

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"فَإِنْ جَاءُوكَ فَأَحْكُم بَيْنَهُمْ أَوْ أَعْرَضْ عَنْهُمْ وَإِنْ تُعْرِضْ عَنْهُمْ فَلَنْ يَضُرُّوكَ شَيْئًا

وَإِنْ حَكَمْتَ فَأَحْكُم بَيْنَهُم بِالْقِسْطِ إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ الْمُقْسِطِينَ "

سُورَةُ الْمَائِدَةِ الْآيَةُ (42)

## الإهداء

أهدى هذا العمل المتواضع إلى من عزّ على فراقه، وشقّ على فقدانه رحمه الله تعالى  
وغفر له ورفع درجته في العليين

أبي الغالي

إلى من سهرت على راحتي لترعاني، والتي فرحت لفرحتي وبكت لبكائي، أطال الله  
بعمرها وأمدّها بالصحة والعافية نبع الحنان

امي

إلى الداعم الأكبر ورفيق دربي في الحياة بحلوها ومرّها

زوجي

إلى أحلى هدية من الله لي وأغلى ما أملك في الوجود حفظهم الله ورعاهم

أولادي وبناتي

الباحثة

## الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين الشكر لله

عز وجل على إتمام هذا العمل

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الدكتور/ محمد الكامل شلغوم، لتفضّله بالإشراف

على هذه الرسالة، والذي لم يبخل علىّ بنصائحه وتوجيهاته السديدة.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه الرسالة،

وإلى كل الأساتذة الكرام الذين درّسوني طيلة مشواري الدراسي، وأخص بالذكر

الأستاذ الدكتور/ اسعد طاهر أحمد، أطال الله في عمره وأمده بالصحة والعافية.

الباحثة

## المقدمة

تُعد الضريبة من أهم إيرادات الدولة، وتعتمد الميزانية العامة في الكثير من الدول على حصيللة الضرائب، سواء كانت مباشرة وأهمها الضريبة على الدخل، أو ضرائب غير مباشرة وأهمها الضريبة على القيمة المضافة، أو ضريبة الاستهلاك والمبيعات في كثير من دول العالم؛ وذلك نظراً لثبات حصيلتها التي تمكّن الدولة من مواجهة نفقاتها سواء العادية أو غير العادية، بالإضافة إلى خضوع الضريبة لسيادة الدولة؛ حيث تستطيع الدولة التحكم في سعرها ووعائها وتحصيلها، دون وجود عوامل خارجية أو داخلية تحدّ من قدراتها في التقدير والتحصيل، على نحو ما هو موجود في الإيرادات النفطية، والتي تعتمد على الطلب والعرض، وأسعار السوق العالمية المتغيرة وغير مستقرة، بالإضافة إلى العوامل السياسية الأخرى التي تصل إلى الحد من قدرة الدولة من الاستخراج والتسويق، وتحصيل الإيرادات النفطية، ولذلك تهتم كافة التشريعات العالمية بفرض الضرائب بنوعها المباشرة وغير المباشرة، وتنظيم وتحديد أسعارها، ووعائها، وأسس تقديرها، وربطها، وكيفية أدائها، وضوابط الاعتراض والتظلم عند احتسابها، وكيفية تحصيلها، وتقدير طرق ووسائل حسم النزاع حولها، حيث تعتبر المنازعات الضريبية القائمة بين الإدارة الضريبية والممول عند احتساب الضريبة وتقديرها من قبل الإدارة الضريبية، من أهم الموضوعات التي تحظى باهتمام كافة التشريعات الضريبية الحديثة. ولما كانت المنازعات الضريبية من المسائل الجوهرية والحاسمة في مجال فرض وتحصيل الضرائب، لا سيما أنها تمر بالعديد من الإجراءات الإدارية، التي تحدّدها التشريعات الضريبية؛ لتسويتها وفضّ النزاع حولها، وتتضمّن ضمانات خاصة للممول الضريبي في مواجهة الإدارة التي يتمتع بها على مدار إجراءات السير في فضّ المنازعة، حتى صدور قرار من قبل الجهات المختصة لفضّ المنازعات، وهذه الجهات نصّ عليها المشرّع الضريبي، وحدّد تشكيلها، واختصاصها، وآليات نظر المنازعات الضريبية والسلطات الممنوحة لها في مواجهة طرفي النزاع الضريبي، وحجية قراراتها في مواجهة طرفي النزاع، والطعن عليها قضائياً، الأمر الذي يجعلنا نتعرّض لهذا الموضوع بالدراسة، خاصة أن المنازعات الضريبية أصبحت في الآونة الأخيرة تأخذ حيزاً كبيراً في الدراسات الضريبية، والاهتمام الوفير من الفقهاء، والباحثين، والدارسين في السياسة الضريبية الحديثة، ولما كانت طرق فضّ المنازعات الضريبية تختلف في مجال الضرائب المباشرة، وغير المباشرة، حيث إن آليات فضّ المنازعات في الضرائب المباشرة حدّدت لها التشريعات طريق التظلم والاعتراض والطعن أمام لجان الطعن الضريبي، سواء كانت لجان ابتدائية أو استئنافية، أما منازعات الضرائب غير المباشرة فقد حدّدت لها التشريعات الضريبية طريق التحكيم الضريبي على درجتين، سواء كان تحكيم ابتدائياً أو تحكيم

نهائياً، وأطلق عليها لجان التحكيم الابتدائية، ولجان التحكيم النهائية، وسواء كان القرار الصادر في أي منازعة ضريبية في الضرائب المباشرة أو غير المباشرة، فهو قرار نهائي واجب النفاذ، إلا أنه يُقبل الطعن عليه أمام القضاء المختص بالفصل في هذه المنازعات، سواء كان القضاء المدني كما هو متبع في بعض التشريعات بالنسبة للضرائب المباشرة، أو القضاء الإداري بالنسبة للضرائب غير المباشرة، ولما كان موضوع فضّ المنازعات الضريبية من الموضوعات التي يصعب الإلمام بها، وتغطية جميع جوانبها بتعمق، خاصة في المنازعات الضريبية في جناحي الضرائب المباشرة وغير المباشرة، الأمر الذي نرى معه أن تقتصر دراستنا في هذه الرسالة بمشيئة الله تعالى على الجانب الإداري لتسوية المنازعات الضريبية في الضرائب المباشرة، المتمثلة في الاعتراض والطعن أمام لجان الطعن الضريبي، أما بالنسبة لمنازعات الضرائب غير المباشرة فيكون الاختصاص للجان التحكيم الضريبي.

### أهمية الدراسة:

يحظى البحث بأهمية كبيرة في مجال الدراسات الضريبية، وذلك من خلال عدة جوانب تتلخص فيما يلي:

1 - تمثل الضريبة بالنسبة للدولة الشريان الرئيسي الذي يمد الخزانة العامة بالإيرادات اللازمة؛ لتغطية نفقاتها المتعددة، ومن ثم يكون من الأهمية بمكان سهولة حسم النزاع حولها وتحصيلها بأقصر الطرق وأسرعها؛ حفاظاً على حقوق الدولة وحمايةً لحقوق الممولين.

2 - إن حسم المنازعات الضريبية إدارياً هو الوسيلة الأسهل والأسرع؛ لحسم النزاع بين الإدارة الضريبية والممول، حيث تقوم على أساس الحوار وسماع شكوى الممول، وغالباً ما تصل إلى حلول مناسبة بينهما دون اللجوء إلى القضاء، فلا يتأزم الوضع بين الممول والإدارة الضريبية.

3- يعتبر فضّ النزاع الضريبي بين الممول والإدارة الضريبية إدارياً من أهم الوسائل التي تمد جسور الثقة بين طرفي النزاع، وهذا من أهم الأهداف التي تسعى إليها النظم الحديثة في السياسة الضريبية.

4 - مما لا شك فيه أن فضّ المنازعة الضريبية إدارياً، يمثل أهمية خاصة للممول في تجنب الصدام مع الإدارة الضريبية أمام القضاء، وإطالة أمد النزاع بالنسبة للإدارة الضريبية، ومن ثم تعطيل مستحقات الدولة لبطء إجراءات التقاضي وحسم النزاع قضائياً.

5 - يثير هذا الموضوع أهمية خاصة في مجال البحث العلمي؛ حيث نتعرف من خلاله على آليات فضّ المنازعات الضريبية في الضريبتين الأكثر تطبيقاً في النظم الضريبية الحديثة المباشرة وغير المباشرة، وفي أهم نظامين من نظم الهيئات الإدارية ذات الاختصاص القضائي، هي لجان الطعن الضريبي بالنسبة لمنازعات الضرائب المباشرة، ولجان التحكيم الضريبي بالنسبة لمنازعات الضرائب غير المباشرة.

#### إشكالية البحث:-

لمّا كان موضوع البحث يهتم بالبحث في أمر المنازعة الضريبية بين الإدارة الضريبية والممولين، فإن الإشكالية الرئيسية للبحث هي الآلية التي حدّدها المشرع الليبي لفض المنازعات الضريبية في مجال الضريبة المباشرة وغير المباشرة، وهل نجحت تلك الآلية في تقليص المنازعات الضريبية القائمة بين طرفي النزاع؟

#### أهداف البحث: -

مما لا شك فيه أن معالجة الإشكاليات التي يثيرها موضوع هذا البحث، يجعل الباحث يضع عدة أهداف نصب عينيه من أهمها:

1- البحث في نشوء النزاع الضريبي بين الإدارة الضريبية والممول وأسبابه الرئيسية للحد كلما أمكن من القضاء عليه قبل تفاقمه.

2 - حدود سلطات الإدارة الضريبية وامتيازاتها، والضوابط اللازمة للحد من التعسف فيها، أو إساءة سلطاتها في مجال المنازعات الضريبية.

3 - حقوق وضمانات الممولين المنصوص عليها تشريعياً للجوء إلى الطرق الإدارية المناسبة لفضّ وتسوية منازعاتهم إدارياً.

4 - الإجراءات المتبعة للنظر في المنازعات الضريبية، أمام لجان الطعن الضريبي، ولجان التحكيم، وآليات تسوية النزاع أمامها.

5 - مدى حجية القرارات الصادرة من اللجان الإدارية، سواء كانت لجان الطعن الضريبي، أو التحكيم الضريبي، بشأن حسم النزاع، ولزوم تنفيذ هذه القرارات.

6 - إلقاء الضوء على النتائج التي يتوصل إليها البحث في حسم النزاعات الضريبية في مجال الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وتقديم التوصيات اللازمة من وجهة نظر الباحثة؛ لتطوير

عمل هذه اللجان، أو معالجة أوجه القصور في عملها، أو تصحيح الإجراءات والآليات المتبعة في تسوية تلك المنازعات.

### صعوبات البحث:

في حقيقة الأمر لم يعد الحصول على المراجع العلمية أمر صعب بعد انتشار الوسائل الحديثة وتقنية تبادل المعلومات في جميع أرجاء العالم، إنما الذي يعترض الباحث من صعوبات المادة العلمية الحديثة هو ندرة المؤلفات العلمية بخاصة الورقية في مجال الدراسات الضريبية في الكثير من النظم الضريبية عامة، والنظام الليبي خاصة، كذلك ندرة التطبيقات العملية التي تثري البحث وتعمقه وتعطيه قيمة علمية عملية، وهذا الأمر شكّل صعوبات بالغة للباحثة خاصة في النظام الضريبي الليبي، الذي لا يلقى اهتمامًا كبيرًا، لاعتقاد الكثيرين عدم أهمية الضرائب بالمقارنة بالإيرادات الأخرى خاصة لما يتمتع به من وفرة في الإيرادات النفطية الليبية.

### الدراسات السابقة:

يوجد العديد من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث منها:

1 - المنازعات الضريبية في القانون الليبي، فرج يوسف الصلابي، منشورات جامعة قاريونس، الطبعة الأولى 1999، حيث تناول المؤلف المنازعة الضريبية بالبحث، ذلك منذ إجراء الربط الضريبي حتى صدور حكم بات فيها من الناحية القانونية، دون إغفال إجراءات تقدير دين الضريبة، وما يصاحب هذه الإجراءات من مشاكل، على اعتبار أن تقدير الدين الضريبي هو الأساس الذي تقوم عليه المنازعات الضريبية، كما أن هذه الدراسة جاءت في ظل قوانين الضرائب الملغية مثل قانون ضريبة الدخل رقم 64 لسنة 1973، والذي تم الغاؤه بموجب القانون رقم 11 لسنة 2004، كما أن هذا الأخير ألغي بموجب القانون رقم 7 لسنة 2010، أما ما يميز موضوع بحثي، فيختص ببيان طرق فضّ المنازعات الضريبية من الناحية الإدارية للضرائب المباشرة وغير المباشرة.

2 - التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية، للباحث فاروق بن شرقي، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر 2018، حيث تناول فيها الباحث تسوية المنازعات الضريبية بضرورة الدخل، دون التعرّض لمنازعات الضرائب غير المباشرة، وهذا ما سنتعرّض له في موضوع هذه الرسالة.

3 - طرق فضّ المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي الليبي، للباحث محمد سالم رمضان الكاز علي، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس- ليبيا، 2008، وقد تناول الباحث في هذه الرسالة طرق فضّ المنازعات الضريبية في الضريبة على الدخل، وفقا للقانون رقم (11) لسنة 2005،

ونتناول إن شاء الله في هذه الدراسة تلك التعديلات التي أدخلها القانون رقم (7) لسنة 2010، بشأن ضريبة الدخل، كذلك معرفة طرق فضّ المنازعات الناشئة عن الضرائب غير المباشرة في ليبيا، مقارنة بالتشريعات الأخرى.

4 - تفعيل دور الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي وأثره على المنازعات الضريبية، للباحث سمير موسي محمد زيان، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا- مصر 2019، تناول فيها الباحث دور لجان الطعن الضريبي في فضّ المنازعات الضريبية وآليات تطوير عملها واقتراح إنشاء هيئات ولجان طعن في كافة المأموريات الضريبية، وتخصيص قضاء ضريبي للطعن على أعمال هذه اللجان، وبلا شك سوف نستفيد في دراستنا من هذه الرسالة المتخصصة، مع إضافة لجان التحكيم في الضرائب غير المباشرة.

5 - آليات فضّ المنازعات الضريبية، للباحث أحمد هاني كمال الدين عبيد، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا - مصر 2018، واقتصرت هذه الدراسة على منازعات الضرائب المباشرة خاصة الضريبة على الدخل، ولم يتعرّض فيها الباحث لدراسة منازعات الضرائب غير المباشرة، وهذا ما سنوليّه اهتمامًا في دراستنا.

6 - لجان الطعن في النظام الضريبي الجزائري، للباحثة المقراني شهرزاد، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خضير- الجزائر 2013، تناولت الباحثة فيها تشكيل لجان الطعن، واختصاصها، وآليات العمل بها من الجانب الإداري والتنظيمي، دون أن تتعرّض للجانب الفني والمتمثل في فضّ المنازعات الضريبية، والضمانات والإجراءات الخاصة بعمل هذه اللجان، والقرارات التي تصدرها، ومدى حجيتها وقيمتها القانونية في فضّ المنازعات الضريبية، وهو ما سنتناوله - إن شاء الله- في موضوع الرسالة.

### **منهج البحث**

نظرًا لطبيعة موضوع الدراسة، وما يتطلبه للربط بين جزئياته، وما يحتويه من منازعات ضريبية؛ كان لزاماً أن نتبع منهج البحث العلمي الحديث، الذي يعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، تم المنهج المقارن مع التشريعات الأخرى.

**خطة البحث:** - تنوزع الدراسة على مقدّمة وفصلين وخاتمة، وذلك على النحو الآتي: -

**المقدّمة:** تتضمن أهمية الدراسة، وإشكالية البحث، وأهدافه، والدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع، والصعوبات التي تواجه الدراسة، والمنهج المتّبع في البحث، وخطة الدراسة.

**الفصل الأول: - التظلم الضريبي**

**المبحث الأول: - التظلم الضريبي في مجال الضرائب المباشرة**

**المبحث الثاني: - التظلم الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة**

**الفصل الثاني: - الطعن الضريبي**

**المبحث الأول: - الطعن الضريبي أمام اللجان الاستئنافية**

**المبحث الثاني: - الطعن الضريبي أمام لجان التحكيم**

**الخاتمة:** وتشمل ملخّص ونتائج الدراسة وتوصياتها.

## الفصل الأول

### التظلم الضريبي

تمارس الإدارة الضريبية سلطة إصدار القرارات الإدارية بوصفها سلطة عامة، تهدف إلى تحقيق الصالح العام، ولكن قد تتحرف الإدارة عن هذه المصلحة، لذلك وجب مراجعة قراراتها والتأكد من مطابقتها للقانون، هذه المراجعة قد تكون داخلية تمارس من قبل الإدارة نفسها، أو قد تكون خارجية يمارسها القضاء الإداري المختص، ويعتبر التظلم الضريبي أحد الوسائل الإدارية لإنهاء المنازعات الضريبية، سواء كانت في المنازعات الضريبية المباشرة أو غير المباشرة، فهو الوسيلة التي منحها المشرع لذوي الشأن للاعتراض على قرارات الإدارة الضريبية التي تمس مصالحهم المشروعة، وتنتقص من حقوقهم المكتسبة، وتؤثر على مراكزهم القانونية؛ لأنه حل لكثير من المشاكل في مهدها؛ مما يؤدي إلى تقليل الوارد من عدد القضايا بقدر المستطاع، وتخفيف العبء عن القضاء بعد أن زادت الدعاوى الإدارية التي ينظرها القضاء الإداري المختص بشكل ملحوظ، بل وتأخر الفصل فيها لسنوات طويلة تبعاً لذلك.

عليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين التظلم الضريبي في الضرائب المباشرة (المبحث الأول) والتظلم الضريبي في الضرائب غير المباشرة (المبحث الثاني).

## المبحث الأول

### التظلم الضريبي في مجال الضرائب المباشرة

تُعد ضريبة الدخل من أهم أنواع الضرائب المباشرة، وهي ضريبة تُفرض على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، وهي من أكثر أنواع الضرائب انتشاراً في العالم، والأكثر أهمية في الهيكل التنظيمي؛ حيثُ تكشف العديد من التقارير والمنشورات الحكومية في ليبيا، بأن نسبتها تصل إلى 75% من مجموع الضرائب، إلا أنه قد يحدث أثناء جبايتها نزاع بين الممول والإدارة الضريبية؛ مما يؤدي بالمول إلى التظلم على قرارها، وقد وضع القانون الليبي والمقارن أحكام تنظيم هذا التظلم، ووفقاً لذلك تم تقسيم المبحث وفق الآتي: -

#### المطلب الأول: الأحكام القانونية للتظلم: -

تستوجب غالبية التشريعات الضريبية إلزام المكلف باللجوء إلى التظلم الضريبي قبل اللجوء للقضاء، فالتظلم الضريبي مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية، وبالتالي فهي قواعد يترتب أمرها على مخالفتها عدم قبول التظلم في معظم الحالات، وعلى ذلك يتم تقسيم المطلب إلى فرعين: -

**الفرع الأول: شروط التظلم وإجراءات البث فيه:** - تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار الضريبي المُقدّم من الممول، ويُعد الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في موعدها القانوني، وتُسَدّد الضريبة من واقع الإقرار، وللإدارة الضريبية الحق في تصحيح الإقرار أو تعديله، كما يكون لها الحق في عدم الاعتداد بالإقرار وتحديد الأرباح بطريق التقدير، وعليها أن تُخطر الممول بذلك، وللممول حق التظلم على ذلك وفق شروط وإجراءات معينة<sup>(1)</sup>، وذلك على النحو التالي:-

**أولاً: شروط قبول التظلم:** كقاعدة عامة يعد الممول الخاضع للضريبة المباشرة هو الملتزم الذي يكون له حق الاعتراض على ربط الضريبة. معني ذلك أنه توجد شروط تتعلق به شخصياً، فما هي هذه الشروط؟

**1- شرط الصفة:** - أكد المشرع الليبي على أنه يجب على المصلحة في جميع الأحوال أن تعلن للممول بربط الضريبة ومواعيد أدائها، وللممول حق التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية<sup>(2)</sup>.

(1). المادة (3) من قانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضريبة الدخل الليبي، مدونة التشريعات الضريبية الحديثة في ليبيا 2016.

(2). المادة (5) من القانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل الليبي، مدونة التشريعات الضريبية الحديثة في ليبيا 2016.

يُستفاد من النص أن الممّول هو صاحب الحق الأول في رفع التظلم، ولقد عزّفه البعض بأنه " دافع الضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا يلتزم بأدائها نتيجة قيامه بنشاط محدد، أو نتيجة عمله، أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس الأموال العائدة إليه، تخضع للضريبة بموجب أحكام القانون الضريبي"<sup>(1)</sup>، إلا أنه استثناءً يمكن لوكيل الممّول رفع التظلم نيابة عنه، كما يمكن لغير الممّول ووكيله رفع التظلم أيضاً في بعض الحالات المستفادة ضمناً من نصوص القوانين الضريبية، فالممّول قد يكون شخصاً طبيعياً، فهو الإنسان أو الفرد في نظر القانون، ويعد شخصاً قانونياً، وقد يكون شخصاً اعتبارياً وهو مجموعة من الأشخاص والأموال تستهدف تحقيق غرض جماعي معين ويعترف لها القانون بالشخصية القانونية، كما نصّت المادة (18) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة 2010م " يكون للممّول أو من يمثله قانوناً، الحق في أن يطلع على ملفه لدى المصلحة؛ ليتبيّن الأسباب التي استندت إليها فيما أجرته من تعديلات على إقراره، وأساس احتساب الضريبة، وعناصر ربطها سواء كان ربطاً أصلياً أم إضافياً.. "، ويرفع التظلم نيابة عن الشخص الاعتباري سواء كانت شركات عامة أو خاصة ممثله القانوني، كما يحق له توكيل شخص آخر في رفع التظلم نيابة عن الشخص الاعتباري، ولا يُشترط أن تحتوي صحيفة التظلم على اسم الممثل القانوني، بل يكفي ذكر اسم الشخص الاعتباري دون ذكر اسم ممثله<sup>(2)</sup>، إلا أنه يجب على الممثل القانوني أن يقدّم ما يُثبت صفته؛ ذلك لتكون صفته في تمثيل الشخص الاعتباري ثابتة، وحتى يحق له فيما بعد إنابة غيره من المحامين أو المحاسبين<sup>(3)</sup>، كما يجوز للوكيل الممّول بموجب توكيل خاص رفع التظلم، فلم يكتفي القانون بالوكالة العامة وإنما اشترط وكالة خاصة لرفعه<sup>(4)</sup>، حيث نصّت الفقرة (1) من المادة (702) من القانون المدني على أنه " لا بد من وكالة خاصة في كل

---

(1). د. محمد العموري، ديماء المفتي، حل المنازعات الضريبية بالطريق الإداري، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد (37) العدد (6) 2015، ص 313.

(2). قضت المحكمة العليا في الطعن المدني رقم 16/3 ق، بجلسة 21 / 4 / 1970م بأنه " ومتى كانت الشركة لها شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية مديرها، فإنه يكون لهذا الشخص الاعتباري حق التقاضي، ويكون له اسم يميزه عن غيره فليس يلزم بعد ذلك أن يحتوي التقرير الموجّه منها إلى مصلحة الضرائب على اسم مديرها، ويكون تقرير الطعن المقرر باسم الشركة، ودون ذكر اسم مديرها صحيحاً، وعلى من يطعن في صفة المدير أو صحة تمثيله أن يقدّم ما يدلّ على هذا التمثيل" مجلة المحكمة العليا، السنة السادسة، العدد الرابع، ص 123.

(3). طعن مدني رقم 38 / 141 ق بجلسة 1994م، مجلة المحكمة العليا. السنة الثلاثون، العدد الأول. ص 132.

(4). قضت محكمة النقض المصرية في النقض 4 / 2 / 1979م س 168 بأنه "لما كانت لجنة الطعن تختص بالفصل في الخصومة بين الممّول ومصلحة الضرائب، فإن الأمر يتطلب وجود وكالة خاصة لدى من يمثّل الممّولين أمامها، ولا يكفي القول بقيام الفضالة إذا لم تتوافر هذه الوكالة الخاصة " انظر - د. زكريا بيومي، موسوعة الدكتور زكريا بيومي في القوانين والأحكام والفتاوى - (ب، م) 2000 - الجزء الأول، المجلد الثاني، ص 973.

عمل ليس من أعمال الإدارة، وبوجه خاص في البيع والرهن والتبرعات، والصلح والإقرار والتحكيم، وتوجيه اليمين، والمرافعة أمام القضاء... " إذ تشترط الوكالة الخاصة لكي يُقبل التظلم من وكيل الممّول، ولكن هل يشترط على الوكيل بيان صفته في رفع التظلم من خلال تقديم سند الوكالة؟

اختلف الفقه في ذلك، فيرى البعض عدم اشتراط الحصول على توكيل خاص من الممّول وقت تقديم التظلم، وأن الأصل عدم التعرض للعلاقة التي تربط الممّول بوكيله أمام لجنة التظلم، إلا إذا أنكر صاحب الشأن وكالة وكيله، فإذا قُدمت صحيفة التظلم دون سند التوكيل فإن هذا الإجراء يُعد صحيحاً، إذا أثبتت الوكالة الخاصة عند الدخول في الموضوع، وذلك من خلال تقديم سند الوكالة<sup>(1)</sup>، والبعض الآخر ذهب إلى ضرورة اشتراط الحصول من الممّول على توكيل خاص من وقت تقديم التظلم، ووجوب بيان الوكيل لصفته في رفع التظلم من خلال تقديم سند الوكالة الخاصة المتحصّل عليه الوكيل، وعلّة ذلك معرفة ما إذا كان الخصم يقاضي لنفسه أو نيابة عن غيره، وما إذا كانت تجوز النيابة له أم لا<sup>(2)</sup>، ويُعد الرأي الثاني الأقرب إلى الصواب؛ حتى لا يستطيع الممّول التنصّل وإنكار وكالته لوكيله، وما يترتّب على ذلك من تعطيل عمل لجان الطعون الضريبية، وتأخير تحصيل دين الضريبة، وضياع المال العام<sup>(3)</sup>؛ لذلك يجب تقديم سند الوكالة وقت رفع التظلم؛ حتى يتبيّن ما إذا أُعطيت له الوكالة لرفع التظلم أمام لجنة الطعن، أو أُعطيت له للقيام بعمل آخر، ومن هنا تنتفي صفته، وهذا ما بيّنته الفقرة (3) من نص المادة (702) من القانون المدني بأن الوكالة الخاصة لا تجعل للوكيل صفة إلا في مباشرة الأمور المحدّدة فيها، وبالتالي فلا يكفي أن يحصل الوكيل على الوكالة الخاصة فقط، وإنما يجب أن يبيّن في الوكالة نوع العمل الموكّل فيه ما إذا كان في الصلح، أو الرهن، أو المرافعة أمام القضاء.

## 2 - شرط الأهلية: - هي صلاحية الإنسان القانونية لكسب حقوقه وتحمل الواجبات المُلقاة على

(1). د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في الربط والتحصيل. 1. مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1990م - ص 208. ولقد قضت محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 45/338 ق بأنه: " من المقرر في قضاء هذه المحكمة أنه لا يجوز أن تتصدي المحكمة بعلاقة الخصوم بوكلائهم، إلا إذا أنكر صاحب الشأن وكالة وكيله، لأن ذلك تجاوز في الاستدلال ضار بحقوق الناس، فإذا باشر المحامي أي إجراء قبل أن يستصدر توكيلاً له من نوى الشأن الذي كلفه بالعمل، فلا يعترض عليه بأن التوكيل لاحق على تاريخ الإجراء ما لم ينص القانون على خلاف ذلك" د. زكريا بيومي، موسوعة الدكتور زكريا بيومي في القوانين والأحكام والفتاوى، مرجع سابق، ج الأول، المجلد الثاني، ص 974.

(2). د. فرج يوسف الصلابي، المنازعات الضريبية في القانون الليبي. ط 1، منشورات جامعة فار يونس، بنغازي ليبيا، 1999م، ص 253.

(3) سلوى محمد أحمد البوسيفي، التظلم الضريبي في القانون الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة كلية القانون، جامعة الفاتح - 2009م، ص 63.

عاقته، وتحمل جميع التزاماته، ومن ثم القدرة على إبرام التصرفات القانونية والمباشرة بها، وتنقسم إلى:

أ- أهلية وجوب: تتمثل في صلاحية الإنسان لوجوب الحقوق المشروعة له أو عليه، فإذا انعدمت أهلية الوجوب انعدمت الشخصية معها، فهي تثبت لكل إنسان حي وكذلك للأشخاص المعنوية ذات الشخصية القانونية (1)، وتمتع الممول بالحق في التظلم من ربط الضريبة الصادر في شأنه يدل على تمتعه بأهلية الوجوب، ولكنها لا تعطي الممول الحق في مباشرة إجراءات التظلم.

ب- أهلية الأداء: وهي قدرة الشخص على القيام بالتصرفات القانونية لحساب نفسه (2)، فهي تعطي الممول الحق في القيام بإجراءات التظلم ومباشرتها بنفسه، فإذا كان الممول عديم الأهلية أو ناقصها، فإن ممثله القانوني هو من يقوم بالإجراءات نيابة عنه، وذلك بعد الحصول على إذن من المحكمة؛ لأن رفع التظلم وخسارته يحمله رسوم التظلم إلى جانب الضريبة المتنازع عليها، بل أن طلب الصلح من قبلهم يحتاج إلى الحصول على إذن من المحكمة، وهذا ما يُستفاد من نص المادة (68) من القانون المدني، ولكن هل يُرفع التظلم باسم الممول حتى لو كان عديم الأهلية أو ناقصها؟

يُستفاد من المادة (8) للائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل الليبي رقم (7) لسنة 2010م، بأنه " تُربط الضريبة باسم الممول شخصياً ولو كان عديم الأهلية أو ناقصها، أو كان مشهراً إفلاسه، أو غير مقيم في الجماهيرية العظمى، وإذا توفي الممول ربطت الضريبة باسمه عن الفترة السابقة لوفاته"، وعلى أي حال يجب أن يكون (الممول) متمتعاً بالأهلية اللازمة للجوء إلى القضاء لرفع دعواه إليه، وشرط الأهلية شرط عام لازم بالنسبة إلى جميع الدعاوى، فمن ليس أهلاً للتقاضي ليس من حقه رفع الدعوى وإنما يمكن أن يرفعها في هذه الحالة نيابة عنه الولي، أو القيم، أو الوصي (3)، وفي هذا الصدد ذهب جانب من الفقه المصري إلى القول بأن الدعوى تكون مقبولة بمجرد توافر شرط المصلحة، وأن مجرد عدم توافر الأهلية لا يمنع قبول الدعوى؛ إذ أن الأهلية من وجهة نظر الفقه في هذا الجانب، هي شرط للسير في إجراءات التقاضي ويمكن تعيين من يمثل ناقص الأهلية لاستكمالها (4).

(1). د. عبد الحميد علي فوده، مبدأ سلطان الإرادة بين القانون الروماني والفقه الإسلامي، أطروحة دكتوراه غير منشورة جامعة القاهرة مصر، 1996، ص105.

(2). د. الكوني علي عبودة، أساسيات القانون الوضعي الليبي، طرابلس، المركز القومي للبحوث، 1997، الجزء الثاني، ص 136.

(3). د/ سامي جمال الدين: الدعاوى الإدارية والإجراءات أمام القضاء الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1981، ص 91.

(4). انظر كل من: د/ عبد العزيز خليل بدوي: الوجيز في المبادئ العامة للدعوى الإدارية، طبعة أولى، 1970 ص 88 - د/ مصطفى أبو زيد فهمي: القضاء الإداري ومجلس الدولة، قضاء الإلغاء، الطبعة الخامسة، ص 528.

**3- شرط المصلحة:** - لا يُقبل التظلم المقدم من ممول ليس له مصلحة، وينعقد الاختصاص بتقدير توافر المصلحة من عدمه للإدارة الضريبية المتمثلة في اللجنة الابتدائية، أو لجنة الطعن، ويثبت أيضاً للمحكمة المختصة قضائياً بنظر النزاع، ويُشترط في المصلحة أن تكون حالة وتستمر خلال فترة النزاع بل وحتى صدور حكم نهائي، وقد نصت المادة (4) من قانون المرافعات المدنية الليبي على أنه: "لا يُقبل أي تظلم أو دفع لا يكون لصاحبه فيه مصلحة قائمة يقرها القانون"، فشرط المصلحة ليس مقصوراً توفره على الدعوى أو الطعن فحسب، بل يلزم توفره أيضاً في كل طلب أو دفع، سواء تقدم به المدعي أو المدعى عليه<sup>(1)</sup>، وبالتالي يترتب على اعتبار التظلم الضريبي خصومة بين الممول والإدارة الضريبية أن يكون للمتظلم مصلحة شخصية مباشرة مستقلة عن مصالح غيره من الممولين، فلا يُقبل التظلم من أشخاص ليس لهم مصلحة شخصية مباشرة أيًا كانت صلتهم بأصحاب المصالح الشخصية، فهو شرط يُقصد منه ضمان جدية التظلم، فإذا لم تتوفر المصلحة في التظلم فلا يجوز قبوله، فالدفع بعدم التظلم لانعدام المصلحة من الدفوع المتعلقة بالنظام العام، ولكن هل هنالك نوع محدد للمصلحة لقبول التظلم الضريبي؟

تُفرض الضريبة على نشاط يهدف صاحبه من ورائه تحقيق ربح مادي، فلا يمكن التصور أن تكون المصلحة غير مادية، وبالإضافة إلى ذلك يجب أن تكون هذه المصلحة قائمة وغير محتملة؛ لأن التظلم لا يكون إلا ضد قرار صادر فعلاً بربط الضريبة وأعلن الممول بها.

**ثانياً: - إجراءات التظلم والبت فيه:** هنالك إجراءات معينة لا بد من التقيد بها لقبول التظلم أمام اللجان الابتدائية، ويترتب على إهدارها رفض التظلم، من أهمها:

**1- ميعاد التظلم:** - يعتبر الميعاد من النظام العام، حيث يمكن للإدارة الضريبية أن تثيره في أي مرحلة من مراحل النزاع، إذن ما هو الوقت الذي يبدأ فيه الميعاد؟ وكيف يتم حسابه؟ وماهي الآثار المترتبة على إنقاضه؟

**أ- بدء الميعاد:** حدّد المشرع الليبي مدة التظلم (45) يوماً من تاريخ الإعلان<sup>(2)</sup>، فميعاد التظلم في قرار المصلحة بتقدير الضريبة لا يسري في حق الممول إلا من تاريخ إعلانه به، على أن يتم إبلاغ الممول بأي إشعارات أو مراسلات صادرة عن الإدارة الضريبية بما فيها الإعلانات، وذلك بتسليمها

---

(1). د. عبد الوهاب البندراي، طرق الطعن في العقوبات التأديبية إدارياً وقضائياً، القاهرة، دار الفكر العربي، (بدون تاريخ نشر، ص 121).

(2)- المادة (5) من القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل الليبي، موسوعة التشريعات الضريبية الحديثة في ليبيا 2016.

باليد، أو تُرسل إليه بكتاب مسجّل مصحوب بعلم الوصول إلى آخر عنوان معروف له، أو محل عمله، وإذا لم يكن للممّول موطن معلوم يتم إعلانه وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية<sup>(1)</sup>، ويتضح من خلال ذلك بأن المشرّع الليبي حدّد طريقتين لإعلام الممول بقرار ربط الضريبة، هما الإعلان، والنشر.

ومن جهة أخرى أضافت المحكمة العليا طريقاً آخر لإعلام الممول، وهو العلم اليقيني بصدور القرار<sup>(2)</sup>، وبناء على ذلك تستطيع مصلحة الضرائب متي تمكّنت من علم الممول اليقيني بقرار الربط، أن تتمسك بانقضاء الميعاد، وبصيرورة الربط نهائياً في حال فوات الميعاد دون تظلمه.

وترى الباحثة أن ما قامت به المحكمة هو مخالفة وتجاوز للمشرّع وهو أمر ليس من اختصاصها فالمشرّع لم يتعرض لا من قريب ولا من بعيد للعلم اليقيني، فلا اجتهاد مع نصّ، كما أن هذا الأمر يؤدي إلى الدفع بدكتاتورية الإدارة وظلمها للأفراد وإهدار لمبدأ العدالة والإنصاف.

ويجوز العمل بقواعد قانون المرافعات في حالة عدم وجود قواعد في القانون الضريبي<sup>(3)</sup>، وهذا ما أكّده المحكمة العليا<sup>(4)</sup>، وعلى الرغم من أن ميعاد التظلم لا يسري إلا من تاريخ إعلان الممول بقرار ربط الضريبة، إلا أن الممول يستطيع رفع التظلم حتى ولو لم يعلن به؛ فلا تلازم بين إعلان القرار والتظلم منه؛ وذلك لأن؛ ميعاد التظلم من قواعد الإجراءات التي تهدف إلى حماية الحقوق وإنهاء الخصومات، ومن ثم لا يكون صحيحاً القول بأن الحق فيه لا ينشأ إلا من تاريخ الإعلان بقرار؛ لما في ذلك من خلط بين السبب المنشئ للحق وبين المدة المسقط له، كما أن الإعلان ما هو إلا حجة ضد صاحب الحق في الطعن ببداية سريان الميعاد المسقط للحق فيه، ومن ثم يكون

---

(1)- المادة (32) من القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل الليبي.

(2). " إن العلم اليقيني بقرار تقدير الضريبة يحل محل النشر والإعلان بحيث إذا لم ينشر هذا القرار ولم يعلن به، ولكن إذا علم به صاحب الشأن علماً يقينياً فإن المدة تحتسب من تاريخ هذا العلم، ومعنى العلم اليقيني هو الإحاطة بمضمون القرار وبكافة محتوياته إحاطة لا تقوم على الظن والافتراض" طعن إداري رقم 6/19 ق، بجلسة 31-3-1964م، مجلة المحكمة العليا، السنة الأولى، العدد الثاني، ص5.

(3). المادة (8) من المرافعات الليبي على أنه " لا يجوز إجراء إعلان أو تنفيذ قبل الساعة السابعة صباحاً ولا بعد الساعة السابعة مساءً ولا في أيام العطل الرسمية إلا في حالات الضرورة وبإذن كتابي من قاضي الأمور الوقتية".

(4). " 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" طعن إداري رقم 6/19 ق، بجلسة 21-3-1964م، مجلة المحكمة العليا، السنة الثانية، العدد الثاني، ص5.

عليه أن يتعجّل وليس أن يتأخّر"<sup>(1)</sup>، ويتضمّن النموذج رقم (12) ضرائب ورقة تتضمن شكل الإعلان، أما بالنسبة للقائم بالإعلان فقد جرت العادة في القانون الضريبي على قيام موظف من موظفي مصلحة الضرائب، على عكس قانون المرافعات الذي أوجبه للمحضر، أما المعلن إليه فهو الممّول أو وكيله، أما إذا كان شخصاً معنوياً فيجري الإعلان في مركز إدارة الشركة أو المنشأة، كما يمكن أن يسلم الإعلان للنائب عن الشخص الاعتباري.

**ب. حساب الميعاد:** - يعتبر ميعاد التظلم ميعادا ناقصا بمعنى يجب أن يتم خلاله، ولا يعتبر اليوم الذي تم فيه التبليغ ضمن مدة الخمس وأربعين يوماً<sup>(2)</sup>، وإذا صادف اليوم الأخير من الميعاد عطلة رسمية فإنه يمتد إلى أول يوم عمل بعدها، ولكن إذا جاء يوم عطلة في بداية الميعاد أو اثنائه فليس له أي اعتبار<sup>(3)</sup>، كما يوقف ميعاد التظلم بالقوة القاهرة، إذ يستحيل على الممّول بحدوثها اتخاذ إجراءات رفع التظلم غير أن ميعاد التظلم لا يعتبر مدة تقادم توقف بسبب القوة القاهرة وتستأنف بمواعيد جديدة، وإنما هو ميعاد من مواعيد الإجراءات يمتد إلى اليوم التالي فقط لزوال القوة القاهرة<sup>(4)</sup>، وأيضا يوقف ميعاد التظلم بموت الممّول، ولا يزول إلا بإعلان قرار الربط إلى الورثة الذين لهم حق رفع التظلم، فلا يحتج في مواجهتهم بسرّيان ميعاد التظلم ما لم يتم إعلانهم بقرار ربط الضريبة الذي أعلن به سابقاً مورثهم<sup>(5)</sup>، كما ينقطع ميعاد التظلم برفعه إلى لجنة غير مختصة، وذلك مراعاة للقاعدة المعمول بها في القضاء الإداري والتي تقضي " ينقطع الميعاد في حالة رفع الدعوي أمام جهة غير مختصة، ويظل هذا الأثر قائماً حتى بعد صدور حكم قضائي بعدم الاختصاص فيبدأ ميعاد جديد للطعن"<sup>(6)</sup>، والحكمة من هذه القاعدة هي " أن مسلك الطاعن هنا كافٍ لزعة استقرار القرار، ودليل على تمسكه بحقه، وحتى لا تضيع الحقوق بسبب جهل

---

(1). زكريا محمد شفيق، مدي جواز الطعن الضريبي قبل الميعاد، مجلة التشريع المالي والضريبي المصرية، مصر، السنة 1953، العدد السابع - ص 73.

(2) المادة 16 من قانون المرافعات المدنية على " إذا عين القانون للحضور أو لحصول إجراء ميعاداً مقدراً بالأيام أو الشهور أو السنين، فلا يحسب منه يوم التكليف بالحضور أو التنبيه أو حدوث الأمر المعتبر في نظر القانون مجرياً للميعاد، وينقضي الميعاد بانقضاء اليوم الأخير منه إذا كان ظرفاً يجب أن يحصل فيه الإجراء...".

(3). المادة 19 من قانون المرافعات المدنية والتجارية الليبي.

(4). القوة القاهرة " هي حادث مفاجيء يستحال درء ما ينشأ عنه من ضرر فضلا عن أنه غير ممكن توقعه "انظر د. محمد علي بدوي، النظرية العامة للالتزام، ط 2، منشورات الجامعة المفتوحة لبيبا، 1993م، ج 1، ص 280.

(5). المادة (304) من قانون المرافعات المدنية والتجارية الليبي.

(6). خليفة الجبراني، القضاء الإداري الليبي، ط الأولى، بنغازي: منشورات مكتبة طرابلس العالمية للنشر والتوزيع، 2005-2006.

المدعي ينقطع الميعاد ويبدأ ميعاد جديد"<sup>(1)</sup>، إلا أنه في القانون الضريبي لم يعمل بالقاعدة السابقة؛ وذلك حتى لا يتم فتح باب ممانعة في دفع الضريبة، فقيام الممول برفع الضريبة إلى اللجنة غير المختصة، يؤدي الوقت، والتأخير في دفعها والتهرب منها يؤدي إلى إهدار لحقوق الخزنة وضياع المال العام.

أما فيما يتعلق بمواعيد المسافة وإمكانية إضافتها لميعاد التظلم<sup>(2)</sup>، فقد قضت المحكمة العليا في الطعن الإداري رقم(8/30ق) بجلسة 2 - 6 - 1985م " بأن ميعاد رفع الطعن في الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف منعقدة بهيئة قضاء إداري، ميعاداً ثابتاً لا يضاف إليه ميعاد المسافة"<sup>(3)</sup>، وذلك على اعتبار أن المواعيد المنصوص عليها في الحكم السابق قد نظمت بقانون خاص وهو القانون (88) لسنة 1971 م في شأن القضاء الإداري وهو قانون لم ينص على مواعيد المسافة.

**ج. الاثر المترتب على انقضاء الميعاد:** - يترتب على انقضاء ميعاد التظلم تحسن قرار ربط الضريبة من الطعن عليه، وبالتالي لا يمكن الطعن أمام القضاء فيما بعد، كما أن الضريبة تصبح واجبة النفاذ، فصدور القرار يترتب عليه وجوب تنفيذه بمجرد إعلانه، شأنه في ذلك شأن الحكم القضائي المشمول بالنفاذ حتى ولو تم الطعن فيه أمام اللجنة الاستئنافية<sup>(4)</sup>.

**2- النظر والبت في التظلم:** - للتظلم الضريبي إجراءات متباعدة، ويترتب عليه آثار نتناولها كالتالي:

**أ - صحيفة التظلم:** - نصت المادة (18) من اللائحة التنفيذية على " .تقدم صحيفة التظلم أو الطعن من أصل وأربع صور إلى أمانة سر اللجنة المختصة مقابل إيصال يثبت ذلك ". وذلك لضمان حق الممول في إثبات رفع التظلم وفقاً للميعاد والإجراءات المنصوص عليها، وتشتمل هذه الصحيفة أسماء الخصوم وصفاتهم وموطن كل منهم وموضوع التظلم وأسبابه، وكذلك بيان القرار المطعون فيه، وتاريخ إعلان الطاعن به واللجنة التي أصدرته، إدارة أو مكتب الضرائب المختص، والأسباب التي بُني عليها التظلم، وطلبات الممول، ويُرفق بها الإيصال الدال على أداء الرسم المقرر بالمادة (8) من القانون، كذلك إرفاق الإيصال الدال على أداء الرسم المقرر بالمادة (13) من

(1). المبروك محمد عبد الله الزوام، شرط الميعاد في دعوى الإلغاء، رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة الفاتح ليبيا، 2003، ص 103.

(2). مواعيد المسافة وهو امتداد المواعيد الإجرائية متى ما قام سبب امتدادها وهو وجود مسافة تفصل بين مكان الشخص والمكان الواجب حضوره فيه، د. زياد محمد شحادة معيوف الطائي، المواعيد الإجرائية في قانون المرافعات المدنية، المرجع الالكتروني mail. <https://Almerja.com reading>، 2022م.

(3). مجلة المحكمة العليا، السنة 23، العددان: الثالث والرابع، ص 25.

(4). المادة 10 رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل.

القانون، وتكون هذه الصحيفة من أصل وأربع صور<sup>(1)</sup>، وبعد إيداع الممول صحيفة التظلم لدى أمين سر اللجنة، تتولى اللجنة قيد التظلمات في سجل خاص، وعلى أمين سر اللجنة إعلان صورة من صحيفة التظلم إلى المصلحة، وذلك خلال أسبوع من تاريخ تقديم الصحيفة، وهذا ما خالف به القانون الضريبي القواعد العامة في قانون المرافعات، والذي ينص في المادة (80) على وجوب إعلان المدعي خصمه في صحيفة الدعوى، وعلى المصلحة أن ترد على التظلم بمذكرة، بأوجه دفاعها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إعلانه بالصحيفة، وبعد ذلك على رئيس اللجنة تحديد جلسة لنظر التظلم على أن يُخطر به كل من الممول والمصلحة<sup>(2)</sup>، وميعاد الحضور أمام لجان التظلم ميعاد كامل، لا يدخل في حسابه يوم الإعلان ولا يوم الجلسة فإذا كان ميعاد الجلسة محددًا بيوم (20) من الشهر فيجب أن يتم الإعلان قبل اليوم الثاني عشر من نفس الشهر، وبالتالي فإذا تم إعلان الممول والمصلحة بالجلسة المحددة للنظر في التظلم في ميعاد أقل من الميعاد السابق، ولم يحضر الممول أو ممثل المصلحة، وجب على اللجنة التأجيل وإعلان الخصوم إعلاناً صحيحاً، أما إذا حضر الممول رغم إخطاره بالجلسة في المدة المحددة قانوناً جاز له طلب التأجيل إذا رأى أنه لا يستطيع إعداد دفاعه كاملاً؛ بسبب نقص مدة الإعلان، فيجب على اللجنة أن تجيبه إلى طلبه، فإذا فصلت اللجنة في النزاع رغم تغيب الممول، كما في الحالة الأولى أو عند طلب الممول، منحه أجلاً آخر كما في الحالة الثانية، ورفضت منحه إياه، كان قرار اللجنة باطلاً<sup>(3)</sup>، أما إذا لم يطلب الممول التأجيل، فلا يحق له بعد ذلك أن يطعن في قرار اللجنة ببطلانه، استناداً إلى نقص مدة الإعلان عما قرره القانون، مادام لم يفوت على الممول فرصة الاستعداد للدفاع، ومن ثم ينقضي سبب ما يدعيه من بطلان القرار، كما يتعين على اللجنة في حالة حدوث ما يدعو إلى تغيير مكان أو زمان الجلسة، أن تعيد إعلان الممول والمصلحة بذلك التغيير، ولا كان لصاحب الشأن أن يطلب إبطال قرار اللجنة؛ لأن من حقه أن يعلم على وجه اليقين بمكان انعقاد اللجنة وزمانه، كي يستطيع الحضور أمامها ويبيد رأيه في الأمر المحال إليها<sup>(4)</sup>، ويعد باطلاً إذا انعقدت اللجنة لنظر التظلم قبل اليوم المحدد؛ لمخالفتها للأصول العامة.

**ب - رسوم التظلم:** - على الممول وقت رفع التظلم دفع مبلغ وقدره (نصف بالمائة) من قيمة الضريبة المتنازع عليها، وإلا ترتب على ذلك رد التظلم؛ لعدم مراعاة قاعدة تتعلق بالمصلحة العامة،

(1). المادة 18 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل.

(2). المادة 8 من قانون ضريبة الدخل لسنة 2010م.

(3). د. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مرجع سابق، ص 210.

(4). د. عبد الباسط وفا: فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري: دار النهضة العربية، سنة النشر غير مذكورة ص 25.

وغايتها طمأنينة الجماعة، واستقرار المعاملات والحقوق المالية، وضمان جدية النزاع، وتلافي كثرة التظلمات التي يسعى الممول من وراء تقديمها المماثلة في دفع الضريبة والتهرّب منها، وعلى الممول إرفاق وصل مالي يؤكد دفعه لمبلغ الضريبة، وإذا أقرّ الممول بصحة الربط في جانب من جوانبه ولم ينازع فيه، فإن تقدير الرسم يجب ألا يشمل الضريبة المتعلقة بهذا الجزء من الربط، وإذا كان الممول يخضع لأكثر من ضريبة نوعية واحدة، ونازع في ضريبة منها دون غيرها، فيقدّر الرسم بمقدار الضريبة النوعية المتنازع عليها وحدها دون غيرها من الضرائب الأخرى" (1).

### الفرع الثاني: الجهة المختصة بالتظلم

تُعد لجان المنازعات الضريبية أحد الضمانات الإدارية الأولية لنظر النزاع بين الممول والإدارة الضريبية في إطار من المشروعية الضريبية، فهي لجان ذات تشكيل خاص، ولكونه كذلك فقد أثّرت العديد من التساؤلات أهمها: ما مفهوم تلك اللجان وتكييفها القانوني؟ وهل يجوز اللجوء مباشرة إلى القضاء دون اللجوء للتظلم؟ وما الخصوصية التي يتميز بها تشكيل تلك اللجان؟

**أولاً: الطبيعة القانونية للجان التظلم الضريبي:** لمعرفة مفهوم اللجان يقتضي التعرّض للتكييف القانوني، لاسيما وأنه قد ثار خلاف في الفقه حول تحديد الطبيعة القانونية لها وذلك على النحو الآتي: -

**1 - لجان الاعتراض محاكم إدارية:** يذهب البعض إلى اعتبار لجان الاعتراض الضريبية محاكم إدارية، وذلك لأن الممول ومصلحة الضرائب يقف كلاهما أمام لجنة التظلمات الضريبية خصوصاً ودفاعاً عن وجهة النظر الخاصة بهما، ويكون قرارها ملزماً لكليهما في الحدود التي قررها القانون، ويحق لكليهما الطعن في القرار الصادر من اللجنة أمام القضاء (2)، إضافة إلى أن عدم تشكيل لجان الطعن من قضاة لا يسقط عنها وصف المحكمة الإدارية، أو اللجنة القضائية؛ وذلك لأن القرار يعتبر قضائياً (حكماً) ولو صدر من هيئة لا تتكون من عناصر قضائية، وإنما أسندت إليها سلطة قضائية استثنائية للفصل فيما أنيط بها من الخصومات (3)، وقد قرّرت محكمة استئناف مصر بأن اللجنة حينما تباشر اختصاصها تقوم بالفصل في نزاع خاص، ويجب أن يسري في أحكامها ما يسري على الأحكام التي تصدر من جهات القضاء العادي، متي ما كان يصدر من اللجنة داخلياً في

(1). د. فرج يوسف الصلابي، مرجع سابق، ص 278.

(2). إبراهيم المنجي، الطعن بالنقض الضريبي، الإسكندرية، منشأة المعارف، 2006، ص 112.

(3). أسامة الشناوي، (الطبيعة القانونية للجان الطعن الضريبي) مجلة المحاماة مصر، العددان السابع والثامن، السنة 71- ص 36.

حدود ولايتها<sup>(1)</sup>، كما قضت هذه المحكمة بأن هذه اللجان هي هيئات من القضاء الإداري كنظيراتها المتعددة التي أوجدها أو شكلها الشارع المصري للحكم في منازعاته أو في جرائم معينة<sup>(2)</sup>.

وقد وُجّهت العديد من الانتقادات الفقهية لهذا الرأي؛ ذلك لأنه يشترط لاعتبار لجان التظلم محاكم إدارية أن تتوافر فيها عدة شروط، أهمها طريقة تكوين اللجان، فهي تتكون بصفة أساسية من موظفين إداريين تابعين لجهة الإدارة، وبالتالي فلا تتمتع بضمانات جدية، مثل تلك التي يتمتع بها قضاة المحاكم، والتي تكفل لهم الاستقلال وتضمن عدم التأثير عليهم في قضائهم، هذا فضلاً عن أن قرارات هذه اللجان ليست احكاماً قضائية وإنما مجرد قرارات إدارية<sup>(3)</sup>.

وعموماً لو اعتبرت لجان التظلم الضريبي محاكم إدارية، معناه أن يكون التقاضي في منازعات الضرائب على ثلاث درجات، وهو نظام لا يعرفه التشريع الليبي.

**2 - لجان التظلم لجان إدارية:** يذهب بعض الكُتّاب إلى اعتبار لجان التظلم من قبيل اللجان الإدارية، ويستند أنصار هذا الرأي إلى أن العمل القضائي هو تقدير قانوني، أي تثبت أو تحقيق يؤديه باسم الدولة عضو مستقل محايد في نطاق إجراءات خاصة تُعرف بالإجراءات القضائية، ولهذا التقدير قوة الحقيقة القانونية<sup>(4)</sup>.

وقد وُجّهت انتقادات لهذا الرأي، فإذا ما طُبق هذا التعريف على لجان الطعن، تبين أن رئيسها ليس قاضياً وإنما هو مجرد موظف إداري تابع لرئيس له حق التوجيه والتصحيح والتأديب، ولا يمكن اعتباره شخصاً محايداً، فهو خصم وحكم في نفس الوقت، كما لا يتوافر فيه عنصر الحيادة؛ لأن أعضاء اللجنة الأصليين من موظفي مصلحة الضرائب الخاضعين لها يتلقون التوجيهات منها<sup>(5)</sup>، كما أن القرارات الإدارية التي تصدرها المجالس واللجان لا يجوز الطعن فيها أمام القاضي الإداري سواء بطريق مباشر عن طريق دعوى الإلغاء، أو بطريق غير مباشر عن طريق دعوى التعويض

(1). استئناف مصر في 26/12/1946م، مبادئ القضاء الإداري، بند 1012، ص 252.

(2). استئناف مصر في 25/2/1948، الموسوعة المصرية للتشريع والقضاء، ضرائب الدخل، أحكام القضاء، الجزء الرابع، بند 9، ص 65؛ وراجع حكم محكمة المنصورة الابتدائية، جلسة 27/3/1984، مبادئ القضاء في الضرائب، بند 948، ص 235.

(3). زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مرجع سابق، ص 242.

(4). د. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مرجع سابق، ص 257.

(5). د. أحمد هاني عبيد، الآليات الإدارية والقضائية والدستورية لإنهاء المنازعات الضريبية دار الكتاب والدراسات العربية سنة النشر 2021، ص 54.

ما لم يكن القرار أو الخطأ الموجب للتعويض غير متصل بإجراءات ربط وتحصيل الضريبة (1)، أن هذه القرارات الإدارية لا تحوز قوة الأمر المقضي، إلا أن رأي من الفقه (2)، يتجه إلى أن هذه القرارات الصادرة تحوز قوة الأمر المقضي، هذا ما أيدته محكمة النقض المصرية بالنسبة لقرارات لجان التظلم (3)، وهذا الاتجاه الأخير محل نظر؛ لأن المشرع المصري يجيز صراحة إعادة النظر في القرارات الصادرة من لجان التظلم حتى بعد صيرورتها نهائية بفوات ميعاد التظلم فيها (4)، كما أن محكمة النقض قضت بأنه يجوز لمأمورية الضرائب تعديل الربط بعد صدور قرار من لجنة الطعن، إذا كان هذا الربط منطوياً على خطأ في تطبيق القانون وقعت فيه المأمورية (5)، والقرارات الإدارية بصفة عامة لا تحوز قوة الأمر المقضي، وإنما تكتسب وصف النهائية ما دامت لا تخضع لموافقة أو اعتماد أية جهة رئاسية (6).

**3- التظلم الضريبي الوجوبي هو افتتاح للمنازعة الضريبية:** يؤكد أصحاب هذا الرأي على اعتبار أن التظلم الضريبي أمام لجان التظلم الضريبي، ما هو إلا افتتاح للمنازعة الضريبية في مرحلتها الأولى ويعتبر بمثابة شرط لقبول الدعوى أمام القضاء، وأن القرارات التي تصدر بالتظلم الضريبي تحوز على حجية الشيء المقضي، إلا أنها لا تعتبر في مقام الأحكام، وأن التظلم في هذه القرارات أمام المحكمة لا يعتبر استثناءً وإنما هو في حقيقته طعن من نوع خاص (7).

وقد أكدت محكمة التمييز الأردنية هذا في كثير من قراراتها، حيث قضت (.. استقر الاجتهاد على أن الإجراءات أمام مأمور التقدير ليست من مسائل الخصومة التي تعتبر من النظام العام، وإن قضايا ضريبة الدخل لا تأخذ صفة الدعوى إلا في مرحلة الاستئناف). (8)

وهذا ما ذهبت إليه محكمة النقض المصرية في بعض أحكامها ومنها الحكم في الطعن رقم

---

(1). إن دعوى الإلغاء لا تقبل إلا ضد القرارات القابلة للانفصال عن إجراءات ربط وتحصيل الضريبة وهذه القرارات إدارية تكون جزءاً من بيان عملية ربط وتحصيل الضريبة وهي عملية قانونية تدخل في اختصاص القضاء العادي والإداري.

(2). د/ عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، جزء 2، مجلد 1، ص 836.

(3). نقض مدني 23/220ق، 1973/12/19، 1305/3/24.

(4). المادة 156 من القانون رقم 157 لسنة 1981 بشأن الضرائب على الدخل المصري.

(5). نقض مدني 444/743ق، 1981/5/25، 1979/2/22. مصر.

(6). القضاء الإداري المصري 13/1930ق، 1960/6/21 — 365/14.

(7). الأستاذ إبراهيم المنجى: الطعن بالنقض الضريبي، الطبعة الأولى، 2006، منشأة المعارف، ص 90.

(8). قرار محكمة التمييز الأردنية بصفتها الحقوقية رقم 177 / 1988 تاريخ 1988/4/26، منشورات مركز عدالة القانون، الأردن.

(606) بتاريخ 12/30/1985م، حيث أشارت إلى أن (.. لجنة الطعن وإن كانت هيئة إدارية أعطتها القانون ولاية القضاء للفصل في خصومة بين مصلحة الضرائب والممول، تحوز قراراتها في هذا الشأن قوة الأمر المقضي به متي أصبحت غير قابلة للطعن، إلا أنه مع ذلك لا تعتبر مرحلة تقاضي وإنما مرحلة إعادة نظر في الخلاف قبل الالتجاء إلى القضاء..)<sup>(1)</sup>.

في حين أننا خلال بحثنا لم نجد للقضاء الليبي أحكاماً تتعلق بهذا الشأن.

**4- لجان الاعتراض لجان إدارية ذات اختصاص قضائي:** يذهب رأي ثالث إلى اعتبار اللجان الإدارية لجان ذات اختصاص قضائي، وقد استند أصحاب هذا الرأي على أن هذه اللجان تباشر نوعاً من الولاية القضائية فهي تختص بالنظر في الخلافات التي تثور بين الممول والمصلحة بعد صدور قرار ربط الضريبة، والخلاف الذي تنظره اللجنة على هذا النحو ليس من الواجب أن يكون متعلقاً برقم الربح بل إنه قد يكون متعلقاً بأساس التقدير، أو بغير ذلك من المسائل<sup>(2)</sup>.

ومن جهة أخرى فإن تكوين اللجنة ذاته يسمح بالقول أن أعمالها ذات طبيعة قضائية إذ هي لا تتكلم باسم أحد الطرفين بل تفحص أسباب الخلاف، وتصدر قرارها بعد البحث على أساس ما قامت به من الفحص<sup>(3)</sup>.

ولقد أعطى القانون ولاية الفصل في الخصومة بين الممول ومصلحة الضرائب للجان الابتدائية، لذلك وجب عليها أن تلتزم بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي، والتي من مقتضاها ألا يجلس للفصل في خصومة من سبق له إبداء الرأي فيها، ولا بد من الإشارة إلى أن وظيفة الفصل في الخصومات على أساس قواعد القانون لا تباشرها السلطة القضائية فقط عن طريق المحاكم، وإنما تباشرها أيضاً هيئات إدارية بحتة، ولذلك لا يمكن القول إن للتظلم الضريبي طابعاً قضائياً وإنما طابع الفصل في الخصومة، ويترتب على اعتبار التظلم الضريبي إجراء يفصل في الخصومة الضريبية، أنه يتعلق بالنظام العام ولذلك فإن الالتزام بتقديم التظلم أمر مفروض على كل من القاضي والممول على حد سواء، وللقاضي أن يثير من تلقاء نفسه الدفع بعدم قبول الدعوى؛

---

(1). الحكم رقم 2021 لسنة 52، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في القوانين والأحكام والفتاوى الضريبية، مرجع سابق، ص 996.

(2). د. محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل: دار الطباعة الحرة، 2005م - المجلد الثالث عشر، ص 263.

(3). د. عبد الباسط وفا: مرجع سابق، ص 214، و 215.

لعدم تقديم التظلم الضريبي خلال أي مرحلة تكون عليها الدعوى (1)، وقد أيدت أحكام المحكمة العليا الليبية هذا الرأي (2)، كما استقرّ لدى جميع المحاكم على أن لجان الطعون الضريبية المنصوص عليها بأحكام القانون رقم (7) لسنة 2010م، وبموجب اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على العقارات، هي من بين الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي المشار إليها بالمادة الخامسة من قانون القضاء الإداري رقم 88 لسنة 1971م (3).

كما أيدت أحكام المحاكم المصرية هذا الرأي (4)، ويترتب على اعتبار لجان التظلم الضريبي ذات طبيعة قضائية، ضرورة التزام هذه اللجان بالقواعد العامة للمرافعة، والالتزام بها أثناء إجراءات التقاضي، والتي من مقتضاها أنه لا يجوز أن يشترك في المداولة غير القضاة الذين سمعوا المرافعة، كما يجب أن يكون القضاة الذين اشتركوا في المداولة حاضرين عند تلاوة الحكم، وعدم جواز اشتراك عضو لجنة الطعن مع اللجنة في إصدار القرار الذي سبق له أن أبدى رأياً في التقديرات أو الأرباح محل النزاع المطروح أمامه (5)، كما أنها لجان محايدة ومستقلة عن مصلحة الضرائب ولا تمثلها ولا تتبعها، وبالتالي هي غير مقيدة بمنشوراتها وتعليماتها، كما أن قراراتها نافذة في حقها ما لم تطعن فيها بالطرق التي رسمها القانون، ويُقبل طعنها ويُلغى قرار اللجنة (6).

وأخيراً نقول إن لجان التظلم قد أكدت على أنها هيئات إدارية ذات اختصاص قضائي حيث قررت ((أن لجان الطعن ولئن كانت هيئات إدارية، إلا أن القانون أعطاها ولاية الفصل في الخصومة بين الممول ومصلحة الضرائب، وبذلك فإن ما يصدر من قرارات في هذا الشأن يحوز قوة الأمر

---

(1) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، 1998، ص 107 و108.

(2) الطعن المدني رقم 23/39 ق ب جلسة 1978/04/16م بأن "لجان الطعن مختصة بنظر كل خلاف بين مصلحة الضرائب والممول وإن كانت لجان إدارية إلا أن اختصاصها قضائياً" كما قضت في الطعن الإداري رقم 30 / 11 ق ب جلسة 1983/10/27م على "أن لجان الطعون الضريبية إنما وجدت ليحتكم إليها كل من الممول ومصلحة الضرائب فيما يقع بينها من منازعات بشأن تطبيق أحكام قانون الضرائب". المحكمة العليا، السنة الخامسة عشر، العدد الأول - ص 62.

(3) المحكمة العليا، السنة الرابعة والعشرون، العددان الأول والثاني - ص 9.

(4) الطعن رقم 287 لسنة 67ق، جلسة 2016/3/28م والطعن رقم 580 لسنة 51ق، جلسة 1989/10/23 والطعن رقم 1461 لسنة 66ق، جلسة 2002/2/12م

(5) كمال كشك، الوجيز في الإجراءات والدعاوى الضريبية، 1967، دار النشر غير مذكورة، ص 164.

(6) . انظر زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص 273 والذي أشار في منته إلى أن هذا الرأي يعود إلى عبد الحميد توكل وآخرين.

المقضي به متي أصبحت غير قابلة للطعن، وتصبح حجة فيما فصلت فيه من الحقوق بما يمنع العودة لمناقشته مرة أخرى من ذات الخصوم في نزاع آخر قام بينهم وتعلق بذات الحق محلاً وسبباً<sup>(1)</sup>.

**ثانياً: تشكيل اللجان:** ليس لإرادة الأطراف أي دور في تعيين أعضاء اللجنة أو المساهمة في اختيارهم، وإنما تؤول هذه الأمور إلى أمين اللجنة الشعبية العامة للمالية، ومن خلال ذلك يمكن دراسة تشكيل هذه اللجان على النحو الآتي:

**أ- أعضاء اللجنة:** يصدر من أمين اللجنة الشعبية العامة للمالية قراراً بتعيين أعضاء اللجنة الابتدائية، ويشترط لصحة انعقاد اللجنة أن يحضره أعضاؤها الثلاثة وهم:

**1- القاضي:** يعين قاضي من قضاة المحكمة الابتدائية الذي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة العمومية، سعياً من المشرع؛ لخلق لجان تتمتع بالاستقلالية والحيادية التامة، والقدرة القانونية على تطبيق القانون الضريبي، وتحقيق العدالة الضريبية، فإن وجود العنصر القضائي ضمن تشكيل اللجنة الابتدائية، يكون له بلا شك أثراً إيجابياً نحو بث الثقة وروح الطمأنينة في نفوس الأطراف المتنازعة، ومن ثم نجاح اللجنة، لاسيما في الأحوال التي باتت اللجنة الابتدائية بمثابة لجنة ذات اختصاص قضائي تتولى الفصل في النزاع فيها، على نحو يضمن صحة عمل اللجنة الابتدائية، وعدالة قراراتها، وتمكينها من ناحية أخرى من الفصل في المسائل القانونية التي تُعرض عليها.

إلا أنه هنالك جانب من الفقه، يذهب إلى أنه لا يشترط لحياد اللجنة أن يدخل ضمن تشكيلها أحد القضاة أو غيرها؛ لأن تشكيل لجان الطعن من بين العاملين بالمصلحة ممن تتوافر فيهم الخبرة العملية والعلمية، ويحقق الضمانات المقررة للممولين والصالح العام<sup>(2)</sup>.

ويذهب جانب آخر من الفقه إلى أنه من الضروري إضافة عنصر قضائي إلى لجنة الطعن تكون لها الرئاسة، للأسباب التالية<sup>(3)</sup>:

أ- إن إسناد الرئاسة إلى موظف من مصلحة الضرائب، يجعل من المصلحة خصماً وحكماً في ذات الوقت، مما يبعد الثقة عن نفوس الممولين.

---

(1). المبادئ التي قررتها لجان الطعن الضريبي المصري، المبدأ رقم (50) في الطعن رقم 87 لسنة 2007، اللجنة 15 شارع منصور، باب اللوق، القاهرة، بتاريخ 23 / 12 / 2007.

(2). د/ رضا كامل شاهين: مبدأ المشروعية في المجال الضريبي، حقوق المنوفية، 2008، ص 668.

(3). عبد الباسط وفا: فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، مرجع سابق، ص 172-173.

ب - إن إسناد الرئاسة إلى موظف من مصلحة الضرائب من شأنه أن يجعل القرار الصادر ممثلاً لوجهة نظر المصلحة أكثر من تمثيله للعدالة؛ لأنه لن يدافع إلا عن وجهة نظر المصلحة.

ج - إن إدخال العنصر القضائي في تشكيل اللجنة، يجعل من تلك اللجان حقلاً تدريبياً، ينتج عناصر قضائية ذات خبرة واسعة بالمنازعات الضريبية، مما يكسبها قدراً أكبر في التعامل مع الطعون الضريبية المطروحة أمام القضاء.

د - إن إدخال العنصر القضائي يحقق للجان التظلم ميزة خاصة، تتمثل في الاستفادة من الخبرة القانونية، فكما أن الخبرة القانونية التي تُعد عامل حسم جوهري في المسائل التي تتطلب حس قانوني خاص، فضلاً عن أنه يرفع قدراً من الحرج لدى موظف مصلحة الضرائب في الأحوال التي يكون فيها ظاهر القرار مخالفاً لتوجيهات المصلحة، ولكنه أقرب إلى تحقيق العدالة.

ر - إنها تمتاز بمبدأ وحدة ثبات التشكيل، وبالتالي تتم المداولة بين الأعضاء الذين سمعوا المرافعة<sup>(1)</sup>.

**2- عضوان من قطاع المالية:** لا تقل درجتها عن التاسعة، وألا يكونا من موظفي مصلحة الضرائب "وذلك حتى يتهيأ لهم حرية إبداء الرأي فيما ينظرونه من مسائل دون التقيّد بما تصدره إدارة الضرائب من تعليمات ومنشورات"<sup>(2)</sup>.

**3- أمين سر اللجنة:** يتولى أعمال أمانة اللجنة أميناً للسر من أحد موظفي المصلحة يندبه أمين المصلحة، وقد بيّن القانون مهام أمين سر اللجنة، وحضوره ضروري لصحة انعقاد اللجنة بحيث يترتب على تخلفه بطلان العمل<sup>(3)</sup>، كما أجاز المشرّع الضريبي إمكانية أن يتضمن تشكيل اللجان أعضاء احتياطيين؛ والحكمة من ذلك في ضمان استمرارية نشاط اللجنة في حالة تغيب أحد أعضاء اللجنة الأصليين، ولكن متي تثبت لأعضاء اللجان صفتهم للفصل في الخلاف؟

تجيب المحكمة العليا الليبية على هذا السؤال فتقول: "إن الصفة تثبت للقضاة وأعضاء الإدارة ذات الاختصاص القضائي بمجرد صدور قرار تعيينهم، ومنذ ذلك الوقت تكون لهم صلاحية الفصل في المنازعات التي تُعرض عليهم، وعلى ذلك فقد قضى بأنه ليس بلازم أن تُقرن هذه الصفة باسم كل منهم في الحكم، أو القرار الذي يصدرونه، وأنه على من يدّعي أن إصدار الحكم أو القرار لا

(1). راجع حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 88 لسنة 2002ق، جلسة 24 / 4 / 1951.

(2). د/ عبد الباسط وفا، مرجع سابق، ص 172.

(3). فرج يوسف الصلابي، مرجع سابق، ص 506.

صفة له في إصداره أن يقيم الدليل على ذلك"<sup>(1)</sup>، ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذ حضره جميع أعضاء اللجنة، وتكون جلساتها سرية، كما أنها تصدر قراراتها بأغلبية الآراء، ويجب أن تكون مسببة وأن يتم توقيعها من قبل الرئيس وأعضاءها خلال الثلاثين يوماً من تاريخ صدورها<sup>(2)</sup>، فقد استقرت المحكمة العليا في قضائها القديم على " اعتبار قرار لجنة الطعن الضريبي معدوماً، وبأنه لا ولاية لممثليها بالفصل في النزاع؛ لأن اللجنة عند انعقادها خالفت نص القانون الذي أوجب تشكيلها من عدد معين من الأعضاء"<sup>(3)</sup>، كما أن أعضاء لجان التظلم ملزمون بمراعاة أسرار الوظيفة وذلك طبقاً لنص المادة (9) من قانون ضريبة الدخل، وفي حالة إخلالهم بهذا الالتزام تطبق في شأنهم أحكام المادة (236) من قانون العقوبات " يُعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر، كل موظف عمومي يُخلّ بواجبات وظيفته، أو يُسيء استعمالها بأن يفشي معلومات رسمية يلزم بقاؤها سرية، أو يسهّل بأي طريقة كانت الوصول إلى الإفشاء بها"، ولكن في حالة عدم اطمئنان الخصم إلى حياد القاضي التام عند نظر الموضوع، فهل يجوز للخصوم أن يطالبوا برد القضاة الذين ينظرون دعواهم؟

في الحقيقة أن القانون الضريبي لم ينظم مسألة رد وتحتي أعضاء لجان التظلم، إلا أنه اتفق جانب كبير من الفقه على إمكانية انطباق أحكام الرد والتحتي المنصوص عليها في قانون المرافعات على أعضاء لجان التظلم والطعن في الحالات التي تتوافر فيها شروط الرد<sup>(4)</sup>؛ ذلك لأنهم يجلسون في مجالس القضاء ويتناولون من الاختصاص ما يتناوله القضاة في حدود القواعد الأصولية التي لا يتعذر العمل بها أمام لجان الطعن<sup>(5)</sup>، وطبقاً لقانون المرافعات المدنية والتجارية يكون القاضي غير مخول لنظر الدعوى، ممنوعاً من سماعها ولو لم يرده أحد الخصوم، وذلك في حال إذا كان له مصلحة في الدعوى، أو كان هو أو زوجته طرفاً في الخصومة، أو كان قد أفتى، أو ترفع، أو أدى شهادة في الدعوى، أو كان قد سبق له نظرها في مراحل أخرى من الدعوى<sup>(6)</sup>.

(1). طعن إداري رقم 16/33 ق بجلسة 1971/3/7م، مجلة المحكمة العليا، السنة السابعة، العدد الثالث، ص55.

(2). المادة 9 من القانون الليبي رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل.

(3). طعن إداري رقم 8/6 بجلسة 1994م، مجلة المحكمة العليا، السنة الأولى، العدد الرابع، ص7.

(4). د. زكريا بيومي، مرجع سابق، ص197.

(5). فرج يوسف الصلابي، مرجع سابق، ص5.

(6). انظر أحكام الرد والتحتي الباب التاسع من قانون المرافعات المدنية والتجارية، المواد (267-270)، كما قضت محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 23/402 ق ببطان لجنة الطعن إذا كان أحد أعضائها سبق أن أبدى رأياً في تقديرات مصلحة الضرائب بشأن أرباح الممول عن سنين النزاع. انظر د. أحمد محمد حسني، قضاء النقض الضريبي - الإسكندرية: منشأة المعارف، 1998-ص697.

## المطلب الثاني

### حجية التظلم

تصدر اللجان الابتدائية قراراتها مسببة، وبأغلبية أصوات الحاضرين؛ لأن تسبيب القرار ضماناً عامة للطاعن، كما يفهم من تسبيب اللجنة لقراراتها أنها قد أحاطت بالتظلم من كافة جوانبه ونواحيه، الأمر الذي يؤدي إلى إبعاد مظنة التحيز والشك، إذا ما قيمة الضريبة التي فرضتها مصلحة الضرائب في القرار المتظلم منه؟ وما مدى قوة أو حجية السند القانوني لقرار اللجنة الابتدائية في قرار التظلم؟ هنا يلزم البحث في عدة جوانب للإجابة على هذه التساؤلات المطروحة من خلال تقسيم المطلب إلى فرعين: -

**الفرع الأول: - ضمانات تحصيل الضريبة:** - تقوم مرحلة التحصيل الضريبي على مجموعة من الإجراءات الإدارية، يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية، مما يجعل كل من إدارة الضرائب والممول في علاقة مباشرة، وعلى هذا الأساس نجد أن المشرع قد وضع ضمانات وإجراءات لتحصيل الضريبة، تكفل حق الممول والإدارة الضريبية على حد سواء.

**أولاً: - الضمانات والإجراءات التي تكفل حق الممول:** نصّ المشرع الليبي والمقارن على العديد من الضمانات والإجراءات القانونية لصالح الممول، نذكر منها: -

**1 - سداد الضريبة المستحقة من واقع إقرار الممول عند تقديم الإقرار للمصلحة<sup>(1)</sup>:** فقد نصّت المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الليبي رقم (7) لسنة 2010م على " تربط الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله.. "، فالإقرار هو العمل الأولي الذي بواسطته يقر المكلف ويسلم في الدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية، ويعتد بأن يجري مع الإدارة حواراً من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعها<sup>(2)</sup>.

**2- إعلان الممول:** - وضع المشرع نظاماً للإعلان مختلفاً عما هو متبع في قانون المرافعات من حيث القيود الزمنية، ومن حيث الجهة المعلنة، وذلك بنصوص خاصة وردت في التشريعات

(1). أ.د. أسعد طاهر أحمد، الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة، دار الكتب الوطنية بنغازي، ط 2014، ص 50.

(2). موفق سمور المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، 2001الدار العلمية الدولية، الطبعة الأولى، عمان، ص 44.

الضريبية المختلفة، منها ما هو بريدي، أو بالملصق، أو بالنشر، أو بغيرها من الوسائل (1)، ويُلزم المشرع الضريبي الإدارة الضريبية في النظم الضريبية المعاصرة وخاصة الضرائب المباشرة على الدخل، بإعلان الممولين عند اتخاذ إجراءات ربط الضرائب أو تحصيلها أو المنازعة فيها؛ وذلك لتطبيق القانون تطبيقاً سليماً يضمن حقوق الممول والخزانة العامة على السواء، وسرعة تحصيل موارد الدولة بالتطبيق السليم للقانون، وإعلان الأوراق المراد إعلانها إعلاناً صحيحاً إلى الممولين؛ ضماناً لوصول الحق إلى صاحبه، والعمل على تحقيق العدل الاجتماعي عن طريق توزيع الأعباء الضريبية على الممولين (2).

**3 - المحافظة على سرية المعلومات المتعلقة بالمول: -** تتحصل الإدارة الضريبية على المعلومات الضريبية الخاصة بالمكلفين بالضريبة، بحكم عملها بالحقوق الأساسية التي تنصّ عليها الدساتير والقوانين، على ألا تستخدم هذه المعلومات سوى في الأغراض الضريبية التي حددها القانون (3).

**4 - حق الممول في استرداد المبالغ التي دفعها بالزيادة على مقدار الضريبة المستحقة عليه:** تنصّ معظم التشريعات الضريبية على حق الممول في استرداد الأموال التي حصلت لها الإدارة الضريبية منه بالزيادة عن مقدار الضريبة المستحقة منها المشرع اليمني والمشرع الأردني (4)، وبالرجوع إلى المشرع الليبي نجد أنه نصّ في اللائحة التنفيذية للقانون (7) لسنة 2010م الصادرة بقرار اللجنة الشعبية العامة سابقاً رقم (592) على أنه " إذا تبين أن الممول قد دفع مبالغ بالزيادة على المستحق عليه، فعلى المصلحة أن تخطر بمقدار تلك المبالغ وبحقه في استردادها، ولا يجوز رد هذه المبالغ إلا بعد التحقق من عدم استحقاق أي ضرائب أخرى عليه، وإلا وجب خصمها منه"، ويسقط حق الممول في المطالبة بالاسترداد بعد خمس سنوات يبدأ سريانها من تاريخ الدفع إلى مصلحة الضرائب، أو من تاريخ إخطار المصلحة للممول بحقه في استرداد الزيادة وذلك في حالة ظهور الحق في طلب الاسترداد نتيجة إجراءات اتخذتها المصلحة، كما لو اكتشفت وجود خطأ مادي في احتساب الضريبة أدى إلى دفع الممول زيادة عن المبلغ المطلوب منه قانوناً وتنقطع مدة التقادم

---

(1). محمد محمد عمران، المستحدث في إجراءات الإعلان بالنماذج الضريبية في ظل القانون 91 لسنة 2005، بحث منشور بمجلة البحوث المالية والضريبية، مصر، العدد 73، 2012، ص 414.

(2). قوت جاسم يوسف، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط الكويت، كلية الأعمال، 2014، ص 14.

(3). أ. عبد القادر علي سالم أبو غفة، العدالة الضريبية من منظور القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل، مجلة البحوث القانونية بجامعة مصراتة ليبيا، العدد 11، 2020، ص 16.

(4) نص المادة (149/أ، د) من القانون رقم (17) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل اليمني، ونص المادة (41/أ) من القانون الأردني بشأن ضريبة الدخل الموقت لسنة 2009م.

لحق الممول في الاسترداد بإرساله لطلب بكتاب مسجل إلى مصلحة الضرائب يطالب فيه برد الزيادة المدفوعة (1).

**5- الحق في تقسيط المبالغ الضريبية المستحقة:** - نصت أغلب القوانين الضريبية على إمكانية دفع الضريبة على أقساط؛ للتخفيف من العبء الضريبي الواقع على عاتق الممول (2)، والنهج الذي اتخذه المشرع الليبي وفقاً للقانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، يجعله يضمن للممول تمتعه بهذا الحق (3)، كما أعطي المشرع الليبي الممول الحق في إجراء خصم للخسارة التي لحقت به من الأرباح المتحققة من كافة مصادر دخله الأخرى خلال فترة الخمس سنوات التي تليه، شريطة إدارته حسابات ودفاتر منتظمة ومعتمدة (4).

**6- الحق في عدم فرض غرامات إلا بشروط:** تمنح أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة إعفاءات شخصية من الضرائب؛ تطبيقاً لمبدأ شخصية الضريبة، فالضريبة ينبغي ألا تُفرض على الدخل الضروري لبقاء الفرد في مستوى معيشي يتناسب ومركزه المالي، وإلا أدت إلى الإضرار به. إن فكرة الحد الأدنى اللازم للمعيشة هي فكرة موضوعية عامة يقرها المشرع الضريبي لكافة المكلفين دون الأخذ في الاعتبار الجنس أو اللون أو العرق أو اللغة، وعليه فهي ميزة موحدة لجميع أفراد المجتمع دون تمييز (5).

أخذ المشرع الليبي بإعفاء بعض الدخول من الضريبة، حيث نصّ المشرع الليبي في المادة (33) من قانون رقم 7 لسنة 2010م على أنه " دخل الأشخاص الاعتبارية العامة الممولة من الميزانية العامة وكذلك دخل الهيئات الدينية وغيرها من الهيئات والمؤسسات والجمعيات الخيرية، الدخل

---

(1). مختار علي أبو زريدة، المحاسبة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي الليبي، الجنوب للنشر، الطبعة الثالثة، 1995، ص 136.

(2). زينب سالم علي، المركز القانوني في التشريع الليبي، رسالة ماجستير كلية القانون جامعة طرابلس، ليبيا، 2014، ص 72.

(3). حيث نصت المادة (19) من القانون (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل على أنه " فيما عدا الحالات التي ينص فيها على خلاف ذلك، تحصل الضريبة دفعة واحدة إذا لم تتجاوز المائة دينار، فإذا تجاوزت ذلك يكون تحصيلها على أربعة أقساط، وتحل الأقساط دورياً اعتباراً من اليوم العاشر وحتى اليوم الخامس والعشرين من كل أشهر مارس، يونيو، سبتمبر، ديسمبر وتدفع الضريبة أو القسط الأول منها بحسب الأحوال في أول ميعاد من المواعيد المذكورة لتاريخ استحقاقها"، كما ان المشرع الليبي أوضح في اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة 2010م، بشأن ضرائب الدخل بقرار من اللجنة الشعبية العامة سابقاً رقم (592) لسنة 2010م في المادة (79) منها على أن " للمصلحة بناءً على طلب الممول إذا طرأت ظروف عامة أو خاصة تحول دون الالتزام بسداد الأقساط المستحقة عليه طبقاً للربط الضريبي المعلن أن تقوم بإعادة جدولة الأقساط المستحقة عليه بما يتناسب وظروف الممول...".

(4). المادة (42) من قانون رقم 7 لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل الليبي.

(5). أمال حامد خبير، دور الصحافة السودانية في نشر الوعي الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم جامعة أم درمان السودان 2009،

الناتج عن الإيداع في حسابات التوفير لدى المصارف، ريع الأوقاف الخيرية، المبالغ التي تؤدي إلى المستحقين في عقود التأمين على الحياة، الدخل الناتج عن المعاشات الأساسية والتقاعدية المعاصرة" ، كما أجاز المشرع للأمين (وزير المالية) بناءً على عرض مدير عام المصلحة إعفاء الممول من الضرائب المستحقة عليه كلها أو بعضها، ومن غرامة التأخير، وذلك في حالة وفاة الممول من غير شركة أو عن شركة مستغرقة في الديون، أو أشهر إفلاسه، أو ثبت عدم قدرته على السداد، أو لم يتبق لديه أموال يمكن التنفيذ عليها بقي بمستحقات الضريبة<sup>(1)</sup>.

**7- الحق في التظلم والاستئناف ضد أي قرار يصدر على الإدارة الضريبية بشأن تطبيق أو تفسير الوقائع والقانون والتعليمات الإدارية التي يتم تطبيقها عليه<sup>(2)</sup>.**

**ثانياً: - الضمانات والإجراءات التي تكفل حق الإدارة الضريبية: - نص القانون الليبي والمقارن على العديد من الضمانات والإجراءات الخاصة بالإدارة الضريبية، والتي تتمثل في الآتي: -**

**1 - سلطة التقدير:** يتم التقدير بواسطة الإدارة الضريبية عندما لا يقوم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المحددة في القانون، أو في حالة عدم اقتناع الإدارة الضريبية بصحة المعلومات والتقديرات الواردة في الإقرار الضريبي، لذا تلجأ الإدارة إلى التقدير بشكل مباشر أو غير مباشر، فقد أعطى المشرع الليبي الحق للمصلحة في فحص الإقرارات المقدمة من الممولين، فإذا قبلتها كان الربط نهائياً وغير قابل للطعن<sup>(3)</sup>، وفي حالة امتناع الممول نهائياً عن تقديم الإقرار الضريبي عن دخله خوّل المشرع مصلحة الضرائب بتقدير الدخل وفقاً لما تراه مناسباً<sup>(4)</sup>.

**2 - امتياز الدين الضريبي:** فالامتياز هو أولوية يقررها القانون لحق معين مراعاة لصفته ولا يكون للحق امتياز إلا بمقتضى نص القانون، فهو من أهم ضمانات تحصيل الدين الضريبي؛ لما للدين الضريبي من آثار على ميزانية الدولة وإيرادات الخزنة العامة، كما يعد من أبرز مهام الإدارة الضريبية هو الحصول عليه بحيث يجعلها صاحبة الأولوية في الحصول على الدين الضريبي عند تراحم الدائنين<sup>(5)</sup>.

---

(1). المادة (93) من القانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل الليبي.

(2). أ. عبد القادر علي سالم أبو غفة، مرجع سابق، ص17، 18.

(3). المادة (3) من القانون الليبي رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

(4). المادة (4) من القانون الليبي رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

(5). د. رحاب محمد بن نوبة، الوجيز في القانون المالي الليبي، إصدارات معهد التخطيط تاجوراء ليبيا، ط 1، 2020م، ص 147.

ولقد نصّت المادة (31) من القانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل الليبي على أن " يكون للضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة للدولة بمقتضى أحكام هذا القانون امتياز على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى الخزانة العامة طبقاً لهذا القانون، ويأتي ذلك الامتياز في المرتبة بعد دين النفقة والمصروفات القضائية".

واشترط أن تنصّ القوانين على هذا الامتياز. دفع بجانب من الفقه إلى القول بضرورة أن يكون للديون الضريبية امتياز مستقل بذاته عن حقوق الامتياز العامة والخاصة؛ نظراً للخصوصية التي تتمتع بها حقوق الخزانة العامة عن حقوق الامتياز العامة الأخرى التي ينظمها القانون المدني، وهو ما يتطلب أن يُفرد لها باب خاص بها في التشريعات الضريبية توضح أحكامها وتزيل ما يشوب النصوص المتعلقة بها في هذه التشريعات من غموض ولبس<sup>(1)</sup>.

في حين يرى الجانب الآخر أن ديون الضريبة لا تخرج عن إطار حقوق ديون الامتياز العامة، بالرغم من الخصائص التي تتميز بها والتي تنصّ عليها التشريعات الضريبية، والقول بإفراد باب خاص لها في القانون؛ بحجة إزالة الغموض واللبس الذي يشوبها، يفتح الباب إلى النص بإفراد أبواب خاصة بالديون العامة الأخرى لهذا الهدف نفسه، وذلك فيه تفريع غير لازم لحقوق الامتياز العامة التي تنظمها قواعد القانون العام، المتمثلة في القانون المدني، وإن كان الأمر لا يمنع من تنظيم وسائل استيفاء الديون العامة في التشريعات التي تنظمها، وبما يتوافق مع أحكام القواعد العامة، وذلك ما هو معمول به في الكثير من التشريعات الضريبية<sup>(2)</sup>.

**3- المقاصة:** - هي إسقاط المدين حقاً له في مقابل دين عليه عند مطالبته بالدين. أي هي إجراء يسمح للمكافين بالضرائب بتسوية ديونهم عن طريق مقاصة الديون المستحقة عليهم مع الديون المستحقة لهم من قبل الإدارة الضريبية<sup>(3)</sup>.

ومن الجدير بالذكر أن جانب من الفقه يرى بعدم جواز اللجوء إلى المقاصة في الديون الضريبية والديون التي للممول على ذمة الخزانة العامة، باستثناء وجود نصّ صريح على خلاف ذلك، وقد استندوا على<sup>(4)</sup>: أن الدين الضريبي مصدره القانون، وأنه من النظام العام ويحظى بميزة التقدم

(1). د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية مصر 1960م، ص 164، 165.

(2). محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها في التشريعات الضريبية المقارنة، أطروحة دكتوراه غير منشورة كلية الحقوق جامعة حلوان، مصر، 2011م، ص 257، 258.

(3). د. عبد الرزاق السنهوري، الوسط في شرح القانون المدني، نظرية الالتزام بوجه عام، مصادر الالتزامات، الجزء الثالث، طبعة سنة 1973م، ص 873.

(4). د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة 1990م، ص 91، 96.

على غيره من الديون، ويمكن للدولة أن تلجأ للحجز الإداري، وهذه الميزة لا يتمتع بها دين الممول الذي له على الخزنة العامة، وبما أن المقاصة طريق إجباري للوفاء بالديون، فلا يأتي في هذه الحالة إجبار الدولة على المقاصة أو الحجز على أموالها. إذن المقاصة في هذه الحالة اختيارية لا قانونية؛ لأن موافقة الإدارة الضريبية على إجرائها يُعد تنازل على الحق المقرر لرعاية مصلحتها التي تندرج في ضمان الأموال العامة، كما أن دين الضريبة ذو طبيعة سياسية؛ بحيث لا يمكن أن تختص المحاكم الوطنية بالفصل في المنازعات التي تتعلق بالضرائب التي تستحق لدولة أجنبية، كما لا يمكن اللجوء إلى التنفيذ المباشر على أموال أي ممول في إقليم دولة أجنبية لتحصيل دين الضريبة منه، كما تُعد الضريبة من أهم إيرادات الخزنة العامة، ويلزم على الحكومة تحصيل الضرائب وفقاً لما تقتضيه ميزانية الدولة، ولا شك أن اللجوء إلى المقاصة في تحصيل الضريبة يؤثر في إيرادات الدولة ونفقاتها المختلفة (1).

في حين اتجه الرأي الآخر إلى جواز المقاصة في دين الضريبة متى توافرت شروط المقاصة، ويستندون في ذلك على (2)، أنهم لا يعتقدون أن عدّ دين الضريبة من النظام العام، أو في الاعتراف بأن مصدره القانون، مما يحول دون وقوع هذه المقاصة، حيث لا يترتب على المقاصة التأثير في تقدير الإيرادات في ميزانية الدولة؛ لأن ما يترتب على هذه المقاصة هو النتيجة نفسها المتمثلة في تحصيل الضريبة وسداد الديون التي على الدولة للممول، كما أن الدولة لا تراعى إجراءات سداد ديونها المستحقة للخزنة العامة؛ ففي بعض الحالات التي منها انقضاء الدين المستحق عن طريق اتحاد الذمة والمتمثلة هنا في حالة إذا ما قامت الدولة بشراء بعض السندات العامة، فإن الالتزام الذي عليها بقيمة هذه السندات ينقضي؛ لأن الدولة في هذه الحالة تجمع بين صفتي الدائن والمدين. وقد أخذت مصلحة الضرائب في مصر بهذا الرأي وأجازت المقاصة على أن يطلبها صراحة من له مصلحة فيها (3)، كما أجاز بعض الفقهاء إجراء المقاصة بين ديون الممول وما يستحق عليه من ضرائب للمصلحة (4)، كذلك المشرع الليبي حيث جاء في المادة (349) من القانون المدني الليبي على أن " (1) - للمدين حق المقاصة بين ما هو مستحق عليه لدائنه، وما هو مستحق له قبل هذا

(1). د. أحمد جامع، علم المالية العامة، (الجزء الأول: فن المالية العامة) دار النهضة العربية، القاهرة، 1970، ص 257.

(2). د. حسن خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966م، ص 260، د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 92 ، 93.

(3). مورييس صادق، قضاء منازعات الضرائب، 1988م، بدون ذكر الناشر، ص197.

(4). من هؤلاء د. عبد القادر حلمي، د. عيسى أبو طبل اللذين أجازا وقوع المقاصة بين ما دفعه الممول بالزيادة عن سنة، وبين ما يستحق عليه من ضرائب للمصلحة، وبين ما وجب لهذا الممول في ذمة المصلحة، في الوقت الذي كان فيه الدين المراد إجراء المقاصة به مازال قائماً لم ينقض —

الدائن، ولو اختلف سبب الدينين، إذا كان موضوع كل منهما نقوداً أو مثليات متحدة في النوع والجودة، وكان كل منها خالياً من النزاع مستحق الأداء، صالحاً للمطالبة به قضاء، (2)- ولا يمنع المقاصة أن يتأخر ميعاد الوفاء لمهلة منحها القاضي، أو تبرع بها الدائن".

**4 - الوفاء بدين الضريبة:** الوفاء بدين الضريبة طوعاً أو كرهاً ينقضي به الالتزام القائم في ذمة الخاضع له، والأصل أن يوفى بدين الضريبة المدين الأصلي بها، أو من يمثله قانوناً، أو من المسؤول عنه<sup>(1)</sup>، ، فقد نصت المادة (21) من القانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل الليبي على " دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة دون الحاجة إلى المطالبة به في مقر المدين" فالقاعدة أن دين الضريبة دين محمول لا مطلوب، وذلك مخالفاً للقاعدة المبينة في المادة (334) من القانون المدني الليبي التي تقرر أن الوفاء يكون في المكان الذي يوجد فيه موطن الدين، أو مركز أعماله وقت الوفاء، والوفاء بدين الضريبة واجب الأداء بمجرد استحقاقه ، فلا وجود لنظرة الميسرة عند الوفاء بدين الضريبة<sup>(2)</sup>، إلا في الحالات التي نصّ فيها القانون على أداء الضريبة على أقساط.

**5 - سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الحجز على أموال المدين بالضريبة:** تيسيراً من المشرع على الدولة والأشخاص المعنوية العامة في استيفاء حقوق الخزانة العامة بسرعة وسهولة، فقد منحها سلطة اللجوء إلى التنفيذ الإداري واقتضاء ما لها من مستحقات جبراً عن المدين الممتنع عن الوفاء بها، وذلك دون الحاجة لاستصدار حكم قضائي بهذه الحقوق<sup>(3)</sup>.

وقد أعطي المشرع الليبي للإدارة الضريبية سلطة توقيع الحجز الإداري<sup>(4)</sup> على أموال الممول المدين بالضريبة، وهذا الحجز إما أن يكون حجزاً تحفظياً، أو حجزاً تنفيذياً، أو الحجز من المنبع<sup>(5)</sup>.

---

— بالتقدم وكانت شروط المقاصة متوفرة، مؤلف الضريبة العامة على الايراد، طبعة عام 67ص 310.

(1). د. رحاب أبو نوبة، مرجع سابق، ص 148.

(2). تنص الفقرة الثانية من المادة 333 من القانون المدني الليبي على أنه يجوز للقاضي في حالات استثنائية إذا لم يمنعه نص في القانون أن ينظر المدين إلى أجل معقول، أو أجل ينفذ فيها التزامه إذا استدعت حالته ذلك، ولم يلحق الدائن من هذا التأجيل ضرر جسيم.

(3). د. السيد عطية عبد الواحد: شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل (القانون رقم 91 لسنة 2005م)، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2006، ص 483.

(4). فالحجز الإداري هو: مجموعة من القرارات والأوامر الإدارية التي تصدر من جهة الإدارة بغرض الحجز على أموال مدينها، وبيعها استيفاءً لحقوقها التي يجيز القانون اقتضاه بهذا الطريق الاختياري بدلاً من طريق الحجز القضائي (2)، انظر محمد محي الدين علي الجالي، موسوعة الجالي في الحجز الإداري، 2002م، بدون ذكر جهة النشر، ص 6.

(5). الحجز التحفظي هو: ضبط المال ووضعه تحت يد القضاء لمجرد منع المحجوز عليه من التصرف فيه تصرفاً يضر بحق الحاجز، ولا يؤدي بذاته إلى بيع المال المحجوز واستيفاء دين الحاجز منه، انظر د. أحمد أبو الوفا، إجراءات التنفيذ الجبري في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة العاشرة، 1990م، ص 832.

ولا يقع الحجز التحفظي في القضايا الضريبية إلا في الحالات التي تكون فيها الضريبة غير واجبة الأداء؛ فقد نصت المادة (30) من اللائحة التنفيذية للقانون الليبي رقم 7 لسنة 2010م، بشأن ضرائب الدخل على " للمدير العام أن يصدر أمراً بتوقيع الحجز التحفظي طبقاً لأحكام المادة 30م —

6 - خضوع الدين الضريبي لأحكام تقادم خاصة: يُقصد بالتقادم انتهاء المدة التي يصبح فيها دين الدائن صالحاً للمطالبة به، وفي مجال الضريبة فإن التقادم يعني المدة التي يسقط بعدها حق الدائن في المطالبة بدينه سواء كان هذا الدائن هو مصلحة الضرائب، أو الممول، عند دفعه مبالغ تزيد عن مقدار مبالغ الضريبة المستحقة عليه<sup>(1)</sup>، وبالنظر في المادة (25) من القانون رقم 7 لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل الليبي نجد أنه "يسقط حق الدولة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى أحكام هذا القانون بمضي سبع سنوات" وقد تم تعديل هذه المدة من قبل مجلس النواب الليبي سنة 2017م، لتصبح خمسة عشر سنة بدلاً من سبع سنوات، كما ينقطع التقادم لعدة أسباب، قد تكون عامة مثل المطالبات القضائية، أو التنبية، أو الحجز، وقد تكون لأسباب خاصة، مثل الملاحقات الفردية كالإحالة إلى لجان الطعن، والإخطارات<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثاني: قرارات لجان التظلم وأثارها

لجان التظلم الضريبي للضرائب المباشرة، إبان مزاوتها لمهامها المتعلقة بالرقابة على قرارات إدارة الضرائب، من أجل تسوية المنازعات الضريبية، تختتم إما بإجراء إيجابي في حالة مطابقتها للتشريع والتنظيم المعمول بهما، عن طريق منح التخفيض الكلي أو الجزئي لمبلغ الضريبة المتنازع فيه، وهي الغاية التي يسعى إليها المكلف بالضريبة، أو تختتم بإجراء سلبي عن طريق

---

القانون بناء على مبررات ضرورية لحماية أموال الخزانة العامة بمقتضى الحكم، على أن يتضمن هذا الأمر اسم الممول ونشاطه واسم الشخص المحجور لديه" أما الحجز التنفيذي فهو: المقترن بالتنفيذ، والذي يتم بناءً عليه تحريك إجراءات نزع ملكية.

الأموال المحجوزة ومن ثم بيعها جبراً وفاءً للدين المحجوزة من أجله، ولا يقع هذا النوع من الحجز إلا في حالة ما إذا أصبح دين الضريبة محدداً ومستحق الأداء ومعلومًا للممول وتم مطالبته، إما بإلزامه بالدفع من واقع الإقرار الضريبي المقدم منه، أو بناءً على أساس التقدير والربط الذي تم من قبل الإدارة الضريبية انظر د. بشندي عبد العظيم أحمد، قواعد التنفيذ الجبري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999، ص 21، 25.

فإذا امتنع الممول بتوريد الضريبة عن سدادها في الموعد قانونياً؛ فالمدير حق توقيع حجز تنفيذي على أموال المدين بما يساوي المبلغ المستحق للمصلحة، انظر المادة (31) من اللائحة التنفيذية للقانون الليبي رقم 7 لسنة 2010م، بشأن ضرائب الدخل، ويجوز تخصيص نسبة من مصروفات إجراءات الحجز والبيع كمكافأة تحصيل تصريف لموظفي المصلحة، انظر المادة (96) من القانون الليبي رقم 7 لسنة 2010م، بشأن ضرائب الدخل، وبالنسبة للحجز من المنبع فهي طريقة تنطوي على تكليف شخص ثالث تربطه بالممول الحقيقي علاقة يبر بموجبها الدخل الذي يحصل عليه الممول الخاضع للضريبة عن طريق هذا الشخص، الذي يلزمه القانون حجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها بدوره إلى الإدارة الضريبية، وتكون هذه العلاقة إما علاقة دين كما في حالة إيرادات القيم المنقولة (الضرائب المالية)، حيث تعد الشركة التي تتولى توزيع أرباح الأسهم بمثابة مدين للممول، أو قد تكون هذه العلاقة علاقة تبعية كما في حالة استحقاق الممولين للأجور والمرتبات بحكم عملهم لدى الشخص الثالث، ومن ثم فإن الإدارة الضريبية في هذه الحالة تتعامل مع شخصين اثنين، الأول الممول الحقيقي الخاضع للضريبة، والشخص الثاني المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية نيابة عن الممول، انظر د. يوسف أحمد البطريق: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005م، ص 229، 230. وهذا الشخص الثاني في هذه الحالة لا يعد ممولاً ضريبياً من حيث الأصل؛ وذلك لأن التزامه هنا بتوريد الضريبة يختلف عن الالتزام الأصلي للممول الحقيقي دافع الضريبة في الأساس، انظر حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم (3072) لسنة 59 في جلسة 9 ديسمبر 1996م، س 47، ج 2، ص 1484.

(1). أ. محمود حمد عياد، ضريبة الدمغة في التشريع الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة كلية القانون جامعة طرابلس ليبيا، 2010م، ص 48.

(2). أ. نادية أبو بكر بشير احريير، الضمانات القانونية لحقوق الممول الضريبي في ضوء أحكام التشريع الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة سرت ليبيا، 2022م، ص 128.

رفض طلبات المكّاف في حالة العكس، لكن إلى أي مدى يعتبر هذا الإجراء القانوني قراراً إدارياً بالمفهوم الفني للقرار؟ وماهي الآثار المترتبة عليه؟ للإجابة على هذه التساؤلات نتطرق إلى التالي:

**أولاً: - مفهوم القرار الإداري وتميزه عن الحكم القضائي:** نظراً للنتائج المترتبة على القرار الإداري في المنازعات الإدارية عموماً، ومنازعات الضرائب خصوصاً، وكذلك لتطورات مفهومه الناتج عن أنواع الأعمال التي تقوم بها الإدارة في تحقيق أهدافها، عليه سنهتم أولاً بتعريف القرار الإداري، والتميز بينه وبين الحكم القضائي.

**1 - تعريف القرار الإداري: -** القرار في اللغة: " ما قرّ عليه الرأي من الحكم في مسألة"<sup>(1)</sup>، ويعني أيضاً: " المستقرّ والثابت من الأرض "، مصداقاً لقوله تعالى: { وَمَثَلُ كَلِمَةٍ خَبِيثَةٍ كَشَجَرَةٍ خَبِيثَةٍ اجْتُثَّتْ مِنْ فَوْقِ الْأَرْضِ مَالَهَا مِنْ قَرَارٍ }<sup>(2)</sup>.

أما اصطلاحاً: فقد عرّفه الفقيه المصري سليمان الطماوي بأنه " إفصاح عن إرادة ملزمة بقصد إحداث أثر قانوني، وذلك إما بإصدار قاعدة تنشيء أو تعدل حالة قانونية، أو موضوعية، حيث يكون العمل لائحة إما بإنشاء حالة فردية، أو تعديلها، أو إلغائها لمصلحة فرد أو أفراد معينين، أو ضدهم في حالة القرار الإداري الفردي"<sup>(3)</sup>.

وبالنسبة للقضاء فقد عرفته المحكمة العليا الليبية بأنه " القرار الإداري، وهو إفصاح الإدارة في الشكل الذي يحدده القانون عن إرادتها الملزمة بما له من سلطة عامة بمقتضى القوانين واللوائح، وذلك بقصد إحداث مركز قانوني معين متى كان ذلك ممكناً وجائزاً قانوناً، وكان الباعث عليه ابتغاء مصلحة عامة"<sup>(4)</sup>. ومما يقال إن أغلب التعريفات السابقة لم تسلم من الانتقادات<sup>(5)</sup>. وتأسيساً على ما سبق فإن القرار الإداري ينفرد بمجموعة من الخصائص تتمثل في الآتي: -

أ- القرار الإداري عمل صادر عن سلطة إدارية مختصة، حيث تتولى السلطة التنفيذية أثناء قيامها بوظائفها مباشرة أعمال إدارية تتجلى الكثير من صورها في قرارات إدارية صادرة أحياناً عن

(1). أبو الحسن أحمد بن فارس بن زكريا، معجم مقاييس اللغة، ط03، دار الحديث، لبنان، 2006، ص666.

(2). الآية (26) سورة إبراهيم.

(3). سليمان الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، دار الفكر العربية، ط07، مصر 2006، ص198.

(4). محمد عبد الله الحرازي، الرقابة على أعمال الإدارة في القانون الليبي، المكتبة الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ط7، 2019، ص214.

(5). المهدي صدوق، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر، 2019، ص 206.

السلطة المركزية أو اللامركزية، وفقاً للمعيار العضوي، حيث لا يشترط في القرار الإداري أن يصدر عن إدارة عمومية فقط، بل يرتبط هذا القرار بالسلطة التي أسند لها القانون اختصاص إصدار مثل هذه التصرفات القانونية<sup>(1)</sup>، وعموماً فإن مصدر القرارات الإدارية مرافق عامة.

ب - القرار الإداري يصدر بالإرادة المنفردة للإدارة: يجب أن يكون صادراً ومعبراً عن إرادة الإدارة صراحة أو ضمناً، وبذلك يختلف القرار الإداري عن العقد الإداري، على اعتبار أن هذا الأخير عمل إداري قانوني اتفاقي ورضائي بناء على إرادتين متقابلتين، أحدهما إرادة سلطة الإدارة، والأخرى للطرف المتعاقد معه.

ج - القرار الإداري يحدث آثاراً قانونية: وعلى ذلك فإن الأثر القانوني الناجم عن صدوره، يتمثل في إنشاء أو تعديل أو إلغاء مركز قانوني.

**2 - التمييز بين القرارات الإدارية والأحكام القضائية:** - لقد استقرَّ الفقه والقضاء على وجود معيارين أساسيين، يمكن بمقتضاهما التمييز بين القرارات الإدارية وبين الأحكام القضائية هما: -

أ- **المعيار الشكلي:** وهو معيار يعتمد على الجهة التي أصدرت القرار، فإذا صدر القرار من جهة إدارية فهو قرار إداري، وإذا صدر من سلطة قضائية فهو حكم قضائي، بصرف النظر عن مضمون وطبيعة العمل أو القرار، وقد أطلق البعض على ذلك المعيار بالمعيار العضوي؛ على أساس أنه يقوم بتحديد العضو الذي يصدر عنه العمل، فإذا كان العضو قضائياً كان الحكم قضائياً، وإذا كان تنفيذياً كان العمل إدارياً<sup>(2)</sup>، وقد لاقى هذا المعيار انتقاداً؛ حيث إن جميع الأعمال الصادرة من السلطة القضائية لا تعتبر أحكاماً، بل منها ما يعتبر أعمالاً إدارية بطبيعتها كالأعمال الداخلة في وظيفة القاضي الولائية، ومن ناحية أخرى فإن المشرع كثيراً ما يخول الجهات الإدارية سلطة إصدار أحكام بمعنى الكلمة، وهي الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي، والتي ورد النصّ عليها صراحة في المادة (8/10) من القانون المصري 47 لسنة 1972، والتي تنصّ على اختصاص محاكم مجلس الدولة دون غيرها، بالفصل في الطعون التي تُرفع عن القرارات النهائية الصادرة من جهات إدارية لها اختصاص قضائي<sup>(3)</sup>.

ب - **المعيار الموضوعي:** ويستند هذا المعيار على صفة العمل وطبيعته الذاتية، وقد رأى الفقيه

---

(1). عمار بو ضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دراسة تشريعية وقضائية وفقهية، ط01، دار جسر، الجزائر، 2009، ص77.

(2). محمد عبد الله الحرازي، مرجع سابق، ص 217.

(3). د. سليمان الطماوى، النظرية العامة للقرارات الإدارية دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص184 وما بعدها.

(ديجي) أن صفة القاضي تلحق بمن يؤدي الوظيفة القضائية وليس العكس، حيث يجب أن يحدد معيار العمل القضائي، ويسبق وصف الهيئة التي تصدره، كما أن الوظيفة تبقى وإن اختلفت العضو الذي كان يقوم بتلك الوظيفة، وقد تباينت الآراء داخل ذلك المعيار، فمنهم من رأى أن القرارات الإدارية تصدر من سلطة تتمتع باختصاص تقديري، بينما تصدر الأحكام من سلطة ذات اختصاص مقيد، وقد رأى البعض الآخر بأن القرار الإداري يصدر من تصرف تلقائي، بينما الأحكام لا تصدر إلا بطلب من الأفراد<sup>(1)</sup>.

وقد انتقد الفقه ذلك الاتجاه، على أساس أن هذه النظرية تقوم على افتراض تخصص الهيئات العامة في الدولة بأعمال محددة، وقد صادف هذا الاعتراض بعض الصعوبات التي حالت دون تحقيقه على الصعيد العملي، حيث تكون الاختصاصات لهذه الهيئات متداخلة، والسلطة التشريعية هي من تصدر أعمالاً إدارية، بينما تقوم السلطة الإدارية بأعمال لها صفة التشريعية عند إصدارها القرارات التنظيمية واللوائح، كما تشارك السلطة القضائية في ممارسة الوظيفة القضائية، وذلك عن طريق اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي، كما تقوم المحاكم بأعمال إدارية بجانب عملها في إصدار الأحكام، وهكذا<sup>(2)</sup>.

وانتقد رأى آخر ذلك، واتجه إلى أنه: كثيراً ما تصدر القرارات الإدارية، بينما يكون اختصاص الإدارة مقيداً، وإن كثيراً من القرارات الإدارية لا تصدر إلا بناء على طلبات الأفراد، كما أن القاضي كثيراً ما يتمتع بقدر كبير من حرية التقدير<sup>(3)</sup>.

ويثار التساؤل هنا حول المعيار الذي اتخذه المشرع والقضاء الليبي عند تحديده لمدلول القرار الإداري؟

والجدير بالذكر أن المشرع الليبي رجَّح صراحة المعيار الشكلي طبقاً لما جاء في القانون 88 لسنة 1971م، بشأن القضاء الإداري، حيث أعتبر قرارات المجالس التأديبية، وقرارات اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي، بمثابة قرارات إدارية قابلة للطعن عليها بالإلغاء أمام دوائر القضاء الإداري، رغم أن هذه القرارات تعتبر وفقاً للمعيار الموضوعي بمثابة أحكام قضائية.

وهذا ما أكدته المحكمة العليا الليبية في الحكم، إذ قالت: " إن المشرع الليبي قد أخذ بما استقر عليه الرأي الغالب، من أن المعيار أي الفرق بين القرار الإداري والقرار القضائي، هو الجهة التي

(1). د. مازن ليلو راضي: النظم البديلة لتحقيق العدالة والرقابة على أعمال الإدارة، بدون ناشر أو سنة نشر.

(2). د. بدرخان عبد الحكيم إبراهيم، المعيار المميز للعمل القضائي، أطروحة دكتوراه غير منشورة جامعة القاهرة، 1984مصر، ص104.

(3). د. سليمان الطماوي، المرجع السابق، ص 184 وما بعدها.

أصدرت القرار، فإذا كانت إدارية اعتبر القرار إدارياً ولا ينظر إلى طبيعة العمل الصادر عنها هل هو عمل إداري أم قضائي" (1).

أما بالنسبة للقضاء فلقد استقر هو أيضاً على الأخذ بالمعيار الشكلي ورجّحه على المعيار الموضوعي، فقد جاء في أحد أحكام المحكمة العليا أن: " العمل الإداري في عموم لفظه هو عمل من أعمال السلطة التنفيذية...والفقه الحديث على اتفاق بوجود معيارين أحدهما موضوعي يعوّل على كنه وطبيعة العمل ذاته، والمعيار الثاني شكلي والمعوّل عليه فيه السلطة التي أصدرت العمل، فإذا كان صادراً من البرلمان فهو عمل تشريعي، وإن كان العمل صادراً من فرد أو هيئة إدارية ذات سلطة تنفيذية فهو عمل إداري، وإذا كان الأمر به من أحد الهيئات التابعة للقضاء فهو عمل قضائي، وجمهور الفقهاء متفق على أن المعيار الشكلي هو المعتبر، وخاصة في تعريف الأعمال التي يجوز للقضاء إلغاؤها أو إبطالها..." (2).

يُستنتج من ذلك أن القرار الإداري يقتصر على الأعمال والتصرفات الصادرة من الجهات الإدارية التنفيذية، ومن ثم يخرج عن مدلول القرار الإداري كافة التصرفات القانونية الصادرة من البرلمان، أي السلطة التشريعية أيًا كانت طبيعة هذه التصرفات من الناحية الموضوعية.

**ثانياً: الآثار المترتبة على قرارات اللجان ومدى حجيتها:** - يترتب على التظلم عقب عرضه على اللجان المختصة، وصدور قرار في موضوعه العديد من الآثار، يمكن ذكرها وفق الآتي:

**1 - خروج النزاع من ولاية الجهة المصدرة القرار:** يترتب على صدور القرار خروج النزاع من ولاية لجنة التظلم (اللجنة الابتدائية)، بحيث يمتنع عليها أن تعدل فيما قضت به أو تعدّل فيه، على أن للجنة الحق في تصحيح ما يقع في منطوق قرارها من أخطاء مادية بحتة كتابية أو حسابية، ولا يحول ذلك دون صيرورة الربط نهائياً، ويترتب على ذلك أمران مهمان هما:

أ- يرضى المكفّف بالضريبة بقرار اللجنة ولا يتظلم منه خلال الميعاد المحدد أمام المحكمة المختصة، فيصبح القرار نهائياً خلال (45) يوماً من تاريخ إعلانه بالقرار الصادر بالفصل في الطعن، ومن ثم يصبح قرار اللجنة نهائياً ويكتسب قوة الأمر المقضي بين الخصوم<sup>(3)</sup>، على أنه إذا أغفلت لجنة التظلم في الفصل في بعض طلبات الخصوم، فإن الحجية لا تنصبّ إلا على

(1). طعن إداري لبيبي رقم 19/1 بجلسة 29/11/1973، م، م، ع، السنة العاشرة، العدد الثاني، ص9.

(2). طعن إداري رقم 1/1 بجلسة 1954/4/5 قضاء المحكمة العليا القضاء الإداري والدستوري، الجزء الأول، ص9.

(3). حكم محكمة النقض المصرية في الطعن: في المواد (66 إلى 123) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 2005/91، وكذلك الطعن رقم 28 لسنة 67 بجلسة 2003/11/11، مشار إليه بمجموعة أحكام النقض الصادرة خلال السنوات 2002-2004، إعداد المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة، طبعة 2005، ص 475 - 476، ق 282، حيث اعتبرت في العديد من أحكامها بأن فوات ميعاد

ما فصلت فيه اللجنة، فلا تتعداها إلى ما أغفلت اللجنة الفصل فيه، ويكون للخصوم الحق في الرجوع للجنة التظلم؛ لتستدرك ما فاتها الفصل فيه، حيث إن إغفال الفصل في طلب ما، فيه إجبار على أن يعرض مباشرة على المحكمة الابتدائية، وفي هذا حرمان له من التظلم الوجوبي. والحكمة من ذلك أن إغفال اللجنة للفصل في طلبات الخصوم يعني أن المسألة لم تكن محلاً لأي قرار، فإذا كانت اللجنة لم تفصل في الطلب الذي أغفل فكيف تتوافر له حجية الشيء المحكوم فيه! كما أن قرار اللجنة وإن حاز قوة الأمر المقضي لا يُعدّ في مقام الحكم بالدين الذي يغير مدة التقادم في مفهوم القانون المدني، كما قضت بذلك محكمة النقض المصرية في العديد من أحكامها<sup>(1)</sup>.

ب - يسلك المكلف بالضريبة الطريق القضائي، وذلك بإقامة الدعوى أمام المحكمة الابتدائية المختصة، طعنًا في القرار الصادر من اللجنة<sup>(2)</sup>، ومن ثم فعليها تعديل قرار الربط المطعون فيه أو إلغائه، تنفيذًا لقرار لجنة الطعن الضريبي متي صار القرار نهائيًا، ولم يطعن فيه المكلف خلال 45 يومًا من تاريخ إعلانه بالقرار.

ومن الملاحظ أن التشريع الضريبي الليبي لم ينصّ على تصحيح القرارات، مما يستدعي الرجوع في هذا الشأن إلى قانون المرافعات، وطبقاً لأحكامه، فإن اللجنة تتولى تصحيح ما يقع في منطوق قرارها من أخطاء مادية أو حسابية، وذلك بقرار تصدره من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب أحد الخصوم من غير مرافعة، ويجري كاتب الجلسة هذا التصحيح على نسخة القرار الأصلية، ويوقعه هو ورئيس الجلسة<sup>(3)</sup>، كما يحق للجنة تفسير ما وقع من غموض في منطوق قرارها عملاً بحكم المادة (290) من قانون المرافعات، فإذا كان القرار لا يشوبه غموض فلا يجوز الرجوع إلى اللجنة لتفسير قرارها، حتي لا يكون التفسير ذريعة للرجوع عنه والمساس بحجيته، وإنما يكون السبيل إلى ذلك الطعن في القرار خلال الميعاد المحدد أمام اللجنة الاستئنافية، ويُلاحظ أن طلب التفسير على ما ورد في المنطوق إنما يمتد إلى ما ورد في أسباب القرار إذا شابها غموض أو إبهام<sup>(4)</sup>، كما أنه لا يُعد من قبيل الاعتراض على القرار أو الطعن فيه، كما أن القرار الصادر بالتفسير يعتبر من كل الوجوه متمماً للقرار الذي يفسره، حيث لا يقوم أحدهما بغير الآخر، وإنما

---

— الطعن على قرار لجان الطعن يجعل القرار حائزاً لقوة الأمر المقضي به وبالتالي يكون الربط نهائياً مانعاً من العودة إلى المناقشة فيه، كما أن قوة الأمر المقضي تعلق على اعتبارات النظام العام.

(1). أحكام محكمة النقض المصرية من بينها: الحكم في الطعن 616 لسنة 51، بجلسته 1985/12/30، مكتب في 29، ص 1832، منشور على الموقع [www Facebook com](http://www.facebook.com) في 2014 /9/22، لمجموعة علي أمال قاسم للمحاماة والاستشارات القانونية.

(2). المادة 171 من القانون الضريبة على الدخل العماني رقم (28/2009)، منشور على الموقع [www.mjla.gov.om](http://www.mjla.gov.om).

(3). انظر في تصحيح الأحكام وتفسيرها قانون المرافعات المدنية والتجارية الليبي، الفصل الثالث من الباب العاشر، المواد (288-290).

(4). د. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مرجع سابق، ص 229.

يكمّل بعضهما البعض، ويسري على القرار التفسيري ما يسري على القرار الأصلي من القواعد الخاصة بطرق الطعن العادية وغير العادية (1).

ويستند خروج النزاع من ولاية اللجنة إلى اكتساب قرارها حجية الأمر المقضي متي كان قرارها قطعياً صادراً في الموضوع، مما يحول دون إعادة طرح النزاع مرة أخرى أمام ذات اللجنة طالما اتحد الخصوم والمحل والسبب (2).

**2- استحقاق دين الضريبة:** يترتب على صدور قرار التظلم وجوب تنفيذه بمجرد إعلانه، شأنه في ذلك شأن الحكم القضائي المشمول بالنفذ حتى ولو تم الطعن فيه أمام اللجنة الاستئنافية، سواء كان هذا الطعن مقدماً من الممول أو الإدارة، فإن هذا الطعن لا يؤخر استحقاق دين الضريبة (3)، إلا أن هناك جانب من الفقه يرى بأنه: يجوز طلب وقف تنفيذ قرار اللجنة إذا توفر في الطلب ركن الاستعجال والجدية (4)، وإذا قامت المصلحة بتحصيل الضريبة قبل صدور قرار اللجنة على أساس الربط الصادر منه، تم أصدرت اللجنة قرارها بتخفيض التقدير، وجب على مصلحة الضرائب تعديل الربط بما يتفق وقرار اللجنة (5)، إن استحقاق الضريبة يتم بعد صدور قرار نهائي بربط الضريبة، إلا أن المشرّع قد أوقف دفع الضريبة، وذلك عند رفع التظلم، فبمجرد رفع التظلم تمنع جهة الإدارة من جباية الضريبة؛ وذلك حتى تفصل اللجنة في التظلم ويعلن الممول بقرار اللجنة، وقد راعي المشرّع في ذلك مصلحة الممول بعدم إجباره على أداء ضريبة قدرتها جهة الإدارة وحدها، كما أن هنالك احتمال تغييرها بقرار اللجنة الابتدائية (6)، وقد يترتب على ذلك ضياع حقوق الخزانة العامة؛ لتأخر الفصل في التظلم أمام الطعون الضريبية، لذلك يحق للمصلحة اتخاذ الإجراءات الكفيلة بحماية حقوق الخزانة، فيجوز لرئيس المصلحة بناءً على نصّ المادة 31 من قانون ضريبة الدخل الاستثناء من أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، أن يصدر أمر بحجز الأموال التي يرى استيفاء الضريبة منها تحت أي يد كانت، وتعتبر هذه الأموال محجوزة حجراً تحفظياً حتى يبيت في التظلم، ومن ثم تستطيع المصلحة التنفيذ على أموال المحجوز واستيفاء دين

(1). د. فرج يوسف الصلابي، مرجع سابق، ص 557.

(2). د. فوزي الخولي، طعن الممول على ربط الضريبة، الإسكندرية، كلية الحقوق، 2008، مذكرات غير منشورة، ص 71.

(3). نصت المادة 10 من القانون الليبي رقم 7 لسنة 2010م، بشأن ضرائب الدخل " تكون الضريبة مستحقة بإعلان الممول بقرار اللجنة الابتدائية ولو طعن فيه" كما نصت المادة (11) القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل الليبي " لكل من المصلحة والممول حق الطعن في قرار اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية المشار إليه في المادة التالية، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلامهما بالقرار".

(4). محمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في القانون المصري المقارن، أطروحة دكتوراه، غير منشورة كلية الحقوق جامعة القاهرة مصر 1998، ص 776.

(5). د. عبد الباسط وفاء، مرجع سابق، ص 205.

(6). د. فرج يوسف الصلابي، مرجع سابق، ص 303.

الخرانة، يلاحظ بأن المشرّع الليبي قد حرص على مصلحة الممول من خلال منع استيفاء دين الضريبة بمجرد رفع التظلم، إلا أنه قد أعطى للقرار الصادر في التظلم القوة التنفيذية بمجرد صدوره حتى لو طعن فيه.

**3 - عدم إمكانية التصالح مع الإدارة الضريبية:** التصالح تصرف رضائي يتم بين ممثل الإدارة الضريبية المخول قانوناً وبين الممول؛ وذلك وفقاً للشروط والإجراءات التي ينص عليها القانون، يتم بموجبه توقيف إجراءات الدعوى القضائية المرفوعة ضد الممول، أو إسقاطها إذا كانت إجراءات تحريكها قد أُخذت، وذلك مقابل أداء الممول المبالغ المقررة عليه، والغرامات المترتبة عليه للخرانة العامة، بحسب القانون ووفقاً للإجراءات المتبعة في ذلك<sup>(1)</sup>.

وقد نصّت المادة 17 من القانون الليبي رقم 7 لسنة 2010، بشأن ضرائب الدخل على أنه: "يجوز للمصلحة أن تجري صلحاً مع الممول بناء على طلبه، وذلك في أي وقت قبل صدور قرار اللجنة الابتدائية في التظلم.."، لقد أجاز المشرّع الضريبي تصالح الممول والإدارة الضريبية، شريطة أن يتم التصالح بينهما خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلان الربط الضريبي، أو أثناء نظر التظلم من قبل اللجنة الابتدائية وقبل صدور القرار فيه، وتتولى اللجنة الابتدائية بناء على طلب الممول إحالة الملف إلى المصلحة لإجراء الصلح، وإذا تم الصلح تُخطر المصلحة الممول بسداد الضريبة على النموذج رقم 13 ضرائب، وتعلم المصلحة بالصلح، وإذا لم يتم الصلح تعيد المصلحة الملف للجنة الابتدائية؛ لاستكمال إجراءات البث في التظلم<sup>(2)</sup>.

**4 - اكتساب القرار حجية الأمر المقضي:** المقصود بالحجية قرينة قانونية قاطعة الدلالة على الحقيقة تلحق الحكم وتمنع من نظر دعوى أخرى مماثلة للدعوى الأولى التي صدر فيها الحكم<sup>(3)</sup>، والأثر المترتب على صدور الأحكام والنطق بها، أن يخرج النزاع من ولاية المحكمة التي أصدرته ويصبح حائزاً لحجيته أو قوته القانونية حسب الأحوال، وأن تثبت الحقوق التي قررتها فلا يسقط إلا بمضي المدة الطويلة، وكذلك يترتب عليه بدء مواعيد الطعن في الحكم<sup>(4)</sup>، وسواء صدر القرار

(1). د. محمد عوض الحرازي، مرجع سابق، ص 352.

(2). المادة (18) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل الليبي.

(3). المحكمة الإدارية العليا المصرية (الطعن رقم 1177 لسنة 20 ق - تاريخ الجلسة 19/6/1977، (15س) مشار إليه في مؤلف المستشار حمدي ياسين عكاشة، الأحكام الإدارية في قضاء مجلس الدولة إصدار الأحكام تصحيح الأحكام وتفسيرها أحوال البطلان، تنفيذ الأحكام الإدارية، إشكاليات التنفيذ، طرق الطعن على الأحكام الإدارية، الناشر منشأة المعارف، ط 1، 1997، ص 41.

(4). د. إبراهيم إسماعيل البدوي، حجية الأحكام الإدارية القضائية، الناشر دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، 2012، ص 21.

القضائي الإداري بعدم قبول الدعوى لانعدام المصلحة أو الصفة أو لانقضاء المواعيد، أو صدر برفض الدعوى موضوعاً، فإنه يتمتع بحجية نسبية فقط<sup>(1)</sup>، وقرارات لجان الطعون الضريبية تكتسب حجية الأمر المقضي، ولكن ذلك لا يحول دون الطعن في القرار بالطرق المقررة قانوناً، فالذي لا يجوز بمقتضى الأمر المقضي هو إعادة طرح النزاع من جديد أمام ذات اللجنة، فلو سمح القانون بذلك لما أمكن أن يقف النزاع عند حد، إذ يصبح لكل من الخصمين أن يجدد النزاع مرة بعد مرة، ولتمكّن الخصوم من الحصول على قرارات متعارضة في ذات النزاع وأمام نفس الجهة<sup>(2)</sup>، كما يترتب على تمتع القرارات بحجية الأمر المقضي، أنه يجوز عدم قبول لجان الطعون الضريبية للمنازعة لسبق الفصل فيها، إلا أنه إذا أغفلت لجنة الطعن الضريبية الفصل في بعض طلبات الخصوم، فإن الحجية لا تنصبّ إلا على ما فصلت فيه، ويكون للخصوم الحق في الرجوع إلى لجنة الطعن لتستدرك ما فاتها الفصل فيه<sup>(3)</sup>، أما إذا صار القرار نهائياً لعدم التظلم فيه فإنه يكتسب قوة الأمر المقضي<sup>(4)</sup>، كما أن الحجية تلتصق بمضمون المنطوق، ويشترط لثبوت حجية الأمر المقضي فيه لما يرد في المنطوق، أن يكون قد ورد فيه بصفة الحكم والفصل نتيجة لبحث أو موازنة، ولكي تتمتع الأسباب بالحجية، يُشترط فيه أن تتم بالوضع القانوني الصحيح لها، كما يجب أن تكون مرتبطة بالمنطوق ارتباطاً وثيقاً، بحيث تكون معه وحدة واحدة لا تتجزأ ولا تقوم له قائمة بدونها، كما قد تتمتع الأسباب بالحجية إذا ما احتاج المنطوق إلى الرجوع لها لتفسيره بها في حالة اللبس والغموض، وكذلك ما تشتمل عليه الأسباب من أمر يُعد مقدمةً منطقية لازمة لما ورد في المنطوق، أو يُعد أمرٌ مقضيٌّ به ضمناً، فتعتبر الأسباب في هذه الحالة متممة للمنطوق وتحوز حجية الشيء المقضي.

---

(1). فالمقصود بالحجية النسبية عدم امتداد أثر الحكم في الدعوى لغير أطرافها. انظر د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المرافعات الإدارية والاثبات أمام القضاء الإداري، دار الفكر الجامعي، 2007، ص 184.

(2). د. فرج علي الصلابي، مرجع سابق، ص 551 وما بعدها.

(3). د. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مرجع سابق، ص 234.

(4). فقد قضت محكمة النقض المصرية بأنه "متى صار قرار اللجنة نهائياً بعدم التظلم فيه، فإنه يكتسب قوة الأمر المقضي بين الخصوم، فلجان الطعون الضريبية وإن كانت هيئات إدارية، إلا أن القانون أعطاها ولاية القضاء للفصل في خصومة بين الممول والمصلحة، فتحوز القرارات التي تصدرها في هذا الشأن قوة الأمر المقضي متى أضحت غير قابلة للتظلم، وتصبح حجة فيما فصلت فيه من الحقوق، فلا يجوز قبول دليل ينقض هذه القرينة في نزاع قام بين الخصوم أنفسهم وتعلق بذات الحق محلاً وسبباً" حكم محكمة النقض المصرية، طعن رقم 36/220، بجلسة 1973/12/19. قد يحدث الخلط بين حجية الأمر المقضي وبين قوة الأمر المقضي في حين أن الواقع انهما مختلفين، فالحجية تثبت للحكم أو القرار بمجرد صدوره رغم إمكانية الطعن عليه بالطرق المقررة، أما قوة الأمر المقضي فهي مرتبة يصل إليها الحكم أو القرار إذا أصبح نهائياً غير قابل للطعن عليه بطرق الطعن العادية، وإن كان يقبل الطعن عليه بالطرق غير العادية، راجع د. أحمد هندي، أسباب الحكم المرتبطة بالمنطوق، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 1999م - ص 15.

## المبحث الثاني

### التظلم في الضرائب غير المباشرة

الضرائب غير المباشرة هي التي تُفرض على بعض الأفعال، أو الوقائع المتقطعة أو العارضة التي تتميز بعدم الثبات، ومن أمثلتها الضرائب على القيمة المضافة، وضرائب المبيعات، والضرائب الجمركية، وضريبة الإنتاج...، فهي ضرائب تُفرض بمناسبة بيع أو شراء السلع أو أداء الخدمات، ونظراً لأهمية ذلك وضعت بعض التشريعات العديد من الاحكام الإدارية لهذا النوع من الضرائب، منها التشريع المصري، والجزائري، والليبي، ولذلك نقسم المبحث إلى ما يلي:

#### المطلب الأول: ماهية الضرائب غير المباشرة

تقسم الضرائب على الأموال إلى الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة، وهو تقسيم تقليدي شاع استخدامه في مؤلفات المالية العامة والتشريع الضريبي لعصور طويلة، تم بدأت تقل أهمية ويعزف بعض العلماء عن أتباعه في السنوات الأخيرة؛ ولعل من أهم أسباب انصراف العلماء عن أتباعه في الفكر الحديث، ما أثاره هذا التقسيم من جدل، وما ترتب عليه من خلاف حول معيار الفصل بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، فقد تعددت معايير التفرقة بين النوعين، ورغم ذلك فلم يسلم أحدهما من النقد، وهو ما يقودنا إلى أهمية التعريف بهذه الضرائب، واستعراض مميزاتها، وبيان عيوبها، وتحدثت فيما بعد عن بعض أنواعها، وبذا يتم تقسيم المطلب وفقاً للآتي:

**الفرع الأول: تعريف الضرائب غير المباشرة وتقييمها:** لكي نتمكن من تعريف هذا النوع من الضرائب لابد من التطرق للمعايير التي تميز الضرائب المباشرة عن غير المباشرة وفق الآتي:

**أولاً: معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:** يقترح الفقه المالي مجموعة من معايير التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، معتمداً في ذلك على استخلاص الخصائص المشتركة التي تجمع بين أنواع الضرائب المباشرة من جهة، والضرائب غير المباشرة من جهة أخرى وهي كالآتي: -

1- **المعيار الإداري:** فقد رأى بعض الفقه أن يفرق بين هذين النوعين من الضرائب وفقاً للطريقة التي يتم بها تحصيل الضريبة<sup>(1)</sup>، فالمعيار الإداري يعتمد في التفرقة بين نوعي الضرائب على

(1). د. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، 1997، ص 133.

طريقة التحصيل وأسلوب الاتصال بين المكلف والإدارة الضريبية عند دفع الضريبة، أي يمكن اعتبار الضريبة مباشرة إذا كانت تُحصل بمقتضى جداول اسمية توضع بصفة دورية يدون فيها أسماء المكلفين بالضريبة، ومقدار المادة الخاضعة للضريبة، ومبلغ الضريبة المفروضة، تكون في إطار ضريبة مباشرة، ويُسند ربط وتسوية هذه الضريبة إلى مصلحة الضريبة المباشرة (1).

أما الضريبة غير المباشرة فهي التي يتم تحصيلها دون جداول اسمية أو أورد، ولكن يتم تحصيلها عندما تتحقق الوقائع المنشأة للضريبة قانونياً كاجتياز السلع الحدود الجمركية للدولة، أو إنتاج أو استهلاك السلعة الخاضعة للضريبة، ويُسند ربط وتسوية هذه الضرائب لمصالح أخرى غير مصلحة الضرائب المباشرة، مثل مصلحة الضرائب غير المباشرة (2).

وتبدو أهمية هذا المعيار من حيث الاختصاص القضائي لنظر المنازعات الضريبية، حيث يختص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب المباشرة، بينما تختص المحاكم العادية بنظر منازعات الضرائب غير المباشرة، وقد أخذت كل من دولة فرنسا وبريطانيا بهذا المعيار (3).

إلا أن هذا المعيار تعرّض للنقد من قبل العديد من الفقه، واعتبروا أن هذا المعيار خاطئ ومعيب، فهو خاطئ لأن الكثير من الضرائب التي يسلم الجميع بأنها ضريبة مباشرة تصبح وفقاً لهذا المعيار من الضرائب غير المباشرة، والعكس بالعكس، فالضرائب على إيرادات القيم المنقولة والضرائب على المهاييا والأجوار والمرتببات، تحصّل عن طريق الحجز من المنبع ولا يتطلب الأمر إصدار ورود اسمي للمكلف بها، فهل يغير هذا من طبيعتها لتصبح وفقاً لهذا المعيار ضريبة غير مباشرة؟ أما من حيث كونه معياراً معيياً فلأنه يؤدي إلى تغيير نوع الضريبة كلما تغيرت طريقة تحصيلها لسبب ما (4).

**2- معيار نقل العبء الضريبي:** ويرى أصحاب هذا المعيار أن الضرائب المباشرة هي تلك الضريبة التي يتحمل عبئها نفس الشخص الذي قام بدفعها لخزانة الدولة، أي أنها الضريبة التي لا يستطيع دافعها نقل عبئها لشخص آخر، ومثال الضريبة المباشرة حسب هذا النوع هي الضرائب على الدخل، أما الضريبة غير المباشرة فهي الضريبة التي يستطيع دافعها نقل عبئها إلى شخص آخر، أي

---

(1). أ.د. عمار فوزي كاظم المياحي، د. ليلي فوزي أحمد جعفر، المالية العامة والتشريع الضريبي، المركز العربي للدراسات والبحوث العلمية، ط1، 2020م، ص 132.

(2). د. وليد عبد الكريم العطية البواعنة، الطعن بقرار ضريبة الدخل، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجامعة اللبنانية لبنان، الدار العالمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2017، ص 66.

(3). أ.د. أسعد طاهر أحمد، الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص 67.

(4). د. وليد عبد الكريم العطية البواعنة، مرجع سابق، ص 67.

يقتصر دور دافعها على دور محصلّ الضريبة ممن يتحمل عبئها الفعلي وتوريدها إلى خزانة الدولة، ومثال هذه الضرائب الجمركية والضرائب على الإنتاج أو الاستهلاك (1).

ورغم سهولة وبساطة التفرقة في هذا المعيار، إلا أنه تعرّض للنقد، فقد اعتبروا أن هذا المعيار من أكثر المعايير بعداً عن الدقة العلمية، فعملية نقل العبء الضريبي عملية معقدة تخضع للعديد من العوامل والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، أي أن كافة أنواع الضرائب يمكن نقل عبئها إذا ما توافرت ظروف معينة، وأن كافة أنواع الضرائب لا يمكن نقل عبئها في ظروف أخرى، فقد ينجح ممول في نقل عبء ضريبة ما إذا ما توافرت الظروف الملائمة لذلك، ولا ينجح ممول آخر لنقل عبء نفس الضريبة في ظل ظروف أخرى، ربما لمجرد وجود الممول الأخير في منطقة (سوق) تختلف ظروفها عن ظروف المنطقة الأولى، فهل يجوز علمياً أن تعتبر نفس الضريبة غير المباشرة في المنطقة الأولى ومباشرة في المنطقة الثانية؟ وهل يجوز أن يتغير نوع الضريبة من مباشرة إلى غير مباشرة والعكس كلما تغيرت الظروف المحددة لعملية نقل العبء الضريبي، وهي ظروف قد تتغير من يوم لآخر بل من ساعة إلى أخرى (2).

**3- معيار ثبات الوعاء الخاضع للضريبة:** ولعل هذا المعيار من أكثر المعايير وضوحاً وشمولاً والأقرب إلى الدقة العلمية، وإن كان أقلها انتشاراً، فهو المعيار الذي يفرّق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وفقاً لطريقة الوصول إلى وعاء الضريبة، فوعاء الضريبة مال للفرد، وللوصول إلى هذا المال يوجد طريقان: إما أن نعدم مباشرة إلى هذا المال فنقدّره ونربط الضريبة على هذه الثروة، أو نقدّر الدخل الذي يدرّه هذا المال لصاحبه ونربط الضريبة على هذا الدخل، فهذه هي الضرائب المباشرة، وإما أن نلتزم بطريق غير مباشر قيمة هذه الثروة أو هذا الدخل من بعض الأفعال التي يقوم بها الفرد، فقيام الفرد بأفعال معينة انعكاساً لدرجة ثرائه، فالغني ينفق في شراء بعض السلع أكثر مما ينفق الفقير، فتربط الضريبة على فعل الإنفاق، وكلما ازداد عدد ثراء الشخص كلما ازداد عدد وحجم صفقات البيع والشراء التي يعقدها، فنفرض ضرائب التداول على عقد هذه الصفقات، وهكذا.. وهذه هي الضرائب غير المباشرة (3).

---

(1). أ. رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2 الجزائر، 2014م، ص 30.

(2) د. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 135-136.

(3) د. قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات دراسة ميدانية لبلدية بسكرة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية جامعة محمد خضير بسكرة الجزائر، 2008م، ص 20-21.

إلا أن هذا المعيار لم يكتب له النجاة من هذا النقد، حيث يوجد بعض أنواع الضرائب التي قد يصعب وفقاً لهذا المعيار توصيفها بصورة قاطعة، فيرى البعض أن ضرائب الشركات ضرائب مباشرة تنصب على ثروة المورث، بينما يرى البعض الآخر أن ضرائب الشركات ضرائب غير مباشرة فرضت بفعل انتقال الشركة (1).

مما سبق يتضح لنا أنه لا يوجد معيار حاسم من المعايير السابقة يمكن أن يضع فاصلاً واضحاً بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، لذلك اتَّجه الفقه المالي إلى الاقتصار على التمييز بين الضرائب بحسب وعاء الضريبة، وتقسيمها بناءً على ذلك إلى ضرائب الدخل والثروة من ناحية، وضرائب على الإنتاج والاستعمال من ناحية أخرى، وأهمها الضرائب الجمركية، وضرائب الإنتاج، والضرائب على المبيعات أو المشتريات، والضرائب على رقم الأعمال، أو الضريبة على القيمة المضافة، وهذا ما أوصت به هيئة عصابة الأمم المتحدة في المؤلف الذي أصدرته عن المالية العامة في سنة 1935 (2).

**ثانياً: تقييم الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:** لا يمكن للدول المتقدمة الاستغناء على الضرائب غير المباشرة في أنظمتها الضريبية المطبقة فيها؛ وذلك لعدة عوامل مادية واقتصادية واجتماعية، كذلك بالنسبة للدول النامية؛ فانخفاض مستوى الدخل في هذه الدول يجعل وعاء الضرائب المباشرة منخفض نسبياً، ومن ثم انخفاض في حصيلة هذه الضريبة بالمقارنة لحصيلة الضرائب غير المباشرة في تلك الدول، كذلك مدى الحاجة لمثل هذه الضرائب غير المباشرة؛ لما تحققه من غزارة في تحصيلها والحد من الاستهلاك، حيث إن ارتفاع الاستهلاك أحد سمات المجتمع النامي بعامه، إذن فما هي مميزات الضرائب المباشرة وغير المباشرة؟ وهل هناك ما يعيبهما؟ للإجابة على التساؤل لابد من ذكر مميزات وعيوب هذه الضرائب على النحو الآتي:

**1- مميزات وعيوب الضرائب المباشرة:** الضريبة المباشرة هي الضريبة التي لا يمكن انتقال عبئها بصفة كلية وأن المكلف بها هو من يتحملها نهائياً، أي يكون دافعها الفعلي هو المكلف بها، وهذا تأصيل يعود لعام 1859م، عندما أصدرت الإدارة المالية في فرنسا منشوراً تضمن: (تُعَرَّف الضريبة المباشرة بأنها كل ضريبة تُفرض مباشرة على الأشخاص وتُجبي بواسطة جدول اسمي، ويتحصّلها مباشرة رجال الإدارة الضريبية من الأشخاص المفروضة عليهم) (3)، ويمتاز هذا النوع من الضرائب بعدة مزايا وعيوب على النحو الآتي:

(1). د. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 137.

(2). د. أسعد طاهر أحمد، الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص 70.

(3). أ.د. عمار فوزي كاظم المياحي، د. ليلى فوزي أحمد جعفر، مرجع سابق، ص 279.

- مزايا الضرائب المباشرة: وتتمثل في:

أ- تتميز الضرائب المباشرة بالثبات النسبي والانتظام لحصيلتها، فلا تتأثر بالتقلبات الاقتصادية إلا في حدود ضيقة.

ب - الضرائب المباشرة من أكثر أنواع الضرائب عدالة؛ لأنها تأخذ بعين الاعتبار الشخصية للممول.

ج - تتفق الضرائب المباشرة بشكل كبير مع قاعدة الملائمة، إذ أن المكلفين معروفون، ويتم تحديد طريقة الدفع وشروطه الملائمة لكل فئة منهم (1).

د - تتميز الضرائب المباشرة بأنها واضحة وملموسة تُشعر الممولين بواجباتهم المالية تجاه الدولة، ومن ثم تُشعرهم بمساهمتهم في النفقات العامة.

- عيوب الضرائب المباشرة وهي: -

أ- لا تتمتع الضرائب المباشرة بالمرونة الكافية؛ حيث لا تعكس الظروف الاقتصادية السائدة، بذلك يصعب زيادة حصيلتها أو خفضها بسهولة على عكس الضرائب غير المباشرة.

ب - لا تتصف الضرائب المباشرة بصفة العمومية، وكثيراً ما تُخرج الدولة عن مبدأ العمومية بإعفاء بعض الفئات منها، مما يؤدي إلى انخفاض حصيلتها.

ج - تعقد وطول إجراءات الربط والتحصيل، مما يترتب عليه تأخر تحصيل الكثير منها، ولذلك يصعب الاعتماد عليها وحدها في تمويل النفقات العامة.

د - وجود علاقة مباشرة بين الممول والسلطة القائمة على التحصيل يفتح مجالاً للتهرب من دفعها أو جزء منها بالاستعانة بشئى الطرق مثل المحاباة.

هـ - قد يؤدي إحساس الممول بتحمّله عبئاً مالياً يدفعه مرة واحدة في وقت معين من السنة إلى التهرب من دفع الضريبة (2).

و- يُعاب على الضرائب المباشرة المغالاة في تقرير الإعفاءات الضريبية؛ نظراً لحرص السلطات

---

(1). سمر عبد الرحمن محمد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين، 2004م، ص 27.

(2). جاب الله حسن، بن هناية محمد، أثر الضرائب المباشرة في عملية التحصيل الضريبي، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وجباية معقمة، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الجزائر، سنة 2022م، ص 8 - 9.

المختلفة على إرضاء شعوبها.

ز - تقوم الإدارة المالية في العادة بتصحيح أو تعديل الإقرار المقدم من الممول، مما يؤدي إلى

حدوث المنازعات الضريبية بينهما.

2- مميزات وعيوب الضرائب غير المباشرة: ويُفرض هذا النوع من الضرائب على الأشخاص أو المؤسسات، ويتم دفعها إلى الحكومة عن طريق جهة أخرى غير الجهة التي فُرضت عليها الضريبة، ويتم دفع هذه الضرائب من قبل المنتج للسلعة، أو المتجر، أو بائع التجزئة، ويتم احتسابها على المستهلك النهائي كجزء من ثمن السلعة أو الخدمة، وبالتالي فإن المستهلك النهائي هو الذي يدفع الضريبة ويتحمل أعباءها مقابل حصوله على السلع أو الخدمات، ولهذا النوع من الضرائب العديد من المزايا والعيوب تتمثل في الآتي :

- مزايا الضرائب غير المباشرة: وهي كالآتي:

أ - إنها أكثر غزارة في حصيلتها، فهي تُفرض على الاستهلاك، والإنتاج، والاستيراد، والتصدير، والتداول، أي يدفعها الجميع، فكافة الأفراد متساوون في تحمّل عبئها<sup>(1)</sup>.

ب - ضرائب مرنة؛ لأنها تفرض على وعاء كبير ومتنوع، ويتسع نطاق تطبيقها، مما يجعلها مصدراً مستمراً لتدفق الأموال على الخزينة، وتتسم بالاستقرار النسبي، حيث إن انخفاض الحصيلة من أحد الضرائب قد يعوّض زيادتها في ناحية أخرى<sup>(2)</sup>.

ج - عدم شعور الممول بوطأتها، وبالتالي الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

د - تتميز هذه الضرائب بسرعة الجباية؛ لأنها لا تحتاج عدد كبير من الموظفين، حيث يقوم المنتج أو التاجر بتحصيل الضريبة عند البيع تم يورد ما حصله في نهاية الفترة الضريبية إلى المصلحة دون أن تتحمل المصلحة أية مصاريف في الجباية.

هـ - التحصيل التدريجي على مدى العام وعدم ارتباطه بانتهاء السنة الميلادية أو المالية<sup>(3)</sup>.

---

(1). د. وليد عبد الكريم العطية البواعنة، مرجع سابق، ص 71.

(2). د. خديجة الأعرس، اقتصاديات المالية العامة، منشورات كلية التجارة جامعة القاهرة، سنة 2016، ص 162.

(3). عبد الحق خالدية، عبد الهادي سارة، دور الضرائب غير المباشرة في تمويل الإنفاق العام في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية علوم التيسير، جامعة ابن خلدون - تيارت الجزائر- 2018م، ص 27.

و - يؤدي استمرار تدفقها إلى سهولة تمويل الخزانة بصفة دائمة.

ي - يؤدي فرض الضرائب غير المباشرة إلى حماية بعض المنتجات المحلية، وهذا يظهر في حالة الضرائب الجمركية التي تفرضها الدولة على الواردات؛ لكي يرفع سعرها ويحصل الإقبال على السلع المحلية المماثلة لهذه السلعة، وقد تفرض الجمارك على السلع المحلية بقصد إعاقة انتقالها إلى بلد آخر غير بلد المنشأ<sup>(1)</sup>.

2 - عيوب الضرائب غير المباشرة: لهذا النوع من الضرائب العديد من العيوب نلخصها كالآتي:

أ- تُفرض الضرائب غير المباشرة على وقائع قد تحدث وقد لا تحدث، وبالتالي يتسم هذا النوع من الضرائب بالتذبذب في حصيلته وعدم الثبات، إلا في أوقات الرخاء وزيادة النشاط الإنتاجي والاستهلاكي والتداول بين الأفراد<sup>(2)</sup>.

ب - الضرائب غير المباشرة تتميز برفض جماهيري؛ لأن المستهلك يتحملها كاملة بعد أن يلقى المنتج والمستورد، وأحياناً ما يكون ذلك بالمخالفة للضوابط الصحيحة في احتسابها<sup>(3)</sup>.

ج - عدم عدالتها خاصة ضرائب الاستهلاك التي تُفرض على جميع السلع دون النظر إلى مدى الحاجة إليها للطبقات الفقيرة ومحدودي الدخل، حيث يخصص هؤلاء نسبة كبيرة من دخولهم للاستهلاك، (الميل الحدي للاستهلاك مرتفع)، بينما يخصص الأغنياء نسبة أقل من دخولهم للإنفاق على سلع الاستهلاك؛ لانخفاض الميل الحدي للاستهلاك، ورغم إمكانية تخفيف هذه الضرائب على الفقراء من خلال إعفاء السلع الأساسية من هذه الضرائب، أو تخفيف أسعارها على هذه السلع، إلا أن الرغبة في تنمية حصيلة الضرائب، وتعبئة الفائض الاقتصادي في الدول المتخلفة تحول دون ذلك<sup>(4)</sup>.

د - يؤدي هذا النوع من الضرائب إلى ارتفاع الأسعار، وبالتالي ضعف القدرة التنافسية للسلع الوطنية على المنافسة في السوق الدولية<sup>(5)</sup>.

---

(1). د. سلطان فهد الخنة، بحث مستل من أطروحة دكتوراه بكلية العلوم، جامعة القاهرة مصر "بعنوان أحكام المشكلات الضريبية وصورها"، 2017م، ص16.

(2) عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، اثر النشر والتوزيع عمان، 2009، ص149 - 150.

(3) أ.د. عمار فوزي كاظم المياحي، د. ليلي فوزي أحمد جعفر، مرجع سابق، ص 133.

(4). د. وليد العطية البواعنة، مرجع سابق، ص 70.

(5). خديجة الأعرس، مرجع سابق، ص 163.

٥ - تستلزم الضرائب غير المباشرة فرض رقابة إدارية شديدة في جميع مراحل تداول السلع الخاضعة للضريبة من مرحلة الإنتاج حتى مرحلة الاستهلاك، مما يتطلب تعيين عدد كبير من الموظفين للقيام بذلك<sup>(1)</sup>.

**الفرع الثاني: أنواع الضرائب غير المباشرة:** - تتعدد الضرائب غير المباشرة وتتنوع، لكنها جميعها تُفرض على الدخل بمناسبة استعماله أي إنفاقه، أو على المال بمناسبة انتقاله أو تداوله، فقد أخذ المشرع الليبي بالنظام، الضرائب غير المباشرة في الضريبة الجمركية، والضريبة على الإنتاج أو الاستهلاك، وتُعد الضريبة على الإنتاج أو الاستهلاك أهم أنواع الضرائب غير المباشرة في النظام الليبي، حيث أصدر المشرع الليبي عدة تشريعات تخصّ الضرائب غير المباشرة أهمها القانون رقم (3) لسنة 1964م، بفرض رسم إنتاج على المشروبات الروحية، وكذلك قانون بفرض رسم إنتاج على أنواع البترول الليبي الصادر في 13 أكتوبر لسنة 1965 إلى أن أصدر المشرع الليبي القانون رقم 19 لسنة 1992 بشأن الضريبة على الإنتاج أو الاستهلاك، بفرض الضريبة على السلع التي يتم تصنيعها أو إنتاجها داخل البلاد أو استيرادها من الخارج، بحيث تحدد فئة الضريبة المستحقة، وعلى ذلك يمكن التعرف على بعض أنواع الضرائب غير المباشرة وفق الآتي :-

**1 - ضريبة المبيعات:** - تُعد ضريبة المبيعات من الضرائب غير المباشرة والمهمة؛ بوصفها موردا مهما لرفد خزينة الدولة، ولإسهامها في سد العجز الحاصل في خزينة الدولة؛ لأنها ذات وفرة مالية متجددة، فهي ضريبة تُفرض على السلعة أو الخدمة أثناء أدائها، ما معناه أن السلعة تخضع للضريبة عند البيع، ويمكن فرض هذه الضريبة على جميع السلع دون تمييز، وقد تعددت التعريفات التي تناولها الفقه لضريبة المبيعات من جوانب عديدة ومختلفة، فقد عُرِّفت بأنها ضريبة تُفرض على السلع والخدمات، أي تُفرض على الاستهلاك، بعكس ضريبة الدخل التي تُفرض على الدخل، وتُدفع ضريبة المبيعات من التاجر أو الصانع عند الشراء، إلا أن هذه الفئات تقوم باستردادها الجهة أو المشتري أو المستفيد من الخدمة عند بيع السلعة، أو تقديم الخدمة لتستقر في النهاية على المستهلك النهائي للسلعة<sup>(2)</sup>، كما عرفت بأنها "من الضرائب غير المباشرة التي تُفرض على سوق المنتجات، ويتحملها الفرد عند شرائه السلعة أو الخدمة التي تم فرض ضريبة المبيعات عليها، وتعتمد هذه

(1). عيد الحق خالدية، عبد الهادي سارة، مرجع سابق، ص 27.

(2). د. إيمان شاكر محمد، ليث أمين، تصميم إطار مقترح لضريبة المبيعات بما يتلاءم ومتطلبات البيئة العراقية في زيادة إيرادات الموازنة العامة، العراق، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الدنانير، العدد 13، 2018، ص 584.

الضريبة على مرونة العرض في الأسواق"<sup>(1)</sup>، كذلك عرّفها فقهاء المالية على أنها " فريضة مالية نقدية جبرية تُفرض على نقطة بيع الخدمات والسلع المستوردة والمنتجة محلياً التي تخضع لها، على وفق أحكام القانون، باستثناء ما تم التوافق على إعفائه منها بنص قانوني، ويتحمل عبئها المشتري النهائي من دون مراعاة ظروفه الشخصية، ويحصلها البائع النهائي نيابةً على السلطة المالية، ويسلمها لها بشكل دوري ليس سنوي وفق القانون، وتُفرض أو يُعفى منها لتحقيق أهداف مالية وسياسية واجتماعية واقتصادية، بما يتوافق مع توجهات الدولة"<sup>(2)</sup>، وقد عرّفها المشرّع الأردني<sup>(3)</sup> بأنها "ضريبة غير مباشرة تُفرض على السلع الصناعية المُستوردة والمصنّعة محلياً، وعلى مجموعة من الخدمات" ويتم استيفاؤها في المرحلة الأولى من تطبيقها من المستورد مباشرة، ومن الصانع عند البيع، ومن مؤدي الخدمات عند تقديمها، ويُستثنى من ذلك السلع المعفاة المنصوص عليها في قائمة الإعفاء، وقد فُرِضت لتحل محل الضريبة على الاستهلاك، كما أن المشرّع اليمني قد عرّفها بأنها " انتقال ملكية، أو حيازة السلعة، أو أداء الخدمة من البائع للمشتري"<sup>(4)</sup>.

ونستنتج من خلال التعريفات السالفة الذكر بأن لهذه الضريبة العديد من الخصائص تتمثل فيما يلي:

أ - ضريبة المبيعات ضريبة عامة: تُفرض على كافة السلع المستوردة أو المُنتجة محلياً، باستثناء بعض السلع والخدمات التي تخضع للضريبة بنسب محددة؛ لدواعي الحد من الاستهلاك، أو الحفاظ على الصحة العامة، ومتطلبات التنمية وغيرها<sup>(5)</sup>.

ب - ضريبة غير مباشرة: يتم فرضها عند الاستخدام، أو التداول، أو الاستعمال، إذ لا تستهدف المال أو الدخل بشكل مباشر عند اكتسابه كضريبة الدخل، فهي تُفرض على حجم مبيعات المكاف الذي ينقل عبئها الضريبي من شخص لآخر، فيتحمل عبئها النهائي مستهلك السلعة أو متلقي الخدمة الخاضعة للضريبة، والمستورد أو المنتج مكلفون بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب

(1). عبد الأمير صبار، توظيف تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تفعيل التحاسب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2017م، ص 45.

(2). د. علياء عبد الجبار يونس، د. فضيلة عباس غائب، التعريف بضرريبة المبيعات، بحث في القانون العام / التشريع المالي، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، جامعة الموصل العراق، 2021م، بحث غير مرقم.

(3). المادة 2 من قانون ضريبة المبيعات الأردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل النافذ.

(4). المادة 2 من قانون الضريبة العامة على المبيعات اليمني رقم 19 لسنة 2001.

(5). علي حمود العديني، مميزات الضريبة العامة على المبيعات، مقالة منشورة على الموقع الالكتروني لمجلة منتدى الضرائب، العدد 9 و10، لسنة 2020م. <https://tax-form.yoo7.com.t122-toppic>.

على المبيعات (1).

ج - ضريبة نقدية جبرية: تتميز بأنها تُدفع وتجبى جبراً من الأفراد؛ لأنها تمثل مظهراً من مظاهر سيادة الدولة على إقليمها ورعاياها سواء كانوا وطنيين أم أجانب، وتحصل هذه الضريبة في أغلب دول العالم بشكل نقدي، على عكس ما كان معروفاً في السابق، حيث كان يتم تحصيلها عينياً.

د - ضريبة عينية ونسبية ونوعية، تُفرض على السلع والخدمات التي تخضع لها، دون أن تراعي الظروف الشخصية للمستهلك أو حالته المعاشية، وتتسم بالصفة الشخصية؛ لأن المشرع ألقى بعض السلع والخدمات (2)، كما أنها تُفرض بنسبة مئوية على قيمة السلعة والخدمة، بمبلغ ثابت على وحدة السلعة، بالسعر النوعي أو الخاص (3).

هـ - ضريبة وطنية: فهي ضريبة تُفرض على السلع المُنتجة محلياً، وعلى الخدمات الخاضعة لها عند بيع السلعة، أو أداء هذه الخدمة داخل الدولة (4).

و- ضريبة عادلة: فهي تُفرض على كل الأشخاص بسعر واحد من دون تمييز.

ز- ضريبة محددة الوعاء: لا توجد مشكلة في ضريبة المبيعات بشأن تحديد الوعاء الضريبي؛ وذلك لأن السعر المستخدم هو سعر البيع النهائي. ولكبر وعائها يمكن تطبيقها على كافة السلع والخدمات الاستهلاكية وبمعدلات متفاوتة، فضلاً عن فاعلية ضريبة المبيعات في التأثير المباشر على حجم الاستهلاك والادخار، مقارنة بالأشكال الأخرى للضريبة لاتصالها المباشر بالمستهلك (5).

ح - ضريبة شهرية التوريد: فهي ضريبة متجددة لما يقدمه المسجل من إقرارات شهرية عن الضريبة المستحقة خلال السنة، ويقوم بسداد الضريبة من واقع تلك الإجراءات، ومن ثم فهي

---

(1). د. علياء عبد الجبار يونس، د. فضيلة عباس غائب، التعريف بضريبة المبيعات، مرجع سابق.

(2). د. عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، المكتبة العالمية للكتاب الجامعي، بيروت، لبنان، لسنة 2008م، ص 263.

(3). د. عباس مفرج الفحل، ضريبة المبيعات في العراق، مجلة العلوم الاجتماعية، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية المانيا، العدد 12، 2020، ص (132-154).

(4) أيمن حداد، عمر بني ارشيد، محاسبة الضريبة، طبعة وخصائص ضريبة المبيعات، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، لسنة 2010م، ص 21.

(5). سعيد عبد العزيز وشكري رجب، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، لسنة 2007م، ص 210.

ضريبة على ما يقدمه المكلف من إقرارات وعلى فترات مختلفة قد تكون شهرية أو كل شهرين، فيقوم بسدادها<sup>(1)</sup>.

ع - ضريبة متدرّجة: تأخذ بالتدرّج في رفع أسعار السلعة غير الضرورية أو الكمالية، وتعمل على إعفاء مجموعة من السلع الغذائية الضرورية من الضريبة، وبعض مستلزمات الإنتاج.

ف - ضريبة ليس لها علاقة بالربح أو الخسارة للمكلف أو المسجّل، أي أنها تكون على أساس قيمة المبيعات بصرف النظر عن تحقيق المكلف أو المسجّل ربحاً أو خسارة، ولا تُعدّ ضمن عناصر التكلفة إلا في الحالات المحدّدة بالقانون.

ص - ضريبة ذات أسعار متعددة: أي أنها تُفرض بأسعار متفاوتة بحسب نوع السلعة، وبمختلف مراحلها عند انتقالها من المنتج إلى المستهلك النهائي، فهي ضريبة تُفرض على المنتجين الصناعيين وتجار الجملة والتجزئة، والمستوردين، وتتعدد أسس قياس الوعاء الخاص بها، فقد تُفرض على أساس قيمة السلعة المنتجة محلياً أو المستوردة<sup>(2)</sup>.

**2 - الضريبة على القيمة المضافة:** هي ضريبة غير مباشرة تُفرض على الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، فهي حديثة العهد في التطبيق، وقد بدأت أول تجربة لها في فرنسا عام 1954، وانتشرت لاحقاً إلى أكثر من 150 دولة، منها دول نامية مثل مصر 1990، والمغرب 1986، كما تُعدّ الضريبة على القيمة المضافة مصدراً مهماً لإيرادات الدول، إذ تصل نسبتها في بعض الدول مثل روسيا إلى 17%، كما أنها أداة فعّالة للإصلاح الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية، حيث تُفرض على الاستهلاك النهائي دون التأثير المباشر على المنتجين<sup>(3)</sup>، أما فيما يتعلق بلبيبا فإنه لم تُطبّق هذه الضريبة إلى الوقت الحاضر.

وتُعرف القيمة المضافة على أنها ضريبة عامة غير مباشرة تفرضها الحكومة على معظم السلع والخدمات، تضاف نسبة مئوية إلى سعر السلعة بالنسبة للأفراد، وأما بالنسبة للتجار فتحتسب هذه النسبة على الفرق بين إجمالي سعر الشراء وسعر البيع خلال شهر، عندما تكون مبيعات التاجر

---

(1). د. علياء عبد الجبار يونس، د. فضيلة عباس غائب، التعريف بضريبة المبيعات، مرجع سابق.

(2). منصور البديوي، محمد البابلي، محاسبة الضريبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 386.

(3). أ. جمال شهاب الدين، أثر الضريبة على القيمة المضافة في إعادة توزيع الدخل القومي، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد سوريا، سنة 2015م، ص 5.

أكبر من مشترياته، حيث يتحمل التاجر قيمة مضافة، أما إذا كانت مشترياته أكثر من مبيعاته، فإن القيمة المضافة تكون مستحقة عليه، وفي حال تساوي المبيعات مع المشتريات، فلن يدفع أي ضرائب<sup>(1)</sup>، ويُستفاد من ذلك أن هذه الضريبة تشتمل على العديد من الخصائص يمكن ذكرها في الآتي:

أ - تعد هذه الضريبة من الضرائب غير المباشرة، حيث تعتمد على قدرة الممول القانوني في نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر غيره وهو الممول الفعلي، حيث تُفرض على وقائع ومناسبات متفرقة مثل استهلاك السلعة، أو أداء الخدمة، أو الاستيراد، وكذلك عمليات التداول، ونقل الملكية<sup>(2)</sup>، ورغم اختلاف التشريعات في تطبيق هذه الضريبة، تبقى الضريبة على القيمة المضافة ذات طبيعة واحدة وهي ضريبة على الاستهلاك، أو الإنفاق.

ب - ضريبة غير تراكمية، تدفع مجزأة عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية.

ج - ضريبة حيادية ليس فيها ازدواجية، فالأصل فيها إعفاء عملية التصدير من الضريبة على القيمة المضافة، وإخضاع عمليات الاستيراد.

د - ضريبة عامة تخضع لها كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة، فهي ضريبة عدالة نظرياً؛ لأنها توزع العبء الضريبي على أكبر عدد ممكن من المواطنين، ومن جهة أخرى ضريبة قابلة للتطبيق بنسب متفاوتة أو بالإعفاء التمييزي، أو بالمعدل الصفري، وبحسب طبيعة السلع والخدمات والتوجهات السياسية والاقتصادية والاجتماعية للسلطات الحاكمة.

هـ - تعتمد مبدأ الخصم الذي يعتبر جوهر الضريبة على القيمة المضافة، والذي يسمح باقتطاع الضريبة المدفوعة من الضريبة المحصلة، وبالتالي فإن الخصم يمنع تراكم الضريبة ويدفع بالعبء الضريبي عن كافة عناصر التكلفة، ويسهل المحاسبة عند التصدير.

و- تعتبر الكفاءة الاقتصادية من خصائص الضريبة على القيمة المضافة، حيث تعتبر الإقرارات المطلوب تقديمها من المكلف سهلة وواضحة البيانات، ويتم التعامل معها بالوسائل التقنية الحديثة، ومن ناحية أخرى تعتمد على مبدأ الرقابة الذاتية، فهي عن طريق الخصم على الفواتير الضريبية، تحكم الرقابة على عمليات الضريبة في دوراتها المختلفة من الإنتاج والتوزيع فكل مرحلة تراقب

(1). أ. د. عمار فوزي كاظم المياحي، د. ليلي فوزي أحمد جعفر، مرجع سابق، ص 395.

(2). د. عبد الهادي محمد قفل، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصاديات الدول الأخذة في النمو، أطروحة دكتوراه، غير منشورة طنطا مصر، 1988م.

الأخرى، وهذا بالتالي يقلل من التهرب الضريبي قدر الإمكان (1).

**3- ضريبة الإنتاج:** لقد عرّفها المشرع الليبي بأنها الضريبة التي تُفرض على السلع عند تصنيعها أو انتاجها داخل البلاد أو على مثيلاتها المستوردة من الخارج أياً كان مصدرها، وتستحق تلك الضريبة على السلعة عند اكتمال انتاجها أو تصنيعها أو استهلاكها، وتستحق على مثيلاتها المستوردة من الخارج باستحقاق ضريبة الواردات الجمركية (2).

وتمتاز هذه الضريبة بملاءمتها لكونها تندمج في سعر السلعة، ولكن يُعاب عليها لكونها لا تنسجم وقاعدة العدالة في تحمل عبء الضريبة؛ لأن وطأتها على أصحاب الدخل المنخفضة أشد منها على أصحاب الدخل المرتفعة، وأهم السلع المشمولة بضرائب الإنتاج هي المشروبات الروحية، والنفط ومنتجاته، والإسمنت، والزيوت، والمنظفات. كما تُعد أحد المصادر المهمة في تمويل خزينة الدول، إضافة إلى أنها وسيلة مهمة يمكن من خلالها التأثير في الموازنة بين العرض والطلب على السلع الخاضعة لهذه الضريبة، مما يترتب عليه المحافظة على توازن السوق المحلية، كما تُعد إحدى الأدوات الضريبية للحد من استهلاك بعض السلع غير المرغوب تشجيع استهلاكها، لأسباب اجتماعية، أو لتأثيرها على الصحة العامة (3).

**4 - الضريبة الجمركية:** تعتبر الضرائب الجمركية من أقدم الضرائب التي عرفتھا المجتمعات الإنسانية، وكان أول من فرضها في الدولة الإسلامية عمر بن الخطاب – رضي الله عنه - حيث عُرفت باسم (المكوس أو عشور التجارة)، فكان يفرض على سلع أهل الحرب أي القادمين من بلاد الكفار الذين ليس بينهم وبين المسلمين عهداً 10% من قيمة السلع عند دخولها البلاد الإسلامية، وعلى سلع أهل الذمة، وعلى سلع التجار المسلمين 2.5% من قيمة السلع المستوردة مع إعفاء خاص لتجار المسلمين فيما يقل قيمته عن 200 درهم (4).

فهي ضرائب تحقق الحماية للصناعات المحلية وتحدّ من استيراد السلع الضارة، وتشتمل على ضرائب على الصادرات وأخرى على الواردات، وتعتبر من الضرائب غير المباشرة وينظّمها قانون الجمارك، وهو قانون يحدد الأحكام والإجراءات المتعلقة بالتجارة الخارجية، والرقابة

(1). عبد الحق خالدية، عبد الهادي سارة، مرجع سابق، ص 32.

(2). المادة (1) من القانون الليبي رقم 19 لسنة 1992م بشأن ضريبة الإنتاج.

(3). د. د. عمار فوزي كاظم المياحي، د. ليلي فوزي أحمد جعفر، مرجع سابق، ص 402.

(4). د. حسن إبراهيم حسن، تاريخ الإسلام السياسي والديني والثقافي والاجتماعي، الطبعة السابعة، الجزء الأول، مكتبة النهضة المصرية، 1964، ص 468.

الجمركية، والرسوم والضرائب المفروضة على البضائع المستوردة أو المُصدّرة، ولكل دولة قانون جمارك خاص بها<sup>(1)</sup>، والجدير بالذكر أن الكثير من الدول تعقد اتفاقيات تجارية بينها لتخفيف أثر الضرائب الجمركية، كما يوجد اتفاقيات جمركية موحّدة تُطبّق على مستوى المنظّمات الإقليمية أو الدولية، مثل الاتفاقية المبرمة بين دولة ليبيا وتونس في شهر يونيه سنة 1973، والمصدّق عليها بالقانون رقم (98) لسنة 1973 والذي ينصّ في المادة الأولى منه على أن المنتجات المُدرجة بالقائمتين (أ-ب) المرفقتين بالاتفاق، تتمتع بالإعفاء الجمركي عند دخولها مباشرة إلى البلد الآخر، وتنصّ في المادة الثانية على تكوين لجنة مختلطة مهمتها متابعة التنفيذ، ولها صلاحية التعديل في القائمتين الملحقتين بهذا الاتفاق، وقد صدر حكم لهذه الحالة في الطعن 23/162ق، والذي فصل في خلاف وقع بين أحد أصحاب البضائع المستوردة من تونس وإدارة الجمارك الليبية، حول خضوع (مادة المرّبي) للضرائب الجمركية، حيث تمسّكت إدارة الجمارك بخضوع البضاعة للضرائب؛ وذلك لعدم اشتمال الاتفاقية على نوع هذه البضاعة، في حين تمسّك صاحب البضاعة بعدم خضوعها للضرائب استناداً للاتفاقية، وبناء على القوائم المرفقة التي تم تعديلها من اللجنة المذكورة، ولأن الجمارك استوفت الضرائب الجمركية، أقام صاحب البضاعة الدعوى رقم 730 لسنة 1974 أمام محكمة طرابلس الابتدائية، طالباً فيها الحكم بإلزام الجمارك برد مبلغ الضريبة الذي تم دفعه، وإجابته المحكمة المختصة إلى طلبه وتأييد هذا القضاء من المحكمة العليا<sup>(2)</sup>.

ومن المعلوم أن ليبيا تفرض الضرائب الجمركية بموجب قانون رقم 10 لسنة 2010م بشأن إصدار قانون الجمارك<sup>(3)</sup>، وقد قسّم المشرّع هذا القانون إلى تسعة أبواب، ومن خلال ذلك يُلاحظ أن قانون الجمارك المعمول به الآن وأيضا القوانين السابقة له (قانون رقم 67 لسنة 1972م، والقانون رقم (19) لسنة 1954م) قد أغفل وضع أحكام مستقلة ومحددة تنظم بالتفصيل طرق المنازعة في الضرائب الجمركية، بل اكتفى المشرّع بالإشارة في بعض أحكامه إلى أحوال معينة أجاز فيها رفع التظلم والمنازعة في تقدير الضرائب الجمركية أمام المحكمة المختصة، على وفق شروط ومدد وأوضاع محددة ومعينة، إلا أنها تعتبر أحكاما موجزة، بعكس ما فعله المشرّع المقارن (المصري ، الجزائري) الذي وضع لتلك المنازعة أحكاما واضحة ومفصّلة، بحيث أجاز لكل من أصحاب البضائع المُستوردة أو المُصدّرة ولمصلحة الجمارك عرض منازعاتهم على لجان متخصصة،

(1). د. رحاب أبو نوبة، مرجع سابق، ص 132.

(2). مجلة المحكمة العليا، السنة الخامسة عشر، العدد الأول، ص 46.

(3). صدر قانون الجمارك رقم 10 لسنة 2010م في 13 صفر سنة 1378و.ر، منشور في مدونة التشريعات 2010.

والأخذ بنظام التحكيم الجمركي<sup>(1)</sup>.

**5- الضرائب على التداول:** - تفرض معظم الدول ضريبةً على التصرفات والمعاملات، وعلى التداول القانوني للأموال، مثل رسوم التسجيل القانوني، والرسوم القضائية، ورسوم الطوابع، واستخدام تعريف الرسم؛ لأنها تُدفع مقابل خدمة خاصة تقدمها السلطة العامة، ولكن هذه الرسوم أصبحت الآن تزيد على القيمة التي تقدمها الدولة، لذا سميت بـضرائب التداول، وتتميز هذه الضريبة بسهولة الأداء؛ لأن دافعها لا يشعر بها، كما أن جبايتها اقتصادية فهي لا تكلف الدولة شيئاً يذكر<sup>(2)</sup>.

---

(1). فرج يوسف الصلابي، مرجع سابق، ص 446.

(2). أ. عبد الحق خالدية، أ. عبد الهادي سارة، مرجع سابق، ص 21.

## المطلب الثاني

### أحكام التظلم في الضرائب غير المباشرة

قد لا يتصور البعض إمكان التظلم على ربط أو تقدير الضرائب غير المباشرة، فهي ضرائب يدفعها عادة شخص، ويتحملها في الحقيقة شخص آخر لا يحس بثقلها كضريبة؛ لأنها لا تُستوفى منه مباشرة، فهي تختلط بثمن السلعة أو الخدمة التي يقتنيها على اعتبار أنه مستهلكاً نهائياً لها، ومن ثم لا يتصور المنازعة فيها، ولكن المشرع الليبي والمقارن أجاز التظلم فيها، فقد أجاز المشرع الليبي في المادة العاشرة من قانون ضريبة الملاهي والنوادي وأصحاب دور الخيالة، التظلم من قرار مدير عام المصلحة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلانهم به، كما يجيز قانون الضرائب الجمركية رقم 10 لسنة 2010 م، واللائحة التنفيذية لهذا القانون ذلك، ففي مادته الواحدة والعشرين " إذا قام نزاع بين موظف الجمارك وصاحب البضاعة حول نوع البضاعة أو منشأها أو قيمتها، تُعرض على لجنة فضّ المنازعات التي تشكّل وفقاً لأحكام هذا القانون"، وتجز المادة 173 من اللائحة التنفيذية لهذا القانون الأخير " إذا قام نزاع بين الجمارك وصاحب البضاعة، أو من ينييه حول قيمة المنشأ أو التعريف، فعلى صاحب البضاعة أو من ينييه أن يتظلم بموجب نموذج يحدده المدير العام، يذكر فيه الأسباب التي جعلته يعارض في ذلك، ويقدم طلب التظلم إلى مدير المديرية المختصة، خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع الضرائب الجمركية، وغيرها من الضرائب والرسوم، على أن تبقى كضمان إلى حين الفصل في موضوع النزاع، وعلى مدير المديرية إحالة التظلم لأمين سر اللجنة خلال عشرة أيام كحد أقصى، وعلى ذلك يتم تقسيم المطلب إلى فرعين:

**الفرع الأول: شروط وإجراءات التظلم:** لكي يؤدي التظلم الضريبي إلى تحقيق الآثار القانونية، يجب أن تتوافر فيه شروط وإجراءات معينة لا بد من اتّباعها، وهي على النحو الآتي:

**أولاً: الشروط الواجب اتّباعها:** ألزم المشرع الليبي والمقارن توفّر شروطاً للتظلم تتمثل في الآتي:

**1 -** أن يكون المتظلم مسجلاً بمصلحة الضرائب، وبالتالي فإن الأشخاص الذين لم يقوموا بالتسجيل وفقاً للقانون لا يجوز لهم الاستفادة من التظلم، عليه فإن التظلم لا يقدمه إلا المسجل نفسه أو من وكيله، وهنا يأتي التساؤل حول صاحب الحق في رفع التظلم بالنسبة لشركات التضامن: هل يكون حق التظلم للشركة كشخص اعتباري، أم للشريك المتضامن بصفته الممول المسؤول قانوناً أمام المصلحة على الضريبة؟

يجيب الفقه على هذا بالقول: أن المسجل هو الشركة نفسها، وهي التي لها الحق في التظلم، وليس

للشريك المتضامن بصفته شريكاً؛ لأن الشركة هي التي تلتزم بالتسجيل إذا بلغت حد التسجيل؛ ولأن ضريبة المبيعات ضريبة غير مباشرة تُفرض على السلع والخدمات ولا تفرض على نصيب كل شريك في الربح، ولا يعامل الشريك فيها أسوة بالموّال الفرد، على أنه في حالة وفاة المسجل فإن استمرار الورثة في استغلال نشاط مورثهم بعد وفاته لا يعدو أن يكون شريك واقع بينهم، ويجوز للمسؤول عن إدارة الشركة من الورثة أن يتظلم، على أن يتم ذلك في الميعاد المحدد قانوناً، ولا يُقبل التظلم من الشريك الموصي في شركة التوصية؛ لأن الضريبة تُفرض باسم الشركة على اعتبارها مسجلاً، وليس للمتنازل إليه عن المنشأة صفة تقديم تظلم مستقل باسمه لمناقشة ربط الضريبة حتى تاريخ التنازل<sup>(1)</sup>.

كذلك تجيب محكمة النقض المصرية على هذا التساؤل بالقول: " .. إن الشريك في شركة التضامن، يعتبر في مواجهة مصلحة الضرائب، هو الموّال والمسؤول شخصاً عن الضريبة، ويكون له أسوة بالموّال الفرد، أن يطعن في الربط بنفسه، أو بمن ينيبه في ذلك من الشركاء أو الغير " <sup>(2)</sup>.

2- أن يتقدم بإقرار شهري عن مبيعاته والضريبة المستحقة عليه خلال المدة المحددة لانتهاء فترة المحاسبية، وهنا يبرز التساؤل حول حق المسجل الذي لم يتقدم بالإقرار، وقامت المصلحة بتقدير الضريبة المستحقة عليه، وإخطاره بها، فهل يحق له التظلم من هذا التقدير أم لا؟

لقد اختلفت الآراء حول ذلك، فهناك من يذهب إلى القول بأنه يحق للمسجل التظلم من هذا التقدير، استناداً إلى تعميم المشرع المصري الحق في التظلم لكل مسجل يخضع لأحكام القانون بقوله ك: ولصاحب الشأن في جميع الأحوال<sup>(3)</sup>، والرأي الآخر يرى أنه لا يحق لهذا المسجل التظلم من هذا التقدير، حيث يقتصر هذا الحق على صاحب الشأن الذي تم تعديل القيمة الواردة بإقراره، وتم إخطاره بالتعديل، أما المسجل الذي أخطر بالنموذج 14 ض. ع. م فلا حق له استناداً إلى المادة 2/12 التي بدأت بحرف الواو وهو حرف عطف، بمعنى أن صاحب الشأن الذي تعنيه المادة، هو من عدل إقراره كنتيجة لثبوت الاختلاف، فحق التمتع بهذا التظلم، يقتصر بحكم القانون على الملتمزم

---

(1). أ. عبد الباسط علي دربال، دور لجان التحكيم والتوفيق في فض المنازعات الضريبية وإمكانية تطبيقها في التشريع الضريبي الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المرقب ليبيا، سنة 2010م، ص 59.

(2). طعن رقم 267 لسنة 34 ق جلسة 12 - 4 - 72، الموسوعة الذهبية لأحكام محكمة النقض المصرية، ص 548.

(3). المادة (2/12) من قانون ضريبة المبيعات رقم 11 لسنة 1991م المصري حيث نصت على " ولصاحب الشأن في جميع الأحوال التظلم من تقدير المصلحة وفقاً للطرق والإجراءات المحددة في القانون"

الذي يقدم الإقرار، ولكن لسبب أو لآخر رأت المصلحة تعديله (1).

كما يرى رأي آخر بضرورة التفرقة بين أمرين الأول هو عدم التقدم بالإقرار مطلقاً وفي هذه الحالة لا يجوز ولا يقبل التظلم، والثاني هو تقديم الإقرار ولكن بعد فوات الميعاد المحدد بالقانون، وفي هذه الحالة يقبل التظلم (2)، ويترتب على عدم أحقية المسجل الذي لم يتقدم بإقراره خلال الموعد المحدد في التظلم أحد النتائج، وهي لجوء المسجل للقضاء الإداري بدعوى إلغاء تستهدف القرار الإداري بالتقدير، ويكون ذلك بأثر رجعي، أو إجازة سحب الإدارة لهذا القرار المعيب، ويتم ذلك بقرار إداري يخضع للقواعد العامة التي تحكم القرارات الإدارية (3).

وقد نصت المادة (32) من قانون الجمارك الليبي رقم 10 لسنة 2010 على أنه: "يجوز للجمارك أن تقدر قيمة البضاعة في حالة الشك في صحة القيمة المقر بها، أو عدم وجود قوائم الحساب، أو حساب الناولون، وعليها أن تخطر مالك البضاعة بذلك التقدير، ويجوز لمالك البضاعة إذا اعترض على التقدير، أن يتظلم إلى المدير العام خلال عشرة أيام من تاريخ إخطاره بذلك"، فالأصل أن تقدير قيمة البضاعة يتم وفقاً للإقرار الذي يقدمه صاحب الشأن، ولكن عندما يساور المصلحة شك في التقدير الوارد في الإقرار، أو عند عدم وجود المستندات المؤيدة للإقرار كالفواتير أو حساب الناولون، تقدم المصلحة بنفسه بتقدير قيمة البضاعة، وعليه بموجب القانون إخطار مالك البضاعة بذلك التقدير، ويتعين على صاحب البضاعة أن يرفع اعتراضه أو تظلمه على التقدير لدى مدير عام الجمارك خلال عشرة أيام من تاريخ إخطاره، وإلا سقط حقه في التظلم.

كما نصت المادة السابعة من قرار اللجنة الشعبية العامة رقم 943 لسنة 1993 الصادر في شأن اللائحة التنفيذية رقم 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج (4) على أن: "لمصلحة الجمارك حق مطابقة الكميات المنتجة الواردة بالبيان (الإقرار) على ما هو ثابت بسجلات ودفاتر مقدم البيان، أو الاسترشاد بأية عناصر أو معلومات أخرى، فإذا تبين لها أن هذه الأقرارات لا تتفق مع العناصر الداخلة في الإنتاج، أو المعدلات العادية للإنتاج، فيتعين على المصلحة تصحيح أو تعديل بيانات

---

(1). شويكار إسماعيل يوسف، تقدير نظام التحكيم في الضريبة العامة على المبيعات، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، سنة 1998م، ص 67-68.

(2). أ. محمود محمد علي، وآخرون، برنامج التظلمات والتوفيق "كتاب المتدرب" غير منشور، ص 4.

(3). أ. عبد الباسط علي دربال، دور لجان التحكيم والتوفيق في فض المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 61.

(4). نشر القانون رقم 19 لسنة 1992، بالجريدة الرسمية - السنة الثلاثون - 92. العدد 37- ص 1276. ونشر قرار اللجنة الشعبية العامة (سابقاً) رقم 943- بالجريدة الرسمية - السنة الحادية والثلاثون - 93. العدد 30- ص 1051.

الإقرار وتقدير القيمة تبعاً لهذا التصحيح المحدد للبيان، بخطاب موسى عليه بعلم الوصول، موضحة به الأسس التي على أساسها تم التعديل أو التصحيح، وللمكلف بالضريبة أن يتظلم من هذا الإخطار لمدير عام مصلحة الجمارك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الإخطار، ولمدير المصلحة إذا قبل التظلم أن يأمر بإعادة التقدير".

وقد أوجبت المادة الرابعة من القانون الليبي رقم 19 لسنة 1992 في شأن ضريبة الإنتاج، على كل من ينتج سلعة خاضعة لضريبة الإنتاج، أن يمسك سجلاً منتظماً يعتمد عليه في حساب الضريبة، وأن يكون هذا السجل موقَّعاً ومختوماً من قبل مصلحة الجمارك، كما يجب على المسؤول عن إدارة المصنع أن يقدم لمصلحة الجمارك إقراراً عن كل سلعة خاضعة للضريبة وفقاً للنموذج الذي تحدده (اللجنة الشعبية العامة للتخطيط والتجارة المالية)، وتؤدي الضريبة وفقاً لذلك الإقرار، غير أن لمصلحة الجمارك حق مطابقة الكميات المنتجة الواردة بالإقرار على ما هو مسجل بالسجلات والدفاتر، ولكن في حالة توصل المصلحة إلى معلومات تفيد أن الإقرارات لا تتفق مع العناصر الداخلة في الإنتاج أو المعدلات العادية للإنتاج، فيتعين على المصلحة تصحيح وتعديل الإقرار وتقدير القيمة، ويجوز للمكلف بالضريبة إذا لم يقبل بذلك التعديل أو التصحيح، أن يتظلم أمام مدير عام الجمارك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إخطاره، فإذا قبل مدير عام الجمارك التظلم، أمر بإعادة التقدير، ولكن في حال رفض مدير عام الجمارك التظلم، فهل يحق للمكلف بأداء الضريبة الطعن ضد قرار مدير عام الجمارك؟ وما الجهة التي تختص بالنظر في هذا الطعن؟

للمكلف بأداء الضريبة حق الطعن على القرار الصادر من مدير عام الجمارك أمام دائرة القضاء الإداري بمحكمة الاستئناف (1).

**3 - يجب أن يقدم التظلم بعد صدور قرار مصلحة الضرائب بتعديل الإقرار أو تصحيحه أو بتقدير الضريبة جزافاً (2)، في حالة عدم تقديم الإقرار حتى تستطيع المصلحة إعادة النظر في قرار صدر**

---

(1). راجع الطعن الإداري رقم 22/5 لسنة 2002 جلسة 29/01/76 وفيه دفعت إدارة القضايا أصلياً بعدم اختصاص دائرة القضاء الإداري نوعياً بنظر الدعوى لأن إجراءات الجمارك في تطبيق بنود التعريف الجمركية لا تعد حسب وجهة نظر الإدارة المذكورة قراراً إدارياً بل مجرد إجراء تنفيذي بتطبيق قانون الجمارك، وقد ردت الدائرة الإدارية المختصة على ذلك الدفع بقولها أنه لا يمكن القول بأن قيام إدارة الجمارك بتصنيف الألبسة وتحديد فئة الرسوم الخاصة بها مجرد عمل تنفيذي لقانون الجمارك، وبأن القضاء الإداري استقر على أنه يختص بمنازعات الضرائب والرسوم التي لم ينظم لها القانون طريقاً قضائياً خاصاً للطعن فيها، مجلة المحكمة العليا - السنة الثانية عشرة - العدد الرابع - ص 40.

(2). التقدير الجزافي هو: كانت هذه الطريقة تلاقى رواجاً واسعاً في السابق إذ استعان بها المشرع الفرنسي عند فرض ضريبة الثروة المنقولة في عام (1791) إذ تستنتج الإدارة الضريبية وعاء الضريبة بموجب هذه الطريقة من بعض العلامات والمؤشرات الخارجية التي تسهل الوصول إلى الوعاء الضريبي. طلال عباس عزيز، اعتماد كلفة الفرصة البديلة كأداة لزيادة الحصيلة الضريبية، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب - قسم الشركات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 17 العدد 59 سنة 2022م، ص 131.

بالفعل، وتبينت معالمه، وتحددت أوضاعه بسحبه أو تعديله، أي لا يجوز التظلم قبل صدور القرار، وإلا فإنه لا يكون له أثر في قطع المدة، على أن يُقدّم التظلم خلال المدة المحددة له من تسليم الإخطار بتعديل الإقرار إذا كان قد تقدّم بالإقرار، أو من تاريخ الإخطار بالتقدير الذي قامت به المصلحة في حال عدم تقديم الإقرار إلى رئيس المصلحة؛ لأنه بمرور المدة يستقر قرار المصلحة نهائياً<sup>(1)</sup>.

4 - رغم أن القانون لم يتطلب شكلاً خاصاً أو نموذجاً معيناً للتظلم، إلا أنه يجب أن يكون واضحاً في المعنى، أي عدم تضمّنه عبارات مبهمّة، ويكفي أن يحتوي التظلم على اعتراض على التقدير والربط يستشف منه عدم موافقة الممول (المسجل) عليه، ومن ثم يمكن تقديم التظلم في شكل التماس أو عريضة أو إنذار على يد محضر، ولا يهم أن يقدم باليد إلى الجهة المختصة، أو أن يُرسل بخطاب موصى عليه بعلم الوصول<sup>(2)</sup>.

**ثانياً: إجراءات التظلم:** - يتقدم الممول أو من ينوب عنه بطلب التظلم إلى المدير المختص، بموجب نموذج يحدده المدير العام، ويراعي أن يشتمل على اسم الممول، ورقم التسجيل، ونشاطه، وعنوانه، وتاريخ إخطاره بالتعديل المتظلم منه، ويتعين أن يكون موقعاً من الممول أو ممن ينوب عنه قانوناً، مع الإشارة إلى ذكر أسباب الاعتراض، ويقدم التظلم من أصل وصورة.

فقد نصّت المادة 172 من اللائحة التنفيذية للقانون الليبي رقم 10 لسنة 2010 بشأن الجمارك على أنه: ".... يُقدم طلب التظلم إلى مدير المديرية المختص خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم، على أن تبقى كضمان إلى حين الفصل في موضوع النزاع، وعلى مدير المديرية إحالة التظلم إلى أمين سر اللجنة خلال عشرة أيام كحد أقصى".

فقد حدّد المشرّع الليبي المدة التي يجب فيها التظلم، وهي خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع الضريبة والرسوم، على أن يكون النزاع القائم بين المصلحة وصاحب البضاعة حول القيمة أو المنشأ أو التعريف، وعلى اللجنة البث في التظلمات المعروضة عليها خلال مدة الثلاثين يوماً من تاريخ تسجيل التظلم في السجلات الخاصة بذلك، وعلى أمين سر اللجنة إبلاغ طرفي النزاع بموعد ومكان انعقاد الجلسة، وإذا تبيّن أن النزاع لا يتعلق بالقيمة أو المنشأ أو التعريف، فيحق هنا لرئيس لجنة فضّ المنازعات، وحفظ التظلم قطعياً بعدم الاختصاص<sup>(3)</sup>.

(1). د. نصر أبو عباس أحمد، الموسوعة في الضريبة العامة على المبيعات، الجزء الأول، الطبعة الثالثة 1996، ص 346.

(2). د. زكريا بيومي، المنازعات في ضريبة المبيعات، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1993، ص 10.

(3). المادة 173 و176 من القانون الليبي رقم 10 لسنة 2010 بشأن الجمارك.

أما القانون المصري، فقد نصّ على مواعيد وإجراءات التظلم المقدم من الممول والتي يمكن تلخيصها على النحو الآتي:

1 - تقديم الاعتراض إلى الإدارة الضريبية المختصة على النموذج 19 ضريبة، من ثلاث صور، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه إخطار ربط الضريبة عليه.

2 - يتسلم الممول إحدى هذه الصور مؤشراً عليها من الإدارة الضريبية بتاريخ إيداعها.

3 - تقوم الإدارة الضريبية بتثبيت وقيد الاعتراض وبياناته وملخص بأوجه الخلاف في سجل خاص بقيد التظلمات.

4 - فحص الطلب والاعتراض المقدم من الممول.

5 - إذا اتضح صحة الاعتراض للإدارة الضريبية، تقوم بإخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة، أما في حالة عدم اقتناعها بصحة الاعتراض فتحيل ذلك للجنة التظلم.

6 - إخطار الجهة أو صاحب الشأن بإحالة الاعتراض إلى لجنة التظلم بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة. وإذا لم يكن للممول جهة يمكن أن يتقدم لها بالطلب المشار إليه، يحق له التقدم بهذا الطلب إلى الإدارة الضريبية المختصة، أو إلى لجنة التظلم بحسب الأحوال، وذلك كما في حالة حصول الممول على إيراد من مصدر أجنبي عن أعمال جرى تنفيذها في مصر<sup>(1)</sup>.

أما التظلم في السلع والخدمات المستوردة فتقدم طلبات أصحاب الشأن بإعادة النظر في قرارات الجمارك فيما يتصل بقيمة البضاعة، أو نوعها، أو منشئها، أو القيمة التي على أساسها تم تقدير الضريبة الجمركية أو ضريبة المبيعات، إلى المجمع الجمركي المختص، على النموذج المختص بعد استيفاء رسم الدمغة، ويقيد الطلب في سجل، ويكلف مدير الجمرک أو مراقب التعريفة بالنظر في موضوع الخلاف، وقد يُحال التظلم إلى لجنة محلية يشكلها مدير الجمرک، ويقوم مراقب التعريفة باعتماد قرار الجمرک في كل الأحوال، وإن للمتظلم إحالة الخلاف إلى لجنة التظلمات المشكّلة على مستوى القطاع طبقاً للقرار الوزاري رقم 128 لسنة 1979م، وعلى مدير الجمرک إحالة التظلم لهذه اللجنة بعد تحصيل رسم قدره عشرة دینار من المتظلم، ويرأس لجنة التظلمات بالقطاع مدير إدارة التعريفة، ويشترط في عضويتها مراقب التعريفة بالمجمع الذي تمت فيه الإجراءات على

---

(1). المواد (117، 118، 119) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005م

البضائع، وعضو آخر من المختصين في شؤون التعريف، وتثبت اللجنة وجهة نظرها على نموذج التظلم المقدم، ويرفق بالبيان الجمركي، ويكون قرار اللجنة نهائياً فيما يختص بوجهة نظر الجمارك، وفي حال استمرار الخلاف فللمتظلم أن يلجأ إلى إجراءات التحكيم بعد التظلم (1).

أما بالنسبة للمشرع الفرنسي فقد أعطى في المادة (4/302) من المدونة العامة للضرائب الحق لمصلحة الضرائب في التقدير الجزافي للمسجلين أو الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة طبقاً لنظام جزافي "le regime forfait" نظام المصادرة"، وهم الأشخاص أصحاب المشروعات الصغيرة التي لا تتجاوز مبيعاتهم من السلع الخاضعة للضريبة خمسمائة ألف فرنك سنوياً، ومن الخدمات الخاضعة للضريبة مائة وخمسين ألف فرنك سنوياً، وتقوم مصلحة الضرائب بإخطار الممول بهذا التقدير وله حق الاعتراض عليه خلال المدة المحددة وهي 30 يوماً من تاريخ استلام الإخطار، وللمصلحة الحق في استدعاء الممول المعترض على التقدير الجزافي لمناقشته في أسباب الاعتراض، فإذا تم الاتفاق على المبلغ الجزافي بين الممول والمصلحة، يلتزم الممول بسداد المبلغ، أما إذا لم يتم الاتفاق، فيتم إحالة النزاع إلى لجنة مختصة مشكّلة من عضوين من كل مصلحة وصاحب الشأن، ووفقاً للمبدأ المقرر لمجلس الدولة الفرنسي، أن الإجراءات أمام اللجنة تخضع لمبدأ المواجهة بين الطرفين، ومبدأ احترام حقوق الدفاع، بحيث يتمكن كل طرف من الوقوف على ادعاءات وملاحظات وآراء وأوجه دفاع ودفع الطرف الآخر وتقنيدها، والرد عليها، وتقوم هذه اللجنة بتحديد المبالغ الواجب دفعها بأغلبية الأصوات، وفي حال عدم موافقة صاحب الشأن على هذا القرار الصادر من اللجنة السابقة له حق التقاضي أمام محكمة الضرائب المختصة بنظر كافة المنازعات الضريبية، وبنفس شروط وإجراءات رفع الدعوى القضائية (2).

**الفرع الثاني: آليات التظلم وأثارها:** نتناول في هذا الفرع الآليات الإدارية لفض المنازعة الضريبية، للوصول إلى حل منازعات الضرائب غير المباشرة دون اللجوء إلى القضاء.

**أولاً: التصالح الضريبي كآلية لفض المنازعة الضريبية:** يُعد الصلح أو التصالح الضريبي أحد الوسائل التي تنتهي بها المنازعات الضريبية في أية مرحلة من مراحل التقاضي، إذن ما هو التصالح الضريبي؟ وهل التشريعات الضريبية أجازته؟ وما الأهمية منه؟ وما الآثار المترتبة عليه؟

**1- مفهوم التصالح الضريبي:** - لقد نصّ المشرع الليبي في المادة (548) من القانون المدني على أن: "الصلح عقد يحسم بين الطرفين نزاعاً قائماً أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً، وذلك بأن ينزل كلُّ

(1). د. أحمد هاني عبيد، الآليات الإدارية والقضائية والدستورية لإنهاء المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 220-221.

(2). د. أحمد هاني عبيد، مرجع سابق، ص 208-209.

منهما على وجه التقابل عن جزء من ادعائه"، كما عرّفه المشرّع اليمني بأنه عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة، يحسم به الطرفان نزاعاً قائماً، أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً، وذلك بأن يتنازل كلٌّ منهما عن جزء من ادعائه (1).

ومن الجدير بالذكر أن هنالك جانب من الفقه قد فرّق بين الصلح والتصالح، حيث يرى البعض بأن الصلح هو عقد رضائي بين طرفين: النيابة العامة - ممثلة الحق العام - من جهة، والمتهم أو الطرف الآخر في الخصومة من جهة أخرى (2)، في حين يرى البعض أن التصالح هو إجراء صادر عن الإدارة المنفردة للمتهم (3)، فقد ميّز البعض الصلح عن التصالح من حيث الأصل فالتصالح إجراء إرادي يصدر عن الإرادة المنفردة للمتهم، أما الصلح فهو إجراء إرادي صادر عن إرادتين متقابلتين، كما أن التصالح لا يترتب أثره بمجرد قبول المتهم له، بل يلزم عليه أن يبادر إلى الوفاء بالالتزامات المالية المتمثلة في الغرامة المقرّرة بموجب القانون، والصلح يكون صحيحاً سواء تم بمقابل أم لا، والتصالح يجوز بشكل عام في المخالفات، أما الجرح فيجوز إذا كانت العقوبة المقررة عليها هي الغرامة فحسب، أما الصلح فيقتصر على أنواع معينة من الجرح تتفاوت عقوباتها بين الحبس وجوباً، أو التخيير بين الحبس والغرامة، ويُعد التصالح جائزاً طالما لم يصدر في الدعوى الجنائية حكم بات، بينما الصلح فيجوز ولو صدر في الدعوى حكم بات (4).

2- تنصّ بعض التشريعات الضريبية على عدم جواز الصلح في المنازعات الضريبية (5)، وفي المقابل ترى بعض التشريعات الأخرى جواز أن يتصلح الممول مع الإدارة الضريبية على إنهاء المنازعة القضائية بينهما (6)، سواء تعلّق موضوع هذه المنازعة بربط الضريبة وتحصيلها بما يندرج ضمن اختصاص المحاكم العادية أو الإدارية، أو كان النزاع متعلقاً بجريمة ضريبية تختص

---

(1). المادة (668) من القانون المدني اليمني.

(2). د. جلال ثروت: نظم الإجراءات الجنائية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003م، ص 213.

(3). د. محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص 352.

(4). د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم، الصلح والتصالح في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى 2004م، ص 33.

(5). المادة (184) من قانون ضريبة الدخل العماني الجديد الصادر بالمرسوم السلطاني رقم (15) لسنة 2009م.

(6). من ذلك ما نص عليه المشرع اليمني في المادتين (44، 45) من قانون ضريبة المبيعات، والمشرع المصري في المادة 138 من قانون الضرائب على الدخل، والمشرع التونسي في الفصل 78 من مجلة الإجراءات الجنائية.

بها المحاكم الجنائية (1).

أما المشرّع الليبي فقد أجاز الصلح في جرائم التهريب الجمركي، حيث نصّ على أنه يكون للمدير العام للجمارك، أو من يفوضه الأمين أن يجري التصالح أثناء نظر الدعوى أو بعد الحكم فيها حسب الحال مقابل تعويض كامل أو ما يقل على نصفه، كما يجوز في هذه الحالة رد البضائع كلها أو بعضها بعد دفع الضرائب المستحقة عليها ما لم تكن من الأنواع الممنوعة، ويجوز رد وسائل النقل والأدوات والمواد التي استُعملت في التهريب(2)، كذلك ما نصّت عليه المادة (133) من قانون المرافعات الليبي بأنه " على الخصوم أن يطالبوا المحكمة في أية حال تكون عليها الدعوى، إثبات ما اتفقوا عليه في محضر الجلسة، ويوقع عليه منهم أو من وكلائهم، فإذا كانوا قد كتبوا ما اتفقوا عليه ألحق المكتوب بمحضر الجلسة وأثبت محتواه فيه، ويكون لمحضر الجلسة في الحالين قوة السند التنفيذي واعتباره. فقد تقرّر قضاءً بأن تُلحق المحكمة هذا الصلح بمحضر الجلسة؛ للتصديق عليه واعتباره في قوة السند الواجب التنفيذ (3).

**3- أهمية التصالح الضريبي:** - يحقق التصالح الضريبي أهمية مزدوجة بالنسبة للممّول والإدارة الضريبية وفق الآتي: -

أ- بالنسبة للممّول يمثل التصالح إنهاءً للدعوى الجنائية المرفوعة ضده أمام القضاء، والتي قد تؤدي إلى حبسه وتعطيل مصالحه وتشويه سمعته، يضاف إلى ذلك أن بعض الجرائم الضريبية تدرج ضمن الجرائم المخلة بالشرف التي يُحرم من ارتكبتها من بعض الحقوق العامة، كحقه للترشّح في الانتخابات، أو تولّي بعض الوظائف العامة.

وينتقد البعض نظام التصالح بأنه نظام يوفر للممّول المخالف فرصة للإفلات من العقاب، ويشجعه وغيره من الممّولين على التمادي في مخالفة القانون، ويرد على هذا النقد بأن التشريعات الضريبية

---

(1). د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006م، ص 111.

(2). المادة 211 من القانون رقم 10 لسنة 2010م من قانون الجمارك تنص على " للمدير العام أو من يفوضه الأمين بدلا من اتخاذ الإجراءات المشار إليها في المادة السابقة أن يجري التصالح قبل صدور الحكم الابتدائي من المحكمة الابتدائية، وذلك فيما عدا الجرائم المنصوص عليها في المادة 204 ويكون له كامل السلطة في أن يقبل من الجاني مبلغ لا يجاوز الحد الأقصى للغرامة المفروضة، وذلك علاوة على المصادرة إذا كانت واجبة".

(3). الطعن المدني رقم 55/669 بالجلسة المنعقدة علناً صباح يوم الاثنين 6 صفر 1432 هـ الموافق 2011/01/10م بمقر المحكمة العليا بمدينة طرابلس.

تحظر التصالح في حالات العود، كما أن بعض هذه التشريعات لا يجيز التصالح في جرائم ضريبية معينة لخطورتها وتأثيرها على المجتمع<sup>(1)</sup>، كذلك فإن نظام التصالح لا يحقق العدالة والمساواة أمام القانون؛ لأنه نظام يقضي بأن يدفع الممّول مقابلاً حتى يتجنّب عقوبة السجن، أي أن الأثرياء يدفعون مقابل حريتهم، في حين لا يكون أمام الفقراء وفقاً لهذا النظام إلا السجن، وهذا يؤثر في مستوى احترام أفراد المجتمع للتشريعات الضريبية والنظام الضريبي للدولة، كما أن الردع الخاص يقتضي أن يقف المتهم علناً في مواقف الاتهام، وأن يصدر عليه حكماً يُسجل في صحيفة سوابقه، وهذا ما لا يتحقق في نظام التصالح الضريبي، وإن الردع العام لا يتحقق كذلك إذا انقضت الدعوى ولم ينشر صدى العقوبة المستحقّة على الجاني بين أفراد مجتمعه<sup>(2)</sup>.

ب - أما أهمية التصالح بالنسبة للإدارة الضريبية، فتتمثل في تخفيف الكثير من التكاليف على الخزنة العامة، التي تواجه التكاليف المختلفة للإجراءات القضائية والمحاكمات، وتنفيذ الأحكام، ويُسهّم التصالح في سرعة الفصل في القضايا الجنائية، والتقليل من العقوبات السالبة للحرية، كذلك التقليل من تكاليف إيواء المساجين<sup>(3)</sup>.

**4 - آثار التصالح الضريبي:** - لا يُعدّ الصلح أمراً وجوبياً بين مصلحة الضرائب والممّول، لذلك لا يُعدّ شرطاً لازماً لصحة التنازل<sup>(4)</sup>، ويُشترط في التصالح أن يكون في حدود ما يسمح به القانون<sup>(5)</sup>، وعلى أن يكون عقد الصلح مكتوباً<sup>(6)</sup>، وإذا استكمل الصلح شروطه فإنه يحدث آثاره القانونية، وإذا تخلف أحدها فلا يكون هناك صلح بالمعنى القانوني.

ومن آثار التصالح انقضاء الدعوى الجنائية، ووقف السير في إجراءات التقاضي، وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار، وهذا ما نصّت عليه المادة (111) من قانون العقوبات الليبي في فقرتها الأخيرة

---

(1). د. رمضان صديق محمد، مرجع سابق، ص 112-113.

(2) د. محمود محمود مصطفى: الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الجزء الأول، الاحكام العامة والإجراءات الجنائية، الطبعة الثانية، 1979م، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، ص 220.

(3). محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص 357.

(4). د. أيمن محمد عبد الغني إبراهيم، التحكيم في المنازعات الضريبية بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2022م، ص 185.

(5). فقد نصت المادة 550 من القانون المدني الليبي على " لا يجوز الصلح في المسائل المتعلقة بالحالة الشخصية أو بنظام العام، ولكن يجوز الصلح على المصالح المالية التي تترتب على الحالة الشخصية، أو التي تنشأ عن ارتكاب إحدى الجرائم"

(6). المادة (551) من القانون المدني الليبي.

حيث جاء فيها " وتسقط المخالفة بدفع مبلغ الصلح"، ويترتب على سقوط المخالفة سقوط الدعوى الجنائية الناشئة عنها، ويتعين على النيابة أن تأمر بحفظ الأوراق؛ لعدم وجود وجه سير في الدعوى الجنائية وانقضائها بالصلح، وإذا رفعت الدعوى رغم تمام الصلح تعين على المحكمة الحكم بعدم القبول، وبذلك فإنها تنقضي من تلقاء نفسها؛ لأن انقضائها يعتبر من النظام العام، ويجوز الدفع به لأول مرة أمام محكمة النقض، أما الدعوى المدنية التي هي وسيلة المضرورة للحصول على تعويض الضرر الناشئ عن الجريمة، فلا تتأثر بانقضاء الدعوى الجنائية بالصلح، ويمكن للمضرور أن يلجأ إلى القضاء المدني لاقتضاء حقه في التعويض<sup>(1)</sup>، مع ملاحظة أن انقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح قبل دخولها المحكمة يغلق الطريق الجنائي أمام المضرور من الجريمة؛ لانتفاء أساس امتداد ولاية المحكمة الجنائية لدعاوى التعويض، وهو قبول المحكمة الجنائية للدعوتين<sup>(2)</sup>.

وفي القانون المصري يختلف أثر التصالح باختلاف المرحلة التي ينعقد فيها، فإن عقد الصلح قبل رفع الدعوى الجنائية أو أثناء مباشرتها بعد رفعها يؤدي إلى انقضائه، فقد نصت المادة 4/124 من قانون الجمارك المصري على أنه " يترتب على التصالح انقضاء الدعوى العمومية أو وقف تنفيذ العقوبة الجنائية وجميع الآثار المترتبة على الحكم حسب الحال"، ويمتد أثر التصالح إلى العقوبات المقيدة للحرية، والعقوبات المالية، وبذلك فإنه يؤدي إلى محو كافة الآثار المترتبة على فعل التهريب<sup>(3)</sup>، ويبقى الحق موجوداً في إقامة الدعوى المدنية إلا إذا كان التنازل يتناول صراحة الدعوتين الجنائية والمدنية معاً، ما إذا انعقد الصلح بعد صدور حكم بات في الدعوى اعتبر من أسباب وقف تنفيذ العقوبة إلى حكم نهائي لا يجوز العدول عنه فهو يقع بقوة القانون مهما كانت عقوبة الحبس المحكوم بها<sup>(4)</sup>.

**ثانياً التحكيم:** - التحكيم ليس ظاهرة قانونية حديثة، بل هو نظام معروف منذ القدم، ولقد تم تطبيقه على العديد من المنازعات سواء الداخلية أو الدولية، إذن ما هو التحكيم الضريبي؟ وهل حدّد القانون الليبي ما يصح لإجراء التحكيم فيه؟ وماهي أنواعه والآثار المترتبة عليه؟

(1). د. عبد السميع أحمد التير، الصلح كبديل للدعوى الجنائية الرضائية (دراسة مقارنة، قسم القانون الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، مجلة القرطاس، العدد 24، لسنة 2024، المجلد الأول، ص 267.

(2). د. الهادي علي بو حمرة، الوجيز في قانون الإجراءات الجنائية الليبي، مكتبة طرابلس العلمية، الطبعة الأولى، 2012م، ص 86.

(3). انظر نقض جنائي في 16 ديسمبر سنة 1963 مجموعة أحكام محكمة النقض س 13 رقم 169 ص 927.

(4). د. أحمد هاني عبيد، الآليات الإدارية والقضائية والدستورية لإنهاء المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 288—289.

1- ماهية التحكيم الضريبي: - اختلفت التشريعات والقضاء وتعددت آراء الفقه في وضع تعريف محدد للتحكيم وذلك وفق الآتي:

أ- **التعريف التشريعي:** لم يعرف المشرع الليبي التحكيم الضريبي، بل اكتفى بالإشارة إلى بعض الصور القانونية التي يمكن أن يرد عليها اتفاق التحكيم، وهي الأوجه المعتبرة قانوناً، لكن أمام ذلك الاتفاق بالمعنى الذي أراده المشرع، فقد نصّت المادة (739) من قانون المرافعات الليبي على أنه " يجوز للمتعاقدین أن يشترطوا بصفة عامة عرض ما قد ينشأ بينهم من نزاع في تنفيذ عقد معين على محكمين، ويجوز الاتفاق على التحكيم في نزاع معين بمشارطة تحكيم خاصة"<sup>(1)</sup>، كما نصّ في المادة (11/1) من القانون رقم 10 لسنة 2023م، بشأن التحكيم التجاري على " ذلك الاتفاق الذي يُلزم الأطراف فيه باللجوء إلى التحكيم لفضّ بعض أو كل النزاعات القائمة أو التي قد تنشأ في المستقبل نتيجة قيام علاقة قانونية بينهم، تعاقدية أو غيرها".

أيضاً لم يضع المشرع المصري تعريفاً محدداً للتحكيم، حيث نصّت المادة (1/10) من قانون التحكيم المصري رقم (27) لسنة 1994م على أنه " اتفاق الطرفين على الالتجاء إلى التحكيم لتسوية كل أو بعض المنازعات التي نشأت أو يمكن أن تنشأ بينهما بمناسبة علاقة قانونية معينة تعاقدية كانت أو غير تعاقدية"، كما نصّت المادة (4) من نفس القانون على " ينصرف لفظ اتفاق التحكيم في حكم هذا القانون إلى التحكيم الذي يتفق عليه طرفا النزاع بإرادتهما الحرة، سواء كانت الجهة التي تتولى إجراءات التحكيم بمقتضى اتفاق الطرفين منظمة، أو مركزاً دائماً للتحكيم، أو لم يكن كذلك"<sup>(2)</sup>.

أما على الصعيد الدولي، وباستقراء نصوص قانون الأونسيترال النموذجي للتحكيم الدولي<sup>(3)</sup>، فقد وُضع خياران اثنان لمفهوم التحكيم، فقد جاء في الخيار الأول: "اتفاق التحكيم هو اتفاق بين الطرفين على أن يحيلوا إلى التحكيم جميع أو بعض النزاعات التي نشأت أو قد تنشأ بينهما بشأن علاقة قانونية محددة، سواء كانت تعاقدية أم غير تعاقدية، ويجوز أن يكون اتفاق التحكيم في شكل بند تحكيم وارد في عقد أو في شكل اتفاق منفصل"، والخيار الثاني هو أن " اتفاق التحكيم هو اتفاق بين الطرفين

(1). قانون المرافعات المدنية والتجارية الليبي لسنة 1953.

(2). د شيماء بيومي أبو سريع، قانون التحكيم والإثبات رقم 28 لسنة 1994 في شأن المواد المدنية والتجارية، البدروي للنشر والتوزيع القاهرة، ط 2005، ص 9.

(3). قانون الأونسيترال النموذجي للتحكيم التجاري الدولي، هو مجموعة من القوانين النموذجية بالصيغة التي اعتمدها لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي في 21 يونيو 1985، وعدلتها لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي في 7 يونيو 2006.

على أن يحيل إلى التحكيم جميع أو بعض ما نشأ بينهما من نزاعات بشأن علاقة قانونية محددة، سواء كانت تعاقدية أو غير تعاقدية"<sup>(1)</sup>.

**ب - التعريف القضائي:-** عبّرت المحكمة العليا الليبية عن مفهومها للتحكيم بقولها: " إن مقتضى نصّ المادة (739) من قانون المرافعات أنه " يجوز النزول عن حق الالتجاء إلى القضاء واشتراط عرض ما قد ينشأ بينهم من نزاع في تنفيذ عقد معين على محكمين، وإنه متى نزل الخصم بإرادته عن حق الالتجاء إلى القضاء تكون الدعوى قد فقدت شرطاً من شروط قبولها، مما يمنع المحكمة من قبولها ما دام شرط التحكيم قائماً " <sup>(2)</sup>، فاللجوء إلى التحكيم لفضّ المنازعات أياً كان نوعها مرهون بإرادة الأطراف والتي غالباً ما تتجسد في ذات العقد، وتسمى شرط التحكيم، أو في عقد منفصل قبل نشوب النزاع ويُطلق عليها مشاركة التحكيم، وتتم كلتا الحالتين بناء على اتفاق الأطراف بطرح النزاع على محكمين للفصل في النزاع بقرار ملزم للطرفين<sup>(3)</sup>، فشرط التحكيم يرد قبل نشوب النزاع وبوجوده يستبعد الاختلاف والتعطيل في عرض النزاع الذي قد يحدث عند إبرام مشاركة التحكيم، ومشاركة التحكيم يُقصد بها الاتفاق على اللجوء إلى التحكيم بعد نشوب النزاع بقصد إيجاد تسوية له، أي هو اتفاق لاحق للنزاع، وفي كلتا الحالتين لا يوجد لهذه التفرقة أثر في العديد من التشريعات العربية<sup>(4)</sup>، فاتفاق التحكيم كأى اتفاق آخر هو عبارة عن توافق إرادتين على اختيار التحكيم كوسيلة لتسوية منازعتهم الناشئة عن العقد، ولذلك يشترط لصحة الاتفاق توافر الشروط الموضوعية من رضا، ومحل، وسبب، والشروط الشكلية من كتابة، وأن يكون نطاق الاتفاق محدداً<sup>(5)</sup>.

وجاء في حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر: "...هو عرض نزاع معين بين طرفين على محكم من الأغيار يعين باختيارهما أو بتفويض منهما، على ضوء شروط يحددها، ليفصل المحكم في هذا النزاع بقرار يكون بمنأى عن شبهة الممالة ومجرداً من التحاليل وقاطعاً لدابر

---

(1). د. عثمان توفيق علي القضاة، التحكيم في المنازعات الضريبية وأثره على الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة عين شمس مصر، سنة 2019م، ص 39-40.

(2). قرار مدني رقم 40/106ق، مجلة المحكمة العليا، (ع11) 1995، ص15.

(3). أ. محمد أبو القاسم علي ابريش، أثر التحكيم في المنازعات الإدارية العقدية، دراسة مقارنة بين القانون الأردني والليبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة الشرق الأوسط الأردن، 2016، ص 34-35.

(4). أ. محمد أبو القاسم علي ابريش، مرجع سابق، ص 42.

(5). د. مسعود حسين مسعود، اتفاق التحكيم وآثاره وفقاً لأحكام القانون الليبي والمقارن، أبحاث قانونية، العدد السادس، كلية القانون جامعة سرت ليبيا، السنة الرابعة 2019م، ص 254.

الخصومة في جوانبها التي أحالها الطرفان إليه، بعد أن يدلي كلٌ منهما بوجهة نظره تفصيلاً من خلال ضمانات التقاضي الرئيسية"<sup>(1)</sup>.

**ج - التعريف الفقهي:** - لقد عرّف الفقه المصري التحكيم بأنه " اتفاق أطراف علاقة قانونية معينة، عقدية أو غير عقدية، على أن يتم الفصل في المنازعة التي ثارت بينهم بالفعل، أو التي يحتمل أن تثور عن طريق أشخاص يتم اختيارهم كمحكمين، ويتولى الأطراف تحديد أشخاص المحكومين أو على الأقل يضمنون اتقاقهم على التحكيم؛ بيانا لكيفية اختيار المحكمين، أو ان يعهدوا لهيئة أو مركز من الهيئات أو مراكز التحكيم الدائمة؛ لتتولى تنظيم عملية التحكيم وفقا للقواعد أو اللوائح الخاصة بهذه الهيئات أو المراكز "<sup>(2)</sup>، أما الفقه الفرنسي فقد عرّفه بأنه " منظمة العدالة الخاصة بفضلها تسلب المنازعات من سلطات القانون لتحسم بواسطة أفراد ممنوحين مهمة القضائي"<sup>(3)</sup>.

2 - لم يحدد القانون الليبي ما يصح لإجراء التحكيم فيه، ولكن المادة (5) من مشروع قانون التحكيم الليبي رقم (10) لسنة 2023م، قد بيّنت الحالات التي لا يجوز فيها التحكيم فقد جاء فيها " لا يجوز التحكيم في المسائل المتعلقة: 1. بالنظام العام. 2. الجنسية. 3. الأحوال التي لا يجوز الصلح فيها"، وهو تطبيق لقاعدة الأصل في الأشياء الإباحة إلا ما يُستثنى بنص خاص، أي أن التحكيم في القانون الليبي جائز في كافة المعاملات والعلاقات بين الأفراد والمؤسسات فيما بينها إلا ما يُستثنى بنص المادة (5) السالفة الذكر<sup>(4)</sup>.

**3 - أنواع التحكيم:** - يمكن النظر إلى أنواع المنازعات التي ينظرها التحكيم الضريبي من زاويتين، الأولى من حيث طبيعة المنازعة، والتي بدورها تنقسم إلى منازعات ذات طبيعة تجارية، منازعات الأزواج الضريبي، ومنازعات الاستثمار. والثانية من حيث أطرافها، وتنقسم إلى منازعات بين الأفراد، منازعات بين الأفراد والدولة ممثلة في مصلحة الضرائب، ومنازعات بين الدول<sup>(5)</sup>.

(1). حكم المحكمة الدستورية العليا الصادر بجلسة 17 ديسمبر 1994، في الدعوى رقم 13، لسنة 15ق.

(2). دعاء نبوي القشلان، التحكيم في المنازعات الضريبية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع 32 شارع عبد الخالق ثروت، القاهرة، ط1، سنة 2021م، ص 17-18.

(3). د. عصام أحمد البهجي، التحكيم في عقود البوت، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008م، ص 32.

(4). د. إبراهيم مفتاح الفلاق، مكانة التحكيم الشرعي في القوانين الوضعية؛ القانونين الليبي والسوري نموذجاً، مجلة جامعة الزيتونة الدولية سوريا، العدد التاسع عشر، 2024م، ص 251.

(5). د. عبد الحكيم عامر زعبيط، التحكيم في المنازعات الضريبية، بحث في مجلة جامعة الزاوية للعلوم القانونية والشرعية ليبيا، المجلد 13، العدد 2، 2004، ص 359-360.

كما أن للتحكيم الضريبي العديد من الأنواع منها ما قُسم حسب دور الإرادة في قيامه، فيكون التحكيم اختيارياً، وهو الأصل وأساسه إرادة الأطراف المتعاقدة، ومنها ما يكون بحسب إرادة المشرع وملزماً بنصوص قانونية؛ لأن هنالك طبيعة خاصة لبعض المنازعات مثل: التحكيم في المنازعات التي تنشأ بين الهيئات العامة وشركة القطاع العامة، فهذا النوع لا يعد من قبيل الخصومات الحقيقية التي أساسها تصارع مصالح الأفراد المتنازعة، حيث تؤول حصيلة الحكم الصادر في تلك المنازعات إلى الخزنة العامة للدولة، كما أن التحكيم الضريبي ينقسم إلى تحكيم داخلي، وتحكيم خارجي، ويكون التحكيم داخلياً متي صدر الحكم داخل الدولة وكان شاملاً كل عناصره، من حيث القانون الواجب التطبيق، والمكان الذي يجري فيه التحكيم، وموضوع النزاع، وجنسية الأطراف والمحكمين، ومحل إقامتهم، وفي حال العكس يكون التحكيم دولياً، كما أن التحكيم ينقسم من حيث الأساس الذي يستند عليه المحكمون في مباشرة عملهم، إلى تحكيم بسيط يلتزم فيه المحكم بتطبيق القواعد القانونية المكتوبة وغير المكتوبة، كالمبادئ القانونية العامة، والعرف، إلا أنه استثناء عن هذا الأصل. قد يأتي التحكيم مع التفويض بالصلح، وهو الذي يخول المحكم سلطة الفصل استناداً إلى قواعد العدالة والإنصاف دون التقيد بأحكام قانون ما (1).

**4 - الآثار المترتبة على التحكيم:** - عند إبرام اتفاق التحكيم صحيحاً مكتمل الأركان والشروط وكافة الاعتبارات، ينتج عنه آثاره القانونية ويترتب عليه شرطاً كان أم مشاركة، سلب قضاء الدولة من نظر النزاع، وهو ما يسمى عند بعض الفقه (الأثر المانع لاتفاق التحكيم)، أي أن التحكيم لا يكون إلا عملاً إدارياً، وإن الطرفين المتنازعان عند إبرامهما اتفاق التحكيم لحل خلافتهما القائمة أو المحتملة، إنما يتوخيان عرضها على هيئة التحكيم التي تتولى بإرادتهما الفصل فيه، بما يكفل إنهاء النزاع بطرق ميسرة في الإجراءات، وليكون التحكيم بديلاً عن قضاء الدولة (2)، وهو ما قضت به المحكمة الدستورية العليا في مصر عند إلغاء النصوص المتعلقة بالتحكيم الإلزامي، سواء على صعيد قانون ضريبة المبيعات، أو على صعيد قانون الجمارك، وحرمان المتنازعين من اللجوء إلى القضاء بوصفه قانونهم الطبيعي، وذلك بمخالفة المادة (68) من الدستور المصري، كما يترتب على اتفاق التحكيم اختصاص هيئة التحكيم دون سواها بالنظر وإصدار الحكم في المنازعة المعروضة عليها، أي عدم لجوء الأطراف للقضاء العادي، وهذا ما يُعرف (بمبدأ الاختصاص

(1). أ. محمد أبو القاسم علي ابريش، مرجع سابق، ص 36-37.

(2). د. مسعود حسين مسعود، مرجع سابق، ص 277-278.

بالاختصاص) بمعنى نقل الولاية القضائية من قضاء الدولة إلى قضاء هيئة التحكيم<sup>(1)</sup>، ولا تظهر أية صعوبة في التطبيق عندما يمتثل الأطراف باللجوء إلى التحكيم وفقا للاتفاق التحكيمي، ولكن قد يحدث أن يقوم أحد الأطراف بعرقلة إجراءات التحكيم بحجة عدم اختصاص الهيئة التحكيمية بالنظر في هذا النزاع، أو بحجة خروج المسألة المتنازع عليها عن نطاق هذا الاتفاق، أو عدم وجود العقد الأصلي المدرج به شرط التحكيم، أو غير ذلك من الحجج، وفي هذه الحالة يثور التساؤل حول الجهة المختصة بالفصل في اختصاص الهيئة التحكيمية هل القاضي الوطني أم الهيئة التحكيمية نفسها؟ في الحقيقة أنه لا يوجد في نصوص قانون العقوبات الليبي ما يتناول هذا الموضوع، ولكن قانون التحكيم المصري هو من ضمن القوانين المقررة لمبدأ الاختصاص بالاختصاص، حيث نصّ في المادة (1/22) بالقول: " تفصل هيئة التحكيم في الدفوع المتعلقة بعد اختصاصها، بما في ذلك الدفوع المبنية على عدم وجود اتفاق تحكيم أو سقوطه أو بطلانه أو عدم شموله لموضوع النزاع"، وقد تناول المشرع الليبي هذا المبدأ بقوله: تفصل هيئة التحكيم في الدفوع المتعلقة بعدم اختصاصها بما في ذلك الدفوع المبنية على عدم وجود اتفاق تحكيم أو انتهاء مدته دون صدور الحكم أو بطلانه أو عدم شموله لموضوع النزاع"<sup>(2)</sup>.

---

(1) د. عثمان توفيق علي القضاة، التحكيم في المنازعات الضريبية وأثره على الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 209—212.

(2). المادة (21) من قانون التحكيم الليبي رقم (10) لسنة 2010م.

## الفصل الثاني

### الطعن الضريبي

يُعد النظام الضريبي أحد الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الدول في تمويل خزانتها العامة، وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، لما توفره الضرائب من موارد مالية مستقرة ومستديمة، ومن هذا المنطلق أولى المشرع الليبي والمقارن اهتماماً خاصاً بتنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين؛ لضمان تحقيق التوازن بين مصلحة الدولة في تحصيل حقوقها المالية، وضمان حماية حقوق الممولين في مواجهة التقديرات التي قد يرونها غير عادلة، وفي إطار هذا التوازن نظم القانون الليبي إجراءات الاعتراض والطعن في التقديرات الضريبية، حيث أتاح للمكلف بالضريبة الحق في الاعتراض أولاً أمام اللجنة الابتدائية كما سبق وأن اوضحنا في الفصل الأول، ثم الطعن أمام لجان مختصة تسمى لجان الاستئناف الضريبي، والتي تعتبر جهة شبه قضائية تهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال فحص النزاعات بحيدة وموضوعية، كما أنه أتاح في حالات معينة خاصة عندما تتعذر التسوية أمام لجان الاستئناف، عرض النزاع على لجان التحكيم الضريبي، كآلية بديلة للفصل في النزاعات الضريبية بين الممول والإدارة الضريبية، تتمتع بقدر عالٍ من المرونة والسرعة في إصدار القرارات، مقارنة بالإجراءات القضائية، وعلى ذلك سوف يتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

**المبحث الأول: - الطعن الضريبي أمام اللجان الاستئنافية**

**المبحث الثاني: - الطعن الضريبي أمام لجان التحكيم**

## المبحث الأول

### الطعن الضريبي أمام اللجان الاستئنافية

الاستئناف وسيلة من وسائل الطعن العادية في الأحكام التي تصدرها اللجان الابتدائية، وقد سمحت القوانين الضريبية في أغلب الدول بالطعن في قرارات اللجان الابتدائية أمام اللجان الاستئنافية، باعتباره ضماناً لحقوق الأطراف في النزاعات الضريبية للحصول على قرار عادل، وعلى ذلك سوف يتم تقسيم المبحث إلى مطلبين وفق الآتي: -

#### المطلب الأول: الأحكام القانونية للطعن الضريبي

عند صدور قرار من اللجنة الابتدائية سواء بالفصل في موضوع التظلم، أو بصدور قرار آخر ينهي النزاع أمامها، ويتم إعلان كلا الطرفين به، فإنه يجوز لكليهما الطعن على هذا القرار أمام اللجان الاستئنافية، ولكي يتم الطعن لابد من معرفة الأحكام الخاصة بذلك، وعلى ذلك سوف يتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين:

**الفرع الأول: الأحكام المتعلقة بشروط الطعن :-** يمكن لكل من الممول ومصلحة الضرائب الطعن أمام اللجان الاستئنافية، وهذا يختلف عن تقديم التظلم أمام اللجنة الابتدائية، حيث لا يمكن لمصلحة الضرائب الاعتراض على القرار الذي أصدرته كما تم بيانه آنفاً، كما أن الطعن أمام اللجان الاستئنافية يتطلب العديد من الشروط سواء كان من حيث القيمة أو الميعاد ودفع الرسوم وغيرها؛ ولكي يكون الطعن صحيحاً أمام اللجان الاستئنافية، فلا بد من توفر شروط تتعلق بالطاعن، وشروط أخرى تتعلق بالقرار المطعون فيه، وذلك بحسب الآتي:

**أولاً- صاحب الحق في الطعن: -** لكل من المصلحة والممول حق الطعن في قرار اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية<sup>(1)</sup>، كما يلي:

**1- الممول صاحب التظلم أمام اللجنة الابتدائية: -** للممول الذي قدّم تظلاً أمام اللجنة الابتدائية، الحق في الاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية، كما يحق للمحامي أو الوكيل الخاص بالمول أو الورثة، الطعن على قرار اللجنة الابتدائية، فقد قضت المحكمة العليا الليبية بأنه (يحق للورثة الطعن في

---

(1). المادة (11) من القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي.

حال ما إذا توفي الممول بعد صدور قرار التظلم أمام اللجنة الابتدائية، وذلك بعد تبليغهم من قبل مصلحة الضرائب<sup>(1)</sup>، كما يحق للممثل القانوني والقائم على إدارة النشاط، الطعن على القرار الصادر من اللجنة الابتدائية.

**2- مصلحة الضرائب:** - يحق لمصلحة الضرائب أن تطعن في قرار اللجنة الاستئنافية، فإنه يصح لمدير عام مصلحة الضرائب أن ينوب عنها في جميع جهات التقاضي، وهذا ما قضت به المحكمة العليا الليبية في أحد أحكامها، فقد قالت: " أن مدير عام مصلحة الضرائب يمثل المصلحة قانوناً أمام جميع جهات التقاضي في كافة الدعاوى التي قد تكون المصلحة طرفاً فيها سواء كانت مدعية أو مدعي عليها"<sup>(2)</sup>.

كما قضت المحكمة العليا في طعن آخر على " ...من المقرر في تطبيق الأصول العامة أن يمثل الدولة كل وزير في الشؤون المتعلقة بوزارته باعتباره يتولى الاشراف على شؤون وزارته والمسؤول عنها، والذي يقوم بتنفيذ السياسة العامة للحكومة فيها، إلا إذا أسند القانون صفة النيابة فيما يتعلق بشؤون هيئة أو وحدة إدارية إلى رئيسها، فتكون لهذا الأخير عندئذ هذه الصفة بالمدى وفي الحدود التي بينها القانون، وحيث إن ما ذهبت إليه الشركة الطاعنة من أن الذي يمثل مصلحة الضرائب هو مديرها وحده دون سواه على غير أساس من القانون، ذلك أنه وإن صح لمدير عام مصلحة الضرائب أن ينوب عن المصلحة أمام جميع جهات التقاضي في كافة النزاعات التي قد تكون طرف فيها، سواء كانت مدعية أو مدعي عليها، إلا أن ذلك لا يمنع قانوناً من أن يمثل وزير الخزانة مصلحة الضرائب في الطعن، ومن ثم يكون دفع الشركة المطعون ضدها بعدم صفة وزير الخزانة في الطعن غير قائم على أساس سليم من القانون متعيناً رفضه"<sup>(3)</sup>.

ويرى جانب من الفقه الليبي<sup>(4)</sup>، بأن ليس لمدير عام المصلحة فقط الحق في الاستئناف إنما يكون الحق بالطعن والاستئناف لكل من الإدارة، أو القسم أو المكتب التابع لمصلحة الضرائب، والذي يقع في دائرتها مركز إدارة نشاط الممول، أو محل منشأته الرئيسي، أو أمواله الخاضعة للضريبة، واستند في ذلك على ما جاء في نص المادة (130) من القانون رقم (64) لسنة 1973 بشأن ضرائب

(1). طعن إداري رقم (71/59) بجلسة 71/6/7.

(2). الطعن الإداري رقم (16/27) بجلسة 1980/12/20م، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، ص 30.

(3). طعن إداري رقم (21/12) بجلسة 1976/1/8، مجلة المحكمة العليا، السنة الثانية عشرة، العدد الثالث، ص 27.

(4). د. فرج علي الصلابي، مرجع سابق، ص 323-324.

الدخل الملغي، والتي تقول " في تطبيق أحكام هذا القانون يُقصد بالمصلحة الإدارية أو القسم أو المكتب التابع للمصلحة، والذي يقع في دائرته مركز إدارة نشاط الممول، أو محل منشأته الرئيسي، أو أمواله الخاضعة للضريبة"، كذلك استند على ما جاء في حكم المحكمة العليا والذي جاء فيه " أن مصلحة الضرائب وإن كانت تابعة لأمانة الخزنة، إلا أن المشرع قد اختصها بوضع قانوني متميز في تطبيق أحكام القانون رقم (64) لسنة 1974 بشأن ضرائب الدخل، حيث أناط بها في هذا القانون مما يعتبر من أعمال السلطة، مثل إصدار أمر الحجز على الأموال لاستيفاء الضرائب منها، وطلب رفع الدعوى الجنائية في الجرح المنصوص عليها في القانون، والتنازل عنها وإجراء الصلح مع الممول، وحق الطعن مع الممول في قرارات اللجنة الابتدائية، بمعنى أن المشرع قد منحها صفة التقاضي في المنازعات التي ترفع منها أو عليها، واتخاذ الإجراءات القانونية حتى تتمكن من مباشرة اختصاصاتها المنصوص عليها في القانون"<sup>(1)</sup>.

ولكن القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل نصّ في المادة (90) على أنه : " لمدير عام المصلحة أن يكلف نوابه أو مديري إدارات الضرائب بالشعبيات بمباشرة بعض اختصاصاته المقررة بمقتضى القانون "، أي أن المشرع قصر مفهوم المصلحة ولم يتوسع فيه كما هو في القانون، حيث يُفهم بأن حق الطعن يكون لمدير مصلحة الضرائب أو من ينيبه فقط دون غيرهم.

#### ثانياً. شروط الطعن الاستئنافي: - ينبغي لقبول الطعن الاستئنافي توفر الآتي:

أ- **التظلم الوجوبي:** القاعدة القانونية تنصّ على أنه لا يمكن تقديم الطعن أمام اللجنة الاستئنافية ما لم يتم تقديم تظلم أولاً أمام اللجنة الابتدائية المختصة، ويجب أن يكون هذا التظلم متوافقاً مع الشكل والإجراءات المطلوبة، ويجب الالتزام بالمواعيد التي حددها القانون، إذا لم يتم استيفاء هذا الشرط فلن يُقبل الطعن، كما يجب أن يصدر قرار بشأن التظلم أولاً.

ب- **ميعاد الطعن:** - نصّت المادة (11) من القانون الليبي رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل، على الميعاد المحدد لتقديم الطعن أمام اللجان الاستئنافية وقد حددته بخمسة عشر يوماً من تاريخ إعلانها بالقرار، فإذا لم يحترم الميعاد سقط الحق في الطعن الاستئنافي، ويسري ميعاد الطعن من تاريخ إعلان القرار للمصلحة والممول، إلا أنه يحق لكل من المصلحة والممول الطعن بالاستئناف قبل الإعلان ولكن بعد صدور القرار الابتدائي، وتعد هذه المدة قصيرة مقارنة بمدة التظلم وهي (45) يوماً.

(1). الطعن الإداري رقم (36/19ق)، مجلة المحكمة العليا، السنة السادسة والعشرون، العددان الأول والثاني، ص 30.

وفي مصر وبحسب ما جاءت به المادة (119) من قانون رقم (91) لسنة 2005 بإصدار قانون الضريبة على الدخل، فإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف بين الإدارة الضريبية والممول في اللجنة الداخلية، فإن الإدارة تقوم بإخطار الممول بعدم الاتفاق، وتتم إحالة أوجه الخلاف بينهما إلى لجنة الطعن المختصة وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البث في هذه الأوجه، وفي حال انقضت مدة الثلاثين يوماً دون قيام الإدارة بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة، فإنه يحق للممول عرض الأمر على رئيس لجنة الطعن مباشرة، أو بكتاب موسى عليه بعلم الوصول، وعلى رئيس اللجنة أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم الملف خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه<sup>(1)</sup>.

وقد حددت في السعودية مدة استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية أمام لجنة الاعتراض الاستئنافية بستين يوماً من تاريخ استلام قرار اللجنة الابتدائية<sup>(2)</sup>.

كما تقرّر في النظام الضريبي اليمني بأنه في حال عدم الاتفاق بين الطرفين، ولم يوفق المكلف على التسوية التي أقرتها لجنة التسوية بموجب المستندات المعروضة أمامها، أو غاب عن الحضور دون مبرر بعد استدعائه خطياً من قبل اللجنة مرتين متتاليتين، عندها تُربط الضريبة وفقاً لما تقرره اللجنة بما لا يتجاوز ربط المصلحة ولا يقل عن حدود اعتراض المكلف، ويكون القرار قابلاً للطعن عليه أمام لجنة الطعون الضريبية خلال (30) يوماً من تاريخ إبلاغ المكلف بالقرار، وفي حال عدم الاعتراض في الموعد المحدد يصبح ذلك الربط نهائياً وغير قابل للطعن وتؤدي الضريبة بموجبه فوراً، كما يجوز للمكلف في حال عدم رغبته في الاعتراض أو الحضور أمام لجنة التسوية، أن يقوم بالطعن على ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية مباشرة أمام لجان الطعن، وذلك خلال (60) يوماً من تاريخ استلامه للإخطار بربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية<sup>(3)</sup>.

**ج - تقديم الطعن وفقاً للإجراءات المنصوص عليها: - حدّد المشرّع الليبي الإجراءات المتعلقة بالطعن، وهي أن تقدّم صحيفة الطعن مشتملة على بيانات أسماء الخصوم، وصفاتهم، وموطن كل منهم، وبيانات القرار المطعون فيه، وتاريخ إعلان الطاعن به، واللجنة التي أصدرت الحكم، وإدارة أو مكتب الضرائب، وكذلك ذكر الأسباب التي بُني عليها الطعن، وطلبات الطاعن، على أن تقدم**

(1)- د. محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص 331.

(2). المادة (11/61) من لائحة نظام ضرائب الدخل السعودي.

(3). المادتين (117/ب/2) و(118/هـ) من قانون رقم (18) لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل اليمني.

الصحيفة من صورة وأربع نسخ إلى أمانة سر اللجنة المختصة<sup>(1)</sup>.

كما أن المشرّع السعودي حدّد الإجراءات الخاصة بالطعن، حيث تنظر اللجنة الاستئنافية في سلامة الاعتراض من الناحية الشكلية من حيث الموعد المحدّد، أو مدى قانونية التمثيل لكل من الإدارة الضريبية والممّول، أو من حيث سداد الممّول للضريبة المستحقّة عليه عن البنود غير المستأنف عليها، وذلك قبل نظر اللجنة في الاستئناف من الناحية الموضوعية<sup>(2)</sup>.

ولا يُعد انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بحضور الأغلبية من الأعضاء على أن يكون بينهم الرئيس أو نائبه، ويجوز للجنة عند الحاجة أن تستعين بمن تراه من أصحاب الخبرة والمستشارين بمقابل يُحدد حسب الحالة، على أن يتم تحديد المقابل في خطاب التكليف<sup>(3)</sup>.

وفي مصر تتضمّن إجراءات نظر اللجنة للطعن أن تقوم اللجنة أولاً بإبلاغ الممّول والإدارة الضريبية بموعد جلسة الطعن باستخدام النموذج رقم (39)، وذلك قبل موعد الجلسة بعشرة أيام على الأقل، ويتم ذلك عن طريق إرسال كتاب موصى عليه مع علم الوصول، ويمكن للجنة أن تطلب من كل من الإدارة الضريبية والممّول تقديم المعلومات والمستندات التي تراها ضرورية لحل النزاع، ويجب على الممّول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بواسطة وكيل عنه في موعد الجلسة، وإذا لم يحضر أي منهما، تقوم اللجنة بحجز الطعن للقرار بعد أسبوعين على الأقل من تاريخ الجلسة المحدد، ويتم إبلاغ الممّول بحجز الطعن للقرار من خلال كتاب موصى عليه مع علم الوصول، وإذا قدم الممّول عذراً مقبولاً لعدم حضوره في الجلسة الأولى، يمكن للجنة أن تبدأ المناقشة وتحدد جلسة جديدة للنظر في الطعن، وإذا لم تقبل اللجنة هذا العذر، فإنها ستنظر في النزاع بناءً على المستندات المقدّمة وتصدر قراراً بشرح الأسباب، ومن المهم أن تتأكد اللجنة في جميع خطواتها السابقة من أن الممّول قد تم إخطاره عن طريق كتاب موصى عليه مع علم الوصول<sup>(4)</sup>.

**د - الرسوم المقررة لرفع الطعن:** - أوجب المشرّع الليبي على الطاعن (الممّول) أن يرفق بالصحيفة ما يفيد أداء رسم قدره (1%) واحد بالمائة من الضريبة التي قررتها اللجنة الابتدائية، أي بمقدار

(1). المادة (19) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي.

(2). المادة (3/62) من لائحة نظام ضرائب الدخل السعودي.

(3). المادة (5، 2/62) من لائحة نظام ضرائب الدخل السعودي.

(4). د. محمد عوض الحرازي، مرجع سابق، ص 332-333.

لا يقل عن عشرين ديناراً.

في حين لم يُلزم مصلحة الضرائب بدفع أي رسوم إذا كانت هي الطاعنة، والرسوم المفروضة على رافع التظلم تحدد بنسبة نصف بالمائة من مقدار الضريبة المتنازع عنها، أما الرسم المحدد لرافع الاستئناف هو (1%) من الضريبة التي قررتها اللجنة الابتدائية، وكان الأخرى بالمشروع تحديد الرسم بالاستئناف بنسبة من الضريبة المتظلم من ربطها، فإن قبل الممول بجزء من الضريبة المحددة في قرار اللجنة الابتدائية ولم ينازع فيه، فلا يمكن إلزامه بدفع الرسم عن ذلك الجزء.

و- رفع الطعن للجهة المختصة بنظره: - نصّت المادة (12) من القانون الليبي رقم (7) لسنة 2010، بشأن ضرائب الدخل على أن " يتولى الفصل في الطعون المقدّمة في قرارات اللجان الابتدائية، لجنة استئنافية أو أكثر، ويصدر بتشكيلها وتحديد مقرها، ودائرة اختصاصها ومكافآت أعضائها قراراً من الوزير".

لقد حدّد المشروع الجهة المناطة بالنظر في الطعون المرفوعة ضد قرارات اللجنة الابتدائية تحديداً قطعياً، وهي اللجنة الاستئنافية التي هي لجنة ثاني درجة، وبموجب هذه المادة أعطي المشروع السلطة في تشكيل هذه اللجان بجميع حيثياتها لوزير المالية.

وقد حدّد المشروع رئيس اللجنة الاستئنافية بأن يكون رئيساً للمحكمة الابتدائية، وجعل الأمر وفقاً على رئيس المحكمة الابتدائية، الأمر الذي يثير التساؤل حول من يكون البديل عن رئاسة اللجنة الاستئنافية في حال الرد أو التّجّي لرئيس اللجنة الابتدائية؟ وهل يجوز لغيره من القضاة أن يرأس اللجنة بدلاً منه؟

إن النصّ قطعياً ولا يحتمل التفسير، ولكن بعض الفقه يرى أنه يمكن معالجة هذه الإشكالية وذلك بإنابة رئاسة اللجنة لأحد قضاة المحكمة الابتدائية الذي لا تقل درجته عن رئيس محكمة<sup>(1)</sup>.

والأولى بأن يأخذ المشروع الليبي بهذا الحل المناسب للإشكالية، خاصة وأن المادة (16) من قانون نظام القضاء رقم (6) لسنة 2006م، تنصّ على أنه " تؤلف كل محكمة ابتدائية من رئيس وعدد كافٍ من القضاة، ويجوز أن يكون من بينهم من هو في درجة وكيل أو رئيس بالمحكمة".

أي أن يحل محل رئيس اللجنة الاستئنافية إذا طرأ ما يمنع من نظر الطعن، أي من القضاة الذين هم في درجته.

---

(1). أ. محمد عبد الوهاب التهامي، الطريق الإداري لتسوية المنازعة الضريبية في القانون الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، مدرسة العلوم الإنسانية قسم القانون الأكاديمية الليبية، سنة 2023م، ص 83.

## الفرع الثاني: - إجراءات الطعن أمام اللجان الضريبية

اعتمد المشرع الليبي والمقارن إجراءات اللجان الطعن الضريبي، لتسوية النزاع من حيث إعلان الخصوم واستدعائهم، وكذلك إجراءات لتنظيم سير العمل.

**أولاً: القواعد الإجرائية لحضور الخصوم:** أي أساليب إعلان طرفي النزاع بالحضور في المواعيد المحددة أمام اللجان والآثار المترتبة على ذلك.

بعد أن يحدد رئيس اللجنة موعد النظر في التظلم، أوجب المشرع الليبي أن يُخطر الطرفين المتنازعين بذلك قبل أسبوع من الموعد<sup>(1)</sup>، وعلى رئيس اللجنة المسؤول عن تحديد موعد الجلسة النظر في التظلم أو الطعن، وذلك بعد انتهاء المدة المخصصة لتقديم الدفاعات والردود من طرفي النزاع، سواء كانت مصلحة الضرائب أو الممول، بغض النظر عما إذا كان أحدهما قد تخلف عن الموعد المحدد<sup>(2)</sup>.

وإذا لم يأت الممول في الوقت المحدد، يتم تأجيل الموعد لمدة أسبوعين من تاريخ الجلسة الأولى، كما يسمح النص القانوني بتحديد موعد الجلسة الثانية عند الإعلان عن الجلسة الأولى، بشرط ألا تكون الجلستان في نفس اليوم، ولكن إذا لم يحضر الممول أو ممثله في الموعد الثاني، يحق للجنة النظر في الشكاوى المقدمة إليها.

ويتولى أمين سر اللجنة مهمة إبلاغ الأطراف المتنازعة بمواعيد الجلسات، وذلك وفقاً للموعد الذي يحدده رئيس اللجنة للنظر في الشكاوى أو الطعون المقدمة، كما يتم إعلام الأطراف المعنية باستخدام النموذج رقم (14) الخاص بالضررائب، والذي يتضمن المعلومات عن مكان وزمان انعقاد اللجنة، بالإضافة إلى تفاصيل حول الضريبة المتعلقة بها النزاع، كما يحتوي النموذج أيضاً على بيانات الشخص الذي قام بإشعار الأطراف، وتاريخ الإبلاغ، مع توقيع الشخص الذي أرسل الإشعار، وتوقيع الشخص الذي استلمه، هذه الإجراءات وردت في المادة (23) من اللائحة التنفيذية رقم (592) لقانون ضرائب الدخل رقم (7) لسنة 2010.

نلاحظ هنا مدى اهتمام المشرع في تحديد المواعيد والمهل، سواء لجلسات المحكمة أو لتقديم الاعتراضات والشكاوى من الأطراف المعنية، مما يساعد في حماية الحقوق وتطبيق مبادئ العدالة، سواء لحقوق الدولة أو حقوق الممولين، كما نستنتج أن القانون الضريبي قد أوجب طرقاً

(1). المادة (2/2) من القانون الليبي رقم (7) لسنة 2010 الخاص بضررائب الدخل.

(2) المادة (4) من اللائحة التنفيذية رقم (592) لسنة 2010م للقانون الليبي رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل.

للحضور أمام لجان الطعون بمواعيد معينة للإعلان خلافاً لما نصّت عليه قواعد قانون المرافعات المدنية والتجارية.

لا يُحتسب يوم الإعلان أو يوم الجلسة ضمن فترة النظر في التظلم، ويكون ميعاد الحضور أمام لجان الطعون ميعادا كاملا، ومن الضروري إبلاغ الخصوم بموعد النظر في التظلم قبل أسبوع على الأقل من هذا الموعد، فإذا كانت الجلسة محددة في يوم 20 من الشهر، يجب إرسال الإعلان قبل يوم 12 من نفس الشهر.

وإذا لم يحضر الممّول أو ممثل المصلحة بسبب إبلاغهم بموعد الجلسة في وقت أقل من الوقت المحدد، يتعين على اللجنة تأجيل الجلسة وإعلان الخصومة في الموعد الصحيح.

ويمكن للممّول طلب تأجيل الجلسة إذا حضر قبل انتهاء المدة المحددة قانوناً، فهذا يساعده على تقديم دفوعه بشكل كامل، ويجب على اللجنة أن توافق على طلبه، وإذا لم تفعل يمكن أن يعتبر قرارها باطلاً إذا كان الممّول غائباً عن الجلسة بسبب عدم إبلاغه قبل الموعد، كما إذا رفضت اللجنة منحه تأجيلاً آخر بسبب قصر المدة، إذا قال الممّول إن نقص المدة المحددة للإعلان لا يؤثر عليه وقدّم دفوعه كاملة، فلا يمكن الطعن في قرار اللجنة بناء على نقص المدة إذا تمكن من الدفاع بشكل جيد، كان هدف المشرّع هو منح كلا الطرفين في النزاع الوقت الكافي لتحضير الأوراق والمستندات اللازمة للدفاع بالشكل الكامل لكل منهما.

وقد جاء في حكم محكمة النقض المصرية بأن الخصومة لا تتعقد بالإعلان وإنما تتعقد بالموافقة<sup>(1)</sup>.

أما بالنسبة إلى إعلان طرفي النزاع بالزمان والمكان المُعدّ لانعقاد اللجان فإن الأصل هو أن أمين (وزير) المالية هو المسؤول عن تحديد الموقع للجان ومجالات اختصاصها، وفقاً للمادة (6) من قانون ضريبة الدخل رقم (7) لسنة 2010، وإذا حدث تغيير في مكان أو وقت انعقاد الجلسة، فيجب على اللجنة أن تُعلم الممّول بنفس الوقت والمكان، وإذا لم تفعل ذلك يمكن للممّول أن يطلب إبطال قرار اللجنة، لأن عدم معرفة موعد ومكان الجلسة يمنع الممّول من حقه في الحضور والتعبير عن آرائه ودفاعاته أمام اللجنة، وإذا اجتمعت اللجنة قبل الموعد المحدد والمُعلن عنه لمناقشة التظلم،

---

(1). طعن محكمة النقض المصرية رقم (504) لسنة 58ق، جلسة 1994/11/21، والذي جاء فيها انعقاد الخصومة شريطة إعلان المدعي عليه أو من في حكمه إعلاناً صحيحاً بصحيفة الدعوى، وتحقق الغاية منه بالعلم اليقيني، أو بتنازله الصريح الضمني عن حقه في الإعلان، أ. محمد عبد الوهاب التهامي، مرجع سابق، ص 59.

فإن اجتماعها يكون مخالفاً للقواعد العامة ويطلاله البطلان (1).

**ثانياً: قواعد سير الجلسات:** - خالف المشرع الضريبي الليبي القاعدة العامة الموجودة في المادة (130) من قانون المرافعات المدنية والتجارية والتي تنصّ على " تكون المرافعة علنية، إلا إذا رأت المحكمة من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب أحد الخصوم إجراءها سراً؛ محافظة على النظام العام أو مراعاةً للأدب، أو حرمة الأسرة، فمن المبادئ الأساسية التي رأى المشرع مراعاتها لضمان حسن أداء العدالة انعقاد جلسات المحاكم بصفة علنية، فيكون للكافة دخول قاعات المحاكم للحضور سواء لسماع المرافعات، أو عند النطق بالحكم، وبهذا يُتاح للرأي العام مراقبة أداء القضاء لوظيفته، وهو ما يؤدي إلى ازدياد الثقة في تطبيقه للقانون "

بينما ينصّ قانون ضريبة الدخل في المادة رقم (9) من القانون رقم (7) لسنة 2010 على " لا يكون انعقاد الجلسة صحيحاً إلا بحضور جميع أعضائها، وتكون جلساتها سرية، وتصدر قراراتها بأغلبية الآراء ويجب أن تكون مسببة وأن يوقع عليها رئيس وأعضاء اللجنة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدورها، ويتولى أمين سر اللجنة إعلان قراراتها إلى كل من الممول والمصلحة "

وتبدأ اللجنة بالنظر في النزاع المطروح أمامها في جلسة سرية ومغلقة، وتشترط السرية عدم حضور جلسات اللجنة لأي شخص غير أعضائها، بالإضافة إلى الممول أو من يمثله، ومن يطلبه الممول للمساعدة في موضوع النزاع المعروف أمام اللجنة، وكذلك ممثل مصلحة الضرائب، ولا يسمح لأي شخص آخر بالحضور.

واشترط القانون أن تكون جلسات الطعن سرية يتفق مع طبيعة المنازعات الضريبية؛ حيث إنها نوع خاص من النزاعات وتتطلب الحفاظ على أسرار الممولين، ويساعد ذلك في بناء الثقة بين الإدارة الضريبية والممولين، كما أن السرية تتوافق مع مبادئ القانون الضريبي وأحكامه، التي تفرض الحفاظ على سرية المهنة لكل شخص له علاقة بجمع أو تحصيل الضرائب، أو الفصل في المنازعات المتعلقة بها.

كما أن السرية تجعل الممول يشعر بالراحة عندما يذهب إلى مصلحة الضرائب، وخاصة عند التعامل مع لجان الطعن، ويكون لديه ثقة بأن جميع معاملاته المالية والتي يسعى لإخفائها عن الجميع حتى عن أقرب الناس إليه ستظل سرية، وهذا يساعد في تقليل الفجوة بينه وبين مصلحة الضرائب.

(1) د. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، الناشر جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، ط1، 1990، ص 209.

يحق أيضا لكل من الممول ومصلحة الضرائب أن يطلعوا على ملف الطعن في المكتب الخاص باللجنة إذا رفضت اللجنة ذلك، فإن قرارها سيكون باطلا؛ لأنه يؤثر على حقوق الدفاع<sup>(1)</sup>.

ويثار السؤال هنا حول مدى أحقية الممول في الاطلاع على بيانات مصلحة الضرائب التي تم الحصول عليها من مصادر سرية؟

اختلف الفقه حول ذلك فالبعض يرى عدم أحقية الممول في الاطلاع على بيانات المصلحة الضريبية المستقاة من مصادر سرية، ذلك أن المصلحة تهتم بالمحافظة على سرية مصادرهما، وإلا لن يقوم أحدٌ إذا أهدرت ذلك بتزويدها بالمعلومات مستقبلاً<sup>(2)</sup>.

وقد وُجّه النقد لهذا الرأي على أساس أنه يخلُّ بحق الدفاع عن ذلك الحق الذي يقتضي إعطاء الممول فرصة الاطلاع على جميع ما قُدِّم ضده من بيانات ووثائق، حتى يكون قادراً على إثبات عكس ما ورد فيها، ولمراعاة حق الإدارة الضريبية بالمحافظة على سرية معلوماتها، يمكن للإدارة إطلاع الممول على المعلومات دون اطلاعه على اسم المبلغ<sup>(3)</sup>.

أما بالنسبة للمحكمة العليا الليبية فإنها رأت أنه من واجب اللجنة التي أعطاها المشرع جزءاً من الاختصاص القضائي في الفصل بين المتخاصمين، أن تلتزم بالمبادئ العامة للتقاضي، حيث يُعد الحد الأدنى من الضمانات التي يجب أن تتوفر في الخصومات التي تعرض عليها<sup>(4)</sup>.

وعلى الرغم من أن قواعد القانون الضريبي الليبي لم تتضمن تفاصيل دقيقة للإجراءات أمام لجان الطعون، إلا أنه يمكننا الاستناد إلى القاعدة التي تقول الخاص يقيد العام، هذه الأمور تخضع لقواعد قانون المرافعات المدنية والتجارية التي تنظم إجراءات التقاضي، وإذا خالفت اللجان هذه القواعد فإن القرارات التي تصدرها ستكون باطلة.

وفي مصر فقد قضت المادة (122) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته بأن تكون الجلسات أمام لجان الطعن سرية، وأن تصدر اللجنة قراراتها بأغلبية أصوات الحاضرين

---

(1). د. أحمد عبد المهدي أمين الفاعوري، الطعن في قرار تقدير ضريبة الدخل الأردن، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة عين شمس مصر، 2019، ص 136.

(2). د. عبد الباسط أبو الوفاء، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية القاهرة، بدون سنة نشر، ص 164.

(3). د. عادل أحمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، بدون سنة نشر، ص 480.

(4). طعن إداري رقم (18/1ق) جلسة 6/6/1971، مجلة المحكمة العليا، السنة الثامنة، العدد الأول، ص 41.

وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي فيه رئيس اللجنة، ويوقع القرارات كل من الرئيس وأمين السر، خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ صدورها.

فالمشرع المصري قرر أن السرية فُرضت لمصلحة الممول حتى لا تداع أسرارته، وله أن يطلع على ملفه وأوراقه، أما السرية التي تعول عليها مصلحة الضرائب فإنها تتعلق بأرباح الممول ومصدر دخله، وبالتالي فإن هذا النوع ليس من السرية في شيء (1).

تستند لجان الطعن إلى قواعد قانون المرافعات المدنية والتجارية عندما تكون نصوص القانون الضريبي غير كافية، فقد منح المشرع الليبي لجان الطعون، صفة الهيئة الإدارية التي تتمتع بسلطة قضائية للفصل في المنازعات الضريبية، كما ألزمها باتّباع إجراءات خاصة تعود لخصوصية وطبيعة القانون الضريبي، لكن في بعض الأحيان قد لا تغطي النصوص القانونية الضريبية القضية المطروحة، وفي هذه الحالة يجب على اللجنة الاعتماد على نصوص قانون المرافعات المدنية والتجارية.

ومن بين الأمور والإجراءات التي لم يتطرق إليها القانون الضريبي هي الإجراءات الخاصة باستجواب الخصوم، والانتقال للمعينة، وسماع شهادات الشهود، والاستعانة بالخبراء، كما أن من واجب اللجنة أن يقوم أمين سرها بتدوين محضر يتضمن ساعة وتاريخ انعقاد اللجنة وانتهائها. يذكر في المحضر أسماء أعضاء اللجنة، واسم الممول أو من ينوب عنه، بالإضافة إلى ممثل المصلحة كما يتضمن كافة المستندات والوثائق المقدّمة، وتدوين المناقشات، والدفاعات، والقرارات التي اتخذتها اللجنة، ويعتبر محضر الجلسة وثيقة رسمية لها نفس قوة الأوراق الرسمية.

وتطلب اللجنة من طرفي النزاع، المصلحة والممول، تقديم الوثائق والبيانات أو أية معلومات أخرى تراها مهمة وتساعد في موضوع النزاع (2).

ويلاحظ عند مراجعة نصّ المادة (16) من قانون ضريبة الدخل رقم (7) لسنة 2010، أنها تختلف عمّا جاء في نصّ المادة (376) من القانون المدني، حيث نصّت المادة الأولى على أن " عبء الإثبات أمام اللجان الابتدائية والاستئنافية" يقع على عاتق المتظلم أو الطاعن، فالمتظلم هنا هو الممول وحده، أما الطاعن أمام لجنة الاستئناف فقد يكون المصلحة أحياناً، وبالتالي فإن عبء الإثبات غالباً ما يقع على عاتق الممول، وهذا يتناقض تماماً مع ما نصّت عليه المادة السابقة من

(1). أ. محمد عبد الوهاب التهامي، مرجع سابق، ص 62.

(2). المادة (8) من قانون ضريبة الدخل رقم (7) لسنة 2010.

القانون المدني، حيث يتوجب على الدائن إثبات الالتزام وعلى المدين أن يتخلص منه (1).

لكن الممول الذي يتحمل عادة عبء الإثبات، يجب أن يتبع مبدئين مهمين: الأول: أن لا يطلب من الخصم أن يقدم دليلاً لنفسه، ولا يلزم بالإدلاء بأقوال أو أفعال الآخرين، والثاني: لا يجوز الضغط على الخصم ليقدّم دليلاً ضد نفسه، لذلك يجب على الممول استخدام الطرق القانونية لإثبات موقفه وإقناع اللجنة بمدى مبالغته في تقدير المصلحة وإثبات الحق المتنازع عليه، وهذه الطرق هي:

1- يجب أن تكون الدفوع التي يقدمها الممول مدعومة بالدفاتر التجارية، والسجلات ووصولات البيع والشراء، وغيرها من الوثائق التي تم إعدادها وتنظيمها لهذا الغرض، لذلك يحق له الاستناد إلى هذه الدفاتر والسجلات، وإقناع اللجنة بصحتها ودقتها.

2- تقديم الأدلة والمستندات المكتوبة التي تثبت صحة الشروط القانونية، مثل الشهادات الصادرة من الجهات العامة، والتي تُظهر حالة معينة من الظروف التي حالت دون دفع الضريبة، مثل ضعف الموارد المالية.

وتختلف الأمور عندما يتعلق الأمر بالشركات والتشاريكات، وكذلك المصانع والمؤسسات التجارية، وفقاً للمادة (15) من قانون ضريبة الدخل رقم (7) لسنة 2010، تنص على أنه "لا يُقبل أي تظلم أو طعن يتقدم به ممولو الضرائب على الشركات والتشاريكات، ما لم يكن مؤيداً بالمستندات، أو بالدفاتر والحسابات الملزمين بمسكها طبقاً للقانون"، بناء على هذا النص يجب على الشركة التي يقع عليها عبء الإثبات أن تدعم تظلمها بالدفاتر والحسابات، وإلا سيؤدي ذلك إلى رفض التظلم من قبل اللجنة.

والهدف من إلزام الشركات والتشاريكات بتقديم دفاتر الحسابات والسجلات هو تشجيعهم على تنظيم أعمالهم التجارية بشكل أفضل، مما يساعدهم على معرفة وتقدير دخلهم. هذا التنظيم يمكنهم أيضاً من تقديم أدلة صحيحة عند تقديم التظلم أمام لجان الطعون إذا شعرت الجهة المختصة بأنها قد بالغت في تقديراتها (2).

ويُعد إبراز المبادئ الرئيسية في إجراءات التقاضي، والتي يجب مراعاتها واحترامها هو مبدأ

---

(1). خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، منشورات جامعة بنغازي، الطبعة الثالثة، 1989، ص 296.

(2). أ. محمد عبد الوهاب التهامي، مرجع سابق، ص 63-64.

احترام لجنة الطعن لحق جميع الأطراف في النزاع، سواء كان ذلك الممول، أو مصلحة الضرائب، في التعبير عن دفاعهم ودفعهم المختلفة أثناء نظر الطعن، وإذا لم تراعى اللجنة هذا الحق، فإن قرارها يُعدُّ باطلاً؛ لأنها تكون قد انتهكت حق الدفاع للأطراف (1).

ومن حقوق الدفاع الثابتة للممول والمصلحة أمام لجنة الطعن الاطلاع على ملف الطعن قبل ميعاد الجلسة، ولا يجوز للجنة أن تمنع الممول من الاطلاع على ملفه بحجة سرية الوثائق، فمن حقه أن يطلع على المذكرات والمستندات الموجودة بملفه؛ حتى يتمكن من إعداد ردوده ودفاعاته المناسبة، ويفهم الأسباب التي اعتمدت عليها المصلحة في تقديراتها (2).

وإذا توفي الشخص الذي قدم الطعن، أو فقد القدرة على القيام بذلك، أو إذا زالت الصفة عن الشخص الذي كان يتابع الطعن بالنيابة عنه، يجب على اللجنة أن توقف إجراءات الطعن، إلا إذا كان الأمر يعتمد على إصدار قرار (3).

أما إذا توفي وكيل الممول أو قرّر الانسحاب، يجب على اللجنة أن توقف النظر في الطعن، وتمنح الممول فترة إضافية ليعين شخصاً آخر ينوب عنه إذا أراد ذلك، فقد أكدت محكمة النقض المصرية بأن تتعقد الخصومة بين أشخاص موجودين على قيد الحياة، وإلا سوف تكون معدومة ولم يترتب أي أثر (4).

ومن حقوق الدفاع أيضاً الالتزام بطلبات الأطراف المقدّمة أمامها، فلا يحق لها أن تتدخل في نزاع غير مطروح لديها (5).

---

(1). د. أحمد عبد المهدي أمين الفاعوري، مرجع سابق، ص 141-142.

(2). المادة (25) من اللائحة التنفيذية رقم (592) من قانون ضريبة الدخل رقم (7) لسنة 2010.

(3). د. فرج علي الصلابي، مرجع سابق، ص 529.

(4). طعن رقم (754-53-ق) جلسة 22 / 7 / 1991، الموسوعة الضريبية في ضوء المبادئ التي قررتها محكمة النقض المصرية، محمد عبد الوهاب التهامي، مرجع سابق، ص 64.

(5). نقض رقم (858) لسنة 40 قضائية، تاريخ 18/4/1979، د. أحمد عبد المهدي أمين الفاعوري، مرجع سابق، ص 142.

## المطلب الثاني

### آليات نظر النزاع أمام لجان الطعن الضريبي

لا شك أن الجهة المسؤولة عن النظر في الطعن ضد قرارات اللجنة الابتدائية هي اللجنة الاستئنافية، وهي لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي، ولهذا فهي لا تعمل باسم أحد الطرفين، بل تفحص أسباب الخلاف القائم بين الممول ومصلحة الضرائب قبل الالتجاء للقضاء، فممن تتكون هذه اللجان؟ وما هي المبادئ التي تقوم عليها؟ والاختصاصات التي تقوم بها؟ وهل وضع المشرع قيوداً على اختصاصاتها؟ وما هي الآثار المترتبة عليها؟

للإجابة على هذه التساؤلات يتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين هما:

**الفرع الأول: الجهة المختصة بالطعن:** - يتولى الفصل في الطعون المقدمة في قرارات اللجان الابتدائية، لجنة استئنافية أو أكثر، يصدر بتشكيلها، وتحديد مقرها، ودائرة اختصاصها، ومكافآت أعضائها، قرار من الأمين.

وتؤلف كل منها برئاسة رئيس المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة، وعضوية أحد أعضاء جهاز المراجعة المالية لا تقل درجته عن العاشرة يرشحه أمين سر اللجنة الشعبية للجهاز، وأحد ذوي الخبرة في المسائل التجارية أو المحاسبية. ويجوز أن يتضمن قرار اللجنة عدداً من الأعضاء الاحتياطيين.

وعلى اللجنة الفصل في التظلم خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ تقديم الطعن<sup>(1)</sup>.

**أولاً: تشكيل اللجنة:** - من خلال النص السالف الذكر نستنتج أن اللجنة الاستئنافية تتكون من الآتي:

- أ. رئيس اللجنة: وهو رئيس المحكمة الابتدائية المدنية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة.
- ب. عضوية أحد أعضاء جهاز المراجعة المالية، لا تقل درجته عن العاشرة يرشحه أمين سر اللجنة.
- ج. أحد ذوي الخبرة في المسائل التجارية أو المحاسبية.

د. يجوز أيضاً للوزير أن يضيف في تشكيلها عدد من الأعضاء الاحتياطيين حسب الأحوال، دون أن يحدد الجهة التي يتم اختيارهم بها.

---

(1) المادة (12) من القانون الليبي رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل.

لقد سعى المشرّع الليبي من خلال المادة المذكورة إلى تشكيل لجان تتمتع بالحياد والعدل والقدرة الفنية والحسابية لحل النزاعات بين الممول ومصلحة الضرائب. نلاحظ أن رؤساء اللجان هم من القضاة، واشترط أن لا يكون أعضاء اللجنة من موظفي مصلحة الضرائب؛ حتى لا يتأثروا بالتعليمات والبيانات الصادرة عن المصلحة، كما اشترط المشرّع أن يكون الأعضاء من درجة وظيفية معيّنة؛ لضمان وجود شخص لديه معرفة كافية بالمسائل الحسابية الدقيقة، وعيّن أيضاً أحد أعضاء اللجنة الاستئنافية من بين موظفي ديوان المحاسبة ليتمكن من التعليق على رأي عضو اللجنة الابتدائية، نصّ أيضاً على وجود عضو ثالث يمتلك خبرة فنية وحسابية؛ ليكون للجنة رأي فني في بعض الأمور التجارية، أو الصناعية، أو المهنية التي قد تكون صعبة على رئيس اللجنة والعضو الآخر، كما ذكرت الأحكام السابقة أنه يمكن أن يتضمّن قرار التشكيل تعيين عدد من الأعضاء الاحتياطيين؛ وذلك لضمان عدم توقّف أعمال اللجنة إذا واجه أحد الأعضاء الأصليين مانعاً يمنعه من الحضور<sup>(1)</sup>.

ويلاحظ أن ما نصّت عليه المادة (12) من القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل، بخصوص إنابة رئاسة اللجنة الاستئنافية برئيس المحكمة الابتدائية، فإن رئيس المحكمة الابتدائية هو الذي يتّأسس اللجنة الابتدائية، يجعل من الصعب تحديد من سيكون رئيس اللجنة الاستئنافية في حال تم إعادة الطعن إلى هذه اللجنة للفصل فيه مرة أخرى من قبل هيئة أخرى، فقد قضت دائرة القضاء الإداري الليبية بمحكمة استئناف طرابلس في الدعوى الإدارية رقم (74/4)، في 9/3/75 بقبول الطعن شكلاً، وبإلزام الجهة الإدارية المطعون ضدها بالمصاريف، وإعادة الطعن إلى اللجنة الاستئنافية بهيئة أخرى؛ للنظر في موضوع الطعن من جديد<sup>(2)</sup>.

كما ثبت العمل في لجان الطعن، أن رئيس اللجنة الاستئنافية لا يمكنه النظر في بعض الطعون الضريبية؛ لأنه سبق له النظر في تلك القضايا عندما كان يرأس اللجنة الابتدائية، لذلك لا يجوز لرئيس اللجنة إعادة النظر في القضية بعد أن تم الفصل فيها في مراحل سابقة<sup>(3)</sup>.

وقد نصّت المادة (14) من القانون رقم (7) لسنة 2010م، بشأن ضرائب الدخل على أن " يكون بكل لجنة أمين سر من أحد موظفي المصلحة يندبه مدير عام المصلحة".

(1). فرج يوسف الصلابي، مرجع سابق، ص 504-505.

(2). حكم المحكمة الليبية الصادر في الطعن الإداري رقم (22/2) جلسة 18/3/1996، مجلة المحكمة، السنة الثانية عشر، العدد الرابع، ص 59.

(3). المادة (267/4) من قانون المرافعات الليبي.

لقد حدّد القانون المذكور في مجموعة من الأحكام، مهام أمين سر اللجنة، والأعمال التي يتعين عليه تنفيذها، ومن بين هذه المهام تلقي عرائض الاستئناف، وإعطائها أرقاماً متسلسلة، وإبلاغ المصلحة والممول بنسخ منها، كما يتعين عليه إدارة سجلات اللجنة، وإخطار الممول والمصلحة بمواعيد الجلسات، وإبلاغهم بالقرارات الصادرة بشأن الطعون، بالإضافة إلى ذلك يساعد الأمين اللجنة كعضو في تشكيلها في جميع الأعمال الإدارية الأخرى، ويجب أن يحضر الجلسات؛ لأن الحضور ضروري لصحة انعقاد اللجنة، فالقواعد العامة تتطلب وجود كاتب جلسة؛ لضمان صحة النشاط القضائي، وإذا غاب يعتبر العمل باطلاً. خلال الجلسة يقوم أمين اللجنة بكتابة محضر يتضمن ما يحدث من وقائع ومرافعات، وما تصدره اللجنة من قرارات تمهيدية أو نهائية، وهذا يساعد رئيس اللجنة وأعضائها على التركيز في المنازعات المعروضة عليهم، ومن جهة أخرى أوجب القانون أن تكون قرارات لجنة المنازعات موقّعة من الأمين، إلى جانب توقيع رئيسها<sup>(1)</sup>.

هذا وقد أجاز القانون الضريبي المصري للممول بناءً على طلبه، باختيار عضوين من رجال الصناعة والتجارة، أو الممولين. يهدف هذا الخيار إلى تعزيز شعور الطمأنينة، وتقديم ضمان كافٍ للممول. من خلال ذلك يسعى المشرّع إلى تمكين الممول من الثقة في من يمثّله ويفهم حالته من بين أعضاء اللجنة، بشرط ألا يكون لديه مخاوف من كشف أسرار عمله<sup>(2)</sup>، وبناءً على ما سبق فقد اتفق المشرّع المصري والمشرّع الليبي على عدم منح الممول فرصة لاختيار من يمثّله في مهنته، حيث قصر القانون تمثيل الممول على عضوين من التجّار أو الصنّاع أمام لجنة الطعن<sup>(3)</sup>.

ويرى البعض بأنه يترتب على وجود عضوين من ذوي الخبرة من التجّار أو رجال الصناعة ضمن تشكيل اللجنة الدائم هو إخلال بالحياد الذي يسعى إليه المشرّع، وذلك في حال تولي اللجنة الفصل في نزاع يتعلق بتاجر أو صانع منافس لهذين العضوين في السوق، وهو ما يترتب عليه كشف الأسرار التي تتعلق بأعمال الممول، وهذا أمر يُخلُّ بمبدأ المنافسة وبمبدأ حماية أسرار الممولين، وهو ما يمكن تداركه بالتقرير بأن يكون هذان العضوان غير دائمين، بحيث يتم ترشيحهما عند نظر كل منازعة على حدة، كما أن حصر تمثيل الممولين في عضوية اللجنة بعضوين من التجّار والصنّاع مع استبعاد فئات أخرى من الممولين كالمهنيين، يُعد تمييز تشريعي بلا سند موضوعي،

(1). أ. محمد عبد الوهاب التهامي، مرجع سابق، ص 49-50.

(2). نصت المادة (120) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 على أن " يتم تشكيل أعضاء اللجنة من عضوين اثنين من موظفي مصلحة الضرائب يختارهما الوزير واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرفة التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية، وكذلك للوزير تعيين أعضاء احتياطيين ".

(3). مجلة التشريع المالي والضريبي المصرية، السنة الثالثة عشر، العدد الرابع والخمسون، ص 456.

وقد يترتب عليه عدم دستورية نص تشكيل اللجنة؛ لتجاهله التنوع الحقيقي في بنية المجتمع الضريبي (1).

وقد نصّت المادة (9) من القانون الليبي رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل على أن انعقاد اللجنة لا يكون صحيحاً إلا بحضور جميع الأعضاء.

وقد أيدت المحكمة العليا الليبية ذلك، واعتبار قرار لجنة الطعن الضريبي معدوماً، وأنه لا ولاية لممثلها بالفصل في النزاع؛ لأن اللجنة عند انعقادها خالفت نصوص القانون الذي أوجب تشكيلها من عدد معين من الأعضاء (2).

**ثانياً: المبادئ التي تقوم عليها لجان الطعن:** - يتعين على أية جهة أنيط بها الفصل في خصومة مراعاة العديد من المبادئ وهي كالآتي: -

**1- مبدأ لا يضر الطاعن بطعنه:** - يعني هذا المبدأ أن أي طعن يُقدّم من أي طرف في النزاع إلى لجان الطعن، لا يمكن أن يضر بمركزه القانوني أو المالي، ويجب على اللجنة أن تصدر قراراتها بناءً على مصلحة وطلبات الممّوم إذا كان هو الطاعن، ولذلك لا يمكنها رفع أرباح الممّول أكثر مما حدّدته المأمورية، وهذا لا يحدث إذا تم تعديل أرباح عنصر أو أكثر من عناصر التقدير، طالما أن هذا التعديل لم يؤدّ إلى زيادة صافي الربح.

ولقد قضت لجان الطعن في أحد مبادئها عندما قررت أن العبرة في التقدير لإعمال قاعدة لا يضر الطاعن بطعنه، تكون بما انتهت إليه المحكمة في تقدير صافي الربح الإجمالي عن السنة الضريبية، وليس بتقدير كل عنصر على حدة (3).

كما قضت محكمة النقض المصرية بأن لجان الطعن الضريبي هي هيئات إدارية، لها سلطة الفصل في الخصومات بين الممّول ومصلحة الضرائب، وهذا يُلزمها باتباع الأصول والمبادئ العامة للتقاضي، ومنها مبدأ لا يضر الطاعن بطعنه أمامها، وهذا لم يتحقق عند قيام لجنة الطعن بتعديل أرباح عنصر أو أكثر من عناصر التقدير (4).

---

(1). د. محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص 329.

(2). الطعن الإداري رقم (816) بجلسة 1964، مجلة المحكمة العليا، السنة الأولى، العدد الرابع، ص 7.

(3). المبدأ رقم (53) في الطعن رقم (631) لسنة 2009، اللجنة 15، شارع منصور، باب اللوق، القاهرة، بتاريخ 2010/2/2.

(4). الطعن رقم (39) لسنة 67 قضائية، بتاريخ 2003/12/9، والطعن رقم (4208) لسنة 66 قضائية، بتاريخ 2004/4/27.

2 - مبدأ الالتزام بقواعد الرد والتنحي لأعضاء اللجنة: الأصل العام أن قواعد الرد والتنحي تطبق على القضاة الذين يقومون بالفصل في الخصومة والواردة في قانون المرافعات المدنية والتجارية، والتي يجب تطبيقها على أعضاء لجان الطعن الضريبي؛ فهم يجلسون في مجلس القضاة، وتناولوا ما يتناوله القضاة، في حدود القواعد الأصولية التي يتعذر العمل بها أمام لجان الطعن، وهنا يبرز التساؤل: متى يكون من حق الممول الدفع بالرد؟

في الحقيقة أن القانون الضريبي الليبي لم يتطرق إلى موضوع الرد والتنحي، ولم ينص على الحالات التي يجوز فيها الرد والتنحي، ولا على مواعيد الدفع بالرد لأعضاء اللجنة.

أما بالنسبة إلى قانون المرافعات المدنية والتجارية فقد بين الحالات التي يجوز فيها تقديم طلب الرد، وعلى القاضي أن يتنحى عن نظر الدعوى ويمتنع عن سماعها في الأحوال الآتية:

أ - إذا كانت له مصلحة في الدعوى أو في دعوى أخرى تركز على مسائل قانونية مماثلة لها تماماً.  
ب - إذا كان هو أو زوجته أو أحد أقاربه إلى الدرجة الرابعة، أو من اعتاد مساكنته أو مؤاكلته طرفاً في الخصومة أو في الدفاع.  
ج - إذا كانت له أو لزوجته مع أحد الخصوم أو أحد وكلائه خصومة قائمة أو عداوة شديدة أو علاقة مديونية.

د - إذا كان قد أفتى أو ترفع أو أدّى شهادة في الدعوى أو كان قد سبق له نظرها قاضياً في مراحل أخرى من الدعوى، أو كان فيها خبيراً أو محكماً أو محققاً.

ه - إذا كان وصياً لأحد الخصوم أو قِيماً عليه أو وكيلاً أو مخدوماً له، أو كان مديراً لمؤسسة أو شركة ولو لم تكن معترفاً، بها أو هيئة أو جمعية أو منشأة لها مصلحة في الدعوى.

وللقاضي في غير الأحوال المذكورة، إذا توفرت أسباب خطيرة، أن يطلب من رئيس الدائرة إذنًا بالتنحي، وإذا كان الطالب هو رئيس الدائرة فعليه أن يتوجه بطلبه إلى رئيس المحكمة<sup>(1)</sup>.

فتأسيساً على ما تقدم يجوز لأحد أعضاء لجنة الطعن بما فيها رئيسها طلب التنحي عن نظر الطعن لأي سبب وفي غير الأحوال المذكورة، كما يمكن للممول أن يطلب استبعاد اللجنة وفقاً للشروط المذكورة سابقاً، ويحق للممول أيضاً أن يستبعد اللجنة أو أحد أعضائها إذا كان هناك أسباب قوية تدعو لذلك، مثل وجود نزاع بينه وبين أعضاء اللجنة أو إذا كان أحد الأعضاء قد أعطى رأيه مسبقاً

(1). المادة (267) من قانون المرافعات الليبي.

في موضوع الطعن، أو إذا شارك في تحديد الضريبة، وإذا طلب الممول استبعاد اللجنة أو أحد أعضائها لسبب مقنع ولم يتم استبعادهم، فإن قرار اللجنة سيكون غير صحيح (1).

والجدير بالذكر أن المشرع كان حريصاً على إضفاء شيء من الحيطة والنزاهة والشفافية على أحكام الهيئات القضائية، إضافة إلى بث روح الاطمئنان والثقة في عدالة أحكام الهيئات القضائية. ولقد قضت محكمة النقض المصرية أنه وإن كانت لجنة الطعن ... هيئة إدارية، إلا أنها وقد أعطاه القانون ولاية القضاء بالفصل في خصومة بين الممول ومصلحة الضرائب، وجب بهذه الصفة أن تربط بالأصول العامة والمبادئ العامة للتقاضي، والتي من مقتضاها ألا يجلس للفصل في خصومة من سبق له إبداء الرأي فيها، ومن ثم فإن ما انتهى إليه الحكم المطعون فيه من بطلان قرار لجنة الطعن تأسيساً على أن المأمور الفاحص لأرباح الممول عن سنتي النزاع قد اشترك في إصداره، لا مخالفة فيه للقانون (2).

كما أن المشرع المصري أجاز لمصلحة الضرائب باعتبارها طرف في الخصومة المنظورة أمام اللجنة، أن تطلب رد العضوين المختارين من غير موظفي المصلحة؛ ذلك إذا تبين لها وجود قرابة تدفعها لعدم الارتياح إلى حيادهما (3).

ويجب تقديم طلب اللجنة أو أحد أعضائها قبل تقديم دفاع أو دفع، وإلا سقط الحق فيه (4).

فالمشرع المصري أوجب تقديم طلب رد القضاة قبل إبداء أي طلب، وإلا سقط الحق فيها مادام قانون الضريبة على الدخل قد ألزم مراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي، وبالتالي إن لم يتمسك الممول برد أعضاء اللجنة أو أحدها لأحد أسباب الرد أمام اللجنة، وقبل الخوض في الموضوع، فلا يجوز التمسك به بعد ذلك أمام المحكمة لإبطال قرارها، إلا في حال كان سبب الرد قد ظهر أو علم به الممول بعد المواعيد المقررة (5).

كذلك المشرع الليبي أوضح في المادة (269) من قانون المرافعات بأنه يكون من حق الممول الدفع

---

(1). د. أحمد عبد المهدي أمين الفاعوري، مرجع سابق، ص 146.

(2). الطعن رقم (329) لسنة 24 قضائية، بتاريخ 25 / 12 / 1958، مشار إليه لدى أ. إبراهيم المنجي، الطعن بالنقض الضريبي، الطبعة الأولى، 2006، منشأة المعارف، ص 137.

(3). د. عبد الباسط وفا، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، بدون سنة نشر، ص 167.

(4). المادة (108) من قانون المرافعات المصري.

(5). د. عبد الباسط وفا، مرجع سابق، ص 169.

بالرد بعد الدفع بالتظلم، وإلا سقط الحق فيه.

إضافة إلى ذلك فقد نصّت المادة (9) من القانون الليبي رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل أن " كل شخص له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط وتحصيل الضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات، ملزم بمراعاة أسرار الوظيفة، وبظل الالتزام قائماً حتى بعد تركه للخدمة".

**3- نظر النزاع من قبل هيئة واحدة:** - بمعنى أن لجنة الطعن بكل أعضائها المعنيين هي التي تنظر في النزاع وتصدر قرارها النهائي، إذا تم حجز الطعن للقرار، وأصدر قراراً بإعادة تشكيل اللجنة، فيجب فتح باب المرافعة مرة أخرى، وذلك بناءً على القاعدة المعروفة فقهاً وقضائياً، بأن الهيئة التي تستمع إلى المرافعة هي التي تصدر القرار، بمعنى آخر يجب أن تكون نفس الهيئة التي نظرت في الخلاف هي التي استمعت إلى المرافعة، وأجرت المداولات وأصدرت القرار، وإلا كان القرار باطلاً، إلا أن ذلك لا يمنع أطراف الخصومة (المصلحة والممول) من الاتفاق على نظر الطعن من قبل لجنة أخرى غير اللجنة الأولى، بحيث يجوز للجنة الطعن الأولى أن تأمر بإحالة الطعن إلى اللجنة التي تم الاتفاق عليها<sup>(1)</sup>.

ومن المبادئ الأخرى المهمة هي مسألة الاختصاص المكاني، يجب أن تكون لجنة الطعن التي تنظر في الطعن مختصة في المكان المحدد، وإلا سيكون قرارها باطلاً، كما يتعيّن على اللجنة أن تشرح أسباب قرارها المتعلق بالطعن (تسبب القرار)، وإذا لم تفعل ذلك فإن القرار سيكون غير صحيح<sup>(2)</sup>.

فقد قضت المحكمة العليا الليبية في حكمها الصادر في الطعن الإداري رقم (18/1) جلسة 1971/6/6، فقد قالت المحكمة " أن القرار الصادر من لجان التظلمات الضريبية، وهو قرار ذو صبغة قضائية، يجب أن يكون مسبباً، ويجب على تلك اللجان، وقد أعطاهما المشرع ولاية القضاء في خصومة بين الممول ومصلحة الضرائب، أن تلتزم بالأصول المهمة والمبادئ العامة للتقاضي، بذا يجب أن يتوفر شيء من الضمانات الجوهرية كحد أدنى في كل خصومة تُعرض على تلك اللجان للفصل فيها، وذلك بما يكفل الاطمئنان بصحة الوقائع المادية والقانونية التي تكوّن منها تلك اللجان عقيدتها، ويتيح للقضاء الإداري أعمال رقابته على ذلك كله من حيث صحة تطبيق

(1). أحمد عبد المهدي أمين الفاعوري، مرجع سابق، ص 149.

(2). محمد علي سكيكر، الموسوعة الضريبية في قانون الضرائب على الدخل في ضوء التشريع والفقهاء والقضاء، الناشر نادي القضاة فلسطين - القدس، الطبعة السادسة 2012، ص 427.

القانون على وقائع النزاع، وحسب تلك اللجان في هذا الشأن أن تقييم قرارها على أسباب واضحة مستخلصة من ظروف الدعوى وملابساتها، وامتشية مع القانون، ومنتجة إلى ما تنتهي إليه من قرارات<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: اختصاصات اللجنة وأثار القرار الصادر عنها

لقد حدا المشرع الليبي حدو التشريعات المقارنة في تحديد مهام واختصاصات هذه اللجان، حيث تعتبر القرارات الصادرة من اللجان الضريبية في القانون الليبي قرارات إدارية، سواء كانت صادرة من لجان التظلم الابتدائية أو من لجان الطعن الاستئنافية، إلا أن قرار اللجان الاستئنافية قرار إداري نهائي، ويترتب عليه العديد من الآثار على النحو الآتي: -

**أولاً: - مهام واختصاصات لجان الطعن:** يسعى المشرع الليبي والمقارن من وراء إنشاء لجان الطعن الضريبي إلى حل النزاع في بدايته، وذلك من خلال تقريب وجهات النظر بين الإدارة والممول في الإشكاليات التي تتعلق بتقدير الضريبة، والمصاريف، والأرباح، ورأس المال، وتُعرف في الفقه بالمسائل الواقعية، وقد كلف المشرع لجان الطعن بمهمة الفصل في هذه المسائل، باعتبارها لجان إدارية ذات اختصاص قضائي، وهذا يعتبر من الضمانات المهمة التي قدّمها المشرع للممول.

فلجان الطعن تختص بتسوية جميع الخلافات بين الممول والإدارة، والتي تعد من وجه نظر الفقه مهمة معقدة يكون الاجتهاد في تنفيذها نسبياً، ولكن المشرع الليبي أعطى تفويضاً عاماً للجنة الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة<sup>(2)</sup>، وبذلك فإن المشرع الليبي أنهى الخلاف الفقهي الذي يثور في هذا الجانب.

فقد أوكل للجنة الطعن مهمة الفصل في المسائل الواقعية والقانونية، فلا يقتصر دورها على النظر في المسائل الحسابية التي تتعلق بالإيرادات والمصاريف، ونسبة الأرباح من رأس المال وقيمة الضريبة فقط، وإنما النظر في المسائل القانونية من حيث تفسيرها ومدى شرعيتها.

وقد جاء في حكم المحكمة العليا الليبية بأن " لجان الطعن مختصة بنظر كل خلاف بين الممول والمصلحة، لأن هذه اللجان وإن كانت لجان إدارية، إلا أن اختصاصها قضائياً، ولذلك لا يقتصر دورها على نظر التظلمات المتعلقة بالقرارات الإدارية التي تصدر عن مصلحة الضرائب بالتطبيق

(1). طعن إداري رقم (18/1ق) جلسة 6/6/1971، مجلة المحكمة العليا، السنة الثامنة، العدد الأول، ص 41.

(2). المادة (7) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل الليبي.

للقانون، مثل قرارات تقدير وربط الضريبة فقط، وإنما تنظر كذلك في كافة الخلافات التي تقع بين المصلحة وصاحب الشأن" (1).

لقد منح المشرع الليبي للجان الطعن صلاحيات قضائية، رغم أن أعضائها ينتمون للإدارة، لذلك كان من الضروري أن تؤدي اللجان المهام التي كلفها بها القانون، والتي تشمل الفصل في جميع النزاعات التي تُطرح عليها، بالإضافة إلى ذلك يوجد قاضي يرأس هذه اللجان، مما يجعلها أكثر قدرة ومعرفة بالقضايا القانونية، وهنا يبرز التساؤل: هل هذه الاختصاصات التي أعطها المشرع الليبي للجان الطعن الضريبي هي اختصاصات مطلقة أم أنها مقيدة؟

في الحقيقة أن المشرع الليبي وضع قيوداً معينة على بعض الاختصاصات والتي تتمثل في الآتي:

**1-** تقوم لجان الطعن بالنظر في كافة الطعون المقدمة من الطرفين في النزاعات الضريبية، لكن إذا كان هناك مسائل ليست محل نزاع فلا يحق للجنة النظر فيها، وإلا اعتبرت متجاوزة لحدود اختصاصها، فمن المسلم أنه يجب على لجان الطعن الالتزام باختصاصاتها وعدم الفصل في القضايا إلا تلك التي ينص عليها القانون، وإلا ستكون قراراتها باطلة وغير صحيحة (2).

**2-** لا يحق للجنة الطعن أن ترفع قيمة الضريبة أو تُخفض قيمة الدين الضريبي؛ لأنه لا يمكن للجنة أن تزيد أو تعدل القيمة الضريبية إذا كان ذلك بسبب تصحيح خطأ مادي أو غش من قبل الممولين، كما يجب على لجنة الطعن الالتزام بطلبات الممول؛ لأن دورها هو الفصل في النزاع وليس تقدير القيمة (3).

**3-** لا يمكن للجنة الطعن أن تقدر دخل الممول من الأرباح الناتجة عن نشاط آخر لم يتم تضمينه في التقدير المعروض عليها، كما أن المصلحة لم تحتسب هذا النشاط ضمن المادة الضريبية، وإذا ظهر نشاط جديد للممول أثناء فحص اللجنة للتظلم المتعلق به، فإن اللجنة تكون مسؤولة فقط عن النظر في التظلم المقدم والذي يقع ضمن اختصاصها (4).

**4-** لا يدخل في اختصاص لجان الطعن الفصل في المنازعات غير الضريبية، مثل خلافات الورثة،

---

(1). طعن مدني رقم (42/209) بجلسة 1/4/1999، مجلة المحكمة العليا، لسنة 33-34، ص 170.

(2). حكم محكمة النقض المصرية الصادر بتاريخ 17/4/1979 س 25، نقلاً عن أ. محمد عبد الوهاب التهامي، مرجع سابق، ص 55.

(3). المادة (26) من اللائحة التنفيذية رقم (592) للقانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل.

(4). أ. محمد عبد الوهاب التهامي، مرجع سابق، ص 55.

ومصلحة الضرائب حول أجور الخبراء عند تقدير الضرائب المستحقة على التركات.

وأن الجهة المختصة بتوقيع الجزاءات المنصوص عليها هي المحكمة المختصة بناءً على طلب من مصلحة الضرائب، والفصل في النزاع حول الجهة المختصة بالتوقيع على الجزاء هو اختصاص لجان الطعن، أما توقيع الجزاء على الجرائم الضريبية فإنه لا يدخل في اختصاص هذه اللجان<sup>(1)</sup>.

5- يرى البعض من الفقه أن هذه اللجان يدخل في اختصاصها منع المصلحة من تحصيل الضرائب المحددة سلفاً، عندما تصدر قرارها في التظلم المرفوع أمامها، فهي تملك إصدار قرار يُلزم المصلحة بتأجيل التحصيل الواجب الأداء قبل جبايته<sup>(2)</sup>، ومع ذلك لا يعتبر هذا الرأي الفقهي ملزماً لمصلحة الضرائب بتأجيل تحصيل الضرائب المستحقة؛ فالنزاع لا يمنع مصلحة الضرائب من جمع الضريبة المستحقة، وذلك استناداً إلى مبدأ " ادفع ثم استرد". ويؤكد هذا الرأي ما ورد في حكم محكمة النقض المصرية" بأن المنازعات في شؤون الضرائب لا تحول دون تحصيل الضريبة؛ وذلك لأن المنازعة في تقدير الضريبة لا يوقف استحقاقها، استناداً إلى أن المشرع الضريبي أورد نصوصاً خاصة لتحقيق أغراضاً معينة تكفل ضمان وسرعة تحصيل الأموال العامة"<sup>(3)</sup>.

لقد نهج المشرع الليبي نهج المشرع المصري، حيث منح المشرع المصري اللجان الضريبية ولاية الفصل بين الممول والإدارة الضريبية، أي كان سبب الخلاف بينهما، وسواء تعلّق بالأرقام أو بمبدأ فرض الضريبة ذاته، كما أعطى لها سلطة تقدير الأرباح في حال عدم الاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية، فهذه اللجان لأتعد مرحلة تقاضي ولكنها مرحلة لإعادة النظر في الخلاف قبل اللجوء إلى القضاء، ومقتضى ذلك أنها إذا فصلت في النزاع من الناحية الموضوعية، سواء في أساس فرض الضريبة، أو مقدار الأرباح وأساس احتسابها، فإنه من الواجب أيضاً أن تحسم المنازعة وتنتهيها أمامها دون إعادتها إلى الإدارة الضريبية<sup>(4)</sup>.

(1). أ. عبد الوهاب محمد التهامي، مرجع سابق، ص 56.

(2) د. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، القاهرة، مطبعة الكتاب الجامعي، بدون سنة نشر، ص 221.

(3) د. عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقاً لإحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) القاهرة، دار النهضة العربية، 2005، ص 196.

(4). حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم (3181) لسنة 61ق، جلسة 2004/2/23، مشار إليه في مجموعة أحكام النقض الصادرة خلال السنوات 2002-2004، إعداد المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة، طبعة 2005، ص 371-372.

إلا أن اختصاص لجنة الطعن يكون محصوراً فيما تم تقديره من الإدارة الضريبية من أرباح وما يطلبه الممولين من طلبات، بالتالي لا يكون من ضمن اختصاصها تخفيض تقدير الضريبة عما أقر الممول، أو زيادة المقدار عما قدرته الإدارة الضريبية (1).

إلا أنه لا يُخل بحق لجان الطعن تصحيح ما يقع في تقديرات الإدارة الضريبية من أخطاء مادية بحتة، كتابية أو حسابية، وتصدر قرارها على الوجه الصحيح، ولا يحول دون ذلك أن يكون فيه إساءة لمركز الممول؛ وذلك بناء على أن الأخطاء المادية لا تحول أية حجية؛ حيث أجاز الشارع تصحيحها في أي وقت (2)، بخلاف ما ذكر في الفقرة السابقة، فإن أي جوانب لا يوجد حولها خلاف بين الإدارة الضريبية والممول لا تُعرض على اللجنة؛ التزاماً بمبدأ أن لجنة الطعن لا يجب أن تنتظر في نزاع لم يُعرض عليها، وهذا يتماشى مع القواعد العامة للتقاضي، وينطبق أيضاً على اختصاص المحاكم في النظر في الطعون الضريبية، حيث يمنع عليها أن تقرر في قضية لم تعرض من قبل على لجان الطعن أو تخرج عن نطاق سلطتها (3).

كما أن لجان الطعن لا تفصل في المنازعات المتعلقة بالتحصيل مثل المقاصة، والاسترداد، وحساب مقابل التأخير أو التعويض عن الأضرار الناشئة عن خطأ الإدارة الضريبية، استناداً للمسؤولية التقصيرية (4).

كذلك نصّ المشرع اليمني على أن تقوم لجان الطعن بدراسة الطعون الضريبية التي يقدمها المكلفون ضد قرارات الربط التي تصدرها لجان التسوية أو الإدارة الضريبية، وتصدر اللجنة قراراتها إما بتأييد الضريبة المفروضة، أو تعديلها بناءً على الوثائق والمستندات المقدمة، مع الالتزام بعدم تجاوز ربط المصلحة، وألا يقل عن حدود الطعن المقدم من المكلف، ولا يعقد اجتماع اللجنة للنظر في الطعون إلا بحضور رئيس اللجنة وأغلب الأعضاء وفقاً للقانون (5).

---

(1). رمضان صديق محمد، انتهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 284.

(2). حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم (288) لسنة 50 ق، جلسة 1984/4/30م، مشار إليه في: د. محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص 330.

(3). حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم (183) لسنة 61 ق، جلسة 1999/4/16.

(4). د. نشأت أدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2008، ص 249.

(5). المادة (119، ب) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010.

أما المشرّع المغربي فقد نحى مسلكا آخر، نصّ على أن لجان الطعن تختص في البث في النزاعات المعروضة عليها من جميع جوانبها، باستثناء الخوض في تفسير النصوص التشريعية والتنظيمية، والتي يجب عليها أن تصرّح بعدم الاختصاص في حال مواجهة تفسير القانون (1).

**ثانياً: - الآثار المترتبة على قرار اللجان الاستئنافية: -** يترتب على الطعن أمام لجان الاستئناف العديد من الآثار التي قد تختلف أحيانا باختلاف من قام برفعه، فالطعن قد يرفع من الممول أو من مصلحة الضرائب، وقد يكون من كليهما معاً.

إذا كان الاستئناف قد قُدم من الممول فقط، فإنه يجب على اللجنة الاستئنافية أن لا تضرّ الممول إذا لم تقبل استئنافه، لذلك إذا قامت اللجنة الابتدائية بتعديل الربط الضريبي لصالح الممول، وكان الممول هو من قدّم الطعن على هذا القرار عبر الاستئناف، فلا يمكن للجنة الاستئنافية تأييد تقديرات المصلحة السابقة؛ لأنها ستضرّ الممول (الطاعن)، وبناءً على ذلك لا تستطيع المصلحة تقديم دفاع قد يضرّ بالمول، ويكون موقفها في ذلك هو طلب رفض الاستئناف وتأييد القرار الابتدائي، أي أن وضع الممول كطاعن أمام اللجنة الاستئنافية لا يختلف عن وضعه كمتظلم أمام اللجنة الابتدائية.

أما إذا كانت المصلحة هي الجهة الوحيدة التي استأنفت القرار الابتدائي، فإن اللجنة الاستئنافية تظل ملزمة بعدم الإضرار بالمصلحة التي قدّمت الاستئناف في هذه الحالة، يمكن للجنة الاستئنافية إلغاء القرار الابتدائي وتأكيد التقديرات التي توصلت إليها المصلحة إذا رأت أن هنالك سبباً لذلك، كما يمكن للجنة تعديل القرار الابتدائي لصالح المصلحة، وأقصى ما يمكن أن تعمله هو رفض الاستئناف المقدم من مصلحة الضرائب وحدها أن تضر بمركز هذه المصلحة نتيجة للاستئناف، كما لا يمكن أن تصدر قراراً بسقوط حق المصلحة بالتقادم، طالما أن موضوع النزاع في الاستئناف لا يتعلق بقرار ابتدائي انتهى بسقوط حق المصلحة بالتقادم (2).

وتطبيقاً لذلك فقد قررت اللجنة الاستئنافية رفض دفع الممول بسقوط دين الضريبة بالتقادم، خلال نظر الاستئناف المرفوع من المصلحة، وقد أقرّت اللجنة " ... أن دفع المطعون ضده - الممول - بسقوط حق المصلحة في اقتضاء الضريبة عن سنتي 1973، 1974 ليس في محله قانوناً، ذلك أن الممول لم يطعن على القرار الابتدائي وقد أكد في مذكرته المقدّمة لهذه اللجنة قبوله ذلك القرار،

---

(1). المادة (225/ من البند الأول) من المدونة العامة للضرائب المغربية، مشار إليها في: أ. محمد عبد الوهاب التهامي، مرجع سابق، ص 54.

(2). د. سالمة الأمين رجب ميلاد، النظام القانوني للمنازعات الضريبية في القانون الليبي، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية الشريعة والقانون جامعة العلوم الإسلامية الماليزية، 2023، ص 186.

ومن ثم فلا يجوز للممّول أن يتخذ من الطعن المرفوع من المصلحة سبيلاً للدفع بسقوط حق المصلحة بالتقادم؛ لأنه وبفرض إجابته إلى ذلك الدفع، فإن هذا فيه إضراراً بالمصلحة - الطاعة - والقاعدة القانونية " لا يُضار طاعن بطعنه" (1).

ومن جهة أخرى يرتبط القرار المذكور برفض الدفع بسقوط حق المصلحة بالتقادم، حيث استند ذلك إلى أن المصلحة كان بإمكانها عدم رفع الاستئناف والقبول بالضريبة التي حددتها اللجنة الابتدائية، إذا تم قبول هذا الدفع فإن ذلك سيؤدي إلى فقدان المصلحة لمبلغ الضريبة، وهي الجهة الطاعة، وعلاوة على ذلك لا يمكن في الاستئناف المرفوع من المصلحة تقدير دين الضريبة بأكثر مما حدّته هي بنفسها، لأن ذلك سيسبب ضرراً للممّول الذي لولا تظلمه لما استطاعت المصلحة رفع الاستئناف.

أما في حال رفع الاستئناف من قبل الممّول والمصلحة معاً، فإن الفصل في الاستئناف يكون في حدود تقدير المصلحة لدين الضريبة وطلبات كل من الممّول والمصلحة في الاستئناف (2).

ويترتب على صدور قرار فاصل في موضوع الاستئناف أيا كان رفعه، انتهاء المنازعة الضريبية أمام لجان الطعن. فقد نصّت المادة (15) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل على " ...ويكون قرار اللجنة الاستئنافية نهائياً" أي أنه لا يجوز بعد ذلك طرح النزاع على أحد تلك اللجان من جديد إلا إذا كان المطلوب تفسير القرار الصادر منها أو تصحيح خطأ مادي وقعت فيه.

---

(1). القرار الصادر من اللجنة الاستئنافية لمنازعات ضرائب بنغازي (ليبيا) رقم (82/20) بتاريخ 1991/4/10.

(2) المادة (25) من اللائحة التنفيذية للقانون الليبي رقم (7) لسنة 2010 بشأن الضرائب على الدخل.

## المبحث الثاني

### الطعن الضريبي أمام لجان التحكيم

التحكيم نظام إجرائي يمكن للمتنازعين اللجوء إليه اختياراً، حيث يتم مباشرته عن طريق آليات يتم اختيارها من قبل الأطراف المتنازعة أو عن طريق التعيين من قبل المحكمة، فالمحكّم طرف في عملية التحكيم قد يكون شخصاً طبيعياً واحداً أو أكثر، وذلك من أجل حسم عملية النزاع والتوصل إلى قرار تحكيمي يُنهى الخصومة بين المتنازعين، فللمحكّمين اللذين فوضوا بالحكم أن يسيروا على إجراءات محددة بيّنها لهم القانون، وعلى ذلك يتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين وفق الآتي:

#### المطلب الأول: - المشروعية العقدية للتحكيم الضريبي

المنازعة الضريبية في حقيقتها منازعة موضوعية خالصة، تقتصر على قرار ربط الضريبة بين الدائن بالالتزام الضريبي أو الدائن بالوفاء وبين المدين بالالتزام الضريبي أو المدين بالوفاء، فمشروعية دين الضريبة هو دين ضريبي استحق في ذمة الممّول، ولكي يمكن تحصيل هذا الدين ينبغي ضرورة أن يتوافر فيه شروط وإجراءات تتعلق بصحة اتفاق التحكيم، وبدونها لا يعد الاتفاق صحيحاً؛ نظراً لأنها أساس الاتفاق وعلى ذلك سوف نتعرض بالدارسة للشروط والإجراءات الخاصة بذلك من خلال فرعين.

**الفرع الأول: شروط اتفاق التحكيم الضريبي:** - اتفاق التحكيم عبارة عن توافق إرادتين على اختيار التحكيم وسيلة لتسوية منازعاتهم، لذلك لا بد من توافر شروط معينة لصحته تتمثل في الآتي:

**1- الرضا:** ويعني اتجاه إرادة الأطراف في اتخاذ التحكيم وسيلة لفضّ المنازعات الناشئة بينهما، أو أحداث أثر قانوني، ولأن اتفاق التحكيم تصرف من التصرفات القانونية، يرتب التزاماً على أطرافه بوجوب تحكيم منازعاتهم ومنعهم مؤقتاً من اللجوء للقضاء، فإن صحة التراضي في اتفاق التحكيم تتطلب خلو إرادة كل طرف فيها من عيوب الإرادة، فمن المعروف وفق القانون العام للعقود أن الرضا يكون معيباً إذا شاب إرادة المتعاقد عيب من عيوب الرضا الأربع وهي: الغلط، والتدليس، والاكراه، والاستغلال<sup>(1)</sup>، والعقد المعيب بهذه العيوب أو أحدها يكون قابلاً للإبطال، فهي لا تعدمه وإنما تجعله معيباً أو غير صحيح، وهنا يأتي السؤال حول ماهي العيوب المحتملة أن

(1). المادة (120-130) من القانون المدني الليبي.

تلحق الإرادة في اتفاق التحكيم الضريبي، وما التي لا تلحقه؟

يرى بعض فقه التحكيم أن اتفاق التحكيم الضريبي لا يتطلب عدم التناسب الفادح، بينما يلتزم به كل طرف فيه وما يعود عليه من نفع، ولذلك عدم التناسب غير متصور في اتفاق التحكيم، فلا وجود لعيب الاستغلال في هذا الاتفاق، وذلك لغياب الركن المادي فيه، أي عدم التعادل الفادح بين الأداءات، لأن الالتزام الوحيد الذي يرتبه على طرفيه هو حل وتسوية النزاع عن طريق التحكيم<sup>(1)</sup>.

هذا فيما يتعلق بعيب الاستغلال، أما بالنسبة إلى عيب الغلط فقد طرح هذا العيب أمام القضاء، فقد رفضت محكمة استئناف باريس، طلب ابطال التحكيم للغلط؛ لأن المدعي بوجود غلط انصب على تعيين محكم، لأن المحكم هو نفسه محامي أحد طرفي الاتفاق على التحكيم، قد فشل في إثبات الغلط المدعي به، فرفض المحكمة يعود لاستحالة إثبات الغلط المدعي به، إلا أن فقه التحكيم يؤكد أن الغلط يمكن تصوره في اتفاق التحكيم، ويستشهد بما ذهب إليه محكمة النقض الفرنسية، حيث اعتبرت أن جهل أحد طرفي الاتفاق بعلاقة العمل التي تربط المحكم بالخصم الذي اختاره، يُعد من قبيل الغلط في صفة جوهرية في شخص المحكم يعيب الإرادة، ويفضي إلى بطلان الاتفاق على التحكيم<sup>(2)</sup>.

ويكون الرضا بين أطراف التحكيم إما سابقاً على قيام النزاع سواء كان قائماً مستقلاً بذاته أو ورد في عقد معين بشأن كل أو بعض المنازعات التي قد تنشأ بينهما، وهنا يحدد موضوع النزاع في بيان الدعوى (شرط التحكيم)، وهذا ما تم تطبيقه بين الدول التي تطبق التحكيم الضريبي على المنازعات الضريبية الدولية في منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD)، وإما أن يكون بعد قيام النزاع ولو أقيمت في شأنه دعوى أمام جهات قضائية، وهنا يجب أن يحدد الاتفاق المسائل التي يشملها التحكيم (مشاركة التحكيم)<sup>(3)</sup>.

**2- الأهلية اللازمة لصحة اتفاق التحكيم الضريبي:** بما أن اتفاق التحكيم تصرف قانوني يترتب عليه إحداث أثر قانوني، يجب أن يكون لدى كل طرف من أطراف التحكيم أهلية لإبرام اتفاق التحكيم، والأهلية التي يتطلبها القانون هي أهلية التصرف في الحقوق، وهي الأهلية التي تجعل الشخص أهلاً للمعاملة بين الناس، وتكون عبارتها صالحة لثبوت الحقوق له وثبوت الحقوق عليه،

(1). د. أحمد أبو زقية : أوراق في التحكيم، منشورات جامعة قاريونس، ط 1، 2003، ص 42.

(2). د. عمر إبراهيم حسين، اتفاق التحكيم، مجلة الجامعي، العدد 26، 2017م، ص 140 - 141.

(3). د. دعاء نبوي الفشلان، مرجع سابق، ص 246.

وأصل هذه التصرفات يعتمد على قصد الفاعل وإرادته (1).

ومن الناحية الدولية فإن اتفاقية نيويورك لعام 1958م، بشأن الاعتراف وتنفيذ أحكام المحكمين الدوليين لم تتضمن نصوص حول أهلية الدولة والأشخاص المعنوية العامة لإبرام اتفاق التحكيم، وإنما تركت أمرها للقانون الذي يتم تطبيقه على الأطراف، حيث نصّت المادة 1/5 من اتفاقية نيويورك على " رفض الاعتراف بحكم التحكيم وتنفيذه إذا ما أثبت عليه عبء التنفيذ فقدان أحد أطراف التحكيم للأهلية وفق القانون واجب التطبيق على علاقتهم"، أي أن كل دولة تطبق قانونها الوطني دون أن يقع عليها التزام دولي"، وهنا يثور التساؤل في هذا الصدد عن مدى أحقية الدولة أو الأشخاص المعنوية أن تكون طرفاً في اتفاق التحكيم؟

تحظر بعض قوانين الدول على الدولة ومؤسساتها العامة الدخول في اتفاق يتضمن شرط التحكيم، منها قانون التحكيم السعودي لسنة 1983م (2)، وكذلك المشرّع الليبي تحفظاً على اللجوء إلى التحكيم منذ صدور القانون رقم (76) لسنة 1970م، الذي منع الدولة والمؤسسات العامة من الدخول في اتفاق التحكيم، وبعد ذلك صدر القانون رقم (1) لسنة 1971م، أجاز فيه التحكيم بقرار من مجلس الوزراء، كما نصّت المادة (99) من لائحة العقود الإدارية لسنة 1980م، على عدم قبول التحكيم إلا إذا اقتضت الضرورة في حالات التعاقد مع شركات أجنبية أن ينصّ على الالتجاء للتحكيم، كذلك نصّت المادة (83) من لائحة العقود الإدارية رقم (563) لسنة 2007م، على اللجوء إلى التحكيم استثناءً وعند التعاقد مع أجنبي، وقد نصّت المادة (6) من مشروع قانون التحكيم التجاري الليبي رقم 10 لسنة 2023م، على " يجب أن تتوافر في أطراف اتفاق التحكيم أهلية التصرف في حقوقهم"، ولذلك متي كان الشخص المعني العام مختصاً بإبرام عقود باسمه دون وصاية أو تصديق من سلطة أخرى أو سلطة أعلى، فإنه يصح له إبرام اتفاق التحكيم؛ لأن اتفاق التحكيم لا يصح إلا ممن يملك حق التصرف في حقوقه، من ثم فإن ثبات أحقية الدولة في إبرام اتفاق التحكيم يعطي حقاً للإدارة الضريبية في أن تكون هي أيضاً طرفاً في اتفاق التحكيم، كونها أحد أجهزة الدولة التنفيذية، ويبرز هنا تساؤل حول هل يمكن للإدارة الضريبية التخلص من التزاماتها عن طريق إثارة الدفع بعدم أهليتها للتحكيم؟

---

(1). أ. رباحي أحمد، حكم التصرفات القانونية لناقص الأهلية، دراسة مقارنة بين القانون الجزائري والقوانين المقارنة والفقهاء الإسلامي، جامعة حسنية بن بو علي، الشلف، مجلة البحوث القانونية والسياسية، الجزائر، العدد الخامس، سنة 2015م، ص 26.

(2). المادة 3 من قانون التحكيم السعودي 19.

اختلف الفقه في ذلك، فالبعض يرى أن الدولة والأشخاص المعنوية التابعة لها لا، يحق لها أن تدفع بعدم أهليتها لإبرام اتفاق التحكيم، ولا يمكنها أن تتخلص من اتفاق التحكيم مع المستثمر الذي سبق وأن وافقت عليه بإرادتها<sup>(1)</sup>، أما الجانب الآخر فيرى بأنه يحق لها ذلك استناداً إلى أنه من المبادئ المستقرة في التحكيم<sup>(2)</sup>.

أما بالنسبة للمشرع المصري فقد نصّ في المادة الأولى من قانون التحكيم رقم (27) لسنة 1994م، على أن للدولة والأشخاص المعنوية أهلية كاملة في إبرام اتفاق التحكيم، فقد أخذ المشرع المصري باتجاه اتفاقية واشنطن لتسوية المنازعات الناشئة عن الاستثمار باستقراء نص المادة (25)، التي أشارت إلى أهلية الدولة والأشخاص المعنوية التابعة لها في اللجوء للتحكيم<sup>(3)</sup>، وبالتالي فإن المشرع المصري قد أقرّ صراحةً بجواز التحكيم في منازعات العقود الإدارية، بشرط موافقة الوزير المختص مع عدم جواز التفويض بذلك، وفي حالة عدم موافقة الوزير المختص يعد شرط التحكيم الذي أبرم بمناسبة عقد إداري باطل بطلاناً مطلقاً<sup>(4)</sup>، وبحدود المنازعات الضريبية فإن المشرع المصري قد ذهب بعدة تشريعات ضريبية يجيز للإدارة الضريبية إبرام اتفاق التحكيم، سواء تعلّق بالتحكيم الجمركي الذي تضمّن كل من المادتين (57،58) من قانون التحكيم، والذي مازال ساري المفعول لغاية هذا التاريخ، كذلك تنظيم التحكيم في قانون الضريبة العامة على المبيعات حسب المادتين (35،36) من القانون رقم (11) لسنة 1991م، وقبل صدور حكم المحكمة الدستورية العليا، والتي قضت بعدم دستورية التحكيم في قانون الضريبة العامة على المبيعات؛ لأنه يقوم على مبدأ التحكيم الإجمالي<sup>(5)</sup>.

**3- السبب في اتفاق التحكيم الضريبي:** السبب هو الدافع أو الباعث الرئيسي الذي حمل المتعاقد على قبول التعاقد، وبقبوله يترتب عليه تحريك إجراءات التحكيم<sup>(6)</sup>، والسبب في اتفاق التحكيم هو

---

(1). د. سراج حسين أبو زيد، التحكيم في عقود البترول، دار النهضة العربية القاهرة، 2010م، ص 304.

(2). د. بشار محمد الأسعد، عقود الاستثمار في العلاقات الدولية الخاصة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط 1، 2006م، ص 405.

(3). د. محمد عبد النبي حسين الكيلاني، مرجع سابق، ص 281.

(4). حكم مجلس الدولة، محكمة القضاء الإداري بالقاهرة، الدائرة (6) دعوى رقم 28 لسنة 59 قضائية، بتاريخ 29/02/2006م، منشور في مجلة التحكيم العدد السادس، لسنة 2010م، لبنان، ص 572.

(5). د. عثمان توفيق علي القضاة، مرجع سابق، ص 184.

(6). د. أحمد أبو الوفاء، التحكيم الاختياري والاجباري، منشأة المعارف بالإسكندرية، ط الخامسة، 1988. ص 81.

اتجاه إرادة الأطراف إلى استبعاد عرض النزاع على القضاء ومنح اختصاص الفصل فيه إلى التحكيم<sup>(1)</sup>، أي السبب لا بد أن يكون مشروعاً وإلا كان اتفاق التحكيم باطلاً، كما لو تضمن حالة من حالات الغش نحو القانون، فقد نصّت المادة (136) من القانون المدني الليبي على أنه " إذا التزم المتعاقد لسبب غير مشروع كان العقد باطلاً"، كما يُشترط في السبب أن يكون غير مخالف للنظام العام والآداب، وأن يكون قائماً ومطابقاً للقانون، فإذا ما صدر حكم التحكيم في المنازعة الضريبية، وكان منظوياً على خطأ في تطبيق القانون، كالخطأ في سعر الضريبة، أو عدم تطبيق الإعفاءات المقررة، فلا يكون الحكم منعماً بل باطلاً، فالمادة (137) من القانون المدني الليبي تنصّ على "1- كل التزام لم يُذكر له سبب في العقد يفترض أن يكون له سبب مشروع، ما لم يقدّم الدليل على غير ذلك، 2- ويعتبر السبب المذكور في العقد هو السبب الحقيقي حتي يقوم الدليل على ما يخالف ذلك، فإذا قام الدليل على صورية السبب فعلى من يدّعي أن للالتزام سبباً آخر مشروعاً أن يثبت ما يدعيه".

كما أن القانون المدني المصري أكد على ذلك في نصّ المادة (136) على أنه " إذا لم يكن للالتزام سبب أو كان سببه مخالفاً للنظام العام أو الآداب كان العقد باطلاً"، وقد ذهبت محكمة النقض المصرية إلى أبعد من ذلك وقضت بأن " السبب غير المشروع الذي من شأنه أن يبطل العقد وفقاً لحكم المادة (136) من القانون المدني المصري يجب أن يكون معلوماً للمتعاقد الآخر، فإذا لم يكن على علم به، أو ليس في استطاعته أن يعلمه، فلا يعتد بعدم مشروعيته<sup>(2)</sup>، والذاتية الخاصة للمنازعة الضريبية تفترض أن السبب في الاتفاق الضريبي قد يكون مشروعاً أو غير مشروع، بيد أن مبدأ واقعية النزاع الضريبي يفترض أن عدم مشروعية الواقعة المنشئة للضريبة لا يترتب عليها بطلان قرار الربط الضريبي؛ لأن القانون الضريبي نفسه لا يعتد سوى بواقع الحال دون المراكز القانونية المقررة في فروع القانون الأخرى، والمثال على ذلك مباشرة الممول لنشاط غير مشروع لا يترتب عليه بطلان قرار ربط الضريبة، في حين وجود حالات أخرى يترتب عليها بطلان قرار ربط الضريبة، ومثال عليه لو استبان لمأمورية الضرائب أن الممول الذي ربطت عليه الضريبة لم يزاول أي نشاط تجاري أو صناعي يخضعه للضريبة خلال سنوات المحاسبة<sup>(3)</sup>.

(1). د. مسعود حسين مسعود، مرجع سابق، ص 261.

(2). د. سمير حامد الجمال، التعاقد عبر التقنيات الحديثة "دراسة مقارنة" أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، بنها 2006، ص 182.

(3). محمد عبد النبي حسين كيلاني، مرجع سابق، ص 288.

**4- المحل في اتفاق التحكيم:** - لكل التزام محل يجب أن ينصب عليه، ومحل اتفاق التحكيم هو. النزاع أو الخلاف الذي نشأ أو يمكن أن ينشأ بين الأطراف؛ بسبب تعارض بين مصلحتين قانونيتين أو أكثر، بشأن موضوع يتعلق برابطة من روابط القانون التعاقدية أو غير التعاقدية، المتعلقة بمسألة يجوز تسويتها عن طريق التحكيم دون اللجوء إلى قضاء الدولة (1).

فمحل اتفاق التحكيم هو تنظيم حق التقاضي في كل ما يتعلق بالمنازعات محل الاتفاق ولكن أمام التحكيم، وتنظيم حسم المنازعات الناشئة عن العقد الأصلي الذي يهدف إلى تحديد حقوق والتزامات الأطراف الموضوعية، ويُعد هذا الالتزام منفصلاً عن العقد الأصلي، مما يجعل من كل منهما عقداً مميزاً عن الآخر، وإن تضمنتهما وثيقة واحدة (2)؛ فإن لكل من اتفاق التحكيم والعقد الأصلي محله وسببه الخاص به، فمحل اتفاق التحكيم هو الفصل في النزاع الذي ينشأ بين الأطراف عن طريق التحكيم دون قضاء الدولة، وإن محل العقد الأصلي أو موضوعه هو تحديد الحقوق والمراكز القانونية للعقد، ففي عقد البيع يتم تحديد المبيع والتمن والتسليم، وفي عقد الإيجار ينظم حقوق المؤجر والمستأجر والأجرة والعين المؤجرة، وإن تم إدراجهما في وثيقة واحدة، فلا يؤثر أيٌّ منهما في الآخر، وهذا خاضع لتفسير العقد من خلال الكشف عن إرادة الأطراف المشتركة (3).

وبعض الفقه يري أن محل التحكيم هو تعيين المهمة التحكيمية سواء تعيينها من الناحية الموضوعية بمعنى تعيين النزاع والقواعد التي بمقتضاها يفض النزاع، أو من الناحية الشخصية أي تعيين المحكم أو تحديد طريقة تعيينه، أو تعيينه طبقاً للقانون بمعاونة القضاء، أو من الناحية المكانية، أو من ناحية اللغة (4).

كما أن محل اتفاق التحكيم يجب أن تتوافر فيه شروط المحل، التي حددها القانون المدني الليبي، فيجب ألا يكون محل اتفاق التحكيم مستحيلاً (5)، وأن يكون ممكناً من الناحية القانونية، ويجوز فيه

---

(1). د. عيد محمد القصاص، قانون التحكيم في المنازعات المدنية والتجارية الدولية، دار النهضة العربية، سنة 2015، ص 110 وما بعدها.

(2). د. محمد مصطفى أباطة، أثر بطلان التحكيم على خصومة التحكيم، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2019م، ص 163.

(3). د. أحمد ثروت إبراهيم، استبعاد قانون الإرادة كسبب لبطلان حكم التحكيم، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، 2017م، ص 117.

(4). د. أحمد محمد حشيش، طبيعة المهمة التحكيمية، دار الكتب القانونية، 2000، ص 103 — 105.

(5). المادة (132) من القانون المدني الليبي.

الصلح، فعندما أجاز المشرع الليبي حق اللجوء إلى التحكيم، لم يعطي حق اللجوء إليه في كل المنازعات وإنما في منازعات معينة فقط<sup>(1)</sup>، كما يشترط في محل اتفاق التحكيم أن يتم تعيين محل اتفاق التحكيم<sup>(2)</sup>، يجب أن تكون المنازعة موضوع محل اتفاق التحكيم محددة بدقة<sup>(3)</sup>، لكن السؤال الذي يثار ما أهمية تعيين محل اتفاق التحكيم؟ وهل يختلف تحديد النزاع الذي هو محل اتفاق التحكيم بحسب نوعه، شرط أم مشاركة؟ للإجابة على ذلك نتطرق إلى: -

أ- أهمية تعيين محل اتفاق التحكيم: - تعيين المحل من الأمور التي تسهّل وتيسر عملية التحكيم، والانتهاء من تسوية النزاع بشكل سلس، كما أنه يبعد طرفيه عن الحاجة إلى تفسير موضوع التحكيم أو محله، وهو أيضا يساهم في تحديد ولاية المحكم الفرد أو المحكمين، إذا كانوا أكثر من واحد، فإذا خرج المحكمون أو المحكم عن موضوع التحكيم أو محله، أصبح حكمهم باطلاً؛ لأنهم يكونون بهذا قد خرجوا عن ولايتهم تجاه تسوية النزاع في اتفاق التحكيم<sup>(4)</sup>.

ب - أركان التحكيم الضريبي: - وتنقسم إلى:

1- شرط التحكيم: يقتضي أن يكون شرط التحكيم قبل النزاع، ويترتب على ذلك أن محل اتفاق التحكيم لن يكون محدداً، فالنزاع لم يقع بعد، أي أنه غير قائم<sup>(5)</sup>، ويتخذ شرط التحكيم أشكالاً مختلفة، فقد يكون بنداً في العقد الأصلي، أو مستقلاً عنه ويضاف إليه، مضمونه تسوية النزاع على الحقوق الناشئة عنه بالتحكيم، وقد يكون على شكل مستند مكتوب أو عبارة عن رسائل بين الطرفين أياً كان نوع هذه الرسائل عادية أم إلكترونية، وقد يكون غير وارد في العقد المبرم بين الطرفين، ولكنهما أحياناً إلى وثائق أخرى، أي أن إرادة الطرفين تتجه للإحالة على تلك الوثائق التي بها شرط التحكيم، مما يفضي إلى دمج تلك الوثائق في العقد الأصلي، حيث تكون هذه الإحالة صريحة وواضحة إلى دمج شرط التحكيم المحال إليه جزءاً من العقد الأصلي وهذا ما يطلق عليه فقهاء التحكيم "شرط التحكيم بالإحالة"<sup>(6)</sup>.

(1) . المادة (740) من قانون المرافعات الليبي

(2). المادة (133) من القانون المدني الليبي.

(3). مجموعة الأعمال التحضيرية للقانون المدني، ج2، مطبعة دار الكتاب العربي، بدون تاريخ، ص 216.

(4). حسن عبد العزيز النجار، البدائل القضائية لتسوية النزاعات الاستثمارية والتجارية، أطروحة دكتوراه، جامعة الحسن الثاني المغرب، ط1، بدون ناشر، الدار البيضاء، 2014م، ص 131.

(5). د. أحمد أبو زقية، أوراق التحكيم، منشورات جامعة قار بونس، ط1، سنة 2003، ص37.

(6) د. حسين عبد العزيز النجار، مرجع سابق، ص 103.

2- مشاركة التحكيم : فهي الاتفاق الذي يتم بين الطرفين بعد قيام النزاع بينهما؛ وذلك لعرض النزاع على التحكيم دون اللجوء إلى القضاء<sup>(1)</sup>، وتتميز المشاركة بأنها تكون بعد نشوء النزاع سواء رُفعت بشأنه دعوى قضائية أو لم تُرفع، فنشأة النزاع تعني حدوثه بين الأطراف وأنه مازال قائماً بينهم ولا يكفي لقيامه الاعتراض أو عدم الاتفاق، ولكن يتطلب الأمر اختلافاً جوهرياً بين الأطراف يُراد بالهيئة التحكيمية أن تفصل فيه، وقد نصّت المادة (743) من قانون المرافعات الليبي على تحديد موضوع النزاع بأن " يجب أن يحدد النزاع في مشاركة التحكيم أو أثناء المرافعة ولو كان المحكّمون مفوضين بالصلح وإلا كان التحكيم باطلاً"، ذلك يعني أن تحديد محل اتفاق التحكيم يكون أكثر وضوحاً وتحديداً في المشاركة من شرط التحكيم، فهو يحدد المسائل التي يشملها التحكيم وإلا كان التحكيم باطلاً، فتحديد موضوع النزاع كمحل لاتفاق التحكيم يعد فارقاً جوهرياً بين شرط التحكيم ومشارطته<sup>(2)</sup>.

5 - شرط الكتابة: - تتفق معظم القوانين والاتفاقيات الدولية على ضرورة أن يكون اتفاق التحكيم مكتوباً، غير أنها قد تختلف في طبيعة الشرط، فالكتابة المطلوبة لاتفاق التحكيم قد تكون شرطاً لصحة الاتفاق أو شرطاً للإثبات<sup>(3)</sup>، وبالنسبة للقانون الليبي فقد جاء شرط الكتابة في اتفاق التحكيم جازماً<sup>(4)</sup>، فلا يجوز الاستعاضة عن الإثبات بأي وسيلة أخرى مثل شهادة الشهود أو إقرار المدعي أو إداء اليمين، فلا يمكن تطبيق القواعد العامة في الإثبات على التحكيم؛ ويجب أن يكون حكم التحكيم مكتوباً، وأن يتضمن صورة من مشاركة التحكيم<sup>(5)</sup>، كما أن المشرّع الليبي ذهب إلى أبعد من ذلك فإذا لم يراع هذه البيانات فإن الحكم يكون باطلاً<sup>(6)</sup>، كما أنه لا يصير حكم المحكّمين واجب التنفيذ إلا بأمر يصدره قاضي الأمور الوقفية، بعد الاطلاع على الحكم ومشاركة التحكيم، أي لا يمكن أن يتضمّن حكم التحكيم اتفاق التحكيم، ولا يمكن أن يصدر أمراً بالتنفيذ ما لم يكن هذا الاتفاق مكتوباً<sup>(7)</sup>.

(1). د. فتحي والي، التحكيم في المنازعات الوطنية والتجارة الدولية علماً وعملاً، منشأة المعارف، سنة 2014م، ص 113.

(2). د. عمر إبراهيم حسين، اتفاق التحكيم، مرجع سابق، ص 114.

(3). نصت المادة (742) من قانون المرافعات على " لا تثبت مشاركة التحكيم إلا بالكتابة"

(4). د. مسعود حسين مسعود، اتفاق التحكيم وأثاره وفقاً لأحكام القانون الليبي والمقارن، ص 262 - 263.

(5). المادة (760) من قانون المرافعات الليبي.

(6). المادة (796) من قانون المرافعات الليبي.

(7). المادة (763) من قانون المرافعات الليبي.

فالكتابة بالنسبة للقانون الليبي هي شرط للإثبات وليس شرطاً لانعقاد<sup>(1)</sup>؛ ذلك لأن اتفاق التحكيم لا يعدو أن يكون عقداً رضائياً ينعقد بمجرد تبادل الإيجاب والقبول بين الطرفين، فهو ليس عقداً شكلياً، وليس ركناً في العقد ولا شرطاً لصحته، وإنما هي مجرد وسيلة لإثباته، وينتهج هذا الطريق قانون التحكيم التونسي، حيث نصّت المادة (6) على أنه " لا تثبت اتفاقية التحكيم إلا بكتاب"، والقانون الكويتي في المادة (1730) مرافعات على أن " التحكيم لا يثبت إلا بالكتابة". أن هذه التشريعات التي تبنت هذا الاتجاه لم تبيّن الجزاء الذي ترتّب على تخلف الكتابة في اتفاق التحكيم؛ ذلك لأن استبعاد الكتابة لا يُعدّ انعدام لاتفاق التحكيم، بل يجعل إنكارها غير فعّال، ومن ثمّ يتعيّن البحث عن وسيلة لإثباته، ولأن اتفاق التحكيم عقد رضائي لا تلزم الكتابة لانعقاده بل لإثباته، ومن ثمّ يمكن أن يتمّ الاتفاق بواسطة تبادل المراسلات والخطابات التي تتضمن رغبة الأطراف في اللجوء إلى التحكيم<sup>(2)</sup>.

نعلم بأن المشرّع الليبي يطلب الكتابة لإثبات اتفاق التحكيم وفقاً لنصوص قانون المرافعات الليبي، إلا أن التساؤل يبقى قائماً، هل توجد أشكال معينة يمكن أخذها من أشكال الكتابة، والاعتداد بها في مقابل المفهوم الضيق للكتابة؟

نصّ قانون مشروع التحكيم الليبي في المادة (3) على أنه " لا يمكن إثبات اتفاق التحكيم إلا بكتابة سواء كان رسمياً أو بخط اليد، أو بمحضر جلسة أو بمحضر محرر لدى هيئة التحكيم التي وقع اختيارها، أو بوثيقة موقعة من الأطراف، أو من خلال تبادل رسائل أو أي وسيلة من وسائل الاتصال التي ثبت وجودها، أو من خلال تبادل ملاحظات الدعوى، أو الدفاع في حال نشوب نزاع، التي يدّعي فيها أحد الأطراف وجود اتفاق ولا ينكره الطرف الآخر. يعد في حكم الاتفاق المكتوب كل إحالة في العقد إلى أحكام عقد نموذجي أو اتفاقية دولية، أو أي وثيقة أخرى تتضمن شرط التحكيم، إذا كانت الإحالة واضحة، على اعتبار أن هذا الشرط جزءاً من العقد"، انتهج مشرّع التحكيم الليبي نهج أغلب القوانين الحديثة، فقد أخذ بخطى المشرّع المصري في المادة (12) من قانون التحكيم الخاص به، فقد سوى مشروع التحكيم الليبي بين شرط التحكيم ومشارطته في المعاملة، حيث أوجب أن يكون اتفاق التحكيم مكتوباً إلا أنه لم يتطلب الرسمية، فيكفي أن يكون الاتفاق في ورقة عرفية موقعة من الطرفين، كما أنه أعطى أهمية كبيرة إلى تبادل الرسائل

(1). أ. سالمه عمار، طبعة الكتابة في اتفاق التحكيم، موقع المجمع القانوني الليبي، تعليقات قانونية، 2022م.

(2). أ. علي الصادق قناص، أ. عبد الرحيم أبو القاسم الحريزي، اتفاق التحكيم بين الرضائية والشكلية في ظل القانون الليبي، مجلة العلوم القانونية والشرعية، جامعة الزاوية ليبيا، العدد الثامن، ص 160.

والبرقيات وغيرها من وسائل الاتصال المكتوبة، لنكون بذلك أمام اتفاق تحكيم صحيح ومنتج لآثاره القانونية. عملياً لا يمكن أن يكون لاتفاق التحكيم غير المكتوب أي جدوى في التحكيم الدولي، فاتفاقية نيويورك تشترط الكتابة بمقتضى المادة (2) منها، وتفرض في المادة (1/4) على من يطلب الاعتراف والتنفيذ أن يقدم مع الطلب حكم التحكيم الأصلي، أو صورة مصدقة عنه، وأصل اتفاق التحكيم أو صورة مصدقة عنه، وهذا يأتي في حال كان الاتفاق مكتوباً، وعلى ذلك فإنه لا يعتد باتفاق التحكيم الذي يتم شفاهة بين الأطراف، أما قانون اليونيسترال النموذجي للتحكيم فقد وضع خيارين للدول التي تسترشد به في نص المادة (7)، الخيار الأول: يشترط في المادة (2/7) أن يكون اتفاق التحكيم مكتوباً، وأن يحدد ما ينبغي فهمه بالكتابة في الفقرتين (3) و(4)، فقد نصت الفقرة (3) على أن اتفاق التحكيم " يكون مكتوباً إذا كان محتواه مدوناً في أي شكل، سواء كان أما لم يكن اتفاق التحكيم أو العقد قد أبرم شفاهياً أو بالتصرف أو بوسيلة أخرى". وبالنسبة للفقرة (4) فهي توضح كيفية فهم شرط الكتابة والتي يستوفيهما الاتصال الإلكتروني إذا كان مضمونه متاحاً بحيث يمكن استخدامه بالرجوع إليه لاحقاً، أما الخيار الثاني: الذي أتت به هذه المادة فهو لا يتضمن أي شروط تتعلق بالكتابة في اتفاق التحكيم، فقد نصت " اتفاق التحكيم هو اتفاق بين الطرفين على أن يُحيل إلى التحكيم جميع ما نشأ أو ما قد ينشأ بينهما من نزاعات بشأن علاقة قانونية محددة، سواء كانت تعاقدية أو غير تعاقدية"، ولقد تبنت بعض هذه القوانين الخيار الثاني من نص المادة (7) منها قانون التحكيم الاسكتلندي لعام 2010، والقانون الفرنسي لعام 2011<sup>(1)</sup>.

**الفرع الثاني: مباشرة إجراءات التحكيم:-** لا بد من وجود إجراءات على طالب التحكيم اتخاذها؛ لتمكّن هيئة التحكيم من مباشرة الإجراءات القانونية المقررة لها، والانصياع لما هو مقرر في اتفاق التحكيم سواء تعلّق بموعد ومكان ولغة التحكيم والقانون الواجب التطبيق وفق الآتي:-

**1- طلب التحكيم:-** هو العمل الذي يوجهه المحكّم إلى المحكّم ضده متضمناً رغبته في الفصل في النزاع القائم بينهما بواسطة التحكيم، وقد نصت المادة (35) من مشروع التحكيم الليبي على " يجب أن يرسل المدعي خلال المدة المتفق عليها في اتفاق التحكيم، أو خلال الفترة التي حدّتها هيئة التحكيم إلى المدعى عليه وأعضاء هيئة التحكيم، طلباً يشتمل على اسمه وعنوانه، واسم المدعي عليه وعنوانه، وعرضا للوقائع وطبيعة النزاع وطلباته والحجج والمستندات المؤيدة لدعواه، وعلى المدعى عليه أن يقدم دفاعه فيما يتعلق بهذه المسائل في المدة التي تحددها هيئة التحكيم.

(1). د. مسعود حسين مسعود، مرجع سابق، ص 2263-264.

كما يجب على الأطراف أن يقدموا دفوعهم مصحوبة بالمستندات الأصلية التي لها صلة بموضوع النزاع، كما يجوز لهم أن يشارروا إلى كل المستندات والأدلة التي يريدون تقديمها، ما لم يتفقوا على طريقة أخرى لتقديمها"، وهذا يعني أنه يتوجب أن يقدم لائحة مكتوبة "طلب مكتوب" يكون مشتملا على اسم المحكم (المدعي) وعنوانه إذا كان شخصا طبيعيا، أما الشخص الاعتباري فيكتب اسمه وعنوانه واسم الممثل القانوني وصفته وعنوانه، واسم المحكم ضده (المدعى عليه) وعنوانه، ولا بد من شرح وقائع الدعوى وتحديد مسائل موضوع النزاع داخلها، فقد أكدت لائحة العقود الإدارية النافذة في المادة (83) فقرة (ب) على أن "... يجب في هذه الحالات أن تحدد مشاركة التحكيم أوجه النزاع التي تلجأ فيها للتحكيم وإجراءاته...." كذلك نصت المادة (16) من قانون رقم (10) لسنة 2023م، بشأن التحكيم التجاري الليبي على أن " يجب تحديد موضوع النزاع في مشاركة التحكيم مع بيان أسماء المحكمين، ومؤسسة التحكيم صراحة أو دلالة، وإلا كانت المشاركة باطلة". كما أن أحكام المحكمة العليا الليبية أكدت على ضرورة أن يتضمن اتفاق التحكيم موضوع النزاع، وإلا كان التحكيم باطلاً<sup>(1)</sup>.

ولأن النزاع الضريبي ينعقد فقط لمفهوم مشاركة التحكيم، فإنه يستوجب أن يكون التحكيم الضريبي بمرحلة لاحقة على وقوع النزاع، بمعنى صدور القرار من جهة الإدارة الضريبية في مواجهة المكلف، ولذلك وجب على المكلف أن يقدم طلب التحكيم متضمناً للوقائع والأسباب، وأن تكون محددة تحديداً دقيقاً، وإلا كان الاتفاق باطلاً، وبعد ما يتم إدراج مشتملات التحكيم المقررة قانوناً، فإنه يتم إدراج الطلبات المحددة، فالعبرة بالطلبات الأخيرة، أما بالنسبة للجهات المعنية بتسليم لائحة التحكيم فهي : المحكم ضده مهما تعدد، وهيئة التحكيم، حيث يتم تسليم اللائحة (الطلب) لكل عضو من الأعضاء، وتُعد لائحة الدعوى التحكيمية بمثابة الإعلان للخصومة والانعقاد لاختصاص هيئة التحكيم.

و يترتب على طلب التحكيم الآثار القانونية التي ينظمها القانون على رفع الدعوى، ويكون إيجاب الآثار من تاريخ تسليم المدى الذي عليه لائحة الدعوى، وهذه اللائحة يترتب عليها انقطاع مدة التقادم وتاريخ بدء احتساب الفوائد القانونية، بالإضافة إلى أهمية تحديد مواعيد إجراءات معينة مثل : مباشرة الأطراف تبادل اللوائح، كذلك مراعاة مدد احتساب إجراءات التحكيم التي هي محل اعتبار في القانون. يعتبر طلب التحكيم أساس قانوني تستند إليه هيئة التحكيم لمباشرة أعمالها، والبدء بإجراءات التحكيم قانونياً من ناحية، وتحديد ولاية هيئة التحكيم على وقائع معينة في النزاع

---

(1). حكم المحكمة العليا بتاريخ 18/04/1974م، أشار إليه د. عز الدين بو بكر، النظام القانوني للاستثمارات النفطية، دار النهضة العربية، 2018مصر، ص237.

من ناحية أخرى (1).

**2- موعد التحكيم:** - تُعد مسألة تحديد موعد إجراء التحكيم من المسائل التي تحقق السرعة المرجوة من عملية التحكيم، فهو إجراء يمنح هيئة التحكيم أن تستمع إلى أطراف التحكيم أو من يمثل كل منهما للاتفاق على المراحل الإجرائية لنظر النزاع، والمواعيد المقررة للجلسات ووضع جدول أعمال يتضمن مواعيد الجلسات (2).

وقد نصّت المادة (34) من القانون رقم (10) لسنة 2023م بشأن التحكيم التجاري الليبي على أن " إذا حدّد الأطراف أجلاً للبتّ في النزاع، فإن سريان ذلك الأجل يبدأ من تاريخ قبول المحكّم أو آخر المحكّمين لمهمته. وإذا لم يحدّد الأطراف أجلاً، وجب البتّ في الخصومة في أجل لا يتجاوز ستة أشهر، وفي جميع الأحوال يجوز لهيئة التحكيم - بقرار - أن تمدد أجل البتّ في الخصومة مرتين على الأكثر، على ألا تتجاوز المدة القصوى للبتّ في موضوع النزاع عن سنة، ويعتبر قرار هيئة التحكيم المتعلق بالتمديد نهائياً غير قابل لأي وجه من أوجه الطعن، وإذا تم تعيين محكماً جديداً بدلاً عن المعزول أو المتوفى أو المتنحي، أضيف لتاريخ الموعد النهائي لإصدار الحكم ثلاثين يوماً".

يتضح من النص أن المشرّع الليبي وضع أربع حالات لتحديد موعد سريان التحكيم الأولي: تتمثل في سريان الأجل من تاريخ قبول المحكّم أو آخر المحكّمين لمهمته وهذا في حال تحديد الأطراف لأجل البتّ في النزاع، والحالة الثانية وتكون مدة البتّ في الخصومة لا تتجاوز الستة أشهر وهذا في حالة عدم تحديدهما لأجل البتّ في النزاع، أما الحالة الثالثة فهي البتّ في موضوع النزاع خلال مدة لا تتجاوز سنة وتكون هذه في حالة صدور قرار من هيئة التحكيم بتمديد أجل البتّ في الخصومة وكحد أقصى للتمديد مرتين، ويعتبر قرار التمديد نهائي وغير قابل للطعن، أما الحالة الرابعة والأخيرة فهي في حال تنجّي أو عزل أو وفاة المحكم وتعيين محكم جديد فيضاف ثلاثين يوماً على تاريخ الموعد النهائي لإصدار الحكم.

كما أن المشرّع الأردني نص في المادة (26/أ) من قانون التحكيم الأردني على " تبدأ إجراءات التحكيم من اليوم الذي يكتمل فيه تشكيل هيئة التحكيم، مالم يتفق الطرفان على غير ذلك"، أي ان المشرّع قد اعتبر مباشرة إجراءات التحكيم مقترنة باكتمال تشكيل هيئة التحكيم، وهذا يتناسب مع

---

(1). د. محمد عبد النبي إبراهيم مصطفى، تسوية المنازعات الضريبية عن طريق التحكيم، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة، 2010، ص 153.

(2). د. محمد سليم العوا، قانون التحكيم في مصر والدول العربية، الجزء الثاني، دار مكة للطباعة والنشر، القاهرة، 2014، ص 82.

المنازعات الضريبية؛ لان حيثيات الدعوى التحكيمية الضريبية تكون مكتملة ومحددة العناصر، ومثبتة الوقائع، إلا ان وجه نقد على ما جاء في نهاية نص المادة (26/أ) "...ما لم يتفق الطرفان على غير ذلك"، على أساس انها لا تتناسب مع مقترح التحكيم الضريبي، فمسألة الاتفاق على موعد خلاف المقرر القانوني بين أطراف المنازعة التحكيمية الضريبية هي مسألة مستبعدة تماما (1).

**3- مكان التحكيم:** - وهو المكان الذي يتفق عليه الأطراف لإجراء التحكيم، فالتحكيم يقوم بناء على رضا الأطراف المتبادل اللذان اتفقا على اللجوء إليه كوسيلة لفض المنازعات التي قد تنشأ بينهم، فيكون للأطراف حرية اختيار مكان انعقاد الهيئة التحكيمية، فقد نص المادة (20) من قانون اليونسترال على ترك اختيار مكان التحكيم لإرادة الأطراف، وإلا تولت ذلك محكمة التحكيم على أن تراعي في تحديد المكان ملاءمات موضوع النزاع، وملائمة التحديد لأطراف النزاع.

كما جاء نصّ المادة (29) من قانون التحكيم التجاري الليبي لسنة 2023م بالآتي " يمكن للأطراف تحديد مكان التحكيم داخل إقليم الدولة أو خارجها، وفي حالة عدم الاتفاق على مكان التحكيم تتولى هيئة التحكيم تحديده مع مراعاة مراحل الخصومة"، ثم تناولت المادة (30) من قانون التحكيم التجاري الليبي لسنة 2023م، على تحديد مكان الاجتماع فقد نصّت على " مع عدم الاخلال بالمادة السابقة (29) يمكن لهيئة التحكيم أن تجتمع في أي مكان تراه مناسباً للمداولة بين أعضائها، أو لإتمام إجراءات التحقيق، أو لسماع الشهود، أو الخبراء، بعد أداء اليمين أمامها أو أطراف النزاع، ودراسة المستندات والتقارير والأبحاث، ما لم يتفق أطراف النزاع على خلاف ذلك".

كذلك نصّ المشرّع المصري على تحديد مكان التحكيم من خلال المادة (28) من قانون التحكيم المصري التي جاءت فيها " لطرفي التحكيم الاتفاق على مكان التحكيم في مصر أو خارجها، فإذا لم يجد اتفاق عينت هيئة التحكيم مكان التحكيم، مع مراعاة ظروف الدعوى وملائمة المكان لأطرافها، ولا يخل ذلك بسلطة هيئة التحكيم في أن تجتمع في أي مكان تراه مناسباً للقيام بإجراء من إجراءات التحكيم، كسماع أطراف النزاع أو الشهود أو الخبراء، أو الاطلاع على مستندات، أو معاينة بضاعة أو أموال أو إجراء مداولة بين أعضائها أو غير ذلك".

يُعدّ المعتبر الأول لاختيار مكان التحكيم هو إرادة الأطراف إذ يستوي أن يكون مكان التحكيم داخل البلاد أو خارجها، وفي حالة عدم الاتفاق تقوم هيئة التحكيم المعنية بتعيين المكان لا تمام إجراءات التحكيم فيه، على أن تراعى ملائمة المكان المختار وظروف الدعوى التحكيمية، بما يضمن تحقيق الغاية من ذلك.

(1). د. عثمان توفيق علي القضاة، التحكيم في المنازعات الضريبية وأثره على الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 336-337.

**4- لغة التحكيم:** - الأصل في التقاضي أمام هيئات التحكيم ، سواء من حيث الإجراءات والترافع وتبادل اللوائح والمستندات، حتى إصدار الحكم، أن يتم بلغة الدولة، ولكن حسب ما جاء في قانون التحكيم الليبي يمكن لأطراف التحكيم الاتفاق بشأن اللغة أو اللغات التي تستعمل في إجراءات التحكيم والترجمة والتسجيل، وفي حال عدم الاتفاق فإنه يحق لهيئة التحكيم اختيار اللغة أو اللغات المستعملة في هذه الإجراءات، مع مراعاة عدم الجمع بين اللغات في المستند الواحد، كما يمكن لهيئة التحكيم أن تطلب إرفاق وثيقة مقدمة بلغة مغايرة بترجمة للغة أو اللغات التي تم الاتفاق عليها أو التي حددتها هيئة التحكيم<sup>(1)</sup>.

يتفق ذلك مع ما نصت عليه المادة (22) من قانون اليونيسترال للتحكيم التجاري الدولي حيث أشارت إلى أنه :

أ- للطرفين حرية الاتفاق على اللغة أو اللغات التي تستخدم في إجراءات التحكيم.

فإن لم يتفق على ذلك، بادرت هيئة التحكيم إلى تعيين اللغة أو اللغات التي تستخدم في هذه الإجراءات ويسري هذا الاتفاق أو التعيين على إي بيان مكتوب يقدمه أي من الطرفين، وأي مراجعة شفوية، وأي قرار تحكيم أو قرار أو بلاغ آخر يصدر من هيئة التحكيم، ما لم ينص الاتفاق على غير ذلك.

ب - لهيئة التحكيم أن تأمر بأن يرفق بأي دليل مستندي ترجمة له، في اللغة أو اللغات التي اتفق عليها الطرفان أو عينتها هيئة التحكيم.

**4- القانون الواجب التطبيق على إجراءات التحكيم:** - تبدأ إجراءات التحكيم بوقوع النزاع، وتنتهي بصدور قرار أو حكم هيئة التحكيم، ويتخلل هذه الفترة العديد من الإجراءات التي تثير مسائل كثيرة، تتعلق بإجراءات التحكيم، فلا بد من ضرورة تطبيق قانون معين عليها، حيث يسود في الفقه والقضاء والقانون المقارن والمعاهدات الدولية ولوائح ومراكز التحكيم الدائمة، مبدأ خضوع إجراءات التحكيم لقانون الإرادة، فقانون الإرادة ذلك القانون الذي يتجه إليه إرادة أطراف العقد، وبه قالت التشريعات الوطنية<sup>(2)</sup>، والاتفاقيات الدولية<sup>(3)</sup>.

---

(1). المادة (31) من قانون مشروع التحكيم الليبي رقم (10) لسنة 2023م.

(2). المادة (1/25) من القانون المدني العراقي، والمادة (1/19) من القانون المدني المصري.

(3). المادة (1/2) من اتفاقية لاهاي بشأن البيوع الدولية للمنقولات المادية لسنة (1955) والمادة (1/42) من اتفاقية البنك الدولي لتسوية منازعات الاستثمار بين الدولة وموظفي الدول الأخرى في واشنطن في 1965م.

وقد نصّت المادة (9) من قانون التحكيم التجاري الليبي رقم (10) لسنة 2023م، على أن " يجب على المحكمين تطبيق القانون الذي تختاره إرادة الأطراف ما لم يفوض لهم الأطراف صفة المحكمين المصالحين في اتفاق التحكيم، وفي هذه الصورة لا يتقيد المحكمون بتطبيق القواعد القانونية ويتبعون قواعد العدل والإنصاف.

وإذا غفل الأطراف على اختيار القانون الواجب التطبيق على موضوع النزاع، جاز للمحكمين أن يطبقوا القانون الملائم لحكم النزاع، بشرط أن يكون ذا صلة بموضوع النزاع".

ونصّت المادة (28) من القانون السابق على " يمكن لأطراف اتفاق التحكيم الاتفاق على الإجراءات الواجب اتباعها من هيئة التحكيم، وإذا لم يتفق الأطراف على ذلك يجوز لهيئة التحكيم تطبيق القواعد التي تراها أكثر ملائمة لفض النزاع، وفي كلتا الحالتين تراعي الضمانات الأساسية في إجراءات التقاضي، خاصة المتعلقة بحقوق الدفاع".

كما نصّت المادة (754) من قانون المرافعات المدنية على أن " للخصوم أن يضمنوا عقد التحكيم أو مشاركة أخرى للتحكيم، أو أي اتفاق لاحق يحررونه قبل أن يبدأ المحكمون بنظر القضية، قواعد معينة وإجراءات يسير عليها المحكمون، وفي حال عدم القيام للمحكمين أن يضعوا القواعد التي يرونها صالحة، وإلا وجب مراعاة الأصول والمواعيد المتبعة مع المحاكم".

وكذلك ما تضمنته الفقرة الثانية من المادة (83) من لائحة العقود الإدارية النافذة أنه " يجوز إذا اقتضت الضرورة وفي حالات التعاقد مع جهات غير وطنية، وبموافقة اللجنة الشعبية العامة، أن يُنص في العقد على الالتجاء للتحكيم لمشاركة تحكيم خاصة، ويجب في هذه الحالة أن تحدد مشاركة التحكيم أوجه النزاع التي يلجأ فيها إلى التحكيم، وإجراءاته، وقواعد اختيار المحكمين، بما يكفل للجانب الليبي فرصة متكافئة لاختيارهم، وتحديد مدى ما للمحكمين من سلطة واختصاص".

ويُستفاد من ذلك أن المشرع الليبي يقضي بتطبيق الإجراءات المتبعة أمام المحاكم في حال عدم اتفاق الأطراف على إجراءات معينة، وعليه فإن القانون المطبق هو قانون إرادة الأطراف، وفي حال عدم تحديد الأطراف ذلك، فيكون قانون الإجراءات هو قانون الدولة التي تم فيها التحكيم، وبذلك تحل ما قد يثور من مشاكل تنازع القوانين الواجبة التطبيق ذات الطابع الدولي، كما أن صفة الدولة والأشخاص الاعتبارية التابعة لها كطرف في اتفاق التحكيم لا تؤثر على خضوع العقد لقانون إرادة الأطراف، فالدولة والأشخاص الاعتبارية لها الحق في اختيار القانون الذي يحكمها<sup>(1)</sup>.

(1). د. مفتاح خليفة عبد الحميد، التحكيم كوسيلة لفض منازعات العقود الإدارية، دار الفضيل للنشر والتوزيع بنغازي ليبيا، 2024م، ص 76.

## المطلب الثاني

### آليات تسوية النزاع بالتحكيم

نظام التحكيم من الأنظمة الأساسية لفض النزاعات بين الأطراف المتنازعة، حيث تتم هذه العملية من خلال آليات تباشر مهامها فور تشكيلها من خلال تلقي طلبات أطراف التحكيم ومستنداتهم الواردة في وثيقة تحديد المهمة، لذا أولت التشريعات أهمية لموضوع التحكيم بشكل عام والمحكم بشكل خاص، فالمحكم محور أساسي تدور حوله خصومة التحكيم، حيث يكون أمامه مجموعة اختصاصات عند نظر الدعوى التحكيمية، تظهر بشكل واضح عند تحديد القانون الواجب التطبيق على المنازعة، وبقدر دقته وكفاءته تكون سلامة إجراءات التحكيم وصحة الحكم الصادر فيه، وقد تتوافر أسباب معينة يترتب عليها عدم مواصلة المحكم لعمله، وعلى ذلك يتم تقسيم هذا المطلب وفق الآتي:-

**الفرع الأول: ماهية المحكم:** يعد المحكم ركن أساسي من أركان الخصومة التحكيمية، إذن من هو المحكم؟ وهل هناك فرق بينه وبين القاضي والخبير والموفق؟

**أولاً: تعريف المحكم:-** للمحكم الضريبي العديد من التعريفات وهي:

**أ- التعريف اللغوي:** تتعدد تعاريف المحكم في اللغة وتتشابه في المعنى، فالحكم من أسماء الله الحسنى وصفاته، لقوله تعالى: (أَفَعَيَّرَ اللَّهُ أَبْتِغِي حَكْمًا وَهُوَ الَّذِي أَنْزَلَ إِلَيْكُمُ الْكِتَابَ مُفَصَّلًا وَالَّذِينَ آتَيْنَاهُمُ الْكِتَابَ يَعْلَمُونَ أَنَّهُ مُنَزَّلٌ مِنْ رَبِّكَ بِالْحَقِّ فَلَا تَكُونَنَّ مِنَ الْمُمْتَرِينَ) (1)، والحكم أيضاً هو من يختار للفصل بين المتنازعين، لقوله تعالى: (وَإِنْ خِفْتُمْ شِقَاقَ بَيْنِهِمَا فَاتَّبِعُوا حَكْمًا مِنْ أَهْلِهِ وَحَكْمًا مِنْ أَهْلِهَا إِنْ يُرِيدَا إِصْلَاحًا يُوَفِّقِ اللَّهُ بَيْنَهُمَا إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلِيمًا خَبِيرًا) (2)، والمحكم رجل مجرب منسوب إلى الحكمة، وحاكمته للقاضي: رافعته، ويُقال تحاكمنا إليه واحتكمتنا، وأنه التفويض في الحكم ومصدره حكم (3).

**ب - التعريف التشريعي:** لم يُشر المشرع الليبي في قانون المرافعات النافذ إلى تعريف المحكم، ولكنه أجاز الاتفاق على التحكيم في نزاعات معينة، في حين نص القانون رقم (10) لسنة 2023م، بشأن التحكيم التجاري الليبي في المادة (4/1) على " هيئة التحكيم هي السلطة المختصة بالفصل

(1). سورة الأنعام الآية (114).

(2). سورة النساء الآية (35).

(3). ابن منظور، جمال الدين محمد بن عبد الله بن مكرم، لسان العرب، الجزء 8، دار صادر بيروت 1982، ص 40.



المعروض على التحكيم<sup>(1)</sup>، وكذلك المشرع الفلسطيني نصّ بموجب قانون التحكيم واللائحة التنفيذية الصادرة بموجبه، على توفر الخبرات العلمية والعملية للمحكم<sup>(2)</sup>.

2 - الكفاءة: تنبعث ثقة الأطراف المتنازعة في المحكم من كفاءته وقدرته على إدارة إجراءات التحكيم بدقة وفاعلية، فسرعة البث في حل النزاع تتطلب محكماً متمرساً في مجال عمله وعلى دراية واسعة بكافة التقاليد والأعراف، حتى لا تواجهه صعوبة في تحديد الخطة الإجرائية على نحو يحقق السير العادل للإجراءات، فالطابع الرضائي للتحكيم يتطلب إسناد المهمة لشخص تتوافر فيه الكفاءة اللازمة<sup>(3)</sup>.

3- الاستقلال: - ويقصد بالاستقلال عدم وجود أي علاقة مالية أو غيرها بين المحكم وأحد أطراف النزاع<sup>(4)</sup>، فقد نصّ المشرع الليبي في المادة (7) من قانون التحكيم التجاري 2023م، على أن " يجب أن يكون المحكم شخصاً طبيعياً متمتعاً بكامل حقوقه المدنية وبالاستقلال والحياد....."، فالتحكيم يتطلب درجة عالية من الحيادة والاستقلال، والمحكم يجب أن يكون محايداً بشكل تام، فهو كالقاضي لا يمثل أيّاً من أطراف النزاع، وإنما هو جزء من هيئة التحكيم المحايدة، التي تنظر في النزاع بالاستناد إلى الوثائق والأدلة والمستندات؛ للوصول إلى قرار يحقق العدالة.

كذلك نصّت قواعد اليونيسترال على رد المحكم إذا قامت ظروف من شأنها الشك في حيده أو استقلاله<sup>(5)</sup>، كما نصّت قواعد محكمة لندن للتحكيم الدولي على أن جميع أعضاء محكمة التحكيم يجب أن يتمتعوا بالحيادة والاستقلال وأن لا يكونوا محامين على الأطراف<sup>(6)</sup>.

ونفس المعنى قرره لائحة تحكيم غرفة التجارة الدولية بباريس حيث نصّت المادة (1/8. 2. 3) على " 1- يتعين على كل محكم أن يكون - وأن يظل - مستقلاً على الأطراف المعنية.

2- يرفع المحكم المرشح قبل تعيينه إقراراً باستقلاله عن الأطراف، ويحيط علماً بالأمانة كتابة بالوقائع أو الظروف التي قد يكون من شأنها أن توحى بالشك في استقلاله في نظر الأطراف، وتبلغ

---

(1). المادة (4) من قانون نظام التحكيم السعودي.

(2)- المادة (5/7) من اللائحة التنفيذية لقانون التحكيم الضريبي الفلسطيني.

(3). د. عمران علي السايح، التحكيم التجاري الدولي، الناشر: الأكاديمية الليبية للتحكيم، ليبيا سنة 2020، ص 215-216.

(4) د. مفتاح خليفة عبد الحميد، التحكيم كوسيلة لفض منازعات العقود الإدارية، مرجع سابق، ص 116.

(5). المادة (10) من قواعد اليونيسترال.

(6). المادة (10) من قواعد محكمة لندن للتحكيم الدولي للعام 1998م.

الأمانة العامة هذه المعلومات كتابة إلى الأطراف، وتحدد لهم مهلة لإبداء ملاحظاتهم.

3- يبادر المحكم فوراً بإحاطة الأمانة والأطراف علماً وكتابة بالوقائع أو الظروف المماثلة التي قد تطرأ خلال نظر التحكيم".

ويرى أيضاً جانباً من الفقه الفرنسي ألا يكون للمُحكّم أي علاقة أو مصلحة بأي من أطراف النزاع، فلا يجوز أن يكون قريباً أو صديقاً لأي منهم، وألا تكون لديه معرفة سابقة أو صلة بموضوع النزاع، أو أي مصلحة مالية تُمْت بصلة لموضوع النزاع، أو لأي طرف من أطرافه<sup>(1)</sup>.

**ثانياً:- تميز المحكم مما يشته به:** - ساعدت النشأة الاتفاقية للتحكيم على الخلط بينه وبين بعض المهام الاتفاقية الأخرى، مثل القاضي، والموفق، والخبير، والوكيل، والوسيط، والتي تشترك مع التحكيم في بعض العناصر، وتختلف عنه في البعض الآخر، وذلك وفق الآتي:

**1- تميز المحكم عن القاضي:** وللتمييز بينهما لا بد من التطرّق إلى تعريف كليهما وبيان أوجه التشابه والاختلاف بينهما كما يلي: -

أ- التعريف:- المحكم هو شخص له ولاية الفصل في النزاع بموجب اتفاق الأطراف، وأن سند قيام المحكم بوظيفة القاضي هو قانون الدولة التي سمحت بالتحكيم كوسيلة لفض المنازعات، واتفاق الأطراف على اختياره للفصل في النزاع المعروف وتنتهي مهمته بصدور الحكم المنهي للخصومة، ويتلقى مقابل ذلك مقابلاً لأتباعه من طرفي النزاع<sup>(2)</sup>، أما القاضي فهو شخص تكون وظيفته العادية ولاية القضاء فينظر بذلك إلى القاضي كفرد، وقد يرد به ذلك الجهاز الذي يباشر من خلاله هذا الفرد وحده أو مع غيره مهمة القضاء، فهو فكرة قانونية وضرورة منطقية وضمانة قضائية لتحقيق المحاكمة العادلة، من خلال التصدي للفصل في المنازعات والخصومات التي تقوم بين الأفراد والأشخاص الاعتبارية؛ لوضع تقرير قانوني معين لمن يمسك بميزان العدل<sup>(3)</sup>، فالقاضي موظف عام يصدر أحكاماً قضائية، وينال أجره من موازنة الدولة، ويستمد سلطته من قانون دولته، فهو يمثل الدولة أثناء ممارسته لمهمته؛ لأنه موظف عام يعمل في مؤسساتها<sup>(4)</sup>.

(1). نجم الأحمدى، مرجع سابق، ص 353.

(2). د. أوان عبد الله الفيضي، أ. مزهر انهاب صالح، دور المحكم في خصومة التحكيم، مرجع سابق، ص 28.

(3). د. جمعة زكريا السيد محمد، مدى إهانة القضاة وتأثيرها على سير الدعوى الجنائية، بحث في مجلة البحوث الفقهية والقانونية، كلية الشريعة والقانون بدمنهور جامعة الأزهر، العدد 33، المجلد الثاني، 2018م، ص 24، 25.

(4). د. أوان عبد الله الفيضي، أ. مزهر انهاب صالح، مرجع سابق، ص 28.

ب - أوجه التشابه بينهما:- يتمثل في أن كليهما يختص بالفصل في دفعات تتعلق باختصاصه، أو في مسألة لازمة للفصل في القضية المنظورة أمامه، فهما يلتزمان بمراعاة حقوق الدفاع الأساسية للخصوم، وأن يعاملا على قدم المساواة، وأن تتاح فرصة متكافئة لكل منهما في عرض دعواه وطلباته وتقديم مستنداته واحترام مبدأ المواجهة، كما يقتضي أن تتاح للخصم الآخر فرصة الاطلاع والتعقيب والرد على دفاع ومستندات خصمه، ويتفق التحكيم والقضاء في أن المداولة التي تتم بين المحكّمين أو بين القضاء تكون سرية، ويلتزم المحكّم والقاضي بعدم إفشاء سرية المداولة، كما أن الحكم الصادر من المحكّم والقاضي يتمتع بحجية الأمر المقضي، فحكم التحكيم يتمتع بخصائص الحكم الصادر من المحكّم، والقاضي بحجية الأمر المقضي، ويكون واجب النفاذ بمراعاة ما يتطلبه القانون من شروط، ويوجد أيضا تقارب وتعاون بينهما متمثل في رقابة القضاء على التحكيم سواء كانت سابقة أو لاحقة على صدور القرار<sup>(1)</sup>.

ج - أوجه الاختلاف:- المحكّم لا يشترط أن يكون حاملا لمؤهل قانوني، وإنما يشترط أن يكون أهلا للتصرفات القانونية، كما أنه لا يملك سلطة توجيه الأوامر للسلطات العامة، فسلطاته مقيدة بما هو وارد في اتفاق التحكيم، وبهذا فهو لا يلتزم بقواعد قانون محدد ما لم تتفق الأطراف المتنازعة على ذلك، أيضا لا يجوز الطعن في حكم التحكيم إلا برفع دعوى بطلان أمام المحكمة المختصة أصلا بنظر النزاع<sup>(2)</sup>، فهو يشغل مركز قانوني متميز ولا يبلغ مركز القاضي بشكل قطعي؛ لأنه مقيد بإرادة الأطراف واتفاقهم على تعيينه، والحدود التي تسمح بها السلطات، ويُشترط في القاضي الكثير من الشروط التي لا يمكن تجاوزها مثل الجنسية الوطنية، والسن، والمؤهل القانوني، فهو ملزم بتطبيق قانون الإجراءات على الخصوم؛ لأنه مقيد بقانون دولته ويملك سلطة توجيه الأوامر إلى الأفراد والسلطات العامة، كما أنه يجوز الطعن في حكمه أمام المحاكم الأعلى منه درجة<sup>(3)</sup>، والقواعد التي تحكم القضاء قواعد عامة ومجردة موضوعة سلفا لأي نزاع، أما التحكيم فيتشكل في كل حالة حسب مقتضيات الخاصة بكل نزاع، ويختص القضاء بالنظر في جميع المنازعات إلا ما استثنى منها كأعمال السيادة، أما التحكيم فلا يجوز اللجوء إليه إلا في المسائل التي يجوز فيها الصلح، أيضا لا يجوز اختيار أعضاء القضاء العادي للدولة بواسطة أطراف النزاع، ولا يملكون

---

(1). د. محمد وليد منصور، أوجه التقارب والاختلاف بين المحكم والقاضي، مجلة التحكيم السورية، سنة 2020م، منشور على موقع [www.syrian-arbitration.com](http://www.syrian-arbitration.com).

(2). د. أحمد مصطفى صالح، المسؤولية القانونية للمحكم في القانون السوداني، مجلة الشريعة والقانون، جامعة إفريقيا العالمية السودان، العدد 27، 2016م، ص 164.

(3). أوان عبد الله الفيضي، أ. مزهر انهاب صالح، مرجع سابق، ص 29.

عزلهم أو ردهم إلا عن طريق نظام رد القضاة، أو مخصصتهم، ونظام عدم الصلاحية، في حين يتم اختيار المحكمين من قبل أطراف النزاع، ويملكون عزلهم وردهم عن نظر النزاع<sup>(1)</sup>.

**2 - تميز المحكم عن الموفق: -** التوفيق وسيلة من الوسائل الودية لتسوية المنازعات، وقد عرفه الفقهاء بأنه: نظام يقوم على تدخل شخص أو جهة في نزاع قائم بين طرفين للتقريب بينهما، وتسوية النزاع المثار باقتراح حل يستند إلى إرادة الطرفين، ومن ثم تنفيذه باتفاقهما عليه بواسطة الموفق (الشخص أو الجهة التي تتولى عملية التوفيق)<sup>(2)</sup>.

**ب -** يتشابه عمل الموفق والمحكم في أن كليهما يسعي إلى فض النزاع بالطريقة السلمية بينهما، وأنه يتم اختيارهما عن طريق الأطراف المتنازعة.

**ج -** ولكن يختلفان في أن الموفق شخص يختاره الأطراف بإرادتهم لتسوية النزاع القائم بينهم ، في حين أن المحكم يتم اختياره بواسطة الأطراف، أو عن طريق تعيينه من قبل المحكمة بحكم ملزم للأطراف حائز على حجية الأمر المقضي به، كما أن آراء ومقترحات الموفق ليست لها قوة إلزامية ، أي قد تقبل من قبل الأطراف وقد يرفضونها فلا يجبرون على قبولها، عكس المحكم فهو يكيف الوقائع وينزل حكم القانون عليها بحكم ملزم عليهم، في حين يتجه الموفق إلى تقريب وجهات نظر الأطراف ومحاولة الوصول إلى قرار يرضي الجميع وتنفيذه دون إصدار حكم، فالأطراف تملئ على الموفق الحل الذي يرغبون في سلوكه، أما المحكم فيطبق إجراءات القاضي ويلتزم بالقيود المفروضة عليه، ولا يجوز اللجوء إليه إلا في المسائل التي يجوز فيها الصلح وهي التي لا تتعلق بالنظام العام، في حين التوفيق يجوز في كل أنواع المنازعات الإدارية وإن تعلقت بالنظام العام، وقرار الموفق لا يخضع إلى الرقابة والطعن، بينما حكم المحكم قابل للطعن عليه<sup>(3)</sup>.

**3- تميز المحكم من الخبير: -** الخبرة تعني الرأي الفني وتقديم المشورة في مسألة واقعية معروضة على القضاء من قبل متخصص يسمى خبيراً، وهو من أعوان القضاء، وتتميز مهمته بأنها تنصب على مسألة واقعية ذات طبيعة فنية بحتة، أي أنه عنصر من عناصر الإثبات التي يملك قاضي

---

(1). أ. عيسى بادي سالم الطروانة، دور المحكم في خصومة التحكيم، رسالة ماجستير كلية الحقوق جامعة الشرق الأوسط عمان الأردن، سنة 2011م، ص 25، 26.

(2). أ. داروان حسن أحمد، التحكيم في منازعات العقود الإدارية الدولية والرقابة القضائية عليها، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة الشرق الأوسط الأردن، سنة 2021م، ص 12.

(3). أ. سرحاني عبد القادر، المركز القانوني للمحكم في التحكيم التجاري الدولي دراسة مقارنة، رسالة ماجستير كلية الحقوق والعلوم الإنسانية جامعة أحمد دراية أدرار الجزائر، سنة 2018م، ص 14.

الموضوع حرية كبيرة في تقديره (1).

الخبير يمتاز بكفاءة فنية ومهنية، ويتشابه مع المحكم في أن كليهما لا يعد عضواً في السلطة القضائية، وضرورة توافر الموضوعية والحياد والاستقلالية أثناء قيامهم بواجباتهما (2).

ويختلف المحكم عن الخبير في العديد من الأمور، فالخبير يتم اختياره للاستعانة بخبرته في المجالات التجارية أو الحسابية أو الهندسية أو القانونية أو غيرها، والهدف منه هو تقديم رأي متخصص في مشكلة ما، وهذا الرأي غير ملزم للخصوم ولا للقاضي، بينما المحكم قاضي خاص ويفرض رأيه عليهم ويهدف إلى الفصل في النزاع بينهم. يكتب الخبير تقريره غير متقيد بالإجراءات والمواعيد المقررة قانوناً، في الوقت الذي يكون فيه المحكم متقيداً بالأوضاع والمهل والإجراءات والقواعد المقررة في قانون التحكيم (3).

**4- تميز المحكم من الوكيل:** - تُعرف الوكالة بالخصومة بأنها اتفاق رضائي يتم من خلاله إسناد صلاحيات تمثيل الخصم أمام الجهات القضائية المختصة لإحدى الوكلاء، بموجب توكيل ينظم وفق صريح القانون؛ بهدف إنهاء الخصومة لمصلحة الموكل، بحيث يكون التمثيل بالخصومة وفق ما جاء ببنود الوكالة، ولا يجوز تجاوز هذه البنود أو القياس عليها (4)، كما عرّفت المادة (699) من القانون المدني الليبي الوكالة: " بأنها عقد يلتزم بمقتضاه الوكيل بأن يقوم بعمل قانوني لحساب الموكل"، فالوكيل هو من يقوم بعمله باسم موكله، ويلتزم بتعليماته، وعلى الوكيل أن يقوم بعمل لصالح موكله، ولا يمكن أن يكون وكيلاً عن طرفين لهما مصالح متعارضة، وليس للوكيل سلطة تختلف عن سلطة موكله (5).

ويتفق كل من المحكم والوكيل في أن كلاً منهما ينبع من أصل واحد قوامه الاتفاق الذي جرى بين الأطراف، وما بين المحكم أو الوكيل فهما يقومان على أساس الرضا (6).

(1). أ. عيسى بادي سالم الطروانة، مرجع سابق، ص 29-30.

(2). د. أوان عبد الله الفيضي، أ. مزهر انهاب صالح، مرجع سابق، ص 32.

(3). سرحاني عبد القادر، مرجع سابق، ص 13، 14.

(4). أ. محمد نافذ محمد الجعبري، الوكالة بالخصومة: التكوين والاثار، رسالة ماجستير، جامعة القدس فلسطين، 2023م، ص 10.

(5). أ. داروان حسن أحمد، مرجع سابق، ص 11.

(6). د. محمد عبد الخالق الزغبي، شرح قانون التحكيم الأردني رقم (13) لسنة 2001، ط 1، دار الإبداع للنشر، عمان، بدون سنة نشر، ص 27.

ويختلف المحكم عن الوكيل، فالمحكم لا يصدر حكمه باسم من اختاره، وهو لا يلتزم بالاستجابة إلى طلبات طرفي التحكيم اللذين اختاراه، في حين يقوم الوكيل بعمله باسم موكله، ويلتزم بتعليماته، ولا ينظر المحكم إلى مصلحة أي طرف ولو كان الطرف الذي عينه بل يصدر حكمه مطبقاً للقانون، فسلطته تختلف عن سلطة الطرف فهو يتمتع بولاية قضائية وهي ولاية لا تتوفر لدى الطرف الذي اختاره، والوكيل ليس لديه أي سلطة تختلف عن سلطة موكله (1).

**5- تميز المحكم عن الوسيط:** - يري البعض أن الوساطة سواء كانت قانونية أو اتفاقية، ليست سوى أسلوب للتسوية، يقوم فيها الوسيط بإعداد حل يقترحه على الخصوم؛ لمساعدتهم في سعيهم للتوصل إلى تسوية ودية للنزاع القائم بينهم (2)، فالوساطة تقوم على تدخل شخص ثالث محايد ومستقل يحاول التقريب بين الخصوم واستعراض الأساليب المحتملة؛ لإزالة سوء التفاهم الناشئ بينهم، من أجل الوصول إلى اتفاق يجنبهم الكثير من الوقت والجهد والنفقات الباهظة، إذا ما لجؤوا إلى القضاء، فالوساطة طريق يحافظ على العلاقات الودية بين الأطراف، فهم يلجؤون إليه طواعية، وعن طريقها يقوم الوسيط بمحاولة لتحديد أوجه المنازعة، وفتح باب المناقشة للوصول إلى حل النزاع بينهم.

ويتشابه المحكم مع الوسيط في كونهما من آليات تسوية المنازعات، فضلا على أن كل من التحكيم والوساطة يستلزمان طرف ثالث محايد لا علاقة له بالمنازعة القائمة بينهم؛ وذلك للعمل على تسويتها (3).

وعلى الرغم من التشابه في بعض الأمور إلا أن المحكم يتميز عن الوسيط بالطابع القضائي؛ لمهمته التي تمنح المحكم القدرة على اتباع الإجراءات القضائية المعتادة، وذلك عن طريق عقد جلسات المرافعة بحضور الطرفين مع مراعاة ضمانات التقاضي فيها من خلال الاستماع والاطلاع على ما يقدمه الأطراف في مواجهة الآخر (4)، فالصفة القضائية للمحكم تمنحه سلطة إصدار أحكام وقرارات ملزمة للطرفين، على خلاف الوسيط إذ أنه يكون مجردا من سلطة القضاء واتباع

(1). أ. داروان حسن أحمد، مرجع سابق، ص 11، 12.

(2). دليل تشريع واستعمال قانون الأونسيترال النموذجي للتوفيق التجاري الدولي الصادر عن لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي، 2002م.

(3). د. هشام زيدان، التحكيم التجاري الدولي، بحث منشور في مجلة القانون والقضاء، العدد الرابع، الجزائر، 2010م، ص 84.

(4). د. هشام بشير إبراهيم عبد ربه، التحكيم الإلكتروني، ط 1، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، 2012م، ص 33.

الإجراءات القضائية، وتكون مهمته مقتصرة على عرض مقترحات للطرفين للوصول إلى تسوية ودية، ولتخفيف وطأة الشقاق بين المتنازعين<sup>(1)</sup>، فالتوصية التي يصدرها الوسيط هي مجردة من أية قيمة بخلاف سلطة إصدار الأحكام الحائزة لحجية الأمر المقضي فيه، لذلك فالمحكم يحكم وحكمه ينتهي بأثار الأحكام القضائية نفسها، فهو حكم ملزم وقابل للتنفيذ الجبري بعد تدخل القضاء، وتنتهي المنازعة في التحكيم بمجرد حصول حكم بموضوعها، في حين أنه بانتهاء إجراءات الوساطة يحق لأطراف المنازعة اللجوء إلى القضاء وطرح المنازعة أمامه<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثاني: - شروط المحكم ودوره عند الفصل في النزاع

المحكم الذي يشكل بمفرده الهيئة التحكيمية أو يكون عضواً فيها، يُعد محورا أساسيا في عملية التحكيم، لذلك لا بد من توافر شروط لقيامه بهذه المهام، وعند توفر هذه الشروط يقوم بدوره بالفصل في الخصومة التحكيمية، ولكن قد تحدث أسباب تحول دون استمرار المحكم بدوره، كأن يقوم سبب من أسباب رده وهي ذاتها أسباب رد القاضي؛ مما يستدعي تقديم طلب لرده، أو أن يستشعر بذاته الحرج من متابعة عمله فيعتزل أو يتنحى من تلقاء نفسه، وقد نظم المشرع الليبي والمقارن ذلك وفق الآتي:

**أولاً: الشروط الخاصة بهيئة التحكيم: -** مهما كان الشكل الذي تتخذه الهيئة التحكيمية، فينبغي أن تتوفر في المحكم أو المحكمين بعض الشروط هي:

**1- أن يكون المحكم شخصاً طبيعياً:** نصّ المشرع الليبي في المادة (7) من القانون رقم (10) لسنة 2023م بشأن التحكيم التجاري الليبي على " يجب أن يكون المحكم شخصاً طبيعياً كامل الأهلية، متمتعاً بكامل حقوقه المدنية وبالاستقلالية والحياد، وإذا عين اتفاق التحكيم شخصاً اعتبارياً فإن سلطته تنحصر في تعيين هيئة التحكيم..."، وفي ضوء نصّ المشرع يلاحظ بأنه يجوز أن يكون المحكم شخصاً معنوياً مهما كان شكله مثل مركز قائم للتحكيم أو غرفة تجارية.

وفي حال تعيين عقد التحكيم شخصاً معنوياً تقتصر مهمته فقط على تنظيم التحكيم، وفي هذه الحالة يجوز أن يعين المحكم أو المحكمون وفقاً لنظام هذا الشخص المعنوي ويشترط صدور القرار عن

---

(1). د. صفاء فتوح جمعة، منازعات عقود التجارة الإلكترونية بين القضاء والتحكيم وآليات فض النزاع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2013م، ص 296.

(2). أ. ياسر سبهان حمد جار الله اللهيبي، التنظيم القانوني لعقد التحديث والتملك والتشغيل ونقل الملكية دراسة مقارنة، رسالة ماجستير كلية الحقوق جامعة الموصل العراق، 2014، ص 173.

الحكم بصفته هذه وليس مفوضاً من الشخص المعنوي، وإلا اعتبر كأنه صادر عن هذا الشخص المعنوي بالذات، وتعرض للإبطال (1).

**2- الأهلية المدنية الكاملة:** - تُعد الأهلية المدنية من الشروط القانونية الواجب توفرها في المحكم الضريبي، فلا يجوز أن يكون دون السن القانونية المقرر وفق القانون الواجب التطبيق على الاتفاق محل التحكيم، أي أن كل شخص يبلغ سن الرشد (2)، ومتمتعاً بالقوة العقلية ولم يكن محجوراً عليه سواء بسبب الجنون أو العته أو الغفلة أو السفه، ولا يكون محكوماً عليه بجناية مخلة بالشرف أو بسبب شهر إفلاسه بموجب حكم قضائي مالم يرد إليه اعتباره، وهذا يعني أن فقدان الأهلية بسبب حكم قضائي، يجب أن يكون حول قضية سواء كانت جنائية أو جنحة مخلة بالشرف مثل الاحتيال والتزوير وجرائم العرض بصفة عامة، أي أن في حال يكون الحكم بجناية أو جنحة غير مخلة بالشرف، فلا يوجد ما يمنع قانوناً من أن يكون الشخص قابلاً للتعيين محكماً (3).

وقد أخذت أغلبية التشريعات بهذا الشرط ومنها المشرع المصري (4)، والمشرع الأردني، ولكن اختلف المشرع الأردني عن نظيره المشرع الليبي والمصري فيما يتعلق بعدم جواز تعيين المحكم المحروم من حقوقه المدنية بسبب الحكم عليه بجناية أو جنحة ولو رُدَّ إليه اعتباره (5)، في حين أعطى المشرع الليبي ونظيره المصري لمن رُدَّ إليه اعتباره الحق في أن يتم اختياره كمحكم.

**3- تعدد المحكمين وقاعدة الوترية:** - أجاز المشرع الليبي تعدد المحكمين، لكنه يشترط أن يكون

---

(1). د. أحمد أبو الوفاء، التحكيم الاختياري والإجباري، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة الخامسة، دون سنة نشر، ص 111.

(2). تنص المادة (741) من قانون المرافعات المدنية والتجارية الليبي على أنه "لا يصح أن يكون المحكم قاصراً أو محجوراً عليه أو محروماً من حقوقه المدنية بسبب عقوبة جنائية أو مفلساً ما لم يرد إليه اعتباره"، كما نصت المادة (2) من القانون رقم (17) لسنة 1992م الليبي بشأن تنظيم أحوال القاصرين ومن في حكمهم على أنه "تثبت أهلية الأداء كاملة لمن بلغ سن الرشد، وتعتبر ناقصة بالنسبة للصغير المميز والسفيه وذو الغفلة، ولا يتمتع بهذه الأهلية الصغير غير المميز والمجنون والمعتوه"، وأن "سن الرشد هي ثماني عشرة سنة ميلادية كاملة" طبقاً للمادة (9) من القانون الليبي رقم 17 لسنة 1992 بشأن تنظيم أحوال القاصرين ومن في حكمهم.

(3). د. أحمد بشير الشراري، بطلان حكم التحكيم ومدى رقابة محكمة التمييز عليه، دراسة مقارنة، عمان، دار الثقافة، الطبعة الأولى، 2011م، ص 139 وما بعدها.

(4). حيث نصت المادة (1/16) من قانون التحكيم المصري على " ..لا يجوز أن يكون المحكم قاصراً أو محجوراً عليه أو محروماً من حقوقه المدنية بسبب الحكم عليه بجناية أو جنحة مخلة بالشرف أو بسبب إشهار إفلاسه ما لم يرد إليه اعتباره". د. عثمان توفيق علي القضاة، مرجع سابق، ص 282 وما بعدها.

(5). نص في المادة (15) من قانون التحكيم الأردني النافذ على أنه "ألا يجوز أن يكون المحكم قاصراً أو محجوراً عليه أو محروماً من حقوقه المدنية بسبب الحكم عليه بجناية أو جنحة مخلة بشرف أو بسبب إفلاسه ولو رد إليه اعتباره..".

التعدد وترياً أو فردياً<sup>(1)</sup>، كذلك اشترطه القانون الأردني<sup>(2)</sup> والمصري<sup>(3)</sup>، والأثر المترتب على هذا مخالفة هذا الشرط هو البطلان، وهذا البطلان يلحق القرار التحكيمي الصادر من هيئة تحكيمية ذات عدد زوجي؛ والحكمة من ذلك تحاشي أن يصدر كل محكم إذا تعددوا قراراً مختلفاً، الأمر الذي لا يحل النزاع بل يزيده سوءاً<sup>(4)</sup>.

**4- ألا يكون للمحكم مصلحة في النزاع:** - لا يجوز أن يكون الخصم محكماً، لنفسه أو أن يكون له مصلحة في النزاع المعروف عليه، فالاتجاه الحديث في التحكيم والذي جاءت به قواعد القانون النموذجي للتحكيم التجاري الدولي الصادر عن الأمم المتحدة، وأخذته العديد من الدول من بينها مصر وليبيا والأردن واليمن، هو اتجاه يلزم المحكم بالإفصاح عن أية شكوك حول حيده واستقلاله، وأن يفضي بتوافر هذه الشكوك إلى طرفي النزاع وأعضاء هيئة التحكيم إذا طرأت أثناء التحكيم، فقد نصت المادة (20) من قانون التحكيم الليبي على " يجب على المحكم أن يصرح بكل الأسباب التي من شأنها أن تثير شكوكاً حول حيده أو استقلاليته، ويجب أن ألا يتأخر عن إعلام أطراف النزاع بوجود أي سبب من الأسباب إلا إذا كان قد سبق له أن أحاطهم علماً بها محدداً أجلاً للأطراف للرد، وإذا قبل الأطراف أسباب المحكم اعتبرت لا تؤثر في استقلاليته وحيده يمكن للمحكم إكمال مهامه، والا اعتبر تعيينه باطلاً"، كما أن المادة (21) من نفس القانون والتي يقابلها المادة (3/16) من قانون التحكيم المصري نصت على أنه لا يجوز رد المحكم إلا إذا قامت ظرفاً

---

(1) . نصت المادة (17) من قانون التحكيم التجاري الليبي على ذلك والتي جاء فيها " يجوز تشكيل هيئة التحكيم من محكم فرد أو أكثر وإذا تعدد المحكمين وجب أن يكون عددهم وترياً، وإذا كان العدد وترياً وجب عليهم تعيين رئيس للهيئة وذلك إذا غفل أطراف العلاقة عن تحديده، ويجوز أن يختار كل طرف محكم أو أكثر على أن يختار المحكمون المختارون محكماً مرجحاً يرأس هيئة التحكيم"، كما نصت المادة (18) من ذات القانون على " إذا كان الحكم مؤسسياً يجوز لأطراف اتفاق التحكيم الاتفاق على اختيار المحكمين وعلى كيفية اختيارهم، وإذا تعذر الاتفاق بينهم أو أغفلوا عن ذلك، أو لم يتفق المحكمين، أو قام مانع حال دون مباشرة المحكمين لعملهم لمدة ثلاثين يوماً من تاريخ طلب التحكيم، يجب على الأطراف الرجوع إلى إجراءات تعيين هيئة التحكيم الواردة بنظام المؤسسة المنظمة للتحكيم، وإذا كان التحكيم حراً وتحققت إحدى الحالات مع المدة الواردة في الفقرة السابقة، يتولى رئيس المحكمة الابتدائية الذي أبرم اتفاق التحكيم بدائلها تعيين المحكم، أو المحكم المرجح بقرار مستعجل غير قابل للطعن بطلب أحد الأطراف".

(2) . قضت محكمة التمييز الأردنية " يستفاد من المادة (14) من قانون التحكيم أن المشرع ترك ابتداءً لأطراف النزاع الاتفاق على عدد المحكمين حيث لهم الحق بأن يختاروا محكماً واحداً أو أكثر بالاتفاق فإذا لم يتفقا فإن المشرع تدخل وأوجب أن يكون العدد ثلاثة .." تميز حقوق رقم 3892/2003 (هيئة خماسية) تاريخ 2004/02/19م، منشورات مركز العدالة، أ. عيسى بادي سالم الطراونة، مرجع سابق، ص 37.

(3) . إبراهيم محمد السعدي أحمد الشريعي، هيئة التحكيم بين احترام إرادة الأطراف ومراعاة التنظيم القانوني، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة عين شمس مصر، العدد الثاني، الجزء الثاني، السنة التاسعة والخمسون، يوليو 1918، ص 938.

(4) . د. مفتاح خليفة عبد الحميد، مرجع سابق، ص 73.

تشير شكوكاً في حياده واستقلاله، فالحييدة والاستقلال يجب توافرها ابتداءً وبقاءً، كما اشترط القانون إذا كان طالب الرد قد اشترك في تعيين المحكم المطلوب رده، فلا بد من أن يكون لأسباب تبينها بعد أن تم هذا التعيين، كما وأن بعض الهيئات تشترط أن يكون المحكم من جنسية تختلف عن جنسية الأطراف؛ وذلك توخياً لعدم الانحياز للشخص الذي يتحد معه في الجنسية، في حين تنص المادة (19) من قانون التحكيم الليبي على " لا يجوز منع أي شخص بسبب جنسيته من العمل كمحكم ما لم يتفق الأطراف على خلاف ذلك ..."، كما أنه لا يجوز لمن له مصلحة كالكفيل والدائن، وهذه قاعدة من النظام العام ومخالفتها تبطل حكم التحكيم (1).

**5- أن لا يكون المحكم ممنوعاً قانوناً من مباشرة التحكيم:** لم يتطرق المشرع الليبي وكذلك المشرع المصري في قانون التحكيم والتحكيم الضريبي، إلى منع القاضي أو الموظف من أن يكون محكماً، إلا أن هذه المسألة تضمنها قانون نظام القضاء، وقد تضمنت منع القضاء من الجمع بين القضاء ومزاولة الأعمال التجارية، أو عضوية مجلس مؤسسة أو شركة أو سلطة أو مهنة أخرى تحت طائلة المسؤولية، إلا أن نفس القانون قد أورد استثناءات(2)، فعلى الرغم من توفر أهلية الأداء إلى بعض الأشخاص إلا أنه يمنع عليهم القيام بمهمة التحكيم دون الحصول على موافقة مسبقة من الجهات ذات الاختصاص (3)، وهذا ما أخذ به المشرع المصري (4).

**6- القبول الكتابي لمهمة التحكيم:** بمقتضى التحكيم يتم التنازل عن اللجوء إلى القضاء لتسوية المنازعات الضريبية، ولأن التحكيم يقوم على إرادة الأطراف الحرة، فمن باب أولى أن تتعقد حرية المحكم في قبول المهمة الموكلة إليه من عدمه، فلا بد أن يكون هناك رضا صحيح صادر عنه

(1). أ. عيسى بادي سالم الطروانة، مرجع سابق، ص 38-39.

(2). د. عثمان توفيق علي القضاء، مرجع سابق، ص 301.

(3). أ. عبد الله محمد المحاميد، القيود الواردة على نظام التحكيم التجاري، رسالة ماجستير كلية الحقوق جامعة الشرق الأوسط، سنة 1018م، ص 17. وقد نصت المادة (55) من القانون الليبي رقم (29) لسنة 1962 بشأن قانون نظام القضاء، على أنه " لا يجوز للقاضي أن يكون محكماً ولو بغير أجر ولو كان النزاع غير مطروح أمام القضاء إلا إذا كان أطراف النزاع من أقاربه أو أصحابه لغاية الدرجة الرابعة بدخول الغاية".

(4). نص المادة (63) من قانون السلطة القضائية رقم (46) لسنة 1972م، وذلك بمنع القاضي من تولي مهمة التحكيم إلا بموافقة مجلس القضاء الأعلى، وفي حالتين: إذا كان أحد طرفي النزاع من أقارب أو أصحاب القاضي لغاية الدرجة الرابعة، أو إذا كان أحد أطراف النزاع هي الدولة أو أحد الهيئات العامة، شرط أن يكون القاضي محكماً عن الدولة أو الهيئة العامة. د. فتحي والي، التحكيم في المنازعات الوطنية والتجارية الدولية، مرجع سابق، ص 240.

كتابة، فقد نصت المادة (745) من قانون المرافعات الليبي على أنه لا يجوز التفويض للمحكّمين بالصلح ولا الحكم منهم بصفة محكّمين مصالحين، إلا إذا كانوا مذكورين بأسمائهم في المشاركة المتضمنة لذلك، أو في عقد سابق عليها.

في حين يرى البعض أن قبول المحكّم لمهمته كتابة هي مجرد وسيلة للإثبات، وليس شرطاً لصحة التحكيم أو صحة إجراءاته؛ لأن القصد تجنب حدوث نزاع من المحتمل وقوعه مستقبلاً، فإذا كانت القرائن لا تكفي لإثبات قبول المحكّم فإن شروع المحكّم بالقيام بمهمته أو القيام بها بفعل، يكون دلالة واضحة وصريحة على قبول المهمة، فمثل قيامه بدعوى حضور أطراف النزاع في تاريخ معين لتقديم طلباتهم ومستنداتهم، مع جواز إثبات واقعة قبول المحكّم للتحكيم بالإقرار أو اليمين الحاسمة<sup>(1)</sup>.

**7 - جنسية المحكّم:** تشترط بعض الدول في تشريعاتها أن يكون المحكّم متمتعاً بجنسيتها، مستنداً في ذلك على أن التحكيم نوع من القضاء يجب أن يتولاه الوطنيون<sup>(2)</sup>، في حين يرى بعض الفقه أن منع الأجنبي من أن يكون محكّمًا يمثل عائقاً أمام تطور التحكيم التجاري الدولي<sup>(3)</sup>، فقد نصت قواعد التحكيم التي وضعتها الأمم المتحدة لقانون التجارة الدولية على " تراعي سلطة التعيين وهي بصدد اختيار المحكّم الاعتبارات التي من شأنها ضمان اختيار محكم مستقل ومحايد، وأن تأخذ بعين الاعتبار أنه من المستحسن أن يكون المحكّم من جنسية غير جنسية أحد أطراف النزاع" ، فقد ذهبت بذلك إلى التفرقة بين جنسية المحكّمين المعيّنين من قبل الأطراف وبين جنسية المحكّم الوحيد أو رئيس هيئة التحكيم عند تعدد المحكّمين، وأن يكون المحكّم الرئيس منتبياً لجنسية مختلفة عن جنسية الأطراف المتنازعة.

كما جاءت بمثل هذا النصّ في المادة (38) من اتفاقية واشنطن الخاصة بتسوية منازعات الاستثمار لعام 1965م، على أنه " عندما يقوم رئيس مجلس إدارة مركز تسوية المنازعات الخاصة بالاستثمارات بتعيين المحكّم أو المحكّمين، يجب ألا يكونوا من مواطني دولة أحد أطراف النزاع". وقد نصّ قانون رقم (10) لسنة 2023م، بشأن التحكيم التجاري الليبي في المادة (19) على أنه "لا يجوز منع أي شخص بسبب جنسيته من العمل كمحكّم ما لم يتفق الأطراف على خلاف ذلك...".

(1). د. عثمان توفيق علي القضاة، مرجع سابق ، ص 287.

(2). د. نادية محمد معوض، التحكيم التجاري الدولي، دار النهضة العربية القاهرة، 2002. ص 119.

(3). د. فوزي محمد سامي، التحكيم التجاري الدولي، مكتبة دار الثقافة، عمان الطبعة الثالثة، 1995، ص 156.

ثانياً: دور المحكم عند الفصل في الخصومة التحكيمية: - تنتهي مهمة المحكم عند إصدار حكمه المنهي للخصومة، وقد تواجه المحكم العديد من العوارض التي قد تحول دون إصدار الحكم التحكيمي في الخصومة التحكيمية، وذلك وفق الآتي: -

**1- انتهاء مهمة المحكم بإصدار الحكم التحكيمي:** بعد تشكيل هيئة التحكيم فإنها تبدأ بمباشرة مهمتها من خلال تلقي طلبات أطراف التحكيم الواردة في وثيقة تحديد المهمة، وفي حال رفض أحد الأطراف التوقيع على وثيقة تحديد المهمة، فإنه يتم إثبات ذلك بوثيقة مستقلة ومعتمدة من رئيس المحكمة الابتدائية التي يكون مقر التحكيم في دائرتها، ويجوز للهيئة القيام بعد التحقق من شرط التحكيم القيام بمهامها<sup>(1)</sup>، حيث تقوم بكل الأعمال التي من شأنها أن تكشف الحقيقة وتساعد على فض النزاع كإجراء البحث والتحري، وسماع الشهود، وإجراء التحقيقات، وتعيين الخبراء، وإعداد محاضر الاجتماعات مذيبة بتوقيعاتها، ويجوز لها أن تطلب من الأطراف أن يقدموا لها الوثائق والمستندات، كما يجوز لها اللجوء إلى القضاء لإصدار أي قضاء يمكنها من تحقيق الأغراض في حدود سلطتها<sup>(2)</sup>.

ويحدد الأطراف أجل للبت في النزاع من تاريخ قبول المحكم أو آخر المحكمين لمهمته، وفي حال لم يتم تحديد لذلك فإنه يجب البث في الخصومة في مدة لا تتجاوز الستة أشهر، ويحق لهيئة التحكيم أن تمدد أجل البث في الخصومة مرتين على الأكثر، على أن لا تتجاوز كحد أقصى مدة سنة، وبعد قرارها بتمديد قرار نهائي غير قابل للطعن عليه، كما يمكن إضافة لتاريخ الموعد النهائي لإصدار الحكم ثلاثين يوماً أخرى؛ وذلك في حال تعيين محكم جديد بدلاً من المعزول أو المتنحي أو المتوفى<sup>(3)</sup>.

فهيئة التحكيم لا تخضع في تنظيم عملية التحكيم إلا للقواعد التي اتفق عليها الأطراف، وإذا لم يوجد مثل هذا الاتفاق فإن هيئة التحكيم تختار القواعد بما يتناسب مع طبيعة النزاع، كما يجوز لها البث في النزاع طبقاً لقواعد العدالة والإنصاف إذا وافق الأطراف على ذلك صراحةً، ويجب على الهيئة أن تبث في النزاع وفق شروط العقد، مع مراعاة العرف التجاري الذي جرى العمل عليه في ذات

---

(1). المادة (32) من القانون رقم (10) لسنة 2023 بشأن التحكيم التجاري الليبي.

(2). المادة (33) من القانون رقم (10) لسنة 2023 بشأن التحكيم التجاري الليبي.

(3). المادة (34) من القانون رقم (10) لسنة 2023 بشأن التحكيم التجاري الليبي.

المعاملة<sup>(1)</sup>، وهذا ما أكد عليه أيضاً المشرع المصري<sup>(2)</sup>، ولهيئة التحكيم سلطة تقديرية إذا كانت ستعقد جلسة أو جلسات تستمع فيها إلى الأطراف، أو أنها ستقتصر على ما يقدم إليها من مستندات، ويجب عليها إخطار أطراف النزاع بكل عمل إجرائي بأي وسيلة من وسائل الإخطار على أن تكون مصحوبة بعلم الوصول، كما يجب أن ترسل لكل طرف جميع المذكرات الكتابية والأوراق والمستندات التي يقدمها الطرف الآخر، وتدون خلاصة وقائع الجلسات في محضر خاص على أن تسلم صورة منه إلى أطراف النزاع، ما لم يتفق الأطراف على غير ذلك<sup>(3)</sup>، وتتولى هيئة التحكيم التسليم والإعلان للوسائل والإعلانات ما لم يتفق الأطراف على طريقة خاصة عن الإعلان، وفي حال تعدت معرفة العناوين الخاصة بالأطراف بعد إجراء التحريات الضرورية، فإن الرسالة تعتبر مستلمة إذا أرسلت إلى آخر مقر عمل، أو محل الإقامة المعتاد، أو عنوان بريدي معروف للمرسل إليه بمقتضي إشعار مضمون الوصول أو بأي وسيلة أخرى تثبت محاولة تسليمها، وتعتبر الرسالة مستلمة منذ اليوم الذي تسلم فيه، ولا يسري ذلك على الإعلانات القضائية أمام المحاكم<sup>(4)</sup>، وتنتهي إجراءات التحكيم بصدور حكم التحكيم في أصل النزاع، كما أنها تنتهي بقرار من هيئة التحكيم في الحالات الآتية :-

1- قرار بالصلح بين الطرفين، في حال يكون فيه المحكم مخولاً بالحكم والصلح من الطرفين، على أن يكون تفويض المحكم بشكل صريح، أو بصيغة يفهم منها قصد الصلح، ويستند المحكم في حكمه على مبادئ العدالة.

2- وقد يصدر المحكم قراراً بالتسوية بين الطرفين، أي سحب المدعي دعواه ولم يتم الاعتراض من قبل المدعي عليه في ذلك، على أن تكون هيئة التحكيم اعترفت بالمصلحة المشروعة في التسوية النهائية للنزاع وبأنها غير مخالفة للنظام العام<sup>(5)</sup>.

3- إذا رأت هيئة التحكيم أن الاستمرار في الإجراءات أصبح غير ضرورياً أو انه مستحيل<sup>(6)</sup>.

---

(1). المادة (43) من القانون رقم (10) لسنة 2023 بشأن التحكيم التجاري الليبي.

(2). المادة (39) من قانون التحكيم المصري رقم (27) لسنة 1994 م .

(3). المادة (38) من القانون رقم (10) لسنة 2023 بشأن التحكيم التجاري الليبي.

(4). المادة (39) من القانون رقم (10) لسنة 2023 بشأن التحكيم التجاري الليبي.

(5). د. أوزان عبد الله الفيضي، أ. مزهر انهاب صالح، مرجع سابق، ص 73.

(6). المادة (42) من القانون رقم (10) لسنة 2023 بشأن التحكيم التجاري الليبي.

وتصدر هيئة التحكيم حكمها كتابة وبأغلبية الآراء بعد المداولة<sup>(1)</sup>، والهدف من المداولة هو تكوين الاقتناع الداخلي لدي هيئة التحكيم بأن يقف كل عضو من الهيئة على رأي ووجهة نظر بقية الأعضاء ومن تم يتسنى لهم مناقشة كل رأي، وظروف القضية، وأخذ نسخة من الوقت للتشاور بشأن ما انتهوا إليه قبل إصدار القرار<sup>(2)</sup>، أما في حالة أن الهيئة تتكون من محكم واحد فلا حاجة للمداولة؛ فهو يقوم وحده بتفحص أقوال الخصوم وبياناتهم بهدف الوصول إلى رأيه لحل النزاع وبالتالي إصدار القرار من دون أية عقبات، فلا يشاركه أحد في الرأي<sup>(3)</sup>، كما أنه يشترط أن يتضمن حكم الهيئة على أسم المحكم أو المحكمين اللذين أصدروا الحكم، ومكان وتاريخ الحكم، وأسماء أطراف النزاع وصفاتهم وعناوينهم، وأسماء وكلائهم، وعرض للوقائع والطلبات، وأسباب الحكم؛ لأن التسبب مسألة تساهم في تفسير القرار وتوضح الأسانيد التي بني عليها، وقيمة المصاريف والجهة التي ستحملها، وتوقيع المحكمين<sup>(4)</sup>، ومن ثم يتولى رئيس الهيئة أو الجهة المنظمة للتحكيم توجيه نسخة من الحكم إلى الأطراف في ظرف خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره، ويودع لدى الكاتب العام مرفقا باتفاق التحكيم، وإذا صدر باللغة الأجنبية تودع معه نسخة باللغة العربية مصدقا عليها من الخبرة القضائية، ويتم تحرير محضراً بهذا الإيداع من قبل كاتب المحكمة، ويتم تسليم نسخة من هذا المحضر لأطراف النزاع، وتسلم نسخة مذيبة بالصيغة التنفيذية في حدود يومين من تاريخ الإيداع.

وعند صدور حكم التحكيم من قبل المحكم فإن سلطته تنتهي، إلا أنه استثناء يمكن أن تمتد يد المحكم على الحكم الذي أصدره للقيام بتفسير الحكم أو تصحيحه، وهنا اختلف الفقه في ذلك فالبعض ذهب إلى منع هيئة التحكيم من تفسير حكمها بعد انقضاء المدة المحددة لإصدار الحكم أو خلالها، مستندا

---

(1). المداولة هي تبادل الرأي بين أعضاء هيئة التحكيم، ومرحلة سابقة لإصدار القرار ومدخلا ضرورياً لتكوينه، وذلك عندما تصبح الخصومة مهياً للقرار، أي أن القضية لا تدخل مرحلة المداولة إلا بعد الانتهاء من التحقيقات وتقديم الخصوم لمذكراتهم الختامية وإعلان ختام باب المرافعة فيها؛ لتحديد جلسة للنطق بالقرار، ينظر: د. جعفر ذيب المعاني، التحكيم الإلكتروني ودور القضاء الوطني بتفعيله، ط 1، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2014، ص 214.

(2). أ. سلام توفيق حسين منصور، بطلان حكم التحكيم، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة محمد بن خضير، الجزائر، 2001، ص 8.

(3). د. سجي عمر شعبان آل عمور، التحكيم عن بعد دراسة تحليلية مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الموصل العراق، 2017، ص 267.

(4). المادة (45) من القانون رقم (10) لسنة 2023 بشأن التحكيم التجاري الليبي.

في ذلك على أن المحكم استنفذ ولا يستطيع ممارسة هذا الاختصاص مالم تنعقد مشاركة جديدة؛ لأن المحكم استنفذ سلطته بصدور الحكم (1).

أما البعض الآخر فيرى إمكانية منح المحكمين سلطة تفسير حكمهم على أن يتم التفسير خلال المدة المحددة اتفاقاً أو قانوناً لإصدار حكمهم، وإنه في حال انقضاء المدة فلا بد من اتفاق جديد (2).

**2- انتهاء مهمة المحكم بغير إصدار الحكم التحكيمي:** - قد يحدث أن تنتهي مهمة التحكيم دون أن يتم إصدار قرار منه لفض النزاع القائم بين الأطراف، وسبب ذلك قد يعود للإجراءات التحكيمية أو إلى الشخص المحكم، ويمكن توضيح ذلك وفق الآتي: -

**1- إنهاء مهمة المحكم بالرد:** أجاز المشرع الليبي ردّ المحكم من قبل طرفي النزاع سواء تم اختياره من الأطراف أو عن طريق تسميته من المحكمة، كما يجوز طلب رد محكم واحد، أو طلب ردهم جميعاً في حال توافر الأسباب المؤدية لذلك، وقد اشترط لقبول الرد تقديم طلب بذلك، كما اشترط أن يكون سبب الرد قد حدث بعد الاتفاق على التحكيم؛ لأن عكس ذلك يفيد بقبول المحكم رغم وجود سبب رده (3)، ويعتبر إخلال المحكم بمبدأ الحياد والاستقلالية الذي يعد من أهم الخصائص التي لا بد من أن يتصف بها المحكم كما سبق وإن اوضحنا في خصائص المحكم. إن السبب الأساسي في حق الأطراف التقدم بطلب الرد، وهذا يعني أن مسألة رد المحكم مقيدة وغير مطلقة، فيجب أن تنصب على أحد المسألتين وهما إخلال المحكم بمبدأ الحيادة أو بمبدأ الاستقلال أو كلاهما (4)، وعند طلب رد المحكم تتبع نفس الإجراءات المتعلقة برد القضاة المنصوص عليها في المادة (268) من قانون الإجراءات المدنية والتجارية الخاصة بأحوال الرد، والمتمثلة بدعوة المحكم للمحاكمة، ومن هذه اللحظة يوقف متابعته نظر التحكيم الذي يبيت فيه بقرار الرد، أيا كانت المرحلة التي وصل إليها، ويقدم طلب الرد إذا كان التحكيم مؤسسياً إلى رئيس المحكمة الابتدائية الذي يوجد بدائرتها مقر التحكيم، أما إذا كان التحكيم حراً فإنه يقدم إلى رئيس المحكمة الابتدائية التي أبرم في دائرتها اتفاق التحكيم، وفي جميع الأحوال يكون المحكمة الابتدائية غير قابل للطعن عليه، وبهذا تتوقف إجراءات

---

(1). د. عزمي عبد الفتاح، سلطة المحكمين في تفسير وتصحيح أحكامهم، مجلة الحقوق العدد (4) جامعة الكويت الكويت، 1984، ص 262.

(2). قرار محكمة النقض الفرنسية في 1975/12/22، نقلاً عن عزمي عبد الفتاح، مرجع سابق، ص 121-122.

(3). المادة (21) من قانون التحكيم التجاري الليبي على ".... يجوز رد المحكم من قبل أي طرف من أطراف النزاع، ولا يجوز لأي من أطراف النزاع رد محكم عينه، أو الاشتراك في تعيينه إلا لأسباب اكتشفها بعد التعيين".

(4). المادة (20) من نفس قانون التحكيم التجاري الليبي بقولها " يجب على المحكم أن يصرح بكل الأسباب التي من شأنها أن تثير شكوكاً حول حياده أو استقلالته...".

التحكيم من تاريخ تقديم الطلب، وعلى القاضي المختص الفصل في الطلب خلال عشرة أيام من تاريخ التقديم للطلب، ويتم تسمية بديل عنه، وفي حال رفض الرد فإنه يعود لمتابعة إجراءات التحكيم وتحسم المدة التي توقف خلالها بسبب طلب الرد، وفي حال حدوث الضرر بسبب توقف الإجراءات فمن حق المتضرر من طرفي النزاع مطالبة الطرف الذي قدم الطلب بالتعويض، ولا يؤثر الحكم ببرد المحكم على اتفاق أطراف النزاع على التحكيم، ولا يعيد النزاع إلى القضاء حتى وإن تم رد المحكمين جميعاً<sup>(1)</sup>.

**2- انتهاء مهمة المحكم بالتنحي:** - ويقصد بالتنحي اتجاه إرادة المحكم للتوصل من مهمة الفصل في النزاع المعروض عليه، سواء بعد قبوله مهمة التحكيم وقبل السير بإجراءات التحكيم، أو بعد السير بإجراءات التحكيم وقبل صدور الحكم المنهي للخصومة<sup>(2)</sup>.

فالمبدأ العام يقوم على عدم جواز إجبار الشخص تولّى مهمة التحكيم، إلا أن قبوله يعد عقداً بينه وبين أطراف النزاع يلتزم بمقتضاه بالفصل في النزاع القائم بين أطراف النزاع في الحدود المقررة قانوناً وبحسب اتفاق التحكيم، وهي مسألة إلزامية وعقدية بينه وبين أطراف اتفاق التحكيم، يترتب على الإخلال بها التعويضات القانونية<sup>(3)</sup>، ومع ذلك فإن وجد المحكم أي من الأسباب الجدية التي تحول دون الاستمرار بعمله، مثل إصابة المحكم بمرض شديد، فعليه أن يعلن عدم قدرته على الاستمرار في عملية التحكيم، وذلك لتفادي التعويض الذي يمكن أن يطال المحكم، فمسألة تنحي المحكم دون تبريره تنحيه لسبب جدي من عدمه، تقود الأطراف والمحكمة إلى: قبول طلبه لوجود مسوغ قانوني ومقتع، أو رفض الطلب لعدم جدية السبب، على أن تقدر المحكمة تلك الأسباب<sup>(4)</sup>.

**3- انتهاء مهمة المحكم بالعزل:** - نصّت المادة (23) من قانون رقم (10) بشأن التحكيم التجاري الليبي على " ...يجوز عزل المحكم إما باتفاق كل الأطراف، أو طبقاً للقواعد ذات العلاقة المعتمدة من قبل مؤسسة التحكيم الموكول إليها مهمة فض النزاع، أو طبقاً للأحكام الواردة في اتفاق التحكيم. وفي حال عدم الاتفاق أو عدم اللجوء لأي مؤسسة تحكيم، يكون العزل بحكم يصدره رئيس المحكمة

(1). د. مفتاح خليفة عبد الحميد، مرجع سابق، ص 117-118.

(2). د. خالد أحمد حسن، بطلان حكم التحكيم، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس كلية الحقوق مصر، 2005، ص 455.

(3). نص المشرع الليبي في المادة (23) من قانون التحكيم التجاري على " إذا أصبح المحكم غير قادر بحكم القانون أو بحكم الواقع على أداء مهمته أو تخلف عن القيام بها في أجل ثلاثين يوماً من تاريخ تعيينه فإنه يعتبر متخلياً عن مهمته كمحكم ويجوز للطرف المتضرر من التخلي المطالبة بالتعويض عما لحقه من ضرر...".

(4). د. عثمان توفيق علي القضاة، مرجع سابق، ص 309-310.

الابتدائية التي يوجد بدائلها مقر مؤسسة التحكيم بناء على طلب أحد الأطراف، في أجل أقصاه شهر من تاريخ بدء إجراءات العزل، ويكون الحكم غير قابل للطعن، ويجب أن تتوقف إجراءات التحكيم من تاريخ تقديم طلب عزل المحكم إلى حين البث فيه"، بمعنى توجه إرادة اتفاق التحكيم إلى عزل المحكم فإن اتفق أطراف التحكيم على عزله فإنه يعد عزلاً اتفاقاً، وأن توجهت إرادة أحد الأطراف لعزل المحكم دون الطرف الآخر، فإنه يتحقق ذلك عن طريق المحكمة بعد تقديم طلب بذلك إلى رئيس المحكمة الابتدائية التي يوجد بدائلها مقر مؤسسة التحكيم، على أن تراعي المدة المحددة لذلك وهي شهر من تاريخ بدء إجراءات العزل، وبهذا تتوقف إجراءات التحكيم من تاريخ طلب العزل إلى أن يتم البث فيه.

وتلاحظ الباحثة بأن المشرع أعطي الحق لأطراف النزاع بعزل المحكم، وسكت عن الأسباب التي يمكن أن تبرر قيامهم بفعل العزل، مما قد يسبب تعسف اتجاه المحكم.

4 - فوات الموعد المحدد لإصدار القرار المنهي للخصومة سواء كان محددًا باتفاق أو بالقانون مع عدم وجود تمديد إضافي (1).

5 - في حال اتفاق الأطراف على إنهاء الإجراءات كاتفاقهما على تسوية معينة للنزاع.

6 - في حال عدم مباشرة المعني الخصومة من تلقاء نفسه في أجل شهرين من وفاة الشخص الطبيعي أو حل الشخص الاعتباري تنقضي خصومة التحكيم (2).

---

(1). المادة (23) من القانون رقم (10) لسنة 2023 بشأن التحكيم التجاري الليبي.

(2). المادة (24) من القانون رقم (10) لسنة 2023 بشأن التحكيم التجاري الليبي.

## الخاتمة

ومن خلال بحثي في الوسائل الإدارية لفض المنازعات الضريبية في القانون الليبي (دارسة مقارنة) والذي تم التركيز فيه على الوسائل الإدارية المتبعة لحل المنازعات الضريبية سواء كانت في مجال الضرائب المباشرة أو غير المباشرة، توصلت بعون الله تعالى وتوفيقه إلى جملة من النتائج والتوصيات التالية: -

### أولاً: النتائج

1- إن الضريبة أداة اقتصادية مؤثرة في الموازنة العامة للدولة والسياسيات الاقتصادية السائدة، وتحقيق ذلك يأتي من خلال عوامل عديدة منها العوامل السياسية والأمنية والاجتماعية، وتعد الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من أكثر أنواع التقسيم الضريبي أهمية وانتشاراً بين الدول.

2- لم يتبنى المشرع الليبي والمقارن مرحلة واحدة لنظر المنازعة الضريبية فقد نصّ في أكثر من موضع قانوني على طرق ومراحل إدارية عادية وإدارية استثنائية.

3- اهتم المشرع الليبي والمقارن بوضع نصوص قانونية للمنازعة الضريبية باعتبارها منازعة موضوعية وليست شخصية، فالإدارة الضريبية شريك مع الممول في إتمام الجباية الضريبية بأسهل وأيسر الطرق.

4 - يعتبر التظلم الضريبي أول مرحلة من مراحل تسوية المنازعات التي تثور بين الممولين والإدارة الضريبية، والذي يتبع في إجراءاته قواعد أمره من النظام العام، يترتب على مخالفتها عدم قبول التظلم، فهو يعطي الفرصة للإدارة الضريبية من مراجعة نفسها وتدارك الخطأ إن وجد والعدول عنه، وذلك بغرض تقليل القضايا الضريبية عن الجهات القضائية والاكتفاء بحلها أمام إدارة الضرائب

5- أعطى المشرع الليبي ولاية الفصل في النزاعات الضريبية إلى لجان إدارية ذات اختصاص قضائي.

6- يحق لكل من الممول والإدارة الضريبية الطعن على قرارات اللجنة الابتدائية أمام اللجان الاستئنافية، ويحق للجان الطعن النظر في كافة أوجه الخلاف بين مصلحة الضرائب والممول، إضافة إلى النظر في الدفوع الشكلية مثل عدم الاختصاص والدفع بالرد والتنحي لأحد أعضاء اللجنة.

7- يُعدّ التصالح والتحكيم آليات من الآليات الإدارية لفض المنازعات الضريبية في مجال الضرائب غير المباشرة. إلا أن المشرّع الليبي لم يتطرق في قانون الضرائب سواء القانون الملغي أو الحديث إلى التحكيم كوسيلة لتسوية المنازعة الضريبية.

### ثانياً: - التوصيات

1- من الأفضل إعادة النظر في النظام الضريبي القائم والسياسات والطرق المتبعة في عملية الفحص والإجراءات الورقية وغيرها، وذلك بضرورة الأخذ بنموذج الإدارة الضريبية الإلكترونية، وتحسين الخدمات بما يعود بالنفع على الإدارة الضريبية والممولين.

2 - يمكن إدراج قواعد الرد والتنجّي لأعضاء لجان الطعن على مختلف أنواعها ضمن قواعد التشريعات الضريبية الليبية.

3 - من المفيد تعزيز الخبرة والكفاءة لدى العاملين بالضرائب، وذلك بقيام الإدارة الضريبية بإعداد دورات تدريبية متقدمة لهم، كما أن فتح المجال الضريبي أمام الباحثين والمتخصصين وتزويدهم بالبيانات والمعلومات اللازمة، يساهم في اتباع الطرق والأساليب العلمية لمواكبة التطور العلمي في هذا المجال.

4- من المهم تعزيز التعاون بين الإدارة الضريبية والمواطنين؛ لتحسين فهمهم للتشريعات الضريبية، والحث على نشر الوعي والإدراك والاقتناع بأهمية الضريبة في التضامن الاجتماعي، فإن يتم تخصيص برامج في الإذاعة خاصة بشرح أهداف السياسة الضريبية والقانون الضريبي، وبيان أهميتها في التنمية، والنهوض بالدولة من الناحية السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

5- من المهم دعم الثقة بين الإدارة الضريبية والممولين، وذلك من خلال تحسين مستوى الالتزام الضريبي، ودعم الممول ورعايته وتذليل العقبات على أدائه الضريبة المستحقة، وعدم فرض أي ضرائب إلا بإجراء مشاركة مجتمعية نظراً لأن الضريبة لها نفع عام.

6- يمكن استحداث مواد جديدة تضاف إلى قانون الضرائب تتضمن تسوية المنازعات الضريبية عن طريق التحكيم، وتراعي الشروط والأحكام الموضوعية والإجرائية الواردة في القانون رقم (10) لسنة 2023 بشأن التحكيم التجاري الليبي.

7- نوصي بتخصيص مادة التحكيم في كليات القانون لتدريسها، وتكون مادة أساسية لأهميتها البالغة.

## قائمة المراجع

أولاً: القران الكريم

ثانياً: المعاجم والقواميس

1 - أبو الحسن بن فارس بن زكريا، معجم مقاييس اللغة، طبعة 03، دار الحديث لبنان، 2006.

ثالثاً: الكتب

1- إبراهيم المنجي، الطعن بالنقض الضريبي، الإسكندرية، منشأة المعارف، 2006.

2- أحمد هاني عبيد، الآليات الإدارية والقضائية والدستورية لإنهاء المنازعات الضريبية، دار الكتب والدراسات العربية، 2021.

3- أحمد أبو الوفا، إجراءات التنفيذ الجبري في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف الإسكندرية، الطبعة العاشرة، 1990.

4 - أحمد جامع، علم المالية، الجزء الأول، فن المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970.

5 - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.

6- أحمد محمد حسني، قضاء النقض الضريبي، منشأة المعارف الإسكندرية، 1998.

7 - أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

8 - أسعد طاهر أحمد:

- الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة، دار الكتب الوطنية بنغازي، 2014.

- ضريبة المبيعات في الميزان، مطبعة شهوان، القاهرة، 2001م.

9- أوان عبد الله الفيضي، مزهر انهاب صالح، دور المحكم في خصومة التحكيم، مكتبة الدراسات العليا للنشر والتوزيع، سلطنة عمان، 2023.

10- أيمن محمد عبد الغني إبراهيم، التحكيم في المنازعات الضريبية بين النظرية والتطبيق، دار مصر للنشر والتوزيع، 2021.

11- الكوني علي عبودة، أساسيات القانون الوضعي الليبي، طرابلس المركز القومي للبحوث، الجزء الثاني، 1997.

- 12- السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل (قانون رقم 91 لسنة 2005)، دار النهضة العربية القاهرة، الطبعة الأولى، 2006.
- 13 - بشندي عبد العظيم أحمد، قواعد التنفيذ الجبري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999.
- 14 - حامد عبد الحميد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، 1997. 15 - حسن خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية القاهرة، 1966.
- 15- خديجة محمد الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، منشورات كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2016.
- 16- خليفة الجبراني، القضاء الإداري الليبي، طبعة 1، بنغازي دار الكتب الوطنية، 2005.
- 17- رحاب محمد بن نوبة، الوجيز في القانون المالي، دار الكتب بنغازي، الطبعة الأولى، 2020م.
- 18- رضا كامل شاهين، مبدأ المشروعية في المجال الضريبي، حقوق المنفية 2008.
- 19- رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية القاهرة 2008.
- 20- زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي.
- 21- سليمان الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، دار الفكر العربية، طبعة 07، مصر 2006.
- 22- سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ، دار النهضة العربية القاهرة، الطبعة 1، 2006.
- 23- عبد الباسط وفا، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، بدون سنة نشر.
- 24- عبد العزيز خليل بدوي، الوجيز في المبادئ العامة للدعوى الإدارية، ط 1 ، 1970.
- 25- فرج يوسف الصلابي، المنازعات الضريبية في القانون الليبي، ط 1، مطبعة دار الكتاب الوطنية، بنغازي ليبيا، 1999.
- 26 - مفتاح خليفة عبد الحميد، التحكيم كوسيلة لفض منازعات العقود الإدارية، دار الفضيل للنشر والتوزيع، بنغازي ليبيا، ط 1، 2024.

27- نجم الأحمد، التحكيم في منازعات العقود الإدارية، منشورات الحلبي الحقوقية، 2020.

رابعاً: الرسائل العلمية وتشمل: -

أ- أطاريح الدكتوراه: -

1 - أحمد ثروت إبراهيم، استبعاد قانون الإرادة كسبب لبطلان حكم التحكيم، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية مصر، 2017.

2 - أحمد عبد المهدي أمين الفاعوري، الطعن في قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن (دراسة مقارنة) كلية الحقوق جامعة عين شمس مصر، 2019.

3 - أحمد هاني عبيد، اليات فض المنازعات الضريبية، كلية الحقوق جامعة طنطا، مصر 2019.

4 - المهدي صدوق، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر 2019م.

5- حسن عبد العزيز النجار، البدائل القضائية لتسوية النزاعات الاستثمارية والتجارية، جامعة الحسن الثاني المغرب، الدار البيضاء، 2014.

6 - دعاء نبوي القشلان، التحكيم في المنازعات الضريبية (دراسة مقارنة)، أطروحة منشورة، دار النهضة العربية للنشر مصر، الطبعة 1، 2021.

7 - سألمة الأمين رجب ميلاد، النظام القانوني للمنازعات الضريبية في القانون الليبي (دراسة تحليلية)، كلية الشريعة والقانون جامعة العلوم الإسلامية الماليزية، ماليزيا، 2023.

8 - سجي عمر شعبان ال عمور، التحكيم عن بعد دراسة تحليلية مقارنة، كلية الحقوق جامعة الموصل العراق، 2017.

9- سمير موسي محمد زيان، تفعيل دور الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي وأثره على المنازعات الضريبية، كلية الحقوق جامعة طنطا مصر، 2019.

10- الشيماء مصطفى حسين البيه، الولاية القضائية بنظر المنازعات الضريبية، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية مصر، 2018.

11- عبد الهادي محمد قفل، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصاديات الدول الآخذة في النمو، جامعة طنطا مصر، 1988.

12- عثمان توفيق علي القضاة، التحكيم في المنازعات الضريبية وأثره على الشركات التجارية (دراسة مقارنة)، كلية الحقوق جامعة عين شمس مصر، 2019م.

13- عثمان سعيد المحيشي، التحكيم في عقود الأشغال العامة، كلية القانون جامعة بنغازي ليبيا، 2013.

14- محمد عبد النبي حسين الكيلاني، طرق تسوية المنازعات الضريبية على الدخل ودور التحكيم فيها، كلية الحقوق جامعة عين شمس مصر، 2018م.

15- محمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في القانون المصري المقارن، كلية الحقوق جامعة القاهرة، مصر 1998م.

16 - محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنائها في التشريعات الضريبية المقارنة، كلية الحقوق جامعة حلوان، مصر 2011م.

17- محمد مصطفى أباطة، أثر التحكيم على خصومة التحكيم، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية مصر، 2019.

#### ب - رسائل الماجستير

1 - أمال حامد خبير، دور الصحافة السودانية في نشر الوعي الضريبي، كلية العلوم جامعة أم درمان، السودان 2009م.

2 - المبروك محمد عبد الله الزوام، شرط الميعاد في دعوى الإلغاء، كلية القانون جامعة الفاتح، ليبيا 2003م.

3- جاب الله حسين بن هناية محمد، أثر الضرائب المباشرة في عملية التحصيل الضريبي، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الجزائر 2022م.

4 - جمال شهاب الدين، أثر الضريبة على القيمة المضافة في إعادة توزيع الدخل القومي، كلية الاقتصاد جامعة دمشق سورية، 2015.

5 - داروان حسن أحمد، دور المحكم في خصومة التحكيم، كلية الحقوق جامعة الشرق الأردني، الأردن، 2021 .

6 - رحمة نابتى، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة الجزائر 2014م.

- 7- زينب سالم علي، المركز القانوني في التشريع الليبي، كلية القانون جامعة طرابلس، ليبيا 2014.
- 8 - سرحاني عبد القادر، المركز القانوني للمحكم في التحكيم التجاري الدولي دراسة مقارنة، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة دراية أدرار الجزائر، 2018.
- 9 - سلوى محمد أحمد البوسيفي، التظلم الضريبي في القانون الليبي (دراسة تحليلية)، كلية القانون جامعة طرابلس، ليبيا 2009م.
- 10- شويكار إسماعيل يوسف، تقدير نظام التحكيم في الضريبة العامة على المبيعات، كلية الحقوق جامعة القاهرة مصر، 1998.
- 11 - عبد الأمير حبار، توظيف تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تفعيل التحاسب الضريبي، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة كربلاء العراق، 2017م.
- 12 - عبد الباسط دربال، دور لجان التحكيم والتوفيق في فض المنازعات الضريبية وإمكانية تطبيقها في التشريع الليبي، كلية القانون جامعة المرقب ليبيا، 2010.
- 13- عبد الحق خالدية - عبد الهادي سارة، دور الضرائب غير المباشرة في تمويل الإنفاق العام في الجزائر خلال الفترة (2009-2016) الجزائر، 2018.
- 14 - عبد الله محمد المحاميد، القيود الواردة على نظام التحكيم الإلزامي، كلية الحقوق جامعة الشرق الأوسط الأردن ، 2018.
- 15- قوت جاسم يوسف، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك على تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط الأردن 2014.
- 16- محمد أبو القاسم علي ابريبش، أثر التحكيم في المنازعات الإدارية العقديّة دراسة مقارنة بين القانون الأردني والليبي، كلية الحقوق جامعة الشرق الأوسط، الاردن 2016.
- 17- محمد عبد الوهاب التهامي، الطريق الإداري لتسوية المنازعة الضريبية في القانون الليبي، مدرسة العلوم الإنسانية، القانون العام الاكاديمية الليبية، 2023م..
- 18- محمد نافذ محمد الجعبري، الوكالة بالخصومة: التكوين والأثر، جامعة القدس فلسطين، 2023.

## خامساً: البحوث والمقالات

1. إبراهيم مفتاح الفلاق، مكانة التحكيم الشرعي في القوانين الوضعية، القانونين الليبي والسوري نموذجاً، مجلة جامعة الزيتونة الدولية سوريا، العدد التاسع عشر، 2024.
2. أحمد بن هلال الشيخ، الضرائب والرسوم دراسة فقهية مقارنة، مجلة الآداب والعلوم السياسية، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، المجلد 28، العدد 9، 2020.
3. أحمد مصطفى صالح، المسؤولية القانونية للمحکم في القانون السوداني، مجلة الشريعة والقانون، كلية الشريعة والقانون جامعة افريقيا العالمية، السودان، العدد السابع والعشرون، 2016.
4. جمعة زكريا السيد محمد، مدى إهانة القضاة وتأثيرها على سير الدعوى الجنائية، بحث في مجلة الشريعة والقانون كلية الشريعة والقانون، جامعة الأزهر مصر، العدد الثالث والثلاثون، المجلد الثاني، 2018.
5. رباعي أحمد، حكم التصرفات القانونية لنقص الأهلية، دراسة مقارنة بين القانون الجزائري والقوانين المقارنة والفقہ الإسلامي، مجلة البحوث القانونية والسياسية، جامعة حسية بن بو علي الشلف، الجزائر، العدد الخامس، لسنة 2015.
6. سالمة عمار، طبعة الكتابة في اتفاق التحكيم، المجمع القانوني الليبي، تعليقات قانونية، 2022.
7. سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، مجلة جامعة الزاوية ليبيا، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، 2013.
8. طلال عباس عزيز، اعتماد كلفة الفرصة البديلة كأداء لزيادة الحصيللة الضريبية، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، قسم الشركات، مجلة دراسات محاسبية ومالية جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، العراق، مجلد 17، العدد 59 سنة 2022.
9. عباس مفرج الفحل، ضريبة المبيعات في العراق، مجلة العلوم الاجتماعية، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية المانيا، العدد 12، 2020.
10. عبد السميع أحمد التير، الصلح كبديل للدعوى الجنائية الرضائية دراسة مقارنة، مجلة القرطاس الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، ليبيا، العدد الرابع والعشرون، 2024.
11. عبد القادر علي سالم أبو غفة، العدالة الضريبية من منظور القانون رقم 7 لسنة 2010، مجلة البحوث القانونية مصراتة ليبيا، العدد 11، لسنة 2020م.

12. علي الصادق القناص، عبد الرحيم أبو القاسم الحريري، اتفاق التحكيم بين الرضائية والشكلية في ظل القانون الليبي، مجلة العلوم الشرعية والقانونية جامعة الزاوية لليبيا، العدد الثامن، 2016.
13. علياء عبد الجبار بونس، فضيلة عباس غائب، التعريف بضريبة المبيعات، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، كلية القانون جامعة الموصل العراق، 2021.
14. عمر إبراهيم حسين، اتفاق التحكيم، مجلة الجامعي النقابة العامة لأعضاء هيئة التدريس، كلية القانون جامعة طرابلس ليبيا، العدد 26، 2017.
15. محمد ادريس علي أبو هيكل، محل اتفاق التحكيم، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، مصر المجلد 2024، المقالة 7.
16. محمد محمد عمران، المستحدث في إجراءات الإعلان بالنماذج الضريبية في ظل القانون رقم (91) 2005، مجلة البحوث المالية والضريبية الجمعية المصرية للمالية، العدد 73، 2012.
17. محمد العموري، ديما المفتي، حل المنازعات الضريبية بالطريق الإداري، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم القانونية والاقتصادية سوريا، المجلد 37، العدد 6، لسنة 2015.
18. مسعود حسين مسعود، اتفاق التحكيم وآثاره وفقاً لأحكام القانون الليبي، أبحاث قانونية، العدد السادس، كلية القانون جامعة سرت ليبيا، 2019.
19. هشام زيدان، التحكيم التجاري الدولي، بحث منشور في مجلة القانون والقضاء، العدد الرابع الجزائر 2010.

#### سادساً: الدوريات

- 1- مجلة المحكمة العليا، ليبيا، أعداد مختلفة.
- 2 - مجلة التشريع المالي والضريبي، مصر، أعداد مختلفة.

#### سابعاً: القوانين واللوائح

- 1- قانون ضريبة الدخل الليبي رقم (7) لسنة 2010.
- 2- قانون المرافعات المدنية والتجارية الليبي.
- 3- القانون المدني الليبي.

- 4 - قانون ضريبة الإنتاج الليبي رقم (19) لسنة 1992.
- 5- قانون الجمارك الليبي رقم (10) لسنة 2010.
- 6- قانون التحكيم الليبي رقم (10) لسنة 2023.
- 7 - اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة 2010.
- 8- قانون التحكيم السوداني النافذ 2016.
- 9- قانون التحكيم المصري النافذ رقم (27) لسنة 1994.
- 10 - قانون التحكيم الأردني رقم 13 لسنة 2001.
- 11- قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (11) لسنة 1991.
- 12- قانون ضريبة المبيعات الأردني رقم (6) لسنة 1994 المعدل النافذ.
- 13- قانون الضريبة العامة اليمني رقم (19) لسنة 2001.
- 14- قانون الاونسيترال النموذجي للتحكيم التجاري الدولي.

#### ثمانياً: المواقع الالكترونية

- 1- أحكام محكمة النقض المصرية منشور في 22 /9 /2014، على الموقع:  
[www.facebook.com](http://www.facebook.com)
- 2- زياد محمد شحادة معيوف، المواعيد الإجرائية في قانون المرافعات المدنية، 2022.  
. Reading [https:// mail. Almerja. Com.](https://mail.almerja.com)
- 3- علي حمود العديني، مميزات الضريبة العامة على المبيعات، مجلة منتدى الضرائب، العدد9،  
10، 2020، منشورة على الموقع:  
[https:// tax- form.yoo7.com/t122-toppic](https://tax-form.yoo7.com/t122-toppic)
- 4- محمد وليد منصور، أوجه التقارب والاختلاف بين المحكم والقاضي، مجلة التحكيم السورية،  
2020 منشور على موقع:  
[www.Syrian\\_ arbitation.com](http://www.Syrian_arbitration.com)

## الفهرس

الصفحة	الموضوع
ب	الاهداء
ج	الشكر والتقدير
1	المقدمة
7	<b>الفصل الأول: التظلم الضريبي</b>
8	<b>المبحث الأول: التظلم الضريبي في مجال الضرائب المباشرة</b>
8	<b>المطلب الأول: الأحكام القانونية للتظلم</b>
8	الفرع الأول: شروط التظلم وإجراءات البث فيه
17	الفرع الثاني: الجهة المختصة بالتظلم
25	<b>المطلب الثاني: حجية التظلم</b>
25	الفرع الأول: ضمانات تحصيل الضريبة
32	الفرع الثاني: قرارات لجان التظلم وأثارها
41	<b>المبحث الثاني: التظلم في مجال الضرائب غير المباشرة</b>
41	<b>المطلب الأول: ماهية الضرائب غير المباشرة</b>
41	الفرع الأول: التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وتقييمها
48	الفرع الثاني: أنواع الضرائب غير المباشرة
56	<b>المطلب الثاني: احكام التظلم في الضرائب غير مباشرة</b>
56	الفرع الأول: شروط وإجراءات التظلم
62	الفرع الثاني: آليات التظلم واثارها
72	<b>الفصل الثاني: الطعن الضريبي</b>
73	<b>المبحث الأول: الطعن الضريبي أمام اللجان الاستئنافية</b>
73	<b>المطلب الأول: الاحكام القانونية للطعن الضريبي</b>
73	الفرع الأول: الاحكام المتعلقة بشروط الطعن
79	الفرع الثاني: إجراءات الطعن أمام اللجان الضريبية
86	<b>المطلب الثاني: آليات نظر النزاع أمام لجان الطعن الضريبي</b>

86	الفرع الأول: الجهة المختصة بالطعن
93	الفرع الثاني: اختصاصات اللجنة واثار القرار الصادر عنها
99	المبحث الثاني: الطعن الضريبي أمام لجان التحكيم
99	المطلب الأول: المشروعية العقدية للتحكيم الضريبي
99	الفرع الأول: شروط اتفاق التحكيم الضريبي
108	الفرع الثاني: مباشرة إجراءات التحكيم
114	المطلب الثاني: آليات تسوية النزاع بالتحكيم
114	الفرع الأول: ماهية المحكم
122	الفرع الثاني: شروط المحكم ودوره عند الفصل في النزاع
133	الخاتمة
135	قائمة المراجع
143	الفهرس