

الضمانات والحقوق التي تمنحها القوانين الضريبية اللبنانية للمكلف خلال مراحل الاعتراض

محمد حسني سعد

درجة الدكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة الجنان-لبنان

E-mail: Mohamad.h.saad@hotmail.com

ملخص الدراسة:

الإعتراض على التكاليف الضريبية هي من الوسائل التي منحها القانون للمكلف، الذي يرى أن عمل الإدارة الضريبية قد ألحق به إجحافاً أو ضرراً، والإعتراض هو من حق المكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أم معنوياً، مواطناً أم أجنبياً مقيماً في لبنان. وقد أجاز قانون الإجراءات الضريبية للمكلف أن يعترض أمام الجهة التي أصدرت التكاليف قبل أن يلجأ إلى القضاء حتى يتمكن من تصحيح الخطأ أو الزيادة أو المبالغة في التكاليف إدارياً أو ترجع الإدارة عن القرار الذي أصدرته رغبةً منها في التقليل من الطعون بقراراتها، بحيث تقوم الجهة التي تم الإعتراض أمامها بإعادة النظر في القرار الإداري إما بتعديله أو إلغائه أو رده، قبل أن يطعن المكلف بالقرار أمام لجان الإعتراضات ثم مجلس شورى الدولة، الذي له اختصاص الفصل النهائي في القرارات الإدارية التي تصدرها الدولة أو القرارات التي تصدر عن لجان الإعتراضات.

تباشر الإدارة الضريبية عند دراسة الإعتراض رقابة ذاتية كاملة على أعمال التكاليف بالضريبة سواء من حيث الشكل أو من حيث الأساس، وذلك وفقاً لأحكام القوانين الضريبية ولا سيما قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة الأملاك المبنية وقانون الضريبة على القيمة المضافة وقانون رسم الإنتقال وقانون الإجراءات الضريبية.

في المرحلة الأولى، يقدم الإعتراض على التكاليف أمام الإدارة الضريبية وهذه المرحلة هي مرحلة مرور إلزامية للعبور إلى المرحلة القضائية، ولهذا أوجبت القوانين الضريبية وخصوصاً قانون الإجراءات الضريبية تقديم الإعتراض على التكاليف أمام الإدارة الضريبية المختصة، كشرط لتقديم الطعن أمام لجان الإعتراضات المختصة، ولهذا يعتبر الطعن أمام هذه اللجان غير مقبول ما لم يسبقه الإعتراض أمام الإدارة الضريبية.

الكلمات الإفتتاحية: القوانين الضريبية - المكلف - حقوق المكلف - الاعتراض على الضريبة.

الفصل الاول: الضمانات والحقوق المخولة للمكلف خلال مراحل الاعتراض

المقدمة

يشكل الاعتراض على التكاليف الضريبية اهم الضمانات بيد المكلف لمواجهة الادارة وامتيازاتها الضريبية. إن الاعتراض أمام الإدارة الضريبية، هو مرحلة إدارية غايتها استصدار قرار من الإدارة، حيث تجمع الإدارة بين صفتين مختلفتين، الأولى كسلطة إدارية مختصة بتحقيق وتحصيل الضريبة، والثانية كسلطة مختصة بالفصل في المبالغة أو الخطأ في التكاليف. للإعتراض الضريبي صفة إختيارية، فالمكلف الذي تصدر بحقه تكاليف ويرى فيها زيادة أو خطأ أو مبالغة أو مخالفة للقوانين الضريبية، يمكنه الإختيار بين تقديم الاعتراض أمام الإدارة الضريبية للمطالبة بحقه وتصحيح الخطأ أو الإمتناع عن تقديم الاعتراض والقبول بالتكليف (علية، ٢٠١٨، صفحة ٢١٠).

وتجدر الإشارة، إلى أن قانون الإجراءات الضريبية نص في المادة ٩٧ منه على وجوب ان يتضمن الاعتراض أسبابه ومطالب المعارض وأن يرفق به نسخاً عن المستندات التي تبرره، وإلا يرد شكلاً، كما تتطلب أن يكون الاعتراض معللاً وأن يتضمن السنوات المعارض عليها وقيمة الضريبة المطلوب تخفيضها أو الإعفاء منها. وللإعتراض الضريبي طابع شمولي بحيث يطال مختلف أنواع الضرائب والرسوم، وطابع شكلي بحيث يخضع لشروط شكلية، كأن يتم تقديمه خطياً وأن يرفق به المستندات الضرورية التي تثبت صحته، ويرفض الاعتراض في حال عدم الإلتزام بهذه الشروط. كما ينبغي على المكلف تبيان أسباب الاعتراض ونوع الضريبة، لأن ذكر هذه المعلومات ضروري لتحديد موضوع الاعتراض ومطالب المعارض.

كما يمكن أن يتضمن الاعتراض طلب تصحيح خطأ مادي، في هذه الحالة يجب أن يتضمن شرحاً للأسباب التي تظهر هذا الخطأ، مع طلب تصحيحه، ويمكن أن يتضمن الطلب تصحيح الأخطاء المرتكبة في تحديد وعاء الضريبة، وفي هذه الحالة يجب شرح الأسباب والعناصر التي اعتمدت لتصحيح قيمة الإيرادات أو الأرباح الخاضعة للضريبة وإبراز المستندات الثبوتية للأعباء الجائز تنزيلها ضريبياً وتطبيق المعدل الصحيح الذي يتناسب مع نوع نشاط المكلف، إضافة إلى طلب إبطال التكاليف لاعتقاد المكلف بأنه لا ينطبق على الواقع والقانون وهنا على المكلف تدعيم اعتراضه بالمستندات والوثائق التي تدعم وجهة نظره. ويمكن أن يتناول طلب الاعتراض تخفيض الضريبة لجهة الإستفادة من الإعفاءات القانونية ومنها التنزيل العائلي من قيمة الأرباح الصافية المحققة من دخل المكلف والتنزيلات الخاصة من حصص الورثة الخاضعة لرسم الإنتقال، ويمكن مرور الزمن ومنها أيضاً على تكاليف صدرت عن سنوات سقطت بمرور الزمن وهنا يرفق المكلف بالمستندات والنصوص التي تثبت مرور الزمن ومنها إعلانات التعديل والضريبة المدون عليها تاريخ التبليغ والشخص الذي يحق له التبليغ (المرسوم الاشتراعي رقم ١٥٩٤٧، ١٩٦٤).

في بعض الأحيان يقوم بعض المكلفين الذين تبلغوا المقترحات الأولية للتدقيق، وهي المرحلة التي تأتي بعد الإنجاز الأولي لعملية التدقيق الميداني ولا تعتبر نتائج نهائية صادرة بحق المكلف ولا يمكن للإدارة أن تصدر التكاليف الضريبية إلا بعد استلامها الرد على المقترحات الأولية من المكلف أو إنتهاء المهلة المحددة للرد، عندها تلجأ الإدارة الضريبية إلى إصدار التكاليف بحق المكلف الذي له الحق في اتخاذ القرار، إما الاعتراض عليها أمام دوائر أو فروع الاعتراضات وإما القبول بها. وحتى يعتبر الاعتراض مقبولاً لا بد من توفر الأسباب التي يستند إليها لتبرير مطالبه بتخفيض التكاليف أو إلغاؤها، والتي تجعل التكاليف بالضريبة أو الرسم غير واقع في محله القانوني والفعلي ويقتضي تصحيحه.

تتنوع هذه الأسباب بين أسباب قانونية ومادية ومحاسبية، وهذه الأسباب تمكن الإدارة الضريبية المختصة في مرحلة دراسة الاعتراض الضريبي، في حال اقتنعت بها، من تصحيح التكاليف وإجابة مطالب المعترض.

تتناول الأسباب القانونية بشكل عام الخطأ في طريقة التكاليف، فقد تعتمد الإدارة إلى إجراء التعديلات اللازمة على تقدير الأعباء في حالة المبالغة فيها وهذا ما يؤدي إلى زيادتها وبالتالي تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة. فالقوانين الضريبية والمراسيم والقرارات والتعليمات حدّدت الأعباء القابلة للتنزيل من الواردات الإجمالية، ووضعت حدّاً أقصى لها، شرط أن تكون بمجملها في سبيل مصلحة العمل وأن لا يتم تسجيل أعباء خاصة لأصحاب المؤسسة مثلاً من ضمن أعبائها.

كما قد تتضمن الأسباب القانونية المبالغة في تقدير الإيرادات أو عدم تنزيل إيرادات سبق خضوعه لضريبة أخرى على الدخل كالفوائد على الحسابات الجارية لخضوعها لضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة من الإيرادات الخاضعة للضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية.

بالنسبة لضريبة الأملاك المبنية قد يعترض المكلف على مبالغ فرضت على عقار ما، ويمكن أن يكون هذا العقار شاغرا وغير مشغول، على المعترض في هذه الحالة أن يقدم المستندات الثبوتية ولا سيما تصريح الشغور المقدم إلى الدوائر المالية في حينه، ويؤخذ أيضاً بتصريح الشغور المقدم إلى البلدية التي يقع ضمن نطاقها العقار، في هذه الحالة وبعد التدقيق في تصاريح الشغور وفي تواريخها، على الإدارة الضريبية أن تجيب طلب المعترض وتنزيل المبالغ المفروضة بحقه (قانون ضريبة الاملاك المبنية، ١٩٦٢ ، صفحة ٧ المادة ٣٣).

قد يقدم المكلف اعتراض على القيمة التأجيرية للعقار الذي يسكنه نتيجة للمبالغة في تحديد القيمة، في هذه الحالة على المكلف إظهار القيمة الحقيقية للعقار من خلال عقود الإيجار، أو مقارنة القيمة مع القيمة التأجيرية لمنازل مشابهة من حيث المساحة والمكان ونوعية البناء.

من الأمثلة على الأسباب التي يمكن الإدلاء بها في كتاب الاعتراض على رسم الانتقال، الخطأ في تحديد الحقوق والأموال الخاضعة للرسم أي العناصر التي تتكون منها التركة، الخطأ في تحديد معدلات الرسم والشروط الخاضعة للضريبة، وفي مطلق الأحوال يجب تضمين اعتراض المكلف المواد والنصوص القانونية التي تؤيد اعتراضه (قانون رسم الانتقال، ١٩٥٩).

ومن الأسباب المادية التي قد يعترض عليها المكلف هي الأخطاء المادية التي يرتكبها مراقب الضرائب عند تحديده للإيرادات والأرباح وقيمة الضرائب المفروضة، وقد يشمل الإعتراض التكاليف الناتجة عن التكرار في التكليف، أو عن خطأ في تحديد محتويات الأبنية وتقسيماتها الداخلية والخارجية أو عن خطأ في تدوين الإيرادات الصافية الخاصة بعقار يملكه المكلف، أو نتيجة لاعتماد معدلات ضريبية غير صحيحة.

ومن الأمثلة على الأسباب المحاسبية التي يمكن أن يعترض عليها المكلف بالضريبة نتيجة لعدم نظامية السجلات القانونية، الإثباتات التي تبيّن أن المكلف يمسك سجلات نظامية وفقاً للقوانين الضريبية وللتصميم المحاسبي العام ومعايير المحاسبة الدولية (طريبة، ١٩٩٦).

اشكالية البحث: الاشكالية التي سيتم التطرق اليها في هذا البحث هي: هل منحت القوانين الضريبية اللبنانية المكلف الحقوق والضمانات التي تمكنه من الدفاع عن حقوقه واعماله والاطفاء التي قد ترتكبها الادارة الضريبية بحقه؟

اسئلة البحث:

- هل ان الادارة الضريبية تمارس سلطتها بشكل عادل؟
- هل ان جهات الطعن الضريبي في لبنان على قدر كاف فنيا وقانونيا للفصل في الاعتراضات الضريبية؟
- هل ان طبيعة جهات الطعن الضريبي إدارية ام قضائية؟ وما هي طبيعة قراراتها؟

وللاجابة على هذه التساؤلات، ستكون منهجية البحث هي التحليل والمقارنة، وكذلك الاستشهاد بقرارات واحكام ضريبية خاصة بموضوع البحث.

اهمية البحث: تتبع اهمية هذه الدراسة من عدم معرفة الكثير من المكلفين الحقوق التي منحها لهم القانون، وعلى الاخص الحق في الاعتراض. هذه الدراسة توضح لهم كافة المراحل التي يمكن ان يسلكوها من اجل الحفاظ على حقوقهم.

المستهدفون من هذا البحث: يستهدف هذا البحث كافة المكلفين بالضريبة على الدخل الناتج عن الارباح التجارية والصناعية وغير التجارية، وعلى إيرادات الاملاك المبنية وعلى رسم الانتقال وعلى رسم الطابع المالي بالاضافة الى المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة.

الفصل الاول:

يتناول هذا البحث الاشخاص الذين يحق لهم الاعتراض على ضريبة الدخل وعلى ضريبة الأملاك المبنية وعلى رسم الإنتقال وعلى رسم الطابع المالي وعلى الضريبة على القيمة المضافة

المبحث الاول: أصحاب الحق بالاعتراض

يحق لكل مكلف أن يعترض على الضرائب المفروضة عليه إذا رأى فيها خطأ أو زيادة أو إجحافاً أو مخالفة للقانون، سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً. وقد حدّد قانون الإجراءات الضريبية الأشخاص الذين يحق لهم تقديم الاعتراضات سواء تعلق الإعتراض بضريبة الدخل أو ضريبة الأملاك المبنية أو رسم الإنتقال أو الضريبة على القيمة المضافة، وهذا ما سنتناوله في المطالب التالية من هذا المبحث وذلك على التوالي:

المطلب الاول: أصحاب الحق بالاعتراض على ضريبة الدخل

إن أصحاب الحق بالاعتراض على ضريبة الدخل قد يكونوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين وهذا ما سنتناوله على التوالي:

الأشخاص الطبيعيون:

يحق الاعتراض للأفراد ولأصحاب المؤسسات الفردية وكل شخص يقوم بصورة فردية أو بالتعاون مع آخرين بمهنة صناعية أو تجارية أو بأعمال غير تجارية أو صناعية أو بأي عمل يدر ريعاً خاضع لضريبة أخرى على الدخل، إضافة إلى المؤسسات المستثناة من الضريبة على الأرباح والمؤسسات كالجامعات والجمعيات والمدارس، والمؤسسات المعفاة بصورة مؤقتة من ضريبة الدخل على الأرباح كالمؤسسات الصناعية المعفاة بشروط خاصة.

تفرض الضريبة في شركات الأشخاص، وشركة التضامن، والتوصية البسيطة، والشركات المدنية، بإسم الشركاء وتكلف شركة التوصية البسيطة بالضريبة عن حصص الشركاء الموصين، وبإسم الشركاء المفوضين في الشركة، وبالتالي كل من تفرض الضريبة بإسمه يحق له تقديم طلب الاعتراض، ويكفي في شركات الأشخاص أن يتقدم أحد الشركاء، وضمن المهلة القانونية، باعتراض على التكاليف الصادر بإسمه ليستفيد من هذا الإعتراض باقي الشركاء حتى لو تقدموا باعتراضاتهم خارج المهلة القانونية أو لم يتقدموا بأي إعتراض (التعليمات الإدارية رقم ١٤٦١/ص٢ تاريخ ١٩٧٢/٧/٢٨ عن رئيس مصلحة الواردات).

الاشخاص المعنويون (شركات الأموال):

إن حق الإعتراض في شركات الأموال محصور برئيس مجلس الإدارة أو المدير العام للشركة، حيث أن الضريبة تفرض بإسم الشركة عن الأرباح التي تحقّقها الشركة خلال السنة المالية.

المطلب الثاني: أصحاب الحق بالاعتراض على ضريبة الأملاك المبنية

يحق لكل من المالك والمستثمر لعقار ما حيث فرضت الضريبة بإسمه أن يقدم الاعتراض أمام الإدارة الضريبية، بموجب استدعاء خطي يوقعه صاحب العلاقة أو من ينوب عنه قانوناً، ويعتبر توقيع الاعتراض أمر ضروري توجبه المبادئ والقواعد القانونية ولا يقبل أي اعتراض غير مهور بتوقيع صاحب العلاقة ولا يقبل الاعتراض إلا إذا كان موقفاً بخط يد المكلف، وبالتالي فلا يقبل الاعتراض المرسل عبر الفاكس أو عبر البريد الإلكتروني، بحيث يوجب القانون حضور المعارض شخصياً إلى الدائرة المالية المختصة بالاعتراضات أو من ينوب عنه قانوناً أو بتقديمه عبر شركة لبيان بوضوح وأن يكون التوقيع المذكور بشكل واضح. وفي حال تعدد مالكو العقار الواحد، يكون صاحب الحق بالاعتراض على ضريبة الأملاك المبنية هو المالك أو المستثمر الذي تفرض بإسمه الضريبة. والجدير بالذكر أنه في حال تجاوز عدد مالكي العقار أو أي قسم من أقسامه العشرة، جاز فرض الضريبة بإسم أحد المالكين مشفوعاً بكلمة وشركاه. أما المستثمرون فيكلفون بالضريبة المتوجبة دون تجزئة مهما بلغ عددهم، ولهذا يعتبر المكلف الشريك في الإستثمار مدينياً بالتضامن مع شركائه بكامل الضريبة المفروضة على إيرادات الإستثمار، ويعتبر المكلف الشريك في الملكية الشائعة مدينياً بالضريبة المفروضة بإسمه وكافلاً بالضريبة المفروضة بإسم الشركاء الآخرين، ولا يلاحق ككفيل إلا بعد استنفاد جميع وسائل الملاحقة بحق المدينين الأصليين.

المطلب الثالث: أصحاب الحق بالاعتراض على رسم الإنتقال

يحق للورثة والموهوب لهم ومنفذي الوصايا والأوقاف تقديم اعتراض على التكاليف الصادرة بحقهم إذا كان فيها خطأ أو مبالغة أو مخالفة للقانون.

المطلب الرابع: أصحاب الحق بالاعتراض على رسم الطابع المالي

يحق للشخص الذي فرض عليه رسم الطابع أن يعترض عليه ضمن المهل القانونية، إذا وجد فيه خطأ أو زيادة أو مخالفة للقانون وذلك وفقاً للأصول المحددة في المرسوم الاشتراعي رقم ٦٧ تاريخ ١٩٦٧/٨/٥، والأشخاص هم (قانون رسم الطابع المالي، ١٩٦٧):

- كل من صدرت عنه الواقعة المنشئة للحق.
- دائنو الدولة والبلديات والمؤسسات العامة.
- الأشخاص المتعاقدون مع الدولة والبلديات والمؤسسات العامة بموجب إتفاقيات وعقود.
- المضمونون عن أقساط التأمين.
- كل من أعطي إيصالاً وبراءة ذمة.

المطلب الخامس: أصحاب الحق بالإعتراض على الضريبة على القيمة المضافة

يحق للخاضع للضريبة على القيمة المضافة ولكل من فرضت الضريبة بإسمه أن يعترض عليها (قانون الضريبة على القيمة المضافة، ٢٠٠١).

المبحث الثاني: تقديم الإعتراض لدى الإدارة المختصة

يقدم الإعتراض أمام الإدارة الضريبية التي أصدرت التكاليف بالضريبة أو الرسم، أي دوائر التحقق في بيروت ودوائر الإعتراضات في المصالح المالية في المحافظات التابعة لمديرية الواردات ولدى دائرة الإعتراضات على ضريبة القيمة المضافة التابعة لمديرية الضريبة على القيمة المضافة وفقاً لما نصت عليه المادة ٩٧ من قانون الإجراءات الضريبية. يعتبر الإعتراض مقدماً بتاريخ تسليمه إلى الوحدة المختصة إذا قدم مباشرة من قبل المعترض، أو من تاريخ إيداعه البريد إذا أرسل بالبريد المضمون. يعطى مقدم الإعتراض إيصلاً يبين فيه رقم التسجيل وتاريخه ونوع الضريبة والسنوات المعترض عليها، ويحدث أحياناً أن يقدم طلب الإعتراض لدى إدارة عامة ليس لها علاقة بالوحدات الضريبية المختصة، كالدوائر العقارية أو لدى وزارة الداخلية، والإعتراض المقدم في هذه الحالة يعتبر وكأنه غير موجود.

يرفق بالإعتراض المستندات والوثائق التي لم يطلع عليها المراقب أثناء التدقيق وتشكل حجة جديدة في يد المكلف من شأنها أن تجعل الإدارة تعيد النظر بقرارها الذي سبق وأصدرته، على أن يكون المكلف قد ذكرها في طلب إعتراضه. وقد اشترط القانون إبراز هذه المستندات وإرفاقها بالإعتراض كي تتمكن الإدارة الضريبية المختصة من الإطلاع عليها والتأكد من صحتها وقانونيتها وبالتالي الأخذ بها وإعادة النظر بالتكاليف الصادر عنها وإصدار جداول التنزيل اللازمة. ومن هذه المستندات فواتير المبيعات وفواتير المشتريات والمستندات الخاصة بالمصاريف، سندات ملكية أو إفادات عقارية، عقود بيع أو إتفاقيات بيع، وغير ذلك من المستندات والوثائق التي تدعم الإعتراض وتثبت صحة ما جاء فيه (صالح، الإعتراضات على الضرائب والرسوم، ٢٠٠٤ ص ١٧٨).

بعد تقديم الإعتراض لدى الإدارة الضريبية وتسجيله في السجل الخاص وأخذ إيصال به يتم تحويل ملف الإعتراض إلى المراقب المختص لدراسته، وعلى المراقب دراسة جميع النقاط الواردة فيه وفقاً للمعطيات المتوفرة لديه، وله من أجل ذلك أن يطلب خطياً من المعترض الإيضاحات اللازمة وكل ما يراه ضرورياً من وثائق ومستندات. فيقوم المراقب بدراسة الإعتراض أولاً من ناحية الشكل ثم من ناحية الأساس. فيدقق الموظف في إسم المعترض ورقمه الضريبي الخاص ومهنته وموضوع الإعتراض والفترة الضريبية، كما يدقق في تاريخ نشر إعلانات التعديل أو تاريخ التبليغ في حال تم التبليغ مباشرة. كما يدقق في التصاريح المقدمة من قبل المكلف ويطلع على تقرير الدرس وعلى الأسس التي بني عليها التكاليف، وعلى المراقب الإطلاع على السجلات والدفاتر والقيود المحاسبية والمستندات والبيانات المالية، وله أن يطلب من المكلف كل الوثائق التي يراها ضرورية لدرس الإعتراض. في حال لم يتجاوب المكلف معه، ينظم محضر بالواقعة ويعرض عليه للتوقيع، وفي حال تمنع عن التوقيع يذكر المراقب ذلك في المحضر،

عندها تتخذ الإدارة الضريبية قرارها على أساس المعلومات المتوفرة لديها، من جهة ثانية، على المراقب أن يولي الاعتراض العناية اللازمة، وأن يعيد درس الملف والأسس التي بني عليها ومدى انطباقها على الواقع الفعلي والقانون. وحددت المذكرة رقم ٩٤٨/١ ص ١ الصادرة عن وزير المالية بتاريخ ٢٤/٥/٢٠٠٨ آلية معالجة الاعتراضات على القيمة المضافة، على أن تتولى دائرة الاعتراض والإستئناف التابعة لمصلحة التشريع والسياسات الضريبية في مديرية الضريبة على القيمة المضافة دراسة الاعتراضات، والبت بالإعتراضات التي لا تتجاوز قيمة المبالغ المقترح تنزيلها ثلاثون مليون ليرة لبنانية، أما بالنسبة للمبالغ المقترح فيها الموافقة على التنزيل الكلي أو الجزئي، والتي تتجاوز فيها المبالغ المقترح تنزيلها ثلاثون مليون ليرة لبنانية، فيتم البت بها من قبل رئيس مصلحة التشريع والسياسات الضريبية، ويرفع رئيس المصلحة إلى مدير الضريبة على القيمة المضافة ملفات الاعتراضات المقترح فيها الموافقة على التنزيل الكلي أو الجزئي التي تتجاوز فيها المبالغ المقترح تنزيلها مئة مليون ليرة لبنانية للبت بها، وتقوم دائرة الاعتراض والإستئناف بإبلاغ المعترض حسب الأصول بالنتيجة التي وصل إليها الاعتراض، وإحالة نسخة عن إعلانات التنزيل أو الإسترداد إلى دائرة التحصيل في مديرية TVA.

المبحث الثالث: البت في الاعتراض:

على الإدارة المختصة أن تبت في الاعتراض في مهلة سنة أشهر من تاريخ تقديمه، ويجوز لكل من مدير الواردات ومدير الضريبة على القيمة المضافة تمديد هذه المهلة لمرة واحدة لمدة ثلاثة أشهر بناء على اقتراح رئيس الدائرة المختصة بالتسلسل الإداري في حال توفرت أسباب تبرر ذلك (مرسوم رقم ٢٤٤٨، ٢٠٠٨، المادة ٥٢).

يدرس المراقب المختص الاعتراض، ويضع تقريراً يبيّن فيه النقاط المعترض عليها ومطالب المعترض والنتيجة التي توصل إليها، وإقتراحه قبول الاعتراض كلياً أو جزئياً أو رده، ويرفع التقرير إلى رئيس الدائرة الذي يرفعه بدوره إلى مدير الواردات لأخذ الموافقة النهائية عليه، وإذا جاء القرار بالموافقة على التنزيل أعيد الملف إلى المراقب لتنفيذ التنزيل، أما إذا جاء القرار برفض الاعتراض أعيد الملف إلى المراقب لإبلاغ المعترض برده.

المبحث الرابع: تقديم الاعتراض امام لجان الاعتراضات والبت به:

فرضت النصوص السابقة على الإدارة الضريبية المختصة إحالة الاعتراض الإداري، في حال عدم إصدار قرار ضمن المهلة أو رفض الاعتراض، إلى لجنة الاعتراضات المختصة، إلا أن الواقع كان مختلفاً. فالإدارة الضريبية لم تكن تصدر دائماً قراراً على ضوء دراسة الاعتراض، أو لم تكن تدرسه ولا تحيله عند إنقضاء المهلة المحددة إلى لجنة الاعتراضات المختصة. وتجدر الإشارة إلى أن المشرع اللبناني منح في قانون موازنة العام ١٩٩٦، حق الاعتراض مباشرة أمام لجنة الاعتراضات الخاصة بضريبة الدخل، ثم وسّع هذا الحق ليشمل الضريبة على القيمة المضافة بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة وأخيراً تكرّس هذا الحق بموجب قانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم ٤٤ تاريخ ١١-١١-٢٠٠٨،

بحيث أصبح للمكلف الحق بالطعن مباشرة بقرار الإدارة أمام لجنة الاعتراضات معتبراً عدم البت بالاعتراض ضمن المهل القانونية قبولاً ضمناً.

بل وأكثر من هذا فقد تبين من قانون الإجراءات الضريبية أن المشرع قد أولى لجان الاعتراضات إختصاصاً مكانياً، حيث تنشأ لجان الاعتراضات وتشكل في كل محافظة، بموجب مرسوم يتخذ في مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية ووزير العدل، ويشكل في كل محافظة لجنة واحدة أو أكثر لكل نوع من أنواع الضرائب ولهذا يوجد لجنة أو أكثر في كل محافظة للطعن بالقرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية الخاصة بضريبة الدخل وأخرى الخاصة بضريبة الأملاك المبنية وغيرها الخاصة برسم الإنتقال، وتعد اللجنة جلساتها في مركز الدائرة المالية المختصة، ولهذا أعطت المادة ٩٩ من قانون الإجراءات الضريبية إمكانية الطعن بقرارات الإدارة الضريبية، القاضية برد الاعتراض كلياً أو جزئياً، خلال مهلة شهرين من تاريخ تبليغ قرار الإدارة الضريبية نتيجة درس الاعتراض أو إذا تم نشره في الجريدة الرسمية وفي جريدتين محليتين، ولكن لم يحدد المشرع اللبناني في قانون الإجراءات الضريبية والمرسوم التطبيقي رقم ٢٤٨٨ والقرار رقم ١/٤٥٣ الصادر عن وزير المالية، مهلاً للجان للبت بالاعتراضات، إلا أن بعض القوانين، ومنها قانون رقم ٨٨/٦٠ (إنشاء لجاناً للاعتراضات على الضرائب والرسوم البلدية)، قد حددت مهلاً لهذه اللجان للبت بالاعتراضات مدتها ٦ أشهر. أما في الواقع، فإن لجان الاعتراضات الضريبية لا تلتزم بفترة زمنية معينة بحيث نجد أن فترة دراسة الاعتراضات لدى لجان اعتراضات تجاوزت مدتها الستة اشهر وأحياناً السنة أو السنتين، وعدم إحترام هذه المهلة لا يشوب القرار النهائي بأي عيب ولا ينزع صلاحية اللجنة للبت بالاعتراض، لعدم وجود نص صريح يشير إلى عكس ذلك. إن هذا التفسير ينسجم مع المبادئ القانونية ويتوافق مع الواقع لكثرة الملفات الموجودة لدى لجان الاعتراضات وصعوبة إنجاز حتى القليل منها ضمن هذه المهلة.

درس الاعتراض والبت به:

تجتمع لجنة الاعتراضات بدعوة من رئيسها، في الدائرة المالية المختصة، ولا تكون جلساتها قانونية إلا إذا حضرها الرئيس وجميع الأعضاء، وفي حالة تخلف المكلف عن حضور الجلسات على الرغم من دعوته أو إذا لم يبرز المستندات والوثائق التي طلبتها اللجنة، تبت اللجنة بالاعتراض في ضوء محتويات الملف. على أن يكون قرار اللجنة معللاً، شرط أن يعرض المقرر ملف الاعتراض على اللجنة مشفوعاً بتقريره قبل إصدار القرار لأن الملف لا يعرض على اللجنة إلا من خلال المقرر، الذي يقدم تقريراً يبيّن فيه وقائع القضية ونقاط الخلاف ورأي الإدارة في الاعتراض، مع الإشارة إلى عدم إلزامية دعوة المعارض لحضور الجلسات، فقد تكتفي اللجنة بالإطلاع على الاعتراض المقدم إليها وتدرسه وتطلع على الوثائق والمستندات المرفقة وتبت بالأمر، ولهذا يجوز الطعن بقرارات الإدارة الضريبية وفقاً لاحكام المادة ٩٩ من قانون الإجراءات الضريبية والقاضية برد الاعتراض كلياً أو جزئياً أمام المحكمة الإدارية خلال مهلة شهرين من تاريخ تبليغ قرار الإدارة الضريبية نتيجة درس الاعتراض وإلا يرد طلب الاعتراض شكلاً.

وإلى حين تشكيل المحاكم الإدارية يجوز الطعن بقرارات الإدارة الضريبية أمام لجان الاعتراضات التي تنشأ وتشكل في كل محافظة (قانون الاجراءات الضريبية رقم ٤٤، ٢٠٠٨، صفحة ٢٩ المادة ١٠٠)، على الشكل التالي:

- ١- قاض عامل أو شرف عدلي أو إداري أو مالي من الدرجة الرابعة على الأقل رئيساً للجنة.
- ٢- مراقب ضرائب رئيسي من غير الوحدة المختصة بالتكليف.
- ٣- مندوب عن غرفة التجارة والصناعة المختصة يختاره رئيس الغرفة المذكورة.
- ٤- موظف من الإدارة الضريبية التي قامت بدرس الاعتراض أو قامت بالتكليف ينتمي إلى الفئة الثالثة على الأقل مقررًا لا يحق له التصويت ويمكن للجنة الاستعانة بخبراء من أصحاب الاختصاص، كما يوضع تحت تصرفها مراقب ضرائب من الدائرة المختصة بصفة أمين السر. تتخذ اللجنة قراراتها بالأكثرية (قانون الاجراءات الضريبية رقم ٤٤، ٢٠٠٨، صفحة ٢٩ المادة ١٠٠).

الواضح مما ذكر أعلاه أن لجان الاعتراضات تمثل ثلاثة أطراف، الطرف الأول هو القاضي، والطرف الثاني يمثل الإدارة الضريبية، والثالث يمثل الفعاليات الاقتصادية أي فئة المكلفين بالضريبة المعنية، أي أن اللجان مؤلفة من طرفي النزاع والقاضي هو الذي يفصل بينهما وبالتالي فإن المشرع جمع بين المعرفة القانونية والخبرة الفنية والعملية في القضايا الضريبية والمالية. كما حافظ على التوازن في اللجنة منعا لغلبة الجانب الإداري على الجانب القضائي أو على فئة المكلفين. ومن الملاحظ في تأليف لجان الاعتراضات تمثيل الإدارة بعضو أساسي ومقرر ويكون عادة رئيس الدائرة الضريبية في بيروت أو رئيس المصلحة المالية في المحافظات علمًا أنه يحق لرئيس دائرة الاعتراضات في المحافظات أن يكون مقررًا ولكن في الواقع هي حكرًا لرئيس المصلحة، وإن كان لا يحق للمقرر التصويت، إلا أن اللجنة غالبًا ما تتأثر بتقريره وتبناه، مما يعطي الإدارة الضريبية ميزة التفوق على سائر الأعضاء.

وللتأكد من حق المكلف في الطعن يحق للجنة الاعتراضات أثناء دراسة الطعن المقدم من المكلف أن تعيد الملف إلى الدائرة المالية المختصة للإطلاع على السجلات والمستندات لدى المعارض وإعطاء التوجيهات والإجراءات اللازم إتباعها الخاصة بفحص الوثائق والأوراق المقدمة أو طلب الإثباتات والمعلومات المفيدة التي تؤيد أو تنفي حقه في الطعن.

ونشير هنا إلى أنه لا يحق للمكلف، وفقًا لأحكام المادة ٥٣ من المرسوم رقم ٢٤٨٨، أن ينازع أمام اللجنة في غير المطالب التي أوردها في اعتراضه. غير أنه يتوجب على اللجنة إذا أسفرت تحقيقاتها عن ظهور إيرادات مكتومة غير مكلفة، أن تحيل ملف الاعتراض للإدارة المختصة لإجراء المقضى بشأنها ولا يجوز لهذه اللجنة أن تبحث في نقاط لم تتم إثارتها من قبل المكلف أو أن تقضي بمبالغ تزيد عن المبالغ المعارض عليها، فلجنة الاعتراضات تلتزم بالبت بمطالب المعارض أمامها، إلا إذا تنازل المكلف عنها أو عن جزء منها، ويجب أن يكون هذا التنازل صريحًا ولا يحتمل التأويل، والهدف من حصر مطالب المعارض بالطعن المقدم أمام اللجنة هو لحث المكلف على التمهّل في دراسة الاعتراض، وتضمينه كامل المطالب والأسباب التي يعتمد عليها.

ولا بد من الإشارة هنا إلى أنه، يدخل ضمن اختصاص لجان الاعتراضات، بحث أي إخلال بتطبيق النصوص من قبل الإدارة الضريبية في أي مرحلة من مراحلها، ومن الأمثلة على ذلك الطعن بعدم قانونية تكليف قامت الإدارة الضريبية بفرضه دون إبلاغ المكلف أسباب التعديلات، وهذا يعني أن لجان الاعتراضات وإن كانت برئاسة قاض، هي أقرب إلى لجان التوفيق والمصالحة منها إلى الهيئات الحاكمة، فالمحكمة لا يفترض فيها أن تمثل فرقاء النزاع بل القانون (علية، ٢٠١٨)، ثم إن الواقع العملي أثبت هيمنة الإدارة الضريبية على هذه اللجان التي تجتمع في مركز الإدارة المالية المختصة، وغالبًا ما تأخذ بتقرير المقرر، وهو موظف ينتمي إلى الوحدة التي درست الاعتراض أو أصدرت التكاليف، كما أن غياب الاختصاص الضريبي لرئيس اللجنة قد يدفعه إلى اعتماد تقرير المقرر دون التعمق فيه. وبذلك تغيب عن عمل لجان الاعتراضات معايير الحيادية والموضوعية، وهذه المعايير تشكل حجر الأساس في عمل أية هيئة تتولى مهام قضائية، فقرارات لجان الاعتراضات تعدّ أحكامًا واجبة التنفيذ ما لم يقرر مجلس شورى الدولة عكس ذلك، ولجنة الاعتراضات بوصفها لجنة إدارية ذات طابع قضائي تتمتع قراراتها بقوة القضية المحكمة وتصبح مبرمة في حال عدم استئنافها ضمن المهلة القانونية. لذلك فإن الإدارة ملزمة بتنفيذ هذه الأحكام بقدر ما هي ملزمة للأشخاص ذاتهم.

المبحث الخامس: استئناف قرارات لجان الاعتراضات أمام مجلس شورى الدولة:

يحق لكل من المكلف والإدارة الضريبية، استئناف قرار لجنة الاعتراضات على الضرائب والرسوم أمام مجلس شورى الدولة وذلك خلال مهلة شهر من تاريخ تبلغ القرار، وهذا ما نصت عليه المادة ١٠١ من قانون الإجراءات الضريبية على أنه يحق لكل من المكلف والإدارة الضريبية استئناف قرار المحكمة الإدارية أو لجنة الاعتراضات أمام مجلس شورى الدولة وفقًا لأصول المحاكمات لديه وذلك خلال مهلة شهر من تاريخ تبلغ القرار. وتعتبر هذه المهلة مهلة إسقاط بالنسبة إلى الإدارة الضريبية والمكلف على حد سواء.

يتألف قرار لجنة الاعتراضات من مقدمة وقسمين، الأول يتعلق بالشكل والثاني يتعلق بالأساس، ويوقع القرار الرئيس والأعضاء المشاركين في إصداره وأمين السر الأصيل، وبعد التوقيع يسجل القرار في سجل خاص ثم يرسله إلى المعارض بالبريد المضمون أو يبلغ مباشرة. وقرارات لجان الاعتراضات يجب أن تكون واضحة ومعلّلة وفقًا للقوانين والأنظمة الضريبية. ويرفض مجلس شورى الدولة استئناف الطعن المقدم من طرف ليس له علاقة بالاعتراض ولهذا حدّدت المادة ٥٤ من المرسوم التطبيقي رقم ٢٤٨٨ على أنه يحق لكل من صاحب العلاقة ومدير الإدارة الضريبية المختصة استئناف قرار المحكمة الإدارية أو لجنة الاعتراضات أمام مجلس شورى الدولة وفقًا لأصول المحاكمات المتبعة لديه خلال مهلة شهر من تاريخ تبليغها قرار لجنة الاعتراضات.

وفي حال قرر مدير الإدارة الضريبية المختصة استئناف قرار لجنة الاعتراضات، يعد كتابًا بذلك ويرسله مباشرة مع كامل الملف إلى هيئة القضايا في وزارة العدل.

على المكلف المستأنف أن يودع في صندوق الخزينة مبلغ التأمين المحددة قيمته في المادة ١٠١ من قانون الاجراءات الضريبية بـ ٥% من قيمة المبالغ المعترض عليها من ضريبة وغرامات باستثناء غرامة التأخير في الدفع، وأن يقدم مع طلب الاستئناف أمام مجلس شورى الدولة الإيصال المثبت لهذا الإيداع، وكل طلب استئناف غير مرفق بإيصال يثبت دفع التأمين يرد شكلاً. يصادر هذا التأمين لمصلحة خزينة الدولة في حال رد طلب الاستئناف، أما إذا جاء قرار مجلس شورى الدولة لصالح المكلف عندئذ يعاد التأمين في حال لم يكن يتوجب على المكلف أية ضريبة، وإلا يستعمل لتسديد الضريبة المتوجبة.

ينظر مجلس شورى الدولة في الضرائب والرسوم عند الطعن لديه في قرار صادر عن لجان الاعتراضات المختصة. يمثل المجلس مرجعاً استثنائياً لقرارات هذه اللجان، فينظر بجميع المطالب الواردة في الاعتراض المقدم لديه من الجهة المستأنفة، ولا يمكن للمكلف مراجعة مجلس شورى الدولة إلا بعد مراجعة الإدارة الضريبية المختصة ولجنة الاعتراضات طعناً في قرار هذه اللجنة (نظام مجلس شورى الدولة، ١٩٧٥).

لا يقبل مجلس شورى الدولة الاستئناف المقدم من شخص لم يكن طرفاً في الطعن أمام لجنة الاعتراضات، إذ يحق لهم دون سواهم استئناف القرارات الصادرة عن لجنة الاعتراضات، معتبراً أنه في الطعون التي لا تقبل التجزئة، أي حين تكون بين عدة أشخاص مصلحة واحدة، مثل مالكي ذات المؤسسة التجارية، إن هؤلاء الأشخاص يمثلون بعضهم، وبالتالي فإن الأشخاص الذين لم يعترضوا أمام اللجنة، ولا يحق لهم أن يستأنفوا القرار الصادر عن اللجنة، يستفيدون من القرار الذي يصدر عنه. أما إذا رد استئناف المكلفين، وصدّق الحكم البدائي فإنه يصبح نافذاً بحقهم جميعاً. (مجلس شورى الدولة قرار رقم ٩٥ تاريخ ١٩٩٢/٣/٩، عوض عبد الحميد عوض/بلدية طرابلس).

في شركات المساهمة، لا تقبل الدعوة المقامة من قبل الشركة نيابة عن المساهمين، لأن للشركة المساهمة شخصية معنوية مستقلة عن شخصية المساهمين، ولها وحدها الأهلية للتقاضي بواسطة الأشخاص الذين يمثلونها، للدفاع عن مصالحها وعن ذمتها المالية. وكذلك الأمر بالنسبة لجمعية مالكي الأقسام المشتركة في عقار، فإن هذه الجمعية غير مخولة بتمثيل المكلف الذي يملك قسماً من العقار، لا سيما وإن جداول التكاليف قد تصدر عن كل قسم من الأقسام المختلفة على حدة.

يتولى رئيس مجلس الإدارة و/أو المدير العام في الشركات المغفلة والمدير في الشركات المحدودة المسؤولية لتمثيل الشركة في تقديم الطعون دون الحاجة إلى تفويض. أما في شركات الأشخاص، فيمثل الشركة الشخص المخول بذلك ضمن عقد الشراكة والمسجل في قلم السجل التجاري، أو أحد الشركاء شرط أن يفوض بذلك من قبل جميع الشركاء في الشركة. ويمثل الشركة قيد التصفية المصفي، إذ تعتبر التكاليف المفروضة بإسم الشركاء هي في ذمة الشركة التي يمثلها المصفي قانوناً.

أما بالنسبة للدولة، فإن المرجع الصالح لتقديم الاستئناف، هو مدير الإدارة الضريبية المختصة أي مدير الواردات أو مدير الضريبة على القيمة المضافة كل بحسب إختصاصه. وفي حال قرر مدير الإدارة الضريبية استئناف قرار اللجنة، يعدّ كتاباً ويرسله مباشرة مع كامل الملف إلى هيئة القضايا في وزارة العدل وفقاً لأحكام الفقرة ٢ من المادة ٥٤ من المرسوم ٢٤٨٨، على أن تتولى هيئة القضايا إقامة الدعوى بإسم الدولة والدفاع عنها، كما تتولى إعداد الإستحضارات واللوائح والمذكرات وتوقيعها، وتبليغ الإستحضارات واللوائح والمذكرات والأحكام والقرارات العائدة لدعوى الدولة،

وتمثلها أمام جميع المحاكم العدلية والإدارية، وتتولى القيام بجميع الأعمال التي يتطلبها الدفاع عن مصالح الدولة أمام المحاكم، سواء كانت مدعية أو مدعى عليها (المادة ١٨ من المرسوم رقم ١٥١ الصادر بتاريخ ١٦/٨/١٩٨٣).

يرد الاستئناف في الشكل، إذا قدم بواسطة مدير الواردات أو مدير الضريبة على القيمة المضافة دون المرور بهيئة القضايا في وزارة العدل.

في المجال الضريبي، لا يقبل الاستئناف إلا ضد القرارات الصادرة عن إحدى لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم، ذلك أن مراجعة مجلس شورى الدولة في النزاعات الضريبية، لا تكون إلا بشكل استئناف لقرارات هذه اللجان. والشرط المطلوب، هو أن يكون موضوع الاستئناف محدد بدقة، لأن المكلف لا يستطيع أن ينازع استئنافاً، بتكاليف لم يعترض عليها بدايةً. فهو لا يملك المطالبة بتخفيضات إضافية، لم يطالب بها بدايةً، وإن كان قد عرض أمام لجنة الاعتراضات. كما أنه يتوجب على المستأنف، تقديم الحجج والبراهين، وألا يكتفي بمجرد انتقاد الحكم الصادر عنها.

بالرجوع إلى الإجتهد الضريبي اللبناني، نورد على سبيل المثال مجموعة من القرارات، لا تقبل الاستئناف أمام مجلس شورى الدولة، القاسم المشترك بينها أنها غير صادرة عن لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم، لأن القرار الصادر عن الإدارة الضريبية، أو عن الوزير، أو عن رئيس الدائرة المالية، أو عن المحافظ، لا يقبل الاستئناف (قرار مجلس شورى الدولة رقم ١٤٨ تاريخ ٢٠/٤/١٩٧٨). والقرار الصادر عن رئيس مصلحة الواردات، المتضمن إفادة المكلف بأن اللجنة قررت رد الاعتراض، لا يقوم مقام قرار رئيس اللجنة المذكورة، إذ ليس لرئيس مصلحة الواردات الصفة لتمثيل اللجنة، وبالتالي، لا يقبل الاستئناف الموجه ضد هذا القرار (قرار مجلس شورى الدولة رقم ٢٦٠ تاريخ ١٥/٦/١٩٧٧).

ونشير هنا إلى أن القانون الضريبي لم يبيّن فيما إذا كان، في كل مرة تصدر لجنة الاعتراضات، قراراً يمكن استئنافه على حدة، قبل أن تبت اللجنة بالنزاع نهائياً، وترفع يدها عنه بصورة كاملة، وفي قضية عرضت على مجلس شورى الدولة في لبنان، ردت فيها الدائرة المالية الاعتراض في الشكل، لوروده خارج المهلة القانونية، وأحالت الاعتراض إلى اللجنة التي فصلت فيه من هذه الناحية، واعتبرته وارداً ضمن المهلة، وأعادته إلى الدائرة المالية المذكورة، لوضع تقرير المقرر في أساس القضية، استأنفت الدولة قرار اللجنة، لقبول الاعتراض في الشكل، ففضى مجلس شورى الدولة، بعدم قبول الاستئناف في القرار البدائي المطعون فيه، المقتصر على فصل نقطة الشكل، بدون النظر في أساس النزاع. ولقد أوضح مجلس شورى الدولة اللبناني في هذا القرار: "إن لكلمة الفصل في الموضوع، يستوحي مجلس شورى الدولة، ما ورد في أصول المحاكمات المدنية، مراعيًا المصلحة العامة في حقل النزاعات الضريبية فيقضي، إعتبار ان القرار البدائي المقتصر على فصل شكل الاعتراض بدون التطرق الى الاساس غير قابل للاستئناف على حدة (علية، ٢٠١٨، صفحة ٤٨٢)

الفصل الثاني: دراسة اعتراض في كافة مراحلها

يتضمن هذا الفصل تقرير درس ملف احدى الشركات اللبنانية من قبل الادارة الضريبية مع تغيير الاسماء حفاظا على سرية المهنة، اضافة الى ملخص عن تقرير درس الاعتراض من قبل دائرة الاعتراضات وتقرير لجنة الاعتراضات في محافظة مالية لبنان الجنوبي وتقرير مجلس شورى الدولة، حيث يتبين ان المكلف قد استطاع الحصول على حقوقه من خلال الاعتراض امام الجهات المختلفة والتي سنوردها بالمباحث التالية:

المبحث الاول: تقرير درس دائرة التدقيق لشركة ريم بلاست ش.م.م.

النشاط: صناعة المنتجات البلاستيكية. سنوات الدرس: ٢٠٠٦-٢٠٠٧-٢٠٠٨.

التصاريح المقدمة عن سنوات الدرس:

السنة	الايرادات المصرح عنها	النتائج المحاسبية المصرح بها	النتائج الضريبية المصرح بها	تاريخ التصريح	المهلة القانونية
٢٠٠٦	٤,٠٠٥,٨٤٦,٧١٨	-	٦٥٥,٢٤٣,٥٣٦	٢٠٠٧/٥/١٠	ضمن المهلة
٢٠٠٧	٤,٦٣٩,٧٩٣,١٣٤	-	٣٨٨,٢٢٧,٨٢٣	٢٠٠٨/٦/٩	ضمن المهلة الممددة
٢٠٠٨	٤,١٦٠,٥١٧,٢٨٤	-	١٧٢,٥٢٧,١٤٦	٢٠٠٩/٦/٢٤	ضمن المهلة الممددة

المخالفات:

- الامتناع عن تقديم المستندات للوقوف على صحة التصاريح المقدمة عن السنوات ٢٠٠٦ لغاية ٢٠٠٨.
- وجود فروقات بين التصاريح الفصلية للرواتب والاجور مقارنة مع التصاريح السنوية وتصاريح الضمان.
- اعتبار الارباح المقدرّة موزعة وخضوعها للمادة ٧٢ من قانون ضريبة الدخل مع غرامة تحقق بواقع ٣% شهريا على السنوات ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ و غرامة المادة ١٠٩ من قانون الاجراءات الضريبية للعام ٢٠٠٨.

التدقيق:

تبيّن من خلال التدقيق في حساب الشركاء مشترك بأن هناك مبالغ في الجانب الدائن غير مبرّرة وبشكل تصاعدي وكل مبلغ مؤلف من عدد الشيكات نظراً إلى أن المبالغ التي أدخلت لصندوق شيكات دولار لم تخرج بنفس المبالغ فعلى سبيل المثال القيدية التي أدخلت للصندوق بتاريخ ٢٠٠٦/٢/١١ بموجب إيصال قبض رقم ٢٤٦ مبلغ ٦٦,٠٠٠٠٠ دولار (جاري الشركاء دائن) بموجب شيك بيروت رقم ٣٤٩٩٤ لم يخرج بنفس المبلغ أي أن مبلغ ٦٦,٠٠٠٠٠ دولار عبارة عن عدد من الشيكات وليس شيك واحد كما ورد في القيدية ولما أردنا أن نعرف ماهية الشيكات وهل تعود إلى زبائن للشركة

تبيّن بأن كافة القيود في حساب الشركاء دائن غير مرفقة بالمستندات اللازمة على الرغم من أن سياسة الشركة تقوم على تصوير كافة الشيكات المقبوضة بموجب إيصال القبض والمرسلة إلى البنك كما تم طلب دفاتر أذون التسليم والطلبات المعتمدة من قبل الشركة أفاد المحاسب بأنه لا يوجد دفاتر طلبات أو أذون تسليم على الرغم من أن كل فاتورة مرفقة بطلبية شراء. بالإضافة إلى أنه بتاريخ ٢٣/١٢/٢٠٠٨ في حساب لوازم مكتبية ومعلوماتية هناك شراء بمبلغ ٢٢٠ دولار شراء لزوم دفاتر تسليم بضاعة ونظرًا إلى عدم تجاوب الشركة أقترح إضافة الجانب الدائن للحساب شركاء مشترك إلى المبيعات واعتماد صافي ربح بواقع ٥% (علمًا بأن صافي أرباح دراسة أعمال سنوات ٢٠٠٠ و ٢٠٠١ بلغت ٣,٨%).

- المخالفة:

- ١- عدم التقدّم بكافة المستندات التي تثبت صحة المبيعات المصرّح بها.
- ٢- عدم إبراز الجردة لسنوات الدرس ووجود فروقات كبيرة بين سعر التصدير وسعر البيع المحلي على سبيل العينة في العام ٢٠٠٨.

- الإقتراح:

ضم مبالغ الجانب الدائن من حساب شركاء مشترك إلى المبيعات واعتماد صافي ربح بواقع ٥%.
بناءً عليه أقترح تقدير أرباح العام ٢٠٠٦ بواقع ٧٨٥،١٢٤،٢٧٢ ليرة و ٩٥٧،١٨٨،٣٠٠ ليرة للعام ٢٠٠٧ و ٨٣٤،٠٠٧،٣٠٦ ليرة للعام ٢٠٠٨ مع فرض غرامة المادة ١١٠ و ١١٥ من قانون الإجراءات الضريبية لوجود إيرادات غير مصرّح عنها والإمتناع عن تسجيل بعض القيود وفقًا للأصول واعتبار هذه الأرباح موزّعة على الشركاء وتكليفها بضريبة وغرامة الباب الثالث.

إقتراح رئيس الدائرة

مع إقتراح الموافقة بعد اعتماد نسبة ربح صافي بواقع ١٠% لكافة سنوات الدرس والتكليف على هذا الأساس مع الغرامات القانونية واعتبار هذه الأرباح موزّعة على الشركاء وتكليفها بضريبة وغرامة الباب الثالث.

قرار لجنة الربح المقدر

وافقت لجنة الربح المقدر على تقدير أرباح عن كل من الأعوام كالتالي:

٢٠٠٦ / ٥٤٤،٠٠٠،٠٠٠ / ل.ل.

٢٠٠٧ / ٦٠٠،٠٠٠،٠٠٠ / ل.ل.

٢٠٠٨ / ٦١٢،٠٠٠،٠٠٠ / ل.ل.

المبحث الثاني: درس اعتراض شركة ريم بلاست ش.م.م من قبل دائرة الاعتراضات في مالية الجنوب:

بتاريخ ٢٠١١/٨/١٦ ، تبليغت الشركة اعلام بتعديل التصريح.

بتاريخ ٢٠١١/٩/٢٣ ، تقدم المكلف باعتراض على التكاليف الصادرة عن السنوات ٢٠٠٦ لغاية ٢٠٠٨ ضمناً، سجل في فلم المالية تحت الرقم ٣٥٦٣٥٧/اعتراض .

في الشكل: الاعتراض مقبول في الشكل لوروده ضمن مهلة الشهرين القانونية.

في الاساس: من خلال الدراسة يتبين ما يلي :

فقد تمت اضافة الجانب الدائن لحساب الشركاء مشترك الى المبيعات و اعتماد صافي ربح ١٠ % لتصبح ارباح

السنوات على الشكل التالي :

٢٠٠٦ : ٥٤٤,٢٤٩,٥٦٩

٢٠٠٧ : ٦٠٠,٣٧٧,٩١٣

٢٠٠٨ : ٦١٢,٠١٤,٠٦٦

وذلك لعدم تجاوب الشركة بتأمين اوزان الكراسي والطاولات وعدم تقديم الجردة وعدم تأمين المستندات اللازمة للمبالغ الواردة في الجانب الدائن من حساب الشركاء وتبرير مصدر الشيكات (زبائن للشركة) وصور عنها خصوصاً ان الشركة تعتمد سياسة تصوير الشيكات وعدم تأمين دفاتر اذون التسليم للبضاعة وعدم تأمين فواتير شراء وبيع الالات المتفرغ عنها خلال الاعوام موضوع الدراسة.

الاقتراحات:

افاد المكلف أن الشركة كانت تستدين من شركات SMALL OFFSHORE و ROY OFFSHORE واللذان مركزهما لبنان وهذا غير صحيح كونه يحظر على شركات الاوف شور العمل في لبنان.

ان الشركة والشريك محمد قبلان لديهم حسابات في البنك العربي وفي البنك الكندي، وبعد التدقيق في الشيكات التي قدمها في اعتراضه تبين أن الشيك المسحوب على البنك زاد في بيروت مثلاً (الحساب الشخصي للشريك محمد قبلان) والذي هو لأمر احد الموظفين يتم سحبه نقداً من البنك المذكور ومن ثم يتم ايداعه نقداً في حساب الشركة في البنك في صيدا وبالعكس، وبالتالي ليس من المنطق القيام بمثل هذه العملية على الرغم من أن للشركة وللشريك حسابات في كلا المصرفين ويمكن أن يتم التحويل بمجرد الطلب من ادارة كلا المصرفين ومن غير المنطقي أن يدفع شيك لأمر احد الموظفين لكي يتم الايداع فيما بعد.

استناداً لما تقدم، و بما ان النقاط التي رد عليها المكلف في المقترحات الاولية هي نفسها الواردة في اعتراضه

وذلك من دون تقديم اية مستندات جديدة عن تلك المقدمة في الرد على المقترحات الاولية، اقترح ما يلي :

- **في الشكل:** قبول الاعتراض في الشكل لوروده ضمن مهلة الشهرين القانونية.
- **في الاساس:** رده في الاساس، كون التكاليف واقع في محله القانوني و الفعلي، لعدم تقديم مستندات جديدة .

المبحث الثالث: الطعن لدى لجنة الاعتراضات في محافظة لبنان الجنوبي

دراسة الطعن ونتيجته: لدى الإطلاع على الاعتراض المقدم من السادة شركة ريمابلاست الصناعية ش م م بتاريخ

٢٠١١/٩/٢٣ وعلى تقرير المراقب وسائر أوراق المعاملة:

ولدى الإستماع إلى مطالعة مقرر اللجنة،

في الشكل: حيث أن الاعتراض ورد ضمن المهلة القانونية فيقتضي قبوله شكلاً.

في الأساس: حيث أن اللجنة في ضوء الدراسة التي أعدها المراقب المختص، نرى تخفيض أرباح المعترض باعتماد

معدل ربح صافي بنسبة ٧,٥% من رقم الأعمال المعدل حسب الدراسة كون المكلف يتعاطى البيع بالجملة،

لذلك تقرر بالإجماع:

أولاً: قبول الاعتراض في الشكل.

ثانياً: في الأساس تخفيض أرباح الشركة المعترضة:

عن أعمال ٢٠٠٦: ٤٠٨,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. بدلاً من ٥٤٤,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

وعن أعمال ٢٠٠٧: ٤٥٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. بدلاً من ٦٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

وعن أعمال ٢٠٠٨: ٤٥٩,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. بدلاً من ٦١٢,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

ورد الاعتراض لباقي جهاته وإبلاغ من يلزم قراراً صدر بتاريخ ٢٠١٢/٨/١٦.

المبحث الرابع: دراسة الإستئناف من قبل مجلس شورى الدولة

أولاً: في الشكل:

بما أن المستأنفة تدلي بأنها تبطلت القرار المستأنف بتاريخ ٢٠١٢/٩/٦ دون أن تنازع الدولة بهذه الواقعة أو تقدم ما

يدحضها في الملف الإداري المبرز من قبلها مما يوجب الأخذ بها، فيكون الإستئناف الحاضر المقدم إلى قلم هذا المجلس بتاريخ

٢٠١٢/١٠/٠٥ طعنًا به واردة ضمن مهلة الشهر القانونية المنصوص عليها في المادة ١٠١ من قانون الإجراءات الضريبية

الواجب التطبيق رقم ٤٤ تاريخ ٢٠٠٨/١١/١١، وبالتالي مقبولاً لهذه الجهة.

وبما أن الإستئناف الحاضر يستجمع أيضاً جميع شروطه الشكلية فيكون مقبولاً في الشكل.

ثانياً: في الأساس

بما أن المستأنفة تطلب قبول مراجعتها لكون القرار المستأنف تبنى رأي الإدارة الضريبية لجهة إعتبارها أن الوديعة هي

بمطابقة رقم أعمال تطاله ضريبة الدخل والخلط ما بين حساب الشركاء المشترك وحسابات الشركة المستقلة بحيث أضيف إلى

رقم الأعمال المصرح به حساب الشركاء المشترك. علماً بأن هذا الحساب الجاري الدائن والمضاف إلى رقم أعمال الشركة عن

سنوات التكاليف،

ما هو إلا إعطاءات وودائع من الشركاء دفعت إلى الشركة بموجب شكايات مسحوبة على الشركاء وأن تمويل هذه الحسابات أي الودائع أو حساب الشركاء المشترك كان يتم إما بموجب شك بدل قرض مدعوم وإما بموجب حوالات من شركات شقيقة وإما نقدًا من شركات شقيقة أخرى في أفريقيا. أي أن هذه الودائع تم دفعها بموجب شيكات في حساب الشركة عن طريق الصندوق، وبالتالي تم تجييرها إلى حساب البنك- مصرف الشركة أو دفعات عن الشركة لموردين بموجب شيكات صادرة عن الشركاء مباشرة بعد ترخيص من الجمعية العمومية. وكون القرار المستأنف اعتمد نسبة عالية لصادفي الأرباح ذلك أن الإدارة الضريبية نفسها اعتمدت نسبة ٣,٣٨% لصادفي الأرباح عن أعمال ٢٠٠٥ دون تعديل في رقم الأعمال بوجه الشركة.

وبما أنه بموجب الفقرات ٤ و ٥ و ٦ من المادة ٤٢ من قانون الإجراءات الضريبية، يحق للإدارة الضريبية أن تقوم بمراجعة وتدقيق تصاريح المكلفين وفقًا للأصول المحددة في هذا القانون، وفي حال تبين لها ما يوجب تعديل التصريح أو فرض ضريبة إضافية تصدر التكاليف اللازمة وتبلغها للمكلف بموجب إعلانات ضريبية فردية. ويتم التكاليف بالضريبة من قبل الإدارة الضريبية استنادًا إلى مصادر المعلومات التالية: المعلومات المستخرجة من تصاريح وسجلات المكلف، والمعلومات المتوفرة وفقًا لأحكام المادة ٤١ من هذا القانون، والمعلومات الناتجة عن التدقيق والكشف الميداني، وأية معلومة تحصل عليها الإدارة الضريبية. وإذا لم يقدم المكلف التصريح أو لم يمكسك السجلات والمستندات المحاسبية القانونية أو لم يعط الإدارة الضريبية المعلومات التي تفيد احتساب مطرح الضريبة، تعلمه الإدارة الضريبية بأنها ستعتمد خلال شهر من تاريخ تبليغه الإعلام إلى تحديد مطرح الضريبي وفقًا لأحكام البند (٥) من هذه المادة وما يكون قد قدمه المكلف من تصاريح وأبرز من مستندات خلال الشهر.

وبما أنه بموجب المادة ٣٠ من قانون ضريبة الدخل، إذا لم يقدم المكلف التصريح القانوني ضمن المهلة المحددة، تفرض غرامة قدرها (١٠%) عشرة بالمئة عن كل شهر تأخير من قيمة الضريبة المتوجبة ويعتبر كسر الشهر شهرًا كاملًا، على أن لا تتجاوز (١٠٠%) مئة بالمئة من قيمة الضريبة، وذلك لغاية نهاية السنة الأولى من المهلة المحددة لتقديم التصريح. وفي حال لم يتم التصريح، عندها تقوم الإدارة المالية المختصة بتكليفه مباشرة على أساس الربح الذي تحدده وتضيف غرامة تعادل مقدار الضريبة المفروضة عليه. وإذا لم يمكسك المكلف السجلات القانونية أو إذا امتنع عن إبرازها أو رفض إطلاع الموظفين المختصين على المستندات اللازمة لإثبات صحة التصريح وقيود السجلات، كلف مباشرة أيضًا على أساس الربح الذي تخمّنه الدوائر المالية، وفرضت عليه غرامة تعادل مقدار الضريبة المفروضة عليه...

وبما أنه يستفاد من الأحكام المذكورة، أن الإدارة المالية تلجأ إلى التكاليف المباشر في حال لم يتم التصريح أو إذا لم يمكسك المكلف السجلات القانونية أو إذا امتنع عن إبرازها أو رفض إطلاع الموظفين المختصين على المستندات اللازمة لإثبات صحة التصريح وقيود السجلات.

وبما أنه ولئن كانت الدوائر المالية تتمتع في بعض الحالات بإمكانية اللجوء إلى التكاليف أو التقدير المباشر كما هي عليه الحالة في المادة ٣٠ من قانون ضريبة الدخل، غير أن ممارسة هذا الحق يجب أن تأتي دوماً متوافقة مع النصوص والمبادئ القانونية وبالتالي تبقى خاضعة لرقابة المراجع القضائية المختصة من ناحية الوقائع والأسباب القانونية.

وبما أنه في الأصول الضريبية يقع مبدئياً على المستدعي عبء اثبات ادعائه بحده الأدنى وهو منازعة الدوائر المالية بصورة مفيدة وجدية، وفي أغلب الأحيان يحدّد القانون واستطراداً القاضي الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات غير أن هذا التحديد لا يحول في النزاعات المعقّدة دون توزيع هذا العبء على الفريقين.

وبما أن المنازعة الجديّة التي تحثّ القاضي على التدخل في النزاع والمساهمة بوسائله الخاصة في البحث عن الإثبات عن طريق نقل عبء الإثبات أو توزيعه بين فرقاء الدعوى، تشترط توفر إدعاءات محدّدة وواضحة مقرونة بقرائن جديّة أو بدء بيّنة.

وبما أن الشركة المستأنفة تدلي رداً على ذلك بأنّها تتألّف من شركاء يملكون عدا حصصهم فيها، أسهماً في شركات أخرى داخل لبنان وخارجه. كما أنه تربطهم علاقة مع مالكي أسهم شركة علم بلاست ش.م.م. التي تتعاطى تصنيع ماكينات وقوالب البلاستيك، وفي العام ٢٠٠٦ حصلت هذه الشركة على قرض مدعوم من مصرف لبنان بغية توظيفه في أعمال الصناعة. وبما أن المستأنف بوجهها اعتبرت أن المستأنفة لم تبرز المستندات التي تثبت صحة أقوالها عن القرض المدعوم لصالح شركة علم بلاست ش.م.م. كما لم تبرز موافقة المصرف المانح على تجبيره. كما لا يتبيّن من الكشوفات وصور الشيكات المسحوبة من حساب الشريك لأمر علي صالح، أنّها أودعت في حساب الشركة ويجوز أن تكون قد سحبت نقدًا لصالح أي كان غير المستأنفة.

وبما أن هذا المجلس يرى من جهة أخرى، وبما له من سلطة تقدير، أن ما اعتمده لجنة الاعتراضات في قرارها المستأنف من أسس لجهة تقدير الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة الدخل عن سنوات ٢٠٠٦ لغاية ٢٠٠٨ بمعدل ٧,٥%، يقع في محله القانوني لا سيما أن معدل الربح الصافي المقطوع لنشاطها وفقاً للقرار رقم ٦٦ تاريخ ١٦/١٢/٢٠٠٤ وهو ١٥%.

وبما أنه يقتضي والحالة هذه، قبول المراجعة الحاضرة وفسخ القرار المطعون فيه لجهة إضافة التحويلات في حساب الشركة إلى رقم الأعمال المصرّح عنه وتكليفها بضريبة الدخل على أن تبقى سائر الأرباح المقدّرة خاضعة لمعدل ربح صاف مقطوع بواقع ٧,٥%.

لذلك، يقرر بالإجماع:

- ١- قبول الملاحظات المقدّمة من الشركة المستدعية بتاريخ ٢٧/١٠/٢٠١٥.
- ٢- قبول الاستئناف في الشكل.
- ٣- قبول الاستئناف في الأساس لجهة إضافة التحويلات في حساب الشركة إلى رقم الأعمال المصرّح عنه وتكليفها بضريبة الدخل على أن تبقى سائر الأرباح المقدّرة خاضعة لمعدل ربح صاف مقطوع بواقع ٧,٥%.

٤- تضمين المستأنف بوجهها الرسوم والمصاريف وردّ التأمين المالي.
قرارًا أصدر وأفهم علنًا بتاريخ الثاني والعشرين من كانون الأول سنة ٢٠١٥.

الخلاصة

من خلال ما سبق، يمكن أن نستخلص ما يلي:

- ثبت قانون الإجراءات الضريبية للمكلف الحق في الاعتراض أمام الجهة التي أصدرت التكاليف حتى يتمكّن من تصحيح الخطأ أو الزيادة أو المبالغة في التكاليف، قبل أن يطعن بالقرار أمام لجان الاعتراضات ثم مجلس شورى الدولة، الذي له اختصاص الفصل النهائي في القرارات الإدارية أو القرارات التي تصدر عن لجان الاعتراضات.
- لقد وُجِدَ قانون الإجراءات الضريبية الأصول والإجراءات الضريبية المتعلقة بتنظيم الاعتراض على الضرائب والبت فيه إلا أنه لا يخلو من بعض العيوب من ناحية القصور في التنظيم القضائي للمنازعات، إذ يقتضي انشاء وتشكيل المحاكم الادارية وفقا لاحكام المادة ١٠٠ من قانون الاجراءات، وتنظيم اختصاصها في النظر بالاعتراض على الضرائب، ولكن لم يتم العمل بها رغم مرور فترة زمنية طويلة.
- ان تشكيل لجان الاعتراضات يشوبه بعض العيوب، إذ ان معظم اعضاء ورؤساء اللجان ليسوا من المتفرغين او المتخصصين في القوانين الضريبية اضافة الى التباطؤ في عملها الناجم عن احتفاظ رؤساء واعضاء اللجان بعملهم الاساسي.
- لم يحدّد المشرّع اللبناني في قانون الإجراءات الضريبية والمرسوم التطبيقي رقم ٢٤٨٨ والقرار رقم ١/٤٥٣ الصادر عن وزير المالية، مهلاً للجان للبت بالإعتراضات، وهي لا تلتزم بفترة زمنية معينة بحيث نجد أن فترة دراسة الاعتراضات لديها تجاوزت مدتها الستة اشهر وأحياناً السنة أو السنتين، وعدم إحترام هذه المهلة لا يشوب القرار النهائي بأي عيب ولا ينزع صلاحية اللجنة للبت بالإعتراض، لعدم وجود نص صريح يشير إلى عكس ذلك.

المراجع:

- التصميم المحاسبي العام. (1982). *المرسوم رقم ٦٦٥* ٤. لبنان: الجمهورية اللبنانية وزارة المالية.
- المرسوم الاشتراعي رقم ١٥٩٤٧. (1964). *تحديد اصول الاعتراض على الضرائب والرسوم المماثلة لها ومهل البت بالاعتراضات*. لبنان: الجمهورية اللبنانية وزارة المالية.
- زعزوعة، ف. (2012-2013). *الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة*. الجزائر: اطروحة لنيا الدكتوراه في جامعة بلقايد تلمسان الجزائر.
- طربية، ج. (1996). *التصميم المحاسبي العام للمؤسسات*. لبنان: دار النهار للنشر.
- علية، ج. (2018). *التوازن بين حقوق الخزينة وحقوق المكلفين في التشريع والاجتهاد الضريبي اللبناني*. لبنان: المؤسسة الحديثة للكتاب.
- قانون الاجراءات الضريبية رقم ٤٤. (2008). *قانون الاجراءات الضريبية رقم ٤٤*. لبنان: الجمهورية اللبنانية وزارة المالية.
- قانون الضريبة على القيمة المضافة. (2001). *رقم القانون ٣٧٩*. لبنان: الجمهورية اللبنانية وزارة المالية.
- قانون رسم الانتقال. (1959). *المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٦*. لبنان: الجمهورية اللبنانية وزارة المالية.
- قانون رسم الطابع المالي. (1967). *المرسوم الاشتراعي رقم ٦٧*. لبنان: الجمهورية اللبنانية وزارة المالية.
- قانون ضريبة الاملاك المبنية. (1962). *قانون ضريبة الاملاك المبنية*. لبنان: الجمهورية اللبنانية وزارة المالية.
- نظام مجلس شورى الدولة. (1975). *المرسوم رقم ١٠٤٣٤*. لبنان: الجمهورية اللبنانية مجلس شورى الدولة.