة نفسها، وكان يعطيه إيصالاً بالدفع<sup>630</sup>. وقيل في تظلم إداري آخر، أتى رجل إلى عمر بن الخطاب. فقال: يا أمير المؤمنين زرعت زرعاً، فمر به جيش المسلمين من أهل الشام فأفسدوه، قال: فعوضه عشرة آلاف<sup>631</sup>. وروي عن عمر بن الخطاب أنه مر بطريق الشام وهو راجع من مسيره من الشام على قوم، قد أقيموا في الشمس يصب على رؤوسهم الزيت. فقال: ما بال هؤلاء؟ فقالوا عليهم ضريبة الجزية، ولم يؤدوها، قال فما يقولون هم؟ ما تعتذرون به في الجزية قالوا: لا نجد، قال: دعوهم ولا تكلفوهم ما لا يطيقون، فإني سمعت رسول الله ﷺ يقول: لا تعذبوا الناس، فإن الذين يعذبون الناس في الدنيا يعذبهم الله تعالى في الآخرة، وأمر بهم فخلى سبيلهم<sup>632</sup>.

ولعل أشهر تظلم ضريبي في بداية الإسلام - ولو أنه كان بين أشخاص - ولكن لشهرته وأهميته يجدر ذكره، هو ما ذكره ابن الأثير<sup>633</sup>، حينما ذهب أبو لؤلؤة الجوسي<sup>634</sup> إلى عمر بن الخطاب رضي الله عنه يشكو إليه ثقل ضريته المفروضة عليه<sup>635</sup>. وقد كان أول ما كتبه عمر إلى عماله: "إن الله أمر الأئمة أن يكونوا

<sup>630</sup> أبي عبيد، السلام القاسم. الأموال. المصدر السابق. ص 479.

<sup>631</sup> أبو يوسف. يعقوب بن إبراهيم. الخراج. المصدر السابق. ص 149.

<sup>632</sup> الكافجي، أبو عبد الله محي الدين. المصطلح السابق. ص 109. وأيضاً أبو يوسف، يعقوب. الخراج. المصدر السابق. ص 137. انظر

رواية أخرى يرويها الواقدي قريبة من هذا المعنى الواقدي، أبو عبد الله بن عمر. نوح الشام. المصدر السابق. ص 303. وأيضاً انظر في شأن

تعذيب الناس البيهقي. السنن. المصدر السابق. ص 8. ص 36.

<sup>633</sup> ابن الأثير، أبو الحسن علي بن أبو الكرم. 1978. الكامل في التاريخ. بيروت دار الفكر العربي. ص 26، وما بعدها.

<sup>634</sup> غلام المغيرة، وهو فارسي شديد الخلق على المسلمين، لم يحس أسفه ولم يزل كلما جرى إلى المدينة بأسرى من فارس يمسح على

رؤوسهم، ويتوعد المسلمين أجمعين... العقاد عباس محمود. 2008. مجموعة المحاضرات الإسلامية. ط 2. بيروت: المكتبة العصرية.

ص 219.

<sup>635</sup> حيث قال: قال المسور بن مخرمة - وكانت أمه عاتكة بنت عوف - خرج عمر بن الخطاب يطوف يوماً في السوق، فلقبه أبو لؤلؤة

غلام المغيرة بن شعبة، وكان نصرانياً، فقال: يا أمير المؤمنين أعدني على المغيرة بن شعبة، فإن على حراماً كبيراً. قال: وكم خراجك؟ قال:

درهمان كل يوم. قال: وماذا تحسن من الأعمال؟ قال: بخار، نقاش حداد. قال: ما أرى خراجك كثير على ما تصنع من الأعمال! قد

بلغني أنك تقول: لو أردت أن أصنع رحى تطحن بالريح لفعلت. قال: نعم. قال: فأعمل لي رحى. قال لئن سلست، لأعملن لك رحى

يتحدث بها من بالمشرق والمغرب. ثم أنصرف عنه - وهو يقول: "وسع الناس عدله غيري. فقال عمر: لقد أوعدني العبد الآن، ثم أنصرف

عمر إلى منزله، - فلم يواخذه عمر بهذا الوعيد؛ لأنه كان في نيته أن يلقي المغيرة ليحفف عن مولاه... فلما كان الغد. جاءه كعب الأحبار،

فقال له: يا أمير المؤمنين اعهد فانك ميت في ثلاث أيام. قال: وما بدريك، قال أجده في كتاب التوراة. قال عمر أتعد عمر بن الخطاب في

التوراة. قال: اللهم لا، فأشفق أي خاف، ولكني أجد حليتك وصفتك، وإنك قد فني أحلك. قال وعمر لا يحس وجعا، فلما جاء الغد

بقي يومان، فلما كان الغد. جاءه كعب فقال مضى يومان وبقي يوم، فلما أصبح خرج عمر إلى الصلاة، وكان يوكل بالصفوف رجالاً؛ فإذا

أستوت كبر، ودخل أبو لؤلؤة في الناس، وبیده خنجر له رأسان، نصابه في وسطه، فضرب عمر ست طعنات أحدها تحت سرتة وهي التي

أودت بحياته، وقتل معه كليب بن أبي البكر الليثي، وقتل جماعة غيره، فلما وجد عمر حر السلاح سقط، وأمر عبد الرحمن بن عوف

رعاة ولم يتقدم إليهم أن يكونوا جباة، وإن صدر هذه الأمة قد خلقوا رعاة ولم يخلقوا جباة، وليوشكن أنتمكم أن يصيروا جباة ولا يكونوا رعاة، فإذا عادوا كذلك انقطع الحياء والأمانة والوفاء، ألا إن أعدل السيرة أن تنظروا في أمور المسلمين وفيما عليهم، فتعطوهم ما لهم وتأخذوا ما عليهم، ثم تنثوا بالذمة فتعطوهم الذي لهم وتأخذوهم بالذي عليهم<sup>636</sup>. كما كتب إلى عمال الخراج أما بعد: فإن الله خلق الخلق بالحق فلا يقبل إلا الحق خذوا الحق وأعطوا الحق، الأمانة الأمانة قوموا عليها ولا تكونوا أول من يسلبها فتكونوا شركاء من بعدكم إلى ما اكتسبتم والوفاء الوفاء لا تظلموا اليتيم ولا المعاهد فإن الله خصم لمن ظلمهم<sup>637</sup>. وكتب في الأمصار أن يوفيه العمال في كل موسم، ومن يشكوهم. وكتب إلى الناس في الأمصار أن اتمرو بالمعروف وتناهوا عن المنكر ولا يذل المؤمن نفسه؛ فإني مع الضعيف على القوي مادام مظلوماً إن شاء الله<sup>638</sup>. كما منح عمر بن الخطاب الولاة سلطات إدارية واسعة، وفصل في نفس الوقت بين السلطات القضائية وجعلها مستقلة، كما فصل فيما بعد سلطة عمال الضرائب عن سلطة الوالي، وجعلهم مستقلين، وأصبح إلى جانب الوالي القاضي، وصاحب الخراج، أصبح كل واحد منهم مسؤولاً أمام أمير المؤمنين ولا يتدخل أحدهم في شئون الآخر، فقد

فصلى بالناس، وعمر طريح... وقال: يا عبد الله بن عمر أضح وأظن من قنني. قال: يا أمير المؤمنين قنك أبو لؤلؤة غلام المغيرة بن شعبة. قال الحمد لله الذي لم يجعل مني بيد رجل سجد لله سجدة واحدة. فقال يا عبد الله بن عمر أذهب إلى عائشة فسألها أن تأذن لي أن أدفن مع النبي ﷺ وأبي بكر. ولم يزل يذكر الله تعالى، ويأمر الجهاد إلى أن توفى - رحمه الله - ليلة الأربعاء، لثلاث بقين من ذي الحجة، سنة ثلاث وعشرين هجرية. ودفن مع النبي ﷺ وهكذا فرق الفارق الدنيا وهو أعدل الصحابة العادلين، وهو مظلوم أو متهم بظلم. وفي رواية أخرى أنه لم يهجم من قتله بعد أن جُهل إلى منزله إلا أن يعرف: المظلمة كان قتله أم لبني من القاتل؟ فلما علم أنه أبو لؤلؤة قال: "لم يقاتله الله وقد أمرت به معروفاً. العقاد، عباس محمود، المرجع السابق، ص 222. والحقيقة أنه ذاك كان السب الظاهري الذي لا يستر ما وراءه، لأن أبو لؤلؤة الجوسي، لم يكن إلا منفذاً للكيب الذي اتفق عليه كليون، فقد روى عبد الرحمن بن أبي بكر أنه رأى هذا الرجل مع الهرمزان ( كان أميراً وزالت عنه الأمانة بعد ذهاب الدبلة الجوسية) وحفيته (رجل من الأنبار وهم قوم لهم ولاء للفرس)، وشاركهم في هذه المؤامرة يهودي مغلوب يزعم الإسلام، ويدعى كعب الأحبار، وربما أراد أن يكسب سمعة العلم بالأسرار من علمه بالمؤامرة ودليل ذلك ذهابه إلى عمر قبل ثلاث أيام من مقتله ينذره باختيار ولي عهد؛ لأنه ميت في حلالهن... فحينما سأله عمر: "الله! أنك لتجد عمر بن الخطاب في الثورة؟ فاشفق أي: خاف كعب الأحبار أن يتكشف دجله فقال: بل أجد صفتك وحليتك وأنه قد في أجلك "ثم كرر له التذير مرتين في اليومين التاليين... فسيدينا عمر بن الخطاب إنما ذهب شهيد مؤامرة من أعداء الدولة الإسلامية، وربما لم تكن مظلمة الضريبة إلا الستار الذي يتوارى به التآمرون ببلاد المسلمين خوفاً من القصاص الذي سينزل بهم إذا كُشف أمرهم فمقتل عمر ر

حرياً أن يُعد جزء من أفضل أجزاء سيرته، ولا يحسب نهاية تختتم بها تلك السيرة العظيمة. المرجع السابق، ص 221.

<sup>636</sup> عبد المنعم، حمدي، 1983. ديوان المظالم، القاهرة: دار الشروق، ص 63.

<sup>637</sup> علي، كرد محمد، الإسلام والحضارة العربية، المصدر السابق، ج2، ص 138.

<sup>638</sup> عبد المنعم، حمدي، المرجع السابق، ص 63.

عين عبد الله بن سعد بن أبي سرح عاملاً على خراج مصر، بعد أن نقص خراجها على يد الوالي عمرو بن العاص من أربعة عشرة مليون دينار إلى عشرة ملايين، فجاها سعد أربعة عشر مليوناً<sup>639</sup>.

وقد كتب عمر إلى حيان بن شريح، وكان على جند مصر، أن يضع الجزية عن من أسلم من أهل الذمة، وعندما اعترض شريح على ذلك، متحججاً بأنها نقصت، حتى استلف ليطم العطاء لأهل الديوان، بعث إليه عمر رسولاً، وأمره أن يضربه، وقال له إن الله إنما بعث محمداً ﷺ هادياً، ولم يعثه جانياً<sup>640</sup>. وفي هذا الشأن قال مالك عن مقدار ضريبة الجزية هي موكولة للأمم في الأقل والأكثر، وقدر الشافعي أقلها بدينار، ولا يجوز الاقتصار على أقل منه، أما الكثير فيترك اجتهاده للولاة، فأما أن يسووا أو يفضلوا، وإذا عقدت الجزية معهم، لا يجوز لمن يأتي بعده أن يغير فيها بالزيادة أو النقصان<sup>641</sup>.

وكان عمر كلما اشتكى إليه أحد من الرعية وقف الشاكي والمشكو فيه، أمامه سواء حتى يظهر الحق؛ فإن كان الحق قبل العامل اقتص منه، وواقعة ابن عمرو بن العاص الذي ضرب مصرية مشهورة، وكيف ترك عمر بن الخطاب للمصري المتضرر أن يقتص من ابن عمرو، فقال عمر قولته الشهيرة متى استعبدتم الناس وقد ولدتهم أمهاتهم أحراراً<sup>642</sup>. وكان عمر الفاروق يجمع عماله في موسم الحج من كل عام يسأل الناس عنهم ويسألهم عن أعمالهم، ويسمع الشكاوى<sup>643</sup>، ولم يكن هناك شكل معين للمظلمة لكي يتقدم المتظلم بها، وإنما يكفي أن يسردها شفويًا. وكان عمر يهتم كثيراً العدل بين الرعية قبل أن يهتمه موالاة العمال، فكان يقول دائماً: "كيف يعنيني شأن الرعية، إذا لم يصبني ما أصابهم"<sup>644</sup>. فكان شديداً مع عماله إذا أحس منهم بظلم يقع على الرعية، وفي الوقت نفسه كان يحافظ على هيئة عماله، وكان يرى فيمن يولي منهم أمراً: "لا يصلح لهذا الأمر إلا اللين من غير ضعف، والقوي من غير عنف"<sup>645</sup>. والذي يبدو ظاهراً أن عمر أستطاع أن يحول بين العمال، وبين تكوين الثروة على حساب أموال الرعية، بل أنه لم يكف بالحاسبة، وإنما بالمراقبة

<sup>639</sup> الهوني، فرج محمد. 1975م. النظم الإدارية والمالية في الدولة العربية الإسلامية منذ قيام حكومة الرسول بالمدينة حتى نهاية الدولة

الأموية. رسالة ماجستير جامعة القاهرة كلية الآداب. ص 99.

<sup>640</sup> المقرئ، أحمد بن علي شهاب الدين. الخطط. المصدر السابق. ج 1. ص 140.

<sup>641</sup> النويري، شهاب الدين بن عبد الله. 1992. نهاية الأرب في فنون الأدب. ج 8. القاهرة: مركز التراث. ص 237.

<sup>642</sup> عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق. ص 56.

<sup>643</sup> المرجع السابق. ص 58.

<sup>644</sup> ابن الأثير. الكامل. المصدر السابق. ج 1. ص 389.

<sup>645</sup> ابن عبد ربه، أبو عمر بن حبيب. 1983. العقد الفريد. ج 1. بيروت: دار الكتب. ص 28.

وسؤال الوفود التي تفد إليه من أميرهم. ومن شدة حرصه على مصالح الرعية، ورفع الظلم عنهم كان يحدد لعماله أسلوب العمل، وقواعده حتى يكون هذا أساساً لحسابتهم، فيقول: "ألا إني والله ما أرسل عمالي إليكم ليضربوا أبشاركم، ولا ليأخذوا أموالكم، ولكن أرسلهم إليكم ليعلموكم دينكم وستكم، فمن فعل به سوى ذلك فليرفعه إلى فو الذي نفسي بيده لأقصنه منه. ويقول: "لا تضربوا المسلمين فتذلوهم ففتنتوهم، ولا تمنعوهم حقوقهم فتكفروهم، ولا تنزلوهم الغياض فتضيعوهم"<sup>646</sup>. وكان يقول: "أما عامل لي ظلم أحداً، وبلغتني مظلّمته، ولم أعيرها، فأنا ظلمته"<sup>647</sup>. وكتب عمر كتاباً يقول فيه: أما بعد فإن أسعد الرعاة من سعدت به رعيته، وأشقاهم من شقيت به رعيته، وإياك أن تزيع فتزيغ عمالك، فيكون مثلك عند الله مثل البهيمة، نظرت إلى خضرة من الأرض، ورعت تبتغي بذلك السمن، وإنما حثفها في سمنها والسلام"<sup>648</sup>.

ولقد وردت إليه شكوى من أهل الكوفة بالعراق من سعد بن أبي وقاص، فعزله عن ولاية الكوفة"<sup>649</sup>. وعلى الرغم من إثبات براءته، إلا أنه عزله، واستبقاه في المدينة اتقاء للفتنة"<sup>650</sup>. وكان عمر يوصي الناس بأن يكثروا من الرجوع إلى قضائهم، ولا تغم للفصل بينهم في المنازعات القائمة، بدلاً من رفعها إلى أمير المؤمنين؛ لكي يتفرغ لتدبير شؤون المسلمين، ومصالحهم"<sup>651</sup>. ما يهم هنا هو ظلم الغير: وأصله القاعدة الشرعية الكلية: "لا ضرر ولا ضرار". وهكذا فقد امتازت قواعد الشريعة الإسلامية بشموليتها واتساع معناها، بحيث يستطيع المرء أن يعرف من خلالها الحكم الشرعي لكثير من المسائل التي تندرج تحتها، ومن جملة تلك القواعد العظيمة، ما ورد من قول النبي ﷺ: لا ضرر ولا ضرار"<sup>652</sup>، فإن هذا الحديث على الرغم من صغر مبناه، إلا أنه يدخل في كثير من الأحكام الشرعية، ويبيّن السياج المحكم الذي بنته الشريعة لضمان مصالح الناس، في العاجل والآجل. بنفى الضرر أولاً، ثم نفي الضرر ثانياً. فعلى كل ذي سلطان وعلى نوابه أن يعطوا كل ذي حق حقه، وعلى جباة الأموال أن يؤدوا إلى كل ذي سلطان، ما يجب إيتاؤه إليه، وكذلك على الرعية الذين يجب

<sup>646</sup> الطبري، محمد أبو جعفر بن جرير. تاريخ الأمم والملوك. ج2. مطبعة الاستقامة: القاهرة. ج5. ص19. ابن الجوزي. سيرة عمر بن

الخطاب. المصدر السابق. ص82.

<sup>647</sup> ابن الجوزي. المصدر السابق. ص102.

<sup>648</sup> الطهوني، فرج محمد. المرجع السابق. ص103.

<sup>649</sup> ابن تغري، بردي. النجوم الزاهرة. ج1. ص75.

<sup>650</sup> الطماوي، سليمان. عمر بن الخطاب. المرجع السابق. ص287.

<sup>651</sup> الطهوني، فرج محمد. المرجع السابق. ص106.

<sup>652</sup> مصدر سبق ذكره انظر الفصل الأول.

عليهم الحقوق، وليس للرعية أن يطلبوا من ولاة الأموال مالا يستحقونه، كي لا يكونوا من جنس من قال الله تعالى فيه: {وَأُولَئِكَ فِي الْعَذَابِ مُتَسَاوِينَ}، وذكر النبي ﷺ جور الولاة، وعطف ابن تيمية أنه ليس لدافعي الضريبة أن يمتنعوا عما عليهم للسلطان، أي: ما يجب دفعه إليه من الحقوق، وإن كان ظالماً؛ لما أمر النبي ﷺ بما ذكره عن جور الولاة، قال: أدوا إليهم الذي لهم، فإن الله سألهم عما استرعاهم<sup>654</sup>. ويرد ابن تيمية إلى ذلك رواية ابن مسعود أنه قال أن الرسول ﷺ قال: إنكم سترون بعدي أثره (استبداداً بالشيء) وأمر تنكرونها، قالوا: فما تأمرنا يا رسول الله، قال: أدوا إليهم حقهم، وأسألوا الله بحقكم<sup>655</sup>. وهو ما يشاهد بوضوح في هذا الزمان فالمسلم أصبح يجب ويؤثر كل شيء لنفسه.

الفرع الثاني: تسمية المظالم الضريبية في عهدي عثمان، وعلي رضي الله عنهما:

أولاً - عهد عثمان بن عفان رضي الله عنه: حافظ على الأوضاع الإدارية والمالية التي وضعها عمر الفاروق، فكان أول ما كتبه إلى أمراء الجنود: "قد وضع لكم عمر ما يجب عنا بل على ملاءمنا، ولا يبلغني عن أحد منكم تغيير ولا تبديل، فيغير الله ما بكم ويستبدل بكم غيركم"<sup>656</sup> وكان أول ما كتبه إلى عماله: "إن الله أمر الأئمة أن يكونوا رعاة ولم يتقدم إليهم أن يكونوا عبداً - وإن صدر هذه الأمة قد خلقوا رعاة ولم يخلقوا جباة، وليوشكن أئمتكم أن يصيروا جباة ولا يكونوا رعاة - فإذا عادوا كذلك انقطع الحياء والأمانة والوفاء، إلا أن يعدل السيرة أن تنظروا في أمور المسلمين وتبذلوا عليهم، فتعطوهم ما هم وتأخذوا ما عليهم، ثم تشوا بالذمة فتعطوهم الذي لهم وتأخذوهم بالذي عليهم"<sup>657</sup>.

<sup>653</sup> سورة التوبة. آية 58.

<sup>654</sup> ابن تيمية. المصدر السابق. ص 23.

<sup>655</sup> الصفحة السابقة. والبخاري، محمد بن إسماعيل باب الفتن. المكتبة السلفية. القاهرة. ص 6644، 7052.

<sup>656</sup> عبد المنعم، حدي. المرجع السابق. ص 63.

<sup>657</sup> الصفحة السابقة. وكتب أيضاً إلى عمال الخراج: "أما بعد فإن الله خلق الخلق بالحق فلا يقبل إلا الحق وأعطوا الحق، الأمانة الأمانة قوموا عليها ولا تكونوا أول من يسلبها فتكونوا شركاء من بعدكم إلى ما اكتسبتم، والوفاء الوفاء لا تنظلموا البيتم، ولا المعاهد، فإن الله خصم لمن ظلمهم". الصفحة السابقة.

كما كتب في البلدان أن يوافيه العمال في كل موسم الحج ومن يشكوهم<sup>658</sup>. غير أنه في النصف الأخير من عهد عثمان رضي الله عنه بدأت الإدارة تضعف نظراً لشيخوخته ولاشتغال بعض كبار العمال من أقرابه بأطماعهم، فبدأ الثراء الفاحش على الولاة؛ فتركزت هذه الثروة في أيدي مجموعة من الصحابة، وهم أصحاب الأعطيات الكبيرة، مما أثار حفيظة أصحاب الأعطيات الأخرى، ولا يكون الثراء مستغرباً، إذا ما أطلق الإمام يده في الأموال العامة، وأطلق العمال أيديهم في أموال البلدان، ولم يكن غريباً أن تمتد الأيدي إلى أموال الصدقة لا للإنفاق في وجوهها، بل على العطاء، وصلة الرحم، ولذلك احتاج بيت المال إلى أموال لمواجهة نفقات الحرب والسلام، مما دعا إلى التشدد على الرعية والعنف في جباية الخراج والزكاة، ولهذا الأسباب كانت شكاوى المصريين، من تعسف عبد الله بن سعد، حينما كان والياً على خراج مصر إلى جانب عمرو بن العاص الذي كان على الحرب والصلاة<sup>659</sup>. كما أمسى لا يبالي بالشكاوى كثيراً، وكان يصر على تنفيذ أوامره؛ لعلمه بأن الشكاوى مبنية على اعتراض شخصية<sup>660</sup>. وكانت أم المؤمنين عائشة رضي الله عنها تدافع عن الخليفة عثمان، فقالت: إن الناس يحبون على عثمان، ويذرون عليه أعمالاً ويأتوننا بالمدينة يخبروننا<sup>661</sup>.

ثانياً— علي بن أبي طالب رضي الله عنه: يروى عن الإمام علي أنه لجأ بنفسه، وهو أمير المؤمنين إلى القاضي مختصماً يهودياً في درع، كانت في حوزة اليهودي، فطلب القاضي من الإمام علي أن يخضر شاهدين، فأتى له بابنه، الحسن ومولاه قنبر، وكان مذهب الإمام علي يجيز قبول شهادة الولد لوالده بعكس مذهب القاضي الذي لا يعمل بشهادة الولد لوالده، وشهادة الوالد لوالده، فلم يأخذ القاضي بشهادة الحسن، وقبل شهادة قنبر، وحكم القاضي لصالح اليهودي الحائز للدرع، والذي قاتل في واقعة صفين متدبراً بتلك الدرع<sup>662</sup>. وكان يختار عماله ولاسيما من أهل الخراج من أهل التقوى والقدرة، وكان يرضيهم: "أنصف الله وأنصف الناس من نفسك ومن خاصة أهلك ومن لك فيه هوى من رعيتك... اختر للمحكّم بين الناس أفضل رعيتك في نفسك مما لاتضيق بهم الأمور، ولا تمحكه الخصوم، ولا يتمادى في الذلة... ثم انص في أمور عمالك فاستعملهم اختبأراً ولا تولهم

<sup>658</sup>الصفحة السابقة.

<sup>659</sup>الهوني، فرج محمد. المرجع السابق.ص.169.

<sup>660</sup>عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق.ص.64.

<sup>661</sup>الصفحة السابقة.

<sup>662</sup>المرجع السابق.ص.66.

محابة وأثرة فإنهما جماع من شعب الجور والخيانة... ولن تقدر أمة لا يؤخذ للضعيف فيها حقه من التقوي غير متع 663".

كما كان علي بن أبي طالب عليه السلام إذا بلغه أن بعض نوابه ظلم الرعية يقول: اللهم إني لم أمرهم أن يظلموا خلقك، أو يتركوا حقتك<sup>664</sup>. فكثيراً ما يقع الظلم من الولاة والرعية: فهؤلاء يأخذون مالا يعل، وهؤلاء بمنعون ما يجب، كما قد يظلم الجند والفلاحون، وقد يفرض السلاطين من المال مالا يجب والظالم ههنا يستحق العقوبة والتعزير أو التأديب إن كل فعل محرماً أو ترك واجباً استحق العقوبة، فإن لم تكن مقدرة بالشرع كان تعزيراً يجتهد فيه ولي الأمر، فيعاقب الغني المماطل بالحبس؛ فإن أصر عوقب بالضرب حتى يؤدي الواجب، ونص على ذلك من الفقهاء مالك والشافعي، ولا يعلم فيه خلاف<sup>665</sup>. وإذا كان السلطان قد أخذ فروض الأموال بغير وجه حق، وقد تعذر ردها إلى أصحابها، ككثير من الأموال السلطانية؛ فالإعانة على صرف هذه الأموال في مصالح المسلمين كتمداد الثغور، ونفقة المقاتلة، ونحو ذلك: من الإعانة على البر والتقوى؛ إذ الواجب على السلطان في هذه الأموال، إذا تعذر معرفة أصحابها وردها عليهم، ولا على ورثتهم - أن يصرفها مع التوبة إن كان هو الظالم - إلى مصالح المسلمين. هذا هو قول جمهور العلماء، كمالك، وأبي حنيفة، وأحمد، وهو منقول عن غير واحد من الصحابة، وعلى ذلك دلت الأدلة الشرعية، كما هو منصوص في موضع آخر. وإن كان غيره قد أخذها، فعليه هو أن يفعل بها ذلك، وكذلك لو امتنع السلطان من ردها: كانت الإعانة على إنفاقها في مصالح أصحابها أولى من تركها بيد من يضيعها على أصحابها، وعلى المسلمين<sup>666</sup>. فإن مدار الشريعة على قوله تعالى: {فَاتَّقُوا اللَّهَ مَا اسْتَطَعْتُمْ} <sup>71</sup>، وقوله: {اتَّقُوا اللَّهَ حَقَّ تَقَاتِهِ} <sup>78</sup> وهكذا يرى ابن تيمية

<sup>663</sup> المرجع السابق، ص 67.

<sup>664</sup> المبارك، محمد. 1966. السياسة الشرعية في إصلاح الراعي والرعية. بيروت: لبنان. دار الكتب العربية. ص 29.

<sup>665</sup> ابن تيمية. السياسة الشرعية. المصدر السابق. ص 39.

<sup>666</sup> المصدر السابق. ص 35.

<sup>667</sup> سورة التغابن. آية 16.

<sup>668</sup> سورة آل عمران. آية 102.

أن مسائل الأموال يجب الحكم بين الناس فيها بالعدل كما أمر الله ورسوله، على ما جاء به الكتاب والسنة<sup>669</sup>.

الخلاصة أنه كانت تلك أهم الملامح العامة لاهتمام الخلفاء الراشدين في تسوية المنازعات، وإزالة الظلم الضريبي، وعقاب الظالمين.

المطلب الثاني - تسوية المظالم الضريبية في العهدين الأموي والعباسي. وما بعدهما:

الفرع الأول - تسوية المظالم الضريبية في العهد الأموي:

مما لاشك فيه أن من فضل العدل وتسوية المنازعات الضريبية صلاح البلاد والعباد، وتأكيد ذلك ما روي أن محصول الضرائب من سواد العراق كان في زمن عمر الخطاب  $\frac{1}{3}$  مائة ألف ألف وسبعة وثلاثون ألف ألف، فلم يزل يتناقص بعده حتى صار في زمن الحجاج ثمانية آلاف ألف. فلما تولى عمر بن عبد العزيز الخلافة الإسلامية ارتفع في أول سنة إلى ثلاثين ألف ألف، ثم ارتفع في السنة الثانية ستين ألف ألف. وإنما تناقص الخراج الضريبي في زمن الحجاج بن يوسف؛ لشدة ظلمه، ولكنه تزايد في عهد الخليفة عمر بن عبد العزيز لعدله. وقد كتب أحد أولياء عمر بن عبد العزيز يشكو إليه من خراب المدينة، وسأله مالا يرمها به، فكتب إليه قد فهمت كتابك، فإذا فات كتابي فحفظها بالعدل، ونق طرقها من الظلم، فهو مرمتها والسلام<sup>670</sup>. كما كان جابي الضرائب يسمى المشد، وقد وضع النظام الجابي الضريبي في الإسلام شهوداً على عملية الجباية؛ لكي تكون عادلة لا يظلم فيها الممولون، ولا يقع فيها ضرر لبيت مال المسلمين، وتوجب في الشهود على عملية الجباية، والشهود المطلوبين لنظر المظالمات، وتسوية المنازعات المعرفة الكاملة في هذا

<sup>669</sup> وقد تنازع المسلمون في مسائل من ذلك خلفائه واشتباهه. فقد يرى البعض هذا العقد والقض صحيحاً عادلاً، وإن كان غيره يرى فيه جوراً يوجب فساده، وقد قال الله تعالى: *أَطِيعُوا اللَّهَ وَأَطِيعُوا الرَّسُولَ وَأُولِي الْأَمْرِ مِنْكُمْ فَإِنْ تَنَازَعْتُمْ فِي شَيْءٍ فَرُدُّوهُ إِلَى اللَّهِ وَالرَّسُولِ إِنْ كُنْتُمْ تُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ وَالْيَوْمِ الْآخِرِ ذَلِكَ خَيْرٌ وَأَحْسَنُ تَأْوِيلًا* [سورة النساء: 59]. والأصل في هذا أنه لا يحرم على الناس من المعاملات التي يحتاجون إليها إلا ما دل الكتاب والسنة على تحريمه، كما لا يشرع لهم من العبادات التي ينقرون بها إلى الله، إلا ما دل الكتاب والسنة على شرعه؛ إذ الدين ما شرعه الله، والحرام ما حرمه الله؛ بخلاف الذين ذمهم الله، حيث حرموا من دين الله ما لم يحرمه الله، وأشركوا به ما لم ينزل به سلطاناً، وشرعوا لهم من الدين ما لم يأذن به الله، وكان ابن تيمية يدعو: اللهم وفقنا؛ لأن نجعل الخلال ما حلتته، والحرام ما حرمته، والدين ما شرعته. ابن تيمية. المصدر السابق. ص 120.

<sup>670</sup> الكافحي، أبو عبد الله محي الدين. المصدر السابق. ص 86.

أن مسائل الأموال يجب الحكم بين الناس فيها بالعدل كما أمر الله ورسوله، على ما جاء به الكتاب والسنة<sup>669</sup>.

الخلاصة أنه كانت تلك أهم الملامح العامة لاهتمام الخلفاء الراشدين في تسوية المنازعات، وإزالة الظلم الضريبي، وعقاب الظالمين.

المطلب الثاني - تسوية المظالم الضريبية في العهد الأموي والعباسي، وما بعدهما:

الفرع الأول - تسوية المظالم الضريبية في العهد الأموي:

مما لا شك فيه أن من فضل العدل وتسوية المنازعات الضريبية صلاح البلاد والعباد، وتأكيد ذلك ما روي أن محصول الضرائب من سواد العراق كان في زمن عمر الخطاب  $\frac{1}{3}$  مائة ألف ألف وسبعة وثلاثون ألف ألف، فلم يزل يتناقص بعده حتى صار في زمن الحجاج ثمانية آلاف ألف. فلما تولى عمر بن عبد العزيز الخلافة الإسلامية ارتفع في أول سنة إلى ثلاثين ألف ألف، ثم ارتفع في السنة الثانية ستين ألف ألف. وإنما تناقص الخراج الضريبي في زمن الحجاج بن يوسف؛ لشدة ظلمه، ولكنه تزايد في عهد الخليفة عمر بن عبد العزيز لعدله. وقد كتب أحد أولياء عمر بن عبد العزيز يشكو إليه من خراب المدينة، وسأله مالا يرمها به، فكتب إليه قد فهمت كتابك، فإذا قرأت كتابي فحضنها بالعدل، ونق طرقها من الظلم، فهو مرمتها والسلام<sup>670</sup>. كما كان جابي الضرائب يسمى المشك، وقد وضع النظام المالي الضريبي في الإسلام شهوداً على عملية الجباية؛ لكي تكون عادلة لا يظلم فيها الممولون، ولا يقع فيها ضرر لبيت مال المسلمين، وتوجب في الشهود على عملية الجباية، والشهود المطلوبين لنظر التظلمات، وتسوية المنازعات المعرفة الكاملة في هذا

<sup>669</sup> وقد تنازع المسلمون في مسائل من ذلك خلفائه واشتباهه. فقد يرى البعض هذا العقد والقبض صحيحاً عادلاً، وإن كان غيره يرى فيه جوراً يوجب فساداً، وقد قال الله تعالى: (أَطِيعُوا اللَّهَ وَأَطِيعُوا الرَّسُولَ وَأُولِي الْأَمْرِ مِنْكُمْ فَإِنْ تَنَازَعْتُمْ فِي شَيْءٍ فَرُدُّوهُ إِلَى اللَّهِ وَالرَّسُولِ إِنْ كُنْتُمْ تُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ وَالْيَوْمِ الْآخِرِ ذَلِكَ خَيْرٌ وَأَحْسَنُ تَأْوِيلًا) سورة النساء. آية 59. والأصل في هذا أنه لا يحرم على الناس من المعاملات التي يحتاجون إليها إلا ما دل الكتاب والسنة على تحريمه، كما لا يشرع لهم من العبادات التي يتقربون بها إلى الله، إلا ما دل الكتاب والسنة على شرعه؛ إذ الدين ما شرعه الله، والحرام ما حرمه الله؛ بخلاف الذين ذمهم الله، حيث حرموا من دين الله ما لم يحرمه الله، وأشركوا به ما لم ينزل به سلطاناً، وشرعوا لهم من الدين ما لم يأذن به الله، وكان ابن تيمية يدعو: اللهم وفقنا؛ لأن نجعل الخلال ما حللته، والحرام ما حرمته، والدين ما شرعته. ابن تيمية. المصدر السابق. ص 120.

<sup>670</sup> الكافجي، أبو عبد الله محي الدين. المصدر السابق. ص 86.

الشأن، من معرفة ضبط الموازين، والكتابة على الإيصالات، ومهارة الحسابات المالية إلخ...<sup>671</sup> ويشير الماوردي أنه: "حُكِيَ أَنَّ الْحَجَّاجَ كَتَبَ إِلَى عَبْدِ الْمَلِكِ بْنِ مَرْوَانَ يَسْتَأْذِنُهُ فِي أَخْذِ الْفَضْلِ مِنْ أَمْوَالِ السَّوَادِ فَمَنَعَهُ مِنْ ذَلِكَ وَكَتَبَ إِلَيْهِ: لَا تَكُنْ عَلَى دِرْهِمِكَ الْمَأْخُودِ أَحْرَصَ مِنْكَ عَلَى دِرْهِمِكَ الْمَتْرُوكِ وَأَبْقِ لَهُمْ لِحُومًا يَعْقِدُونَ بِهَا شُحُومًا"<sup>672</sup>.

ولعل أول وثيقة عشر عليها عن الإدارة المالية والضريبة الإسلامية في مصر سنة 1901م، كانت مجموعة من أوراق البردي في قرية كوم أشقوا، تتعلق بفترة ولاية قره بن شريك على مصر للسنوات ( 90 : 96هـ، 709 : 715م) من قبل الخليفة الأموي الوليد بن عبد الملك، وجاء في تلك المستندات تفصيل دقيق للإدارة المالية منها كيفية تعيين العمال، ومراقبتهم، وكشوفات بالأماكن والمقادير المفروضة ضريبياً، كما وجد كتاب التأكيد على صاحب الكورة بالألا يظلم أحداً، أو يبدع مجالاً للشكوى من عماله، ويختتم كتابه بأنه مصمم على مكافأة المحسن، ومعاقبة المنحرف عن جادة الصواب<sup>673</sup>.

وكان عمر بن عبد العزيز ينهي عن تعذيب الرعية عند جباية الضريبة<sup>674</sup>. قد ذكر أبو يوسف، قال: حدثني عبد الرحمن بن ثوبان عن أبيه قال: كتب عدي بن أرطاة (حينما كان عامل الخراج) لعمر بن عبد

<sup>671</sup> القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 368.  
<sup>672</sup> الأحكام السلطانية. المصدر السابق. ص 191. وقيل أن عامل بيت المال كتب رقعته إلى عبد الملك بن مروان يشكو فيها الوضع المالي، إذ يقول فيها: أن المرتب في كل سنة على بيت المال مائة ألف دينار وسبعون ألف دينار على سبيل الصدقة. وهذا خلل في بيت المال، فكتب إليه الجواب يقول: الغربة تذلل الأعناق، والفاقة مرة المنادق، والعيال عيال الله وهو الخلاق، والمال مال الله، وهو الرزاق. أحر الناس على عاداتهم عند الاستحقاق. ما عندكم ينفد وما عند الله باق. ومننا المنع ومنكم الإطلاق والتباعد الآثار الحسنة من مكارم الأخلاق. الكافيحي، أبو عبد الله محي الدين. المصدر السابق. ص 138.  
<sup>673</sup> العدوي، إبراهيم. النظم الإسلامية في صدر الإسلام والعصر الأموي. ص 230. نقلاً عن عبد المنعم، حمدي، المرجع السابق. ص 176. كما كشفت أوراق البردي عن كتاب آخر بعث به قره بن شريك أيضاً إلى صاحب كورة أشقوا يخبره بأن عامل البريد، أبلغه بالشكوى المتضمنة وقوع غرامة بمحفة على أهالي ويطلب منه رد تلك المظالم دون إبطاء وقد جاء في الكتاب: "بسم الرحمن الرحيم - من قره بن شريك إلى بيسل صاحب أشقوا - فإني أحمد الله الذي لا إله إلا هو. أما بعد فإن القسم بن سيار صاحب البريد ذكر لي أنك أخذت نفراً في أرضك بالذي عليهم من الجزية (أي: فرضت عليهم مبلغ مالي) فإذا جاءك كتابي هذا فلا تعترض أحداً منهم شيء حتى أحدث إليك فيهم إن شاء الله والسلام على من اتبع الهدى. العدوي، إبراهيم. المرجع السابق. ص 272، 273. نقلاً عن حمدي، عبد المنعم. المرجع السابق. الصفحة السابقة.

<sup>674</sup> ومن المعلوم أن عمر بن عبد العزيز هو الخليفة الثامن من خلفاء بني أمية، وامتدت خلافته سنتان وخمسة أشهر، وتوفي سنة 101هـ، وتميز عهده برفع الظلم والجور وكثرة الإصلاحات المالية والإدارية، ولما سمع الأثرياء بإصرار عمر على رفع وتسوية المظالم أسرعوا من أنفسهم بإعطاء الزكاة والصدقات، إذ كانوا من قبل يماطلون فيها كما أسرع عدد من العمال بمساعدة الفقراء فانقضت الزكاة في وجوها الشرعية وفاض بيت المال بالأموال. انظر الهوني، فوج محمد. المرجع السابق ص 243.

العزیز. أما بعد: فإن أناساً قبلنا لا يؤدون ما عليهم من الخراج حتى يمسه شئ من العذاب. فكتب إليه عمر: "أما بعد فالعجيب كل العجب من استئذانك إياي في عذاب البشر كأني حنة لك من عذاب الله، وكان رضاي يرضيك من سخط الله، إذا اتاك كتابي هذا فمن أعطاك ما قبله عفواً وإلا فأحلفه، فو الله لأن يلقوا الله بجناياتهم أحب إليّ من أن ألقاه بعدابهم. والسلام".<sup>675</sup> فالعامل على الخراج أراد استئذان أمير المؤمنين في تعذيب المكلفين بالضريبة لإجبارهم على دفعها، وكأنه كان يهاب عقاب أمير المؤمنين، ولا يخشى عقاب الله تعالى فيهم. كما عَلم عمر بن عبد العزيز بشطط عمال الخراج في جباية الضرائب قبل توليه الخلافة، وقال عنهم: "الحجاج بالعراق والوليد بالشام وقرّة بمصر وعثمان بالمدينة وخالد بمكة، اللهم قد امتلأت الدنيا ظلماً وجوراً فأرج الناس..."<sup>676</sup>.

وحاول قبل خلافته إسداء النصيح إلى بعض أولئك الولاة وعمال الجباية ومنهم أسامة بن زيد صاحب خراج مصر، ولم يقبل عمر العذو الذي تعلق به الوالي وهو تنفيذ سياسة الخليفة سليمان، وقال له: إنه لا يغني عنك من الله شيئاً. وقتل عمر أيضاً عن يزيد بن المهلب وهؤلاء جباة ولا أحب مثلهم.<sup>677</sup> فاستهل عمر خلافته بعزل أسامة بن زيد عن مصر، ويزيد بن المهلب عن خراسان، وعين بدلاً منهما من هو أكثر رفقاً، وعدلاً ثم بعد ذلك أزال الشوائب الضريبية، إذ شهدت مصر ضرائب إضافية بمحففة على الرهبان الذين أعفتهم السلطات من دفع أية ضرائب، وكانت اليمن تدفع ضرائب لم يسبق لها بما عهد، وكذلك العراق شهد ضرائب مححفة منها فرض ضرائب على البغايا زيادة على الضرائب النوعية، وتحصيل ضرائب إضافية. وفي هذا كتب عمر بن عبد العزيز إلى عامله على الكوفة يأمره بأبطال تلك الإجراءات الشاذة قائلاً: أما بعد فإن أهل الكوفة قد أصابهم بلاء وشدة وجور في أحكام الله وسنة نبينا استئنها عليهم عمال السوء، وإن قوام الدين العدل والإحسان. لا تحمل خراباً على عامر ولا عامراً على خراب انظر الخراب فخذ منه ما طاق، وأصلحه حتى يعمر ولا يؤخذ من العامر إلا وظيفة الخراج في رفق وتسكين لأهل الأرض.<sup>678</sup> وقد كانت هذه الشدة الضريبية ومضاعفة السعر الضريبي إلى الثلثين من قبل أسامة بن زيد بسبب ضغط الخليفة سليمان بن عبد الملك في جباية أكبر حصيلة ضريبية ممكنة مما أدى إلى هروب الكثير. فأمروا الولاة بأن لا يأووا أحداً في الكنائس، أو

<sup>675</sup> أبو يوسف، يعقوب بن إبراهيم. الخراج. المصدر السابق. ص 119.

<sup>676</sup> الجهشيارى، أبو عبد الله محمد بن عبدوس. 1938. الوزراء والكتاب. تحقيق محمد السقا وآخرون. القاهرة الخليلي. ص 51.

<sup>677</sup> الطبري، محمد بن جرير. تاريخ الطبري. المصدر السابق. ج 8. ص 232.

<sup>678</sup> أبو يوسف، يعقوب بن إبراهيم. الخراج. المصدر السابق. ص 86. وانظر الهوني، فوج محمد. المرجع السابق. ص 224، 226.

الفنادق، وعمل بطاقات للأهالي يحملونها، وأمر بالقبض على كل من لا يحمل بطاقة<sup>679</sup>. فقرر الخليفة إنقاص المقدار المفروض على نجرانية الكوفة إلى عشر ما كانوا يدفعونه من قبل. وأمر بالألا يؤخذ من أهل اليمن إلا المقدار الشرعي للخراج وقال: والله لأن تأتيني من اليمن غير حفنة كتم (قدر يسير بمقدار كف اليد من نبات الحناء) أحب إلي من إقرار هذه الوظيفة وأسقط الضريبة المفروضة على رهبان مصر<sup>680</sup>. وقد عمل جاهداً على تسوية المظالم المالية، وكان عمر بن عبد العزيز فوق هذا، يرد نفقات الشاكي والمتظلم، المتعلقة بالسفر والطعام<sup>681</sup>.

كما أمر عمر بن عبد العزيز بعزل والي أفريقية الذي كان متشدداً مع البربر وظالماً لهم - مثلما كان يفعل عامل الضرائب في مصر - وكان يأمر بتعذيب الناس أمامه، حتى يدفعوا ما عليهم. واختار إسماعيل بن عبيد الله بن أبي المهاجر، وأرسل معه عشرة من الفقهاء؛ ليفقهوا الناس في أمور دينهم وهم من أفضل أهل العلم<sup>682</sup>. ولقد كانت لعمله فلسفة خاصة في تحمل المسؤولية في الظلم الضريبي فهو يراها مشتركة بين الحاكم والمحكوم فإذا كان الحاكم عليه إثم الظلم؛ فإن الرعية تحمل معه إثمها، إذا لم تراقبه وتقف له بالمرصاد، وإذا لم تحاسب الرعية الولاة أخطأت بالرأي، وأصبحت بالحرمان بل ذهب إلى أبعد من ذلك، ورأى أن الرعية تستحق العقاب؛ لأنها لم تنكر الظلم والمعصية ولم تقاومه<sup>683</sup>. وعلى الرغم من ذلك فإن بعض عمال عمر كانوا يعاملون الناس بالشدّة والقسوة ومنهم عبد الحميد بن عبد الرحمن؛ لأن الأخير كان يرى أن أهل العراق لا يصلحهم إلا السيف، كذلك كان يرى والي الموصل التي كثر فيها شرب الخمر، والسرقة<sup>684</sup>. وقد وصل لمسامع عمر أن بعضاً من ولاته يماطلون في تنفيذ قراراته وتسوياته الضريبة فهددهم وحذرهم من مغبة ذلك<sup>685</sup>. وكان عمر بن عبد العزيز يرد المظالم إلى أهلها بغير البينة القاطعة، وكان يكتفي باليسير، فإذا عرف

<sup>679</sup> المرجع السابق. ص 237.

<sup>680</sup> عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق. ص 126.

<sup>681</sup> المرجع السابق. ص 77.

<sup>682</sup> الهوني، فرج محمد. المرجع السابق. ص 224.

<sup>683</sup> المرجع السابق. ص 229.

<sup>684</sup> المرجع السابق. ص 230.

<sup>685</sup> المرجع السابق. ص 231.

الفنادق، وعمل بطاقات للأهالي يحملونها، وأمر بالقبض على كل من لا يحمل بطاقة<sup>679</sup>. فقرر الخليفة إنقاص المقدار المفروض على نجرانية الكوفة إلى عشر ما كانوا يدفعونه من قبل. وأمر بالأخذ من أهل اليمن إلا المقدار الشرعي للخراج وقال: والله لأن تأتيني من اليمن غير حفنة كتم (قدر يسير بمقدار كف اليد من نبات الحناء) أحب إلي من إقرار هذه الوظيفة وأسقط الضريبة المفروضة على رهبان مصر<sup>680</sup>. وقد عمل جاهداً على تسوية المظالم المالية، وكان عمر بن عبد العزيز فوق هذا، يرد نفقات الشاكي والمتظلم، المتعلقة بالسفر والطعام<sup>681</sup>.

كما أمر عمر بن عبد العزيز بعزل والي أفريقية الذي كان متشدداً مع البربر وظالماً لهم - مثلما كان يفعل عامل الضرائب في مصر - وكان يأمر بتعذيب الناس أمامه، حتى يدفعوا ما عليهم. واختار إسماعيل بن عبيد الله بن أبي المهاجر، وأرسل معه عشرة من الفقهاء؛ ليفقهوا الناس في أمور دينهم وهم من أفضل أهل العلم<sup>682</sup>. ولقد كانت لعمر فلسفة خاصة في تحمل المسؤولية في الظلم الضريبي فهو يراها مشتركة بين الحاكم والمحكوم فإذا كان الحاكم عليه إثم الظلم؛ فإن الرعية تحمل معه إثمه، إذا لم تراقبه وتقف له بالمرصاد، وإذا لم تحاسب الرعية الولاة أخطأت بالرأي، وأصبحت بالحرمات بل ذهب إلى أبعد من ذلك، ورأى أن الرعية تستحق العقاب؛ لأنها لم تنكر الظلم والمعصية ولم تقاومه<sup>683</sup>. وعلى الرغم من ذلك فإن بعض عمال عمر كانوا يعاملون الناس بالشدّة والقسوة ومنهم عبد الحميد بن عبد الرحمن؛ لأن الأخير كان يرى أن أهل العراق لا يصلحهم إلا السيف، كذلك كان يرى والي الموصل التي كثر فيها شرب الخمر، والسرقة<sup>684</sup>. وقد وصل لمسامع عمر أن بعضاً من ولاته يماطلون في تنفيذ قراراته وتسوياته الضريبية فهددهم وحذرهم من مغبة ذلك<sup>685</sup>. وكان عمر بن عبد العزيز يرد المظالم إلى أهلها بغير البينة القاطعة، وكان يكتفي باليسير، فإذا عرف

<sup>679</sup> المرجع السابق. ص 237.

<sup>680</sup> عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق. ص 126.

<sup>681</sup> المرجع السابق. ص 77.

<sup>682</sup> الهوني، فرج محمد. المرجع السابق. ص 224.

<sup>683</sup> المرجع السابق. ص 229.

<sup>684</sup> المرجع السابق. ص 230.

<sup>685</sup> المرجع السابق. ص 231.

وجه مظلمة الرجل ردها عليه، ولم يكلفه تحقيق البيئة لما يعرفه من ظلم الولاة للناس؛ لسرعة البث في المظلمة؛ ولقناعته أن العدالة البطيئة ظلم أكيد<sup>686</sup>.

ولقد تبدل الحال بعد وفاة عمر بن عبد العزيز، فعزل يزيد بن عبد الملك عماله، وأعاد سب علي علي المناير، وكتب إلى عمال عمر: "أما بعد فإن عمر كان مغروراً غررتموه أنتم وأصحابكم، وقد رأيت كتبكم إليه في الخراج والضريبة؛ فإذا أتاكم كتابي هذا فدعوا ما كنتم تعرفون من عهده وأعيدوا الناس إلى طبقتهم أخصبوا أم أجدبوا أحبوا أم كرهوا حيوياً أم ماتوا والسلام"<sup>687</sup>. كما كتب إلى عامله على اليمن برد ما ألغاه عمر بن عبد العزيز في شأن الإقتصار على التخفيضات الضريبية إذ كتب إليه: "خذها منهم ولو صاروا حرضاً، والسلام"<sup>688</sup>.

#### الفرع الثاني - تسوية المظالم الضريبية في العهد العباسي، وما بعده:

أما في العهد العباسي فقد سعى العباسيون إلى إصلاح الأراضي ما استطاعوا، فبالإصلاح تعمر الأموال<sup>689</sup>. ومراقبة أوضاع الأشخاص المزمين بدفع الضريبة، فقد اهتم المنصور بالبلاد، وأنصف أهلها بتخفيف الخراج عنهم درءاً للمنازعات، حيث أوصى ابنه المهدي قائلاً: عليك بعمارة البلاد، وتخفيف الخراج<sup>690</sup>. وكان شغله الصادر في مطلع النهار العطل في الخراج والنفقات، ومصالحة معاش الرعية ل طرح عالتهم، والتلطف لسكونهم وهدهمهم<sup>691</sup>. وربط العدالة بدافع الضريبة الذي يشكل في نظره العنصر الثالث من عناصر الملك، فتراه، يقول: ... "والثالث صاحب خراج يستقصى، ولا يظلم الرعية، فإني عن ظلمها

<sup>686</sup> عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق. ص 156. والقاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 565.

<sup>687</sup> المومني، أحمد سعيد. 1991. قضاء المظالم. عمان: المطابع التعاونية. ص 157. وأيضاً علي، كرد. المرجع السابق. ج 2. ص 191.

<sup>688</sup> ابن الأثير، علي بن عبد الواحد. الكامل في التاريخ. المصدر السابق. ج 4. ص 166. وهذه السياسة الضريبية الشديدة دفعت أهل

أفريقيا (البربر) إلى القيام بثورة وقتل الوالي فانتصروا على الجيش الذي بعثه الخليفة من الشام؛ خاصة وأن البربر بعثوا بوفد إلى الخليفة الأموي

هشام بن عبد الملك الذي أهلهم، ولم يستمع لشكواهم من الضرائب الظالمة ووضعهم المساوي، وفي ذلك الوقت كانت هناك ثورات لأهل

القط في مصر التي لم تعد أيضاً بسبب الظلم الضريبي المتعدد. انظر الهوني، فرج محمد. المرجع السابق. ص 265، 272، 273.

<sup>689</sup> الثعالبي، أبو منصور عبد الملك بن محمد. 1977. تحفة الوزراء. تحقيق حبيب علي الراوي، وابتسام مرهون الصفار. بغداد: وزارة

الأوقاف. ص 69.

<sup>690</sup> يعقوبي، أحمد بن أبي يعقوب. تاريخ يعقوبي. ج 2. بيروت: دار صادر. ص 393.

<sup>691</sup> الطبري، محمد بن جرير. تاريخ الرسل والملوك. ج 8. المصدر السابق. ص 71.

غني<sup>692</sup>. وقد أسقط عن رجل خراج سنة، وكان يبلغ 200 ألف درهم بسبب دمار لحق بمحاصيله<sup>693</sup>.  
 ويروى أنه غرم خالد بن برمك 3.000000 درهم، وكان مكلفاً على ديوان الضرائب، بسعاية من الوزير  
 أبي أيوب المورياني، فباع لأداء ذلك المال دوابه ورقيقة ومتاعه<sup>694</sup>. ويروى أنه أخذ من والي باروسما درهماً كان  
 قد احتفظ به لأكواء دابة، وقال له أشركتك في أمانتي، ووليتك فيناً من أموال المسلمين فحنته.... ثم قال له:  
 هلم درهماً فأخذه منه فوضعه تحت لبدته<sup>695</sup>. وعلى الرغم من هذا كان هناك سهو لحقوق الناس فقد اشتكى  
 أحدهم عندما منع المنصور الفيء عن المسلمين بسبب شحن الثغور، وقال له يا أمير المؤمنين قد هلك الناس،  
 فلو أعتنهم بما في يدك من الفيء أسوء بما فعل عمر بن الخطاب قبلك<sup>696</sup>.

واللافت للنظر أن اللغة الاصطلاحية للتظلم والمستخدمه آنذاك قريبة من لغتنا اليوم، والتفريق فيما إذا  
 كان التظلم من الرعية أو من العمال، أي: بحسب ما إذا كانت المظلمة لها علاقة بالإدارة أو خصومة عادية  
 بين الناس. فمع بداية الدولة العباسية أشد ساعد ديوان المظالم فكان خلفاء بني العباس يجلسون بأنفسهم  
 للفصل في المظالم، وإلى جانبهم قضاةهم ومستشاروهم وكتبهم والمنفذون، كان أكثرهم اهتماماً أبو جعفر  
 المنصور ثم المهدي والهادي فالرشيد فالأمون<sup>697</sup>. وبالرغم من شدة المراقبة على العاملين على جباية الضرائب  
 آنذاك، كان هناك فساد ضريبي حدث في الخراج، روي عن المنصور أنه اكتشف جماعة من موظفي الدواوين  
 المالية قد زوروا فيها، وغيروا بما يخدم مصالحهم، فأمر بضربهم وتأديبهم؛<sup>698</sup> لكي لا يعودوا لفعلهم، ولكي  
 يكونوا عبرة لغيرهم.

وفي عهد الواثق بالله أمر بتوقيع العذاب على الموظفين (كتاب الدواوين المالية) حتى أدوا ما عليهم من  
 مال أخذوه بدون وجه حق، وهذه أسمائهم ومقدار ما أخذ كل منهم: أحمد بن إسرائيل 8000 دينار،  
 سليمان بن وهب 400 ألف دينار، والحسن بن وهب 14 ألف دينار وأحمد بن الخصب وجموعة كتابه ألف

<sup>692</sup> الطبري. المصدر السابق. ص 67.

<sup>693</sup> كاتي، غيداء خزنة. الخراج. المرجع السابق. ص 249.

<sup>694</sup> الصفحة السابقة.

<sup>695</sup> الطبري. تاريخ الرسل والملوك. ج 8. المصدر السابق. ص 67.

<sup>696</sup> البغدادي، أبو بكر أحمد الخطيب. تاريخ بغداد. ج 2. المدينة المنورة: المكتبة السلفية. ص 299.

<sup>697</sup> الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص 157.

<sup>698</sup> المرادي، أبو الحسن علي بن محمد. الأحكام السلطانية. المصدر السابق. ص 91. وايضاً حسني، عباس. السياسة المالية للدولة

الإسلامية. مجلة الشريعة والدراسات الإسلامية. السنة 4. العدد 9. ديسمبر 1987. تصدر عن جامعة الكويت. ص 131.

ألف أي: مليون دينار، وإبراهيم بن رباح وكتابه 100 ألف دينار ونجاح 60 ألفاً، أبو الوزير 140 ألفاً وغيرهم  
 مما أخذ الوثائق من العمال بسبب عمالاتهم<sup>699</sup>.

وجاء المأمون إلى مصر في محرم 217 هـ، وسخط على عامله عيسى بن منصور، وأمر بحل لوائه، وأمره  
 بلبس البياض، وقال: لم يكن هذا الحدث العظيم إلا عن فعلك وفعل وعمالك، حملتم الناس مالا يطبقون  
 وتكتموني الخبر، حتى تفاقم الأمر واضطرب البلد، وقال ما فتق علي قط فتق في مملكتي إلا وجدت سببه جور  
 العمال. ولهذا كان المأمون يعدل ضريبة الخراج كلما اشتكى إليه دافعوا الضريبة<sup>700</sup>. ولقد كان الخليفة المنصور  
 شديداً على عمال الضرائب، وعلى الرغم من هذا كان يحدث في عهده جور، وشكاوى ضريبة كثيرة<sup>701</sup>.

<sup>699</sup> عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق. ص 128.

<sup>700</sup> علي، كرد محمد المرجع السابق. ص 231. وحمدي، عبد المنعم. المرجع السابق. ص 86.

<sup>701</sup> ودليل ذلك ما رواه ابن عبد ربه: أنه بينما المنصور في الطواف بالبيت ليلاً، إذ سمع قائلاً يقول: اللهم! إني أشكو إليك ظهور البغي  
 والفساد في الأرض، وما يحول بين الحق وأهله من الطمع. فجزع المنصور، فجلس بناحية من المسجد، وأرسل إلى الرجل، فصلى ركعتين  
 واستلم الركن، وأقبل مع الرسول فسلم عليه، فقال المنصور: ما الذي سمعتك تذكر من ظهور الفساد والبغي في الأرض؟ وما الذي يحول  
 بين الحق وأهله من الطمع؟ فوالله لقد ملأت مسامعي ما أمرضني فقال: إن أمنتني يا أمير المؤمنين أعلمتك بالأمور من أصولها، وإلا  
 احتجزت - أي حبست ما عندي عنك - منك وانصرت على نفسي، فلي فيها شاغل قال: فأنت آمن على نفسك فقل: فقال: يا أمير  
 المؤمنين! إن الذي دخله الطمع، وحال بينه وبين ما ظهر في الأرض من الفساد، والبغي لأنت فقال: فكيف ذلك؟ ويحك، يدخلني الطمع  
 والصفراء والبيضاء في قبضتي، والحلو والحامض يحدني؟ قال: وهل دخل أحد من الطمع ما دخلك! إن الله استرعك أمر عباده وأمواهم  
 فأغفلت أمورهم، واهتممت بجمع أموالهم وجعلت بينك وبينهم حجاباً من الجص والأجر، وأبواباً من الحديد، وحراساً معهم السلاح، ثم  
 سجنك نفسك عنهم فيها، وبعثت عمالك في جبايات الأموال وجمعها، وأمرت أن لا يدخل عليك أحد من الرجال، إلا فلان وفلان نفرأ  
 سميتهم، ولا تأمر بإيصال المظلوم، ولا الملهوف ولا الجائع العاري إليك، ولا أحد إلا وله في هذا المال حق، فلما رآك هؤلاء النفر الذين  
 استخلصتهم لنفسك، وآثرهم على رعيتك، وأمرت أن لا يحجوا دونك تجي الأموال وتجمعها... فامتألت بلاد الله بالطمع ظلماً وبعياً  
 وفساداً، وصار هؤلاء القوم شركاءك في سلطانك، وأنت غافل، فإن جاء مظلوم لحيل بينك وبينه فإن أراد رفع قصته إليك عند ظهورك  
 وجدك قد نحيت عن ذلك، وأوقفت للناس رجلاً ينظر في مظالمهم، فإن جاء ذلك المتظلم فبلغ بطانتك خبره، سألوا صاحب المظالم أن لا  
 يرفع مظلمته إليك، فلا يزال المظلوم يختلج إليه، ويلوذ به، ويشكو ويستغيث وهو يدفعه، فإذا أجهد وأحرج ثم ظهرت صرخ بين يديك،  
 فيضرب ضرباً مبرحاً يكون نكالا (عبرة لغيره)، وأنت تنظر فما تنكر، فما بقاء الإسلام؟! وقد كنت يا أمير المؤمنين! أسافر  
 إلى الصين، فقدمتها مرة، وقد أصيب ملكهم بسمعه، فبكي يوماً بكاء شديداً، فحثة جلساؤه على الصبر فقال: أما إني لمت أبكي للبلية  
 النازلة، ولكني أبكي لمظلوم يصرخ بالبواب فلا أسمع صوته، ثم قال: أما إذا قد ذهب سمعي فإن بصري لم يذهب. نادوا في الناس أن لا  
 يلبس ثوباً أحمر إلا مظلم، ثم كان يركب الفيل طرفي النهار، وينظر هل يرى مظلوماً. فهذا يا أمير المؤمنين! مشرك بالله بلغت رافته بالمشركين  
 هذا المبلغ، وأنت مؤمن بالله من أهل بيته لا تغلبك وأفتك بالمسلمين على شح نفسك. فكيف تصنع بالملك الذي حولك ملك الدنيا وهو  
 لا يعاقب من عصاه بالقتل. ولكن بالخلود في العذاب الأليم قد رأى ما عقد قلبك، وعملته جوارحك، ونظر إليه بصرك، واجترحت يداك،  
 ومشت إليه رجلاك. هل يغني عنك ما شححت عليه من ملك الدنيا إذا انتزع من يدك، ودعاك إلى الحساب؟ فبكي المنصور، ثم قال:  
 ليتني لم أخلق، ويحك، كيف أحتال لنفسي؟ فقال: يا أمير المؤمنين! إن للناس أعلاما يفزعون إليهم في دينهم، ويرضون بهم في دنياهم

ونقل الصابي أن الوزير أبا الحسن بن الفرات كان يجلس يوم الأحد لنظر المظالم، وكان يقول: "كيف نتشاغل نحن بالسرور، ونصرف عن بابنا قوماً كثيرين، قد قصدوا من نواحٍ عديدة وأقطار شاسعة مستصرخين متظلمين؟ فهذا من أمير. وهذا من عامل. وهذا من قاضٍ... ويمضون مغمومين، داعين علينا، والله ما أطيب نفساً بذلك".<sup>702</sup> كما يذكر الصابي أنه حضر قوم من أهل ربيعة إلى أبي الحسن علي بن عيسى - الذي كان أحد وزراء الدولة العباسية آنذاك - يتظلمون من جور وظلم لحقهم بسبب معاملاتهم الضريبية، فكتب على أيديهم إلى الحسن بن محمد بن عينة، العامل هناك، كتاباً<sup>703</sup>. فهذا الكتاب الذي حرره الوزير كان عبارة عن حلول تحقق الحق، وتنصف المتنازعين.

وهناك مظلمة أخرى من أهل الكوفة إلى أبي الحسن علي بن عيسى أيام القاهر بالله، والسبب ظلم عمال الخراج أيضاً.<sup>704</sup> وهنا يصف الصابي دار الوزير أبي الحسن في العهد العباسي، قال، قال أبو القاسم: كان لأبي الحسن في الفرات دار، وفي جانب الدار أدراج كثيرة لأصحاب الخواج والمتظلمين<sup>705</sup>، ويقول سمعت أبا الحسن يقول في وزارته الثالثة، وقد ذكر حال السواد: إن الإحسان إلى الرعية يزيد في ارتفاعه، أي

فأجعلهم بطانتك يرشدوك، وشاورهم في أمرك يسدوك قال المنصور: قد بعث إليهم فهبوا مني. قال: خافوك أن تحملهم على طريقك ولكن افتح بابك، وسهل حجابك، وانصر المظلوم، واقمع الظالم، وخذ الفداء والصدقات على حلها، واقسمها بالحق والعدل على أهلها، وأنا ضامن عنهم أن يأتوك ويساعدوك على صلاح الأمة. وجاء المؤذنون فأذنه بالصلاة، فصلى المنصور، وعاد إلى مجلسه، وطلب الرجل ليكمل فلم يجدوه. الأندلسي، بن عبد ربه. العقد القديم. المصدر السابق. ج1. المصدر السابق. 308.

<sup>702</sup> الصابي، أبي الحسن الهلال بن الحسن. 1958. تحفة الأمراء في تاريخ الوزراء. تحقيق عبد الستار أحمد فراج. القاهرة دار إحياء الكتب. ص122.

<sup>703</sup> كان موجزه: بسم الله الرحمن الرحيم في علمك أمرك الله بما أمر به من العدل، والإحسان، ونفى عن الجور والعدوان، وعاقب به الظالمين في سالف الأزمان، غني لك عن التبييه والتوقيف والوعظ، والتخويف، وفيما رحمتك لك من إنكار الظلم، وإزالته، وإظهار العدل، وأفضته كفاية وبلاغ، وقد ورد الحضرة أكرمك الله جماعة من وجوه العلماء والمزارعين بديار ربيعة متظلمين، مما عملوا به في سنتي إحدى واثنين وثلاث عشرة وثلاثمائة من إكراههم على تضمن غلات بيدارهم بالخزر والتقدير، والزمامم حق الاعتبار في ضياعهم على التريب، واستخراج الخراج منهم في أوفر غيره قبل إدراك غلاتهم، وثماهم، وإكراه وجوههم وتجارهم على اتباع الفلوات السلطانية بأسعار مسرفة بحجة، فألقني ما أفاضوا فيه من الشكوى، والتمني ما انتهوا إلى وصفه من عظيم البلوى، ووجدته مع بيع ذكره، وعظيم وزره عائداً بخرب الضياع، ونقصان الارتفاع، فينبغي أكرمك الله أن تجري سائر رعيته على المعاملات القديمة، وتحملهم على الرسوم السليمة، حتى يعودوا أفضل حال عهدوها، وأجل سيرة حمدوها، وتزيل السنن الجائرة، وتبطلها، وتقطع أسبابها وتحسمها، وتكتب إلي بما يكون منك في ذلك، فإنني على اهتمام به ومراعاة له إن شاء الله. الصابي، أبو الحسن الهلال بن الحسن. المصدر السابق. ص336. وانظر عبد المنعم حمدي. المرجع السابق. ص126.

<sup>704</sup> الصابي، أبو الحسن الهلال بن الحسن. المصدر السابق. ص359.

<sup>705</sup> المصدر السابق. ص195.

إن الرفق والمرونة بدفاعي الضريبة يرفع من جباية الضريبة لما فيه من تسامح، وعظم البركة<sup>706</sup>. كما تظلم أهل فارس إلى بيت المظالم، وذلك حينما أفتتح أبو الحسن علي بن عيسى وزارته الأولى في فارس، وكان عبد الرحمن بن جعفر قد تأخر بمال الضرائب، واحتج بتظلم أهل فارس وامتناعهم عن أداء باقي المال، فكتب علي بن عيسى إلى أبي المنذر النعمان الذي كان يتقلد كور الأهواز بالاستخلاف على عمله، والنفوذ إلى فارس، ومطالبة عبد الرحمن بما حل عليه من مال<sup>707</sup>. وفي سنة 339 هـ، 950م تظلم المزارعون إلى الوزير المهدي من المعاملات الضريبية، وتوصل الوزير معهم إلى تسوية، تضمنت في فقراتها، أن يحضروا إلى الخليفة المطيع لله ليشهدوا عليه بالبيع ويسجلوا الاتباع<sup>708</sup>. ومن رافة الخلفاء بالمتظلمين أنه كان إذا جلس المهدي لنظر المنازعات بين الخصوم أمر بوضع كواخين الفحم في الأروقة للتدفئة، فإذا جلس المتظلم أمر بأن يدفأ، ويجلس فيقول المهدي متى يدخن المتظلم حججه إذ لم يُفعل به هذا؟ وقد تداخلته رهبة الخلافة، وألم البرد<sup>709</sup>.

ويذكر الجهشياري أن التظلمات كانت تقدم مكتوبة إلى الوزراء والمختصين<sup>710</sup>. وكان على صاحب المظالم أن يجمع قصاصات الورق المحتوية للتظلمات في ملف واحد، ويعرضها على الخليفة كل أسبوع. وكانت الأحكام تصدر مكتوبة، ويكون ترتيب نظر المنازعات الأول فالأول على حسب حضورها، وذات يوم بينما كان المهدي يجلس لنظر المظالم ارتشى القائم على تسليم التظلمات بتقديم إحداهن على باقي التظلمات، فأتخذ بيتاً له شباك حديد على الطريق تطرح فيه الشكاوى، وكان يدخله وحده فيأخذ مايقع بيده أولاً فأولاً، فلا يقدم بعضها على بعض<sup>711</sup>. وعلى هذا نصح قاضي القضاة أبو يوسف هارون الرشيد<sup>712</sup>. ولما كانت

<sup>706</sup> ويذكر الصابي أن أبا الحسن كان كثيراً ما يوصي بعدم الإسراف في جباية الخراج. المصدر السابق. ص 203.

<sup>707</sup> المصدر السابق. ص 290، 340.

<sup>708</sup> ابن مسكوية، احمد بن محمد. 1914. تجارب الامم. القاهرة. ج 2، ص 122. وابن الأثير. الكامل في التاريخ. المصدر السابق. ج 6، ص 395.

<sup>709</sup> الرفاعي، عبد الحميد. الرجوع السابق. ص 130.

<sup>710</sup> الجهشياري، أبو عبد الله محمد بن عبدوس. كتاب الوزراء. المصدر السابق. ص 52، 107.

<sup>711</sup> عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق. ص 144.

<sup>712</sup> قائلاً: "وأنا أرى أن تبعث قوما من أهل الصلاح والعماف ممن يوثق بدينه وأمانته يسألون عن سيرة العمال وما عملوا به في البلاد وكيف جباوا الخراج على ما أمروا به وعلى ما وظف على أهل الخراج واستقر، فإذا ثبت ذلك عندك وصح أخذوا بما استفضلوا من ذلك أشد الأخذ حتى يؤديه بعد العقوبة الموجعة والنكال حتى لا يتعدوا ما أمروا به وما عهد إليهم فيه، فإن كان ما عمل به والي الخراج من الظلم والعسف فإنه يحمل أنه قد أمر به، وقد أمر بغيره، وإن أحللت بواحد منهم العقوبة الموجعة انتهى غيره واتقى وخاف وإن لم تفعل هذا بهم تعدوا على أهل الخراج واحترؤا على ظلمهم وتعسفهم وأخذهم بما لا يجب عليهم، وإذا صح عندك من العامل والوالي تعد بظلم وعسف وخيانة لك في رعيته واحتجاج شيء من الشيء أو خبث طعمته أو سوء سيرته فجرم عليك استعماله والاستعانة به وأن تقلده

دواوين العمال على الضريبة طبقاً لقواعد محددة ومرسومة مسبقاً، وبعضها كان معروفاً؛ فإن أي خروج عليها، أو تطبيقها بشكل غير مشروع، يمنح المتضرر الحق في التظلم إلى ديوان المظالم، فيرجع القاضي إلى القوانين العامة ليحمل الناس عليها، ويأخذ العمال بما وينظر فيما استزادوه من مبلغ ضريبي؛ فإن رفع إلى بيت المال أمر برده، وإن أخنوه لأنفسهم استرجعه لأربابه. وهذا ما ذكره الماوردي وأبو يعلى الفراء في كتابيهما الأحكام السلطانية بالنسبة إلى اختصاصات ديوان المظالم<sup>713</sup>، فذكروا عشرة اختصاصات، وطبقاً للمادة 2 منها، التي تحول حق النظر في جور عمال الضرائب، فيما يجبونه من الأموال<sup>714</sup>، وهذا الاختصاص لا يحتاج إلى مظلمة أو شكوى فالوالي أو المخول إدارياً له أن يعالج الخطأ من تلقاء نفسه. كما للقاضي، أو لوالي المظالم أن يثيرها من تلقاء نفسه؛ لأنها من النظام العام، حسبما يقضي الاختصاص النوعي للمظالم الإسلامية، ولتعلقها بمشروعية إجراء إداري أو مرفق إداري. وهو ما كان يفعله الخليفة المنصور بعد تبين وجه الحق في المظلمة لبعض عماله، حيث يأمر بتراجع المبالغ التي تقاضوها بالزيادة بدون وجه حق إلى مستحقيها<sup>715</sup>.

وقيل إن السلطان محمد بن ملكشاه، سلطان دولة السلاجقة في عهد الخليفة المقتدي بأمر الله اشترى مالياً من بعض التجار، وأحاطهم إلى عامل خوزستان ليقتلوا منه الثمن فأعطاهم بعضه، وماطل في تسليم البعض الآخر، فحضر هؤلاء مجلس القضاء، وكان يعقد عادة برئاسة السلطان، فلما رآهم أمر حاجبه أن

شينا من أمور رعيتك أو تشركه في شيء من أمرك. بل يخلفه على ذلك عقوبة ترفع غيره من أن يتعرض لمثل ما تعرض له. وإياك ودعوة المظلوم فإنها دعوة مجابهة". أبو يوسف، يعقوب بن ابراهيم. الخراج. المصدر السابق ص 111. ويرد قانلاً: "إن العدل وإنصاف المظلوم وتجنب الظلم مع ما في ذلك من الأجر يزيد به الخراج وتكثر به عمارة البلاد والبركة مع العدل تكون وهي تفقد مع الجور، والخراج المأخوذ مع الجور تنقص البلاد به وتخرب. هذا عمر بن الخطاب رضي الله تعالى عنه كان يجي السواد مع عدله في أهل الخراج وإنصافه لهم ورفع مع الظلم عنهم مائة ألف ألف، والدرهم إذ ذاك وزنه وزن المثقال. فلو تقررت إلى الله عز وجل يا أمير المؤمنين بالجلوس لمظالم رعيتك في الشهر أو الشهرين مجلساً واحداً تسمع فيه من المظلوم وتنكر على الظالم رجوت أن لا تكون ممن احتجب عن حوائج رعيتك، ولعلك لا تجلس إلا مجلساً أو مجلسين حتى يسير ذلك في الأمصار والمدن فيخاف الظالم وقوفك ويأمل الضعيف المتهور جلوسك ونظرك في أمره فيقوى قلبه ويكثر دعاؤه. فإن لم يمكنك الاستماع في المجلس الذي تجلسه من كل من حضر من المظلمين نظرت في أمر طائفة منهم في أول مجلس وفي أمر طائفة أخرى في المجلس الثاني وكذلك في المجلس الثالث، ولا تقدم في ذلك إنساناً على إنسان، من خرجت قصته أولاً دعوى أول وكذلك من بعده مع أنه متى علم العمال والولاة أنك تجلس للنظر في أمور الناس يوماً في السنة ليس يوماً في الشهر تناهوا بإذن الله عن الظلم وأنصفوا من أنفسهم، وإني لأرجو لك بذلك أعظم الثواب، إنه من نفس عن مؤمن كربة من كرب الدنيا نفس الله عنه كربة من كرب الآخرة". المصدر السابق. ص 112.

<sup>713</sup> المرجع السابق. ص 80، ص 76.

<sup>714</sup> الماوردي، أبو الحسن. المصدر السابق. ص 157.

<sup>715</sup> عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق. ص 141. الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص 160.

يسألهم عن سبب حضورهم مجلس القضاء، فقالوا لنا خصم يحضر لنا المجلس. فقال الحاجب من هو؟ فقالوا  
السلطان، وشرحوا له قضيتهم، فبعث السلطان في طلب العامل، وأمر بتسليم المال المستحق لهم وتشدد في  
عقوبته، ليكون ذلك مثلاً لغيره. وكان السلطان بعد ذلك يقول لقد ندمت ندماً عظيماً حيث لم أحضر معهم  
المجلس؛ فيقتلني بي غيري، ولا يمتنع أحد عن الحضور فيه، وعن أداء الحق لصاحبه، وكان من أثر ذلك أن كف  
عمال الضرائب عن الظلم، وأخذ أموال الناس بغير حق<sup>716</sup>. وكان للسلطان محمد بن ملكشاه وزيراً يُدعى  
نظام الملك أبو الحسن بن علي الذي وضع كتاباً في قواعد الحكم، سماه سياسة نامة، تضمن قواعد الحكم  
ومن بينها ضرورة جلوسهم للمظالم، فاعتبر بمثابة قانون مرافعات مبسط<sup>717</sup>. كما ذكر عن المقرئ أنه في سنة  
677هـ كان ابن بيارس الملك السعيد يعقد جلسة للمظالم في دمشق. وقد اشتكى إليه سكان تلك المدينة  
بأن أحد القادة العسكريين فرض على ممتلكاتهم ضرائب سنوية لسد حاجة الحملة العسكرية التي كان يقودها،  
وقد أقره بيارس على ذلك واستمرت هذه الضرائب رغم انتهاء الحملة، وقد أنصفهم ابن بيارس ورفع عنهم  
الضرائب<sup>718</sup>. والمشهود للمظالمين أنهم حينما فتحوا مصر، وبنوا القاهرة اهتموا بالمظالم؛ ولا سيما المالية منها،  
فجلس لها القائد جوهر الصقلي، ولما آل أمر الدولة للأيوبيين بنوا داراً للمظالم لترسيخ العدالة<sup>719</sup>.

ويستنتج مما سبق أن التظلم بأشكاله الثلاثة الولائي والرئاسي كان معروفاً في النظام الإداري الإسلامي،  
كذلك التظلم إلى جهة خاصة، وفي الغالب كانت المظالم من الرعية ضد عمال الجباية الضريبية<sup>720</sup>. وعرف  
الفقه الإداري الإسلامي التنفيذ المباشر للقرآن، فحينما تصدر جهة الإدارة قراراً ضريبياً أو أمراً ما ( كانت  
كلمة صك آنذاك ترادف كلمة قرار اليوم)<sup>721</sup> فالأصل هو تنفيذه اجبارياً، أو جبراً بحكم أنها تتمتع بقرينة  
السلامة، حتى يثبت العكس. ويمكن للممولين اللجوء للتظلم الإداري؛ فإن لم يفلح فقضاء المظالم الإداري هو  
الأفصح. ومن ذلك جور عمال الضريبة فيما يجبونه مالياً فيرجع فيه إلى القوانين العادلة، ديوان المظالم، الفقرة 2

<sup>716</sup> عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق. ص 94.

<sup>717</sup> المرجع السابق. ص 94، 95.

<sup>718</sup> عبد المنعم، حمدي. المرجع السابق. ص 127.

<sup>719</sup> المرجع السابق. ص 9.

<sup>720</sup> الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص 104.

<sup>721</sup> الخوارزمي، أبو عيد الله بن محمد. مفاتيح العلوم. المصدر السابق. ص 83. والرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص 178.

من الاختصاصات<sup>722</sup>. وخلاصة القول إن الحكم بالعدل ورفع الظلم من باب الأمر بالمعروف، والنهي عن المنكر، وهو فرض على كل مسلم، فنصرة المظلوم، وإيصال الحقوق إلى أهلها هو فرض كفاية واجب.

### المطلب الثالث - دور الإدارة المالية الإسلامية في تسوية المنازعات الضريبية:

ومن بين أهم الواجبات المفروضة على عامل الخراج، عملية المؤامرة، وهي: عمل يُجمع فيه الأوامر الخارجة في مدة أيام العمل الجبائي، ويوقع السلطان في آخره بإجازته، وقد تعمل المؤامرة في كل إدارة ضريبية<sup>723</sup>. وقد أورد الصابي أسس نظام المؤامرة لموظفي الضرائب بالشكل الذي يحقق استيفاء حقوق الدولة، من جهة، ولمنع عامل الضريبة البراءة التي تثبت دقة عمله من جهة أخرى، وبالتالي بيان ما قام به بعض العمال من احتجاج الأموال واخذ الموافقة من أصحاب الأراضي، وعادة تقتزن المؤامرة مع الجماعة؛ لأن المؤامرة لا يمكن أن تتم إلا بالإطلاع على كشف الجماعة المرفوع إلى إدارة الضرائب، هذا فضلاً عن أن قرار المؤامرة بتعيين العمال يجري بأمر من الوزير، وبحضور عدد من الكتاب المختصين بالأمر الحسابية في دواوين الإدارة<sup>724</sup>. ويذكر الصابي أن الوزير أبا الحسن علي بن الفرات كان يتابع أعمال الدواوين، وينظر في مظالم الضريبة المقدمة من المكلفين بها، ومنها تظلم رجل من أهل السواد إليه من بعض عمال الضريبة، مفاد تظلمه: أن ضيعته قطيعة ورسمها قديم، وأنه قد عومل فيها على معاملة والإستان، وسأل انصافه وإزالة الظلم الضريبي عنه، وحمله على رسمه، وكتب إليه رقعة في هذا المعنى، فوقع عليها بإخراج الخالد فاخرج من ديوان السواد، ولما تبين الوزير - بالرجوع إلى جماعة العامل للسنة الماضية - أنه: قد أجري فيها البيدر الذي تظلم لأجله على معاملة والإستان، وهكذا بيّن له الوزير وجوب الحجة عليه، وأن العامل لم يتحفظه أو يظلمه بشيء<sup>725</sup> يُفهم من هذه المظلمة أن صاحب الضيعة رأى أن ضيعته قطيعة، بمعنى أن السلطان أعطاه إياه، فصارت ملكاً له، وانه تعود أن يدفع قدرأ محددأ سنويأ من الضريبة للإدارة المالية، فلما فُرض عليه ما يريد عن ذلك تظلم، وبعد مراجعة السجلات مع جماعته، لاحظ أن أرضه يجب أن تعامل على أساس الإستان، أي ضريبة المقاسمة، وليست ضريبة الوظيفة. وما يدعم هذا المعنى، نص آخر يشير إلى أن معاملة القطنع في رسومها الجارية هو غير معاملة الإستان، وأن

<sup>722</sup> الماوردي، أبو الحسن. المصدر السابق. ص 81. الرفاعي، عبد الحميد. المرجع السابق. ص 153.

<sup>723</sup> الخوارزمي، أبو عيد الله بن محمد. مفاتيح العلوم. المصدر السابق. ص 38.

<sup>724</sup> الصابي، الهلال بن المحسن. الوزراء. المصدر السابق. ص 18187.

<sup>725</sup> المصدر السابق. ص 182. وايضأ الخوارزمي، أبو عبد الله بن محمد. مفاتيح العلوم. المصدر السابق. ص 40.

الضرائب التي تم جبايتها من القطيعة ( الممنوحة من السلطان ) هي أقل بكثير من المبالغ الجببية على أساس الإستان. إذ أن القطيعة تحدد الضريبة على العشر<sup>726</sup>. كما ورد في سجلات ديوان الخراج مال الجوالي، ولقد عرف الخوارزمي الجوالي بأنها جمع جالية وهم الذين جلاوا عن أوطانهم، ويسمى في بعض البلدان مال الجماجم وهي جمع جمجمة أي الرأس<sup>727</sup>. وكان ديوان الخراج يقوم باستيفاء الجوالي التي تعني في الأصل الضريبة التي يدفعها أهل الذمة الذين جلاوا عن أوطانهم، ثم أصبحت مرادفة لكلمة ضريبة الجزية<sup>728</sup>؛ ولأجل ذلك وضع الإمام الماوردي شرطين للعاملين على أموال الدولة والضرائب، وهما: العدالة (الأمانة)، والكفاية. فأما العدالة؛ فلأنه مؤتمن على حق بيت مال، والرعية، وأما الكفاية؛ فلأنه مباشر لعمل يقتضي أن يكون في القيام مستقبلاً بكفاية المباشرين. "ثم يختلف حاله باختلاف ولايته فإن تولى وضع الخراج اعتبر فيه أن يكون فقيهاً من أهل الاجتهاد، وإن تولى جباية الخراج صحت ولايته وإن لم يكن فقيهاً"<sup>729</sup>. ومتى اجتمع فيه هذان الأمران، ينبغي أن يكون مملماً بستره أمور، وهي: "حفظ القوانين، واستيفاء الحقوق، وإثبات الرفع، ومحاسبات العمال، وإخراج الأحوال، وتصفح الظلامات. فأما الأول منها وهو حفظ القوانين على الرسوم العادلة من غير زيادة تحريف بما الرعية أو نقصان ينثلم به حق بيت المال... وإن القوانين الديوانية من الحقوق العامة التي يقل المباشر لها مع كثرتها وانتشارها فضاء حفظها بالقلب فبذلك جاز التعويل فيها على مجرد الخط وكذلك رواية الحديث.

وأما الثاني: وهو استيفاء الحقوق فهو على ضربين: أحدهما استيفاؤها ممن وجب عليه من العاملين. والثاني استيفاؤها من القابضين لها من العمال<sup>730</sup>. وأما الثالث: فهو إثبات الرفع، فينقسم ثلاثة أقسام: رفع مساحة

<sup>726</sup> الصفحة السابقة. وانظر الصابي، الهلال بن الحسن. الوزراء. المصدر السابق، ص 183. وأيضاً انظر البوزجاني، ابو الوفاء. 1971. المنازل السبع. تحقيق احمد سليم سعيدان. عمان. ص 278، 279. الماوردي، أبو علي بن محمد بن حبيب. 1978. الاحكام السلطانية. بيروت. ص 207.

<sup>727</sup> أبي عبد الله، بن محمد. مفاتيح العلوم. المصدر السابق، ص 40.

<sup>728</sup> السامرائي، حسام. 1971. المؤسسات الادارية في الدولة العباسية. دمشق. ص 255.

<sup>729</sup> الماوردي، أبي الحسن علي. المصدر السابق. ص 253: 265. وايضاً بدوي، عبد الرحمن محمد. 1999. المرجع السابق. ص 168.

<sup>730</sup> فأما استيفاؤها من العاملين فيعمل فيه على إقرار العمال بقضها، وأما العمل فيها على خطوط العمال بقضها فالذي عليه كتاب الدواوين أنه إذا عرف الخط كان حجة لقبض سواء اعترف العامل بأنه خطه أو أنكره إذا قيس بخطه المعروف. والذي عليه الفقهاء أنه إن لم يعترف العامل بأنه خطه وأنكره لم يلزمه، ولم يكن حجة في القبض ولا يسوغ أن يقاس بخطه في الإلزام إجباراً وإنما يقاس بخطه إرهاباً ليعترف به طوعاً، وإن اعترف بالخط وأنكر القبض فالظاهر من مذهب الشافعي أنه يكون في الحقوق السلطانية خاصة حجة للعاملين وبالذم وحجة على العمال بالقبض والظاهر من مذهب أبي حنيفة أنه لا يكون حجة عليهم ولا للعاملين حتى يقر به لفظ كالديون الخاصة... وأما استيفاؤها من العمال، فإن كانت خراجاً إلى بيت المال لم يحتج فيها إلى توقيع ولي الأمر، وكان اعتراف صاحب بيت المال

وعمل، ورفع قبض واستيفاء، ورفع خرج ونفقة. وأما الرابع: وهو محاسبة العمال فيختلف حكمها باختلاف ما تقلدوه، فإن كانوا من عمال الخراج لزمهم رفع الحساب ووجب على كاتب الديوان محاسبتهم على صحة ما رفعوه، وإن كانوا من عمال العشر لم يلزمهم على مذهب الشافعي رفع الحساب، ولم يجب على كاتب الديوان محاسبتهم عليه؛ لأن العشر عنده صدقة لا يقف مصرفها على اجتهاد الولاة، ولو تفرد أهلها أجزاء ويلزمهم على مذهب أبي حنيفة رفع الحساب، ويجب على كاتب الديوان محاسبتهم عليه؛ لأن مصرف الخراج والعشر عنده مشترك. وإذا حوسب من وجبت عليه محاسبته من العمال نظر، فإن لم يقع بين العامل وكاتب الديوان حلف كان كاتب الديوان مصدقا في بقايا الحساب، فإن استراب به ولي الأمر كلفه إحضار شواهد، فإن زالت الريبة عنه سقطت اليمين فيه، وإن لم تزل الريبة وأراد ولي الأمر الحلف على ذلك أحلف العامل دون كاتب الديوان؛ لأن المطالبة متوجهة إلى العامل دون الكاتب. أما وإن اختلفا في الحساب؛ فإن كان اختلافهما في دخول فالقول فيه قول العامل؛ لأنه منكر، وإن كان اختلافهما في خراج فالقول فيه قول الكاتب؛ لأنه منكر، وإن كان اختلافهما في مساحة تمكّن إعادتها اعتبرت بعد الاختلاف، وعمل فيها على ما يخرج بصحيح الاعتبار.

والخامس: هو إخراج الأحوال فهو استشهاد صاحب الديوان على ما ثبت فيه من قوانين وحقوق فصار كالشهادة واعتبر فيه شرطان: أحدهما: أن لا يخرج من الأموال إلا ما علم صحته كما لا يشهد إلا بما علمه وتحققه. وثانيهما: أن لا يتدئ بذلك حتى يستدعي منه كما لا يشهد حتى يستشهد، والمستدعي لإخراج الأحوال من نفذت توقيعاته، كما أن المشهود عليه من نفذت أحكامه... 731.

والسادس: هو تصفح الظلمات فهو يختلف بسبب اختلاف المتظلم، وليس يخلو من أن يكون المتظلم من الرعية أو من العمال، فإن كان المتظلم من الرعية تظلم من عامل تحفه (ظلمه) في معاملته كان صاحب الديوان فيها حاكماً بينهما، وجاز له أن يتصفح الظلّامة، ويزيل التحيف سواء وقع النظر إليه بذلك أو لم يقع؛ لأنه مندوب لحفظ القوانين واستيفاء الحقوق، إذ صار بعقد الولاية مستحقاً لتصفح الظلّامة، فإن منع

بقبضها حجة في براءة العمال منها، والكلام في خط إذا تجرد عن إقراره على ما قدمناه في خطوط العمال أنه يكون حجة على الظاهر من مذهب الشافعي ولا يكون حجة على الظاهر من مذهب أبي حنيفة، وإن كانت خراجاً من حقوق بيت المال ولم تكن خراجاً إليه لم يمض العمال إلا بتوقيع ولي الأمر وكان التوقيع إذا عرفت صحته حجة مقنعة في جواز الدفع. للمزيد انظر الإمام الماوردي في كتابه الأحكام

السلطانية في الباب الثامن عشر وضع الديوان وذكر أحكامه. الماوردي. المصدر السابق. ص 270.

731 الماوردي، أبو الحسن. المصدر السابق. ص 271.

منها امتنع وصار عزلاً عن بعض ما كان إليه، وإن كان المتظلم عاملاً جوزف في حساب أو غولط في معاملة صار صاحب الديوان فيها خصماً، وكان المتصفح لها والي الأمر<sup>732</sup>. وأجر العامل على جباية (الخراج) في مال الضريبة، كما أن رزق عامل (الصدقة) في مال الزكاة من سهم العاملين<sup>733</sup>.

إذا يُستنتج مما سبق أن لإدارة الضرائب في الإسلام دور مهم في تسوية المظالم الضريبية؛ لأنها مقتنعة بكونها مندوبة في حفظ القوانين، وإحقاق الحق سواء كانت المظلمة من الممولين، أو من أولئك العمال في الإدارة الذين قصروا في وظيفتهم. وهذا يعادل ما هو معمولاً به اليوم من التظلم الإداري الرئاسي في إدارة الضرائب، وهو يشابه القانون المالي تماماً، بيد أن القانون الليبي اختلف عنهما في نظام التظلم الإداري أمام الرئيس، إذ حول القانون للمتظلم الاعتراض أمام لجنة ضريبية مباشرة، ولم يمنح الممول حق التظلم المباشر أمام الرئيس، كما سيأتي الكلام عنه في حينه.

#### المطلب الرابع: بروز أنظمة ضريبية؛ نتيجة للمنازعات والظلم الضريبي:

قدمت مصادر التاريخ الإسلامي نماذج لأنظمة ضريبية متعددة، ومن أهم التطبيقات، نظام الالتجاء، والذي جاء نتيجة للظلم الضريبي في العصر الأموي، فبرز منذ ذلك الحين، واتسع في العصر العباسي نتيجة لاتساع ظلم الجباية، ومنها ما أورده القاضي التنوخي من شكاية أحد الملاكين إلى الخليفة المنصور من ظلم عمال الجباية، وكيف أنه طلب من الخليفة أن يوافق على تسجيل أراضيه باسمه، ليحتمي به من عسف الجباة في مقابل أن يدفع للخليفة ربع الحاصل السنوي، إضافة إلى دفع العشر الواجب إلى بيت المال<sup>734</sup>. وهذا النظام المسمى بالإنجاء يقصد به: بأن يلجئ الضعيف ضيقه إلى قوي ليحمي عنها. وأضحت هذه الظاهرة شائعة لتجاوز أصحاب الاقطاعات على غيرهم من الملاكين الصغار الذين أجبروا على ترك أراضيتهم وأعطوا حق التصرف بها إلى هؤلاء المقطعين من الأمراء أو المتنفذين لحمايتهم من عسف العمال وضغط الجباة، وتسجل تلك الأراضي بأسمائهم في الديوان مقابل دفع جزء من الحاصل إلى الحامي. وقد يكون الإنجاء

<sup>732</sup> المصدر السابق. ص 272.

<sup>733</sup> المصدر السابق. ص 273. أيضاً بدوي، عبد الرحمن محمد. المرجع السابق. ص 171.

<sup>734</sup> التنوخي، أبو علي الحسن بن أبي القاسم. 1973. نشوار المحاضرة وأخبار المذاكرة (جامع التواريخ). تحقيق عبود الشالجي. ج 8.

للتخفيف من الضرائب الهائلة المفروضة عليهم<sup>735</sup>. وذكر الاصطخري أن في بلاد فارس ضياعاً قد ألبأها أربابها الى الكبراء من حاشية السلطان بالعراق فهي تجري بأسمائهم، وخفف عنهم الربع فهي في أيدي أهلها، بأسماء هؤلاء يتبايعونها ويتوارثونها<sup>736</sup>. هذا وقد عُرف نظام الإلجاء منذ تأسيس الدولة الإسلامية<sup>737</sup>، وتوسع بشكل مفرط في عصر الدولة العباسية، وأخذت نظاماً آخر كنوع من التملك خلال فترة التسلط البويهي على العراق، فقد ذكر مسكويه ضمن حوادث عام 348هـ، 959م أن الجند الأتراك في واسط والأحواز والبصرة الذين تجاوزوا في الدخول في التلاجي، وملكوا البلاد فاستطالوا على العمال. وبعد أن تمت سيطرتهم على الكثير من الأراضي الزراعية أخذوا بتوسيع حدود ضياعهم بالاعتداء على الضياع الخاصة المجاورة لهم، حتى اضطروهم الى بذل للمرافق الكثيرة لهم فاقنتوا الأملاك وحاموا على قوم على سبيل التلاجي، فتغلبوا على حقوق بيت المال وصار العمال يعولون على الغلمان الأتراك في اخذ حقوقهم<sup>738</sup>. وذكر أن أهل جرجان ضموا أراضيهم إلى الوالي الأمير (القاسم بن هارون الرشيد) تعزراً به، ودفعاً لمكروه وظلم عمال الضرائب، فكتبوا به عليها الأشرية، وصاروا مزارعين له، فأصبحت من الضياع السلطانية<sup>739</sup> وحصل هذا مع بعض أهالي منطقة قاقزان الذين التجأوا إلى القاسم بن هارون الرشيد، وشرطوا على أنفسهم أن يدفعوا له العشر من مجموع إيراداتهم السنوية مقابل ذلك، وأن يدفعوا حقوق بيت المال من حصتهم، وهكذا تحولت أغلب أراضي القاقزان إلى أراضٍ سلطانية<sup>740</sup>.

كما عرض بعض المزارعين في الأراضي الخراجية على ضفاف نهر الفرات في العراق على الأمير على بن الرشيد أن يدفعوا له حصة معلومة من نتاج الأراضي، إذا ما خفض لهم حصة ضرائب المقاسمة، وقد خفضها إلى العشر، فالتزم المزارعون بدفع الحصة التي وعدوا بها<sup>741</sup>. وهذا إجراء منافٍ لمفهوم أحكام الشريعة الإسلامية

<sup>735</sup> الخوارزمي، أبو عيد الله بن محمد. المصدر السابق. ص 41. مسكويه، بن أحمد تجارب. المصدر السابق. ج 2. ص 97. الاصطخري، أبو اسحاق ابراهيم بن محمد الفارسي. 1961. المسالك والممالك. تحقيق. محمد جابر عبد العال. القاهرة. ص 12.

<sup>736</sup> المصدر السابق. ص 157. 158. وأيضاً الرئيس، محمد ضياء الدين. المصدر السابق. ص 510، 511.

<sup>737</sup> البلاذري، أبو العباس أحمد بن يحيى بن جابر بن داوود. 1932. فتوح البلدان. القاهرة: المكتبة التجارية. ص 325.

<sup>738</sup> تجارب الامم. ج 2. المصدر السابق. ص 97، 174، 175، ص 257.

<sup>739</sup> ابن قدامة، جعفر. الخراج. المصدر السابق. ص 377.

<sup>740</sup> البلاذري، ابو العباس بن داوود. ص 453. وابن قدامة، جعفر. الخراج. المصدر السابق. ص 374.

<sup>741</sup> البلاذري، أبو العباس بن داوود. المصدر السابق. ص 456.

أن يلجئ الناس أراضيهم إلى الأمراء والقادة لحمايتها تهرباً من الجور والظلم، فقد فكان من المتوقع أن تتحول أراضيهم تدريجياً إلى أملاك سلطانية<sup>742</sup>.

فقد حدث في ولاية المأمون أن وفد أهل المفازة من إقليم الجبال، قدموا شكوى إلى خليفة المؤمنين نيابة عن جميع أصحاب الأراضي، وطلبوا فيه من المأمون أن يعطوه رقتها، وأن يكونوا كمزارعين له فيها، على أن يمنعوا من ظلم الضرائب، وقبلها، وأمر بتقويتهم ومعونتهم على عمارتها ومصالحتها؛ فصارت من ملك الخليفة<sup>743</sup>. فنتج عن الإلغاء توسع في ضياع السلطان، ولعل ذلك ما يوضح نقصاناً في جباية مبلغ الضريبة على الرغم من توافر دخول الأراضي، الأمر الذي أدى إلى خوف الجباة من الأراضي السلطانية، أو أخذ نسب بسيطة منها، فانخفضت حصيلة الجباية، وتضرر بيت المال خلال النصف الثاني من القرن الهجري؛ لأن عمال الجباية لا يجراؤن على المطالبة بالمبالغ المستحقة من البساتين التي تم إلجائها، أما المزارعون الذين لديهم قوة وحصانة فكانت تخفف عنهم الضريبة في مقابل دفع الرشاوي، ويكونوا عوناً للوكلاء<sup>744</sup>.

وكان الأمير البويهني يقف دائماً إلى جانب غلمانه، وجنده فيتوسع في منحهم الإقطاعات - غالبيتها كانت أراضي أذربيجان - ويسرف في تحويلهم ما يريدون، مما كان سبباً مهماً في عدم سماع الشكاوى، وقلة رفع المظالم الضريبية<sup>745</sup>. فلم يعد هناك من يهتم بخراب الأرض ومعدلات انخفاض الضريبة مما أدى إلى تفشي القهر والظلم الضريبي، وكثرة المنازعات، وتدنّي معدل الإنتاج، وارتفعت أسعار المعيشة، وأصاب الدخل العام انخفاض وواجهه بيت المال انخفاضاً في الإيرادات فقد على إثره الممولون الشعور بالعدالة، وازداد إحساسهم بالإرهاق والتعسف، مما دفع كثيراً من المزارعين إلى الهروب للنجاة بأنفسهم<sup>746</sup>. وهكذا بدأ نظام الالتجاء في منتصف العصر الأموي، وأصبح وسيلة للتخلص من حيث الجباة، والمشاكل الضريبية، وشاع أكثر فأكثر في العصر العباسي، ومما يجدر ذكره أن الشخص الذي وفر حماية أصبح هو وورثته ملاك الأراضي، وتحول أصحاب الأراضي الحقيقيون إلى عمال فيما بعد<sup>747</sup>. ولا مرأى في أن نسبة المظالم الضريبية كانت مرتفعة في

<sup>742</sup> الصفحة السابقة.

<sup>743</sup> المصدر السابق. ص 437. الطبري، محمد بن جرير. التاريخ. المصدر السابق. ص 385.

<sup>744</sup> ابن مسكوية، محمد بن أحمد. تجارب الأمم. المصدر السابق. ج 2. ص 98.

<sup>745</sup> المصدر السابق. ص 99، ص 229.

<sup>746</sup> المصدر السابق. ص 97. 174.

<sup>747</sup> ابن مسكوية، محمد بن أحمد. المصدر السابق. ج 1. ص 155. الصابي، الملل بن المحسن. الوزراء. المصدر السابق. ص 211.

بلاد العراق، ومصر لاسيما في تلك الفترة، غير أن الدلائل التاريخية لا تقدم معلومات دقيقة بالخصوص. وعلى كل حال فقد تحدث عن هذه الفترة، والمناطق بعض من الكتب التاريخية<sup>748</sup>. كما ذكر الأيوبي أنه تم اقتطاع أراضٍ كبيرة من الأهواز، والعراق، مما أدى إلى ضرر كبير بالإيراد، فكلف الخليفة العباسي قاضي القضاة للتحقيق في الأمر والمظالم<sup>749</sup>. وهناك نظام الطعمة الضريبي، وهو أن تُدفع الضيعة إلى شخص ليعمرها ويؤدي عشرها، وتكون له مدة حياته، وموته لا تؤول إلى الورثة، وإلى جانب تلكم الأنظمة هناك نظام القطيعة الضريبي الذي تؤول الأراض بموجبه للورثة، بعكس نظام الطعمة. وعلى العموم كانت جميع المعاملات الضريبية للأراضي سواء كانت إقطاعاً، أو طعمة تحال إلى صاحب ديوان الأراضي<sup>750</sup>. كما برز مصطلح الطسق والذي يعني الوظيفة التي توظف على أنواع الثمار والزروع لكل جريب، وهو مصطلح أعجمي ويعني الأجر. أي أنه ضريبة جارية للجريب واحد<sup>751</sup>.

وهناك نظام ضريبي آخر كان يعمل به في إدارة الضرائب الإسلامية أيضاً، وهو الإيغار، والمقصود به حماية الأراضي، وذلك أن تسمى أرض أو مجموعة أراضي فلا يدخلها عامل مساح أراضي، أو جابي ضريبة سواء خراج المقاسمة أو الوظيفة، ويعفى صاحبها من الضريبة المفروضة، ويفرض عليها مبلغ رمزي في السنة لبيت المال. والشئ الأبرز في هذا النظام أن الأرض تنتقل للورثة على مر الدهر. وبطبيعة الحال فإن السلطان هو من يمنح الإيغار الذي يعول عليها من الحماية، مقابل مبلغ من المال يؤديه صاحبها إلى بيت المال في كل سنة كضمان له<sup>752</sup>. ويعد نظام الإيغار من الظواهر الضريبية التي عرفت في عصر الخلفاء الأمويين، واتسع مداه في عصر الخلفاء العباسيين، فقد منح الخلفاء العباسيون بعض الإيغارات للمقرنين ومن ذوي النفوذ مقابل مبلغ

<sup>748</sup> الأصبخري، أبو إسحاق إبراهيم بن محمد الفارسي. 1961. المسالك والممالك. المصدر السابق. ص 12 وما بعدها. البلاذري، أبو

العباس أحمد بن يحيى بن جابر بن داود. المصدر السابق. ص 453 وما بعدها.

<sup>749</sup> الأيوبي، محمد بن تقي الدين عمر شاهيناشاه (617هـ، 1220م) 1968. مضمار الحقائق وستر الخلائق. تحقيق حسن حبشي.

القاهرة: عالم الكتب. ص 186، 179، 37. ويذكر الأيوبي أن أمير المسلمين كان مهتماً برفع المظالم وبيان موقف السلطة الإدارية.

ص 118.

<sup>750</sup> الخوارزمي، أبو عبد الله بن محمد. ص 40. وكذلك قدامة، بن جعفر. الخراج. المصدر السابق. ص 54.

<sup>751</sup> الخوارزمي، أبو عبد الله بن محمد. المصدر السابق. ص 40. وأيضاً البوزجاني، أبو الوفاء. المنازل السبع. المصدر السابق. ص 286.

وللمزيد انظر الماوردي، الأحكام. المصدر السابق. ص 207. وما بعدها. ومصطلح الجرائد الذي جاء في هذا النص، هو مجموعة قوائم تنظم

فيها أسماء ذوي الاستحقاق مع مقدار الضريبة المقرر عليهم في كل شهر. الخوارزمي. أبو عبد الله بن محمد. مفاتيح العلوم. المصدر السابق.

ص 42، 43.

<sup>752</sup> الخوارزمي، أبو عبد الله بن محمد. المصدر السابق. ص 40. وكذلك ياقوت، الحموي. معجم البلدان. ج 1. ص 420.

من المال<sup>753</sup>. ومن بين ما أوعزه الخليفة المقتدر بالله لابن الفرات في وزارته الثانية عام (304هـ، 916م) ضياعه مقابل مبلغ قدره ألف درهم سنوياً<sup>754</sup>.

وهناك نظام التسويغ الشبيه بالإيعار، وعرفه الخوارزمي: بأن يسوّغ الرجل شيئاً من خراجه في السنة، ومن الإشارات حول التسويغ ما ذكره مسكويه ضمن حوادث عام 331هـ، 942م أن سيف الدولة الحمداني أعطى المذار ( اسم مدينة قريبة من البصرة) وغيرها بالتسويغ الى بعض القادة الأتراك<sup>755</sup>. وفي عام 358هـ، 968م قلّد ناصر الدولة ابنه حمدان الرحبة، وسوغه ارتفاعها الذي لم تحدد المصادر مقداره المالي<sup>756</sup>.

المطلب الخامس - المسائل المثيرة للمنازعات الضريبية، وكيفية تسويتها فقهاً:

ذكر الإمام الماوردي بعض المسائل الهامة التي من شأنها إثارة النزاعات المتعلقة بديوان الضرائب، وحكم تسويتها في الفقه الإسلامي:

حدوث نزاع حول أرض وعماء الخراج التي لم تزرع؟ ذكر الإمام الماوردي أن: "خراج الأرض إذا أمكن زرعها مأخوذ منها وإن لم تزرع، وقال مالك لا يخرج عليها سواء تركها مختاراً أو معذوراً، وقال أبو حنيفة يؤخذ منها إن كان مختاراً ويسقط عنها إن كان معذوراً وإذا كان خراج ما أخل بزعره يختلف باختلاف الزرع أخذ منه فيما أخل بزعره عن أقل ما يزرع فيها لأنه لو اقتصر على زرعه لم يعارض فيه"<sup>757</sup>.

حدوث نزاع حول أرض الخراج التي لا يمكن زرعها في كل عام، هل يؤخذ منها ضريبة الخراج؟ أشار الإمام الماوردي أن: "وإذا كانت أرض الخراج لا يمكن زرعها في كل عام حتى تراح في عام وتزرع في عام آخر روعي حالها في ابتداء وضع الخراج عليها واعتبر لأرباب الضياع وأهل الفيء في خصلة من

<sup>753</sup> الصالح، صبحي. 1978. النظم الإسلامية. بيروت. ص 385. وأيضاً محمود، حسن أحمد. 1966. العالم الإسلامي في العصر

العباسي. القاهرة. ص 217، 218.

<sup>754</sup> الصابي، الهلال بن المحسن. الوزراء. المصدر السابق. ص 37. والطبعة الأخرى من الكتاب نفسه: الصابي، الهلال بن المحسن. 1958

الوزراء. تحقيق: عبد الستار أحمد فراج. القاهرة. ص 91.

<sup>755</sup> ابن مسكويه. تجارب الأمم. المصدر السابق. ج 2. ص 39. وأيضاً ياقوت، الحموي. معجم البلدان. المصدر السابق. ج 4. ص 468.

<sup>756</sup> مسكويه، محمد بن أحمد. المصدر السابق. ج 2. ص 254.

<sup>757</sup> الماوردي، أبو الحسن علي بن محمد. المصدر السابق. ص 191.

ثلاث: إما أن يجعل خراجها على الشطر من خراج ما يزرع في كل عام فيؤخذ من المزروع والمتروك، وإما أن يسمح كل حريين منها بجريب ليكون أحدهما للمزروع والآخر للمتروك، وإما أن يضعه بكماله على مساحة المزروع والمتروك ويستوفي من أربابه الشطر من زراء أرضهم. وإذا كان خراج الزروع والثمار مختلفاً باختلاف الأنواع فزرع أو غرس ما لم ينص عليه اعتبر خراجه بأقرب المنصوصات به شبهاً ونفعاً<sup>758</sup>.

مسألة عن الجمع بين حقي العشر والخراج؟ يقول الإمام الماوردي أنه: "إذا زرعت أرض الخراج ما يوجب العشر لم يسقط عشر الزرع بخراج الأرض وجمع فيها بين الحقين على مذهب الشافعي رحمه، الله وقال أبو حنيفة أجمع بينهما، واقتصر على أخذ الخراج وإسقاط العشر، ولا يجوز أن تنقل أرض الخراج إلى العشر ولا أرض العشر إلى الخراج، وجوزه أبو حنيفة"<sup>759</sup>.

مسألة عن جابي الضريبة وصاحب الأرض في حكمها؟ "وإذا اختلف العامل ورب الأرض في حكمها فادعى العامل أنها أرض خراج وادعى ربها أنها أرض عشر وقولهما ممكن فالقول قول المالك دون العامل، فإن اتهم أحلف استظهاراً ويجوز أن يعمل في مثل هذا الاختلاف على شواهد الدواوين السلطانية إذا علم صحتها ووثق بكتابتها وقلما يشكل ذلك إلا في الحدود، وإذا ادعى رب الأرض دفع الخراج لم يقبل منه قوله، ولو ادعى دفع العشر قبل قوله، ويجوز أن يعمل في دفع الخراج على الدواوين السلطانية إذا عرف صحتها اعتباراً بالعرف المعتاد فيها"<sup>760</sup>.

مسألة عن دافع الضريبة المعسر ما حكمه؟ "من أعسر بخراجه أنظر به إلى إيساره، وقال أبو حنيفة يجب بإيساره ويسقط بالإعسار. وإذا مظل بالخراج مع إيساره حبس به إلا أن يوجد له مال فيباع عليه في خراجه كالمديون فإن لم يوجد له غير أرض الخراج فإن كان السلطان يرى جواز بيعها باع منها عليه بقدر خراجها، وإن كان لا يرى ذلك أجزاها عليه واستوفي الخراج من مستأجرها، فإن زادت الأجرة كان عليه زيادتها، وإن نقصت كان عليه نقصانها"<sup>761</sup>.

758 المصدر السابق. ص 192.

759 المصدر السابق. ص 193.

760 الصفحة السابقة.

761 الماوردي، أبي الحسن علي بن محمد. المصدر السابق. ص 195.

مسألة عن عجز صاحب الأرض عن الإنتاج؟ "وإذا عجز رب الأرض عن عمارتها قيل له إما أن تؤجرها أو ترفع يدك عنها لتدفع إلى من يقوم بعمارتها ولم يترك على خرابها وإن دفع خراجها لثلاث تصير بالخراب مواتاً<sup>762</sup>.

كما سئل شيخ الإسلام ابن تيمية عما إذا حدث بين الحاكم والناظر نزاع؟ فقال: يحكم بينهما غيرهما بحكم الله ورسوله. أما الأموال المشتملة على الظلم من الجانبين لا يعان أحدهما، إلا أن يرجع بنوع الحق، وإلا عدل بين الظالمين، وأما إذا كان الإحضرار إلى من يظلمه، أو إحضرار المال إلى من يأخذه بغير حق، فهذا لا يجب ولا يجوز. فإن الإعادة على الظلم ظلم، وفيه قال تعالى: {وَتَعَاوَنُوا عَلَى الْبِرِّ وَالتَّقْوَىٰ وَلَا تَعَاوَنُوا عَلَى الْإِثْمِ وَالْعُدْوَانِ ۗ وَاتَّقُوا اللَّهَ إِنَّ اللَّهَ شَدِيدُ الْعِقَابِ ﴿٢٥﴾} <sup>763</sup>، وأيضاً قوله تعالى: {يَأْتِيَا الذِّبْنَ ءَامِنُونَ إِذَا تَنَجَّيْتُمْ فَلَا تَتَنَجَّوْا بِالْإِثْمِ وَالْعُدْوَانِ وَمَعْصِيَتِ الرَّسُولِ وَتَتَنَجَّوْا بِالْبِرِّ وَالتَّقْوَىٰ ۗ وَاتَّقُوا اللَّهَ الَّذِي إِلَيْهِ تُحْشَرُونَ ﴿٢٥﴾} <sup>764</sup>. وأما المواطن المشتملة على الظلم من الجانبين: مثل ولاة الأموال السلطانية إذا أخذوا مالاً لا يستحقونه، وكان المستخرج لها ظالماً في صرفها. أيضاً فليس على أحد أن يعين الظالم القادر على إبقائها بيده، ولا يعين الظالم الطالب أيضاً في قبضها، بل إن ترجح أحد الجانبين بنوع من الحق أعان على الحق، وإن كان كل منهما ظالماً، ولا يمكن صرفها إلى مستحق عدل بين الظالمين في ذلك، فإن العدل مأمور به في جميع الأمور بحسب الإمكان. ومن العدل في ذلك ألا يمكن أحدهما من البغي على الآخر، بل يعمل بأقرب شيء ممكن إلى العدل<sup>765</sup>.

والسؤال الذي يطرح نفسه هو هل يجوز الطعن والتظلم بطلان تصرف ولي الأمر، أو من يمثله إذا لم تبين على المصلحة المشروعة؟

جاء عند ابن نجيم أن مشروعية تصرفات الأمام منوطة بالمصلحة، معلقاً بأن فعل الأمام كان مبنياً على المصلحة فيما يتعلق بالأمر العامة لم ينفذ أمره شرعاً إلا إذا وافقه، فإن خالفه لم ينفذ<sup>766</sup>. وعليه يتبين أن

<sup>762</sup> الصفحة السابقة.

<sup>763</sup> سورة المائدة. آية 2.

<sup>764</sup> سورة المجادلة. آية 9.

<sup>765</sup> ابن تيمية. 2005. موسوعة فتاوي ابن تيمية في المعاملات وأحكام المال. ج: 3. المرجع السابق. ص 1253.

<sup>766</sup> الأشباه والنظائر. المصدر السابق. ص 124 125.

الفقه الإسلامي سبق بقرون عديدة النظم الحديثة التي أدخلت نظام التظلم والطعن في القرارات الإدارية (الصكوك كما كانت تسمى آنذاك) الصادرة عن الوزراء بل، وولي الأمر إذا ما أصيبت بعيب إساءة استعمال السلطة، أو التعسف في استخدامها<sup>767</sup>.

### خاتمة المبحث الأول:

اتضح من هذا الفصل أن الإدارة الضريبية الإسلامية عرفت، وطبقت مبدأ المشروعية بأبعاده القانونية بجميع التصرفات الصادرة عنها، إذ طبقت الشريعة المشروعية منذ أول يوم نزل فيه القرآن الكريم، والسنة النبوية لازمتها، وكاننا نخطان حدود المشروعية الصالحة لكل زمان ومكان. ألم يقل المولى عز وجل: {وَمَا أَرْسَلْنَا فِي قَرِيَةٍ مِّن نَّذِيرٍ إِلَّا قَالَ مُتْرَفُوهَا إِنَّا بِمَا أُرْسِلْتُمْ بِهِ كَافِرُونَ} <sup>768</sup> . فلم يكن في عهد الرسول ﷺ ما يستدعي وجود قضاء مظالم؛ لأن المسلمين كانوا مشغولين بالجهاد ولأن نشر الإسلام منعهم من التظلم والتجاجد، بيد أن أمر عمال الضرائب لم يكن في عهد الخلفاء الراشدين سليماً سلامة مطلقة. وهذا ما تفرضه الطبيعة البشرية، وليس أدل على ذلك من الجزاءات التأديبية المتنوعة التي أوقعتها عمر على عماله: ومنها أن عمر غطس اثني عشر عاملاً أموالهم دفعة واحدة لبيان إثمهم غير المشروع؛ بل بلغ ذلك إلى رجل كان أختاً لأحد جباة الضريبة، فتاجر بما سبى أخوه من أموال، فقامه عمر أيضاً في تلك الأموال. فقال له: لست عاملاً لك. قال عمر: نعم، ولكنها أموال المسلمين تاجرت بها<sup>769</sup>.

وتبين أن الخلفاء الراشدين كانوا يجلسون لنظر المظالم بأنفسهم في مركز الخلافة، أو يفضون ذلك إلى كبار علماء المدينة، أو إلى الوزراء، أما في الولايات كان والي الولاية يجلس لها بنفسه، أو يكلف لها قاضياً، وفي حالة لحق ظلم من الأفراد من قبل والي، جاز لهم رفع الشكوى إلى مجلس أمير المؤمنين. ومما يهم البحث هنا العدل في حق الأموال وفي تسوية المنازعات، أي فيما يتصل بما للناس من حقوق في أموالهم. كان الخلفاء الراشدون وأمرء المؤمنين وأبرزهم عمر بن عبد العزيز يرد المظالم إلى أهلها بغير البينة القاطعة، وكان يكفي بالسير، فإذا عرف وجه مظلمة الرجل ردها عليه، ولم يكلفه تحقيق البينة لما يعرفه من ظلم الولاة للناس؛ لسرعة البت في

<sup>767</sup> انظر حسني، عباس. السياسة المالية للدولة الإسلامية. مجلة الشريعة والدراسات الإسلامية. المرجع السابق. ص 130.

<sup>768</sup> سورة سبأ. الآيات 34، 35.

<sup>769</sup> القاسمي، ظافر. المرجع السابق. ص 561.

المظلمة؛ ولقناعته أن العدالة البطيئة ظلم أكيد، وكان من أثر ذلك أن كف عمال الضرائب عن الظلم، وأخذ أموال الناس بغير حق.

ويستنتج مما سبق أن اللغة الاصطلاحية للتظلم والمستخدمة آنذاك قريبة من لغتنا اليوم، والتفريق فيما إذا كان التظلم من الرعية أو من العمال، أي: بحسب ما إذا كانت المظلمة لها علاقة بالإدارة أو خصومة عادية بين الناس. كما كان التظلم بأنواعه الثلاثة الولائي والرئاسي معروفاً في النظام الإداري الإسلامي، كذلك التظلم إلى جهة خاصة، وفي الغالب كانت المظالم من الرعية ضد عمال الجباية الضريبية. عرف الفقه الإداري الإسلامي أيضاً التنفيذ المباشر للقرار، فحينما تصدر جهة الإدارة قراراً ضريبياً أو أمراً ما ( كانت كلمة صك آنذاك ترادف كلمة قرار اليوم) فالأصل هو تنفيذه اختياراً، أو جبراً، بحكم أنها تتمتع بقرينة السلامة، حتى يثبت العكس. من ثم يمكن للممولين اللجوء إلى التظلم الإداري؛ فإن لم يفلح فقضاء المظالم الإداري هو الأفجح. كما يُستنتج مما سبق أن لإدارة الضرائب في الإسلام دوراً مهماً في تسوية المظالم الضريبية؛ لأنها مقتنعة بكونها مندوبة في حفظ القوانين، وإحفاق 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 هو فرض عين واجب. والملفت للنظر أن هذه التسوية الإدارية المعمول بها في الشريعة الإسلامية تعادل اليوم أسلوب التظلم الإداري الرئاسي في إدارة الضرائب، وهو يشابه القانون الماليزي تماماً، بيد أن القانون الليبي اختلف عنهما في نظام التظلم الإداري أمام الرئيس، إذ خول القانون للمتظلم الاعتراض أمام لجنة طعون ضريبية مباشرة، ولم يمنح الممول حق التظلم المباشر أمام الرئيس، وهذا ما سيتطرق إليه الفصل الثاني إن شاء الله تعالى.

المبحث الثاني - نظام التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية في القانون الليبي.

يفترض نظام التظلم الإداري قيام الإدارة بتصرف غير قانوني: خاطئ، يجدر معه تبييها بإصلاح الخطأ الذي ارتكبه؛ وذلك عن طريق الحق بالتظلم الذي خوله القانون للمتظلم في كل من ليبيا وماليزيا؛ "فصدور القرار الإداري معيباً لا يعني حتماً أن الإدارة أرادت أن يكون كذلك، وحتى لو أن مصدر القرار أراد هذه

النتيجة فإن القانون في معظم الأحوال قد أقام سلطة رئاسية تملك تعديل قرارات المرؤوس وإلغاءها<sup>770</sup>. وقبل تناول موضوع التظلم الضريبي الإداري كان لابد من التمهيد بتناول تحديد مفهوم التظلم، ومن ثم التطرق إلى صلب الموضوع على النحو الآتي:

### المطلب الأول - مفهوم التظلم الضريبي الإداري Administrative tax appeal<sup>771</sup>:

قبل بيان تعريف التظلم الضريبي وفقاً للمنظور الضريبي؛ فإنه يتوجب علينا التعرف على مفهوم التظلم الإداري العام أولاً، ومن ثم التعرض للتظلم الإداري الضريبي على وجه الخصوص. إذ يجري العمل في مجال التشريع عادة على ترك مسألة التعريفات للفقهاء كقاعدة عامة؛ إذ لا تدرج في القوانين إلا في حدود ضيقة، لاسيما حينما يتعلق الموضوع بمجانب فنية. أي بمعنى: عملية تتسم بطابع التغيير"، وهذا ليس بدعاً من الرأي، بل القاعدة العامة في التشريعات الإدارية الحديثة التي تترك أمر التعريف للفقهاء والقضاء<sup>772</sup>. وقد أمكن تعريفه بأنه: وسيلة لإصلاح الخطأ، وفض النزاع بين الأفراد أو الموظفين والإدارة<sup>773</sup>. ويرى آخرون من الفقهاء أن التظلم الإداري: هو "الطلب الذي يتقدم به من أضر به القرار الإداري إلى الجهة الإدارية التي أصدرته (التظلم الولائي) أو إلى الجهة الرئاسية (التظلم الرئاسي) طالباً منها تعديل القرار أو سحبه أو إلغاءه"<sup>774</sup>.

<sup>770</sup> الطماوي، سليمان محمد. 1996. القضاء الإداري. الكتاب الأول. قضاء الإلغاء. ط: 7. القاهرة. دار الفكر العربي. ص 527.

وكذلك بنفس المعنى بسوي، عبد الرؤوف هاشم. 1997. أحكام التظلم الإداري في القانون المصري والكويتي. دراسة فقهية قضائية.

القاهرة. دار النهضة العربية. ص 3.

<sup>771</sup> وجد المعنى اللغوي للتظلم، من مادة ظلم بالفتح، ومعناه الضاري في باب الميم، فصل الظاء. وكما أورده الأستاذ الطاهر الزاوي في

مؤلفه: مختار القاموس؛ إذ يقول: "ظَلَمَ، يَظْلِمُ، ظَلَمًا بِالْفَتْحِ، فَهُوَ ظَالِمٌ وَظَلُومٌ، وَظَلَمَهُ حَقًّا، وَتَظَلَّمَ أَحَالَ الظَّمَّ عَلَى نَفْسِهِ. وَمِنْهُ: شَكَ

مِنْ ظَلَمِهِ". 1964. مطبعة عيسى البابي الحلبي وشركائه. ص 398. وأيضاً الزمخشري، جاد الله. 1953. أساس البلاغة. تحقيق عبد

الرحيم محمود. القاهرة. مطبعة أولاد أوردفاند. ص 290.

"والظلم: وضع الشيء في غير موضعه... وأصل الظلم الجور ومجاوزة الحد... وفي التنزيل العزيز (الذين آمنوا ولم يلبسوا إيمانهم بظلم)

أي: لم يخلطوا إيمانهم بشرك، والظلم: الميل عن القصد...، والمنظلم: الذي يشكو رجلاً ظلمه، ويقال: تظلم فلان إلى الحاكم من فلان،

فظلمه تظليماً، أي: أنصفه من ظلمه وأعانه عليه". ابن منظور. لسان العرب. المرجع السابق. ج 4. ص 88. والظلم شرعاً هو الاعتداء

على الحق عن قصد. والمظلمة أو الظلامة هي ما يشكو منه المظلوم، أو ماله من حق لدى الظالم. الحلوم، ماجد راغب. 1999. القضاء

الإداري. الإسكندرية. دار المطبوعات الجامعية. ص 77.

<sup>772</sup> القاضي، نصر الدين مصباح. المرجع السابق. ص 295.

<sup>773</sup> المرجع السابق. ص 551.

<sup>774</sup> الحراري، محمد عبد الله. 1424. الرقابة على أعمال الإدارة في القانون الليبي. ط: 2. طرابلس: منشورات جامعة الفاتح. ص

وبناء على ما تقدم يمكن تعريف التظلم الإداري بشيء من الوضوح، بأنه: طلب مكتوب يشتكي فيه المتظلم من قرار إداري معين منصب على أسباب غير مشروعة أو غير ملائمة. وكان قد علم بالقرار عن طريق النشر أو الإعلان أو العلم اليقيني، يقدمه إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار أو رئاستها؛ طالباً منها إنصافه بتعديل القرار أو مسحبه أو إلغائه خلال المدة القانونية. وهذا فرق آخر بين القانون الليبي والماليزي، - كما سيُرى - إذ خول القانون الماليزي للممول المتظلم بأن يكون التظلم شفويّاً أمام مدير الضرائب أو تحريراً. وعموماً ما ينبغي بيانه في هذا الأمر هو: أن هذه التسميات مهما تعددت فهي لا تؤثر في مضمون التظلم؛ فلا فرق بين التسميات التي اصطلح عليها الفقه، فجميعها تحمل معنى واحداً للتظلم. ولكن يجب أن لا يستعمل مصطلح خاص بالتظلم وعمل على استعماله رجال القانون، بأن يستخدم كمصطلح مرادف لدعوى إلغاء القرار الإداري<sup>775</sup>، وحق التقاضي الإداري، فقد بات واضحاً أن أغلب رجال القانون اصطالحوا على تسمية التظلم الإداري بالطعن الإداري.

ويُعرف التظلم الإداري الضريبي<sup>776</sup> بأنه نظام يتضمن مجموعة القواعد القانونية التي تنظم نظر المنازعة الضريبية خلال المرحلة الإدارية أمام الإدارة الضريبية، وكيفية الفصل فيها. ويمكن تعريفه بصورة أوضح بأنه: شكوى واعتراض الممول أمام لجان المنازعات الضريبية، من قرار صدر من مصلحة الضرائب يربط الضريبة على النشاط الذي يمارسه والخاضع للضريبة، خلال المدة المحددة قانوناً، عسى هذه اللجان أن تلغي القرار أو تعدله بما فيه فائدة للممول. ووفقاً للمفهوم السالف، يتضح أن التظلم يصف بالآتي:

1- يعد الميعاد القانوني للتظلم الإداري في قانون ضريبة الدخل خروجاً عن القواعد العامة للتظلمات الإدارية، ففي القانون الضريبي يُمنح للمتظلم الحق في التظلم خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالتعديل أو الإلغاء، في حين أن القانون الإداري يقضي بأن التظلم من القرار الإداري يكون خلال ستين يوماً منذ الإعلان

<sup>775</sup> من المؤسف له، ما قام به، مسكوني، صبيح بشير. 1974، القضاء الإداري في الجمهورية العربية الليبية. بنغازي: منشورات جامعة بنغازي. ص 266 وما يليها. فقد أسس التسمية المرادفة للتظلم وهي الطعن الإداري لدعوى الإلغاء، وفي هذا العمل للتسمية خلط كبير، لم يسبق للفقه المصري ولا الليبي أو حتى الفقه المقارن أن اعتاد على هذه التسمية الغريبة، والذي يبدو أن هذا الاستعمال للمصطلح في غير موضعه السليم فكان من الأجدر أن يعبر عن كل نظام وفقاً لمسمياته، ولعل السبب الذي جعله يقع في هذا الخلط للتسمية هو نقل الترجمة الفرنسية؛ لأنه على ما يبدو في مؤلفه أنه اعتمد على كثير من المراجع الفرنسية. وعليه، يجب أن يكون هناك إقرار لهذه التسمية لما

تثيره من لبس وفهم غير سليم للذهن بين التظلم الإداري، ودعوى إلغاء القرار الإداري.  
<sup>776</sup> عطا، محمد حامد. المنازعات الضريبية في مجال الضريبة على الدخل. الإسكندرية: دار الطباعة الحرة. ص 163.

أو العلم اليقيني سواء في القانون الليبي<sup>777</sup>، أو قانون العمال الماليزي رقم 177 لسنة 1967 المستحدث 2006، الفصل 20<sup>778</sup>.

- 2- إنه حق قانوني لا يستفيد منه إلا الممول المتزم بأحكام القانون، أما المخالف لأحكام القانون فلا يستفيد من التنظيم طبقاً للقاعدة الشائعة (الحق مقابل الالتزام).
- 3- إن العظم وسيلة هامة لعلاج خطأ المصلحة الضريبية في تقدير الضريبة بينها وبين نفسها قبل وصول الأمر إلى لجان المنازعات، أو القضاء، فضلاً عن حسم المشكلات والمنازعات في مهدها، والدخول في مسائل لا طائل من ورائها.

المطلب الثاني - التظلم الضريبي الإداري أمام لجان المنازعات الضريبية في القانون الليبي.

إن أهم ما يميز به النظام الضريبي هو العدالة الضريبية، أي: الموازنة والتوفيق بين مصلحة الدولة، ودفعي الضريبة، وبسبب هذا التضاد بين المصلحتين، وحتى تُنجز العدالة، كان لابد من منح الممول - وهو الطرف الضعيف في هذه العلاقة - حق التظلم الضريبي، وهذا مانص عليه المشرع الضريبي الليبي، كما سيبين على النحو التالي:

الفرع الأول - التظلم الضريبي الإداري أمام لجان المنازعات الضريبية الابتدائية:

البند الأول - الأساس القانوني للتظلم أمام لجان المنازعات الضريبية:

<sup>777</sup> المادة 8 من القانون رقم 88 لسنة 1971 بشأن القضاء الإداري الليبي.

<sup>778</sup> LAWS OF MALAYSIA REPRINT Act 177 INDUSTRIAL RELATIONS ACT 1967 Incorporating all amendments up to 1 January 2006 Industrial Relations PART VI REPRESENTATIONS ON DISMISSALS Representations on dismissals

20. (1) Where a workman, irrespective of whether he is a member of a trade union of workmen or otherwise, considers that he has been dismissed without just cause or excuse by his employer, he may make representations in writing to the Director General to be reinstated in his former employment; the representations may be filed at the office of the Director General nearest to the place of employment from which the workman was dismissed.

(1A) The Director General shall not entertain any representations under subsection (1) unless such representations are filed within sixty days of the dismissal: Provided that where a workman is dismissed with notice he may file a representation at any time during the period of such notice but not later than sixty days from the expiry thereof.

(2) Upon receipt of the representations the Director General shall take such steps as he may consider necessary or expedient so that an expeditious settlement thereof is arrived at; where the Director General is satisfied that there is no likelihood of the representations being settled, he shall notify the Minister accordingly.

(3) Upon receiving the notification of the Director General under subsection (2), the Minister may, if he thinks fit, refer the representations to the Court for an award.

يحق للممول المتضرر تقديم تظلمه، حينما تعلنه المصلحة بتقدير دين الضريبة، ولم تقبل الإقرار المقدم منه، أو أنها قبلته، ولكنها قامت ببعض التعديل على الإقرار واكتفت به، أو أنها فعلت ذلك عندما لم يقدم الممول الإقرار أصلاً، أو لأي سبب له علاقة بضريبة الدخل ومن شأنه إثارة النزاع. ويرتكز حق الممول في التظلم على التقديرات التي عملتها مصلحة الضرائب، أو على أي ضرر لحق به، على المادة رقم 5 ق ض ل والتي جاء فيها أن: "للممول حق التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه"<sup>779</sup>.

غير أن الحق في التظلم مشروط بعدم تمام ربط الضريبة بشكل نهائي وقطعي، كأن توافق المصلحة على الإقرار المقدم من الممول، أو أنها تقوم بتعديله ويوافق الممول عليه بعد إعلانه، أو أنه لم يقبل التقدير، وفاته الميعاد القانوني للتظلم بعد أن قدرت المصلحة دخله بما يترآى لها<sup>780</sup>، أو أن الممول تظلم واستنفذ تظلمه، فإذا تحققت إحدى هذه الصور يصبح الربط نهائياً وملزماً للجائنين، وملزماً للممول لتلك الأسباب، أما عن كونه ملزماً لإدارة الضرائب؛ لأنها فحصت الإقرار وقبلته، أو لأنها قامت بتقدير الدخل وملزماً للممول لكونه قدم الإقرار عند دخله، أو لأن فرصة التظلم كانت مباحة له ولم يغتنمها. وعلى الرغم من هذا قد خول القانون لمصلحة الضرائب إجراء تعديل للربط الأصلي حتى بعد قبولها إقرار الممول، وذلك كأن تعلم المصلحة بوجود خطأ مادي في الحساب بسببها أو بسبب الممول، كما للمصلحة أن تجري ربطاً إضافياً إذ أدركت وتحققت من أن الإقرار الذي قدمه الممول لم يكن صحيحاً، أو شاملاً، وأنه تعمد إخفاء معلومات أو مارس أساليب احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها أو أخفى أو حاول إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة. والحقيقة أنه كما يحق للممول التظلم من الربط الأصلي يحق له التظلم من الربط الإضافي، وفي ذلك تقول المحكمة العليا أنه: "متى كان تبين من واقع الدعوى أن الطاعن أودع أموالاً بالمصرف إثر صدور قرار استبدال العملة تبين لمصلحة الضرائب أنها لا تتناسب مع دخله المتحقق في دخله التجاري المعلوم من واقع إقراراته، وهي واقعة ثابتة مما دفع المصلحة بعد علمها بإيصال استبدال العملة أن تجري ربطاً إضافياً، وهذا من حقها

<sup>779</sup> الجريدة الرسمية العدد 4. السنة 10. ص 132.

<sup>780</sup> المادة 3 من القانون المذكور.

إعمالاً للمادة 20 من القانون رقم 64 لسنة 73م، بشأن ضرائب الدخل مالم يثبت الممول أن هذا الدخل غير خاضع للوعاء الضريبي وفقاً لأحكام المادة 16 من القانون السالف الذكر<sup>781</sup>.

### البند الثاني - الطبيعة القانونية للتظلم الضريبي:

من الإطلاع على التشريع الضريبي الليبي يمكن القول: إنه لا يوجد ما ينص صراحة على وجوب التجاء الممول، أو المصلحة بداية إلى لجان الطعن المنصوص عليها في ذات القانون لعرض الخلاف عليها، واعتبار التظلم كشرط مسبق على رفع الدعوى من الممول ضد ربط الضريبة أمام دوائر القضاء الإداري أو العادي، بيد أن المستفاد ضمناً من نصوص هذا القانون أن تقدم التظلم أمام اللجنة الابتدائية، ومن ثم استئنافه أمام اللجنة الاستئنافية، بعد شرطاً لقبول الطعن القضائي، سواء رفعت الدعوى من المصلحة، أو من المزم بدفع الضريبة، وعليه فلا يجوز لكليهما الطعن في القرار الصادر بربط الضريبة مباشرة أمام القضاء الإداري، إنما يتوجب على الممول التظلم أمام اللجنة الأولى ضد قرارات المصلحة المتعلقة بالربط الضريبي، ويجوز لكل من الممول والمصلحة الطعن في قرار اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية، ويمكن الطعن لأي منهما في القرار الصادر من اللجنة الأخيرة أمام دوائر القضاء الإداري بمحكمة الاستئناف، عملاً بأحكام المادتين 5 و12 ق ض، فقد حددتا ونظمتا طريقاً خاصاً للطعن في القرارات المتعلقة بتقدير الدين الضريبي، وهذا ما تؤكد دوائر القضاء الإداري بمحكمة استئناف بنغازي<sup>782</sup>. وعليه، ومصادم قانون الضرائب قد حدد طريقاً للتظلم والاستئناف في المنازعات الضريبية وحدد لها مواعيد وإجراءات خاصة، فإنه يتعين على الممول اتباعها إذا ما أراد التظلم من قرارات ربط الضريبة.

### البند الثالث - أحوال لا يُقبل فيها التظلم من الربط الضريبي:

<sup>781</sup> طعن إداري رقم 12 لسنة 39 ق، بتاريخ 6. 11. 1993. م م ع. السنة 29. العددان 1، 2. ص 34.  
<sup>782</sup> "... الطاعن لم يقدم هذين المستنديين. وهى مستندات تتعلق بفوائد مصرفية. لا للجنة الابتدائية التي تظلم أمامها من تقدير مصلحة الضرائب لإرباحه، ولا للجنة الاستئنافية التي طعن أمامها في قرار اللجنة الابتدائية التي رفضت الطعن، ووظيفة هذه المحكمة وسلطتها محدودة في مراقبة القرار المطعون فيه وقت صدوره في مدى مراعاته للتطبيق الصحيح للقانون رقم 64 لسنة 1973م في شأن ضرائب الدخل، ولائحته التنفيذية، ومن ثم فإنه حتى على فرض صحة ما ورد في هذه المستندات التي قدمها الطاعن لأول مرة أمام هذه المحكمة بشأن الفوائد المصرفية، فإنه لا يعول عليها والطاعن وحده يتحمل وزر تقاعسه في تقديمها أمام هذه اللجان". الدعوى الإدارية رقم 10 لسنة 19 قضائية. بتاريخ 30. 4. 1991.

1) نصت المادة 3 ق ض على أن: "تربط الضريبة بصفة نهائية على كل ممول من واقع الإقرار المشار إليه في المادة السابقة إذ قبلته المصلحة ويكون الربط في هذه الحالة غير قابل للطعن فيه". ويستنتج من هذا أنه حينما يقدم الممول إقراراً عن دخله فتوافق المصلحة عليه، وتربط الضريبة بناءً على واقع الدخل، فيكون حينها الربط نهائياً وغير قابل للتظلم، فطالما أن المصلحة قد قبلت الإقرار وربطت الضريبة بناءً على واقع الدخل، فيكون حينها جزافاً بسبب امتناع الممول عن تقديمه، أو لأنها لم تقبل الإقرار، وتم ربط الضريبة على ذلك التقدير ولم يتظلم الممول منه في الميعاد، فإن المركز القانوني للأخير يصبح مستقراً، الأمر الذي لا يجوز معه إعادة الربط المعتمد على الإقرار، أو التقدير من جديد، ولعل المغزى من ذلك هو حماية الممول من إعادة تقدير دخله وربطه إلى مالا نهاية، وفي هذه الحالة لا يكون هناك مبرراً للتظلم<sup>783</sup>. ومع هذا يظل للممول حق التظلم إلى اللجنة الابتدائية، خلال المدة المقررة قانوناً منذ إعلانه، لتأكيد صحة الربط، ذلك أن حسم الخلاف القائم بين المصلحة والممول في هذا الشأن لا تقرها المصلحة، وإنما تفصل فيها اللجنة الابتدائية، لتتأكد من أن الربط قد حصل طبقاً لما نصت عليه المادة: 34 من القانون المذكور، ومن ثم تقرر الاستجابة إلى التظلم أو رفضه.

2) من ضمن الأحوال التي لا يقبل فيها التظلم والتي نص عليها تشريع ضرائب الدخل، إذا كان التظلم المقدم يخص ممولي الضريبة على الشركات، أو إذا كان مرفوعاً من التشاركيات؛ فإنه غير مقبول ما لم يكن مؤيداً بالدفاتر والحسابات المتزمتين بمسكها طبقاً للقانون<sup>784</sup>. ويلاحظ أن المشرع كان متشدداً على ممول الضريبة بشأن الشركة والتشاركية في حالة تقديمها بتظلم؛ لكي يقبل تظلمها يجب أن يكون مستنداً على الدفاتر والحسابات<sup>785</sup>. وفي واقع الأمر قد يحدث أن يكون التظلم قائماً على نزاع سببه أن المصلحة لم تصدق نتيجة حسابات الممول، سواء انتظمت تلك الحسابات أو لم تنتظم، فيقوم الممول بإرفاقها لتظلمه، وتصر المصلحة على أنه بالرغم من تقديم الحسابات مع التظلم وانتظامها إلا أنها تظل غير مطابقة للربح الحقيقي للممول، فيخضع هذا النزاع إلى تقدير اللجنة الابتدائية.

<sup>783</sup> نص المادة رقم 3 المشار إليه سابقاً.

<sup>784</sup> لقد نصت المادة 15 من القانون رقم 7 لسنة 2010، على أنه: "مع عدم الإحلال بالجرائم المقررة، لا يقبل أي تظلم أو طعن

يقدم به ممولو الضريبة على الشركات والتشاركيات ما لم يكن مؤيداً بالدفاتر والحسابات المتزمتين بمسكها طبقاً للقانون".  
<sup>785</sup> لقد أبانت المذكرة الإيضاحية للقانون السابق رقم 64 لسنة 1973م الغاية من هذه الشدة حيث جاء فيها: "... وذلك حتى لا الطائفة على إمسك هذه الدفاتر والحسابات حتى يمكن التوصل لحقيقة دحوهم وفرض الضريبة عليهم بما يتلاءم وهذه الدحوول حتى لا يتعرضوا لحرامتهم من التظلم أو الطعن في حالة ما إذا تراءى لهم فداحة التقدير الذي ربطت المصلحة عليهما الضريبة بناء عليه. كما أن هذا الحكم يحفظ حقوق الغير لدى هؤلاء الممولين ويبعث الثقة في معاملاتهم".

البند الرابع - إجراءات تقديم التظلم، وميعاده أمام لجان المنازعات الضريبية الابتدائية:

إن الأصل العام في النظام القانوني للتظلم هو حرية المتظلم في إعطاء تظلمه الشكل الذي يريده، والقاعدة في هذا الخصوص أنه يختلف شكل التظلم تبعاً لطبيعته القانونية، فإذا كان التظلم رضائياً (اختيارياً)، فلا يوجد له شكل خاص في القانون، ومن هنا جاز تقديمه في أي صورة تكشف عن مضمونه بوضوح، وتحدد الغرض منه دون تجهيل، وهذا ما لم يفعله المشرعان الليبي والمليزي (خاصة التظلم أمام اللجان المفوضة)، حيث اشترطاً شكلاً معيناً لتقديم التظلم، وحسناً فعلاً؛ ذلك بأن التظلم حتى ولو لم يشترط فيه القانون شكلاً خاصاً، إلا أنه يجب أن يكون معناه واضحاً قاطعاً معبراً عن غرض المتظلم، فإذا حصل بعبارة عامة غير محددة لقصد المتظلم؛ فإن هذا التظلم لا ينتج أثره، فالتظلم بطبيعته إجراء كتابي، فلا يصح التظلم الشفهي؛ إذ لا بد من تحريره (أي كانت الصيغة، طالما أنها معبرة عن المطلوب)<sup>786</sup>. لذلك فإن الكتابة لازمة لإثبات التظلم في حالة حدوث نزاع. كذلك عدم توقيع المتظلم لا يبطله، مادام واضحاً من عبارات التظلم أنه صادر من المتظلم<sup>787</sup>. هذا فضلاً عن وجوب تقديم التظلم من صاحب الشأن باسمه الخاص مباشرة أو عن طريق من ينييه بصفة قانونية سواء كان مفدياً مفرداً أو في جماعة من طائفته.

وعليه، فإن أي طلب يخرج عن هذا المضمون لا يترتب عليه أثر، ولو أخذ ظاهرياً شكل التظلم، فالعبرة ليست بشكل التظلم، وإنما بفحوى التظلم وطلبات المتظلم. وتأسيساً على ذلك فإن طلب ذي الشأن جلسة يتشاور فيها مع جهة الإدارة، أو لأخذ رأيه في القرار؛ فإن هذا التظلم لا يترتب عليه أدنى أثر قانوني. ويلاحظ أنه متى كان التظلم مجهولاً أي بمعنى أدق: أن يكون البيانات الواردة فيه غير كافية للدلالة على المتظلم، أو على قصده، بحيث تجعل التظلم مجهولاً، يمكن للمتظلم أن يردفه ببيانات كافية تنفي هذه الجهالة، سواء كان ذلك من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الإدارة المتظلم إليها، بشرط أن يكون هذا الاستيفاء خلال تقديم ميعاد التظلم، فإن تلاه عد هذا التظلم غير منتج لأثره القانوني. ومن المستقر عليه قضائياً في حالة النزاع في هذا الشأن أن تقدير ما إذا كان التظلم مجهولاً أم لا، مرده وخضوعه لرقابة القضاء. والذي يبدو من ذلك أن وجوب احترام الشكلية مطلوب؛ لاسيما فيما تعلق بالتظلم الوجوبي، وهو محور البند القادم.

<sup>786</sup> حسن، عبد الفتاح. المرجع السابق. ص 209. وأيضاً النجار، زكي محمد. المرجع السابق. ص 53.

<sup>787</sup> صادق، سمير. المرجع السابق. ص 170.

## أولاً- إجراءات التظلم الضريبي الإداري:

وفيما يخص القانون الضريبي الليبي فإنه يجري التظلم بناءً على طلب بشكل صحيفة يودعها الممول أمانة سر اللجنة الابتدائية، مقابل إيصال على أن تكون مصحوبة بما يفيد أداء رسم قدره (0.5%) من الضريبة المتنازع عليها، بحيث لا يقل عن عشرة دنانير. ويسترد الممول الرسم المدفوع عن التظلم متى صدر قرار اللجنة لصالحه، وعلى اللجنة أن تحدد الجزء الذي يرد من الرسم في حالة الكسب الجزئي. المادة 8 ق.ض. وفي واقع الأمر يجب التوقف هنا للتعليق على أن المشرع الليبي ساوى بين الممول الذي يقدم إقراره في الميعاد القانوني، وممول الذي تأخر عن تقديم الإقرار في الميعاد، فلم يلزم المتأخر بدفع غرامة مالية بنسبة مئوية من الضريبة المتنازع عليها، بعكس حال التشريع السابق، الذي كان معمولاً به، ويفهم من ذلك أن المشرع قصد معاقبة الممول المتخلف عن تقديم الإقرار في الميعاد المحدد، الأمر الذي من شأنه أن يجعل الممولين يتباطؤون في تقديم الإقرارات الضريبية عن الدخل في الميعاد القانوني في التشريع الجديد.

كما أنه من الملفت للنظر والذي يدعو للتعليق عليه لما له من أهمية كانت أن نص المادة 9 من القانون رقم 64 لسنة 1973م، أوجبت بأن يكون مرفقاً بصحيفة التظلم إيصال يفيد دفع رسم التظلم وقدره 0.5% من مقدار الضريبة التي ربطت والمتنازع عليها، والإعداد التظلم كأن لم يكن، فهل يفهم من ذلك عدم جواز النظر في التظلم الذي لم يؤد عنه المتظلم الرسوم؟

في حقيقة الأمر، وقبل الإجابة عن هذا السؤال، هنالك سؤال ما يفك يطرح نفسه، وهو ما السبب الذي جعل المشرع في القانون رقم: 11 لسنة 1972م ومن ثم القانون العموم به يسقط الحكم السابق من نص القانون؟ لعل ذلك يرجع للانتقادات التي وجهها بعض الفقهاء، والتي جعلت المشرع يعدل عن ذلك، فقد عاب الشاوي على المشرع: أنه لم يكن موفقاً بالنص على أن التظلم الذي لم يرفق به إيصال دفع الرسم، يعتبر كأن لم يكن لأن العبارة مبهمة<sup>788</sup>، ولعل الشاوي يعزو عيبه إلى ما قرره المحكمة العليا في قرارها أن: "رسوم التظلمات أمام اللجان الضريبية ليست شرطاً لقبول التظلمات وكل ما يترتب على عدم أدائها من جزاء هو استبعاد نظرها ما لم تؤد عنها الرسوم المقررة قانوناً"<sup>789</sup>. ويبدو من ذلك أن المحكمة قد استندت في

<sup>788</sup> خالد الشاوي. المرجع السابق. ص 294.

<sup>789</sup> طعن إداري رقم 1 لسنة 17 ق، بجملة 1970/12/20م. 20 ع. السنة 7. العدد 2. 1971. ص 36.

حكمها على ما اتفق عليه الفقه والقضاء بأن المشرع لم يكن يقصد من فرض الرسوم القضائية، وما شابهها على أصحاب الشأن أن يجعل من تلك الرسوم أو من أداؤها شرطاً لقبول الدعاوى، فذلك يتناقى مع مبدأ تبسيط إجراءات التقاضي، وتقريب القضاء من المتخاصمين، وإنما أراد أغراضاً أخرى، "وعليه فإن التظلم إذا ما قدم في الميعاد، ولم يكن إيصال دفع الرسم مرفقاً بصحيفة التظلم، فإن التظلم يعتبر مقدماً خلال المدة القانونية، ولا يجوز رفضه على أساس عدم تقديمه أثناء المدة<sup>790</sup>، ومن هذه الفقرة الأخيرة تكاد تتضح إجابة السؤال الأول<sup>791</sup>.

### ثانياً - بالنسبة لميعاد رفع التظلم:

ترجع أهمية شرط الميعاد إلى إحاطة ذوي المصلحة بما تنطوي عليه مغبة مواعيد التظلمات الإدارية، وعليه، فقد اشترطت المادة 5 ق 5 على صاحب الشأن تقديم تظلمه في الميعاد الذي حددته وهو خمسة وأربعون يوماً من تاريخ إعلان<sup>792</sup>، ولكي يقبل التظلم يجب أن يقدم خلال الخمسة والأربعين يوماً، من تاريخ إعلان الممول بقرار الربط الضريبي، فالمشرع وفقاً لهذا الزم مصلحة الضرائب في جميع الأحوال أن تعلن الممول بربط الضريبة ومواعيد أداؤها، فمن تاريخ الإعلان يبدأ سريان ميعاد التظلم من الربط الضريبي، وذلك في غير الأحوال التي تربط فيها الضريبة من تاريخ إقرار الممول، أو بعد تعديله من جانب المصلحة، وقبول الممول به،

<sup>790</sup> الشاوي، خالد. المرجع السابق. نفس الصفحة.  
<sup>791</sup> يلاحظ أن عبارة (كان لم يكن) قد خلت منه كما أنه قد خلا من الجزء على عدم دفع رسوم. الأمر الذي لا يفهم معه جواز نظر التظلم الذي لم يدفع الرسم عنه، وإنما يجب استبعاده مؤقتاً حتى يدفع الرسم بالمشرع كان قصده من دفع الرسوم. كما بينت تلك المذكرة الإيضاحية للقانون 64 لسنة 1973م الملغي، ضمان جدية التظلمات، ولكي لا تقدم لغرض تأخير الضريبة... وقد أحسن المشرع في القانون الحالي عندما أسقط هذا النص تحاشياً. وبالإضافة إلى ما تقدم بشأن إجراءات التظلم. يجب أن يذكر الممول في تلك الصحيفة أسباب التظلم من القرار الصادر من إدارة الضرائب بربط الضريبة. أضف أن ذلك، بطبيعة الحال الشماها (أي: صحيفة التظلم) على أسماء الخصوم، وصفاتهم، وموطن كل منهم، وموضوع وبيان القرار المطعون فيه، وطلبات المتظلم، كما يجب أن تكون الصحيفة من أصل وأربع صور تقدم إلى أمانة لجنة المنازعات المختصة. وأشارت اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل رقم 64 لسنة 1973م إلى البيانات التي يجب أن تذكر في صحيفة التظلم، وذلك في المادة 62 منها. الموسوعة السابقة ص 102.

<sup>792</sup> أوضحت المادة 32 من القانون المذكور كيفية الإعلان فنصت على أنه: " في تطبيق أحكام هذا القانون يعتبر الشخص مُعلنًا إعلاناً صحيحاً بأي ورقة إذا وقع هو أو من يتوب عنه قانوناً بتسلمه أو أرسلت إليه بكتاب مسجل مصحوب بعلم وصول أو تم تسليمها إلى وكيله أو أحد موظفيه. فإذا لم يجد الموظف القائم بالإعلان أحداً من هؤلاء في محل نشاط الشخص أو امتنع من وجد منهم عن تسليم الورقة أو أتضح أنه علم الأهلية وجب إثبات ذلك بشهادة شخص آخر مع تسليم صورة من الورقة إلى مركز الشرطة وتوجيه خطاب بالبريد المسجل إلى المعلن إليه يفيد بذلك. وإذا لم يكن للمعلن إليه موطن معلوم، يتم الإعلان وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية.

أي: ليس في الأحوال التي يقبل فيها الممول الربط الضريبي. وعليه فإن المصلحة لو قامت بإخطار الممول بأي أمر أو إجراء آخر، لارتباطه له بقرار تقدير الدخل الخاضع للضريبة فلا يسري ميعاد التظلم في حقه<sup>793</sup>. وواقعة إعلان الممول يقع إثباتها على عاتق إدارة الضرائب وفي حالة الخلاف يخضع الأمر إلى اللجنة الابتدائية لتقرر ذلك.

والجدير بالذكر أن ميعاد التظلم في قرار مصلحة الضرائب بتقدير الدخل أو الربط الضريبي يتعلق بالنظام العام، فيفهم من ذلك صراحة أن التظلم يجب أن يرفع خلال المدة التي حددها القانون، 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 للأطراف 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 تنازلها عن هذا الحق<sup>794</sup>، وهذا ما أكدته المحكمة العليا الليبية في إحدى قراراتها إذ تقول: "مراعاة مواعيد الطعن في القرار الإداري هو من النظام العام، وتقضي المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبول الدعوى بعد فوات هذه المواعيد المقررة وبغير حاجة إلى الدفع بها من قبل الخصوم"<sup>795</sup>.

وفي ذلك أيضاً قررت المحكمة العليا الليبية في حكم قدم لها بشأن طعن ضريبي، أقيم بسبب حاصله أن مصلحة الضرائب منحت الطاعن بموجب رسالتها إليه في 16. 7. 1956م، أجلاً مدته عشرة أيام من ذلك التاريخ لتقدم اعتراضه إلى لجنة التحكيم، ورفع الاعتراض خلال الأجل الممنوح<sup>796</sup>. والجدير بالذكر، أن

<sup>793</sup> الصلاحي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 265. ومطالع شوايكة. مادة عمود. 2000. قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به. مجلة الحقوق. العدد 3. السنة 24. ص 64.

<sup>794</sup> الصلاحي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 263.

<sup>795</sup> طعن إداري رقم 27 لسنة 23 ق. بتاريخ 21. 12. 1978. السنة 15. العدد 4. ص 28.

<sup>796</sup> وأيضاً قررت اللجنة الاستئنافية لمنازعات ضرائب بنغازي في الخصوص: "بأنه من المبادئ المسلم بها أن المشرع يعهد دائماً إلى تعهد مواعيد للطعن على الأحكام والقرارات التي تصدر عن المحاكم واللجان الإدارية، أو جهة الإدارة، وذلك بهدف استقرار الأوضاع بين المتخاصمين وأنه بدون ذلك أي بدون ثمانية تلك الأحكام والقرارات لا يستطيع أصحاب الحقوق المطالبة بتسديد تلك الأحكام المتخاصمين التي صدرت لحماية حقوقهم، وهذا ما فعله المشرع الليبي في القانون رقم: 64 لسنة 1973م الصادر في شأن ضريبة الدخل عندما نظم المنازعة في الضريبة التي تقدرها المصلحة، إذ نص على اعتبار قرار الربط الضريبي ثانياً بعدم التظلم فيه من الممول بعد إعلانه به بثلاثين يوماً، كما نص على اعتبار القرار الصادر عن اللجنة الابتدائية ثانياً بعدم الطعن عليه من المصلحة أو من الممول بعد مضي خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلانها بذلك القرار، وأمكن التمسك بهذا السقوط في أية حانة كانت عليها الدعوى، ولو أمام محكمة النقض، بل أنه يجوز لهذه الأخيرة إثارة من تلقاء نفسها والحكم بموجبه، ولذا فإنه من المنفَع عليه فقهاً أن يقدم الطعن أياً كان طريقه خلال ميعاد

القوانين المتعلقة بالنظم المالية والإدارية ومن بينها القانون الضريبي تعد من القواعد القانونية الأمرة المتعلقة بالنظام العام<sup>797</sup>. ويعتقد أن مجرى العمل عادةً في مجال معرفة مدى تعلق النصوص القانونية بالنظام العام، يكون من خلال تأصيل هذه النصوص وإدراك الفكرة والغاية الكامنة وراءها، فكلما كان من الممكن فهم الغرض الذي جاءت من أجله، أمكن معرفة تعلقها بالنظام العام، أو لا.

والحقيقة قد يخطر ببال القارئ تساؤل يستحق الذكر مفاده: هل يستجيب ميعاد التظلم للوقف، ولتأثير القوة القاهرة التي من شأنها أن توقفه؟ الإجابة بنعم، فالوقف بمعناه المعروف يؤدي إلى وقف مدة التظلم كحالات الكوارث الطبيعية (الزلازل والبراكين...) لا قدر الله تعالى.

البند الخامس - لجان التظلمات الضريبية الابتدائية في القانون الليبي:

أولاً- تشكيل لجان التظلمات الابتدائية:

قضت المادة 6 في نص، أن تتشكل اللجنة الابتدائية من رئيس وعضوين، وتكون برئاسة أحد قضاة المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة، تختاره جمعيتها العمومية، والعضوان الآخريان يكونان من موظفي قطاع المالية لا تقل هجرتهم عن التاسعة من قانون الخدمة المدنية، تختارهما، بطبيعة الحال، الإدارة العامة للمالية، على أن لا يكونا من موظفي الضرائب، ويجوز أن يتضمن التشكيل تعيين عدد من الأعضاء الاحتياطيين للجنة، يحلون محل الأعضاء الأصليين عند غيابهم، وذلك لكي لا تتأخر أعمال اللجنة إذا وقع مانع حال دون حضور عضو اللجنة الأصلي. وعلى اللجنة أن تفصل في التظلم الضريبي خلال مدة لا تتجاوز شهرين من تاريخ تقديم التظلم. عموماً، فكرت المحكمة الإدارية مدة هلاله الرؤساء<sup>798</sup>.

معين بنص عليه القانون، فإذا لم يحترم الميعاد سقط الحق في الطعن، وهو سقوط يتعلق بالنظام العام لا يمتنع اتفاق الأطراف على مد هذا الميعاد، أو على عدم التمسك به، ويمكن لأي من الأطراف التمسك بالسقوط في أية حال كانت عليها الإجراءات، وعلى القاضي أن يقضي به من تلقاء نفسه". القرار الصادر في الاستئناف رقم: 81/72 بتاريخ 8. 11. 1990.

<sup>797</sup> السنهوري، عبد الرزاق. 1973. الوسيط في شرح القانون المدني. نظرية الالتزام ومصادر الالتزام، ج: 1. القاهرة. النهضة. ص 443.  
<sup>798</sup> نص القانون رقم 1 لسنة 84 بشأن تعديل قانون الضرائب الدخل على أن تكون رئاسة اللجنة الابتدائية لمنازعات الضرائب لقاضي منتدب على سبيل التفريغ، إلا أنه لم يرتب جزاء مخالفة ذلك النص، لأن مسألة تفريغ القاضي لعمل اللجنة من عدمه لا علاقة لها بصلاحيه من حيث ولايته للفصل في المنازعات التي تعرض عليه خلال توليه رئاسة اللجنة، مما يكون معه ما أنتهي إليه الحكم المطعون فيه من اعتبار مسألة تفريغ القاضي لعمل اللجنة هي من المسائل التنظيمية التي لا يترتب على إغفالها بطلان عمل اللجنة "الطعن الإداري رقم 40 / 17 : القضائية ، بتاريخ 23 . 4 . 1994 م. ع. السنة 29. العدد 3، 4. ص 73.

وبهذا تصبح اللجنة مشكلة من قاض يرأسها واثنين من موظفي الإدارة العامة للمالية، الأمر الذي يجعل من اللجنة الابتدائية لجنة يغلب عليها الطابع الإداري، وبالتالي يكون المشرع قد فتح باباً للنقد؛ لأن العضوين الآخرين التابعين للجهة الإدارية، والتي تتبعها إدارة الضرائب، وهي أمانة مالية، قد يتأثران بوجهة نظر المصلحة كأن يرى عضواً اللجنة أن الممول ليس على حق في تظلمه، وبخالفهما القاضي: رئيس اللجنة في ذلك وحينئذ يصدر القرار في الخصومة، حسبما رأى العضوان الإداريان، طبقاً لما نصت عليه المادة 9 من القانون الضريبي المذكور، والتي جاء فيها: "... تصدر قراراتها بأغلبية الآراء"، إذا هنالك احتمال لوقوع هذا الأمر من عدمه، فإن حدث انتفت الحكمة التي ارتأت من رئاسة أحد القضاة اللجنة بث الاطمئنان لدى نفس الممول متلاشياً ومهددة، علاوةً عن ضياع ضمانته كانت متوفرة للممول المتظلم، ناهيك عن أن العضو الثالث، ربما يكون من غير المتمتعين بالخبرة الفنية والحسابية في المسائل التجارية أو المهنية ... ، الأمر الذي يفوت على الممول ضمانته أخرى كانت محققة في التشكيل السابق للقانون رقم 64 لسنة 1973م المنقح، مما جعل عمل المشرع مدعاةً للقلق، ولطالما ضاعت بعض ضمانات المتظلمين بسبب اتفاق عضوي اللجنة الغالب في صنع القرار لتسوية المنازعة الضريبية. غير إنَّ المظلمين من جانب آخر، هو ما ذكرته المحكمة العليا<sup>799</sup>. وقد نصت المادة 9 ق ض أن يكون لكل لجنة أمين من بين موظفي المصلحة، يتولى الأعمال الإدارية باللجنة التي نص عليها القانون السابق في مواضع غير ذي انتظام. والحقيقة أن أعماله تكاد تكون مقارنة لأعمال أي أمين سر لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي، ومن الملاحظ أن القانون لم يعدد الدرجة الوظيفية لأمين السر<sup>800</sup>. ولم يصرح التشريع الضريبي أن حضور أمين سر اللجنة ضروري لصحة انعقادها، بل تنبه المشرع لأهمية توقيع رئيس وأعضاء اللجنة على القرار الصادر وعلى كل حال، فليما يخص أمين سر اللجنة لم تعد المادة المذكورة شروطاً فيه، وإنما اكتفى المشرع بأن يكون من بين موظفي المصلحة تندبه ليتولى الأعمال الكتابية في اللجنة. وبالطبع يعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في البلاد

<sup>799</sup> بقولها: "أن رؤساء وأعضاء اللجان الابتدائية والاستئنافية على حد سواء، تعتبر صفاتهم كقضاة أو أعضاء اللجان لهم صلاحية الفصل في المنازعات الضريبية، تتوافر لهم بمجرد صدور القرارات تعيينهم من الجهة المختصة. وأن تعيين أعضاء هذه اللجان وتقدير كتابتهم ودرايتهم من عموم إطلاقات الإدارة متى كان تكوين اللجنة حسبما تطلبه القانون الضريبي، ومن ثم فلا يمكن للطاعن التعقيب على هذا الاختيار، والتدخل في كفاية أعضاء اللجنة، ومدى صلاحيته كعضو للجنة المنظمات. وبالتالي كل ما ينشده الطاعن في هذا الوجه بتعيين رفضه. الطعن الإداري رقم 33 لسنة 16 قضائية. بتاريخ 3. 7. 1971 م. ع. السنة 7. العدد 3. ص 55.

<sup>800</sup> من خلال الحديث ميدانياً، مع أحد أمناء سر اللجنة الابتدائية للمنازعات الضريبية بنغازي، الأستاذ رمضان العمامي، أكد أن درجته

التي بها أكثر من لجنة. ويكون ندبهم بدلاً من الأعضاء الأصليين المتخلفين من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية، أو أقدم أعضائها عند غيابه وتكون الرئاسة في هذه الحالة لأقدم الأعضاء. ويعين بقرار من وزير المالية، أو من ينيه من مقرر اللجان واختصاصها المكاني.

ثانياً - الطبيعة القانونية للجان التظلمات الابتدائية: تقول المحكمة العليا اللبية في الطعن الإداري رقم 30/11: " إن لجان الطعون الضريبية إنما وجدت ليحتكم إليها كل من الممول ومصصلحة الضرائب فيما يقع بينهما من منازعات بشأن تطبيق أحكام قانون الضرائب ..."<sup>801</sup>. وتنفيذاً لما استقرت عليه المحكمة العليا في حكمها المشار إليه؛ فإن هذا الحكم قد ارتسخ في أذهان القضاة، وغالبية الفقهاء وفحواه، إن لجان الطعون الضريبية هي جهات إدارية ذات اختصاص قضائي تختص بالفصل في المنازعات المتعلقة بتطبيق أحكام قانون الضرائب، يفهم من ذلك أن الطبيعة القانونية للجان الطعون الضريبية إنما لجان إدارية، ولكنها ذات اختصاص قضائي، وهذا ما نصت عليه المادة 5 في الفصل 1<sup>802</sup>، وبمعنى أدق: إن هذه اللجان سواء الابتدائية أو الاستئنافية منها تعد جهة مستقلة عن مصلحة الضرائب، فلا ترأسها الأخيرة، ولا تنصاع إليها، وإنما تستمد استقلاليتها، مما جاء في القوانين واللوائح التي نظمتها. إذاً من خلال طبيعة العمل الذي تقوم به اللجنة يصح القول أن أعمالها ذات طبيعة قضائية، إذ إنما لا يهكم باسم أحد الطرفين بل تفحص أحد أسباب النزاع، وتصدر قرارها بعد البحث والنقاش على أساس ما قامت به من فحص<sup>803</sup>.

ثالثاً - اختصاصاتها: أناط المشرع باللجان الابتدائية اختصاص الفصل في جميع أوجه الخلاف الذي يقع بين المصلحة والممول بسبب تعيين عناصر الدخل وتقديره، أو بسبب ربط الضريبة وتحصيلها، وذلك بمقتضى المادة 7 ق.ض. وهو ما قضته المحكمة العليا<sup>804</sup>. وبممارسة لجان الطعون الضريبية اختصاصاً ذات طابع قضائي،

<sup>801</sup> طعن إداري رقم 11 لسنة 30 قضائية، بتاريخ 27. 10. 1985 م. ع. السنة 24. العددان 1. 2. ص 9.

<sup>802</sup> هذه الجهات الإدارية التي من بينها لجان الطعون الضريبية، انظر الجريدة الرسمية، السنة التاسعة، العدد 59، ص 1235. ونصت علي ذلك من قبله المادة 25 من قانون المحكمة العليا لسنة 1953م الملغى. انظر لمزيد من المعلومات في هذا الشأن الطعن رقم: 329 لسنة 24 القضائية، بتاريخ 25. 12. 1958. الموسوعة الذهبية للقواعد القانونية التي قررنا محكمة النقض المصرية. المرجع السابق. ص 297.

<sup>803</sup> بيومي، زكريا محمد. المرجع السابق. ص 254.

<sup>804</sup> حيث قالت: " من المقرر وفقاً لما جرى عليه قضاء هذه المحكمة أن لجان التظلمات الضريبية محتصة بنظر كل خلاف بين مصلحة الضرائب والممول، لأن لجان الطعون الضريبية المذكورة، وإن كانت لجاناً إدارية إلا أن لها اختصاصاً قضائياً، ولذلك فهي لا تقتصر على نظر التظلمات المتعلقة بالقرارات الإدارية التي تصدر عن مصلحة الضرائب بالتطبيق للقانون كقرارات تقدير وربط الضريبة، وإنما تنظر

يمتد ليشمل الوقائع القانونية والمسائل الحسابية والفنية، وبالتالي يترتب على هذا الطابع اختصاص اللجنة، ووجوب قيامها بأعمال قضائية كاملة بالفصل في كل ما يعرض عليها، تطبيقاً للأحكام العامة، فهي غير مقيدة في اختيار أي دعامة، أو أساس لقرارها بالأسس التي اعتمدت عليها مصلحة الضرائب، غير أنها يجب أن تراعي القواعد التالية عند فصلها فيما يطرح عليها من نزاع، وذلك على النحو التالي<sup>805</sup>: أن تصدر اللجنة قرارها بالتظلم أو الطعن في حدود تقدير المصلحة، وطلبات الممول، بمعنى: أن اللجنة الابتدائية تصدر قرارها في التظلم وفق إطار تقدير المصلحة وطلبات الممول، فهي ليست لجان تقدير، وإنما لجان حكم تنظر في التظلم المرفوع أمامها عن تقدير كان قد أجرته المصلحة، فيقتصر دورها على الاعتماد، أو تخفيض ذلك التقدير، ولذلك فإن اللجنة مكبلة في تقديرها للضريبة، فلا يحق لها النزول عن التقدير الذي قبله الممول نفسه، ولا الزيادة على ما قدرته المصلحة، فالممول المتظلم والرافض لتقدير المصلحة، وجب ألا يضره تظلمه، وفي ذلك تقول المحكمة العليا الليبية في الطعن 9 لسنة 25 القضائية أن: "قاعدة أن الطاعن لا يضار بطعنه خاصة بطرق الطعن في الأحكام التي حلتها القانون، سواء أكانت طرقاً عادية أم غير عادية."<sup>806</sup> غير أنه يجوز لها زيادته بسبب ثبوت غش، قد وقعت فيه المصلحة أو نتيجة لتصحيح خطأ مادي، أما إذ أغفلت المصلحة عند تقديرها أرباح الممول بعض الأنشطة الجديدة، وثبتت للجنة عند نظرها للنزاع وجود عناصر دخل مستحدثة، فيتعين عليها إرجاع الموضوع إلى المصلحة لتجري التقدير من جديد. كما أن اللجنة ليست مرغمة على اعتماد التقدير الذي أثبتته الممول في إقراره، إذا ارتأت أن القانون أعفاه كلياً أو جزئياً، أو أن الممول لا يخضع للضريبة أصلاً<sup>807</sup>.

وفيما يخص الجزاءات، فلا تختص اللجنة بتوقيع العقوبات التي نص عليها التشريع الضريبي<sup>808</sup>، وإنما توقعها المحكمة المختصة استناداً على طلب كتابي من رئيس مصلحة الضرائب، كما هو معلوم، كما أنه يحق لمصلحة الضرائب أن تتولى تنفيذ الجزاءات على الممول، الواردة في الباب الرابع كالعقوبات التي تفرضها في حالة

كذلك كافة الخلافات التي قد تقع بين المصلحة وصاحب الشأن". الطعن الإداري رقم: 39 لسنة 23 قضائية، بتاريخ 16. 4. 1978م. م ع. السنة 15. العدد 1. ص 61.

<sup>805</sup> الصلاحي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 512. وأشار إلى القواعد التي تقيد بها هذه اللجان، وقد كان موقفاً بتعدادها؛ وذلك لراحة الأسانيد التي تؤيد قوله. اللائحة السابقة للقانون رقم 1973/64م، موسوعة الضرائب الليبية. 1977. ج 1. ص 105.

<sup>806</sup> بتاريخ 20. 1. 1985م. م ع السنة 22. العددان 3، 4. ص 64.

<sup>807</sup> الصلاحي، فرج محمد، المرجع السابق. ص 305.

<sup>808</sup> جاء في الباب الرابع من القانون المذكور مجموعة من الجزاءات نصت عليها المواد القانونية من 72: 79.

تأخير أداء الضريبة، أو توريدها في الميعاد، فمن حق المصلحة تحصيلها مع وقت تحصيل الضريبة<sup>809</sup>. ويستقرأ من هذا أن اللجنة تختص بالنظر النزاع الذي ينشأ بين المصلحة والممول والقائم بسبب الجهة المخولة بتوقيع العقاب، فتحدد اللجنة الجهة المختصة بالعقاب دون توقيعه.

#### رابعاً - إجراءات يتوجب عملها عند النظر في التظلم:

بمناسبة تناول إجراءات اللجنة للنظر في التظلم، تثار مشكلة جواز تعدد التظلمات ولأسباب مختلفة أمام اللجنة الابتدائية؟ والقاعدة في ذلك جواز تعدد التظلمات المرفوعة من الممول، طالما كانت أسباب التظلم موحدة؛ لأن اللجنة تستطيع ضمها لتصدر فيها قراراً واحداً، ولو تعلقت بسنوات مختلفة، أما إذا كانت الأسباب مختلفة فعلى اللجنة أن تنظر وترد على كل منها على حدة<sup>810</sup>. وفيما يتعلق بإجراءات اللجنة عند النظر في التظلم، فعلى أمين سر اللجنة أن: يقيد التظلمات، أو الطعون في سجل خاص بأرقام سلسلة حسب تواريخ تقديمها، وأن يثبت في هذا السجل أسماء الخصوم، وسنة أو سنوات الخلاف، وتاريخ أول جلسة، وتاريخ صدور القرار في التظلم، أو الطعن، وتاريخ إعلانه لذوى الشأن، وبعد قيد التظلم عليه أن يعد ملفاً للتظلم، أو الطعن يحمل الرقم للسلسلة المقيم به في السجل وأسماء الخصوم، وتودع به صحيفة التظلم أو الطعن، وجميع الأوراق والمستندات والإخطارات والمستندات المتعلقة به<sup>811</sup>. كما ألزم القانون ذاته أمين سر اللجنة بأن يقوم بإعلان المصلحة بصورة من صحيفة التظلم وذلك خلال أسبوع من تاريخ تقديم الصحيفة، فيخطر أمين سر اللجنة كلا من الطرفين بميعادها قبل حلول أجلها بأسبوع على الأقل، ويجر ذلك على النموذج رقم 14، وألزم كذلك المصلحة بأن تود على التظلم خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطارها بصحيفة التظلم، بمذكرة تبين أوجه دفاعها متضمنة بيان سنة النزاع، وأسباب التعديلات التي أجرتها على إقرار الممول وأسس تقديرها... وإلى غير ذلك مما يتعلق بموضوع التظلم، ويجب على المصلحة أن ترفق بمذكرة دفاعها الملف الفردي للممول مشتملاً على جميع الأوراق والإقرارات والنماذج المتعلقة بموضوع التظلم<sup>812</sup>، وفضلاً عن عدالة هذا النص، الذي يمكن الممول من الإطلاع على الأسباب التفصيلية التي استندت عليها

<sup>809</sup> المادة 78 من القانون المذكور تنص على أن تتولى إدارة الضرائب تنفيذ الجزاءات المنصوص عليها في الباب الرابع من هذا القانون.

<sup>810</sup> الصلاحي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 532.

<sup>811</sup> موسوعة الضرائب اللبية. المرجع السابق. ص 103، 104.

<sup>812</sup> المادة 8 من القانون المذكور.

المصلحة بربطها للضريبة بشكل يختلف عن ما جاء في إقرار الممول، فإن له أهمية عملية تبرز في حدين: الأول: التقليل من الاعتراضات والتظلمات بعد اطلاع الممول على ملفه الفردي، واقتناعه بوجه المصلحة، والثاني: تعزيز إصرار الممول ورباطة جأشه برفع التظلم، ودحض وجهة نظر مصلحة الضرائب<sup>813</sup>.

والملاحظ أن المشرع في تنظيمه لهذه الإجراءات قد أخذ بما يسمى رفع الدعوى بإيداع الصحيفة، أي بمعنى أوضح: يعد التظلم مرفوعاً بمجرد إيداعه أمانة اللجنة - بعد أداء الرسوم المطلوبة - كما لم يلزم القانون الممول بإخطار المصلحة بالصحيفة، وبالتالي يقع إعلان الخصم على أمين سر اللجنة، فيمكن القول: إن هذا الإجراء يغير أسلوب رفع الدعوى، وقيدتها الذي نص عليه المشرع في قانون المرافعات المدنية والتجارية<sup>814</sup>. كما أوجب القانون على اللجنة الفصل في التظلم خلال مدة لا تتجاوز شهرين من تاريخ تقديم التظلم<sup>815</sup>.

وتتعدد اللجنة في الزمان والمكان اللذين حددهما رئيس اللجنة، وأبلغ بهما المتنازعين، فإن طرأ تغيير في وقت ومكان انعقاد اللجنة، أو تغيير لأحدهما، تعين على أمين سر اللجنة إعادة إعلان الخصوم خلال الميعاد المحدد قانوناً، وإلا عُدد القرار الصادر من اللجنة باطلاً؛ لعدم مراعاة الأصول العامة، ذلك أن انعقاد اللجنة بغير الزمان الذي أُبلغ به المتنازعين، فيه ضياع لحق إبداء وجهات النظر، والملاحظات أمامها، أو بمعنى أدق فيه عدم مراعاة لكسب الوقت<sup>816</sup>. وفيما يخص الحضور أمام اللجنة، فقد أعطى المشرع الليبي للممول حق الحضور أصالةً ونيابةً، وعليه يجوز للممول اختيار أي شخص للتقدم نيابة عنه أمام اللجنة<sup>817</sup>، ويلاحظ من هذا أن هناك خروجاً عما جاء في قانون المرافعات المدنية والتجارية، حيث إن فحوى المادة 92 من القانون الأخير، تقيد حرية اختيار الوكيل بالحضور نيابة عن الخصوم، أما بالنسبة لمن يمثل حضور مصلحة الضرائب فإن لمأمور الضرائب والمدير المحلي، حق تمثيل مصلحة الضرائب في التقاضي؛ لأنهما من الموظفين المنوط بهم

<sup>813</sup> الشاوي، خالد. المرجع السابق. ص 291.

<sup>814</sup> حيث أوجبت مادته رقم 80 بأن ترفع الدعوى بناء على طلب المدعى بصحيفة تعلن للخصوم عن طريق أحد المحضرين ...، ويبدو أن موقف المشرع الليبي في القانون الضريبي بهذا الشأن كان صائباً؛ حيث رأى أن تبسيط الإجراءات لرفع التظلم، سيؤدي إلى سرعة البت في حل المنازعات، ذلك أن التأخير في العدالة فيه نوعٌ من الظلم.

<sup>815</sup> المادة 6 من القانون المعمول به.

<sup>816</sup> الصلابي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 525.

<sup>817</sup> فيكفي أن يكون رفع التظلم نيابة عن الممول بموجب توكيل خاص، ومن الممكن إثباته رسمياً، أو عرفياً، أو أمام جلسات اللجنة من

الممول نفسه حتى بموجب تقرير. المرجع السابق. ص 323.

تنفيذ القانون الضريبي<sup>818</sup>. كما يحق لمديرها العام، أو من يختاره الأخير من بين موظفي مصلحته أن يحضر نيابة عنها، وفي هذا قضت المحكمة العليا الليبية: أن مدير عام مصلحة الضرائب يمثل المصلحة قانوناً أمام جميع جهات التقاضي في كافة الدعاوى التي تكون المصلحة طرفاً فيها سواء أكانت مدعية أم مدعى عليها<sup>819</sup>. ولكي يكون انعقاد اللجنة صحيحاً يجب حضور جميع أعضائها، ويجب أن تكون جلساتها سرية، حتى ولو لم يطلبها أحد الخصوم، وهو ما تطلبه المشرع في القانون<sup>820</sup>. ثم تتناول اللجنة سماع دفاع ومرافعات كل من الخصوم وما يتعلق بهم من أسانيد قانونية، طبقاً لما تقضي به مجمل قواعد قانون المرافعات المتعلقة بسماع أقوال الخصوم، وأقوال الشهود، وتعيين أهل الخبرة، والانتقال للمعينة، بما ينسجم وطبيعة النزاع القائم، وبما لا يتعارض مع نصوص القانون الضريبي. وذلك لتتمكن اللجنة من الإلمام بموضوع التظلم وأسبابه.

خامساً- أدلة الإثبات أمام لجان الطعون الضريبية:

إن عبء إثبات التظلم يقع على عاتق الممول المتظلم، وهذا ما نصت عليه صراحةً المادة 17 من القانون المذكور. غير أن تطبيق هذه القاعدة- التي أثقلت كاهل الممول بعبء الإثبات- لا تؤخذ على علاقتها، إذا ما ادعت المصلحة أي ادعاء جديد أمام المصلحة، فيتوجب عليها إقامة الدليل المؤيد لادعائها، وما دامت المصلحة قد علمت بهذا؛ فلن يصعب عليها إثبات ممارسة الممول للنشاط المزعوم<sup>821</sup>. والحقيقة أن الذي يتعين ذكره ههنا، أن اللجنة ترحب وتقبل بجميع أدلة الإثبات المعقولة، اللهم إلا إذا كان المتظلم أحد ممولي الضريبة على الشركات أو التشاركيات؛ فلكي يقبل إثباته أو بالأحرى: تظلمه لا بد أن يدعمه بالحسابات والدفاتر والسجلات الملزمين بمسكها قانوناً. وفي واقع الأمر، وأثناء هذه الإجراءات، ثمة سؤال ما ينفك يطرح نفسه وهو: ما حكم الغموض والشك الذي يكتنف بيانات صحيفة التظلم، أو الذي يكتنف التعديلات التي

<sup>818</sup>الصفحة السابقة. ص 323.

<sup>819</sup>الطعن الإداري رقم 27 لسنة 16، بتاريخ 20. 12. 1970. م م ع. السنة 7. العدد 2. ص 30.

<sup>820</sup>المادة 9 من القانون المذكور.

<sup>821</sup>الصلاحي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 283.

أجرتها المصلحة على إقرار الممول؟ بصياغة أخرى: هل ستفسر اللجنة الشك لصالح المصلحة أم لمصلحة الممول<sup>822</sup>؟

وبطبيعة الحال أثناء نظر اللجنة في النزاع تحدث عوارض، قد تكون جبرية رغماً عن إرادة اللجنة والخصوم، أو إرادية تبعاً لرضاهم<sup>823</sup>

سادساً- الوقف أو التخلي عن حق السير في التظلم:

أما العوارض غير الجبرية المتمثلة في وقف سير التظلم، أو التخلي عن حق السير في التظلم، أو ما يسمى (بالصلح) فسوف يتم التطرق إليها وهي على النحو الآتي:

<sup>822</sup> إن المحكمة العليا الليبية في أحد أحكامها قضت بأن تراعي لجنة المنازعات الضريبة الأصول العامة والمبادئ العامة للتقاضي، فيما يصدر عنها من قرارات بشأن موضوع النزاع... وذلك بقولها: "ويجب على تلك اللجان، وقد أعطاهما القانون ولاية القضاء في الخصومة بين الممول ومصلحة الضرائب أن تلتزم بالأصول الهامة والمبادئ العامة للتقاضي، إذ أن ثمة قدر من الضمانات الجوهرية يجب أن يتوافر كحد أدنى في كل خصومة تعرض على تلك اللجان للفصل فيها وذلك بما يكفل الاطمئنان بصحة الوقائع المادية والقانونية التي تكون منها تلك اللجان عقيدتها ويتيح للقضاء الإداري إعمالها على ذلك كله من حيث صحة تطبيق القانون على وقائع النزاع، وحسب تلك اللجان في هذا الشأن أن تقييم قرارها على أسباب واضحة مستخلصة من ظروف الدعوى وملابساتها ومتمشية مع القانون ومنتجة لما تنتهي إليه من قرارات". وترتيباً على ذلك يحق لها الأخذ بقاعدة أن الشك يفسر لمصلحة المدين، أو الطرف المدعى في عقود الإذعان الموجودة في القانون المدني؛ طالما أن الممول مدين قانوناً بدين أداء الضريبة. كما يحق للجنة تطبيق القاعدة القانونية التي تقضى بتفسير الشك يفسر لمصلحة المتهم، الموجودة في القانون الجنائي؛ لأن الوضع القانوني للممول، كوضع المتهم بفعل إجرامي نص عليه قانون العقوبات الطعن رقم 1 لسنة 18 قضائية، بتاريخ 6.6.1971. م م ع. السنة 8. العبد 1. ص 41. الشاوي، خالد المرجع السابق. ص 364.

<sup>823</sup> تكون هذه العوارض في صورة وقف النظر في التظلم، أو ترك له، فهل من سياسة تعامل هذه المسائل على الرغم من أن القانون الضريبي لم يتضمن أي أحكام بشأنها عدا أحكام الصلح؟ الواقع أن هناك وقائع جبرية أو ما يسمى بالقوة القاهرة، التي من شأنها وقف نظر المنازعة إلى حين زوالها وآثارها، المتمثلة في حدوث كوارث طبيعية كالزلازل القوية، والفيضانات، أو قيام حرب لا قدر الله تعالى، أو اعتقال ذرى الشأن، أو وفاته، أو إصابته بمرض عقلي كالجنون أو السفه، أو أن يعزل الولي ( الوصي)، أو يصاب بمرض مفاجئ لا يستطيع التحرك بسببه... هذا إن كان شخصاً طبيعياً، أما إذا كان شخصاً اعتبارياً، كأن تنتهي الشخصية القانونية له، وذلك بدمجها في شركة أخرى أو يصدر قرار بتصفيتها، كل هذه تعتبر أعتذار قهرية، ولعل سبب الوقف يرجع إلى حماية من يخلف الممول، أو حماية الممول نفسه، ومن البديهي عدم تصور الوقف لأسباب ترجع لمصلحة الضرائب، وهي خصم المتظلم، كتغير رئيس المصلحة مثلاً، اللهم إلا إذا نص القانون على ذلك.

والحقيقة يبدو أن الصلاحي في مؤلفه السابق، قد خلط بين حالات وقف السير في الدعوى، وانقطاع السير في الدعوى، انظر ص 307، 308، فكما هو معلوم إن انقطاع معاد دعوى إلغاء القرار الإداري، أي انقطاع السير في نظر الدعوى لا يكون إلا بأربع حالات وهي: التظلم الإداري من القرار، وطلب الإعفاء من الرسوم القضائية، واعتراض الإدارة على القرار الإداري، ورفع الدعوى إلى محكمة غير مختصة، كما تم بيانه سابقاً.

## 1- وقف السير في التظلم وانقطاعه:

يجوز للمتنازعين الاتفاق على عدم السير في التظلم، كما يحق للجنة أن تأمر بوقفه، إلا أن هناك من يرى عدم جواز الاتفاق على وقف الخصومة الضريبية، معتقداً أن وقف التظلم ربما يصطدم مع رغبة المشرع بضرورة سرعة الفصل في تلك المنازعات لتحديد مراكز المتنازعين، باعتبار أن الضريبة تشكل الجزء المهم من الإيرادات حالياً، هذا من ناحية، ولكي لا يبقى الممول مهدداً بالضريبة فترة طويلة من ناحية أخرى، بيد أن هذا لا يمنع اللجنة من وقف السير في التظلم، متى رأت أن البت في التظلم متعلق بمسألة أولية متوقف عليها الفصل في التظلم. وعموماً، إذا أراد الخصوم الاتفاق على عدم السير في التظلم، أو رأت اللجنة ذلك، يجب عليها التقيد بالشواهد التي نص عليها قانون المرافعات، المتعلقة بهذا الشأن<sup>824</sup>.

## 2- التخلي عن حق السير في التظلم (الصلح):

أجازت المادة 17 من ض للممول حق التنازل، أو التخلي عن تظلمه وطلب الصلح<sup>825</sup> مع مصلحة الضرائب في أي وقت متى شاء، على أن يكون انعقاد الصلح قبل صدور قرار اللجنة الابتدائية، فإذا قامت المصلحة بإجراء الصلح مع الممول قبل تظلمه، ووافقت على ما أبداه خلال الميعاد المحدد قانوناً للتظلم، فلا حاجة تدعو إلى إخطار اللجنة بذلك، بعد ذلك تقوم المصلحة بإعلان اللجنة الابتدائية بتمام الصلح الذي أجرته مع الممول المتظلم، وبالتالي تصدر اللجنة قراراً يبرهن على تخلي الممول عن تظلمه بشكل نهائي، ويصبح تقدير الضريبة وربطها نهائياً، وبمعنى أوضح: أنه لا يحق للممول التظلم منه مجدداً، كما يصبح الممول ملتزماً بأداء الرسم، وهذا ما ينسجم مع الطبيعة القانونية للضرائب. وبما أن القانون الضريبي السابق، والحالي لم ينص على موضوع التخلي إلا في عقد الصلح، إلا أنه لا يوجد ما يحرم الممول من التخلي عن حقه في سير التظلم، ولو لم يتصالح مع مصلحة الضرائب، وذلك بما يتفق مع الأحكام العامة الموجودة في قانون المرافعات المدنية والتجارية<sup>826</sup>. ولكن ماهي الطبيعة القانونية للصلح الذي ينتهي به النزاع الضريبي؟!

<sup>824</sup> الصلاحي. فرج محمد. المرجع السابق. ص 310.

<sup>825</sup> تُعرف المادة 548 في القانون المدني الصلح بأنه: "عقد يحسم به الطرفان نزاعاً قائماً، أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً، وذلك بأن ينزل كل

منهما على وجه التقابل على جزء من ادعائه".

<sup>826</sup> نص المادة 17 على أن يتولى مدير عام المصلحة تشكيل لجان الصلح. وتتألف كل لجنة من ثلاثة من موظفي المصلحة، على ألا

يكون من بينهم من أجرى التقدير المبدئي للضريبة محل الصلح.

يرفض بعض الشراح اعتبار الاتفاق المذكور عقد صلح أو غير ذلك من العقود، ويستند أولئك الشراح إلى أن الضريبة تربط بموجب قرار من مصلحة الضرائب، وإن هذا الصلح لو كان عقداً، لكان هو المنشئ للالتزام بالضريبة، وأنه لا يمكن التسليم بأن الضريبة مصدرها التعاقد، لأن دين الضريبة موجود أصلاً منذ تحقق الواقعة المكونة له<sup>827</sup>. والذي يبدو أن الصلح الذي يتم بين المصلحة والممول يعتبر عقداً، وهذا ما اتجهت إليه محكمة النقض المصرية، ومن قبلها القضاء الفرنسي<sup>828</sup>. فهل في ظل هذا الحكم يجوز الاتفاق على زيادة مقدار الضريبة أو نقصها؟

يسلم بعض الكتاب بجواز الصلح خصوصاً في الأحوال التي يقرر القانون فيها، ذلك صراحة أو ضمناً. ويستند أولئك الشراح إلى أن مثل هذا الاتفاق لا يمس النظام العام؛ كونه يعتبر تلاقي وجهتي نظر المصلحة والممول حول تقدير قيمة وعاء الضريبة، مما يشابه ذلك من المسائل المتعلقة بالوقائع<sup>829</sup>.

ومن المعلوم أن الصلح المتعلق بالربط الضريبي لا يثبت إلا بالكتابة، فلا يجوز إثباته بالبينة الشخصية،<sup>830</sup> وقد نصت المادة 55 ق م بأن: "لا يثبت الصلح إلا بالكتابة أو بحضور رسمي"، بما مؤداه أن الكتابة لازمة لإثبات عقد الصلح، ولكنها ليست شرطاً لانعقاده، وعموماً، فإن عبء إثبات قيام اتفاق بين المصلحة والممول يقع على عاتق الطرف الذي يتمسك بوجود ذلك الاتفاق....<sup>831</sup>، وقد يحدث أن تتمسك الإدارة أو الممول بجزء من الصلح دون باقي الأجزاء الأخرى، فما الحكم في ذلك؟ تنص المادة 1،556 ق م على أن: الصلح لا يتجزأ فبطلان جزء منه يقتضي بطلان العقد كله. وعملاً بحكم هذا النص، لا يجوز تجزئة ذاك الصلح المبرم بين المصلحة والممول من أحدهما، ولكن تحول التجزئة طبقاً لإرادة الطرفين<sup>832</sup>. أيضاً تنور مشكلة جواز الطعن في الصلح بعد إتمامه، كأن يحدث نزاع بين الطرفين حول تفسير بعض بنود الصلح كالمدة التي يجب أن يسري في شأنها الصلح مثلاً، فهل يجوز الطعن في الصلح بعد تمامه؟

<sup>827</sup> خلاف، حسين. المرجع السابق. ص 227.

<sup>828</sup> الصلاحي، فرج محمد المرجع السابق. ص 205.

<sup>829</sup> خلاف، حسين. المرجع السابق. ص 226.

<sup>830</sup> الشاوي، خالد. المرجع السابق. ص 298.

<sup>831</sup> الصلاحي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 206.

<sup>832</sup> لمزيد من المعلومات المرجع السابق. ص 208.

من المتفق عليه في مجال القانون المدني أن الصلح الذي يبرمه الخصوم، أمام القاضي لا يعد حكماً، وبالتالي لا يجوز الطعن فيه بطرق الطعن المقررة للأحكام، وإن كان يجوز رفع دعوى أصلية بطلب بطلان الصلح، أو الادعاء بتزويره. وبطبيعة الحال ترفع هذه الدعوى إلى محكمة الدرجة الأولى المختصة أصلاً بالنزاع بين الطرفين عملاً بالقواعد العامة. وقياساً على ذلك فإن أي خلاف يثور بين المصلحة والممول حول الصلح الذي أبرم بينهما، تختص بالنظر فيه بداية اللجنة الابتدائية للمنازعات الضريبية<sup>833</sup>، وذلك إعمالاً لحكم المادة 7 ق ض والتي تنص على: "تختص اللجنة الابتدائية بالفصل في جميع أوجه الخلاف الذي يقع بين الممول والمصلحة".

سابعاً- عملية المداولة في التظلم:

بعد الانتهاء من الإجراءات السابقة التي اتخذتها اللجنة، تباشر اللجنة عملية المداولة التي يبنى عليها اتخاذ القرار. على أن يكون بأغلبية الآراء<sup>834</sup>، وحيث إن الجلسات التي تخوضها اللجنة تمتاز بالسرية<sup>835</sup>، لا سيما المداولة؛ فإن أعضاء اللجنة الذين حضروا المرافعة وحدهم يجوز لهم دخول المداولة. أما عن تحديد الطبيعة القانونية لقرارات لجان المنازعات الضريبية، ومعرفة هل تلتزم هذه اللجان بتسيب قراراتها؟ وماذا يترتب على عدم تسيبها؟ هذا ما سيرطحه البند القادم من إجابات:

ثامناً- طبيعة قراراتها:

الحقيقة أن تحديد طبيعة القرارات الإدارية الصادرة عن لجان التظلمات الضريبية، يرتبط بتحديد طبيعة هذه اللجان. وقد كانت مشكلة تحديد طبيعة هذه القرارات محل جدل في الفقه والقضاء الإداري، والخلاف الذي نشأ في ذلك بين الأخذ بالمعيار الشكلي أو المعيار الموضوعي، على أن المشرع الليبي، قد حسم هذه المشكلة، أخذاً بالمعيار الشكلي<sup>836</sup>. فقد اعتبرت قرارات اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي قرارات إدارية قابلة للطعن أمام القضاء الإداري، وهو ما نصت عليه المادة 5 من ق ض ال وقد عبر المشرع الليبي

<sup>833</sup> المرجع السابق. ص 209.

<sup>834</sup> المادة 9 من القانون المذكور.

<sup>835</sup> المادة 9 من القانون الليبي المعمول به.

<sup>836</sup> مسكوني، صبيح بشير. المرجع السابق. ص 440.

عن ذلك بقوله: " فيما عدا القرارات الصادرة عن هيئات التوفيق والتحكيم في منازعات العمل تفصل دائرة القضاء الإداري في الطعون التي ترفع عن القرارات النهائية الصادرة عن جهات إدارية ذات اختصاص قضائي، متى كان الطعن عدم الاختصاص أو وجود عيب في الشكل، مخالفة القوانين أو اللوائح، الخطأ في تطبيقها أو تأويلها أو إساءة استعمال السلطة"<sup>837</sup>. وقد اطرقت بعض أحكام القضاء على لفظ الأحكام على تلك القرارات، حيث قالت المحكمة العليا الليبية في هذا الشأن: " أن لجان الطعون الضريبية 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 إلا أنها في واقع الأمر تعتبر أحكاماً، إذ أن موضوعها وهو في جوهره فصل في خصومة قضائية لا يختلف عن موضوع الأحكام، ولذا فإنه لا يصح الطعن فيها في مواجهة اللجان التي أصدرتها، وإنما في مواجهة الخصوم التي أصدرت لصالحهم"<sup>838</sup>.

وهذا ما سبق وأن أخذ به القضاء الماليزي، كذلك في هذا الشأن، فلم يعتبر قرارات لجان المنازعات الضريبية أحكاماً بالمعنى القانوني الصحيح، وإنما اعتبرها قرارات صادرة عن لجان إدارية أعطتها 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، وما تصدره اللجان من قرارات لا يعتبر أحكاماً بالمفهوم القانوني، إنما هو قرارات إدارية ذات طابع قضائي لتسوية المنازعات الضريبية.

تاسعاً - تسبب قرارات لجان المنازعات الضريبية وتوقيعها:

ألزمت المادة 9 ق ض ل لجان المنازعات الضريبية، بتسبب قراراتها، ولعل المحكمة التي دعت المشرع إلى اشتراط التسبب، وذكر الدافع الذي اتخذته اللجنة، وبنّت على أساسه القرار، هو إضفاء قدر معين من الحماية تطمئن بموجبها نفوس الخصوم للبواعث القانونية، والواقعية التي أسس عليها إصدار القرار، ولكي تستطيع دوائر القضاء الإداري بمحكمة الاستئناف، أو بالمحكمة العليا رقابة اللجنة بتطبيقها للقانون الضريبي

<sup>837</sup> الجريدة الرسمية الليبية. السنة التاسعة. العدد 59. ص 1235.

<sup>838</sup> حكم المحكمة العليا في الطعن الإداري رقم 11 لسنة 30 قضائية بتاريخ 27. 10. 1985. م م ع. السنة 24. العددان 1، 2. ص 9. ولعل السبب في ذلك كما أوضحه الصلابي في مؤلفه السابق. ص 538. إن المحكمة العليا لم تتمتع إطلاقاً لفظ الأحكام على قرارات لجان الطعون الضريبية بالمفهوم الحقيقي القانوني للكلمة، وإنما ذهبت إلى ما وراء ذلك، لكي لا يكون الطعن في تلك القرارات في مواجهة اللجان التي أصدرتها، وإنما في مواجهة الخصم الذي أصبح صدور القرار لصالحه.

على الدخل. ومن هنا يجب أن تكون الأسباب كافية وواضحة ومنسجمة مع نتيجة القرار<sup>839</sup>. وفي هذا الصدد أيضاً تقول المحكمة العليا الليبية في حكمها بتاريخ 6.6.1971م: " أن القرار الصادر من لجان التظلمات الضريبية، وهو قرار ذو صبغة قضائية، يجب أن يكون مسبباً"<sup>840</sup>، ويكفي أن يكون قرار اللجنة قائماً على سبب يقوى على رفعه.

أما فيما يتعلق بمدة توقيع القرار الصادر في موضوع النزاع فقد أوجب القانون الضريبي الليبي أن يكون التوقيع خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدوره، أما فيما يخص التوقيع على القرارات، فقد أوجبت المادة 9 من القانون المذكور، كما ألزم اللجنة بأن تصدر قراراتها موقعة من الرئيس، وأعضاء اللجنة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدورها، وطالما ألزم القانون اللجنة بذلك، أصبح توقيع كليهما وجوباً، علاوة على عدم تأخيره أكثر من ثلاثين يوماً، من يوم صدوره من ضمن الشكليات الجوهرية الواجب مراعاتها، يترتب على إغفاله بطلان قرار اللجنة بطلاناً مطلقاً لتعلقه بالنظام العام، وبالنسبة لإيداع القرار بأسبابه، فهناك من يرى وجوب ذلك لدى أمانة اللجنة خلال الثلاثين يوماً، واعتبره إجراءً جوهرياً - على الرغم من أن القانون المذكور لا يوجد فيه ما يدل على ما يؤيد هذه الرؤية - زاعماً أن الغاية منه هي عدم حدوث ضرر مححف بالخصوم جميعاً؛ لعدم معرفة أسبابه وأسانيده، وعدم تحديد مركزهم بعد صدوره، وترتيب مراكز قانونية جديدة لا تأتي إلا بتحريره وإيداعه كاملاً<sup>841</sup>، وبطبيعة العمل يثبت الإيداع على هامش القرار بتأشيرته من الأمين موضحاً تاريخ الإيداع مع توقيعه عليه، وذلك لكي يكون حجة إثبات بليعاد الإيداع، اللهم إلا إذا اتضح أنه مزور بطريقة ما، فيقع إثبات ذلك على من يدعيه والسبيل إلى ذلك هو الحصول على شهادة سلبية من أمانة اللجنة تدل على أن الأسباب لم تودع خلال الميعاد القانوني<sup>842</sup>. ومن المعتقد أن هذه الرؤية تبدو مقبولة؛ سيما أنها قد

<sup>839</sup> وفي هذا المعنى قضت المحكمة العليا منذ 1. 12. 1961، بأن: " إن المرسوم الولائي رقم 506 بتاريخ 26 مايو 1923 الذي فرض الضريبة على الإيرادات بولاية طرابلس، قد أوجب على لجان التحكيم الابتدائية والإستئنافية على السواء تسييب ما يصدر عنها من القرارات وحسب اللجنة الوفاء بذلك الالتزام. كما يصح قرارها في القانون. أن تقيمه على أسباب واضحة مستخلصة من ظروف الدعوى وملاساتها منتجة لما قضت به، فإذا كان القرار استئنافياً؛ فإنه يعتبر مسبباً إن أخذ بأسباب القرار المستأنف الذي أيده، طالما كانت هذه الأسباب كافية لحمله لاعتبارها هذه الحالة صادرة عن القرار النهائي... م م ع. القضاء الإداري. ج: 2. ص 133.

<sup>840</sup> طعن إداري رقم: 1 لسنة 18 القضائية. م م ع. السنة 2، العدد 1. ص 41.

<sup>841</sup> الصلابي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 545.

<sup>842</sup> المرجع السابق. ص 546. كانت المادة 11 من القانون الليبي الضريبي السابق رقم: 64 لسنة 1973م، تلزم اللجنة بأن تصدر

قراراتها موقعة من الرئيس والأمين تيمناً بالقانون الضريبي المصري، غير أنه بصدر القانون الحالي، يبدو أن المشرع التفت لأهمية توقيع

استندت على حكمين للمحكمة العليا الليبية<sup>843</sup>، علاوةً على أن المحكمة قد أقرت التزام لجان التظلمات الضريبية بمراجعة المبادئ العامة للتقاضي - كما سبق بيانه<sup>844</sup> - فكما هو معلوم أن المبادئ القانونية التي تقرها المحكمة العليا الليبية تعد ملزمة لجميع المحاكم والسلطات في الدولة تماماً، كما يقع هذا الالتزام عليها، فهذه المبادئ لا تستمد قوتها من التطبيق الفعلي بل تستمد من نص القانون<sup>845</sup>. وتبعاً لما تقدم، وعملاً بنص المادة 16 من قانون المرافعات التجارية والمدنية الليبي، يكون بدء حساب ميعاد الإيداع من تاريخ النطق بالقرار. بيد أن عدم إيداع القرار خلال الميعاد الذي عينه القانون ليس من النظام العام، فهو عيب يجعل القرار قابلاً للإبطال، ولكن دون أن يصل إلى حد الانعدام، الأمر الذي يجب معه على الخصم أن لا يسكت عن التمسك ببطلانه أمام جهة الطعن، وإلا فإنه لا يجوز له أن يدفع به لأول مرة أمام المحكمة العليا<sup>846</sup>.

عاشراً - كيفية إعلان الخصوم بقرار اللجنة: ألزمت المادة 10 ق ض ل أمين اللجنة القيام بإعلان قرار الفصل في النزاع الصالح من اللجنة إلى كل من الطرفين، وذلك خلال أسبوع على الأكثر من تاريخ التوقيع عليه<sup>847</sup>.

الحادي عشر - حجية قرارات اللجنة: لئن كانت القرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة بوصفها جهة إدارية لا بوصفها جهة قضائية، لا تحوز حجية الأمر المقضي فيه، فإن هناك جهات إدارية ذات طابع قضائي، تكون قراراتها حائزة لقوة الأمر المقضي، وذلك في حدود اختصاصها، وبما أن لجان الطعون الضريبية من ضمن هذه اللجان؛ فإن قراراتها تصبح حائزة لقوة الشيء المقضي، وهذه نتيجة طبيعية تستمدتها اللجان، مما حوله إياها المشرع الضريبي بولاية الفصل في الخلاف بين المصلحة والممول، والذي يعد من أولى اختصاصاتها، الأمر الذي مؤداه أن يمنع لجان الطعون الضريبية استرجاع النظر والفصل مجدداً في نزاع سبق حسمه بقرار، ولو كان القصد من رواء الرجوع إليه بسبب إضافة، أو تعديل بسيط للقرار، اللهم إلا إذا أدركت اللجنة أن هناك أخطاء

الأعضاء بدلاً من توقيع أمين اللجنة، فأصبحت قرارات اللجنة تستمد قوتها القانونية من توقيع الرئيس، والأعضاء، بعد أن كانت تستمدها من الرئيس والأمين فقط.

<sup>843</sup> الحكم الأول في الطعن الشرعي رقم 18/18 ق، بتاريخ 10 . 6 . 1972 م م ع . السنة 8 . العدد 4 . ص 31 . والحكم الثاني

في الطعن المدني رقم: 16 لسنة 18 قضائية، بتاريخ 9 . 4 . 1984 م م ع . السنة 21 . العدد 4 . ص 69 .

<sup>844</sup> الطعن الإداري رقم 1 لسنة 18 قضائية سبقت الإشارة إليه .

<sup>845</sup> المادة 31 من القانون رقم 6 لسنة 1982 م، بشأن إعادة تنظيم المحكمة العليا. الجريدة الرسمية. السنة 20 . العدد 2 . ص 761 .

<sup>846</sup> الصلاحي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 546 .

<sup>847</sup> المادة 9 من القانون المذكور.

حسابية، أو كتابية في قرارها سواء علمت به من تلقاء نفسها، أو بناء على طلب الخصوم، فيحق لها حينئذ تدارك الخطأ وتصحيحه، والحقيقة أن لجان الطعون، قد تبلغ سياستها لمعالجة الأخطاء إلى أبعد من رجوعها إلى قراراتها، إنما إلى تدارك ما قد يقع في قرار تقدير الضريبة من أخطاء، أي القرار الذي أصدرته مصلحة الضرائب<sup>848</sup>.

### الثاني عشر - الطعن في قرارات لجان المنازعات الضريبية:

أجاز القانون الليبي لكل من المصلحة والممول حق الطعن في قرارات اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية للمنازعات الضريبية، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلانها بالقرار<sup>849</sup>. مؤدى هذا أن هناك طريقاً آخر من طرق التظلم، فهو بنص قانون خاص، وسيأتي بيانه تفصيلاً فيما يلي:

الفرع الثاني: تظلم المصلحة واستئناف الممول من قرار اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية في القانون الليبي:

لا جدال في أن كل قرار يصدر من اللجنة الابتدائية بالفصل في موضوع التظلم؛ يترتب عليه إعلان كل من المصلحة والممول؛ فينتج عن هذا الإعلان فتح طريق جديد من طرق الطعن على قرارات اللجنة الأولى، ذلك أن القرار الصادر من اللجنة، ربما يكون ضد أحدهما، فيحق الطعن فيه، وبمعنى أكثر وضوحاً: يعد هذا الطريق " ذا درجتين، الأولى يبدأها الممول بتظلمه فقط، إذ لا يتصور أن تتظلم المصلحة من ربطها للضريبة، أما الدرجة الثانية الاستئنافية فهي مفتوحة للممول والمصلحة على حد سواء<sup>850</sup>. وعليه يحق تسمية الاعتراض الذي يقدمه الممول أمام اللجنة الاستئنافية من قرار اللجنة الابتدائية بالاستئناف، والاعتراض الذي ترفعه المصلحة أمام اللجنة الاستئنافية من قرار اللجنة الابتدائية بالتظلم. وبهذا يكون قد اتضح مصطلح كل من استئناف الممول، وتظلم المصلحة أمام اللجنة الاستئنافية<sup>851</sup>.

<sup>848</sup> الصلاحي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 557.

<sup>849</sup> المادة 11 ق 11.

<sup>850</sup> الشاوي، خالد. المرجع السابق. ص 290.

<sup>851</sup> ذكر الصلاحي في مؤلفه السابق. ص 315، أن: المشرع الضريبي عبر عن الاعتراض على قرار اللجنة الابتدائية بالطعن، ثم أطلق على اللجنة التي تفصل فيه (اللجنة الاستئنافية) وإن كان هذا الأمر ليس له أهمية في الواقع العملي، إلا أنه من الجانب القانوني له أهمية، فقد خلط المشرع بين الألفاظ المذكورة من جهة، وخلطه بين لفظي التظلم والاعتراض من جهة أخرى، جعل الشاوي يشير - في كتابه، المرجع

## البند الأول- نظام التظلم والاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية:

أولاً - السند القانوني: نصت المادة 11 ق ض على أن: " لكل من المصلحة والممول حق الطعن في قرار اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية... " يفهم من هذا أن المشرع الضريبي رخص لكليهما حق الطعن في ذلك القرار أمام اللجنة الثانية الاستئنافية.

ثانياً- طبيعته القانونية: إن طبيعة التظلم والاستئناف القانونية تكاد تكون هي ذات الطبيعة القانونية للتظلم أمام اللجنة الابتدائية<sup>852</sup>، فالحكمة التي جعلت المشرع الضريبي ينشئ لجاناً أعلى درجة (اللجان الاستئنافية)، يطرح موضوع النزاع المتعلق بتقدير دين الضريبة أمامها مجدداً، هي إيجاد جهة تراقب القرارات الصادرة من اللجان الابتدائية، بحيث تتمكن لجان الاستئناف من إصلاح، ومعالجة الأخطاء التي قد تقع من تلك اللجان، وفي ذلك ضماناً كافية تكفل للحصوم تحقيق قدر أكبر من العدالة، إذ إن طرح الموضوع، أو النزاع على مرحلتين يعطى المصلحة فرصة مثل التي منحت للممول، لإبداء وجهة نظرها حول التقدير الذي قامت به، وحول القرار الذي يخالف ذلك التقدير؛ فالمفترض في المصلحة في الدرجة الأولى، أمام اللجنة الابتدائية، أنها مجحفة في تقديرها للربط الضريبي، ذلك قبل صدور قرار الفصل في النزاع، فيقتصر دورها على مجرد الدفاع، والرد على التظلم المرفوع من الممول<sup>853</sup>. كما يمنح الممول الذي صدر ضده قرار اللجنة الابتدائية، فرصة ثانية للدفاع عن حقه. إضافة إلى ذلك فإن إيجاد طريق للطعن بالاستئناف يحقق الحكمة التي

السابق، ص 289 - إلى أن الخلط بين تلك المعاني، قد يستشف منه أن التظلم مفتوح أمام مصلحة الضرائب أيضاً. فاقترح الصلاحي حتى لا يكون هناك خلط بين الاعتراض على قرار اللجنة الابتدائية من جهة، والقرار الصادر عن اللجنة الاستئنافية أمام دائرة القضاء الإداري بمحكمة الاستئناف من جهة أخرى، أن يسمى الاعتراض الأول الاستئناف وأن يسمى الثاني الطعن. أما من جهتي فلا أحيد ألفاظ هذا ولا ذاك، لأنها قد تحدث إرباكاً، وعليه يكتب بما تم عرضه أعلاه، لما في ذلك من التفصيل والتدقيق في أوضاع الممول والمصلحة في كل مرحله، وكذلك قياساً على المعادلة المترتبة والتي قصدها المشرع للممول الذي له حق التظلم والاستئناف والطعن أمام دوائر القضاء الإداري وللمصلحة التي لها حق التقدير والتظلم والطعن أمام دوائر القضاء الإداري أيضاً.

<sup>852</sup> طالما أن القانون قد رسم طريقاً للطعن على قرارات المصلحة فمن أراد الاعتراض عليها، أو رفع دعوى عليها أمام القضاء بقصد إلغائها؛ فإن ذلك لا يجوز إلا بعد أن يسلك طريقاً للتظلم أمام تلك اللجان ... يستفاد من ذلك أن المشرع استخدم صيغة أمر ضمنية، ومن المعلوم أن صيغة الأمر تحمل في طياتها الوجوب.

<sup>853</sup> الصلاحي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 316. ومن الملاحظ أن الأستاذ الصلاحي، بالرغم من أنه اطلع علي كتاب الشاوي في مؤلفه نظرية الضريبة والتشريع الليبي، وحيث أشار إليه في مواضع مختلفة، إلا أنه وقع هو الآخر في ذات القصور الذي وقع فيه المشرع، فلم يلاحظ ما ذكره الشاوي، فاقصر حديثه في هذا الشأن على الممول دون المصلحة في الاستئناف، وكأن من له حق التظلم أو الاستئناف هو الممول فقط.

أرادها المشرع، وهي إنهاء النزاع، بطريق ميسر، وبأقل تكاليف، وجهد، ووقت، وبالتالي تخفيف العبء عن القضاء.

### ثالثاً - قرارات غير قابلة للاستئناف:

هناك قرارات تصدرها اللجنة الابتدائية، لا يجوز التظلم أو الاستئناف فيها أمام اللجنة الاستئنافية، كأن يصدر قرار بانتداب محبير، أو بإحالة التظلم إلى التحقيق، فهذه قرارات تمهيدية، لا يمكن الاعتراض عليها استقلالا، وإنما يمكن التظلم منها عند الطعن باستئناف القرار الذي صدر في النزاع، حتى ولو لم يفصل هذا القرار في الموضوع، كالقرار الذي يقضى بعدم قبول التظلم، أو بعدم اختصاص اللجنة بنظره، ولعل الحكمة في ذلك هي عدم تنشيت المنازعة بين اللجنتين، الأمر الذي يترتب عليه تأخير الفصل في النزاع. هذا، والجدير بالذكر في هذا الصدد، أن الدفع بعدم جواز الاعتراض المقدم من المصلحة، أو الممول متعلق بالنظام العام، وبالتالي يجوز إبدائه في أي وضع تكون فيه المنازعة، بل وتستطيع اللجنة الاستئنافية تقديره من تلقاء نفسها<sup>854</sup>.

### رابعاً - ميعاد الاستئناف وإجراءاته:

**1 - ميعاده:** حددت المادة 11 من القانون الضريبي المذكور، أن للمصلحة والممول المدة التي يجوز خلالها ممارسة حق الاعتراض في قرار اللجنة الابتدائية؛ إذ جعلتها خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلانها به، فطالما حُددت المدة التي يجوز خلالها الاستئناف، ينبغي احترامها، وإلا سقط الحق في رفع التظلم، أو الاستئناف، لأنه متعلق بالنظام العام، غير أن ما ينبغي قوله هو أن الاعتراض يمكن أن يكون مقبولاً بعد فوات المدة بسبب الوقف الإجمالي، كالقوة القاهرة مثلاً، أو الوقف الاختياري الذي سبق الحديث عنهما في ميعاد التظلم أمام اللجنة الابتدائية.

وفيما يتعلق بإضافة مواعيد المسافة، فقد رأت المحكمة العليا بعد أن كانت قد قضت بوجوب مراعاة مواعيد المسافة، والإضافة التي نص عليها قانون المرافعات في حساب رفع الدعوى الإدارية<sup>855</sup>. غير أنها بعد

<sup>854</sup> الصلابي، فوج محمد. المرجع السابق. ص 319.

<sup>855</sup> طعن إداري رقم 1 لسنة 3 قضائية، بتاريخ جلسة 8. 3. 1970 م. م ع. السنة 6. العدد 1، 2، 3. ص 64.

حوالي خمسة عشر سنة، غيرت رأيها، وقررت في حكم لها أن ميعاد رفع دعوى إلغاء القرارات الإدارية النهائية أمام القضاء، يعد ميعاداً ثابتاً أصلياً لا يمكن إضافة مواعيد المسافة إليه، واعتباره من النظام العام، حيث جاء في حكمها أن: " هذا الميعاد على ما جرى به قضاء المحكمة ميعاد ثابت لا يضاف إليه ميعاد المسافة، ويجب أن يحصل الطعن خلاله وإلا سقط الحق فيه"<sup>856</sup>. وفي حكم آخر تقول: " إن المشرع قد حدد موعداً لدعوى إلغاء القرارات الإدارية النهائية بمدة ستين يوماً، وفقاً لنص المادة الثامنة من القانون رقم 88 لسنة 1971م، في شأن القضاء الإداري وهذا الميعاد على ما جرى به قضاء هذه المحكمة ميعاد ثابت لا يضاف إليه ميعاد المسافة ويجب أن يحصل الطعن خلال وإلا سقط الحق فيه"<sup>857</sup>.

ويرى الصلابي صواب ما انتهت إليه المحكمة العليا في رأيها بعدم قابلية ميعاد الطعن بالإلغاء إلى التمديد، وسنده في ذلك<sup>858</sup> أن مواعيد الطعن التي أشارت إليها المحكمة، قد نظمها قضاة ل باعتبارها قانوناً خاصاً. ولم ينص على إضافة مواعيد المسافة إلى الميعاد الأصلي، فيرى انطباقه على ميعاد التظلم، والاستئناف الذي لم تنص عليه القوانين الضريبية الخاصة بجواز إضافة مواعيد المسافة، والذي يبدو هو الأخذ بما نص عليه في قانون المرافعات باعتباره مكملاً لإجراءات التقاضي أمام لجان التظلمات الضريبية، بأن المواعيد أمام اللجان الضريبية تكون قابلة للتمديد، طبقاً لقانون المرافعات<sup>859</sup>.

2- إجراءاته: تبدأ إجراءات الطعن بالاستئناف بتحضير صحيفة الاستئناف متضمنة البيانات التي تطلبها القانون منتهية بتحديد جلسة لفحصها من قبل رئيس اللجنة، ومن ثم يكون رفع الاستئناف بأن يودع المستأنف صحيفته لدى أمانة سر اللجنة الاستئنافية مقابل إيصال، وذلك بعد إعدادها من أصل وأربع صور مشتملة على البيانات الاعتيادية، كبيان اسم الخصم وصفته وموطنه، وتاريخ إعلانه بالقرار المطعون فيه، واللجنة مصدرة القرار والأسباب التي قام عليها الاستئناف وطلبات المستأنف<sup>860</sup>. وإذا كان الطاعن هو

<sup>856</sup> الطعن الإداري رقم 27 لسنة 30 بتاريخ جلسة 19. 5. 1985. م م ع. السنة 23. العدد 2، 1. ص 29.

<sup>857</sup> الطعن الإداري رقم: 100 لسنة 41 قضائية، بتاريخ 28. 9. 1997. غير منشور.

<sup>858</sup> الصلابي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 272.

<sup>859</sup> الطعن الإداري رقم: 2118 لسنة 31 قضائية، بتاريخ 22. 12. 1987م مجموعة السنة 33، مرجع سبق ذكره. ص 481.

<sup>860</sup> المادة 13 من القانون المعمول به

الممول<sup>861</sup>، فعليه أن يرفق بالصحيفة ما يفيد أداء رسم قدره 1 % من الضريبة التي قررتها اللجنة الابتدائية، بحيث لا يقل عن عشرين ديناراً، وتسري في شأن الطعن أمام اللجنة الاستئنافية، ورد الرسم، الأحكام والإجراءات المقررة بشأن التظلم أمام اللجنة الابتدائية<sup>862</sup>.

ويلاحظ أنه كان من الأفضل ألا يلتزم الممول في حالة التظلم، أوفى حالة الاستئناف، إلا بدفع الرسم بنسبة من الضريبة التي ينازع فيها وحدها دون الضريبة التي وافق عليها، أي بمعنى: أنه لو وافق على جزء من الضريبة المقررة من اللجنة الابتدائية ولم يخاصمها، فينبغي عدم إلزامه بدفع الرسوم عن ذلك الجزء من الضريبة التي لم يخاصم فيها. وحينما تسلم الصحيفة لأمين سر اللجنة يقوم بقيد الاستئناف في سجل خاص لأرقام متسلسلة حسب تواريخ تلقيها، كما يثبت في السجل أسماء الخصوم وسنة، أو سنوات الخلاف، وتاريخ أول جلسة وتاريخ صدور القرار المطعون فيه، وتاريخ إعلانه لذوي الشأن، ويقوم أيضاً بإعداد ملف للطعن به رقم مسلسل مقيد في السجل وأسماء الخصوم توضع فيه صحيفة الاستئناف<sup>863</sup>. وبعد كل هذا يعلن أمين اللجنة المستأنف ضده بصورة من الصحيفة، لإبداء رأيه في الطعن خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلانه بصورة من تلك الصحيفة<sup>864</sup>، فإذا كانت المصلحة هي المستأنفة كان لزاماً على الممول أن يرد على الاستئناف خلال خمسة عشر يوماً بمذكرة تتضمن أوجه دفاعه، وأن يرفق بها ما يرى تقديمه من مستندات، أما إذا كان

<sup>861</sup>أما إذا كانت المصلحة هي الطاعنة، فدفع الرسم لن يجدي نفعاً، لأن المصلحة جهة عامة والرسوم التي تؤخذ منها سترجع إلى الخزانة، فقد نصت المادة 52 من قانون الرسوم القضائية رقم 77 لسنة 1958م، على أنه: "لا تمتحق الرسوم على الدعاوى التي ترفعها الحكومة، فإذا حكم في الدعوى بإلزام الخصم بالمصاريف استحققت الرسوم الواجبة".  
<sup>862</sup>المادة 13، 2، 3 ق ض، ومن المؤسف أن يظهر بجلاء من المادة 13 قبل وبعد التعديل، أنها تحمل نصاً معيماً (أعرج)، فكما قال القاضي الصلابي عن القانون القديم: أنه نص مبتور وغير كاف، ولا يسعف في تحديد الرسم الواجب دفعه في بعض الحالات، بمعنى: أنه عاجل كيفية دفع الضريبة واجبة الدفع حينما تصدر اللجنة الابتدائية قرارها بتقدير مبلغ الضريبة الواجب أدؤه، ولكن هناك أحوال لا يتعلق فيها التظلم، أو القرار الصادر فيه بمقدار الضريبة مباشرة، وعلي سبيل المثال لا الحصر، كيف يمكن تحديد رسم الاستئناف إذ أراد الممول أن يطعن في القرار الصادر عن اللجنة الابتدائية بعدم قبول تظلمه شكلاً؟! أو إذا صدر قرار بعدم قبول التظلم الرفوع من إحدى الشركات؛ لأنه لم يكن مؤيداً بالدفاتر والحسابات تنفيذاً لحكم المادة 15 من القانون الحالي! أو أن النزاع تعلق بداية بخلاف بين الممول والمصلحة ليس على مقدار الضريبة بل على مسألة أخرى! انظر في مؤلفه السابق ص 333.

ومن ثم يفهم من ذلك أن اللجنة الابتدائية حينما تصدر قرارها، ولم تقرر الضريبة فيه، وأراد الممول استئناف قرارها أمام اللجنة الاستئنافية، فكيف يمكن معالجة تحديد الرسم من الضريبة غير المقررة من قبل اللجنة الابتدائية؟! وهذا يعد تقصيراً لما وضعه المشرع، الأمر الذي سيقلل من هيئته. والجدير بالذكر أن المشرع حتى بعد تعديله، واستبداله بالمادة المذكورة لم ينتبه إلى هذه النقطة على الرغم من أن بعضاً من الفقهاء، ومن بينهم القاضي الصلابي قد ناشده بوجود معالجته.

<sup>863</sup>التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم 17 الصادرة بشأن ضريبة الدخل.

<sup>864</sup>المادة 13، 1 ق ض.

الاستئناف مقدماً من الممول، كان واجباً على المصلحة أثناء ذات المدة أن ترد على التظلم، أو الاستئناف بمذكرة دفاعها تتضمن سنوات النزاع، وأسباب التعديلات التي أجرتها على إقرار الممول، وأسس تقديرها للضريبة، وعناصر الربط الأصلي، أو الإضافي بحسب الأحوال، وغير ذلك مما يتعلق بالاستئناف.

وبمجرد الرد على الاستئناف، أو انقضاء الميعاد المحدد لوروده، يعرض أمين سر اللجنة ملف الاستئناف على رئيس اللجنة لتحديد جلسة لنظره، ويخطر أمين سر اللجنة كل من المصلحة والممول بهذا الميعاد قبل حلوله بأسبوع على الأقل، وذلك على النموذج رقم 14 ضرائب. وفي هذا يرى القاضي الصلابي أنه يجب على أمين سر اللجنة أن يضم ملف التظلم لملف الاستئناف، وإذا لم يكن الملف الفردي للممول مضموماً لملف التظلم، فعلى أمين سر اللجنة ضمه أيضاً<sup>865</sup>.

#### البند الثاني - اللجان الاستئنافية للمنازعات الضريبية<sup>866</sup>:

أولاً. تشكيل اللجنة الاستئنافية: تتألف اللجنة الاستئنافية من رئيس وعضوين، على أن يرأسها رئيس المحكمة الابتدائية المدنية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة، وعضوية أحد موظفي الجهاز الرقابي المالي المختص، لا تقل درجته عن العاشرة، يرشحه أمين الإدارة العامة للجهاز الرقابي، ويكون العضو الثالث من ذوي الخبرة في الأمور التجارية أو الحسابية، ولم يبين القانون المذكور كيفية تعيينه، ولكن على ما يبدو عن طريق أمين المالية، ويصدر الأخير بدوره قرارات تحدد عدد اللجان الاستئنافية واختصاصها، ودائرة اختصاص كل لجنة، وتعيين مقرها وتشكيلها، وتحديد مكافآت لأعضائها، ومن الممكن أن يتضمن قرار التشكيل تعيين عدد من الأعضاء الاحتياطيين، يحلون محل الأعضاء الأصليين حينما يتخلفون عن الحضور<sup>867</sup>. ومن الملاحظ أن لجان التظلمات الابتدائية والاستئنافية على حد سواء قد أوجب القانون في تشكيلها نصاباً قانونياً محدداً، وعليه فإن هذا النص متعلق بالنظام العام لجمهورية هذا التشكيل، ومراعاته للصالح العام، وينبغي على مخالفته، أو إغفاله كلياً أو جزئياً بطلان تشكيل اللجنة، وبطلان قراراتها بطلاناً مطلقاً، وبالتالي فإن أي زيادة في عدد أعضاء اللجنة أو نقص فيه، يكون فيه إجحاف لضمانات الخصوم، حتى لو كان القصد من الزيادة تحقيق

<sup>865</sup> الصلابي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 330.

<sup>866</sup> يوجد مثل هذه اللجنة في القانون الضريبي السوري، وتسمى بلجنة إعادة النظر. انظر. العجلاني، عدنان. 1959. القضاء الإداري.

دمشق: مطابع دمشق. ص 155.

<sup>867</sup> المادة 12 ق ض.

أكبر قدر من الضمانات للمصلحة والممول؛ لأن الحماية والضمان قررها المشرع في تحديد النصاب القانوني لتشكيل هذه اللجان، فلا تتحقق بمخالفة النص القانوني، وإنما بتطبيقه كما حدده القانون. وهذا ما قضت به المحكمة العليا الليبية في أحد أحكامها المتعلق بصحة انعقاد لجان المنازعات الضريبية، حيث تقول: "إن انعقاد اللجنة الثانية من أربعة أعضاء فيه مخالفة للقواعد الإجرائية والشكلية المحددة لإصدار القرارات الإدارية في القوانين، وبذلك يكون القرار الصادر من لجنة مشكلة بهذا العدد المخالف للقانون معدوماً لأنه لا ولاية لمثلها بالفصل في النزاع"<sup>868</sup>.

ومما يؤسف له أن يكون تشكيل هذه اللجنة، هو الآخر محل نظر إذ لا يخلو من العيب، كما هو الحال بالنسبة إلى تشكيل اللجنة الابتدائية، فتطبيق ما قرره المادة 12 ق ض ل والتي تقضي أن رئيس المحكمة الابتدائية المدنية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة، هو الذي يرأس اللجنة الاستئنافية يصعب معه تحديد رئيس اللجنة الاستئنافية، إذ ما أعيد الطعن إلى اللجنة الأخيرة، بالفصل فيه مجدداً من هيئة أخرى، وفي هذا قضت الدائرة الإدارية بمحكمة استئناف بنغازي بإعادة الموضوع للفصل فيه مجدداً من قبل اللجنة الاستئنافية<sup>869</sup>، ومما لا يغيب عن الأذهان أن فصل اللجان الاستئنافية في الاستئناف قد يطول لخمس سنوات أو يزيد - كما هو معلوم - ربما بسبب كثرة التظلمات، أو الطعون المستأنفة أمامها، أو بسبب نقل رؤساء اللجان، أو تقاعدهم اختياريًا، الأمر الذي يترتب عليه تراكم الطعون الاستئنافية، وطبقاً للمادة 267 من قانون المرافعات المدنية والتجارية لا يجوز لرئيس اللجنة الاستئنافية أن ينظر في الطعن بالاستئناف، إذا سبق له النظر باعتباره رئيساً للجنة الابتدائية، وإلا كان عليه أن يتنحى عن نظر الطعن، كما يجوز لأي من الأطراف طلب رده. وفي هذه الحالة لا مناص من حل هذه المشكلة إلا بإناطة رئاسة اللجنة الاستئنافية لأحد قضاة المحكمة الابتدائية الذي لا تقل درجته عن رئيس المحكمة، على أن يتولى رئاسة اللجنة الابتدائية أحد قضاة المحكمة الابتدائية، الذي يجب ألا تزيد درجته عن درجة وكيل المحكمة، وبالتالي إذا ما وقع ما يمنع رئيس اللجنة الاستئنافية من النظر في الاستئناف، كان من المستطاع انتداب رئيس محكمة آخر ليحل محله؛ لأنه بطبيعة الحال يوجد بالمحكمة الابتدائية غالباً عدد كاف من الرؤساء من غير رئيس المحكمة<sup>870</sup>.

<sup>868</sup> الطعن الإداري رقم 8/16 قضائية بتاريخ 26. 12. 1964م، م م ع. السنة 1. العدد 4. ص 7.

<sup>869</sup> الدعوى الإدارية المقيد تحت رقم 443 لسنة 18 قضائية، بجلسة: 9. 1. 1991م.

<sup>870</sup> الصلابي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 507.

## ثانياً - اختصاص اللجنة الاستئنافية:

تختص اللجان الاستئنافية بالفصل في التظلم، أو الاستئناف ضد القرارات الصادرة من اللجنة الابتدائية التي ترفع أمامها من المصلحة، أو الممول، وربما منهما معاً، وبالتالي لا يصح رفع الاستئناف أمام لجنة أخرى، أو أمام المصلحة نفسها، ومن المعلوم أن القرارات التي تصدرها اللجنة الابتدائية تعتبر غير نهائية، وذلك خلال ميعاد الاستئناف، فلا تمتلك صفة النهائية، إلا بعد فوات الميعاد، وهذا ما أكدته المادة 13 الفقرة الأخيرة من القانون السالف الذكر، حيث أضفت صفة النهائية على قرارات اللجنة الاستئنافية فقط حتى خلال ميعاد الطعن. إذ إن قرارات اللجنة الابتدائية بعد فوات الميعاد تكون نهائية، وغير قابلة للطعن سواء أمام اللجنة الاستئنافية، أو أمام محكمة القضاء الإداري، فحكمها حكم القرارات الإدارية التي تكون غير قابلة للطعن بمضي الميعاد. وليس كما يرى بعض الكتاب بأن صفة النهائية لا تكون لقرار اللجنة الابتدائية حتى بعد فوات ميعاد الطعن القانوني، ويستند أولئك الكتاب إلى أنه لو عدت تلك القرارات نهائية، لأجيز الطعن فيها أمام دوائر القضاء الإداري<sup>871</sup>.

ومما يلاحظ على هؤلاء الفقهاء الفرحان أنهم لم يولوا اعتباراً لما وضعه المشرع الضريبي من قيد الطعن في هذا الطريق بطريق وميعاد محدد. ومن المعلوم أن اختصاص اللجنة محدد بما امتلكته من حق خوله لها نص المادتين 11، 12، حيث جاء في المادة 11 أنه: "لكل من المصلحة والممول حق الطعن في قرار اللجنة الابتدائية، أمام اللجنة الاستئنافية المشار إليها في المادة التالية، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلانها بالقرار"، ونصت المادة 12 التي تلت هذه المادة: "على أن يتولى الفصل في الطعون المقدمة في قرارات اللجنة الابتدائية لجنة استئنافية أو أكثر". ومادامت اللجنة الاستئنافية تختص بالنظر في التظلم، أو الاستئناف المرفوع من المتخاصمين عن قرار اللجنة الابتدائية، فإن اللجنة الاستئنافية تتمتع بذات السلطات، والاختصاصات التي امتلكتها اللجنة الابتدائية من حيث طلب أي أوراق، أو معلومات من المتخاصمين ترى اللجنة أهميتها، غير أن هذه اللجنة مقيدة بما تقيدت به اللجنة الابتدائية، بأن تصدر قرارها وفق طلبات

الممول، وفي حدود تقدير المصلحة. ولما كان نطاق المنازعة الضريبية في الاستئناف محددًا، فإنه ينتج عنه بعض الأمور من الممكن ذكرها وإيضاحها على النحو الآتي:

(أ) لا يحق للمستأنف إبداء وعرض طلبات جديدة لأول مرة أمام اللجنة الاستئنافية؛ لأن ولايتها بالاستئناف لا تتجاوز النظر، فيما إذا كان القرار صدر مطابقاً لأحكام القانون، أو بمخالفته، فهذه قاعدة تتعلق بالنظام العام، وقد سبق توضيح ما يترتب على قاعدة تتعلق بالنظام العام، اللهم إلا إذا عرض الطرفان أوجه دفاع ودفوع وأدلة إثبات جديدة، ليست كالتى عرضت على اللجنة الابتدائية بشرط عدم سقوط تقديمها، وبصيغة أوضح: إذا فوت المستأنف على نفسه فرصة حق أي دفع على الأوراق، أو المستندات، أو حتى المعلومات التي اعتمدت عليها المصلحة في إجراء الربط الضريبي أثناء تظلمه أمام اللجنة الابتدائية، فلا يحق له إبداءه في الاستئناف؛ لأن حقه فيه قد سقط<sup>872</sup>.

وبمناسبة الحديث عن أوجه الدفاع أو الدفوع، فلو طُرحت هذه الأوجه للجنة الابتدائية أثناء نظرها في التظلم؛ فإنها تعتبر مطروحة كذلك على اللجنة الاستئنافية، ولو لم يذكر المستأنف ذلك في صحيفة الاستئناف، وطالما كان ذلك في نطاق طلبات الاستئناف، ولم يتنازل المستأنف صراحة أو ضمناً عن الدفع أو الدفاع في صحيفة الاستئناف<sup>873</sup>.

(ب) لا يجوز إحلال شخص كخصم لأول مرة في الاستئناف؛ لأنه سيحرم من حق إبداء رأيه أمام اللجنة الابتدائية، ذلك أن قضاة بدورهم المختص والمنظم لإجراءات المنازعة الضريبية، حينما تطرح على القضاء، قد أجازت المادة 10 منه صراحة إدخال خصم آخر في الدعوى الإدارية، مما مؤداه عدلاً ومنطقاً، أنه يجوز للخصم الدخول بداية في المنازعة الضريبية، ضماناً له، ومصلاً لأولئك الخصوم.

(ج) إن حدود الاستئناف في الخصومة الضريبية لا يتحدد بكل الطلبات التي عرضت على اللجنة الابتدائية، إنما بما يعرض منها على اللجنة الاستئنافية، بصيغة أخرى أوضح: إن المستأنف إذا وافق على قرار اللجنة الأولى فلا يحق له الاستئناف؛ لأن فرصته في الطعن قد أتاحت له ولم يغتنمها، ويتمثل ذلك في رفع

<sup>872</sup> وهو ما قضت به المادة 231 من قانون المرافعات المدنية والتجارية، بأن: لاتقبل الطلبات الجديدة في الاستئناف، وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبولها.

<sup>873</sup> الصلاحي، فرج محمد. المرجع السابق. ص338.

الممول تظلمه ضد تقدير الضريبة على دخله خلال عدة سنوات ضريبية، ثم فصلت اللجنة الابتدائية في كل أوجه الخلاف، واستأنف الممول القرار الابتدائي، في بعض السنوات دون الأخرى فلا يجوز للجنة الاستئناف التطرق إلى السنوات الأخرى، والسبب راجع إلى أنه قد وافق على القرار الصادر في شأنها، وإلا كان عليه استئناف القرار الابتدائي الصادر بخصوصها أيضاً، فالمادة 299 من قانون المرافعات المدنية والتجارية، لا تجيز الطعن من الخصم الذي قبل الحكم، أو ممن قضي له بكل طلباته.

د) تكون لأدلة الإثبات التي طُرحت عند اللجنة الابتدائية ذات القوة أمام اللجنة الاستئنافية، اللهم إلا إذا لم تقتنع اللجنة الأخيرة جزءاً وبقيةً بالنتيجة التي أسفرت عنها الأدلة، ربما لقابلية الدليل للشك، أو عدم خلوه من التناقض والعموض، أو أنه غير مستساغ، ولهذا فإن اللجنة الاستئنافية تكون غير ملزمة بأخذ تلك النتيجة، مما يجيز القول إن اللجنة تستطيع أن تبني قرارها على دليل اطمأن إليه شعورها ووجدانها، إنما لا يقيدها في ذلك إلا إقرار الخصم<sup>874</sup>.

### ثالثاً - إجراءات اللجنة الاستئنافية عند النظر في الاستئناف:

في واقع الأمر لا تختلف إجراءات اللجنة الاستئنافية، عن الإجراءات التي راعتها، واتبعتها اللجنة الابتدائية عند النظر في النزاع الضريبي، فالأمر سيان فيما إذا كانت هذه الإجراءات متبعة بموجب نصوص القوانين واللوائح الضريبية، أو نصوص قانون المرافعات المدنية والتجارية. فالإجراءات التي اتخذتها اللجان الابتدائية، هي الإجراءات التي ستتخذها اللجان الاستئنافية ذاتها، وهي ما تعلق بالأحكام ومواعيد حضور

<sup>874</sup> وفي ذلك تُقرر المحكمة العليا الليبية: أن محكمة الموضوع دون رقابة عليها من محكمة النقض، سلطة وزن وتقدير الأدلة المطروحة في الدعوى، والأخذ بما ترى الأخذ به وطرح ما عدها، وهي ليست ملزمة بالرد على كل ما يثيره الخصوم ما دام ما استندت إليه في قضائها مستمداً من أصل ثابت بالأوراق باستخلاص سائغ وسليم، ومن شأنه أن يؤدي إلى النتيجة التي انتهت إليها في حكمها. الطعن الإداري رقم: 4 لسنة 26 قضائية، بتاريخ 9. 2. 1983م ع. السنة 20. العدد 1، 2. ص9. وأيضاً بنفس المعنى الطعن الإداري رقم: 32 لسنة 26 قضائية، بتاريخ 9. 3. 1983. بنفس المجلة. ص 29. كما تنص المادة 13 ق ض ل على أن: " تسري في شأن الطعن أمام اللجنة الاستئنافية ورد الرسم الأحكام والإجراءات المقررة بشأن الطعن أمام اللجنة الابتدائية"، كما قضت المادة 8 من نفس القانون بالتزام اللجنة بعد أن يحدد رئيسها ميعاداً لنظر الاستئناف، بإعلان كل من الممول والمصلحة قبل حلوله بأسبوع على الأقل، ويجوز ذلك على النموذج رقم 14 ضرائب، وعليه يمكن ملاحظة أن المشرع قد قصد من وراء هذه المدة بعد الإخطار تمكين وتحقيق الخصوم من الاستعداد لممارسة حق الدفاع، للقيام بالأعمال التحضيرية المتعلقة بالمستندات ونحوها، لكي لا يطالب المستأنف بتأجيل من شأنه أن يؤخر عملية الفصل في الاستئناف.

الخصوم أمام اللجنة، وانعقاد اللجنة في الزمان والمكان المحددين اللذين أعلن بهما الخصوم، وكذلك كيفية نظر اللجنة في الاستئناف، ومن يحق له تمثيل الممول والمصلحة أمام لجان الاستئناف، وأيضاً عدم علانية جلسات اللجان، ومدى التزام هذه اللجان بقواعد الإثبات المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية، وأخيراً عملية المداولة في الاستئناف. وخلاصة القول أن اللجان الابتدائية والاستئنافية قامت بدور لا يجحد في إحقاق الحق والعدالة، وحماية الحقوق، لاسيما حقوق الأفراد أمام مصلحة الضرائب، غير أن فاعلية هذه اللجان في تحقيق العدالة لا تزال ناقصة؛ بسبب تأخير الفصل في الاستئناف، على الرغم من طابع السرعة الممزوج بأعمالها، وهذا الاستعجال والتبسيط للإجراءات هو ما قصده المشرع، ولا يخفى عن الأذهان، أن هذه المسألة لها خطر بالغ مؤداه تشكيلك المجتمع في جدوى وفاعلية اللجان الضريبية؛ ولذلك فإن الغاية من هذه اللجان هي سرعة وعجلة الفصل في التظلم والاستئناف حرصاً على المصالح الخاصة والعامة. أضف إلى ذلك أن بطء هذه اللجان ليس بالجيد عن بطء القضاء، فبطء الأولى من الأخير. كما يتوجب على اللجنة أن تراعي قاعدة أن المتظلم أو الطاعن لا يضار بطعنه، فإذا كان الاستئناف مرفوعاً من الممول وحده، فحسب اللجنة الاستئنافية أن لا تضره باستئنافية، فإن لم تقبل الاستئناف، فعليها أن ترفضه، وهذا القول ينطبق على اللجنة الابتدائية. وهو ما أكدته المحكمة العليا الليبية في الطعن الإداري رقم 36 لسنة 39، وذلك بقولها: " إن مصلحة الضرائب لا يحق لها أن تستفيد مما قام به المطعون ضده من تظلم لقطع التقادم في مواجهتها ولأنه من المبادئ المسلم بها في القانون أن المتظلم لا يضار بتظلمه"<sup>875</sup>

#### رابعاً - قرارات لجنة الاستئناف:

تصدر اللجنة قرارها في الاستئناف وفقاً للقانون، وفي حدود الطلبات المستأنفة وحدود تقدير المصلحة بأغلبية آراء أعضائها<sup>876</sup>، فيتعين أن يوقع القرار من الرئيس ومن أعضاء اللجنة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدوره، ويجب أن يكون القرار مسبباً. كما يجب على أمين اللجنة أن يعلن القرار إلى كل من الطرفين المتنازعين<sup>877</sup>، غير أن المشرع لم يحدد المدة التي يتولى أمين سر اللجنة خلالها إبلاغ الخصوم بالقرار. ويلاحظ أنه " إذا ألغت اللجنة الاستئنافية القرار الابتدائي، أو عدلته عليها أن تفصل في رسوم التظلم، زيادة على

<sup>875</sup> م م ع. مرجع سبق ذكره. ص 29.

<sup>876</sup> المادة 9 ق ض.

<sup>877</sup> المادة السابقة.

وجوب فصلها في الاستئناف المطروح عليها<sup>878</sup>. كما يُبني على كل ذلك أنه يجب على المصلحة في حال إخطارها بالقرار تعديل ربط. الضريبية، بناء على ما قرره اللجنة، وأن تخطر الممول بهذا الربط، وأن تكلفه بسداد الضريبة علي أساسه فيتم تحريره على النموذج رقم 15 فعلى المصلحة إعادة ربطها، وتكليف الممول بسداد الباقي منها، بمعنى: أن تعديل الربط يكون حسبما انتهى إليه القرار الاستئنائي لا القرار الابتدائي، وعليه إن اتضح أن هناك زيادة على المبلغ المسدد ستطالب المصلحة الممول بدفع الزيادة، أما إذا ظهر أن القرار الاستئنائي قد قضى بإنقاص مبلغ الضريبة واجبة الدفع، فمن حق الممول مطالبة المصلحة باسترجاع تلك الزيادة. ومن الملاحظ أنه بمقتضى نص المادة 13 من القانون المذكور، يكون قرار اللجنة الاستئنافية في الموضوع، أيما كان مقدمه ثنائياً، فيصدر القرار ينتهي الخلاف الضريبي أمام اللجان الضريبية، فلا يحق لهذه اللجان النظر مجدداً للمات النزاع، اللهم إلا إذا كان بسبب خطأ مادي، أو تفسير لقرارها.

#### خامساً: الطعن في قرار اللجنة الإستئنافية:

منذ صدور قضاة ال أصبحت دوائر القضاء الإداري بمحاكم الاستئناف تختص بالنظر في الطعون التي ترفع عن القرارات الإدارية النهائية الصادرة من الجهات الإدارية لها اختصاص قضائي<sup>879</sup>. ولما كانت لجان المنازعات الضريبية تعد من تلك الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي. كما سبق بيانه. فإن دوائر القضاء الإداري بمحاكم الاستئناف هي المختصة دون غيرها، بالفصل في الطعون الضريبية، وذلك استناداً إلى صراحة حكم المادة 5 من القانون السابق. ولما تجدر الإشارة إليه أن سلطة القضاء الإداري، عند نظر دعوى الإلغاء بوجه عام، تقف عند حد إلغاء القرار الإداري غير المشروع في حال ثبت ذلك، أو رفض الدعوى إذا اتضح له مشروعية القرار، بمعنى أنه يتمتع على هذه الدوائر تعديل القرار غير المشروع أي المطعون فيه، أو استبداله بغيره، أو إصدار أمر للإدارة للقيام بعمل ما، فلا يجوز للقضاء الإداري أن يحل محل الإدارة في عملها. غير أن الحال يختلف تماماً في هذا الشأن عند نظر القضاء الإداري للطعون الضريبية، حيث إنه محول بكامل الصلاحية في إلغاء، أو تعديل، أو استبدال القرار الإداري، بما مؤداه أنه يمكن وصف هذا الاختصاص بالقضاء الكامل، وهذا ما أكدته المحكمة العليا الليبية في الطعن الإداري رقم: 44 لسنة 43 قضائية بتاريخ 21. 11. 1999م، بأنه: "... من حيث أنه من المقرر أن سلطة القضاء في الطعون الضريبية لا تقف عند حد الإلغاء،

<sup>878</sup> الصلابي، فوج محمد. المرجع السابق. ص 341.

<sup>879</sup> المادة 5 من القانون المذكور أعلاه.

إنما تتعدى إلى الفصل في الموضوع، وتحديد المبالغ التي يلتزم بها الممول، لما كان ذلك وكانت الجهة الطاعنة قد قصرت طلباتها أمام محكمة الموضوع على إلغاء قرار اللجنة الإستئنافية وبتأييد قرار اللجنة الابتدائية، مما يتعين معه الوقوف عند حد إلغاء قرار اللجنة الإستئنافية وتأييد قرار اللجنة الابتدائية<sup>880</sup>.

ومما يذكر أنه فيما يتعلق بتفسير قوانين الضرائب "يلتزم القضاء في تفسير قوانين الضرائب حرفية النص دون توسع<sup>881</sup>. والجدير أيضاً بالإشارة في هذا الصدد أنه لا يصح الطعن، فيما تصدره تلك اللجان من قرارات في مواجهتها، وإنما يرفع الطعن في مواجهة أولئك الذين صدرت لصالحهم (إدارة الضرائب والممول) وفي هذا الشأن تقول المحكمة العليا الليبية: "إن لجان الطعون الضريبية 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 في مواجهة اللجان التي أصدرتها، وإنما في مواجهة الخصوم التي صدرت لصالحهم"<sup>882</sup>.

### المطلب الثالث - مقارنة بين الصلح الضريبي، ولجان الطعن الضريبية<sup>883</sup>:

تختلف التشريعات الضريبية حول مسمى لجان الطعن الضريبي، ففي التشريع الضريبي الماليزي تسمى بلجان المفوضية الخاصة الضريبية، وفي التشريع الضريبي الليبي تسمى بلجان الطعون الابتدائية، والاستئنافية. وهذه أهم أوجه الشبه والخلاف بينها وبين لجان الصلح الضريبية على النحو التالي:

#### - أوجه الشبه:

- 1- تتفق لجان الطعن مع لجان الصلح في أن كلا منهما يهدف إلى سرعة حسم النزاع.
- 2- يلزم للجوء إلى كل منهما لتقديم التظلم إلى الجهة المختصة.

<sup>880</sup> حكم غير منشور. صورة ضوئية.

<sup>881</sup> الطعن الإداري رقم: 28 لسنة 16 قضائية، بتاريخ 3. 6. 1971م، م م ع. السنة 7. العدد 4. ص 48.

<sup>882</sup> الطعن الإداري 11 لسنة 30 القضائية، بتاريخ 27. 10. 1985، م م ع مرجع سبق ذكره، ص 9.

<sup>883</sup> أبوالوفا، عبد الباسط. 2001. فض منازعات الضرائب على الدخل بالطرق الإدارية. القاهرة. دار النهضة العربية. ص 120 وما

بعدها. والكازاغلي، محمد. المرجع السابق. ص 178. وعبد الرؤف، محمد أحمد 2006. المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن. رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس. كلية الحقوق. ص 654. دربال، عبد الباسط علي. 2010. دور لجان التحكيم والتوفيق في فض

المنازعات الضريبية وإمكانية تطبيقها في التشريع الضريبي الليبي. رسالة ماجستير مقدمة لجامعة المرقب الليبية. كلية القانون. ص 21.

3- إن قرارات كل منهما تصدر بأغلبية الأصوات ويجب أن تكون مكتوبة ومسببه.

- أوجه الخلاف:

1- من حيث التشكيل: فيما يتعلق بتشكيل لجان الصلح لا يشترط فيها شخص قانوني، في حين نجد أن تشكيل لجان الطعن يكون من عناصر إدارية، ويدخل عنصر قضائي في تشكيلها، ويكتفى بالعضو القانوني بدلاً عن القاضي في القانون الماليزي. كما يكون اتفاق الصلح مع مدير إدارة الضرائب الماليزي أو من يكلفه بذلك، وليس أمام لجنة المصالحة الضريبية.

2- من حيث إمكانية اللجوء إلى القضاء: يلزم ضرورة عرض النزاع أمام لجان الطعن قبل نظر النزاع أمام القضاء، أما المنازعات التي يجوز فيها الصلح فإن صاحب الشأن غير ملزم بالطعن فيها أمام لجان الصلح قبل عرضها على القضاء.

وبالنسبة لموقف بعض التشريعات الضريبية الأخرى من وقت الصلح الضريبي فهناك من يعتبره في أي وقت بشرط أن يتم قبل رفع الدعوى القضائية، كما هو الحال عند التشريع البلجيكي، وهناك بعض الدول تعد الصلح جائزاً إلى شروع المحكمة في مباشرة الدعوى كالقانون الإيطالي، وثمة تشريعات تسمح بالصلح إلى ما قبل صيرورة الحكم باتاً كالتشريع المصري، غير أن هناك تشريعات تميز إجراء الصلح أثناء نظر الدعوى، بل وبعد صدور حكم الفصل في القضية كالتشريع الضريبي الفرنسي<sup>884</sup>.

<sup>884</sup> أرحومة، موسى مسعود. التصالح في الجرائم الضريبية. المرجع السابق. ص 17.

### المبحث الثالث- التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية في القانون الماليزي.

طالما كانت الدولة مهتمة بإنجاز العدالة بغية وصول الحق إلى أصحابه بأيسر الطرق، ودون الاضطرار إلى دخول طريق القضاء، وما يقتضيه من مراحل تثقل الخصوم مادياً ومعنوياً، بما في ذلك الوقت الطويل والجهد الكبير، رغبت البلدان في الأخذ بزمام المبادرة بتبسيط وسهولة إجراءات حصول المتنازعين معها على الحقوق المطلوبة؛ وذلك ضماناً لسرعة حل المنازعات الضريبية، وحتى لا يتأخر دفع الضريبة، فتضار المصلحة العامة من جهة وحتى يكون الطريق سهلاً أمام الممول المعترض من جهة أخرى. وتنفيذاً لذلك أعد المشرعان الليبي الماليزي، كغيرهم من المشرعين في باقي البلدان، لجاناً إدارية ذات اختصاص قضائي تختص بجميع المنازعات التي تنشأ بين المصلحة والممول. ولأن تحليل وتقريب صورة آلية عمل اللجان في المنازعات الضريبية ضرورة ملحة<sup>885</sup>، سيتناول هذا المبحث التسوية الإدارية القانونية للمنازعات الضريبية في القانون الماليزي على النحو الآتي:

#### المطلب الأول- نظام التسويات الضريبية القانونية للدخل:

عالج المشرع الماليزي تسوية بعض المنازعات والمشاكل الضريبية بين ذوي الدخل كالأقارب، والشركاء من خلال النص عليها، وذلك في المادة 65 ITA. كما لم يغفل المشرع عن حكم التهرب من الضرائب بالنسبة لنظام التسويات، وقضى بأنه: ما لم يكن الفعل متعلقاً بالتهرب من التسويات الضريبية، فإنه يمكن للشخص تخفيض الأعباء الضريبية الواجبة عليه عن طريق تحويل الأصول المنتجة من دخله للآخرين الذين تقع عليهم مسؤولية ضريبية، بمعدل أقل، حسبما جاء في نص المادة 65. ومع ذلك، يعامل دخل المتبرع (المستفيد بموجب التسوية) كمعاملة المكلف بالتسوية، وبالتالي تفادي الحسارة بمنع ضياع الضرائب.

<sup>885</sup> كان تسليط الضوء على ضريبة الدخل دون غيرها من الضرائب متعمداً؛ لأنها ضريبة مباشرة تُفرض على وضع ثابت ومستمر نسبياً، يختص الممول ذاته يتحملها كمسؤولية ضريبية وكعبء اقتصادي يشعر بوطأها وثقلها المالي، أما ضريبة الإنتاج وضريبة الجمارك وضريبة الاستهلاك... تعد ضريبة غير مباشرة لعدم ثباتها نسبياً، وهي التي يدفعها شخص، ويتحملها شخص آخر، ولكن بدون أن يشعر بوطأها كضريبة؛ لأنها لا تؤخذ منه مباشرة، ولأنها تختلط بثمن السلعة أو الخدمة التي سيتفجع بها. رغم أن معيار الفرق بين الضرائب المباشرة، لا يمكن وصفه بالدقة العلمية. الشاوي، خالد. المرجع السابق ص 438، 440. ويلاحظ أن القانون الليبي لم يعرف ضريبة الدخل بشكل منظم إلا بصدر قانون ضرائب الدخل رقم 21 لسنة 1968م في تلك السنة. كما أن القانون الماليزي لم يعرف ضريبة الدخل بشكلها القانوني المنظم، إلا بصدر قانون 1967.

البند الأول- الأوضاع القانونية للتسوية<sup>886</sup> ، والمكلف بها طبقاً للمادة 65، 11-ITA:

تشمل التسوية عدة معان منها: التصرف، أو الأمانة، أو العهد، أو ترتيبات أو اتفاقات، أو تحويل الأصول المتعلقة بالدخل، أو الدخل برمته؛ لتلافي وقوع مشاكل ومنازعات من شأنها، ولكنها لا تتضمن: التسوية التي يري المدير العام للضرائب فيها اعتبارات معينة ولها قيمة كافية. وتعد التسوية الناتجة عن أمر صادر من المحكمة، أو أي اتفاق يبرمه صاحب العمل بأن يدفع لعامل، أو أرملة، أو أي قريب، أو من هو تحت كفالة العامل بعد وفاته، مثل التقاعد، أو المكافأة بمبلغ دفعة واحدة، تعد عادلة ومعقولة كما في رأي المدير العام. إن الشخص المكلف بالتسوية لأوضاع الدخل هو كل من يكلف بإجراءات التسوية لأوضاع الدخل، وقد تكون هذه التسوية لأموال الدخل بطريقة مباشرة، أو غير مباشرة؛ وتتمثل الصورة الأخيرة لغرض التسوية، في أن يتم الترتيب عليها مع أي شخص آخر بصورة متبادلة في شأن الدخل. والذي يبدو أن معنى التسوية القانونية للمشاكل العالقة بين ذوي الدخل ذات معنى فضفاض ومرن، وهو نظام فريد، ولا وجود له في نظيره القانون الليبي.

أولاً- وفيما يخص التسويات القانونية لسيطرة الشخص الواحد على الشركة، فهي كالاتي:

في السابقة القضائية لكورمان (مفتش الضرائب) ضد كولمان<sup>887</sup>، حيث كانت الحقائق تبين أن الشركة تشكلت من قبل دافع الضرائب وزوجته على حد سواء، بأسهم متساوية. وكان رأس المال £ 1000، والسهم جنيهاً إسترلينياً واحداً. وفيما بعد تمت زيادة رأس المال ليصبح £ 6000 مع وجود 25 من الأسهم التفضيلية £ 200 لكل منهما. وقد خصصت أسهم الأفضلية لبعض ذوي العلاقة بدافع الضرائب والزوجة، بما في ذلك اثنان من أطفالها، باعتبار £ 10 لكل منهما. وفي وقت لاحق، تم الإعلان عن توزيعات نقدية بنسبة 20 ٪ خالية من الضرائب، وحصل كل طفل من الاثنان على £ 40 لكل سهم تفضيلي. وأعقب على الفور إعلان توزيع أرباح عن طريق قرار ينص £ 40 للسهم التفضيلي الواحد. قام دافع الضريبة بأخذها من الدخل، فيما يتعلق بجوالي £ 80 والتي تم تخصيصها لتدفع للأطفال. مايمه في ظروف القضية أعلاه، أن مكتب الإيرادات للضرائب قام بادعاء مفاده: أن الصفقة والمعاملة التجارية برمتها لم تكن

<sup>886</sup> Section 444(I) of ICTA 1970 (UK) defines settlement as “ including any disposition, trust, covenant, agreements, arrangement or transfer of assets” UK case law is, therefore, relied on in the examination of the breadth of the definition of settlement. see Arjunan .ibid. p720.

<sup>887</sup> 22 TC 594. See Arjunan Subramania. 2004. Ibid. P721.

قائمة على حسن النية، بناءً على مضمون إطلاق لفظ "تسوية الدخل" تحت ظل تشريعات المملكة المتحدة. كما دافع مكتب الإيرادات بأن دافع الضرائب كان هو نفسه المكلف بالتسوية، حيث أنه قد قام بتقديم الأموال مباشرة لغرض التسوية. والحقيقة أن الشركة التي تم إنشاؤها كانت فقط وسيلة لتحقيق غاية مالية أخرى، تفتن لها مكتب الإيرادات الضريبية.

ثانياً - كيفية إدارة التسوية عن بعد:

وبالنسبة إلى كيفية إدارة التسوية عن بعد فتتمثل في السابقة القضائية لكروسلاندر (مفتش الضرائب) ضد هوكين<sup>888</sup>، وكان المكلف بالتسوية في منطقة نائية بعيدة جداً عن التعامل مع التسوية، لكنه مع ذلك يُعد في إطار تعريف المكلف بالتسوية؛ حيثُ دخل الممثل المعروف هوكين (دافع الضريبة) في اتفاق مع شركة روهامتون للإنتاج المحدودة، وهي الشركة التي أنشئت من قبله. كان رأس مال الشركة الاسمي 100 جنيه إسترليني، حفظت في البداية لدى موظف معين في مكتب محامي السيد هوكين، بموجب اتفاقات الخدمة، وكان السيد هوكين يحصل على 50 جنيه إسترليني في الأسبوع مع المصاريف المدفوعة عن الخدمات المقدمة له، في حين أن الشركة تلقت ما أطلق عليه دونوفان تسمية (راتب) يحسد عليه لعمله كفنان)، وكان الترتيب في الواقع للحد من فرض ضريبة إضافية على السيد هوكين. في وقت لاحق، تم نقل الأسهم إلى زوجة السيد هوكين والمحاسب. وأعقب هذا قيام والد السيد هوكين بتسوية من جانبه بقيمة 100 جنيه إسترليني (من ماله الخاص) لصالح أحفاده. وأنهى الاتفاق على تعيين السيدة هوكين والمحاسب أمناء للصندوق، وقاموا باستخدام 98 £ جنيه إسترليني، كأسهم اكتتاب في شركة روهامتون للإنتاج المحدودة. وأعلنت الشركة في وقت لاحق مبلغ 500 £ كأرباح معفاة من الضرائب إلى الأمناء الذين قاموا بها لصالح الأطفال. ولكن السيد هوكين ادعى خصم الضريبة من مصدر العائد نيابة عن الأطفال<sup>889</sup>.

<sup>888</sup> 39 TC 493. See Arjunan Subramania. 2004. Ibid. P722.

<sup>889</sup> Donovan LJ looking at the facts and come to an "irresistible inference" that the clerks who initially held the shares were nominees of Mr Hawkin. for more details see Arjunan .ibid. p722.

في ظل تلك الظروف من الحقائق المذكورة أعلاه، قامت محكمة الاستئناف بنقض قرار المحكمة العليا (التي أبدت قرار المفوضية العامة) والتي بدورها بينت أن عقد إنشاء الشركة و اتفاقات الخدمات وسند التسوية جميعها من ترتيب الشركة. كما أدلى دونوفان LJ بقوله: من الواضح أنه ليس من الضروري أن يشكل هذا الترتيب، بل يجب أن يكون هناك تفكير في البداية لدواعٍ أخرى. ولم تكن فكرة محامي دافع الضرائب أن يعتمد في هذه التسوية مبلغ 100 جنيه إسترليني من والد السيد هوكين في بداية إنشاء الشركة. وكلف السيد هوكين بتسوية المنازعات حيث إنه كان مديراً للشركة، ودخله في اتفاق الخدمة 50 جنيهاً إسترلينياً فقط في الأسبوع (أقل بكثير من القيمة التجارية)،

### ثالثاً- الترتيبات الثنائية لتسوية الدخل:

وفي شأن الترتيبات الثنائية لتسوية الدخل يتمثل هذا في السابقة القضائية لمفوضية IR ضد كلاركسون ويب<sup>890</sup>، إذ عُقدت اتفاقية بشرط أن يدفع اثنان من الإخوة لبعضهم البعض مبلغاً سنوياً في صندوق أمانة أنشئ؛ لأبناء كل منهما. على أن يستمر الدفع حتى حدوث واحد من الأحداث الأتية: عند انقضاء 7 سنوات من تاريخ العقد المبرم بينهما، أو في حالة وفاة أي من الأشقاء، أو في حالة وفاة الأبناء. وبعبارة أخرى أوضح، فإن الترتيبات المتبادلة كما في السابقة القضائية لمفوضية IR ضد كلاركسون ويب، لم تعف المكلفين بالتسوية من الموقع تحت طائلة المادة 65.

### رابعاً- تسوية الحسابات الضريبية للدخل، فيما يتعلق بتسوية الأقارب<sup>891</sup>:

نصت المادة 1.65 ITA أن يكون إجراء التسوية الضريبية من خلال كل حاصل من مصدر الدخل، أو الأصول التي قد تمثل مصدر الدخل، أو قد تصبح مستحقة الدفع، أو قابلة لذلك في فترة الأساس لسنة التقييم، لصالح أي قريب من أقرباء المكلف بالتسوية، بشرط أن يكون القريب المعني في بداية سنة التقييم غير متزوج، ولم يبلغ 21 سنة<sup>892</sup>.

### البند الثاني- أنواع تسوية الحسابات الضريبية للدخل<sup>893</sup>:

وبناءً على هذا المخطط كان من الممكن سحب الأموال بعيداً عن الأطفال. ومن ثم فإن جوهر المسألة لدى دونوفان كما في رأيه، إذا كان المالك المستفيد من الأسهم هو السيد هوكين، انتقل الملك في وقت لاحق، أو تمت الموافقة على النقل، أو تمت الموافقة على إصدار أسهم للأبناء عند التسوية، بحيث أصبحت على المساهمين فقط، كان ذلك في الواقع تأكيداً على أن الأسهم في الشركة ينبغي أن تمر من خلاله ثم إليهم. وعندما يتحقق أخيراً دخل ربحي من خدمات السيد هوكين سيتم توزيع جزء منه إلى الوصي، ومرة أخرى لا أرى أي صعوبة في اعتقاد أن نتيجة كل ذلك أساساً هو أنه قدم أموالاً بشكل غير مباشر لغرض هذه التسوية

<sup>890</sup> 17 TC 451. See Arjunan Subramania. 2004. Ibid. P723.

<sup>891</sup> من هم الأقارب؟ القريب هنا يعني الطفل ذي القرابة من المكلف بالتسوية (بما في ذلك من المكلف مباشرة أو ابن الزوج أو الأطفال تحت كفالتهم، أو الذي كان يعتمد كلياً أو جزئياً على نفقته الخاصة)، والطفل المتبنى من قبل المكلف، أو الزوج، أو الزوجة بالنسبة للمكلف بالتسوية وفقاً للقانون، وأي شخص له صلة بالمكلف بالتسوية كالزوجة، والحفيد، والأخ، والأخت، والعم، والعمة، وابن أخ، وابن الأخت، أو ابن عم المكلف بالتسوية. فليس ثمة شك في أن القرابة ذات نطاق واسع، لأغراض ضريبة الدخل.

<sup>892</sup> مثال ذلك: أن يكون معدل ضريبة الدخل لأحد الآباء هو 29٪، وقام هذا الأب بتحويل 10 منازل لابنه مقابل مبالغ أسمية قدرها 10000 RM ربحاً ماليزي لكل منزل، ودخل الإيجار الصافي للسنة المنتهية في 2001/12/31 لهذه المنازل الذي يبلغ 130 000 ربحاً ماليزي. علماً أن الابن غير متزوج، ويبلغ من العمر 10 سنوات بتاريخ 2001/01/01. فهنا فتعتبر إيرادات الإيجار من نصيب الأب وسوف تضاف إلى مجموع دخله، ولكن في حالة أخرى، إذا كان الابن يبلغ من العمر 21 سنة، بتاريخ 2001/01/01، وكانت التسوية لا رجعة فيها، ويتم تقييم الدخل كإيرادات تأجير من نصيب الابن. وأما إذا كانت التسوية رجعية، فالإيجار هو من نصيب والده لأغراض الضريبة على الدخل.

<sup>893</sup> for more details see Arjunan. ibid . p725: 728.

إن تسوية الحسابات الضريبية للدخل نوعان: وهما تسوية رجعية، وغير رجعية، كما يلي:

**أولاً- التسويات الرجعية لضريبة الدخل:** نصت عليها المادة 65، 2 ITA: حيث تكون التسوية رجعية من جانب أي شخص مع ما يترتب على المكلف بالتسوية، أو الزوجة، أو الزوج بالنسبة للمكلف بالتسوية، فيصبح مستحقاً للفائدة على الكامل، أو أي جزء من هذه الممتلكات التي تدخل في التسويات، فكل الدخل الذي ينشأ في إطار مثل هذه التسويات يعتبر ضمن دخل المكلف بالتسوي. ويخضع هذا الأمر لما تضمنته المادة 2، 65 إذ إنها لن تطبق إذا كان السبب الوحيد في عودة الممتلكات إلى المكلف بالتسوية هو وفاة المستفيد<sup>894</sup>.

**ثانياً- التسويات غير الرجعية (النهائية)، والتسوية الرجعية في المستقبل:**

قد تكون هناك بعض الوصايا، أو الأفعال المتعلقة بالتسوية التي تنص على أن التسوية يجب أن تكون نهائية، أو لا رجعة فيها حتى تاريخ معين، وبعد ذلك التاريخ تكون قابلة للإلغاء، أو رجعية حتى تاريخ معين، وبعد ذلك التاريخ المحدد تصبح نهائية. وفي مثل هذه الحالات تكون التسوية رجعية، طبقاً لمضمون المادة 65، 2 ITA فينظر للتسوية على أنها رجعية؛ لأن المادة 65، 2 (A) تستخدم عبارة "أي شخص لديه، أو قد يكون لديه سلطة، سواء على الفور أو في المستقبل"<sup>895</sup>.

<sup>894</sup> ومثال ذلك أن ينقل أحد الآباء ملكية منزله الذي تبلغ قيمته 40000 رنجت ماليزي لابنه المزوج، والذي يبلغ من العمر 29 عاماً. ودخل الإيجار هو 4000 رنجت ماليزي سنوياً. الوالد لديه السلطة لإلغاء التسوية لحسابات الدخل في أي وقت، بموجب الاتفاق، كما يعد هذا الدخل 4000 رنجت ماليزي ضمن نصيب الوالد وليس ابنه، ومع ذلك، لم تكن للأب سلطة إلغاء التسوية، فإن الدخل السنوي 4000 رنجت ماليزي، ويجب أن يكون من نصيب الابن لأغراض ضريبة الدخل، على الرغم من ذلك، فإنه يشترط في حالة موت الابن قبل والده أن المنزل بقيمته 40000 رنجت ماليزي ينبغي أن تعود ملكيته إلى الأب. مثال آخر للتوضيح: حول الوالد ملكية بعض الدخل العائد لابنته غير المزوجة، والبالغة من العمر 18 عاماً في بداية سنة التقييم المعينة. الوالد لديه السلطة لإلغاء التسوية. توزيع الأرباح الإجمالي عن السنة المنتهية بتاريخ 31/12/2001 هو 5000 رنجت ماليزي. فيعتبر عائد الدخل في هذه الحالة من نصيب دخل الأب لأغراض ضريبة الدخل. وأما إذا كان الأب لا سلطة له لإلغاء التسوية، فسوف يكون ذلك العائد للبت.

<sup>895</sup> مثال لتوضيح المسألة: نقل السيد عمر ملكية خمس منازل إلى السيد محمد بتاريخ 1/1/2001م، كوصي لكل من زيد الذي يبلغ من العمر 30 عاماً و عبيد الذي يبلغ من العمر 32 عاماً وهم أبناء السيد عمر، وتنص أمانة الوصية على أن أعمالها سارية المفعول رجعيًا حتى 31/12/2002م، وبعد ذلك التاريخ لا رجعة فيها.

10,000 في السنة المنتهية 31. 12. 2001م، فإن دخل المكلف بالتسوية

في السنة المنتهية 31. 12. 2002م فإن دخل المكلف بالتسوية هو 12,000.

إلى غاية السنة المنتهية 31. 12. 2004م. فإن دخله هو 15,000.

وبالنسبة للآثار الضريبية المترتبة فهي على النحو الآتي:

- إن المادة 65، 1 من قانون ضريبة الدخل ITA غير قابلة للتطبيق حين يبلغ الأبناء من العمر أكثر من 21 عاماً.

- سيتم اعتبار الدخل حتى تاريخ 31/12/2002 ضمن دخل السيد عمر المكلف بالتسوية، ويمكن رفع التقييم للسنوات ذات الصلة

البند الثالث - مدى سلطة إبطال التسوية: إن سلطة إلغاء التسوية بالنسبة إلى المكلف بالتسوية تكون ضمن الشروط المتفق عليها في التسوية. وبالتالي، فإن السلطة التي ليست ضمن شروط التسوية، يجب أن لا تفسر بأن التسوية رجعية. هذا هو بالضبط موضوع القضية (المتعلقة بالهبة) في سابقة IRC ضد وولفسون<sup>896</sup>. وفي هذه المسألة تقررت الأمور الآتية:

- رأس المال لشركة ليونارد غوردون للعقارات المحدودة هو £ 1000.
- يمتلك إسحق وولفسون 700 سهماً عادياً لكل £ 1.
- يمتلك تشارلز وولفسون (شقيق إسحق وولفسون) 100 سهم.
- يمتلك صامويل وليام وولفسون (شقيق آخر لإسحق وولفسون) 100 سهم.
- تم تخصيص 100 سهم المتبقية لصالح أمتاء التسوية المعروفين باسم سليمان وولفسون<sup>897</sup> مع العلم أن إسحاق وولفسون كان أحد الأمتاء.
- في مارس 1940، قام إسحاق وولفسون والإخوة بإجراءات عقد معاهدة نهائية (لا رجعة فيها)، حيث تعهد كل من المكلفين بالتسوية أن يدفع إلى الأمتاء في 1 أبريل من كل عام ولمدة 7 سنوات، ابتداءً من 1 أبريل عام 1940 مبلغاً سنوياً بعد خصم ضريبة الدخل، بحيث يكون المبلغ يعادل المبلغ المتضمن في الأرباح الصافية التي يتقاضاها كل من المكلفين بالتسوية خلال الأشهر 12 السابقة، والتي تنتهي في 1 أبريل من كل عام، بناءً على حصتهم في الشركة. وبناءً على خلفية المعلومات السابقة، تكون إيرادات التسوية رجعية بناءً على للأسباب الآتية:
- كان إسحق وولفسون (المدعى عليه) يتمتع بالسلطة لإنهاء التسوية، إما بنفسه، أو بموافقة من إخوته (بسبب مساهماتهم) لمنع الشركة من إعلان أرباح الأسهم خلال الفترة الكاملة لأعمال عقد المعاهدة.

بموجب المادة 65 (2).

إن الدخل بعد تاريخ 2002/12/31م لن يكون ضمن دخل السيد عمر المكلف بالتسوية.

<sup>896</sup> 31 TC 141 at p 161. See Arjunan Subramania. 2004. Ibid. P727.

<sup>897</sup> This settlement was made by the father of Isaac Wolfson.

• كان من الممكن لإسحاق وولفسون، بموافقة أحد أشقائه، وضع الشركة تحت التصفية.

من خلال ممارسة صلاحياته؛ فإن إسحق وولفسون يمكن أن يكون مسئولاً عن عرض المدفوعات السنوية المستحقة، بموجب أحكام الأعمال، وبالتالي كانت حجة مكتب الإيرادات تذهب إلى أن التسوية رجعية. وحجة الإيرادات لا تزال ذات صوت مسموع بقدر ما تشير إلى أنه نظراً للصلاحيات في قانون الشركات؛ فإنه يمكن للمدعى عليه الهروب من المدفوعات بموجب الأعمال. ومع ذلك، فشل في تقدير الإيرادات. والمادة 38 (1) (أ) من القانون المالي 1938 FA<sup>898</sup> تبين أن شروط التسوية يجب أن تشمل سلطة الإلغاء. وهذه النقطة هي بالضبط المطروحة في محكمة الاستئناف، كما ذكر سومرويل ذلك في تساؤلاته بشأن السلطة التي تمنح لشخص، أو جهة ما، نطاق علاقتها بالتسوية من حيث التحديد، أو الإلغاء أو خلاف ذلك. وعلى الرغم من أنه قد تم التأكيد على أن سلطة التصفية موجودة في ظل قانون الشركات ونظامها الأساسي، إلا أنه لا توجد مثل هذه السلطة حيث تمنح لنظام التسوية. وبالتالي فإن السلطة في قانون الشركات بشأن توزيعات أرباح الدخل لا تلغي، أو تقدر أو تحدد التسوية.

البند الرابع - قد تشكل الشركة جزءاً من نظام التسوية الضريبية:

في السابقة القضائية IRC ضد واردين، وهي شركة ليونارد غوردون للعقارات المحدودة، لم تكن السلطة جزءاً من التسوية، كما سبقت الإشارة إلى أن معنى تسوية تحت ITA واسع. ومع ذلك ففي هذه الحالة تم التفسير من قبل المحكمة بما يشمل الصفقة برمتها، أي تشكيل الشركة، دستور الشركة، المساهمة في الشركة، وأعمال بطلان التعاقد، إذ أخذت معاً في تعريف التسوية، ويمكن عندئذ القول أن سلطة حجب الأرباح، أو سلطة تصفية الشركة لأسباب المساهمة تمثل سلطة إلغاء التسوية. وحتى في مثل هذه الحالة، يجب أن يلاحظ أن السلطة من ضمن التسوية وليست خارجة عنها.

وفي السابقة القضائية لمفوضية الإيرادات الداخلية ضد باين<sup>899</sup>، قام السيد باين بإنشاء شركة بتاريخ 15 مارس عام 1937، وبرأس مال 100 جنيه إسترليني، امتلك من بينها 95 سهماً لنفسه. بإجراءات تعاقد مؤرخة في مارس 1938 متعهداً للشركة بدفع £ 72 في الأسبوع خلال حياته، أو حتى يتم فض الشركة.

في قضية السيد ويلفريد قرين، وصفت القضية بأنها محاولة متعمدة من جانب السيد باين أن يضع نفسه في

<sup>898</sup> The words used in section 28(1)(a) Finance Act 1938 (UK) are similar to section 65(2) of the ITA. . for more details see Arjunan. ibid . p729.

<sup>899</sup> 23 TC. 610. See Arjunan Subramania. 2004. Ibid. P728.

علاقة معينة مع الشركة كجزء من مخطط محدد ومعين<sup>900</sup>، وبعبارة أخرى، لم تكن التسوية في هذه الحالة مجرد إجراءات التعاقد، ولكنها شملت كافة الترتيبات، بما في ذلك الشركة التي تم إنشاؤها. وكانت سلطة تصفية الشركة في يد السيد باين، وبالتالي فهي في إطار التسوية، ولم يكن ضرورياً أن تكون السلطة ضمن أعمال العقد الذي لم يكن سوى عنصرٍ واحدٍ من الترتيبات ضمن مفهوم التسوية. تميزت قضية مفوضية الإيرادات الداخلية ضد باين عن قضية تشامبرلين ضد مفوضية الإيرادات الداخلية<sup>901</sup>. وكلتا الحالتين من قضيتي تشامبرلين وولفسون، لم يتم التأكيد على الحالة لا بالقبول، ولا بالرفض من قبل مجلس اللوردات<sup>902</sup>. فهل يكون القرار الصحيح في القضية من منظور تشامبرلين أم من منظور باين؟

في قضية تشامبرلين كانت الوقائع على النحو الآتي:

- في ديسمبر عام 1935، شكل المستأنف شركة استثمارية برأس مال غير محدود مقسمة إلى أسهم تفضيلية وأسهم عادية.
- تحويل أموال معينة من قبل المستأنف للشركة قاصداً بهذا إصدار أسهم تفضيلية لنفسه.
- الأسهم التفضيلية أعطت له صلاحيات واسعة للسيطرة على الشركة.
- في مارس 1956 بموجب عقد التحويل دفع المستأنف مبالغ من المال للمؤتمن كصندوق أمانة لزوجته، وأطفاله الرضع الأربعة.
- تم استثمار المبالغ المالية في شراء الأسهم العادية للشركة.
- في 3 ديسمبر 1936، تم تغيير هيكل رأس مال الشركة عن طريق قسمة الأسهم العادية إلى 5 فئات، تم تصنيفها إلى "أ" و "ب" و "ج" و "د" و "هـ" الأسهم العادية تحت عهدة الأمانة. وفي مارس 1956 عينت التسوية أسهم المجموعة "أ" أسهماً عادية.
- في 7 ديسمبر 1936 تحت أعمال التسوية وفي شروط مماثلة، دفع المستأنف للمؤتمن مبالغ مماثلة من الأموال لاستثمارها في شراء "ب" و "ج" و "د" و "هـ"، من الأسهم العادية للشركة، ليتم التعاقد عليها كأمانة لا رجعة فيها لكل من الأطفال الرضع، ويكون للأسهم العادية حق في الأرباح.

<sup>900</sup> Ibid, at p 626.

<sup>901</sup> 25 TC . 317. See Arjunan Subramania. 2004. Ibid. P728.

<sup>902</sup> See mac Andrew v Commissioners of Inland Revenue 25 TC 500 – a case similar to Wolfson was rejected of being a wrong decision and was not applied in Wolfson. See Arjunan Subramania. 2004. Ibid. P728.

- يحق للمستأنف بواسطة سيطرته على الشركة حجب توزيع الأرباح على الوصي.

على خلفية الحقائق المذكورة أعلاه، تم طرح بعض التساؤلات من بينها، التساؤل عما إذا كانت الشركة تعد مشتركة جنباً إلى جنب في الأعمال التي تشمل التسوية بالمعنى المقصود في المادة 38 (2) من قانون المالية لعام 1938<sup>903</sup>. وهما اعتقد اللورد ماكميلان: أن الشركة لم تكن جزءاً من أعمال التسوية، وقال: "إنني أوافق على أن التسوية والترتيب لها يجب أن يكون حيث تتوجه الفائدة من بعض هذه الممتلكات التي هي موضوع التسوية....، لكن في هذه الحالة؛ فإن موضوعات التسوية لم تشكل أياً من ممتلكات موظفي الشركة للاستثمار؛ وإنما قد استثمرت المبالغ الائتمانية في أسهم الشركة التي هي مسألة مختلفة تماماً". كان التسلسل المنطقي لهذه النتيجة أن سلطة إلغاء التسوية، يمكن إجراؤها فقط عند تصفية الشركة، والتوصل إلى تسوية لا رجعة فيها على النحو المذكور في أعمال التعاقد. ويمكن الآن التعرض للإجابة عن السؤال المطروح في البداية، وهو هل يعد قرار السيد باين صحيحاً؟ فمن المسلم به أنه هو القرار الصحيح، وخاصة أن أعمال التعاقد كانت بين دافع الضرائب والشركة التي تم إنشاؤها، في حين أنه في طرف تشامبرلين، كانت أعمال التعاقد بين دافع الضرائب المستأنف، والأمناء الذين عندهم، وليس مع الشركة التي أنشأها.

وتكمن أهمية التمييز في النتيجة التي مفادها: إن تصفية الشركة في قضية باين تعني عدم وجود تسوية، في حين أنه في قضية تشامبرلين، فإن تصفية الشركة لم تسفر عن عدم وجود الأفعال التي كانت تمثل موضوع التسوية. إذاً باين هو مثال عملي لاحتمال نظري للشركة التي تم إنشاؤها باعتبارها كياناً قانونياً وهي تقع ضمن تعريف التسوية، والجدير بالذكر أنه في مسألة تعريف التسوية يجب أن يؤخذ في الاعتبار الحذر كما أعرب عن ذلك السيد تاكر في السابقة القضائية لوفسون ضد مفوض الإيرادات الداخلية قائلاً: "أود أن أعرب عن رأبي بالتساؤل عما إذا كانت القدرة على منع دفع الأرباح ستصل إلى سلطة الإلغاء، أو تحديد تسوية خلاف، أو أي حكم متعلق بذلك، أو من شأنها أن تعمل فقط من أجل إعطاء قوة لتعليق التزام بموجب الحكم الذي سيظل باقياً في الوجود"<sup>904</sup>.

البند الخامس - وضع الدخل على الأصول المعتمدة من ممتلكات المكلف بالتسوية:

<sup>903</sup> The wording of this section is similar to the section 65 (2) of the ITA.

<sup>904</sup> 31 TC 141 at p 161. See Arjunan Subramania. 2004. Ibid. P728,729.

تقضي المادة 3,65 ITA : أن المكلف بالتسوية فيما يقوم من إجراءات للتوصل إلى تسوية، أو أي قريب من المكلف، أو بالنسبة إلى الشركة التي تخص المكلف، أو أياً من أقاربه، وكانت له السيطرة عليها للخدمة أغراضه الخاصة، فأى دخل مقترض، أو ناشئ من أي دخل متراكم، يقع تحت نطاق التسوية، يعد ضمن دخل المكلف بالتسوية.

وبناءً عليه يحق لأي شخص آخر غير المكلف بالتسوية، ومستفيد من الدخل وقام بدفع الضريبة عن الدخل، استرداد تلك الضريبة<sup>905</sup>.

وبالتالي فإن المكلف بالتسوية، ينبغي عليه أن ينظر بعين الاعتبار إلى الضرائب المترتبة على الاقتراض من الشركة المرتبطة بالتسوية التي قام بها المكلف بالتسوية، أو كان القيام بها من قبل الوصي.

#### البند السادس - حق المكلف بالتسوية باسترجاع الضريبة من الوصي:

قضت المادة 4,65 ITA: أن معاناة المكلف بالتسوية من عبء دفع الضريبة عن دخل تحت التسوية (تم اعتباره بأن يكون للمكلف بالتسوية) يمكنه من استرداد الضريبة المدفوعة من قبله من الأمانة على التسوية. وفي هذه الحالة على المدير العام للضرائب أن يقدم شهادة بمبلغ الضريبة المدفوعة، لتكون دليلاً قاطعاً على الحقائق التي تظهر فيها، بما لا يدع مجالاً للشك باسترجاع الضرائب المدفوعة.

<sup>905</sup> مثال لتوضيح الأمر: أن ينقل أب ملكية 10 منازل لأبنة البالغ ثلاثين عاماً. ونظام التسوية كان نهماياً (لا رجعة فيه). وكان دخل الإيجار للسنة المنتهية في 31.12.97 هو 30,000 رنجتاً ماليزياً. ثم استغل الأب مبلغ 30,000 رنجت ماليزي؛ لأغراضه الخاصة. فهنا يعتبر الدخل ضمن نصيب الأب، فإذا قام الابن بسداد الضريبة على المبلغ 30,000 رنجت ماليزي، فسوف يتم إعادة المبلغ له بحسب القانون الضريبي.

مثال آخر: السيد علي يمتلك السلطة على شركة أكس بي تي واي المحدودة. قام بتخصيص جميع أسهم الشركة إلى شقيقه بوصفه وصياً على أبنائه الاثنين، وكل منهما عمره فوق 21 سنة، وكان ذلك بدافع المحبة والمودة بينهم. وقام السيد علي باقتراض مبلغ 10,000 رنجت ماليزي، وبفائدة تجارية قدرها 8٪ للخدمة أغراضه الخاصة من الوصي، الذي تراكت لديه أرباح دخل من الشركة قدرها 30,000 رنجت ماليزي. وهنا يعد المبلغ ضمن دخل السيد علي. وفي الحقيقة فإن الأموال التي تم اقتراضها بسعر الفائدة التجارية الكاملة، ليست كافية للمضي قدماً في الافتراض القائل بأن المادة 65 (3) لا تنطبق. ويمكن تفسير عبارة "الاقتراض أو غيره" في المادة 65 (3) بما يعني الاقتراض مع أو بدون فائدة، إذا ماتم تقاضي الفائدة من عدمه، فيظل التأكيد في المثال أعلاه على اعتبار المبلغ، وهو 10,000 رنجت ماليزي ضمن دخل السيد علي.

See *Mc Crone v IR Commissioner* 44 TC 142, for an interesting point of commercial interest in respect of borrowing by the settlor from trustees of a settlement made by him. This case decided under section 451 ICTA 1970 (UK), however, should be used with caution in interpreting section 65(3) of the ITA since the 2 sections are different in wording and implications. See Arjunan. *ibid* . p730.

وذلك كأن نقل السيد محمد أصولاً مملوكة له مدرة للدخل لهيئة صندوق الأمانة، بمقتضى المادة 2،65، وعد تقدير الدخل 200,000 رنجت ماليزي عن السنة المنتهية في 2001/12/31م بالنسبة لهيئة الأمانة، وكانت الضريبة المدفوعة من قبل هيئة الأمانة عن سنة التقييم Y / A 2001 هي 56,000 رنجت ماليزي. فعلى السيد محمد دفع الضريبة على أساس 200,000 رنجت ماليزي، حسب معدلات نطاق مبلغ 56000 رنجت ماليزي المدفوع بواسطة هيئة الأمانة، والذي يمكن رده إلى الأمانة. وهكذا فإن السيد محمد، بحكم المادة 4،65، يمكنه القيام بالمطالبة بالضريبة المدفوعة من قبله فيما يتعلق بمبلغ 200,000 رنجت ماليزي من هيئة الأمانة.

البند السابع - نظام التسويات المتعلقة بالأمانة بموجب المادة 5،65 ITA :

أولاً - التسوية الناتجة عن أمانة (ائتمان - ودیعة) طبقاً المادة 5،65 (أ):

إذا عُد الدخل أو الأصول التي تمثل الدخل ضمن دخل المكلف بالتسوية في إطار نصوص المواد 1،65 و 3،65 ومن ثم في حالة التوصل إلى تسوية، فالشروط التي أنشأت بموجبها هذه الأمانة، تجعل الدخل لمصلحة المستفيدين، فيعد مقدار دخل المكلف بالتسوية الدخل القانوني للمستفيدين بالتسوية في معاملة بين جميع المستفيدين. ومع ذلك، فإن المادة 3،65 من قانون ضريبة الدخل ITA تنص على أنه يجوز للمدير العام عد المبلغ من نصيب المكلف بالتسوية المادة 5،65 (A) (B) <sup>906</sup>.

مثال ذلك أن ينقل السيد علي أصوله المدرة للدخل إلى هيئة أمانة (وطنية) لصالح ابنيه الاثنین البالغين من العمر على التوالي 30 و 31 عاماً، في سنة 1.1.2001. بعقد أمانة لا رجعة فيه من قبل السيد علي؛ بحيث أن كل ابن يمتلك حصة نصف في المائة من توزيع الدخل. للسنة المنتهية في 31.12.2001، وتوزيع الدخل يعادل 50000 رنجت ماليزي، وأما إجمالي الدخل فهو 100000 رنجت ماليزي. حيث لم يقترض السيد علي من الأمانة أي مبلغ من هيئة الأمانة لأغراضه الخاصة.

بناءً على الظروف المذكورة أعلاه، فإن التسوية لا تقع تحت طائلة أي حكم من أحكام المادة 1،65 مقرونة مع المادة 3،65. وبالتالي فإن الدخل من الناحية القانونية يعد دخلاً للأبناء، ولا يعد من نصيب

<sup>906</sup> Subject to section 65(6) of the ITA which provides that where section 65(5) applies, the statutory income from each source of the trust body shall be deemed to be income of the settler. see Arjunan. ibid .p731.

السيد علي.

ثانياً- الحالات التي لا يترتب فيها على التسوية أمانة المادة 5،65 (B):

إن نص المادة 5،65 (B) ينطبق على الحالات التي يترتب فيها على التسوية لا يترتب أمانة. ففي الحالات الأخرى غير المذكورة في المادة 5،65 (A) أعلاه، فإن الدخل المفترض للمكلف بالتسوية، يجب أن يضم ما كان من الدخل القانوني لذلك الشخص الآخر (لغير أغراض تطبيق هذه المادة)، حيث أن الشخص الآخر غير المقيم، يعد مقيماً، ويتم احتساب الدخل القانوني لذلك الشخص على هذا الافتراض. ولأغراض تطبيق المادة 3،65، فإن المدير العام للضرائب مع مراعاة كل الظروف، قد يقرر ما يمكن أن يعد دخلاً للمكلف بالتسوية. كذلك يمكن للمدير العام تقرير الجهة المفترض حصول هذا الدخل منها. ويتمثل هذا في أن ينقل السيد آدم ملكية منزله إلى بناته غير المتزوجات، وتتراوح أعمارهن بين 22 و 24 سنة على التوالي. وقيمة البيت تساوي 40000 رنجت ماليزي. لم يتم إنشاء عقد أمانة بينهم بلغ دخل إيجار السنة المنتهية في 31. 12. 2001م بلغ 5000 رنجت ماليزي، وعليه يحق لكل منهما 2500 رنجت ماليزي. مع العلم أن هناك نص في وثيقة النقل بأن التسوية رجعية. وهنا وبما أن التسوية رجعية، فإن المادة 2،65 ITA يمكن تطبيقها هنا. وكما يعد الدخل من بناته هو دخلاً من نصيب السيد آدم حسب تحديد المادة 5،65 (B)، وسوف يكون المبلغ 2500 رنجت ماليزي زائداً إلى 2500 رنجت ماليزي، حيث كانت مبالغ الدخل القانوني للبنات على التوالي. وبالرغم من تطبيق المادة 2،65 في هذه الحالة، فإن المادة 6،65 ITA لا تطبق حيث لم يتم إنشاء أي عقد أمانة ومن ثم لا توجد هيئة أمانة. حتى ولو كانت إحدى البنات غير مقيمة، سوف يحسب دخلها القانوني، لأغراض المادة 5،65 (B) كما لو أنها كانت من المقيمين.

ثالثاً- التسويات الرجعية ذات العلاقة بالأمانة:

تقضي المادة 2،65 ITA لأغراض تطبيق حالة التسوية الرجعية أنه عند التوصل إلى تسوية وفقاً للشروط المتفق عليها بما فيها إنشاء الأمانة، ويعد الدخل القانوني لهيئة الأمانة دخلاً للمكلف بالتسوية. ويتعين على المدير العام للضرائب الأخذ بعين الاعتبار جميع ظروف القضية التي تقرر جهة استمداد أصول الدخل.

رابعاً- أحكام عامة هامة:

في حالة وقوع أي نزاع يتعلق بمبلغ من الدخل المدفوع، أو من الدخل القانوني بموجب المادة 65 ITA، يتم اتخاذ القرار من قبل المدير العام، ولا يجوز استئناف ذلك القرار طبقاً للمادة 7،65 ITA.

والمادة 65 تنطبق على جميع حالات التسوية التي تمت قبل أو بعد البدء بنفاذ المادة 8،65 ITA. ما يعني صيرورة هذه المادة بأثر رجعي. بموجب المادة 65 ITA ، أيضاً فإن أي إشارة إلى ممتلكات، تضم في تسوية تتضمن إشارة إلى: ما تتألف منه تلك الممتلكات. أو ما تتألف منه أي ممتلكات أخرى تشمل الممتلكات التي تمثل الإيرادات المترتبة من تلك الممتلكات الأخرى طبقاً للمادة 10،65 ITA . لكن ماذا عن وجود شخصين أو أكثر من المكلفين بالتسوية المادة 9،65 ITA ؟

في حالة وجود اثنين أو أكثر من المكلفين بالتسوية، فيما يتعلق بأحكام التسوية للأوضاع الضريبية؛ فإن المادة 9،65 ITA(A) ، تطبق فيما يتعلق بكل من المكلفين بالتسوية، كما لو كان المكلف بالتسوية شخص واحد. أي إشارة إضافية إلى الممتلكات المتضمنة في التسوية تعلق بالممتلكات التي يساهم بها كل مكلف بالتسوية فقط، على سبيل المثال الممتلكات الناشئة من مكلف معين. الإشارة إلى الدخل أيضاً تتعلق فقط بكل دخل مصدره ممتلكات المكلف المعين بالتسوية. وفي حالة الاشتراك في الممتلكات، يجب تحديد جلسة خاصة لتحديدها، حسبما تقضي به المادة 9،65 (B) <sup>907</sup>.

<sup>907</sup> مثال ذلك أن يقوم الشقيقان محمد وعلي بالمساهمة في بعض الممتلكات هبة أمانة وطنية؛ لاستفادة كل من الأطفال زيد وعبيد اللذان يعدان تحت دون السن القانونية، وذلك بتاريخ 4/1/2001م. وكانت الممتلكات كالتالي: 12 منزلاً مساهمة بواسطة محمد، و12 فداناً من الأراضي المعدة لزراعة المطاط مساهمة من علي. بقيمة أجمع مملوكة بنسبة 50000 RM تراوح بين محمد وعلي. ولكل طفل (غير متزوج) حصة تعادل نصف سهم من الدخل المعد للتوزيع. وأبرم عقد الأمانة بصورة لا رجعة فيه. وبالنسبة للسنة المنتهية في 31. 12. 2001م فإن: صافي دخل الاستئجار المتعلق ب 12 منزلاً يعادل 10000 RM. الدخل من الأراضي المعدة لزراعة المطاط يعادل 20000 RM. وإجمالي الدخل من الأرباح هو 5000 RM. النتيجة الضريبية هي: أن تتم التسوية تحت أحكام المادة 65 (1) 17، على الرغم من أنها لا رجعة فيها؛ لأنهم أطفال، وهم غير متزوجين، ودون 21 عاماً. وسينظر إلى السيد محمد علي أنه المكلف بالتسوية فيما يتعلق بالمنزل الاثني عشر، ومبلغ 25000 RM بشأن أرباح الأسهم. وسوف ينظر إلى السيد علي أنه المكلف بالتسوية فيما يتعلق ب 10 فدان من الأراضي المعدة لزراعة المطاط، ومبلغ 25000 RM بشأن أرباح الأسهم. والدخل القانوني إن لم يكن لأغراض المادة 65 (1) للأطفال هو 17500 RM (1/2 (35000) وكما يعتبر مقدار الدخل القانوني الذي يعادل 35000 RM من نصيب المكلفين بالتسوية المادة 5،65 ITA (A).

ويكون تفصيل الدخل كالآتي:

الدخل من الإيجار	RM 10000
إجمالي الأرباح	RM 2500
دخل محمد يعتبر	RM 12500
الدخل من الأراضي المطاط	RM 20000
إجمالي الأرباح	RM 2500
دخل علي يعتبر	RM 22500

If a settlement is caught under section 65(2) then the beneficiaries 's statutory income is irrelevant and the statutory income of each source of the trust body will be deemed to be the settlor's income subject to the income assigned to each settlor from whose property contributed originated the income. see Arjunan Subramania. ibid .p734.

وفي النهاية هذا موجز بشأن التسويات بالنسبة إلى الأقارب وفقاً للمادة 1،65 للأقارب غير المتزوجين وتحت سن 21 سنة في بداية سنة التقييم للدخل للتسويات الرجعية المادة 2،65 وكانت التسوية رجعية فإن المكلف بالتسوية، أو الزوجة، أو الزوج سيصبح الشخص المستفيد، ويعد هذا الدخل ضمن دخل المكلف التي يستخدمها المكلف بالتسوية 3،65 إذا لم تكن التسوية تحت طائلة المادة 1،65 أو المادة 2،65، ولكن تم استخدام الدخل من التسوية من جانب المكلف بالتسوية، يعد الدخل من نصيب المكلف بالتسوية والأمانة طبقاً للمادة 5،65، حيث شروط التسوية تؤدي إلى أمانة، المادة 1،65 من خلال تطبيق المادة 3،65 للدخل القانوني للمستفيد (معاملة جمع المستفيدين كمقيمين) يعد من نصيب المكلف بالتسوية.

### المطلب الثاني - حق التظلم الضريبي الإداري في القانون المالي:

بعد استقلال سنغافورة من ماليزيا، والتي أصبحت سنغافورة الشعبية سنة 1965، أعد البرلمان الماليزي سنة 1967م، قانون ITA والذي أصبح بموجبه كل طرق وإجراءات التقييم للدخل، والتظلم منتظمة في كل مقاطعات ماليزيا، ونتيجة لهذا القانون تغير نظام الطعن ضد التقييم الضريبي وتسوية المنازعات الضريبية تغيراً جذرياً، بأن أصبح التظلم الولائي ذا أهمية بداية مع مدير إدارة الضرائب بدلاً من التظلم بداية أمام قلم لجنة الطعون الضريبية، ولو لم يُسو المنازاع المتظلم المنازعة مع المدير، يرسل المدير التظلم بواسطة (Form Q) لكي يُعرض النزاع على اللجنة المختصة للبت فيه<sup>908</sup>. وإذا لم يكن الممول سعيداً بإجراءات التقييم لدخله فمن حقه التظلم وأن يذكر الأسباب ولو كانت بسيطة ناجمة عن أخطاء مطبعية، أو أن يكون التقييم عملاً على معيار أو سلم غير مناسب، وأسباب أخرى، لكن إذا قال المدير أن أسباب المنازعة ليس لها أساس من الصحة، وأن جميع إجراءات الإدارة المتخذة سليمة، يجب على دافع الضريبة أن يعا النموذج ويرجعه إلى مدير الضرائب، على الرغم من أنه يجب أن يقدم إلى قلم اللجنة، وحكمة المشرع من ذلك هي إقحام مدير الضرائب، ووضعه في الصورة منذ البدء، والذي بدوره يبعثها إلى لجنة المنازعات<sup>909</sup>.

### البند الأول - التظلم الإداري الولائي أمام المدير العام للضرائب:

<sup>908</sup> SIM EWE EONG. 1981. AN INTRODUCTION TO TAX APPEALS IN MALASIA. WITH A FOREWORD BY TUN DR. MOHAMED SUFFIAN.KUALA LUMPUR: MALASIA LAW JOURNAL PTE. LTD. P 2. And see Jeyapalan Kasipillai.2010. Aguide to Malaysian taxation. Printed in malasia.p 57.

<sup>909</sup> SIM EWE EONG. ibid. P3.And Choong Kwai Fatt. 2010. Malaysia Taxation Principles and Practice. 16 edition. Info World Malaysia.p752. also see Choong Kwai Fatt..Appeal Procedures under Malaysia Self Assessment Regime. [2004] 6 CLJ. pp i-xi.

خول القانون في الوقت ذاته للممول مراجعة المدير العام للضرائب بموجب المادة 101 ITA حيث يكون دافع الضريبة قد مارس حقه في الاستئناف<sup>910</sup> أمام المفوضية الخاصة، ويتعين حينها على المدير العام في غضون 12 شهراً من تاريخ الاستئناف مراجعة التقييم قبل إحالة القضية إلى هيئة المفوضية الخاصة بالمنازعات، ويجوز للمدير العام لعرض المراجعة أن يطلب من دافع الضرائب الآتي<sup>911</sup>:

- تقدم تفاصيل المهمة في ما يتعلق بالتقييم طبقاً للمادة 1,101 (A).
  - تقدم المستندات والوثائق في ما يتعلق بالتقييم طبقاً للمادة 1,101 (B).
  - استدعاء أي شخص للإدلاء بشهادته في ما يتعلق بالتقييم وفقاً للمادة 1,101 (C).
  - استجواب أي شخص، وتحليفه على اليمين أو خلاف ذلك طبقاً للمادة 1,101 (D)
- وحكم المدة 12 شهراً للمراجعة يعد نافذاً اعتباراً من 2000/5/5. وحيث قد يحتاج المدير العام لأكثر من 12 شهراً، فعليه أن يلجأ إلى الوزير لطلب تمديد لا تزيد مدته عن 50 يوماً قبل انتهاء فترة الأثنى عشر شهراً. ويجوز للوزير منح تمديد لا يتجاوز فترة ستة أشهر<sup>912</sup>. تكون على النحو الآتي:

<sup>910</sup> See R v inspector of Taxes (1993) - STC- 122 .

911

Section 101. Review by Director General.

(1) On receipt of a notice of appeal under subsection 99(1), the Director General shall, within twelve months from the date of receipt of the notice of appeal, review the assessment against which the appeal is made and for that purpose may-

[Am. Act 600: s.9]

(a) require the appellant to furnish such particulars as the Director General may think necessary with respect to the income to which the assessment relate and any other matter relevant to the assessment in the Director General's opinion;

(b) require the appellant to produce all books or other documents in the appellant's custody or under the appellant's control relating to any source to which the assessment relates or any other matter relevant to the assessment in the Director General's opinion;

(c) summon any person who in the Director General's opinion is able to give evidence respecting the assessment to attend before the Director General; and (d) examine any person so attending on oath or otherwise.

(1A) Where the Director General requires a period longer than twelve months to carry out the review under subsection (1) , the Director General may apply to the Minister for an extension of that period not later than thirty days before the expiry of the twelve-month period. [Am. Act 600: s.9]

(1B) On receipt of an application under subsection (1A) , the Minister may grant such extension as he thinks proper and reasonable in the circumstances provided that such extension shall not exceed a period of six months from the date of expiry of the twelve-month period. [Am. Act 600: s.9]

(1C) The decision of the Minister under subsection (1B) shall be notified in writing to the Director General and shall be final. [Am. Act 600: s.9]

<sup>912</sup> Choong Kwai Fatt. 2010. Ibid. p576.

أولاً- الاتفاق المكتوب بموجب المادة 2،101<sup>913</sup>: بناءً على المراجعة في غضون فترة 12 شهراً، أو التمديد لها في الاستئناف، إذا كان دافع الضريبة، والمدير العام قد توصلوا إلى اتفاق مكتوب، يتم اتخاذ قرار إما بتأكيد التقييم، أو التخفيض، أو الزيادة، أو المعاملة وفقاً للاتفاق. والجدير بالذكر أن الاتفاق الذي يبنى على أساس الغلط في الوقائع الجوهرية لا يكون نهائياً؛ لأنه سيعالج فيما بعد.

ثانياً- الاتفاق الشفوي بموجب المادة 3،101<sup>914</sup>: بعد الاطلاع على الاستئناف ومراجعته، فإن دافع الضريبة، والمدير العام قد يتوصلان إلى اتفاق شفوي على مبلغ الدخل، والذي من خلاله سيحدد مبلغ الضريبة التي يجب أن تستوفي، ثم يقدم المدير العام إشعاراً خطياً لدافع الضرائب بشأن الاتفاق الشفوي عند استلام إشعار من هذا القبيل، وسيمنح دافع الضرائب مدة 21 يوماً للتوصل من الاتفاق الشفوي (إن أراد)، أو تأكيد الاتفاق الشفوي. وإذا لم يستجب دافع الضرائب للإخطار خلال 21 يوماً، يعد ذلك مجرد موافقة ضمنية بالمعنى المقصود في المادة 2،101.

ثالثاً- المقترح المكتوب بموجب المادة 4،101<sup>915</sup>: أحياناً بعد المراجعة، يجوز للمدير العام أن يقترح خطأً تقييم موضع النزاع، بالتخفيض، أو الزيادة، أو الإعفاء. فإذا كان دافع الضريبة لم يبين القبول أو الرفض بالنسبة لتلك المقترحات في غضون 30 يوماً من تقديمها له، تعد المقترحات مقبولة ضمناً، في مثل هذه الحالة، طبقاً للمعنى الوارد في المادة 2،101.

<sup>913</sup> (2) Where as the result of a review under subsection (1) the Director General and the appellant come to an agreement in writing either- (a) as to the amount of the chargeable income and the tax chargeable thereon or the amount of tax or additional tax; or (b) that there is no chargeable income or tax, the assessment against which the appeal is made shall be treated as having been confirmed, reduced, increased or discharged in accordance with the agreement.

<sup>914</sup> (3) Subject to subsection (5), where as the result of a review under subsection (1) the Director General and the appellant come to an oral agreement as to the matters mentioned in paragraph (2)(a) or (b) and the Director General serves a written confirmation of the agreement on the appellant then unless the appellant within a period of twenty-one days of being so served gives notice in writing to the Director General repudiating the agreement, the oral agreement as confirmed by the Director General shall be deemed to be an agreement in writing within the meaning of subsection (2) come to upon the expiration of that period between the Director General and the appellant.

<sup>915</sup> (4) Subject to subsection (5), where as the result of a review under subsection (1) the Director General makes to the appellant proposals in writing that the assessment should be confirmed, reduced, increased or discharged and the appellant neither accepts nor rejects the proposals, unless the appellant within a period of thirty days of being served with such proposals (or within such further period as the Director General on the appellant's application may allow) gives notice in writing to the Director General rejecting the proposals, the proposals shall be deemed to have been accepted and to be an agreement in writing within the meaning of subsection (2) come to upon the expiration of that period or further period, as the case may be, between the Director General and the appellant.

رابعاً- الاستئناف على ما يعتبر اتفاقاً بموجب المادة 5،101<sup>916</sup>: حينما يكون هناك ما يعد اتفاقاً محرراً؛ فإنه يجوز للمكلف بدفع الضريبة والاستئناف في غضون فترة 30 يوماً من إعلانه، الإستئناف بشأن ما يعد اتفاقاً أمام المفوضية الخاصة، لنقض ما تم اعتباره اتفاقاً، وقرار المفوضية الخاصة يكون نهائياً وناظراً في هذه الحالة.

خامساً- توجيه الاستئناف إلى المفوضية الخاصة المادة 102 ITA : هنالك ما يسمى في القانون الماليزي بتوجيه الاستئناف؛ إذ يرى المدير العام أنه في بعض الحالات لا يمكن التوصل إلى أي اتفاق مع الممول المنازع، حينها تحال القضية إلى هيئة المفوضية الخاصة بالتظلمات الضريبية، بواسطة الاستمارة الفورم (Q) وسوف يتم إعطاء دافع الضريبة بشأن هذا التوجيه طبقاً للمادة 1،102، ويجب على المدير العام في غضون 12 شهراً من الطعن، أن يسلم إلى كاتب المفوضية الخاصة نسخة من إشعار الاستئناف، وعنوان الخدمة، وطلب تعيين جلمة الاستئناف<sup>917</sup>. ومع ذلك الإشعار سيكون أيضاً التماس الاستئناف، وعنوان دافع الضريبة في إشعار الاستئناف هو عنوان الخدمة الضريبية طبقاً للمادة 1،102<sup>918</sup> ITA. إذأ باختصار، يمكن الوصول إلى اتفاق مع المدير بواسطة الأمور الآتية:

<sup>916</sup> (5) Where by the operation of subsection (3) or (4) there is deemed to be an agreement within the meaning of subsection (2) between the Director General and the appellant, one of the Special Commissioners on the application of the appellant made to the Special Commissioners within a period of thirty days after the agreement is deemed to be come to may, after giving the Director General an opportunity to make oral or written representations, set the agreement aside if he thinks it just and equitable to do so in the circumstances.

<sup>917</sup> See Clerks to the Special Commissioners is a Federal Officer. Paragraph 29(1), Schedule 5 of the 1TA empowers the Special Commissioners to order a taxpayer to pay costs to the Special Commissioners in cases of vexatious and frivolous appeals. In Re SMH (1955) FB XV(1). Ahmad Ibrahim, case of Revenue p 160, such an order was made. Briefly in that case a taxpayer was assessed RM 10,000 each for years of assessment 1951 and 1952. Taxpayer claimed that he was a broker during the Japanese occupation and from this profit he had cash in hand of RM16,000 or RM17,000 at 31.12.1946. No evidence was given to prove his claim. . see Arjunan. ibid. p762. And see Jeyapalan Kasipillai.2010. p58.

<sup>918</sup> section 102. Disposal of appeals.

(1) Subject to subsection (3), the Director General may send an appeal forward to the Special Commissioners at any time within the twelve-month period from the date of receipt of the notice of appeal or, if an extension under section 101(1B) has been granted, within the extended period and if he is of the opinion that there is no reasonable prospect of coming to an agreement with the appellant in accordance with subsection 102 (2) respect of the appeal and if subsection 101(3) and (4) are not applicable; and, where he sends an appeal forward under this subsection, he shall give the appellant written notice that he has done so.

[Am. Act 600: s.10]

رابعاً- الاستئناف على ما يعتبر اتفاقاً بموجب المادة 5،101<sup>916</sup>: حينما يكون هناك ما يعد اتفاقاً محرراً؛ فإنه يجوز للمكلف بدفع الضريبة والاستئناف في غضون فترة 30 يوماً من إعلانه، الإستئناف بشأن ما يعد اتفاقاً أمام المفوضية الخاصة، لنقض ما تم اعتباره اتفاقاً، وقرار المفوضية الخاصة يكون نهائياً ونافاً في هذه الحالة.

خامساً- توجيه الاستئناف إلى المفوضية الخاصة المادة 102 ITA : هنالك ما يسمى في القانون الماليزي بتوجيه الاستئناف؛ إذ يرى المدير العام أنه في بعض الحالات لا يمكن التوصل إلى أي اتفاق مع الممول المنازع، حينها تحال القضية إلى هيئة المفوضية الخاصة بالتظلمات الضريبية، بواسطة الاستمارة الفورم (Q) وسوف يتم إخطار دافع الضريبة بشأن هذا التوجيه طبقاً للمادة 1،102، ويجب على المدير العام في غضون 12 شهراً من الطعن، أن يسلم إلى كاتب المفوضية الخاصة نسخة من إشعار الاستئناف، وعنوان الخدمة، وطلب تعيين جلسة الاستئناف<sup>917</sup>، ومع ذلك الإشعار سيكون أيضاً التماس الاستئناف، وعنوان دافع الضريبة في إشعار الاستئناف هو عنوان الخدمة الضريبية طبقاً للمادة 1،102<sup>918</sup> ITA. إذا باختصار، يمكن الوصول إلى اتفاق مع المدير بواسطة الأمور الآتية:

<sup>916</sup> (5) Where by the operation of subsection (3) or (4) there is deemed to be an agreement within the meaning of subsection (2) between the Director General and the appellant, one of the Special Commissioners on the application of the appellant made to the Special Commissioners within a period of thirty days after the agreement is deemed to be come to may, after giving the Director General an opportunity to make oral or written representations, set the agreement aside if he thinks it just and equitable to do so in the circumstances.

<sup>917</sup> See Clerks to the Special Commissioners is a Federal Officer. Paragraph 29(1), Schedule 5 of the ITA empowers the Special Commissioners to order a taxpayer to pay costs to the Special Commissioners in cases of vexatious and frivolous appeals. In Re SMH (1955) FB XV(1). Ahmad Ibrahim, case of Revenue p 160, such an order was made. Briefly in that case a taxpayer was assessed RM 10,000 each for years of assessment 1951 and 1952. Taxpayer claimed that he was a broker during the Japanese occupation and from this profit he had cash in hand of RM16,000 or RM17,000 at 31.12.1946. No evidence was given to prove his claim. . see Arjunan. ibid. p762. And see Jeyapalan Kasipillai.2010. p58.

<sup>918</sup> section 102. Disposal of appeals.

(1) Subject to subsection (3), the Director General may send an appeal forward to the Special Commissioners at any time within the twelve-month period from the date of receipt of the notice of appeal or, if an extension under section 101(1B) has been granted, within the extended period and if he is of the opinion that there is no reasonable prospect of coming to an agreement with the appellant in accordance with subsection 102 (2) respect of the appeal and if subsection 101(3) and (4) are not applicable; and, where he sends an appeal forward under this subsection, he shall give the appellant written notice that he has done so.

[Am. Act 600: s.10]

إجراء اتفاق مكتوب بين المدير أو من يمثله والطرف الآخر المتضرر على التقييم من حيث تأكيده  
بالزيادة أو النقصان أو رفضه.

إجراء اتفاق شفوي بين المدير والمتنازعين، وخلال 21 يوماً، لو لم يُكتب أو يحرر هذا الاتفاق سيُعد  
مكتوباً.

إذا رفض الممول المتنازع تلك العروض، له أن يراجع هذا الاتفاق اللجنة الخاصة بالتظلمات الضريبية  
خلال 30 يوماً من إخطاره. وفي بعض الأحيان يرى المدير زيادة قيمة التقييم الضريبي للدخل، فلا بد له  
أن يوضح السبب، وذلك كأن يذكر أموراً تجارية اتضحت للإدارة من شأنها زيادة قيمة التقييم، وعليه أن  
يبلغ بها الممول. ويذكر Sim Ewe أن عدداً لا بأس به من التظلمات الولائية أمام المدير تنتهي<sup>919</sup>  
والجدير بالذكر أنه تنشأ اعتراضات أولية من جهات أخرى، حيث ترغب أية جهة استشارية في الإداء  
باعترض فعليها تقدم إشعار أولي مكتوب في أقرب وقت ممكن إلى الجانب الآخر. والفشل في تقديم  
الإشعار قد يعني تنازلاً عن أي مخالفة. لكنه لا يشمل الحالات التي اتخذت فيها النتائج بالبطلان فيما لا  
يجوز في القانون إجراء التنازل عنه. والملاحظ في القانون الماليزي أن مدير إدارة الضرائب حينما يسوي  
النزاع من خلال التظلم المقدم من المتظلم؛ فإنه لا يمارس عملاً قضائياً، وإنما مجرد عمل إداري، ولا يجوز  
حجية قضائية بل قانونية إدارية، ولا يتميز بخصائص الأحكام القضائية، وعليه يجوز له سحبه ضمن مدة  
سحب القرارات، وطبقاً للقواعد العامة المقررة لسحب القرارات الإدارية وهي ستون يوماً من تاريخ  
صدوره، وهذا بعكس ما تصدره اللجان الضريبية في الطعون من حجية شبه قضائية لها قوة قضائية متى  
انتهى الميعاد ولم يطعن فيه من له مصلحة في الطعن.

**البند الثاني - التظلم الإداري أمام لجان المفوضية الخاصة بتسوية المنازعات الضريبية:**

بموجب المادة 99<sup>920</sup> ITA يحق لدفعي الضرائب المتظلمين بشأن التقييم التقدم باستئناف إلى أعضاء  
اللجنة الخاصة بالتظلمات في غضون 30 يوماً بعد تسلم إشعار التقييم للدخل. أما في حالة وجود تقييم

<sup>919</sup> SIM EWE EONG. ibid. P8.

<sup>920</sup>

Section 99 Right of appeal

..

(1) A person aggrieved by an assessment made in respect of him may appeal to the Special Commissioners against the assessment by giving to the Director General within thirty days after the service of the notice of assessment or, in the case of an appeal against an assessment made under

مسبق الصادر بموجب المادة 92 ITA ، لا بد من تقديم الطعن في غضون الأشهر الثلاثة الأولى من السنة التي تم فيها التقييم، وتعد الرسالة الخطية المرسلة في غضون 30 يوماً، فيما يخص المنازعة على إشعار التقييم، خطوة أولية صحيحة من الناحية العملية، ولكن يجب تفرغها في مثل هذه الحالة، أو تقديمها في استمارة تُسمى النموذج (Q) المعد لدفع الضرائب لاستكمال العائدات من مجلس الإيرادات الداخلية. فالحق في التظلم الممنوح بموجب القانون الضريبي هو حالة علاجية خاصة بمنازعات ضريبة الدخل، وإذا لم الممول يتبع خطوات التظلم خلال مدة معينة سيفقد حق التظلم. وفي هذا الأمر يقول جيل (Gill.F.J): إن التظلم في التقييمات الضريبية هو باب من أبواب العدالة المفتوح أمام لجنة المنازعات الضريبية، يحكم من خلاله على مدير الضرائب إن تصرف عشوائياً، أو بشكل غير قانوني، وإذا لم يحصل المتظلم على حقه، جاز له أن يطرق باب المحكمة العليا للشكوى<sup>921</sup>. وحيثما تم إصدار التقييم لوكيل عن شخص آخر، فسوف يعامل كل من الوكيل والشخص الآخر، كالأشخاص الذين يتوجب على كل منهم التقييم، ويمكنهم الطعن في التقييم بالاستئناف طبقاً للمادة 2،99. ولكن مع مراعاة المادة (68) من قانون ضريبة الدخل فيلاحظ أن الوكيل بموجب المادة 1،68 لا يوجد لديه الحق في الاستئناف حسب المواد 2،99 و 68، 4، (A) ITA في حين أنه بموجب المادة 67، فإن التقييم عن الممثل فيما يتعلق بالاستئناف من قبل والذي وجهه الرئيس يجوز للممثل متابعتها - المادة 3،99<sup>922</sup>. ومن هنا كان لزاماً على المتظلم أن يرفع تظلمه قبل انتهاء الميعاد بوقت

section 92, within the first three months of the year of assessment following the year of assessment for which the assessment was made (or within such extended period as regards those days or months as may be allowed under section 100) a written notice of appeal in the prescribed form stating the grounds of appeal and containing such other particulars as may be required by that form. *Am. Act A1093:s.12.*  
 (2) Where an assessment has been made in respect of a person appointed under section 68 to be the agent of another person, the agent and that other person shall for the purposes of this section and the other provisions of this Act relating to appeals each be treated as the person in respect of whom the assessment was made and, if they both appeal against the assessment, their appeals shall if possible be dealt with together.  
 Provided that, in the case of a receiver deemed by subsection 68 (4) to have been appointed under subsection 68 (1) to be the agent of a court, this subsection shall not apply.  
 (3) Where in a case to which section 67 applies the principal has appealed against an assessment, the representative, whether or not he himself has appealed or is entitled to appeal against the assessment and without prejudice to any power conferred on him by subparagraph 14 (c) of Schedule 5, may represent and act generally on behalf of the principal for the purposes of the provisions of this Act relating to appeals ("the principal" and "the representative" here having the same meaning as in section 67).

<sup>921</sup>In Sun Man Tobacco Co.Ltd. v. Government of Malaysia (1973) 2 M.L.J 163 at 165. And see Choong Kwai Fatt. 2010. Ibid. P752.

<sup>922</sup> See Arjunan Subramania. Ibid. p760.

كاف؛ حتى يطمئن إلى أن تظلمه قد قدم في الميعاد القانوني. هذا فضلاً عن أن الاعتداد بالتظلمات المتلاحقة تكون العبرة فيها بالتظلم الأول، ولا قيمة لأية تظلمات لاحقة على التظلم الذي قدم لأول مرة، حتى تكون هناك جدية في المواعيد ومن هنا يتضح سبب تعلق ميعاد التظلم بالنظام العام. إذاً القاعدة العامة في القانون أنه إذا تكررت التظلمات المقدمة من شخص واحد ضد قرار واحد فلا يعتد إلا بالتظلم الأول، وتكون باقي التظلمات غير منتجة لأثرها تأسيساً على عد التظلم مبدأ من مبادئ القانون الإداري.

أما بخصوص موقف بعض التشريعات الضريبية المقارنة الأخرى من تحديد ميعاد قانوني للتظلم أمام اللجان الإدارية للمنازعات الضريبية؛ فقد اختلف موقفها، فمنها من حصرها بثلاثين يوماً تبدأ من تاريخ أخطار الممول بإشعار التقدير كما هو حال التشريع الضريبي اليمني، والأردني والسوداني والفلسطيني<sup>923</sup> والماليزي، وهناك تشريعات جعلت تلك المدة ستة يوماً تبدأ من تاريخ تسليم الممول، أو إعلانه مثلما هو الحال عند القانون الضريبي الأسترالي، والسعودي؛ ومنها من جعلها بين تلك المدتين وهي خمسة وأربعون يوماً كالقانون الليبي. ولعل سبب اختلاف هذه المدة بين مختلف تشريعات الدول هو محاولة التوفيق بين مصلحة الأشخاص في إطالة الميعاد ليتمكنهم من فرصة الطعن، وبين مصلحة إدارة الضرائب في قصر الميعاد تحقيقاً لاستقرار الأنشطة الاقتصادية، والأوضاع القانونية.

البند الثالث - إجراءات التظلم الضريبي عند التقييمات الذاتية والرسمية:

1. التقييم الرسمي: يجوز لأي شخص يتضرر من التقييم الحق في الاستئناف في غضون 30 يوماً بعد خدمة إشعار التقييم. ويقدم هذا الاستئناف لأعضاء اللجنة الخاصة، يقدم إشعار الاستئناف للمدير العام عن طريق نموذج يحتوي على أسباب الاستئناف مع المتطلبات الأخرى حسب النموذج المادة 99، 1، ITA
2. التقييم الذاتي: في حالة وجود الشركة يكون الوضع كالاتي:

أولاً- في حالة العائدات المنجزة عملاً بالمادة 77 (1A) يكون التقييم اعتباراً من اليوم الذي قدمت فيه العائدات - المادة 90 (1A) من قانون ضريبة الدخل.

ثانياً- الضريبة المفروضة على الدخل تكون على النحو المحدد في العائدات - المادة 90 (1A) من قانون ضريبة الدخل.

ثالثاً- تعد العائدات بمثابة إشعار التقييم - المادة 90 (IB) (A) من قانون ضريبة الدخل

رابعاً- تعد خدمة الإشعار تم تقديمها إلى الشركة نافذة في اليوم الذي يفترض أن المدير العام قام فيه بالتقييم - المادة 90 (IB) (B). ويجب أن يتم الطعن بموجب نظام التقييم الذاتي المطبق على الشركات في غضون 30 يوماً من الخدمة المفترضة والتي تعتبر من إشعار التقييم. فالواقع يعني أنه يجب إجراء الاستئناف خلال 30 يوماً من تاريخ تقديم العائدات<sup>924</sup>.

3- المنهج العملي لإجراءات التظلم: من الأفضل تقديم استئناف في كل حالة على انفراد، وذلك للحفاظ على جميع الخيارات مفتوحة. إذ لا يدري أحد الأخطاء التي قد تكون في العائدات أو وجهة نظر القانون التي ربما يتم اتخاذها خطأً.

أ- التظلم فيما يتعلق بالغلط أو الخطأ الضريبي: يجوز للشخص الذي دفع ضريبة الاستئناف في غضون 6 سنوات بعد نهاية سنة التقييم، والتي تم فيها تقييم أن يقدم طلباً كتابياً لإصلاح " بعض الأخطاء في ما يتعلق بالعائدات" المادة 131 ITA، وإذا رفض الطلب من قبل المدير العام، يمكن أن يحال إلى هيئة المفوضية الخاصة بالاستئناف - المادة 131، 5، ويكون مكان وتاريخ الاستماع أمام المفوضية الخاصة، بصفة عامة، التي تقوم بتحديد مكان وموعد جلسة الاستماع، وتعطى مدة 28 يوماً على الأقل كإشعار بالتاريخ المحدد لعقد جلسات الاستماع الفقرة 8، من الجدول 5 ITA.

ب- تعيين وكيل أو مستشار ضريبي: من المهم توكيل محام أو مستشار ضريبي بمجرد تقديم استمارة النموذج Q ويفضل القيام بهذا الإجراء لاتخاذ الرأي القانوني قبل الشروع في النظر في القضية. فتعيين المحامي أو المستشار الضريبي في وقت مبكر سيساهم في إعطاء الوقت الكافي لإجراء البحث القانوني؛ لأنه ربما تكون عملية النزاع طويلة ومملة.

ج- إعداد الأدلة الوثائقية (المستندات): عبء إثبات التقييم الخاطئ أو المفرط يقع على عاتق المستأنف طبقاً للفقرة 13، الجدول 5، ولهذا الغرض فإن الوثائق الآتية يجب أن يتم تقديمها: مجموعة الوثائق

المتفق عليها، ومجموعة وثائق المستأنف. إذا اتفق الطرفان على الوثائق ومحتوياتها، سُميت في القانون الماليزي بالحزمة المتفق عليه، والمحتوية المستندات والأوراق.

د- مجموعة (حزمة) وثائق المستأنف: وهذه الحزمة تشمل في جملة أمور، ما يلي:

- 1 - نموذج عائدات الدخل.
  - 2- إشعارات التقييم.
  - 3- النموذج Q.
  - 4 - المراسلات ذات الصلة مع الإيرادات الداخلية.
  - 5 - قرار المدير، إن وجد.
  - 6- حسابات المراجعة للسنة ذات الصلة.
  - 7 - خرائط الموقع، إذا لزم الأمر.
  - 8 - تقرير التقييم حسب مقتضى الحال.
  - 9 - نسخ من اتفاقية البيع والشراء.
- وحزمة المستأنف القانونية: سوف تشمل هذه الحزمة:
- أ - القضايا الضريبية ذات الصلة بالقضية أو القضايا المطروحة.
  - ب - الحالات غير الضريبية التي لها تأثير على القضية المطروحة.
  - ج - قائمة بالأحكام والمواد من قانون ضريبة الدخل والقوانين الأخرى ذات الصلة المعمول بها سواء أكانت تنطبق أم لا تنطبق على القضايا المطروحة حسب مقتضى الحال.
  - هـ - بيان الحقائق المتفق عليها ومشمولاتها: هذا البيان يعد عاملاً حاسماً؛ لأن اللجنة المختصة لا يمكنها أن تذهب وراء الحقائق المتفق عليها. كما في السابقة القضائية لتشون لب هونغ ضد المدير العام للإيرادات الداخلية<sup>925</sup>. وكان القرار على النحو الآتي: "لم يكن يحق للمفوضية الخاصة، بالنظر إلى السلطة المخولة لها الذهاب وراء هذا البيان. والذي لم يكن إلا مجرد جزء من الأدلة المعروضة عليها، والتي كان يحق لها إما أن تقبلها، أو ترفضها كما تعتقده مناسباً". أما عن البيان؛ فإنه يجب أن يشتمل على: اسم المستأنف وتاريخ تأسيس الشركة المستأنفة إن وجد، يلي ذلك العنوان. والحقائق المتعلقة بالقضايا التي لم تختلف عليها

أطراف النزاع. ويجب توخي الحذر الشديد في إعداد هذه الحقائق. فهذه المجموعة تشمل مسائل الخلاف بين الطرفين. ويجب إرفاق جميع مرفقات القضية بالقوانين التي تعتمد عليها في دعم كل قضية. ويتم التوقيع على الوثائق المذكورة أعلاه من قبل الطرفين باستثناء مجموعة (I) المستأنف من الوثائق ومجموعة المستأنف القانونية حيث يتم توقيعها من قبل محامي المستأنف. ويجب أن تقدم أربع نسخ من الوثائق المذكورة أعلاه إلى المفوضية الخاصة قبل أسبوعين من تاريخ الجلسة.

#### هـ- إعداد الشهود:

أولاً - وجوب حضور شهود لتقديم الأدلة على الوثائق التي تسلم إلى اللجنة أو المحكمة.

ثانياً - يجب أن تكون للشاهد معلومات مباشرة عن الأحداث والوقائع.

ثالثاً - يجب تعيين الشهود الخبراء في حالة المبادئ المحاسبية أو المعايير.

رابعاً - ينبغي للاستشارية مقابلة الشهود والتحقق من الوقائع التي ستنشأ.

و- الإجراءات المتخذة من المتظلم في المنازعة امام المفوضية الخاصة:

1 - في الحالات العادية يبدأ المستأنف قضيته ابتداءً بهذه الطريقة: يتم استجواب شاهد المستأنف

(أو شهوده) من قبل محامي أو مستشار المستأنف، ويعمل بالاستجواب المضاد بواسطة محامي الإيرادات، كما يمكن إعادة الاستجواب من قبل محامي المستأنف.

2 - في حالات الغش والتقصير المتعمد والإهمال، فإن إدارة الإيرادات تبدأ القضية أولاً، وتوصف

العملية بتكليفها القانوني.

البند الرابع - نظام اللجنة المفوضية الخاصة بتسوية المنازعات الضريبية:

أولاً- تشكيل اللجنة: يتم تعيين أعضاء لجنة المفوضية الخاصة بالمنازعات الضريبية بواسطة جلالة الملك

بموجب المادة 2،98<sup>926</sup> ITA ، والمكونة من ثلاثة مفوضين عادة لسماع الاستئناف. ويجب أن يكون رئيس

<sup>926</sup> Section 98. The Special Commissioners and the Clerk.

(1) For the purposes of this Act there shall be three or more Special Commissioners of Income Tax and a Clerk to the Special Commissioners.

(2) The Special Commissioners shall be appointed by the Yang di-Pertuan Agong.

(3) The Special Commissioners shall include such number of persons with judicial or other legal experience (that is to say, experience as an advocate, as a member of the judicial and legal service or as

لجنة المفوضية الخاصة المنازعات ذا خبرة وخلفية قانونية طبقاً للفقرة 1 من الجدول 5<sup>927</sup> ITA، ولكل من أعضاء لجنة المفوضية الخاصة مكتب كموظف حكومي، ويكون عمل المفوضية الخاصة في إطار وزارة الخزانة، وتمنح لهم مرتبات شهرية بشكل يومي كامل، وهم ليسوا بالضرورة قانونيين، ولكن يجب أن تتوفر فيهم الخبرة المحاسبية والضريبية<sup>928</sup>.

ثانياً- استقلالية اللجنة: تتميز لجنة المنازعات الضريبية بالاستقلال عن إدارة الضرائب فهي بمثابة لجنة إدارية ذات طابع قضائي؛ لكوئها تقوم بمهام تشبه القضاء في إنهاء المنازعات الضريبية، كما أن أعضائها يستندون في عملهم إلى نصوص القانون، ويصدرون قراراتهم بدون تحيز أو ضغوط، حتى يتمكنوا من الوصول إلى قرارات صائبة وعادلة. هذا فضلاً عن أن مرتباتهم تمنح من إدارة المالية الفدرالية، إذ ليسوا عمالاً بقسم الضرائب، وإن كانوا يتعاملون في بعض الأحيان مع خبراء بقسم الجباية. وبهذا فهم يتمتعون بنفس الحصانة القضائية الممنوحة للقضاة<sup>929</sup>.

ثالثاً- زمان ومكان انعقاد جلسات اللجنة: حسبما تقضي الفقرة 2 من الجدول 5<sup>930</sup> ITA؛ فإنه يجوز للمفوضية الخاصة بالمنازعات الضريبية، تحديد مكان الانعقاد في أي بلدة تعتقد أنها مناسبة لها، ولأطراف النزاع. كما يتم إعداد برامج نصف سنوية لسماع الدعاوى وتوضيح تواريخ وأماكن الانعقاد، بموجب الفقرة 3 من الجدول 5. وعملياً يحدد رئيس اللجنة زمان ومكان اللجنة ويبلغ أمين سر اللجنة، والأخير بدوره سيبلغ المتنازعين قبل بدء موعد الانعقاد بحوالي 28 يوم على الأقل، وعلى الرغم من أنها أماكن معروفة، ولكن

the holder of an office to which the Judges Remuneration Act 1971[Act 45], applies) as may be necessary for the purposes of paragraph 1 of Schedule 5; and, if the Yang di-Pertuan Agong considers it expedient to do so, he may appoint one of those persons to be the Chairman of the Special Commissioners.

(4) Each Special Commissioner-

(a) shall hold office for such period and on such terms (including terms as to remuneration and allowances) as may be specified by the Minister; and (b) shall be deemed to be a public servant within the meaning of section 21 of the Penal Code [Act 574].

(5) The office of the Clerk shall be a federal public office.

<sup>927</sup> SCHEDULE 5 – Appeals; Hearing of appeals

1. (1) Every appeal shall be heard by three Special Commissioners, at least one of whom shall be a person with judicial or other legal experience within the meaning of section 98 (3).

<sup>928</sup> There are no General Commissioners as in the UK. Treasury Organisation Chart in 1978/79 Economic Report ... see Arjunan Subramania. Ibid. p762. SIM EWE EONG, ibid. P11.

<sup>929</sup> SIM EWE EONG, ibid. P13.

<sup>930</sup> The Special Commissioners shall sit for the hearing of appeals in- (a) Ipoh; (b) Kota Kinabalu; (c) Kuala Lumpur; (d) Kuching; (e) Malacca; (f) Penang; and (g) such other places (if any) as they think appropriate.

لأعضاء اللجنة حق تغيير المكان، حسبما يتناسب مع كل الأطراف المتنازعة والشهود المدعون. ومن الممكن أن يُسمع جزء من المنازعة في مكان ما ثم يجوز لأعضاء اللجنة تغيير المكان لمناقشة الأدلة، أو لسماع أشخاص آخرين في مكان آخر<sup>931</sup>.

رابعاً- سحب الاستئناف: يقضي البند ب من الفقرة 5 من المادة 105 والمادة 102 ITA. على أن دافع الضرائب يجوز له أن يسحب الاستئناف في أي وقت. وليس من غير المألوف لدافع الضرائب أن ينتهي إلى أن مكتب الإيرادات قد أخفق في الواقع في تقدير دخله، وأن هذه الحقيقة قد تنشأ أثناء جلسة الاستئناف، ومن ثم تكون مبرراً لسحب استئنافه، ويجب أن يتم الانسحاب قبل انتهاء الجلسة؛ لأنه بمجرد سماع الدعوى واتخاذ القرار، لا يمكن أن يكون هناك انسحاب. ومما يجدر ذكره أنه يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار أن المفوضية الخاصة لا تقوم فقط بتخفيض أو تأكيد التقييم، فإنها يمكن أن تزيد أيضاً في التقييم. وبهذا يختلف القانون الماليزي عن القانون الليبي في هذا الشأن.

خامساً- سحب التظلم المقدم أمام المدير العام: تنص المادة 102، 5 على أن المدير العام ودافع الضرائب يمكنهم التوصل إلى اتفاق في إطار المادة 101، 2 ITA في أي وقت قبل أن يتم الانتهاء من جلسة الاستماع وإذا تم التوصل إلى مثل هذا الاتفاق، فإن نسخة من الاتفاق يجب أن يتم إرسالها إلى أعضاء اللجنة الخاصة، وبهذا تنتهي إجراءات التقييم. وتصبح نهائية وقاطعة، المادة 102، 8.

والجدير بالذكر أن المتظلم ربما يرى أن المظلمة ليست في صالحه، ومثال ذلك كأن ينكشف للمحاسبين أو للمدير بعض الأمور التجارية التي من شأنها أن تظهر كمية من الأرباح تفوق القيمة المقدرة من التقييم الذي

<sup>931</sup> Place and date of hearing

8. On receipt of a request under paragraph 5 for an appeal to be set down for hearing, the Clerk shall fix a place and date of hearing which he considers suitable and shall give the appellant and the Director General at least twenty-eight days notice of the date and place so fixed:

Provided that, before sending an appeal forward, the Director General may make an agreement in writing with the appellant fixing one of the places included in any programme drawn up under paragraph 3 as the place of hearing of the appeal, and, where he does so-

(a) he shall forward a copy of the agreement to the Clerk when he sends the appeal forward;

(b) the Clerk shall fix as the place of hearing the place so agreed.

9. One of the Special Commissioners on the application of a party to an appeal may, after giving the other party an opportunity to be heard, vary any date or place fixed under paragraph 8 and may do so, in the case of a place so fixed, notwithstanding that the appeal has been partly heard in that place. And See SIM EWE EONG. *ibid.* P15.

وضعته إدارة الضرائب. فهنا يحق للمتظلم أن يسحب تظلمه طبقاً لقاعدة لا يضر الطاعن بطعنه. وأن يوافق على التقييم السالف، واللجنة غالباً لا يوجد لديها مانع في هذا الشأن.

سادساً- الإشعار بتاريخ جلسة الاستماع للمتنازعين: بموجب الفقرة 8، الجدول 5 ITA يجب أن يمنح كاتب المفوضية الخاصة فترة 28 يوماً كحدٍ أدنى للمتنازعين، ولاسيما لدافع الضريبة؛ لإعلانه بجلسة الاستماع<sup>932</sup>. كما أنه من الممكن للمدير العام والممول (المستأنف) يحددا زمان ومكان انعقاد الجلسة، إذ قبل إرسال الاستئناف إلى أعضاء اللجنة الخاصة، يعمل المدير العام ودافع الضرائب على تسوية مكتوبة على واحدة من الأماكن المبينة في البرنامج الذي وضعته المفوضية الخاصة، ثم على المدير العام إبلاغ كاتب اللجنة فيما يتعلق بالمكان مع نسخة من الاتفاق المكتوب. وسيقوم الكاتب بتحديد المكان كما هو متفق عليه.

سابعاً- تأجيل المواعيد لتسوية المنازعة<sup>933</sup>: ذكرت الفقرتان 17 و18 من الجدول 5 المذكور المبادئ التوجيهية بشأن تأجيل المواعيد، وهي كالآتي:

عندما يقوم أحد طرفي النزاع، أي: دافع الضرائب والمدير العام، أو كلاهما، بطلب تأجيل الموعد المثبت سابقاً، فإنه يجوز للمفوضية الخاصة وضع شروط التأجيل، وسيكون التحديد بواسطة المفوضية الخاصة..

عند فشل أحد طرفي الاستئناف في حضور جلسة استماع، يجوز للمفوضية الخاصة أن تقرر تأجيل الجلسة إذا كان عدم الحضور يرجع إلى سبب معقول كالمرض، أو غيره، إلى وقت يعتقدونه مناسباً لاحقاً، وفقاً للفقرة 17، 1(A)، من الجدول 5. وإذا طلب الطرف المتخلف من المفوضية الخاصة مواصلة النظر في الدعوى، فإن المفوضية الخاصة يمكن أن تواصل الاستماع، والبت في القضية الفقرة 17، 1(A). وفي الحالات التي لا تقتنع فيها المفوضية الخاصة، يمكنهم سماع الاستئناف والبت، أو تأجيل القضية إلى ما يعتقدون أنه الوقت المناسب لاحقاً، الفقرة 17، 1(B)، الجدول 5. ففي السابقة القضائية ويلكنسون ضد

<sup>932</sup> 8. On receipt of a request under paragraph 5 for an appeal to be set down for hearing, the Clerk shall fix a place and date of hearing which he considers suitable and shall give the appellant and the Director General at least twenty-eight days notice of the date and place so fixed.

<sup>933</sup> See Choong Kwai Fatt. 2010. Ibid p575.

ريدلي، Wilkinson v Ridley تم اتخاذ القرار في غياب المكلف الذي لم يحضر، ولم يكن هناك أي إساءة في تطبيق أحكام العدالة<sup>934</sup>.

. في حالة فشل كلا الطرفين في الحضور والفشل في إقناع المفوضية الخاصة بأن التغيب كان بسبب المرض، أو غيره من الأسباب المعقولة التي حالت دون حضورهم، فإنه يجوز للمفوضية الخاصة البت في القضية، أو تأجيلها. وعندما تؤجل القضية إلى موعد آخر، فإنها قد تأمر إما أحد، أو كلا الطرفين بدفع تكاليف معقولة، الفقرة 17، 2 (A)، الجدول 5.

. في حالة اقتناع المفوضية الخاصة بأن امتناع أحد الأطراف عن الحضور، كان من قبيل تلك الأسباب المعقولة كالمريض أو غيره، ولكن لم تقتنع في حالة الطرف الآخر، فإنها قد تؤجل الدعوى، أو البت في الطعن، إذا طلب الطرف الممتنع الاستمرار في القضية الفقرة 17، 2 (B)، جدول 5.

. في حالة اقتناع المفوضية الخاصة بأن الامتناع من قبل كلا الطرفين لسبب معقول كالمريض، أو غيره، فإنها قد تؤجل البت في المنازعة، أو الطعن إذا طلب كلا الطرفين ذلك الفقرة 17، 2 (C)، جدول 5.

. إذا أتخذت المفوضية الخاصة قراراً بشأن استئناف في غياب أحد الأطراف أو كليهما، يمكن إلغاء ذلك القرار في غضون 30 يوماً من تاريخ اتخاذه، متى تبين أن الطرف المتخلف قد امتنع عن الحضور بسبب المرض أو بسبب آخر معقول طبقاً للفقرة 18، الجدول 5<sup>935</sup>.

<sup>934</sup> M Properties v Ketua Pengarah JHDN, CCH, Malaysia and Singapore Tax Cases. p 2215. See also Karan Malaysia v Multiple launch Sdn Bhd [2009] AMTC 235. & see 38 TC 135. & see Arjunan Subramania. Ibid. P763.

935

17. (1) Where a party to an appeal fails to attend, either personally or by a representative of the kind referred to in paragraph 14, at the time and place fixed for the hearing of the appeal, the Special Commissioners-

(a) if they are then and there satisfied that the defaulting party is prevented from attending by sickness or other reasonable cause, shall postpone the hearing for what appears to them to be an appropriate time, or they may hear and decide the appeal in the absence of the defaulting party if he requests them to do so;

(b) if they are not so satisfied, may hear and decide the appeal in the absence of the defaulting party, or may postpone the hearing for what appears to them to be an appropriate time.

(2) Where both parties to an appeal fail to attend, either personally or by a representative of the kind referred to in paragraph 14, at the time and place fixed for the hearing of the appeal-

(a) if each of the parties fails to satisfy the Special Commissioners that he is prevented from attending by sickness or other reasonable cause, they may either decide the appeal in the absence of both parties or postpone the hearing for what appears to them to be an appropriate time, and where they postpone

وعموماً، فإن التأجيل متاح إذا اقتضت الظروف ذلك. ومع ذلك، طلب التأجيل على أساس أن المحاسب، أو المحامي لم يتصد للقضية ويحتاج إلى وقت لدراساتها، فهذا قد لا يكون سبباً معقولاً متى أعطيت فرصة كافية لدافع الضريبة، ووقت مناسب لتوكيل محام أو محاسب. وقرار اللجنة بشأن القبول أو الرفض للتمديد يعد نهائياً وغير قابل للاستئناف<sup>936</sup>. والذي يبدو أن المشرع الماليزي الضريبي مُهتم كثيراً، لأمر التأجيل القانوني بعكس الحال عند نظيره الليبي.

ثامناً- بخصوص التسديدات والاستئناف: من الضرورة بمكان أن تدفع الضريبة الزائدة إما عن طريق خصم، أو خلاف ذلك، فيجب أن يتم استرداد الضرائب من قبل الحكومة عندما يكون الشخص غير راضٍ بالنسبة لمبالغ الضريبة، ويمكن تقديم استئناف خلال 30 يوماً من تاريخ إعلامه بالمبالغ الواجب ردها بموجب المادة 111. وإذا كانت الشركة قد قدمت العائدات، ودفعت ضريبة تتجاوز المبالغ المستحقة يعد تسليم العائدات بمثابة الإعلام عن المبلغ المستحق الدفع ويتم إخطار الشركة بالمبلغ الزائد في اليوم نفسه الذي تم فيه تقديم العائدات. وإذا فشل دافعوا الضرائب في تقديم الاستئناف خلال المهلة المذكورة تحت المادة 99، يجوز لهم تقديم طلب إلى المدير العام لتمديد الوقت للاستئناف بمقتضى المادة 100،<sup>937</sup> 1. وحينئذ يجوز للمدير

the hearing they may order either or both parties to pay to them such costs as they consider reasonable; (b) if the Special Commissioners are then and there satisfied that one of the parties is prevented from attending by sickness or other reasonable cause and are not satisfied that the other party is so prevented, they shall postpone the hearing for what appears to them to be an appropriate time, or they may decide the appeal in the absence of the parties if the party so prevented requests them to do so; (c) if the Special Commissioners are satisfied that both parties are prevented from attending by sickness or other reasonable cause, they shall postpone the hearing for what appears to them to be an appropriate time, or they may decide the appeal in the absence of the parties if the parties request them to do so.

[Subs. Act A108: s.2]

18. Where, after a deciding order has been made under paragraph 17 as the result of a party's failure to attend at the time and place fixed for the hearing of an appeal, the Special Commissioners are satisfied on an application made within a period of thirty days after the making of the order that the defaulting party was prevented from attending by sickness or other reasonable cause, they may set aside the order

and fix a time and place for a fresh hearing of the appeal.

<sup>936</sup> SIM EWE EONG. *ibid.* P7.

937

#### ction 100. Extension of time for appeal.

(1) A person seeking to appeal against an assessment may at any time make to the Director General a written application in the prescribed form for an extension of the period within which notice of appeal against the assessment may be given under subsection 99 (1)

(2) On receipt of an application under subsection (1), the Director General- (a) if he is satisfied that for any reasonable cause the applicant was prevented from giving notice of appeal within the appropriate period provided by subsection 99 (1), shall extend that period as he thinks proper in the circumstances and give written notice of the extension to the applicant; and

العام إما منح الاستئناف إذا كان هناك سبب معقول، أو رفع الطلب إلى لجنة المفوضية الخاصة المنازعات الضريبية، التي يجوز لها أن تمنح التمديد المطلوب. علماً بأنه ليس هناك استئناف بالنسبة لقرار لجنة المفوضية الخاصة المتعلقة بالتمديد طبقاً للمادة 5، 100 ITA<sup>938</sup>.

تاسعاً- تكلفة التأجيل لجلسة اللجنة: وفقاً لقانون ضريبة الدخل الماليزي؛ فإنه يحق لأي من الأطراف المتنازعة أن يقدم تأجيلاً للجلسة، ويمكن للجنة أن توافق بالشروط المناسبة، و تضع التكاليف المناسبة للتأجيل، والتي من ضمنها تكاليف الطرف الآخر الذي لم يطلب التأجيل؛ لأنه لا شأن له بموضوع التأجيل، وليس لديه إشكال في سماع المنازعة في موعدها. ومثال ذلك أن تأمر اللجنة بناء على طلب أحد الأطراف بسماع المنازعة خارج كوالالامبور على فرض أن تكون في ولاية صباح، ولجنة المنازعات ليس لديها عمل هناك، فالمقصود بالتكلفة هنا هي ثمن التذاكر لأعضاء اللجنة، ومصاريف الإقامة والتنقل والمترجم، وغيرها من المتطلبات طيلة فترة نظر التظلم<sup>939</sup> وهذه علامة فارقة تميز القانون الماليزي عن نظيره القانون الليبي، والشريعة

(b) if he is not so satisfied, shall forward the application to the Clerk, together with a statement of the reasons for his dissatisfaction and his address for the purposes of the application.

(3) Where the Director General forwards an application and statement pursuant to paragraph (2)(b), he shall inform the applicant in writing that he has done so and shall furnish the applicant with a copy of the statement; and the applicant may, within twenty-one days of receiving the information and the copy, forward to the Clerk written representations as to the application and the statement.

(4) Any application and statement forwarded pursuant to paragraph (2)(b) and any representations forwarded pursuant to subsection (3) shall be brought by the clerk to the attention of one of the Special Commissioners, who shall decide whether or not to extend as he thinks proper in the circumstances the period within which the notice of appeal may be given. *Am. Act A108:s.2.*

(5) The decision of one of the Special Commissioners refusing an application or granting an extension under subsection (4) shall be notified in writing by the Clerk to the applicant and the Director General and shall be final.

<sup>938</sup> ففي قضية شركة ريو المحدودة (1950) (1) 111 FB ، رفض مجلس الاتحاد الفيدرالي في ذلك الحين طلب تمديد الوقت لتقديم الاستئناف، في تلك الحالة، كان لشركة التأمين غير المقيمة الدخل الخاضع للضريبة في كل من الاتحاد الفيدرالي وسنغافورة. وكانت الضريبة المستحقة في سنغافورة أكبر من ذلك بكثير جداً، فقامت الشركة من خلال محامين، بتقديم طلب رسمي للحصول على إذن لتقديم عريضة الاستئناف بعد قرار بشأن هذه القضية من قبل مجلس سنغافورة للمراجعة، وكانت الأسباب الرئيسية تدور حول المعارضة لنظام التقييم في سنغافورة، وإمكانية الازدواجية في الطعون التي يمكن تجنبها. ورفض المجلس الطلب على أساس أن الشركة فشلت في إظهار سبب معقول. في قضية (3) 111 FB (1951) (Re Y)، كان الاستئناف في وقت متأخر، ولم يتم قبوله من قبل المراقب كما فشل استئناف لاحق أمام مجلس المراجعة. في هذه الحالة، قضى دافع الضرائب جزءاً من العام 1949 في الهند، ولم يغادر ماليزيا حتى بعد شهرين من تاريخ إصدار الإشعار لسنة التقييم 1949، وليس هناك سبب معقول، أو مرض تعرض له كان سبباً لاستئنافه في وقت متأخر، وبالتالي فشل الاستئناف الذي قدمه.

الإسلامية، ولكن يخشى أن تحايي اللجنة المفوضية المنازع الداعي والذي تحمل المصاريف على حساب المنازع الآخر<sup>940</sup>.

### عاشراً - الوضع القانوني للاستئنافات المتعددة سواء من المتظلم أو من غيره:

في حالة كان هناك اثنان أو أكثر من الطعون من قبل الشخص نفسه، فإنه يجوز للمفوضية الخاصة أن تستمع لتلك الاستئنافات مجتمعة معاً، كما يمكن أيضاً الاستماع لاثنتين أو أكثر من الطعون لأشخاص مختلفين إذا ما وافقوا<sup>941</sup> طبقاً للفقرة 10، الجدول 5 ITA ، ويقع عند الاعتقاد بالمشاركة في نفس النقاط القانونية نفسها بين الطعون المختلفة، وفي بعض الحالات لسماع الاستئناف معاً، فإن المفوض الخاص، يمكن بمبادرة منه، استدعاء اثنين أو أكثر من الاستئنافات من نفس الشخص لكي يستمع إليها معاً. ومع ذلك، يجب أن يعطي فرصة لدفعي الضرائب والمدير العام لتقديم وجهات نظرهم لتحقيق العدالة الضريبية بينهما.

### الحادي عشر - التمثيل في الاستئناف طبقاً للفقرة 14 من الجدول 5<sup>942</sup> ITA : يكون تمثيل

المدير العام في المنازعة من الموظف المأذون، أو المستشار القانوني، أو من يخوله المدير بذلك، وقد يكون تمثيل

<sup>940</sup> وفي سابقة قضائية *Re BS (1954) SB IX (1)* تقدم دافع الضريبة بطلب للحصول على تأجيل لمدة شهر، بسبب أن المحاسب الذي تم تعيينه مؤخراً في حاجة إلى الوقت لدراسة الحسابات التجارية لصنع الزيوت. واعترض المراقب المالي للحسابات لعام 1950م، بأنه كان من الممكن إعادتها قبل فترة طويلة من جلسات الاستماع. ورفض مجلس المراجعة الطلب، بناءً على أن الأسباب التي يمكن تأجيل القضية بسببها يجب أن تكون أسباباً معقولة، كالمرض من أحد الطرفين أو بسبب آخر معقول. كما تقدم دافع الضريبة بطلب للحصول على التأجيل على أساس أنه كان في إندونيسيا، *Re BSD (1954) SB IX (2)*، وقد تعذر الحصول على تأشيرات وتصاريح دخول العودة لبعض الوقت، وأن المستأنف كان غير متعاون في تقديم طلب التفاصيل. فسمح المجلس الموافقة على طلب التأجيل إلى تاريخ 1954/4/9، لكنه قرر عدم السماح بأي تأجيلات أخرى. ولكن بتاريخ 1954/4/9 ، أبلغ ممثل دافع الضريبة المجلس انه تلقى بريقة من اندونيسيا مفادها أن دافع الضريبة غير قادر على حضور جلسة الاستماع. وعليه لم يعد هنالك سبب لطلب مزيد من التأجيل، ورفض المجلس أي تأجيل آخر، وأكد على التقييم المقرر، وقفلت المنازعة. ففي ختام جلسة الاستماع، طلب التأجيل على أساس استدعاء بعض الشهود لتقدم مزيد من الأدلة الأخرى، لم يكن ذلك سبباً معقولاً للموافقة على التأجيل، وحدث هذا في السابقة القضائية كيلبورن ضد بيدفورد تم رفض هذا الطلب

See Ahmad Ibrahim, cases on Revenue Law, p146.& 36 TC 262. See Arjonan Subramania. Ibid. p764.

<sup>941</sup> One of the Special Commissioners may order-

- (a) two or more appeals by the same person; or
- (b) two or more appeals by different persons, if they agree, to be heard together.

<sup>942</sup> 14. For the purposes of an appeal-

- (a) the Director General may be represented by an authorized officer, a legal officer or an advocate;
- (b) the appellant may be represented by an advocate or a tax agent or by both an advocate and a tax agent; and. [Am. Act 451: s.27]
- (c) if the appellant is the principal within the meaning of section 67, he may be represented by the representative within the meaning of that section.

دافع الضريبة من خلال المحامي، أو خبير لضرائب، أو كليهما. كما يمكن لدافع الضريبة بالطبع المرافعة في قضيته الخاصة بنفسه.

البند الخامس - سلطات اللجنة الخاصة بالمنازعة الضريبية، وكيفية النظر في النزاع:

أولاً - سلطات اللجنة طبقاً للفقرة 19، الجدول 5<sup>943</sup> ITA :

تمثل سلطات اللجنة في سماع التظلم بشأن المنازعة الضريبية، فأعضاء اللجنة ليست وظيفتهم كالقضاء تماماً، بل هم كالخبراء يتدخلون ويقررون التقييم المناسب للدخل، ومدى مشروعيتها، وتسوية النزاع ما استطاعوا إليه سبيلاً، وهذا ما حوله إياهم القانون لتمكينهم من الوصول إلى حل للمنازعة وإحقاق الحق<sup>944</sup>. فالقاعدة العامة الأساسية في حق ممارسة هذه اللجنة لعملها أنها مفوضة، بوصفها هيئة لتقضي الحقائق، لتحديد ما ينبغي أن يكون العمل الضريبي كان ضمن إطار القانون أو من عدمه<sup>945</sup>. وفوق كل ذلك فقد منح المشرع الضريبي أعضاء لجنة المنازعات الضريبية حصانة قضائية كالتالي ما يتمتع بها رئيس المحكمة العادية<sup>946</sup>. وعلى كل حال، فصلاحيات المفوضية الخاصة بالمنازعات الضريبية، كالتالي:

15. In paragraph 14- "accountant" [Deleted by Act 328: s.18] "legal officer" means a legally qualified public officer entitled under the law in force in any part of Malaysia to represent the Government in civil proceedings by or against the Government.

<sup>943</sup> 19. The Special Commissioners shall have-

- power to summon to attend at the hearing of an appeal any person who in their opinion is or might be able to give evidence respecting the appeal;
- power, where a person is so summoned, to examine him as a witness on oath or otherwise;
- power, where a person is so summoned, to require him to produce any books, papers or documents which are in his custody or under his control and which the Special Commissioners may consider necessary for the purposes of the appeal;
- power, where a person is so summoned, to allow him any reasonable expenses incurred by him in connection with his attendance;
- all the powers of a subordinate court with regard to the enforcement of attendance of witnesses, hearing evidence on Oath and punishment for contempt;
- subject to subsection 142(5), power to admit or reject any evidence adduced, whether oral or documentary and whether admissible or inadmissible under the provisions of any written law for the time being in force relating to the admissibility of evidence; and
- power to postpone or adjourn the hearing of an appeal from time to time (including power to adjourn to consider their decision). Witnesses bound to tell truth, etc.

<sup>944</sup> SIM EWE EONG. 1981. Ibid. P5.

<sup>945</sup> Wan Azlan. ibid. P176 .

<sup>946</sup> 46. The Special Commissioners in the exercise of their functions shall enjoy the same judicial immunity as is enjoyed by the person presiding in a subordinate court.

1. استدعاء أي شخص - غير المتنازعين - لحضور جلسة الاستماع للاستئناف، متى رأوا أنه قد يكون قادر على تقديم الأدلة التي يعتقد أنها ستخدم الاستئناف.
  2. سلطة استدعاء شخص معين، لاستجوابه كشاهد على اليمين، أو نحوه.
  3. السلطة لاستدعاء ذلك الشخص، لتقديم أدلة معينة كالمستندات، أو الأوراق أو الوثائق، التي هي في عهده، أو تحت سيطرته، والتي ترى المفوضية الخاصة أنها ضرورية لأغراض هذا الاستئناف.
  4. سلطة إجبار إحضار الشهود والعقاب وفقاً للمادة 142، 5 ليدلوا بشهادتهم لإظهار الحقائق والمعلومات، وأي تعاملات متعلقة بالدخل.
  5. منح المستدعي نفقات معقولة كان قد تكبدها للحضور كنفقة المواصلات.
  6. جميع صلاحيات المحكمة (القضائية) فيما يتعلق بإنفاذ حضور الشهود، والاستماع إلى الأدلة على اليمين القانونية، والمعاقبة على إهانة المحكمة.
  7. رهناً بالمادة 142، 5، ITA، فلها السلطة لقبول، أو رفض أي أدلة يستشهد بها، سواء عن طريق المشافهة، أو التوثيق، وعملاً إذا كانت مقبولة، أو غير مقبولة بموجب أحكام أي قانون مكتوب في الوقت الراهن فيما يتعلق بقبول الأدلة.
  8. سلطة تأجيل جلسة الاستئناف من وقت لآخر، بما في ذلك سلطة تأجيل اتخاذ القرار متى كانت هناك أسباب منطقية تدعو لذلك<sup>947</sup>.
  9. حرية سماع جزء من المنازعة في مكان والباقي في مكان آخر، وفقاً للمقتضيات.
- كما أنها محاولة بتفسير الكلمات في نصوص قانون ضريبة الدخل بأفضل تفسير وفي كل نزاع مستقل على جنب وبدون فرضيات ولا تأويل في حالة إذا ما تنازع الطرفان على التفسير المناسب، كما أن اللجنة مطالبة بتفسير الكلمات بشكل عادل ومبسط، وواضح بدون ميول لطرف دون آخر<sup>948</sup>. ولهذا تتمتع لجان مفوضية الضرائب في ماليزيا بسلطات واسعة في تسوية المنازعات كما هو الحال في المملكة المتحدة.

<sup>947</sup> SIM EWE EONG. 1981. Ibid. P16.

<sup>948</sup> Ibid. P5.

ثانياً- إجراءات اللجنة في نظر المنازعة الضريبية: إن الإجراءات أمام المفوضية الخاصة تكون طبقاً للفقرة 22، من الجدول 5 ITA وتبدأ عادةً بمخاطبة المفوضية الخاصة بعبارة " سيادتكم" ويدلي بأسباب تظلمه، كما تتمتع لجنة المفوضية الخاصة بجميع سلطات المحكمة التابعة لها. وتنظيمها الإجراءات أمام المفوضية الخاصة بموجب الفقرة 22 ، الجدول 5 تحت المادة 1,154 (D) ITA . في وقت كتابة التقرير، لم تتخذ أحكام في إطار المادة 1,154 (D). بموجب الفقرة 22 من الجدول 5، ويجوز للمفوضية الخاصة تنظيم الإجراءات<sup>949</sup> . وقد عدت إجراءات اللجنة الخاصة للتظلمات الضريبية مقبولة لدى القضاء، وبعض التقييمات يمكن أن تكون لها صلة بالسنوات التي تُسقط بالتقادم؛ لذلك إن لم تثبت الإيرادات الضريبية الفقدان في الضريبة، بسبب الغش المتعمد أو الإهمال، لا يمكن أن تثار أي تقييمات فيما يتعلق بالسنوات التي تسقط بالتقادم. ويكون عبء إثبات الغش أو التزوير، أو التقصير المتعمد، أو الإهمال على الإيرادات في الظروف المذكورة أعلاه، والإجراءات التالية تكون متاحة للإيرادات والمفوضية الخاصة: (حيث لم يتوفر بيان الإجراءات والممارسات المطلوبة حسب الفقرة 42A) وهناك أسلوبان متبعان في هذا الشأن، وهما:

**الأسلوب الأول**<sup>950</sup> : يمكن لمكتب الإيرادات فتح القضية لجميع السنوات بما يشمل التقييمات العادية والتي تسقط بالتقادم وهو ما يُعرف بـ (time-barred years). وبهذه الطريقة فإن مكتب الإيرادات يقوم باستحلاب الأدلة، كما لو أن المسؤولية تقع على كاهل مكتب الإيرادات.

**الأسلوب الثاني**<sup>951</sup> : يمكن لمكتب الإيرادات طلب باقي الأدلة في القضية لإثبات الغش، أو التقصير المتعمد، أو الإهمال والطلب من المفوضية للخاصة بتسوية المنازعات، ما إذا وجدت قضية، وإذا كان قرار المفوضية ضد الإيرادات؛ فإن تلك السنوات التي تسقط بالتقادم تعد ملغية.

كذلك يحق إعداد جلسة استماع أمام لجنة خاصة من الضرائب: في إعداد القضية أمام المفوضية الخاصة فإن كلمة اللورد تمبلان في السابقة القضائية أشمور ضد شركة لويدز<sup>952</sup> *Ashmore v Corporation of*

<sup>949</sup> This means a Session Court in Peninsula Malaysia and a court of Magistrate of the first class in East Malaysia (paragraph 48, Schedule 5 of the ITA). Also see -1981- 1 MLJ 171.

<sup>950</sup> Section 91(3) of the ITA 1967.

<sup>951</sup> Per cross J in *Amis v Colls*, 39 TC 48 at p 161. Where the Revenue opens a case in respect of both normal assessments and in respect of both normal and time-barred assessment, the onus of proving that assessment in respect of the normal non time-barred assessments still remains with the taxpayer. See *Jones v Bamford* 51 TC 1. See *Arjunan Subramania*. Ibid. P775.

<sup>952</sup> (1992) 2 All ER 486; -1992- 1 WLR 446.

Lloyd's، جديرة بالتذكر حيث يقول: يجب على أطراف النزاع وخصوصاً مستشاريهم القانونيين في حالة التقاضي يجب عليهم التعاون مع المحكمة من خلال الإداء في ظروف زمنية وجيزة ومتسقة من أجل تحديد، وتوضيح هذه القضية، وترك الاستنتاجات التي تحدث فيها للقاضي المختص بسماع هذه القضية. فمن واجب المحامي مساعدة القاطني من خلال التبسيط، والتركيز وليس دفع العديد من الحجج البارة على أمل الفوز من خلال النقاط السيئة، بل جعل القاضي قادراً على بيان صاحب الحق. في جميع الحالات تقريباً الإجراء الصحيح يعمل بصورة جيدة. ولكن كان هناك اتجاه في حالات للمستشارين القانونيين، بسبب ضغط زبائنهم، لافتعال كل نقطة يمكن تصورها، أو لا يمكن بدون حكم أو تمييز. كما في قضية *Banque Financiere de la Cite SA v Westgate Insurance* للتأمين المحدودة، وحذر ضد الإجراءات التي تحدث من بعض المتقاضين في أكثر من وضع يسبب صعوبات للقضاة على جميع المستويات في التوصل إلى نتيجة عادلة. في الواقع، هناك حالات حيث تكون الوقائع هي من التعقيد، بحيث يصعب تحديدها. ويكفي القول أن المستشار أو محامي المكلف يجب أن يبذل جهداً واهتماماً كبيرين في تبسيط وتبيين الحقائق في الترتيب الزمني، ولغرض أدلة تؤدي بطريقة منهجية ومنظمة إلى صياغة بيان متفق عليه من الحقائق، كما أن تقارير اللجان الخاصة تساهم في التبسيط والتركيز لهذه العملية. تحاول اللجنة غالباً رفع الجلسة من أجل أن يصل المتنازعان لحل وسط أو تسوية للمنازعة، بدون تدخل بينهم؛ كيلا يُعتقد بأنها أثرت على منازع دون الآخر، ومن أجل هذا عادة تمنح اللجنة أسبوعين، أو أكثر قبل النظر في المنازعة لهذا الغرض. كما انه من مهمة اللجنة إتاحة الوقت الكافي للمتنازعين ليعرض كل منهما وجهة نظره، ويجيب عن الأسئلة، وهذه تسمى مسألة تحديد نقاط النزاع <sup>954</sup>... كما على اللجنة فيما بعد أن تبسط الحقائق المحتاجة لثب لأطراف النزاع أن مسؤولية الإثبات تقع على المدعي حسبما يقضي البند 13 من جدول *ITA* <sup>955</sup>. ومما يقع على عاتق اللجنة أن يخرج المتظلم، شاعراً بالعدل، حتى ولو لم ينل ما توقع تماماً <sup>956</sup>. والسؤال الجوهرى الذي يطرح

<sup>953</sup> (1990) 2 All ER 947 at p959. See Arjunan Subramania. p776.

<sup>954</sup> SIM EWE EONG. Ibid. P 46,19.

<sup>955</sup> 13. The onus of proving that an assessment against which an appeal is made is excessive or erroneous shall be on the appellant.

<sup>956</sup> SIM EWE EONG. Ibid. P22.

نفسه هو ماذا لو تمسك المتظلم بأسباب جدية جديدة للتظلم أمام لجنة المنازعات، غير تلك التي ذُكرت في نموذج التظلم؟<sup>957</sup>

أجابت الفقرة 12 من الجدول 5 ITA بأنه: ينبغي إبلاغ مدير إدارة الضرائب بتلك الأسانيد، وعلى اللجنة أن تؤجل جلسة الاستماع إلى موعد آخر. والجدير بالذكر أن انعقاد اللجنة المفوضية في كل من القانونين الليبي والماليزي يتم في الزمان والمكان اللذين حددهما رئيس اللجنة، وأبلغ بهما المتنازعين، فإن طرأ تغيير في وقت ومكان انعقاد اللجنة، أو تغيير لأحدهما، تعين على أمين سر اللجنة إعادة إعلان الخصوم خلال الميعاد المحدد قانوناً، وإلا عُدَّ القرار الصادر من اللجنة باطلاً؛ لعدم مراعاة الأصول العامة، ذلك أن انعقاد اللجنة يغير الزمان الذي أُبلغ به المتنازعون، فيه ضياع لحق إبداء وجهات النظر، والملاحظات أمامها، أو بمعنى أدق فيه عدم مراعاة لكسب الوقت.

ثالثاً- تكاليف الشهود: بالنسبة لتكلفة الشهود، وفقاً للبند 21 من الجدول رقم 5 السابق<sup>958</sup>؛ فإن أمين سر اللجنة يقيم تكاليف الشهود على معدل مستخدم في الإجراءات المدنية للمحاكم القضائية، طبقاً للقانون 1980<sup>959</sup>.

ومن ضمن التزامات اللجنة الحقيقية أن خطوات النظر في المنازعة والتعامل مع الشهود وأدلة الإثبات ينبغي أن تتخذ بحذر؛ نظراً لطبيعة المنازعة الضريبية، بما لا يتعارض مع القانون العام<sup>960</sup>. كما أن جلساتها سرية، ما لم يطلب المتظلم رفع بند السرية لغرض بحكم المنازعة. كما للمدير العام للضرائب أن يطلب جلسة مفتوحة لكل مراحل النظر في المنازعة، أو لجزء منها، ومن حق اللجنة أن توافق أو ترفض، ولكن عندما توافق يجب أن تراعي رضا الطرف الآخر<sup>961</sup>. واللجنة من الممكن أن تسمع بنشر كل، أو جزء من الحقائق والوقائع التي دارت في جلسات النزاع، وغالباً بدون ذكر للأسماء، لأن هؤلاء خصوصيات، مما قد يسبب الضرر، ويفتح

<sup>957</sup> 12. At the hearing of an appeal the appellant may rely on grounds of appeal other than those stated in the petition of appeal and may vary any ground of appeal so stated:

Provided that, where he does so without giving reasonable notice to the Director General, the Special Commissioners shall adjourn the bearing for a reasonable period if requested to do so by the Director General.

<sup>958</sup> 21. (1) Expenses allowed under subparagraph 19(d) shall be assessed by the Clerk on the scale used in civil proceedings in a subordinate court and shall be paid by the appellant or the Government as the Special Commissioners may direct.

<sup>959</sup> SIM EWE EONG. Ibid. P46.

<sup>960</sup> Ibid. P45.

<sup>961</sup> Ibid. P45.

الباب لنزاعات أخرى مع التجار، أو ربما مع الشركاء. كما أن أي جلسة يُسمع لها وتسوى نزاعها يجب أن يبلغ عنها<sup>962</sup>. وأن للجنة إذا وجدت أن التظلم أو الأستئناف في أساسه تافه غرضه المشاكسة وفيه مضیعة للوقت والجهد، وأن جميع إجراءات الإدارة كانت قانونية، أن تُعزم المتظلم بمبلغ لا يجاوز 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 يترأى لها<sup>963</sup>. وليس لهذا وجود في القانون الضريبي الليبي، ويجدر التعليق أن هذه السلطة للجنة تنطوي على ظلم أكيد إذ بمجرد سماع هذا الرقم سيتردد الممولون في التقدم بالمنازعة والتظلم، مظنة منهم أن أسباب شكواهم ليست جديرة كأسباب ترتقي للنزاع والتظلم. ويتوجب على اللجنة أن تعطي فرصة للمتنازعين لسماعهما في الجلسة<sup>964</sup>.

ثالثاً - المداولة<sup>965</sup> توقيع القرار المسوي للمنازعة: عادةً بعد الاستماع إلى المتنازعين، وإيراد وفحص الأدلة، وسماع الشهود، تُرفع الجلسة؛ لاتخاذ القرار، حيث تناقش اللجنة كيفية صنع القرار المسوي للنزاع الضريبي، وتتبع اللجنة عادة قرارات سابقة اتخذتها هي أو لجان مماثلة متى كانت المنازعة مشابهة، وعندما تصل إلى القرار، والذي يكون بأغلبية الأعضاء، وموافقة الجميع، أو بالأغلبية، إذ في حالة الاختلاف فيما بينهم رأي الأغلبية هو السائد<sup>966</sup>، ويؤخذ بالقرار حتى وإن خالفهم رئيس اللجنة في الرأي. ويجب على العضو الراض قرار الأغلبية أن يوقع على القرار، ومن حقه ذكر أسباب عدم رضاه. والمطبق عملياً وضع عبارة بجانب التوقيع (بعدم الموافقة) وفي حالة حدوث أمر طارئ، أو عذر لأحد أعضاء اللجنة، فإن قرار العضوين الآخرين لو وصلوا لتسوية هو النافذ<sup>967</sup>. وهذا غير موجود في القانون الليبي أيضاً، مما يشكل فارق آخر.

<sup>962</sup> Ibid. P45.

<sup>963</sup> Ibid. P45.

<sup>964</sup> Ibid. P22.

<sup>965</sup> يقصد بالمداولة: النقاش الذي يدور بين أعضاء اللجنة فيما بينهم بخصوص وقائع النزاع والتأكد من قيامها، كما تتم فيها عملية تبادل الآراء بشأن تطبيق قانون الضريبة، والحل المناسب لها، وتنتهي المداولة بصدور القرار.

<sup>966</sup> 25. If the Special Commissioners differ among themselves as to the decision to be given on an appeal-

(a) the opinion of the majority shall prevail; and

(b) the Special Commissioner who dissents from the majority view shall sign the deciding order as required by paragraph 44 (unless he is incapacitated from doing so as mentioned in that paragraph), but in doing so shall indicate the fact of his dissent and may, if he thinks fit, add a statement of his reasons therefor.

<sup>967</sup> SIM EWE EONG. 1981. Ibid.p31.

رابعاً - ما يتوجب على اللجنة: تقضي المادة 19 (F) من الجدول الخامس سابق الذكر، أن ترفق اللجنة كل الأدلة المتعلقة بالنزاع بملف القضية؛ لأن هذه الأدلة التي بنت اللجنة عقيدتها عليها، ربما ستعرض أمام المحكمة العليا، إن لم يرغب أحد المتنازعين قرار لجنة المنازعات الضريبية. كما أن المسؤولية الأساسية الواقعة على اللجنة هي تطبيق العدالة الضريبية<sup>968</sup>. ويرى تاكر LJ Tucker أنه: يجب على أعضاء لجنة المفوضية الخاصة في أداء واجباتهم الوظيفية العمل بالعدالة الطبيعية وذلك بمراعاة ومراقبة قواعد العدالة الطبيعية. إذ إن قرار المفوضية الخاصة بالتظلمات الضريبية سيكون خاضعاً لرقابة ومراجعة القضاء.<sup>969</sup> . إذن كما ذكر تاكر، فإن إحدى المبادئ الأساسية للعدالة الطبيعية هي إعطاء دافعي الضرائب فرصة معقولة لعرض الدفاع والدفع لقرضيتهم.

وفي قضية أروموغام بيلاي<sup>970</sup> *NTS Arumugam Pillai 1998*، كان من أسباب الطعن هو الحرمان من العدالة الطبيعية بسبب الإجراء المعتمد من قبل المفوضية الخاصة للتظلمات. فقررت المحكمة الاتحادية أنه ليس هناك إنكار للعدالة الطبيعية، حيث أن المفوضية الخاصة يجوز لها أن ترفض التأجيل في الظروف التي لا يمكن التمسك، في إجهاض نتائج العدالة.

خامساً - الإثبات الضريبي: تقضي الفقرة 19 (F) من الجدول 5 ITA، بأن يتم تطبيق جميع قواعد الإثبات القضائية<sup>971</sup>، مع مراعاة الفقرة 19 (E) التي تحول المفوضية الخاصة بقبول أو رفض أي أدلة يستشهد بها، سواء الشفهية أو الوثائقية، وعمّا إذا كانت مقبولة من عدمه، بموجب أحكام أي قانون مكتوب

<sup>968</sup> SIM EWE EONG, *ibid.* P17.

<sup>969</sup> ويقول تاكر LJ Tucker: "في رأيي أنه لا توجد هناك كلمات صالحة للتطبيق الشامل على كل نوع من لجان التحقيق، ولكل نوع من المحاكم المحلية. فمتطلبات العدالة الطبيعية يجب أن تعتمد على ملائمة القضية، وطبيعة لجنة التحقيق، والقواعد التي بموجبها تتصرف المحكمة، والموضوع الذي يجري التعامل معه، وهكذا، تبعاً لذلك، فإنني لا استمد المساعدة من تعاريف العدالة الطبيعية المستخدمة من وقت لآخر، ولكن أياً كان المعيار المعتمد، فإنما القاعدة الأساسية هي أن الشخص المعني يجب أن تكون له فرصة معقولة لعرض قضيته".

For the Malaysian Courts' attitude to rules of natural justice, see Prof MP Jain "Development of Administrative Law In Malaysia since Merdeka", -1971- 2 MLJ September Supplement at p ms ii. See also his article "Administrative Law 1977 in Survey of Malaysian Law 1977", University of Malaya 1979 at p 36. see also Arjunan Subramania. *Ibid.* p.773.

<sup>970</sup> See *Packe v Johnson* (1991) STC 1. *Meton Properties Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri* (1998) 2 AMR 1046.

<sup>971</sup> See *Redley v Wilkinson* 38 TC 135 on p 143 where it is stated that Commissioners sit in a judicial capacity. By virtue of paragraph 20, Schedule 5 of the ITA, witnesses are bound to tell the truth. Witnesses's expenses are payable on scale used for civil purposes (paragraph 21, Schedule 5 of the ITA. See Arjonan Subramania. *ibid.* p765.

في الوقت الراهن في ما يتعلق بقبول الأدلة<sup>972</sup>. وهذه السلطة تخضع لأحكام المادة 5،142 الذي ينص، ضمن جملة أمور، أنه لا يوجد ما يؤثر في ITA على عملية تطبيق أحكام الفصل التاسع من الجزء الثالث من قانون الإثبات، لسنة 1950م. كما يقع على اللجنة استجواب الشهود، وإتاحة الفرصة للمتنازعين، أو ممثليهم باستجواب بعضهما البعض، فهذا من حقهما، وهو ما يعرف في القانون الماليزي<sup>973</sup> (Cross examination)، وهذا لم يجر عليه العمل في القانون الضريبي الليبي.

كما أن المفوضية الخاصة لها الحرية في قبول الأدلة التي هي غير مقبولة بموجب قانون الإثبات 1950م والفقرة 19 (F) الجدول 5 ذات العلاقة، وفي حالة وجود مثل هذه الأدلة فعند الضرورة اللازمة من واجب أعضاء اللجنة الخاصة بتقييم جميع الأدلة والتوصل إلى استنتاج يتوافق مع قواعد الإثبات، وهذا موضع تشابه آخر بين القانونين الماليزي والليبي في شأن حرية تكوين عقيدة الإثبات<sup>974</sup>.

سادساً - دور الإثبات في ممارسة المحاسبة في القضايا الضريبية: عند حساب إجمالي الدخل لأغراض ضريبة الدخل، يؤخذ صافي الربح في الحسابات كنقطة البداية، وبعبارة أخرى يتم إجراء تعديلات في صافي الربح التجاري بتطبيق قولين ضريبيين للدخل للوصول إلى هيئة "مصطنعة" للدخل تكون مطابقة لتشريعات ضريبة الدخل. في مثل هذه الحالات من التعديلات؛ فإن النزاعات غالباً ما تنشأ في عدد من المجالات، أهم بعضها الآتي:

1 - إذا كان بند من بنود الإنفاق يعزى إلى الدخل أو رأس المال.

2 - إذا كان المبيع يشكل أوراقاً مالية في تجارية.

3 - أساس تقييم الأسهم في مجال التجارة أو العمل.

<sup>972</sup> (f) subject to subsection 142(5), power to admit or reject any evidence adduced, whether oral or documentary and whether admissible or inadmissible under the provisions of any written law for the time being in force relating to the admissibility of evidence.

<sup>973</sup> SIM EWE EONG. 1981. Ibid.p23.

<sup>974</sup> See NTS Arumugam Pillai, Deciding Order -1976- 4 MTJ 95 at p 118. Evidence of offers of settlement made without prejudice should not be mentioned in petition of appeal nor at the hearing (Re BS -1954- SB XIII, Ahmad Ibrahim, Cases on Revenue Law p 165) See Arjonan Subramania. Ibid p.765.

4- إذا كانت الأسهم المستهلكة من قبل دافعي الضرائب تحسب على أساس القيمة السوقية، أو سعر التكلفة في الحسابات.

5- بيان اللبس في "سعر السوق"، فهل يعني سوق التجزئة، أو سوق الجملة؟

في الحالات المذكورة أعلاه درجت المحاكم في كثير من الأحيان على دراسة الكيفية التي يتم بها إنشاء البند قيد الاستئناف في الحسابات. مثل هذا الاستجواب قد يكون له عدد من الوظائف، أولها: التأكد مما إذا كانت المعاملة المتبعة في الحسابات، وفقاً للممارسة المعمول بها في المحاسبة التجارية. والثاني: التأكد من حقيقة معينة بالدفع، أو الاستلام سواء كان بالنسبة لرأس المال أو الدخل. وقد يكون الهدف الثالث هو التأكد من نية الممول - على سبيل المثال - إذا تم حصوله على قطعة من الأرض مع وجود نية البيع، أو التجارة في الأرض أو الاستثمار. كذلك الأدلة المحاسبية يمكن أيضاً أن تستغل لتبين أن الفعل (تقييم المخزون على سبيل المثال) كان وفقاً لقانون الضرائب<sup>975</sup>

الوقائع والحقائق الناتجة عنها؛ الحقائق التي تتوصل إليها المفوضية الخاصة لا تقبل المعارضة عموماً. ومع ذلك، قد تكون هناك حالات لم يتم العثور فيها على دعم مناسب للحقائق من قبل أي مزيد من الأدلة والمفوضية الخاصة قد ذهبت وراء بيان الحقائق المتفق عليها، فتعالج مثل هذه المسائل. في السابقة القضائية شوالب كونغ ضد المدير العام للإيرادات الداخلية<sup>976</sup>، وبعض الحالات المشابهة الأخرى، تظهر المبادئ الآتية:

1 - من الحقائق الأولية، المثبتة أنه يحق للمفوضية استخلاص الاستنتاجات؛ ومثل هذه الاستنتاجات نفسها قد لا تكون في الواقع حقائق، وفي هذه الحالة لا يمكن معارضتها مثلها مثل الحقائق الأساسية من الواقع، ولكنها قد تنطوي - وغالباً ما يحدث هذا - على بعض الافتراضات فيما يتعلق بأثر قانوني أو نتيجة من الحقائق الأساسية، وتعد هذه الافتراضات من مسائل القانون التي هي وظيفة المحكمة العليا بالنسبة للنظر في الحالة المنصوص عليها لتصحيح المفوضية الخاصة، وإذا أمكن التدليل على أنطلاقها من افتراض خاطئ فيما يتعلق بالقوانين ذات الصلة. ومن ثم فهي في مثل هذه الحالة يكون من المرغوب فيه أن تحدد المفوضية الخاصة في فقرة منفصلة عن تلك التي تحتوي على النتائج التي توصلوا إليها من الحقائق الأولية مثل هذه الاستدلالات التي تم استخلاصها من هذه الحقائق الأساسية في عملية التوصل إلى قرارهم، بحيث تكون المحكمة قادرة على

<sup>975</sup> See Arjonan Subramania. Ibid .p766

<sup>976</sup> (1982) 1 MLJ 235. for more see Arjunan Subramania. ibid .p770.

تحديد الطبيعة الحقيقية للاستدلالات: بمعنى، سواء كانت تلك الاستدلالات من الحقائق المطلقة أو كانت تنطوي على افتراضات.

2- لفت انتباه المجلس إلى بعض الحقائق التي هي في الواقع استنتاجات قانونية<sup>977</sup>.

3 - في السابقة القضائية لشركة مامور المحدودة ضد المدير العام للإيرادات الداخلية<sup>978</sup> قال القاضي

المختص: "إن القرار الذي استندت إليه المفوضية الخاصة قد بني كلياً على نتائج الحقائق، وعلى هذا النحو فإن المحكمة لا تستطيع أن تتدخل باتخاذ قرار بشأن هذه النتائج من قبل المفوضية الخاصة. فيما يتعلق بهذه المسألة؛ فإني مع الرأي القائل أنها مفوضة للمحكمة العليا لإعادة النظر في قرار اللجنة الخاصة، إذا كان أعضائها فقط قد تلبسوا بأحد الأمور التالية:

أ - تضليل الأعضاء أنفسهم عن القانون.

ب-الإجابة عن السؤال الخطأ.

ج- تجاهل الإجابة السؤال الذي ينبغي أن يكون الرد عليه.

د- أخذت اللجنة في الاعتبار العوامل التي لا ينبغي أن تعتبر.

هـ - وصلت إلى استنتاج ضد الحقيقة التي لا تدعمها الأدلة المعروضة عليها.

و - نصت بالعثور على بعض الحقائق التي لا يمكن أحد عادي في ظل هذه الظروف أن يتوصل إليها.

<sup>977</sup> أهمية الأساس الذي قرر أعضاء اللجنة الخاصة بناءً عليه أن الأرباح التي تحققت من قبل دافع الضرائب، في شراء وبيع الأراضي والربح من التجارة بصفته تاجراً للأخشاب، وبياعهم أن دافع الضرائب قام في الواقع بتاريخ 25 أكتوبر 1966، ببيع الأخشاب الحاصلة من الأرض إلى شركة كيم هونغ المحدودة. على الرغم من أن هذا البيان بمثابة بيان محض فإنه في الواقع يجسد أيضاً استنتاجاً قانونياً. إذا كان ما يكتبه الأشخاص أو يقولونه أو يفعلونه له تأثير حقيقي على نقل الممتلكات الشخصية من شخص إلى آخر عن طريق البيع مسألة قانونية. وبيان الحقائق الأولية على النحو المتفق عليه من الطرفين أو التي تم التوصل إليها من قبل المفوضية ليثبت لها أثر في القانون بالنسبة لبيع دافع الضريبة للأخشاب الموجودة على الأرض للشركة، في هذه الحالة هو خطأ واضح في النظام، وإلا فإنه استنتاج مختلط من الوقائع والقانون

بدون مبررات معقولة.. Ibid, p23.

<sup>978</sup> (1981) 1 MLJ 117. for more see (1995) 2 MSTC 3454. & (2001) 4 CLJ 261.

سابعاً - عبء الإثبات والإجراءات: تقضي الفقرة 13، الجدول 5<sup>979</sup> ITA أن عبء الإثبات في حالة ادعاء التقييم المفرط، أو الخاطئ يقع على عاتق دافعي الضرائب. وهذا ما أقره القضاء في القضية LKC<sup>980</sup> (2008) Anor Ketua Pengarah Hasil Dalam negeri & هذا يعني أن دافع الضرائب يجب أن لا يبين فقط خطأ التقييم، بل بتصحيحه أيضاً. وبالتأمل في قضية Ee Sim Sai، بين، ووضح دافع الضرائب أن الرقم الضريبي RM 65,000 كان خاطئاً، وأنه يجب قراءة هذا الرقم RM45.500، وقام بتقديم الأدلة لهذا الغرض، وبعبارة أخرى، يجب على دافع الضرائب أن يثبت فعلياً عن طريق الأدلة، خطأ التقييم ويحدد مكان وجود الخطأ وكيفية تصحيحه،<sup>981</sup> "إذا فشل دافع الضرائب في القيام بعبء الإثبات بسبب فقدان الذاكرة، أو عدم وجود دفاتر الحسابات كضياها مثلاً، تظل عملية التقييم التي أجراها مكتب الإيرادات سارية المفعول. إذ يستند الأساس المنطقي لجعل عبء الإثبات على دافعي الضرائب على فكرة أن دافع الضرائب هو الأكثر دراية بشؤونه المالية.

-العبء على مكتب الإيرادات الداخلية: تقع المسؤولية على عاتق دافع الضرائب المستأنف لإبراء الذمة، أما الإثبات فيقع على الإيرادات الداخلية لدعم ما يؤكد التقييم الذي تم إنشاؤه من قبل المدعي، ودليل ذلك ماوقع في بيرك الماليزية للمنشآت ضد المدير العام لضرائب الولاية<sup>982</sup> *Perak Construction Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri, Rayuan Cukai*، فقد أكد مكتب الإيرادات الداخلية أن الإنفاق على التنمية في الحسابات ذات الصلة بالموضوع مختلف فيه. وقر القاضي داتو فايژه حاجي تامي تشيك؛ أن المدعى عليه يقع عليه عبء الإثبات لإثبات ما يؤكد صحة دعواه.

مدى اعتماد الممول على أسس أخرى في نطاق النظم: طبقاً للفقرة 12، من الجدول 5 ITA ؟ في محاولته للقيام بمسؤولية عبء الإثبات، يمكن لدافع الضرائب أن يعتمد على أسس أخرى غير تلك المذكورة في

<sup>979</sup> 13. The onus of proving that an assessment against which an appeal is made is excessive or erroneous shall be on the appellant.

<sup>980</sup> AMTC[2008] 1012.

<sup>981</sup> (1977) 2 MLJ 32. See the Singapore case of Comptroller of Income Tax v S & co (Pte) Ltd (1972) 2 MLJ 234, where the court of Appeal approved ABC and said that it was not enough for the taxpayer to show that the Revenue ignored certain sources of income, but must further discharge by onus showing losses incurred in the source of income ignored by the Revenue. See more about: As per Budrose J in ABC v The Comptroller of Income Tax, Singapore (1959) MLJ 1963.

<sup>982</sup> R2 14-6-2000 In Singapore , a taxpayer cannot introduce a new ground of appeal other than those stated in the petition of appeal unless the Board of Review consents.

.See Arjunan Subramania .Ibid .p774.

عريضة الاستئناف. ويمكن أيضاً أن يغير سبب الاستئناف (الفقرة 12 من الجدول 5 ITA ولكن عندما تكون هناك أرضية جديدة، أو أرضية متفاوتة بالنسبة للاستئناف، فإنه يجوز للمدير العام أن يطلب التأجيل إذا لم يقدم له إشعار معقول بالنسبة للنقطة الجديدة، أو المختلفة مع بيان السبب المبرر له (شرط للفقرة 12، الجدول 5 ITA<sup>983</sup>).

سابعاً - معيار الإثبات: في السابقة القضائية آروموغام بيلاي ضد المدير العام لمصلحة الضرائب فإن معيار الإثبات كان مطلوباً من قبل المفوضية الخاصة مع موافقة المحكمة العليا والمحكمة الاتحادية كالاتي:

1. في حالات التخلف عن السداد، والغش المتعمد أو الإهمال، فإن المسؤولية تقع على مكتب الإيرادات ليثبت ما يقنع أعضاء اللجنة الخاصة دون أي شك معقول. ثم يتحول إلى عبء الإثبات ليكون على دافع الضرائب الطاعن لإثبات إسقاط التقييم المفرط بالتقادم أو الخطأ. وهذه المسؤولية يتم أدائها تحت ميزان الاحتمالات<sup>984</sup>.

2. وفي ما يتعلق بالتقييمات العادية المقررة في غضون الفترة القانونية، فإن المسؤولية تقع على عاتق دافع الضرائب الطاعن، لإثبات أن هذا التقييم مفرط أو خاطئ. وتكون ممارسة هذا العبء تحت موازنة الاحتمالات<sup>985</sup>.

3. يجب على دافع الضريبة أن يقدم بشكل إيجابي ما يجب القيام به لتبرير تصحيح الأرقام الواردة في التقييم، وعبء إثبات التقييم المفرط يظل على دافعي الضرائب طوال جلسات الاستماع.

ثامناً - انتهاء التظلم قبل بت اللجنة فيه، وموت المتظلم: طالما أن اللجنة لم تصدر قرارها، وتوصل المتنازعون إلى اتفاق مكتوب، يرسل المدير صورة من الاتفاق إلى اللجنة، وتنتهي بهذا مسيرة التظلم. أما عندما يموت المتظلم قبل نهاية الجلسة، ولا يوجد من يمثله بعد موته، فبمرو عامين سيُعتبر التقييم نهائياً ونافاً المادة 97 الفقرة الأولى.

<sup>983</sup> 12. At the hearing of an appeal the appellant may rely on grounds of appeal other than those stated in the petition of appeal and may vary any ground of appeal so stated:

Provided that, where he does so without giving reasonable notice to the Director General, the Special Commissioners shall adjourn the bearing for a reasonable period if requested to do so by the Director General

<sup>984</sup> See *Amis v Colls* 37 TC 148, See also *Fen Farming Co Ltd v Dunsford* 49 TC 246 at p 270. where Walton J said that if he was driven a state standard of proof, he would follow Cross J in *Amis* (supra). *Arjunan Subramania*.ibid. p781.

<sup>985</sup> See 15 CTBR 83 and *Hines v FC of T -1952- 5 AITR 305*.see *Arjunan Subramania*.ibid. p775.

تاسعاً- قرار اللجنة: يصدر قرار البت في المنازعة من قبل المفوضية الخاصة بعد اختتام الجلسة أو بعد ذلك. ويكون في صورة أمر، ويسمى في ماليزيا بالأمر النافذ المحتوم طبقاً لبند 23 من الجدول السابق<sup>986</sup>، وموقعاً من ثلاث أعضاء معمولاً بثلاث نسخ، وعملياً قد يُقرأ القرار أمام أطراف النزاع، والذي ليس بالضرورة حضورهم، أو أن أمين سر اللجنة جلسة يرسل نسخاً من القرار للأطراف المتنازعة<sup>987</sup>. وغالبية المنازعات تدور حول التقييم الضريبي للدخل، وهنا عادةً ما يقرر أعضاء اللجنة إقرار التقييم، أو رفضه، أو في بعض الحالات تعديله، والشائع عملياً أنه في الفرضية الأخيرة المتعلقة بالتعديل يرفع التعديل مرة أخرى إلى اللجنة للتأكد من عمل ذلك. والجدير بالذكر أن قرار اللجنة ذو حجية، وملزم بالتنفيذ؛ لاسيما وأنه تضمن دفع مبلغ مالي طبقاً للبند 30 من الجدول السابق<sup>988</sup>. وإذا وجدت اللجنة أن التظلم كان لمجرد المشاكسة، أو لأسباب غير مقنعة، تُعزم المتظلم بدفع مبلغ لا يجاوز 5000 الآف دولار، ويمكن للمتظلم الطعن في هذا القرار خلال 21 يوماً، من صدوره على أن يكون بمظلمة مسببة للجنة، ومن ثم للجنة أن تلغي المبلغ، أو تخفضه أو تأكده بحسب ما يترأ لها<sup>989</sup>.

<sup>986</sup> 23. As soon as may be after completing the hearing of an appeal, the Special Commissioners shall give their decision on the appeal in the form of an order which shall be known as a deciding order and which, subject to this Schedule, shall be final.

<sup>987</sup> SIM EWE EONG. 1981. Ibid.p30.

<sup>988</sup> 30. Subject to any representation made under paragraph 31 a sum ordered to be paid under paragraph 29 shall become due and payable on the expiration of a period of seven days starting on the date when the order for payment was served on the appellant or the representative (within the meaning of section 67), as the case may be, and shall be recoverable as a debt due to the Government.

25. If the Special Commissioners differ among themselves as to the decision to be given on an appeal-  
(a) the opinion of the majority shall prevail; and  
(b) the Special Commissioner who dissents from the majority view shall sign the deciding order as required by paragraph 44 (unless he is incapacitated from doing so as mentioned in that paragraph), but in doing so shall indicate the fact of his dissent and may, if he thinks fit, add a statement of his reasons therefor.

32A. (1) Except as provided in paragraph 30, any sum ordered to be paid by the Special Commissioners as costs shall become due and payable on the order for payment being made and shall be recoverable-  
(a) in the case of costs ordered to be paid to the appellant, as a debt due to him; and  
(b) in the case of costs ordered to be paid to the Special Commissioners or the Director General, as a debt due to the Government.

(2) In any proceedings for the recovery of costs ordered by the Special Commissioners the production of a certificate signed by one of the Special Commissioners giving the names and addresses of the persons to whom and by whom such costs are to be paid and the amount of the costs due shall be sufficient evidence to the amount so due and sufficient authority for the court to give judgment for that amount. [Ins. Act A108: s.2]

<sup>989</sup> 29. (1) Where on an appeal the Special Commissioners do not discharge or amend an assessment, they may, if in their opinion the appeal was vexatious or frivolous, order the appellant to pay as costs to the Special Commissioners a sum not exceeding five thousand ringgit. See more SIM EWE EONG. Ibid. P45.

والجدير بالتنويه أن قرارات اللجنة عادة تبنى على التشريعات الضريبية المعقدة والمركبة، ومن الواضح أن هذه القرارات تعطي فرصة قانونية أخرى تمكن دافع الضريبة من الاستمرار في المنازعة ورفع القضية أمام القضاء<sup>990</sup>. غير أن قرار اللجنة يتصف بالنهائي<sup>991</sup>. ويجوز لأي من الطرفين استئناف الحكم في غضون 21 يوماً بعد صدور القرار ورفع دعوى قضائية بشأنه، طبقاً للفقرة 35 من الجدول 5 ITA، وهذا ما سوف يتناوله الباب الرابع إن شاء الله تعالى.

### المطلب الثالث - فلسفة التظلم الضريبي الإداري، وتقييمها:

أدرك المشرع والقضاء أهمية التظلم الإداري، وأسلوبه الودي والمؤثر دون تدخل القضاء، لما يحققه من حماية لمبدأ المشروعية الإدارية، وبالتالي حماية حقوق وأموال الأفراد، فبناء على هذه الأهمية أقبل المشرع على تنظيمه بشكل خاص جعله يتميز بطابع معين، وبأحكام تكاد تكون مستقلة عن باقي الأنظمة القانونية الأخرى بغض النظر عن اتصاله بها. والحقيقة أنه بمعرفة الحكمة من التظلم، سيكون من الممكن رؤية الصورة التي كانت في مخيلة المشرع والعواقب التي تفتن لها، وبالتالي جلاء السياسة التشريعية والإدارية المرسومة له، إذ كلما كان من الممكن توضيحه أمكن إدراك مدى كنهاته هذه الحقوق. ولأجل الإيضاح كان تفصيل الحكمة من التظلم الإداري، وتقديره في المطالب الآتية:

#### الفرع الأول - الحكمة من التظلم الإداري:

إن التظلم الإداري لا يعد غاية، و ليس مطلوباً في ذاته، وإنما وضع كوسيلة إدارية لتحقيق غاية وحكمة كان قد ابتغها المشرع والقضاء الإداريان، ولعل مؤدى هذه الحكمة هو علاج الضرر الذي يصيب الأفراد كنتيجة مترتبة عن الخطأ الذي قد تحدثه الإدارة العامة أثناء استخدامها لسلطاتها بغية تحقيق الصالح العام. فالاهتمام بمبدأ المشروعية وتأكيد وتحقيق الضمان لتطبيقه يعد أحد الضمانات اللازمة لاحترام الحريات

<sup>990</sup> SIM EWE EONG. 1981. Ibid. p32.

<sup>991</sup> 23. As soon as may be after completing the hearing of an appeal, the Special Commissioners shall give their decision on the appeal in the form of an order which shall be known as a deciding order and which, subject to this Schedule, shall be final.

وكفالتها، ويتحقق ذلك بالتصدي، لأي تعدد يقوم على إهدار لمبدأ المشروعية<sup>992</sup>. وطالما إن مبدأ المشروعية<sup>993</sup> يعني احترام الإدارة للقانون فيما تصدره من تصرفات، فستكون هذه الأعمال المشروعة والمقيدة بالقانون هي المأمّن لحقوق الأفراد، فلا شك " إن التزام الإدارة بإتباع حدود مبدأ المشروعية ووجوب خضوعها لأحكامه يؤدي في العمل إلى حماية حقوق الأفراد وحرّياتهم العامة، ويبعد الإدارة ويمنعها من سلوك سبل التعسف والاستبداد، وبذلك تستقيم الصلة وتنضبط العلاقة بين الإدارة والأفراد فيستطيع كل منهما مباشرة نشاطه في حدود النظام القانوني السائد في الدولة، ومن شأن هذا الوضع الوصول إلى كفالة تحقيق الصالح العام مع احترام المصالح الفردية في نفس الوقت، فلا يضحى بأحد الطرفين على حساب الآخر"<sup>994</sup>. فإقامة نوع من التوازن لكتفي المعادلة بين المصلحة العامة التي تمثلها الإدارة، والمصلحة الخاصة المتمثلة في حقوق الأشخاص يجب ألا تكفل إلا تحقيقاً للنفع العام وضمن حدود القانون<sup>995</sup>. فغاية التظلم هي تمكين الأفراد الذين أصابهم ضرر بسبب القرارات غير المشروعة من عرض أسباب تظلمهم على الإدارة، لكي تنظر إليها وتقدر مدى الصحة والجديّة فيه، لعلها تقتنع بوجهة نظر المتظلمين وتعترف بقراراتها الخاطئة اتجاههم، وبالتالي تقوم بعملية البت في التظلم بسحب القرار أو تعديله أو بإلغائه، "بما يحقق ما يمكن تسميته بالعدالة الإدارية"<sup>996</sup>. فكلما تمكنت الإدارة من فهم وجهات نظر المتظلمين أمكن حل الكثير من المشاكل والمنازعات ودياً؛ وذلك دون تدخل القضاء، وبذلك يكون التظلم قد وفر الجهد الكبير والنفقات والوقت من الذي يستلزمه طريق القضاء الإداري، فضلاً عن أن التظلم يؤدي إلى نتائج لا يمكن الوصول إليها عن طريق الطعن

<sup>992</sup> شوايل، عاشور سليمان. 1997. مسؤولية الإدارة عن أعمال وقرارات الضبط الإداري. بنغازي: جامعة قارون. ص 203. وأيضاً الجروشي، طارق صقر. 2005. النظام القانوني للتظلم الإداري في القانون الليبي دراسة مقارنة مع القانون المصري. رسالة ماجستير مقدمة لأكاديمية الدراسات العليا بطرابلس. ص 27.

<sup>993</sup> من المعلوم إن القصد من مبدأ المشروعية في هذا المقام المنظور الضيق لمعناه، أي المعنى الذي يدخل في نطاق القانون الإداري، والمهتم بإحدى الزوايا وهو خضوع الإدارة للقانون، فهذا وجه من أوجه مبدأ الشرعية بمعناه الواسع. راجع في ذلك محمد، حسين عثمان. 2000. القضاء الإداري. (الكتاب الأول) مبدأ المشروعية. تنظيم مجلس الدولة الاختصاص القضائي والاستشاري لمجلس الدولة والعلاقة بينهما. الإسكندرية: دار المطبوعات الجديدة. ص 10.

<sup>994</sup> ليلة، حمد كامل. 1985. الرقابة على أعمال الإدارة. الرقابة القضائية. دراسة مقارنة. مصر. ص 64.

<sup>995</sup> الحلو، ماجد راغب. القضاء الإداري. المرجع السابق. ص 9.

<sup>996</sup> القاضي، نصر الدين مصباح. المرجع السابق. ص 743.

القضائي؛ إذ إن رقابة الإدارة رقابة ملائمة، تملك إلغاء وسحب وتعديل القرار لمجرد عدم الملاءمة<sup>997</sup>. لأجل هذا عد التظلم إجراءً إدارياً راسخاً لصالح الإدارة والمتنازعين معها. وبهذا يبدو إن الغاية التي قصدتها كل من المشرع القانوني والقضاء في ليبيا وماليزيا قد تحققت.

### الفرع الثاني - تقدير التظلم الضريبي الإداري الوجوبي:

إن الأصل العام في التظلم الإداري هو التظلم الجوازي أي: الاختياري لأولئك الأشخاص الذين مستهم القرارات الإدارية بضرر، بمعنى أنهم ليسوا مجبرين على الالتجاء إلى التظلم قبل اللجوء للقضاء مباشرة، غير أن الاستثناء من هذا الأصل هو التظلم الإجباري، فقد ينص القانون في بعض الحالات على الالتزام بالتظلم قبل أن تُرفع دعوى الإلغاء<sup>998</sup>. ولم يوجب المشرع الليبي في القانون رقم: 88 لسنة 1971م، في شأن القضاء الإداري التظلم قبل رفع دعوى الإلغاء، وإنما جعله جوازياً فللمتضرر من القرار أن يلجأ إليه، أو أن يرفع دعوى الإلغاء مباشرة أمام دوائر القضاء الإداري بمحاكم الاستئناف، غير أن المشرع الليبي لم ينتهج هذا السبيل في التظلم أمام اللجان الإدارية الخاصة، خاصةً لجان التظلمات الضريبية؛ إذ خرج عن هذه القاعدة وأوجب في قوانين معينة بصراحة التظلم الإداري من قرارات معينة حيث لا تُقبل دعاوى الإلغاء من القرارات الإدارية النهائية إلا بعد التظلم منها، ليس أمام الهيئة التي أصدرت القرار أو إلى الهيئات الرئاسية لها، وإنما أمام لجان إدارية ذات اختصاص قضائي، وهو ذات الأمر الذي مارسه المشرع الماليزي في القانون ITA؛

<sup>997</sup> الطماوي، سليمان محمد. المرجع السابق. ص 527. وكذلك بنفس المعنى الدغيتير، فهد. المرجع السابق. ص 115. وإيضاً الجروشي، طارق صقر. 2005. النظام القانوني للتظلم الإداري في القانون الليبي دراسة مقارنة مع القانون المصري. المرجع السابق. ص 29.

<sup>998</sup> تعرف العديد من الدول العربية وغير العربية التظلم من حيث طبيعته بنوعيه الاختياري والوجوبي، غير أن هنالك دول تخالف هذه القاعدة فتأخذ في اعتبارها أن الأصل هو التظلم الوجوبي، وأن الاستثناء هو التظلم الاختياري، وعلى هذا فإنه يلزم لقبول دعوى إلغاء القرار الإداري أمام القضاء المختص استنفاد التظلمات الإدارية، وذلك فيما عدا حالات خاصة وردت على سبيل الحصر في بعض الأنظمة. ومن هذه الدول العربية السعودية، وذلك في المادة 3 من القرار 190 بتاريخ 16/11/1409هـ الخاص بإجراءات المرافعات أمام الديوان، وكذلك تونس حيث ينص قانون المحكمة الإدارية التونسية على وجوب التظلم الإداري قبل رفع دعوى الإلغاء وذلك في مادته 40، ولا ينفرد هذان النظامان بهذه القاعدة حيث يماثلها في ذلك القانون الإداري الألماني، وإلى حد ما كل من القانونين الهولندي والإيطالي المادة 34 من قانون مجلس الدولة الإيطالي، وبذلك يصبح للتظلم الوجوبي مكانة خاصة عند هذه الدول، راجع في ذلك الدغيتير، فهد. المرجع السابق. ص 108. وكذلك راجع عبد القادر خليل. 1964. نظرية السحب الإداري (رسالة دكتوراه، كلية الحقوق. جامعة القاهرة) ص 46. جمال الدين، سامي. 2002. في مؤلفة القضاء الإداري، الكتاب الأول، الرقابة علي أعمال الإدارة. ط: 3. ص 9. الجروشي، طارق صقر. 2005. النظام القانوني للتظلم الإداري في القانون الليبي دراسة مقارنة مع القانون المصري. المرجع السابق. ص 32.

لأن كل من المشرعين أراد تشجيع الأفراد على الالتجاء للتظلم الإداري قبل الذهاب إلى القضاء؛ نظراً لفوائد التظلم التي منها سهولة الإجراءات واختصار الوقت، وقلة النفقات، ولتجنب الإدارة والأفراد على حد سواء من اللجوء إلى القضاء بما يتطلبه ذلك من وقت ومصاريف، هذا بالإضافة إلى التخفيف من أعباء القضاء، فضلاً عن أن مصدر القرار من حقه أن يصحح قراره، ويظهره من العيوب التي لحقته بدلاً من انتظار إلغاء القرار قضائياً، إذ إنه بذلك يكون قد أظهر احترامه للقانون وتقديره لوقت القضاء، بما يغنيه عن البحث في شرعية قراره أمام جهات القضاء، ومن ثم يكون قد استجاب لطلب المتظلم بطريق أيسر وفي وقت أقل<sup>999</sup>. فعلى الرغم مما يثيره التظلم من أهمية عملية، إلا أن فريقاً من الفقهاء<sup>1000</sup> يرون بأن ترك النزاع بين الإدارة، أو رئيسها ليفصلا فيه بنفسيهما لا يمكن معه زرع الثقة في نفوس الأشخاص؛ فالعدالة تقضي بالألا يكون الحكم خصماً في النزاع، وفي الوقت ذاته جهة استئنافية. فبالرغم من الآثار الإدارية المحمودة التي يمكن أن تترتب على التظلم الوجوهي، إلا أن هذا لا يمنع من وجود معارضة، وقلة ترحيب من بعض الفقهاء، إذ يرى هؤلاء الفقهاء في تلك الاعتبارات الأدبية التي تأسست عليها الحكمة من التظلم الوجوهي، أنه: "لا يجوز أن يتزايد المشرع في هذه الحكم المندوبية، فينقلها من المندوبات إلى الفروض. فالمندوبات مناطها رعاية الآداب والمفروضات مناطها حفظ الضرورات ومنع الاختلال"<sup>1001</sup>. ويضيف القاضي إلى ذلك أنه: "إذا كان هذا الاتجاه يصدر عن إرادة

<sup>999</sup> الحراري، محمد عبد الله، المرجع السابق، ص 186، وكذلك القاضي، نصر الدين مصباح. المرجع السابق. ص 742.

<sup>1000</sup> من الفقه الإداري الليبي القاضي، نصر الدين مصباح. المرجع السابق. ص 561. ومن يرض هؤلاء الفقهاء في الفقه الإداري المصري جمال الدين، سامي. 2002. في مؤلفة القضاء الإداري، الكتاب الأول، الرقابة على أعمال الإدارة. ط: 3. ص 302. وأيضاً محمد، حسين عثمان. القضاء الإداري. المرجع السابق. ص 69. وأيضاً الطماوي، سليمان محمد. المرجع السابق. ص 20. وكذلك أيد هذا المعنى عبد الهادي، ماهر. 1986. الشرعية الإجرائية في التأديب. ط 2. القاهرة: دار الفكر العربي. ص 397 كما أوضح ذلك سابقاً خليل، محسن. القضاء الإداري ورقابته لأعمال الإدارة. دراسة مقارنة. ط 2. الإسكندرية: منشأة المعارف. 1968. ص 79. و الحلو، ماجد راغب. القضاء الإداري. المرجع السابق. ص 65 وما بعدها.

<sup>1001</sup> فحيث لا ضرورة، لا يصح أن تتحول الآداب إلى فرائض، لأن في ذلك حرج ومشقة ينتزه عنهما الشارع، ومن هنا، فإن النص على نوع وجوهي من التظلم هو أمر ينافي ذوق التشريع. فطالما ضاعت دعاوى بسبب السهو عنه. ولا أساس لذلك من الشريعة الإسلامية، ولا يصح إطلاقاً في مجتمع مسلم أن تضع الحقوق الثابتة لأسباب تفرضها الشريعة لقوله تعالى: {ولا تأكلوا أموالكم بينكم بالباطل} سورة البقرة. آية 188. وهذه الشريعة هي بالنسبة لنا ما يسمه البعض بالقانون الطبيعي لقوله تعالى: {فطرة الله التي فطر الناس عليها} سورة الروم. آية 30، ومخالفة القانون الطبيعي اعتداء على حقوق الإنسان. فالشريعة الإسلامية ملزمة لنا في هذا المجتمع، لكونها المشروعية العليا لهذه الجماعة ذات الأغلبية الإسلامية، لا شك في ذلك ولا مراء. وعليه يجب على كل قاض ومطبق النظر إلى النصوص الوضعية والأوضاع في ضوء الإسلام؛ وذلك لسبب نصوص الدستور ذاته، فالأخير ينص على أن الشعب مصدر السلطات، ولا ينحصر ذلك في إنشاء مجلس الشعب وسلطته. والمسئولون لا يرضون أن يقرروا حكماً غير إسلامي. وينص الدستور أيضاً على أن دين الدولة الإسلام أي يتقيد نظامها بالإسلام، وتستمد معايير العدالة فيها من الإسلام، ولا يمكن أن يكون لهذا النص معنى آخر... وينص الدستور أيضاً على أن مبادئ

غيورة على الإسلام فإنه محل نظر، وذلك لأن الإسلام منهج للحياة، وكل لا يتجزأ، ولا يصح بالتالي أن تؤخذ أحكامه كيفما اتفق، وتطبق على جزئيات من الحياة التشريعية أو الأخلاقية أو غيرها. بل هو واجب التطبيق على كل شيء، وإن هجر المشرع المسلم هذا المنهج، فلن تفلح الحلول التلقينية في تطبيقه وإن حسنت نية البعض<sup>1002</sup>.

بينما دافع عن التظلم الوجوي فريق آخر مؤيداً له، حيث قال: أبو زيد فهمي إن المشرع وجد أن هذا التظلم ينطوي على كثير من الفائدة، إذ يكشف للإدارة عما في قرارها من بطلان فتعيد النظر فيه وتبادر إلى تصحيح ما شابه من بطلان فيقل عدد الخصومات القضائية ويخفف العبء الواقع على عاتق القضاء<sup>1003</sup>.

كما ناصرَ عبد العزيز عبد المنعم التظلم الوجوي؛ وذلك بالرد على الانتقادات التي وجهها الفريق المعارض للتظلم، حيث يرى أن جعل التظلم وجوبياً بالنسبة لبعض القرارات الإدارية مرجعه ما تنطوي عليه هذه القرارات من مساس مباشر بحقوق الأشخاص فليس في الأمر تحكّم تشريعي، ولا يوجد ما يناهز ذوق التشريع، وإنما فيه حماية لمصلحة صاحب الشأن بإغناؤه عن اللجوء إلى الطعن القضائي الذي قد يستهلك الوقت والجهد، في حالة ما إذا سحبت جهة الإدارة قرارها، إذ فالأمر ليس فيه تحكّم، بل رغبة في أن يصل صاحب الحق لغايته في وقت أقصر، وبإجراء أبسط وأقل نفقة، فالتحكّم بما ينطوي عليه من عنت أمر تنتزه عنه السلطة التشريعية<sup>1004</sup>.

كما يساند النجار التظلم الإداري الوجوي فذهب إلى أبعد ما ذهب إليه فريقه، إذ يرى أفضلية التوسع بالأخذ بالتظلم الوجوي ليشمل كافة طعون الموظفين العموميين، بل وسائر القرارات الإدارية التي لا يترتب على تنفيذها نتائج يتعذر تداركها بأي وسيلة، ولكن بشرط إعطاء هذا النظام حقه من الاهتمام من قبل الإدارة؛ ذلك أنه من الأفضل العوده إلى إنشاء لجان قضائية في الوزارات للنظر في منازعات الموظفين العموميين، على غرار ما كان متبعاً سابقاً<sup>1005</sup>.

الشريعة مصدر أساس للتشريع، وتوظفه ذلك وتمكينه يكون بإرساء التطبيق والعمل والعرف على الشريعة حتى يتيسر تقنينها تقنياً ينسجم وظروف المجتمع، ولا يعقل تطوير التشريع دون تمهية بيئية...". انظر وصفي، مصطفى كمال. المرجع السابق. ص 170.

<sup>1002</sup> المرجع السابق، ص 560.

<sup>1003</sup> 1986. القضاء الإداري ومجلس الدولة. قضاء الإلغاء. ط: 5. الإسكندرية: منشأة المعارف. ص 604.

<sup>1004</sup> خليفة، عبد العزيز عبد المنعم. ضمانات التأديب في التحقيق الإداري والمحكمة التأديبية. المرجع السابق. ص 254.

<sup>1005</sup> المرجع السابق. ص 99 وما بعدها.

بعد استعراض المواقف المختلفة التي اهتمت بمعالجة مسألة التظلم الإداري كشرط قبل رفع الدعوى القضائية، اتضح أن هناك اتجاهين: اتجاه مؤيد وآخر معارض لهذه المسألة، صار من الصواب، أمام هذين الموقفين المتباينين، مؤازرة الفريق المعارض، لأهمية ما ساقه واستند عليه، لكن ليس بالمدى الذي ذهب إليه<sup>1006</sup>، فاشتراط المشرع تقديم التظلم قبل رفع بعض الدعاوى قد يؤدي إلى نتائج مغايرة لتلك التي قصدتها المشرع والمظلّمون، بمعنى أنه بدلا من توفير الوقت والنفقات وتفاذي عناء التقاضي، سيزداد النزاع تعقيدا ويطول عمره، بل وقد تهدر حقوق المظلّمين بسبب عدم درايتهم بأحكام التظلمات وما يشترط لها من مواعيد، وعليه وإن لزم اشتراط التظلم الوجوبي، فلا بد أن يلزم المشرع جهة الإدارة إعلان أصحاب الشأن بالقرارات التي يجب التظلم منها، وبإبعاد التظلم منها حتى يتجنبوا المخاطر التي قد تترتب على عدم عرض التظلم قبل رفع الدعوى. وهذا الشرط للتظلم الوجوبي فيه ظلم صارخ لذوي المصلحة، وذلك لأن الحكمة من التظلم قائمة على الاحتمال، ولأنه لا يوجد ما يلزم الإدارة؛ فإن رأّت الإدارة أن المظلّم علي حق في تظلمه، ورفضته أو لم تبت فيه في خلال الميعاد المقرر فله أن يلجأ إلى طريق التقاضي، فهذا المعنى يفيد تأسيس وجوب التظلم، وبالتالي منع الالتجاء إلى القضاء بمجرد احتمال وفرض ربما لا يتحققان، بمعنى أدق أن هذا الأمر يؤكد أن هنالك احتمالان: أن تعدل الإدارة عن قرارها، أو ألا تعدل عن قرارها برفض التظلم أو عدم البت فيه، وبالتالي فإن الاحتمال الأخير يتساوى مع الاحتمال الأول، وطالما استوى الاحتمالان فلا يوجد دافع يذكر لوجوب تقديم التظلم، لأن التظلم سيصبح عائقاً أمام طريق اللجوء إلى القضاء<sup>1007</sup>، الحكمة من التظلم الوجوبي يمكن أن تتحقق في التظلم الاختياري، فضلاً عن أنه مادام التظلم قائماً على الاحتمال، يجب أن يكون مبنياً على الاختيار باعتباره الأصل في التظلم الإداري. وبالنظر إلى الفائدة العملية التي يحققها التظلم، والتي لا تظهر إلا إذا انتهى النزاع دون مواجهة، فإذا كانت كل خصومة تنتهي بعد تقديم التظلم الخاضع لهذا النظام بدعوى قضائية، فإن هذا النظام لا يولد إلا ضياعاً للوقت والجهد والمصاريف. ولا مغالاة في القول أن حق اللجوء إلى القضاء قد كفله الدستور. وأخيراً فإن المشرع الليبي والمليزي وإن كانا قد رتبنا على تقديم التظلم وأوجباه في تشريعات محددة، ومن قرارات إدارية معينة أمام لجان إدارية ذات اختصاص قضائي في شأن

<sup>1006</sup> لأنه في المستقبل القريب سيجانب لزوم شرط التظلم الوجوبي الصواب حتماً، لاسيما وأن ماليزيا أصبحت تعاني نمواً سكانياً متزايداً، وستغص بالتالي المحاكم بعدد كبير من القضايا.

<sup>1007</sup> المرجع السابق، ص 29.

ضرائب الدخل، إلا أنهما عدا التظلم عن طريق هذه اللجان خطأً لحماية الحقوق، وخطوة لدعم الرقابة الإدارية إلى حد ما، فضلاً عن توفير الوقت والجهد والنفقات للمتنازعين.

### المطلب الرابع - خاتمة الفصل الثالث:

يُستنتج مما سبق أهم الأمور الآتية:

1- أدت إدارة الضرائب في الإسلام دوراً مهماً في تسوية المظالم الضريبية؛ لأنها مقتنعة بكونها مندوبة في حفظ القوانين، وإحقاق الحق سواء كانت المظلمة من الممولين، أو من أولئك العمال في الإدارة الذين قصروا في وظيفتهم. ولمعرفتها بأن الحكم بالعدل ورفع الظلم من باب الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر، وهو فرض على كل مسلم، فنصرت المظلوم، وإيصال الحقوق إلى أهلها فرض واجب. والملفت للنظر أن هذه التسوية الإدارية المعمول بها في الشريعة الإسلامية تعادل اليوم أسلوب التظلم الإداري الرئاسي في إدارة الضرائب، وهو يشابه القانون الماليزي تماماً، كطريق أول لتسوية النزاع الضريبي، بيد أن القانون الليبي اختلف عنهما في نظام التظلم الإداري أمام الرئيس، إذ خول القانون للمتظلم الاعتراض مباشرة أمام لجنة طعون ضريبية مباشرة، ولم يمنح الممول حق التظلم المباشر أمام الرئيس، وبذلك ليته فعل كونه هذا الأمر سيقضي على عدد من المنازعات في مهدها، مما سيوفر العناء على القضاء.

2- استناداً على كل ما مضى، يمكن القول أن المشرع الضريبي في الأنظمة الثلاثة ربط بشكل أساس بين ربط الضريبة، وإعلان الممول بها، وحق الاعتراض عليها بطريق منظم، وهو ما حدا بالمشرع إلى إنشاء لجان إدارية ذات اختصاص قضائي تختص بالنظر في كافة أوجه الخلاف ما بين الإدارة والممول.

3- يُعد التظلم الإداري المباشر، والتظلم أمام لجان المنازعات الضريبية في الشريعة الإسلامية، وفي كل من القانونين الليبي والماليزي، أداة مثلى لتوفير الحماية الفعالة لدخل الممول، ومصالحه الجديدة بالحماية، فضلاً عن توفير الوقت والجهد والنفقات، فلا يمكن التقليل عموماً من أهميته في درء الأخطار التي قد تقوم بها إدارة الضرائب.

4- أراد المشرعان الضريبيان الليبي والماليزي تشجيع الأفراد على الالتجاء للتظلم الإداري قبل الذهاب إلى القضاء؛ نظراً لفوائد التظلم التي منها سهولة الإجراءات واختصار الوقت، وقلة النفقات، ولتجنب الإدارة والأفراد على حد سواء اللجوء للقضاء وما يتطلبه ذلك من وقت ومصاريف، هذا بالإضافة إلى التخفيف من

أعباء القضاء، فضلاً عن أن مصدر القرار من حقه أن يصحح قراره، ويظهره من العيوب التي لحقته بدلاً من انتظار إلغاء القرار قضائياً، إذ أنه بذلك يكون قد أظهر احترامه للقانون وتقديره لوقت القضاء، بما يغنيه عن البحث في شرعية قراره أمام جهات القضاء، ومن ثم يكون قد استجاب لطلب المتظلم بطريق أيسر وفي وقت أقل. فكان التظلم من المنازعات الضريبية أمام تلك اللجان شبه القضائية، قاسماً مشتركاً بين النظامين السابقين الليبي والمليزي، وإن كانت أحكامه وإجراءاته مختلفة بشكل واضح إلى حد ما في كل من النظامين حسبما ذكر سابقاً، إلا أنه يمكن ملاحظة التماثل بينهما أيضاً، إذ ما قورن هذان النظامان ببعضهما. ولعل أبرز هذه الاختلافات، هي:

1- تميز النظام الإداري القانوني الليبي لتسوية المنازعات الضريبية للدخل عن نظيره الليبي بأن جعل للشركاء فيما بينهم تسوية مشاكلهم ودياً، بموجب المادة 65 من القانون المليزي المذكور. وهذه الحلول القانونية المسبقة للمشاكل العالقة بين الدخل كانت مرنة فاستوعبت عدداً من المناوشات الضريبية في بدايتها، وهو نظام فريد، ولا وجود له عند نظيره القانون الليبي.

2- تميز النظام القانوني الليبي لتسوية المنازعات الضريبية للدخل عن نظيره المليزي بأن قرر لجنة إدارية إستئنافية، وكأها ثاني درجة تختص بالطعن على قرارات اللجنة الأولى.

3- اهتم المشرع المليزي كثيراً، لأمر التأجيل القانوني بميعاد التظلمات الإدارية سواء أكان ذلك أمام المدير الضريبي، أم أمام تلك اللجان المفوضية الخاصة، بعكس الحال عند نظيره الليبي الذي لم يبد عناية بالغة بتمديد ميعاد التظلم.

4- منح القانون المليزي للجان المفوضية أن تأمر المتظلم الذي طلب انتقال أعضاء اللجنة إلى مكان مشروعه التجاري- متى كان مكانه بعيداً عما حدده المشرع بتلك الأماكن المخصصة للجان- بتغطية التكلفة، وهي ثمن التذاكر لأعضاء اللجنة، ومصاريف الإقامة والتنقل والمترجم، وغيرها من المتطلبات طيلة فترة النظر في التظلم، بعكس الحال عند نظيره الليبي الذي منع مثل هذه الطلبات. فعلى المتظلم أن يأتي إلى مقر اللجنة، ويراجع تظلمه طيلة نظر اللجنة في المنازعة.

- 5- تبين أن المفوضية الخاصة بتسوية المنازعات الضريبية في القانون الماليزي لا تقوم فقط بتخفيض، أو تأكيد التقييم، مثلما هو الحال عند لجان التظلمات في القانون الليبي، وإنما يمكن أن تزيد أيضاً في التقييم الضريبي للدخل متى رأت ذلك.
- 6- منح القانون الماليزي للجنة التسويات متى وجدت أن التظلم في أساسه تافه، لغرض المشاكسة، ومضيعة للوقت والجهد، وأن جميع إجراءات الإدارة كانت قانونية، أن تُغرم اللجنة المتظلم بمبلغ لا يجاوز 5000 آلاف RM، وينبغي لصدور هذا القرار أن يكون المتظلم، أو مثله حاضراً، ويحق له إثر ذلك، التظلم منه بشكل مسبب للجنة خلال 21 يوماً من صدوره، ومن الممكن للجنة أن تعدله، أو تلغيه بحسب ما يتراءى لها. وهذا غير موجود في القانون الليبي، ويجدر التعليق بأن هذه السلطة للجنة في هذا العقوبة تنطوي على ظلم أكيد، بمجرد سماع هذا الرقم سيتردد الممولون في التقدم بالتظلم في المنازعة، مظنة منهم أن أسباب شكواهم ليست جدية، كأسباب ترتقي للمتظلم.
- 7- فرض القانون الماليزي على العضو الراض ضد الأغلبية في اللجنة أن يوقع على القرار، ويبقى من حقه أن يذكر أسباب عدم رضاه. والمطبق عملياً أن يضع عبارة بجانب التوقيع (بعدم الموافقة على القرار). وفي حالة حدوث أمر طارئ، أو عذر لأحد أعضاء اللجنة، قرار العضوين الآخرين لو وصلا إلى التسوية هو النافذ. وهذا غير موجود في القانون الليبي أيضاً مما يشكل فارقاً آخر.
- 8- لم ينظم القانون الماليزي لجاناً خاصة بالصلح الضريبي مثلما عمل المشرع الليبي، إنما عمل على نظام للمفاوضات الودية مع مدير إدارة الضرائب، والتي تبقى لمستوى الصلح الضريبي.
- 9- حاول التشريع الضريبي الماليزي المقارن حل المنازعات الضريبية التي تقوم بين إدارة الضرائب، والممول عن طريق تقديم تظلم إلى الإدارة نفسها وانتظار فترة زمنية، لتظهر نتيجة التظلم، وهي تهدف من ذلك إلى تخفيف العبء عن القضاء، وإنهاء المنازعة في طورها الأول. إذا رأى المشرع الضريبي أن تكون المنازعات العالقة بين المتنازعين، والتي تنتهي أمام القضاء عادة كما رأى أنه من الأنسب أن يترك للإدارة نفسها فسحة زمنية لمراجعة تصرفاتها من خلال الاعتراضات والتظلمات الإدارية المرفوعة من الممولين، وفي ذلك تقرب لوجهات النظر، وزرع الثقة، ولكي يُجْهض، أو تُسوي المنازعة إدارياً في مهدها، وفي ذلك توفير للوقت والجهد والمال ولقناعة المشرع الماليزي الضريبي أن المنازعة الضريبية ليست منازعة شخصية في حد ذاتها، فتكون الإدارة طرفاً شخصياً فيها أي: تكون خصماً فيها بالمعنى القانوني الدقيق، بل عدها المشرع الماليزي منازعة موضوعية، بدليل أنه أجاز التظلم الإداري أمام مدير إدارة الضرائب، بحكم أن موقف الإدارة الضريبية من التظلم المقدم، هو

إبراز الحقيقة، وتطبيق القانون تطبيقاً صحيحاً في حين أن قناعة المشرع الضريبي الليبي على العكس من نظيره الماليزي، بدليل أنه لم يأخذ بطريق التظلم أمام مدير إدارة الضرائب بل نص على التظلم مباشرة أمام لجان التظلمات. ولهذا قيدت أغلب الدول من خلال تشريعاتها الضريبية المختلفة هذا التظلم، وجعلته طعناً إدارياً وجوياً أمام الإدارة الضريبية نفسها، ينبغي على الممول أن يدخله قبل أن يسلك طريقاً آخر، كما هو الحال في التشريع الضريبي الماليزي والسعودي واليميني، في حين جعله المشرع الليبي أمام تلك اللجان وجوياً. وعلى النقيض من ذلك، جعلته بعض التشريعات حقاً اختيارياً من حق الممول اللجوء إليه قبل اللجوء إلى لجنة الطعن الضريبية المستقلة، كما هو معمول به في الولايات المتحدة وكندا وأستراليا<sup>1008</sup>.

UNIVERSITI SAINS ISLAM MALAYSIA  
 جامعة العلوم الإسلامية الماليزية  
 ISLAMIC SCIENCE UNIVERSITY OF MALAYSIA