University of Zawia Journal of Legal and Sharia Sciences (UZJLSS)
Volume 13, Issue 1, (2024), pp. 237-264

Legal Regulation of Tax Grievance in Libyan Law

"An analytical Study in Light of Income Tax Law No. 7 of 2010 and the provisions of the Libyan Judiciary"

Muhammad Al-Kamil Shalghoum

Department of Public Law - Faculty of Law, Zawia - University of Zawia, Zawia - Libya
Email: m.shaghoum@zu.edu.ly

*Received: 24/06/2024 | Accepted:26/06/2024 | Available online: 30/06/2024 | DOI:10.26629/uzjlss*2024;1*2.*

ABSTRACT

The paper deals with the administrative means of resolving tax disputes through grievance before the primary committees, given that this stage of dispute does not take place before the courts, even though these committees are of a judicial nature. The nature of these means was presented by clarifying the formation of these committees, the objection procedures before them, and the validity of their decisions. In an effort to address the problem of the extent to which this administrative method is able to provide a guarantee to the parties to the tax relationship. In other words, does the tax objection before the tax disputes committees achieve guarantees of tax justice in the inability of the taxpayer to evade taxes on the one hand and that the tax administration does not exaggerate in estimating the tax that the taxpayer must pay؟

In order for this paper to achieve its purpose as an attempt to answer this problem, the relevant tax texts were reviewed, especially with regard to the Libyan Income Tax Law No. 7 of 2010, by analyzing them using the analytical approach that divides the study between two main requirements: the theoretical framework, then the provisions. Tax grievance. The study concluded that this method, although successful in resolving the tax dispute, may not be sufficient to achieve justice, which explains the possibility of resorting to other stages.

Keywords: resolution - tax dispute - taxpayer - tax administration - grievance - preliminary committee - tax authority.

How to cite this article:
Shalghoum M. Legal regulation of tax grievance in Libyan law"An analytical study in light of Income Tax Law No. 7 of 2010 and the provisions of the Libyan judiciary" Univ of Zawia J. Legal Sharia Sci 2024; 13: 237-264.

"Articles published in *Univ of Zawia J. Legal Sharia Sci* are licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License."

التنظيم القانوني للتظلم الضريبي في القانون الليبي " دراسة تحليلية في ظل قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010 وأحكام القضاء الليبي

محمد الكامل شلغوم

الدرجة العلمية: أستاذ مساعد ، قسم القانون العام – كلية القانون – جامعة الزاوية

الزاوية – ليبيا

Email: m.shaghoum@zu.edu.ly

تاريخ الاستلام: 2024/6/24م **تاريخ القبول: 2024/6/26م** **تاريخ النشر: 2024/06/30م**

ملخَّص البحث:

تتناول الورقة الوسائل الإدارية لفض المنازعات الضريبية من خلال التظلم أمام اللجان الابتدائية، على اعتبار أن مرحلة التنازع هذه لا تتم أمام المحاكم، وإن كانت هذه اللجان ذات طبيعة قضائية، وقد تم عرض طبيعة هذه الوسائل من خلال توضيح تشكيل هذه اللجان، وإجراءات الاعتراض أمامها وحجية قراراتها، سعياً لمعالجة مشكلة مفادها مدى قدرة هذه الوسيلة الإدارية في توفير ضمانة لأطراف العلاقة الضريبية، وبعبارة أخرى هل يحقق الاعتراض الضريبي امام لجان المنازعات الضريبية ضمانات العدالة الضريبية في عدم قدرة الممول على التهرب الضريبي من جهة وعدم غلو الإدارة الضريبية في تقدير الضريبة التي يتعين على الممول دفعها؟

لكي تحقق هذه الورقة الغرض منها كمحاولة للإجابة على هذه المشكلة، تم استعراض النصوص الضريبية ذات الصلة، خاصة فيما يتعلق بقانون ضريبة الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010، من خلال تحليلها باستخدام المنهج التحليلي الذي يوزع الدراسة بين مطلبين رئيسين هما : الإطار النظري، ثم أحكام التظلم الضريبي، وقد خلصت الدراسة إلى أن هذه الوسيلة و إن نجحت في فض المنازعة الضريبية، إلا أنها قد لا تكون كافية لتحقيق العدالة، وهو ما يفسر إمكانية اللجوء لمراحل أخرى .

الكلمات المفتاحية: فض – المنازعة –الضريبية – الممول – الإدارة الضريبية – التظلم – اللجنة الابتدائية – مصلحة الضرائب.

المقدمة.

تعد الضرائب إحدى مصادر الإيرادات العامة الموجهة لسد النفقات العامة، وهي في حد ذاتها تشكل استقطاعاً لجزء من الثروة الخاصة، وتحويلها لثروة عامة، لذلك عادة ما يشكل هذا الاستقطاع نزاعاً بين طرفي العلاقة الضريبية – الممول والإدارة الضريبية– إذ ينازع الأول في مقدار الضريبة ويرغب في أن تكون أقل من المقرر، وتنازع الإدارة الضريبية أيضاً في المقدار، وترغب في أن يكون أعلى من المقرر،

وحتى لا تكون قرارات الربط الضريبي مترجمة عن مصلحة الممول، أو مصلحة الإدارة الضريبية، فإن المشرع أحاط الدين الضريبي بمجموعة من الضمانات تجعله أقرب ما يكون للحقيقة .

• أهمية البحث:

لا شك في أن ضمانات استخلاص الدين الضريبي من ذمة الممول يجب أن تكون منسجمة مع مبادئ العدالة الضريبية، من حيث وجوب أن يكون الإقرار الضريبي معبراً عن المقدرة الحقيقية للممول، بعيداً عن إخفاء حقيقة الدخل، وبعيداً عن تحميل الممول أكثر مما هو مستحق، لذلك قد يبدو من المفيد البحث عن موازنة بين هذين الاتجاهين من خلال إعطاء الممول الحق في الاعتراض على ما تجرية الإدارة من تقديرات ضريبية، مع الاحتفاظ بحق الإدارة في تجاهل التقديرات التي يقوم بها الممول إذا ما جانبت الصواب، لذلك يمكن القول: إن هذا البحث قد يقدم فائدة حول قدرة التظلم الضريبي للوصول للتقديرات الضريبية السليمة، والأكثر عدالة.

• مشكلة البحث:

إن الوصول بالقارئ للفائدة السابقة قد لا يتأتى دون البحث عن دور التظلم في فض المنازعات الضريبية، فهل تستطيع لجان التظلمات الضريبية حل المنازعات بين الممول، والإدارة الضريبية قبل الانتقال بها لمراحل أخرى؟

• أهداف البحث:

إن حل المشكلة السابقة يتطلب أن يقوم هذا البحث بمعالجة المسائل التالية :-

1- تحديد طبيعة لجان التظلمات الضريبية من خلال البحث في تشكيلها، وأساسها القانوني، وإجراءات نظر التظلمات المرفوعة أمامها.

2- البحث في مدى حجية قرارات هذه اللجان، لكي نستطيع تحديد: مدى قدرتها على فض المنازعة الضريبية .

• الدراسات السابقة:

من الدراسات التي تناولت فض المنازعات الضريبية في التشريع الليبي :-

1- دراسة فرج يوسف الصلابي حول: **المنازعات الضريبية في التشريع الليبي**، وهي دراسة معمقة جاءت في كتاب يتكون من: 713 صفحة من منشورات جامعة قاريونس سابقا سنة 1999 تناول فيه المؤلف الوسائل الإدارية، والقضائية لإنهاء المنازعة الضريبية في ظل القانون رقم 68 لسنة 1973، وهو قانون تم الغاؤه بموجب القانون رقم 11 لسنة 2004 ثم القانون 7 لسنة 2010 .

2- دراسة سلوى البوسيفي حول: **التظلم الضريبي في القانون الليبي**، وهي: رسالة ماجستير سنة 2009 – جامعة طرابلس ، جاءت الرسالة في 172 صفحة.

3- دراسة محمد سالم الكازغلي حول: **طرق فض المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي الليبي**، وهي: رسالة ماجستير سنة 2008 .

• منهج البحث:

طبيعة العلوم القانونية تقتضي عادة تبني المنهج التحليلي الوصفي القائم على تحليل النصوص القانونية ذات الصلة، مع جمع المعلومات، والبيانات، ومحاولة إيجاد وسائل مختلفة لتفسيرها من خلال طرح أسئلة، أو ووضع فرضيات .

• خطة البحث:

لمعالجة الإشكالية السابقة يمكن تناول البحث وفق خطة ثنائية قائمة على التالي:

المطلب الأول: الإطار النظري للتظلم الضريبي.

المطلب الثاني: أحكام التظلم الضريبي.

المطلب الأول: الإطار النظري للتظلم الضريبي:

لم تعد التشريعات الضريبية تعطي للممول حق الاعتراض على قرارات الإدارة المتعلقة بربط الضريبة فحسب، بل تتجه أغلب التشريعات الضريبية في الوقت الحاضر إلى إشراك الممول في التقدير ذاته، وإذا كان التظلم من تقدير دين الضريبة يُرفع إلى مُصدر القرار نفسه للمطالبة بإعادة النظر فيه وهو ما يسمى "بالتظلم الولائي"، أو كان هذا التظلم يُرفع إلى رئيس مصدر القرار لإعادة فحص التقدير وهو ما يعرف "بالتظلم الرئاسي"، ولكن لوحظ أن مباشرة الإدارات الضريبية الرقابة على أعمالها بنفسها لا يحقق ضمانات جدية للممولين خاصة أن الإدارة في مثل هذه الأحوال تجمع بين سلطة الخصم والحكم في نفس الوقت، ولذلك فقد اتجهت التشريعات الضريبية إلى إنشاء لجان إدارية يرأسها في الغالب قضاة تشكل بمقتضى قانون يحدد اختصاصاتها، ومدى قوة قراراتها، ووسائل الطعن في تلك القرارات وتختص تلك اللجان بنظر كافة أوجه الخلاف بين الممول والسلطة الضريبية سواء ما تعلق بالمسائل القانونية، أو الواقعية وللجنة أن تلغي التقدير، أو تؤيده، أو تعدله، وعليها أن تبّين الأسباب المؤيدة لقرارها، ونظراً لما للاعتراض على ربط الضريبة من دور بارز في فض المنازعة الضريبية، فإنه من المفيد تناول الإطار النظري للتظلم الضريبي من خلال تحديد طبيعته (فرع أول) وصولاً إلى حالات التظلم الضريبي (فرع ثانٍ) .

الفرع الأول / طبيعة التظلم الضريبي:

يقصد بالتظلم الضريبي: اعتراض الممول على ربط الضريبة أمام اللجنة الابتدائية، فعند إعلان الممول بربط الضريبة على النشاط الذي يزاوله، والخاضع للضريبة، له حق الاعتراض على ذلك الربط لأي سبب يراه وهذا الاعتراض هو الذي يطلق عليه القانون لفظ التظلم، ومن المناسب هنا تحديد الأساس القانوني للتظلم الضريبي، والمسائل التي يتناولها .

أولاً/ الأساس القانوني للتظلم الضريبي:

يستمد الممول حقه في التظلم من دين الضريبة من نصوص القانون الضريبي، وطالما أن دراستنا تقتصر على نطاق ضريبة الدخل، فحسبنا الاستناد إلى نصوص القانون رقم 7 لسنة 2010 والتي تعطي للممول حق التظلم من الربط الذي تجريه مصلحة الضرائب، وهذا ما نصت عليه المادة الخامسة من هذا القانون، والتي جاء فيها: (...وللمول حق التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه)، كما إن المادة السابعة من ذات القانون تنص على: (تختص اللجنة الابتدائية بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول، والمصلحة).

وتجدر الإشارة إلى: إن التظلم يعد من النظام العام، لذا فإنه لا يمكن قبول الطعن القضائي في قرارات ربط الضريبة من قبل الممول مباشرة أمام المحكمة الابتدائية، أو أمام دوائر القضاء الإداري، طالما أن القانون الضريبي رسم طرائق خاصة للاعتراض، تبدأ بالتظلم أمام اللجنة الابتدائية، ثم الطعن في قرار اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية، وبعد ذلك يمكن نقل المنازعة أمام القضاء، وقد أكد القضاء المصري هذا التوجه، عندما قالت محكمة النقض المصرية في أحد أحكامها: (إنه من المقرر في قضاء المحكمة أنه لا يقبل الطعن في الأحكام بدعوى بطلان مبتدئة، مادام أن القانون قد نظم طرقاً للطعن عليها، ولما كان القانون قد رسم لذوي الشأن طريق للطعن في قرارات لجان الضرائب، إذا أرادوا التظلم منها بقصد إعادة النظر فيما قضت به، أو بقصد الغائها بسبب بطلانها، أو بطلان الإجراءات التي بنيت عليها، وحدد لذلك مواعيد وإجراءات خاصة، فإنه لا يجوز رفع دعوى مبتدئة ببطلان تلك القرارات ويكون السبيل إلى بحث أسباب العوار التي تلحقها هو الطعن عليها بذلك الطريق الذي نص عليه القانون) [1]

كما يستمد التظلم الضريبي أساسه من متطلبات العدالة الضريبية، فقديما لم يكن للممول أي دور في تقدير الضريبة، ولم يمنح أي فرصة للاعتراض على ما يتم تقديره من ضرائب يتعين عليه دفعها، ولكن بعد انتشار المفاهيم الديمقراطية، وتكريس مبدأ دستورية الضريبة أصبح مبدأ العدالة الضريبية يتطلب قانونية الضريبية المستمدة من القواعد الدستورية التي تشترط عدم فرض الضرائب، وإلغائها، والإعفاء منها إلاّ بقانون صادر عن السلطة المختصة بالتشريع في الدولة وهي السلطة التشريعية، وعلى ذلك فإنه لا يجوز استناداً للقواعد الدستورية أن تفرض الضرائب أو تلغى أو أن يتم الإعفاء منها بقرارات أو أي تصرفات إدارية صادرة عن غير الجهة المختصة بإصدار القوانين في الدولة، وتحرص دساتير الدول على ضرورة فرض الضريبة وفقاً لقوانين تراعي العدالة في فرضها، مثل مشروع الدستور الليبي الذي كان من المتوقع عرضه للاستفتاء خلال سنة 2019، حيث نص في المادة (24) منه: (فرض الضريبة، وإلغاؤها، والإعفاء منها، وتعديلها لا يكون إلا بقانون، ويراعى في فرضها مصلحة المجتمع وتحقيق العدالة الاجتماعية)[2]

وإذا كان التظلم الضريبي يستمد أساسه بصورة غير مباشرة من الأصول الدستورية التي تشترط أن يتم فرض الضرائب وفقاً لمتطلبات العدالة الضريبية، ولما كان التظلم المقدم من الممول هو عبارة عن اعتراض على ما تم اتخاذه من إجراءات ستؤدي إلى استقطاع مبالغ أكثر مما يتعين عليه دفعه، وجب التسليم بأن الأساس القانوني لهذا التظلم تفرضه متطلبات العدالة الضريبية، فمن غير المتصور الحديث عن منظومة جبائية عادلة لا تكفل حق الاعتراض على ما يتم تقديره من استقطاعات ضريبية، ناهيك على أن تقرير حق التظلم يعزز من الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، ويكرس ثقافة الامتثال الضريبي.

ثانياً/ حدود التظلم الضريبي:

التظلم الذي يرفعه الممول قد يتعلق بمسائل موضوعية، أو قانونية، أو حسابية، واللجنة الابتدائية هنا تختص بنظر جميع أوجه الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب، وهذا ما قررته المادة السابعة من القانون رقم 7 لسنة 2010 والتي جاء فيها (تختص اللجنة الابتدائية بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة)، كما أكدت المحكمة العليا الليبية هذا الموقف عندما قالت: (من المقرر وفقاً لما جرى عليه قضاء هذه المحكمة أن لجان التظلمات الضريبية مختصة بنظر كل خلاف بين مصلحة الضرائب والممول، لأن لجان الطعون الضريبية المذكورة، وإن كانت لجاناً إدارية إلا إن لها اختصاص قضائي، ولذلك فهي لا تقتصر على نظر التظلمات المتعلقة بالقرارات الإدارية التي تصدر عن مصلحة الضرائب بالتطبيق للقانون كقرارات تقدير وربط الضريبة، وإنما تنظر كذلك في كافة الخلافات التي قد تقع بين المصلحة وصاحب الشأن...)

ويبرر البعض شمولية التظلم في جميع المسائل بأنه لو منعت لجان المنازعات الضريبية من الفصل في بعض المسائل دون غيرها، كأن تحرم من المسائل القانونية مثلاً، وترك الفصل فيها للمحاكم دون اللجان، لتجزأ النزاع، وطرح بعضه على ثلاث درجات من التقاضي، وبعضه الآخر على درجات أكثر من ذلك، وصار بإمكان الممول إثارة كل مسألة على حدى ليعطل أعمال اللجنة، ويعلق النزاع أمامها لآماد طويلة دون أن تربط الضريبة.[3]

وإذا كان الربط الضريبي قد تم من واقع الإقرار الذي تقدم به الممول، كان الربط في هذه الحالة نهائياً وغير قابل للطعن فيه، ويستفاد هذا الحكم من نص المادة الثالثة من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل، والتي جاء فيها (تربط الضريبة بصفة نهائية على كل ممول من واقع الإقرار المشار إليه في المادة السابقة إذا قبلته المصلحة، ويكون الربط في هذه الحالة غير قابل للطعن فيه)، هذا يعني: أن الممول لا يستطيع رفع التظلم إذا تم ربط الضريبة على نشاطه من واقع إقراره، ولكن مع كل هذا يبقى للجنة الابتدائية وحدها القول فيما إذا كان الربط قد تم من واقع الإقرار أم لا، فإذا ما قامت المصلحة بربط الضريبة من واقع الإقرار وأدعى الممول خلاف ذلك، فله أن يتظلم، فإذا رأت اللجنة أن الربط لم يتم من

واقع الإقرار قبلت التظلم، وتنظر في الموضوع، أما إذا ثبت عكس ذلك، أي: إن الربط قد تم من واقع الإقرار قررت اللجنة عدم قبول التظلم.

مما تقدم يمكن القول: إن الممول لا يملك أن يعترض على الربط الضريبي إذا تم من واقع الإقرار الذي قام هو بتقديمه، هذه النتيجة تجد أساسها في القواعد العامة، فلا يستطيع أي شخص أن يعترض على ما قام هو بتقديمه.[4]

الفرع الثاني/ حالات التظلم الضريبي:

طالما لا يستطيع الممول أن يتظلم من الربط الناتج من واقع اقراره الضريبي، فهذا يعني قصر التظلم على الربط الذي تجريه المصلحة من تلقاء نفسها أو على الربط الإضافي، وانسجاماً مع المنهج التحليلي الذي تم تبنيه في مقدمة هذا البحث يجب معرفة المقصود بكل من: الربط الذي تجريه الإدارة الضريبية، والربط الإضافي .

أولاً/ الربط الذي تجريه الإدارة الضريبية:

التقدير الإداري هو الأسلوب الذي تتبعه الإدارة الضريبية في تقدير الدخل، عند امتناع المكلف، أو تأخره عن تقديم الإقرارات، أو المستندات، والدفاتر التي تساعد على التعرف على حقيقة دخل المكلف، وتتمتع الإدارة الضريبية بحرية واسعة في هذا الأسلوب في تقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة، فلا تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة بل يترك لها المشرع حرية الالتجاء إلى الأدلة كافة، وبواسطة وسائل المعاينة والتحري وجمع المعلومات عن الدخل الخاضع للضريبة، والتي تكشف عن مقدار الوعاء الضريبي، فعليها في سبيل ذلك القيام بعمليات المعاينة والتحري وجمع المعلومات عن المكلف من كافة الجهات التي يتعامل معها، وأن تسترشد الإدارة الضريبية بحسابات المكلف وما يقدمه إليها من إقرارات ومستندات، وليس للمكلف الحق في مناقشة الإدارة في استعمالها لهذا الأسلوب مع بقاء حقه في الاعتراض على التقدير الضريبي، وغالبا ما يكون لجوء الإدارة إلى هذه الطريقة هو وسيلة لمعاقبة المكلف في حال امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي.[5]

ويأخذ التقدير الذي تجريه الإدارة الضريبية عدة صور أهمها :-

1- **التقدير الجزافي** :- ويقصد به: تقدير تجريه الإدارة الضريبية بالاعتماد على دليل أو أكثر ذو صلة بمصدر الدخل الذي يحصل عليه المكلف، حيث يتميز هذا التقدير بالعشوائية فيقدر فيه الدخل بصورة كلية، وتقريبية، ويعتمد على ضوابط يحددها القانون الضريبي، وهذا ما يسمى قانوناً بـ(القرائن القانونية)، مثل احتراف المتاجرة بالسندات، والأسهم، وهنا تقوم الإدارة الضريبية باستخلاص مقدار المال الخاضع لها من بعض القرائن التي لها صلة مؤكدة بوعاء الضريبة. مثال ذلك: تقدير الأرباح التجارية الصناعية استناداً إلى رقم المبيعات.[6]

ويرى البعض: بعدم إمكانية إجراء التقدير الجزافي إلا إذا تعذر الاعتماد على دفاتر الحسابات، أو لم يتوفر لدى الإدارة الضريبية معلومات، وبيانات كافية عن نشاط الممول، لذا فمتى كانت حسابات وبيانات الممول كافية لتقدير الضريبة، توجب استبعاد التقدير الجزافي .[7]

وجدير بالذكر: إن المحكمة العليا الليبية أجازت اللجوء إلى التقدير الجزافي إذا لم يقدم الممول الإقرار الضريبي، وقد تأصل ذلك في حكمها "إذا امتنع الممول عن تقديم عناصر تقدير الإيراد إلى مصلحة الضرائب، فلا مناص في هذه الحالة من اضطلاع المصلحة بذلك التقدير على سبيل الجزاف، تبعاً لما تهديه إليه المعلومات التي تجمعت عن مدى نشاط الممول ومقدار حظه في الإيرادات الصافية تمهيداً لربط الضريبة على أساس، وإنزال الجزء النسبي بالممول تبعاً لها"[8]

مما تقدم يمكن القول: بأحقية الإدارة الضريبية في إجراء التقدير الجزافي متى تعذر عليها الاستناد على الأصول المحاسبية للنشاط الخاضع للضريبة .

2- التقدير من خلال المظاهر الخارجية:- يعتمد هذا التقدير على الافتراض والاستنتاج كأساس للتقدير، فالضريبة هنا لا تفرض على الدخل الحقيقي، وإنما على الدخل المفترض من خلال الاعتماد على المظاهر الخارجية المتمثلة في الجوانب المادية المحسوسة، وفي ذلك تعتمد الإدارة في أسلوب التقدير من خلال استنتاجها من بعض العلامات، أو المؤشرات الخارجية التي تيسر الوصول إلى الوعاء الضريبي، يتم ذلك من خلال تقدير دخل المكلف على أساس قيمة الإيجار للمسكن، أو عدد الأبواب، والنوافذ، أو عدد العمال، والآلات المستخدمة .[9]

وفي القوانين الضريبية القديمة لقيت هذه الطريقة رواجاً واسعاً، فاستعان بها المشرع الفرنسي في الضريبة المفروضة على الثروة المنقولة في عام 1791 فضلا عن ضريبة المهن التي كانت تفرض على أرباح المهن التجارية، والصناعية.[10]

ويتسم هذه الأسلوب بعدة مزايا تتمثل في التمتع بالبساطة، والوضوح، وبالاقتصاد في عملية التقدير، ولا تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين لأداء هذه المهمة، ويحافظ على أسرار المكلف الشخصية ولا يتدخل في شؤونه الخارجية، وأخيراً يؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي، لكن هذه الطريقة لم تسلم من النقد بسبب إن المظاهر الخارجية قد لا تكون كافية في التدليل على درجة اليسر للمكلف، كما إنه لا توجد مظاهر خارجيه يستدل بها على بعض الدخول من الأوراق المالية، وفوائد الديون، والودائع، والتأمينات، كذلك تنتقد هذه الطريقة بعدم العدالة، فمن طبيعتها أن يتساوى مقدار الضريبة بالنسبة لشخص تختلف ظروف أحدهما عن الأخر لمجرد المظاهر الخارجية، وأخيراً: فإن التهرب يكثر في هذه الطريقة حيث يلجأ الأفراد إلى التقليل من المظاهر الخارجية التي تفرض الضريبة عليها.[11]

3- التقدير وفقاً لسنة الأساس:- قد تلجأ الإدارة الضريبية إلى اتخاذ سنة معينة كأساس لتقدير أرباح السنوات التالية للممول، إلا إن اللجوء لهذا الأسلوب مرتبط بتوافر شروط محددة: منها أن يكون مستوى

الأسعار في سنة القياس يقارب مستواها في السنوات اللاحقة، مما يقود إلى الاعتقاد بأن مستوى الأرباح في تلك السنين سيكون متقارباً، وقد يكون لهذا الأسلوب ما يبرره من الناحية العملية، كونه يعالج تراكم الملفات الضريبية المراد فحصها وربط الضريبة عن كل سنة مالية لوحدها، مما يخشى معه تقادم الدين الضريبي، لذلك كان من الممكن القياس على سنة الأساس طالما لم يتغير مستوى الأسعار.

كما أن تطبيق هذه الطريقة مشروط بعدم مسك الممول لسجلات ودفاتر منتظمة، لأن الممول الذي تتوفر لديه سجلات ودفاتر منتظمة يجب أن يتم تقدير الضريبة على أساسها،[12] كما يشترط أن يكون نشاط الممول واحداً في سنة القياس وفي السنوات التي يراد القياس عليها، كما يجب ألا تكون الحالة التي يراد قياسها على سنة الأساس قد ربطت عليها الضريبة ربطاً نهائياً، لأن هذا الربط له حجيته التي يجب احترامها، كما يجب مراعاة شرط مهم عند إجراء التقدير بالاستناد على سنة القياس وهو عدم تقديم الممول لإقرارات ضريبية عن السنوات الأخيرة تزيد فيها الأرباح عن سنة القياس، ويرى البعض: إن تقدير القياس إذا جرى بناءً على نص في القانون وجب تطبيق قاعدة القياس دون النظر إلى إقرارات الممول، ويستند هؤلاء في رأيهم إلى أن المشرع في مثل هذه الأحوال يهدف إلى وضع قاعدة قانونية عامة تسري في جميع الحالات التي تتوفر فيها شروط انطباق حكم القانون، على اعتبار أن القانون هنا يضع قرينة لا تقبل إثبات العكس.[13]

4- التقدير الافتراضي للدخل:- تستند مصلحة الضرائب في هذا التقدير إلى قرارات إدارية أو لوائح تنفيذية أو إلى أي إجراءات أرستها المصلحة نفسها، مثل اتجاه المصلحة إلى التمسك بنسب هامش الربح الذي تضعه وزارة الاقتصاد بقصد تحديد الأسعار ولمنع التلاعب فيها، ومثاله أيضاً تقدير دخل ثابت لأصحاب سيارات النقل وأصحاب المهن والحرف، ومن التطبيقات العملية لحالات التقدير الافتراضي ما نص عليه قرار اللجنة الشعبية العامة (سابقاً) والصادر في 1978/5/4 من تحديد لدخل الشركات الأجنبية لغرض حساب الضريبة على الشركات بنسبة 15% من قيمة العقود المبرمة معها، وقد تأكد هذا التقدير الافتراضي أيضا بموجب تعليمات أمين اللجنة الشعبية العامة للخزانة (سابقاً) رقم (م – 16 –8) والصادرة في 1980/4/1 من تحديد للوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الشركات بنسبة صافية قدرها 15% من قيمة العقود المبرمة معها.[14]

كما نص القانون رقم 7 لسنة 2010 على حكم مشابه للتقدير الافتراضي، وذلك في المادة 67 والتي جاء فيها (يجوز للمصلحة أن تقدر دخل أي فرع من فروع الشركات الأجنبية على أساس نسبة من الإيراد الكلي للشركة الأجنبية تتناسب مع حصيلة أعمال الفرع، بشرط أن يتم تقدير هذا الدخل بطريقة مشابهة للطريقة المحددة بهذا القانون) هذا النص يستفاد منه إمكانية إجراء تقديرات افتراضية لفرع الشركة الأجنبية المشتغلة في ليبيا وفق نسبة تحددها مصلحة الضرائب تتناسب مع الإيراد الكلي للشركة الأم، رغم صعوبة الحصول على الإيراد الحقيقي للشركة الأم التي عادة ما تكون متمركزة في دولتها الرئيسية.

وتجدر الإشارة: إلى عدم قانونية التقدير الافتراضي القائم على قرارات إدارية، وتعليمات من جهات تنفيذية، لمخالفته لقاعدة دستورية مهمة مفادها أن فرض الضرائب، والإعفاء منها، وتعديلها، وإلغاؤها لا يكون إلا بموجب نصوص قانونية، وقد أكد القضاء الليبي هذا التوجه في الحكم الصادر عن الدائرة الإدارية بمحكمة استئناف بنغازي في الطعن رقم 18/443 قضائية بتاريخ 1991/4/9، واعُدَّ هذا الحكم أن قرار اللجنة الشعبية العامة قد استحدث تعديلاً جوهرياً في قانون ضرائب الدخل بأن حدد ضريبة دخل الشركات الأجنبية بنسبة 15% من قيمة العقود المبرمة معها، وإن كنا نتفق مع ما ذهب إليه المستشار الدكتور فرج الصلابي من أن قرار اللجنة الشعبية العامة (سابقاً) قد حدد افتراضياً دخل الشركات الأجنبية لغرض حساب الضريبة عليها، فالقرار اقتصر على بيان كيفية تحديد الدخل الخاضع للضريبة، ولم يتناول أي تعديل للضريبة نفسها أو لسعرها المنصوص عليه قانوناً.[15]

5- التقدير القانوني للدخل:-عندما تنص القوانين الضريبية على أحكام تقدير دين الضريبة يصبح دور الممول، والإدارة الضريبية في تقدير ذلك الدين ضئيلاً، وهنا تكون الإدارة الضريبية ولجان المنازعات والمحاكم ملزمة باتباع قواعد التقدير الذي نص عليه القانون، وهذا بخلاف التقدير الافتراضي المستند على قرارات ولوائح إدارية الذي تمتنع فيه لجان المنازعات والمحاكم عن التطبيق لما فيه من حيف وظلم بالممولين، ومثال التقدير القانوني للدخل ما نصت عليه المادة الثالثة من القانون رقم 2 لسنة 1986 بشأن الضريبة على العقارات، من أن الضريبة تحدد على المساكن بواقع مائة درهم على كل متر مسقوف يجاوز حد الإعفاء على أن لا تقل عن سبعة دنانير، ولكن ليس معنى كل ذلك أن الممول لا يستطيع الاعتراض في التقدير القانوني، من خلال تأسيس اعتراضه على أسباب مقبولة تقتضيها متطلبات العدالة والإنصاف الضريبي.[16]

6- الربط قبل انتهاء السنة الضريبة:- يجوز للإدارة الضريبية أن تجري ربطاً ضريبياً قبل انتهاء السنة الضريبية في حالة الخوف من وقوع التهرب الضريبي، وقد ورد النص على هذه الطريقة من طرق التقدير الضريبي بموجب المادة 29 من القانون 7 لسنة 2010، والتي جاء فيها (... ومع ذلك فللمصلحة في الحالات التي يخشى فيها التهرب من أداء الضريبة لأي سبب أن تقدر خلال السنة الضريبية الدخل الخاضع للضريبة، وأن تربط الضريبة وتحصلها وذلك مع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها في هذا القانون)، وجدير بالذكر: إن هذا النص لم يحدد الحالات التي يجوز فيها ربط الضريبة قبل انتهاء السنة الضريبية باستثناء حالة توقع التهرب الضريبي وهي حالة تخمينية يجري توقعها من قبل المصلحة وفق سلطتها التقديرية دون أن تتوفر لديها أسباب مقنعة لوقوع هذا التهرب، مما يخشى معه تسلط جهة الإدارة على الممولين وقيامها بتقدير الضريبة وربطها من تلقاء نفسها بحجج قد لا تكون كافية.[17]

مما تقدم يمكن القول: إن الممول يستطيع التظلم من الربط الضريبي الذي تجريه الإدارة الضريبية من تلقاء نفسها، سواء تم هذا الربط عن طريق التقدير الجزافي، أو عن طريق المظاهر الخارجية، أو عن

طريق القياس بسنة الأساس؛ أو كان هذا التقدير افتراضي؛ أو أن هذا التقدير تم بالاستناد إلى نصوص قانونية، فكل هذه الوسائل لا تسلب الممول حقه في التظلم الضريبي.

كما أن حق الإدارة الضريبية في تقدير الدين الضريبي وفق ما تراه مناسباً يجد أساسه في القانون 7 لسنة 2010 بشرط امتناع الممول عن تقديم إقراره الضريبي، وهذا الحكم نصت عليه المادة الرابعة من القانون المشار إليه، والتي جاء فيها (... إذا امتنع الممول عن تقديم الإقرار المشار إليه في المادة الثانية من هذا القانون، جاز لها أن تقدر الدخل وفق ما تراه مناسباً، وأن تربط الضريبة وفق هذا التقدير، وفق الضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية)، وبالمقابل أعطت المادة الخامسة من ذات القانون للممول حق التظلم من هذا الربط، حيث نصت (يجب على المصلحة في جميع الأحوال أن تعلن الممول برط الضريبة ومواعيد أدائها، وللممول حق التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه)، وبالرجوع للائحة التنفيذية للقانون المشار إليه نجد أن المادة 15 من هذه اللائحة لا تعد حالات التقدير والربط المشار إليها سابقاً نهائية إلا في حدود ما قبله الممول من تقدير المصلحة فقط، مما يعني حق الممول في التظلم أمام اللجنة الابتدائية، فإذا أصدرت اللجنة قرارها في التظلم، وأعلن به الممول فعليه سداد الضريبة على أساس ما حددته اللجنة.[18]

ثانياً/ الربط الإضافي:

هذا الربط لا تنفرد مصلحة الضرائب بإجرائه كما هو الحال في طرق التقدير السابق الإشارة إليها، ولكن هنا تأخذ بعين الاعتبار بإقرار الممول مع إجراءات بعض التعديلات عليه، وبالتالي فإن الربط الإضافي هو تصحيح لإقرار الممول إذا توفرت لدى مصلحة الضرائب أدلة قاطعة تفيد بعدم صحة البيانات الواردة في إقرار الممول، بشرط أن توضح المصلحة الأسس التي استندت عليها في إجراء هذا الربط، والتي من أهمها:-[19]

1- عدم صحة وشمولية الإقرار الضريبي:- يفترض في هذه الحالة أن الممول قد تقدم بإقرار ضريبي، إلا أن البيانات الواردة فيه غير صحيحة، أو غير شاملة لجميع أوجه النشاط، فإذا تحققت مصلحة الضرائب من ذلك جاز لها إجراء ربط إضافي على دخل الممول، ولكن إذا كانت المصلحة قد تحصلت على البيانات التي ثبت عدم صحتها نتيجة اطلاعها على دفاتر، أو وثائق لدى شخص آخر غير الممول، فلا يجوز لها إجراء الربط الإضافي، لأن الممول ليس هو المسؤول عن صحة البيانات في مثل هذه الحالة.

2- إخفاء مستندات أو نشاط خاضع للضريبة:- تختلف هذه الحالة عن سابقتها في أن الممول في الحالة الأولى يتقدم ببيان ثم يثبت بعد ذلك عدم صحته، وهو عمل وقتي ينتهي بتقديم الممول بيانات غير صحيحة، أما الحالة الثانية والتي نحن بصددها فصورتها: إن الممول يعمد إلى إخفاء المستندات أو النشاط عن المصلحة، وتستمر هذه الحالة حتى تكشف المصلحة ما أخفاه عنها الممول، ويشترط لإجراء

الربط الإضافي هنا أن يكون النشاط مخفي وغير ظاهر، فإذا كان النشاط تحت نظر مصلحة الضرائب عند إجرائها للربط الإضافي، فلا يكون ثمة إخفاء يجيز لها إجراء ربط إضافي، وقد سار على هذا التوجه القضاء الليبي من خلال حكم الدائرة الإدارية بمحكمة استئناف طرابلس في حكمها الصادر في الدعوى الإدارية رقم 11 لسنة 73 في جلسة 16-3-1975، حيث جاء في أسباب حكمها الذي قضت فيه برفض الطعن المرفوع من المصلحة بقولها (... أنه لا دليل في الأوراق على قيام مانع حال دون المصلحة والمطالبة بحقها في الوقت المناسب، ولا يكفي في ذلك مجرد القول بإن الشركة كانت تخفي نشاطها الخاص بالتأمين ضد الحريق، لأن تحقيق الواقعة المنشأة للضريبة، وفحص الإقرارات الضريبية، وتحري مصادر دخول الممولين، والكشف عن إيراداتهم، وأرباحهم من أوجب واجبات مصلحة الضرائب ولها من وسائلها، وأجهزتها، ومفتشيها ما يعينها على كشف صور تهرب الممولين من دفع الضريبة وملاحقة ذلك في الوقت المناسب وتحري الحقيقة في شأنهم، هذا إلى أنه لم يثبت أن الشركة حالت دون المختصين بالمصلحة والقيام بإجراءات التقصي، والبحث، والتمحيص، أو حجبت عنهم السجلات والدفاتر بصورة يتعذر معها اتخاذ إجراءات تقدير الضريبة...) [20]

ويستفاد من الحكم السابق: إنه لا يمكن إجراء الربط الإضافي إذا كان بمقدور مصلحة الضرائب التحقق لوحدها من حقيقة دخل الممول.

ومن الصور العملية للربط الإضافي هنا قيام شركة مقاولات بتقديم إقرارها الضريبي على نشاط المقاولات فقط، ثم يثبت للمصلحة بعد ذلك أن لهذه الشركة نشاط آخر يتمثل في تملكها لعدد من سيارات النقل تؤجرها لشركة أخرى.

3- استعمال طرق احتيالية:- وهو كل عمل إيجابي يقوم به الممول بقصد التخلص كلياً، أو جزئياً من دفع الضريبة مثل الاستعانة بمعلومات لحمل المصلحة على الاعتقاد بعدم خضوع النشاط أو الأموال للضريبة .

إن الأسس أو الحالات السابقة التي تجيز لمصلحة الضرائب إجراء الربط الإضافي، ورد النص عليها في المادة 18 من القانون 7 لسنة 2010 والتي جاء فيها: (إذا تحققت المصلحة من أن الممول لم يتقدم بإقرار صحيح شامل أو أخفى نشاطاً، أو مستندات، أو غيرها، أو قدم بيانات غير صحيحة، أو استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها أو أخفى مبالغ تسري عليها الضريبة، فللمصلحة أن تجري ربطاً إضافياً، وذلك مع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها في هذا القانون...)، ويستفاد من هذا النص أن حق مصلحة الضرائب في إجراء الربط الإضافي لا يسقط حقها في توقيع الجزاءات المنصوص عليها في هذا القانون، ولكن هل هذه الحالات وردت على سبيل الحصر؟ بمعنى أنه لا يمكن للمصلحة إجراء الربط الإضافي في غير هذه الحالات ؟

يرى جانب من الفقه الليبي بعدم إمكانية إجراء الربط الإضافي في غير هذه الحالات لأن التوسع في النص فيه شدة على الممولين[21]، إلا إن هناك اتجاه آخر نميل إلى الأخذ به يرى أن هذه الحالات لم ترد على سبيل الحصر، لأن هدف المشرع من إعطاء المصلحة الحق في إجراء الربط الإضافي، هو محاربة التهرب من الضريبة الذي قد ينطوي على وسائل أخرى لم ترد في صلب القانون، لذا فإن المصلحة غير مقيدة بالحالات الواردة بنص القانون في إجراء الربط الإضافي[22]، ولعل ما يدعم هذا الرأي ويؤكد أهمية الربط الإضافي لما فيه من تكريس لاعتبارات العدالة الضريبية هو إمكانية إجرائه حتى ولو صار النزاع السابق بين الممول والمصلحة باتاً وقطعياً؛ وبهذا الرأي أخذت اللجنة الاستئنافية لمنازعات ضرائب بنغازي في أحد قرارتها،[23] كما أن الربط الضريبي القائم على اتفاق بين المصلحة، والممول لا يمنع من إجراء الربط الإضافي، لأن مصدر الضريبة هو القانون وليس الاتفاق، كما إن العديد من المنازعات الضريبية التي طرحت على لجان المنازعات، وعلى دوائر القضاء الإداري، وفصلت فيها لم تنكر أياً من تلك اللجان أو الدوائر على المصلحة إجراء ربط إضافي في مختلف الأحوال .[24]

المطلب الثاني / أحكام التظلم الضريبي:

بعد أن تعرفنا على الإطار النظري للتظلم من حيث طبيعته وحالاته، وجب أن نتناول أحكام التظلم من حيث إجراءاته (فرع أول) ثم الجهة المختصة بنظره (فرع ثانٍ) .

الفرع الأول/ إجراءات رفع التظلم:

للتظلم الضريبي عدة إجراءات وشروط يجب اتباعها حتى يتم قبول التظلم، بعضها يرتبط بصفة مقدمه، وبعضها يرتبط بالجوانب الإجرائية، ونتناولها فيما يلي:

أولاً/ صاحب الحق في رفع التظلم:

الأصل أن يرفع التظلم من الممول نفسه، أو من وكيله الخاص ضد مصلحة الضرائب وهي دائماً متظلم ضدها، لذا لا يجوز قبول التظلم من الفضولي،[25] وعندما يرفع التظلم يقع على رافعه واجب بيان صفته في التظلم، وإذا توفي الممول قبل رفع التظلم كان لأحد الورثة حق رفع التظلم ويستفيد من آثار التظلم بقية الورثة، أما إذا توفى الممول بعد رفع التظلم ولم يتم الفصل فيه، فإن الخصومة تنقطع، وعلى المصلحة إعلان الورثة ليستأنف التظلم من جديد، كما يجوز رفع التظلم من القائم على إدارة النشاط، إذا كان هناك مانع يحول دون الممول وإدارته للنشاط، وهذا الحق مكفول بموجب المادة 23 من القانون رقم 7 لسنة 2010.[26]

وبالنسبة للضريبة على الشركات فإنه يجب التمييز بين شركات التضامن وغيرها من الشركات الأخرى، فبالنسبة لشركات التضامن يعد الشريك هو الممول المسؤول في مواجهة مصلحة الضرائب، وبالتالي لا يستفيد من تظلمه بقية الشركاء، وسبب ذلك أن القانون لا يعتد بالشخصية الاعتبارية لشركات التضامن، أما بقية الشركات الأخرى مثل الشركات المساهمة وغيرها، فيحق لممثلها القانوني أن يرفع التظلم نيابة

عنها، وفيما يتعلق بالضريبة التي يقوم بتوريدها محررو العقود، وأرباب العمل كالضريبة على الأجور والمرتبات، فيحق لهؤلاء رفع التظلم بديلاً عن الممولين، وقد تأكد هذا الموقف في أحكام المحكمة العليا الليبية، عندما دفعت مصلحة الضرائب بانعدام صفة محرر العقود في رفع التظلم ضدها على اعتبار أن عبء الضريبة لا يقع على عاتقه، وإنما على عاتق أصحاب الشأن وهم أطراف العقد، وردت المحكمة العليا على ذلك بأنه: (وإن كان صحيحاً أن عبء ضريبة الدمغة عن المحررات التي تقوم بتوقيعها لا يقع على عاتق محرر العقود، وإنما على عاتق المتعاقدين وهم الملتزمون قانوناً بها، إلا أن المشرع بجانب هؤلاء الملتزمين قد ألزم أيضاً محرري العقود بتوريدها وهو على هذا الأساس يعد بديلاً لأصحاب الشأن في الدفع ، ويحق له إذاً مزاولة ما لهم من حقوق، ومن ثم يكون ذا شأن في استرداد ما دفعه إلى مصلحة الضرائب بدون حق، وعليه فإنه من المتعين رفض هذا الدفع)[27] كما قبلت لجان الطعن الابتدائية والاستئنافية العديد من التظلمات، والطعون التي رفعت من أصحاب الأعمال الملتزمين بتوريد ضريبة الدخل عن الأجور والمرتبات وما في حكمها. [28]

وإذا كان الممول هو صاحب الحق الأصيل في رفع التظلم، فهل يجوز للغير التدخل في التظلم أو أن تأمر اللجنة الابتدائية بإدخاله ؟

لا يمنع قانون المرافعات المدنية والتجارية الخصوم في القضية الواحدة أن يدخلوا طرفاً في الدعوى بصفتهم مدعين، أو مدعى عليهم، طالما كانت هناك صلة في الموضوع أو في سند الحق بين الدعاوى المرفوعة، كما ينص القانون المذكور: إن لكل من الخصوم أن يدخل الغير في الدعوى إذا رأي أن الدعوى مشتركة بينهما، أو إنه ضامن فيها، كما يحق لكل شخص التدخل في الدعوى ضد جميع الخصوم أو بعضهم، كما يحق للغير التدخل لتقوية مركز بعض الخصوم، كما يجوز للمحكمة نفسها أن تأمر بإدخال الغير في الدعوى إذا رأت أن له ارتباطاً بموضوع الدعوى أو سندها[29] ، غير إن مثل هذه الأحكام هي محل خلاف في مجال المنازعات الضريبية، فيرى البعض: إنه طالما يشترط القانون الضريبي سرية جلسات اللجنة التي تنظر التظلم، فإن ذلك يفهم منه ضمناً أن المشرع قد استبعد تدخل الغير في التظلم[30]، في حين يذهب رأي آخر إلى إمكانية تطبيق الأحكام والقواعد التي نص عليها قانون المرافعات المدنية والتجارية في شأن التدخل في التظلم المرفوع من الممول ضد مصلحة الضرائب، ولكن بالحدود، والقيود الواردة في هذا القانون، ويستند هذا الرأي إلى أن التدخل سوف يكون ممن له علاقة أصلاً بموضوع الربط الضريبي، وفي حضور هؤلاء للجلسات التي يتم نظر التظلم خلالها ليس فيه إخلال بالسرية، لعلمهم المسبق والمفترض بموضوع الربط الضريبي، كما إن الأخذ بالرأي الذي يمنع التدخل فيه حرمان لهؤلاء الأشخاص من التدخل رغم مساس القرار الصادر بمصالحهم في بعض الأحيان، فمثلاً المتنازل إليه عن المنشأة، الذي تعلقت بذمته المسؤولية التضامنية بموجب التنازل، ليس له صفة في تقديم تظلم مستقل باسمه لمناقشة الربط المستحق على المنشأة السابق لتاريخ التنازل، لأن القانون وإن كان قد

أوجب على مصلحة الضرائب أن تخطره – بناءً على طلبه – ببيان عن الضرائب المستحقة لها على المنشأة المتنازل عنها، إلا أن المتنازل إليه قد لا يطلب ذلك البيان، وقد لا توجه له المصلحة إعلان بربط الضريبة، وبالتالي فلا يجوز حرمان المتنازل إليه من التدخل في التظلم الذي قد يرفعه المتنازل عن المنشأة لمجرد المحافظة على سرية الجلسات، أو إذا كان المدين بالضريبة قد أحال هذا الدين لآخر، كما يستند هذا الرأي إلى حجة أخرى مفادها أن القانون رقم 88 لسنة 1971 بشأن القضاء الإداري، وهو ذات القانون الذي ينظم إجراءات المنازعة الضريبية قضائياً قد أجاز في المادة 16 منه إدخال خصم آخر في الدعوى الإدارية، مما يكون معه من العدل أن يسمح للخصم بالتدخل.[31]

ومن جهتنا نعتقد بوجاهة الرأي الثاني من إمكانية إدخال الغير أثناء نظر التظلم، انسجاماً مع القواعد العامة في القانون المدني التي تقتضيها حوالة الحق والدين، على اعتبار أن الالتزام ينتقل بجميع ضماناته ودفوعه .

ثانياً/ الجوانب الإجرائية في رفع التظلم:

يرتبط التظلم ببعض الشروط الإجرائية، منها ما يتصل بالميعاد، ومنها ما يرتبط بصحيفة التظلم نفسها.

1- ميعاد التظلم:- يعد ميعاد التظلم من النظام العام الذي يتعين احترامه، ولا يمنعه اتفاق الأطراف على مده وإلا سقط حق الممول في رفعه، كما لا يجوز للمصلحة التنازل عن هذا الحق، وهذا الميعاد هو خمسة وأربعون يوما من تاريخ إعلان الممول بالربط الضريبي .[32]

وميعاد التظلم يقبل الوقف والانقطاع، فالقوة القاهرة مثلاً توقف هذا الميعاد، كما إن مواعيد المسافة المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية، والتجارية لا تسري على ميعاد التظلم الضريبي، لأن القوانين الضريبية لم تنص على جواز إضافة مواعيد المسافة، ومن المتفق عليه أن المواعيد التي ينص عليها القانون لا اجتهاد فيها ولا يقاس عليها، ويبقى للجنة الابتدائية وحدها حق القول في أن التظلم أقيم بعد الميعاد، فليس لأمين سر اللجنة رفض استلام عريضة التظلم بحجة أن الميعاد قد فات، كما لا يجوز لموظفي مصلحة الضرائب رفض سداد رسوم التظلم لذات الحجة.[33]

والمواعيد التي يحددها المشرع عادة ما يراعى فيها حسن سير العدالة، والموازنة بين حقوق الطرفين المتنازعين، حيث تعطى الفرصة للممول لتقدير مصلحته في رفع التظلم من عدمه، وفي نفس الوقت لا يتم إطالة هذا الميعاد مما يجعل حقوق الخزانة العامة عرضة للضياع والمماطلة، كما إن هذه الفترة وهي (45 يوم) تسمح لكل من الممول والمصلحة بإمكانية التفاهم، من خلال تلاقي وجهات نظر مصلحة الضرائب مع وجهة نظر الممول والعمل على إزالة الخلاف بينهما، وقد أكد هذا التوجه عمل لجان المنازعات الضريبية، حيث جاء في قرار اللجنة الاستئنافية لمنازعات ضرائب بنغازي ما يفيد ذلك عندما قررت: (إنه من المسلم به أن المشرع يعمد دائماً إلى تحديد 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 نهائية تلك الأحكام والقرارات لا يستطيع أصحاب الحقوق المطالبة بتنفيذ تلك الأحكام أو القرارات التي صدرت لحماية حقوقهم، وهذا ما فعله المشرع الليبي عندما نظم المنازعة في الضريبة التي تقدرها المصلحة، إذ نص على اعتبار قرار الربط الضريبي نهائياً بعدم التظلم فيه من الممول بعد إعلانه به بثلاثين يوماً، كما نص على اعتبار القرار الصادر من اللجنة الابتدائية نهائياً بعدم الطعن من المصلحة، أو الممول بعد مضي خمسة عشر يوماً من تاريخ اعلانهما بالقرار...، وأمكن التمسك بهذا السقوط في أية حالة كانت عليها الدعوى، ولو أمام محكمة النقض، بل إنه يجوز لهذه الأخيرة إثارته من تلقاء نفسها والحكم بموجبه، ولذا: فإنه من المتفق عليه فقهاً أن يقدم الطعن – أياً كان طريقه – خلال ميعاد معين ينص عليه القانون، فإذا لم يحترم الميعاد سقط الحق في الطعن، وهو سقوط يتعلق بالنظام العام لا يمنعه 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...)[34]

وفي تحديد طبيعة ميعاد التظلم، يمكن القول: إنه ميعاد ناقص، بمعني أن إجراء التظلم يجب أن يتم خلاله، ولا يمكن الاستفادة من هذا الميعاد بأكمله، كما لا يدخل في حسابه اليوم الذي تم فيه إعلان الممول بربط الضريبة، إلا إذا صادف اليوم الأخير عطلة رسمية، فيمتد الميعاد إلى أول يوم عمل بعدها[35]، كما إن ميعاد التظلم لا يبدأ إلا من تاريخ إعلان الممول بالربط الضريبي وفق الإجراءات التي حددها القانون،[36] وبالتالي إذا تم الإعلان أو الإخطار بأي أمر أو إجراء آخر لا علاقة له بقرار التقدير، وقد أكدت على هذا التوجه المحكمة العليا الليبية في حكمها الصادر في الطعن الإداري رقم 19/ س 6 ق، جلسة 21–3 – 1964 حيث قالت: (إنه إزاء النصوص الصريحة الواردة بقانون الضرائب والخاصة بتحديد طرق معينة لإعلان تقدير الضريبة، فإنه لا يجوز قانوناً الالتجاء إلى طرق الإعلان الواردة في قانون المرافعات لأن القاعدة الخاصة أولى بالتطبيق من القاعدة العامة التي لا يلجأ إليها إلا في حالة وجود نقص في القانون الخاص)[37]

يبدو إن محكمتنا العليا كان لها موقفاً راسخاً تجاه العلم اليقيني بقرار الربط حتى ولو لم يتم اعلان الممول به، فيبدأ من تاريخه سريان ميعاد التظلم، حيث قالت في حكمها الصادر في الطعن الإداري رقم 19 / س 6 ق ، جلسة 21 –3 –1964 (إن الشركة الطاعنة على علم يقيني بقرار الربط، لأنه قد ثبت من أوراق الشركة الطاعنة أن قرار تقدير الضريبة قد اتصل بعلمها اتصالاً يقينياً على نحو ثابت في صحيفة تظلمها المقدمة إلى لجنة التحكيم الأولى)[38]

ونحن نتفق مع الرأي القائل بعدم الاكتفاء بقرينة العلم اليقيني عند حساب ميعاد التظلم، لأن الإعلان بقرارات الربط الضريبي وفق ما هو منصوص عليه قانوناً ليس صعباً أو مستحيلاً، وما يدعم هذا الرأي أن حكم المحكمة العليا ــ سالف الذكر ــ كان قد صدر قبل نفاذ أحكام أول قانون ضريبي موحد بشأن

ضرائب الدخل على مستوى الدولة الليبية وهو القانون رقم 21 لسنة 1968، والذي نص على وجوب الاخطار بقرار الربط الضريبي وفق إجراءات محددة، ثم كرست قوانين ضرائب الدخل اللاحقة هذه الإجراءات ومنها القانون رقم 64 لسنة 1973، والقانون رقم 11 لسنة 2004، والقانون رقم 7 لسنة 2010، لذلك فإن هذه المسألة لو قدر لها وأن طرحت على المحكمة العليا في ظل أي من هذه القوانيين لأمكن تغيير وجهة الرأي بشأنها .[39]

2- إيداع صحيفة التظلم:- بالرجوع إلى نصوص القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل نجد إنه: يشترط على الممول عند رفع التظلم أن يودع صحيفة لدى أمانة سر اللجنة الابتدائية مقابل إيصال بقيمة 0.5% من قيمة الضريبة المتنازع عليها، ولا تقل عن عشرة دنانير، ثم يقوم أمين سر اللجنة بإرسال صورة من صحيفة التظلم إلى مصلحة الضرائب لإبداء الرأي فيها خلال مدة لا تتجاوز ثلاثين يوماً من تاريخ إعلانها بالصحيفة، يقوم بعد ذلك رئيس اللجنة بتحديد موعد لنظر التظلم بعد إخطار الممول والمصلحة بذلك قبل أسبوع على الأقل، وللجنة أن تطلب من الممول والمصلحة ما تراه ضرورياً من البيانات، والمستندات.[40]

كما اشترطت اللائحة التنفيذية للقانون ـ سالف الذكر ـ أن تكون صحيفة التظلم من أصل وأربع صور، مشتملة على بيانات أهمها أسماء الخصوم، وصفاتهم، وموطن كل منهم، وموضوع التظلم، وأسبابه، وأوجه الاعتراض والدليل الذي يؤيد ما أقر به من ضريبة، وما يعترض عليه منها، بالإضافة إلى القرار المتظلم منه .[41]

ومن الملفت للانتباه إن المشرع الليبي قد أخذ بنظام رفع التظلم بإيداع الصحيفة، وهذا يعني: إن التظلم يعد مرفوعاً بمجرد إيداع صحيفة التظلم لدى أمانة سر اللجنة، وبعد سداد الرسوم، ولا يلتزم الممول بإعلان مصلحة الضرائب بذلك، وألقى بذلك العبء على كاهل أمين اللجنة.[42]

وفيما يتعلق بالضريبة على الشركات فالملاحظ: عدم قبول التظلم مالم تكن صحيفة التظلم مشفوعة بالحسابات، والدفاتر التي تلتزم هذه الشركات بمسكها.[43]

الفرع الثاني / الجهة المختصة بنظر التظلم:

حسب ما نص عليه قانون ضريبة الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 فإن الجهة المختصة بنظر التظلم هي اللجنة الابتدائية، وقد ورد ذلك في نص المادتين 6 ،7 من هذا القانون، ويعد التظلم من النظام العام، إذ لا يجوز رفع المنازعة مباشرة أمام القضاء دون المرور على اللجنة الابتدائية، فمما تتكون هذه اللجنة؟ وما هي حجية قراراتها ؟

أولاً/ تشكيل اللجنة الابتدائية:

إن المتتبع لواقع التشريعات الضريبية في ليبيا يلمس تردداً في موقف المشرع الليبي حول تنظيم لجان الاعتراض على الربط الضريبي، مما انعكس على مكانة العدالة الضريبية في النظام الضريبي بين التزايد والتراجع .

1- تزايد مكانة العدالة الضريبية:- إن الكثير من التشريعات الضريبية المطبقة في ليبيا قبل العمل بالقانون رقم 21 لسنة 1968، لم تكن تنص أصلاً على مبدأ الاعتراض على تقدير السلطة لدين الضريبة، ومن بين تلك القوانين القانون رقم 15 لسنة 1951 في شأن ضريبة المياه الغازية المطبق في المناطق الغربية من البلاد، وكذلك القانون رقم 5 لسنة 1961 في شأن ضريبة الحبوب، والقانون رقم 6 لسنة 1961 في شأن ضريبة الحيوانات والقانون رقم 2 لسنة 1962 في شأن ضريبة التُمور، وقانون ضريبة السكر لسنة 1952.[44] وإن كان هذا الأخير يعطي للممول حق الاعتراض، غير أنه لا يحقق العدالة الضريبية لكونه يتم أمام لجان تشّكل من موظفي الإدارة نفسها، حيث تشّكل لجان لتخّمين الضريبة من عضوين يمثلان الحكومة وعضو يمثل التجّار وعضو يمثل البلدية. يعينهم الوالي، كما يعين الوالي أحد الأعضاء الذين يمثلون الحكومة ليكون رئيساً للجنة، ويطعن في قراراتها أمام لجنة استئنافية تؤلف من مدير الإيرادات، ويكون رئيساً وعميد البلدية التي تتعلق قائمة التخمين بها، أو نائبه، وعضو يمثل التجّار يعينه الوالي وعضو من إحدى المهن أو موظف حكومي يعين أيهما الوالي، وفي أحوال نادرة تم إشراك قضاة في تشكيل تلك اللجان، وعلى ذلك فإن إجراءات وطرائق الطعن لم تنظم بشكل يحقق قدراً من العدالة إلاّ بصدور القانون رقم 21 لسنة 1968 الذي نص في مادته السابعة على أن تؤلف اللجان الابتدائية بالنظر في التظلم ضد تقدير ضرائب الدخل من أحد قضاة المحكمة الابتدائية المدنية، التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة، تختاره الجمعية العمومية للمحكمة، ويكون رئيساً للجنة، كما تنص المادة الرابعة من ذات القانون على أن يتولى الفصل في الطعون المقدمة من قرارات اللجان الابتدائية لجنة استئنافية أو أكثر تؤلف كل منها من رئيس المحكمة الابتدائية المدنية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة رئيساً وعضوية أحد موظفي ديوان المحاسبة الفنية يرشحه رئيس الديوان، وأحد ذوي الخبرة في المسائل التجارية أو الحسابية .[45]

قد رأى المشرع أن إشراك القضاة في لجان الاعتراض هو أبعث للاطمئنان لدى الممول من اللجان الإدارية البحتة التي لا تشمل عضواً قضائياً، كما إنه يحقق العدالة، وتطبيق القانون على وجهه الصحيح، لأن القضاة مشهود لهم بالعدل، والحياد المطلق، أما الاشتراط ألاّ يكون عضو اللجنة من بين موظفي مصلحة الضرائب، فالمقصود منه استقلالهم عن المصلحة حتى تتهيأ له حرية إبداء الرأي فيما ينظره من مسائل دون التقيد بما تصدره المصلحة من تعليمات تفسيرية وكتب دورية، وحتى لا يكون لمصلحة الضرائب أي تأثير عليه. كما إن الهدف من وجود عضو ثالث من ذوي الخبرة أن يكون من بين أعضاء

اللجنة ومن له إلمام كافٍ بالدقائق الفنية للتجارة أو الصناعة يتم اختياره من ذوي الخبرة، حتى يمكن للجنة الاستعانة برأيه في بعض الأمور والمسائل الفنية تجارية كانت أو صناعية، وعليه فإن هذا التشكيل للجان يعد إجراء جوهرياً روعي فيه الصالح العام، مما يتعين معه التقيد به، وأن أي إخلال أو تجّهيل بتشكيل هذه اللجان على النحو المنصوص عليه بالقانون ينطوي على عيب في الشكل يترتب عليه بطلان ما تصدره من قرارات، وينبني على ذلك أن أي قرار تصدره تلك اللجان يجب أن يفصح فيه عن أسماء كل من رئيس وأعضاء اللجنة التي أصدرت القرار، فإذا خلا القرار من ذكر أسماء أعضاء اللجنة التي أصدرته، فيكون هناك تجهيل من القرار، بما لا يتيح للقضاء الإداري إعمال رقابته من حيث سلامة تشكيل اللجنة وهو إجراء جوهري تخلف تحققه يجعل القرار الصادر بهذا الشكل المعيب باطلاً، ويترتب على بطلان القرار بطلان كافة الإجراءات اللاحقة له والمستمدة منه مشروعيتها.[46]

وهكذا يكون القانون رقم 21 لسنة 1968 قد أوجب عرض المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين الممول ومصلحة الضرائب حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة – وقبل طرحها على القضاء – على لجان إدارية ذات صبغة قضائية ابتدائية واستئنافية يرأس الأولى أحد قضاة المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة، بينما يرأس اللجنة الاستئنافية رئيس المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة الاستئنافية. وعندما صدر القانون رقم 64 لسنة 1973 بشأن ضرائب الدخل تضمن ذات الأحكام التي نص عليها القانون السابق رقم 21 لسنة 1968 فيما يتعلق بنظام الاعتراض والطعن على تقدير الضريبة، كما أن قانون ضريبة الدمغة رقم 65 لسنة 1973، قد أحال أحكام الاعتراض والطعن في تقدير ضريبة الدمغة على الأحكام المنصوص عليها بقانون ضريبة الدخل رقم 64 لسنة 1973.[47]

2- تراجع مكانة العدالة الضريبية:- في سنة 1984 صدر القانون رقم 1 ليعدل نص المادة السابعة والرابعة عشر من القانون رقم 64 لسنة 1973 بشأن ضرائب الدخل،[48] بحيث أصبحت اللجان الابتدائية تشكل من قاضٍ واثنين من موظفي إدارة الضرائب ليجعل من تلك اللجان لجاناً إدارية بحته، لأن هذين الأخيرين تابعين لمصلحة الضرائب، يتأثران في أغلب الأحوال بوجهة نظر المصلحة. فإذا اتفقا عضوا اللجنة على رأي وخالفهما فيه القاضي رئيس اللجنة وجب صدور القرار في المنازعة، حسب رأيهما عملاً بنص المادة 11 من القانون 64 لسنة 1973 التي تقرر إن القرارات تصدر بأغلبية الآراء، وفي ذلك تفويت للمحكمة التي اقتضت رئاسة اللجنة من أحد القضاة، وأصبح رأي الإدارة هو الغالب في قرارات اللجان الابتدائية كأنها أصبحت لجاناً إدارية بحته، والتي عادةً ستصدر قراراتها وفق ما تراه مصلحة الضرائب وهو ما يسجل تراجعاً خطيراً لمبدأ العدالة الضريبية من حيث صدور القرارات بنزاهة وحياد، وقد كان في إمكان المشرع أن يتجنب هذا المأخذ في تشكيل اللجان الابتدائية، لو أنه أبقى على التشكيل السابق الذي نص عليه القانون64 لسنة 1973.[49]

3-عودة إلى حظيرة العدالة:- بصدور القانون رقم 11 لسنة 2004 بشأن ضرائب الدخل عاد المشرع الليبي إلى الأحكام المعمول بها في القانون السابق رقم 64 لسنة 1973 بشأن تنظيم الاعتراض على تقدير الضريبة، ولم يعد لمصلحة الضرائب مكان في عضوية لجان الاعتراض والطعن، وبالتالي عادت لهذه اللجان طبيعتها القضائية التي تقتضي صدور قراراتها بعيداً عن الانحياز لمصلحة الضرائب وهو ما يشكل ضمانة لتطبيق العدالة الضريبية، وتأكد ذلك بصدور القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل الذي ألغى القانون رقم 11 لسنة 2004، ونظم طرائق الاعتراض على ربط الضريبة حيث قصر الاعتراض على الربط الذي تجريه المصلحة في حالة عدم قبول الإقرار، أو إعادة تقدير الدخل، أو في حالة الربط لامتناع الممول عن تقديم الإقرار، أو في حالة الربط الإضافي وتعديل الربط الأصلي، في حين أنه لا يجوز الاعتراض على الربط المؤقت الذي يتم طبقاً لإقرار الممول، كما أن الخطأ المادي في حساب الضريبة سواء بالزيادة أو النقصان، تقوم المصلحة بتعديله من تلقاء نفسها، أو بناءً على طلب الممول دون اللجوء إلى إجراءات الاعتراض.[50]

وبذلك يكون تشكيل اللجنة الابتدائية حسب القانون المعمول به حاليا قد ورد في المادة السادسة من القانون 7 لسنة 2010، وهي تتكون من أحد قضاة المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة بصفته رئيساً، وعضوية اثنين من موظفي قطاع التخطيط والمالية لا تقل درجة أياً منهما عن التاسعة، بشرط أن لا يكون من موظفي مصلحة الضرائب، كما يجوز أن يتضمن التشكيل عدداً من الأعضاء الاحتياطيين، كما إن انعقاد اللجنة لا يكون صحيحاً إلا بحضور جميع أعضائها.[51]

ثانياً/ حجية قرار اللجنة الابتدائية:

من المهم قبل تناول حجية قرار اللجنة الابتدائية باعتباره هو المحدد لآثار التظلم، أن نوضح عبء الإثبات في التظلم .

1- عبء الإثبات:- في المجال الضريبي يقع عبء الاثبات على عاتق المعترض، وهو هنا الممول، بصفته المتظلم أمام اللجنة الابتدائية، وقد يكون في هذا الحكم قلب للقواعد العامة في الإثبات التي تقرر أن على الدائن إثبات الالتزام، وعلى المدين إثبات التخلص منه، والدائن في المنازعة الضريبية هي مصلحة الضرائب، أما المدين فهو الممول، ومع هذا فإن عبء الإثبات في التظلم لا يقع على عاتق الممول دائماً، فإذا ما أدعت مصلحة الضرائب بوجود نشاط يمارسه الممول خاضع للضريبة، فإنه يتعين عليها إثبات ذلك.

وإذا كان عبء الإثبات يقع على عاتق الممول لإثبات عكس ما انتهت إليه مصلحة الضرائب من تقديرات، إلا إن اللجنة الابتدائية تملك سلطة وزن ما يقدم إليها من أدلة، فمثلاً لا يجوز إلزام ممول بتقديم صحة الأجور المسددة للعمال طالما أنه قدم كشوفاً بها موقعاً عليه منهم، ومن جهة أخرى نجد: إن عدم قبول المصلحة للدفاتر المقدمة من الممول والتجائها إلى التقدير الجزافي، يتعين معه عليها أن تقدم

مبررات عدم اعتدادها بالدفاتر، كل ذلك يجعل من مسألة عبء الإثبات أمام اللجنة الابتدائية متوازنة بين كل من الممول والمصلحة، فكل من أدعى بشيء تعين عليه إقامة الدليل عليه، كما إن التظلم ضد الربط الإضافي وهو ـ كما رأينا ـ ربط تجريه المصلحة بحجة وجود تهرب ضريبي، فإنه يتعين عليها إثبات وجود إخفاء للدخل، وذلك على عكس التظلم من الربط الأصلي الذي يتعين فيه على الممول إثبات عكس هذا التقدير.

ثانياً/ آثار التظلم:

بمجرد رفع التظلم وفق الإجراءات السابق بيانها، يمنع على مصلحة الضرائب جباية الدين الضريبي جبراً، أي أن الضريبة لا تكون مستحقة إلا بعد الفصل في التظلم، ويستفاد ذلك من نص المادة العاشرة من القانون رقم 7 لسنة 2010 والتي تنص: (تكون الضريبة مستحقة بإعلان الممول بقرار اللجنة الابتدائية ولو طعن فيه)، ويبدو أن المشرع الضريبي قد وازن هنا بين مصلحة الممول، ومصلحة الخزانة العامة، حيث لم يلزم الممول بدفع الضريبة التي قدرتها جهة الإدارة وحدها إلا بعد الفصل في التظلم، وفي نفس الوقت أعطى لمصلحة الضرائب حق اتخاذ إجراءات الحجز التحفظي على أموال الممول أثناء فترة التظلم خوفاً على حقوق الخزانة العامة من الضياع، وهذا ما نصت عليه المادة 30 من القانون المذكور (إذا تبين أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلأمين المصلحة – استثناءً من أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية – أن يصدر أمراً بحجز الأموال التي يرى استيفاء الضريبة منها تحت أي يد كانت، وتعد هذه الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجزاً تحفظياً، ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة، أو بقرار من أمين المصلحة، أو بمضي ستة أشهر من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بمقدار الضريبة طبقاً لتقدير المصلحة).[52]

ومن الآثار المترتبة على التظلم انقطاع تقادم الدين الضريبي، وبدء تقادم جديد يسري من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع، وتكون مدته هي مدة التقادم الأول.[53]

كما تلتزم اللجنة الابتدائية بعدم إضرار الممول من تظلمه، فأقصى ما يمكن أن تقرره هذه اللجنة هو رفض تظلم الممول، ويترتب على الإساءة لمركز الممول المتظلم بطلان قرار اللجنة، وفي المقابل لا يجوز لهذه الأخيرة أن تنزل عن التقدير الذي قبله الممول لنفسه، وألا تزيد عما قدرته مصلحة الضرائب.[54]

وعموماً فإن طرح التظلم على اللجنة الابتدائية، يلزمها بالفصل فيه خلال مدة لا تتجاوز شهرين من تاريخ تقديمه،[55] ويصدر القرار بالأغلبية ويجب أن يكون مسبباً، كما أن الضريبة التي تقررها اللجنة الابتدائية هي التي تكون مستحقة ولو طعن في قرارها، وللممول والمصلحة حق الطعن في قرار اللجنة الابتدائية، وهذا يعني أن قرار اللجنة الابتدائية ذو حجية نسبية فقط، لأن الضريبة التي تقررها هذه اللجنة

تكون واجبة الدفع حتى لو طعن في القرار، أما القرار في حد ذاته فيمكن الطعن فيه أمام اللجنة الاستئنافية خلال خمسة عشر يوماً، ولا يعد قرار هذه اللجنة نهائياً إلا بعد انتهاء هذه المدة. (56)

ولما كان قرار اللجنة الابتدائية إما أن يصدر بإلغاء قرار الربط المتظلم منه واعتماد إقرار الممول، أو تعديل قرار الربط لمصلحة الممول، أو رفض التظلم وتأييد ربط مصلحة الضرائب، إضافة إلى ذلك فإنه يتعين على اللجنة أن تفصل كذلك في الرسوم التي دفعت بمناسبة التظلم، ويكون عليها أن تقرر رد الرسوم كاملة للممول إذا كان القرار قد صدر لصالحه، كما يكون عليها تحديد الجزء الذي يرد من الرسم في حالة الكسب الجزئي.

خلاصة القول: أنه يتعين على مصلحة الضرائب إعادة ربط الضريبة بعد صدور قرار اللجنة، وذلك وفق ما انتهى إليه قرار هذه الأخيرة، وعلى من يرغب في الاعتراض على قرار اللجنة الابتدائية سواء كان الممول أو مصلحة الضرائب أن يطعن بالاستئناف في قرار اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية .

وفي الختام بقي لنا أن نشير باختصار إلى أن التظلم الضريبي باعتباره مرحلة من مراحل المنازعة الضريبية، فإنه يكون عرضة للانقطاع و للوقف والترك، ورغم خلو القوانين الضريبية من معالجات صريحة لهذه الحالات، لذا فلا مناص من تطبيق الأحكام الواردة في قانون المرافعات المدنية والتجارية، حيث ينقطع التظلم بوفاة الممول، أو فقدان الأهلية، وبانتهاء الشخصية القانونية بالتصفية أو الدمج أو التأميم بالنسبة للأشخاص الاعتبارية.

وفيما يتعلق بوقف التظلم فتسري بشأنه هو أيضاً الأحكام المتعلقة بوقف الخصومة في قانون المرافعات المدنية والتجارية، وهنا يجوز للجنة الابتدائية وقف التظلم بناءً على اتفاق بين الممول، ومصلحة الضرائب بشرط ألا تزيد مدة الوقف عن ستة أشهر، وإذا لم يعجل الممول في التظلم خلال ثمانية أيام التالية من انتهاء ذلك الأجل، اعتبر تاركاً للتظلم. أما فيما يخص ترك التظلم فيجوز للممول أن يترك تظلمه بشكل بات ومنجز، فلا يجوز تعليق الترك على أمر آخر، وبصدور قرار اللجنة بترك الممول لتظلمه يصبح ربط الضريبة الذي كان أعلن به الممول نهائياً وباتاً ولا يجوز إثارة أية خصومة أخرى بشأنه .(57)

الخاتمة

تناولت هذه الدراسة كيفية تنظيم مرحلة التظلم الضريبي بوصفة المرحلة الأولى من مراحل المنازعة الضريبية، وقد خلصت إلى أن المشرع الليبي نظم هذه المرحلة بنصوص قانونية مفصلة أحياناً، كما في حالة بيان أحوال التظلم، وحالاته، وتشكيل اللجنة المختصة بنظر التظلم، وتارة بفراغ تشريعي لم يتم تنظيمه بنصوص قانونية كحالة وقف التظلم، أو انقطاعه، أو تركه، وقد ترتب على هذا الفراغ التشريعي

غموض بعض الاحكام الخاصة بالتظلم، ليفتح المجال أمام الجدل الفقهي، وقد يكون لأحكام القضاء الليبي الدور الإيجابي في التصدي للنقص التشريعي الذي اعترى الأحكام المنظمة للتظلم الضريبي، كما خلصت هذه الدراسة إلى أن التظلم الضريبي باعتباره أول مراحل المنازعة الضريبية، قد لا يكون كافياً لإنهاء الخصومة بين المصلحة والممول، وهذا ما يفسر إمكانية اللجوء إلى المرحلة الثانية، وهي الطعن أمام اللجنة الاستئنافية، غير إن المشرع الليبي حرص في أحوال محددة على إعطاء قرارات اللجان الابتدائية حجية وذلك من خلال اكتساب القرار الابتدائي الصفة النهائية بمرور خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلان الخصوم به، فضلاً على أن الضريبة التي تقررها اللجنة الابتدائية هي التي تكون واجبة الدفع ولو طعن في قرارها، وهذا ما يضفي على قرارات لجان التظلمات الضريبية حجية نسبية ودور محدود في فض المنازعة الضريبية.

لذلك يوصي الباحث بضرورة سد النقص التشريعي الذي يواجه التنظيم القانوني للتظلم الضريبي خاصة النصوص الواردة في القانون رقم 7 لسنة 2010، لا سيما وأن هذا القانون قد مر على صدوره أكثر من أربعة عشر سنة تغيرت خلالها مجريات الحياة الاقتصادية، ولم يعد يلبي المتطلبات التي وضع من أجلها.

الهوامش

1/ الطعن رقم 279 سنة 39 ق جلسة 23 – 6 – 1974، مشار إليه لدى موريس صادق، قضاء منازعات الضرائب، المكتبة القانونية، 1988، ص 369 .

2/ مشروع الدستور الليبي، الهيئة التأسيسية لصياغة مشروع الدستور، البيضاء 29 يوليو 2017 .

3/ الصلابي، فرج يوسف، المنازعات الضريبية في القانون الليبي، منشورات جامعة قاريونس، الطبعة الأولى 1999، ص 249 .

4/ لا يستطيع الممول الاعتراض على الربط الذي تجريه مصلحة الضرائب متى كان هذا الربط من واقع الإقرار الذي قدمه الممول، هذا الحكم نصت عليه المادة الثالثة من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل، والتي تنص على (تربط الضريبة بصفة نهائية على كل ممول من واقع الإقرار المشار إليه في المادة السابقة إذا قبلته المصلحة، ويكون الربط في هذه الحالة غير قابل للطعن فيه)

5/ صالح أحمد حماد الجبوري، سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة والرقابة عليها، دراسة في التشريعات المالية، ص 86 .

6/ المرجع السابق، ص 89 .

7/ الصلابي، فرج يوسف، المنازعات الضريبية في القانون الليبي، مرجع سبق ذكره، ص 187 .

8/ الحكم الصادر في الطعن الإداري رقم 5/2 جلسة 14 4 1962، المجلد الإداري، الجزء الثاني، ص 165، وقد تواتر هذا الموقف في حكمها الصادر في جلسة 13 يونية 1971 عنما قالت " إذا تخلف الممول عن إخطار مصلحة الضرائب بعناصر الإيراد الذي حققه فلا مناص في هذه الحالة من أن تقوم مصلحة الضرائب بوضع تقدير جزافي لصافي ربح الممول الخاضع للضريبة، ولا يجوز طبقاً لقانون الضرائب المنازعة في ذلك التقدير الجزافي إلا بموجب أصول ثابتة في الدفاتر التجارية " الحكم الصادر في الطعن الإداري رقم 16/13 ق – مجلة المحكمة العليا، السنة الثامنة، العدد الأول .

9/ الشواربي، عبد الحميد، ونبيل لطفي خاطر، موسوعة الضرائب الفقه القضاء التشريع، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1997 ، ص 14 .

10/ العنزي، حيدر وهاب عبود، أحكام الإقرار في تشريع الضرائب المباشرة اطروحة دكتوراه جامعة النهرين كلية الحقوق، 2004، ص 32 .

11/ الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، الضرائب على الدخل، ط1، مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 269.

12/ رأت الدائرة الإدارية بمحكمة استئناف طرابلس في حكمها الصادر في الدعوة الإدارية رقم 73/17 بتاريخ 6–4–1975 الغاء القرار الاستئنافي الذي قدر دخل الممول خلال عام 1964 بالقياس على دخله سنة 1963 دون أن يناقش ذلك القرار ما دفعت به مصلحة الضرائب من أن تقدير دخل الممول يستند إلى المعلومات التي اسقتها المصلحة من شركة البترول المالكة لمحطة التوزيع المعهود بها إلى الممول .

13/ خلاف، حسين الوجيز، في تشريع الضرائب المصرية، الطبعة الرابعة، سنة 1957، ص 128،132.

14/ مشار أليه لدى الصلابي، فرج يوسف، المنازعات الضريبية في القانون الليبي، مرجع سبق ذكره، هامش رقم 1، ص 196.

15/ الصلابي، فرج يوسف، مرجع سبق ذكره، ص198.

16/ المرجع السابق، ص 202 .

17/ لم يرد في اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 كيفية تقدير الضريبة قبل انتهاء السنة الضريبية، باستثناء ما ورد في المادة 17 منها، والتي اشترطت فقط إخطار الممول بعناصر تقدير الدخل على النموذج 12 ضرائب .

18/ قرار اللجنة الشعبية العامة (سابقا) رقم 592 لسنة 2010 بشأن اصدار اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل رقم 7 لسنة 2010.

19/ هناك من يرى إمكانية إجراء الربط الإضافي على ربط المصلحة نفسها في حالة ما وقعت هذه المصلحة في خطأ مادي أدى إلى ربط الضريبة بأقل من قيمتها، بشرط أن يتم هذا الربط قبل مضي مدة التقادم التي يسقط من خلالها حق الدولة في المطالبة بالدين الضريبي، د. عبد القادر حلمي ، د. عيسى أبوطبل ، الضريبة العامة على الإيراد،1967، ص367 ،

20/ مشار إليه لدى فرج يوسف الصلابي، المنازعات الضريبية في القانون الليبي، مرجع سبق ذكره، هامش رقم 1، ص 177.

21/ يمثل هذا الرأي أبو بكر على النيهوم، دراسة تحليلية للضريبة على الشركات، الطبعة الأولى، ص 156 .

22/ يمثل هذا الرأي المستشار فرج الصلابي في كتابه المنازعات الضريبية في القانون الليبي، مرجع سبق ذكره، ص 181

23/ قرار اللجنة الاستئنافية الصادر بتاريخ 8-12-1988 في الطعن المقيد تحت رقم 85/42 و86/1.

24/ منها على سبيل المثال الحكم الصادر في الدعوى الإدارية رقم 15/345 ق بتاريخ 12-4-1988 في الدعوى المرفوعة من مصلحة الضرائب ببنغازي عندما كشف لها إيصال استبدال العملة النقدية الملغاة والمسحوبة من التداول المقدم من الممول عدم تناسب بين ما كان قد أقر به الممول وبين المبلغ المودع في المصرف ابان استبدال العملة، أيضاً حكم دائرة القضاء الإداري بمحكمة استئناف بنغازي الصادر بتاريخ 14-1 1992، مشار اليها لدى المستشار فرج يوسف الصلابي، المنازعات الضريبية في القانون الليبي، مرجع سبق ذكره، ص 185، 186 .

25/ بيومي، زكريا محمد، الطعون القضائية في ربط الضريبة على الدخل، الطبعة الأولى 1973، ص 239 .

26/ تنص المادة 23 من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل على (إذا قام لدى الممول مانع دون إدارته لنشاطه أو لأمواله... اعتبر القائم على الإدارة أو الحائز لتلك الأموال نائباً عنه فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا القانون) .

27/ حكم المحكمة العليا الصادر في الطعن رقم 27 /16ق – جلسة 20-12- 1970، مجلة المحكمة العليا، السنة السابعة، العدد الثاني، ص 30 .

28/ القرار رقم 88/2 الصادر يوم 5-5-1988 الصادر عن لجنة استئناف ضرائب بنغازي، مشار إليه لدى المستشار فرج الصلابي، المنازعات الضريبية في القانون الليبي، مرجع سبق ذكره، هامش رقم 1، ص 258 .

29/ المواد 140 وما بعدها من قانون المرافعات المدنية والتجارية الليبي .

30/ يمثل هذا الرأي الدكتور زكريا بيومي في مؤلفه الطعون القضائية في ربط الضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 286 .

31/ يمثل هذا الرأي المستشار فرج الصلابي في مؤلفه المنازعات الضريبية في القانون الليبي، مرجع سبق ذكره، ص 261،262 .

32/ المادة الخامسة من القانون رقم 7 لسنة 2010 والتي تنص (...وللممول حق التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه) .

33/الصلابي، فرج يوسف، ، مرجع سبق ذكره، ص 273.

34/ القرار الصادر في الاستئناف رقم 81/72 بتاريخ 8 – 1- 1990، كما أن ميعاد التظلم اصبح خمسة وأربعين يوماً في ضل القانون رقم 7 لسنة 2010 بدل ثلاثين يوماً المقرر في القانون 64 لسنة 1973 .

35/ موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة2005 ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له، مكتبة شادي، الطبعة الأولى بدون تاريخ، ص 782 .

36/ اخطار الممول بالربط الضريبي الذي يبدأ منه حساب ميعاد التظلم يكون على النموذج رقم 12 وذلك في حالة عدم تقديم الممول للإقرار الضريبي، أو في حالة الربط الإضافي، المواد 15 ، 16 ،17 من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل رقم 7 لسنة 2010 .

37/ مجلة المحكمة العليا، السنة الثانية، العدد الثاني، ص 5

38/ مجلة المحكمة العليا، السنة الأولى ، العدد الثاني، ص 5 .

39/ يمثل هذا الرأي المستشار فرج الصلابي في مؤلفه المنازعات الضريبية في القانون الليبي، مرجع سبق ذكره، ص 237

40/ المادة 8 من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل .

41/ المادة 19 من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010 .

42/ الصلابي، فرج يوسف، المنازعات الضريبية في القانون الليبي، مرجع سبق ذكره، ص275 .

43/المادة 15 من القانون رقم 7 لسنة 2010، والمادة 20 من اللائحة التنفيذية للقانون .

44/ ومن باب الإنصاف لتلك الفترة يمكن القول بأن هناك بعض التشريعات أعطت للممولين حق الاعتراض والتظلم من ربط الضريبة لدى جهة الإدارة نفسها، ومن ذلك ما نص عليه قانون ضريبة الحيوانات رقم 34 لسنة 1951، من أنه يجوز التظلم من تقدير الضريبة أمام لجنة إدارية يرأسها المتصرف وتكون قراراتها نهائية كما كانت لائحة ضريبة الأملاك العامة لسنة 1953 تنص على جواز الاعتراض على قائمة التثمين أمام ذات اللجنة المكلفة بتقدير دين الضريبة خلال ثلاثين يوماً من إيداع نسخة قائمة التثمين بمكتب رئيس لجنة التقدير، فرج يوسف الصلابي، المنازعات الضريبية في القانون الليبي، مرجع سبق ذكره ،ص 243.

45/ المرجع السابق، ص495.

46/ حكم المحكمة العليا الليبية الصادر في الطعن الإداري رقم 28/5 ق – جلسة 29/يونيو/1983 – مجلة المحكمة العليا – السنة الحادية والعشرون – العدد الأول – ص 13.

47/ صدرت العديد من التشريعات الضريبية عقب نفاذ أحكام قانون ضريبة الدخل رقم 64 لسنة 1973 وهي تعتبر قوانين مكملة له مثل القانون رقم 2 لسنة 1986 بشأن الضريبة على العقارات والقانون رقم 7 لسنة 1991 بشأن الضريبة على المواشي والقانون رقم 19 لسنة 1992 بشأن الضريبة على الإنتاج، إلا أن القانون رقم 2 لسنة 1986 في شأن ضريبة العقارات نص على طرائق مغايرة في خصوص الاعتراض على تقدير الضريبة تخالف الأحكام المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل، وكان من المستحسن الأخذ بذات النظام الذي نص عليه القانون الأخير، فرج يوسف الصلابي، المنازعات الضريبية في القانون الليبي المرجع السابق ذكره ، ص 245.

48/ كانت المادة السابعة من القانون رقم 64 لسنة 1973 وهي تطابق نص المادة السابعة أيضاً من القانون21 لسنة 1968 تقضي بأن (يتولى الفصل في التظلمات التي يقدمها ذوو الشأن تطبيقاً لأحكام هذا القانون لجان ابتدائية يصدر بتحديد دائرة اختصاص كل منها وتعيين مقرها وتشكيلها وتحديد مكافآت أعضائها قرار من الوزير وتؤلف برئاسة أحد قضاة المحكمة الابتدائية المدنية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة تختاره جمعيتها العمومية وعضوية اثنين أحدهما من موظفي وزارة الخزانة ممن لا تقل درجته عن الرابعة على ألاّ يكون من موظفي مصلحة الضرائب والثاني أحد ذوي الخبرة يختاره الوزير من بين من يرشحهم المحافظ الذي يقع في دائرة اختصاصه مقر اللجنة ...) كما تنص المادة الرابعة عشر من ذات القانون على أن (يتولى الفصل في الطعون المقدمة في قرارات اللجان الابتدائية لجنة استئنافية أو أكثر تؤلف كل منها برئاسة رئيس المحكمة الابتدائية المدنية التي يقع في دائرة اختصاصها

مقر اللجنة وعضوية أحد موظفي ديوان المحاسبة الفنيين لا تقل درجته عن الثالثة يرشحه رئيس الديوان وأحد ذوي الخبرة في المسائل التجارية أو الحسابية ....) .

49/ الصلابي، فرج يوسف، المنازعات الضريبية في القانون الليبي، مرجع سبق ذكره، ص506 .

50/ المواد (6،7،8،9) من قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010.

51/ المادة 9 من القانون 7 لسنة 2010 .

52/ القانون رقم 7 لسنة 2010 .

53/ مدة تقادم الدين الضريبي بالنسبة للدولة هو خمسة عشر سنة بموجب نص المادة الأولى من القانون رقم 2 لسنة 2017 بشأن تعديل نص المادة 25 من القانون رقم 7 لسنة 2010 والتي كانت تنص على تقادم الدين الضريبي للدولة بسبعة سنوات، كتاب وزارة المالية بحكومة الوفاق الوطني رقم 6 – 33 / 459 المؤرخ في 10 / 5 / 2017 .

54/ المادة 26 من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل رقم 7 لسنة 2010 .

55/ المادة 6 من القانون رقم 7 لسنة 2010

56/ المادتين 10– 11 من القانون رقم 7 لسنة 2010 .

57/ الصلابي، فرج، المنازعات الضريبية في القانون الليبي، مرجع سبق ذكره، ص 313 .