

**دولة ليبيا**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة الزاوية - إدارة الدراسات العليا والتدريب**

**كلية القانون - قسم القانون العام**

**الواجبات الجبائية للإدارة الضريبية في التشريع الليبي**

"دراسة مقارنة"

رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على الدرجة العالية (الماجستير) في القانون العام

**إعداد الباحث: خالد أحمد الطيف الفيتوري.**

**إشراف الدكتور: محمد الكامل شلغوم.**

**العام الدارسي 2025**

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿يُرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ﴾

بِسْمِ اللَّهِ  
الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سورة المجادلة الآية 11

## الإهداء

إلى من بلغ الرسالة، وأدى الأمانة، ونصح الأمة، نبى الرحمة سيدنا محمد ﷺ

إلى والديّ رحمهما الله اللذين علماني أسرار الحياة

إلى زوجتي ورفيقة دربي التي كانت خير عون لي في هذه المسيرة العلمية

إلى من تقاسمت معهم أجمل اللحظات إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى من بوجودهم عرفت قيمة الحياة أبنائي الأعزاء

إلى كل من له فضل عليّ

أهدي ثمرة جهدي هذا.

# الشكر والتقدير

الشكر لله أولاً الذي وفقني لدراسة هذا العلم القائل في كتابه الكريم

﴿لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ﴾ إبراهيم 7.

فمن منطلق هذا التوجيه الرباني، واعتزازاً مني بالفضل لأهل الفضل، أتقدم بالشكر والتقدير إلى فضيلة الدكتور "محمد الكامل شلغوم" الذي تفضل بقبول الإشراف على هذه الرسالة وتقديم النصح والإرشاد والمتابعة، وإلى أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذه الرسالة. وإلى كل أساتذتي من الابتدائية إلى الجامعة اللذين تعلمت منهم الكثير، وأنا راجي دروب العلم.

فجزى الله - تعالى - الجميع عني خيراً الجزاء.

## ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التّعرض للأحكام المنظمة لتقدير وربط الضّريبية، وسلطة الإدارة الضّريبية المقيدة، والتّقديرية في تقدير وربط الضّريبية، ودراسة الضّمانات القانونية المقرّرة لتلك المرحلة المهمّة من ربط وتقدير الضّريبية، وتحصيلها للحدّ من التّعسف، وإساءة سلطة الإدارة الضّريبية، وتجاوزها للحدود والأحكام الحاكمة لها، وتعدّ ظاهرة التّهرب الضّريبي أهمّ معوق في جباية وتحصيل الإيرادات الضّريبية، لذلك يجب الوقوف على أسبابها، ووسائل مكافحتها لإزالة هذه العقبة الصّعبة في الجباية والتّحصيل.

اعتمد الباحث في إنجاز هذه الدّراسة على المنهج التّحليلي من خلال تحليل الفرضيات، والقواعد، والأحكام المنصوص عليها في القوانين، واللوائح واتباع التّطبيقات العلميّة؛ لتوضيح الآليات المطبّقة في مجال الجباية والتّحصيل، والمشكلات المتعلقة بها، ولتحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدّراسة، فإنّ الدّراسة اشتملت على فصلين:

حيث تناول الباحث في الفصل الأول دراسة دور الإدارة الضّريبية في تقدير وتحصيل الضّريبة، وفي الفصل الثّاني تم دراسة دور الإدارة الضّريبية في مكافحة التّهرب الضّريبي.

وفي نهاية هذه الدّراسة فإنّ الباحث توصل إلى عدة نتائج وتوصيات وهو ما تم توضيحه في نهاية هذه الرّسالة .

## **Study Summary**

This study aims to address the provisions regulating tax assessment and evaluation, the tax administration's restricted and discretionary powers in tax assessment and evaluation, and to examine the legal guarantees established for this important stage of tax assessment and evaluation. And its collection is due to arbitrariness, abuse of the authority of the tax administration, and its violation of the limits and rulings governing it. The phenomenon of tax evasion is considered the most important obstacle to the collection and recovery of tax revenues. Therefore, its causes must be assessed, and it must be successfully combated to remove this difficult obstacle to collection and recovery.

The researcher relied on the analytical approach in completing this study by analyzing the hypotheses, rules, and provisions stipulated in the laws and regulations and following scientific applications; to clarify the mechanisms applied in the field of collection and collection, and the problems related to them, and to achieve the objectives sought by the study, the study included two chapters:

In the first chapter, the researcher studied the role of the tax administration in assessing and collecting taxes, and in the second chapter, the role of the tax administration in combating tax evasion was studied.

At the end of this study, the researcher reached several results and recommendations, which were explained at the end of this thesis.



## المقدمة

تُعد الضريبة أحد المصادر الرئيسية لتمويل الخزنة العامة بالإيرادات اللازمة؛ لتحقيق الأهداف الاقتصادية التي تصبو إليها الدولة، وأهمها التنمية الاقتصادية التي تسعى إليها الدول النامية، والاستقرار الاقتصادي في الدول المتقدمة ولكي تُحقق الضريبة تلك الأهداف الاقتصادية وغيرها من الأهداف الاجتماعية، والسياسية أيضًا، يتعين أن يتم تنظيمها بموجب قانون محكم، ومبادئ وأحكام تحقق العدالة، والمساواة في فرضها وأدائها، وقواعد تحكم تقديرها، وتحصيلها وجبايتها؛ لكي تتمكن الدولة من سهولة الحصول على الإيرادات الضريبية لسدّ النفقات اللازمة، خاصة بعد أن تزايدت تلك النفقات مع تطوير دور الدولة، وتدخلها في كافة المجالات، فكانت الجباية الضريبية الناجحة هي الوسيلة الأكثر ضمانًا لتأمين الإيرادات الضريبية، وتوريدها للخزنة العامة.

تعدّ الإدارة الضريبية هي الأداة لتنفيذ النظام الضريبي؛ باعتبارها إحدى الأدوات المميزة من أجل ضمان تحقيق أكبر قدر من التحصيل الضريبي لدى خزنة الدولة، وذلك لأنّ مرحلة التحصيل تمرُّ بعدة مراحل من حصر وفحص للإقرارات الضريبية، والتأكد من صحة بياناتها الواردة فيها، عن طريق إعداد ملفات الممولين ودراساتهم بصورة دقيقة، وإعداد التقارير اللازمة التي توصل إليها الفاحص، مما يساعد في تحديد الوعاء الضريبي الذي يهدف إلى اكتشاف التزوير والتلاعب والتقليل من حالات التهرب.

وتتقيّد الإدارة الضريبية من خلال ممارساتها سواء على مستوى عملية التقدير أو التحصيل، باعتبارها صاحبة امتياز أصيل منحه لها المشرّع بعدة ضوابط، منها: التقيد بالأحكام القانونية، وعدم التعسف في استعمال الحقوق الممنوحة لها، وكذلك منح المكفأ أو الممول مجموعة من الضمانات المهمة التي تشكل حماية له، ومن بينها حق الاعتراض على الربط الضريبي للحدّ من التعسف وإساءة الإدارة الضريبية، ومنحت الإدارة الضريبية مجموعة من الصلاحيات التي تنصب على عملية التحصيل الضريبي، وهو الإجراء الذي يؤدي إلى نقل دين الضريبة من الممول إلى الخزنة العامة.

إنّ نطاق اتساع ظاهرة التهرب الضريبي تؤدي إلى تآكل الحصيلة الضريبية، مما يؤدي إلى آثار سلبية على الخزنة العامة للدولة؛ لكونه يقلل حصيلة الضرائب، وبالمقابل يتحمل عبء الضريبة المكفون الذين لا يستطيعون التهرب منها، في حين يتهرب آخرون من دفع الضريبة، مما يؤدي إلى عدم تطبيق العدالة الضريبية في توزيع الأعباء العامة، فكانت مشكلة التهرب من أهمّ

القضايا التي تعوق الإدارة الضريبية عن أداء دورها، مما يترتب عليها نتائج سيئة من ناحية انخفاض حصيللة الضرائب.

بعدّ التهرب الضريبي أحد الآفات الاقتصادية والاجتماعية، التي تعيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول المتقدمة، والنّامية على حد سواء، ويشمل طبقات المجتمع جميعها على اختلاف أحجامها، و ثقافاتهما، وتزداد حدته في الدول النّامية أكثر من الدول المتقدمة التي يتمتع أفرادها بالوعي الضريبي، فهذه الظاهرة من الظواهر الخطيرة التي تعاني منها جميع الدول، والتي تحدث نتيجة مخالفة القوانين، أو استعمال طرق احتيالية، لهذا فإن أسباب التهرب كثيرة يصعب حصرها؛ لأنّها تختلف باختلاف التشريعات المالية، ممّا يربط آثار ضارة على كل من الممولّ والدولة، الأمر الذي أصبح معه جباية الإيرادات الضريبية من الموضوعات التي تحظى باهتمام كبير في الواقع العملي، حيث تهتم كافة الإدارات الضريبية في كافة النظم الضريبية الحديثة، بوضع ضوابط وآليات حاکمة للجباية الضريبية، وتحصيل الإيرادات الضريبية، لأهميتها القصوى للخزانة العامة وأثارها الوخيمة على دافعي الضريبة، حيث يُحظى بضمانات إدارية وقانونية في مواجهة الإدارة الضريبية، الأمر الذي يستدعي أن يكون هذا الموضوع الحيوي والمهم مجالاً للبحث العلمي؛ لكي يتم فحصه وتمحيصه علمياً، ومعالجة المشكلات المتصلة به، وفقاً لأساليب البحث العلمي الحديث.

### أولاً- أهمية الدراسة:

مما لا شكّ فيه أن موضوع الجباية الضريبية وتحصيل الإيرادات، والديون الضريبية من الموضوعات التي تحظى بأهمية علمية وعملية خاصة، منها :

- 1- تعدّ جباية دين الضريبة وتحصيلها من أصعب المراحل التي تمر بها فرض الضريبة، على الإدارة الضريبية الجبائية، وعلى الممولين دافعي الضريبة لما تمثله هذه المرحلة من انتقال الثروة من خاصّة إلى عامّة.
- 2- ترتبط مرحلة التّحصيل والجباية بمراحل فنية ترتبط بالتنظيم الضريبي، ويتوقف عليها ربط الضريبة وتقديرها، وهي مرحلة فنية دقيقة، وفاصلة يجب على الإدارة الضريبية اجتيازها وفقاً لقواعد، وأحكام قانونية لها أهمية خاصة في الدراسة العلمية والعملية.
- 3- لما كانت مرحلة التّحصيل والجباية التي تقع مسؤوليتها على الإدارة الضريبية، تسعى من خلال ذلك تأمينها حرصاً على الإيرادات الضريبية التي تعدّ حجر الأساس من الإيرادات العامة للدولة، تصطدم، دائماً، وأبداً بحرص الممولين على التهرب منها،

الأمر الذي يكتسب أهمية خاصة لتعارض المصالح بين الطرفين: الإدارة الضريبية من جهة، والممولين من جهة أخرى.

4- يكتسي هذا البحث أهمية خاصة من حيث تضمنه العناصر الفنية في فرض وتقدير وربط الضريبة، ومرحلة إدارية قانونية تتمثل في تحصيل وجباية الضريبة، والوسائل الإدارية للحد من مكافحة التهرب الضريبي، الأمر الذي ينتج عنه الكثير من النتائج والتوصيات التي نبرزها بوضوح في خاتمة هذا البحث.

### ثانياً- إشكالية الدراسة:

من خلال التعرض لأهمية الدراسة في مجال تحصيل وجباية الضريبة، وانتقال الأموال المحصلة للخزانة العامة، نرى أن هذا الموضوع يفرض تحديات كبيرة على مستوى العدالة الضريبية، لاسيما تلك المتعلقة بحصر المجتمع الضريبي حصراً دقيقاً يضمن عدم إدراج أنشطة غير خاضعة للضريبة ضمن الأوعية الضريبية، وفي المقابل يضمن عدم استبعاد أنشطة هي في الأصل خاضعة للقانون الضريبي هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعدّ مشكلة التهرب الضريبي احد المشاكل التي تواجه الإدارة الضريبية، والمتمثلة في قدرة الممول من الإفلات من كل أو جزء من الدخول الخاضعة للضريبة، فضلاً عن التحديات التي تزداد وتيرتها في ظل تنامي التطور الاقتصادي، كل ذلك يدفعنا إلى التساؤل عن مدى كفاية الواجبات الضريبية للإدارة في تحقيق أهداف النظام الضريبي والذي يفرض التساؤل عن طبيعة هذه التحديات؟.

### ثالثاً- أهداف الدراسة:

لكي يحقق البحث أهدافه لمعالجة الإشكاليات يتعين الآتي:

- 1- التعرض للأحكام المنظمة لتقدير وربط الضريبة، وسلطة الإدارة الضريبية المقيدة، والتقديرية في تقدير وربط الضريبة.
- 2- دراسة الضمانات القانونية المقررة لتلك المرحلة المهمة من ربط وتقدير الضريبة، وتحصيلها للحد من التعسف، وإساءة سلطة الإدارة الضريبية، وتجاوزها للحدود والأحكام الحاكمة لها.
- 3- تعدّ ظاهرة التهرب الضريبي أهم معوق في جباية وتحصيل الإيرادات الضريبية، لذلك يجب الوقوف على أسبابها، ووسائل مكافحتها لإزالة هذه العقبة الصعبة في الجباية والتحصي.
- 4- يحرص الباحث أن يصل إلى الهدف في هذا البحث من خلال التعرض للقواعد والأحكام النظرية المنصوص عليها في القانون، سواء في القانون الضريبي ولائحته التنفيذية، وما تصدره مصلحة الضرائب من منشورات وتعليمات مصلحة، وما

استقرت عليه أحكام المحاكم، وآراء الفقه الضريبي لتصحيح الأخطاء، واقتراح آليات بما يحقق أهداف هذا البحث.

#### رابعاً- الدراسات السابقة:

قد لا تكون هناك دراسات سابقة تتصل بموضوع البحث مباشرة أجريت في ليبيا ، ولكن هناك دراسات مشابهة في دول أخرى ، نذكر بعضاً منها:

1- أطروحة دكتوراه لهيلين عبد الكريم العوض سعيد، بعنوان: أساليب التقدير الضريبي ودورها في تنمية الموارد المالية للدولة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان، 2020، حيث اقتضت هذه الرسالة على تقدير الضريبة المستحقة، وحدود تأثيرها في تنمية الموارد المالية، وهذا الجزء قاصر فقط على مرحلة التقدير للضريبة دون التعرض للمراحل التالية، خاصة تحصيلها وجبايتها وهو الأمر الذي نتعرض له تفصيلاً في هذه الرسالة.

2- أطروحة دكتوراه لعماد الدين رزق دفع الله، بعنوان: الكفاءة المهنية للفاحص الضريبي ودورها في الحد من الاعتراضات الضريبية، وتأكيد المصادقية في تقارير المراجعة الخارجية" جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، 2017، تناولت هذه الرسالة الفحص الضريبي كأداة وآلية لتقدير الضريبة باعتبارها الأساس في مرحلة تحصيلها وجبايتها، دون أن يتعرض لمرحلة تحصيلها وجبايتها، والعوامل المؤثرة فيها، الأمر الذي ننظره في موضوع هذا البحث من خلال التعرض لمرحلة التحصيل والجباية، ومكافحة التهرب والحد منه.

3- أطروحة دكتوراه لمحمد لعلواي بعنوان: دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب في الجزائر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، تناولت هذه الرسالة دراسة كاملة لتحصيل الضريبة، وإن كانت لم تتعرض لقوانين الجباية للتحصيل والوسائل اللازمة للحد منها، لاسيما الحد من التهرب الضريبي، وهو الأمر الذي نعالجه تفصيلاً في موضوع هذا البحث، مع بيان حدود مسؤولية الإدارة الضريبية في مراحل الجباية والتحصيل.

4- رسالة ماجستير لحسام فايز أحمد عبد الغفور بعنوان : العلاقة بين المكلّف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية ، 2008، تناولت هذه الدراسة مفهوم الضريبة بشكل عام والتزامات الممول بالإدارة الضريبية والضمانات المقررة لتحصيل الدين الضريبي، ولم تتطرق للمشاكل التي تواجهه، في عملية التقدير والتحصيل، والاجراءات الوقائية والعقابية لمكافحة التهرب الضريبي.

## خامساً - صعوبات الدراسة:

إن أهم الصعوبات العملية التي واجهتني في دراسة هذا الموضوع هو افتقار المكتبة الليبية للمراجع العلمية ذات الصلة بالموضوع، أما الصعوبات الموضوعية فهي المرتبطة بطبيعة الدراسة كونها متصلة بجانب من جوانب النظرية العامة للضرائب، وما تحويه من تقنية فنية معقدة غير مستساغة في كثير من الأحيان لغير المختصين بها مما يصعب فهمها واستيعابها.

## سادساً- منهج الدراسة:

نظراً لطبيعة الدراسة في هذا البحث فإن الاعتماد الأكبر منه كان على المنهج التحليلي من خلال تحليل الفرضيات، والقواعد، والأحكام المنصوص عليها قانوناً في القوانين، واللوائح واتباع التطبيقات العلمية؛ لتوضيح الآليات المطبقة في مجال الجباية والتحصيل، والمشكلات المتعلقة بها وصولاً إلى النتائج، كما لا يمكن اغفال المنهج المقارن من خلال عقد مقارنات مع النظم الضريبية الحديثة.

## سابعاً- خطة الدراسة:

لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدراسة، وعلى ضوء الإشكالية السابق بيانها؛ فإنه تم تناول الدراسة وفق الخطة الآتية:

**الفصل الأول: دور الإدارة الضريبية في تقدير وتحصيل الضريبة.**

**الفصل الثاني: دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي.**

**الخاتمة : أهم النتائج والتوصيات.**

## الفصل الأول

### دور الإدارة الضريبية في تقدير وتحصيل الضريبة

إنّ أي نظام ضريبيّ في العالم مهما كان على درجة عالية من الخبرة والتّسيق، لا يمكن أن يحقق أهدافه، إلا إذا كانت هناك إدارة ضريبة على درجة عالية من الكفاءة والتّدريب العلمي، الإدارة الضريبية هي ركن من أركان النّظام الضريبيّ في تحقيق أهدافه، وإن تنفيذ القوانين الضريبية يتطلب وجود جهاز إداري مؤلف من عناصر مؤهّلة لديها الكفاءات الفنيّة القادرة على القيام بالمهام الملقاة على هذا الجزء من الجهاز الإداري لدى الحكومة، الإدارة الضريبية تتضمن كافة الدّوائر التي تعمل على تطبيق وتنفيذ قوانين الضرائب من خلال العاملين فيها، وتعد الإدارة الضريبية هي الأداة لتنفيذ النّظام الضريبي بما لها من سلطة ممنوحة لها من قبل المشرع لتحديد دين الضريبة، ويكون ذلك عن طريق تقدير وتحصيل الضريبة من المكلفين بدفع الضريبة، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين، فمتى تمكنت مصلحة الضرائب من تحديد وحصر الممولين الخاضعين لقانون الضريبة، فإنه يصبح عليها تقدير دخل كل منهم توطئه لربط الضريبة على ذلك الدّخل وتحديد مبلغ الضريبة المستحق للخزانة العامة.

الإدارة الضريبية هي أحد الأركان المهمة في بناء النّظام الضريبيّ، فهي حلقة الوصل بين الحكومة والممولين من أفراد الشعب، وهي الجهة المنوط بيها تطبيق التّشريع الضريبي وتحصيل الموارد السيادية التي تمثل نسبة كبيرة من موارد الموازنة العامة للدولة، وسيتم الحديث عنها في هذا الفصل في مبحثين رئيسيين هما: المبحث الأول: دور الإدارة في تقدير الضريبة، والمبحث الثاني: وسائل التّقدير والتّحصيل الضريبيّ.

## المبحث الأول

### دور الإدارة في تقدير الضريبة

أعطى المشرع دوراً مهماً للإدارة الضريبية في تقدير الضريبة، ولتحديد مقدار الضريبة من قبل الإدارة الضريبية، يستلزم عليها ضرورة الوصول إلى تقدير حقيقي للمادة الخاضعة للضريبة، لما لهذا التقدير من أهمية بالنسبة لحصيلة الضريبة من جهة، وبالنسبة لتحقيق العدالة الضريبية من جهة أخرى، فتقدير المادة الخاضعة للضريبة يجب أن لا تكون أقل من الحقيقة فتقل حصيلة الضريبة وما يتبعها من ضرر بالمصلحة العامة، ويجب أن لا تكون أكثر من الحقيقة؛ لأن ذلك يؤدي إلى إرهاب المكلفين وتدمرهم، أو أن تكون أكبر من الحقيقة بالنسبة للبعض، وأقل من ذلك بالنسبة للآخرين، فيخل بالعدالة ويخرج عن مبدأ المساواة أمام الضريبة<sup>(1)</sup>، وبناء على ذلك سيتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين هما:

#### المطلب الأول: الحصر الضريبي و ضماناته .

#### المطلب الثاني: فحص الإقرارات الضريبية.

### المطلب الأول

#### الحصر الضريبي و ضماناته

تتجه التشريعات الضريبية في الوقت الحالي إلى إعطاء الإدارة الضريبية سلطات، ووسائل تمكنها من تحديد دين الضريبة بشكل أكثر فعالية وحماية لحقوق الدولة المالية، حتى تستطيع أن تنهض بالتزاماتها في إدارة مرافق الدولة، وتقديم الخدمات التي يقرها القانون، وتعدّ إجراءات حصر المجتمع الضريبي من أهم العمليات، والخطوة الأولى التي يمكن للإدارة الضريبية أن تبنى عليها بقية الإجراءات اللاحقة لعملية التقدير، لذلك يُمكن ملاحظة تركيز أغلب الدول ولاسيما المتقدمة منها على عملية حصر المجتمع الضريبي باستخدام أفضل الوسائل<sup>(2)</sup>، وتُعد العدالة الضريبية من أهم المبادئ الأساسية التي يجب أن يتحلى بها القانون الضريبي، لكي يكون ملائماً وسليماً للموّل، وللإدارة الضريبية، وبعد الإقرار الضريبي من أهم الوسائل التي تلجأ إليها الإدارة

(1) منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، كلية القانون، جامعة طرابلس، الطبعة الثانية، دار الكتب الوطنية، 2013م، ص177.

(2) حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الدنانير، الجامعة العراقية، العدد التاسع، 2016م، ص516.

الضريبيّة كأساس في تحديدها لدين الضريبيّة، وهذا ما نصّت عليه المادة الثّانية من القانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضريبة الدّخل والتي جاء فيها: "تربط الضريبيّة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله، ويجب دفع الضريبيّة من واقع هذا الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه...". وعلى ذلك يمكن توضيح مفهوم الحصر الضريبي مع بيان أهم المشاكل التي تواجهه، وكذلك الضمانات التي تكفل حق كلاً من الممول والإدارة الضريبيّة من خلال التّقسيم التالي:

## الفرع الأول مفهوم الحصر الضريبي

تُعد مهمة حصر المكلفين الذين تنطبق عليهم أحكام قوانين الضريبيّة، أساس الإدارة الضريبيّة النّاجحة، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين، أو اعتباريين ولتحقق العدالة الضريبيّة يجب أن يساهم كل عضو من أعضاء الجماعة في الأعباء الضريبيّة بحسب مقدرته النسبية. إن حصر المجتمع الضريبي من أصعب المهام التي تمر بها الإدارة الضريبيّة، فهو يشمل على الإحصاء الرّسمي النّاتج عن الدّخول المتولدة التي تخضع للضريبة، حيث يُعدّ الخطوة الأولى، والمهمّة لحصر جميع الأنشطة الخاضعة للضريبة، وتقليل من حجم الحصيلة الضريبيّة المفقودة. أولاً - تعريف الحصر الضريبيّ:

يُعرّف الحصر الضريبيّ بأنه: عملية تحديد المكلفين الخاضعين لكلّ نوع من أنواع الضرائب وتدوين أسمائهم وعناوينهم في سجلات الإدارة الضريبيّة<sup>(1)</sup>.

ويُعرف أيضاً بأنه: الإحصاء الرّسمي النّاتج عن الدّخول المتولدة، أو النّاتجة من كافة الأنشطة التي تخضع للضريبة على الدّخل، بما يكفل الحفاظ على مستحقات الخزنة العامة للدولة، وتقلل من حجم الحصيلة الضريبيّة المفقودة، أو الضائعة<sup>(2)</sup>.

ومن هذه التعاريف يمكن القول إن الحصر الضريبي يتّصف بالخصائص الآتية:

أ- إنّها عمليّة إدارية تقوم بها الإدارة الضريبيّة لحصر المجتمع الضريبي استناداً إلى التّحويل القانوني الممنوح لها.

ب- يعد من الآليات التي ترفع من حجم الحصيلة الضريبيّة.

(1) مسعودة ضيف، نسبية عطلي، بيمينه سليمان، الحصر الضريبي كآلية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم والاقتصاد والتجارة، جامعة جمعة لخضر الوادي، الجزائر، 2019م، ص11.  
(2) حسن سالم محسن، مرجع سبق ذكره، ص510.

- ج- يُعدّ الحصر من أهم، وأبرز الإجراءات التي تحد من التهرب الضريبي.
- د- يساهم الحصر الضريبي في إعداد الدراسات والتقارير الدورية عن التطورات الطارئة على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي<sup>(1)</sup>.

### ثانياً - أهمية وأهداف الحصر الضريبي:

تكمن أهمية الحصر الضريبي في إغلاق كل باب يؤدي إلى التهرب الضريبي، ويمكن أن يتم ذلك عن طريق وجود نظام فعال للحصر الضريبي، فأهمية الحصر الضريبي يكمن في تحقيق قاعدة العدالة الضريبية، وما يترتب عليها من آثار باتجاه تعزيز العدالة الاجتماعية.

يُعد الحصر الضريبي جهازاً رقابياً فعالاً للأنشطة الاقتصادية، والمهن الحرة، فهو يحقق المساواة بشقيها الأفقي، والعمودي<sup>(2)</sup> لكل الممولين كما يساهم في زيادة الحصيلة الضريبية، وعدم ضياع الأموال على الخزينة العامة، ورفع مستوى الامتثال الضريبي، فوجود نظام فعال للحصر الضريبي يمكن الوصول إلى كافة المكلفين الذين يمارسون الأنشطة الاقتصادية، وغير المسجلين في السجلات الضريبية<sup>(3)</sup>.

أما أهداف الحصر الضريبي فيمكن في حصر جميع الأنشطة المنظمة، وغير المنظمة، ودخول تلك الأنشطة ضمن دائرة الخضوع الضريبي، كما يحقق الالتزام الشامل للمجتمع الضريبي، ويحقق المساواة بين جميع المكلفين من ناحية خضوعهم للضرائب ككل بقدر حجم أعمالهم، فعن طريق الحصر الضريبي تتحقق أهم قاعدة للضريبة، وهي قاعدة العدالة الضريبية وما يترتب عليها من تعزيز للعدالة الاجتماعية، كما يسعى الحصر الضريبي إلى مكافحة التهرب الضريبي وسد منافذه.

### ثالثاً- المشاكل التي تواجه الحصر الضريبي:

يواجه الحصر الضريبي عدة مشاكل سواء أكان ذلك على مستوى التشريع، أو على مستوى الإدارة الضريبية، كما توجد مشاكل اقتصادية تتمثل في ظهور أنماط اقتصادية معينة لا تستطيع الإدارة الضريبية أن تقوم بحصرها ويمكن توضيح ذلك في الآتي:

- 
- (1) مسعودة ضيف، نسبية عطلي، بمينه سليمان، مرجع سبق ذكره، ص12.
- (2) إن مفهوم المساواة في العدالة الأفقية تعني المساواة في المعاملة الضريبية، بين الممولين المتمثلين في المراكز الاقتصادية الذين لهم نفس القدرة على الدفع، بمعنى آخر تحمل أصحاب المقدرة الواحدة نفس المقدار من الضرائب، أما مفهوم العدالة العمودية تعني اختلاف المعاملة الضريبية بين الممولين غير المتمثلين في المراكز الاقتصادية، والتي تقتضي تباين المعاملة الضريبية بين المختلفين في المقدرة التكليفية والمراكز المالية والاقتصادية، لمزيد من التوضيح راجع: محمد الكامل شلغوم، العدالة الضريبية وأصلاح النظام الضريبي الليبي، اطروحة دكتوراه، جامعة صفاقس، 2019، ص21.
- (3) سمير الشاعر، المالية العامة والنظام المالي الإسلامي، الدار العربية للعلوم، ناشرون لبنان-2011م، ص95.

## 1- المشاكل التشريعية والإدارية:

نتناول المشاكل التشريعية التي تواجه الإدارة في عملية الحصر الضريبي أولاً، ثم نتناول المشاكل الإدارية ثانياً:

### أ- المشاكل التشريعية :

يُعدّ التشريع الضريبي القاعدة الأساسية التي تُنظم الضرائب، حيث يتكون التشريع الضريبي من مجموعة من القواعد القانونية المضبوطة، وفق نصوص قانونية تنظم الضرائب من حيث أنواعها، وأسعارها، وكيفية ربطها، وتحصيلها، بالإضافة إلى الجزاءات والإعفاءات الضريبية اللازمة، ويتحقق الاستقرار التشريعي عندما تكون صياغة القواعد القانونية تتسم بالوضوح والقبالية للفهم، ولا تثير المشاكل عند التطبيق.

فالتشريع الضريبي هو مجموعة القواعد القانونية، والفنية التي تمكّن من الاستقطاع الضريبي في مراحلها المختلفة؛ من مرحلة صدور التشريع المتعلق بفرض الضريبة إلى مرحلة الربط والتحصّل<sup>(1)</sup>.

ومن المتفق عليه في علم الضرائب أنّه لا يجوز فرض أي ضريبة، أو تعديلها، أو إلغائها والإعفاء منها، إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية المختصة في الدولة، ونظراً للأهمية الأصولية لهذه القاعدة فقد تبنتها أغلب الدول الحديثة في دساتيرها<sup>(2)</sup>، وهذا ما نصّ عليه الإعلان الدستوري الليبي لسنة 1969 في المادة (17) منه، وبناءً على ذلك صدرت في ليبيا عدة تشريعات وقوانين تتضمن ضرائب مختلفة الأنواع، وتنظيم طرق ربطها وجبايتها والاعتراض عليها

---

(1) محمد الحلاق، التشريع الضريبي، الجامعة الافتراضية السورية، 2018م، ص 3-4.  
(2) تحرص دساتير الدول العربية على هذا المبدأ من خلال التأكيد على قانونية الضريبة ومراعاة العدالة في فرضها، حيث صدر في دستور المملكة الليبية بتاريخ 7 أكتوبر 1951 في المادة 138 على: "للملك ولمجلسي الشيوخ والنواب حق اقتراح القوانين عدا ما كان منها خاصاً بالميزانية أو بإنشاء الضرائب أو بتعديلها أو الإعفاء من بعضها أو إلغائها فاقتراحه للملك ولمجلس النواب" وجاء في الباب الأول في الاعلان الدستوري لليبي سنة 1969 في المادة 17 "لا يجوز فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون، ولا يجوز إعفاء أحد من أداء الضرائب في غير الأحوال المبينة في القانون، كما لا يجوز تكليف أحد بتأدية الرسوم إلا في حدود القانون، كما جاء في الباب الأول من مشروع الدستور الليبي الصادر في 29 يوليو 2017 وتحديداً في المادة 24 " فرض الضريبة والغائها والإعفاء منها وتعديلها لا يكون إلا بقانون، ويراعى في فرضها مصلحة المجتمع وتحقيق العدالة، وذلك ما نصت عليه دساتير الدول الأخرى كما في الدستور المصري الصادر في 2019 في الباب الثاني الفصل الثاني، حيث نصت المادة 38 (... لا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون...) أما في دستور المملكة الأردنية الهاشمية المعدل لسنة 2011 في الفصل الثامن في المادة 111 " لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون...، وكذلك جاء دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المعدل لسنة 2008 في الباب وخاصة في المادة 64 بأنه) كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية ولا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أي ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيف ما كان نوعه).

والإعفاء منها<sup>(1)</sup>، فالنشرية بحكم مزاياه يتصّف بالاستقرار، وهي خاصية تتصف بها الضرائب أيضاً، وبالنظر في لأوضاع الاقتصادية في الدولة فهي دائماً في تغيير مستمر، وبالتالي فالنصوص الضريبية من المفترض أنها تتغير بين الحين والآخر، بما يتماشى مع الوضع الاقتصادي الموجود في الدولة، ولكن نلاحظ أن القوانين الضريبية في ليبيا تتسم بالجمود وعدم المرونة<sup>(2)</sup>.

وبناء على ذلك فقد صدرت في ليبيا عدة تشريعات وقوانين تتضمن فرض ضرائب مختلفة الأنواع مباشرة، وغير مباشرة حيث كان القانون رقم (64) لسنة 1973 بشأن ضريبة الدخل معمول به لمدة ثلاثين عاماً، ولم تتغير في تلك الفترة إلا بعد صدور القانون رقم (11) لسنة 2004 بشأن ضريبة الدخل، وبعد ذلك صدر القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الذي تم بموجبه إلغاء القانون السابق رقم (11) لسنة 2004، وكذلك تعديل قانون ضريبة الدمغة رقم (12) لسنة 2004 بالقانون رقم (8) لسنة 2010، الذي تضمن إضافة جدول فقط، ومنذ صدور القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل والقانون رقم (8) لسنة 2010 بشأن ضريبة الدمغة إلى هذه اللحظة لم يتم تغيير أو إلغاء أو تعديل هذه القوانين، بما يتماشى مع الأوضاع الاقتصادية باعتبار أن الدولة تخلت على العديد من الخدمات التي كانت تقدم فيها، سواء على مستوى الأجور أو المرتبات، وكذلك الإعفاءات في قانون ضريبة الدخل التي لم تعد تتماشى مع الوضع الحالي للدولة.

وعلاوة على مشكلة الجمود تعاني التشريعات الضريبية من مشكلة الصياغة أيضاً، حيث تحتوي على العديد من الأخطاء اللغوية التي تحتمل العديد من التفسيرات، فمثلاً نجد في قانون ضريبة الدخل رقم (7) لسنة 2010 تعارضاً بين نص المادة (10) والمادة (13) فقد جاء في المادة (10) من هذا القانون: "تكون الضريبة مستحقة بإعلان الممول بقرار اللجنة الابتدائية ولو طعن فيه"، في حين جاء في المادة (13) من ذات القانون أنه: "إذا كان الطاعن هو الممول فعليه أن يرفق بالصّحيفة ما يفيد أداء رسم قدره 1% واحد بالمائة من الضريبة التي قررتها اللجنة الابتدائية بحيث لا تقل عن عشرين ديناراً" فهناك تعارض واضح بين نص المادتين السابقتين، فهل الممول

(1) سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، المجلة الجامعية - العدد الخامس عشر - المجلد الثالث - كلية الاقتصاد - جامعة الزاوية، لسنة 2013م، ص 167.

(2) لا ينكر أحد مشكلة الجمود التي تعاني منها القوانين بصفة عامة والقوانين الضريبية بصفة خاصة، حيث هيمن على ليبيا قوانين ضريبية استمرت لعقود طويلة، نذكر منها مثلاً: قانون ضريبة الدخل رقم 64 لسنة 73 الذي استمر العمل به أكثر من 30 سنة رغم تغير الأوضاع الاقتصادية للدولة، وانتقالها من النظام الاشتراكي إلى النظام المختلط، ولا زالت هذه المشكلة قائمة إلى يومنا هذا، إذ نلاحظ استمرار العمل بالقانون رقم 7 لسنة 2010 رغم تغير النظام السياسي في الدولة وتغير الأوضاع الاقتصادية أيضاً، ولم يعد هذا القانون يلبي المتطلبات التي سن من أجلها، فمثلاً نجد أن مقدار الإعفاء منصوص عليه في القانون رقم 7 لسنة 2010 لم تعد تتسجم مع الأسعار السائدة اليوم في الدولة.

ملزم بدفع الضريبة التي قررتها اللجنة الابتدائية كاملة، ولو طعن في قرارها وذلك بموجب نص المادة (10)؛ أم أنه ملزم بدفع 1% فقط وذلك بموجب نص المادة (13)<sup>(1)</sup>.

وبالإضافة إلى مشكلتي الجمود والصياغة تعاني التشريعات الضريبية من انخفاض في مستوى الجزاءات الواردة بها، فهي جزاءات غير كافية وغير رادعة بالنظر إلى تشريعات الضريبة في الدول الأخرى، فنجدها جزاءات قد تصل إلى عقوبات سالبة للحرية، وعقوبات بالحبس وقد تصل أحياناً إلى سحب الجنسية، أما في التشريع الضريبي الليبي فإن هذه الجزاءات غير موجودة فالجزاءات عبارة عن غرامات مالية فقط.

#### ب- المشاكل الإدارية:

يعاني الهيكل الإداري في ليبيا من ضعف وتشوه واضح في الكادر الوظيفي وبصفة خاصة في مجال الإدارة الضريبية، حيث لا تمتلك الإدارة الضريبية عناصر مؤهلة وعلى قدر عالٍ من الكفاءة، نتيجة التعيينات التي تتم بطريقة عشوائية، نتيجة انتشار الوساطة، والرشوة، والمحسوبية، وغيرها من مظاهر الفساد الإداري، كما تعاني المصلحة من ضعف في القدرة الجبائية؛ نتيجة التقصير في الأداء، والانحراف عن المهام والاختصاصات الموكلة إليها، واستيفاء المتطلبات اللازمة للعمل الجبائي والتي من أهمها: الأدوات المادية، والفنية، والإحصائية، وغياب التنسيق الداخلي على مستوى الأقسام، والإدارات، والفروع، وكل ذلك بسبب عدم وجود إدارة عليا تعتمد الأولوية الاستراتيجية لعملها، وانتهاج الأسلوب العلمي في الإدارة وتطوير الأداء الجبائي الضريبي والاعتماد على الخطط والدراسات المتخصصة في المجال الضريبي<sup>(2)</sup>، حيث نتج عن التطبيقات الخاطئة للتشريعات ولوائح العمل نُذرة الكفاءة الفنية في مصلحة الضرائب، ممّا أضعف إجراءات الفحص، والجبائية، وما يزيد الأمر سوءاً هو وجود كوادر وظيفية ليست مؤهلة علمياً، تعمل في مصلحة الضرائب، وقد سجلت تقارير ديوان المحاسبة الليبي هذه التجاوزات في مصلحة الضرائب كما هو موضح في الجدول رقم (1)<sup>(3)</sup>.

#### الجدول رقم (1)

##### جدول موضح لأعداد الموظفين الفعليين مصنف حسب مؤهلاتهم العلمية

المؤهلات	العدد	النسبة
بدون مؤهلات	115	5%
مؤهلات متوسطة ودون المتوسط	884	36%

(1) محمد الكامل شلغوم، العدالة الضريبية وإصلاح النظام الضريبي الليبي، مرجع سبق ذكره، ص121.

(2) تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2015، ص142.

(3) الجدول مأخوذ من تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2015، ص146.

59%	1495	مؤهلات جامعية وما يعادلها
100%	2494	المجموع

الجدول السابق يعكس حجم الفساد المستشري في مصلحة الضرائب، وما يصدر عن تعيينات من قبل وزارة المالية إلى مصلحة الضرائب، إذ تبين أن هناك عدة قرارات تعيين صادرة من قبل وزارة المالية، فعلى سبيل المثال القرار الصادر سنة 2014 رقم (369) الخاص بتعيين موظفين جدد يبلغ عددهم 110 معين، أغلبهم من دون مؤهلات علمية وتخصصاتهم لا تخدم المصلحة، وكذلك استمرار الإدارة الضريبية في إبرام عقود لمؤهلات وتخصصات لا تحتاجها في خدمة المصلحة، وهذا ما يدل على أن هذه العقود تخدم مصالح خاصة لأفراد وجماعات معينة.

### الجدول رقم (2) (1)

#### جدول توضيحي لبعض المعيين في إدارات الضرائب وفق مؤهلات غير مطلوبة

المؤهل	تاريخ العقد	الجهة المنسب إليها	الاسم
شهادة إعدادية	2015	إدارة ضرائب الزاوية	ر.ف.خ
الصف السابع	2015		م.أ.م.س
دبلوم متوسط كهرباء	2014	إدارة يفرن	أ.أ.م.م
دبلوم متوسط حاسوب	2015	مكتب تاجوراء	ب.س.ب.ق
بدون مؤهل	2014	إدارة تقنية المعلومات	م.أ.ع.أ
ليسانس لغة انجليزية	2014	مكتب صبراتة	أ.م.أ
دبلوم متوسط مهن شاملة	2015	إدارة غريان	0.م.م.ز
دبلوم مهني ميكانيكا	2014	طرابلس	د.ع.أ

قد نتج عن هذه التّعيينات العشوائية، إرهاب إدارة الضرائب، والفروع، والأقسام، بتكديس الموظفين دون جدوى للمصلحة من خلال سوء التوزيع، وعدم مراعاة تناسب مؤهلاتهم، وتخصصاتهم مع الاختصاصات الموكلة للإدارة المنتسبين إليها.

كما توجد عدة أسباب أخرى ومشاكل تعاني منها إدارة الضريبة منها على سبيل المثال: عدم تطبيق القانون الضريبي؛ وذلك بسبب الأوضاع الأمنية السيئة التي تمر بها الدولة، وانتشار السلاح، والفوضى يجعل من الإدارة الضريبة غير قادرة على ممارسة صلاحياتها بشأن الضبط القضائي، والتفتيش على الجهات المختلفة، وتعطيل قانون الحجز الإداري، ولائحته التنفيذية، وعدم

(1) تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2015، ص148.

متابعة المنافذ الجمركية، فيما يخص الضرائب الواجبة للتّحصيل، وعدم التّنسيق مع مصلحة الجمارك، وفقدان تبادل المعلومات بينهما.

## 2- المشاكل الاقتصادية:

شهدت ليبيا في الآونة الأخيرة طفرة اقتصادية واضحة أدت إلى تغيير العديد من الأنظمة الاقتصادية وظهور أنماط اقتصادية جديدة، وإن كانت موجودة في السابق إلا أنها ظهرت بشكل واضح في السنوات الأخيرة ويُعد الاقتصاد الخفي<sup>(1)</sup> من أبرز هذه الانماط التي ظهرت في ليبيا. وتقف وراء ظاهرة الاقتصاد الخفي مجموعة من الاسباب والعوامل، منها:

### أ- انخفاض مستوى الدّخل، وارتفاع مستوى الضرائب:

تُعدّ انخفاض مستوى الدّخل لدى الفرد السّبب الرّئيسي في ظهور ونمو الاقتصاد الخفي، وخاصةً في ظل الارتفاع العام للأسعار، الذي أدى إلى انخفاض القوة الشرائية للفرد، فلا يكون للفرد وسيلة أخرى تعمل على تحقيق مستوى معيشي أفضل، إلا العمل في إحدى هذه الأنشطة الخفية، وتُعدّ الضرائب المرتفعة هي المسئولة عن نشأة، ونمو هذه الظاهرة في العديد من الدول المتقدمة، والنّامية على حد سواء، ويزداد الحافز لدى الأفراد والشركات إلى اللجوء إلى هذا الاقتصاد، كلما تعرضت الأنشطة الاقتصادية إلى المزيد من الضرائب من وقت إلى آخر<sup>(2)</sup>، كل ذلك أدى إلى خلق صعوبة أمام الإدارة في ممارسة صلاحياتها في عمليات الحصر الضريبي.

### ب- أسباب ترجع إلى الإدارة الضريبية والممول:

إنّ عدم تطبيق الإدارة الضريبية للقوانين، واللوائح الخاصة بالضريبة بحيادية وشفافية على الحالات المتماثلة، يترتب عليه شعور البعض بالازدواجية في المعايير لدى بعض الأفراد، وغياب مبدأ العدالة الضريبية، وكذلك عدم تطبيق القوانين الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي من قبل الإدارة الضريبية، وعدم وجود ضمانات كافية، وحقيقتاً من جانب الدولة يضمن حقوق الممولين،

(1) تعاني الكثير من دول العالم من ظاهرة اقتصادية خطيرة تهدد اقتصادها تتمثل في زيادة معدل نمو أو ظهور انماط اقتصادية خفية وغير مسجلة لدى المصالح الحكومية، حيث يرجع تاريخه إلى عام 1972، عندما قدم المكتب الدولي للعمل في كينيا دراسة حول التشغيل، وتوصل إلى أن المشكلة الرئيسية للتشغيل ليس في البطالة ولكن وجود عدد كبير من الأفراد يعملون في أنشطة غير مسجلة لدى الدولة، ولا توجد مؤشرات أو معلومات عن هذه الأعمال، ويشكل هذا النوع من الاقتصاد نسبة لا يستهان بها من الناتج المحلي "خاصة الدول الفقيرة" مما يجعل القيمة الظاهرة لهذا الناتج أقل بكثير من قيمة الحقيقة، وفي بعض الأحيان نجد أن هذا الاقتصاد ينمو بمعدلات نمو تفوق معدلات نمو الاقتصاد الرسمي، ويعد هذا الاقتصاد ظاهرة اقتصادية معقدة ومتعدد الأبعاد، لمزيد من التوضيح ينظر: ياسر علي محمد الراجحي، دور اقتصاد الظل في النمو الاقتصادي، رسالة ماجستير، جامعة كربلاء، العراق، 2021، ص 13-14.

(2) أسامة الجبلاني علي، الاقتصاد الخفي في ليبيا، إدارة البحوث والاحصاء بمصرف ليبيا المركزي 2016م،

ص6، بحث منشور على شبكة المعلومات الدولية على الرابط: <https://cpl.gov.ly/wp.content/uploads/1>

ومعانة الإدارة الضريبية من نقص في القوة الفنية، والمؤهلة ضريبياً على حصر كافة الأنشطة على أرض الواقع حصراً شاملاً ووافياً وناقياً للجهالة<sup>(1)</sup>.

أما الأسباب التي ترجع إلى الممول نفسه فالنظرة السلبية إلى الضريبة، على أنها جباية تفرضها الدولة على دخول الأشخاص، أو الأفراد بأنهم لا يتحصلون على خدمات شخصية ومباشرة مقابل أداء الضريبة، وغياب مبدأ العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع، وانعدام الثقة الضريبية لدى الكثير من أبناء المجتمع، وغياب دور الإعلام في التنبيه على الأهمية القصوى للضريبة ودورها في تحقيق التنمية في كافة المجالات السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية، كل ذلك ساهم في نمو الاقتصاد الخفي، وما يتبعه من مشاكل تواجه عمليات الحصر الضريبي.

### ج- أسباب أخرى "فساد حكومي":

هناك أسباب أخرى ليس لها علاقة بالإدارة الضريبية ولا الممول، وإنما ترجع إلى الفساد الحكومي في الدولة وتفشي ظاهرة البطالة، وارتفاع معدلات التضخم، وما تعيشه الدولة من حالة الفوضى وانعدام الأمن والنسيب الإداري، وانتشار ظاهرة الرشوة والوساطة والمحسوبية في اختيار الكوادر الإدارية في المناصب العليا، وقيام بعض الموظفين بإساءة استعمال السلطة من أجل تحقيق مكاسب شخصية ومنافع خاصة بهم، كل هذه الدوافع القوية أدت إلى نمو وانتشار هذا الاقتصاد، وبعده العامل السياسي وضعف مؤسسات الدولة، وغياب الرقابة اللازمة على الأنشطة غير المشروعة، مثل تجارة الأسلحة والحروب الأهلية التي تدمر البنية الأساسية للاقتصاد الرسمي، فيكون العامل السياسي له أثر أساسياً في ظهور الاقتصاد الخفي ونموه، مما يوقف عجلة التنمية الاقتصادية في الدولة<sup>(2)</sup>.

## الفرع الثاني

### ضمانات الحصر الضريبي

يُحقّق الحصر الضريبي الفعّال أهم قاعدة من قواعد الضريبة؛ ألا وهي قاعدة العدالة الضريبية، فمن خلال الحصر الضريبي يمكن الوقوف على الصورة الحقيقية للمكلفين بدفع الضرائب، فالعدالة الضريبية صفة تُميّز الضريبة فهي من أهم الأسس، والمبادئ التي يجب أن يقوم عليها النظام الضريبي، وتتحقّق العدالة الضريبية في توزيع الأعباء بين ممالي كل ضريبة على حده بصورة عادلة، وبذلك تتحقّق في الوقت نفسه العدالة في توزيع الأعباء بين ممالي الضرائب

(1) المأمون علي عبدالمطلب جبر، الاقتصاد الغير رسمي في مصر، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد، 13، 2015، ص525.

(2) ياسر علي محمد الراجحي، مرجع سبق ذكره، ص34.

جميعاً، فالعدالة اصطلاح لا يخضع للتّحليل الاقتصادي؛ لأنّ العدالة معيار ذاتي غامض ونسبي وقابل للتّعديل، والتّغيير، فالعدالة الضّريبية شرط مهم لتحقيق العدالة الاقتصادية، والاجتماعية، ويمكن توضيح ذلك من خلال بيان مفهوم العدالة الضّريبية، وأهم المقومات والضّمانات التي تساهم في حصر المجتمع الضّريبي.

### أولاً : مفهوم العدالة الضّريبية.

إنّ مفهوم العدالة الضّريبية مفهوم أخلاقي، وحساس، وله انعكاسات سياسية، واقتصادية واجتماعية، وقد تبلور مبدأ العدالة الضّريبية، وتأسّس ضمن إطار علمي صحيح عندما زاد حجم النفقات العامة، وزادت التّكاليف العامة، وأصبح المكلّف يشعر بوطأة الضّريبة، فكان لا بد من المطالبة بعدالتها، لذلك نجد مفهوم العدالة الضّريبية مفهوم نسبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى، فالغني قد يرى العدالة بتطبيق ضريبة عامة؛ أي بتوحيد نسبتها على المكلّفين جميعاً، في حين يراها الفقير مساواة في التّضحية، أي بإسهام المكلّف بالأعباء العامة للدولة وفق حالته المادية والعائلية، وكذلك يختلف مفهوم العدالة الضّريبية بين الدّول تبعاً للنّظام السياسي والاقتصادي لكل منهما<sup>(1)</sup>، والسؤال الذي يطرح نفسه كيف يمكن توظيف هذا المفهوم النسبي للعدالة الضّريبية في قيام الإدارة الضّريبية بواجبها اتجاه الحصر الضّريبي؟

من غير الممكن الإجابة عن هذا السؤال دون التّعرض لقواعد العدالة الضّريبية، فللعدالة الضّريبية أنماط وأشكال مختلفة؛ فالعدالة الضّريبية عند البعض تعني العموم؛ أي بأن يتم فرض الاستقطاعات الضّريبية للمجتمع بالكامل دون استثناء، ولكنّ هذا المفهوم قديم في ظل الأنظمة الدكتاتورية حيث كانت العدالة الضّريبية تُفرض على الفقراء دون الأغنياء، في حين كانت طبقة الأشراف والنّبلاء معفيةً من دفع الضّرائب، ولكن بعد وصول المجتمعات إلى التّحرر من حكم الفرد ومن سلطان الملك تغيّر مفهوم العدالة فأصبحت العدالة تُفرض على الأغنياء دون الفقراء<sup>(2)</sup> وأصبح الحصر الضّريبي واجباً على جميع الأنشطة الضّريبية، سواء أكانت تحقق دخولاً كبيراً أو صغيرةً، ففي الواقع الليبي هناك العديد من الأنشطة تحقق دخولاً خاضعة للضّريبة، وغير مسجلة، ولم يتم حصرها وتقييدها في مصلحة الضّرائب، ويوجد دخول ضعيفة جداً تخضع للاستقطاعات

(1) خالد علي، العدالة الضّريبية، مبدأ قانونية الضّريبة، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، مصر، القاهرة، ص19.

(2) في البداية سادت فكرة الضّريبة الفردية، التي كانت تُجبي على الأشخاص حيث اتخذت من الأفراد وعاءً لها بدلاً من المال وقد سادت في أوروبا في العصور الوسطى لوجود طبقتين في المجتمع، طبقة النّبلاء ورجال الدين وطبقة عامة الشعب فكانت طبقة النّبلاء ورجال الدين معفاة من الضّريبة في حين كانت العامة هي الملزمة بدفع الضّريبة وقد اتصفت هذه الضّريبة بعدم العدالة نتيجة أن العامة من يدفع الضّريبة رغم أن دخولهم جُلها من العمل، مما جعل الفقراء أكثر فقراً والأغنياء من النّبلاء ورجال الدين أكثر غنى بسبب اعفاءهم من الضّريبة، لمزيد من التّوضيح انظر: جمعة خليفة الحاسي، المحاسبة الضّريبية والتّشريع الضّريبي الليبي، دار الكتب الوطنية، منشورات جامعة بنغازي، الطبعة الأولى، 2021، ص7-8.

الضريبية، وفي الوقت ذاته نجد بعض الدخول تحقق أرباحاً طائلة لا يتم حصرها ضريبياً، وذلك لأن الإدارة الضريبية لم تراعى قواعدها، حيث أن للعدالة الضريبية أهمية خاصة بالنسبة لفرض الضرائب ولها عدة قواعد وهي:

### 1- قاعدة عمومية الضريبة:

يقصد بها أن تفرض الضريبة على الكل سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين، ولكن هناك بعض الاستثناءات، والاعفاءات من قاعدة العمومية لأسباب مختلفة، منها: إعفاءات لأسباب سياسية، وإعفاءات لأسباب اقتصادية، واجتماعية، وكذلك إعفاءات في حالات خاصة وبموجب اتفاقية دولية<sup>(1)</sup>، وطالما كانت الاعفاءات الضريبية تشكل استثناء عن قاعدة العمومية الضريبية، فإنه لا يجب التوسع في هذه الاستثناءات<sup>(2)</sup>، ومن ثم يجب حصر جميع الأنشطة التي نصّ عليها القانون الضريبي سواء أكانت ضريبة مباشرة أم غير مباشرة إعمالاً لقاعدة العمومية، فلا يجب على الإدارة الضريبية أن تُعفي الضريبة عن أنشطة، وتفرضها على أنشطة أخرى.

### 2- قاعدة المساواة أمام الضرائب:

وتعني المساواة في التّضحية بين الممولين، أي عدم دفع الأغنياء والفقراء لنفس النسبة من دخولهم، بل يجب أن يوزّع العبء الضريبي بنسب متفاوتة؛ لكي تتحقق العدالة في تحمل التكلفة العامة<sup>(3)</sup>، فكلما زادت مقدرة الفرد على الدّفع توجب أن يتحمل عبئاً ضريبياً أكثر.

### 3- شخصية الضريبة:

لكي نصل إلى العدالة الضريبية يجب الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، بمعنى أن يراعى القانون الضريبي ظروف المكلف الشخصية ومركزه المالي.

(1) زياد احمد علي عرباسي، العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين، لسنة 2008م، ص23-26.

(2) رغم أن الاعفاءات الضريبية تعتبر استثناء عن قاعدة عمومية الضريبة ولا يجب التوسع فيها، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن قاعدة قانونية الضريبة ترتبط بعم جواز فرض الضرائب أو الغائها أو تعديلها أو الاعفاء منها إلا بموجب نصوص قانونية، وهي صفة ميزت الضرائب عن الرسوم وبعض الإيرادات العامة الأخرى؛ إلا أن العملية في ليبيا قد لا تلتزم بذلك إذ نجد أن العديد من الاعفاءات الضريبية قد تمت بموجب قرارات صادرة عن اللجنة الشعبية العامة (سابقاً) نذكر منها على سبيل المثال قرار: رقم(83) لسنة1985 بشأن لائحة العمل بمنفعة الاعفاء من الضرائب، وكذلك القرار (395) لسنة2022، بإعفاء مشروع من الضرائب، حسب ما نص القرار يعفى مشروع محطة كهرباء توليد زليتن الغازية الاستيعالية من الضرائب، والقرار رقم(440) لسنة2022، بشأن اعفاء مشاريع تنموية من ضريبة الدخل.

(3) محمد الكامل محمد شلغوم، العدالة الضريبية واصلاح النظام الضريبي الليبي، مرجع سبق ذكره، ص21.

#### 4- عدم ازدواجية الضريبة:

يقصد بازدواجية الضريبة خضوع المكلف لأكثر من ضريبة على المال نفسه، وبالفترة نفسها<sup>(1)</sup>، ويعدّ الازدواج الضريبي من أهم المشاكل التي تقف ضمن مبدأ العدالة الضريبية، وأصعب أنواع الازدواج الذي يحصل في المجال الدولي، أي عندما يفرض المشرعون المختلفون الضريبة، وكلّ منهم منفصلٌ ومستقلٌ ولا سلطان لأحد على الآخر<sup>(2)</sup>.

ومن خلال القواعد السابقة والمتفرعة عن قاعدة العدالة الضريبية يتّضح أنّ للعدالة مفهومين هما:  
أ - **العدالة الأفقية:** تعنى المساواة في المعاملة الضريبية بين الممولين المتماثلين في المراكز الاقتصادية الذين لهم نفس القدرة على الدّفع، أي تحمّل أصحاب القدرة الواحدة نفس المقدار من الضرائب، حيث أن آدم سميت كان يفضل مبدأ الضريبة النسبية باعتبارها هي التي تحقق العدالة، ويعد هذا الموقف على أساس أن الضريبة كانت تؤسس على فكرة العقد المالي، أي أن الضريبة تدفع كثمن للخدمات العامة التي تقوم بها الدولة<sup>(3)</sup>.

ب - **العدالة الرأسية:** يقصد بها اختلاف المعاملة الضريبية بين الممولين غير المتماثلين في المراكز الاقتصادية، الذين لهم اختلاف في مستوى المقدرة على الدّفع، بمعنى آخر أنّ الأفراد الذين يحصلون على دخل مختلف سيدفعون ضريبة مختلفة<sup>(4)</sup>.

فمن المستحيل على أيّ تشريع وضعي أن يحقق العدالة، وعلى الرغم من أن للعدالة عدة معانٍ، فكيف يمكن للإدارة الضريبية أن تعمل للمفهوم الأفقي والرأسي في عملية الحصر الضريبي؟

فالمفهوم الأفقي في عملية الحصر هو أن تقوم الإدارة الضريبية بحصر جميع الأنشطة الخاضعة للضريبة، أمّا مفهوم العدالة الرأسية في عملية الحصر فلا يمكن توظيفها في عملية الحصر بل يمكن توظيفها في عملية التّحصيل الضريبي؛ لأنّ العدالة الرأسية تنطوي على جانب عملي أكثر.

(1) يجب أن نميز بين الازدواج الضريبي القانوني والازدواج الضريبي الاقتصادي، فإذا فرضت ضريبة على أرباح شركة مساهمة وضريبة على نصيب مساهمها في تلك الأرباح لا يكون هذا ازدواج ضريبي من الناحية القانونية لتمييز شخصية الشركة عن شخصية المساهمين، أما من الناحية الاقتصادية فإنه هناك ازدواج لأن المساهمين هم الذين يتحملون في النهاية الضريبتين معاً لمزيد من التوضيح انظر: زياد أحمد علي عرياسي، مرجع سبق ذكره، ص28، و محمد الكامل شلغوم، رسالة ماجستير، المشاكل الضريبية الدولية وموقف المشرع الليبي منها، جامعة الزاوية، 2009، ص32-33.

(2) خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، منشورات جامعة بنغازي، الطبعة الأولى، 1975، ص397.

(3) منصور ميلاد يونس، مرجع سبق ذكره، ص129.

(4) خالد علي، مرجع سبق ذكره، ص21.

## ثانياً- الضمانات التي تساهم في عملية الحصر الضريبي:

إن من أهم أغراض الحصر الضريبي هو حصر الأنشطة غير المنتظمة، وضمان دخول تلك الأنشطة ضمن دوائر الخضوع الضريبي، التي يمكن أن تشكل إضافة كبيرة للقاعدة الضريبية، وتوسيع قاعدة المجتمع الضريبي باستمرار عن طريق تحديث أنظمة الحصر الضريبي، لشمول الأنشطة الحديثة أو المهن كافة، التي لم تكن خاضعة مسبقاً للتكليف الضريبي مما يساهم في تعزيز الدور المالي للضريبة، وقد يؤدي هذا إلى خفض أسعار الضرائب عندما تتحقق الوفرة المالية، مما يرفع من مستوى الامتثال الضريبي، حيث يتولد شعور عام لدى أفراد المجتمع بوجود نظام فعال للحصر الضريبي<sup>(1)</sup>، فالحصر يعدّ حجر الأساس الذي يقوم عليه النظام الضريبي حيث يعدّ بداية لربط الضريبة وتحصيلها، وكلما كان هناك نظام سليم لحصر الممولين الخاضعين للضريبة، تمّ تضيق فرص التهرب على هؤلاء اللذين يحاولون إخفاء نشاطاتهم الخاضعة للضريبة، وعلى العكس كلما كان هناك نقص، وقصور في عملية الحصر، زادت محاولة التهرب الضريبي مما يؤدي إلى ضياع أموال الدولة<sup>(2)</sup>.

إن الإدارة الضريبية هي المحور الأساسي للقيام بعملية حصر المجتمع الضريبي، ومن أهم الضمانات التي تساهم في عملية الحصر ما يأتي:

### 1- حسن اختيار العاملين في الإدارة الضريبية :

إنّ الدقة واختيار اللبنة الجيدة للعاملين في الإدارة تمثّل محوراً رئيساً، وذلك لأنهم يمثلون العنصر البشري الذي يقوم بتنفيذ السياسة الضريبية التي تساهم بشكل فعال في نجاح الإدارة، وذلك بوضع الرّجل المناسب في المكان المناسب، للقيام بعملية الحصر والفحص وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

### 2- تطوير نظم العمل الخاصة بالإدارة الضريبية:

يتم تطوير نظم العمل من خلال توفير مناخ مناسب للعمل يتلاءم مع خصوصية الدور المنوط بالعاملين في الإدارة الضريبية، من خلال إتاحة الموارد اللازمة لتطوير أدوات الإدارة، وتوفير نظم للتدريب المستمر بما يتيح للعاملين الاطلاع على أحدث التقنيات والنظم، والأساليب المستخدمة في مجال الحصر الضريبي، وإصدار قاعدة بيانات موحدة وشاملة لكل من الممولين، وربط الرقم الضريبي للمول بالرقم الوطني، ممّا يساعد الإدارة الضريبية تتبّع المعاملات الضريبية

(1) حسن سالم محسن، مرجع سبق ذكره، ص511.

(2) علي محمد أحمد أبوخزيم، الفحص الضريبي و ضمانات فعاليته في تحديد الوعاء الضريبي، اطروحة دكتوراه، جامعة أسيوط 2017، ص300.

بطريقة سهلة ومبسّطة، وكذلك ربط المصالح الإدارية ببعضها البعض لتساعد الإدارة الضريبية في اتخاذ الإجراءات الوقائية، وتطبيق الاجراءات التأديبية، والعقوبات عند مخالفة العاملين بالضرائب، حيث نجد أنّ المشرّع المصري قد طبق أسلوب البطاقة الضريبية، حيث ألزم القانون جميع الهيئات الحكومية، والشركات، والمؤسسات بالألا تتعامل ماليًا مع أي شخص لا يحمل بطاقة ضريبية، ففي المادة (75) من القانون 91 لسنة 2005 ألزم الممول بضرورة استخراج البطاقة الضريبية لكونها من إجراءات الترخيص فقط، مما يجعل الممول يلجأ للمأمورية المختصة؛ لاستخراجها، ويترتب على ذلك حصر البيانات المتعلقة به وتقييده في سجلات المأمورية وفتح ملف لمحاسبهه ضريبياً<sup>(1)</sup>.

### 3- تقديم المساعدة المباشرة للممولين:

يقصد بالمساعدة المباشرة وجود إدارات متخصصة لهذا العمل، تقوم بصفة مباشرة بتقديم المساعدة الفنية للمولين لتبصرهم بحقوقهم والتزاماتهم؛ منعًا من الوقوع في الأخطاء، فالدور الأساسي لهذه الإدارة تقديم المساعدة لكلّ ممول بدءًا من لحظة فتح الملف الضريبي حتى الانتهاء من الإجراءات الضريبية من فحص وربط الضريبة؛ لتحقيق رضا الممولين، وتسهيل حصولهم على جميع البيانات، والمعلومات، والتفسيرات التي يحتاجون إليها<sup>(2)</sup>، فتوفير المعلومات عن المجتمع الضريبي يعدّ من أهم العناصر التي تساعد الإدارة الضريبية على أداء دورها بشكل فعال في أعمال الحصر وتحصيل الضريبة ومكافحتها، وكذلك تساعد على تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين<sup>(3)</sup>.

### 4- إتباع الإجراءات التي نصّ عليها القانون:

تتمتع الإدارة الضريبية بسلطات وحقوق واسعة حولها لها القانون، في حين أنّ الممول عليه الكثير من الالتزامات المفروضة عليه بالقانون، والإدارة الضريبية مضطرة في سبيل أداء مهامها إلى استخدام سلطاتها وحقوقها؛ فتطبيق القانون بالصورة الصحيحة يحقق الغاية التي سُنّ من أجلها، فعلى الرّغم من وجود القانون إلا أنّ مشاكل تطبيقها ما زالت قائمة، وهذا يرجع إلى الخلل إما في مسؤولية الإدارة اتجاه عمليات الحصر، أو انخفاض مستويات الثقافة الضريبية في المجتمع.

إنّ المشرّع الليبي أعطى العديد من الحقوق والصّلاحيات التي تقوم بها الإدارة الضريبية في مجال حصر المجتمع الضريبي، فعلى سبيل المثال: إتباع الاجراءات المنصوص عليها في

(1) محمد السيد عطية برس، اصلاح الإدارة الضريبية كجزء من الإصلاح الاقتصادي، أطروحة دكتوراه، جامعة حلوان، 2013، ص 64.

(2) عماد الدين رزق دفع الله، الكفاءة المهنية للفحص الضريبي ودورها في الحد من الاعتراضات الضريبية وتأكيد المصداقية في تقارير المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين، 2017، ص 72-73.

(3) علي محمد أحمد أبو خزيم، مرجع سبق ذكره، ص 310.

القانون التجاري تجاه الشركات والمحلات التجارية، فقد نصت المادة (88) من القانون رقم 7 لسنة 2010 على أنه: "على الجهات الإدارية التي يكون من اختصاصها منح تراخيص لمزاولة أي نشاط خاضع للضريبة، أو منح تراخيص بإمكانية استعمال عقار لمزاولة هذا النشاط أن تخطر المصلحة بالتراخيص والبيانات الخاصة به ..... كما يجب على الجهات المشار إليها الامتناع عن تجديد التراخيص، أو حفظه، أو الغائه، قبل التأكد من سداد صاحبه للضرائب المستحقة عليه".

وكذلك المادة "89" من نفس القانون على أنه "لا يجوز للأشخاص الاعتبارية العامة أو الخاصة، أو التشاركيات، أو الأفراد، صرف أي مبالغ مستحقة أو تقديم خدمة، لأي متعاقد، أو تعامل إلا بعد تقديمه شهادة تثبت سداده للضريبة المستحقة عليه...."

فاتباع هذه الإجراءات تضمن وتساعد الإدارة الضريبية في حصر كافة الأنشطة وكذلك حصر أنشطة جديدة لم تكن خاضعة للضريبة، ومن هنا يُثير التساؤل هل القانون الضريبي الليبي ضمن العدالة على مستوى الحصر الضريبي؟

يُعدّ القانون الضريبي من أهم مقومات العدالة الضريبية، حيث إنه بوجود النص القانوني، ووضوحه يزيل أي غموض حول أي مسألة ضريبية قد يثير بشأنها خلاف، ويكون الجميع سواسية أمام القانون ولا يخضعون لأي تمييز أو محاباة أو إعفاءات، فيتم تطبيق القانون بالصورة الصحيحة، فتتحقق الغاية التي سُنّ من أجلها، وكذلك عدم رجعية القانون الضريبي من أهم المبادئ الدستورية التي كفلها المشرع لحماية الأفراد، وتتمحور العمومية حول فرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال التي تمتد إليها سيادة الدول، وهذا ما نصّ عليه القانون رقم 7 لسنة 2010 في المادة الأولى حيث نصت على أن: "يخضع للضريبة كل دخل ناتج في ليبيا عن أي أصول موجودة بها مادية كانت أو غير مادية، أو من أي نشاط، أو عمل فيها، ويخضع الدخول الناتجة في الخارج للضريبة في الأحوال المنصوص عليها في هذا القانون"، ورغم تأصيل هذه القاعدة في قانون ضريبة الدخل رقم (7) لسنة 2010، إلا أنّ مشاكل تطبيقها مازالت قائمة، ويرجع هذا إلى خلل إما في مسؤولية الإدارة اتجاه عمليات الحصر، أو إلى انخفاض مستويات الثقافة الضريبية في المجتمع.

ومن هنا نلاحظ أنّ المشرع راعى العدالة الضريبية، ولكن بتتبع نصوص المواد يتضح أنّ المشرع الليبي توسّع في الإعفاءات الضريبية، ممّا تسبب للإدارة الضريبية في عدم حصر بعض الأنشطة، بسبب وجود العديد من الأنشطة المعفية من الضرائب ولا تستطيع الإدارة ممارسة دورها في حصر المجتمع الضريبي، كما أنّ القانون الليبي لم يواكب المستجدات التي تظهر في بعض الأنشطة الاقتصادية، وظهور أنماط اقتصادية لم تستطع الإدارة الضريبية أن تقوم بحصرها؛ مثل أنشطة اقتصاد الظل وظهور التجارة الإلكترونية التي تحقق أرباح عن طريق الإعلانات الممولة،

وغيرها من الإعلانات المختلفة غير المنصوص عليها في القانون، ممّا تسبب في عرقلة يد الإدارة الضريبية في عملية حصر هذه الأنشطة، ومن هذا يمكن القول بأن القانون الضريبي الليبي حقق العدالة في جانب وأخفق في جانب آخر منه.

## المطلب الثاني

### فحص الإقرارات الضريبية

يعدّ الفحص الضريبي جوهر العمل الضريبي الذي تقوم به الإدارة الضريبية، حيث يستهدف التأكيد، والتحقق من صحة البيانات الواردة بالإقرارات الضريبية، حتى يتسنى تحديد مقدار الضريبة المستحقة على الممولين، ويعدّ الإقرار الضريبي أحد الأدوات التي يعول عليها المشرع في تقدير الأوعية الضريبية، فالأصل كما هو معروف أن يتمّ تقدير الوعاء الضريبي من واقع الإقرار الذي يقدمه الممول للإدارة الضريبية، لأنّ الممول هو أعلم من الإدارة الضريبية بدخله، وبعد تقديم الإقرار الضريبي، يقوم الفاحص الضريبي بفحصه، ومراجعته، وذلك من خلال مطابقته لما ورد بالدفاتر، والمستندات، والحسابات، والقوائم المالية، والهدف من هذه المطابقة هو التأكيد من صدق البيانات، والمعلومات الواردة بالإقرار، وكذلك التأكيد من أنّ العمليات التي أثبتتها الممول بدفاتره، وحساباته هي العمليات الحقيقية التي تمت على مدار السنة، ومن ثمّ يقوم الفاحص الضريبي بإجراء ما يراه من تعديلات، وفقاً لأحكام التشريع الضريبي ولائحته التنفيذية وتعليمات مصلحة الضرائب، لذلك ألزم التشريع الضريبي الليبي المنشآت التجارية، والصناعية، والخدمية، سواء أكانت خاصة أم عامة، بأن تقدّم إلى مصلحة الضرائب المختصة إقراراً مبيّناً فيه أرباحها أو خسائرها وفقاً لأحكام التشريع الضريبي، مع جميع الوثائق، والمستندات المؤيدة له، حسب ما ورد بقانون ضرائب الدخل رقم (7) لسنة 2010 م ولائحته التنفيذية، ومن خلال هذا المطلب سيتم بيان مفهوم الإقرار الضريبي فرع أول، والفحص الضريبي فرع ثانٍ.

### الفرع الاول

#### مفهوم الإقرار الضريبي.

يُعدّ الإقرار الضريبي إجراء أولي يقدمه الممول إلى الإدارة الضريبية، والذي يتم من خلاله تحديد قيمة دين الضريبة المفروضة عليه، وهو من أكثر الأساليب استخداماً وأكثرها عدالةً، وأقل تكلفةً على الإدارة الضريبية، بحيث تنظر الإدارة الضريبية في الإقرار المقدم من الممول على

أساس أنها جهة رقابية تختص بمراجعة الإقرارات للتأكد من صحتها، أو في حالة كان الإقرار مخالفاً للواقع، وغير صحيح، فإنه يترتب على الممول عقوبة جزائية باعتباره متهرباً ضريبياً<sup>(1)</sup>.  
وللمصلحة الحق في تصحيح الإقرار وتعديله، فضلاً عن عدم الاعتداد به، وتحديد الأرباح أو الإيرادات بطريق التقدير مع عدم الإخلال بحق المصلحة في توقيع الجزاءات على الممول، إذا توفرت شروطها طالما خالف الإقرار الحقيقة، سواءً بصورة عفوية أو باستعمال أحد الطرق الاحتمالية.

#### أولاً- تعريف الإقرار الضريبي:

يختلف تعريف الإقرار بمعناه العام، أو الإقرار في القانون المدني عن الإقرار في التشريع الضريبي.

- **تعريف الإقرار بوجه عام:** هو اعتراف شخص بحق عليه لآخر، سواء قصد ترتيب هذا الحق في ذمته أم لم يقصد، فقد يكون الإقرار صريحاً أو ضمنياً، والصريح قد يكون مكتوباً أو شفويًا، ومن أركانه اعتراف الخصم بواقعه قانونية مدعى بها، وأن يصدر الإقرار أمام القضاء أثناء سير الدعوى، وأن يكون المقر أهلاً للالتزام بهذه الواقعة، وأن تكون إرادته غير مشبوهة بعيب من عيوب الإدارة من غلط أو تدليس أو إكراه<sup>(2)</sup>.

- **تعريف الإقرار الضريبي:** يعرف الإقرار الضريبي بأنه: "اعترف كتابي يقوم به الممول المطالب قانوناً بتقديمه، حيث يوضح فيه نتيجة نشاطه خلال المدة التي زاول فيها النشاط، والتي تصل إلى اثني عشر شهراً ميلادياً، وتقل هذه الفترة عندما يتوقف الممول عن ممارسة النشاط"<sup>(3)</sup>، ويُعرف بأنه: فرصة الممول لتقديم ما لديه من معلومات وبيانات عن دخله وأرباحه، وكافة النفقات والإعفاءات التي يستحقها ومقدار الضريبة المستحقة عليه عن السنة المالية السابقة<sup>(4)</sup>.

- ويعرّف أيضاً بأنه: "اعتراف الممول بربحه أو خسارته من نشاطه الذي يزاوله، وهو كل ورقة، أو أي بيان يتقدم به الممول في الميعاد القانوني بشكل دوري، ويبين فيها مقدار ربحه، أو خسارته، واستوفى شكله القانوني، ويرتب القانون جزاءات معينة على عدم تقديمه، أو تقديمه غير الصحيح

(1) فرج فيصل فلاح الشحادات، أحكام الربط الضريبي في ضوء قانون ضريبة الدخل الأردني، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، لسنة 2020م، ص13.

(2) فرج يوسف محمد الصلابي، المنازعات الضريبية في القانون الليبي، منشورات جامعة قاريونس، الطبعة الأولى، 1999م، ص98.

(3) فتحي خليفة امحمد الشيباني، اختصاص الإدارة الضريبية في تقدير وعاء ضريبة الدخل وفقاً لأحكام التشريع الضريبي الليبي، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس، 2013م، ص125.

(4) مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح فلسطين، 2006م، ص27.

أو النَّاقص أو بعد الميعاد المنصوص عليه في القانون"<sup>(1)</sup>، وله تعريف آخر هو عبارة عن كشف، أو بيان يقدمه الممول (سواء أكان صاحب منشأة فردية، أو شريكاً في شركة أشخاص، أو شركة) إلى مصلحة الضرائب، يبين فيه كافة إيراداته ومصروفاته وصافي أرباحه وخسائره عن السنة السابقة، من الإيرادات الأربعة الواردة في الوعاء المجمع إيرادات المرتبات، وإيرادات النشاط التجاري والصناعي وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية<sup>(2)</sup>.

إذاً من واقع التعريفات يمكن القول أنّ الإقرار الضريبي بما فيه من معلومات يعتبر حجة قاصرة على الممول يلتزم بما جاء به، أمّا بالنسبة للإدارة الضريبية فإنها غير ملزمة بما جاء في الإقرار من معلومات وبيانات، بحيث يخضع للفحص، والتقدير أحياناً، إلا أنه يعدّ وسيلة لتحديد، وحصر الممولين، وتقليل فرص التهرب الضريبي، وكذلك فإن الإقرار الضريبي لا يعنى مجرد الإقرار بدين الضريبة، وإنما هو بيان العناصر الموضوعية المكوّنة لوعاء الضريبة، حيث إنّ الالتزام بدين الضريبة يتحقّق بمجرد تحقق الدّخل، لذلك فإنّ الكثير من المنازعات الضريبية التي تلحق بتقديم الإقرار لا نجد الممول يجادل في مبدأ خضوعه للضريبة، وإنما يجادل في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة في التقدير، فقد حددت المادة الثانية من القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضريبة الدّخل بأنه تربط الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله ويجب دفع الضريبة من واقع الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه، ومن التعاريف السابقة يمكن أن نلخص أهم خصائص الإقرار الضريبي، وهي:

- 1- يعدّ الإقرار الضريبي اعترافاً مكتوباً موقفاً عليه من الملتزم بتقديمه.
- 2- يكون الإقرار الضريبي عن فترة نشاط محددة قانوناً.
- 3- يقدّم الإقرار الضريبي إلى الإدارة الضريبية المختصة خلال أجل محدّد قانوناً.
- 4- يقدّم الإقرار على نموذج معيّن، أو على أية ورقة متضمنة جميع البيانات الواردة فيه.
- 5- يبيّن الإقرار نتائج العمليات المختلفة التي قام بها مقدم الإقرار خلال الفترة المقدم عنها هذا الإقرار، ويوضح فيه إجمالي الإيرادات، والأرباح، والمصروفات، أو التكاليف للوصول إلى صافي الدّخل ربحاً كان أو خسارة<sup>(3)</sup>.

**ثانياً- شروط الإقرار الضريبي:**

---

(1) فرج يوسف محمد الصلابي، مرجع سبق ذكره، ص99-100.  
(2) رحاب محمد بن نوبة، الوجيز في القانون المالي الليبي، دار الكتب الوطنية، بنغازي، الطبعة الأولى، 2020م، ص141.  
(3) محمود الزروق الشاوش، المحاسبة الضريبية، التنظيم الفني والقانوني لضرائب الدخل، دار الكتب الوطنية، بنغازي، الطبعة الثانية، 2001م، ص133-134.

حدّد التشريع الضريبي عدّة ضوابط، و شروط لصحّة الإقرار الضريبي، وبين ذلك في اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدّخل المرفقة بقرار رقم (592) حيث جاء في المادّة (11) من هذه اللائحة شروط لقبول الإقرار الضريبي نذكر منها ما يلي:

**\* بالنسبة للأفراد:**

1- أن يكون الإقرار موقعاً من المموّل أو ممّن يمثله قانوناً.

2- أن يكون مرفقاً بالمستندات المؤيّدّة.

3- أن يتم تقديمه في الأجل القانونية المحددة لذلك.

**\* بالنسبة للتشركات والأشخاص الاعتبارية:**

1- أن يكون الإقرار موقعاً من الممثل القانوني.

2- أن يكون الإقرار معتمداً من مراجع حسابات قانوني مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين الليبيين المشغلين.

3- أن يكون مرفقاً بالتقارير المالية والمستندات، التي يستلزمها قانون ضرائب الدّخل والتشريعات النافذة ذات العلاقة.

4- أن يتم تقديمه في الأجل القانونية المحددة لذلك.

وللمصلحة مطالبة المموّل بتقديم أي مستندات إضافية تثبت ما ورد بإقراره، وذلك في

الميعاد الذي تحدده له، ويمكن شرح هذه الشّروط على التفصيل التالي:

**1- أن يقدم الإقرار من المموّل أو من يمثله قانوناً:**

إنّ إحدى الالتزامات التي ألقى بها القانون على كاهل المموّل، عبء تقديم إقرار ضريبي عن نشاطه، وإذا قدم الإقرار المموّل نفسه سواء أكان المموّل شخصاً طبيعياً أم كان شخصاً اعتبارياً فليس هناك مشكلة، ولكي يكون للإقرار حجّة ويكون منتجاً لجميع آثاره، يجب أن يتم تقديمه من ذي صفة، أي أن يقدم من شخص مكلف بذلك قانوناً، فإذا قدم الإقرار من وكيل المموّل فلا بدّ أن يكون هذا الوكيل مفوضاً تفويضاً خاصاً بتقديم الإقرار نيابة عن المموّل، وإذا كان لدى المموّل مانع حال دون إدارته لنشاطه أو أمواله أو كان غير مقيم في البلاد اعتبر القائم على الإدارة نائباً عنه، وإذا كان المموّل عديم الأهلية أو ناقصها يقع عبء تقديم الإقرار على من يمثله قانوناً، وفي حالة وفاة المموّل، فإن عبء تقديم الإقرار عن النّشاط الذي كان يمارسه المموّل المتوفى حتى تاريخ وفاته يقع على الورثة أو مصفى التّركة إن وجد<sup>(1)</sup>.

(1) فرج يوسف محمد الصلابي، مرجع سبق ذكره، ص110-111.

أما في الضريبة على الشركات وكافة الأشخاص الاعتبارية الأخرى، فيقع عبء تقديم الإقرار على عاتق مدير الشركة، أو الهيئة التي يقع مركزها في ليبيا، أما الجهات الأخرى الخاضعة لأحكام القانون الضريبي من غير الشركات، فإن الممثل القانوني هو المسؤول عن تقديم الإقرار الضريبي، وفي حالة التصفية يلتزم مصفي الشركة بتقديم الإقرار الضريبي، كما تلتزم أيضاً كافة الشركات والهيئات والمنشآت وفرع الشركات الأجنبية بإخطار المصلحة، بتعيين مديرها أو تغييره خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التعيين أو التغيير<sup>(1)</sup>.

## 2- أن يكون الإقرار في الشكل المقرر قانوناً:

اشترط المشرع أن يكون الإقرار كتابياً<sup>(2)</sup>، ولكن لم يضع شكلاً محدداً للإقرار الضريبي في القانون رقم (7) لسنة 2010، لذلك فلا يُعتد بالإقرار الشفهي الذي يصرح به الممول لدى مصلحة الضرائب عن قيمة دخله الخاضع للضريبة، حتى وإن طبقت تلك الأقوال حقيقة الواقع، وتعد تلك الأقوال والتصرّيات كأن لم تكن وتؤخذ في حكم العدم، بحيث تكون مكتوبة على النموذج الذي حدته اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل، ويتكوّن هذا النموذج من جزئين جزء خاص بالمولد يدوّن فيه البيانات المتعلقة بشخصه، وعنوانه، ومقر نشاطه، واسمه التجاري، ونوع النشاط الذي يمارسه، وبيان عن الدخل في السنة المقدم عنها الإقرار وبعض البيانات الأخرى، أما الجزء الثاني فهو خاص بالاستعمال الرسمي بحيث يتولى أحد موظفي المصلحة تدوين البيانات الخاصة بتحديد مبلغ الضريبة المستحقة على الممول من واقع الإقرار وأحوال تقسيط ذلك المبلغ ومواعيد استحقاق كل قسط منها<sup>(3)</sup>.

## 3- أن يقدم الإقرار في الميعاد:

إن احترام الميعاد من قبل الممول في تقديم الإقرار الضريبي أمرٌ بالغ الأهمية في تنظيم جباية الضريبة وتحصيلها، فيجب على الممول أن يقدم الإقرار الضريبي خلال مدة أقصاها ستين يوماً من تاريخ انتهاء السنة الضريبية، وإذا لم يقدم الممول الإقرار في الميعاد المحدد قانوناً، فيحق للإدارة الضريبية أن تربط الضريبة بطريقة التقدير دون النظر إلى الإقرار المقدم بعد الميعاد، ويترتب على انقضاء الميعاد بدء سريان مدة التقادم الذي يُسقط حق الخزنة العامة في المطالبة بدين الضريبة<sup>(4)</sup>.

(1) فتحي خليفة امحمد الشيباني، مرجع سبق ذكره، ص 127.

(2) نصت المادة (38) من قانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل على: "... على كل ممول أن يقدم إلى المصلحة إقراراً كتابياً عن دخله الخاضع للضريبة وذلك خلال التسعين يوماً التالية لانتهاء السنة الضريبية ويكون تقديمه على النموذج ووفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية" فإذا كانت السنة قد انتهت بخسارة فيجب أن يتضمن الإقرار مقدار الخسارة على أن ترفق بالإقرار في جميع الأحوال الوثائق والمستندات المؤيدة له.

(3) فرج يوسف محمد الصلابي، مرجع سبق ذكره، ص 107.

(4) فتحي خليفة امحمد الشيباني، مرجع سبق ذكره، ص 130.

أما ضريبة الأجر والمرتبات فنجد ان جهة العمل هي الملزمة بخصم وتوريد الضريبة المستحقة إلى مصلحة الضرائب، وذلك خلال السنتين يوماً من تاريخ دفع المبلغ<sup>(1)</sup>، كما يلتزم الممول في حالة التنازل عن مزاوله نشاطه، أو التوقف عنه، أن يقوم بإخطار مصلحة بذلك خلال السنتين يوماً من تاريخ التنازل، أو التوقف، أما في حالة وفاة الممول، يلتزم الورثة، أو الوكيل، أو مصفي الشركة بتقديم الإقرار عن دخل الممول خلال ستة أشهر من تاريخ الوفاة<sup>(2)</sup>.

#### 4- أن يكون الإقرار مؤيد بالمستندات اللازمة له:

ألزم المشرع الممول بضرورة تقديم المستندات لمصلحة الضرائب في جميع الأحوال، سواءً أحقق ربحاً أو انتهت السنة المالية بخسارة كما جاء في نص المادة (38) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل التي نصت على: " ... فإذا كانت السنة قد انتهت بخسارة فيجب أن يتضمن الإقرار مقدار الخسارة على أن ترفق بالإقرار في جميع الأحوال الوثائق والمستندات المؤيدة له"، وجاء في اللائحة التنفيذية لنفس القانون السابق في المادة رقم (43) حيث نصت: "على مقدم الإقرار في جميع الأحوال سواء كان فرداً، أم تشاركية أن يرفق به جميع الوثائق والمستندات المؤيد للبيانات التي يذكرها فيه، وأن تكون معتمدة من أحد المحاسبين والمراجعين القانونيين بالنسبة للتشاريكات، أما ما نصت عليه المادة رقم (44) من هذه اللائحة: "يجب على مقدم الإقرار في جميع الأحوال سواء لديه حسابات منتظمة أم لم تكن لديه هذه الحسابات، أن يضمن إقراره ببيانات عن المبالغ التي تقاضاها مقابل أي عمل قام به لا يعتبر من ضمن نشاطه الرئيسي، ولو كان عارضاً"، لذا يمكن القول بأن الممول الذي يقدم الإقرار الضريبي المنتظم في الموعد المحدد له بحيث يكون مدعماً بالمستندات اللازمة والحسابات التي تتوفر فيها الشروط القانونية والمحاسبية والتقارير المالية، قد تكون كافية لتحديد عناصر تكوين وعاء الضريبة، دون اللجوء إلى وسيلة أخرى للتقدير من قبل مصلحة الضرائب.

#### 5- صحة بيانات الممول الواردة في الإقرار:

يجب على الممول عند تقديمه للإقرار الضريبي لمصلحة الضرائب أن تكون جميع البيانات التي في الإقرار مدونة بصدق وأمانة دون زيادة أو نقصان، وأن تكون موقعة من قبل مقدم الإقرار "الممول" أو من يمثله قانوناً، وأن يبين فيه كافة الأرباح والخسائر وجميع المصروفات عن السنة المالية التي زاول فيها إحدى الأنشطة الخاضعة للضريبة، ولكن إذا ثبت للإدارة إن الممول لم يكن

(1) نصت المادة (53) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل على أنه: " تلزم جهات العمل والملتزمون بضريبة الدخل المشار إليها في المادة السابقة بتوريد الضريبة المستحقة....."  
(2) نصت المادة (43) من القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل على أنه: " إذا توقف الممول عن مزاوله النشاط الذي تؤدي الضريبة على دخله سواء كان التوقف نهائياً أو لفترة من الزمن تحصل الضريبة عن الدخل حتى تاريخ التوقف على النشاط...." أما المادة (44) فنصت على أن " في حالة التنازل عن النشاط كلياً أو جزئياً يجب على المتنازل والمتنازل إليه تبليغ مصلحة عن هذا التنازل خلال 60 يوم.....".

صادقاً في تدوين الإقرار، أو كانت الدفاتر غير منتظمة وغير دقيقة، جاز لها أن تقوم بفحص وتصحيح الإقرار، أو تعديله، وهذا ما نصت عليه المادة (18) من القانون رقم 7 لسنة 2010: "... وللصلحة من تلقاء نفسها، أو بناء على طلب الممول أن تعدل الربط الأصلي في حالة وقوع خطأ في تقدير، أو حساب الضريبة..."، وتأسيساً على ذلك يجب أن يشمل الإقرار الضريبي المقدم من الممول على صافي الأرباح، وأن يتضمن جميع المصروفات، والتكاليف التي أنفقت في سبيل الحصول على الدخل المقدم عند الإقرار، أو عن نشاط آخر يخضع للضريبة.

### ثالثاً- الآثار المترتبة على تقديم الإقرار:

جعل المشرع من الإقرار الضريبي ورقة عرفية مشمولة بالنفاذ المعجل، حمايةً لحقوق الخزانة العامة، لذلك ألزم الممول بالبيانات التي يحتوى عليها الإقرار، وحدد ميعاداً لتقديمه لمصلحة الضرائب، حيث تأتي أهمية الإقرار الضريبي بالنسبة للخزانة العامة من كونه ضماناً مورداً مالياً سنوياً منتظماً في موسم تقديم الإقرار، ومواعيد سداد أقساط الضريبة، ويمكن بيان الآثار المترتبة على تقديم الإقرار في موعده، والآثار المترتبة على التخلف عن تقديم الإقرار، ومن أهم هذه الآثار ما يأتي:

#### 1 - الآثار المترتبة على تقديم الإقرار في موعده:

إن قيام الممول بتقديم الإقرار الضريبي في موعده وفقاً للقواعد التي يحددها القانون أو اللائحة التنفيذية له، يعد أداءً لواجب وطني مقدس يعود بالنفع على كل من الممول "مقدم الإقرار" والخزانة العامة على حد سواء<sup>(1)</sup>.

#### أ- النفع الذي يعود على الممول نفسه:

- يتم ربط الضريبة من واقع الإقرار المقدم إذا قبلته مصلحة الضرائب.
- التيسير في سداد الضريبة: حيث إن سدادها من واقع الإقرار يخفف من عبئها عند قيام مصلحة الضرائب بالربط النهائي.
- تلافي تطبيق الجزاءات القانونية التي تترتب على التخلف عن تقديم الإقرار، مثل الغرامات المالية والعقوبات الأخرى.
- يستفيد الممول الذي يلتزم بتقديم الإقرار في موعده المقرر قانوناً، بما يعود بالنفع العام على المجتمع نتيجة تنفيذ المشروعات، والخدمات العامة التي تقدمها الدولة للمواطنين.

#### ب- النفع الذي يعود على الخزانة العامة:

(1) محمود الزروق الشاوش، مرجع سبق ذكره، ص 151.

- إنَّ التزام الممول بتقديم الإقرار في موعده المقرر قانوناً يخلق لدى الإدارة الضريبية الثقة في الممول، ويجسد العلاقة السليمة التي يجب أن تبنى بين الممول ومصلحة الضرائب.
- إنَّ تقديم الإقرار في موعده المحدد يجنب الكثير من المساوئ، فالاستفادة من بيانات الإقرار المقدم من الممول أيسر على المصلحة وأقرب للحقيقة، مما لو تمَّ الربط من قبل المصلحة بسبب عدم تقديم الإقرار، ويتم ذلك على أساس التقدير الذي يتطلب جهداً كبيراً إضافة إلى بعده عن الحقيقة وفقدانه للعدالة الضريبية.
- التزام الممول بتقديم الإقرار في موعده المقرر قانوناً يمكن مصلحة الضرائب من سرعة فحص الإقرار وربط الضريبة عليه.
- يعدّ ضمان تدفق مورد ماليّ سنويّ منتظم يمكن أن تبنى عليه سياسة مالية تعتمد على خطة تخدم مصلحة الجميع<sup>(1)</sup>.

### 1- الآثار المترتبة على تخلف تقديم الإقرار:

- إن تخلف الممول عن تقديم الإقرار في الموعد المحدد له قانوناً، تقوم مصلحة الضرائب بالآتي:
  - إذا امتنع الممول عن تقديم الإقرار تقوم مصلحة الضرائب بالتقدير لما تراه مناسباً، وتربط الضريبة بناءً على هذا التقدير، وذلك وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية، هذا ما نصت عليه المادة (4) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل، حيث نصت على: "..... مع عدم الإخلال بالجزاءات المقررة في هذا القانون، إذا امتنع الممول عن تقديم الإقرار المشار إليه في المادة الثانية من هذا القانون، جاز لها أن تقدر الدخل وفق ما تراه مناسباً، وأن تربط الضريبة بناءً على هذا التقدير،....."
  - تنفيذاً لأحكام القانون جاء في الباب الرابع من المادة (72) من القانون المشار إليه سابقاً، يعاقب بغرامة مقدارها مثل الضريبة المستحقة طبقاً للربط النهائي عن كل من تخلف بغير عذر مقبول عن تقديم الإقرارات، أو الإخطارات، أو البيانات المنصوص عليها في المواد (38، 43، 44، 49، 52، 60، 72) ويعدّ في حكم التخلف عن تقديم الإقرارات، أو الإخطارات، أو البيانات تقديمها غير مستوفية للشروط المقررة في شأنها.
  - وأخيراً يمكن القول إنه هناك تدني في مستوى تقديم الإقرارات الضريبية لبعض المناطق، وهذا ما صرح به ديوان المحاسبة لسنة 2015م، والإحصائية التالية توضح هذا التدني في مستوى تقديم الإقرارات في إدارة الضرائب طرابلس، وكما موضح بالجدول الآتي:

(1) المرجع السابق، ص153.

### جدول رقم (3)<sup>(1)</sup>

#### جدول يوضح تدنى مستوى تقديم الأقرارات الضريبية

عدد الأقرارات المقدمة	السنة
5940	2013
2970	2014
8	2015 حتى 8/30

### الفرع الثاني

#### الفحص الضريبي

يعدّ الفحص الضريبي من أهم وسائل الإدارة الضريبية للتأكد من صحة الإقرار الضريبي، حيث ينعقد الاختصاص للإدارة الضريبية بتقدير الوعاء الضريبي، وتحديد القيمة المستحقة للخرانة العامة بعد التأكد من وجود وعاء الضريبة، لدى أحد المكلفين بدفعها بمعنى أنه لا بدّ من وجود الدين الضريبي بقيام شخص طبيعي، أو اعتباري بنشاط ما خاضع للضريبة<sup>(2)</sup>، وبمعنى آخر لا بدّ من حصول واقعة ينشأ عنها دين الضريبة، وهذه الواقعة تسمى في الفقه الضريبي بالواقعة المنشئة للضريبة، كما تعرف بالحادثة التي تستحق الضريبة بوقوعها، فهي تحدد اللحظة التي يصبح فيها صاحب الإيراد الخاضع للضريبة مدينًا بقيمتها للخرانة العامة، ويجوز إلزامه بدفعها جبرًا ومطالبته بها قضاءً، وتحديد اللحظة التي يولد فيها دين الضريبة له أهمية كبرى، لأن بها يتحدّد النظام الضريبي واجب التطبيق من حيث سعر الضريبة، وتحديد تاريخ استحقاقها والإعفاء منها، وبدء سريان التّقدم المسقط لحقّ الخزانة العامّة في اقتضاء الضريبة، وأيضاً تحديد الجزاءات التي تترتّب على عدم الوفاء بها<sup>(3)</sup>.

#### أولاً: مفهوم الفحص الضريبي:

يُقصد بالفحص بصفة عامّة تتبّع وتقصي الحقائق عن طريق التّدقيق في الدفاتر، والمستندات الماليّة المختلفة، وتأكّد الفاحص من تنفيذ أحكام قانون الضرائب، وإنّ كل ما نصّ القانون على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات المختلفة قد خضع فعلاً للضرائب، وإنه لا يوجد مبالغ أو إيرادات يجب خضوعها للضريبة، ويكون تمّ إغفالها، كما يجب أن يتضمّن الفحص الضريبي فحص حسابات المكلفين أو الممولين والمنشآت والشركات بهدف تحديد وعاء الضريبة

(1) تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2015م، ص152.

(2) فتحي خليفة إمام الشيباني، مرجع سبق ذكره، ص135.

(3) فرج يوسف محمد الصلابي، مرجع سبق ذكره، ص90.

المستحقة، إذ يقوم الفاحص بالتأكد من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة، وأن الحسابات الختامية تبين حقيقة النشاط وتحتوى على نتائج كافة العمليات، التي تمت على اختلاف أنواعها في الفترة الزمنية المحددة، كما يهدف الفحص الضريبي إلى تحديد الوعاء الضريبي أي تحديد الضريبة الواجبة الأداء، حيث يقوم الفاحص من التأكد من أن الممول قد أعد إقراره الضريبي طبقاً لأحكام القانون بحيث تشمل الأرباح الحقيقية خلال سنة أو سنوات الفحص<sup>(1)</sup>.

### 1- تعريف الفحص الضريبي:

هناك العديد من المفاهيم والتعريفات حول مفهوم الفحص الضريبي، نذكر بعضاً منها :

أ- عُرّف الفحص الضريبي بأنه: نظام لفحص البيانات، والمعلومات المحاسبية المبينة بالإقرار الضريبي، وفحص دفاتر وسجلات الممولين، وذلك للتحقق من صحة بيانات الإقرارات الضريبية المقدمة من الممول، والتي تعبر عن حقيقة نشاطه؛ وذلك للوصول إلى تحديد وعاء الضريبة المستحقة بشكل عادل وموضوعي، وذلك في ضوء مجموعة المعايير والأسس المتعارف عليها عالمياً ومحلياً<sup>(2)</sup>.

ب- ويُعرف الفحص الضريبي بأنه: التحقق من صحة محتويات الإقرارات الضريبية المقدمة، تنفيذاً لأحكام القانون والنظام الضريبي، سواء تعلق بالدخل الخاضع للضريبة أو بالإعفاءات<sup>(3)</sup>.

ج- وعُرّف أيضاً بأنه: عملية التحقق من محتويات الإقرار الضريبي عن طريق المراجعة المحاسبية، والمستندية لقيود وسجلات ووثائق المكلف كل ذلك في إطار ضريبي<sup>(4)</sup>.

ومن هذه التعريفات يمكن القول إنّ الفحص الضريبي من أهم وسائل الإدارة الضريبية للتأكد من سلامة وصحة الإقرار الضريبي المقدم من الممول، فهو أول خطوة لعملية الربط التي يجب أن تنال عناية فائقة للنظر في مدى مطابقتها للواقع، فهو فحص يشمل جميع البيانات، والمعلومات المحاسبية التي تم تقديمها من قبل الممول، للوصول إلى تحديد الوعاء الضريبي بشكل صحيح تنفيذاً لأحكام القانون الضريبي .

---

(1) وسام حمدي الاغا، دور حوكمة الشركات في تطوير استراتيجيات الفحص الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2016م، ص36.

(2) عماد الدين رزق دفع الله، الكفاءة المهنية للفاحص الضريبي ودورها في الحد من الاعتراضات الضريبية وتأكيده المصادقة في تقارير المراجعة الخارجية، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين، 2017م، ص44.

(3) فرح فيصل فلاح الشحادات، مرجع سبق ذكره، ص17.

(4) فتحي خليفة امحمد الشيباني، مرجع سبق ذكره، ص137.

## 2- عناصر الفحص الضريبي:

بعد تعريف الفحص الضريبي يتضح لنا أن الفحص الضريبي يقوم على عنصرين أساسيين

هما:

- أ- **العنصر الأول:** فحص الإقرار والمستندات المرفقة به، أو التي ألزم المشرع الممولين بإساقها؛ باعتبار الإقرار يمثل الأداء التي استعان بها المشرع لتحديد أرباح الممولين الخاضعين للضريبة، فيقوم موظف الإدارة القائم بعملية الفحص بالتأكد أولاً من عدم وجود أخطاء ظاهرة يمكن اكتشافها بمجرد الاطلاع على الإقرار، وكذلك البحث في المستندات للنظر في مدى مطابقتها للواقع ومدى جدوى الاستعانة بها لتقدير أرباح الممول.
- ب- **العنصر الثاني:** التأكد من مدى مطابقة، وتوافق الدخول المبينة بإقرار الممول، وبين حالته المالية وعناصر معيشته، بمعنى البحث الخارجي العميق للعناصر الخارجية للممول، باعتباره يعبر عن حقيقة المركز الضريبي للممول<sup>(1)</sup>.

## 3- قواعد الفحص الضريبي:

إنّ الفحص الضريبي يقوم على قواعد قانونية، أو مهنية تصدرها مؤسسات قانونية، أو مهنية متعارف عليها، بقصد الحكم على عدالة القوائم المالية المقدمة من الأفراد أو الشركات إلى الجهات المطلوبة، وهدف الفحص الضريبي يتمثل بإبداء الرأي الفني والمحايد عن صحة، و عدالة القوائم المالية المقدمة من الممول، ويمكن تحديد بعض القواعد، والمعايير الرئيسية للفحص الضريبي منها<sup>(2)</sup>:

### أ- تحقيق الواقعة المنشأة للضريبة :

لكي تتحقق الواقعة المنشأة للضريبة لابد لوجود الدين الضريبي من قيام شخص طبيعي، أو اعتباري بنشاط ما خاضع للضريبة، فمثلاً الضريبة على الأجر والمرتبات فإن الواقعة المنشأة للضريبة هي واقعة استيلاء صاحبه عليه، أو وضعه تحت تصرفه بأي شكل من الأشكال، أمّا في الضريبة على المبيعات فإن الواقعة المنشأة للضريبة هي واقعة بيع السلع.

### ب- تحديد التاريخ الذي تحققت فيه الواقعة المنشأة للضريبة:

إنّ تحديد الوقت الذي يولد فيه دين الضريبة له أهمية كبرى؛ لأن به يتحدد النظام الضريبي واجب التطبيق من حيث سعر الضريبة، وتحديد تاريخ استحقاقها، والإعفاء منها،

(1) المرجع السابق، ص138.

(2) محمد محمود ديب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، 2005م، ص2.

وبدء سريان التّقادّم المسقط لحق الخزّانة العامّة في اقتضاء الضّريبة، وأيضاً تحديد

الجزاءات التي تترتب على عدم الوفاء بها<sup>(1)</sup>.

ج- تحديد القانون الواجب لتطبيق الواقعة المنشأة للضّريبة:

تنصّ المادة الأولى من قانون ضرائب الدّخل رقم 7 لسنة 2010 على أنّه: " يخضع للضّريبة كل دخل ناتج في الجماهيرية ..... عن أيّ أصول موجودة بها مادية كانت أو غير مادية، أو من أيّ نشاط، أو عمل فيها، وتخضع الدّخول الناتجة في الخارج للضّريبة في الأحوال المنصوص عليها في هذا القانون .

د- تحديد مقدار الالتزام من حيث تحديد السّعر والمقدار:

لقد مرّ تقدير دين الضّريبة خلال العصور الماضية والحاضرة بعدة طرق اتبعتها الدّولة في تقدير الضّريبة، وجبايتها من مواطنيها، وفي الماضي لم يكن للممّول أيّ دور في تقدير دين الضّريبة؛ بل لم يكن له حق التّظلم، أو الاعتراض على مبلغ الضّريبة الذي يحدده الأمير، أو السلطان، ولكن مع تقدم الزّمن أصبحت أغلب القوانين الضّريبية تُشرك الممّول في تقدير الدّخل الخاضع للضّريبة، فنجد في المشرّع الليبي في القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدّخل، أنّه وضع نسباً معينة لسعر الضّريبة فمثلاً الضّريبة علي دخل التّجارة، والصّناعة، و الحرف نصّت المادة (47) أن يكون سعر الضّريبة سنويّاً علي الأرباح التّجارية (15%) وفي المادة (48) يكون سعر الضّريبة سنويّاً علي أرباح الصّناعة والحرف (10%)، وكذلك الضّريبة علي دخل المهن الحرّة حيث نصّت المادة (54) على أن يكون سعر الضّريبة سنويّاً (15%) .

### ثانياً: مراحل وأنواع الفحص الضّريبي:

إنّ عملية الفحص تمر بعدة مراحل، وخطوات بدايةً من المرحلة التمهيدية، والتّحضيرية وصولاً إلى تقرير الفحص النّهائي، وهي مرحلة إعداد التّقرير، وللفحص الضّريبي أنواع فقد يكون الفحص شاملاً لكافة الإقرارات الضّريبية المقدّمة من قبل المكلفين، وكذلك شاملاً لجميع عمليات المكلف التي قام بها على مدار السّنة، وقد يكون الفحص الضّريبي فحصاً اختياريّاً لعينة فقط من حساب المكلف، ويمكن توضيح ذلك في الآتي:

#### 1- مراحل الفحص الضّريبي:

هناك ثلاثة مراحل للفحص الضّريبي التي يتم بها عملية الفحص وهي:

(1) فرج يوسف محمد الصلابي، مرجع سبق ذكره، ص 90.

## - المرحلة الأولى: المرحلة التمهيدية:

تُعد هذه المرحلة بمثابة إجراء أولي يقوم به الفاحص الضريبي عند القيام بعملية الفحص، حيث تتضمن هذه المرحلة إعداد ملفات المكلفين، ودراستها بصورة دقيقة للوقوف على حالة المكلف، وموقفه المالي من السلطة الضريبية.

## - المرحلة الثانية: المرحلة التحضيرية:

تبدأ هذه المرحلة بعد جمع المعلومات الكافية عن الممول أو الشركة محل الفحص، حيث يقوم الفاحص بدراسة البيانات المالية، والتحقق من تقديم الإقرارات الضريبية، ومرفقاتها وفقاً لأحكام القانون الضريبي، وإجراء المقارنة بين إقرارات المكلف للسنة موضوع الفحص مع السنوات السابقة، والاطلاع على طبيعة أعمال المكلف، وفحص دفاتره ومستنداته، وفقاً لنظام مسك الدفاتر التجارية للأغراض الضريبية<sup>(1)</sup>.

## - المرحلة الثالثة: مرحلة إعداد التقرير:

تُعد هذه المرحلة بمثابة الناتج النهائي لعملية الفحص، فبعد الانتهاء من عملية فحص البيانات المالية، يقوم الفاحص الضريبي بإعداد تقرير الفحص الذي يوضح نتائج الفحص والمعلومات التي توصل إليها الفاحص نتيجة عملية الفحص، والتي تشمل قبول التقدير الذاتي للمكلف وفق البيانات التي قام بتقديمها بعد التحقق من صحتها، أو باقتراح تغييرات على الإقرار الضريبي الخاص بالمكلف، وله الحق في الموافقة على تلك التغييرات، أو الاعتراض عليها<sup>(2)</sup>.

## 2- أنواع الفحص الضريبي:

هناك عدة أنواع للفحص الضريبي، نذكر بعضاً منها :

### أ- الفحص الضريبي الشامل:

يُعد الفحص الضريبي الشامل أحد أنواع الفحص، ويُقصد به فحص جميع الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين، حيث يقوم الفاحص الضريبي بالفحص والتدقيق في جميع القيود الواردة في الدفاتر، والسجلات، والمستندات، وأعمال الترحيل، والجمع، والترصيد والحسابات الختامية، وقائمة المركز المالي، والتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بانتظام وأنها صحيحة وأن جميع الدفاتر والسجلات، وما ورد فيها من حسابات أو بيانات بأنها سليمة، وليس فيها أية أخطاء أو غش أو تلاعب<sup>(3)</sup>، وبما أن أسلوب الفحص الشامل يكون لجميع عمليات الممول وحساباته، ويصاحبه انتقال الفاحص الضريبي إلى مقر منشأة الممول للفحص الميداني،

(1) عماد الدين زرق دفع الله، مرجع سبق ذكره، ص57.

(2) المرجع السابق، ص58.

(3) قوت جاسم يوسف حمادة، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2014م، ص16.

ويتميز هذا الأسلوب بنتائج موضوعية باعتباره أنه شامل لجميع عمليات الممول التي قام بها على مدار السنة، كما أنه يقلل من فرص التلاعب، والتهرب الضريبي، إلا أنه تشوبه بعض العيوب التي تتمثل في الآتي:

- طول الوقت الذي يستغرقه حتى تصبح الضريبة واجبة الأداء.
- يحتاج إلى أعداد كبيرة من الفاحصين.
- يؤدي إلى تراكم المستحقات الضريبية لدى الممولين لفترات طويلة نتيجة لتأخر الفحص لبعض السنوات.
- يؤدي إلى عجز في تنفيذ خطة الفحص الضريبي، وعدم توفير الوقت الكافي للفاحص لتجميع البيانات وفحص الحالات المكلف بها<sup>(1)</sup>.
- إنّ الفحص الضريبي الشامل لدفاتر وسجلات الممول، وحساباته، قد تتم عن طريق فاحص ضريبي واحد، وقد يتم الفحص الشامل عن طريق مجموعة من الفاحصين، وهذا يؤدي إلى عدم انفراد الفاحص الضريبي الواحد بعملية واحدة، بل تتم بمجهودات مشتركة لفريق الفحص، وتتسم هذه المشاركة بتحقيق منافع كثيرة منها:
- الفحص الجماعي يتيح الفرصة لفاحصي الضرائب الجدد، والذين هم تحت التمرين، اكتساب خبرات ومهارات الفحص.
- إنّ عدم انفراد الفاحص بالعمل يؤدي إلى قطع السبيل أمام فاحصي الضرائب المنحرفين، ويبعد الشبهة عن الفاحصين ذوى السلوك السليم.
- يولد الفحص الجماعي أفكاراً جديدةً يقدمها أحد الفاحصين.
- وجود أكثر من توقيع على تقرير الفحص يجعله أكثر إقناعاً للمول<sup>(2)</sup>.

#### ب- الفحص الضريبي بالعينة أو بالاختبار:

يقوم الفاحص الضريبي باختيار فترة محددة خلال السنة المالية باعتبارها عين الفحص، ومن ثم فحص العمليات التي تمت فيها، فإذا تبين أنّ هذه العينة خالية من الأخطاء أو الغش؛ فإنه يفترض صحة بقية العمليات الأخرى التي لم يتم فحصها، ويمكن للفاحص الضريبي أن يتبع أكثر

---

(1) مسعود محمد امريود، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها وفقاً للتشريع الضريبي الليبي، دار الكتب الوطنية، الطبعة الثانية، 2022م، ص227.  
(2) المرجع السابق، ص228.

من نوع من أنواع الفحص، بغرض زيادة فرص نجاح عملية الفحص الضريبي<sup>(1)</sup>، ومن المزايا التي يحققها هذا الفحص ما يلي:

- يعالج سلبيات أسلوب الفحص الضريبي الشامل والمتمثلة في زيادة التكلفة والوقت.
- يؤدي إلى جودة أعمال الفحص الضريبي بالتركيز على الكيف وليس الكم.
- يتلائم مع التطور في حجم النشاط الاقتصادي، وزيادة عدد الممولين والمنشآت العملاقة.
- يستثمر القوى العاملة في الفحص الضريبي الاستثمار الجيد، ويساعد في اكتساب خبرة فحص الملفات الكبيرة والحالات المهمة<sup>(2)</sup>.

### ثالثاً: أهمية وأهداف الفحص الضريبي:

للفحص الضريبي أهمية وأهداف عدة أهمها:

أ- تكمن أهمية الفحص الضريبي في كونه وسيلة مهمة تساهم في خدمة الإدارة الضريبية، وذلك في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم، يحافظ على حقوق الممولين، وحقوق خزانة الدولة جنباً إلى جنب، كما تعد أهمية الفحص الضريبي في الوصول إلى دقة النتائج وواقعيتها، ومن ثم الوصول إلى الربح الضريبي الحقيقي عن طريق التأكد من صحة ما جاء بدفاتر الممولين، ويساعد الفحص الضريبي في تقليل حالات الغش، والتهرب الضريبي التي يقوم بها المكلفين بدفع الضريبة ومكافحة التهرب، أو التقليل منه، وزيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية، كما يساهم الفحص الضريبي في معالجة بعض المشاكل الناشئة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، ومساعدة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، والحصول على الإيرادات الضريبية بشكل سليم<sup>(3)</sup>، ويحافظ على حقوق الممولين من تعسف الإدارة الضريبية وسوء تقديراتها<sup>(4)</sup>.

ب- أما أهداف الفحص الضريبي فهي مساعدة الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها المالية، والاقتصادية، والاجتماعية، فالهدف المالي تحقيق الوفرة المالية، أما الهدف الاقتصادي فهو تشجيع الاستثمارات عن طريق الاعفاءات، والحوافز، وكذلك ضبط استهلاك السلع والخدمات، أما الهدف الاجتماعي فهو إعادة توزيع الدخول بصورة صحيحة بين المواطنين، وأما الهدف الإداري فهو بناء الإدارة الضريبية المختصة، والقادرة على قيام النظام الضريبي بشكل

(1) عماد الدين زرق دفع الله، مرجع سبق ذكره، ص 51-52.

(2) مسعود محمد امريود، مرجع سبق ذكره، ص 229.

(3) عماد الدين زرق دفع الله، مرجع سبق ذكره، ص 47.

(4) مسعود محمد امريود، مرجع سبق ذكره، ص 220.

صحيح، بحيث يخلق التآلف بين الإدارة الضريبية والممول، وبالتالي خلق الانتماء والولاء للوطن<sup>(1)</sup>، كما يهدف إلى التحقق من صحة وصدق وسلامة الإقرار الضريبي المقدم من الممول، وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي وفقاً لأحكام التشريع الضريبي، ويهدف أيضاً إلى اكتشاف التزوير، والتلاعب الذي يظهر في الحسابات، بصورة غير حقيقية بغرض التهرب من دفع الضريبة<sup>(2)</sup>.

#### رابعاً: مشاكل الفحص الضريبي:

يواجه الفحص الضريبي عدة مشاكل منها مشاكل تشريعية، ومشاكل خاصة بالإدارة الضريبية، ومشاكل في الممول نفسه، فالمشاكل التشريعية التي تواجه الفحص الضريبي مرتبطة بالتشريعات، والنصوص القانونية، التي تنتج عن وجود ثغرات داخل التشريع الضريبي، كاعتبار تحديد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية، ووعاء الضريبة يتحدد وفقاً لتطبيق أحكام القانون على صافي الربح المشار إليه، وفي التشريع الليبي نجد نصوصاً لا تخدم واقع المجتمع الضريبي، ففي القانون رقم 7 لسنة 2010 عدم مناسبة مبالغ الإعفاءات المقررة للأعباء العائلية وفقاً للمادة "36" والتي تتراوح بين 1800 دينار و2400 دينار في السنة تبعاً للحالة الاجتماعية للممول، فهذه المبالغ لم تعد تلائم الوضع الحالي للأسرة بسبب ارتفاع الأسعار بشكل كبير في السنوات الأخيرة، لذا يجب إعادة النظر فيها بما يخدم واقع المجتمع .

أما المشاكل الخاصة بالإدارة الضريبية فهي عدم وجود نظام متكامل لحصر المجتمع الضريبي، فنجد أنّ الإدارة الضريبية تفتقد إلى قاعدة بيانات ومعلومات متكاملة، يمكن من خلالها حصر الممولين حصراً دقيقاً، ينسجم مع مبدأ المساواة والعمومية في فرض الضريبة<sup>(3)</sup>، كما أنّ إهدار الدفاتر التجارية للمولين من قبل الإدارة الضريبية يسبب تعقيداً في إجراء عملية الفحص، والوصول إلى نتائج صحيحة من قبل الفاحص الضريبي، فالإدارة الضريبية في ليبيا تفتقد إلى الكوادر الإدارية المتخصصة في مجال الفحص الضريبي، مما تسبب في تكديس الملفات وعدم فحصها طبقاً للمعايير، والأسس المتعارف عليها، كما أنّها تعاني من ضعف التنظيم والإدارة والتدني في المستوى الفني وخلق بيئة طاردة للكفاءات.

أما المشاكل الخاصة بالمولد فهي تكمن في انخفاض الوعي الضريبي للممول وانعدام الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، مما يجعله لا يلتزم بسداد سعر الضريبة المفروضة عليه؛ فعدم الامتثال الضريبي من قبل الممولين يعمل على تجنب الضريبة، إذ إنّ معظم الممولين لا يمتثلون

(1) وسام حمدي الاغا، مرجع سبق ذكره، ص37.

(2) مسعود محمد امريود، مرجع سبق ذكره، ص215.

(3) محمد الكامل محمد شلغوم، العدالة الضريبية واصلاح النظام الضريبي الليبي، مرجع سبق ذكره، ص221.

للضريبة، بينما قلة منهم من يمثل للضريبة، والبعض الآخر يحتاج إلى توجيهات مهمة لضمان امتثالهم للضريبة، ويتوقف هذا الأمر على القرارات الصادرة بحق المخالفين للقانون والجزاءات التي تفرض عليهم<sup>(1)</sup>.

## المبحث الثاني

### التقدير والتحصيل الضريبي

أعطى المشرع الليبي للإدارة الضريبية الحق بإصدار العديد من القرارات في إطار ممارستها لاختصاصاتها في ربط وتحصيل الضريبة، ومن بين هذه القرارات قرارات تقدير الضريبة، والإدارة الضريبية لا تتمتع بسلطة تقديرية بشأن سعر الضريبة، لأن الضريبة محددة بنسب قانونية وحقيقية، وما تقوم به الإدارة الضريبية هو تقدير وعاء الضريبة، وذلك بتطبيق المعدل المحدد لهذا الوعاء بموجب القانون وبفرض هذا المعدل بشكل نسبي، إلا أنه لا يمنع من وجود علاقة وثيقة بين الإجراءات التي تتبعها الإدارة ومقدار الضريبة المفروضة، وتقوم الإدارة الضريبية بربط الضريبة، بحيث تحدد المبلغ الذي يلتزم المكلف بأدائه للخزانة العامة<sup>(2)</sup>.

يقتضي تحديد مقدار الضريبة ضرورة الوصول إلى تقدير حقيقي للمادة الخاضعة للضريبة<sup>(3)</sup>، أما التحصيل الضريبي فهو مجموعة من العمليات التي ترمي إلى نقل مبلغ الضريبة، من ذمة الممول إلى الخزانة العامة، أي استيفاء الدولة لدين الضريبة<sup>(4)</sup>، وعلى هذا الأساس سوف يتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين رئيسيين: المطلب الأول وفيه تقدير الضريبة، والمطلب الثاني سنتحدث فيه عن تحصيل الضريبة.

## المطلب الأول

### تقدير الضريبة

يتم تقدير الضريبة من خلال إجراء يسمى الربط الضريبي، وقد حدّد المشرع الليبي في القانون رقم 7 لسنة 2010 كيفية ربط الضريبة، ويتم ربطها على أساس من الإقرار المقدم من الممول متى كان صادقاً ومعبراً عن حقيقة دخله، وتتوفر فيه مجموعة من الضوابط والشروط التي حددها المشرع، مثل ضرورة امساك دفاتر منتظمة وسجلات، ومستندات صحيحة، فمن خلال ذلك

(1) عماد الدين رزق دفع الله، مرجع سبق ذكره، ص 102.

(2) أيمن محمد عبدالغني إبراهيم، التحكيم في المنازعات الضريبية بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، مصر، القاهرة، 2022، ص 236.

(3) منصور ميلاد يونس، مرجع سبق ذكره، ص 177.

(4) المرجع السابق، ص 191.

يثبت الممول حقيقة الدّخل الخاضع للضّريبة، فإذا قبلت الإدارة الضّريبية إقرار الممول رُبطت الضّريبة من واقع الإقرار، ويصبح الرّبط نهائياً ومحصناً من الطّعن وتصبح الضّريبة واجبة الأداء<sup>(1)</sup>، أمّا إذا لم تقبل المصلحة إقرار الممول أو قامت بتعديله وفق ما يعرف بالرّبط الإضافي، أو في حالة امتناع الممول عن تقديم الإقرار، فيجوز للإدارة أو مصلحة الضّرائب أن تقدّر الدّخل وفق ما تراه مناسباً، وأن تربط الضّريبة بناءً على هذا التّقدير، وهذا ما جاءت به المادة رقم (4) من هذا القانون، وفي المقابل يجوز للممول الاعتراض على تقدير المصلحة للدّخل، إذا ما كان تقديرها مجحفاً بحقه، ويكون التّظلم إدارياً في مرحلة تسبق عرضه على القضاء، إذ يشترط لصّحة الدعوى في المجال الضّريبي أن يستنفذ الممول طعنًا سابقاً أمام لجان إدارية ذات اختصاص قضائي، فلا يصح نظر المنازعة الضّريبية قضائياً، إلّا بعد أن تفرغ الجهة الإدارية من نظر التّظلم، أو الطّعن، ومن هنا يتّضح أن المشرّع قد جعل الحقوق، والالتزامات متبادلة للطرفين، فيستحق كل طرف ما له ويؤدي بالمقابل ما عليه؛ وذلك حتى يتسنى الوصول إلى التّقدير الصّحيح لوعاء الضّريبة، مع توفير الضّمان الحقيقي لحقوق الطرفين<sup>(2)</sup>.

وبناءً على ذلك سيتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين: الأول: تقدير وعاء الضّريبة، والثّاني: ربط الضّريبة والاعتراض عليها.

## الفرع الأول

### تقدير وعاء الضّريبة.

فرض المشرّع الضّريبي على طرفي العلاقة الضّريبية ضرورة التزام واتباع شكليات وإجراءات معينة، ينبغي مراعاتها والتّقيّد بها للوصول إلى التّقدير الحقيقي لوعاء الضّريبة على الدّخل، وكيفية استخلاص ذلك الوعاء صافياً، بما يكفل ويضمن التّوازن بين الحفاظ على مصدر دخل الممول وحقوق الخزّانة العامة، ولكي يتسنى لمصلحة الضّرائب تقدير الوعاء الضّريبي تقديراً دقيقاً لا يشوبه الغموض في مدى حقيقته، ولا يعتريه شكّ، أو ريبية تفتح باب المنازعات الضّريبية، ألزم المشرّع الطرفين بالتزامات إذا رُعيت على وجهها الصّحيح، يكون بالإمكان تقدير وعاء الضّريبة بأقلّ جهد، ووقت<sup>(3)</sup>؛ ولكي يتم تحديد المادة الخاضعة للضّريبة، فإنّه يلزم تحديد المادّة كيفياً وكمياً، ويقصد بالتحديد الكيفي تحديد المقدرة التّكليفية للمكّلف، عن طريق التّعريف على حدود

(1) نصت المادة رقم 2 من القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل على: "تربط الضريبة بناء على اقرار يقدمه الممول عن دخله...." ونصت المادة رقم 3 من القانون نفسه على: "تربط الضريبة بصفة نهائية على كل ممول من واقع الاقرار المشار إليه في المادة السابقة إذا قبلته المصلحة ويكون الربط في هذه الحالة غير قابل للطعن فيه".

(2) فتحي خليفة امحمد الشيباني، مرجع سبق ذكره، ص105.

(3) المرجع السابق، ص104.

المادة الخاضعة للضريبة، باستبعاد ما يُقرّ القانون استبعاده حتى لا يخضع للضريبة<sup>(1)</sup>، أمّا التّقدير الكميّ فإنه يوجد عدد من الطّرق لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، حيث يتمثل الفرق بين هذه الطّرق في درجة دقة التّقدير التي تحصل عليها باستخدام كلّ منها<sup>(2)</sup>.

### أولاً: وسائل تقدير الوعاء الضريبي:

يُقدر وعاء الضريبة إمّا بواسطة الإدارة الضريبية، وإمّا بواسطة الأفراد.

#### 1- التّقدير بواسطة الإدارة الضريبية "التّقدير الغير مباشر":

قد تلجأ الإدارة الضريبية إلى تحديد الدّخل الخاضع للضريبة بطريقة غير فعلية أو غير مباشرة، وقد يستخدم الأسلوب غير المباشر على الممولين ذوي الأنشطة الاقتصادية محدّدة الحجم، عندما لا يستطيع هؤلاء الممولين مسك دفاتر منتظمة لهذه الأنشطة البسيطة والمحدّدة<sup>(3)</sup>، ويتم ربط الضريبة بناءً على تقدير الإدارة الضريبية في الحالات الآتية:<sup>(4)</sup>

أ- إذا امتنع الممول عن تقديم الإقرار، أو عن تقديم المستندات، أو البيانات الواجب إرفاقها بالإقرار.

ب- إذا كان الإقرار الذي قدمه الممول مخالفاً للحقيقة.

ج- إذا كانت دفاتر الممول غير منتظمة وغير آمنة في الحالات التي يلتزم فيها بإمسك دفاتر منتظمة.

د- إذا لم يبيّن الممول الأسس التي اعتمدها عليها في تقدير الدّخل الوارد بالإقرار، وذلك إذا لم يكن ملزماً بإمسك الدفاتر.

ومن أهم الأساليب غير المباشرة التي تستخدمها الإدارة الضريبية في تقدير الدّخل هي:

#### أ- طريقة المظاهر الخارجية:

بموجب هذه الطريقة يتمّ تقدير وعاء الضريبة، على أساس قرائن وعلامات خارجية، يسهل معرفتها بصورة تقريبية يستنتج عن طريقها دخل الممول الخاضع للضريبة، مثل طريقة معيشة الممول، أو القيمة الإيجارية لسكن الممول، وعدد سيّاراته، وكذلك قيمة إيجار المحلات التجارية، والمخازن، وعدد العمال الذين يشتغلون عنده، وغيرها، من هذه المظاهر، وتتميز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة وقلة التكاليف بالنسبة للإدارة الضريبية، ويُعاب على هذه

(1) عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لسنة 1992، ص167.

(2) المرجع السابق، ص168.

(3) د. مسعود محمد أمريود، مرجع سبق ذكره، ص58.

(4) علي محمد أحمد علي أبو خزيم، الفحص الضريبي وضمانات فعاليته في تحديد الوعاء الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة أسيوط، مصر، 2017، ص219.

الطريقة أن تقديرها للوضع المالي للممول، بصورة تقريبية وبعدها عن العدالة، لذلك لا يتم

استخدام هذه الطريقة إلا كوسيلة إضافية، للتحقق من صحة ما ورد بالإقرارات الضريبية<sup>(1)</sup>.

ب - طريقة التّقدير الجرافي:

يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جرافية بالاستناد إلى بعض القرائن، والأدلة، التي لها صلة وارتباط وثيق بالمادة الخاضعة للضريبة، وتلجأ الإدارة الضريبية عادة إلى تطبيق هذه الطريقة عندما يمتنع المكلفون عن تقديم إقراراتهم الضريبية، أو لا يتمكنون من ذلك؛ لعدم وجود دفاتر محاسبية منتظمة، وأمانة تبيّن القيمة الحقيقية لوعاء الضريبة، وقد أعطى النظام الضريبي للمكلف الحق بأن يقدم للإدارة الضريبية ما يثبت خطأ التّقدير للوعاء الضريبي، بحيث يمكن الاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية بشأن هذا التّقدير<sup>(2)</sup>، والواقع أن التّقدير الجرافي لا يصح أن يُستخدم إلا إذا لم يقدم المكلف إقراراً صحيحاً أو دفاتر منتظمة، ولم تكن لدى الإدارة الوسائل الكافية لتقدير المال بدقة، أما فيما عدا ذلك فيفضّل عدم التوسع في هذه الطريقة؛ لأنها قائمة على أساس تقريبي، ولا تتناول المقدرة الحقيقية للمكلف، وما يعنيه ذلك مجافاتها للعدالة، كما تتضمن هذه الطريقة عادة نسبة من الخطأ قد تلحق بالخرانة العامة<sup>(3)</sup>.

ج- طريقة التّقدير الإداري المباشر:

يتم تقدير الدّخل الخاضع للضريبة، عن طريق قيام الإدارة الضريبية بنفسها تحديد الدّخل الفعلي للممول، فتنتمّع الإدارة الضريبية في هذه الطريقة بحرية واسعة في الالتجاء إلى كافة الأدلة، وجمع المعلومات، والبيانات عن الممول، إلا أن الإدارة لا تلجأ إلى هذا الأسلوب إلا في الحالات التي يتخلف فيها الممول عن تقديم الإقرار الضريبي، أو تقديم بيانات غير صحيحة وهذا ما نصّت عليه المادة (4) من القانون رقم 7 لسنة 2010 والتي جاء فيها: "مع عدم الاخلال بالجزاءات المقررة في هذا القانون، إذا امتنع الممول عن تقديم الإقرار المشار إليه في المادة الثانية من هذا القانون جاز لها أن تقدّر الدّخل وفق ما تراه مناسباً، وأن تربط الضريبة بناء على هذا التّقدير، وذلك وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية".

(1) يبدو واضحاً أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة والسهولة وقلة النفقات، إلا أنها طريقة قديمة لا تناسب المجتمعات الحديثة، ولا تحقق مبدأ العدالة فهي قد تفرض ضرائب على أسس بعيدة عن الواقع إذا كانت المظاهر الخارجية مخالفة للحقيقة، فقد يحقق المكلف خسائر في سنوات متتالية مع بقاء مظاهره الخارجية ثابتة، فنلزمه إدارة الضرائب بدفع مستحقات على أساس هذه المظاهر، كما قد يعتمد المكلفون إلى التقليل من المظاهر الخارجية بأن ينسبوا أملاكهم مثلاً إلى أولادهم أو زوجاتهم بغرض التهرب من دفع الضرائب، لمزيد من التوضيح أنظر، أيمن محمد عبدالغني إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 237.

(2) المرجع السابق، ص 238.

(3) منصور ميلاد يونس، مرجع سبق ذكره، ص 179.

ووفقاً لهذا التّقدير فقد سلك المشرّع الليبي نهج المشرّع المصري حيث اشترط المشرع المصري في القانون رقم 91 لسنة 2005 في المادة (90) "..... كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي، أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيد للإقرار، وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة....".

## 2-التقدير بواسطة الأفراد:

يسمى هذا التّقدير الفعليّ أو الأسلوب المباشر، وهو أكثر الأساليب استخداماً في التّشريعات الضريبية الحديثة، حيث يعتمد هذا الأسلوب على الإقرار الذي يقدّمه الممول بنفسه إلى مصلحة الضرائب في مواعيد معينة تحددها التّشريعات الضريبية، ويتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة وفقاً لهذا الأسلوب، عن طريق إقرار يقدمه الممول بنفسه، أو عن طريق إقرار يقدمه الغير.

### أ- إقرار الممول:

يعدّ الإقرار الضريبيّ أهم الوسائل التي تعتمد عليها التّشريعات الضريبية الحديثة في التّقدير المباشر للدّخل الخاضع للضريبة، حيث تقوم الإدارة الضريبية بمهمة فحص ومراجعة الإقرار وما يحتوي من مستندات وبياناتٍ للتحقق من صحّة هذه البيانات، كما يكون لها الحق في تعديل هذا الإقرار أو رفضه، إذا تبين لها عدم دقّة، وصدق، وصحّة البيانات المدرجة به<sup>(1)</sup>، ويمتاز أسلوب التّقدير المباشر للدّخل الخاضع للضريبة المبني على أساس الإقرار الضريبيّ، بتخفيف العبء على الإدارة الضريبية في عملية التّقدير، كما أنّه يزيد من التّحصيلات الضريبية ويحقق العدالة النسبية للممول وخزانة الدولة، ويقوّي جسور الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، ويبسط إجراءات العمل داخل مصلحة الضرائب، ويقلّل الجهد والوقت الذي يبذله الجهاز الضريبيّ في تحصيل الضريبة، ويقلّل من نفقات الجباية، لذلك فهو أسلوب مستخدم في أغلب التّشريعات الضريبية الحديثة<sup>(2)</sup>.

إنّ المشرّع الليبي اعتمد على هذا الأسلوب لتقدير الدّخل، حيث ألزم جميع الممولين بتقديم إقراراتهم الضريبية لمصلحة الضرائب في مواعيدها المحددة قانوناً، كما بيّن شكل هذا الإقرار في القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدّخل ولائحته التنفيذية، لكلّ نوع من أنواع الدّخل والمستندات والنماذج التي يجب أن ترفق بها.

(1) نصت المادة (18) من القانون رقم 7 لسنة 2010، بشأن ضريبة الدخل على: "... وللمصلحة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الممول أن تعدل الربط الأصلي في حالة وقوع خطأ في تقدير أو حساب الضريبة ...".  
(2) مسعود محمد امريود، مرجع سبق ذكره، ص57.

## ب- إقرار الغير:

بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة الضريبية شخصاً آخر، غير المكلف يسمح مركزه القانوني بمعرفة حقيقة دخل الممول وذلك بدفع الضريبة، من خلال تقديم إقرار يحدّد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي، أي أنه يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة، ليست بواسطة الممول وإنما بواسطة شخص آخر، كمثل على ذلك صاحب العمل الذي يقدّم تصريحاً عن قيمة ما يدفعه للموظفين من رواتب وأجور، أو المستأجر الذي يقدّم تصريحاً عن قيمة الإيجار الذي يدفعه لصاحب العقار، أو الشركة التي تقدم إقراراً عن الأرباح الموزعة على المساهمين، وغالباً ما يلجأ المشرّع في الحالات التي يلزم فيها الغير بتقديم الإقرار إلى تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع، أي أنّ الغير ملتزم بتقديم إقرار يكلف بخصم قيمة الضريبة، وتوريدها إلى الخزنة العامة، ويتميز أسلوب الحجز من المنبع بتخفيض نفقات الجباية ويمنع التهرب الضريبي<sup>(1)</sup>.

## ثانياً: تقدير الدخل:

يثير التساؤل حول تقدير الدخل فيما هل تُفرض ضريبة على الدخل الإجمالي، أم على الدخل الصافي؟

من المعروف أن لكل دخل تكاليف يتعين على الممول دفعها، لكي يحقق دخلاً وتختلف هذه التكاليف حسب مصدر الدخل<sup>(2)</sup>، وقد تناول المشرّع الليبي أحكام تكاليف الدخل في المادة (39) من القانون رقم 7 لسنة 2010 على أنه: ".... يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرها الممول، وذلك بعد خصم جميع التكاليف التي يثبت أنّها قد أنفقت ...." أما بالنسبة لصافي الربح الخاضع للضريبة، فإنه يتحدد بالإيراد مخصوماً منه التكاليف اللازمة للحصول على هذه الإيرادات، وقد ذكر منها على وجه الخصوص وليس التحديد، ويمكن تعريف التكاليف واجبة الخصم، وكذلك أهم الشروط الواجب توفرها وأنواعها.

(1) مشار إليه لدى كل من: عادل أحمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص169، ود. منصور ميلاد يونس، مرجع سبق ذكره، ص181.

(2) للدخل مصادر متنوعة فهو إما أن يكون ناتج عن عمل، وإما أن يكون ناتج عن رأس مال، وإما أن يكون ناتج عن مصدر مختلط ومثال النوع الأول الدخل الناتج عن أعمال التأليف والإنتاج العلمي، ومثال النوع الثاني الدخل العقاري، ومثال النوع الثالث الدخل الناتج عن أعمال المهن الحرة، ووفقاً لمبادئ العدالة الضريبية فإنه يتعين التمييز بين مصادر هذه الدخول حسب تكاليفها فتتخصر تكاليف الدخل الناتج عن العمل في الأعباء العائلية، أما تكاليف الدخل الناتج عن رأس المال والمصدر المختلط فهي جميع المصروفات والنفقات التي يثبت الممول أنه أنفقها في سبيل تحقيق الدخل مثل نفقات الصيانة والاستغلال والاستهلاك وتختلف تكاليف الدخل عن استعمالات الدخل مثل شراء سيارة خاصة للممول أو نفقات السياحة وغيرها من الاستعمالات، ولا تكون هذه الاستعمالات واجبة الخصم لمزيد من الإيضاح حول هذا المعنى يمكن الرجوع إلى كل من: خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، ص216-218، منصور ميلاد يونس، مرجع سبق ذكره، ص156-158.

## أ- تعريف تكاليف واجبة الخصم وشروطه:

تُعرّف بأنها كلّ مصروف له اتّصال بمباشرة المهنة، أو النّشاط، ولازم له، ويدفع في سبيل الحصول على الرّبح والحفاظ عليه، بحيث ينفق فعلاً وفي الحدود المعقولة دون مبالغة، أو إسراف، ولا بدّ أن يعود على المنشأة بفائدة، أو يؤدي إلى زيادة أرباحها، أو المحافظة على طاقتها الإنتاجية<sup>(1)</sup>.

وكذلك يمكن القول: هي المصاريف التي تُنفق حصرياً، أو كلياً في سبيل إنتاج الدّخل الإجمالي خلال السّنة موضوع التّقدير، وتكون هذه المصاريف معززة بالمستندات والوثائق اللازمة<sup>(2)</sup>.

ولتكاليف الدّخل عدة شروط يتعيّن توفرها حتى يُمْكِن خصمها من الدّخل الإجمالي أهمها:

1- أن تكون هذه المصاريف فعلية حقيقيّة: بمعنى أن تكون هذه المصروفات مؤكّدة ومحدّدة وليست احتمالية، أو تقديرية.

2- أن تكون مرتبطة بالنّشاط ولازمة لمزاولته: يجب أن تكون المصروفات لها علاقة وثيقة بنوع النّشاط والإيراد النوعي دون غيره، أي ارتباطها بنشاط المنشأة التجاريّة، أو الصّناعية، وهذا يعني أنه إذا لم تكون النّفقة مرتبطة بنشاط المنشأة، فلا تُعدّ تكليفاً على الدّخل، وإنّما استعمالاً له<sup>(3)</sup>.

3- أن تكون هذه المصاريف معزّزة بالمستندات والوثائق اللازمة: هنا يجب أن نوّكد بأنّ الدّفاتر التي يلتزم المكلّفون أو الممولون بمسكها قانوناً، هي عبارة عن اثباتات تؤيد صحة العمليات التي تمت بين المنشأة والغير، والمسجلة تفاصيلها في الدّفاتر التجاريّة<sup>(4)</sup>.

4- أن تكون مرتبطة بالسّنة الضّريبية: بمعنى أنّ النّفقة التي يجوز خصمها من الدّخل الخاضع للضّريبة، يجب أن تستحق في السّنة التي يتحقّق فيها الدّخل الذي أنفق في سبيل إنتاجه، وهذا الشرط ما هو إلّا تطبيق لمبدأ سنوية واستقلال الضّريبة<sup>(5)</sup>.

5- ألا تكون النّفقة رأسمالية: يجب أن تكون النّفقات متعلّقة بالعمليات الإيرادية، وليست من قبل المصروفات الرأسمالية، وهي المصروفات التي تُنفق بغرض الحصول على أصول

(1) محمود الزروق الشاوش، مرجع سبق ذكره، ص 221.

(2) ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 89.

(3) جمعة خليفة الحاسي، المحاسبة الضريبية والتشريع الضريبي الليبي، منشورات جامعة بنغازي، الطبعة الأولى، 2021، ص 135.

(4) مهى حاجي شاهين، التنزيلات في قانون ضريبة الدخل، مكتبة زين الحقيقية، الطبعة الأولى، 2013، ص 45.

(5) المرجع السابق، ص 36.

جديدة، أو زيادة القوّة الإنتاجية، أو تكبير الأصول أو تحسينها بشكل مستديم، وهذا ما أكّدت عليه المادّة (40) من القانون رقم 7 لسنة 2010: "تعتبر تكليفاً على الدّخل مصروفات التّأسيس اللازمة لبدء مزاولة النّشاط، وتخصم وفقاً لمعدلات سنوية، تحدده اللائحة التنفيذية، ولا يعتبر تكليفاً على الدّخل ما نصّت عليه الفقرة "ب" أي مبالغ تنفق لزيادة أو تكبير الأصول أو تحسينها بشكل مستديم، وذلك مع عدم الاخلال بحق الممولّ في إضافتها إلى قيمة الأصول، واستهلاكها طبقاً للفقرة الأولى من هذه المادّة".

6- يجب أن لا تكون من المصروفات المبالغ فيها، والمستبعدة: بمعنى ألا تشكل هذه المصروفات إسرافاً أو تبذيراً، وأن لا تكون من المصروفات المستبعد خصمها قانوناً، أو بنص في لائحة تنفيذ قانون الضرائب<sup>(1)</sup>.

#### ب- أنواع التكاليف واجبة الخصم:

تختلف تكاليف الدّخل حسب مصدره، فهو إمّا أن يكون ناتجاً عن عملٍ أو رأس مال أو مصدر مختلط.

1- تكاليف الدّخل الناتجة عن العمل: تنحصر هذه التكاليف فيما يعرف بالأعباء العائلية، أو ما يسمّى بالحدّ الأدنى اللازم للمعيشة، فما هذه التكاليف وما حدودها؟ يعرف الحدّ الأدنى اللازم بأنّه: الحدّ الذي يمكّن الإنسان من البقاء على قيد الحياة، لكي يمارس مهامه المعيشيّة، أو هي تلك المصروفات التي تمكّن الإنسان من البقاء على قيد الحياة، وتختلف هذه التكاليف حسب المستوى المعيشي السائد في كل دولة، كما أنها تختلف حسب الوضع العائلي للممول فهل هو أعزب؟ أم متزوج؟ أم متزوج ويعول؟

وقد تعرّض المشرّع الليبيّ في قانون ضريبة الدّخل لهذه التكاليف في المادّة (36) وهي محدّدة بمقادير معيّنة تتمثل في (1800د) سنوياً للأعزب و(2400د) للمتزوج ولا يعول و(2400د) للمتزوج ويعول مع إضافة (300د) سنوياً عن كل طفل يعوله، ويسري هذا الإعفاء إذا كان أملاً أو مطلقاً وله أطفال يعولهم، وهذه المقادير يتوجّب على الإدارة الضريبيّة أن تخصمهم من دخل الممول، وذلك بالنسبة لدخله المحقّق عن العمل .

إن المقادير المشار إليها سابقاً قد لا تتناسب اليوم مع المستوى المعيشي والأعباء العائلية السائدة اليوم في ليبيا؛ نظراً لارتفاع مستوى المعيشة نتيجة تضخم الأسعار، وهي مقادير صيغت

<sup>(1)</sup> سيد طه بدوي، الوجيز في قانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2022، ص171.

في ظل تشريع صدر لسنة 2010 ، لذلك يتعيّن إعادة النّظر فيها من قبل المشرّع، بما يتناسب مع المستوى المعيشي السّائد اليوم .

ومن جهة ثانية فإن الحدود الموضوعيّة لهذه المقادير قد لا تكون كافية إذا ما قورنت ببعض التّشريعات الضّريبية الأخرى، التي وسعت من حدودها لتشمل الأبوين الذين في ذمّة الممّول، بالإضافة إلى الأبناء الذين يواصلون تعليمهم العالي، وهو ما تُهيب بالمشرّع الليبي ضرورة إعادة النّظر فيها تحقيقاً لمبدأ العدالة الضّريبية.

2- تكاليف الدّخل النّاتج عن رأس المال والمصدر المختلط:

هذه التّكاليف يجب خصمها من الدّخل الإجمالي، وهي تشمل ما جاء في نصّ المادة (39) من القانون رقم (7) لسنة 2010.

أ- الاستهلاكات:

للممّول الحق في استئزال استهلاك الآلات، والمعدّات والمباني، وغيرها من الأصول الثّابتة من الدّخل المحقق وفقاً للنسب التي حدتها اللائحة التّنفيذية. ويمكن توضيح نسب الاستهلاك المحددة في اللائحة التّنفيذية في المادة (35) في القانون رقم (7) لسنة 2010، في الجدول الآتي:

#### الجدول رقم (4)

النسبة	المباني:
4% في السنة	المثبت بها آلات
2% في السنة	المباني المنقولة أو المجرورة
النسبة	وسائل النقل:
20% في السنة	وسائل نقل الركاب
النسبة	وسائل نقل البضائع:
15% في السنة	وسائل النّقل الخفيف "في حدود 3طن"
10% في السنة	وسائل النّقل الثقيل "أكثر من 3طن"
5% في السنة	البواخر
5% في السنة	المركب وقوارب الصيد
8% في السنة	الطائرات
النسبة	الأثاث
15% في السنة	أثاث المكاتب والمتاجر والمنازل

20% في السنة	اثاث الفنادق والمطاعم والمقاهي والمستشفيات
20% في السنة	أثاث معسكرات العمل خارج المدن
25% في السنة	أدوات الأكل والفرش الخاصة بالمطاعم والفنادق وما يماثلها
<b>النسبة</b>	<b>الآلات:</b>
15% في السنة	آلات مكتبية
20% في السنة	مولدات كهربائية
25% في السنة	أجهزة الحواسيب وملحقاتها
50% في السنة	برامج الحواسيب
15% في السنة	آلات أخرى

ب- الديون المعدومة<sup>(1)</sup>:

نصّ القانون في الفقرة "ب" بأنه يسمح للممول خصم الديون التي يتعذر تحصيلها من الأرباح التجارية، والصناعية، بشرط أن تكون هذه الديون معدومة فعلاً، خلال السنة التي يحسب عليها الدخل وأن تكون هذه الديون متعلقة بالنشاط، وأن المدين حكم عليه بالإفلاس ولم يترك شيئاً<sup>(2)</sup>.

ج- المساهمة في أقساط الضمان الاجتماعي:

سمح القانون في الفقرة (ج) من القانون المشار إليه سابقاً، أن تستنزل من الدخل الخاضع للضريبة، المبالغ التي تدفع إلى صندوق الضمان الاجتماعي بنسبة 3.75% حسب ما جاء في القرار المعدل رقم (499) لسنة 2022 بشأن تحديد الاشتراكات وتقدير بعض الأحكام.

(1) هناك ثلاثة أنواع من الديون:

- الديون الجيدة: وهي كافة الديون التي يجري تسديدها في مواعيدها المتفق عليه مهما كانت الظروف.  
- الديون المشكوكة التسديد: هي تلك الدين التي تحتمل التسديد وعدم التسديد في موعدها المحدد، فهي ديون غير مؤكد استردادها من قبل المكلف لوجود عائق غير معلوم.  
- الديون الرديئة: وهي الديون التي لا أمل في استردادها لأسباب مختلفة من أهمها إفلاس المدين أو اعساره أو وفاته بدون وجود تركه أو سقوط الدين ذاته بفعل التقادم، لمزيد من التوضيح أنظر - مهني حاجي شاهين، مرجع سبق ذكره، ص 132.

(2) جمعة خليفة الحاسي، مرجع سبق ذكره، ص 138.

د- الضرائب والرسوم:

تنصّ الفقرة (د) على أنه من ضمن التكاليف الواجب خصمها من الضرائب، والرسوم التي يدفعها الممولّ بمناسبة نشاطه عدا الضرائب التي يؤديها طبقاً لأحكام هذا الباب.

هـ- التبرعات:

اشترط القانون في الفقرة (هـ) بأنّ التبرعات التي تدفع للجهات الخيرية من التكاليف واجبة الخصم، بشرط أن تكون هذه الجهات الخيرية معترفاً بها من قبل الدولة، ولا تسعى إلى تحقيق الربح، وأن تكون التبرعات بما لا يجاوز (2%) من الدخل الصافي.

و- المخصصات:

يتم تنزيل المخصصات من التكاليف واجبة الخصم، التي جاءت في الفقرة (و) من القانون السابق، وفقاً للمعايير والضوابط التي تحددها الجهات المختصة في الدولة، على أن تخضع المبالغ التي يتم استرجاعها من هذه المخصصات للضريبة المقررة، وأخيراً حددت المادة (40) من القانون السابق بأنه: "تعتبر تكليفاً على الدخل مصروفات التأسيس اللازمة لبدء مزاولة النشاط، وتخصم وفقاً لمعدلات سنوية تحددها اللائحة التنفيذية".

ز- المرتبات والأجور:

تعدّ المرتبات والأجور من التكاليف اللازمة لأي نشاط، ويسمح بخصمها بشرط أن تكون متعلقةً بالنشاط، ولكن لا يسمح للممولّ دافع الضريبة وفقاً للفقرة (د) من المادة (40) من القانون السابق، حيث أنه لا تعدّ من تكاليف واجبة الخصم حسب ما نصّت عليه هذه الفقرة: "أي مبالغ يقتطعها الممولّ، كمرتب أو مكافأة نظير عمله، أو عمل زوجته، أو أولاده القصر".

ح- المصروفات القضائية:

قد تضطر المنشأة بسبب مزاولة نشاطها أن تكون خصماً مع الغير، وتتحمّل مصاريف قضائية في شكل رسوم وأتعاب محاماة، وأتعاب خبراء، وقد يُحكم عليها بغرامات، وتعويزات كل هذه تكاليف على الدخل، بشرط أن تكون هذه النفقات متعلقة بالمنشأة، وتثبت حكماً نهائياً، وألا تكون هذه المصاريف متعلقةً بمخالفات جنائية<sup>(1)</sup>.

(1) جمعة خليفة الحاسي، مرجع سبق ذكره، ص141، كما استقر الفقه المصري واعتبر المصروفات القضائية من التكاليف واجبة الخصم وضع لها شروط معينة: 1. أن تكون ذات صفة إيرادية. 2. أن تكون متعلقةً بنشاط المنشأة. 3. ألا تكون متعلقةً بمخالفة جنائية يصدر فيها الحكم بإدانة الممول. لمزيد من التوضيح انظر: سيد طه بدوي، مرجع سبق ذكره، ص 187-188.

ط- الإعلانات:

تعدّ المبالغ التي تنفقها المنشأة في سبيل الدعاية، والإعلان من المصروفات الضرورية للترويج لمنتجات المنشأة، سواءً كان الإعلان في الصحف أو المجلات، أو وسائل الإعلان الأخرى، أو كانت اعلانات في اللافتات التي تعلق في الميادين، أو بأعلى المباني.

ي- مصروفات الايجار والمصروفات العمومية والاكراميات:

تعدّ المبالغ التي تدفعها المنشأة لأصحاب العقارات من التكاليف اللازمة لممارسة النشاط، حيث تحدّد القيمة الايجارية حسب العقود الموقّعة بين المؤجر والمستأجر، وكذلك المصروفات العمومية، وهي ما يلزم لسير العمل، وأن تكون مؤيدة بمستندات من قبل الممول، مثل مصروفات الإنارة والهاتف والبريد والنقل والتّظافة<sup>(1)</sup>.

وأما عن الاكراميات فهي المبالغ التقديمية، والعينة التي تدفعها المنشأة للغير، لتسهيل اعمالها وتوسيع دائرة نشاطها<sup>(2)</sup>، ويشترط أن تتوفر فيها شروط معينة:

- أن تكون الاكراميات وفقاً لما جرى العرف على صرفه.

- أن تكون هذه الاكراميات وثيقة الصلة بتحقيق الأرباح.

- ألا تكون هذه الاكراميات مبالغ فيها.

- أن يثبت جدية صرفها، وهو أمر متروك لتقدير الفاحص الضريبيّ بحسب كل حالة على حده<sup>(3)</sup>

ك- مصروفات الصيانة والتأمين:

إذا كانت تخص ممتلكات المنشأة اعتبرت عبئاً على الدّخل، أما المصروفات الرأسمالية فلا تخصم من الدّخل، وأما مصروفات التأمين فمن الطبيعي أن المنشأة في سبيل الحفاظ على أصولها تلجأ إلى التأمين ضد الاخطار أو السرقة، ولهذا فإنّ مثل هذا النوع من المصروفات يجب أن يستنزل من الدّخل<sup>(4)</sup>.

ك- الخسائر:

نصّت المادة "42" من القانون السابق بشأن ترحيل الخسائر على الضريبة على دخل المهن الحرّة بأنه: "إذا ختم حساب سنة من السنوات بخسارة، فإن هذه الخسارة تدخل ضمن مصروفات السنة التالية، وتخصم من أرباحها، فإن لم يكفي الربح لتغطية الخسارة بأكملها، نقل الباقي إلى أرباح السنة أو السنوات التالية حتى السنة الخامسة" كما حددت المادة (40) من اللائحة التنفيذية

(1) جمعة خليفة الحاسي، مرجع سبق ذكره، ص 141.

(2) سيد طه يدوي، مرجع سبق ذكره، ص 182.

(3) المرجع السابق، ص 182.

(4) جمعة خليفة الحاسي، مرجع سبق ذكره، ص 142.

للقانون السابق، إنّ مبدأ ترحيل الخسائر لا يستفيد منه الشخص المتنازل إليه في حالة التنازل عن المنشأة، كما أنه إذا استقلّ بالشركة أحد الشركاء، أو نقص عدد هؤلاء الشركاء، فلا يحق للشريك، أو الشركاء الباقين خصم ما يزيد على حصة كلّ منهم في الخسارة بصفته شريكاً. وفي الختام يمكن القول بأنّ هناك بعض المصروفات التي لا يمكن خصمها من تكاليف الدّخل، مثل:

1- أقساط الاستهلاك التي تزيد عن معدلات الاستهلاك المسموح بها التي حدّتها اللائحة التنفيذية بالمادّة (35).

- 2- المصروفات الرأسمالية التي تنفق لزيادة، أو تكبير الأصول، أو تحسينها بشكل مستديم.<sup>(1)</sup>
- 3- المصروفات الشخصية أو العائلية للممّول.
- 4- الغرامات التي يدفعها الممّول بسبب التأخير عن تسديد الضّرائب المستحقة عليه؛ لأن هذه الغرامات تُدفع كعقوبة لمخالفة أحكام هذا القانون<sup>(2)</sup>
- 5- التأمينات المستردة، مثل تأمين النور والمياه والهاتف والإيجار، وغيرها.

## الفرع الثاني

### ربط الضريبة والاعتراض عليها

إنّ ربط الضريبة هي آخر مرحلة من المراحل، التي تتدخل فيها مصلحة الضّرائب في تحديد دين الضريبة، فبعد تقدير المصلحة للدّخل أو قبولها للإقرار المقدّم من الممّول على تحديد مقدار الدّخل الخاضع للضريبة، تأتي مرحلة ربط الضريبة، ويكون ذلك بعد استئصال ما يسمح به القانون للممّول من خصم واعفاءات<sup>(3)</sup>، ثم بعد ذلك يطبّق سعر الضريبة على المتبقي فيظهر المبلغ المستحقّ على المكلف، وبالتالي فإنّ الضريبة لا تربط، ولا تحصل إلا وفقاً للإجراءات القانونية التي يجب أن يُعلم بها الممّول مسبقاً، فهذه الإجراءات تمنح للممّول حق التّظلم والطّعن في التّقدير، سواء أكان الرّبط أصلياً بناءً على تقديرات المصلحة أم إضافياً، ويمكن توضيح ذلك في مفهوم الرّبط، والاعتراض على الرّبط الضريبيّ.

(1) يمكن القول بأن الأرباح الرأسمالية هي الأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة للمنشأة، فإذا زاد ثمن بيع الأصول عن قيمتها الدفترية اعتبرت الزيادة ربحاً رأسمالية خاضعاً للضريبة، وكذلك الأمر إذا قامت الشركة التي تخضع للضريبة بتقييم أصولها عند انفصال شريك عنها أو انضمام شريك جديد إليها، أو عند اندماجها في شركة أخرى فإذا ترتب على إعادة التقييم زيادة في قيمة أصول الشركة اعتبرت تلك الزيادة ربحاً رأسمالياً تسرى عليه الضريبة، لمزيد من التوضيح أنظر فرج يوسف محمد الصلابي، مرجع سبق ذكره، ص 167.

(2) مسعود محمد امريود، مرجع سبق ذكره، ص 98.

(3) فرج يوسف الصلابي، مرجع سبق ذكره، ص 211.

## أولاً: مفهوم الربط الضريبي:

يقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذي يجب على المكلف دفعه، ويكون ذلك بخضم المبلغ من وعاء الضريبة في مقابل الحد الأدنى اللازم للمعيشة، والذي أطلق عليه المشرع المصري وصف الشريحة المعفاة، ثم يطبق على المبلغ المتبقي السعر الساري في تاريخ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة<sup>(1)</sup>.

ولتحديد مفهوم الربط الضريبي لابد من الوقوف على تعريف الربط وشروطه وأنواعه.

### أ- تعريف الربط الضريبي:

المقصود بالربط الضريبي: هو تحديد مقدارها، أو مبلغها الواجب على الممول دفعه لمصلحة الضرائب، أي تحديد دين الضريبة المستحقة على الممول<sup>(2)</sup>. وعرف أيضاً بأنه: تحديد مقدار، أو مبلغ الضريبة الملزم الممول بدفعها إلى مصلحة الضرائب، وتحسب بنسبة مئوية حسب سعر الضريبة المقررة من صافي الدخل الخاضع للضريبة، أو ما يعرف بوعاء الضريبة، الذي يتم تحديده بعد حصر كل عناصر الدخل "الإيراد" وخضم جميع المصروفات اللازمة لتحقيق هذا الدخل واستئزال الإعفاءات العائلية والشخصية<sup>(3)</sup>. ومن هذه التعريفات يتضح أنه لا يتم ربط الضريبة إلا عند القيام بالأمر التالي:

- 1- التأكد من أن الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت.
- 2- حصر المادة الخاضعة، وتحديد قيمتها.
- 3- خصم ما تسمح به التشريعات الضريبية من خصومات، واعفاءات من الدخل الخاضع للضريبة.
- 4- تطبيق سعر الضريبة على مبلغ الدخل بعد استقطاع الخصومات، والاعفاءات المسموح بها، حتى يتم الوصول إلى مبلغ الضريبة المستحق على الممول<sup>(4)</sup>.

### ب- شروط الربط الضريبي في التشريع الليبي<sup>(5)</sup>:

يتم ربط الضريبة وفق مجموعة من الشروط، أهمها ما يأتي:

- 1- يجب أن يكون الربط على الدخل الصافي:  
يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أو الوعاء الضريبي أولاً، ثم يتم خصم كافة الاعباء، والتكاليف، والاعفاءات، ثم يتم إنزال السعر الضريبي على هذا الوعاء الصافي، ومن ثم يتم تحديد مبلغ الضريبة المستحقة الأداء على الممول.

(1) سيد طه بدوي، مرجع سبق ذكره، ص244.

(2) منصور ميلاد بونس، مرجع سبق ذكره، ص187.

(3) جمعة خليفة الحاسي، مرجع سبق ذكره، ص94.

(4) مسعود محمد امربود، مرجع سبق ذكره، ص59.

(5) أسعد طاهر أحمد، الوجيز في مبادئ المالية العامة، الجزء الثاني، بدون تاريخ، ص188.

2- يجب ربط الضريبة على شخص الممول:

تربط الضريبة باسم الممول إن كان شخصاً طبيعياً سواء أكان ناقص الأهلية أو كاملاً؛ لأن الضريبة فرض قانوني، وليس اتفاقاً يتطلب أهلية الممول، أما إذا كان الممول شخصاً معنوياً، فتربط الضريبة باسمه سواء كان شركة، أو مؤسسة، وأما في شركات التضامن فتربط الضريبة بأسماء جميع الشركاء طبقاً لأحكام المادة "450" من القانون التجاري الليبي<sup>(1)</sup>.

3- يجب ربط الضريبة على مدة محددة:

القاعدة العامة في معظم التشريعات<sup>(2)</sup>، تربط الضريبة عن سنة مالية كاملة، ولمرة واحدة في السنة، وتكون في نهاية السنة الضريبية، وهي اثنا عشر شهراً تبدأ من أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر من كل عام، وهو ما يطلق عليه مبدأ سنوية ربط الضريبة، وقد حددت المادة (22) من القانون رقم 7 لسنة 2010 أن "السنة الضريبية هي فترة الاثني عشر شهراً التي تبدأ من أول أي النّار من كلّ عام، ومع ذلك إذا اقتضت طبيعة النشاط الذي يمارسه الممول اختلاف سنته المالية عن السنة الضريبية، وكانت حساباته منتظمة جاز لأمين المصلحة أن يقرّر اتخاذ السنة المالية للممول أساساً لربط الضريبة عليه"<sup>(3)</sup>.

ويستثنى من قاعدة سنوية ربط الضريبة الحالات الآتية:

أ- الضريبة على الأجور والمرتبّات، تربط ضريبة الأجور والمرتبّات وما في حكمها بشكل نهائي عن جزء من السنة سواء كان يومياً، أو أسبوعياً، أو شهرياً، يتحقّق فيه الدّخل بعد خصم الاعفاءات المقرّرة لصاحب الدّخل، ويستحقّ أداء الضريبة بمجرد تحقق الدّخل مهما كانت الطريقة التي تحقّق بها أو المكان الذي تحقّق فيه<sup>(4)</sup>.

(1) خالد الشاوي، مرجع سبق ذكره، ص273-274. وهو ما نُص عليه بالمادة رقم "8" في اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة 2010: "تربط الضريبة باسم الممول شخصياً ولو كان عديم الأهلية أو ناقصها.....".

(2) إن معظم التشريعات نصت على أن تربط الضريبة سنوياً، ففي التشريع الليبي نصت المادة "29" من القانون السابق على "ربط الضريبة سنوياً بعد نهاية السنة الضريبية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك..." وكذلك التشريع المصري نصت المادة "5" من القانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 على "الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة...".

(3) لقد وضحت هذه المادة بأن السنة الضريبية هي مدة اثني عشرة شهراً من كل عام، أما السنة المالية فهي التي أجاز فيها المشرع لمدير مصلحة الضرائب أن يستعمل سلطته التقديرية، وأن يجيز اتخاذ السنة المالية للمول أساساً لربط الضريبة، لأنه قد يسبب ربط الضريبة في نهاية السنة الضريبة بعض المصاعب والتكاليف الإضافية لبعض الشركات والتجار الذين تختلف مواعيد سنتهم المالية عن مواعيد انتهاء السنة الضريبة مما يلجئهم إلى إعداد بيانات وحسابات أرباح وخسائر مرتين في السنة الواحدة، لمزيد من التوضيح، انظر: خالد الشاوي، مرجع سبق ذكره، ص277.

(4) مسعود محمد امريود، مرجع سبق ذكره، ص152.

ب- في حالة وفاة الممّول خلال السنّة الضريبيّة، استحققت الضريبة على نشاطه حتى تاريخ الوفاة، ويشترط أن يلتزم الورثة، أو مصرفي الشركة بتقديم الاقرار وسداد الضريبة خلال ستة أشهر من تاريخ الوفاة وقبل توزيع التركة<sup>(1)</sup>.

ج- في حالة التوقف، أو التنازل كلياً، أو جزئياً عن النشاط أثناء السنّة الضريبيّة، فإن ربط الضريبة يتم حتى تاريخ التوقف، أو التنازل، بشرط إخطار الممّول للمصلحة، خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف أو التنازل<sup>(2)</sup>.

د- تربط الضريبة على فوائد الودائع لدى المصارف بواسطة المصرف، عند استحقاق الفائدة، ويتم توريدها لمصلحة الضرائب خلال (60) يوماً من تاريخ استحقاق الفائدة عن الوديعة<sup>(3)</sup>.

هـ- تربط الضريبة خلال السنّة الضريبيّة في الحالات التي يخشى فيها التهرب من أداء الضريبة، لأي سبب تراه مصلحة الضرائب<sup>(4)</sup>.

و- في حالة دخول الخاريجة للمقيمين في البلاد، فإن الضريبة تربط، وتدفع خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تحقيقها بالخارج، وكذلك في حالة مغادرة الممّول البلاد خلال السنّة الضريبيّة، فإن الضريبة تربط عند المغادرة، وعلى الممّول تقديم إقرار ضريبي عند المغادرة<sup>(5)</sup>.

### ج- أنواع الربط الضريبي:

يمكن التمييز بين أنواع الربط الضريبي فيما يأتي:

#### 1- الربط الأصلي:

إن الإدارة الضريبيّة لا تمتلك إلا سلطة مقيدته أمام الربط الأصلي، الذي يعني ربط الضريبة من واقع الإقرار الضريبي، الذي يقدمه الممّول للمصلحة، ويعدّ هذا الاقرار ربطاً للضريبة، والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني، وتسدد الضريبة من واقعه<sup>(6)</sup>.

(1) المادة "24" من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل .

(2) المادتان "43-44" من القانون السابق.

(3) المادة "55" من اللائحة التنفيذية من القانون السابق.

(4) المادة "29" من القانون السابق.

(5) اسعد طه أحمد، الوجيز في مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 189 كما نصت المادة "84" من القانون المشار إليه "لا يجوز للجهات المختصة إعطاء تأشيرات خروج لأي ممول من غير المتمتعين بجنسية ليبية إلا بعد تقديمه شهادة من المصلحة بسداده للضريبة المستحقة عليه وفي جميع الأحوال ... لا يجوز منحه شهادة سداد الضريبة إلا بعد سداد اشتراكه للضريبة المستحقة عليها ... ويستثنى من شرط الحصول على شهادة سداد الضريبة الأجانب الموظفون في الدولة والمؤسسات والهيئات العامة إلا في حالة الخروج النهائي، ويجوز منح استثناءات أخرى من هذا القيد بقرار من الأمين"

(6) رحاب محمد الهادي بن نوبه، الضمانات القانونية للإدارة الضريبة والممول، دراسة مقارنة بين التشريع المصري والتشريع الليبي، اطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، 2015، ص 95.

ويقصد بالربط الأصلي للضريبة هو أول قياس لدين الضريبة، الذي تجريه مصلحة الضرائب على إيرادات الممول<sup>(1)</sup>، حيث تبدأ عملية الربط الأصلي للدخول فور تقديم الممول لإقراره الضريبي، وانقضاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون أن يتقدم به الممول، ويعدّ ربط الضريبة من واقع الإقرار ربطاً نهائياً، يكتسب حجّة مطلقة بالنسبة للمصلحة، وكذلك للممول، فلا يجوز للمصلحة معاودته، ولا يجوز للممول المنازعة فيه، باعتباره مستنداً على إقراره الضريبي<sup>(2)</sup>.

## 2- الربط الإضافي للضريبة:

أعطى المشرع الحق لمصلحة الضرائب بأن تجري ربطاً إضافياً، إذا ما ثبت لديها بصفة قاطعة بأن الأرباح، والإيرادات التي سبق الربط عليها، تقل عن الأرباح، أو الإيرادات الحقيقية للممول، بسبب استعمال إحدى الطرق الاحتمالية، كما أوجب المشرع للمصلحة بإخطار الممول بالربط الإضافي، ومنح الممول حق الطعن في هذا الربط الإضافي، وتستطيع المصلحة من تلقاء نفسها، أو بناءً على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية<sup>(3)</sup>، ويشترط في الربط الإضافي أن تبين الإدارة الأسس والضوابط، التي أجرت من خلالها عملية الربط الإضافي، كما نصّت المادة (18) من القانون رقم 7 لسنة 2010 على صلاحية الإدارة الضريبية في القيام بعملية الربط الإضافي، وللمصلحة أن تجري ربطاً إضافياً، وذلك مع عدم الإخلال بالإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون، حيث نصّت هذه المادة على أنه: "إذا تحققت المصلحة من أن الممول لم يتقدم أو تقدم بإقرار غير صحيح شامل، أو أخفى نشاطاً، أو مستندات، أو غيرها، أو قدّم بيانات غير صحيحة، أو استعمل طرقاً احتمالية للتخلص من أداء الضريبة كلّها، أو بعضها، أو أخفى مبالغ تسري عليها الضريبة، فللمصلحة أن تجري ربطاً إضافياً.....". ومن خلال نصّ المادة السابقة يمكن القول بأن لمصلحة الضرائب أن تجري ربطاً إضافياً على الممول في الحالات التالية:

- أ- اكتشاف مصلحة الضرائب أنّ الممول لم يتقدم بإقرار صحيح شامل لنشاطه.
- ب- قيام الممول بإخفاء نشاط، أو مستندات، أو غيرها.
- ج- أن يقدم الممول بيانات غير صحيحة إلى مصلحة الضرائب.
- د- أن يستعمل الممول طرقاً احتمالية بقصد التخلص من أداء الضريبة كلّها أو بعضها.
- هـ- أن يخفي الممول أو يحاول إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة

(1) فتحي خليفة امحمد الشيباني، مرجع سبق ذكره، ص168.

(2) المرجع السابق، ص169.

(3) محمد دويدار، أسامة الفولي، النظام الضريبي بين النظرية والقانون المالي، دار الجامعة الجديدة، 2004، ص194.

### 3- الرّبط المصحح للرّبط النهائي:

منح المشرّع مصلحة الضرائب حق إجراء تعديل، أو تصحيح الرّبط النهائي الذي تجريه لإيرادات الممول، حتّى بعد أن يصبح الرّبط نهائيًا، وذلك في حالة وقوع خطأ في حساب أو تقدير الضريبة، وللمصلحة الحق في تعديل الرّبط الأصلي، من تلقاء نفسها إذا تبين لها وجه الخطأ في التقدير، أو بناء على رغبة الممول إذا قدر أنّ المصلحة وقعت في خطأ، قد يؤدي إلى زيادة مبلغ الضريبة المستحقة عليه<sup>(1)</sup>، ونصّ المشرّع المصري على أنه يجوز تصحيح الرّبط النهائي المستند إلى تقدير مأمورية الضرائب، أو قرار لجان الطّعن، خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الرّبط نهائيًا<sup>(2)</sup>.

#### ثانيًا: الاعتراض على الرّبط الضريبي:

الاعتراض والطّعن على الرّبط الضريبي حق من حقوق الممولين بموجب القانون رقم (7) لسنة 2010 حيث نصّت المادة رقم (5) على: ".....وللممول حق التّظلم من هذا الرّبط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يومًا من تاريخ إعلانه"، حيث يجيز للممول التّظلم من ربط الضريبة وتقديرها أمام لجان إدارية ذات اختصاص قضائي، وذلك للحدّ من تعسف أو إساءة الإدارة الضريبية ضدّ الأفراد عند تقدير وربط الضريبة، حيث أن ربط الضريبة يعد عملاً إدارياً صادراً من قبل السّلطات الإدارية التي يتعيّن إخضاعه لرقابة القضاء، وفي كثير من التّشريعات الضريبية تخضع بعض الدّول نظر الاعتراضات والطّعون للقضاء المدني، بحيث تكون المحاكم المدنية هي المختصة بنظر الطّعون، كما هو الحال في القانون الإنجليزي، والمصري، وفي بعض الدّول الأخرى تخضع نظر الاعتراضات والطّعون للقضاء الإداري، بحيث تكون المحاكم الإدارية هي المختصة بنظر الطّعون، كما هو الحال في القانون الفرنسي والليبي<sup>(3)</sup>.

(1) فتحي خليفة امحمد الشيباني، مرجع سبق ذكره، ص 174.  
(2) لقد نص المشرع المصري في القانون رقم "91" لسنة 2005 في المادة رقم "124" على الحالات التي يتم فيها تصحيح الرّبط النهائي بناء على طلب يقدمه صاحب الشّأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الرّبط نهائيًا وهي: أ. عدم مزاوله صاحب الشّأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة. ب. ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً. ج. ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة. د. ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. ه. عدم تطبيق الاعفاءات المقررة قانوناً. و. الخطأ في تطبيق سعر الضريبة. ز. الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول. ح. عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون. ط. عدم خصم الضرائب واجبة الخصم. ي. عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة. ك. عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً. ل. تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى. م. ربط الضريبة على إيرادات أكثر من مرة. ن. للوزير أن يضيف حالات أخرى بقرار منه. س. وعلى وجه العموم في الحالات التي يحصل فيها صاحب الشّأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها تؤدي إلى عدم صحة الرّبط، كما نصت المادة رقم "93" من القانون المشار إليه أعلاه على أنه "في جميع الأحوال يكون على المصلحة من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية".

(3) أسعد طاهر أحمد، الاعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة، دار الكتب الوطنية بنغازي، 2014 ص 49.

ويقصد بالاعتراض الضريبي اعتراض الممول على عملية تقدير الضريبة المستحقة عليه، ويكون للممول الحق قانوناً في أن يطّلع على ملفه لدى مصلحة الضرائب، ليتبين الأسباب التي استندت إليها فيما أجرته من تعديلات على اقراره، وأسس احتساب الضريبة، وعناصر ربطها، سواء أكان الربط أصلياً أم إضافياً<sup>(1)</sup>، كما نصّت المادة (5) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل بأن: "للممول الحق في التظلم من الربط الضريبي أمام اللجان الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه، ونصّت المادة (15) من القانون السابق بأنه: "...لا يُقبل أي تظلم أو طعن يتقدّم به ممّولي الضريبة على الشركات، والتشاريكات، ما لم يكن مؤيداً بالمستندات، أو بالدفاتر، والحسابات الملزمين بمسكها طبقاً للقانون"، وبيّنت اللائحة التنفيذية بالقانون السابق كيفية تقديم الاعتراض من قبل الممول حيث نصّت المادة (19) من هذه اللائحة على: "تقدم صحيفة التظلم، أو الطعن من أصل وأربع صور إلى أمانة سرّ اللجنة المختصة مقابل إيصال يثبت ذلك.... ويرفق بصحيفة التظلم الإيصال الدال على أداء الرّسم المقرّر بالمادة(8) من القانون، كما يرفق بصحيفة الطعن الإيصال الدال على أداء الرّسم المقرّر بالمادّة (13) من القانون". ولقد بيّن المشرّع الليبي شروط الاعتراض الضريبي، وبيّن مراحل إجراءات الاعتراض على الربط الضريبي.

### 1- شروط الاعتراض على الربط الضريبي:

قبل الدخول في شروط الاعتراض على الربط الضريبي، يمكن توضيح الحالات التي يجوز فيها الاعتراض على الربط الضريبي، والحالات التي لا يجوز فيها الاعتراض على الربط:

#### أ- الحالات التي يجوز فيها الاعتراض على الربط الضريبي:

1- في حالة عدم قبول اقرار الممول، وإعادة تقدير وربط الضريبة، من قبل مصلحة الضرائب.

2- حالة ربط الضريبة، للامتناع عن تقديم الاقرار الضريبي من قبل الممول.

3- كذلك الربط الإضافي، وتعديل الربط الأصلي<sup>(2)</sup>.

#### ب- الحالات التي لا يجوز فيها الاعتراض على الربط الضريبي:

1- الربط المؤقت للضريبة لا يجوز فيه الاعتراض<sup>(3)</sup>.

2- حالات الربط على فوائد الودائع لدى المصارف.

(1) مسعود محمد امريود، مرجع سبق ذكره، ص116.

(2) أسعد طاهر أحمد، الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص50.

(3) فقد نصت المادة "3" من القانون رقم 7 لسنة 2010 على أنه: "ترتبط الضريبة بصفة نهائية على كل ممول من واقع المشار إليه في المادة السابقة إذا قبلته المصلحة، ويكون الربط في هذه الحالة غير قابل للطعن فيه".

3- إذا كان ربط الضريبة قد تم من واقع الاقرار المقدم من الممول.

4- لا يقبل التظلم من ممولي الضريبة على الشركات، ما لم يكن مؤيد بالدفاتر والحسابات، فقد نصت المادة رقم (20) من اللائحة التنفيذية من القانون رقم 7 لسنة 2010 على أنه: "لا يقبل أي تظلم أو طعن يتقدم به ممولو الضريبة على الشركات والتشاريكات، ما لم يكن مؤيد بالحسابات والدفاتر والسجلات الملتمزمين بمسكها طبقاً لقانون النشاط التجاري أو طبقاً للتشريعات الاخرى ذات العلاقة".

ومن ذلك فإنه يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط حتى يقبل التظلم وهي:

5- أن يتوفر الشرط الشكلي للتظلم؛ وذلك بتقديمه خلال 45 يوم من تاريخ اعلام الممول بالربط<sup>(1)</sup>.

6- سداد 20% من الضريبة تحت الحساب من الضريبة المتنازع عليها في حالة تقديم الممول للإقرار في الميعاد، أو 40% من الضريبة المتنازع عليها في حالة عدم تقديم الإقرار وبعد سداد الرسوم المقررة<sup>(2)</sup>.

وتثار مشكلة حول قيمة الضريبة المتنازع عليها؛ وذلك لأن محل النزاع قد لا يكون مقدار الضريبة، بل قد يكون مسألة موضوعية مثل الوعاء نفسه أو الواقعة المنشئة للضريبة، وبالتالي لا يمكن القول بأن النزاع هنا هو مقدار الضريبة حتى يمكن سداد نسبة منها، فيجب على المشرع الليبي أن يعدل النص السابق بالقول إن نسبة من مقدار الضريبة في حالة كون التظلم مرفوع ضد مقدار الضريبة فقط.

7- يقدم الطعن للجنة الاستئنافية لكل من الممول والمصلحة خلال 15 يوماً من تاريخ اعلانها بالقرار، وهو ما نصت عليه المادة (11) من القانون رقم 7 لسنة 2010.

### ثالثاً: مراحل الاعتراض على الربط الضريبي:

لقد بين قانون ضريبة الدخل رقم (7) لسنة 2010 ولائحته التنفيذية إجراءات الاعتراض على ربط الضريبة "التظلم والطعن"<sup>(3)</sup>.

(1) نصت المادة (5) من القانون السابق بأنه: "يجب على المصلحة في جميع الأحوال أن تعلن الممول بربط الضريبة ومواعيد أدائها، وللممول حق التظلم في هذا الربط أمام اللجان الابتدائية خلال 45 يوم من تاريخ اعلانه".

(2) أسعد طاهر أحمد، الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص50.

(3) يقصد بالتظلم من الضريبة اعتراض الممول على ربط الضريبة أمام اللجنة الابتدائية، فيما يعني الطعن عادة الاعتراض على قرار اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية ولذلك فإن الاعتراض يعتبر ذي درجتين الأولى ويبدأها الممول فقط إذا لا يتصور أن تظلم المصلحة من ربطها الضريبي، أما الدرجة الثانية الاستئنافية فهي مفتوحة للممول والمصلحة على حد سواء، وذلك لأن قرار اللجنة الابتدائية قد يصدر ضد أي منها فيكون لذلك الطرف حق الطعن فيه، لمزيد من التوضيح انظر، خالد الشاوي، مرجع سبق ذكره، ص289..

## 1- مرحلة التّظلم أمام اللجنة الابتدائية:

يعترض المموّل أو يتظلم أمام اللجنة الابتدائية، وتتولّى هذه اللجنة الفصل في التّظلمات التي يقدّمها الممولين، وفي هذه المرحلة يعدّ التّظلم قراراً مفتوحاً للمموّل فقط، ويقدم التّظلم إلى أمانة سرّ اللجنة مقابل إيصال، على أن تكون صحيفة التّظلم مصحوبةً بما يفيد أداء رسم قدره 1/2% نصف في المائة من الضريبة المتنازع عليها، بحيث لا يقل عن 10 دينار ويسترد المموّل الرسم المدفوع عن التّظلم متى صدر قرار اللجنة لصالحه<sup>(1)</sup>، وتكون الضريبة مستحقةً على المموّل بمجرد إعلام المموّل بقرار اللجنة، ولو تمّ الطعن فيه، وهو ما نصّت عليه المادة (10) من قانون ضريبة الدخل، رقم (7) لسنة 2010

## 2- الطعن في قرار اللجنة الابتدائية:

يعدّ الطعن في قرار اللجنة الابتدائية هو المرحلة الثانية "الاستئنافية" التي يكون فيها الطعن<sup>(2)</sup> مفتوحاً لكل من المموّل ومصصلحة الضرائب على حد سواء؛ لأنّ قرار اللجنة الابتدائية قد يصدر في صالح أيّ منهما، فيكون للطرف الآخر حقّ الطعن فيه، فكلّ من المصلحة والمموّل حقّ الطعن في قرار اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية، وذلك خلال 15 يوماً من تاريخ إعلانها بالقرار، وتتألّف اللجنة الاستئنافية برئاسة رئيس المحكمة الابتدائية، وعضوية أحد أعضاء جهاز المراجعة الماليّة، لا تقل درجته عن العاشرة، وأحد ذوي الخبرة في المسائل التجاريّة، أو المحاسبية، ويتمّ تقديم الطعن بصحيفة يقدّمها الطاعن إلى أمانة سرّ اللجنة الاستئنافية مقابل إيصال، ويعلن أمين سرّ اللجنة الطرف الآخر بصورة من الصحيفّة لإبداء رأيه في الطعن خلال 15 يوماً، وإذا كان المموّل هو الطاعن فعليه أن يرفق بالصحيفّة ما يفيد أداء رسم قدره 1% من الضريبة التي قررتها اللجنة الابتدائية ولا يقلّ عن 20 دينار، وتسري في شأن الطعن أمام اللجنة الاستئنافية وردّ الرسم الأحكام والإجراءات المقرّرة بشأن الطعن أمام اللجنة الابتدائية، ويكون قرار اللجنة الاستئنافية نهائياً، وهو ما أشارت إليه المادّة (12-13) من القانون السّابق، وعلى أمين سرّ اللجنة أن يعلن قرارها إلى كل من المموّل، والمصلحة خلال أسبوع على الأكثر من تاريخ التوقيع عليه،

(1) مسعود محمد امريود، مرجع سبق ذكره، ص 117.

(2) يقصد بالطعن مجموعة المبادئ القانونية التي يستند إليها الطاعن أو الحالة الواقعية أو القانونية التي تسبق القرار وتدفع الإدارة إلى إصداره، ففي حالة الطعن على ربط الضريبة فإن سبب الطعن هو عدم مطابقته للحالة الواقعية أو القانونية للممول بأن يبين الطاعن أنه لم يزاول النشاط أو أن هذا النشاط يتمتع بالإعفاءات الضريبية وفقاً للقانون، وللمزيد من التوضيح انظر، رمضان صديق، الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، دار النهضة لعربية، القاهرة، 2022، ص 515-516.

وعلى مصلحة الضرائب أن تربط الضريبة على أساس ما قرّرتة اللجنة، وأن تخطر الممول بهذا الربط وأن تكلفه بسداد الضريبة<sup>(1)</sup>.

ومن هنا يتّضح أنّ المشرّع الليبي بسط إجراءات التّظلم والطّعن قدر الإمكان، خاصة أنّ تبني إجراءات معقدة قد تربك الممول، ومصلحة الضرائب في وقت مازال الناس فيه غير معتادين على مثل هذه الضرائب، كما أنّ التّعقيد لا يؤدي النّتيجة التي تتطلّبها بعض التّشريعات منها عدم التّهرب من الضرائب، وتحقيق العدالة للجانبين الممول، ومصلحة الضرائب، بالإضافة إلى ما بيّنته المذكرة الايضاحية لقانون (64) لسنة 1973 بشأن ضرائب الدّخل من أن: "الرغبة في استقرار مراكز الممولين وبتّ روح الثّقة والاطمئنان بينهم، وحتى لا تضار مصالح الخزنة العامة من ناحية اخرى، نتيجة إرجاء البتّ في المنازعات، فقد روعي أن تتّسم إجراءات الفصل فيها بسرعة فعهد أمر الفصل في التّظلمات، والطّعون سواء ابتدائياً أو استئنافياً إلى لجان إدارية تضم عناصر قضائية"<sup>(2)</sup>.

### 3- مرحلة التّصالح بين الممول ومصلحة الضرائب:

سمح قانون ضرائب الدّخل لمصلحة الضرائب أن تجري صلحاً مع الممول بخصوص الضريبة المربوطة عليه، ويكون ذلك على طلب الممول في أي وقت، سواء كان قبل الطّعن أمام اللجنة الابتدائية، أو بعد الطّعن بشرط أن يكون قبل صدور قرار اللجنة<sup>(3)</sup>، ويتولّى رئيس المصلحة تشكيل لجان الصّلح، وتتألّف كل لجنة من ثلاثة موظفين من المصلحة على أن لا يكون من بينهم من أجرى التّقدير المبدئي للضريبة محل الصّلح<sup>(4)</sup>، فإذا تمّ الصّلح تُخطر المصلحة الممول بسداد الضريبة، بناءً على محضر الصّلح على النّمودج رقم (13) ضرائب، وتعلم اللّجنة بالصّلح وإذا لم يتمّ الصّلح تُعيد المصلحة الملف إلى اللّجنة الابتدائية؛ لاستكمال إجراءات البتّ في التّظلم وهو ما أشارت إليه المادة (28) من اللائحة التّنفيذية من القانون السّابق.

### 4- مرحلة الطّعن في قرار اللجنة الاستئنافية:

بعد صدور قانون انشاء دوائر القضاء الإداري في محاكم الاستئناف المدنية في 31 مارس لسنة 1971، أصبح الطّعن في هذه المسائل من اختصاص دوائر القضاء الإداري، فقد نصّت المادة (5) منه على أنّه: "فيما عدا القرارات الصّادرة عن هيئات التّوفيق والتّحكيم في منازعات العمل تفصل دوائر القضاء الإداري في الطّعون التي ترفع عن القرارات النّهائية الصّادرة من جهات

(1) مسعود محمد امريود، المرجع السابق، ص118.

(2) خالد الشاوي، مرجع سبق ذكره، ص302.

(3) محمد الكامل شلغوم، العدالة الضريبية وإصلاح النظام الضريبي الليبي، مرجع سبق ذكره، ص100.

(4) نصت المادة "17" من قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010 على أنّه: "يجوز للمصلحة أن تجري صلحاً مع الممول بناء على طلبه وذلك في أي وقت قبل صدور قرار اللجنة الابتدائية في التّظلم....".

إدارية ذات اختصاص قضائي، متى كان مرجع الطعن عدم الاختصاص، أو وجود عيب في الشكل، أو مخالفة القوانين، أو اللوائح، أو الخطأ في تطبيقها، أو تأويلها، أو إساءة استعمال السلطة"، أصبحت دوائر القضاء الإداري بمحاكم الاستئناف هي القاضي الاعتيادي الذي يجب أن يرفع إليه الطعن الضريبي، ومما يجب الانتباه له أنّ دوائر القضاء الإداري بمحاكم الاستئناف لا تملك النظر ابتداءً في الطعن المقدم من الممول ضد ربط الضريبة، بل يتعيّن على الممول الالتجاء، أولاً إلى لجان الطعن المنصوص عليها بأحكام القانون رقم (7) لسنة 2010 لعرض الخلاف عليها، فإذا لم يرضَ هو، أو المصلحة عن القرارات النهائية لتلك اللجان كان لأي منهما أن يطعن فيها أمام إحدى الدوائر المذكورة، والمصلحة لا تستطيع الطعن في القرار الابتدائي مباشرة أمام دائرة القضاء الإداري، بل عليها الطعن فيه أولاً أمام اللجنة الاستئنافية، ومن ثمّ الطعن في القرار الاستئنافي أمام دائرة القضاء الإداري، لأنّ قانون الضرائب من النظام العام قد رسم طرقاً خاصة للطعن على تقدير دين الضريبة، لا يجوز مخالفته، ولأنّ تلك الدوائر لا تعتبر قانوناً جهة تقدير لأرباح الممول الخاضعة للضريبة، وإنما تقتصر ولايتها على النظر فيما يقدّم إليها من طعون في قرارات لجان الطعون الضريبية، ومفاد ذلك أنّه ما لم يكن قد سبق عرضه على لجان الطعن وأصدرت قراراً فيه لا يجوز طرحه ابتداءً أمام دوائر القضاء الإداري<sup>(1)</sup>.

#### 5- أوجه الطعن في التماس إعادة النظر:

بالنسبة لأوجه أو أسباب الطعن بالالتماس إعادة النظر، فقد حدّد المشرّع الآتي في قانون المرافعات المدنية، والتجارية في أحكام المواد (328-335) الأحوال التي يجوز فيها الخصوم أن يلتمسوا إعادة النظر في الأحكام الصادرة بصفة نهائية، وهي:

- أ- إذا وقع من الخصم غشّ كان من شأنه التأثير في الحكم.
- ب- إذا حصل بعد الحكم إقرار بتزوير الأوراق التي أسس عليها، أو قضى بتزويرها.
- ج- إذا كان الحكم قد بني على شهادة شاهد قضى بعد صدوره بأنّها مزورة.
- د- إذا حصل الملتمس بعد صدور الحكم على أوراق قاطعة في الدعوى، كان خصمه قد حال دون تقديمها.
- هـ- إذا قضى الحكم بشيء لم يطلبه الخصوم أو بأكثر ممّا طلبوه.
- و- إذا كان منطوق الحكم مناقضاً بعضه بعضاً.
- ز- إذا صدر حكم على شخص ناقص الأهلية، أو على جهة الوقف، أو على أحد أشخاص القانون العام، أو على أحد الأشخاص المعنوية، ولم يكن ممثلاً تمثيلاً صحيحاً في الدعوى.

(1) فرج يوسف الصلابي، مرجع سبق ذكره، ص 351.

وميعاد رفع الالتماس ثلاثون يوماً، كما نصّت تلك الأحكام على أنّ رفع الالتماس، يكون بتكليف بالحضور أمام المحكمة التي أصدرت الحكم بالأوضاع المعتادة بصحيفة الدّعى، ولا يترتّب على رفع الالتماس وقف تنفيذ الحكم، على أنّه يجوز للمحكمة التي تنظر الالتماس بناءً على طلب مثبت في ورقة التّكليف بالحضور، وأنّ تقضي بإيقاف تنفيذ الحكم إذا خيف من أن تنجم عن تنفيذه أضرار جسيمة لا تعوّض، وتصدر المحكمة قرارها في طلب وقف التّنفيذ بأمر غير قابل للطّعن بعد سماع الخصوم ذوي الشّأن، فالحكم الذي يصدر برفع الالتماس والحكم الذي يصدر في موضوع الدّعى بعد قبوله، لا يجوز الطّعن فيهما بالالتماس.

#### 6- مرحلة الطّعن بالنقض أمام المحكمة العليا:

عدّدت المادّة (19) من القانون رقم 88 لسنة 1971، الأحوال التي يجوز الطّعن فيها أمام المحكمة العليا في الأحكام الصّادرة من محاكم الاستئناف، منعقدة بهيئة قضاء إداري، وذلك في الأحوال الآتية:

- أ - إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة القانون، أو خطأ في تطبيقه أو تأويله.
- ب- إذا وقع بطلان في الحكم أو بطلان في الإجراءات أثر في الحكم.
- ج- إذا صدر الحكم خلافاً لحكم سابق، حاز قوّة الشّيء المحكوم فيه سواء دفع بهذا الدّفع أو لم يدفع، ويكون لذوي الشّأن، وللنيابة العامة الطّعن بالنقض في تلك الأحكام خلال 60 يوماً من تاريخ إعلان الحكم، وتطّبق في شأن الطّعن الاجراءات المقرّرة للطّعن بالنقض المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنيّة والتّجارية، ولا يترتّب على الطّعن وقف تنفيذ الحكم، إلا إذا أمرت المحكمة بغير ذلك.

فبطلان الحكم هو الجزاء الذي رتبّه القانون على مخالفة القواعد، والاجراءات التي أوجبت على المحاكم اتباعها في تشكيل هيئاتها، أما بطلان الإجراءات التي تؤثر في الحكم فهو الجزاء الذي رتبّه القانون على مخالفة القواعد، والإجراءات التي أوجب على المحاكم اتباعها في تحرير أوراق المرافعات، وإعلانها وقواعد السّير في الدّعى في مراحلها المختلفة، وكذلك صدور الحكم خلافاً لحكم سابق حاز قوّة الشّيء المحكوم فيه، سواء دفع بهذا الدّفع أو لم يدفع، فإنّه مما يستفاد من نصّ الفقرة الثّالثة أنّه يشترط لقبول الطّعن في هذه الحالة أن يكون الحكم المطعون فيه، قد صدر خلافاً لحكم سابق، إذ لا مصلحة للطّاعن في إلغاء الحكم الثّاني، إذا لم يكن متعارضاً مع الأوّل، ويشترط أيضاً في الحكم السّابق أن يكون حائزاً لقوّة الأمر المقضي.

إنّ قوّة الأمر المقضي مرتبة يصل إليها الحكم إذا أصبح نهائياً غير قابل للطّعن فيه، بطريق من طرق الطّعن الاعتياديّة، وقد عبّرت المحكمة العليا عن ذلك فقالت: "إن شرط الطّعن بطريق

النقض في أي حكم نهائي أيًا كانت المحكمة التي أصدرته، أن يكون قد فصل في نزاع خلافًا لحكم سابق صدر بين الخصوم أنفسهم، وحاز قوة الشيء المحكوم به"<sup>(1)</sup>.

## المطلب الثاني

### تحصيل الضريبة

إنّ التّحصيل هو الغاية التي يسعى إليها القانون الضريبي، وتجاهد مصلحة الضرائب بلوغها؛ لذلك فقد منحت التشريعات الضريبية للدين الضريبي وضعاً مميزاً من بين الديون العامة، والخاصة إذ أحاطته بسياسات من الضمانات القويّة، وجعل لها إجراءات خاصة بها، لضمان سرعة أدائها ومنع فرص المماطلة، أو محاولات الإفلات، التي يلجأ إليها بعض المدينين<sup>(2)</sup>، فالتّحصيل الضريبي يعني استحقاق مبلغ الضريبة من الممول في الميعاد المحدد قانوناً، حسب ما نصّت عليه المادة (29) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل، وذلك إمّا بصورة مباشرة يلتزم فيها الممول بسداد الضريبة التي يقدّرها في الإقرار السنوي في يوم تقديمه لهذا الإقرار، الذي يكون مديناً بها في نهاية الأجل المقرّر لذلك، بعد استئصال المبالغ التي سبق أن خصمت لحسابه، أو الدفّعات التي أداها على أقساط طوعية خلال السنة، وإمّا بصورة غير مباشرة، وذلك بخصمها، أو حجزها من مصدرها، أو بالتّحصيل تحت حساب الضريبة<sup>(3)</sup>، ويتم ذلك بتطبيق النسب الضريبية المطلوبة على دخل الممول بعد الاطلاع على ما جاء في إقراره من معلومات، أو بيانات متعلّقة بدخله، وفقاً لإجراءات قانونية يُعلم بها الممول مسبقاً، ويقع الالتزام بالوفاء بدين الضريبة على عاتق المدين الذي يحدده القانون، وغالباً ما يكون الممول أو المكلف، وأحياناً يكون شخصاً آخر غيره، كالجهاز التي تلتزم بخصم ضريبة المرتبات وتوريدها نيابة عن العامل، أو تستقطع جزءاً من المبالغ التي تؤديها إلى الممول، أو تحصيل منها مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقّة عليه، ثم تقوم بتوريد هذه المبالغ إلى مصلحة الضرائب<sup>(4)</sup>، ومن خلال ذلك فإنّ دين الضريبة لا يتوقّف على إرادة الممول، بل ينشأ بمجرد توافر الواقعة التي يتطلبها القانون، وبمجرد تحقيق الواقعة، يصبح الممول مديناً بمبلغ الضريبة، فعملية تحديد الواقعة المنشئة لدين الضريبة، لها أهمية بالغة في تحديد، ومعرفة النظام الضريبي الواجب التطبيق، وذلك من حيث

(1) حكم المحكمة العليا الصادر في الطعن المدني رقم 6/18، جلسة 1971/12/28، مجلة المحكمة، السنة الثانية، العدد الثاني، ص 48 مشار لدى فرج يوسف الصلابي، 427..

(2) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 631.

(3) محمد سالم رمضان الكازاغلي، طرق فض النزاعات الضريبية في التشريع الضريبي الليبي، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس، 2008، ص 36.

(4) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 632.

سعر الضريبة، وحالات الإعفاء<sup>(1)</sup>، كما منح المشرع للإدارة الضريبية العديد من السلطات، والامتيازات الواسعة في مجال ضمان تحصيل الضريبة، كسلطة توقيع الحجز على أموال المدين، أو سلطة التنفيذ الجبري على أموال المتخلفين عن دفع الضريبة، أو سلطة تتبع أموال الممول أينما كانت وتحت أي يد توجد، ولهذا سوف يتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين الأول مراحل تحصيل الضريبة، والثاني ضمانات التحصيل الضريبي.

## الفرع الأول

### مراحل تحصيل الضريبة

إن مرحلة تحصيل الضريبة هي المرحلة الأخيرة، من المراحل التي تمر بها الضريبة وتعدّ هذه المرحلة مهمة؛ لأن الإخفاق في تحصيلها يعدّ ضياع لكل الجهود، والتكاليف التي انفقت من أجل جبايتها، وتتبع الإدارة الضريبية مراحل مختلفة لتحصيل الضرائب، فهي تنتقي لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كلاً من الاقتصاد في نفقات الجباية، والملاءمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون تعسف<sup>(2)</sup>، أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية بحيث تحد بقدر الإمكان من حساسية الممول تجاه الضريبة، ومن خلال ذلك يمكن توضيح مفهوم التحصيل الضريبي.

### أولاً: مفهوم التحصيل:

يعدّ التحصيل المرحلة الأخيرة من مراحل التنظيم الفني للضريبة، فهي المرحلة التي تلي عملية تحديد الوعاء الذي تقوم به الإدارة وفقاً للتصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، كما تلي عملية تصفية الضريبة، وذلك بحساب قيمتها المستحقة للخزانة العامة، ومرحلة التحصيل أهم مرحلة كونها تهدف لجمع الحصيلة، كما أن غيابها يمكن أن يجعل الخطوات السابقة لها لا قيمة لها<sup>(3)</sup>، ومن هنا يمكن توضيح بعض التعريفات للتحصيل الضريبي كما يلي:

(1) حسام فايز أحمد عبدالغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين، 2008، ص50.

(2) يقع على الإدارة الضريبية التزامها بعدم إساءة استعمال سلطاتها التي منحها إياها المشرع سواء كان ذلك عند بدء مزاوله الممول لنشاطه الخاضع للضريبة أو في مرحلة تقدير الضريبة على هذا النشاط أو عند تحصيل الضريبة منه، أو عند مطالبته للإدارة الضريبية باسترداد المبالغ المتحصلة منه بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه لمزيد من التوضيح أنظر: أيمن محمد عبدالغني إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص36-37، ومن صور إساءة استعمال السلطة من جانب الإدارة الضريبية ما يلي:

- استخدام سلطتها تجاه بعض الممولين دون غيرهم لاعتبارات سياسية أو شخصية.  
- التدخل في الجوانب الشخصية والعائلية للممول دون أي مسوغ قانوني أو ضرورة.  
- عدم احترام وقت الممول وذلك بقيام الإدارة الضريبية بتنفيذ بعض إجراءاتها تجاهه في غير الأوقات المناسبة التي نص عليها القانون، المرجع السابق، ص40.

(3) إغيت مسيكة، حميدوش ثنينه، إشكالية التحصيل الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة عبدالرحمن ميرة، الجزائر، 2015، ص9.

- التّحصيل الضّريبي هو: "مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضّريبة من ذمة المكلف بالضّريبة إلى الخزانة العموميّة، ويتمّ تحصيل الضّرائب بعدة أساليب"<sup>(1)</sup>.

- ويرى البعض أنّه: "مجموعة من الإجراءات والتدابير، والحقوق الملزمة قانوناً لأطراف العلاقة الضّريبية، تكفل للدولة اقتضاء ذلك الجزء المستقطع من الدّخل في شكل ضريبة"<sup>(2)</sup>.

- كذلك التّحصيل: "هو مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى نقل دين الضّريبة من ذمة الممولّ إلى مصلحة الضّرائب، التي تنقلها بدورها إلى الخزينة العامّة للدولة، وذلك طبقاً للقواعد القانونيّة المطبّقة في هذا الإطار"<sup>(3)</sup>.

وعلى ضوء هذه التعريفات يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص للتّحصيل الضّريبي، وهي<sup>(4)</sup>:

أ- مجموعة إجراءات وتدابير وحقوق ملزمة قانونياً:

إنّ تحصيل ضريبة الدّخل على اختلاف أنواعها ومن حيث شكلها، يغلب عليها الطّابع الإجرائي، مثل: عملية تقديم الإقرار، وإجراءات فحص المستندات، والفواتير والبعض الآخر تدابير وإجراءات في نفس الوقت كالحجز التّحفظي، والبعض الآخر حقوق، مثل: حق الامتياز، وتشترك في عنصر الإلزام استناداً إلى طبيعة الأمر التي تجسد عنصر الإلزام في الضّريبة.

ب- التّحصيل عملية فنيّة تقع على عاتق أطراف العلاقة الضّريبية:

المقصود بأطراف العلاقة الضّريبية هم مصلحة الضّرائب، والممولين وكذلك المكلف بتوريد دين الضّريبة للخزانة العامّة بحكم القانون.

ج - تكفّل تحصيل الضّريبة على الدّخل:

تعد الضمانات الخاصة بتحصيل ضريبة الدّخل وسيلة الدولة في اقتضاء الجزء الذي يتمّ اقتطاعه من الدّخل على شكل ضريبة.

**ثانياً: وقت تحصيل الضّريبة:**

ينبغي أن يكون وقت تحصيل الضّريبة ملائماً لكلّ من الدولة والممول، لأنّ الدولة تقوم بالإفناق في كل وقت على مدار السنّة، ممّا يتطلّب أن يوجد دائماً تحت تصرفها كميات مناسبة من الإيرادات النقديّة لتغطية النفقات العامّة<sup>(5)</sup>.

(1) رحاب محمد بن نوبه، الوجيز في القانون المالي الليبي، مرجع سبق ذكره، ص145.

(2) سالم عبدالمنعم حسين، ضمانات تحصيل ضريبة الدخل، دار الفكر القانوني، مصر، 2009، ص19.

(3) إغيت مسيكة، حميدوش ثنينه، مرجع سبق ذكره، ص10.

(4) سالم عبدالمنعم حسين، مرجع سبق ذكره، ص20.

(5) عادل أحمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص176.

فالقاعدة العامة في دين الضريبة أنه محمول لا مطلوب، بمعنى أنه يجب على الممول أن يسعى من تلقاء نفسه، ودون انتظار لأية مطالبة للوفاء بدين الضريبة متى حلّ ميعاد استحقاقها؛ لأنّ الضرائب تمثّل الجزء الأهمّ من الإيرادات العامّة للدولة، فيجب أن تُحصل في أوقاتها المحدّدة لها قانوناً، حيث يتوقّف على حصيلتها سير المرافق العامة<sup>(1)</sup>.

فإذا كانت حصيلة بعض الضرائب غير المباشرة تتوزّع على مدار العام، أي ليس لها وقت محدّد كالضرائب التي تفرض على المبيعات، والقيمة المضافة، والضرائب على الواردات والصادرات، والانتاج، والاستهلاك، فالأمر يختلف بالنسبة للضرائب المباشرة التي سبق تحصيلها، وما يستلزم من اقرارات، ومراجعة، وهذه الضرائب يحدّد لها فترة معينة من السنّة تُحصّل فيها الضريبة في كلّ أنحاء الدولة، فتزيد عن الحاجة في بعض الفترات، وتقلّ عنها في البعض الآخر من أجل هذا وجب أن يتمّ تحديد وقت تحصيل الضريبة على نحو يمكن معه تفادي التقلبات الكبيرة في الإيرادات وذلك لضمان التوافق بين الإيرادات، والتفقات على مدار السنّة<sup>(2)</sup>، وقد نصّت المادة (19) من القانون رقم 7 لسنة 2010 على أنه: "فيما عدا الحالات التي ينصّ فيها على خلاف ذلك، تحصل الضريبة دفعة واحدة إذا لم تجاوز مائة دينار، فإذا تجاوزت ذلك يكون تحصيلها على أربعة أقساط، وتحل الأقساط دورياً اعتباراً من اليوم العاشر وحتى اليوم الخامس والعشرين من كلّ أشهر الربيع والصيف والفتح والكانون، وتدفع الضريبة أو القسط الأول منها بحسب الأحوال في أوّل ميعاد من المواعيد المذكورة لتاريخ استحقاقها".

وقد تصبح الضريبة مستحقة الأداء على الممول في الحالات التالية<sup>(3)</sup>:

- 1- إذا ربطت الضريبة بناءً على إقرار الممول دون تعديله، وتم إخطاره بالربط من قبل مصلحة الضرائب سواء كان الربط مؤقتاً أو نهائياً.
- 2- إذا ربطت الضريبة بناءً على تقديرات مصلحة الضرائب وتم إخطار الممول بالربط ولم ينظّم منه الممول في الموعد المحدّد للتظلم.
- 3- إذا تظلم الممول من ربط الضريبة، وأصدرت اللجنة الابتدائية قرارها في ذلك التظلم، وأخطر الممول بالضريبة المربوطة على أساسه تصبح هذه الضريبة مستحقة الأداء ولو طعن في القرار.
- 4- إذا ربطت الضريبة بناءً على صلح بين الممول، ومصلحة الضرائب، وتمّ إخطار الممول بالضريبة المربوطة على أساس ذلك الصلح.

(1) أسعد ظاهر أحمد، الوجيز في مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 192-193.

(2) عادل أحمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 176.

(3) مختار علي أبو زريدة، المحاسبة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي الليبي، الجنوب للنشر، 1995، ص 147.

## ثالثاً: إجراءات الاخطارات والتحصيـل الضريبي:

يفرض المشرع على كل ممول خاضع لأحكام قانون ضريبة الدخل عند البدء في مزاولـة النشاط أن يخطر الإدارة الضريبية بذلك، وكذلك في حالتي التوقف والتنازل عن مزاولـة النشاط، كما يلزمه بإمساك الدفاتر، والسجلات التجارية؛ لتسهيل عملية تقدير الوعاء الضريبي، كما نظم القانون إجراءات تحصيل الضريبة، ويمكن توضيح ذلك في الآتي:

### 1- الإخطارات الضريبية:

يتعلق هذا الإجراء بوجوب إخطار المصلحة عند مزاولـة النشاط، أو بالتراخيص التي تمنحها الجهات الحكومية لمزاولـة تجارة، أو صناعة، أو أي حرفة معينة، وكذلك يتم الإخطار في حالة التوقف والتنازل، وتقدم هذه الإخطارات إما بإرسالها عن طريق البريد المسجل بعلم الوصول إلى المصلحة، أو بتقديمها مقابل إيصال يذكر به نوع الإقرار، أو الإخطار المقدم وتاريخ تقديمه، وذلك على النموذج (19) ضرائب وهو ما أشارت عليه المادة (69) من اللائحة التنفيذية من القانون رقم 7 لسنة 2010، وسيتم بيان أهم الاخطارات التي يلتزم الممول بتقديمها:

أ- الإخطار ببدء مزاولـة النشاط:

تلزم الكثير من التشريعات<sup>(1)</sup> كل ممول يخضع للضريبة على دخل التجارة والصناعة والحرف، أو الضريبة على دخل المهن الحرة، أو الضريبة على الشركات، بأن يقدم إخطار بذلك خلال 60 يوماً من تاريخ مزاولـة النشاط<sup>(2)</sup>، وكذلك في كل حالة يحدث فيها تغيير يتعلق بالنشاط، كأن ينشئ الممول فرعاً أو مكتباً للمنشأة أو ينقل مقرها إلى مكان آخر، ويقدم الإخطار من الممول أو من يمثله قانوناً، ويجب أن يكون الإخطار موقفاً من الممول أو من يكون له الحق في تقديمه، وأن يشتمل كافة البيانات المبيّنة لحقيقة النشاط الذي شرع الممول في مزاولته<sup>(3)</sup>، ولا تحسب ضمن هذه المدة الإجراءات والأعمال التي يقوم بها الممول، للتمهيد لهذه المزاولـة كالتأجير، أو شراء مقر المنشأة وإعدادها، أو تجهيزها لعرض منتجاتها أو شراء المعدات والأدوات اللازمة للإنتاج، إذ

(1) نص المشرع المصري في القانون رقم (91) لسنة 2005 في المادة (74) بأنه "كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً أو نشاط غير تجاري، أن يقدم إلى المصلحة إخطاراً بذلك خلال 30 يوم من تاريخ بدء مزاولـة النشاط....."

(2) نصت المادة (2) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة 2010 على أنه ".....وعلى كل ممول يخضع للضريبة أن يقدم إخطاراً إلى المصلحة في حالة انشاء فروع أو مكتب أو توكيل لنشاط أو نقل مقر من مكان إلى آخر....."

(3) فتحي خليفة امحمد الشيباني، مرجع سبق ذكره، ص 108.

العبرة في حساب المدّة التي يتعيّن على المموّل تقديم هذا الإخطار ببدء المزاولة فعلاً، أي بأن تكون المنشأة جاهزة لبيع السلع، أو تقديم الخدمات محلّ نشاطها<sup>(1)</sup>.

ب- التّوقف على مزاولة النّشاط:

يقصد بالتّوقف انقطاع المنشئة عن مزاولة النّشاط سواء كان هذا الانقطاع كلياً أو جزئياً، وتقدير هذا التّوقف مسألة تقدر على ضوء الظروف، فموسميّة النّشاط لا تعدّ توقفاً عن مزاولته، ومن جهة أخرى تعدّ حالة وفاة المموّل توقفاً، إذا لم يستأنف الورثة ذات النّشاط، وقد نصّت المادة (43) من قانون ضريبة الدّخل على أنّه: "إذا توقف المموّل عن مزاولة النّشاط الذي تؤذي الضّريبة على دخله سواء كان التّوقف نهائياً، أو لفترة من الزّمن، تحصل الضّريبة على الدّخل حتى تاريخ توقف عن النّشاط، ويجب على المموّل في هذه الحالة أن يبلغ المصلحة بذلك خلال 60 يوماً من تاريخ وقف النّشاط ..... والتّوقف قد يكون جزئياً إذ ينهي المموّل بعض أوجه النّشاط، أو فرع، أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها النّشاط، وقد يكون التّوقف كلياً في حالة الانقطاع عن مزاولة النّشاط بشكل كلي، وهنا فرض المشرع على المموّل أن يبلغ مصلحة الضّرائب بالتّوقف عن مزاولة النّشاط في مدّة أقصاها 60 يوماً من تاريخ التّوقف، وأن يكون ذلك مدعماً بكل ما يلزم القانون مسكه من سجلات، ودفاتر، ومستندات، وبيانات تكون لازمة لتصفية حساب الضّريبة المستحقّة عن المدّة التي يخضع فيها الدّخل للضّريبة<sup>(2)</sup>.

ج - التنازل عن مزاولة النّشاط:

التنازل هو انتقال ملكيّة المنشئة من شخص إلى آخر بأي نوع من أنواع التّصرفات، سواء بعوض أو بغير عوض، بمعنى انتقال المنشئة من يد مستغل إلى يد مستغل آخر، والتنازل الذي يقصده المشرّع هو التنازل العيني عن العمل، أو النّشاط الذي تؤذي عنه الضّريبة، بمعنى التنازل عن أصول مادية ومعنوية تصلح للاستغلال وتحقق ربحاً خاضعاً للضّريبة، وقد نصّت المادة (44) في حالة التنازل عن النّشاط كلياً، أو جزئياً أنّه يجب على المتنازل، والمتنازل إليه تبليغ المصلحة عن هذا التنازل خلال 60 يوماً من تاريخ حصوله، ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسؤولين بالتضامن عمّا استحقّق من ضرائب على النّشاط المتنازل عنه إلى تاريخ التنازل، عن السنّة الضّريبية التي حدث فيها التنازل.

### 1- إجراءات التحصيل الضريبي:

نظّم قانون ضريبة الدّخل رقم 7 لسنة 2010 ولائحته التّنفيذية أسس وإجراءات تحصيل

الضّريبة يمكن توضيحها في التّالي:

(1) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 195.

(2) فتحي خليفة الشيباني، مرجع سبق ذكره، ص 109.

- أ- تحصيل الضريبة دفعةً واحدةً إذا لم تتجاوز مائة دينار، فإذا تجاوزت ذلك يكون تحصيلها على أربعة أقساط خلال السنة، وهو ما نصت عليه المادة (19) من القانون السابق.
- ب- أشارت المادة (29) من اللائحة التنفيذية من القانون السابق بأنه: "...تُسَدَّد الضريبة في جميع الأحوال إلى المصلحة، إمَّا نقداً، أو بصك مصدق من المصرف المسحوب عليه، أو بحوالة بريدية وفقاً للنموذج رقم (20) أو بإحدى الطرق التي يحددها الأمين، ولا يجوز التمسك في مواجهة المصلحة بأيّ طريق من طرق الوفاء الأخرى؛ لتبرئة ذمة الممول ما لم يتم النص عليها صراحة في هذه اللائحة".
- ج- تشير المادة (20) من القانون السابق على أنه: "... في حالة التأخر عن سداد الضريبة من قبل الممول، تفرض عليه غرامة قدرها "1%" من قيمة الضريبة المستحقة عليه عن كل يوم تأخير، تبلغ مدته شهراً أو جزءاً من شهر، لا يقل عن خمسة عشر يوماً بحيث لا تتجاوز الغرامة "12%" من قيمة الضريبة وتحصل هذه الغرامة في ذات الوقت الذي تحصل فيه الضريبة"<sup>(1)</sup>.
- د- "يتم أداء الضريبة في مقر مصلحة الضرائب من دون الحاجة إلى المطالبة به في مقر المدين"<sup>(2)</sup>.

#### رابعاً: طرق التحصيل الضريبي:

الأصل العام أن يلتزم الممول بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية، من تلقاء نفسه من دون مطالبة مصلحة الضرائب بأدائها وفي الموعد المحدد له قانوناً، هذا ما نصت عليه المادة (29) من اللائحة التنفيذية من القانون المشار إليه سابقاً، كما يتم دفع الضريبة بمعرفة شخص آخر غير المكلف بها، ويعد ذلك استثناء من الأصل العام، وتسري هذه الطريقة في الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وإن كان من المتصور تطبيقها على عدد محدود من الضرائب المباشرة، ومضمونها أن يكلف المشرع شخصاً آخر "المكلف القانوني" غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزنة

(1) نص المشرع المصري في القانون رقم "91" لسنة 2005 بشأن ضريبة الدخل مقابل التأخير عن سداد الضريبة، ففي المادة "110" نصت على: يستحق مقابل تأخير على: - ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار. - ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزنة العامة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون. ويحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق عن ذلك التاريخ مضافاً إليه "2%" مع استبعاد كسور الشهر والجنيه ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل. (2) المادة "21" من القانون 7 لسنة 2010.

العامّة، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكّاف الفعلي<sup>(1)</sup>، كما يتم تحصيل الضريبة بضريبة الدّمغة، فيتم تحصيلها عن طريق وضع طوابع الدّمغة على المحرّرات القانونية.

ويمكن توضيح هذه الطّرق الثلاثة في الشّرح التّالي:

أ- الدّفع بواسطة المموّل مباشرة:

في هذه المرحلة يقوم المموّل بتوريد مبلغ الضريبة إلى مصلحة الضرائب، وتعدّ هذه الطّريقة هي الأكثر انتشاراً، وتتمّ في الغالب بناءً على إقرار المموّل، أو بعد إتمام الرّبط النّهائي للضريبة التي تقوم بها إدارة الضرائب<sup>(2)</sup>.

ب- الحجز من المنبع:

قد تلزم الإدارة الضريبيّة في أحيان كثيرة أصحاب الأعمال، أو الملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة، بأن يحجزوا ما يكون عليهم دفعه من المبالغ الخاضعة للضريبة، قيمة الضريبة المستحقة عليهم، على أن يوردوا إلى المصلحة قيمة ما خصموه من الدّفعات التي أجروا الحجز عليها في أوقات سابقة، إذ يكون المدين بالإيراد تبعاً لذلك مسؤولاً عن اقتطاع دين الضريبة من المموّل المكّاف قانوناً بالضريبة، قبل توزيع الإيراد وتسليمه إليه، بحيث يؤوّل إليه الإيراد مخصوماً منه قيمة الضريبة المستحقة عليه، على أن يكون المدين بالإيراد مسؤولاً عن توريد الضريبة إلى الخزانة العامّة<sup>(3)</sup>، ونظام الحجز من المنبع ليس مجرد رخصة يمنحها القانون لرب العمل بتوريد الضريبة المستحقة على مرتّبات موظّفيه، بل هو إلزام يفرضه القانون على شخص آخر خلاف المكّاف المدين بالضريبة، بأن يقوم بحجز الضريبة المستحقة، أي بخصمها من الإيراد المستحق لديه للمدين الأصلي بالضريبة، وذلك قبل دفعه له تمّ توريدها للإدارة الضريبيّة في مواعيد محدّدة<sup>(4)</sup>، ويحقّق هذا الاجراء عدّة مزايا بالنسبة للخزانة العامّة منها: تحصيل الضريبة بسرعة وانتظام؛ فتحصيل الضريبة من شخص واحد هو المسؤول عن الوفاء بها بدلاً من تحصيلها من عدد من المستفيدين بحيث تقطع الضريبة في ذات اللّحظة التي يتولد فيها الحصول على الإيراد، كما لا يشترط في هذه الحالة أن يتقدّم المستفيد، أو الدائن بإقرار ضريبيّ إلى مصلحة الضرائب، كما يضمن هذا النّظام الحصول على إيرادات منتظمة طول العام، ويعمل على تخفيض نفقات التّحصيل

(1) سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامّة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص210.

(2) منصور ميلاد يونس، مرجع سبق ذكره، ص193.

(3) محمد سالم رمضان الكازاغلي، مرجع سبق ذكره، ص39.

(4) محمد الكامل شلغوم، العدالة الضريبية واصلاح النظام الضريبي الليبي، مرجع سبق ذكره، ص104.

إلى أقل قدر ممكن، وكذلك يحقق الحجز من المنبع ميزة أخرى للممول تتمثل في الملاءمة، إذ يتم تحصيل الضريبة في ذات الوقت الذي يتحقق فيه على الإيراد<sup>(1)</sup>.

ولهذا ألزمت بعض التشريعات<sup>(2)</sup> أصحاب الأعمال بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات، بأن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية للقانون، وأن يتم توريد ما تم حجزه إلى مصلحة الضرائب، وقد حدّد المشرع الليبي في القانون 7 لسنة 2010 في المادة (59) حيث نصّت على: "جهات العمل هي الملزمة بتوريد الضريبة إلى المصلحة مقابل خصمها من الدّخل وذلك بالطريقة وفي المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية...".

كما نصّت اللائحة التنفيذية لهذا القانون في المادة رقم (42) بأنّه: "على جهات العمل، والملتزمين بأداء الدّخل من الشركات، والتشاريكات والأفراد المنصوص عليهم في البندين "أ" "ب" من الفقرة الأولى من المادة (55) من القانون، الذين يستخدمون موظفين أو مستخدمين أو عمالاً، أو صناعاتاً مقابل أي دخل خاضع للضريبة خصم وتوريد الضريبة على دخل العمل وما في حكمه إلى المصلحة على النموذج رقم (7) ضرائب خلال سنتين يوماً من تاريخ تحقق الدّخل".

ج- ضريبة الدمغة:

تعدّ ضريبة الدمغة أحد أنواع الضرائب غير المباشرة ينظم أحكامها قانون خاص بها، وكذلك لائحة تنفيذية، وهي ضريبة ثابتة، أو نسبية تفرض على الأوراق، والوثائق، والمطبوعات والإعلانات، والسجلات، وغيرها من المحرّرات، كما تفرض على التصرّفات، والمعاملات، والوثائق وفقاً للأحكام المقرّرة في القانون والجداول المرفق به، الذي يتضمّن الأنواع المختلفة للمحرّرات والتصرّفات، والمعاملات الخاضعة للضريبة<sup>(3)</sup>.

تفرض ضريبة الدمغة على عمليّات تداول الأموال التي تتم عن طريق تحرير المستندات كالعقود، أو الشيكات، أو الكمبيالات، ويجرى تحصيلها إمّا بطريقة لصق طوابع الدمغة على

(1) محمد سالم رمضان الكازاغلي، مرجع سبق ذكره، ص40.

(2) نص المشرع المصري في القانون رقم "91" لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل في المادة رقم "14" حيث جاء فيها "على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم من المبالغ المنصوص عليها في المادة "9" من هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق، وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال بحقوقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به.

(3) محمود الزروق الشاوش، مرجع سبق ذكره، ص404.

الطّالبيات، أو المحرّرات، أو بطريقة استخدام الأوراق المدموغة، أو عن طريق الختم على الورق الخاص، بختم خاص مقابل دفع الرّسوم المقررة<sup>(1)</sup>.

كما نصّ المشرّع الليبي في المادّة الأولى من القانون رقم 12 لسنة 2004 المعدل بالقانون رقم 8 لسنة 2010، بشأن ضريبة الدّمغة حيث نصّت "ضريبة الدّمغة ثابتة، أو نسبية، وتفرض على الأوراق، والوثائق، والمطبوعات، والإعلانات، والسّجلات، وغيرها من المحرّرات، كما تفرض على التّصرفات، والمعاملات، والوقائع وفقاً للأحكام المقررة في هذا القانون، وعلى النّحو الوارد بالقانون وبالأسعار المبيّنة في الجدول المرفق" وبينت المادة (8) من هذا القانون الطّرق التي تستوفي بها ضريبة الدّمغة وهي:-

- 1- الكتابة على ما تُعدّه المصلحة من أوراق مدموغة.
  - 2- لصق طوابع على المحرّرات، أو بوضع ختم خاص عليها، أو بدمغها بمعرفة المصلحة أو موافقتها.
  - 3- توريد الضّريبة نقداً إلى المصلحة.
  - 4- أية طريقة أخرى تبينها اللائحة التّنفيذية.
- وحدّد المشرّع الليبي سعر ضريبة الدّمغة في القانون رقم 8 لسنة 2010 بشأن تعديل بعض البنود الواردة بالقانون رقم 12 لسنة 2004 نذكر منها على سبيل المثال:-
- 1- الضّريبة المفروضة على التّصرفات بعوض، التي محلّها حق من الحقوق العينية الأصلية على العقار التي بلغ سعر الضّريبة 3% من قيمة التّصرف.
  - 2- الضّريبة المفروضة على التّصرفات بعوض أو بدونه في المنقول وتتمثل في:
    - السيّارات وما في حكمها سعر الضّريبة 2%.
    - المنقولات الأخرى إذا تجاوزت قيمة المنقول 100 دينار سعر الضّريبة 1%.
    - 3- عقود الثّوريد، والمقاولة، والنّقل، وعقود الأشغال العامّة سعر الضّريبة 1%.
    - 4- عقد فتح الاعتماد، سعر الضّريبة "2" اثنان في الألف من قيمة العقد.
    - 5- القروض سعر الضّريبة "1" واحد في المائة من أصل القرض.

(1) رحاب محمد بن نوبه، الوجيز في القانون المالي الليبي، مرجع سبق ذكره، ص 134.

## الفرع الثاني

### ضمانات التحصيل الضريبي

منح المشرع للإدارة الضريبية العديد من السلطات والامتيازات الواسعة في مجال ضمانات تحصيل الضريبة، كسلطة توقيع الحجز على أموال المدين، أو سلطة التنفيذ الجبري على أموال المتخلفين عن دفع الضريبة، وكذلك سلطة تتبع أموال الممول أينما كانت وتحت أي يد توجد. ويعدّ دين الضريبة ديناً محمولاً لا مطلوباً؛ فيجب على الممول أن يبادر بنفسه بتسديد ما استحق عليه من ضرائب<sup>(1)</sup>، وكذلك فإنّ الدين الضريبي واجب الأداء رغم المنازعة في صحته، ومما يعرّز ضمان تحصيل دين الضريبة، أنّ دين الضريبة مفروض بحكم القانون، ولا يتوقّف على إرادة الممول، أو الإدارة الضريبية، وبالتالي فإنّ قرار ربط الضريبة هو قرار كاشف لدين الضريبة وليس منشئاً له؛ لأنّ دين الضريبة ينشأ طبقاً لأحكام القانون، ولا ينشأ طبقاً لقرار الربط<sup>(2)</sup>، ونظراً لخطورة المهمة الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية في هذا الشأن، هناك العديد من الضمانات الضريبية لضمان حقوق كلاً من طرفي العلاقة الضريبية، من بينها تقرير حق امتياز لدين الضريبة على أموال المدين، واعتبار أنّ دين الضريبة ديناً ممتازاً له الأولوية في التقديم قبل غيره من الديون الأخرى<sup>(3)</sup>، بالإضافة إلى أنّ دين الضريبة لا يقبل المقاصة، بمعنى أنّه إذا كان للممول دين على الحكومة، واستحقت عليه الضريبة، فإنّه لا يستطيع المطالبة بالمقاصة في ذلك الدين، وذلك حفاظاً على مصالح الخزنة العامة، وحتى لا يلجأ الممول للمماطلة في دفع الضريبة بحجة إجراءات تلك المقاصة<sup>(4)</sup>.

إنّ دين الضريبة لا يقف على قدم المساواة مع الديون الخاصة للأفراد، لأنّ الإدارة الضريبية لا تتزاحم مع سائر الدائنين للحصول على دين الضريبة، نظراً لأنّه يتمتّع بتأمين خاص في مواجهة الآثار الضارة، لإطالة إجراءات المنازعة الضريبية على المصلحة العامة، أو مصلحة المكلف بأداء الضريبة، وهو الأمر الذي يكون معه امتياز التحصيل الفوري لدين الضريبة ميزة

(1) نصت المادة "21" من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل على أن: "دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة دون حاجة إلى المطالبة به في مقر المدين".

(2) حسام فايز أحمد عبدالغفور، مرجع سبق ذكره، ص 48.

(3) محمد سالم رمضان الكازاغلي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

(4) منصور ميلاد بونس، مرجع سبق ذكره، ص 194، كما قضى مجلس الدولة في فرنسا بأن المقاصة لا تحصل حتى إذا كان دين الممول على الحكومة ناتجاً من دفعه لضريبة سابقة غير مستحقة، أو دفعة لأكثر مما يستحق عليه، لأن القاعدة في الضريبة هي الدفع ثم الاسترجاع، لمزيد من التوضيح راجع، خالد الشاوي، مرجع سبق ذكره، ص 311.

مهمة للخزانة العامة للدولة؛ لذا تلجأ الإدارة الضريبية بما لديها من سلطات وصلاحيات إلى إجراءات إدارية تتميز عن الإجراءات القضائية المعتادة بالسرعة والبساطة بحيث تمكنها من التحصيل الجبري للضريبة<sup>(1)</sup>، ومن خلال ذلك يمكن توضيح حق الامتياز، وسلطة الحجز للإدارة الضريبية:

#### أولاً: امتياز الدين الضريبي:

للدين الضريبي امتياز على الديون الأخرى التي تكون في ذمة الممول، أو أي مدين آخر لها، فالامتياز أولوية يقرّها القانون لحق معين مراعاة منه لصفته، ولا يكون للحق امتياز إلا بمقتضى نص في القانون<sup>(2)</sup>، وفقاً لهذا الامتياز يستوفي الدائنون الذين لهم حقوق ممتازة ديونهم من أموال المدين قبل غيرهم من الدائنين، كما قرّر لهم القانون، كذلك حق تتبّع هذه الأموال تحت يد الغير، وهذا ما بيّنته المادة (1143) من القانون المدني الليبي لسنة 1954 التي نصّت على: "المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب، ورسوم، وحقوق أخرى من أي نوع كانت يكون لها امتياز بالشروط المقررة في القوانين، والأوامر الصادرة في هذا الشأن، وتستوفي هذه المبالغ من ثمن الأموال المتمثلة بهذا الامتياز في أية يد كانت قبل أي حق آخر، ولو كان ممتازاً أو مضموناً برهن اتفاق عدا المصروفات القضائية".

ونصّت المادة (31) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل بأنه: "يكون للضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة للدولة بمقتضى أحكام هذا القانون امتياز على جميع أموال المدنيين لها أو الملتزمين بتوريدها إلى الخزانة العامة، طبقاً لهذا القانون ويأتي ذلك الامتياز في المرتبة بعد دين النفقة والمصروفات القضائية".

وكذلك نصّ المشرع المصري في قانون الإجراءات الضريبية الموحدة الصادر بالقانون رقم 206 لسنة 2020 على هذه الضمانة في المادة (49) على أن: "يكون للضريبة، والمبالغ الأخرى المستحقة للمصلحة بمقتضى القانون الضريبي، امتياز على جميع أموال المدنيين بها، أو الملتزمين، أو المكلفين بتحصيلها، أو توريدها إلى المصلحة، بحكم القانون وذلك بالأولوية على جميع الديون الأخرى، عدا المصروفات القضائية، ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة، وفرعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين".

فالحكمة من امتياز الديون الضريبية ومنحها الأولوية على الديون الأخرى إلى المصلحة العامة، التي تقتضى أن يحصل دين الضريبة أولاً قبل الديون غير الممتازة؛ لأنها تنفق لصالح المجتمع، بخلاف الديون غير الممتازة التي غالباً ما تكون لمصلحة خاصة للدائنين، ومن المقبول

(1) أيمن محمد عبدالغني إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 23.  
(2) نص المادة "1134" من القانون المدني الليبي، 1954.

أن ترجح المصلحة العامة على المصلحة الخاصة، كما أن هذا الامتياز يرجع إلى طبيعة الدين الضريبي، فهو دين إجباري مستحق للدائن، بخلاف الديون الأخرى التي اختار الدائنون بإرادتهم منحها للمدين من خلال تفاوض لم تكن الدولة الدائنة طرفاً فيه، ومن ثم كان من الطبيعي أن لا يختلط الدين الإجباري مع الدين الاختياري<sup>(1)</sup>.

وحق الامتياز المقرّر للخزانة العامة لاستفاء الديون الضريبية تتمتع به الدولة، لتأمين تحصيل الضرائب المختلفة<sup>(2)</sup>، ويخضع هذا الحق لنصوص القانون سواء تلك الواردة في صلب التشريع، أو المنصوص عليها في التشريعات الأخرى، وهذا الحق الذي تتمتع به الديون الضريبية يشمل سائر الحقوق القانونية الأخرى، المستحقة للخزانة العامة المتعلقة بها، وذلك مقابل التأخير الذي تنص عليه التشريعات الضريبية، في حالة تأخر الممول عن سداد الضريبة المستحقة عليه، وكذلك الغرامات، والتعويضات المترتبة عليها، ويكون لهذه الحقوق امتياز على ما سواها من الديون المحملة بها ذمة الممول، باستثناء ما ينصّ عليه القانون من حقوق أخرى كالنفقة والمصروفات القضائية<sup>(3)</sup>.

#### ثانياً: سلطة الحجز<sup>(4)</sup>:

تعطي التشريعات الضريبية عادة للإدارة الضريبية حقّ توقيع الحجز التحفظي، أو الحجز التنفيذي على أموال المكلف، ويكون الحجز التنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدّمة من المكلف، إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونية دون الحاجة إلى إصدار إشعار أو تنبيه بذلك، ويكون إقرار المكلف في هذه الحالة سند التنفيذ<sup>(5)</sup>، وكذلك تستطيع الإدارة الضريبية أن تلجأ إلى الحجز التحفظي إذا كان دين الضريبة معرضاً للضياع، والغاية من هذا الحق المحافظة على أموال المدين، كما نصّ المشرع الليبي على هذا الحق في القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل في المادة (30): "إذا تبين أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلأمين

(1) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 716-717.

(2) تعدّ المبالغ الضريبية المستحقة للخزانة العامة من أهم أنواع الديون، لذلك حرص المشرع على ضمان تحصيل هذا الدين بأسرع الطرق فلا يتوقف دين الضريبة على مطالبة الإدارة الضريبية به، فهو مفروض وقائم بحكم القانون وما دور الإدارة الضريبية إلا كشف هذا الدين وبيانه بقرار الربط على المكلف، فالدائن العادي يملك الخيار بالمطالبة بدينه من عدمه، أما الإدارة الضريبية فهي ملزمة بالمطالبة بهذا الدين وليس لها الخيار في ذلك، إذ أن دين الضريبة لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية، بل هو مقرر ومفروض بموجب النصوص القانونية التي تكون ملزمة لكل من المكلفين والإدارة الضريبية، لمزيد من التوضيح أنظر: حسام فايز أحمد عبدالغفور، مرجع سبق ذكره، ص 48-49.

(3) أيمن محمد عبدالغني إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 30.

(4) الحجز الإداري، هو مجموعة من القرارات والأوامر الإدارية التي تصدر من جهة الإدارة بغرض الحجز على أموال مدينها وبيعها، استثناء لحقوقها التي يجيز القانون اقتضاؤها بهذا الطريق الاختياري بدلاً من طريق الحجز القضائي، لمزيد من التوضيح أنظر: أيمن محمد عبدالغني إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 24.

(5) حسام فايز أحمد عبدالغفور، مرجع سبق ذكره، ص 54.

المصلحة -استثناء من أحكام قانون المرافعات المدنيّة، والتّجارية- أن يصدر أمراً بحجز الأموال التي يرى استيفاء الضّريبة منها تحت أي يد كانت، وتعدّ هذه الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجزاً تحفظياً، ولا يجوز التّصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة، أو بقرار من أمين المصلحة، أو بمضي ستة أشهر من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممولّ بمقدار الضّريبة طبقاً لتقدير المصلحة".

وبينت اللائحة التّنفيذيّة من هذا القانون في المادّة (30) إنه: "للمدير العام أن يصدر أمراً بتوقيع الحجز التّحفظي طبقاً لأحكام المادّة (30) من القانون، بناءً على مبررات ضرورية لحماية أموال الخزانة العامّة، بمقتضى أحكام القانون على أن يتضمن هذا الأمر اسم الممولّ ونشاطه واسم الشّخص المحجوز لديه".

وكذلك المشرّع المصري أعطى الحق لمصلحة الضّرائب بتوقيع الحجز التّنفيذي والتّحفظي، لاستفاء الدّيون الضّريبية من الممولّين، حيث نصّت المادّة (104) من القانون رقم 91 لسنة 2005، بشأن الضّريبة على الدّخل: " للمصلحة حقّ توقيع حجز تنفيدي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضّرائب من واقع الإقرارات، المقدّمة من الممولّ إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونيّة، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك، ويكون إقرار الممولّ في هذه الحالة سند التّنفيذ، وعلى المصلحة أن تخطر الممولّ بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممولّ على تقديرات الأمورية، أو صدور قرار لجنة الطّعن أو حكم من المحكمة الابتدائية، وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وفي جميع الأحوال لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد انذار الممولّ، بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضّريبة"، كما أعطي هذا القانون لرئيس المصلحة أن يصدر أمر الحجز التّحفظي إذا تبين للمصلحة أنّ حقوق الخزانة العامّة معرضة للضياع، حيث نصّت المادّة (107) من القانون المشار أعلاه بأنّه: "إذ تبين للمصلحة أنّ حقوق الخزانة العامّة معرضة للضياع، فلرئيسها أن يطلب من قاضي الأمور الوقتية المختص أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت ...".

وسوف نتناول في هذه الفقرة الإجراءات المتعلّقة بتحصيل دين الضّريبة عن طريق الحجز، الذي تلجأ إليه الإدارة الضّريبية سواء كان دين الضّريبة مستحقاً كما هو الحال فيما يتعلق بالحجز التّنفيذي، أو كان دين الضّريبة عرضة للضياع ولكّنه غير مستحق كما هو الحال فيما يتعلق بالحجز التّحفظي.

## أ- الحجز التنفيذي:

لمصلحة الضرائب أن توقع الحجز الإداري التنفيذي، من واقع إقرار الممول أو بموجب المطالبات، التي تصدرها، وهذه المطالبات والإقرارات تكون سندات تنفيذية وتدل بذاتها على مديونية الممول بمقدار المستحقات الثابتة فيها، وهذه المستحقات محققة الوجود وواجبة الأداء<sup>(1)</sup>، ويقصد بالحجز التنفيذي بيع الأموال المحجوزة المملوكة أصلاً للممول، المتخلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه ومن ثمن تحصيل ثمنها، ويوقع الحجز التنفيذي إذا كان دين الضريبة معلوماً للمكلف، من واقع إقراره أو على أساس ربط الضريبة على الممول واعتبارها نهائية، ولم يتم الممول بدفعها في الموعد المحدد في القانون<sup>(2)</sup>، وأشارت المادة (31) من اللائحة التنفيذية من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل على أنه: "إذا امتنع الممول أو الملزم بتوريد الضريبة عن سدادها في الموعد المحدد قانوناً، لمدير المصلحة حق توقيع حجز على أموال المدين بما يساوي المبلغ المستحق للمصلحة طبقاً لأحكام قانون الحجز الإداري رقم (152) لسنة 1970...."

ويقع الحجز التنفيذي على كافة أموال الممول المنقولة وغير المنقولة، بما يساوي دين الضريبة، ويسري قرار الحجز لحين تحصيل دين الضريبة، سواء تم التحصيل بقيام الممول بدفع ما هو مستحق عليه، أو من خلال بيع ما تم الحجز عليه، كما يجوز إجراء الحجز التنفيذي على الأموال الموجودة تحت يد الغير، ويسري قرار الحجز من تاريخ صدوره وتبليغه إلى الممول، أو إلى الغير إذا كان الحجز وقع عليه، ويعد الحجز التنفيذي أداة مهمة في يد الإدارة الضريبية لتحصيل دين الضريبة والمحافظة على حقوق الخزنة العامة<sup>(3)</sup>، كما يحق للمتضرر من قرار الحجز أن يلجأ إلى القضاء لإلغاء قرار الحجز<sup>(4)</sup>.

ومن هنا يثار التساؤل هل للإدارة الضريبية الحق في اللجوء إلى الحجز القضائي أم لا؟ إن القانون أعطى لمصلحة الضرائب الحق في توقيع الحجز الإداري، وهو الطريق الأسهل والأسرع في اقتضاء الديون العامة والضرائب منها، إلا أن ذلك لا يمنع المصلحة من أن تلجأ إلى

(1) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 727.

(2) مجدي نبيل محمود شرعب، مرجع سبق ذكره، ص 67.

(3) المرجع السابق، ص 69.

(4) يجوز وقف إجراءات بيع الأشياء المحجوز عليها إدارياً بمعرفة مصلحة الضرائب استيفاء لدين الضريبة إلا في الحالات الثلاثة وهي: الأولى دفع الممول المبلغ المحجوز من أجله عملاً بقاعدة الدفع أولاً فالمعارضة، والثانية أن يصدر حكم من المحكمة لمصلحة الممول بعدم استحقاق مبلغ الضريبة المحجوز من أجله، والثالثة أن تكون إجراءات الحجز قد شابها بطلان جوهرى لا يحتمل شكاً في ذلك، لمزيد من التوضيح أنظر: رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 765.

الحجز القضائي<sup>(1)</sup> لاستيفاء نفس الدين، طالما أنّ القانون لم يمنع ذلك، أو لم يخير الإدارة باتباع أحد الطّريقتين دون الآخر، ولمصلحة الضّرائب أن تلجأ إلى أحد الطّريقتين وتكمّله بالطّريق الآخر، كأن تحجز على المنقولات بطريق الحجز الإداري، وتحجز على العقارات بطريق الحجز القضائي، لتحصيل ذات الدين الضّريبي من نفس المموّل، دون أن يشوب هذا الإجراء أي عيب<sup>(2)</sup>.

## ب- الحجز التّحفظي:

يعدّ الحجز التّحفظي نوع خاصّ من الحجوز الذي يكون هدفه الوحيد مجرد وضع بعض الأموال، التي يمتلكها المدين تحت يد القضاء، أو جهة الإدارة الحاجزة، لمنعه من التّصرف فيها تصرفاً يضر الحاجز، وبعبارة أخرى فإنّ الهدف من الحجز التّحفظي هو حماية الدائن من خطر قيام المدين بالتّصرّف في منقولاته إلى مشتري حسن النّيّة لا يمكن استردادها منه<sup>(3)</sup>، ويتم الحجز التّحفظي لظروف يقتضي الاستعجال في إتمامه، ولا يستلزم وجود سند تنفيذي، ولا الالتزام بالإجراءات التي تقتضيها الحجوزات العادية، إذ إنّه حجز وقتي، كإجراء وقائيّ ويتطلب تنفيذه على نطاق ضيق ومقيّد وفق النّصوص القانونية التي تحكمه<sup>(4)</sup>، ولقد بيّن المشرّع الليبي في القانون رقم 7 لسنة 2010 في المادّة (30)، وكذلك في المادّة (30) من اللائحة التنفيذية له على جواز إصدار أمر بحجز الأموال التي يرى استيفاء الضّريبة منها تحت أي يد كانت، وتعدّ هذه الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجراً تحفظياً، كما نصّ المشرّع المصري في قانون الإجراءات الضّريبية الموحد الصادر بالقانون رقم (206) لسنة 2020، على حق مصلحة الضّرائب في توقيع الحجز التّحفظي؛ وقايةً لحقوق الخزنة العامّة حيث نصّت المادة (47) على أنه: "إذا تبين للمصلحة أنّ حقوق الخزنة العامّة معرضة للضياع، فلرئيسها أن يطلب من رئيس الدائرة المختصة بمحكمة القضاء الإداري، أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت، وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجراً تحفظياً...".

وتكمن أهمية الحجز التّحفظي في أنّه يؤدي دوراً وقائياً، حيث يقي الدائن من خطر تهريب أموال مدينه أو إتلافها ممّا يضعف ضمان ديونه، وعادة يتم هذا النوع من الحجز، عندما لا يتوفر للدائن شروط الحق في التّنفيذ الجبري، أو لا يتوفر له الوقت اللازم لاستيفاء مقدّمات هذا التّنفيذ بأن

(1) الحجز القضائي معناه حجز المال قانوناً ووضعه تحت تصرف القضاء تمهيداً لبيعه و إستيفاء الدائن لدينه من ثمنه، جمال صابر نعمان، مالفارق بين الحجز القضائي والإداري، ينظر: شبكة المعلومات الدولية

<https://specialties.bayt.com/ar/specialties>

(2) رمضان صديق، المرجع السابق، ص729.

(3) حسام فايز أحمد عبدالغفور، مرجع سبق ذكره، ص55.

(4) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص780.

يقوم المدين بتهريب أمواله أو تعرضها للهلاك<sup>(1)</sup>، وقد حدد المشرع الليبي عدة شروط للحجز التّحفظي، وهي:

- تعرض حقوق الخزّانة العامّة للضياع.
- أن تكون الضّريبة غير واجبة الأداء، بمعنى أن الدّين لم يحن موعد استحقاقه، ولكن بالحجز التّحفظي يمكن الحفاظ على المال لضمان سداد قيمة الضريبة.
- أن يصدر الأمر بالحجز التّحفظي من أمين مصلحة الضّرائب.
- أن يتم الحجز التّحفظي أولاً على الأموال العقارية، ثمّ المنقولة بالقدر الذي يكفي لاستيفاء حقوق الخزّانة<sup>(2)</sup>.

ومن هذه الشّروط نظّر ح التساؤل الآتي، هل الحجز التّحفظي لا يكون إلا في حالة

الضّريبة غير واجبة الأداء؟

يذهب البعض إلى أنّه لا يجوز حجز الأموال حجراً تحفظياً، إلا في حالة كون الضّريبة غير واجبة الأداء، أمّا في الأحوال التي تكون فيها الضّريبة واجبة الأداء فإن الطّريق الذي رسمه القانون للتّنفيد هو الحجز التّنفيزي، ويرى البعض الآخر أنّه إذا كان حق المصلحة معين بمقدار مستحق الأداء وفق تقديرها وتملك بصدده توقيع الحجز الإداري التّنفيزي، فليس ثمّة ما يمنعها من توقيع الحجز التّحفظي، إمّا مراعاة لشعور الممولّ الأدبي؛ حتى لا تُحدد يوماً لبيع أمواله، أو تهديداً له، وللمصلحة أن تلجأ إلى الحجز التّحفظي، إذا كان الدّين مقدراً ولكنّه مطعون عليه أمام لجنة الطّعن، خشية أن تطول إجراءات الطّعن في ظلّ حالة الخطر التي يتعرّض لها هذا الدّين، استناداً إلى قاعدة مفادها أنّه من يملك الكل يملك الجزء، مالم ينص القانون على خلاف ذلك، وبالتالي من يملك توقيع الحجز التّنفيزي يملك توقيع الحجز التّحفظي.<sup>(3)</sup>

(1) رحاب محمد الهادي بن نوبة، الضمانات القانونية للإدارة الضريبية والممول، مرجع سبق ذكره، ص 142.

(2) رحاب محمد بن نوبة، الوجيز في القانون المالي الليبي، مرجع سبق ذكره، ص 157-158.

(3) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 783.

## الفصل الثاني

### دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي

يعدّ التهرب الضريبي من أهم المشاكل التي تعانيها الإدارة الضريبية عند جباية الضريبة، إذ يحاول بعض الممولين أن يتهربوا من دفع الضرائب المستحقة عليهم، لأنّ فرض الضريبة على الممول يعني اقتطاع جزء من دخله لصالح خزينة الدولة، وهذا الإجراء له تأثير على سلوك المكلّف تجاه الضريبة، حيث يسعى المكلّف إلى دفع الضريبة في أغلب الأحيان؛ للتخلص من عبء الضريبة، سواء بالانعكاس الضريبي وهو نقل عبء الضريبة بعد تقديرها وتحصيلها منه إلى شخص آخر، أو التهرب من الضريبة عندما يحاول التّخلص منها وعدم دفعها كلياً أو جزئياً،<sup>(1)</sup> ويترتب على هذا التهرب الإخلال بمبدأ المساواة في تحمّل الأعباء العامّة، كما أنّه يؤثّر على حصيلة الضرائب الواردة إلى الخزينة العامّة، ويؤدي إلى عدم العدالة في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد، كما أنّه يضر بالمكلفين الذين لا يستطيعون التهرب من الضريبة، أو يرفضون التهرب منها فيتحمّلون عبء الضريبة بينما يفلت منها الآخرون.

من هنا كانت مشكلة التهرب الضريبي من أهم القضايا التي تعوق الإدارة الضريبية عن أداء دورها، وتحقيق أهدافها، لما يترتب عليها من نتائج سيّئة من ناحية انخفاض حصيلة الضرائب، وحرمان الدولة من القيام بالكثير من أوجه الإنفاق العام، وكذلك الإخلال بعدالة توزيع العبء الضريبي بين المواطنين، نتيجة إفلات بعض الممولين من تحمله أو من ناحية إشاعة الفُرقة بين فئات المجتمع والقضاء على وحدته الوطنية، مع اتّساع حلقة التهرب بما ينطوي عليه من ضعف الأخلاق<sup>(2)</sup>.

فإذا كانت ظاهرة التهرب الضريبي من الطّواهر الخطيرة التي تعاني منها جميع الدّول، سواء كانت الدّول المتقدمة أو الدّول النامية، والتي تحدث نتيجة ما يقوم به المكلّف بإدارة الضريبة من مخالفة القوانين، وذلك بأن يقوم بطرق احتيالية مثل الغش، أو يقوم بإخفاء نشاط معين تفرض عليه الضريبة، ولهذا فإن أسباب التهرب كثيرة يصعب حصرها؛ لأنّها تختلف باختلاف التّشريعات الماليّة والأوضاع الاقتصاديّة والاجتماعيّة ومستوى الثّقافة لدى الممولين، كما أنّ ضعف الإدارة الضريبية يُعدّ من الأسباب التي تحفّز الممولين على التهرب، وذلك بسبب عدم كفاءة الإدارة

(1) هدى توفيق صبره، التهرب الضريبي وطرق مكافحته في القانون الأردني، رسالة ماجستير، جامعة عمان الأهلية، 2019، ص 29.

(2) محمد السيد محمد عطية برس، إصلاح الإدارة الضريبية كجزء من الإصلاح الاقتصادي في مصر، أطروحة دكتوراة، جامعة حلوان، مصر، 2013، ص 120.

الضريبية على القيام بواجباتها مما يؤثر على الحصيلة الضريبية، ويترتب عليه آثار ضارة تؤثر على كل من الدولة والممول، كما أن للإدارة الضريبية وسائل وقائية، وعقابية منحها لها المشرع، وذلك للحدّ أو التقليل من هذه الظاهرة عن طريق الاستدلال، والتّحري في مجال الجرائم الضريبية التي يختصّ بها مأموري الضبط القضائي، لما لهم من سلطة للدخول لمقر الممول والتفتيش على المستندات والالتزام بالغرض الذي من أجله منح هذا الحق، وللإدارة الضريبية الحق في التّصالح في الجرائم الضريبية، التي تهدف من ورائها لتحصيل المستحقات الضريبية، والمساهمة في التّحول الاقتصادي وتحقيق العدالة الضريبية، ويمكن تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين هما: مفهوم التّهرب الضريبي مبحث أول، والاستدلال والتّصالح في الجرائم الضريبية مبحث ثاني.

## المبحث الأول

### مفهوم التّهرب الضريبي

عُرف التّهرب من الضريبة منذ أن نشأ الالتزام بها على عاتق الممولين، شأنه في ذلك شأن الجريمة التي عرفت منذ وجود القانون، ويعدّ التّهرب الضريبي من الظواهر الضريبية، والمالية التي تؤكد الدّراسات، والإحصاءات شيوعها في كل دول العالم تقريباً ولكن بنسب مختلفة، فالتّهرب الضريبي يشكل إخلالاً خطيراً بمبدأ التّضامن الاجتماعي، وإهداراً للعدالة الاجتماعية، وعقبة رئيسية تواجهها الدّول في مسيرة تحقيقها لأهدافها الاقتصادية، والاجتماعية والمالية،<sup>(1)</sup> حيث تُمثّل الضريبة استقطاعاً إجبارياً من دخول الأفراد، وثروتهم لصالح الدّولة، ونظراً لما يميّز به هذا الاستقطاع من إلزامية، فمن المتوقع أن يلجأ بعض الأفراد في المجتمع إلى التّخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضرائب المفروضة عليهم، وهذا ما يسمّى بالتّهرب الضريبي،<sup>(2)</sup> وقد يحصل هذا التّهرب إمّا قبل ربط الضريبة، وجبايتها؛ وذلك عن طريق إخفاء الدّخل الذي تفرض عليه الضريبة، وإخفاء الواقعة المنشئة للضريبة، أو عدم تقدير وعاء الضريبة تقديرًا صحيحاً، كما قد يحصل عند ربط الضريبة، وذلك عند المبالغة باحتساب التّنزيلات الضريبية، وقد يحصل بعد الرّبط عندما يتمكن الممول من التّهرب، والتّخفي دون دفع الضريبة<sup>(3)</sup>.

(1) محمد الكامل شلغوم، المشاكل الضريبية الدولية وموقف المشرع الليبي منها، مرجع سبق ذكره، ص 130.

(2) منصور ميلاد يونس، مرجع سبق ذكره، ص 200.

(3) خالد الشاوي، مرجع سبق ذكره، ص 334.

وقسّم هذا المبحث إلى مطلبين رئيسيين نتناول في المطلب الأول ماهية التهرّب الضريبي بشكل عام، وأما المطلب الثاني فسيكون في مكافحة التهرّب الضريبي.

## المطلب الأول

### ماهية التهرّب الضريبي

تُعد ظاهرة التهرّب الضريبي من الظواهر التي تهدّد حقوق الخزّانة العامة، وتؤدي إلى عجز الموازنة العامة، وبالتالي عجز الدولة عن القيام بواجباتها القوميّة تجاه المجتمع في مجالات التعليم، والصّحة، والدّفاع، وغيرها، لهذا يعتبر التهرّب الضريبي اعتداء على حقوق الخزّانة العامّة، فالنظام الضريبي في المجتمعات الحديثة مطالب بتحقيق أهداف ماليّة، واقتصادية، واجتماعيّة، ومن ثمّ فإنّ وجود التهرّب الضريبي يُخلّ بقدرة أيّ نظام ضريبي على تحقيق هذه الأهداف، حيث يصيب النظام الضريبي في أهم أركانه وهو العدالة الضريبية، مما يولد الاحساس بالظلم والتمييز لدى بعض الممولين، ويسبب في انتشار الفساد، والرّشوة، وضعف التّضامن بين أفراد المجتمع، فالجدل الفقهي كبير، ولا يتّسع المقام لحصره حول تحديد ماهية التهرّب الضريبي، لاسيما أنّ هذا الجدل يثار بين الماليين، والقانونيين، والاقتصاديين، وسأحاول في بداية هذا المطلب التّعريف بالتهرّب الضريبي، وبيان أنواعه كفرع أول، ودور الإدارة في الكشف عن أسباب التهرّب الضريبي كفرع ثاني.

### الفرع الأول

#### تعريف التهرّب الضريبي

تتّسم جرائم التهرّب من الضريبة بمجموعة من السّمات التي تساهم في تحديد طبيعتها فهي جرائم من صعيد واحد، ويصدق عليها أنّها جرائم ذات طابع مالي، كما أنّها جرائم تمس انتمان الدولة، ومن ثمّ فإنّ العقاب عليها يهدف إلى تحقيق المصلحة العامّة، كما أنّها تعدّ جرائم لا تتعلق بمجني عليه معين، وإنّما يكون المجني عليه فيها هو المجتمع بسائر أفراده؛ لأنّها تؤدي إلى عجز في الموازنة العامّة، ممّا يجعل الدولة غير قادرة على الإنفاق على مرافقها العامّة، فجريمة التهرّب الضريبي تقوم على الغش الضريبي، ويتم النّشاط الإجرامي فيها في صورة عمل، كإثبات بيانات

كاذبة في الإقرارات التي يقدمها الممول تنفيذاً للقانون الضريبي، بقصد التخلص من أداء الضريبة، وتنظر قضايا التهرب الضريبي عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال والسّعة<sup>(1)</sup>.

وفي هذا الفرع سيتم توضيح الجدل الفقهي الدائر حول تعريف التهرب الضريبي، وبيان أنواع التهرب، وأهم طرق التهرب الضريبي التي يستعملها الممول.

## أولاً: الجدل الفقهي حول تعريف التهرب الضريبي:

اختلف علماء المالية العامة، والضرائب في تحديدهم لمعنى التهرب الضريبي، فمنهم من أخذ بالمعنى الواسع للتهرب، ومنهم من أخذ بالمعنى الضيق له، إلا أنهم لم يخرجوا في تحديد معنى التهرب عن كونه إخفاء، أو إبعاد بعض العناصر من وعاء الضريبة لتقليله، مما يترتب عليه هبوط مبلغ الضريبة كلياً.

### 1- تعريف التهرب الضريبي بالمعنى الواسع:

يرى أنصار هذا الاتجاه والذي يمثلته جانب كبير من الفقه المالي والقانوني، أنّ التهرب الضريبي لا يتحقق إلا بالالتجاء إلى وسيلة غير مشروعة، من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة، كأن يقدم الممول إقراراً كاذباً عن دخله، أو يمتنع عن دفع الضريبة<sup>(2)</sup>.

وعرّفه البعض الآخر بأنه وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة، وهو لا ينطوي حتماً على العبث بالقانون، أو الإخلال بأحكامه؛ لأنه قد ينحصر في تجنّب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة<sup>(3)</sup>، في حين أنّ هذا الرأي وإن كان له وجهته إلا أنه يخلط بين مفهوم التهرب من أداء الضريبة، وبين تجنّب مزاولة النشاط الذي تستحق عليه الضريبة، والذي يخرج عن مفهوم التهرب الضريبي؛ فالتهرب الضريبي يكون دائماً مخالفاً لأحكام القانون، والأخذ بهذا الرأي يؤدي حتماً إلى اعتبار الممول الذي لم يخالف القانون متهرباً من الضريبة، وهو ما يخالف معنى التهرب الضريبي<sup>(4)</sup>.

(1) أحمد عبد الإله المراغي، جريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 2020، ص77.

(2) محمد الكامل شلغوم، المشاكل الضريبية الدولية وموقف المشرع الليبي منها، مرجع سبق ذكره، ص134.

(3) مجدي محمد علي الخولي، النظرية العامة والإجراءات الجنائية في جرائم التهرب من أداء الضريبة على الدخل، توزيع مكتبة شادي، القاهرة، مصر، 2018، ص29.

(4) محمد الكامل شلغوم، المشاكل الضريبية الدولية وموقف المشرع الليبي منها، مرجع سبق ذكره، ص135.

## 2- تعريف التهرب الضريبي بالمعنى الضيق:

قام أنصار هذا الرأي بوضع ضوابط قانونية معينة يجب توافرها لتحديد معنى التهرب الضريبي، حيث ذهب بعضهم إلى أن التهرب الضريبي هو محاولة الشخص الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة التخلص من دفعها كلياً أو جزئياً، عن طريق استعمال طرقاً، وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش<sup>(1)</sup>.

وذهب البعض الآخر إلى أن التهرب من الضريبة يقصد به محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً، بإتباع أساليب وطرق مخالفة للقانون، وتحمل طابع الغش ونحوه<sup>(2)</sup>، وعرفه فريق آخر من علماء الفقه بأنه لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة؛ للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أو دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانوناً<sup>(3)</sup>.

يرى الباحث بأن التهرب الضريبي هو استعمال أساليب احتيالية تنطوي على الغش والخداع والتزوير، أو إخفاء بعض البيانات اللازمة، أو تقديم بيانات وهمية، أو الاستفادة من الثغرات الموجودة في القانون التي أغفل عن تنظيمها المشرع من قبل الممول التي يهدف من ورائها عدم دفع الضريبة كلياً، أو جزئياً وفقاً لما حدده القانون.

ويترتب على المفاهيم السابقة أنه لا تكفي محاولة الممول عدم دفع الضريبة، أو محاولة استعمال أساليب وطرق احتيالية مخالفة للقانون، حتى يطلق عليه متهرب من أداء الضريبة، فلا بد أن يستعمل الممول طرق وأساليب احتيالية، من الطرق المنصوص عليها في القانون ويترتب عليه عدم أدائه للضريبة المستحقة عليه كلياً، أو جزئياً، فالغش الضريبي لا يتحقق إلا بالتجاه الممول إلى وسيلة غير مشروعة، من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة، كان يقدم الممول تصريحاً كاذباً عن دخله، أو يمتنع عن دفع الضريبة كلياً.

ويرى جانب من الفقه أن هذا الرأي وإن كان له الفضل في وضع ضوابط محددة لتحديد معنى التهرب الضريبي، بحيث يمنع الخلط بينه وبين غيره من أساليب تجنب الضريبة، إلا أنه يبالغ في التضييق من مفهوم التهرب الضريبي، ويشترط في التهرب أن يشكل جرمًا يستوجب المساءلة

(1) ملاك حنا رزق، جريمة التهرب الضريبي الناشئة عن التجارة الإلكترونية، دار الأهرام، مصر، الطبعة الأولى، 2022، ص14.

(2) مجدي محمد علي الخولي، مرجع سبق ذكره، ص30.

(3) جميل عبد الرحمن صابوني، التهرب الضريبي للشركات عابرة القوميات، أطروحة دكتوراء، جامعة دمشق، 2005، ص15.

والعقاب عليه قانوناً، بالإضافة إلى أن تكون الوسائل والأساليب المتبعة في ذلك الجرم منصوصاً عليها حصرياً في القانون (1).

ومن خلال هذه التعاريف يمكن تحديد مضمون التهرب من الناحية الاقتصادية، والقانونية، فمن الناحية الاقتصادية، التهرب الضريبي هو تصرف يترتب عليه نقص الحصيلة الضريبية، وضياح لمورد مالي مهم جداً من موارد الدولة.

وأما من الناحية القانونية، فنلاحظ أن التهرب الضريبي في رأي فقهاء القانون والمالية العامة يشكل جرماً قانونياً، أي أنه فعل يتضمّن انتهاكاً صريحاً لنصّ القانون، مع أن معظم هؤلاء الفقهاء أنفسهم، عادوا وقسموا التهرب الضريبي إلى نوعين، تهرب مشروع قد ينظمه المشرع ذاته، أو ينجم عن استغلال الممول لثغرات ونصوص في القانون الضريبي، وآخر غير مشروع ينتج عن استعمال أساليب مخالفة للقانون (2).

### ثانياً: أنواع التهرب الضريبي.

قسّم فقهاء المالية العامة التهرب الضريبي إلى عدة أنواع طبقاً للزاوية التي ينظر إليها، إما وفقاً لمشروعيته، أو عدم مشروعيته، وإما وفقاً لحجمه، أو وفقاً لمكان وقوعه، وسوف يتم تناول ذلك على التفصيل التالي:

#### 1- أنواع التهرب الضريبي وفقاً لمشروعيته:

اتفق الفقهاء على وجود نوعين من التهرب الضريبي، أولهما يتمثل في التحايل على القانون ولا عقاب عليه، وثانيهما مخالف للقانون ويحدّد له المشرع عقاباً، إلا أنّهم اختلفوا في تسمية النوع الأول الذي يمثل تحايلاً على القانون ولا عقاب عليه.

وذهب البعض إلى أنه يوجد تهرب ضريبي مشروع، وآخر غير مشروع، فإذا كانت نتيجة التصرف القانوني، أو المادي للممول عدم استحقاق الضريبة عليه وفقاً لنصوص القانون اعتبر تهرباً مشروعاً، ويسمى اصطلاحاً بتجنب الضريبة، أمّا التهرب غير المشروع يكون وسيلة يلجأ إليها الممول، أو غيره ابتغاء ضياح حق الخزانة العامة في اقتصاد الضريبة المفروضة عليه، فيقصد به الإضرار بالدولة، وما سيتبع ذلك من الإضرار بمصلحة الجماعة، في حين يرى البعض الآخر أنه لا يوجد نوعان من التهرب من ناحية مشروعيته؛ فالتهرب الضريبي يكون دائماً غير

(1) محمد الكامل شلغوم، المشاكل الضريبية الدولية وموقف المشرع الليبي منها، مرجع سبق ذكره، ص 135.

(2) جميل عبدالرحمن صابوني، مرجع سبق ذكره، ص 16.

مشروع ومعاقب عليه، فالمشرع لا يحمي التهرب ولا يوجد في القانون ما يسمى تهريباً مشروعاً أو التهرب الذي لا عقاب عليه، وبذلك يكون التهرب الضريبي دائماً غير مشروع، أمّا ما يقال أنه تهرب مشروع فيمكن أن يطلق عليه تحايلاً على القانون<sup>(1)</sup>.

ويشير جانب آخر من الفقهاء إلى أن التهرب قد يتم بطريقة مشروعة، أي باستخدام الثغرات القانونية التي يمكن استغلالها، أو بطريقة غير مشروعة، وذلك بمخالفة القواعد القانونية المعمول بها تهريباً من أداء الضريبة، فالتهرب الضريبي من ناحية مشروعيته، يقتصر على التهرب غير المشروع، وهو التهرب الذي يتم باستعمال الممول لطرق وأساليب احتيالية نصّ عليها القانون بقصد التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، ويرتب عليه المشرع عقوبة جنائية، وهو غالباً ما يتم بسوء نية من الممول بقصد عدم سداد الضريبة المستحقة عليه<sup>(2)</sup>.

## 2- أنواع التهرب الضريبي وفقاً لحجمه:

ينقسم التهرب الضريبي بحسب منظور "مقدار العبء الضريبي الذي استطاع الممول أن يتخلص منه" إلى نوعين التهرب الكلي والتهرب الجزئي:

أ- التهرب الكلي: يتحقق التهرب الكلي إذا ما استطاع الممول بوسائله أن يتخلص من كل الضريبة المستحقة، على نوع معين من النشاط أو فقدان الخزانة العامة لهذا النوع من الضرائب المفروضة على المكلف<sup>(3)</sup>.

ب- التهرب الجزئي: يحصل التهرب الجزئي عندما يتمكن الممول من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه، وذلك إما عن طريق إسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانوناً، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي، وهذا سيؤدي بالضرورة إلى ربط الضريبة عليه بأقل مما كان يجب أن ترتبط به، أو بإسقاطه لبعض العمليات أو الإيرادات الخاصة لهذه الضريبة<sup>(4)</sup>.

(1) مجدي محمد علي الخولي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

(2) المرجع السابق، ص 34.

(3) زياد احمد علي عرباسي، مرجع سبق ذكره، ص 36.

(4) جميل عبدالرحمن صابوني، مرجع سبق ذكره، ص 19.

### 3- أنواع التهرب الضريبي وفقاً لإقليمه، أو مكان وقوعه:

ينقسم التهرب الضريبي طبقاً للمعيار الإقليمي داخل أو خارج إقليم الدولة، فالتهرب الداخلي أو الوطني هو الذي يقع داخل حدود الدولة، وأما التهرب الدولي، أو الخارجي فهو الذي يتجاوز حدود الدولة:

أ- التهرب الضريبي الداخلي، أو الوطني:

التهرب الضريبي الداخلي هو التهرب الذي يقع داخل إقليم الدولة، وهو أكثر أنواع التهرب انتشاراً في معظم دول العالم<sup>(1)</sup>، وأمثلة هذا النوع من التهرب كثيرة للغاية، ومن أهمها وأكثرها انتشاراً ممارسة التهرب من الضرائب المباشرة، التي تعتمد على تقديم إقرارات ضريبية غير صحيحة تقدّم من الممول إلى الإدارة الضريبية، كما في الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية.

ب- التهرب الضريبي الخارجي، أو الدولي:

التهرب الضريبي الخارجي هو الذي يقع عندما يستطيع الممول تهريب أمواله إلى خارج البلاد بطرق غير مشروعة، وذلك بإنشاء فروع أجنبية للمنشأة دون ذكرها في الإقرار الضريبي<sup>(2)</sup>.

وبمعنى آخر فالتهرب الضريبي الخارجي هو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة نتيجة الاستفادة الممول من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول، أو لحملة جنسية أحدها، أو بعضها، أو إقامته على أرضها، أو ممارسة نشاط اقتصادي فيها، كل ذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية<sup>(3)</sup>.

### ثالثاً: طرق التهرب الضريبي:

يحدث التهرب الضريبي عندما يُقدم المكلف أو الممول على مخالفة الأحكام، والنصوص القانونية، ويسلك طريق الغش، أو الاحتيال، أو إخفاء نشاط، أو مستندات تتعلق بنشاط الممول، أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة من أجل التخلص من أداء الضريبة، وذلك من خلال استغلال النصوص القانونية، وتنزيل تكاليف غير حقيقية وغير فعلية من الدخل الإجمالي، فيمكن أن يصطنع المكلف نفقات التسويق، والبحث العلمي وهي غير موجودة في الواقع، أو أن يقوم الممول

(1) محمد الكامل شلغوم، المشاكل الضريبية الدولية وموقف المشرع الليبي منها، مرجع سبق ذكره، ص141.

(2) مجدي محمد علي الخولي، مرجع سبق ذكره، ص35.

(3) جميل عبدالرحمن صابوني، مرجع سبق ذكره، ص20.

بزيادة هذه المصاريف حتى يتحايل على قانون الضريبة بأنه قام بإنفاق هذه المبالغ ليقوم بتنزيلها من الدّخل الإجمالي<sup>(1)</sup>، ويمكن توضيح ذلك في الآتي:

أ- عدم قيام الممولّ بتقديم إقرار صحيح شامل، أو تقديم بيانات غير صحيحة:<sup>(2)</sup>

في هذه الحالة يفترض أن الممولّ قد تقدّم بإقرار ضريبي سواء بنفسه، أو عن طريق وكيله أو من يمثله قانوناً، ولكن البيانات الواردة بذلك الإقرار إمّا أن تكون غير صحيحة، أو غير شاملة للنشاط أي أنّها كاذبة، هذا ما نصّت عليه المادة (75) للقانون رقم 7 لسنة 2010م بشأن ضريبة الدّخل في الفقرات التالية:

1- الإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات والأوراق التي تقدم تنفيذاً لأحكام القانون.

2- إعداد أي حسابات أو دفاتر أو سجلات أو تقارير أو ميزانية غير صحيحة.

3- استعمال أي طريقة احتيالية لإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة.

ب- إخفاء نشاط أو مستندات أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة:

أشكال التهرب الضريبي متعدّدة ومنها قيام الممولّ بتصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة، معتمداً في ذلك على عدم وجود مقر نشاطه، أو قيامه بنقل نشاطه من جهة إلى جهة أخرى، فيكون التهرب في هذه الحالة شبه تام، كذلك عندما يُخفي الممولّ السلع المستوردة بطريقة غير قانونية "سلع مهربة" عن أعين الجمارك، أو يقدم تصريحاً ضريبياً لا يشمل على مبيعات وأرباح هذه السلع، أو يلجأ المستورد إلى الحصول على فواتير، ومستندات غير صحيحة، بحيث لا يتضمن كافة النشاط، أو عدم ادراجه لبعض إيراداته متعمداً في تخفيض قيمة الضريبة المترتبة عليه<sup>(3)</sup>، كما أنّه يتحقق التهرب من الضريبة إذا ثبت أن الممولّ قد أخفى على المصلحة نشاطاً، أو أموالاً تسري عليها الضريبة، أو أخفى عن المصلحة مستندات كان من شأنها إخفاء نشاط، أو أموال تخضع للضريبة.

والفرق بين هذه الحالة وسابقتها أن الممولّ في الحالة الأولى يتقدّم ببيان، ثم يثبت أنّ ذلك البيان غير صحيح، وهو عمل وقتي ينتهي بتقديم الممولّ لبيانات غير صحيحة، أمّا الحالة الثانية

(1) هدى توفيق صيره، مرجع سبق ذكره، ص42.

(2) فرج يوسف الصلابي، مرجع سبق ذكره ص 178.

(3) نوزاد عبد الرحمن الهيثي، ناجي ساسي المندلسي، التهرب الضريبي، النظام الضريبي في ليبيا، الجزء الثاني، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، الطبعة الأولى، 2003، ص189.

فصورتها أن الممول يعتمد إلى إخفاء النشاط، أو الأموال عن المصلحة، ويظل على تلك الحالة حتى تكتشف المصلحة ما أخفاه عنها الممول<sup>(1)</sup>.

ج- استعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها:

يقصد بالطرق الاحتيالية الأعمال الظاهرة أو الخارجية الصادرة عن الممول، التي يهدف من ورائها التخلص من أداء كل أو بعض الضريبة المستحقة عليه، وحتى تتحقق هذه الحالة يجب أن يبذل الممول نشاطاً إيجابياً، لكي يعتبر فعله من الطرق الاحتيالية، وإن كان الكذب، أو الادعاءات مهما بالغ قائلها في تأكيد صحتها لا تعدّ في مجال القانون الجنائي طرق احتيالية، إلا أنها تعدّ كذلك في مجال التهرب من أداء الضريبة، ومن البديهي أن الممول لا يكتفي في مثل هذه الأموال بالكذب وحده، بل يستعين إما ببعض الأعمال المادية، أو باستغلال ظروف معينة، أو الاستعانة بمعلومات من الغير، لحمل المصلحة على الاعتقاد بعدم خضوع النشاط، أو الأموال للضريبة<sup>(2)</sup>.

وقد نصّ المشرع في قانون ضريبة الدخل بأن يقوم الموظف بالتبليغ عن أي معلومات تحمل الاعتقاد بوجود غش بطريقة احتيالية، الغرض منها التخلص من أداء الضريبة، أو بعضها حيث نصّت المادة (83) من القانون رقم 7 لسنة 2010م بأنه: "على كل موظف عام أن يبلغ المصلحة بالطرق الإدارية المقررة بأية معلومات تتصل بعمله من شأنها أن تحمل الاعتقاد بوجود غش، أو بطريقة احتيالية، يترتب عليها أو يكون الغرض منها التخلص من أداء الضريبة أو يعرضها لخطر عدم الأداء".

د- هروب الممول إلى خارج الدولة وعدم دفع الضريبة المستحقة عليه:

من طرق التهرب الضريبي هروبه إلى خارج الدولة، وعدم دفع الضريبة المستحقة عليه، وبالتالي يصعب على السلطات الضريبية تحصيل الضريبة المترتبة على ذلك الممول، حيث لا يجوز إعطاء تأشيرات خروج للممولين من غير المتمتعين بالجنسية الليبية، إلا بعد تقديم شهادة من المصلحة بسداده الضريبة المستحقة عليه<sup>(3)</sup>.

(1) فرج يوسف الصلابي، مرجع سبق ذكره، ص179.

(2) المرجع السابق، ص180.

(3) تنص المادة (84) من القانون رقم 7 لسنة 2010م بشأن ضريبة الدخل على أنه: "لا يجوز للجهات المختصة إعطاء تأشيرات خروج لأي ممول من غير المتمتعين بالجنسية الليبية إلا بعد تقديم شهادة من المصلحة بسداده للضريبة المستحقة عليه".

والجدير بالذكر أنّ المشرّع المصري نصّ في المادّة (133) من القانون 91 لسنة 2005م بشأن الضريبة على الدّخل، على أنه يعتبر الممولّ متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطّرق الآتية:

1- تقديم الإقرار السنوي بالاستناد إلى دفاتر، أو سجّلات، أو حسابات، أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك، أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر، أو السّجلات، أو الحسابات، أو المستندات التي أخفاها.

2- تقديم الإقرار السنوي على أساس عدم وجود دفاتر، أو سجّلات، أو حسابات، أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه، من دفاتر، أو سجّلات، أو حسابات، أو مستندات أخفاها.

3- الإلتلاف العمد للسجلات، أو المستندات ذات الصّلة بالضريبة، قبل انقضاء الأجل المحدد لتقدّم دين الضريبة.

4- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء، أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلّة الأرباح، أو زيادة الخسائر.

5- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.

يرى الباحث أنّ الممولّ يستطيع أن يتهرّب من دفع الضريبة المفروضة عليه، وذلك من خلال إنشاء واقعة قانونيّة، وهمية مخالفة للواقع، ويتم ذلك بناء على قيام الممولّ بتقديم وثائق وفواتير مزورة، لا تحتوي على القيمة الحقيقيّة للمبيعات التي تحصّل عليها، وكذلك قيمة التكاليف التي قام بدفعها، فمن خلال استغلال الممولّ للنصوص، والثغرات القانونية وتنزيل تكاليف غير حقيقيّة، وغير فعليّة من الدّخل الإجمالي، فيقوم الممولّ بزيادة هذه المصاريف حتى يتحايل الممولّ على القانون بأنّه قام بإنفاق هذه المبالغ ليقوم بتنزيلها من الدّخل الإجمالي، فمثلاً يستطيع الممولّ أن يستفيد من الثغرات التي نصّ عليها المشرّع في القانون الضريبي، حيث يستطيع الممولّ الاستفادة من نص المادّة (39) من القانون رقم 7 لسنة 2010م، وذلك بخصم جميع التكاليف التي يثبت أنّها قد أنفقت فعلاً، والتي حدّتها اللائحة التّنفيذيّة في المادّة (35) من القانون المشار إليه، بالاستفادة من هذه النّسب التي تصل نسبتها إلى 50%، وهكذا يستطيع الممولّ أن يتهرب بجزء ولو كان بسيط من دفع الضريبة، بغرض تكاليف غير مبرّرة من أجل تخفيض الرّبح، وبالتالي تخفيض قيمة الضريبة المستحقّة عليه.

## الفرع الثاني

### دور الإدارة في الكشف عن أسباب التهرب

تعاني معظم الدول بلا استثناء وخاصة الدول النامية من تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، مما أثر سلباً على التنمية، والنمو الاقتصادي، والعجز المتزايد في الموازنات العامة لهذه الدول، وبالرغم من خصوصية كل دولة على حده، فإن هناك قواسمًا مشتركة تجمع هذه الظاهرة، مما يترتب آثار ضارة سواء على الدولة، أو المكلف، فهي تقود إلى عرقلة النشاط الاقتصادي والاجتماعي، مما يولد الإحساس بالظلم، والتمييز، وغياب العدالة الضريبية، وانتشار الفساد والرشوة وضعف التضامن بين أفراد المجتمع، ويعد التهرب الضريبي من أهم المشاكل التي تعانيها الإدارة الضريبية.

إن دور الإدارة الضريبية في الكشف عن أسباب التهرب يقوم على الإصلاح، ومدّ جسور الثقة بين مصلحة الضرائب، والممول بما يتفق مع المستجدات التي تطرأ على الواقع الاقتصادي في المجتمع، ومن هنا كانت مشكلة التهرب من أهم القضايا التي تعوق الإدارة الضريبية، لذلك سنركز دراستنا في هذا الفرع على الوسائل الإدارية اللازمة للكشف عن التهرب الضريبي، سواء كانت تخصّ الجهاز الضريبي والعاملين به، أو تخصّ الإجراءات المتبعة في جمع المعلومات، والتّحري عن جرائم التهرب الضريبي، ونوضّح ذلك بإيجاز على النحو التالي.

#### أولاً: دور الجهاز الضريبي، والعاملين به:

إنّ الجهاز الضريبي هو حلقة الوصل بين التشريع الضريبي، والحكومة من ناحية والمجتمع الضريبي، والممولين من ناحية أخرى، فضعف الجهاز الضريبي وعجزه عن الكشف على التهرب يعدّ من الأسباب المهمة التي تشجع الممولين على التهرب الضريبي، وهناك العديد من العيوب التي يتّصف بها الجهاز الضريبي التي سببت في التهرب الضريبي، فالجهاز الضريبي هو الجهة المختصة بتنفيذ قوانين الضرائب، ابتداءً من حصر الممولين حتى تحصيل الضريبة، فإذا كانت إدارة هذا الجهاز لا تتمتع بالكفاءة، والقدرة اللازمة للقيام بواجباتها، فإنّ التهرب يزداد بسبب عدم كفاءته؛ ولذلك توجد عدّة وسائل يجب توفرها في الجهاز الضريبي، والعاملين به أهمها ما يأتي :

## أ- إصلاح الجهاز الضريبي:

يعدّ الإصلاح الضريبي موضوعاً على قدر عظيم من الأهمية؛ لذلك فإنّ وضع نظام ضريبي كُفءً وعادلٍ يعدّ في غاية الأهمية، فالإصلاح عبارة عن مجموعة من التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاجتماعية؛ لتحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو<sup>(1)</sup>.

من الممكن أن يكون الإصلاح الضريبي إصلاحاً كلياً، بمعنى إصلاح الهيكل الضريبي كله داخل الدولة، وإصلاح الإدارة المنفذة له، وتحسين علاقتها بالمولين، وتوعيتهم بأهمية الضريبة، وقد يكون إصلاحاً جزئياً ينصبّ على نوع معين من الضرائب، أو تعديل بعض الأحكام السائدة في المجتمع، فالإصلاح يؤدي إلى رفع كفاءة الاقتصاد، والحفاظ على الموارد السيادية للدولة وبمنع التهرب الضريبي من خلال القضاء على المعوقات في النظام الضريبي وإصلاح الإدارة الضريبية هي القاعدة الأساسية التي يركز عليها نجاح النظام الضريبي، وتعدّ الإدارة الضريبية ركناً أساسياً من أركان النظام الضريبي، حيث لا يقتصر دورها على جباية الضريبة فقط، بل تحقيق المرونة في المنظومة الضريبية بالقدر الذي يحقق التوازن بين مصلحة الخزنة العامة، ومصلحة الممول، ولذلك يجب بناء قاعدة معلومات صحيحة عن المجتمع الضريبي، والإسراع في الربط الشبكي بين المصالح الإدارية المختلفة التي تساعد على توفير المعلومات، والبيانات دون جهد، ومشقة<sup>(2)</sup>، والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في كافة أعمال الإدارة الضريبية مما يسهّل على الإدارة الضريبية حصر المجتمع الضريبي، والكشف عن حالات التهرب الضريبي، ولكي تنجح الإدارة الضريبية في أداء وظيفتها على الوجه الذي يحقق السيطرة، والإحكام، والكشف عن حالات التهرب يجب أن تعتمد على عدة مقومات منها<sup>(3)</sup>:

1- توفير الطواقم الضريبية المؤهلة، والمدرّبة ذات الكفاءة والخبرة الواسعة الكافية للقيام بالأعمال في الإدارة الجبائية.

2- وضع النظم الرقابية الداخلية التي تتميز بدقّتها وسرعه اكتشافها للمخالفات، وفرض العقوبات، لضمان سير العمل داخل الإدارة الضريبية مع ضرورة وجود إدارة للتفتيش الفني على أعمالهم لضمان أدائهم على الوجه الأكمل.

(1) محمد السيد محمّد عطية برس، مرجع سبق ذكره ص55.

(2) المرجع السابق، ص280.

(3) أحمد إبراهيم مطاوع كمال، أثر الحوافز الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن 2021، ص51.

- 3- وضع نظام للرواتب والأجور وصرف مكافآت تشجيعية للمجدين في عملهم.
  - 4- قيام الأعمال والإجراءات الضريبية على أسس إلكترونية حديثة؛ لتسهيل على موظف الضريبة التعامل مع الملفات، وتحقيق السرعة في إنجازها، والكشف عن التهرب الضريبي.
  - 5- التنسيق المشترك بين الإدارات الضريبية والمؤسسات والجهات الحكومية، التي لها علاقة بجمع المعلومات والبيانات المالية عن الممولين؛ للكشف عن حالات التهرب الضريبي.
- ب- حسن اختيار مأموري الضرائب:**

لابدّ للجهاز الضريبي أن يتمتع بالكفاءة، والقدرة اللازمة في اختيار مأموري الضرائب؛ من أجل الكشف عن حالات وأسباب التهرب الضريبي، فمأمور الضرائب يُعدّ عصب المصلحة فيما يقوم به من أعمال في كافة الوحدات الإدارية المختلفة، حيث يتمتع مأموري الضرائب بصفة الضبط القضائي بقرار يصدر من رئيس الوزراء، وهذا ما نصّت عليه المادة 97 من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل: " يكون لموظفي المصلحة الذين يصدر بتحديدهم قرار من اللجنة الشعبية العامة بناءً على عرض الأمين صفة مأموري الضبط القضائي فيما يتعلّق بالمخالفات المنصوص عليها في هذا القانون".

إذ يقع على عاتق مأموري الضرائب جمع البيانات وإجراء الاستدلالات، والتحرّي والمعاينة والإطلاع بما لهم من صفة ضبطية قضائية خولها لهم القانون، حيث يخول لهم مهمة تقدير الضريبة المستحقة وفقاً للتعليمات، والنظام المتبع، والاحاطار بالنماذج، وهم في ذلك مسؤولين مسؤولية كاملة عن سلامة الإجراءات، واتباع القوانين، والتعليمات، ومقيدين بما هو مدون في السجلات والدفاتر، ما لم تكن هذه الدفاتر غير سليمة، وبها تلاعب، كما يجب على مأموري الضرائب الالتزام بسرية المهنة، بحيث يظل هذا الالتزام قائم حتى بعد تركه للخدمة، وهذا ما جاء في نص المادة 91 من القانون السابق حيث نصّ على: " كلّ شخص له شأن بحكم وظيفته، أو اختصاصه، أو عمله في ربط، أو تحصيل الضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون، أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات ملزم بمراعاة أسرار الوظيفة، ويظل هذا الالتزام قائماً حتى بعد تركه للخدمة"، وقد أعطي المشرع الليبي في هذا القانون حق الإطلاع<sup>(1)</sup> على الأوراق، والمستندات، والدفاتر والوثائق لدى الممول بهدف الحصول على المعلومات الضرورية؛ لتقدير الضريبة المفروضة عليه بشكل عادل، والتأكد من عدم وجود أي غش، أو تلاعب وإخفاء للمعلومات المقدّمة من قبلهم، وذلك

(1) تنص المادة 80 من القانون رقم 7 لسنة 2010 على أنه " لا يجوز لجهة عامة أو خاصة أن تمتنع بأي حال بحجة المحافظة على أسرار الوظيفة عن اطلاع موظفي المصلحة على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق والأوراق بقصد تنفيذ أحكام هذا القانون ويجوز للنياحة العامة أو المحكمة بحسب الأحوال أن تطلع المصلحة على ملفات أي دعوة مدنية أو جنائية ترتبط بتحصيل أو ربط الضريبة".

يهدف التهرّب من دفع الضريبة المستحقّة عليه<sup>(1)</sup> فالغاية من حق الاطلاع هي تمكين الإدارة من التّعرف على وعاء الضريبة، والكشف عن أسباب التهرّب الضريبي من قبل مأمور الضبط القضائي.

### ثانياً- إجراء الفحص، والمعاينة، وسماع الشهود:

تتنوّع الوسائل الإداريّة التي يقوم بها مأموري الضرائب في جمع المعلومات، وإجراء التّحرّيات، وذلك من خلال الفحص وتلقّي البلاغات، والشكاوي، والحصول على إيضاحات من خلال سماع أقوال الشهود، ومناقشة الممّول، أو غيره ممّن لهم صلة بالمسائل الضريبية التي تبحث عنها مصلحة الضرائب، وذلك من أجل الوصول إلى الحقيقة، والكشف عن أسباب التهرّب من قبل الإدارة الضريبية ويمكن توضيح ذلك فيما يلي :

أ- الفحص، والمعاينة: يُعدّ الفحص الضريبي أساسياً للإدارة الضريبية من أجل الوقوف على مدى صحّة البيانات المقدمة من الممّول على إيراداته، ومصروفاته، فالفحص الضريبي يبدأ بدراسة أوراق الملف الضريبي الخاص بالممّول، ثمّ تأتي مرحلة تجميع البيانات الخاصة بالممّول، التي تمّ الحصول عليها من الإدارة، وكذلك الاطلاع على بيانات الإقرار الضريبي الخاص بسنوات المحاسبة الضريبية، أو يتمّ الحصول على بيانات من خارج الإدارة كالاطلاع على تعاملاته مع بعض الجهات<sup>(2)</sup> وكذلك إجراء المعاينة اللازمة لمقر النشاط، للوقوف على حجم النشاط، وذلك من خلال اثبات حالة المنشأة تفصيلياً من حيث المساحة، والعمال، والآلات، والمواد الخام والمخزون السلعي المصنّع، وغير المصنّع، بغرض الوقوف على حقيقة وطبيعة النشاط، لذلك تعدّ المعاينة إحدى وسائل الإثبات المهمّة، ولصحّة المعاينة شروط أهمّها<sup>(3)</sup>:

- أن يقوم بها مأمور الضبط القضائي، فإذا تمّت من أحد معاونيه تقع باطلّة، ولا تصح أساساً ولا يعتمد عليها لتقدير الضريبة، أو اثبات وقع التهرّب.
- لا تتمّ المعاينة إلا بإذن من رئيس المصلحة، أو من ينوبه.
- يجب أن تتمّ المعاينة في مواجهة أصحاب الشأن، أو من ينوب عنهم، وإلا ترتب على ذلك بطلان المعاينة.

(1) هدى توفيق صبرة، مرجع سبق ذكره، ص 76.

(2) مرفت محمود القطشات، الإثبات في جرائم التهرّب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة عمّان الأهلية، الأردن، 2020، ص 58.

(3) أسعد طاهر أحمد، مكافحة التهرّب الضريبي، مذكرات مقدمة لمركز التّدريب الضريبي بمصلحة الضرائب المصرية، 2010، ص 96.

- يجب أن تتم المعاينة للمنشآت والمخازن في أوقات العمل، ولا يجوز معاينة المخازن إذا كانت في مسكن إلا بإذن من النيابة العامة.  
المعاينة في المجال الضريبي اثبات لحالة شيء، أو شخص معين أو الوصف الدقيق، والشامل للمنشأة التي يزاول الممول من خلالها نشاطه، وما يلحق بها من فروع ومخازن بهدف إيضاح صورة واقعية لنشاط الممول، أو حجمه لأغراض الضريبة المطلوب حسابها وتقدير قيمتها بالصورة الصحيحة<sup>(1)</sup>.

ب- الشهود والخبرة: الشهادة هي اثبات واقعة معينة من خلال ما يقوله أحد الأشخاص عما شاهدوا، أو سمعوا عن واقعه التهرب بطريقة مباشرة، وتنصب الشهادة بهذا المعنى على ما رآه الشاهد بصره أو سمعه، كرؤية الممول وهو يخفي البضاعة عند دخوله الدائرة الجمركية، أو سماعه بالاتفاق بين الممول، أو غيره على إبرام الصفقة، لذلك فإنه يجوز لكل شخص لديه معلومات عن واقعة معينة أن يشهد عليها، فمثلاً يجوز للعاملين بالمصنع أن يشهدوا على صاحب المصنع، بمزاولته للنشاط المتهرب منه، ونفس الشيء بالنسبة للعاملين بالمتجر، أو المكتب، الذي يتم فيه مزاولة النشاط المتهرب منه، وكذلك الموظفين، والمحاسبين الذين لهم صلة بالمستندات التي أخفاها الممول عن مصلحة الضرائب بقصد التهرب من الضريبة<sup>(2)</sup>، كما يحق للإدارة الضريبية أن تناقش الممول أو غيره، ممن لهم صلة بالمسائل الضريبية التي تبحث عنها مصلحة الضرائب؛ للوصول إلى حقيقة نشاط الممول، ولها الحق في استيضاح ما ورد بإقراره الضريبي من بنود إيرادات، ونفقات، وغيرها من الوسائل الأخرى، ومن خلال هذه المناقشة يمكن استنباط الأدلة الكافية في معرفة المركز الضريبي للممول، والوصول إلى حقيقة الضريبة التي تعين عليه أدائها.

أما الخبرة فهي وسيلة لكشف بعض الدلائل، أو الأدلة، والاستعانة برأي الخبراء في كشف الدلائل أو تحديد قيمتها، وتعتمد الخبرة على رأي أهل العلم المتخصصين في الفرع العلمي المرتبط بواقعة الدعوى، وغالباً ما يستعان بالخبرة الحسابية في المسائل الضريبية، ويكون الخبراء عادةً من المحاسبين، أو خبراء الضرائب، ممن يتوافر فيهم العلم والخبرة الكافية للحكم على المسائل الضريبية المعروضة عليهم، لإبداء الرأي الفني فيها، ويجوز لمأمور الضبط القضائي أن يستعين بالخبرة من أجل كشف الدليل على وقوع جريمة التهرب الضريبي<sup>(3)</sup>.

(1) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 409.

(2) ميرفت محمود القطيشات، مرجع سبق ذكره، ص 64.

(3) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 423.

ج- الانتقال إلى مقر المنشأة، وزيارتها ميدانياً: يمكن للإدارة الضريبية أن تقوم بجمع المعلومات من خلال الزيارة الميدانية للمصنع، ومكاتب المنشأة، سواء كانت صناعية، أو تجارية، أو منشأة خدمات، وذلك من أجل معرفة طبيعة العمليات التي تمارسها، وأنواع السلع والخدمات التي تقوم بها، وطريقة إنتاج السلع، أو أداء الخدمة، وعدد العمال القائمين بذلك بالإضافة إلى التعرف على النواحي الفنية للعمل، وزيارة مخازن المنشأة للوقوف على مدى دقة أنظمة استلام وصرف مواد الخام والمنتجات النهائية، ومما لا شك فيه أنّ هذه الزيارة تتيح للإدارة الضريبية دراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة، ومن ثم تحديد المستويات الإدارية مما يسهل عليها الوصول إلى السجلات، وعدد الآلات وطاقاتها الإنتاجية<sup>(1)</sup>.

وأخيراً يمكن القول إنّ الإدارة الضريبية لا تتمتع بالكفاءة، والقدرة اللازمة للقيام بواجبها للكشف عن أسباب التهرب الضريبي؛ بسبب ضعف الأداء وعدم قدرتها على ممارسة مسؤولياتها الرقابية، فقد كشف تقرير ديوان المحاسبة لسنة 2019 عن إدارة مكافحة التهرب الضريبي بأنه لم يتم إحالة أي تقرير من قسم التفتيش، أو قسم الشركات عن حالات اشتباه في التهرب الضريبي إلى قسم المعلومات، والمتابعة الضبطية لإجراء التحريات عن هذه الحالات، وضعف التنسيق والتواصل بين إدارة مكافحة التهرب الضريبي، ومصلحة الجمارك في متابعة المنافذ الجمركية فيما يتعلّق بالضرائب الواجبة التّحصيل بما يكفل حسن تنفيذ التشريعات الضريبية، والحدّ من حالات التهرب الضريبي، بالإضافة إلى أن الإدارة لم تقم بإجراء زيارة ميدانية لمراكز الممولين للتحري والفحص ومعاينة التصرفات<sup>(2)</sup>.

## المطلب الثاني

### طرق مكافحة التهرب الضريبي

تتعرض آثار التهرب الضريبي على كلّ من الدولة، والممول، والمجتمع، فبالنسبة للدولة تضر الخزانة العامة من نقص الموارد العامة، وبالنسبة للممولين يؤدي إلى عدم العدالة في توزيع العبء الضريبي؛ لأنّ الأثمناء من الممولين هم من يتحملون زيادة الضرائب من جانب الدولة، لتعويض نقص الموارد الناتجة عن التهرب الضريبي، وبالنسبة للمجتمع فإنّ نقص الموارد يؤدي

(1) مسعود محمد امريود، مرجع سبق ذكره، ص233.

(2) تقرير ديوان المحاسبة الليبي، 2019، ص114.

إلى تعطيل المشروعات، والمرافق العامة، وانتشار الأمراض الاجتماعية، وضعف الأخلاق، ولذلك كان لا بد على جميع الدول المختلفة أن تهتم بمكافحة التهرب الضريبي<sup>(1)</sup>.

إن الوقاية هي من أنجح الأساليب التي اعتمدها معظم الدول المتطورة، للتخلص من هذه الآفة التي تهدد اقتصاد الدول بالانهيار، وذلك عن طريق بناء منظومة ضريبية حديثة، تتماشى مع التطورات الحديثة، وفي نفس الوقت تكون مقبولة من طرف المكلف الذي هو اللبنة الأساسية في صياغة النظام الضريبي، فهو المخاطب الأول بتلك القوانين، كما تملك الدولة الحق الذي تفرضه ضروريات الحياة في المجتمع، للحماية من الأفعال الضارة التي تهدد كيان ونظام الدولة.

ومن خلال ذلك يمكن تقسيم هذا المطلب إلى نوعين من الإجراءات الأولى وقائية، والثانية عقابية، وهو ما ستوضحه الدراسة في الفرعين التاليين.

## الفرع الأول

### الإجراءات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

إن من أهم الإجراءات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي هو سد الثغرات التشريعية، التي يمكن أن يجد فيها الممول طريقاً للتهرب كلياً، أو جزئياً، وتوفير إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والأمانة، وتزويدها بحق الاطلاع على الدفاتر، والمستندات، لتمكينها من مراقبة الإقرارات الضريبية على قد ما تتضمنه من غش أو أخطاء، ويمكن تلخيص أهم الإجراءات الوقائية فيما يلي:

#### أولاً: سد الثغرات التشريعية:

إن عملية سد الثغرات التشريعية لا تأتي إلا من خلال المراجعة المستمرة للنصوص القانونية، وحتى يظهر عيب التشريع لابد أن يأخذ فترة من الزمن لكي يظهر عيوبه، فعدم صياغة القانون الضريبي بشكل محكم تدفع الممولين إلى استغلال هذه الثغرات الموجودة في هذا القانون، ليقوم بالتهرب من دفع الضريبة، فالأصل أن يتسم القانون الضريبي بالاستقرار، والوضوح؛ حتى يسهل على الإدارة الضريبية تطبيقه على الممولين، فكثيراً ما تصدر القوانين الضريبية في صياغة عقيمة، ومبهما غير واضحة، أو يتضمن التشريع الضريبي العديد من الشروط، أو الاستثناءات غير المدروسة بعناية، مما يفسح المجال للتهرب أو تفادي الضريبة بحجة عدم انطباق الشروط، أو الاستفادة من الاستثناءات الواردة بالتشريع الضريبي، وكذلك كثرة تعديل تشريعات الضرائب يؤدي

(1) محمد السيد عطية برس ، مرجع سبق ذكره، ص127.

إلى عدم استقرار الإدارات الضريبية، وصعوبة تكيف العاملين بها مع التشريعات الجديدة، مما يؤدي إلى سوء التطبيق، كما تتضمن سد الثغرات في تشديد، وتطبيق العقوبات القاسية التي تردع المتهربين عن دفع الضرائب، فمن لا يشعر بواجبه نحو الجماعة ويسعى للتهرب منه، يمكن للقانون ردعه بالنص على العقوبات المناسبة، والرّادعة لمثله<sup>(1)</sup>.

كما أنه يوجد نصوص لا تخدم واقع المجتمع الضريبي أيضاً؛ لعدم وجود الواقعة التي ينطبق عليها القانون، فمثلاً نص المادة(36) من القانون المشار أعلاه بشأن الاعفاءات المقررة للأعباء العائلية والتي تتراوح ما بين 1800 دينار و2400 في السنة، هذه المقادير اليوم لا تتناسب مع المستوى المعيشي، والأعباء العائلية السائدة اليوم؛ نظراً لارتفاع مستوى المعيشة؛ نتيجة لتضخم الأسعار، لذلك يتعين إعادة النظر فيها من قبل المشرّع، بما يتناسب مع المستوى المعيشي السائد اليوم.

### ثانياً: إصلاح الإدارة الضريبية:

إنّ كل تشريع منوط بالتنفيذ، الإدارة المنفذة له كفيلة بتدارك قصور التشريع، فالقانون الذي يعتريه بعض القصور، تكمله الأيدي المدربة الحسنة التي تقوم بالتنفيذ، ولذلك تحظى الإدارة الضريبية باهتمام بالغ في مختلف دول العالم، أيّاً كان نظامها الضريبي، ويكاد يكون الإجماع منعقداً على أن معظم مشكلات الضرائب، وبصفة خاصة في الدول النامية تنحصر في عدم كفاءة الإدارة الضريبية، ومن ثم كان الاهتمام برفع كفاءة العاملين بالإدارة الضريبية، وذلك من خلال الرفع من مهارات مأموري الضرائب، وتكثيف الدورات، والملتقيات الداخلية، والخارجية، من أجل النهوض بمستوى الأداء المهني لهم، مع ضرورة قيام الدولة بتحسين ظروف العاملين في الإدارة الضريبية، من خلال رفع معدلات الأجور، والحوافز المالية، والمعنوية، واختيار الموظفين ممن تتوافر فيهم الأمانة، والنزاهة، والضمير الحي، وحسن التصرف، حتى لا ينعكس سوء أوضاعهم المادية على معنوياتهم، مما يؤثر على سلوكهم وتعاملهم مع المكلفين بالضرائب، وهو ما يعطي الفرصة للبعض منهم من ذوي النفوس الضعيفة بالتواطؤ مع بعض الممولين لإهدار حق الدولة، فأفضل النظم الضريبية لن تنجح في التطبيق دون جهاز ضريبي كفء ونزيه<sup>(2)</sup>.

(1) منصور ميلاد يونس، مرجع سبق ذكره، ص203.

(2) محمد الكامل شلغوم، العدالة الضريبية وإصلاح النظام الضريبي الليبي، مرجع سبق ذكره، ص272.

### ثالثاً: تنفيذ إجراءات الحصر الضريبي:

إنّ أول خطوة من خطوات القضاء على التهرب الضريبي هو شمول الحصر للمجتمع الضريبي، وذلك من خلال الإخطار بمزاولة النشاط، أو بتقديم الإقرار الضريبي، ويمكن توضيح ذلك في الآتي:

#### أ- الإخطار بمزاولة النشاط:

يمكن القول أن الإخطار بمزاولة النشاط يقع ضمن إجراءات الحصر الضريبي من جانب الممول، ويعتبر بمثابة حصر للمجتمع الضريبي، حيث جاء في الفصل الأول من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010م، بشأن ضرائب الدخل وتحديدًا في المواد من (2 إلى 7) حيث تضمنت هذه المواد كيفية إجراءات حصر الممولين، سواء من خلال التزام كل من يخضع للضريبة على دخل التجارة، والصناعة، والحرف، أو الضريبة على دخل المهن الحرة، أو الضريبة على دخل الشركات، أن يقدم إخطارًا بذلك خلال ستين يوماً من تاريخ مزاولة النشاط الخاضع للضريبة، كما يقع هذا الالتزام على الممثل القانوني للشركات، وكذلك فروع الشركات الأجنبية العاملة في ليبيا، بحيث تقدم هذه الإخطارات إلى المصلحة على النموذج رقم (1) ضرائب، كما يلتزم مؤجري الأراضي الزراعية والمباني، بأن يقدموا إخطاراً لمصلحة الضرائب خلال ستين يوماً من تاريخ عقد الإيجار، وذلك على النموذج رقم (2) ضرائب، وكذلك على محرري العقود ومن يتولى التوثيق في المحاكم وإدارات ومكاتب التسجيل العقاري، وكل من يختص قانوناً بتوثيق المحررات أن يقدموا إلى المصلحة إخطاراً بكل تصرف، أو عقد محرر يتخذ بشأنه إجراء أمامهم، ويرتب دخلاً خاضعاً للضريبة، وذلك على النموذج رقم (1) ضرائب، كما تلتزم الجهات المختصة بمنح التراخيص على اختلاف أنواعها، وأن تخطر المصلحة عند منح أية تراخيص لممارسة أي نشاط تجاري، أو صناعي أو حرفي خاضع للضريبة، ويتم الإخطار خلال الخمسة عشر يوماً التالية لصدور الترخيص.

#### ب- الإقرار الضريبي:

ألزم المشرع الضريبي الليبي في القانون رقم 7 لسنة 2010 بموجب المادة (38) منه، على كل ممول يقدم إلى مصلحة الضرائب إقراراً كتابياً عن دخله الخاضع للضريبة، وذلك خلال الستين يوماً التالية لانتهاؤ السنة الضريبية، ويكون تقديمها على النموذج وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية، فإذا كانت السنة قد انتهت بخسارة فيجب أن يتضمن الإقرار مقدار الخسارة، على أن ترفق بالإقرار الوثائق والمستندات المؤيد له، هذا بالنسبة لدخل التجارة، والصناعة، والحرف، والمهن

الحرّة، وأمّا بالنسبة لضريبة الدّخل النّاتجة عن العمل وما في حكمها، فقد نصّت المادّة (59) من القانون المشار إليه أعلاه، على: " جهات العمل هي الملزمة بتوريد الضّريبة إلى مصلحة الضّرائب، مقابل خصمها من الدّخل وذلك بالطريقة وفي المواعيد التي تحدّدتها اللائحة التنفيذية...."

#### رابعاً: التّحصيل على حساب الضّريبة:

يعدّ تحصيل الدّين الضّريبي من أكثر موضوعات ضريبة الدّخل أهمية، وحساسية، وعليه تتوقّف طبيعة العلاقة التي تنشأ بين الممولّ والإدارة الضّريبية، فالمهمّ ليس فرض الضّرائب وإنّما تحصيلها، فكفاءة أي نظام ضريبيّ لا يتوقّف على قيمة ما يفرض من الضّرائب، وإنّما على ما يتمّ تحصيله من هذه الضّرائب، حيث إنّ الموازنة الحكوميّة تستخدم الأساس النقديّ الذي يقوم على قياس ما تمّ تحصيله فعلاً، وليس ما تمّ تقديره على الممولّ.

فالتحصيل لحساب الضّريبة لا يعدّ ضرائب عند تحصيلها، وإنّما هيأ مبالغ تحت حساب الضّريبة لحين إتمام عملية المحاسبة الضّريبية، وبالتالي فإذا ما تمت المحاسبة واتضح أنّ المبالغ المحصلة تحت حساب الضّريبة أكثر من الضريبة المستحقة، أو كانت إيرادات الممولّ دون حدّ الخضوع للضريبة، تمّ ردّ المبالغ المحصلة بالزيادة للممولّ ثانيةً، فالعلاقة في نظام الخصم والإضافة، والتّحصيل لحساب الضّريبة تتمّ بين ثلاثة أشخاص قانونياً أو ثلاثة أطراف<sup>(1)</sup> وهم:

- **الطرف الأول:** شخص ملزم قانوناً بالخصم، والإضافة، أو التّحصيل لحساب الضّريبة، ويسمّى جهة الالتزام، وهي جهات حدّدها القانون على سبيل الحصر، تلزم بتطبيق النّظام سواء أكانت خاضعة للضريبة أم غير خاضعة للضريبة أم معفاة من الضريبة.

- **الطرف الثّاني:** شخص خاضع للضريبة أصلاً من أشخاص القطاع الخاص، وهو الذي يتمّ الخصم منه، أو الإضافة عليه، أو التّحصيل منه، لحساب الضّريبة المستحقة عليه بمعرفة جهة الالتزام عند تعاملها معه.

- **الطرف الثّالث:** مصلحة الضّرائب، وهي الجهة التي يتمّ توريد المبالغ المخصومة، أو المضافة، أو المحصلة لحساب الضّرائب إليها.

(1) عصمت عبد الكريم خليفة، نظام الخصم والإضافة والتّحصيل لحساب الضريبة، المؤتمر الضريبي الثامن، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 479 .

إن بعض التشريعات أخذت بهذا النظام، ومن بينها المشرع الفلسطيني في قانون ضريبة الدخل، وذلك من خلال ما يعرف بالسلفة، حيث نصّ في المادة (30) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 على أنه: "يتم تحصيل الضريبة من خلال سلفة على حساب الضريبة، أو الخصم من المنبع، أو الدّفع المرفق مع تقديم الاقرار الضريبي والدّفع الفوري عند تسوية الحساب، والدّفع على أقساط وبرمجة الديون وفقاً للوائح والأنظمة الخاصة بذلك"، فالتحصيل وفق هذا النظام يقوم على تحصيل الضريبة أثناء السنة الضريبية، وليس بعد الانتهاء منه، وعلى دفعات دورية شهرية أو ربع سنوية، والتي تعرف بالدفعات على الحساب أو الدفعات المقدمة، أو السلفيات تحت الحساب، بهذه الطريقة يُضمن حق الدولة من الإيرادات المستحقة على الممولين، كما يتم تحصيلها بطريقة مناسبة تتم على دفعات<sup>(1)</sup>، فهذا النظام يحقق بعضاً من الأهداف وهي:

- 1- حصر المجتمع الضريبي، والوقوف على الممولين الخاضعين للضريبة، بما يحد من ظاهرة التهرب من الضرائب.
- 2- تحديد حجم معاملات الممولين الخاضعين للضريبة، ممّا يسهل عملية محاسبتهم ضريبياً على أرباحهم الحقيقية.
- 3- التيسير على الممولين الخاضعين للضريبة، بتحصيل مبالغ منهم تحت حساب الضريبة مسبقاً، يتم خصمها من الضرائب المستحقة عليهم، بعد تحديدها وربط الضريبة<sup>(2)</sup>.

#### خامساً: الجباية من المنبع:

إنّ الحجز من المنبع من أهم الطرق الوقائية التي تحول دون وقوع التهرب؛ لأنّه يؤدي لخصم الضريبة من الإيراد قبل وصوله لصاحبه<sup>(3)</sup>، إذ تقوم الجهات التي تدفع الدّخول باقتطاع الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب، وقد ورد هذا في القانون رقم 7 لسنة 2010م، في المادتين (52-59) حيث تلتزم جهات العمل بتوريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب، وعلى جهات العمل الملتزمين بدفع الاجور، والمرتبات مثل الشركات، والذين يستخدمون موظفين، أو مستخدمين أو عمالاً، أو صناعاتاً، توريد الضريبة المستحقة عليهم إلى المصلحة على النموذج رقم (7) وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تحقيق الدّخل، وهذا ما أشارت إليه المادة (42) من اللائحة التنفيذية، كما تلتزم جهات العمل بإرفاق كشف يتضمن أسماء الموظفين، والمستخدمين، والعاملين، وما يتقاضاه

(1) حسام فايز أحمد عبد الغفور، مرجع سبق ذكره، ص 42.

(2) عصمت عبد الكريم خليفة، المؤتمر الضريبي الثامن، مرجع سبق ذكره، ص 477.

(3) منصور ميلاد يونس، مرجع سبق ذكره، ص 207.

كل واحد منهم من دخل، مع ضرورة إخطار المصلحة بكل تغيير يطرأ على البيانات الواردة في الكشوف وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ حصول التغيير<sup>(1)</sup>.

إذاً فإن طريقة الجباية من المنبع تتميز بسهولة التحصيل، وانخفاض تكاليفها وفعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي، كما أن الممول لا يشعر كثيراً بوطأة الضريبة المفروضة عليه.

### سادساً: نشر الوعي الضريبي:

إذا كان التهرب الضريبي يمثل سلوكاً بشرياً ينبع أساساً من اقتناع الممول به؛ لتحقيق مصلحته الذاتية، فلا بدّ أولاً من تغيير هذه الفعالة بالوعي والمعرفة، لأن العقوبات لا تصلح وحدها لمواجهة هذه الظاهرة، والوعي الضريبي بمعناه الواسع يقصد به النظرة التي ينظرها الممول إلى الضريبة، ومدى حق الدولة في فرضها، ومدى الالتزام بها، ونظرته إلى النظام الضريبي ككل، ومدى اقتناعه به، وإيمانه بأنّ حصيلة الضرائب تنفقها الحكومة في المصالح العامة التي تعود على الممولين<sup>(2)</sup>، وفي الواقع يمكن القول إنه كلما ارتفع الوعي الضريبي، انخفض التهرب الضريبي والعكس صحيح، فكلما انخفض الوعي الضريبي، كلما ازداد التهرب الضريبي، لذا يجب العمل على نشر الوعي الضريبي، ويتطلب هذا نظاماً ضريبياً جيداً، يراعي القواعد الأربعة التي اتفق على اعتبارها عنواناً للضريبة النموذجية، وهي المساواة واليقين، والملائمة، والاقتصاد في نفقات الجباية<sup>(3)</sup>.

ويمكن تنمية الوعي الضريبي لدى المواطنين من خلال تكثيف الحملات الإعلامية المقروءة، والمرئية، والمسموعة، وبيان ما للتهرب الضريبي من سلبيات وتداعيات تنموية واجتماعية، ويتم الوعي الضريبي من خلال وسيلتين أساسيتين هما:

- الوسيلة الأولى: توفير المعلومات للممولين من خلال المطبوعات الرسمية، التي تصدرها إدارة الضرائب، أو الإجابات التي ترد بها على استفسارات الممولين بشأن وقائع معينة، أو من خلال

(1) تنص المادة (52) من اللائحة التنفيذية للقانون السابق ذكره: "على جهات العمل والملزمين بضريبة الدخل من الشركات والتشاريكات والأفراد المنصوص عليهم في البندين أ و ب من الفقرة الأولى من المادة 55 من القانون الذين يستخدمون موظفين أو مستخدمين أو صناعاتاً مقابل أي دخل خاضع للضريبة سواء دفع في صورة مرتبات أم أجور أم مكافآت أم أي مدفوعات نقدية أم عينية أن يقدموا إلى المصلحة على النموذج رقم 7 كشوفات تفصيلية مبينة بها أسماء وألقاب الأشخاص الموجودين في خدمتهم ومقدار ما يتقاضاه كل منهم من الدخل الخاضع للضريبة خلال ستين يوم من تاريخ الالتحاق بالعمل.....".

(2) محمد السيد عطية برس، مرجع سبق ذكره، ص 128.

(3) المرجع السابق، ص 129.

بعض المجموعات الضريبية، التي يصدرها مؤلفون يعملون لحسابهم ويقومون بتجميع هذه المعلومات في مطبوعات تعرض على الجمهور<sup>(1)</sup>.

- الوسيلة الثانية: هي تقديم المساعدة للممولين من قبل إدارة الضرائب لتبصير الممولين بحقوقهم والتزاماتهم، منعاً من الخطأ في تقديم الإقرار، أو إتباع إجراء معين من إجراءات الفحص، أو الربط، أو تحصيل الضريبة، ويتم تقديم هذه المساعدة بوسائل متعددة، إما من خلال النصيحة التي يقدمها موظفو إدارة الضريبة للممولين الذين يحضرون إلى الإدارة، أو من خلال الاتصال الهاتفي بها، وهذا ما توفره كل من الولايات المتحدة، وكندا، من خدمات هاتفية مجانية للرد على استفسارات الممولين، وفي ذلك تيسير على هؤلاء الممولين الذين يحصلون على الإجابة المطلوبة، دون الانتقال لمقر إدارة الضرائب، ودون تحمل أعباء مالية نظير ذلك<sup>(2)</sup>.

### سابعاً: حق الاطلاع لموظفي الضرائب:

أعطى المشرع الحق في الاطلاع<sup>(3)</sup> على قوانين الضرائب المختلفة، لمن لهم الصفة الضبطية القضائية من موظفي مصلحة الضرائب، وذلك بهدف تمكين مصلحة الضرائب، وموظفيها للتأكد من مدى تطبيق الممولين الخاضعين لها، لأحكام القوانين الضريبية المختلفة، ويشمل حق الاطلاع على كل الأوراق، والمستندات الموجودة لدى الممول، أو غيره من الجهات<sup>(4)</sup>، فالغاية من حق الاطلاع هي تمكين تلك الإدارة من التعرف على وعاء الضريبة، وعناصرها المختلفة، ابتغاء تحقيق عدالتها من ناحية، ودفع التهرب منها من ناحية أخرى<sup>(5)</sup>، وقد تكفل المشرع الليبي وبعض التشريعات الأخرى<sup>(6)</sup>، هذه السلطة للإدارة سواء كان ذلك بموجب

(1) رمضان صديق محمد، إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار، المؤتمر الضريبي الثامن، جمهورية مصر العربية، الجزء الثاني، 1996، ص552

(2) المرجع السابق، ص554

(3) لقد عرف الفقه حق الاطلاع بأنه سلطة مخولة لمأموري الضبط القضائي ذو الاختصاص الضريبي الخاص في أن يطلع على الدفاتر والمستندات والأوراق الأخرى للتحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي، محمد عبدالصبور أحمد جاد، مرجع سبق ذكره، ص192.

(4) المرجع السابق، ص190.

(5) فاطمة رجب المنصوري، أساليب كافحة التهرب الضريبي في التشريع الليبي والمقارن، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس، 2007، ص187.

(6) نظم المشرع المصري في قانون الإجراءات الضريبية الموحد في القانون رقم 206 لسنة 2020 حق الإدارة الضريبية من الاطلاع في المواد (7، 11، 15) كما نص المشرع المصري في القانون رقم 91 لسنة 2005 في المادة رقم (95) حيث نصت على "... ويلتزم الممول موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات، وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقر عمل المخول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جديفة على تهرب المخول من الضريبة...".

القانون الملغى من قانون ضريبة الدّخل رقم (11) لسنة 2004 في المواد (90، 91)، وكذلك في المادّة (36) من قانون ضريبة الدّمغة رقم 12 لسنة 2004، وكذلك في القانون الحالي رقم 7 لسنة 2010 في المواد (80، 81).

ويقصد بهذا الحق أن يقوم موظفي الضّرائب بالاطلاع على جميع المعلومات، والوثائق والمستندات الموجودة لدى المكلف؛ لغاية تقدير الضّريبة المفروضة عليه، وحتى يتم التّأكد من عدم وجود أية تلاعب، أو تغيير في المعلومات الواردة في هذه الوثائق، وتعتبر هذه الطّريقة من طرق الوقاية من التّهرب الضّريبي، وطرق الرّقابة عليها أيضاً<sup>(1)</sup>، إلى غاية تقدير الضّريبة بشكل عادل للمكلف وللخزينة على حد سواء، وهذا الحق مكفول قانوناً، ويكون الاطّلاع متى شاء لمأمور الضّبط دون حاجة إلى إعلان المموّل سابقاً، والأصل أن يتمّ الاطّلاع حيث توجد الدفاتر والأوراق المطلوب الاطّلاع عليها، كما يجوز أن يتمّ الاطّلاع بمقر المصلحة إذا دعت الضّرورة لذلك، ولا يجوز لأي جهة أن تمنع بأي حال من الأحوال تمكين موظفي المصلحة من الاطّلاع، بحجة المحافظة على أسرار الوظيفة، وإذا كانت الملفات في عهدة النّيابة العامّة، أو تحت المحكمة، فقد نصّ المشرّع على أنه يجوز للنّيابة العامّة، وللمحكمة أن تُطلع المصلحة على ملفات أية دعوى، سواء كانت مدنيّة أو جنائيّة، ترتبط بتحصيل أو ربط الضّريبة<sup>(2)</sup>، طالما كانت هذه الوثائق، والمستندات من شأنها تمكين الموظف من تنفيذ أحكام قانون الضّرائب، والتّحقق من مقدار دخل المموّلين، ويعدّ حق الاطّلاع من أقوى وسائل التّحقق من صحّة دخل المموّل ومقدار الضّريبة المستحقّة عليه<sup>(3)</sup>.

## الفرع الثّاني

### الإجراءات العقابية لمكافحة التّهرب الضّريبيّ

يعدّ التّهرب الضّريبي جريمة خطيرة؛ لأنّها تمس المجتمع كله، وإذا كانت السرقة جريمة قد جرمتها الأديان السّماوية، والقوانين الوضعية، لقيام الجاني بالاعتداء على المملكيّة الخاصّة بأحد أفراد المجتمع، فإنّ أخطر أنواع السرقة هي سرقة المجتمع كلّه بالقدر المتهرب به، ونظراً لخطورة هذه الجريمة، فإنّ جميع الدّول تضع عقوبات رادعه لهذه الجريمة، بعد أن تضع من الإجراءات الوقائيّة، وما تراه مناسباً لظروف مجتمعيها، وإن أخطر ما تملكه الدّولة من الحقوق في مواجهة

(1) هدى توفيق صبره، مرجع سبق ذكره، ص66.

(2) نصت المادّة (80) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل على أنه: "لا يجوز لأي جهة عامة أو خاصة أن تمتنع بأي حال بحجة المحافظة على أسرار الوظيفة عن اطلاع موظفي المصلحة على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق و الأوراق بقصد تنفيذ أحكام هذا القانون....."

(3) مجدي نبيل محمد شرعب، مرجع سبق ذكره، ص42.

الأفراد هو حق العقاب، وهو حق تفرضه ضروريات الحياة في المجتمع، وحمايته من الأفعال الضارة التي تهدد كيان ونظام الدولة، وقانون الضرائب شأنه شأن أي قانون آخر، يحتوي على العقوبات المقررة لمخالفة أحكامه<sup>(1)</sup>.

إنّ الهدف من فرض العقوبات الضريبية هو ضمان مصلحة الخزينة العامة للدولة، أي مصلحتها في اقتضاء واستقاء الضريبة؛ لتأكيد هذا الضمان ولحماية هذه المصلحة من العبث، ولضمان تنفيذ المكلفين لجميع التزاماتهم الضريبية كما حدده القانون، فالإجراءات التي جاءت بها التشريعات الضريبية المترتبة على الجرائم الضريبية، منها عقوبة مشددة سالبة للحريات، وقد تصل العقوبة إلى إسقاط الجنسية لبعض الدول، وعقوبة الحبس والغرامة، ومنها عقوبات تعويضية تجمع في أحكامها بين أحكام التعويض في بعضها ومع أحكام الغرامات في أحكام أخرى<sup>(2)</sup>.

فالعقوبة جزاء يقرره القانون ضد من يخرج عن أحكامه، والغاية من العقوبة إما لتحقيق مصلحة أدبية، أو مصلحة نفعية، فالأولى تتمثل في إرضاء المجتمع، كرد فعل للضرر الذي أحدثته الجريمة في أمنها ونظامها، وأمّا المصلحة النفعية فتبرز في صورة الوقاية الخاصة من مرتكب الجريمة؛ لمنعه من تكرارها، أو الوقاية العامة بالتهديد بالعقاب<sup>(3)</sup>.

فجريمة التهرب الضريبي كغيرها من الجرائم تقوم على ركنين هما: الركن المادي، والركن المعنوي، وللعقوبات الضريبية طبيعة خاصة تتمتع بها؛ لارتباطها بمقدار الضريبة، ويمكن بيان هذه العقوبات التي نصّ عليها المشرع الليبي في ضريبة الدخل في القانون رقم 7 لسنة 2010، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

### أولاً: أركان جريمة التهرب الضريبي:

#### أ- الركن المادي:

لا يتصور وجود جريمة دون ركن مادي، فالقانون لا يعاقب على مجرد الأفكار، ويتجرّم التهرب الضريبي في نظر الفقه الفرنسي، بأنّه رد فعل ضد الإيجاب الملائم لكل ضريبة، فالضريبة هي عقد إذعان يثير إحساساً، أو شعوراً بعدم القدرة؛ لأنّه يقيم علاقة فورية بين الشخص المعزول المجرّد من السلاح والدولة، وتمسّ المكلف من أعماق ذاته وتثير ردّ فعل عاطفي غير منطقي كلياً،

(1) محمد السيد عطية برس، مرجع سبق ذكره، ص 129.

(2) حسام فايز أحمد عبدالغفور، مرجع سبق ذكره، ص 60.

(3) أحلام دفع الله محمد جبارة الله، أحكام التهرب الضريبي في الفقه الإسلامي والقانون، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، 2019، ص 120.

ويتمثل الركن المادي في الجريمة الضريبية في مخالفة الالتزام الضريبي، ويمثل النشاط الإجرامي في الجريمة الضريبية في العمل الذي يصدر من الجاني اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة<sup>(1)</sup>، كما يقوم على السلوك الإجرامي، والنتيجة الجرمية، والزابطة السببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة، إذ فالركن المادي لجريمة التهرب الضريبي هو السلوك الذي يقوم به المكلف بهدف التهرب من أداء كل، أو بعض الضريبة المستحقة عليه قانوناً، فالقانون لم يحدّد السلوكيات المادية لجريمة التهرب الضريبي؛ نظراً لتعدد طرق التهرب وعدم إمكانية حصرها، ولكن ربط جريمة التهرب الضريبي بالغاية التي تتمثل في التخلص من كل، أو بعض الضريبة المفروضة عليه، سواء كان ذلك بالغش، والتحايل، أو عن طريق إخفاء كل، أو بعض مصادر دخله، أو تقديم معلومات غير صحيحة.

أما بالنسبة للنتيجة الجرمية فهي التخلص الكلي، أو الجزئي من الضريبة المفروضة عليه بموجب أحكام القانون، ولا يوجد فرق في التهرب الضريبي عن طريق تقديم معلومات غير صحيحة في الإقرارات الضريبية، أو استعمال إحدى الطرق الاحتمالية، فالنتيجة الجرمية تحققت وهي التهرب من دفع الضريبة، ويجب أن تتوفر العلاقة السببية بين الفعل الجرمي الذي ارتكبه المكلف، وبين النتيجة الجرمية التي تحققت وهي التهرب من الضريبة، فحتى يكون المكلف متهرباً من الضريبة، يجب أن يكون ذلك بسبب الفعل الذي أثاره<sup>(2)</sup>.

#### ب- الركن المعنوي:

يتمثل الركن المعنوي في الجريمة الضريبية إدارة الفعل "مخالفة الالتزامات" الضريبية والعلم بالأثار المترتبة عليه وقصد تحقيقها، لأنّ القصد الجنائي هو مزيج نفسي من العلم، والإرادة ويمكن تعريفه "هو الإرادة المتجهة عن علم إلى إحداث نتيجة يجرمها القانون ويعاقب عليها"<sup>(3)</sup>.

فالركن المعنوي في أي جريمة هو الكيان النفسي، أو المعنوي لها؛ لأنه يمثل مناط المسؤولية عن الجريمة، وتعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية، حيث يجب توافر القصد الجنائي القائم على العلم والإرادة، وهو القصد العام، فيجب أن يكون المكلف على علم بأنّ

(1) أحمد عبدالإله المراغي، مرجع سبق ذكره، ص 121.

(2) هدى توفيق صبره، مرجع سبق ذكره، ص 92، وقد ذهب الفقه الفرنسي إلى أن الجرائم الضريبية تعد من قبل جنح المخالفات، بمعنى أنها جرائم مادية بحتة يكتفي فيها توافر الفعل المادي الذي يمثل الخروج على القانون الضريبي عن حرية وإرادة، وتنهض المسؤولية الجنائية الضريبية بمجرد توافر ذلك الفعل المادي، ولا يحول دون هذه المسؤولية إلا وجود قوة قاهرة تمنع الجاني من تفادي هذا الفعل، ولكن يلاحظ أن ذلك القضاء يسعى دائماً إلى التحلل من قسوة الأخذ بفكرة مادية الجريمة الضريبية عن طريق التساهل في تفسير المقصود بالقوة القاهرة، لمزيد من التوضيح أنظر: مجدي محمد علي الخولي، مرجع سبق ذكره، ص 79-80.

(3) محمد عبدالصبور أحمد جاد، مرجع سبق ذكره، ص 74.

النشاط الذي يريد ارتكابه معاقب عليه القانون، وتتجه إرادته إلى إحداث هذه النتيجة، وهي التهرب من الضريبة المفروضة عليه<sup>(1)</sup>، إذا فالركن المعنوي يتمثل في القصد العام والخاص، فالقصد العام يظهر من خلال قيام المكلف مسبقاً، وبشكل قصدي وإرادة تامة بإخفاء الأنشطة التي يقوم بها، أو جزء من تلك الأنشطة، لغرض تقليص حجم الضرائب التي يدفعها للدولة، أمّا القصد الخاص فيتمثل بوجود دافع وراء قيام المكلف بالتلاعب وإخفاء مقدار الضريبة، وعدم توريدها لمصلحة الضرائب؛ لغرض التهرب من دفع الضريبة، أو تقليص حجم الضريبة التي تترتب على المكلف<sup>(2)</sup>.

### ثانياً: الطبيعة القانونية للعقوبات والغرامات الضريبية:

يجب أن يتضمن القانون الضريبي الموضوعي، أو الإجرائي من النصوص ما يساعد على تحسين امتثال الممول للقانون، ومن هذه النصوص والأحكام الحافزة على الامتثال هي أن يكون قانون الضريبة عادلاً، وواضحاً، ويسهل الالتزام به، وفي نفس الوقت يصعب التهرب منه.

وهناك نصوص أخرى تجبر الممول على الإذعان للقانون، منها توقيع العقوبات في حالة مخالفة القانون، وعدم الإذعان إلى أحكامه، سواء كانت هذه العقوبات مدنية، أو جنائية، أو منهما معاً، كما تجرى على ذلك معظم الدول، وإن كانت بعض الدول تفضل أن تكون العقوبات الجنائية موجودة في القانون الجنائي وليس في القانون الضريبي، كما يجب أن تكون هذه العقوبات فاعلة ويتم تطبيقها بالعدل والمساواة على جميع المخالفين، وأن تكون العقوبة ملائمة للجرم المرتكب، وأن توقع في إطار إجراءات عادلة وقانونية، وأن تميز بين الخطأ العمدي الذي يقصد به التهرب، أو الإضرار بالخزينة العامة، والخطأ غير العمدي، أو غير المقصود، ولو تترتب عليه نقص في الضريبة المستحقة<sup>(3)</sup>.

أمّا عن الغرامات فقد ثار جدال حول الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية في أغلب التشريعات الضريبية، لارتباطها بمقدار الضريبة، إذ تحدّد عادة بنسبة معينة، مما لم يؤد من الضريبة، فذهب رأي إلى أنها ليست إلا ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية، وذهب رأي آخر إلى اعتبارها تعويضاً مدنياً خالصاً، وتقوم بنفس الوظيفة التي يؤديها الشرط الجزائي في الالتزامات المدنية، بينما ذهب رأي آخر إلى أنها بمثابة عقوبة ذات طبيعة خاصة، فيما ذهب رأي آخر إلى وصفها بأنها ذات طبيعة مختلطة تجمع بين العقوبة، والتعويض للخزينة العامة عما لحقها من

(1) هدى توفيق صيره، مرجع سبق ذكره، ص44.

(2) مصلح سليمان ملاوي الكيفي، جرائم التهرب الضريبي خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2020، ص58.

(3) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص790.

أضرار من جزاء الجريمة، وذهب رأي إلى أنها بمثابة عقوبة جنائية إستناداً إلى أنّ القضاء بها حتمي حيث يجب على المحكمة أن تقضي بها من تلقاء نفسها، دون حاجة إلى إثبات توافر الضّرر<sup>(1)</sup>، وذهب فريق آخر إلى أنّ الجريمة الضّرّيبية تتميز بطابع إداري، يختلف عن الطّابع الجنائي الذي تنسّم به الجرائم الأخرى، إذ أنّ الجرائم المقرّرة في قانون العقوبات تهدف إلى حماية المجتمع من الاعتداء على أي شخص، دون استثناء في ماله، أو بدنه، أو شرفه، ممّا يستوجب عقاب مدني بعقوبات سالبة للحرية، وعقوبات مدنية؛ لتكون رادعة وزاجرة لغيره، أمّا الجريمة الضّرّيبية فتهدف إلى حماية حق الدولة الذي يتعلق بسيادتها، ويتمثل في مخالفة الممول لقانون الضّرّيبية، فهي مخالفة لأوامر إدارية ومن ثمّ تكون الجريمة ذات طبيعة إدارية<sup>(2)</sup>، وبما أنّ جريمة التّهرب الضّرّيبية هي كل فعل، أو امتناع يترتب عليه الإفلات من سداد الضّرّيبية المستحقّة كلياً، أو جزئياً ويعاقب عليها القانون<sup>(3)</sup>، فإنّ الإجراءات العقابية تسعى إلى إرهاب الممول حتى يخشى التّهرب من الضّرّيبية، وتتحدّد هذه الإجراءات في نصوص قانونية، ويمكن بيان هذه الإجراءات والعقوبات التي اتخذها المشرّع الليبي في القانون رقم 7 لسنة 2010، وفيما يلي بيان ذلك:

**1- الغرامة:** تعدّ الغرامة عقوبة مالية يتم توقيعها على مرتكب جريمة التّهرب الضّرّيبية، وتتعدّد أنواع الغرامة المنصوص عليها في القانون المشار أعلاه وتأخذ صوراً متعدّدة:

أ- **الغرامة بمقدار الضّرّيبية المتّهرب منها:** ويتم توقيعها على كل تخلف بغير عذر مقبول عن تقديم الإقرارات، أو الاخطارات المنصوص عليها في القانون، أو تقديمها غير مستوفية للشروط المقرّرة في شأنها<sup>(4)</sup>.

ب- **الغرامة بمقدار (1000) ألف دينار ولا تزيد عن (50000) خمسون ألف دينار:** ويتم توقيعها على كل مسؤول عن إدارة نشاط خاضع للضّرّيبية لا يقوم بمسك الدفاتر، والسجلات، وإعداد الحسابات، كما توقع أيضاً على من يمتنع عن تقديم ما يطلب منه من بيانات، أو سجلات، أو دفاتر يلزم بمسكها، أو من يقوم بمنع أحد الموظفين التابعين لإدارة الضّرائب من دخول أي مبنى لأداء واجبه، وهذا ما نصّت عليه المادة (73) من هذا القانون .

(1) فاطمة رجب المنصوري، مرجع سبق ذكره، ص 197.

(2) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 793.

(3) محمد عبدالصبور أحمد جاد، مرجع سبق ذكره، ص 80.

(4) تنص المادة (72) من قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010 على أنه: "يعاقب بغرامة مقدارها مثل الضريبة المستحقّة طبقاً للربط النهائي كل من تخلف بغير عذر مقبول عن تقديم الإقرارات أو الاخطارات أو البيانات المنصوص عليها في المواد (38،43،44،49،52،60،71) ويعتبر في حكم التخلف عن تقديم الإقرارات أو الاخطارات أو البيانات تقديمها غير مستوفية للشروط المقرّرة في شأنها".

ج- الغرامة بمقدار (500) خمسمائة دينار ولا تزيد عن (10000) عشرة آلاف دينار: تقع على كل من لا يسدد الضريبة في موعدها، أو تسبب بخطئه، أو إهمال في تأخير توريدها إلى الخزانة العامة، وهو ما نصت عليه المادة (74) من القانون السابق.

د- الغرامة التي لا تقل عن أربعة أمثال ما لم يؤد من الضريبة: وهي تقع على كل من ارتكب بقصد التخلّص كلياً، أو جزئياً من الضريبة، أو حرص أو اتفق أو ساعد على الإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات، أو أعدّ أي حسابات، أو تقارير، أو ميزانية غير صحيحة، أو استعمل طرقاً احتيالية، لإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، وهو ما نصت عليه المادة (75) من القانون السابق.

هـ- الغرامة التي تعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة: وتقع على الجهات الملزمة بخصم وتوريد الضريبة، إذا لم تقم بتنفيذ هذا الالتزام في المواعيد المقررة قانوناً<sup>(1)</sup>

و- الغرامة بمقدار (10000) عشرة آلاف دينار: على كل من يخالف أي حكم من أحكام قانون ضريبة الدخل، أو اللوائح الصادرة تنفيذاً له، وهو ما نصت عليه المادة (77) من القانون السابق.

2- الحجز التنفيذي على أموال المدين : ويتم توقيعه من قبل مدير مصلحة الضرائب، وذلك إذا امتنع الممول أو الملتزم بتوريد الضريبة عن سدادها في الموعد المحدد قانوناً<sup>(2)</sup>.

3- الحجز التحفظي: ويقع توقيعه أيضاً من أمين المصلحة، إذا توافرت لديه مبررات كافية وضرورية تبين أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع، وتعدّ هذه الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجراً تحفظياً، ولا يجوز التصرف فيها، إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة، أو بقرار من أمين المصلحة، أو بمضي ستة أشهر من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بمقدار الضريبة طبقاً لتقدير المصلحة، وهذا ما أشارت إليه المادة (30) من القانون السابق.

4- تقدير الدخل وفقاً لما تراه الإدارة الضريبية مناسباً: وذلك في حالة امتنع الممول عن تقديم الإقرار الضريبي<sup>(1)</sup>.

(1) تنص المادة (76) على أنه: "يعاقب بغرامة لا تقل عن ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة كل من يتخلف عن خصم أو توريد الضريبة الملتزم بخصمها وتوريدها في الميعاد".

(2) نصت المادة (31) من اللائحة التنفيذية للقانون السابق على: "إذا امتنع الممول أو الملتزم بتوريد الضريبة عن سدادها في الموعد المحدد قانوناً لمدير المصلحة حق توقيع الحجز على أموال المدين بما يساوي المبلغ المستحق للمصلحة.....".

إذاً يمكن القول بأنّ العقوبات الواردة في قانون ضريبة الدخل والتي سبق الإشارة إليها، هي عقوبات لجرائم وردت على سبيل الحصر، وهو ما يقلل من فاعلية هذه العقوبات، وذلك في ظل تطور النظم المحاسبية والمالية، وتوافر الخبرات والقدرات التي تستطيع التحايل واستغلال ثغرات القانون.

ولقد أفرده المشرع المصري في قانون الإجراءات الضريبية الموحدة في القانون رقم 206 لسنة 2020، نصوصاً خاصة بالجرائم الضريبية التي يعاقب عليها القانون، والعقوبات التي توقع على مرتكبيها، ويلاحظ أنّ المشرع قد اكتفى في معظم هذه الجرائم بعقوبة الغرامة، ولم يجعل سوى لجريمة عدم تقديم الإقرار عقوبة الحبس عند التكرار، مما يبين انحياز هذا التشريع إلى الغرامة المالية التي تناسب الجريمة الضريبية، باعتبارها اعتداء على المصلحة الاقتصادية للدولة<sup>(2)</sup>.

كما أعطى الحق للإدارة الضريبية أن تتنازل عن العقاب مقابل الصلح، ودفع التعويضات والغرامات المالية، إلا أنه يجب الانتباه إلى أن العقاب في الجرائم الضريبية ليس المقصود به تعويض الخزانة العامة بالأموال فقط، وإنما قد يكون العقاب رسالة إلى المجتمع، بأن سلوك الممول المخالف للقانون لا يقبله المجتمع، ولا يتسامح معه حتى يقل اتجاه أو تشجيع الآخرين عليه، ومن ثم تتشدد العقوبة على المتهرب الضريبي في مقابل تخفيف العقوبات الأخرى، التي تقتصر على مجرد التجنب أو الخطأ<sup>(3)</sup>.

وقيد القانون سلطة النيابة العامة في رفع الدعوى الجنائية في الجرائم الضريبية، أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق فيها، حيث اشترط أن يطلب وزير المالية من النيابة العامة ذلك بطلب كتابي منه، هذا ما نصّ عليه المشرع المصري في المادة (137) من القانون رقم 91 لسنة 2005م، حيث جاء: "لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون، أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابي من الوزير".

وعموماً لا تعدّ جرائم التهرب من دفع الضريبة من قبيل الجرائم الاقتصادية، أي الجرائم التي ترمي إلى حماية الاقتصاد القومي بمجموعة، بصرف النظر عن السياسة الاقتصادية التي تتبعها الدولة، كجرائم مخالفة قوانين التمويل وجرائم مخالفة مراقبة النقد والتحويل الخارجي وجرائم مخالفة التسعير الإلزامي مثلاً، لأنّ التهرب من دفع الضريبة، يعاقب عليه بقصد حماية الخزانة

(1) تنص المادة (4) من القانون السابق على: "مع عدم الإخلال بالجزاءات المقررة في هذا القانون إذا امتنع الممول عن تقديم الإقرار المشار إليه في المادة الثانية من هذا القانون جاز لها أن تقدر الدخل وفق ما تراه مناسب وأن تربط الضريبة بناء على هذا التقدير وذلك وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية".

(2) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص 793.

(3) المرجع السابق، ص 791.

العامّة، وليس بقصد حماية النّشاطات الاقتصادية، ولا تعدّ جرائم التّهريب الضّرربي حسب تصنيف الجرائم، من الجرائم المخلة بالثّقة كجرائم تزوير النّقود، وهي جرائم تختلف عن جرائم أحكام قوانين مراقبة النّقد والتّحويل الخارجي، وكجريمة تزوير الطّوابع والأختام<sup>(1)</sup>.

## المبحث الثاني

### الاستدلال والتّصالح في الجرائم الضّربيّة

تعدّ مرحلة الاستدلال وجمع التّحريات من المراحل السّابقة على بدء التّحقيق في الدعوى الجنائيّة، وإن كانت لا تُعدّ من النّاحية القانونيّة من إجراءات الخصومة في الدّعوى الجنائيّة بصفة عامّة، لأنّه في بعض الأحيان لاسيما في الجرح، والمخالفات قد تحيل النّيابة العامّة الدّعوى إلى المحكمة، دون إجراء تحقيق معتمد على التّحريات والاستدلالات، وبهذا تكون الأخيرة جزءاً من أعمال التّحقيق، وإن لم تتم الإحالة وتم التّحقيق كانت أعمال الاستدلال والتّحري هي الأساس الذي تبنى عليه سلطة التّحقيق تحقيقاتها<sup>(2)</sup>.

من دواعي الاطمئنان للعدالة الجنائيّة، والثّقة في نجاحها حسب المنظور المعاصر، والحديث لحل الخلافات، والنّزاعات التي تكون بين المموّل والإدارة الضّربيّة، من خلال اعتماد أسلوب التّسوية الودية عبر إجراء مصالحة بين أطراف الخصومة، وهي وسيلة تؤدي إلى سد باب الشّقاق بصفة نهائية من خلال جبر الضرر وبتز روح القصاص من نفسية الضّحيّة<sup>(3)</sup>، ويعدّ الصّحّ آلية حضارية، لاستبدال العقوبة ولفض النّزاع قبل تحريك الدّعوى، أو اثنائها، وكذلك يؤدي إلى وقف تنفيذ الحكم الصّادر فيها، فيكون نظام الصّحّ في المنازعات الضّربيّة بمثابة مفاوضات بين الممول ومصالحة الضّرائب، لتقريب وجهات النّظر وحسم الخلاف بينهما على أسس قانونية سليمة بتلاقي إرادة الطّرفين، الإدارة الضّربيّة والمموّل بضرورة تحديد المبلغ المتفق عليه<sup>(4)</sup>.

ومن خلال ذلك يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين رئيسيين نتناول في المطلب الأول الاطار النّظري، والعلمي لمفهومي الاستدلال والتّحري، أمّا في المطلب الثاني فنتناول فيه التّصالح في الجرائم الضّربيّة.

(1) خالد الشاوي، مرجع سبق ذكره، ص 341.

(2) محمد عبد الصبور أحمد جاد، مرجع سابق، ص 87.

(3) أحمد عبد اللاه المراغي، مرجع سبق ذكره، ص 246.

(4) عبد الكريم عبد الله رزق أبو سالم، الصّحّ والتّصالح في الجرائم الضّربيّة في التشريع الفلسطيني، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، 2021، ص 64.

## المطلب الأول

### الاطار النظري والعملي لمفهومي الاستدلال والتّحري

يعدّ الاستدلال والتّحري المرّحلة السّابقة على بدء التّحقيق في الدّعى الجنائية بقصد التّمهيد، وجمع الأدلة لإثبات الجريمة في حق المتهم بها، التي يقوم بها رجال الضّبط القضائي وهذا ما نصّت عليه المادّة (11) من قانون الإجراءات الجنائية الليبي أنّه: "يقوم مأمورو الضّبط القضائي بالبحث عن الجرائم ومرتكبيها، وجمع الاستدلالات التي تلزم للتّحقيق والدّعى".

ويعدّ الاستدلال والتّحري من أهم مراحل الإجراءات الجنائية، فالتحري عن الجريمة عمل ضروري للتوصّل إلى كشف حقيقتها، وإزالة الغموض الخاص بها، ولمعرفة دواعيها وملابساتها وجمع البيانات، والمعلومات التي تدل على ثبوتها، وتظهر أهمية هذه المرحلة بما ينتج عنها من آثار وأدلة كثيرة يستند إليها القضاة في تقرير غالبية الأحكام، ونظراً لخطورة إجراءات البحث، والتّقيب، والتّحري، فإنّه يجب أن تخضع لشروط، وقواعد إجرائية ملزمة لمأمور الضبط ولا بد من الأخذ بها أثناء قيامهم بعملهم، ويجب أن تكون هذه الإجراءات مبنية على الجدية وليس على مجرد الاشاعات والأقاويل؛ لأنّ عدم الكفاية والجدية يؤثّران على سلامة الإجراءات وبطلانها<sup>(1)</sup>.

تأسيساً على ما سبق نقسم هذا المطلب إلى فرعين ، الفرع الأول ونتحدث فيه عن الاستدلال والتّحري في الجرائم الضّريبية، والفرع الثاني نبين فيه سلطات مأموري الضّرائب في الاطلاع وجمع الأدلة.

## الفرع الأول

### الاستدلال والتّحري في الجرائم الضّريبية.

الاستدلال والتّحري من الإجراءات التّمهيدية على تحريك الدّعى الجنائية التي تهدف إلى جمع المعلومات في شأن جريمة ما وقعت، فهذه الإجراءات في هذه المرحلة يقوم بها موظفون عموميون خصّهم القانون بذلك باعتبارهم من معاوني سلطات التّحقيق، وهم في مجال الجرائم الضّريبية مأموري مصلحة الضّرائب ممن لهم صفة الضّبطية القضائية، وقد منحهم القانون بعض

<sup>(1)</sup> يوسف محمود مصطفى أبو عياش ، مرجع سابق ذكره، ص 55.

الصّلاحيات والاختصاصات لمباشرة عملهم، في إطار من المشروعية وعلى سبيل الحصر ومع ذلك لا تعد هذه المرحلة من مراحل التّحقيق إلا أنها ذات أثر بالغ في سير الدّعى<sup>(1)</sup>.

ومن خلال هذا الفرع يمكن تعريف وبيان أهمية الاستدلال والتّحري، وبيان القواعد العامة للاستدلال، ووسائل جمع الاستدلالات:

### أولاً- تعريف وأهميّة مرحلة الاستدلال والتّحري:

هناك مجموعة من التّعريفات للاستدلال والتّحري نذكر منها:

- "يقصد بجمع الاستدلال جمع المعلومات والبيانات الخاصّة بالجريمة، عن طريق عمل التّحريات اللازمة عنها والبحث عن فاعليها بكافة الطّرق، والوسائل القانونيّة"<sup>(2)</sup>.
- وعرّفه البعض الآخر بأنّه: "مجموعة الإجراءات الاستدلاليّة، مثل المعاينة والحق في الاطلاع والضّبط وأخذ العينات والتّحليل والفحص"<sup>(3)</sup>.
- وعرّف بأنّه "مجموعة الإجراءات غير الماسة بحريات الأشخاص، أو حرمتهم الخاصّة التي أناط القانون بمأموري الضّبط القضائي، من غير أعضاء قوة الشّركة مباشرتها على الوجه الذي يتطلبه قانون أصول المحاكمات الجزائيّة"<sup>(4)</sup>.

### أهميّة مرحلة الاستدلال والتّحري:

ترجع أهميّة مرحلة الاستدلال والتّحري إلى الاعتبارات الآتية:

- 1- لا تبدأ نيابة التّهرّب الضّريبي التّحقيق في جريمة التّهرّب الضّريبي؛ إلا بعد توافر شرطين:

**الشرط الأوّل:** أن تكون هناك تحريات واستدلالات كافية ومستندات تفيد وقوع الجريمة ونسبتها إلى المتهم.

**الشرط الثاني:** رفع قيد التّحقيق وتحريك الدّعى عنها، بناء على طلب من وزير الماليّة، وهو ما أكدته المادة رقم(99) من القانون رقم 7 لسنة 2010، حيث نصّت على أنه: "في غير أحوال التّلبس، لا يجوز التّحقيق مع مدير عام المصلحة ونوابه، ومديري إدارات الضّرائب بالشعبيّات في المسائل المتعلقة بعملهم إلا بعد الحصول على إذن من الأمين".

(1) محمد عبد الصبور أحمد جاد، مرجع سبق ذكره، ص 84.

(2) مجدي محمد علي الخولي، مرجع سبق ذكره، ص 257.

(3) أحمد عبد اللاه المراغي، مرجع سبق ذكره، ص 215.

(4) ميرفت محمود القطيشان، الأثبات في جرائم التّهرّب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة عمان، الأردن، 2020، ص55.

2- لا يمكن لسلطة التحقيق اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق، وأعمال الضبط، والتفتيش سواء للممّول المتهم، أو مقر عمله بناء على شكوى أو بلاغ قد يكون كيدي أحياناً، ويحتاج للتأكد من صحته عن طريق أعمال الاستدلال والتّحري، ولا يكفي في ذلك مجرد البلاغ بوقوع الجريمة.

3- إن الجرائم الضّريبية من قبيل الجنح فيمكن لنيابة التّهرب الضّريبي أن تبين لها كفاية أعمال الاستدلال، إذا كانت جديّة أن تحيل الجنحة إلى المحكمة دون إجراء أي تحقيق آخر<sup>(1)</sup>.

ولا شك أن أهمية هذه المرحلة تزداد وتعمم في الجرائم الضّريبية؛ لأنها تبدأ في معظم الأحيان ببلاغ، أو شكوى ضد أحد الممولين، والبدء في أعمال التحقيق دون إجراءات الاستدلال والتّحري قبلها قد يعرض سمعة المشكو في حقه إلى آثار سلبية؛ لأنّ السمعة والثقة ذات اعتبار مهم جداً في المجال الاقتصادي.

#### ثانياً- القواعد العامة في الاستدلال:

تحيط بمرحلة جمع الاستدلالات والتّحريات بعض القواعد العامة التي تحكمها، منها:

أ- أعمال الاستدلال والتّحري تسبق مرحلة التحقيق، ولا تعد جزءاً منها، ويقصد بها التمهيد لجمع الأدلة المثبتة لوقوع الجريمة والبحث عن مرتكبيها، وجمع كل العناصر التي تفيد النيابة العامة في التحقيق، لتحريك الدّعوة الجنائية، وتقدير مدى ملاءمة هذه العناصر للسير في التحقيق أو حفظ الأوراق أو ألا وجه لإقامة الدّعى، فالهدف منه الكشف عن الجرائم ومرتكبيها، فأعمال الاستدلال، والتّحري تعد وسيلة صحيحة ومنتجة لآثارها القانونية.

ب- أعمال الاستدلال والتّحري يقوم بها رجال الضّبط القضائي كلّ في حدود اختصاصه، وهذه القاعدة سيتم الحديث عنها مفصلاً في الفرع الثاني من هذا المطلب.

ج- الاستدلال لا يتولد عنه سوى دلائل، وقرائن، أو أمارات متعلقة بالجريمة، أمّا الأدلة القانونية بمعناها الفني الدليل الذي يصلح سنداً للإدانة، فهو من أعمال التحقيق، فالتحقيق يحيط بضمانات لازمة لكفالة الحرّية الشخصية، ومن تلك الضّمانات الحق في الاستعانة

(1) محمد عبد الصبور أحمد جاد، مرجع سبق ذكره، ص 88.

بمحامي أثناء التّحقيق، في حين ليس له قاعدة عامّة يصحب معه مدافع في مرحلة الاستدلال.

د- مرحلة الاستدلال لا تنطوي على المساس بالحريات أو القهر؛ لأنّه ليس من سلطة مأمور الضّبط القضائي في هذه المرحلة القبض على المتّهم، أو تفتيش مسكنه أو استجوابه، إلّا في حالات التّلبس فقط؛ لأنّ هذه الصّلاحيات من اختصاص سلطات التّحقيق<sup>(1)</sup>.

ه- خضوع مأمور الضّبط القضائي في مرحلة الاستدلال لإشراف النّياية العامّة، فيما يباشرونه من أعمال الاستدلال، ويجب عليهم تدوين جميع الإجراءات التي قاموا بها في محاضر الاستدلال قبل إحالتها للنّياية العامّة، وهذا ما نصّت عليه المادة (12) من قانون الإجراءات الجنائيّة الليبي " يكون مأموري الضّبط القضائي تابعين للنّياية العامّة، وخاضعين لإشرافها فيما يتعلق بأعمال وظيفتهم....."

### ثالثاً- وسائل جمع الاستدلالات:

من وسائل جمع الاستدلال ما يقوم به مأموري الضّبط القضائي من تلقّي البلاغات، والشكاوى التي ترد ضد الممولين، وقيامهم بعمل التّحريات اللازمة بقصد الكشف عن الجريمة الضّريبية، ومدى جدية البلاغ، والبحث عن كافة الأدلة واستعمال سلطاتهم في الاطلاع والتفتيش على دفاتر ومستندات الممولين ومراجعتها، وجمع الأدلة الضّروية وتحرير محضر بذلك، وإحالتها إلى النّياية العامّة، ويمكن توضيح ذلك في الآتي:

#### أ- تلقي البلاغات وفحصها .

من واجبات مأموري الضّبط القضائي في جرائم التّهرب الضّريبي تلقّي البلاغات التي ترد ضد الممولين، وقد أرسى هذا المبدأ المادة (14) من قانون الإجراءات الجنائيّة الليبي، بقبول التّبليغات، والشكاوى، حيث نصّت هذه المادّة على أنّه: "يجب على مأموري الضّبط القضائي أن يقبلوا التّبليغات، والشكاوى التي ترد إليهم، بشأن الجرائم، وأن يبعثوا بها فوراً إلى النّياية العامّة....."، ويجب أن تثبت جميع الإجراءات التي يقوم بها مأمور الضّبط القضائي في محاضر موقع عليها منهم، يبين فيها وقت اتّخاذ الإجراء ومكان حصوله.....، وترسل المحاضر إلى النّياية العامّة مع الأوراق والأشياء المضبوطة"، فمأمور الضّرائب هو في الأصل مأمور ضبط إداري، يستطيع أن يقوم بجميع أعمال الاستدلال من قبول بلاغات وشكاوى، ويستطيع الاطلاع على دفاتر ومستندات الممول، والتّثبت من تنفيذ أحكام القانون الضّريبي، وغيرها من أعمال

(1) المرجع السابق، ص 119-120.

الاستدلال<sup>(1)</sup>، وبذلك فإن من الواجبات المفروضة قانوناً على مأموري الضبط القضائي في دوائر اختصاصهم، قبول التبليغات والشكاوى التي ترد إليهم بشأن الجريمة الضريبية، وأن يقوموا بأنفسهم، أو بواسطة مرؤوسيهم بإجراء التحريات اللازمة عن الوقائع التي يعلمون بها بأي كيفية كانت، كما يمكن أن ترسل هذه البلاغات، أو الشكاوى إلى مصلحة الضرائب، كجهة رئاسية، أو لمكتب وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب، وغالباً ما تكون هذه البلاغات، أو الشكاوى بدون توقيع، أو باسم مستعار، فيقوم مأمور الضبط بعد قيدها بدفتر خاص لقيده الشكاوى والبلاغات، بجمع الاستدلالات، والإيضاحات عن مضمون البلاغ، والإطلاع على الموقف الضريبي للممول المشكوك في حقه، فإذا ثبت صحة البلاغ على وجه اليقين، ارتكابه لجريمة التهرب الضريبي يتم اتخاذ إجراءات رفع الدعوى ضده<sup>(2)</sup>.

#### ب- عمل التحريات.

تعد وظيفة التحريات العمود الفقري لمكافحة التهرب الضريبي، فهي وسيلة للتقريب، والتحقق في الجرائم، أو البلاغات المقدمة للمصلحة، كما تساعد في إزالة الغموض المحيط بتلك الجرائم، وذلك من خلال أدلة وقرائن تفصح عن مرتكبيها، وتكشف الستار عن السلوك المتبع في ارتكابها، ويتم ذلك بالتحري عن المستندات الصادرة عن السجل، التي تضمن بيانات غير صحيحة، أو مزورة، أو الحصول على سجلات تكشف عن حالة تهرب ضريبي، وهذا ما يؤكد أهمية دور التحريات في جرائم التهرب الضريبي، ويقصد بالتحريات عملية تجميع للمعلومات، والقرائن بطريقة سرية من مصادرها، أو بأية وسائل أخرى بهدف الوصول إلى الحقيقة، والكشف عن مرتكبيها<sup>(3)</sup>، حيث يقوم مأمور الضبط القضائي ذو الاختصاص الخاص، بالبحث عن الجرائم الضريبية، وذلك بعمل التحريات اللازمة عن ممول معين، أو طائفة معينة من الممولين التي تظهر علامات الثراء الفاحش على مزاوله نشاطاتهم، أو بعد وصول بلاغ من شخص معلوم، أو مجهول لارتكاب أحد الممولين هذه الجريمة، وتبدأ التحريات بالبحث عن مصادر إيراداتهم، وحجم تعاملاتهم الحقيقية، والجهات التي يتعامل معها الممولون، ومقارنة ما يتم التوصل إليه من حجم إيراداتهم، وأرباحهم، بما أقرّوه به من إيرادات وأرباح في إقراراتهم الضريبية، المقدمة لمصلحة الضرائب، علماً بأن مجرد التبليغ عن وقوع الجريمة، لا يعطي الحق لرجال الضبط والتحقق باتخاذ إجراءات تمس حرية المشتبه به، قبل البحث عن جديّة هذا البلاغ، ومدى صحته، ومطابقته للحقيقة، إذ تسند سلطة مأمور الضبط بإجراءات جمع الاستدلالات، وإبلاغ سلطة التحقيق بها،

(1) ملاك حنا رزق، مرجع سبق ذكره، ص 154.

(2) مجدي محمد علي الخولي، مرجع سبق ذكره، ص 258.

(3) أحمد عبد اللاه المراغي، مرجع سبق ذكره، ص 220.

ليتسنّى لها القيام بواجبها في كشف الحقيقة، ومعرفة الجناة وهذا يكون بعد وقوع الجريمة الضريبية<sup>(1)</sup>.

فالهدف من إجراء التحريات هو التأكد من صحّة البلاغ، الذي علموا بواسطته عن وقوع الجريمة الضريبية، ثمّ بعد ذلك يأتي العمل الجاد في محاولة معرفة الحقيقة، وإمطة اللثام عن غموضها وكشفها، ومعرفة الجناة وجمع الأدلة الضرورية لإثباتها، ومحاولة التعرف على دواعي ارتكابها ومسببات ذلك، والتحقّظ على الآثار المتعلقة بها، وإجراء المعاينات لتسهيل تحقيق الوقائع واتخاذ جميع الوسائل التحفظية اللازمة على الآثار المتعلقة بها، واستقصاء كافة المعلومات التي تفيد في الكشف عن الجريمة الضريبية، وتضييق الخناق على الممّول، من أجل ضمان حقوق الخزينة العامة شريطة أن لا تمس الحرية الشخصية بصورة مباشرة<sup>(2)</sup>.

ويمكن تلخيص أهمية هذه المرحلة على النحو التالي:

- تعدّ هذه المرحلة نقطة البداية لعمل مأموري الضبط القضائي في الكشف عن الجريمة الضريبية.
- تساهم هذه المرحلة في تجميع الأدلة، والمحافظة عليها.
- قد يكون لها أثر فعّال في تكوين عقيدة القاضي.
- تكمن أهمية هذه المرحلة في أهمية الإجراءات الشكلية التي ينبغي الالتزام بها، فأى انتهاك، أو خلل لها، يؤدي إلى بطلانها وبالتالي بطلان الآثار المترتبة عليها، مما يعرقل سير التحقيق.

#### ج- تحرير محضر جمع الاستدلالات.

إنّ من مهام مأموري الضبط القضائي إثبات جميع الإجراءات، والمخالفات التي يقومون بها في محاضر جمع الاستدلالات، حيث نصّت المادة (74) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل، بأنّه: "يحرّر موظفو المصلحة الذين تثبت لهم صفة مأموري الضبط القضائي، محاضر مخالفة أحكام القانون، وهذه اللائحة من أصل وصورة، وذلك على النماذج التي تعدّها المصلحة، كما يدون ملخص هذه المحاضر في سجلات خاصة تعدّ لهذا الغرض".

أوجب اللائحة المشار إليها على مأمور الضبط القضائي إثبات جميع الإجراءات التي يقوم بها في محاضر جمع الاستدلالات، لذلك فإنّه يجب على مأموري الضبط القضائي في جرائم

(1) يوسف محمود مصطفى أبو عياش، مرجع سبق ذكره، ص 57.  
(2) المرجع السابق، ص 59.

التَّهْرَب الضَّرْبِي، تدوين كافة الإجراءات التي اطلع عليها لدى كافة الجهات، وعلى الملف الضَّرْبِي للممّول بمحضر جمع الاستدلال، ويدون فيه اليوم والتاريخ، واسم مأمور الضبط القائم بهذه الأعمال والجهة التابع لها، ويقوم بالتوقيع عليها<sup>(1)</sup>، فالأصل إنّ مأمور الضبط القضائي يقوم بتحرير محضر جمع الاستدلال، ويرسلها إلى النيابة العامة للتصرف فيها، فهو لا يملك التّصرف فيها بنفسه، لأنّ النيابة العامة هي التي تملك سلطة التّصرف وحدها، إمّا برفع الدّعى الجنائية ضدّ المتهم بناءً على محضر الاستدلال، وإمّا بحفظ الدّعى بوصفها الأمانة على الدّعى الجنائية<sup>(2)</sup>، إلّا أنّه نظراً للطبيعة الخاصّة لجريمة التَّهْرَب الضَّرْبِي وللقيّد الذي وضعه المشرّع الضَّرْبِي على حرية النيابة العامة في تحريك الدّعى الجنائية ضدّ الممّول، فإنّ محضر جمع الاستدلال لا يحال إلى النيابة العامة، إلا بعد ثبوت وجود شبهة تهرب ضربي في حق الممّول، وبعد موافقة وزير الماليّة على طلب السّير في الإجراءات القانونيّة ضده<sup>(3)</sup>.

والسؤال الذي يطرح نفسه ما القيمة القانونيّة لمحضر جمع الاستدلال؟

لقد أوجب المشرّع على مأمور الضبط القضائي إرسال محضر جمع الاستدلال والمضبوطات فوراً إلى النيابة العامة للتصرف فيها، إلّا أنّ النيابة العامة غير ملزمة بما ورد فيه، فقد تعتمد عليه في تحقيقاتها، وقد تهمله، لاسيّما إذا تبين لها عدم دقّة ما جاء به، إلّا أنّ ذلك لا يقلل من القيمة القانونيّة لهذا المحضر في تكوين عقيدة المحكمة، إذا ما أطمأنت إليه وتأكّدت من سلامة الإجراءات التي اتبعت في تحريره، ومدى تطابقها مع القرائن، والوقائع الأخرى، ثمّ إنّ محضر جمع الاستدلال متى وقع في يد النيابة العامة فهي صاحبة السّلطة في التّصرف فيه<sup>(4)</sup>، وهذا ما أكّده المادة (49) من قانون الإجراءات الجنائيّة الليبي "إذا رأت النيابة العامة أن لا محل للسّير في الدّعوة تأمر بحفظ الأوراق".

(1) نص المشرّع الفرنسي في المواد (19، 21، 22، 27، 28، 29) من قانون الإجراءات الجنائية تحرير المحاضر من قبل مأمور الضبط القضائي على أن تكون مؤرخة وموقعة وشاملة على بيانات تتضمن اسم وصفة المحرر وشاملاً جميع مشاهداته في محل الحادث وأن يكون مكتوباً باللغة الفرنسية وأن يحرر في زمن أو مدة قصيرة وعلى أن يرسل إلى المدعي العام في فترة قصيرة جداً، مشار إليه : محمد عبد الصبور أحمد جاد، مرجع سبق ذكره، ص125.

(2) مجدي محمد علي الخولي، مرجع سبق ذكره، ص 261.

(3) نص المشرّع المصري في قانون الضرائب على الدخّل رقم 91 لسنة 2005 في المادة (137) على أن "لا يجوز رفع الدّعى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابي من الوزير"

(4) محمد عبد الصبور أحمد جاد، مرجع سبق ذكره، ص129.

## الفرع الثاني

### سلطات مأموري الضرائب في الاطلاع وجمع الأدلة

تحتاج مهنة مأموري الضرائب إلى مهارات وخبرات تخصصية في مجال الحصر والفحص، والرّبط، والحجز، والتّحصيل للضريبة، والتّنفيد الجبري، وذلك وفقاً للنصوص القانونية والأصول المحاسبية، واللوائح المنظمة، والتّعليمات التفسيرية، والقرارات الوزارية، كما أنّها تحتاج إلى أخلاقيات وقواعد للممارسة المهنية لضبط الآراء، وتقويم السلوك وتطوير وسائل الاتصال مع الممولين في ضوء أخلاقيات مهنية، تحظى بالقبول من المجتمع الضريبي، فمهمة مأموري الضبط القضائي في مجال الجرائم الضريبية، جمع المعلومات عن الجرائم والبحث عن مرتكبيها، باتّباع الطّرق والوسائل التي حددها القانون.

لذلك كان لا بدّ من تحديد من لهم الحق في القيام بهذا الدّور دون غيرهم، وكذلك تحديد صفاتهم واختصاصاتهم وسلطاتهم التي حددها لهم القانون، ولقد حدّدت بعض التشريعات<sup>(1)</sup> الصّفة الضبطية لمأموري الضبط القضائي من بينهم المشرّع الليبي في القانون رقم 7 لسنة 2010، حيث نصّت المادة (97) على أنّه: "يكون لموظفي المصلحة الذين يصدر بتحديدهم قرار من اللجنة الشعبية العامّة، بناءً على عرض الأمين، صفة مأموري الضبط القضائي، فيما يتعلق بالمخالفات المنصوص عليها في هذا القانون".

ومن خلال ذلك يمكن توضيح طبيعة مأموري الضرائب، وشروط اختصاصاتهم، والسلطات الموكلة لهم في الاطلاع:

#### أولاً- طبيعة مأموريّ الضرائب:

إنّ طبيعة عمل مأموري الضرائب ذات شقين، الأوّل: هو مرحلة الحسابات للتحقّق من مطابقة إقرار الممول مع ما هو وارد في دفاتر حساباته، والثاني: يتمثّل في إعداد تقرير الفحص الضريبي بالشكل، وبالصيغة التي تعكس الفحص الذي قام به، وكذلك الأساس الذي استند إليه بشكل يمكنه من الدّفاع عن هذا التّقرير؛ لأنّ هذا التّقرير يمكن أن يكون محلّ خصومة بين الممول ومصلحة الضرائب أمام جهات أخرى، ولذلك فإنّ مأمور الضرائب يجمع بين الصّفات التّالية:

<sup>(1)</sup> لقد نص المشرع المصري في القانون رقم 91 لسنة 2005 في المادة (128) على أنه "للمصلحة تعيين مندوبين عنها من بين موظفيها لدى الوزارات والمصالح الحكومية.....، ويكون لهؤلاء المندوبين ولغيرهم من موظفي المصلحة الذين يصدر بتحديدهم قرار من وزير العمل بناء على طلب من وزير المالية صفة الضبطية القضائية وإثبات ما يقع من مخالفات لأحكام التشريعات المشار إليها وذلك في محاضر تحدد بياناتها اللائحة التنفيذية لهذا القانون".

أ- إنّه وكيلٌ عن المجتمع في تحديد دَيْن الضَّرْبِيَّة، ومراقبة أدائها بما يطابق حقيقة دخول الممولين.

ب- إنّه موظف عام يؤدي حق الخزّانة في استيفاء الضَّرْبِيَّة، طبقاً لحقيقة أرباح الممول، وحق الممول في المحاسبة على أساس حقيقة أرباحه دون مبالغة أو ظلم<sup>(1)</sup>.

فأمور الضَّرَائِب هو ذلك الشَّخص المؤهل علمياً وعملياً، يتولى تنفيذ قوانين الضَّرَائِب والقواعد المكتملة من خلال جهاز إداري منضبط من أجل تحقيق الصَّالح العام، وتحقيق السِّياسة الماليَّة والاقتصاديَّة المرسومة في الدَّولة<sup>(2)</sup>.

فالصفة التي حدَّدها المشرِّع لموظفي المصلحة الدَّين يصدر بتحديدهم قرار صفة مأمور الضَّبط القضائي، بأنهم يتميزون بهذه الصِّفة من ذوي الاختصاص الخاص، فهم لا يتمتعون بصفة الضَّبط القضائي إلا بالنسبة إلى الجرائم المتعلقة بوظيفتهم التي خولها القانون سلطة ضبطها، وفي حدود اختصاصهم المحلي، وفي غير النِّطاق الذي رسمه القانون لهم ترفع عنهم هذه الصِّفة، ويصبحون أفراد عاديين فلا يكون لهم أكثر ممَّا يمتلكه هؤلاء الأفراد في المادَّة (37) من قانون الإجراءات الجنائية في حالة التلبس<sup>(3)</sup>.

#### ثانياً- التَّمييز بين الضَّبطية القضائية والضَّبطية الإدارية:

للتَّمييز بين الضَّبطية القضائية، والضَّبطية الإداريَّة، الأولى هي جهاز منوط به التَّحري عن الجرائم ومرتكبيها وتعقُّبهم، وعلى ذلك فهي تُعد من الأجهزة المساعدة للسلطة القضائيَّة في أول مهامها للقيام بكل ما هو لازم لاحترام القانون، وتحقيق الأمن، والسَّكينة للمواطنين، وعلى ذلك فدور الضَّبطية الإداريَّة وقائي، وأمَّا الضَّبط القضائي فيبدأ عمله بعد وقوع الجريمة، فيمكن القول إنَّ وظيفة الضَّبط القضائي تبدأ عندما تنتهي وظيفة الضَّبط الإداري، وتبدو أهميَّة التَّفارقة بين الضَّبط القضائي والضَّبط الإداري، أنَّ الأول يخضع لقانون الإجراءات الجنائيَّة، ويختص بمنازعات المحاكم الجنائيَّة، والثَّاني يخضع للقانون الإداري وتراقب مشروعيته المحاكم الإداريَّة، وبالإضافة إلى ذلك فإنَّ أعمال الضَّبط الإداري تخضع لرقابة الإدارة، أمَّا أعمال الضَّبط القضائي فتخضع لإشراف النيابة العامَّة<sup>(4)</sup>، ولقد اختلف الفقه في بيان معيار التَّمييز بين الضَّبطية الإداريَّة والضَّبطية القضائية، ويمكن توضيح ذلك في المعيار الموضوعي والمعيار الشكلي:

(1) محمد السيد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 162.

(2) المرجع السابق، ص 161.

(3) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضَّرْبِيَّة، دار الاهرام للنشر والتوزيع، 2022، ص 330.

(4) ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعيَّة، 1996، ص 473.

أ- المعيار الموضوعي: يُميز هذا المعيار بين الضبط الإداري والقضائي على أساس اختلاف كل منهما في المهمة والوظيفة، فعندما يكون نشاط مأمور الضبط الإداري وقائي يكون نشاط مأمور الضبط القضائي عقابي، كذلك إذا كان الهدف هو الحفاظ على النظام وتوقي وقوع الجريمة، فإنّ هذا العمل يدخل في دائرة الضبط الإداري، أمّا إذا كان الإجراء يهدف إلى ثبوت الجريمة، ونسبتها إلى فاعلها، فهو عمل من أعمال الضبط القضائي.

ب- المعيار الوظيفي: يعتمد هذا المعيار على نوع العمل لا على الشّخص القائم به، فإذا كان العمل المكلف به مأمور الضبط صادرًا من سلطة قضائية كان قضائياً، وإذا كانت الجهة التي أصدرته إدارية يدخل في اختصاص الضبطية الإدارية<sup>(1)</sup>.

هذان هما المعياران اللذان نادى بهما الفقه، والقضاء لتّمييز بين الأعمال الإداريّة والتّشريعية، والأعمال القضائية، فبالنسبة للمشرّع الليبي فقد جاء ورجّح صراحةً المعيار الشكلي أو الوظيفي على المعيار الموضوعي، وذلك في القانون رقم 88 لسنة 1971 بشأن القضاء الإداري، الأمر الذي أكّده المحكمة العليا في أحد قراراتها إذ قالت: "أنّ المشرّع الليبي قد أخذ بما استقر عليه الرّأي الغالب من أن المعيار الفارق بين القرار الإداري، والقرار القضائي هو الجهة التي أصدرت القرار، فإذا كانت إدارية اعتبر القرار إدارياً، ولا ينظر لطبيعة العمل الصّادر عنه هل هو عمل إداري أم قضائي"<sup>(2)</sup>.

أمّا المشرّع المصري فقد أخذ بالمعيار الموضوعي وهو ما أكّده في حكمه للقضاء الإداري "إنّ القبض والاعتقال في الحدّ ذاته وإن كان من الأفعال الماديّة، فإنه لم يكن إلا نتيجة لأمر إداري هو الذي وجه البوليس إلى هذا التّصرف"<sup>(3)</sup>.

#### ثالثاً- شروط واختصاصات مأموري الضبط القضائي الضريبي:

في هذه الفقرة يمكن توضيح الشّروط الواجب توفرها في العاملين في الإدارات الضريبيّة، صفة الضبطية القضائيّة، وكذلك نطاق اختصاص مأموري الضبط القضائي الضريبي.

#### أ- شروط منح العاملين في مصلحة الضرائب صفة الضبطية القضائيّة<sup>(4)</sup>:

1- الشّروط الأوّل: يجب أن يكون منح الصّفة الضبطيّة القضائيّة لموظف عام، لاعتبار المستخدم لدى الجهات الإداريّة موظفًا عامًا، لا بدّ من توافر شروط معينة وهي: أن يكون

(1) محمد عبد الصبور أحمد جاد، مرجع سبق ذكره، ص 92.

(2) طعن إداري رقم 19 / 1 قضائيّة بتاريخ 1973/11/29، م م ع السنة العاشرة، العدد الثاني، ص 9، مشار إليه: محمد عبد الله الحراري، أصول القانون الإداري الليبي، الطبعة السادسة، 2010، ص 549.

(3) حكم محكمة القضاء الإداري في 14/12/1990، مجموعة أحكام المجلس، س 10، بند 72، ص 90، مشار إليه: محمد عبد الصبور أحمد جاد، مرجع سبق ذكره، ص 93.

(4) أحمد عبد اللاه المراغي، مرجع سبق ذكره، ص 213.

مكّلف بوظيفة دائمة، وأن يلتحق بوظيفة بناءً على تكليف من الجهات المختصة، وأن يرتبط

بالإدارة بعلاقة تنظيمية لائحية، وأن يعمل بمرفق عام تديره، أو تشرف عليه الدولة<sup>(1)</sup>.

2- **الشّروط الثّاني:** يتعيّن أن يحدّد القرار الوزاري المانع لصفة الضبطية القضائية، النّطاق

المكاني الذي يباشرون فيه أعمال الضّبط القضائي، فلا يجوز منحهم اختصاص مكاني

شامل، فالصفة الضّبطية القضائية تثبت لمأموري الضرائب في حدود نطاق اختصاصه

المكاني الجغرافي فقط؛ لأنّه ليس من ذوي الاختصاص العام، إلّا أنّ ذلك لا يمنع من امتداد

هذه الصّفة خارج دائرة الاختصاص في حالات معيّنة، إعمالاً لمبدأ مرونة الاختصاص،

وهو ما قضت به محكمة النقض المصرية: "إنّ لمأمور الضّبط القضائي أن يباشر وظيفته

بعيداً عن دائرة اختصاصه، متى كان ذلك بصدد الدّعوى ذاتها التي تعدّ من

اختصاصه"<sup>(2)</sup>.

3- **الشّروط الثّالث:** شرط الخبرة: اشترطت بعض التّشريعات<sup>(3)</sup> وجوب توافر خبرات سابقة،

فيمن يمنح صفة الضّبطية القضائية، بحيث تمكّنه هذه الخبرة من اكتساب صفة الضّبطية

القضائية، إلّا أنّ المشرّع الليبي لم يشترط هذا الشّروط في القانون رقم 7 لسنة 2010.

ب- نطاق اختصاص مأمور الضّبط القضائي الضّريبي<sup>(4)</sup>:

لمأموري الضّبط القضائي عدة اختصاصات نذكر منها ما يأتي:

1- الاختصاص النّوعي لمأمور الضّبط القضائي الضّريبي:

المقصود بالاختصاص النوعي هو ذلك الاختصاص المتعلق بنوعيّة الجريمة، وهي الجريمة

الضّريبية، تمييزاً لها من أنواع أخرى من الجرائم، ويمكن التّمييز بين نوعين من الاختصاص

لمأموري الضّبط القضائي الضّريبي، أحدهما اختصاص أصيل، والآخر على سبيل الاستثناء،

ويمكن توضيح ذلك في الآتي:

- الاختصاص الأصيل لمأمور الضّبط الضّريبي:

(1) محمد عبد الله الحراري، مرجع سبق ذكره، ص 362.

(2) مجموعة احكام محكمة النقض المصرية، 1969/4/19، ص 20، ر 103، ص 49، مشار لدى: محمد عبد الصبور

أحمد جاد، مرجع سبق ذكره، ص 108.

(3) لقد اشترطت بعض التّشريعات وجوب توافر خبرات سابقة لمنح الصفة الضبطية القضائية مثل القانون الفرنسي

الذي اشترط هذا الشرط وكذلك القانون الجزائري، حيث اشترط في المادة (15) من قانون الإجراءات الجزائي

هذا الشرط، أما المشرع المغربي فقد اشترط مرور مدة ثلاث سنوات خبرة عملية سابقة، أما المشرع المصري

فلم ينص على هذا الشرط. لمزيد من التوضيح انظر: أحمد عبد اللاه المراغي، المرجع السابق، ص 214.

(4) ملاك حنا رزق، مرجع سبق ذكره، ص 114-117.

حيث يكون لمأمور الضبط الضريبي درء الجريمة قبل وقوعها عن طريق الاستدلال من قبول البلاغات، والفحص، والتحرري، والتثبت من تنفيذ أحكام القانون الضريبي، وعمل محاضر بالإجراءات التي قام بها، ويعد هذا العمل اختصاصاً وقائياً ويسمى في هذه الحالة "مأمور ضبط إداري".

- الاختصاص الاستثنائي لمأمور الضبط الضريبي:

تقوم النيابة العامة على سبيل الاستثناء بنذب مأمور الضبط الضريبي، للقيام بعمل من أعمال التحقيق بعد وقوع الجريمة الضريبية، أو في حالة التلبس حيث يكون له مباشرة التحقيق على سبيل الاستثناء أيضاً، ويسمى في هذه الحالة "مأمور ضبط قضائي".

2- الاختصاص الزماني لمأمور الضبط الضريبي:

إن مأمور الضبط القضائي الضريبي ليس ذو اختصاص شامل، بل هو من مأموري الضبط الخاص، واختصاصه متعلق بضبط الجرائم المتصلة بوظيفته فقط، وكذلك مرتبطة بساعات عمله الرسمية، وكذلك ساعات عمل الممول، أو المنشأة .

3- الاختصاص المكاني لمأمور الضبط القضائي الضريبي:

يجب أن يكون مأمور الضبط القضائي الضريبي مختصاً مكانياً، وعلى ذلك يشترط لصحة إجراءاته أن يباشر في حدود دائرة اختصاصه فقط، وإذا تجاوز هذا الاختصاص كان عمله مشوباً بالبطالان.

ومن خلال الدراسات، والتقصيات، والتحرريات، والزيارات الميدانية التي قام بها الباحث لإدارة مصلحة الضرائب بطرابلس أتضح أنه هناك إشكالية في منح الصفة الضبطية، وذلك بسبب وجود أعداد كبيرة في القوائم التي بعثت لوزير المالية، وتم رفضها من قبله، وعدم منحهم الصفة، وكذلك هناك سبب آخر وهو الانقسام الحاصل في الدولة، وما تمّ الاعلان عنه من قبل حكومة الوحدة الوطنية، بتعيين رئيس جديد لمصلحة الضرائب في القرار رقم 43 لسنة 2024 بتسمية مدير عام مصلحة الضرائب، إلا أنه هناك قرار صادر من الحكومة الموازية في الشرق بتعيين مدير عام للمصلحة، في القرار رقم 490 لسنة 2023.

إن مثل هذه القرارات التي تصدرها كلاً من الحكومتين، تسبب عرقلة وتؤثر بشكل سلبي على عمل الإدارة الضريبية، وضعف الجباية في تمويل الميزانية العامة للدولة.

## رابعاً- سلطة مأمور الضرائب في الاطلاع:

يقصد بسلطة الاطلاع السلطة المخولة إلى مأمور الضبط القضائي ذو الاختصاص الضريبي الخاص، في أن يطلع على الدفاتر، والمستندات، والأوراق الخاصة بالموّل، للتحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي، وقد اهتمت الكثير من القوانين الضريبية بتأكيد هذه السلطة، لتمكين الإدارة الضريبية من التحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي، ويجب التنبيه إلى ضرورة عدم الخلط بين الاطلاع، والتفتيش، فالأول لا يتعدى أن يكون إجراءً من إجراءات الاستدلال، أريد به التحقيق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي، بخلاف الثاني الذي يعدّ من إجراءات التحقيق، ولا يجوز مباشرته إلا بعد وقوع الجريمة وبقصد ضبط أدلتها<sup>(1)</sup>.

حق الاطلاع من الحقوق التي ينصّ عليها المشرّع الليبي في القانون رقم 7 لسنة 2010 في المادة (80) حيث نصّت على أنّه: "لا يجوز لأية جهة عامة، أو خاصة أن تمتنع بأي حال - بحجة المحافظة على أسرار الوظيفة- عن إطلاع موظفي المصلحة على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق، والأوراق، بقصد تنفيذ أحكام هذا القانون، ويجوز للنيابة العامة، أو المحكمة بحسب الأحوال أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية، أو جنائية ترتبط بتحصيل، أو ربط الضريبة". فالإدارة الضريبية لها الحق في مخاطبة أي جهة رسمية لتزويدها بأي معلومات عن المموّل، وذلك لغاية ربط الضريبة والتحقق من مقدار دخل المموّل.

فالغاية التي من أجلها وجدت سلطة الاطلاع لتمكين مأمور الضرائب من التحقق من التزام المموّل، بالتزاماته الضريبية التي يقدّمها في إقراراته، والوقوف على التقدير العادل للضريبة، فالاطلاع سلطة تستطيع من خلالها الإدارة الضريبية تحقيق العدالة الضريبية، والحيلولة دون وقوع الجرائم الضريبية<sup>(2)</sup>، وفي مقابل هذا الحق هناك التزام فرضه القانون على العاملين بمصلحة الضرائب، يتمثل في مراعاة سرّ المهنة، وعدم إفشاء أية معلومات، أو بيانات علم بها بمقتضى وظيفته، ويظل هذا الالتزام قائماً حتى بعد تركه للخدمة، فالسرية شرعت لصالح المموّل وحفاظاً على أسرارها، وهذا ما أكدّه القانون: "التزام الإدارة الضريبية بسرّ المهنة"<sup>(3)</sup>، وبهذا الخصوص ذهب رأي فقهي إلى أنّه لا يجوز اطلاع المموّل على الملف السري الخاص به، لكونه يحتوي بين طياته تحريات مستنقاة من مصادر سرية تهتم مصلحة الضرائب، ويجب المحافظة على سرّيتها، وإلا

(1) أحمد فتحي سرور، مرجع سبق ذكره، ص340.

(2) يوسف محمود مصطفى أبو عياش، مرجع سبق ذكره، ص 61.

(3) تنص المادة (91) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل على: "كل شخص له شأن بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله في ربط أو تحصيل الضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات ملزم بمراعات أسرار الوظيفة ويظل هذا الالتزام قائماً حتى بعد تركه للخدمة".

تعرضت لعدم تقديم أحد لمساعدتها مستقبلاً، فالسرية فرضت أصلاً لمصلحة الممول حتى لا تُداع أسرارها، أو تتأثر سمعته بسبب هذا الإفشاء، ومن ثم لا يصح أن يضار بها، فيحرم من الاطلاع على أوراقه، ومستنداته، وأسس التقدير وأسانيده، أما السرية التي تعول عليها مصلحة الضرائب فإنها لصالح الخزنة العامة، وهي الخاصة بالتحريات التي تجريها المصلحة وتقرر بأنها غالباً ما تكون مستفاداً من زملاء نفس المهنة، وإنه من الخطر أن يعرف الممول أن زميلاً وشى به لمصلحة الضرائب، مما يؤدي إلى نتائج وخيمة العواقب تهدد سلامة الأمن العام، فضلاً عن امتناع كل تاجر مستقبلاً عن إعطائها أية معلومات خاصة بتاجر آخر نتيجة لإفشاء هذه التحريات<sup>(1)</sup>.

## المطلب الثاني

### التصالح في الجرائم الضريبية

من الجدير بالذكر إن الجريمة الضريبية ذات طبيعة خاصة تنفرد بها عما عداها من الجرائم العادية الأخرى، لذلك خصها المشرع ببعض الأحكام المميزة سواء فيما يتعلق بجوانبها الموضوعية، أو الإجرائية، ولعل من أبرز هذه السمات على الصعيد الإجرائي، إن المشرع الضريبي جعل انقضاء الدعوى الجنائية الناشئة عن أغلب هذه الجرائم، رهناً بإرادة الممول والإدارة الضريبية، وذلك عن طريق الصلح الذي تبرمه جهة الإدارة الضريبية مع الممول خروجاً على الأصل العام<sup>(2)</sup>، حيث أجازت بعض التشريعات الضريبية<sup>(3)</sup>، ومن بينهما المشرع الليبي في القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل في المادة (17) بأنه: "يجوز للمصلحة أن تجري صلحاً مع الممول بناءً على طلبه، وذلك في أي وقت قبل صدور قرار اللجنة الابتدائية في التظلم، ويتولى أمين المصلحة تشكيل لجان الصلح، وتتألف كل لجنة من ثلاثة من موظفي المصلحة على

(1) أيمن محمد عبد الغني إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 319-320.

(2) موسى مسعود ارحومة، التصالح في الجرائم الضريبية، ندوة النظام الضريبي في ليبيا، الجزء الأول، 2003، ص 304.

(3) نصّ المشرع المصري في القانون رقم (91) لسنة 2005 في المادة (138) ما يفيد بأنه "للوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء:

أ- المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة (135) من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره ألف جنيه.

ب- المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المقررة في المادة (136) من هذا القانون.

ج- المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين (133-134) بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ.

د- تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة (132) من هذا القانون. ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها"

ألا يكون من بينهم من أجرى التقدير المبدئي للضريبة محل الصلح، فإذا تمّ الصلح اعتبر المنظّم متنازلاً عن تظلمه وتخطر اللجنة المختصة بذلك"، وعلى ذلك سيتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، الفرع الأول: وفيه مفهوم التّصالح في الجرائم الضّريبية، والفرع الثّاني: النّظام القانوني للصلح الضّريبي.

## الفرع الأول

### مفهوم التّصالح في الجرائم الضّريبية

يعد نظام الصلح سبب من أسباب سقوط الجريمة من ناحية موضوعيّة، وسقوط الحق في تحريك الدّعى الجنائيّة من النّاحية الإجرائية، ويكون الصلح سبباً عامّاً لسقوط الحق في العقاب عن الجريمة، إذا كانت في حدود المخالفة، وسبباً خاصّاً لسقوط هذا الحق في المخالفات والجناح الواردة في التّشريعات الخاصّة، إذ نصّ المشرّع على ذلك فيها ومنها قوانين الضّرائب، الذي يكون فيه الصلح من النّوع الخاص، نظراً لأنّ الجهة التي تقوم به هي الإدارة، وهو ما ينطبق على الصلح في الجرائم الضّريبية، لأنّ إدارة الضّرائب والجمارك الممثّلة في رئسيتها هي التي تقوم بالتّصالح مع المموّل<sup>(1)</sup>، ويحسم الخلاف بين مصلحة الضّرائب والمموّل حول تقدير الدّخل الخاضع للضّريبة في بعض الأحيان بموجب الصلح وهو عبارة عن اتفاق بين المموّل والمصلحة يحدّد فيه مقدار الدّخل الخاضع للضّريبة برضا الطّرفين، ويقع الصلح عندما يبادر المموّل بإخطار المصلحة بموافقه على التّعدّلات، والتّصحّحات التي قد تجريها المصلحة على إقرار المموّل، أي تلاقي وجهتي نظر المصلحة، والمموّل حول تقدير قيمة وعاء الضّريبة<sup>(2)</sup>.

عرّفت المادّة (548) من القانون المدني الليبي الصلح بأنّه: "عقد يحسم به الطّرفان نزاعاً قائماً، أو يتوقّيان به نزاعاً محتملاً، وذلك بأن ينزل كل منهما على وجه التّقابل على جزء من ادعائه"، وسوف نتناول في هذا الفرع تعريف التّصالح في الجرائم الضّريبية، والتّمييز بينه، وبين غيره من المتشابهات وكذلك الطّبيعة القانونيّة للصلح وذلك في النّقاط التّالية:

(1) موسى مسعود ارحومة، مرجع سبق ذكره، ص 291.

(2) فرج يوسف الصلابي، مرجع سبق ذكره، ص 203.

## أولاً- تعريف التّصالح في الجرائم الضّريبية.

- عرّف الفقه التّصالح في الجرائم الضّريبية بأنه: " اتفاق بين أحد السّلاطات العامّة في الدّولة بوصفها مجنياً عليها، وبين المتهم بارتكابه الجريمة، ويترتب عليه وقف السّير في الدّعى العمومية مقابل التزام المتهم بدفع تعويض لهذه الجهة"<sup>(1)</sup>.
  - عرّفه البعض الآخر: "إن الصّح ما هو إلا عقد بين طرفين المموّل ومصّلحة الضّرائب، تتجه فيه إرادتهما إلى ترتيب إلّاتزامات معينة تتممّل في نزول الهيئة الاجتماعيّة ممثلة في مصّلحة الضّرائب عن حقها في الدّعى الجنائيّة، مقابل التّعويض الذي يلتزم المموّل بسداده، ويهدف إلى انقضاء الدّعى الجنائيّة"<sup>(2)</sup>.
  - وعرفت محكمة النّقض المصريّة الصّح على أنه: "نزول الهيئة الاجتماعيّة عن حقها في الدّعى، مقابل الجعل الذي قام عليه الصّح، ويحدث أثره بقوة القانون، ممّا يقتضي من المحكمة إذا ما تم الصّح أثناء نظر الدّعى أن تحكم بانقضاء للدّعى الجنائيّة"<sup>(3)</sup>.
- لقد استخدمت كثير من التّشريعات كإلا اللفظين "الصّح والتّصالح" للدلالة على نفس المعنى، وأيضاً لم تميز أحكام محكمة النّقض المصريّة بين الصّح، والتّصالح في أحكامها فتارة تقضي بانقضاء الدّعى الجزائيّة بالصّح، وتارة أخرى تقضي بانقضاء الدّعى الجزائيّة بالتّصالح وذلك في نفس الجرائم، وخاصّةً بأنّه يترتب على كلا من الصّح والتّصالح دفع مبلغ معين، وكذلك يترتب عليهما انقضاء الدّعى الجزائيّة، إلا أنّ المشرّع الفلسطيني في قانون الصّح الجزائي قد فرق بينهما بحيث يكون للكلمات والعبارات معانٍ مخصصة لها<sup>(4)</sup>:
- فالتصالح:** عرض يقدم من النيابة العامّة، أو مأموري الضّبط القضائي للمتهم في المخالفات والجنح.
- أما الصّح:** تلاقي إرادة المتهم مع إرادة المجني عليه، أو من يقوم مقامه قانونياً لوضع حد للدّعى الجزائيّة.

(1) ملاك حنا رزق، مرجع سبق ذكره، ص 199.

(2) محمد عبد الصبور أحمد جاد، مرجع سبق ذكره، ص 395.

(3) عبد الكريم عبد الله رزق أبو سالم، مرجع سبق ذكره، ص 52.

(4) المرجع السابق، ص 57. الصّح والتّصالح بمعنى واحد، قال ابن منظور "الصّح تصالح القوم بينهم" لسان العرب، ابن منظور، تحقيق: ياسر أبو شادي، ومجدي فتحي السيد، المكتبة التوفيقية، 415/7 مادة (صّح).

## ثانياً- الفرق أو التمييز بين الصلح وغيرها من المتشابهات:

قد يتشابه نظام التصلح مع أنظمة أخرى في بعض النواحي كالعفو والتنازل<sup>(1)</sup>.

أ- التصلح، والعفو: العفو هو تنازل المجتمع عن حقه في معاقبة الجاني، وقد يكون عفواً شاملاً يجرّد التصرفات من صفتها الإجرامية، وقد يكون عفواً يقتصر أثره على إسقاط العقوبة المحكوم بها كلها، أو بعضها، أو إبدالها بعقوبة أخف منها مقرّرة قانوناً، ويختلف التصلح عن العفو، فالعفو إجراء يصدر من جانب واحد، ولا يتوقف على إرادة المتهم، أو أية جهة أخرى، أمّا الصلح فلا يصح إلا بموافقة المتهم والطرف المتصلح معه.

ب- التصلح، والتنازل: التنازل هو التخلي، أو التذرك، وهو نظام مقرر في القانون المدني، ويرد على الحقوق الخاصة، أمّا في القانون الجنائي فلا يرد التنازل على الدّعى الجنائية، ويختلف التصلح عن التنازل فيما يلي:

1- التصلح يكون بموافقة المتّهم في حين التنازل هو إجراء يصدر من جانب واحد، وتترتب آثاره بقوة القانون بمجرد صدوره، بغض النظر عن إرادة المتهم، وإن كان يلزم أن يكون باتاً غير معلق على شرط.

2- يُميّز بين التصلح والتنازل من حيث المقابل، فلا يشترط في التنازل أن يكون بمقابل، في حين أن المقابل هو عنصر أساسي في التصلح وهو ما نراه في قانون الضريبة على الدخل.

ويتربّب على صدور التنازل انقضاء الدّعى العمومية في أي مرحلة كانت عليها، فإذا كانت الدّعى في مرحلة التحقيق، يتعيّن على سلطة التحقيق أن تصدر أمراً بالأوجه لإقامة الدّعى، وإذا كانت في مرحلة المحاكمة يتعيّن على المحكمة أن تقضي بانقضاء الدّعى بالتنازل، ويرى بعض الفقهاء أنه على المحكمة أن تقضي في الوقت نفسه ببراءة المتّهم؛ لأنّ التنازل يعتبر دليلاً قانونياً على عدم وقوع الجريمة<sup>(2)</sup>.

## ثالثاً- الجدل الفقهي حول الطبيعة القانونية للصلح الضريبي.

تعدّ الطبيعة القانونية للصلح محل اختلاف بين فقهاء القانون، إذ أن إضفاء الوصف القانوني على طبيعة الصلح وتكليفه تباينت باختلاف الأنظمة القانونية التي تضمّنت موضوع الصلح، حيث تعدّدت الاتجاهات والآراء على النحو التالي:

(1) محمد محمد عمران، الصلح في الجرائم الضريبية، مجلة المال والتجارة، العدد 499، 2010، ص21.  
(2) مجدي محمد علي الخولي، مرجع سبق ذكره، ص313.

يرى البعض إنه مادامت الضريبة من النظام العام فإنه لا يصح أن تكون محلاً لعقود تبرم بين المصلحة والممول، استناداً إلى أن الضريبة تكليف في مال الفرد يساهم بها في إقامة المجتمع الذي تمثله الدولة، وهي تنشأ وتتحدد بحكم القانون، ولا يجوز تعديلها، أو تغييرها، أو إلغاؤها، أو الإغفاء منها بغير قانون، وكل اتفاق يبنى عليه نقص، أو زيادة في هذا التكليف يكون مخالفاً للدستور<sup>(1)</sup>، كما يستند فريق آخر إلى القول: إن الاتفاق بين الممول والمصلحة لو كان عقداً لكان هذا العقد هو المنشئ للالتزام بالضريبة، وإنه لا يمكن التسليم بأن الضريبة مصدرها التعاقد؛ لأن دين الضريبة يعدّ موجوداً منذ توافر الواقعة المنشئة له، في الحالة التي تقتصر فيها مهمة العقد على تنظيم علاقة سابقة عليه، فإنه يعتبر حينئذ مصدر التزامات كل المتعاقدين، كما أن إليه المرجع حينئذ في تبين حدود تلك الالتزامات، وليس هذا كله شأن الضريبة، بينما اتجهت محكمة النقض الفرنسية، وبعض المحاكم في مصر إلى اعتبار الصلح الذي يتم بين الممول والمصلحة عقداً<sup>(2)</sup>، وذهب رأي آخر في الفقه إلى أنّ الصلح بطبيعته كعقد بين طرفيه لا بدّ لانعقاده من تلاقي إرادتهما، وكل ما في الأمر أنّه إذا اتفق الاثنان الممول والمصلحة على الصلح، فيتعيّن إجراؤه على الأساس المحدّد قانوناً، أي على أساس دفع مبلغ يعادل مقدار ما لم يؤد من الضريبة، لكن الصلح بطبيعته لا يجوز فرضه على أي من الطرفين<sup>(3)</sup>، ويرى البعض إنّ النظام الذي تنقضي به الدعوى الجنائية إذا دفع المتهم باختيابه مبلغاً معيناً من النقود، يندرج تحت ما نسميه بنظام الخضوع الاختياري، أي الخضوع في أداء هذا المبلغ، وهو نظام عرفته كثير من التشريعات، كالقانون الروسي والسويسري والهولندي والفرنسي<sup>(4)</sup>، وذهب اتجاه آخر إلى اعتبار الصلح هو رخصة تشريعية ممنوحة من المشرّع للمتهم إن شاء استعمالها وإن شاء عزف عنها، وهي تقدم للمتهم بقوة القانون بمجرد مواجهته بالواقعة المنسوبة إليه، ولو لم يقر مأمور الضبط القضائي، أو عضو النيابة العامة المختص، بعرض التّصالح على المتهم، أو وكيله<sup>(5)</sup>.

فحق مصلحة الضرائب في التّصالح مع الممول بأن الصلح يبقى جائزاً، أو مشروعاً متى تعلّق بالمسائل الموضوعية، وصولاً إلى تحديد وعاء الضريبة، ولا يجب أن يمس ذلك الصلح مسائل حدّدها القانون كسعر الضريبة مثلاً<sup>(6)</sup>، وهذا ما أكدته صراحة نص المادة (17) من القانون

(1) محمد الكامل شلغوم، العدالة الضريبية وإصلاح النظام الضريبي الليبي، مرجع سبق ذكره، ص 304.

(2) فرج يوسف الصلابي، مرجع سبق ذكره، ص 205.

(3) مجدي محمد علي الخولي، مرجع سبق ذكره، ص 319.

(4) أحمد فتحي سرور، مرجع سبق ذكره، ص 388.

(5) عبد الكريم عبد الله رزق أبو سالم، مرجع سبق ذكره، ص 66.

(6) محمد الكامل شلغوم، العدالة الضريبية وإصلاح النظام الضريبي الليبي مرجع سبق ذكره، ص 305.

رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل فقد نصت على أنه: "يجوز للمصلحة أن تجري صلحاً مع الممول بناءً على طلبه، وذلك في أي وقت قبل صدور قرار اللجنة الابتدائية في التظلم....."

وتعدّ فكرة التّصالح في بعض الجرائم التي لا تشكل خطورة اجتماعية من الجوانب الإيجابية ما يدعونا إلى القبول بها، والتّوسع فيها في هذا المجال؛ لأنها من ناحية أداة سريعة لإنهاء النزاع بين الأطراف، دون تدخل المحاكم والنيابات العامّة، وما يترتب على ذلك من اجراءات وتكلفة تتحملها كافة الأطراف بما في ذلك جهة الإدارة، وهو أمر أصبحت السياسة الجنائية الحديثة تُنبّه إليه<sup>(1)</sup>.

#### رابعاً- أركان عقد الصّالح الضّريبي.

بما أن الصّالح الضّريبي هو عقد من عقود التّراضي، إذاً لا يشترط في تكوينه شكل خاص بل يكفي الإيجاب، والقبول ليتم، وما الكتابة فيه إلّا لإثبات انعقاده، وهو بذلك كسائر العقود له أركان ثلاثة وهي التّراضي والمحل والسبب<sup>(2)</sup>:

- أ- التّراضي: ويتمثّل في تلاقى إرادة كلاً من الممول والإدارة الضّريبية بالإيجاب والقبول وتطابقهما بالنسبة للعملية القانونية التي يراد القيام بها.
- ب- المحل: أن يكون معيناً وموجوداً، وممكناً، أو قابلاً للتّعيين، إضافة إلى كونه مشروعاً غير مخالف للنظام العام، ومحلّ الصّالح يكون دائماً هو الحق المتنازع فيه، ويتمثّل في تحديد الأرباح الحقيقية، ومن ثم تحديد دين الضّريبة التي يلتزم الممول بأدائها إلى الخزنة العامّة.
- ج- السّبب: وهو الباعث الحقيقي الذي يدفع كلا الطرفين لعقد الصّالح، والمتمثّل في حقيقة الرّبح الذي فرض القانون ربط الضّريبة على أساسه.

#### خامساً: مزايا وعيوب التّصالح الضّريبي.

إنّ نظام الصّالح الضّريبي مثله مثل غيره من المصطلحات له العديد من المزايا والعيوب، ويمكن توضيح ذلك فيما يأتي:

#### أ- مزايا التّصالح الضّريبي:

إنّ الصّالح يترك لمصلحة الضّرائب فرصة استخدام سلطاتها التّقديرية في التّفاهم الودي مع المخالفين لأحكام القانون الضّريبي، تقديراً من المشرّع للعلاقة التي تجب أن تكون بين المصلحة والممول، وما يجب أن يسود هذه العلاقة من تفاهم، واقتناع بعدالة

(1) موسى مسعود ارحومة، مرجع سبق ذكره، ص 292.

(2) يوسف محمود مصطفى أبو عياش، مرجع سبق ذكره، ص 85.

الالتزام الضريبي، فالدولة في نطاق الجرائم الدولية لا يعنىها مدى تحمل الجاني من عقاب جراء اقترافه لتلك الجرائم، بقدر ما يهّمها تحقيق مصلحتها العامة، كما أن الصلح يجنب عقوبة الحبس للمتهم والاختلاط ما بين المحبوسين الذين لديهم عقوبات مختلفة، ويتيح الفرصة أمام المتهم بالتّهرب الضريبي لبيدأ حياة جديدة في ممارسة عمله، ونشاطه التجاري<sup>(1)</sup>.

تعدّ سرعة الإجراءات من أهمّ الاعتبارات التي أدت إلى الأخذ بنظام التّصالح مع الممول، لنتهي الجريمة الضريبيّة، وعقوبتها بسرعة عقب اقرار الصلح ممن خول القانون الإقرار به، وبالتالي فإنّ الصلح يؤدي إلى التّخفيف عن كاهل الجهاز القضائي، إضافة إلى أن الصلح يحقق بعض المزايا الاقتصادية، حيث يوفر على الدولة نفقات ملاحقة ومقاضاة المتهمين، خاصةً وأن الصلح اجراء بسيط، وغير مكلف إذا قورن بنفقات العدالة التّقليديّة، وهو ما يدعو الأفراد إلى قبوله من أجل تجنّب الخصومة القضائيّة التي تكون أكثر تكلفة من حل النزاع بالطرق الودية<sup>(2)</sup>.

#### ب- عيوب الصلح الضريبي:

بالرغم من وجود العديد من المزايا للصلح الضريبي إلا أنّ له بعض العيوب، فالصلح الضريبي يؤدي إلى الإخلال بقاعدة المساواة بين الناس، حيث إن الأغنياء هم من يقومون بدفع مبلغ الصلح، بينما يعجز الفقراء عن دفعه، كما أنّ الصلح لا يحقّق الردع العام والخاص، وهو عدم عودة المجرم نفسه لاقتراف الجرائم مرة أخرى، وذلك لأنّه لم يشعر بألم العقوبة، فبعض التّشريعات تعتبر جريمة التّهرب من أداء الضريبة مخلة بالشرف والأمانة، وتحرم المحكوم عليه من تولّي مناصب عامّة في الدولة، ويكون الخلاص منه ميسورًا بالتّصالح، وكان الشرف والأمانة شيئان يُشتريان بالمال تحت اسم التّصالح<sup>(3)</sup>.

### الفرع الثاني

#### النظام القانوني للصلح الضريبي

تعمل مصلحة الضرائب على تسيير إجراءات سداد الممول للضريبة المستحقّة عليه، وتبسيط قواعد المعاملة الضريبيّة أحكاماً وإجراءات، ويعدّ هذا التيسير وكذلك التّبسيط عاملين مهمين في إنهاء المنازعات الضريبيّة، وضمان حقوق كل من الممول والخزانة العامّة في إطار

(1) عبد الكريم عبد الله رزق أبو سالم، مرجع سبق ذكره، ص 59.

(2) يوسف محمود مصطفى أبو عياش، مرجع سبق ذكره، ص 86.

(3) عبد الكريم عبد الله رزق أبو سالم، مرجع سبق ذكره، ص 60.

قانوني واضح وميسر بعيداً عن الإجراءات الطويلة والمعقدة، وتجنب الإسراف في منح مصلحة الضرائب السلطات التقديرية التي ترهب الممولين، ولا تفيد في الحد من التهرب الضريبي<sup>(1)</sup>.

ومن خلال هذا الفرع يمكن توضيح الأساس القانوني للصّح وحالاته في التشريع الليبي، مع بيان أهميته، وشروطه، وآثاره بالنسبة لكلّ من الممول والإدارة الضريبية.

### أولاً- الأساس القانوني للصّح الضريبي:

إن الأساس القانوني للصّح الضريبي هو ما نصّ عليه المشرّع الليبي في المادة (17) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدّخل، ويتولّى أمين المصلحة تشكيل لجان الصّح، وحددت اللائحة التنفيذية له المدّة التي يجوز أن تجري الصّح مع الممول، وذلك بناء على طلبه خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه بالربط الضريبي، أو أثناء نظر تظلمه من قبل اللجنة الابتدائية وقبل صدور قرارها فيه، وهو ما أكدته المادة (28) من اللائحة التنفيذية من هذا القانون.

أمّا مصدر الصّح وأساسه القانوني في الجرائم الضريبية لدى المشرّع المصري فهو ما نصّت عليه المادة (138) من القانون رقم (91) لسنة 2005 قانون ضريبة الدّخل بينت في الفقرة الأولى منها صاحب السّلطة في الصّح، والوقت، والمرحلة التي يعتد فيها بهذا الصّح، وبيّنت حالات التّصالح في البنود (أ، ب، ج، د) من نفس المادة، وبيّنت في الفقرة الأخيرة من ذات المادة الآثار المترتبة على التّصالح.

### ثانياً- حالات الصّح في التشريع الليبي:

وردت حالات الصّح في التشريع الليبي في عدة مجالات نذكر منها على سبيل المثال ما يأتي:

أ- جميع الجرائم الواردة في قانون ضريبة الدّخل يمكن التّصالح فيها مع مصلحة الضرائب<sup>(2)</sup>

(1) محمد محمد عمران ، مرجع سبق ذكره، ص22.

(2) المادة(17) من القانون رقم 7 لسنة 2010، وكذلك المواد من قانون ضريبة الدّخل رقم (11) لسنة 2004، فقد نصت المادة 86 بأن "كل مخالفة لأحكام هذا القانون أو اللاوائح الصادرة تنفيذاً له يعاقب مرتكبها بغرامة تجاوز (200) دينار، ويجوز الصّح في المخالفات المشار إليها في الفقرة السابقة بأداء مبلغ قدره (100) دينار خلال 10 أيام من تاريخ عرض الصّح على المخالف"، أما المادة 87 فقد نصت على أنه "لا ترفع الدعوى الجنائية في الجرائم المشار إليها في المواد السابقة إلا بناء على طلب كتابي من أمين المصلحة، وله التنازل عن هذه الدعوى في أي وقت قبل صدور حكم نهائي فيها" وأما المادة 88 فنصت على أنه "إذا رأى أمين المصلحة عدم رفع الدعوى أو التنازل عنها فله أن يتصلح مع الممول على أساس دفع مبلغ لا يقل عن الحد الأدنى المقرر للغرامة في الأحوال المشار إليها في المادة الحادية والثمانين من هذا القانون، أو نصف مالم يؤد من الضريبة في الأحوال الأخرى".

ب- الجرائم الضريبية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدمغة، يجوز التصالح فيها باستثناء الأحوال المنصوص عليها في المواد (25، 26، 27) من القانون<sup>(1)</sup> وهي:

- إتلاف السجلات والأوراق والمستندات التي يلزم القانون بمسكها والتخلف عن مسكها، أو تقديمها.

- بيع أو عرض أوراق أو طوابع الدمغة بسعر يزيد عن الحد المقرر قانوناً، أو بيعها دون ترخيص، أو استعمال، أو بيع، أو عرض طوابع دمغة سبق استعمالها مع العلم بذلك.

- صنع أو توزيع أو عرض مطبوعات أو نماذج تشابه بهيئتها الظاهرة علامات وطوابع الدمغة، بحيث يسهل قبولها، بدلاً من الأوراق والعلامات والنماذج الصحيحة.

ج- جميع الجرائم الضريبية المنصوص عليها في قانون ضريبة الإنتاج يجوز الصلح فيها<sup>(2)</sup>.

د- الجرائم المنصوص عليها في قانون الجمارك يجوز إجراء التصالح فيها، قبل رفع الدعوى ماعدا الجرائم المنصوص عليها في المادة (124) من القانون وهي<sup>(3)</sup>:

- إساءة استعمال الاختصاص من قبل رجال الجمارك بالتواطؤ مع الغير، على ضبط بضاعة، أو وسيلة نقل على غير مقتضى القانون، أو تسليم بضاعة، أو وسيلة نقل مضبوطة بغير وجه قانوني، أو التآمر مع الغير على تهريب البضائع، أو التّعاضى عن ذلك، وكذلك الاشتراك في أي فعل من الأفعال المذكورة.

- قبول رجال الجمارك الرشوة، أو المكافأة، أو العطية لمخالفة حكم من أحكام قانون الجمارك، وكذلك تقديم، أو عرض، أو ضمان تقديم، أو الوعد بتقديم رشوة، أو عطية، أو مكافأة، لأي رجل من رجال الجمارك، والتواطؤ معهم على إهمال واجبيهم، أو التأثير عليهم سواء عن طريق التهديد، أو الوعد، أو الوعيد.

(1) تنص المادة (30) من قانون ضريبة الدمغة رقم 12 لسنة 2004 على: "يكون رفع الدعوى الجنائية بناء على طلب أمين المصلحة وله أن يتصالح مع المخالف في غير الأحوال المنصوص عليها في المواد 25، 26، 27 من هذا القانون وذلك إذا قام المخالف بأداء الضريبة المستحقة وتعويض مالا يقل عن نصف الضريبة ولا يجاوز مثليها، فإذا تم التصالح قبل رفع الدعوى الجنائية خفض التعويض إلى نصف الحد الأدنى".

(2) المادة (11) من القانون رقم 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج، حيث نصت على أنه "لا يجوز رفع الدعوى العمومية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون إلا بطلب كتابي من رئيس مصلحة الجمارك، وله إذا رأى محلاً لذلك النزول عن هذه الدعوى في أي وقت قبل صدور حكم نهائي، ويجوز له أن يجري التصالح أثناء نظر الدعوى قبل الحكم فيها نهائياً مقابل تحصيل التعويض المقرر وفقاً للمادة التاسعة من هذا القانون أو نصفه على الأقل، وفي هذه الحالة يجوز رد البضاعة المضبوطة نظير أداء الضريبة المستحقة عليها مالم تكن في حيازتها أو تداولها مخالفة أو خطر على الصحة العامة، ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية".

(3) المادة (130) من قانون الجمارك رقم 67 لسنة 1972.

### ثالثاً- أهمية الصلح الضريبي.

يحقق الصلح الضريبي عدة فوائد لطرفي النزاع، سواء كان للممول أو للإدارة الضريبية، وفي أي مرحلة سواء كان ذلك في المرحلة الإدارية، أو القضائية ويمكن تحديد ذلك فيما يلي:

#### أ- السرعة في حسم المنازعة الضريبية:

يؤدي الصلح إلى حسم المنازعة الضريبية في وقت قصير في مراحله الأولى، وخاصة في حالة عدم ظهور عناصر، أو أوعية ضريبية جديدة، مما يجعلها صعبة التّحديد، ويتم حسم المنازعة في الغالب في بداية الخلاف الضريبي عند التّظلم على نموذج الرّبط.

#### ب- تجنب الطرفين الآثار الضارة لطول أمد المنازعة:

تتمثل هذه الآثار الضارة في ضياع الوقت من قبل طرفي النزاع في متابعة المنازعة، وكذلك تحمل الطرفين المصاريف في الرسوم، والمصروفات القضائية، وأتعاب المحامين، والخبراء والمحاسبين القانونيين، كما يؤدي طول أمد المنازعة إلى عدم اليقين الضريبي؛ نتيجة لتضارب القرارات التي تصدر بشأن المنازعة في كل مرحلة، وتظلّ المنازعة عالقة أمام القضاء مما يدفع الإدارة الضريبية إلى اتخاذ إجراءات حازمة، أو قاسية، عند تحصيل الضريبة فتؤثر على الثقة بين الطرفين.

#### ج- حصول الدولة على مستحققاتها في الوقت المناسب :

يُسفر على الصلح تحديد قيمة الدين الضريبي على الممول بصورة نهائية، وبالتالي يمكن الخزانة العامة للدولة من الحصول على مستحققاتها الضريبية في الوقت المناسب، وهي مستحققات ليست بالقليلة والتي تحتاجها الدولة لتمويل الإنفاق العام.

#### د- يحقق الصلح الضريبي استقرار المركز القانوني للممول:

يؤدي الصلح إلى تحديد المركز الضريبي للممول، مما يحقق استقرار أوضاع الممول القانونية، والمالية، ويسمح له بالتفرغ لنشاطه، حيث إنّه لا يجوز للإدارة الضريبية أن تعيد نظر المنازعة، أو أن تعيد تقدير الضريبة المستحقة على الممول؛ لأنّ مركز الممول قد تحقّق بالصلح واستقر وأصبح نهائياً<sup>(1)</sup>.

(1) خيرى عثمان فرج عبد العال، إنهاء المنازعات الضريبية بطرق الاتفاق، أطروحة دكتوراه، جامعة أسيوط، 2012، ص، 58-61.

## هـ- تدعيم الثقة بين الطرفين:

يقوم الصلح بدور مهم في دعم أو اصر الثقة بين الطرفين نتيجة لإنهاء المنازعة بينهما في مهدها، حيث إنه يتيح للإدارة الضريبية مراجعة قراراتها وتقديراتها بنفسها، في ضوء الوقائع والبيانات المتاحة، والمناقشات الودية التي تدور بينها وبين الممول، حتى يتم الوصول إلى حل بالتراضي، والنشاور متفق مع أحكام القانون الضريبي، فالإدارة الضريبية لممارساتها العملية في المجال الضريبي تكون أقدر من غيرها على فهم القانون وتطبيقه تطبيقاً سليماً، والوقوف على حالة الممول الحقيقيّة، وحل المنازعة ودياً؛ تفادياً لعرضها على القضاء، وإصدار قرار مستند إلى الاتفاق مع الممول ينهي المنازعة الضريبية، ممّا يزيد من ثقة واطمئنان الممول على حقوقه فيعزز الالتزام الطوعي لدى الممول وثقته في نزاهة وكفاءة الإدارة الضريبية<sup>(1)</sup>.

## و- تخفيف العبء عن القضاء:

تُحسم المنازعة الضريبية بالصلح قبل وصولها إلى المحاكم، وبالتالي يقل عدد المنازعات الضريبية التي تُطرح أمام القضاء، ويخفف عن كاهله نظر تلك المنازعات، بسبب ما تطلبه المنازعات الضريبية من خبرة فنية، وجهد كبير لحلها من ناحية، وما يترتب على وجودها من عدم استقرار مركز الممول الاقتصادي، وبالتالي يخلق انطباعاً لدى الممول بالملل من طول المدّة التي تستغرقها المنازعة من ناحية أخرى<sup>(2)</sup>.

## رابعاً- شروط وأثار الصلح الضريبي:

يُلاحظ من استقراء أحكام التشريعات الضريبية التي أجازت اللجوء إلى التّصالح أنه ثمة شروط عامّة يتعيّن توافرها، سواء من حيث أطرافه، أو من حيث موضوعه، فإذا كان الصلح ملزماً لطرفيه فإنّه تترتب آثاراً، سواءً للإدارة الضريبية، أو للممول، ويمكن توضيح ذلك في الآتي:

### أ- شروط التّصالح الضريبي:

يشترط لصحة الصلح في الجرائم الضريبية الشروط الآتية:

- صدور الصلح من جهة الإدارة المختصة التي حددها المشرع الضريبي في القانون، ويكون ذلك في أي وقت قبل صدور قرار اللجنة الابتدائية في التّظلم، وهذا ما أشارت إليه المادة (17) من القانون رقم 7 لسنة 2010.

(1) خيرى عثمان فرج عبد العال، إنهاء المنازعات الضريبية بطرق الاتفاق، دار النهضة العربية، 2013، ص 62.  
(2) المرجع السابق، ص 66.

- اتّفاق الطّرفين على الصّلح "الإدارة الضّريبية، والممّول".

لا ينعقد الصّلح بإرادة منفردة، وإنّما يتطلب التّقاء إرادة الجهة المختصة مع الممّول، وهذا لا يعني بتاتاً أنّ الإيجاب يكون مع المتهم والقبول من جهة الإدارة، بل قد يكون العكس، فقد تقوم الإدارة مثلاً بعرض الصّلح من جانبها على المتهم، ولكن هذا الأخير يرفض عرضها، ولا يقبل به متى ما قدر أنّ ذلك يُلحق به الضّرر، لا سيما إذا كان واثقاً من براءته ممّا هو منسوب إليه ويطمح في الحصول على حكم يؤكّد ذلك، فهذا يدفعه في الغالب إلى عدم قبول الصّلح، ويجعله حريصاً على أن تأخذ الدّعوة الجنائيّة طريقها إلى النّهاية، فالنّصالح الضّريبي ليس حقاً للمتّهم كي تلتزم به جهة الإدارة الضّريبية<sup>(1)</sup>، إذ لا يشترط لصحة الصّلح الضّريبي أن يعترف المتّهم بارتكاب الجريمة الضّريبية، أو ألا يكون عائداً، والواقع من الأمر أنّ القانون يجيز الصّلح في الجرائم الضّريبية دون عبء إذا كان مرتكبوها قد اعتادوا مخالفة القانون الضّريبي أو لا، فالحكمة التي سار عليها المشرّع المصري والتي تهدف إلى إقامة العلاقة الضّريبية على أساس من التّفاهم لا القسر، لا يشترط أن يدفع المتّهم مبلغ الصّلح في ميعاد معين، بحيث إذا انقضى هذا الميعاد سقط حق المتّهم في دفع هذا المبلغ، بل إنّ الصّلح متى انعقد أنتج أثره بغض النّظر عن دفع المبلغ المتفق عليه خلال ميعاد معين، ويلاحظ من جهة أخرى أنّ مبلغ الصّلح ليس عقوبة، فلا يجوز اتباع إجراءات تنفيذ العقوبات بشأن تنفيذه<sup>(2)</sup>.

#### ب- آثار الصّلح الضّريبي:

يرتّب الصّلح آثاراً من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق فائدة مزدوجة للإدارة الضّريبية من جهة، وللممّولين من جهة أخرى.

- آثار النّصالح بالنّسبة للإدارة الضّريبية:

الصّلح يُمكن الإدارة الضّريبية من الحصول على مستحقّاتها، إذ لا يهتمّ المجتمع في هذا الشّأن بمجازاة المتّهم بقدر ما يهتمّ بجبر الضّرر الذي لحق بالخزّانة العامّة، بالإضافة إلى ما يحقّقه من توفير الجهد والوقت على الإدارة الضّريبية، ويجنبها من الدّخول في منازعات ضّريبية أمام القضاء، بحيث يمكّن الخزّانة العامّة من حصولها على حقوقها في فترة زمنيّة قصيرة، مقارنة بما تستغرقه القضايا من فترات طويلة أمام المحاكم؛ نظراً لعدم وجود قضاء متخصص في المجال الضّريبي، ولكثرة القضايا المعروضة عليه<sup>(3)</sup>.

(1) موسى مسعود أرحومة، مرجع سبق ذكره، ص 320.

(2) أحمد فتحي سرور، مرجع سبق ذكره، ص 386.

(3) فاطمة رجب المنصوري، مرجع سبق ذكره، ص 215.

- آثار التّصالح بالنسبة للممّول:

يجنب الصّالح المتّهم مخاطر تعرضه للحكم عليه بالحبس متى كانت الجريمة ممّا يجوز فيها الحبس كالتهرب من أداء الضّرائب الجمركيّة، وذلك لما يترتب عليها من ضرر يفوق بكثير ما يعوّل عليها من ردع، وزجر للمخالف، كما يترتب على الصّالح انقضاء الدّعى العموميّة بالنسبة للممّول، وإذا كان في الدّعى أكثر من ممول، فإنّ أثر الصّاح ينحصر في انقضاء الدّعى الجنائيّة، أو وقف تنفيذ العقوبة حسب الأحوال بالنسبة للمتّهم الذي كان طرفاً في الصّاح دون غيره من المتّهمين في الدّعى، أمّا باقي المتّهمين في الدّعى الذين ليسوا طرفاً في التّصالح فتسري في مواجهتهم الإجراءات القانونية، ولا تنقضي الدّعى بالنسبة إليهم<sup>(1)</sup>.

فالدّعى الجنائيّة تنقضي بالصّاح بغض النّظر عن العقوبة المقرّرة للجريمة، فإذا تمّ الصّاح قبل رفع الدّعى، يتعيّن على النيابة أن تأمر بحفظ الأوراق، أو تقرّر بعدم وجود وجه لإقامة الدّعى الجنائيّة، وإذا تمّ رفع الدّعى للحكم فيها تعيّن الحكم بانقضاء الدّعى الجنائيّة بالصّاح، وهو أمر يتعلق بالنّظام العام فلا حاجة للدّفع به<sup>(2)</sup>.

والسؤال الذي يطرح نفسه: هل يجوز للمصلحة، أو للممّول أن يعود إلى مناقشة موضوع الصّاح، أو الاتفاق مرة أخرى بعد الانتهاء منه؟

الجواب: متى انعقد الصّاح صحيحاً من جميع الوجوه، فإنّه يصبح ملزماً لطرفيه فلا يصحّ للمصلحة في الأصل أن تعود إلى مناقشة موضوع الاتفاق مرة أخرى، فالتزام المصلحة بالاتفاق المذكور ليس مطلقاً، إذ يُبيح لها الشّارع في بعض الأحيان الرّجوع عن ذلك الاتفاق إذا توافرت حالة من حالات الرّبط الإضافي التي نصّت عليها المادّة (18) من قانون ضريبة الدّخل<sup>(3)</sup>، لأنّه من المستقر عليه أنّ قوة القرارات الملزمة لا تقف حجر عثرة في سبيل ربط تكميلي من عناصر نشاط أخرى كانت مجهولة لم يتناولها الرّبط السّابق<sup>(4)</sup>.

استقرت الأحكام القضائية على اقتصار إعادة التّقدير على فحص أرباح النّشاط التّجاري الجديد مع بقاء الاتفاق قائماً، بالنسبة للتّقدير الأوّل فيما تناوله استناداً إلى الاتفاق بين مصلحة

(1) مجدي محمد علي الخولي، مرجع سبق ذكره، ص 327.

(2) أحمد فتحي سرور، مرجع سبق ذكره، ص 392.

(3) تنص المادة على أنه: "إذا تحققت المصلحة من أن الممول لم يتقدم أو تقدم بإقرار غير صحيح شامل أو أخفى نشاطاً أو مستندات أو غيرها أو قدم بيانات غير صحيحة أو استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها أو أخفى مبالغ تسري عليها الضريبة، فللمصلحة أن تجري ربطاً اضافياً، وذلك مع عدم الاخلال بالجزاءات المنصوص عليها في هذا القانون....."

(4) محمد الكامل شلغوم، العدالة الضريبية وإصلاح النظام الضريبي الليبي، مرجع سبق ذكره، ص 309.

الضرائب والممول على تقدير أرباحه لا يمنع من إعادة التقدير إذا كان مشوباً بخطأ، أو غش، أو تدليس من جانب الممول، أو إذا كانت هناك عناصر جديدة لم يشمل الاتفاق تقدير أرباحها<sup>(1)</sup>.

أما من جانب الممول فإن الرأي يكاد مجمعاً على التزام الممول المطلق بالاتفاق الذي تمّ بينه، وبين المصلحة، إذ أنه لا يصح للممول العدول على الاتفاق والمطالبة بمحاسبتة على أساس دفاتره المنتظمة، حتى وإن أقام الدليل فيما بعد على مطابقة دفاتره، وحساباته للواقع، ويبرر هذا بأنه يحقق الغرض الذي قصد إليه الشارع من اجازة الاتفاق بين الممول، والمصلحة، وهو أن يستقر الوضع بينهما نهائياً فيما يتعلق بوعاء الضريبة، ومقدارها، إذ أن هذا الاستقرار من المصلحة العامة<sup>(2)</sup>.

ونجد لهذا أصل في المادة (552) من القانون المدني التي نصّت على أنه: " (1) تنحسم بالصّح المنازعات التي تناولها، (2) يترتب عليه انقضاء الحقوق والادعاءات التي نزل عنها أي المتعاقدين نزولاً نهائياً".

الجزاءات الجنائية التي تقررها التشريعات الضريبية لم تكن بأي حال من الأحوال مقصودة لذاتها، وإنما وضعت لتحقيق الغاية منها ألا وهي حمل الممول على الالتزام بدفع الضريبة المفروضة عليه في وقتها دون تسويق، أو مماطلة، أو بالأحرى لضمان حصول المصلحة على حقوقها المتمثلة في الضريبة المستحقة، أو التعويضات التي قررها القانون<sup>(3)</sup>.

(1) المرجع السابق، ص310.

(2) فرج يوسف الصّلابي، مرجع سبق ذكره، ص310.

(3) فاطمة رجب المنصوري، مرجع سبق ذكره، ص216.

## الخاتمة

بعد تناولنا لأبرز الأدوار التي تتعيّن على الإدارة الضريبية القيام بها بغية تحقيق أهداف النظام الضريبي وذلك من خلال تناول أبرز الأحكام القانونية المتضمنة لواجبات الإدارة الضريبية يمكن رصد أهم النتائج والتوصيات التي توصلنا إليها:

### • أولاً- النتائج:

- 1- تدني دور الإدارة الضريبية في ليبيا في القيام بواجباتها بسبب عدّة عوامل منها ضعف الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، وانخفاض الوعي الضريبي، ممّا أثر تأثيراً سلبياً على التّحصيل والجباية.
- 2- تعاني الإدارة الضريبية من مشاكل كثيرة، منها ما يتعلق بهيكلها التنظيمي الوظيفي، ونقص الامكانيات البشرية، والمادية اللازمة للعمل الضريبي.
- 3- هناك غموض في بعض النصوص القانونية، وذلك في القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضريبة الدّخل.
- 4- شعور الممول بأنّ أموال الضرائب التي يتم تحصيلها لا يتم انفاقها في أوجهها الصحيحة، ممّا يؤثّر ذلك على التّحصيل.
- 5- اتّساع حجم الاقتصاد الخفي، أو اقتصاد الظّل خلال السّنوات الأخيرة؛ وذلك بسبب عدم كفاءة الإدارة الضريبية لحصر الأنشطة الخاضعة للضريبة، وعدم وجود قاعدة بيانات متطورة.
- 6- منح المشرّع الضريبي كل من الإدارة والممول سلطة إجراء الصّالح الضريبي، وكذلك منح الممول الحق في التّظلم الإداري قبل اللّجوء إلى القضاء من أجل السّرعة في حل المنازعات الضريبية، والمحافظة على الممول قدر الإمكان.
- 7- يعد ضعف العقاب وعدم تناسب العقوبة المفروضة على المتهربين من دفع الضريبة، أحد الأسباب التي تدفعهم إلى التّهرب من دفعها.
- 8- غياب استراتيجية وطنية للتعامل مع التّهرب الضريبي تقوم على تكريس مبدأ العدالة الضريبية والزيادة من فاعلية الضمانات الممنوحة للممول.

### • ثانياً - التوصيات:

- 1- إصلاح الجهاز الضريبي، وإعادة هيكلته وفقاً لنظم علمية سليمة كما هو معمول في الدّول المتقدّمة، مع ضرورة توفير قاعدة بيانات متكاملة، وشاملة لحصر المجتمع الضريبي.

- 2- زيادة الوعي الضريبي لدى المجتمع، والتوضيح للممولين بأهمية دفع الضريبة، وأثرها الإيجابي على الميزانية العامة، وذلك من خلال الوسائل الإعلامية، والنشرات اليومية، والصحف بهدف توضيح، وشرح قانون ضريبة الدخل، واجراءات ربط الضريبة، وبيان حقوق الممولين وواجباتهم.
- 3- تدريس مادة الثقافة الضريبية، أو التشريع الضريبي في المراحل التعليمية الجامعية؛ لخلق قاعدة من الممولين في المستقبل يؤمنون بضرورة سداد الضريبة؛ لأهميتها في تحقيق الرفاهية لجميع أبناء الشعب.
- 4- تدريب وتأهيل العاملين في مجال الضرائب بصورة مستمرة على الطرق الحديثة في تطبيق النظم الضريبية، وتكثيف الدورات، والندوات العلمية في مجال الضرائب، والعمل من قبل الجهات المختصة على تحقيق الرضا الوظيفي للموظفين عن طريق زيادة الحوافز المادية، والمعنوية.
- 5- إعادة النظر في بعض القوانين التي لا تتناسب مع الوضع الحالي للدولة، وتجديد العقوبة وفرض عقوبات رادعة، وجدية تصل إلى الحبس مع الغرامات المالية الصارمة، حيث أن العقوبة الضريبية هي ضمان امتداد الخزينة العامة بالأموال.
- 6- الرقابة المستمرة على جميع الأنشطة الخاضعة للضريبة، بكافة أنواعها، وأشكالها القانونية، وتكثيف حملات التفتيش، والزيارات لمواقع الأنشطة؛ للاطلاع على حجم العمل لديهم، وتحديد الدخول الحقيقية لتلك الأنشطة، وإلزامها بالخضوع للضريبة.
- 7- وضع نظام تحفيز للممول المثالي الملتزم، وذلك بمنحه مكافأة عينية، أو نقدية في حال اعتماد إقراره دون تعديل لمدة ثلاثة أو أربع سنوات متتالية.

## المصادر والمراجع

### • أولاً- الكتب:

- 1- ابن منظور، لسان العرب، تحقيق، ياسر ابو شادي، مجدى فتحي السيد، المكتبة التوفيقية، بدون تاريخ.
- 2- أحمد عبد الإله المراغي، جريمة التهرب الضريبي من القيمة المضافة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الاولى، 2020 .
- 3- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار الاهرام للنشر والتوزيع، 2022.
- 4- أسعد طاهر أحمد، الاعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة، دار الكتب الوطنية، بنغازي، 2014.
- 5- أسعد طاهر أحمد، الوجيز في مبادي المالية العامة، الجزء الثاني، بدون تاريخ .
- 6- أيمن محمد عبد الغني أبراهيم، التحكيم في المنازعات الضريبية بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، 2022.
- 7- جمعة خليفة الحاسي، المحاسبة الضريبية والتشريع الضريبي الليبي، منشورات جامعة بنغازي، الطبعة الأولى، 2021.
- 8- خالد على عمر، العدالة الضريبية، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، مصر، بدون تاريخ .
- 9- خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، منشورات جامعة بنغازي، الطبعة الاولى، 1975.
- 10- خيرى عثمان فرج عبد العال، إنهاء المنازعات الضريبية بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، 2013.
- 11- رحاب محمد بن نوبة، الوجيز في القانون المالي الليبي ( دار الكتب الوطنية، بنغازي، الطبعة الأولى، 2020).
- 12- رمضان صديق، الوسيط في شرح قانون الاجراءات الضريبية الموحد، دار النهضة العربية، مصر، 2022
- 13- سالم عبد المنعم حسن، ضمانات تحصيل ضريبة الدخل، دار الفكر القانوني، مصر، 2009م.
- 14- سمير الشاعر، المالية العامة والنظام المالي الاسلامي، الدار العربية للعلوم، 2011.
- 15- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000.
- 16- سيد طه بدوي ، الوجيز في قانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، مصر، الطبعة الاولى، 2022

- 17- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالىة العامة، دار النهضة العربية، جامعة الاسكندرية، 1992.
- 18- فرج يوسف الصّلابي، المنازعات الضّريبية في القانون الليبي، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، الطبعة الأولى، 1999.
- 19- ماجد راغب الحلو، القانون الاداري، دار المطبوعات الجامعية، 1996.
- 20- مجدى محمد على الخولي، النظرية العامة والإجراءات الجنائية في جرائم التهرب من أداء الضريبة على الدخل، توزيع مكتبة شادي، مصر، 2018.
- 21- محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، 2018.
- 22- محمد دويدار، أسامة الفولى، النظام الضريبي بين النظرية والقانون المالي، دار الجامعة الجديدة، 2004.
- 23- محمد عبد الصبور أحمد جاد، الضوابط الاساسية للإجراءات الجنائية في الجرائم الضريبية، دار مصر للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2021.
- 24- محمد عبدالله الحراري، اصول القانون الاداري الليبي، الطبعة السادسة، 2010.
- 25- محمود الزروق الشاوش، المحاسبة الضريبية، التنظيم الفني والقانوني لضريبة الدخل، دار الكتب الوطنية، بنغازي، الطبعة الثانية، 2001.
- 26- مختار على أبو زريدة، المحاسبة الضريبية وفقا للتشريع الليبي، الجنوب للنشر، 1995.
- 27- مسعود محمد امريود، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها وفقا للتشريع الضريبي الليبي، دار الكتب الوطنية، الطبعة الثانية، 2022.
- 28- ملاك حنا رزق، جريمة التهرب الضريبي الناشئة عن التجارة الالكترونية، دار الاهرام، مصر، الطبعة الاولى، 2022.
- 29- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالىة العامة، جامعة طرابلس، الطبعة الثانية، دار الكتب الوطنية، 2013.
- 30- مهى حاجي شاهين، التنزيلات في قانون ضريبة الدخل، مكتبة زين الحقوقية، الطبعة الاولى، 2013.
- 31- ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج، عمّان- الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

#### ● ثانياً- الرسائل العلميّة :

- 1- أحلام دفع الله محمد جبارة الله، أحكام التهرب الضريبي في الفقه الاسلامي والقانون، رسالة ماجستير، جامعة ام درمان الاسلامية، 2019.
- 2- أحمد إبراهيم مطاوع كماله، أثر الحوافز الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة ال البيت، الاردن، 2021.

- 3- إغيت مسيكة، حميدوش ثنية، إشكالية التحصيل الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة عبد الرحمن ميرة، الجزائر، 2015.
- 4- جميل عبد الرحمن الصابوني، التهرب الضريبي للشركات عابرة القوميات، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، 2005
- 5- حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية واثرها على التحصيل والجبائية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين، 2008 .
- 6- خيرى عثمان فرج عبد العال، إنهاء المنازعات الضريبية بطريق الاتفاق، أطروحة دكتوراه، جامعة اسيوط، 2012
- 7- رحاب محمد الهادي بن نوبة، الضمانات القانونية للإدارة الضريبية والممول، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، مصر، 2015.
- 8- زياد أحمد علي عرباسي، العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين، 2008 .
- 9- عبد الكريم عبد الله رزق أبو سالم، الصلح والتصالح في الجرائم الضريبية في التشريع الفلسطيني، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، 2021.
- 10- علي محمد أحمد علي أبو خزيم، الفحص الضريبي وضمانات فعاليته في تحديد الوعاء الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة اسيوط، مصر، 2017.
- 11- عماد الدين رزق دفع الله، الكفاءة المهنية للفاحص الضريبي ودورها من الحد من الاعتراضات الضريبية وتأكيد المصادقية في تقارير المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2017.
- 12- فاطمة رجب المنصوري، أساليب مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الليبي، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس، 2007
- 13- فتحي خليفة إمام الشيباني، اختصاص الادارة الضريبية في تقدير وعاء ضريبة الدخل وفقا لأحكام التشريع الضريبي الليبي، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس، 2013.
- 14- فرج فيصل فلاح الشحادات، أحكام الربط الضريبي في ضوء قانون ضريبة الدخل الاردني، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، 2020 .
- 15- قوت جاسم يوسف حمادة، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2014.
- 16- مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الادارة الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، 2006.
- 17- محمد رمضان الكازاغلي، طرق فض النزاعات الضريبية في التشريع الضريبي الليبي، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس، 2008.
- 18- محمد السيد محمد عطية برس، اصلاح الادارة الضريبية كجزء من الاصلاح الاقتصادي في مصر، أطروحة دكتوراه، جامعة حلوان، مصر، 2013
- 19- محمد الكامل شلغوم، المشاكل الضريبية الدولية وموقف المشرع الليبي منها، رسالة ماجستير، جامعة الزاوية، 2009.

- 20- محمد الكامل شلغوم، العدالة الضريبية واصلاح النظام الضريبي الليبي، أطروحة دكتوراه جامعة صفاقس، تونس، 2019.
- 21- محمّد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح نابلس، فلسطين، 2005.
- 22- مسعود ضيف، نسيبة عطلي، الحصر الضريبي كألية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة جمعة لخضر الوادي، الجزائر، 2019 .
- 23- مصلح سليمان ملاوي الكيفي، جرائم التهرب الضريبي خلافا لإحكام قانون ضريبة الدخل الاردني، رسالة ماجستير، جامعة ال البيت، الاردن، 2020
- 24- ميرفت محمود القطيشان، الأثبات في جرائم التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة عمان، 2020.
- 25- هدى توفيق صبرة، التهرب الضريبي وطرق مكافحته في القانون الاردني، رسالة ماجستير، جامعة عمان الاهلية، 2019
- 26- وسام حمدي الآغا، دور حوكمة الشركات في تطوير استراتيجيات الفحص الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2016.
- 27- ياسر محمد الراجحي، دور اقتصاد الظل في النمو الاقتصادي، رسالة ماجستير، جامعة كربلاء، العراق، 2021.
- 28- يوسف محمود مصطفى أبو عياش، سلطات الادرة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2013

### ● ثالثاً- الأبحاث والتقارير:

- 1- أسامة الجلاني على، الاقتصاد الخفي في ليبيا، إدارة البحوث والإحصاء بمصرف ليبيا المركزي، 2016، منشور على شبكة المعلومات الدولية.
- 2- أسعد طاهر أحمد، مكافحة التهرب الضريبي، مذكرات مقدمة لمركز التدريب الضريبي بمصلحة الضرائب المصرية، 2010.
- 3- حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الدنانير، الجامعة العراقية، العدد التاسع، 2016.
- 4- رمضان صديق محمد، اصلاح الادارة الضريبية أحد الركائز الاساسية لتحسين مناخ الاستثمار، المؤتمر الضريبي الثامن، مصر، الجزء الثاني، 1996.
- 5- سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، المجلة الجامعية ، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، جامعة الزاوية، 2013.
- 6- عصمت عبد الكريم خليفة، نظام الخصم والاضافة والتحصيل لحساب الضريبة ودورة في تشيع الاستثمار، المؤتمر الضريبي الثامن، مصر، الجزء الثاني، 1996.
- 7- المأمون على عبد المطلب جبر، الاقتصاد الغير رسمي في مصر، المجلة العلمية، جامعة الأزهر، العدد، 13، 2015.
- 8- محمد محمد عمران، الصلح في الجرائم الضريبية، مجلة المال والتجارة، العدد، 499، 2010.

- 9- موسى مسعود ارحومة، التصالح في الجرائم الضريبية، ندوة النظام الضريبي في ليبيا، الجزء الاول، 2003.
- 10- نوزاد عبد الرحمن الهيثي، ناجى سالم المندلسي، التهرب الضريبي، النظام الضريبي في ليبيا، الجزء الثاني، منشورات اكااديمية الدراسات العليا، الطبعة الاولى، 2003.
- 11- تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2015.
- 12- تقرير ديوان المحاسبة الليبي، لسنة 2019.

#### ● رابعاً- القوانين:

- 1- القانون الليبي رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل .
- 2- قانون ضريبة الدمغة الليبي رقم (12) لسنة 2004 المعدل بالقانون رقم (8) لسنة 2010 .
- 3- قانون الجمارك الليبي الملغى رقم (67) لسنة 1972.
- 4- قانون رقم (19) لسنة 1992 بشأن ضريبة الانتاج الليبي.
- 5- قانون ضريبة الدخل الليبي الملغى رقم (11) لسنة 2004.
- 6- القانون رقم (88) لسنة 1971 بشأن القضاء الاداري الليبي والمعدل بموجب القانون رقم (53) لسنة 1973.
- 7- القانون المدني الليبي لسنة 1953.
- 8- قانون الاجراءات الجنائية الليبي لسنة 1953 .
- 9- قانون المرافعات المدنية والتجارية الليبي لسنة 1953.
- 10- اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي .
- 11- قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005.
- 12- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004.
- 13- قانون الاجراءات الضريبية الموحد في مصر رقم (206) لسنة 2020.

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
1	الفصل الأول: دور الإدارة الضريبية في تقدير وتحصيل الضريبة .
2	المبحث الأول: دور الإدارة في تقدير الضريبة .
2	المطلب الأول: الحصر الضريبي وضماناته .
3	الفرع الأول: مفهوم الحصر الضريبي .
10	الفرع الثاني: ضمانات الحصر الضريبي.
17	المطلب الثاني: فحص الإقرارات الضريبية .
17	الفرع الأول: مفهوم الإقرار الضريبي.
25	الفرع الثاني: الفحص الضريبي.
33	المبحث الثاني: التقدير والتحصيل الضريبي.
33	المطلب الأول: تقدير الضريبة .
34	الفرع الأول: تقدير وعاء الضريبة .
45	الفرع الثاني: ربط الضريبة والاعتراض عليها.
57	المطلب الثاني: تحصيل الضريبة.
58	الفرع الأول: مراحل تحصيل الضريبة.
67	الفرع الثاني: ضمانات التحصيل الضريبي.
74	الفصل الثاني : دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي
75	المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي.
76	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي.
76	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.
85	الفرع الثاني: دور الإدارة في الكشف عن أسباب التهرب الضريبي.
90	المطلب الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي.
91	الفرع الأول: الإجراءات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي.
98	الفرع الثاني: الإجراءات العقابية لمكافحة التهرب الضريبي.
105	المبحث الثاني: الاستدلال والتصالح في الجرائم الضريبية.
106	المطلب الأول: الاطار النظري والعملي لمفهوم الاستدلال والتحري .

106	الفرع الأول: الاستدلال والتحري في الجرائم الضريبية.
113	الفرع الثاني: سلطات مأموري الضرائب في الاطلاع وجمع المعلومات.
119	المطلب الثاني: التصالح في الجرائم الضريبية.
120	الفرع الأول: مفهوم التصالح في الجرائم الضريبية.
125	الفرع الثاني: النظام القانوني للتصالح الضريبي.
133	الخاتمة : النتائج والتوصيات .
135	المصادر والمراجع .