

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

كلية القانون
قسم القانون العام



جامعة سرت
الدراسات العليا

الضمانات القانونية لحقوق الممول الضريبي في ضوء أحكام التشريع الليبي

(دراسة تحليلية مقارنة)

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الإجازة العالية (الماجستير) بتاريخ
2022/5/26 م بقسم القانون العام - كلية القانون جامعة سرت

إعداد :

نادية أبوبكر بشير أحرير

إشراف الدكتور

عمر عبدالله عمر امبارك

العام الجامعي
2022-2021 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
{وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ، وَسَتُرَدُّونَ
إِلَى عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ }

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

سورة التوبة آية 105

الإهداء

إلى أبي.... قدوتي، ومثلي الأعلى في الحياة ، فهو من علّمني كيف أعيش
بكرامة وشموخ.

إلى أمي الحنونة..... لا أجد كلمات يمكن أن تمنحها حقها، فهي ملحمة الحب
وفرحة العمر، ومثال التفاني والعطاء.

إلى إخوتي وأخواتي سندي وعضدي ومشاطري أفرحي .

إلى أخي سعيد رحمه الله أسمى رموز الإخلاص والوفاء من بدأ معي مشوار
الرسالة.

إلى الدكتور أحمد ويدان عضو هيئة التدريس بكلية القانون سرتإذا كان
لبحني قيمة فإنك ممن شاركوني في ذلك..

إلى جميع الأخلاء والزملاء رفقاء العمل ، أهدي إليكم ثمار بحثي العلمي .

الشكر والتقدير

﴿ وَلَقَدْ آتَيْنَا لُقْمَانَ الْحِكْمَةَ أَنْ اشْكُرْ لِلَّهِ وَمَنْ يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ وَمَنْ كَفَرَ فَإِنَّ اللَّهَ غَنِيٌّ حَمِيدٌ ﴾ (سورة لقمان آية 7)

الحمد والشكر لله أولاً، فما التوفيق إلا بالله ومن عند الله ، أتوجه بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى الأستاذ الدكتور عمر عبدالله عمر امبارك ، على ما قام به من دور بالإشراف على إعداد رسالتي وتعاونيه بالإرشاد والنصح وما بذله من جهد وتوجيهات قيمة كانت معيناً لي على إنجاز هذه الدراسة فجزاه الله خيراً على تحمله ومساندته طوال فترة إعداد هذه الدراسة ، والشكر الموصول إلى أعضاء لجنة المناقشة الكرام ، السيد الدكتور خليفة صالح احواس والسيد الدكتور محفوظ على التواتي، على كل ما يبذونه لي من ملاحظات التي لن تزيدني إلا علماً ونفعاً وأتقدم بالشكر إلى من قدم لي مراجع ومعلومات مساعدة لإعداد هذه الرسالة من داخل ليبيا وخارجها ذكرته أو لم يتسنى لي ذكره بدون قصد والشكر الجزيل إلى كل من ساندي في دراستي ولو بحرف أو كلمة.

فجزاكم الله جميعاً كل خير وأمدكم بموفور الصحة والعافية.

ملخص الرسالة

نص القانون على مجموعة من الضمانات والإجراءات التي تكفل حق الممول والضمانات والإجراءات التي تكفل حق الإدارة الضريبية إلا أن المشرع ركّز على الضمانات الممنوحة للإدارة الضريبية أكثر من تلك الممنوحة للممول ، أن التنظيم القانوني لحقوق الممول اتجاه الإدارة الضريبية يوجب بيان وتوضيح ما يكون للممولين من حقوق وضمانات اتجاه الإدارة الضريبية، وان هذه الحقوق والضمانات منها ما يكون مرتبط بالإجراءات المتعلقة أثناء ربط الضريبة و بالإجراءات المتعلقة بالاعتراض والطعن على ربطها وكذلك بالإجراءات المتعلقة بحقوق وضمانات الممول الخاصة بتحصيل الضريبة أثناء مرحلة التحصيل الرضائي للضريبة ومرحلة التحصيل الجبري. ومن منطلق هذه الاتجاه تبدأ الدراسة في تسليط الضوء على الضمانات القانونية للممول والحقوق المترتبة عليها في ظل التشريع الليبي والمقارن وقمت بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول:- **تطرق الفصل التمهيدي** إلى الحديث عن النظام الضريبي في التشريع الليبي والمقارن وذلك من خلال مبحثين استعرض **المبحث الأول** مفهوم وعناصر النظام الضريبي. و**كشفت المبحث الثاني** مفهوم الممول في التشريع الضريبي والمقارن.

و في **الفصل الأول**: الضمانات الممول الخاصة بربط الضريبة وذلك من خلال **مبحثين**: تطرق **المبحث الأول** إلى الحديث عن الضمانات المتعلقة بإجراءات ربط الضريبة وفي **المبحث الثاني** عن الضمانات المتعلقة بالاعتراض والطعن على ربط الضريبة .

ثم في **الفصل الثاني** كذلك تطرقت بالحديث عن الضمانات الممول الخاصة بتحصيل الضريبة من خلال مبحثين وكان **المبحث الأول** الحديث فيه عن ضمانات الممول خلال مرحلة التحصيل الرضائي ثم تطرقت في **المبحث الثاني** إلى ضمانات الممول خلال مرحلة التحصيل الجبري.

المقدمة

تحتل الضرائب مكانة هامة ومتميزة في مختلف التشريعات المالية الحديثة من خلال ما خصتها به من أنظمة قانونية تمت صياغتها وفق مجموعة من العناصر الايديولوجية والفكرية لكونها من أهم مصادر ودعائم النظام المالي لأنها تشكل الإيراد الأكبر والأكثر استقراراً وأماناً الذي باتت تعتمد عليه الدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية وكذلك سياستها المالية ولقد اقترنت الضريبة بالسلطة السيادية للدولة منذ أقدم العصور ، الأمر الذي جعل تطور مفهومها يساير تطور وظائف الدولة من دولة حارسة إلى دولة متداخلة لكونها فريضة إلزامية يتم دفعها من قبل الممول بها بصفة نهائية وليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة ولايمكن للضريبة أن تقوم بهذا الدور المنوط لها وتحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين عند فرضها إلا إذا قامت على أساس من العدالة والشفافية بحيث لا تكون عبئ كبير تفرضه القوانين والتشريعات المختلفة ، فيصبح كل مواطن يتحمل ضريبته على حسب مقدرته التكلفية ولايحاول التهرب من أدائها في ظل تشريع ضريبي سليم وعادل تتوافر فيه القواعد الضريبية التي يؤمن بعدالتها أفراد المجتمع هذا الأمر الذي استدعى وجوب توافر طرق فرض وتحصيل ضريبة سليمة من قبل الإدارة الضريبية مطابقة لأحكام التشريع الضريبي المعمول به لأن التحصيل الجيد هو الذي يعكس مردودية جيدة للضريبة نظراً لارتباطه الوثيق بينه وبين شكل الاقتصاد والتنظيم في الدولة وكذلك طبيعة الخدمات المنتظرة من جانب الدولة في إطار سياسة ضريبية محكمة تحول دون حدوث أي عراقيل أو اختلالات نظراً لحرص الممول فيها على دفع دينه الضريبي بطريقة مباشرة أو عن طريق الغير لإبراء ذمته المالية واستيفاء جميع مستحقات إدارة الضرائب لهذا المشرع الضريبي حريصاً على إصدار مجموعة من النصوص القانونية تتولى الأحكام والإجراءات المتعلقة بعملية الربط والتحصيل الضريبي أي تصبح العلاقة بينه وبين مصلحة الضرائب التي تتمتع بصلاحيات وامتيازات السلطة العامة التي رتبها لها القانون الضريبي للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة بطريقة دقيقة وتقدير دينها من خلال جمع الأدلة والمعلومات والبيانات وبين الممول الذي يكون في أغلب الأحيان جاهلاً بالنصوص المطبقة عليه الأمر الذي يؤدي إلى وقوع أخطاء أحياناً في حساب الضريبة من طرف الإدارة أو تتجاوز صلاحيتها القانونية عند قيامها

بإجراءات التحصيل الضريبي وبلاشك يقوم الممول برفضها ومعارضتها ومن هنا يقوم النزاع الضريبي ، الذي لا يمكن التوصل إل حله مالم تطبق إجراءات الدعوى الضريبية تطبيقاً صحيحاً من أجل أن تكفل الحماية الضريبية للإدارة والممول على حد سواء حيث تدخل ضمن الضمانات التي خولها المشرع الليبي من خلال القانون الضريبي وعلى ذلك سنتناول هذه العلاقة بالدراسة من خلال الحقوق والضمانات المترتبة عليها باعتماد منهج البحث العلمي السليم وتحديد موضوع الدراسة وأهميتها والأهداف المرجوة منها وبيان المنهج المتبع فيها مع طرح اشكالياتها والخطة التي تتم على أساسها دراسة هذا الموضوع وذلك على النحو التالي:-

أولاً: أهمية موضوع البحث:- إن موضوع العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية وما يترتب عليها تحظى بأهمية خاصة ، لما لهذه العلاقة من تأثير على العملية الضريبية برمتها وهذه الأهمية تأتي بتنظيم تلك العلاقة حيث تكمن في كون أن التنظيم الضريبي لهذة العلاقة يهدف إلى التوفيق بين مصلحتين غير متكافئتين ، وهذا التوفيق يتطلب بالضرورة وجود ضمانات قانونية من جهة ، ومن جهة أخرى أن هذا الموضوع له أهمية على الصعيد العملي والنظري فمن الناحية العملية يهتم بالضمانات وكيفية تطبيقها على الواقع وتفعيلها وذلك إذا ما لجأ الممول إلى الركون إليها بصدد نزاع معين أما من الناحية النظرية البحثية فأهميته تكمن في تبصير الممولين بالقواعد القانونية التي وضعها المشرع لتنظيم علاقة الممول بمصلحة الضرائب ، وما يجب أن تتضمنه هذه العلاقة من ضمانات قانونية حتى لا يصبح الممولون أداة طيعة في يد مصلحة الضرائب.

ثانياً: أهداف البحث:- يهدف البحث إلى دراسة الضمانات القانونية لحقوق الممول الضريبي في التشريع الليبي والمقارن خصوصاً التشريعين (المصري والجزائري)، للوقوف على ما تضمنته هذه التشريعات من أحكام سواء أكان ذلك في الجانب النظري أم العملي (التطبيقي) والوصول لمعرفة مدى اتفاق هذه التشريعات مع التشريع الضريبي الليبي من عدمه، وبيان نقاط القوة والضعف فيه.

ثالثاً: إشكالية البحث:- انطلاقاً مما سبق فإن إشكالية الموضوع تتمثل البحث في الضمانات والحقوق التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة عند ربط وتحصيل الضرائب من خلال الأسئلة التالية:

1-هل يتوقف التزام الممول بدفع الضريبة على تحقق واقعة معينة أم أن الالتزام الضريبي ينشأ بمجرد سريان القانون الضريبي؟

2-ما الذي يضمن للممول تمتعه بحقوقه وفقاً لعلاقة تنشأ جبراً عنه؟

3- ماهي الحقوق والضمانات الممنوحة للممول عند قيام مصلحة الضرائب بإجراءات ربط وتحصيل الضريبية؟

4- ما الضمانات الممنوحة للممول أمام لجان الطعن الإدارية؟

6- ما التدابير المستعملة التي يستطيع المكلف بالضريبة الاستعانة بها في المنازعات الضريبية؟

كل هذه التساؤلات وغيرها ستتم الإجابة عليها بتوفيق من العلي القدير بدراسة متعمقة للموضوع؟

رابعاً: -منهج البحث: - تستخدم الباحثة المنهج الوصفي التحليلي الذي يعد مناسباً للوصف والتشخيص لمجموع مكونات هذا البحث ، بالإضافة إلى استخدام المنهج المقارن للاستفادة من التقدم الذي حققته الدول المختلفة في تشريعاتها لحماية حقوق الممول الضريبي في مواجهة الإدارة الضريبية .

خامساً: -خطة البحث: للوصول إلى الفائدة المرجوة من هذا البحث فإنني سوف أتناول دراسته وفقاً للخطة البحثية التالية:

الفصل التمهيدي: -النظام الضريبي في التشريع الليبي والمقارن

المبحث الأول: -مفهوم وعناصر النظام الضريبي.

المبحث الثاني: مفهوم الممول في التشريع الضريبي.

الفصل الأول: -ضمانات الممول الخاصة بربط الضريبة

المبحث الأول: -الضمانات المتعلقة بإجراءات ربط الضريبة

المبحث الثاني: -الضمانات المتعلقة بالاعتراض والطعن على ربط الضريبة

الفصل الثاني: -ضمانات الممول الخاصة بتحصيل الضريبة

المبحث الأول: -ضمانات الممول خلال مرحلة التحصيل الرضائي

المبحث الثاني: -ضمانات الممول خلال مرحلة التحصيل الجبري

الفصل التمهيدي

النظام الضريبي في التشريع الليبي والمقارن

تمهيد وتقسيم

تشكل الضرائب السند الأساس لأي سياسة حكومية، لما تمثل من أداة لتنظيم المسار المالي والاقتصادي في الدولة فهي تشكل احد أهم مصادر إيراداتها وتتحكم في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية التي تختلف باختلاف النظم السياسية للدولة وببساطة تُعرّف الضرائب على أنها المساهمة الإلزامية من قبل المواطنين من دون أي مقابل مباشر، إذ يتم فرضها على الأشخاص والمؤسسات والممتلكات بهدف دعم الإنفاق العام، وكما تتعدد أنواع الضرائب بتعدد وظائفها، كإعادة توزيع الدخل وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، وتحفيز عمليات الادخار وإحداث عمليات التنمية وتوجيه الأنماط الاستهلاكية والاقتصادية في الدولة ، إضافة إلى الدور الأساسي في توفير عمليات الإنفاق.

وتسعى الدول بشكل عام عند إصدار التشريعات الضريبية إلى تحقيق غايات محددة مثل تنمية المدخرات لدى الأفراد وتحجيم الاستهلاك غير المنتج ومساعدة القدرة الإنتاجية للاقتصاد الوطني، كما تحاول تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الثروة وكما تسعى إلى التقليل من الإنفاق الاستهلاكي كما تعمل على تقديم سياسات الدعم والحوافز والإعفاءات الضريبية بهدف تشجيع الاستثمار.

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة في مختلف دول العالم على اختلاف أنظمتها وأوضاعها الاقتصادية وهي من أبرز مظاهر سيادة الدولة على أفرادها ، وعن طريقها يتم تمويل الجانب الأكبر من النفقات العامة، إن النظام الضريبي لأي دولة هو انعكاس للمعطيات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ولتحديد معالم النظام الضريبي بالأهمية النسبية التي تحتلها مختلف أنواع الضرائب لذلك سوف نتناول في هذا الفصل النظام الضريبي الليبي والمقارن من خلال التعرض لمفهومه وعناصره، ومن ثم مفهوم الممول في التشريع الضريبي وذلك وفقاً للتقسيم التالي:

المبحث الأول: مفهوم وعناصر النظام الضريبي.

المبحث الثاني: مفهوم الممول في التشريع الضريبي.

المبحث الأول مفهوم النظام الضريبي

تمهيد وتقسيم

إن النظام الضريبي لا يعتمد في بنيانه على نوع واحد من أنواع الضرائب ، بل هو عبارة عن مجموعة من الضرائب المتناسقة والمتكاملة والتي يقرها قانون المالية لدولة ما وفي فترة زمنية معينة ، والتي تكون بناءً على مقومات اقتصادية واجتماعية وسياسية محددة والتي تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

وللنظام الضريبي تعريفان:- تعريف واسع ، وتعريف ضيق ، فالنظام الضريبي بمعناه الواسع هو مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية التي يؤدي تركيبها إلى كيان ضريبي معين بحيث يكون هذا الكيان الواجهة الملموسة للنظام الضريبي، والنظام الضريبي وفقاً لهذا المفهوم هو مجموعة الضرائب التي يراد تطبيقها في مجتمع معين وخلال فترة زمنية محدودة لتحقيق أهداف السياسة الضريبية لهذا المجتمع ، أما تعريف النظام الضريبي بمعناه الضيق هو عبارة عن مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المختلفة من التشريع إلى الربط والتحصيل، ووفقاً لهذا التعريف فإن النظام الضريبي يمثل مجموعة القواعد التشريعية التي يعبر من خلالها المشرع عن قصده في مجال تنظيم الاستقطاع الضريبي، وبالتالي فإن النظام الضريبي يمثل مجموعة العناصر التي تشمل:- السياسة الضريبية، التشريع الضريبي، الإدارة ضريبية.

ووصولاً إلى ذلك سنقسم المبحث إلى ثلاث مطالب نخصص الأول منه لدراسة النظام الضريبي الليبي والثاني النظام الجزائري والمطلب الثالث النظام المصري.

المطلب الأول

النظام الضريبي الليبي

تعرف الضريبة "بأنها مبلغ من المال تجببه الدولة كرهاً عن طريق أحد أشخاصها العامة بموجب قواعد قانونية مقررة وبصفة نهائية دون مقابل مباشر ولغرض أساسي هو تغطية النفقات العامة أو جزء منها⁽¹⁾ ولقد طبقت قوانين الضرائب في ليبيا اعتباراً من 1923 وكان تفرض وتجبى الضرائب في إقليم طرابلس (المحافظات الغربية) فقط أما إقليم برقة لم تفرض فيها الضرائب إلا في عام 1952 وأما إقليم فزان فرضت فيها الضرائب في سنة 1953 حيث صدر كل منهما قانون خاص بهما وبصورة قانونية منظمة فيما كانت قبل هذا

(1) علي سعد البرداح، المراحل التي مرت لها مصلحة الضرائب في ليبيا، مقال منشور بمجلة الوعي الضريبي، مصلحة الضرائب، السنة الأولى، العدد الأول 2021 ص54

التاريخ تطبق في ظل احتلال التركي في شكل نسب ومبالغ مقطوعة في النطاق القبلي والجهوي ويسمى "المكس أو الميري" و تحسب على عدد الأبل والأغنام والحبوب وبعض العمليات التجارية ويجبها حاكم المنطقة أو الجهة.(1)

الفرع الأول مراحل تطور النظام الضريبي الليبي

إن النظام السياسي في الدولة هو الذي يحدد الجهة التشريعية التي تسن القوانين فقد مرت ليبيا عبر التاريخ بعدة أشكال من النظم السياسية الى أن نالت استقلالها في عام 1951 بعد أن عقدت عدة اجتماعات من أجل استقلال ليبيا كان من أولويتها اتخاذ القرار الخاص بأن تكون ليبيا دولة مستقلة ذات سيادة وأن يكون شكل الحكم فيها إتحادياً فيدرالياً عادلاً وأن تكون الحكومة ملكية دستورية ديمقراطية نيابية تحت تاج الملك محمد ادريس السنوسي في الجلسة الرابعة للجمعية الوطنية المنعقدة بتاريخ 4-12-1950 اتفق الرأي بعد نقاش طويل على تكوين لجنة الدستور من بين أعضاء الجمعية التأسيسية ، فتألفت من ثمانية عشر عضواً يمثلون الأقاليم بالتساوي وتفرعت عن هذه اللجنة لجنة العمل وتألفت من ستة أعضاء يمثلون الأقاليم الثلاثة بالتساوي ، وقد حصرت مهمتها في وضع مشروع ، وعرضه على لجنة لإقراره حيث بدأت اللجنتان عملهما ثم تتابعت الجلسات واطاعة الأحكام العامة في كل مايتعلق بمكونات الدستور حتى قراره في الجلسة الرابعة والثلاثين المنعقدة في أكتوبر 1951 حيث خولت الجمعية التأسيسية رئيسها ونائبه سلطة إصدار "دستور المملكة الليبية المتحدة"(2)

وبعد ذلك أخذت ليبيا بنظام الدولة الموحدة عام 1969 أي الدولة البسيطة وليست المركبة ذات سلطة مركزية في يد الحكومة مع العمل على تطبيق أسلوب عدم التركيز الإداري والذي ترتب عليه استصدار قوانين موحدة للضريبة وكان ذلك بعد أن عدلت ليبيا عن النظام الاتحادي حيث صدر القانون رقم (1) لسنة 1963 م (بشأن تعديل بعض أحكام الدستور وألغى النظام الاتحادي "

وعلى هذا الأساس يمكننا تقسيم هذه المسيرة منذ عام 1951 إلى وقتنا الحاضر إلى مرحلتين مرحلة تعد القوانين الضريبية في ليبيا ، ومرحلة القوانين الضريبية الموحدة :-

1-مرحلة تعدد التشريعات الضريبية (1951-1968) -

(1) سالم أحمد ابوالقاسم ، الاعفاءات الضريبية السياسية والاقتصادية في التشريع الليبي، رسالة ماجستير ،

كلية الدراسات العليا، جامعة ام درمان الاسلامية ،2006ص59

(2) د. خليفة صالح أحواس ،القانون الدستوري الليبي ،دار القباء الحديثة القاهرة ،الطبعة الأولى ،2008

أهم ما يميز هذه المرحلة تعدد التشريعات الضريبية في الدولة الليبية كما يميزها استقلال كل ولاية من ولايات الدولة الاتحادية في ليبيا (طرابلس، برقة، فزان) وذلك تطبيقاً لدستورها الاتحادي والذي خول كل ولاية من الولايات وضع قانونها الاساسي شريطة ألا يتعارض مع دستورها الاتحادي الذي تضمن توزيع الاختصاص في شؤون الضرائب بين الحكومة الاتحادية والولايات الثلاث كما أعطي للحكومة حق شن التشريعات الجمركية وتنفيذها وفرض ما تراه مناسباً لتغطية مصروفاتها بعد التشاور مع الولايات إضافة إلى تولي تشريع ضريبة الدخل والاحتكارات والامتيازات أما تنفيذ هذه التشريعات فكان تتولاه الولايات كل في حدود ولايته.

في عام 1962 تم تعديل الدستور ، وبموجب هذا التعديل منحت الحكومة حق سن القوانين الضريبية بمختلف أنواعها ، وكذلك تنفيذ هذه التشريعات وآلت إيرادات الضرائب آنذاك إلى الخزانة العام الاتحادية تصرف منها للولايات المساعدات لتغطية العجزات في ميزانياتها ورغم ذلك أنه في عام 1963 استبدل النظام الاتحادي بنظام الدولة الموحدة ذات الدستور الواحد إلا أنه أستم العمل بالقوانين الضريبية التي كانت تختلف من ولاية إلى أخرى حتى صدور قانون الضرائب الموحدة في الدولة الليبية عام 1968.

نخلص مما ذكر أن الهيكل الضريبي الليبي في مرحلة الدولة الاتحادية يتكون من الضرائب المباشرة والمتمثلة في (ضرائب الدخل) والضرائب الغير مباشرة وأهمها (الضرائب الجمركية وضرائب الدمغة ، والإنتاج والرخص) وقد استعانت ليبيا بخبراء من هيئة الامم المتحدة توصلوا إلى نظام ضريبي موحد أساسه الضريبة الشخصية التصاعديّة الوحيدة يدفعها الممول على مجموع دخله الحقيقي إضافة الى نظام الضريبة التحكمي الذي فرض على صغار الممولين كل حسب وعدد عماله⁽¹⁾

2-مرحلة التشريعات الضريبية الموحدة (1968-إلى الوقت الحالي)

استمر العمل بالتشريعات الضريبية السائدة أيام الدولة الاتحادية الليبية حتى عام 1968 م وحيث بدأت تصدر التشريعات الضريبية الموحدة على مستوى الدولة الليبية ، وشملت هذه التشريعات القوانين التالية :-

-القانون رقم (21) لسنة 1968 بشأن ضرائب الدخل

-القانون رقم (35) لسنة 1968 بشأن ضريبة الدمغة

-القانون رقم (39) لسنة 1968 بشأن ضريبة الملاهي.

(1)سالم أحمد ابوالقاسم ، مرجع سابق ص60

في عام 1969 وبعد قيام الثورة في ليبيا دخلت عدة تعديلات على التشريعات الضريبية المعمول بها ، كما صدرت قوانين ضريبية جديدة كونت في مجملها الهيكل الضريبي الحالي والذي اشتمل على :- القانون رقم (44) لسنة 1970 بشأن ضريبة الجهاد .
- القانون رقم (67) لسنة 1970 بشأن ضريبة الصندوق القومي الفلسطيني.
-القانون رقم (71) والقانون رقم (8) لسنة 1971م بتعديل قانون ضرائب الدخل رقم (21) لسنة 1968.

-قانون رقم 19 لسنة 1972 بالإعفاء من غرامة التأخير في ضريبة الدمغة عن بعض العقود.
القانون رقم (67) لسنة 1972 بشأن الضرائب الجمركية .
-القانون رقم 64 لسنة 1973 بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته .
-القانون رقم 65 لسنة 1973 بشأن ضرائب الدمغة .
-قانون رقم 11 لسنة 2004 بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته .
إن استمرار العمل بالتشريعات السابقة الي حين تعديل بعضها والغاء بعضها الاخر وإصدار تشريعات جديدة يرجع على السياسة التي انتجتها القيادة السياسية في ليبيا حتى لا يكون هناك فراغ تشريعي في تلك المرحلة .

الفرع الثاني

الهيكل الضريبي الليبي وفقاً لقانون الضرائب الحالي

يتكون الهيكل الضريبي الليبي وفقاً للتشريعات النافذة حتى قانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل من الضرائب التالية: -

1-ضرائب الدخل 2- ضرائب رأس المال 3- ضرائب الإنفاق

أولاً: -ضرائب الدخل وتضم هذه الضرائب: -1-ضرائب الدخل الأصلية وينظم أحكامها القانون رقم (7) لسنة 2010م⁽¹⁾ وتشمل هذه الضرائب الآتي: - أ-ضرائب الدخل الأصلية المفروضة على الأفراد والتشراكيات وهي ضرائب نوعية وتشمل: الضرائب على دخل الزراعة الضرائب على دخل التجارة والصناعة والحرف، الضرائب على دخل الشركاء في الجهات التي تطبق مقولة شركاء لا إجراء الضرائب على دخل المهن الحرة الضرائب على الدخل الناتج عن العمل وما في حكمه، الضرائب على الدخول الخارجية للمقيمين في البلاد والضريبة على الدخل الناتج عن الودائع لدى المصارف.

ب-الضريبة على الشركات، وهي ضريبة موحدة تفرض على الأشخاص الاعتبارية.

(1) قانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل في ليبيا صدر بتاريخ 28-1-2010 ونشر بمدونة التشريعات، العدد الرابع، السنة العاشرة، 2010

2/ضرائب الإضافية المفروضة على الدخل وتضم هذه الضرائب ما يلي: -
أ-ضريبة الجهاد وهي ضريبة إضافية عامة تفرض على جميع الدخل ماعدا دخل الاستغلال
الزراعي ويخضع لها الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتبارية، وينظمها القانون رقم 44
لسنة 1970م

ب-ضريبة الصندوق القومي الفلسطيني، وهي ضريبة إضافية خاصة حيث لا يخضع لها
سوى الفلسطينيين أو من هم من أصل فلسطيني عما يحصلون عليه من أجور ومرتببات،
وينظم أحكامها القانون رقم (67) لسنة 1970م المعدل بموجب قرار الأمانة العامة لمؤتمر
الشعب العام رقم (7) سنة 1979 والجدير بالذكر أن نسبة الضريبة قد رفعت من 6% إلى
7% وذلك بموجب قرار الأمانة العامة لمؤتمر الشعب رقم العام رقم (7) لسنة 1979 وقد
نص القرار على أن تخصم هذه الزيادة لصالح جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني⁽¹⁾

ثانياً- ضرائب رأس المال: -

- تنقسم ضرائب رأس المال إلى الضريبة على العقارات، وضريبة المواشي والدواجن.
1-الضريبة على العقارات، وينظم أحكامها القانون رقم (28) لسنة 1423 بتعديل بعض
أحكام القانون رقم (2) لسنة 1986 م بشأن الضريبة على العقارات.
2-الضريبة على المواشي والدواجن، وينظم أحكامها القانون رقم (28) لسنة 2001م بشأن
الضريبة على المواشي والدواجن
ثالثاً-ضرائب الإنفاق: -وتشمل الضرائب الجمركية، وضريبة الإنتاج، وضريبة الدمغة
وضريبة الملاهي: -1-الضرائب الجمركية، وينظم أحكامها القانون رقم (67) لسنة 1972م
والمعدل بموجب القانون رقم (10) لسنة 1981م، والقانون رقم (13) لسنة 1998م.
2-ضريبة الإنتاج، وينظم أحكامها القانون رقم (19) لسنة 1992م
3-ضريبة الدمغة، وينظم أحكامها القانون رقم (12) لسنة 2004.
4-ضريبة الملاهي، وينظم أحكامها القانون رقم (39) لسنة 1968م⁽²⁾
ويلاحظ أن الدولة تقوم من حين إلى آخر بإدخال بعض التعديلات على هيكلها الضريبي نتيجة
للتطورات الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع، وذلك بفرض أنواع جديدة من الضرائب أو
بالغاء بعض الضرائب أو تعديلها أو الإعفاء منها انسجاماً مع التطورات، ومواكبة لها، بغية
جعل ذلك الهيكل ملائماً للاقتصاد الذي يتبعه ومشجعاً على نموه.

(1) مختار على أبوزريدة، المحاسبة الضريبية وفقاً لأحكام التشريعات الليبية، الجنوب للنشر 1995، ص79.
(2) محمود الزروق الشاوش، المحاسبة الضريبية وفقاً لأحكام التشريعات الليبية، مكتبة طرابلس العلمية
العالمية، بدون طبعة 2010، ص111.

المطلب الثاني النظام الضريبي في الجزائر

للنظام الضريبي في الجزائر انعكاساً واضحاً لمختلف التغيرات التي عاصرها منذ نشأته في فترة الستينات وحتى الآن والنظام القائم في الجزائر هو نتيجة تطورات مستمرة للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تمر بها الجزائر، وقد عرف النظام الضريبي فيها عدة تغييرات من قبل الاستعمار وحتى وقتنا الحالي، حيث تولت فرنسا في عام 1949، تغيير النظام الضريبي للجزائر إلى نظام آخر جديد ، وقد استمر النظام الضريبي الفرنسي في الجزائر حتى استقلال الجزائر والذي اعتمد على عدة أنواع من الضرائب منها الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال وبعد الاستقلال وبرزت الجزائر كدولة مستقلة، صدرت أوامر تنص على العمل بالنظام الضريبي السابق إلى أن يتم وضع نظام ضريبي جديد، وقد كان أول الإصلاحات الضريبية الجزائرية في سنة 1970 (1)

وتعتبر هذه الإصلاحات مؤشراً لنجاح النظام الضريبي في الجزائر وأمام هذا الوضع قامت السلطة الجزائرية باتخاذ إجراءات جديدة وهي الإبقاء على النظام الضريبي المعمول به أثناء الاستعمار الفرنسي مع إدخال بعض التعديلات، فصدر المرسوم بتاريخ 1962/12/31 بشأن إلغاء جميع التشريعات السابقة، ورغم صدوره إلا أن الجزائر استمرت في العمل بالنصوص الفرنسية والعمل بالهيكل السابق إلى غاية 1975/12/31 والذي يشمل على وجه الخصوص الضرائب على الدخل وتضم، الضرائب على المرتبات والأجور، الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية ، الرسم على النشاط التجاري ، الضرائب على الأجور العالية الضرائب على زيادة القيمة ، والضرائب على الاستهلاك، ومنذ بداية عام 1976 قامت الدولة ببعض التعديلات:-

- إعفاء الأرباح الناتجة من القطاع الزراعي عام 1976 وذلك عقب صدور قانون الثورة الزراعية عام 1971 ، ثم أعيد فرض هذه الضريبة عام 1984 حيث المعدل المطبق هو(4%) كما تم تعديل خلال الفترة الممتدة من 1962_1991 الضريبة المفروض على الأرباح الصناعية والتجارية الذي كان (50%) عام 1986 إلى (55%).
وكانت التعديلات تهدف إلى:-

1-إعفاء المؤسسات المقامة في المناطق المحرومة من الأرباح الصناعية والتجارية لمدة 5 سنوات.

(1) رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة الجزائر، 2014، ص155

2-الإعفاء الكلي للحرفيين من دفع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة عامين⁽¹⁾. وكذلك قامت الجزائر بتعديل ضريبي يخص الأشخاص الطبيعيين تحت ما يسمى بالضريبة على الدخل الإجمالي ، من خلال قانون المالية لسنة 1992 بغية الخروج بسياسة ضريبية فعالة تتماشى مع السياسة الاقتصادية المنتهجة في الجزائر، حيث تم تأسيس ضريبة وحيدة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين عوضاً لنظام الضرائب النوعية الذي كان مفروضاً سابقاً وهذا نتيجة للنقائص والعيوب التي كان يتمتع بها هذا النظام سابقاً⁽²⁾

الفرع الأول

ملاح النظام الضريبي الجزائري فترة الإصلاحات 1991

لقد قامت الدولة الجزائرية منذ أن وضعت نظامها الضريبي بعدة إصلاحات، ففي سنتي 1963- 1965 قامت بوضع إصلاحات جبائية، إلا أن هذه الأخيرة لم تكن فعالة، وفي سنة 1971 شملت الإصلاحات هيكل الضرائب والرسوم لكن هذه الإصلاحات بقيت بعيدة عن الأهداف الموجودة، ولهذا لجأت الدولة إلى إصلاح ضريبي جذري في 1991-1992 حتى يتسنى للمتعاملين الترويج إن صح التعبير لأنشطتهم الاقتصادية ودعم خزينة الدولة.

أ-الإصلاحات الهيكلية للضرائب المباشرة:

لقد تم إصلاح الضرائب المباشرة بموجب المادة 38 من القانون الجزائري رقم (90-36) المتضمن قانون المالية لسنة 1991 حيث وضع هذا النظام حداً للضريبة النوعية والضريبة التكميلية والذي من مميزاته أن هذا النوع من الضرائب الداخلة في مجال تطبيقه تفرض عليه ضريبة وزيادة على الإعفاءات الكثيرة التي تضيف من مجال التطبيق والتخفيضات المفرطة التي تحرم الخزينة العامة من إيرادات سالبة كبيرة مما انبثق عن سوء فهم للإدارة الضريبية وكذلك المكلفين بالضريبة ، فجاء تصحيح 1992 لتحقيق أهداف الضريبة المعاصرة بإحداث الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة عن أرباح الشركات.⁽³⁾

ب-إصلاحات هيكلية الضرائب غير المباشرة:

لقد أسس قانون المالية لسنة 1991 في مادته 65 رسماً على القيمة المضافة رسماً خاصاً بعمليات البنوك والتأمينات طبق ابتداء من أول مايو 1992 إلا أن المردود المالي لهذا الأخير

(1) محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد منتوري، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2009، 2010، ص106.

(2) ابوعلام علاوش، الضريبة على الدخل الإجمالي وأثارها على التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة محمد الصديق، كلية العلوم الاقتصادية والمالية، الجزائر سنة 2017، ص34.

(3) رويح يعقوب، آليات تحصيل الضرائب في ظل الإصلاحات الجبائية الجديدة، رسالة ماجستير 2012-2013 كلية العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص38.

قد أدت إلى إدماجه مع الرسم على القيمة المضافة ابتداء من أول مايو 1995 ، وهما يشكلان ما يعرف بالرسم على رقم الأعمال كما تخضع بعض الموارد حسب طبيعتها لرسم داخلي على الاستهلاك، وتخضع مواد أخرى لرسم نوعي إضافي⁽¹⁾.

ج-إصلاحات ضرائب التجارة الخارجية.

مرت فترة إصلاح التجارة الخارجية بمرحلتين وهما: -**المرحلة الأولى**:- الانتقال إلى نظام يسمح بمنح العملة الصعبة على أساس سعر الصرف ، أي اللجوء إلى تحويل الدينار تجارياً لتمكين المتعاملين من الاستيراد، وهذا بإلغاء القيود على العائدات من الصادرات، كما أن هذه الوسيلة أي عملية التحويل تقتضي تخفيضه بشكل تدريجي يؤول إلى قيمته الحقيقية في السوق ومثل هذا التخفيض يؤدي إلى حصول الخزينة على عوائد مالية إضافة إلى الواردات وعلى الجباية النفطية.

المرحلة الثانية: -بعدما كان النظام الضريبي في الجزائر يتسم بالتعقيد والالتباس لمفهوم الضرائب على التجارة الخارجية والتي كان من خصائصها الدور التمويلي البحث، فإن هدف الإصلاحات الضريبية، الجمركية للسنوات الأخيرة تبسيط الإجراءات الجمركية ، التقليل من المعدلات ، أنواع الاقتطاعات المختلفة وذلك لعدة أهداف متمثلة في الآتي: -

- حماية الصناعة المحلية .

- حماية هذه الرسوم وشفافيتها.

- دفع الحصيلة الضريبية المتأتية من الضرائب و الرسوم العائدة لميزانية الدولة⁽²⁾ .

الفرع الثاني

أهم مكونات النظام الضريبي الجزائري في ضوء الإصلاحات الضريبية

النظام الضريبي الجزائري يعمل على تحقيق مجموعة من الأهداف المتنوعة، ولا يعمل من فراغ بل يتأثر بالعديد من المتغيرات، فحاولت السلطات الجزائرية أن تنظم تلك الأهداف ذات الصلة بالنظام الضريبي فقامت بسن قانون ترقية الاستثمار في سنة 1993 وضمنته مجموعة من الحوافز الضريبية، وتواترت في تعديل العديد من القوانين الخاصة بالاستثمارات، باعتبار أن الإصلاحات مست على وجه الخصوص الضرائب والاستثمارات نظرا للعلاقة التي تربط بينهما⁽³⁾

(1) -روبيح يعقوب، آليات تحصيل الضرائب في ظل الإصلاحات الجبائية الجديدة، مرجع سابق ، ص55.

(2)روبيح يعقوب، نفس المرجع سابق، ص63 .

(3) -بلال حميد، السياسة الضريبية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة قسدي مرياح، كلية القانون 2015 ص26.

وتتميز الإصلاح الضريبي في الجزائر باستهداف ثلاثة أنواع من الضرائب ، الضريبة على الدخل الإجمالي ، والضرائب على أرباح الشركات، وضريبة القيمة المضافة ، وكما أنه في خضم تلك الإصلاحات الضريبية حتى وقتنا الحاضر تم الفصل بين الضرائب التي تعود إلى الدولة ، والضرائب والرسوم التي تؤول إلى الجماعات المحلية ، بالإضافة إلى الجباية البرزولية من جهة ثالثة وهي على النحو التالي:-

أولاً: -الجباية العادية: -تتمثل في مجموع الضرائب التي تعود حصيلتها إلى ميزانية الخزينة العامة وتتمثل فيما يلي: -

1-الضرائب على الدخل: ويحتوي هذا النوع من الضرائب على نوعين من أهم ما جاء به الإصلاح الضريبي، حيث فصل بين الأشخاص الطبيعيين وأخضعهم إلى الضريبة على الدخل الإجمالي والأشخاص المعنويين ويخضعون إلى الضرائب على أرباح الشركات:-
أ-الضريبة على الدخل الإجمالي جاءت هذه الضريبة لكي تعوض الضرائب النوعية التي كانت موجودة في النظام السابق، حيث تم إقرار ذلك بموجب، المادة الأولى من قانون الجزائري للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري(1) وتتميز هذه الضريبة بالخصائص التالية:-

* ضريبة سنوية: إذ أنها تفرض سنوياً على المداخيل المحققة، مع هذا هناك استثناء بالنسبة للأجور والمرتبات فهي تقطع شهريا حسب سلم شهري.

*إنها ضريبة وحيدة: حيث تفرض مرة واحدة على مجموع الدخول الصافية لأصناف الدخل وتفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط.

* ضريبة شخصية إذ أنها تأخذ في الحسبان الوضعية الشخصية للمكلف بها.

*ضريبة تصريحية تعتمد على تصريح المكلف بها، إذ يرسل كل مكلف بها قبل شهر أبريل تصريحاً بدخله الإجمالي إلى مفتشية الضرائب في مكان إقامته.

*ضريبة تصاعدية أي أنها تحسب وفق جدول تصاعدي باستثناء المداخيل التي تخضع إلى الاقتطاع من المصدر (2).

ويخضع للضريبة على الدخل الإجمالي :- الأشخاص الطبيعيون الذين يكون مقر تكليفهم

(1) القانون رقم 16/11 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 والمتضمن قانون المالية لسنة 2012(الجريدة الرسمية عدد 72 الصادرة في 29 ديسمبر 2011).

(2) عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البليدة، 2002/5/20 ، ص 4.

الضريبي في الجزائر، والأشخاص الذين يكون مقر تكليفهم خارج الجزائر ولهم عائدات من مصدر جزائري وأعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم في بلد أجنبي، الأشخاص الخاضعون بصفة شخصية للضريبة على حصة الأرباح العائدة لهم من الشركات سواء كانت شركة أشخاص أو شركات مدنية مهنية أو جمعية مساهمة الأشخاص الذين يؤول فرض الضرائب عليهم للجزائر بموجب اتفاقية جبائية ويتم إخضاع هؤلاء المكلفين بناءً على جدول متصاعد الشرائح.

الجدير بالذكر أن المعدلات المطبقة على هذه الضريبة عرفت عدة تعديلات منذ الإصلاح إلى وقتنا هذا، وآخر تعديل كان في نهاية 2007.

ب- الضريبة على أرباح الشركات يندرج وضع الضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات، الذي أضحى يختلف عن المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعيين، وتم إدراج هذه الضريبة سنة 1991، وهي ضريبة سنوية تؤسس على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الأشخاص المعنوية حسب نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 والمتضمن قانون المالية لسنة 2008 وتتميز الضريبة على أرباح الشركات بالميزات التالية: -

* ضريبة وحيدة حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

* ضريبة عامة كونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها.

* ضريبة سنوية حيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.

* ضريبة نسبية إذ أنها عبارة عن معدل ثابت وليست جدول تصاعدي.

* ضريبة تصريحية تكون بناءً على تصريح من المكلف إلى مفتشية الضرائب التابع له المقر

الاجتماعي الرئيسي للمؤسسة⁽¹⁾

2- الضرائب على الإنفاق: - ويشمل هذا النوع مجموعة من الضرائب أساسها الرسم على القيمة المضافة وبعض الرسوم الأخرى.

أ- **الرسم على القيمة المضافة:** حلت هذه الضريبة محل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، وذلك بموجب قانون المالية لسنة 1991 وتتميز هذه الضريبة بمجموعة من الخصائص هي: -

(1) عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، نفس المرجع السابق، ص 5

- 1- أنها ضريبة يتحملها المستهلك النهائي، وهي ضريبة قيمة كونها تحسب بتطبيق معدل ثابت على قيمة المنتج أو الخدمة
 - 2- تعتبر ضريبة عامة على المنتجات والخدمات لأنها تمس المراحل المختلفة التي تمر بها السلعة، وهي ضريبة بسيطة نظراً لقلّة المعدلات.
 - 3- تسمح بضمان عدالة أكبر بالنسبة للمستهلك النهائي لأنها تفرض على السلع المحلية والمستوردة.
 - 4- تسدد بطريقة مجزأة في كل مرحلة نظراً لأن الخاضعين لها يدفعون قيمتها بعد خصم الرسوم القابلة للحسم منها المبينة في فواتير الشراء وهذه الخاصية تسمح بالآتي: -
 - أ- إمداد خزينة الدولة بإيرادات منتظمة.
 - ب- تخفيف العبء الضريبي المحمل على المنتج الأخير.
 - ج- تحفيز المكلفين على الفوترة للاستفادة من الحسم، وعليه تساعد على مكافحة التهرب الضريبي (1)
- إنعاش الاقتصاد من خلال تخفيض تكلفة الاستثمار.
- تشجيع المنافسة من خلال حيادية وشفافية الضريبة.
- ب- حقوق التسجيل:** - يتم دفع هذه الضريبة عند ثبوت واقعة الملكية من شخص إلى آخر، أو عند عملية توثيق العقود وتسجيل أو توثيق العقود الناقلة للملكية بغرض الإثبات لحق من انتقلت إليه الملكية، وهي تشمل العقود الرسمية الصادرة عن ضابط عمومي، وكذلك العقود القضائية ونشير إلى أن حقوق التسجيل قد طرأ عليه العديد من التعديلات من قانون مالية إلى آخر فقانون المالية لسنة 2002 أجرى تعديلات كثيرة على النسب وطريقة الحساب، ثم جاء قانون المالية لسنة 2005 ، وأجرى كذلك العديد من التعديلات سواء في النسب أو في وعاء الإخضاع.
- ج- حقوق الطابع (العقود والوثائق والمحركات) :** - يكون دفع هذا الرسم عند عملية الاستفادة من الوثائق الإدارية كالعقود المدنية والقضائية والوثائق الثبوتية للشخصية" ، جواز سفر، رخصة القيادة... الخ" (1)

(1) يوسف قاشي، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة محمد بوقرة بومرداس 2008-2009 ، ص153

(2) يوسف قاشي نفس مرجع سابق ذكره ص154

3-الضرائب على رأس المال :-وهي ضرائب تفرض على حركة رؤوس الأموال، سواء كانت هذه الحركة الطبيعية او العرضية وتشمل ما يلي: -أ-الضرائب على الثروة :أخضع المشرع الجزائري الثروة التي يحوزها الأفراد إلى معدلات ضريبية جداً منخفضة ، والهدف منها هو اجتماعي بحث.

4-الضرائب على التجارة الخارجية :- يتكون نظام الضرائب على التجارة الخارجية في الجزائر من:-

أ-التعريف الجمركية :وهي ضرائب من نوع خاص لأن هدفها ليس جبائياً فقط، وإنما لحماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية، تطبق على الواردات من السلع الأجنبية بقصد الحد منها وعرفت معدلات التعريف الجمركية تغيرات هامة، فكانت في سنة 1989 تشمل 18 معدلاً، وتوالت في التغيير إلى أن استقرت على أربع معدلات (0%،5%،15%،30%) وبيّن التنظيم مختلف الواردات الخاضعة لكل معدل.

ب-الرسم التعويضي :- هو ضريبة غير مباشرة تم تأسيسها بغرض دعم أسعار بعض المنتجات ذات الاستهلاك الواسع، وتم إخضاع أغلب الواردات لهذا الرسم عن طريق تطبيق 15معدلاً، لكن هذا الرسم لم يستمر بل ألغي في سنة 1993 وحل محله الرسم النوعي الإضافي ، الذي أقر بموجب المادة 99 من قانون المالية لسنة 1993 ، ويطبق على السلع المحلية الصنع والمستوردة ويكون ذلك عن طريق التنظيم الذي يحدد نسب تطبيقه.

ج-الرسم على القيمة المضافة :- ويحصل عند الاستيراد كما تحصل التعريف الجمركية وتخضع السلع المستوردة إلى المعدلات التي تم التطرق إليها (07%،17%) ويكون خضوع السلع إلى أحد المعدلين مبيناً عن طريق التنظيم⁽¹⁾.

ثانياً: -الجباية البترولية

إن النظام الضريبي لما بعد الإصلاح بقي كسابقه' عبارة عن خليط ما بين الجباية العادية والجباية البترولية، وهذا راجع إلى خصوصيات الاقتصاد الجزائري، ونحن بصدد عرض تركيبية النظام الضريبي لما بعد الإصلاح فلا بد من تناول الجباية البترولية في إطار القانون رقم 14-86 المؤرخ في 19/8/1986 والمعدل والمتم بالقانون رقم 91-21 المؤرخ في 24/12/1991.

(1) عبد المجيد قدي، " فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الاقتصادية الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري للفترة 1988-1995 أطروحة دكتوراه لكلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ص

وفي إطار هذا القانون فإن الجباية البترولية تتكون من الإتاوة والضريبة على النتيجة: -
1-الإتاوة :- هي عبارة عن اقتطاع مرتبط بالكميات المستخرجة، وتفرض الإتاوة وتستحق بمجرد استخراج المحروقات وإرسالها نحو مركز التفريغ، ومجال تطبيق الإتاوة هي الاستكشاف والتنقيب والبحث والاستغلال للمحروقات المستخرجة من الآبار البرية أو البحرية وسواء كان هذا العمل من أشخاص وطنيين أو أشخاص أجانب.
2-الضريبة على النتيجة : تحسب على أساس قيمة الإنتاج مطروحاً منه مبلغ الإتاوة البترولية المدفوعة بالإضافة إلى تكاليف الاستغلال والاستهلاك المقومة محاسبياً حسب المعدلات القانونية المحددة⁽¹⁾.

ثالثاً: الجباية المحلية: -وهي التي تضمنها الإصلاح الضريبي لسنة 1991 وتتعلق بمجموعة من الضرائب تحصل لصالح جهات الإدارة وهي: -

1-الضرائب على النشاط: ويشمل هذا النوع من الضرائب ما يلي: -
أ-الضريبة على النشاط المهني وهي ضريبة تستحق دورياً على الدخل الذي يتحقق في الجزائر من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين الذين يمارسون نشاطاً مهنيّاً بصفة دائمة بمعدل (02%).

ب-الضريبة الجزافية الوحيدة وهي حلت محل ضريبة الدفع الجزافي بموجب قانون المالية لسنة 2007 ، وحددت معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة بمعدلين هما: -

1-معدل (06%) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الذين تمثل تجارتهم بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز دخلهم السنوي (3000000 دج)

2-معدل (12%) بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية عندما لا يتجاوز دخلهم السنوي (3000000دج).

2-الضرائب على الملكية وتشمل:-أ-الرسم العقاري: وهو يتعلق بالعقارات مهما كان نوعها سواء مبنية أو غير مبنية وتستفيد منها البلدية بنسبة معينة، ويحسب الرسم العقاري على الملكيات المبنية بتطبيق نسبة أو معدل على الوعاء الضريبي (القيمة الإيجارية الجبائية) المحددة

قانوناً حسب نوع المناطق الموجود فيها العقار بعد إجراء تخفيض سنوي ب (02%) مراعاة لقدم الملكية المبنية، وتحدد معدلاته عن طريق التنظيم.

(1) سعيد بن عيسى: الجباية، الجمارك، شبه الجباية، أملاك الدولة، الطبعة الأولى، المطبعة البساتين، الجزائر، 2003، ص 67

ب-رسم التطهير: فرض هذا الرسم بموجب قانون المالية 1991 وهو موجه لفائدة البلديات، ويخضع لهذا الرسم أيضاً أصحاب الملكيات العقارية أو من يجوز لهم حق الانتفاع بها كالمستأجر مثلاً⁽¹⁾

المطلب الثالث النظام الضريبي في مصر

سبق وأن ذكرت أن النظام الضريبي في أي مجتمع من المجتمعات يعد انعكاساً طبيعياً للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في هذا المجتمع، وقد كان النظام الضريبي المصري انعكاساً حقيقياً وتجسيداً واقعياً للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي مر بها المجتمع. فقد عرفت مصر الضرائب الجمركية والضرائب الأخرى على السلع منذ العصور القديمة، فقد كانت الموانئ الرئيسية البحرية في الإسكندرية ودمياط والسويس ورشيد تموج بحركات التجارة الداخلية والخارجية، بالإضافة إلى وجود العديد من القوافل البرية التي كانت تحصل على بضائعها من الرسوم وتطور النظام الضريبي في مصر، ومر بعدة مراحل منذ ثلاثينيات القرن الماضي⁽²⁾

وقد بدأ النظام الضريبي بمصر في رسم ملامحه الرئيسية منذ عام 1861م والذي شهد تحديد نظام الضرائب الجمركية بين الدولة العثمانية وفرنسا، وصولاً إلى عام 2005 والذي صدر فيه القانون رقم 91 لسنة 2005م.⁽³⁾ والخاص بالضريبة على الدخل، وفي سبيل التطوير فقد شهد عام 2006 القرار رئيس الجمهورية رقم 154 بدمج مصلحتي الضرائب العامة والمبيعات في مصلحة إيرادية واحدة تحت مسمى (مصلحة الضرائب المصرية)، وكانت آخر محاولة لتطوير الوعاء الضريبي وهو ما صدر مؤخراً بالقانون رقم 67 لسنة 2016م الخاص بضريبة القيمة المضافة⁽⁴⁾ بديلاً عن قانون الضريبة على المبيعات، لي طرح بذلك آخر خطوة للتطوير التشريعي ورغبة من الدولة في تعظيم مواردها المالية عن طريق زيادة وتنوع الإيرادات الضريبية فقد تم إصدار قانون الضريبة على أرباح البورصة إلا أنه

(1) سعيد بن عيسى: الجباية، شبه الجباية، الجمارك، أملاك الدولة، مرجع سابق ذكره ص69
(2) سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مدخل تحليل مقارن، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة 2000، ص10.
(3) قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) المنشور بالجريدة الرسمية عدد (23)، في 9-5-2005.

(4) ضريبة القيمة المضافة، كما تم تسميتها، هي الضريبة التي تفرض في كل مرحلة إضافية من مراحل عملية الإنتاج، بعد الانتهاء من كل مرحلة، وذلك لضمان عدم تكرار الضرائب. إذا هذه الضريبة لا تفرض على قيمة جميع المنتجات بأسعارها النهائية، وإنما تفرض على "القيمة المضافة" التي أضافتها كل مرحلة من مراحل الصناعة.

تم تعطيل تطبيقه نظراً للأوضاع الاقتصادية ، وتقوم مصلحة الضرائب في الوقت الراهن بدراسة وضع نظام للأجور والحوافز يضمن فيه سير أداء الإدارة الضريبية بالنسبة لمأموري الضرائب وكافة العاملين بالإدارة الضريبية.(1)

من خلال ما تقدم سنقوم بذكر ملامح النظام الضريبي المصري في الفرع الأول وتطور وتقييم النظام الضريبي المصري في الفرع الثاني: -

الفرع الأول

أهم ملامح العامة النظام الضريبي المصري

تطور النظام الضريبي في مصر، بعد أن مر بعدة مراحل منذ ثلاثينيات القرن الماضي وصولاً إلى تعديلات مستمرة أدخل بعضها مجلس الشورى في النصف الأول من عام 2013، ويمكن تقسيم النظام الضريبي في أي دولة بطرق عدة، فيمكن أن تقسم الضرائب حسب الطبيعة الاقتصادية للوعاء الضريبي، فتميز مثلاً بين الضرائب على رؤوس الأموال والضرائب على الدخل وضرائب الاستهلاك، ويمكن أيضاً أن تقسم الضرائب إلى نوعين ضرائب مباشرة، على الدخل، وغير مباشرة.

أولاً-الضرائب المباشرة: تعد الضريبة العامة على الدخل والأرباح، التي ينظمها القانون رقم (91) لسنة 2005، وهي من أهم مصادر الإيرادات الضريبية في مصر، والجدير بالذكر أن ذلك النوع يشمل العديد من الضرائب وتفرض على الدخل المتجدد الناتج عن ، المرتبات والأجور وعن التوظيف وتفرض على المرتبات وما في حكمها (دون المعاشات) التي تدفعها الحكومة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة إلى كل شخص مقيم أو غير مقيم في مصر كما تسري أحكامه على المرتبات وما في حكمها دون المعاشات التي تدفعها الجهات الأخرى من شركات ومنشآت وجمعيات وهيئات خاصة وأفراد إلى أي شخص مقيم في مصر أو في الخارج ولكن عن خدمات أديت لمصر، وتحتسب ضريبة الدخل عن الأجور والمرتبات بشكل تصاعدي وفقاً للتعديلات الأخيرة لقانون 91 التي صدق عليها مجلس الشعب العام الحالي .(2)

-أرباح المهن غير التجارية: وتسري على صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الشخص بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، كما تسري

(1) عمرو محمد يوسف محمد، دور الدولة في تحقيق التنمية المستدامة في مصر في ظل التحديات السياسية والاقتصادية الراهنة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثالث، 9-5-2017 بكلية الدراسات الاقتصادية والعلوم السياسية جامعة الإسكندرية ، ص2.

(2) كامل محمود ودينا مغازي، الملامح العامة للنظام الضريبي المصري، شبكة المعلومات الدولية <https://www.capitwo.org/archives/170639> بتاريخ 24-4-2021م ، الموقع الإلكتروني.

على أرباح كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى، وتضاف إلى الوعاء الضريبي لكل شخص وتحسب منها ضريبة الدخل.

-الأرباح التجارية والصناعية: وتسري على الإيراد الناتج من العمل ورأس المال، والذي يتمثل في صافي أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية أو تلك المتعلقة بالحرف.

-الضريبة على شركات الأموال: وتفرض على صافي الأرباح السنوية لشركات الأموال المشتغلة في مصر أيا كان الغرض منها. ويتحدد وعاؤها بشكل عام بنفس الطريقة التي يتم بها تحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

-الضريبة على الأرباح الرأسمالية: الأرباح والفوائد من الأسهم والسندات، من الشركات المدرجة في البورصة المصرية معفاة تماماً من ضريبة الدخل. كما أن الفوائد من الأوراق المالية المدرجة في البورصة المصرية معفاة من ضريبة الدخل.

- إيرادات الثروة العقارية: وهي ضرائب مفروضة على الإيراد الناتج عن ملكية الثروة العقارية ولذا تسمى مجازاً الضرائب العقارية. وهناك نوعان آخران من هذه الضريبة النوع الأول وهي الضريبة على الأرباح الزراعية، ويحكمها القانون 131 لسنة 1939 ، و تفرض على الإيراد الناتج عن الملكية الزراعية وتتخذ وعاء لها القيمة الإيجارية التي تقوم بتقديرها لجان إدارية والتي تسري كقاعدة عامة مدة عشر سنوات ، والنوع الثاني هي الضريبة على المباني، وهي تسري على الإيرادات الناتجة عن ملكية المباني، ويتحملها المالك، وتتخذ وعاء لها صافي القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة (1)

ثانياً: -الضرائب غير المباشرة: وتتمثل في الضريبة العامة على المبيعات، والضرائب الجمركية وضريبة الدمغة ، وتعتبر أهم أنواع الضرائب غير المباشرة الضريبة العامة على المبيعات ، وينظمها القانون رقم (11) لسنة 1991 ، والذي استبدل ضريبة الاستهلاك بالضريبة العامة على المبيعات(2).

ونصت المادة (1) من هذا القانون على أن تكون مراحل تطبيق الضريبة كمايلي: -
المرحلة الأولى: -يكلف فيها المنتج الصناعي والمستورد ومؤدي الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة.

(1) هبة خليل، الحالة الضريبية لمصر وتونس بحث منشور المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية

دار النشر شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت لبنان الطبعة الاولى 2014 ،ص13.

(2) هبة خليل، نفس المرجع السابق ذكره ، ص14

المرحلة الثانية: يكلف فيها المنتج الصناعي والمستورد ومؤدي الخدمة، وتاجر الجملة وكذلك تاجر التجزئة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة وكما نصت المادة (4) من القانون على أن "تسري المرحلة الأولى من تطبيق الضريبة من تاريخ العمل بهذا القانون، ويجوز بقرار من رئيس الجمهورية الانتقال في تحصيل الضريبة بالنسبة لبعض السلع إلى المرحلة الثانية والثالثة حسب الأحوال وطبقاً للمادة (1) من القانون رقم (17) لسنة 2001 "تسري اعتباراً من تاريخ العمل بهذا تاريخ العمل بهذا القانون المرهلتان الثانية والثالثة من مراحل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات المنصوص عليها في قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (11) لسنة 1991".

الضريبة العامة على المبيعات تسري على جميع السلع والخدمات، أو مجموعة كبيرة منها بمناسبة التعامل في تلك السلع أو أداء هذه الخدمات، وهي تصيب عمليات بيع السلع سواء أكانت تباع بحالتها الراهنة، أم بعد إدخال بعض التعديلات عليها، وتتناول أيضاً الخدمات المرتبطة بنشاط تجاري أو صناعي أو حرفي معين، بحيث يلتزم فيها الممول بتحصيل الضريبة من مشتري السلعة وكذلك مؤدي الخدمة بإضافتها إلى فاتورة البيع أو تأدية الخدمة في بند مستقل وتوريدها إلى مصلحة الضرائب في المواعيد التي يحددها القانون ومن الضرائب غير المباشرة كذلك ضريبة الدمغة، وينظمها في الوقت الحالي القانون (11) لسنة 1981 وهي تفرض على المحررات والعقود والأوراق والمطبوعات والسجلات وغيرها وتمتد هذه الضريبة أيضاً لتشمل غير ذلك من العمليات المختلفة كالمراهنات واليانصيب والموازن وتتضمن أيضاً استهلاك الكهرباء.⁽¹⁾

كذلك من الضرائب غير المباشرة أيضاً الضرائب الجمركية، وهي الضرائب المفروضة على السلع المستوردة، والجدير بالذكر أن الضرائب الجمركية قد شهدت انخفاضاً ملحوظاً عبر السنوات الأخيرة، وذلك بسبب اتفاقات التجارة الحرة المختلفة سواء أكانت الاتفاقات الثنائية أو متعددة الأطراف.⁽²⁾

ويحكم الضريبة الجمركية القانون رقم (66) لسنة 1963 وتتمثل أهم موادها في الآتي: -

1-المادة (7) يجوز بقرار من رئيس الجمهورية، إخضاع البضائع الواردة لضريبة التعويضية إذا كانت تتمتع في الخارج بإعانة مباشرة أو غير مباشرة عند التصدير، وكذلك اتخاذ تدبير

(1) جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، دور النظام الضريبي المصري وأساليب تطويره لتشجيع الاستثمار في مصر، بحث منشور مجلة البحوث المالية والضريبية، العدد 100 سنة 2015، ص30.

(2) جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، نفس المرجع سابق، ص30.

مماثل في الحالات التي تخفض فيها بعض الدول أسعار بضائعها ، أو تعمل بأية وسيلة أخرى على كساد منتجات الجمهورية بطريق مباشر أو غير مباشر.

2-المادة (12) يحدد بقرار من وزير الخزانة القواعد التي يتم بموجبها حساب الضريبة على البضائع الخاضعة للضريبة، على أساس الوزن، وحسابها على الغلافات والعبوات التي ترد فيها.

3-المادة (43) يجب أن يقدم للجمرك بيان تفصيلي (شهادة إجراءات) عن أية بضاعة قبل البدء في إتمام الإجراءات، ولو كانت هذه البضاعة معفاة من الضرائب الجمركية، ويجب أن يشمل هذا البيان جميع المعلومات والإيضاحات والعناصر، التي تمكن من تطبيق الأنظمة الجمركية، نموذج هذا البيان والمستندات التي ترفق به.

4-يجوز إدخال البضائع أو نقلها من مكان إلى آخر في أراضي الجمهورية أو غيرها من الضرائب والرسوم المقررة عليها، طبقاً للشروط والأوضاع والمدة التي يحددها وزير الخزانة⁽¹⁾

الفرع الثاني

تطور وتقييم النظام الضريبي في مصر

لقد استقر الفكر المالي والاقتصادي الحديث على أنه لا مفر من أن الإصلاح الضريبي يتسم بالجودة التي سيساهم في خلق مناخ جيد للاستثمار، مع ضمان تحقيق أكبر قدر من العدالة الضريبية مع التوازن في توفير الموارد اللازمة لتمويل الموازنة العامة للدولة.⁽¹⁾ ومن منطلق أهمية الإصلاح الضريبي والمالي في مصر اتخذت مصر خطوات هامة في سبيل ذلك كان من أهمها القانون رقم (91) لسنة 2005 بتاريخ 9 يونيو 2005 كأحد أهم التشريعات الحديثة التي تم إصدارها على الرغم من التحفظات التي وردت على بنود القانون ، والمشكلات التي يراها العديد من الباحثين فيه، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى واستمرار إصلاح الضريبي الذي صدر القرار رقم 154 مايو لسنة 2006 من رئيس الجمهورية والخاص بدمج مصلحة الضرائب على المبيعات ومصلحة الضرائب على الدخل في مصلحة واحدة وهي مصلحة الضرائب المصرية.⁽³⁾

(1) جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، نفس المرجع السابق ذكره ، ص33.
(2) سعيد محمد عبد العزيز، دراسة المشاكل ومقومات التطبيق للضريبة على الدخل، مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة، جامعة بنها، السنة السادسة والعشرون ، 2006، ص3
(3) سليمان محمد مصطفى، دراسة تحليلية للمشكلات المصاحبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي لغرفة التجارة بالقليوبية ولمصلحة الضرائب المصرية 2014، ص2.

وهذا يعد تحولاً تاريخياً في مسيرة الإصلاح المالي والضريبي غير أن ذلك يتطلب العديد من الإجراءات لضبط العلاقة ثلاثية الأبعاد بين كل من المسجلين والإدارة الضريبية والتشريعات التي تنظم تلك العلاقة سواء في مراحل الربط أو الفحص أو التحصيل وما يستلزم ذلك من إجراءات لذلك، وقد كانت الرؤية التي اعتمدها الإصلاح الضريبي في عام 2005 هي أن يتحول هيكل النظام الضريبي لصالح الضرائب غير المباشرة، والتي تتميز بسهولة فرضها وتحصيلها⁽¹⁾، ومما لا شك فيه أن إصلاح الهيكل الضريبي بزيادة الحصيلة من الضريبة غير المباشرة مقارنة بالضريبة على الدخل لا يعني أن النظام الضريبي المصري أصبح أكثر عدلاً عما كان قبل ذلك للأسباب التالية:-

أولاً :- طبيعة الضرائب غير المباشرة أنها منتجة وليست عادلة على العكس من الضرائب المباشرة التي تعد عادلة وليست منتجة لذلك فإن فرض الضريبة غير المباشرة في المجتمعات ذات الدخل المنخفضة يضر بشكل كبير بالفئات الأقل دخلاً مع مراعاة البعد التضخمي للضريبة ولجوء أصحاب الدخل المرنة إلى نقل عبء الضريبة عن طريق زيادة أسعار السلع والخدمات.

ثانياً :-العنصر الأساسي في التمييز بين هيكلي الضريبة هو مسألة نقل العبء الضريبي إذ أن الأصل هو أن عبء الضرائب غير المباشرة يتم نقله في النهاية إلى المستهلك للسلعة أو الخدمة التي تفرض عليها الضريبة، وهذا لا يتحقق إلا في أحوال قليلة في الضريبة على الدخل.

ثالثاً :- أن العبء الضريبي بالنسبة للضرائب غير المباشرة يقع على الفئات الصغيرة والمتوسطة أكثر من الفئات الأعلى والسبب في ذلك أن الجزء الأكبر من دخل الطبقة المنخفضة ومتوسطة الدخل ينفق على السلع والخدمات مقارنة بالفئة الأعلى دخلاً وعلى الرغم من أن إصلاح الضريبة على الدخل له تأثير سلبي على الناتج القومي الإجمالي عن إصلاح الضريبة العامة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة، إلا أن مراعاة البعد الاجتماعي في تلك المرحلة، بإصلاح الضريبة على الدخل، ومراعاة تركيبة الدخل في المجتمع المصري عنصر لا يمكن إغفاله⁽²⁾.

(1) سليمان محمد مصطفى، دراسة تحليلية للمشكلات المصاحبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، نفس المرجع السابق، ص3

(2) مصطفى محمود عبد القادر، إصلاح السياسة الضريبية في مصر، من إصدارات المركز المصري للدراسات الاقتصادية العدد الثاني، ص8.

والضريبة على المبيعات بدأ فرضها على المبيعات بالقانون (11) لسنة 1991، والذي يقوم على فرض الضريبة على مرحلة واحدة وهي مرحلة المنتج الصناعي ومؤدي الخدمة مع مراعاة إعفاء بعض السلع من الخضوع للضريبة وخضوع بعض الخدمات على سبيل الحصر وفرض الضريبة على السلع والخدمات التي يتم تصديرها بسعر صفر ثم تحول نظام فرض الضريبة في عام 2001 إلى مرحلة أخرى وهي فرض الضريبة على تاجر الجملة يعتبر ذلك تطبيقاً جزئياً لفكرة الضريبة وتاجر التجزئة مع بقاء خضوع الخدمات للضريبة على سبيل الحصر، وعلى القيمة المضافة على السلع، وقد كان الإصلاح الضريبي المطلوب، في تلك الحالة، هو توسيع الوعاء الخاضع للضريبة بالانتقال إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات بالكامل بعد أن كان الخضوع لقائمة محددة على سبيل الحصر، وبصفة خاصة خضوع الخدمات المستوردة وفقاً للمشروع لمقترح لتحقيق المنافسة مع الخدمات المحلية المماثلة الخاضعة للضريبة وفقاً للقانون ذاته، وقد بدأ ذلك بالفعل وبالتعاون مع المؤسسات الدولية في عام 2008⁽¹⁾، وفي عام 2016 أصدر رئيس الجمهورية القانون رقم (67) لسنة 2016 الخاص بالضريبة على القيمة المضافة، بتاريخ يوم 7 سبتمبر 2016، تم البدء بتطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة بنسبة 13% في أول أكتوبر 2016، بحصيلة مستهدفة نحو 20 مليار جنيه أي نحو 2.25 مليار دولار خلال عام 2016-2017، ومن أهم مواد قانون ضريبة القيمة المضافة الجديد كان أهمها، المواد بتنظيم فترة التحول من ضريبة المبيعات إلى ضريبة القيمة المضافة مواد تقضي بإلغاء قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (11) لسنة 1991 على أن تستمر لجان التوفيق والتظلمات المشكلة وفقاً لأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات في نظر الطعون الضريبة المعروضة عليها لمدة ثلاثة أشهر، على أن تحال بعدها الطعون التي لم يفصل فيها إلى اللجان المنصوص عليها في قانون الضريبة على القيمة المضافة.⁽²⁾

المبحث الثاني

مكونات وعناصر النظام الضريبي

يتكون النظام الضريبي من مجموعة العناصر التي تتفاعل وتترابط وتتكامل معاً لتحقيق أهداف النظام الضريبي وتشمل هذه العناصر التشريع الضريبي وهو مجموع القوانين التي تصدر في الدولة لفرض الضرائب، وتنظم كل ما يتعلق بها بالإضافة إلى الإدارة الضريبية

(1) مصطفى محمود عبد القادر، مرجع سابق ذكره، ص9.

(2) أمل عبد الحميد، ضريبة القيمة المضافة، بنك الاستثمار القومي والدعم الفني الاستثمار، العدد الخامس،

وهي التي يناط بها تنفيذ التشريعات الضريبية، وأخيراً الممول وهو دافع الضريبة، وسوف يتم التركيز على دراسة التشريع الضريبي في (المطلب الأول) والإدارة الضريبية في المطلب الثاني ودافع الضريبة (الممول) في المطلب الثالث.

المطلب الأول

التشريع الضريبي

يشمل التشريع الضريبي على القوانين التي تصدرها الدولة لفرض الضرائب وربطها وتحصيلها والاعتراض عليها وإلغائها، إذا لا يمكن فرض الضرائب إلا بإصدار القوانين التي يجب أن يتبع في إصدارها الأصول الدستورية السائدة عند فرض الضريبة في بلد معين، وترجع أهمية التشريع الضريبي في أنه يرسم إطار التنظيم الفني للضريبة.⁽¹⁾ تعتبر والتشريعات من بين الصلاحيات السيادية للدولة والتي تطورت مع تطور الزمن وهذا التطور أدى إلى ظهور قوانين متخصصة تنظم ظاهرة بعينها ولها مجال محدد ومنها القانون الضريبي الذي يحمل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة والمتعلقة بالوعاء والتصفية والتحصيل الضريبي ضف إلى ذلك المنازعات الضريبية بين الممولين و الإدارة الضريبية، وهذا يعكس لنا حقيقة مؤداها أن النظام الضريبي ما هو في الواقع إلا ترجمة عملية للسياسة الضريبية، فهو يمثل أحد أساليب تحقيق أهدافها، ويعد القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام.⁽²⁾

وسوف نتناول في هذا المطلب أهم مصادر التشريع الضريبي في الفرع الأول التشريع الأساسي(الدستور) وفي الفرع الثاني (التشريعات العادية) الصادرة عن السلطات التشريعية.

الفرع الأول

التشريع الأساسي(الدستور)

ذهب الفقه الحديث في تبرير حق الدولة في فرض الضريبة إلى جميع المبررات السياسية والاجتماعية والاقتصادية مجتمعة لا منفردة، وهذا يتفق مع سياسة الدولة الحديثة التي تدخلت في شتى مجالات الحياة ، وأصبح هدفها ليس فقط توفير الحماية والأمن للمواطنين ، بل أصبحت تتعدى هذا الهدف لتشمل تحقيق أعلى معدلات رفاهية للأفراد في مختلف النواحي سواء السياسية والاجتماعية والاقتصادية وبناء على ذلك يمكن تبرير فرض الضريبة بفكرة

(1) يوسف كمال، النظام الضريبي وعناصره، مقال نشر في موقع المحاسب العربي بتاريخ 2013-5-21 منشور على الموقع الإلكتروني .<https://accdiscussion.com/acc5422.html>.

(2) صفية بوفركاس وأمينة جيري، السياسة الضريبية ودورها في استقطاب وتوجيه الاستثمار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي محند الجزائر، 2014-2015، ص17.

سيادة الدولة على إقليمها ورعاياها وكذلك مبدأ المساواة والعدالة بين أفراد المجتمع في تحمل الأعباء العامة للدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية بما يكفل تحقيق التقدم والتطور في مختلف ضروب الحياة والوصول إلى رفاهية الأفراد داخل الدولة (1).

ويعد الدستور ركيزة مهمة للتشريع المالي، إذ لا يلزم الممولون بضرائب الا بقانون صادر عن السلطة التشريعية في البلاد، ولا يجوز استحداث أي ضريبة إلا بقانون كما لا يجوز تعديلها أو إلغاؤها إلا بإرادة المشرع وحدها دون سواها(2). ومن أهم التشريعات الأساسية الصادرة في ليبيا مايلي :-

- دستور المملكة الليبية: صدر دستور المملكة بتاريخ 7 اكتوبر 1951 عن الجمعية الوطنية التأسيسية، حيث أهتم الدستور بالجباية اهتماماً كبيراً، إذ نصت المادة (138) منه على أنه "للملك ولمجلسي الشيوخ والنواب حق اقتراح القوانين عدا ما كان منها خاصاً بالميزانية أو بإنشاء الضرائب أو تعديلها أو الإعفاء من بعضها، أو إلغائها، فاقتراحه للملك ولمجلس النواب" كما كرست المادة (167) منه مبدأ شرعية الضرائب بشكل واضح وجلي، إذ جاء نصها "لا يجوز فرض ضريبة في غير الاحوال المبينة في القانون كما لا يجوز تكليف أحد بتأدية شيء من الاموال والرسوم إلا في حدود القانون". (3) وقد أكدت المحكمة العليا هذه الصفة حيث قالت "إن القاعدة التي لاجدال فيها هي أن الدولة بما تتمتع به قبل رعاياها والقاطنين بها من السيادة ، لها أن تفرض جبراً الضرائب التي تقدر لزومها لتسيير شئونها ومواجهة نفقاتها". (4)

ب-الإعلان الدستوري سنة 1969 والوثائق التالية له: -

تترجم وتتصاغ مبادئ وقواعد السياسة الضريبية على شكل قوانين تسمى التشريع الضريبي الذي يتناول الجانب التطبيقي والعملي للضرائب، حيث تحرص اغلب الدول في العصر الحديث على عدم فرض أو إلغاء ضريبة إلا بنص قانوني يصدر عن السلطات التشريعية في هذه الدول ومنها ليبيا حيث نص الإعلان الدستوري بتاريخ 1969/12/11 في مادته رقم (17) على الآتي " لا يجوز فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون" ومن المنفق عليه

(1) محمد الكامل شلغوم، أساس حق الدولة في فرض الضريبة، بحث منشور بمجلة العلوم القانونية والشرعية، كلية القانون جامعة الزاوية، ص 23.

(2) عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي ، منشورات دار الحامد للنشر والتوزيع ،الأردن ، عمان الطبعة الاولى 2007، ص119.

(3) ابراهيم محمد سالم، الضمانات القانونية لحقوق الممول، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس كلية القانون 2012 ، ص 11.

(4) طعن دستوري رقم 3/6 ق جلسة 1964/2/29 مجلة المحكمة العليا ، السنة الأولى العدد الأول ، ص29

في علم الضرائب أنه لا يجوز فرض أي ضريبة أو تعديلها أو إلغائها أو الإعفاء منها إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية المختصة في الدولة ونظراً للأهمية الأصولية لهذه القاعدة فقد تبنتها أغلب الدول الحديثة في دساتيرها ، ثم بعد ذلك صدر في ليبيا القانون رقم (20) لسنة 1991 بشأن تعزيز الحرية الذي يعد وثيقة دستورية على أنه "لكل مواطن الحق في التمتع بنتاج عمله ولايجوز الاقتراع من ناتج العمل إلا بمقدار ما يفرضه القانون للمساهمة في أعباء الاقتراع من ناتج العمل الا بمقدار ما يفرضه القانون للمساهمة في الأعباء العامة أو نظير ما يقدمه المجتمع من خدمات".⁽¹⁾ ومما يضيفي الطابع الدستوري على المبدأ في القانون الليبي ، هو قانون تعزيز الحرية الذي نص في المادة الخامسة والثلاثين على أنه "أحكام هذا القانون أساسية ، ولايجوز أن يصدر ما يخالفها ويعدل كل ما يتعارض معها من تشريعات " ، وحيث أن قانون تعزيز الحرية يعد بمنزلة قانون أساسي ، فإنه يترتب عليه ثلاث نتائج في غاية الأهمية وهي:-

1-تقييد سلطة المشرع، بعد إصدار أي تشريع أو قرار مخالف للقواعد المنصوص عليها في قانون تعزيز الحرية نصاً وروحاً.

2 -وجوب مراجعة التشريعات النافذة، لتصبح متفقة مع أحكام هذا القانون.

3-الإقرار للمواطن بحقه في الرقابة على الدستورية بإحدى طريقتين إما عن طريق الدعوى الأصلية أمام المحكمة، أو الدفع أمام محكمة الموضوع بعد تطبيق أي تشريع عادي أو فرعي مخالفاً لأحكام قانون تعزيز الحرية، وبالتالي فإن ما عناه القانون المذكور، هو فرض الضرائب وتعديلها وإلغاؤها والإعفاء منها لا يكون إلا بقانون ، وهذا بالطبع يعد ضماناً دستورية للممول⁽²⁾

ج-الإعلان الدستوري 2011.

أصدر المجلس الوطني الانتقالي المؤقت بتاريخ 2011/8/3 إعلاناً دستورياً مؤقتاً تضمن في مادته (34) إلغاء الوثائق والقوانين ذات الطبيعة الدستورية التي كانت سارية ، ولم تتم الإشارة إلى موضوع الضريبة بحكم أن الإعلان مؤقت مهمته قيادة المرحلة دستورياً ، وموضوع الضريبة ليس من المواضيع المستعجلة بطبيعة الحال ، ولكن يمكن القول أنه وفقاً للمادة 35 منه أن الأحكام والنصوص المتعلقة بالضريبة والمنصوص عليها في القوانين تظل سارية ومعمولاً بها إذا لم تتعارض مع الإعلان الدستوري.

(1) سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث 2013، ص11.

(2) ابراهيم محمد سالم، الضمانات القانونية لحقوق الممول، مرجع سابق، ص15.

الفرع الثاني

التشريعات العادية

التشريع العادي هو التشريع الذي تسنه السلطة التشريعية في حدود اختصاصها المبين في الدستور وطبقاً للإجراءات المنصوص عليها فيه ، والأصل أن سن التشريع يكون من اختصاصات السلطة التشريعية، إلا أن الدستور قد يعطي لرئيس الدولة الحق في سنه في حالات معينة.

وفي هذا الإطار فقد مرت ليبيا بعدة مراحل طورت خلالها تشريعاتها الضريبية وكانت علي فترات طويلة من الزمن ، وفيما يلي عرض مختصر للتشريعات الضريبية التي طبقت فيها. **أولاً: - الضرائب أثناء حقبة الاستعمار الإيطالي:** إن الضرائب في تلك الفترة فرضت بموجب قوانين إيطالية وصدر أول قانون في سنة 1923 م ، و كانت تُفرض وتجبى الضرائب في إقليم طرابلس (المحافظات الغربية) فقط ، أما إقليم برقة لم تفرض فيها الضرائب إلا في سنة 1952 م ، أما إقليم فزان فرضت فيها الضرائب في سنة 1953 م ، حيث صدر لكل منهما قانون ضرائب خاص بهما . (1)

ثانياً: الضرائب أثناء العهد الملكي: في تلك الحقبة يوجد ثلاثة قوانين للضرائب وهي: -
أ-قوانين ضرائب الدخل المطبقة في ولاية طرابلس الغرب.

ب-قوانين ضرائب الدخل المطبقة في ولاية برقة.

ج-قوانين ضرائب الدخل المطبقة في ولاية فزان.

وفي سنة 1968 م تم توحيد التشريعات الضريبية ، وذلك بصدر قانون ضرائب الدخل رقم 21 لسنة 1968 م الصادر بتاريخ 14/04/1968 م ، وقانون ضريبة الدمغة رقم 21 لسنة 1968 م الصادر بتاريخ 25/05/1968 م ، وقانون ضريبة الملاهي رقم 39 لسنة 1968 م الصادر بتاريخ 31/07/1968 وبدأ العمل بهذه القوانين اعتباراً من أول سنة 1969 م.(2).

ثالثاً: الضرائب المطبقة في مرحلة الجمهورية: -

إن تغير شكل الدولة من ملكي إلى اشتراكي تطلب إعادة النظر في القانون رقم 21 لسنة 1968 بشأن ضرائب الدخل ، حيث أكدت المحكمة العليا بقولها " للدولة أن تفرض الضرائب وأن تعدلها بالزيادة والنقص والإعفاء بما لها من حق السيادة على رعاياها والقاطنين بها دون

(1) علي سعد البرداح، التطور التاريخي للتشريعات الضريبية في ليبيا ، مقال نشر في موقع إلكتروني مصلحة الضرائب الليبية <https://tax.gov.ly/Index.aspx>.

(2) موسوعة الضرائب في الجمهورية العربية الليبية - الجزء الأول والثاني، 1972.

أن يحتج في مواجهتها بحق مكتسب في الإعفاء أو الاستمرار التقدير مادام صدر بأداة صحيحة ذات أثر فوري"⁽¹⁾ ثم بعد ذلك صدر القانون رقم 64 لسنة 1973 م ، بشأن ضرائب الدخل بتاريخ 1973/09/19 م، وتم العمل به من أول أكتوبر سنة 1973 وفي 1973/12/12 م صدرت لائحته التنفيذية وتم العمل بها من أول يناير سنة 1974 م ثم صدر القانون رقم 65 لسنة 1973 بشأن ضريبة الدمغة بتاريخ 1973/09/19 م ، وتم العمل به بذات التاريخ ، وفي 1974/06/15 صدرت لائحته التنفيذية وتم العمل بها بذات التاريخ⁽²⁾.

وبتاريخ 2004/03/06 م صدر القانون رقم 11 لسنة 2004 م، بشأن ضرائب الدخل، ثم صدرت لائحته التنفيذية بتاريخ 2004/08/28 وقد تميز هذا القانون بالعديد من المزايا والحوافز ومنها عل سبيل الذكر لا الحصر ، أن المشرع الضريبي أخذ بنظام الضريبة النوعية ، بأن فرض سعراً معيناً لكل مصدر من مصادر الدخل وكذلك أجاز المشرع الضريبي في هذا القانون حق التظلم من قرار اللجنة الابتدائية بشأن ربط الضريبة أمام اللجنة الاستئنافية وكذلك خفض المشرع الضريبي من الضريبة على الشركات وبنسبة كبيرة ، عندما طبقت مقولة شركاء لا إجراء وقد ألغى المشرع القانون رقم 11 لسنة 2004 نظام التقادم بالنسبة للممول وأبقى عليه بالنسبة لحق الدولة لدى الممول ، وكذلك نجح في وضع نظام يتناسب إلى حد كبير مع احتياجات الدولة المالية من جهة ، ويراعى الظروف المالية للمولين من جهة أخرى من خلال اتباع نظام الحجز من المنبع⁽³⁾.

وصولاً إلي آخر تشريع ضريبي مطبق بليبيا وهو القانون رقم 7 لسنة 2010 م ، بشأن ضرائب الدخل الصادر بتاريخ 2010/01/28 م وصدرت لائحته التنفيذية بتاريخ 2010/12/30 م وفي نفس السنة صدر القانون رقم 8 لسنة 2010 م، بشأن تعديل بعض البنود الواردة بالجدول المرفق بالقانون رقم 12 لسنة 2004 بشأن ضريبة الدمغة. وبجانب تلك القوانين التي مرت بها الدولة الليبية فُرضت ضرائب إضافية بموجب القوانين الآتية:-

- قانون رقم 44 لسنة 1970 بشأن فرض ضريبة الجهاد الصادر بتاريخ 1970/03/2
- قانون رقم 67 لسنة 1970 بشأن مساهمة الموظفين والعمال الفلسطينيين في الصندوق القومي الفلسطيني الصادر بتاريخ 1970/06/13 م، وتم تعديله بالقرار رقم 7 لسنة 1979 م

(1) طعن رقم 16/7 ق جلسة 1970/3/22 مجلة المحكمة العليا، السنة السادسة، العدد الرابع ، ص9.

(2) علي سعد البرداح، التطور التاريخي للتشريعات الضريبية في ليبيا مرجع سابق ذكره

(3) حسام علي صالح ، قانون ضريبة الدخل رقم 11 لسنة 2004 في ضوء القواعد الأساسية للضريبة ، رسالة ماجستير ،كلية القانون ، جامعة طرابلس 2010 ،ص126.

بشأن رفع نسبة ضريبة التحرير المفروضة على العاملين الفلسطينيين بليبيا من 6% إلى 7% الصادر بتاريخ 1979/05/17 م. وقانون رقم (39) لسنة 1968 م في شأن ضريبة الملاهي⁽¹⁾.

المطلب الثاني

الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية هي أحد أطراف العلاقة الضريبية، وهي التي يقع على عاتقها تحصيل المبالغ الضريبية من الممولين وتوريدها للخزينة العامة في المواعيد المحددة لها قانوناً، وحتى تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة مهامها والقيام بالواجبات المناطة بها على أكمل وجه لضمان عدم ضياع حق الخزينة العامة للدولة، فقد منح القانون للإدارة الضريبية سلطات وحقوق واسعة مثل سلطات الفحص والرقابة وسلطات تضمن للإدارة الضريبية تحصيل المبالغ الضريبية من الممولين وكذلك سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات.⁽²⁾

تم إنشاء مصلحة الضرائب في ليبيا بموجب قرار اللجنة الشعبية سابقاً رقم (814) لسنة 1990 حيث نصت المادة الأولى منه على أنه "تنشأ وفقاً لأحكام هذا القرار مصلحة عامة تسمى (مصلحة الضرائب) تتبع اللجنة الشعبية العامة للخزانة" ونصت المادة الثانية منه على "يحدد مقر المصلحة الرئيسي بقرار من اللجنة الشعبية العامة للخزانة، ويجوز أن تنشأ لها فروع أو مكاتب بمناطق أخرى من ليبيا وذلك بقرار من اللجنة الشعبية العامة للخزانة" وحددت المادة الثالثة اختصاصات المصلحة بقولها "تختص المصلحة، بتنفيذ التشريعات الضريبية وربط الضريبة وتحصيلها، وممارسة كافة الاختصاصات المتعلقة بقطاع الضرائب والمقررة بموجب التشريعات النافذة" وقد أكدت المحكمة العليا بقولها "إن مصلحة الضرائب وإن كانت تابعة لأمانة الخزانة، إلا أن المشرع قد اختصها بوضع قانوني متميز في تطبيق أحكام القانون رقم 64-73 م بشأن ضرائب الدخل، حيث أنط بها في هذا القانون مما يعتبر من أعمال السلطة مثل إصدار أمر بالحجز على الأموال لاستيفاء الضرائب منها، وإجراء طلب رفع الدعوى الجنائية في الجح المنصوص عليها في القانون والتنازل عنها، وإجراء الصلح مع الممول وحق الطعن مع الممول في قرارات اللجنة الابتدائية، بمعنى أن المشرع قد منحها صفة التقاضي في المنازعات التي ترفع عنها أو عليها، واتخاذ الإجراءات القانونية حتى تتمكن من

(1) علي سعد البرداح، التطور التاريخي للتشريعات الضريبية في ليبيا، مرجع سابق ذكره.

(2) سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، جامعة الكويت، مجلة الاقتصاد الخليجي العدد (19) لسنة 2011، ص 254.

مباشرة اختصاصاتها المنصوص عليها في القانون"⁽¹⁾ وفي مصر أنشأت فيها مصلحة الضرائب العامة مع أول قانون ضريبي صدر في هيتها وهو القانون رقم 14 لسنة 1939 وتعاملت الإدارة الضريبية منذ إنشائها في العام 1939 مع الممولين من موقعها السيادي حيث خصها القانون بسلطات قضائية في سبيل تنفيذ أحكام هذا القانون وبموجب قرار وزير المالية رقم 402 لسنة 1978 الصادر بتاريخ 1978/5/2 بشأن إعادة البناء التنظيمي لمصلحة الضرائب وقطاعاته وفروع تقسيماته الداخلية وفي عام 2006 صدر قرار رئيس الجمهورية رقم 154 لسنة 2006 بدمج مصلحتي الضرائب العامة والضرائب على المبيعات وذلك بتأسيس مصلحة الضرائب الموحدة ، لتصبح هي المسئول الأول عن جمع الضرائب في مصر، وهي تابعة بشكل مباشر إلى وزارة المالية المصرية ، لأنه قبل ذلك كان يوجد مؤسسة تعرف بمصلحة الضرائب العامة ، ومؤسسة أخرى تعرف بمصلحة الضرائب على المبيعات وفي الجزائر تم إنشاء الإدارة الضريبية موحدة وعلى رأسها المديرية العامة للضرائب، والتي أنشأت بموجب مرسوم التنفيذي رقم 1920/90 وذلك على مستوى وزارة المالية وكانت آن ذاك تتكون من أربع مديريات ، ومن جانب آخر فإن الإدارة الضريبية باعتبارها أحد طرفي العملية الضريبية إلى جانب الممولين المكلفين بدفع الضريبة فإنها طرف يتمتع بامتيازات وسلطات تغلب في احيان كثيرة على الطرف الآخر، وهذا ناتج من اعتبار الضريبة مورداً سيادياً للدولة وهو مرتبط بفكرة سيادة الدولة على إقليمها بما يضمه من مواطنين وممتلكات مادية ، وبالتالي فالإدارة الضريبية تقوم بتنفيذ هذا المفهوم من خلال جباية حق الدولة المتمثلة للمصلحة العامة في الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعية والمعنوية.⁽²⁾ سنتناول من خلال هذا المطلب مفهوم الإدارة الضريبية في الفرع الأول ، ثم نتناول في الفرع الثاني كفاءة الإدارة الضريبية المشاكل والأسباب التي تواجهها، ونخصص الفرع الثالث لحقوق والتزامات الإدارة الضريبية.

(1) طعن اداري، رقم 19/36، جلسة 1990/1/21، مجلة المحكمة العليا ، السنة 26، العدادن 1-2، ص30

(2) قيس حسن عواد، المركز القانوني للإدارة الضريبية في التشريع الضريبي، مجلة الرافيدين للحقوق، جامعة الموصل كلية الحقوق، العدد 23 لسنة 2004 ص147.

(3) المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 23.7.1990 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد. الجريدة الرسمية. العدد 26. بتاريخ 1990/7/24.

الفرع الاول مفهوم الإدارة الضريبية

تؤدي الإدارة بمختلف تخصصاتها وأشكالها وظيفية مهمة وأساسية في شؤون حياتنا، إذ تعتبر وسيلة للمجتمعات البشرية لتقرير أمورها وتصريف شؤونها وتحقيق أهدافها التي تطمح في الوصول إليها ، ويمكن تعريف الإدارة بأنها عملية التخطيط واتخاذ القرار ، والتنظيم والقيادة والتحفيز والرقابة ، التي تمارسها المنظمة في الحصول على مواردها البشرية المالية المادية والمعلوماتية ومزجها وتوحيدها وتحويلها إلى مخرجات بكفاءة ، لغرض تحقيق أهدافها والتكيف مع بيئتها أما الضريبة فتعرف بأنها استقطاع مالي إجباري غير عقابي تحده الدولة ويلزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بأدائه للدولة بصفة نهائية و من دون مقابل خاص مباشر، وذلك تمكيناً للدولة من القيام بوظائفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية⁽¹⁾.

لذا فإن الإدارة الضريبية تقع على عاتقها مهام الترابط بين السلطة التنفيذية والتشريعية بتطبيق قانون الضريبة الصادر من السلطة التشريعية ، وتنفيذ القوانين الضريبية والأنظمة المتعلقة بدفع المساهمات الإلزامية بتحديد المادة الخاضعة للضريبة على دخول الأفراد (الطبيعيين والاعتباريين) وربطها ، وجباية الضرائب إلى مد الخزينة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة.

تأسيساً على ذلك يتبين لنا أن الإدارة الضريبية هي التنظيم الإداري داخل وزارة المالية التي تتمثل مهمتها الأساسية في تنفيذ القوانين الضريبية عن طريق التخطيط والتنظيم والرقابة للأعمال التي يقوم بها العاملون من تقدير وربط الضريبة وجبايتها في ضوء القواعد القانونية للضريبة لتحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة⁽¹⁾.

حيث تختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القانون الضريبي ، والتحقق من سلامة تطبيقه وذلك حماية لمصالح الخزينة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، ويحدد القانون الضريبي علاقة الإدارة الضريبية بالمولين، من حيث بيان حقوق وواجبات كل طرف، فالقانون الضريبي يفرض على الممول تقديم إقرار ضريبي عن دخله خلال الفترة المحددة لذلك في القانون ويتحمل الممول مسؤولية ما جاء في هذا الإقرار من معلومات ، كما يجب على الممول أن يدفع الضريبة في المواعيد المحددة في القانون، وعلى الممول أن يسمح للإدارة الضريبية بالاطلاع على ما الدفاتر والمستندات من أجل تحديد دين الضريبة تحديداً دقيقاً ، بالإضافة إلى التزامات أخرى يفرضها القانون الضريبي على الممولين ، وبالمقابل فإن هناك التزامات

(1) - بارزان علي خضر، تقويم أداء الإدارة الضريبية وعلاقته بالحصيلة الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة بغداد كلية الدراسات المالية ، ص48.

(2) - نفس المرجع السابق ، ص49.

تقع على عاتق الإدارة الضريبية أهمها عدم التعسف في استعمال السلطات والصلاحيات المقررة لها، وإعطاء الممول الحق في معرفة كيفية تقدير الضريبة وتحديد وعائها، كما يجب إعطاء الممول الحق في الدفاع عن نفسه وإثارة ما يشاء من الدفوع سواء أمام الإدارة الضريبية نفسها أو أمام القضاء الضريبي وتكمن أهمية الإدارة الضريبية في مجالين أساسيين هما: -

أولاً: تنفيذ القوانين الضريبية بشكل يضمن حماية حقوق الخزنة من جهة وحماية حقوق الممولين من جهة أخرى.

ثانياً: اقتراح التعديلات اللازمة على القوانين الضريبية لإيجاد قانون ضريبي عصري يلاءم احتياجات المجتمع. (1)

هنا يجب الإشارة إلى أنه أصبح موضوع الإدارة الضريبية على قدر كبير من الأهمية حيث تؤكد تجارب الإصلاح الضريبي التي تم تبنيها في بلدان مختلفة من العالم بأن الإدارة الضريبية تلعب دوراً رئيسياً ومهماً في تحديد النظام الضريبي الحقيقي والفعال ، بمعنى آخر إن الإدارة الضريبية تنقل النظام الضريبي من النطاق القانوني إلي واقع التطبيق الفعلي بالإضافة إلى ذلك فإن هناك اعتقاداً راسخاً مفاده أن تغيير السياسة الضريبية بدون تغيير إداري مصاحب سوف لن يحقق أي هدف ، بمعنى أن الإدارة وحدها هي التي بإمكانها أن تجعل من النصوص التشريعية للضرائب نظاماً ضريبياً حقيقياً وفعالاً. (2)

الفرع الثاني

حقوق والتزامات الادارة الضريبية

تملك الإدارة الضريبية مجموعة من السلطات تجاه المكلفين، إذ أنط المشرع بها ممارسة هذه السلطات كي تكون قادرة على القيام بوظيفتها الرئيسة والمتمثلة في ضمان حقوق الخزينة العامة في تأسيس وتحصيل الضرائب والرسوم الناجمة عن نشاط المكلفين وتصرفاتهم، ولعل أهم هذه السلطات:-

أولاً: - سلطات الإدارة الضريبية

1-سلطات الفحص والرقابة يمكن القول أن الضرائب تؤسس بناءً على الإقرارات المقدمة من قبل الممولين، والعدالة الضريبية تتطلب التأكد من صحة المعلومات الواردة في هذا الإقرار،

(1) مجدي نبيل شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين 2006 ، ص28.

(2) عبدالناصر حسب السيد، قياس الكفاءة ودوره في فاعلية الجهاز الضريبي، المؤتمر الضريبي التاسع عشر المجلد الثالث ، منشورات الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، سنة 2013 ، ص7.

ومن هنا جاء حق الإدارة الضريبية وسلطتها في فحص وتدقيق وفرض رقابتها على كل عناصر الوعاء الضريبي، وعلى ذلك فإن سلطات الإدارة الضريبية في الفحص يتيح لها التمتع بعدة حقوق⁽¹⁾

أهمها: -أ-**الحق في الاطلاع** فقد حوّل المشرع الليبي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على المعلومات في يد الغير وأعطاهما الحق المطلق في ذلك ، إذا نصت المادة (80) من قانون الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 "لا يجوز لأية جهة عامة أو خاصة أن تمتنع بأي حال عن اطلاع 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 أربط الضريبة" ، وكذلك نجد أن المشرع المصري أعطى للإدارة الضريبية حق الاطلاع حيث نصت المادة (5) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020⁽²⁾ على أنه (يجب على الممولين والمكلفين وغيرهم الالتزام بأحكام هذا القانون والقانون الضريبي ، وعلى الأخص ما يأتي: (د) تمكين موظفي المصلحة من أداء واجباتهم في شأن إجراءات الاطلاع والفحص والاستيفاء والرقابة فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا القانون ، والقانون الضريبي)حيث تعد حق الاطلاع من السلطات الماسة بحرية الأفراد لكونها تخول الإدارة الضريبية الاطلاع على أسرار الممول من خلال الاطلاع على أوراقه ومستنداته ومراسلاته الخاصة مما يؤدي إلى كشف هذه الأسرار، ولكن هذه الأسرار ليست أهم من مصلحة الدولة في تحصيل الضريبة والوصول إلى الدخل الحقيقي للممول باستخدام كافة الوسائل ، ومن بين هذه الوسائل سلطة الاطلاع أو حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية بقصد تمكين المصلحة من تحديد الدين الضريبي تحديداً دقيقاً، ولا تستطيع هذه الجهات أن تحتج على ما تحويه هذه البيانات من أسرار؛ وذلك لأن المشرع يحيط حق الاطلاع بسياج من الضمانات التي تضمن المحافظة على أسرار الممولين⁽³⁾

ب-**الحق في الفحص الدقيق** : أعطى المشرع الحق للمصلحة في فحص الإقرارات المقدمة من

(1) - عبد الباسط علي جاسم ، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، بحث منشور بمجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق جامعة الموصل المجلد (11) العدد (41) سنة 2009 ص2 .

(2)-قانون رقم 206 لسنة 2020 بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، الجريدة الرسمية، العدد 42، في 2020/10/19. في الجمهورية المصرية.

(3) حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبابة مرجع سابق ذكره ص3.

الممولين، فإذا قبلتها كان الربط نهائياً وغير قابل للطعن، وهذا ما نصت المادة (81) من قانون الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 بقولها " على الخاضعين لأحكام هذا القانون أن يقدموا إلى موظفي المصلحة عند كل طلب الدفاتر التي يقضي القانون بمسكها وغيرها من المحررات والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات لكي يتمكن الموظفون المشار إليهم من التثبت من تنفيذ أحكام هذا القانون ، ويحصل الاطلاع حيث توجد الدفاتر والأوراق المطلوب الاطلاع عليها أثناء ساعات العمل العادية وبغير حاجة إلى إعلان سابق ويجوز أن يحصل الاطلاع في مقر المصلحة إذا كان ذلك ضروريا " وفي حالة امتناع الممول نهائياً عن تقديم الإقرار الضريبي عن دخله خول المشرع مصلحة الضرائب بتقدير الدخل وفقاً لما تراه مناسباً وإذا تحققت المصلحة بأن الإقرار غير صحيح، أو أخفى نشاطاً، أو مستندات، أو غيرها، أو قدم بيانات غير صحيحة، أو استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها فللمصلحة أن تجري ربطاً إضافياً إضافة إلى الربط الأصلي ، حيث نصت المادة (18) من القانون ضرائب الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 "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 إضافياً ، وذلك مع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها في هذا القانون وللمصلحة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الممول أن تعدل الربط الأصلي في حالة وقوع خطأ في تقدير أو حساب الضريبة ويجب على المصلحة أن تخطر الممول إذا تناولت الربط الذي أجرته بأي تعديل بالأسس التي بني عليها الربط الأصلي أو الإضافي والأسباب التي استندت إليها لإجراء التعديل ويكون الربط الإضافي قابلاً للتظلم منه كالربط الأصلي" وهذا من أجل حصول الخزانة العامة على حقها في المواعيد المحددة، حيث إن العدالة الضريبية تقتضي أن يساهم جميع الممولين دون استثناء بواجبهم تجاه الدولة بدفع الضريبة المستحقة، ولتمكين الضريبة من تحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية⁽¹⁾ وكما ورد النص على إجراء الفحص والتحري في المادتين(94،95) من قانون ضرائب الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 حيث نصت المادة (94) على أنه "على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة" بينما

(1) عبد القادر علي سالم أبو غفة، العدالة الضريبية من منظور القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل، مجلة البحوث القانونية - العدد 11 - 2020م ، كلية القانون بالخمس، جامعة المرقب ، ص19.

نصت المادة (95) على أنه "أن تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موص عليه بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ"

2-فرض الغرامات على المتخلفين عن دفع الضريبة: من أجل المحافظة على حقوق خزينة الدولة وحصولها على هذا الحق بالمواعيد المقررة قانوناً، فإن المشرع فرض غرامات على المتخلفين الذين لم يتقدموا بالإقرار الضريبي في المواعيد المحددة، أو لم يدفعوا الضريبة المستحقة، فهو يعاقب الممول بغرامة مقدارها ضعف قيمة الضريبة المستحقة وفقاً للربط النهائي للمتخلف بغير عذر مقبول للإدارة ويلاحظ أن المشرع في المادة(72) من القانون ضرائب الدخل الليبي رقم (7) لسنة 2010 وتبعاً لمقتضيات العدالة الضريبية قد سمح بإعفاء الممول من مبلغ الغرامة الإضافية إذا كان تأخره بسبب مقنع للإدارة الضريبية، إلا أنه لم يحدد ما هي الضوابط والأعذار المقبولة لدى الإدارة عندما يتخلف الممول عن تقديم إقراره⁽¹⁾.

حيث نصت المادة (72) " يعاقب بغرامة مقدارها مثل الضريبة المستحقة ، طبقاً للربط النهائي كل من تخلف بغير عذر مقبول عن تقديم الإقرارات أو الإخطارات أو البيانات المنصوص عليها في المواد (38، 43، 44، 49، 52، 60، 72) ، ويعتبر في حكم التخلف عن تقديم الإقرارات أو الإخطارات أو البيانات وتقديمها غير مستوفية للشروط المقررة في شأنها ". أما المادة 133 من قانون ضريبة الدخل المصري رقم(91) لسنة 2005 المعدل بالقانون رقم 199 لسنة 2020 فقد أشارت إلى عقوبة الحبس والغرامة معاً حيث نصت على أنه " يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تتجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية: -

1-تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.

2-تقديم الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة"

(1) عبد القادر علي سالم أبو غفة، نفس المرجع، ص 20.

3- سلطة ضمان تحصيل الضريبة : تعتبر مرحلة تحصيل الضريبة من أهم المراحل الضريبية وعلى هذا الأساس منح المشرع للإدارة الضريبية سلطات واسعة حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها، وهذه السلطات تعتبر ضماناً للإدارة الضريبية لتحصيل أموالها، وهناك عدة ضمانات للتحصيل، فالتحصيل عبارة عن مجموعة من الإجراءات والتدابير والحقوق الملزمة قانوناً لأطراف العلاقة الضريبية، تكفل للدولة اقتضاء دينها في شكل ضريبة ومن أهم ضمانات تحصيل الضريبة الحجز، ويعتبر نظام الحجز الإداري نظاماً خاصاً أتبعه المشرع الليبي والمقارن ليسهل على إدارة الضرائب عملية تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة⁽¹⁾ ويقصد الحجز الإداري مجموعة الإجراءات التي ينص عليها القانون والتي بموجبها يخول للجهات العامة الحجز على أموال مدينها لاستيفاء حقوقها، وفق الإجراءات التي يحددها المشرع بهذا الشأن ، وقد عرف المشرع الليبي الحجز الإداري في القانون رقم 152 لسنة 1970 بشأن الحجز الإداري على أنه مجموعة الإجراءات التي تتبع في حالة عدم الوفاء بالمبالغ المستحقة للجهات العامة (الحكومية) أو الهيئات أو المؤسسات العامة في المواعيد المحددة وفق القوانين والقرارات الخاصة وذلك من خلال نص المادة الأولى من القانون بقولها " يجوز اتباع قواعد وإجراءات الحجز الإداري المبينة في هذا القانون في حالة عدم الوفاء بالمبالغ المبينة في البنود التالية سواء كانت هذه المبالغ مستحقة للحكومة أو الهيئات أو المؤسسات العامة وذلك في المواعيد المحددة بالقوانين والقرارات الخاصة بها" فالحجز الإداري هو الإجراء الذي توقعه الجهات العامة على المنقولات والعقارات المملوكة للمدين، نظير الأموال-مرتب-رسوم- اشتراكات-المستحقة على الأفراد، وهو إجراء يقوم به موظفون إداريون ، وبموجب قرارات تصدرها جهة الإدارة بنفسها، ودون حاجة إلى أحكام أو أوامر قضائية. فالقانون يمنح الإدارة سلطة الحجز الإداري، ويجعل منها خصماً وحكماً ومنفذاً في وقت واحد، فهي تحجز بنفسها على أموال مدينها بمقتضى دين تحدده بنفسها ولا يشترط حكم أو أمر من القضاء به، أو وجود سند تنفيذي آخر، وبهذا يفترض القانون في الإدارة الأمانة والحرص على المصلحة العامة التي يجب أن تغلبها على مصلحة المدين لها، باعتبار المشرع عهد للإدارة بتنفيذ الخطط التي يقررها، والتي منها تحصيل الأموال العامة والمحافظة عليها⁽¹⁾. فقد أشار قانون الإجراءات الضريبية المصري الموحد رقم 206 لسنة 2020 في

(1) -فاطمة زعزوعه، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان كلية الحقوق، 2013، ص76.

(2) -العارف صالح عبد الدائم، الحجز الإداري في القانون الليبي، بحث منشور بمجلة العلوم الشرعية والقانونية كلية القانون الخمس، جامعة المرقب، ص47

المادة (46) و(47) بتوقيع الحجز على أموال الممول لغرض استيفاء الدين الضريبي حيث نصت المادة (46) على "للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الاقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونية " بينما نصت المادة (47) منه على " إذ تبين للمصلحة أن حقوق الخزنة العامة معرضة للضياع ، فلرئيسها أن يطلب من رئيس الدائرة المختصة بمحكمة القضاء الإداري أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت "بينما أوضح قانون الإجراءات الضريبية الجزائري رقم 01-15 لسنة 2015 في المادة 145 منه على " تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تستند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية "(1)

وحيث أشار كذلك قانون ضريبة الدخل الليبي في المادة (30) بالحجز على أموال الممول وذلك في نص المادة (30) بقولها" إذا تبين أن حقوق الخزنة العامة معرضة للضياع فلأمين المصلحة -استثناء من أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية - أن يصدر أمراً بحجز الأموال التي يرى استيفاء الضريبة منها تحت أي يد كانت ، وتعتبر 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 " وكما أشارت محكمة النقض المصرية إلى إجراءات الحجز الإداري بقولها " إن إجراءات الحجز والبيع كما نظمها القانون رقم 308 لسنة 1955 لا تعدو أن تكون نظاماً خاصاً وضعه المشرع لتحصيل المستحقات التي للحكومة في ذمة الأفراد "(2)

بينما أشارت المحكمة العليا الليبية إلى ماهية الحجز الإداري بقولها: "إن مقتضى نصوص القانون رقم 70-152 بشأن الحجز الإداري والمادة 41/ب من قانون الضمان الاجتماعي رقم 13-1980 أن الحجز الإداري رخصة قانونية للجهة الإدارية لتحصيل المبالغ المستحقة لها بهدف تبسيط الإجراءات والإقلال من النفقات أما فيما عدا توقيع الحجز فإن قواعد قانون المرافعات فيما يخص رفع الحجز أو الاعتراض عليه أو التظلم منه هي التي تسري ويجب أن يرفع إلى المحكمة المدنية المختصة ولا يختص القضاء الإداري بنظره"(3)

(1) قانون الإجراءات الضريبية الجزائري رقم 01-15 المؤرخ في 2015/7/23.

(2) الطعن رقم 47 لسنة 3 قضائية تاريخ الجلسة 1957/2/2 صفحة رقم 448.

(3) الطعن رقم 27/39، تاريخ الجلسة 1993/12/25، مجلة المحكمة العدان 1-2- السنة 29، ص 51.

ثانياً:- التزامات الإدارة الضريبية:

الإدارة الضريبية مثلها مثل الإدارات العامة الأخرى في الدولة، بحيث تلتزم بالالتزامات التي يشار إليها في القانون الإداري القوانين واللوائح الأخرى النافذة في الدولة، وهذا ما يعرف بالالتزامات العامة للإدارة الضريبية، وبما أن الإدارة الضريبية هي إدارة متخصصة في ربط الضرائب وتحصيلها، فإنه يفرض عليها التزامات في هذا المجال، وهذا ما يعرف بالالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية⁽¹⁾

إن التزامات الإدارة الضريبية متعددة بدءاً من التزامها الأصيل الذي يشكل الوظيفة الرئيسية التي تقوم بها وهي حصر الدخل الخاضعة وتقدير الضريبة بحقها ثم جبايتها، فهذا مما يدخل في أساس وجودها كإدارة حكومية، الالتزامات العامة تضمها الدساتير والقوانين الأخرى في الدولة والمواثيق الدولية ولا ينص عليها القانون الضريبي بذاته، والتزامات واردة في نصوص قوانين الضرائب ومنها قانون ضريبة الدخل وهي التزامات خاصة⁽²⁾ وسنتناولها فيما يلي: -

1-الالتزامات العامة للإدارة الضريبية:

هي التزامات متعارف عليها وتعد قواعد أساسية للعمل الإداري بشكل عام والإدارة الضريبية بشكل خاص وتتمثل هذه الالتزامات في الآتي: -

أ- التزام الإدارة الضريبية بعدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها ، وهذا التزام عام نصت عليه لدساتير والقوانين ، إذ أنه لا يجب أن تتجاوز سلطة على أخرى في الصلاحيات الممنوحة لها طبقاً لمفهوم الفصل بين السلطات ، هذا ضمن إطار الدولة وسلطاتها المختلفة ، وفي الإطار المتعلق بالأفراد لا يجوز للسلطة العامة أن تستخدم صلاحياتها استخداماً تعسفياً تجاه الأفراد ، ولتحديد مدى صحة أو عدم صحة هذا الاستخدام فإن هذا المبدأ يستلزم وجود الرقابة المستقلة عن الجهاز الإداري ومنه الإدارة الضريبية ، وأكثر جهة تؤمن تحقيق الرقابة هي القضاء الذي يشكل مراقباً محايداً يمنع من تجاوز الإدارات الحكومية ، ومنها الإدارة الضريبية لصلاحياتها إلى جانب تنظيم عملية تطبيق نصوص القانون الضريبي.

ب-التطبيق السليم للقانون والابتعاد عن إصدار التفسيرات المتناقضة، ويتضمن هذا الالتزام مسألتين: -

(1) حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، مرجع سابق، ص34.

(2) قيس حسن عواد، المركز القانوني للإدارة الضريبية في التشريع الضريبي، مرجع سابق ، ص 181.

الأولى:- هي التطبيق السليم والصحيح لنصوص القانون الضريبي ، ويعد هذا التزاماً عاماً ينسحب على جميع القوانين حيث يجب على سلطات الدولة كافة أن تضع القوانين موضع التطبيق السليم ، أما الثانية فهي الابتعاد عن إصدار التعليمات والأنظمة التي لا تفسر النص القانوني تفسيراً واحداً فلو تحقق ذلك لأصبح للنص أكثر من مفهوم ومما يعني ازدواجاً في الرؤية والتفسير القانوني ، ومما يعمق هذه المسائل تضارب المصالح بين الإدارة الضريبية ودفاعي الضريبة ، وهذا يستدعي الأخذ ابتداءً بالعبارات الواضحة البعيدة عن الغموض عند وضع التشريع واستكمال ذلك بإصدار التعليمات المفسرة التي تنطلق من ذات المفهوم ، فإن لم يتحقق ذلك فهنا لا بد من تصحيح الأوضاع المتحققة والعودة إلى التطبيق السليم للقانون.

من جهة أخرى فعلى الإدارة الضريبية التزام آخر يتمثل بالتطبيق الموحد للتفسيرات القانونية لنصوص القانون الضريبي فليس للإدارة أن تصدر قرارات أو تفسيرات لنص قانوني في إجراء متخذ ثم تتخذ تفسيراً آخر في إجراء مماثل مما يؤدي إلى التناقض في تطبيق النص القانوني بالرغم من تماثل الواقعتين⁽¹⁾.

-الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية:

وهي التزامات أوردها قانون ضريبة الدخل الليبي رقم (7) لسنة 2010، تتعلق بالواجبات التي تلزم الإدارة الضريبية بأدائها في مواجهة الممولين وهي التزامات متعددة إلا ان أهمها ما يأتي:- 1-عدم إفشاء المعلومات أو ما يطلق عليه بالحفاظ على سر المهنة ، وهو التزام تنص عليه معظم القوانين الضريبية وأوردته المادة (91) من قانون ضرائب الدخل الليبي حيث نصت على أنه "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 بمراعاة أسرار الوظيفة ويظل هذا الالتزام قائماً حتى بعد تركه للخدمة " ألزمت هذه المادة الإدارة الضريبية بما تضمنه من موظفين كافة مراعاة السرية التامة في معالجة كل المعلومات التي تتوافر لديهم عن الممولين وهذا يستلزم عدم إمكانية استخدامهم لهذه المعلومات في أغراض أخرى خلاف الغرض الذي أباح لهم القانون المختص بموجبه الاطلاع على حسابات وبيانات الممولين كذلك نصت المادة الثالثة فقرة (ز) قانون الإجراءات الضريبية المصري الموحد رقم 206 لسنة 2020 على أنه "مع مراعاة أحكام القانون الضريبي ، يضمن هذا القانون لذوي الشأن الحقوق الآتية : الحفاظ على سرية المعلومات الضريبية والفنية " في

(1) قيس حسن عواد، المركز القانوني للإدارة الضريبية في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص183.

التشريع الجزائري يلتزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات حيث ذكرت المادة (65) من قانون الإجراءات الضريبية الجزائري رقم (1-15) لسنة 2015 على " يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة من نفس المادة ، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليه في التشريع الجبائي المعمول به "

2-التزام الإدارة الضريبية بإخطار الممولين: -يعد هذا الالتزام من الالتزامات الطبيعية التي تدخل ضمن الاختصاصات العادية للإدارة الضريبية، إذ يكون من واجبها إخطار الممول بالتكليف الضريبي وعناصر هذا التكليف وقيمة الضريبة ومواعيد دفعها وغير ذلك من الحقوق التي تلتزم الإدارة الضريبية إخطارها للمكلف، فالإدارة الضريبية في ملزمة تبليغ الممول إخباراً خطياً فردياً، يعدّ بمنزلة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة. (1) حيث نصت المادة (40) من قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010 م "تعتبر تكليفاً على الدخل مصروفات التأسيس اللازمة لبدء مزاولة النشاط ، وتخصم وفقاً لمعدلات سنوية تحددها اللائحة التنفيذية " وقد أشارت المادة(51) من قانون ضرائب الدخل الجزائري رقم 14-19 لسنة 2019 إلى إبلاغ الممول بالضريبة المترتبة عليه حيث نصت على " ترسل الإدارة الضريبة إلى الممول الخاضع لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة ، بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، تبليغاً يتضمن إشعاراً بتقييم خاص بكل سنة من سنوات الفترة الجرافية".

3-الألتزام برد المبالغ التي حصلتها من دون وجه حق إلى الممول وهذا الألتزام من الألتزامات الطبيعية والقانونية التي يجب أن تلتزمها الإدارة الضريبية، سواء حصلت مبالغ أكثر مما هو مقرر دفعه أم أنها حصلت ضريبة تبين لها أو تبين قضاءً أنه معفى منها حيث أشارت المادة (26) من قانون رقم 7 لسنة 2010 م "يسقط حق الممول في المطالبة باسترداد ما دفعه زيادة على المستحق عليه بمضي خمس سنوات ، تبدأ من تاريخ الدفع ، إلا إذا ظهر الحق في طلب الرد بعد إجراءات اتخذتها المصلحة فيبدأ التقادم من تاريخ إخطار الممول بحقه في الرد وتنقطع المدة بالطلب الذي يرسله الممول إلى المصلحة مسجل برد الزيادة التي أداها"

(1)-قبس حسن عواد، المركز القانوني للإدارة الضريبية في التشريع الضريبي مرجع سابق ،ص184.

كذلك أشارت المادة (112) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 على "إذا تبين للمصلحة أحقية الممول في استرداد كل أو بعض أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق ، برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب الاسترداد وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه 2%"

المطلب الثالث

الممول الضريبي (1)

يمثل الممول الطرف الأهم من أطراف العلاقة الضريبية ، وبالتالي من الضروري تحديد مفهوم الممول ، فالتشريعات الضريبية المختلفة لم تعطي تعريفاً محدداً لتحديد مفهوم الممول ولكنها حددت أنواع الضرائب والأشخاص الخاضعين لها وبالتالي أعطت تلميحاً لمفهوم الممول الضريبي ، فاصطلاح المكلف ينبع من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين بأحكامه ، وعليه فإن كل شخص ملزم بدفع الضريبة يعتبر مكلفاً، ومنه يمكن القول إن الممول الضريبي هو ذلك الشخص الذي يساهم في تمويل الخزينة العامة عن طريق دفع مختلف الضرائب المحددة له قانوناً، وأيضاً هو ذلك الشخص الطبيعي أو المعنوي المحدد قانوناً والملزم بدفع مختلف الضرائب الواجبة عليه للمساهمة في تمويل الأعباء العامة التي تتحملها الدولة. ويعرف كذلك أيضاً بأنه كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية، ضرائب ورسوم، يكون تحصيلها مصرح به وفقاً للقانون(2).

وقد عرف الفقهاء المكلف بالضريبة وفي ظل غياب تعريف قانوني محدد ودقيق للمكلف بالضريبة و بالرجوع إلى الفقه نجد العديد من التعريفات للمكلف بالضريبة نذكر منها ما يلي:-

(1) -قام المشرع الليبي بإعطاء تعريف للممول بأنه "الفرد أو المؤسسة التي تلتزم قانوناً بأداء الضريبة مهما كان نوعها" وباستقراء أحكام اللائحة التنفيذية الملحقه بالقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل نلاحظ بأن المشرع الليبي قام ولأول مرة بالنص على تحديد مفهوم الممول ، وكان ذلك في نصاً توضيحياً وفقاً للفقرة الخامسة من المادة الأولى في هذه اللائحة والتي كان مضمونها "أن الممول هو الشخص الاعتباري أو الطبيعي الخاضع للضريبة" وكذلك عرف المشرع المصري في المادة الأولى من قانون الضرائب الدخل رقم 91 لسنة 2005 على أن الممول هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الخاضع للضريبة ، وفقاً لأحكام القانون" بينما المشرع الجزائري لم يعطي تعريفاً محدداً للمكلف بالضريبة إنما حدد في مختلف القوانين الجبائية مجموعة من الضرائب و الرسوم على غرار قانون الرسم على القيمة المضافة وقانون الرسم على رقم الأعمال وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مجال تطبيق هذه الرسوم و الضرائب و الأشخاص الذين يقع على عاتقهم تسديد هذه الضرائب (المكلفين بالضريبة).

(2) عبد القادر يحيوي، دور المنازعات الجبائية في تعزيز الضمانات المرتبطة بالرقابة الجبائية للمكلف، رسالة ماجستير، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب 2018.

المكلف بالضريبة هو الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، وهو الذي يحدده المشرع الضريبي كمدین للضريبة، كذلك عرف المكلف بالضريبة بالشخص الملزم بدفع المساهمات الضريبية يكون تحصيلها مصرح به وفقاً للقانون، وتأسيساً لذلك فإن أي شخص يتمتع بأحد المداخل المنصوص عليها قانوناً يدخل في إطار تعريف المكلف بدفع الضريبة المقررة⁽¹⁾ وقد أطلقت على المكلف بالضريبة عدة ألفاظ تختلف باختلاف الشخص الذي يقع عليه عبء الضريبة ومن أهم هذه الألفاظ ما يلي:-

1- المكلف بالضريبة: هذه العبارة تعني كل شخص مكلف بتسديد الضريبة أو حق أو رسم منصوص عليه قانوناً وهذا المصطلح أطلقه المشرع الجزائري على دافع الضريبة.

2- المكلف القانوني: وهو الشخص الذي ينشط بترخيص قانوني أي بسجل تجاري، ويمكن لهذا الشخص أن ينقل جزء أو كل العبء الضريبي إلى شخص آخر الذي في غالب الأحيان يكون المستهلك النهائي والمكلف الحقيقي وهو المستهلك النهائي.

3- المكلف الحقيقي:- وهو المكلف الفعلي أو الاقتصادي، أي هو الذي يقوم بدفع الضريبة فعلياً ويسمى حامل العبء الفعلي، وقد يكون واحداً أو متعدداً وهو الشخص الذي تنتهي عنده سلسلة انتقال العبء الضريبي وهو ما يتحقق في الضرائب على الاستهلاك، وفي الاقتطاع من المنبع **4- الممول:** وهذا المصطلح يطلق على المكلف بالضريبة في بعض الدول العربية ليبيا ومصر⁽²⁾

سنحاول التطرق في هذا المطلب لمفهوم الممول في الفرع الأول، وحقوق و ضمانات الممول في الفرع الثاني، والتزامات الممول في الفرع الثالث.

الفرع الأول

مفهوم الممول الضريبي

الممول أو المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة، والذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة إذاً يعنى بالمكلف بالضريبة دافع الضريبة الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله غير أنه يجب التأكيد على أن المكلف بالضريبة يتحدد بالقانون والضريبة أيضاً تتحدد بموجبه

(1) حمزة بلهوشات، ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجنائية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق والعلوم السياسية 2017، ص8

(2) نفس المرجع السابق ذكره ص9.

والتي يلتزم بدفعها هذا الأخير، بمعنى أن المكلف بالضريبة ككل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب ورسوم والتي يكون تحصيلها مصرح به وفقاً للقانون⁽¹⁾. عرف المشرع المصري في المادة الأولى من قانون الضرائب الدخل رقم 91 لسنة 2005 على أنه "الممول هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الخاضع للضريبة ، وفقاً لأحكام القانون" ولم يحدد التشريع الجزائري بدقة مفهوم لفظ المكلف بالضريبة وإنما حدد الأشخاص الذين ينطبق عليهم هذا اللفظ في المواد من (3-7) وهم الأشخاص الخاضعين إلى الضريبة على الدخل الإجمالي دون أن يعرف المكلف بالضريبة⁽²⁾ وكذلك ذكر تعريف المكلف بالضريبة في اللائحة التنفيذية الملحقة بالقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل الليبي حيث أوضحت تحديد مفهوم الممول ، وكان ذلك في نص الفقرة الخامسة من المادة الأولى في هذه اللائحة والتي كان مضمونها "أن الممول هو الشخص الاعتباري أو الطبيعي الخاضع للضريبة " واستناداً إلى ذلك فإن أي شخص يتمتع بأحد الدخول التي نص عليها القانون يدخل ضمن تعريف الممول ، وعليه: -

أولاً: - أن يدفع الضريبة المقررة كالتزام: فالمكلف بالضريبة هو الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، بأن تفرض عليه الضريبة ، إذن الشخص الذي يتحمل العبء القانوني للضريبة هو المكلف، حيث أن هذا الأخير قد لا يتحمل دائماً العبء الاقتصادي أو العبء المادي للضريبة ، ويتحقق هذا في حالة رجعية الضريبة أو نقل عبء الضريبة حيث تفرض الضريبة على المكلف قانوناً، وقد يتمكن هذا الأخير أيضاً من نقل عبئها في النهاية إلى المستهلك وبصفة رئيسية فإن الممول هو ذلك الشخص الذي يتحمل العبء القانوني للضريبة لكن الملاحظ أن الممول بهذا المعنى قد لا يتحمل دائماً العبء الاقتصادي أو العبء المادي للضريبة كما يحصل في حالة نقل عبء الضريبة ، حيث يتم فرض الضريبة على الممول قانوناً، ويمكن لهذا الأخير نقل العبء إلى شخص غيره ملزم بأدائها. ⁽³⁾

ثانياً: تنوع الممولين: -الممول إما أن يكون شخصاً طبيعياً أي آدمياً وأما أن يكون شخصاً معنوياً أي اعتبارياً:-

1-الشخص الطبيعي: لايشترط في الشخص الطبيعي الممول أن يكون رشيداً أو متمتعاً بالأهلية

⁽¹⁾ محمد خير العكام، الإدارة الضريبية، مقال منشور بموقع الإلكتروني الموسوعة العربية القانونية، المجلد الرابع ص 498. منشور على الموقع الإلكتروني <http://arab-ency.com.sy/law/detail/164538>.

⁽²⁾ فاطمة زعزوعه، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق ص 18.

⁽³⁾ هاني محمد شبيبته، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين ،رسالة ماجستير ،كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية فلسطين 2006 ،ص 48.

القانونية أو أن يكون مواطناً أو منتفعاً فعلاً من خدمات الدولة، لأن الضريبة ليست تعاقداً بين الممول ومصلحة الضرائب نيابة عن الدولة، وإنما هي فرض قانوني تستطيع الدولة أن تزيد فيه وتغيره وتلغيه حسبما يترأى لها دون أن يكون للممول حق الاعتراض على ذلك والضريبة تفرض على جميع القاطنين في الدولة من مواطنين وأجانب مقيمين إذ إن الخدمات الأخرى التي تقوم بها الدولة معروضة للجميع للاستفادة منها كبناء الطرق والجسور وغير ذلك.⁽¹⁾

وقد أشار قانون ضريبة الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 إلى لفظ الشخص الطبيعي في أكثر من نص منها على سبيل المثال نص المادة (36) والتي أشارت إلى " يعفى من الضرائب المشار إليها في المادة السابقة كل شخص طبيعي...". وقد فرض المشرع الليبي على دخول الأشخاص الطبيعيين ضرائب نوعية ويقصد بالأشخاص الطبيعيين الذين تسري عليهم الضرائب النوعية وفقاً لهذا القانون هم الآتي ذكرهم الافراد الذين يزاولون أي نشاط أو يؤدون أي عمل بشكل مستقل أو غير مستقل ، الشركاء المتضامنون في شركات التضامن ، الشركاء العاملون في شركات التوصية ، المنتجون في الوحدات الإنتاجية وقد أخذ المشرع المصري وقد حدد المشرع المصري في قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 حيث خصص الكتاب الثاني من القانون للضريبة على الأشخاص الطبيعيين وبالتحديد قد تمت الإشارة إلى الشخص الطبيعي المفروضة عليه الضريبة وفقاً لهذا القانون في المادة السادسة والتي نصت على أنه " تفرض ضريبة سنوية على مجموعة صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير مقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر "

2- الشخص الاعتباري: المكلف بالضريبة قد يكون شخصاً طبيعياً ، فإنه كذلك يمكن أن يكون شخصاً معنوياً أو اعتبارياً ، وقد حدد القانون المدني الليبي الأشخاص الاعتبارية وفقاً للتشريع الليبي في نص المادة (52) من القانون المدني حيث أشارت إلى تحديد الأشخاص الاعتبارية بقولها " على أن الأشخاص الاعتبارية هي :

1- الدولة وكذلك المديرية والمدن والقرى بالشروط التي يحددها القانون والإدارات والمصالح وغيرها من المنشآت العامة التي يمنحها القانون الشخصية اعتبارية 2- الهيئات والطوائف الدينية التي تعترف لها الدولة بشخصية اعتبارية 3- الأوقاف 4- الجمعيات والمؤسسات المنشأة وفقاً للأحكام التي سنأتي فيما بعد 5- كل مجموعة من الأشخاص أو الأموال تثبت لها الشخصية الاعتبارية بمقتضى نص في القانون "

(1) خالد الشاوي ، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي ، مرجع سابق ، ص303.

وقد قامت بعض التشريعات الضريبية بتحديد الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة في نص صريح وواضح تماماً، كما تفعل بالنسبة للأشخاص الطبيعية وقد أورد المشرع المصري الأشخاص الاعتبارية في قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 في المادة (47) التي جاء النص فيها على أنه " تعد من الأشخاص الاعتبارية ما يلي :- شركات الأموال وشركات الأشخاص ، الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون ، الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة لها في قوانين إنشائها والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيس في الخارج وفروعها في مصر والوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة " وكذلك حدد المشرع الليبي لفظ الأشخاص الاعتبارية في العديد من نصوص المواد في قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010 ، ولكن ولم يقم المشرع الليبي بتحديد نص خاص وصريح يوضح فيه من يعد من الأشخاص الاعتبارية وفقاً لهذا القانون⁽¹⁾ ومن أمثلة النصوص التي أشار فيها المشرع الليبي إلى الأشخاص الاعتبارية في قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010 نص المادة (64) والتي نصت على أنه " يخضع للضريبة فضلاً عن الشركات دخل الجهات الاعتبارية الأخرى سواء كانت عامة أو أهلية إذا كان نشاطها تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو استثماراً عقارياً وإن لم يكن هذه الأنشطة من ضمن نشاطها الرئيسي".

ثالثاً: -تقسيمات الممولين: لتحديد تقسيمات الممولين يأخذ المشرع الضريبي بعدة مقاييس، فقد يعتمد على صغار ومتوسطي وكبار الممولين، وقد يعتمد على رقم الأعمال أو الدخل أو الضريبة المدفوعة بواسطة الممول.

التقسيم الأول: تقسيم الممولين على أساس كبار ومتوسطي وصغار الممولين، يتم تمييز فئة صغار الممولين في مقابل الممولين الآخرين بالاستناد إلى الإعفاء الضريبي بعد أن يتضح من هو الممول الملتمزم ومن هو الممول المعفي.

التقسيم الثاني: تقسيم الممولين على أساس معيار اجتماعي معيار المعرفة والسلطة أو القدرة وهنا يتم التمييز بين: - أ-الممول البسيط: وهو عادة الممول الأعزب المجرّد من كل شيء حيث ليس لديه زوجة ولا أطفال ولا ذمة مالية ولا دخول مميزة

ب-الممول المتوسط: يوجد بين الممولين مجموعة على شكل كتلة أو جبهة مركزية تتعلق بحالات متعددة، وهذه المجموعة تتميز بخصائص مشتركة..

(1) زينب سالم علي، المركز القانوني للممول في التشريع الليبي، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس، كلية القانون 2014، ص14.

التقسيم الثالث: الممولون المخططون أو المديرون وهؤلاء هم عمالقة الاقتصاد الذين يمتلكون الإمكانية والمعرفة إضافة إلى القدرة والسلطة، وأهمية هؤلاء المكلفين تتركز في ثقلهم الاقتصادي أو الاجتماعي أو السياسي مما يتيح لهم إمكانية الحصول على القوانين الضريبية التي تتلاءم مع مصالحهم. (1)

الفرع الثاني حقوق وضمانات الممولين

حقوق الممول متنوعة ومتعددة فمنها ما هو مرتبط بالمال الخاص للممول ، أي حقوق تمس دخل الممول الخاضع للضريبة والتي تتمثل في المصاريف والنفقات التي يتكبدها لغرض الحصول على إيراداته ، ونظم القانون الضريبي حقوق الممول ذات الطابع الإجرائي وتتمثل هذه الحقوق بحق الممول في أن يكون على اتصال وعلم بكل ما يصدر من تشريعات ضريبية وتعليمات وقرارات إدارية خاصة به ، تمكيناً له في تحديد حقوقه والتزاماته. (2) وكما أن من حقوق الممول هو التزام الإدارة الضريبية بالتطبيق السليم للقاعدة القانونية واسترداد ما دفعه من مبالغ ضريبية زيادة عما هو مستحق للخرينة العامة تتطلبها القوانين الضريبية، ودون أن يتوقف نشوء ذلك الدين على إرادة كل من الإدارة الضريبية وإرادة المكلف وعليه فإن الممول يريد أن تكون حقوقه كمواطن مصادرة ، وأن يكون حقه مكفولاً في التقاضي والدفاع عن حقوقه من خلال تقرير حق الطعن وهذا يعني ضرورة مطابقة القوانين الضريبية وأحكام الدستور، وإلا طعن بعدم دستوريته(3)

أولاً: - أهم الحقوق الأساسية للممول: -

1- الحق في الاعتراض : يعتبر هذا الحق من الحقوق المهمة التي أصبحت مقررة للممول ويكون حق الممول بالاعتراض ضمن مدة زمنية محددة ، فإذا انقضت هذه المدة ولم يتقدم الممول باعتراضه أصبح التقدير قطعياً ، إلا إذا اقتنع مأمور التقدير بأن التأخير كان لأسباب وجيهة ، نجد أن المشرع المصري في المادة (117) نصت على حق الاعتراض في مدة معينة "في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه ، فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المادة أصبح الربط

(1) هاني محمد شبيبته ، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين، مرجع سابق ص 52
(2) سعد خضير الرهيمي، لتنظيم القانوني لحقوق المكلف اتجاه الإدارة الضريبية: دراسة مقارنة ، بحث منشور بمجلة المحقق الخلي للعلوم القانونية، المجلد التاسع العدد الثاني ، كلية القانون جامعة بابل ، ص 11.
(3) -حسام فايز أحمد عبدالغفور، العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، وأثرها على التحصيل الضريبي مرجع سابق ص22

نهائياً" وقد أقر المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة إمكانية اللجوء إلى لجان الطعن بموجب المادة 80 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية حيث نصت على " يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه ، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه ، وفي أجل أربعة أشهر من تاريخ استلام قرار الإدارة ... " وبالرجوع إلى القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل نجد ان المادة الخامسة منه نصت على أنه "للممول حق التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه" حيث اشترطت على الممول أن يكون تظلمه على الربط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه ، وأعطى القانون للممول الحق في الطعن في قرار اللجنة الابتدائية أمام لجنة استئنافية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ اعلانه به وذلك وفقاً للمادة (11) من نفس القانون المذكور⁽¹⁾

وقد أكدت المحكمة العليا على حق التقاضي للممول في الحكم الصادر في الطعن رقم 39/23 بتاريخ 16-4-1978 على أنه "من المقرر وفقاً لما جرى به قضاء المحكمة أن لجان التظلمات الضريبية مختصة بنظر كل خلاف بين مصلحة الضرائب والممول لان لجان الطعون الضريبية المذكورة وأن كانت لجاناً ادارية إلا أن لها اختصاصاً قضائياً ولذلك فهي لا تقتصر على نظر التظلمات المتعلقة بالقرارات الادارية التي تصدر عن مصلحة الضرائب بالتطبيق للقانون كقرارات تقدير وربط الضريبة وإنما تنظر كذلك في كافة الخلافات التي قد تقع بين مصلحة وصاحب الشأن وهذا ما عنته المادة 8 لامن قانون سنة 1968 بشأن ضريبة الدخل والتي تنص على أنه تختص اللجنة الابتدائية بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب"⁽²⁾

كذلك وقد أكدت المحكمة العليا حق التقاضي للممول في الطعن الاداري رقم 2015/80 المرفوع ضد الممثل القانوني لشركة ويسترن جيواو فرسيسز أمام محكمة استئناف طرابلس الدائرة الادارية الاولى والذي قضت بجلسة 2015/5/19 ومنطوقه "حكمت المحكمة بقبول التحريك شكلاً وفي الموضوع برفضه" و كانت نجد من وقائع وإجراءات المحكمة حيث قامت مصلحة الضرائب بالربط الضريبي لضريبة الدخل على شركة ويسترن جيواو فرسيسز سنتي

(1). سلوى محمد أحمد، التظلم الضريبي في القانون الليبي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة طرابلس

2009 ص 10

(2) طعن رقم 39/23 تاريخ الجلسة 16/04/1978، مجلة المحكمة العليا الليبية ، السنة الخامسة عشر ،

العدد الأول ص 62

2009/2008 بناءً على قانون ضرائب الدخل للربط الجزافي التقديري وذلك لعدم التزام الشركة بسداد الضرائب المستحقة عليها قانوناً في الميعاد المحدد تظلمت الشركة من هذا التقدير الجزافي أمام اللجنة الابتدائية للمنازعات الضمانية التي اصدرت قرارها بتخفيض هامش الربح إلى 12% لم ترض الشركة بهذا التخفيض ولامصلحة الضرائب قطعنا على هذا القرار أمام اللجنة الاستئنافية حيث سجل طعن الشركة تحت رقم 2014/4 وسجل طعن مصلحة الضرائب تحت رقم 2014/5 " واللجنة الاستئنافية بعد نظر الطعنين فقضت :-في الطعن 2014/4 المرفوع من الشركة بتحديد هامش الربح بواقع 7% من إيرادات 2008 وبواقع 6% من إيرادات 2009 فيما يتعلق بالضريبة على دخل الشركات واستبعاد المدفوعات لمقابل المصروفات المتنوعة والتكاليف الفعلية لتذاكر السفر والإقامة والمصاريف الطبية أي أن هذه المصاريف لا تدخل في تقدير وعاء الضريبة مما يقللها في تقديرات المصلحة وفي الطعن 2014/5 المرفوع من المصلحة بعدم قبوله لرفعه من غير ذي صفة وبتأييد تقديرات المصلحة فيما عدا ذلك وترجيح فروقت رسوم التظلم والطعن"

2-الحق بالاستعانة بوكيل عنه: من حقوق الخاضع للضريبة التمثيل أمام الإدارة الضريبية ويعتبر حق جوهرى وأساسي ، ذلك أن العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية محورها التلاقي الشخصي بين الطرفين فالجهة الإدارية تمثل من قبل موظف الإدارة الضريبة أو ما يسمى بالمحقق الضريبي ، أما المكلف بالضريبة إما أن يكون حاضراً بنفسه أو عن طريق وكيل عنه وفي القانون الجزائري يسمى المستشار⁽¹⁾ ، في التشريع المصري فقد أشار المشرع في قانون الضريبة الدخل إلى هذا الحق في نص المادة (121) من القانون رقم 2005/91 التي أشارت على "أن للممول أحقيته بالحضور بنفسه أو وكيل عنه للحضور أمام لجنة الطعن" والمادة 83 من نفس القانون كذلك أشارت إلى إمكانية الممول بتوقيع الإقرار من طرفه أو من يمثله قانوناً وكذلك إجبارية توقيع الإقرار من طرف محاسب مالي إذا بلغ مبلغ رقم الأعمال مليوني جنيه سنوي. فعند الرجوع إلى ميثاق الجزائري للمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة فإنه تحت طائلة بطلان الإجراءات عدم وجود وكيل حيث يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به والإنابة عنه طبقاً للمادة 4/20 من ميثاق الجزائري للمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة⁽²⁾.

(1) بن جعفري رمضان، حق المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة أحمد دراية ادرار، سنة 2016-2017 ص9.

(2) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات المديرية العامة للضرائب بالجزائر 2016 ص15

وحيث أكدت كذلك المادة (8) من قانون ضرائب الدخل الليبي رقم (7) لسنة 2010 على أنه "وللجنة أن تطلب من المصلحة والممول تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق ولموظفي المصلحة وللممول الحضور أمام اللجنة، ويجوز للممول أن يكلف غيره بالحضور أمامها".

3-حق الممول في طلب التقسيط في دفع الضريبة من الحقوق التي يتمتع بها الممول هو طلب التقسيط حيث يجب أن تكون إجراءات جباية الضريبة مناسبة لظروفه حتى لا تكون الضريبة عبئاً ثقيلاً عليه ، ولهذا نصت القوانين الضريبية على موعد مناسب لإلزام الممول بسداد الضريبة ، وحتى لا يكون عبء الضريبة ثقيلاً على الممول بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع، وتدفع به إلى التفكير في تجنبها أو التهرب منها ، لذلك نصت أغلب القوانين الضريبية على إمكانية دفع الضريبة على أقساط ، للتخفيف من العبء الضريبي الواقع على عاتق الممول⁽¹⁾. ولقد سبق المشرع المصري نظيره المشرع الليبي حيث نصت المادة (105) من قانون ضرائب الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 على أنه "يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تتجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقاً لحكم الفقرة السابقة جاز لرئيس المصلحة أو من ينييه تقسيطها على مدى أطول بحيث ، لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية ، ويسقط الحق في التقسيط عند التأخير في الوفاء بأي قسط ، ولرئيس المصلحة أو من ينييه ، بناءً على طلب يقدمه الممول الموافقة على تجديد التقسيط في الحالات التي يقدرها". والنهج الذي اتخذه المشرع الليبي في هذا الشأن وفقاً للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل يجعله يضمن للممول تمتعه بهذا الحق ،حيث نصت المادة (19) منه على " فيما عدا الحالات التي ينص فيها على خلاف ذلك ، تحصل الضريبة دفعة واحدة إذا لم تتجاوز مائة دينار، فإذا تجاوزت ذلك يكون تحصيلها على أربعة أقساط، وتحل الأقساط دورياً اعتباراً من اليوم العاشر وحتى اليوم الخامس والعشرين من كل أشهر مارس، يونيه، سبتمبر، ديسمبر وتدفع الضريبة أو القسط الأول منها بحسب الأحوال في أول ميعاد من المواعيد المذكورة تال لتاريخ استحقاقها " ، وبذلك يكون المشرع الليبي قد حاول ألا يثقل على الممول في تسديد الضريبة بشكل قد يجعله عاجزاً على دفعها، مما قد يضطره إلى التهرب منها ، وقد أوضح المشرع الليبي في اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل الصادرة بقرار من اللجنة الشعبية العامة سابقاً رقم (592) لسنة 2010 في المادة (79) منها على أن " للمصلحة بناءً على طلب الممول إذا طرأت ظروف عامة أو خاصة

(1) زينب سالم علي، المركز القانوني للممول في التشريع الليبي، مرجع سابق ذكره ،72.

تحول دون التزام بسداد الأقساط المستحقة عليه طبقاً للربط الضريبي المعلن أن تقوم بإعادة جدولة الأقساط المستحقة عليه بما يتناسب وظروف الممول ..."

4-حق الممول في استرداد المبالغ التي دفعها بالزيادة عن المستحق.

أعطت معظم التشريعات الضريبية للممول الحق في استرداد الأموال التي حصلت عليها الإدارة الضريبية بالزيادة عن مقدار الضريبة المفروضة عليه، سواء كان ذلك بطلب من الممول أو أن تقوم به الإدارة الضريبية من تلقاء ذاتها، وتضمنت التشريعات الضريبية في كثير من الدول النص على معالجة موضوع استرداد الضريبة⁽¹⁾ وبالرجوع للمشرع المصري نجد أنه نص في المادة (84) من القانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل على حق الممول في استخدام زيادة مبالغ الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة في تسوية المستحقات الضريبية السابقة، كما تقرر بموجب المادة (112) "إذا تبين للمصلحة أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق ، التزمت برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب الممول الاسترداد وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه 2%" حيث نجد أن المشروع الليبي نص في اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 الصادرة بقرار من اللجنة الشعبية العامة سابقاً رقم (592) لسنة 2010 على أنه " إذا تبين أن الممول قد دفع مبالغ بالزيادة على المستحق عليه، فعلى المصلحة أن تخطر بمقدار تلك المبالغ وبحقه في استردادها ولا يجوز رد هذه المبالغ إلا التأكد من عدم استحقاق أي ضرائب أخرى عليه، وإلا وجب خصمها منه"

ثانياً: الضمانات الممنوحة للممول.

الى جانب الحقوق الأساسية للممولين ، فإن التشريعات الضريبية تمنح الممولين بعضاً من الضمانات الإدارية ، فتتمثل في عدم إفشاء السر المهني ، وضمانات الممولين أثناء الفحوص والمراجعات وضمان توصيل المعلومات الضريبية للمكلفين بكافة وسائل الإعلام المختلفة ، التي شأنها تعمل على تضييق الفجوة القائمة بين طرفي العلاقة الضريبية.⁽¹⁾

1-ضمان عدم إفشاء أسرار الممولين: -وقد نص قانون ضريبة الدخل الليبي رقم (7) لسنة 2010 على هذا الأمر، حيث منع إفشاء الأسرار حيث جاء في المادة (90) "كل شخص له

(1) زينب سالم علي، المركز القانوني للممول في التشريع الليبي، مرجع سابق ذكره، 72.
(2) عبدالقادر عليوات، الضمانات القانونية لحماية المكلف بالضريبة، رسالة ماجستير، جامعة زيان عاشور، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2017، ص71.

شأن بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله في ربط أو تحصيل الضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة أسرار الوظيفة، ويظل هذا الالتزام قائماً حتى بعد تركه للخدمة". وقد أشارت المادة (101) من قانون ضرائب الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 على أنه " يلتزم كل شخص يكون له بحكم القانون وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات سرية المهنة ، ولايجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط الضريبة أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً". وقد جاءت أحكام المواد من 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الضريبية التي تضمنت أحكاماً تخص الالتزام السر المهني، حيث تنص المادة 65 منه "يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل المجاني"

- ضمان توصيل المعلومات الضريبية للمكلفين بكافة وسائل الإعلام المختلفة تقوم الإدارة الضريبية عادة بإجراءات معينة بغرض التأكد من صحة الإقرارات الضريبية وسلامتها وهنا تكون الإدارة الضريبية ملزمة بضرورة إبلاغ الممول بنتائج الفحوصات والتدقيق الذي قامت به وكذلك تلتزم الإدارة الضريبية بأن تخطر وتبلغ الممول في أغلب نتائج الفحوصات والتدقيق التي تقوم بها الإدارة الضريبية.

3-ضمان توصيل المعلومات الضريبية للمكلفين بكافة وسائل الإعلام المختلفة.

عملية الوعي الضريبي تكون من خلال إيصال الحقائق والمعلومات لدافعي الضريبة والمجتمع وتدعيم المناهج الايجابية للضريبة ، ودورها في عملية تنمية البلاد ويتم عن طريق التثقيف الضريبي من خلال نشر القوانين واللوائح الضريبية وتوعية دافعي الضريبة بأنواع الضرائب المختلفة ، ومن هنا تبرز أهمية التوعية والتثقيف حتى ينشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع لأن الثقافة الضريبية هي إحدى المقومات الرئيسية في عملية التحصيل، فالوعي الضريبي من أهم القضايا التي يجب الاهتمام بها ، فالضريبة تؤثر في الموازنة العامة وقضايا التنمية المختلفة فلايمكن للدولة القيام بمهامها الاقتصادية وغيرها إلا من خلال موارد اقتصادية متوفرة (1).

(1) نور حمزة حسين الدراجي، مبدأ شخصية الضريبة وأساسه القانوني في قانون ضريبة الدخل العراقي رسالة ماجستير كلية القانون، جامعة النهرين ص22 .

4- إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة: -تمنح أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة للمكلف بالقدر الذي يحافظ على مستوى معاشي ملائم وثابت لهم في المجتمع. وذلك من أجل تطبيق مبدأ شخصية الضريبة، وأن من الطبيعي أن لا يطال العبء الضريبي (حد الكفاف) وإلا أصبحت هذه الضريبة غير عادلة الأمر الذي يدفع الممول لأن يتهرب منها، لذا فقد قررت الإعفاءات الشخصية (السماحات) تطبيقاً لمبدأ شخصية الضريبة فالضريبة ينبغي أن لا تفرض على الدخل الضروري لبقاء الفرد في مستوى معيشي لائق يتناسب ومركزه المالي ، وإلا أدت إلى الإضرار به أن فكرة الحد الأدنى اللازم للمعيشة هي فكرة موضوعية عامة يقرها المشرع الضريبي لكافة المكلفين دون الأخذ في الاعتبار الجنس أو اللون أو العرق أو اللغة ، وعليه فهي ميزة موحدة لجميع أفراد المجتمع دون تمييز⁽¹⁾ وقد أخذ المشرع الليبي والمقارن بإعفاء بعض الدخل من الضريبة حيث نص المشرع الليبي في المادة (33) من قانون رقم 7 لسنة 2010 على أنه "يعفى من الضريبة: - دخل الأشخاص الاعتبارية العامة الممولة من الميزانية العامة وكذلك دخل الهيئات الدينية وغيرها من الهيئات والمؤسسات والجمعيات الخيرية ، الدخل الناتج عن الإيداع في حسابات التوفير لدى المصارف، ريع الأوقاف الخيرية ،المبالغ التي تؤدي إلى المستحقين في عقود التأمين على الحياة ، الدخل الناتج عن المعاشات الأساسية والتقاعدية المعاصرة" كذلك قرر المشرع المصري العديد من الإعفاءات الضريبية ومنها على سبيل الذكر لا الحصر ما نصت عليه المادة (13) من قانون رقم 91 لسنة 2005 على أنه "مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة : اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها ، اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادرة بالقانون رقم 54 لسنة 1975، أفساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولادة القصر"

الفرع الثالث

التزامات الممولين

الالتزام الضريبي يمكن أن نعرفه بالخضوع لأحكام قانون الضريبة والامتثال له عن طريق قيام الممولين بواجباتهم التي قررها ذلك القانون فالالتزام بهذا المعنى يستمد أساسه من القانون الذي يقره وينظمه وقد رتب القانون مجموعة من الالتزامات على عاتق الممول منها الالتزام

(1). أمال حامد خبير، دور الصحافة السودانية في نشر الوعي الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان، كلية الإعلام 2009، ص3

بتقديم الإقرار الضريبي، والالتزام بالتسجيل، والإقرار بتسديد دين الضريبة والالتزام بتنظيم السجلات والاحتفاظ بها⁽¹⁾ ومن هذه الالتزامات :-

أولاً :- الالتزام بالتسديد في الآجال القانونية:- من بين الالتزامات الجوهرية التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة تسديد الضريبة ضمن مواعيدها القانونية، وإلا كان تحت طائلة العقوبات التي تتمثل في الغرامات المالية المنصوص عليها في قانون ضرائب الدخل والجدير بالإشارة أن الإدارة تستند إلى التحصيل الودي الذي يقتضي الاستدعاء المباشر للمكلف بالضريبة قصد الوفاء بمستحققاتها الضريبية حسب ما هو وارد في التصريحات المقدمة للإدارة وهو ما يعرف أيضا بالوفاء التلقائي، حيث يتم دفع الديون المستحقة عليه ضمن الآجال المحددة قانونا.⁽²⁾ فيما يتعلق بالمشروع المصري قد بينت المادة (103) من قانون ضرائب الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 بشأن التسديد في المواعيد المحددة على أنه "يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير المنصوص عليهما في هذا القانون بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانوناً بأدائها وبغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها" وكذلك المشروع الجزائري أكد في المادة 144 من قانون الاجراءات الجبائية على تسديد الضريبة في مواعيدها المحددة حيث نصت على " يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا إلى المكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب ويبين الإنذار زيادة على مجموع كل حصة المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق وكذا شروط الشروع في التحصيل " وقد أشارت المادة (20) من قانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل الليبي " مع عدم الإخلال بأي جزاءات أخرى ، تفرض في حالة التأخر في أداء الضريبة أو توريدها في الميعاد المحدد غرامة قدرها (1%) واحد في المائة من قيمة الضريبة المستحقة عن تأخير تبلغ مدته شهرا أو جزءاً من شهر لا يقل عن خمسة عشر يوماً بحيث لا تتجاوز الغرامة (12%) أثني عشر في المائة من القيمة وتحصل هذه الغرامة في ذات الوقت الذي تحصل فيه الضريبة "

ثانياً: الالتزام بتقدير الإقرار الضريبي :- يعدّ الإقرار الضريبي أحد أهم الالتزامات الضرورية التي يتعين على الممول القيام بها ولاسيما في الأنظمة الضريبية الحديثة التي لا تستند إلى نظام ضريبي قائم على المظاهر الخارجية، وهو ذو شقين، إذ إنه بصفة رئيسة يجب على الممول القيام به لاطلاع الإدارة الضريبية على دخله الخاضع للضريبة، وهو بصفة تكميلية

(1) عاطف ابراهيم كامل، استراتيجية اصلاح وتطوير الادارة الضريبية، مركز الدراسات المالية والضريبية، المؤتمر الضريبي العاشر، مصر ، 2005 ، ص12.

(2) حميدة بن جميلة، أثر التزامات المكلف بالضريبة على حماية حقوق الخزينة العمومية، بحث منشور بمجلة القانون العقاري، جامعة البليدة، الجزائر ص136

يجب أن يقدم كل ما يلزم لرقابة مدى صحة هذا الإقرار وسلامته، لذا يعدّ التزاماً إدارياً على الممول ومقدمة لالتزامه المالي المتمثل في دفع الضريبة المترتبة عليه، وأهم وسيلة في الأنظمة الضريبية الحديثة تستخدمها الإدارة الضريبية في تحقق الضريبة وتصفياتها وجبايتها لأن الممول عادة هو الأكثر قدرة على معرفة إيراداته ومصاريفه، فإذا تضمن إقرار الممول هذه الإيرادات والمصاريف بأمانة وصدق وجب على الإدارة الضريبية الالتزام ما جاء فيه (1) فقد أشارت المادة (82) من قانون ضرائب الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 على أنه " يلتزم كل ممول يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة " كذلك حددت المادة (28) من قانون ضرائب الدخل الجزائري رقم 19-14 لسنة 2019 على أنه " يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التصريح أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 ابريل من كل سنة تصريحاً خاصاً يبينون فيه المبلغ المضبوط لربحهم الصافي ، وتدعيمة بكل وثائق الأثبات اللازمة "أما ما أقره المشرع الليبي في المادة (2) من قانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل والتي أشارت إلى "تربط الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله ويجب دفع الضريبة من واقع هذا الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقدمه ، في المواعيد المشار إليها في المادة (19) من هذا القانون "

ثالثاً: -الالتزام بالتعاون مع الإدارة الضريبية لا يمكن لإدارة الضريبة أن تقوم بعمليات ربط الضريبة وتحصيلها على نحو يتفق والقانون ، دون تعاون من الممول وغيره من الأطراف المرتبطة بالنشاط أو الدخل الخاضع للضريبة ، ويمكن أن يتحقق هذا التعاون بصفة اختيارية أي أن يقوم به الممول طواعية ، ومن أمثلته الإقرار والربط الذاتي ، أو قيام الغير بالإبلاغ عن وقائع تكشف عن تهرب بعض الممولين من أداء الضريبة المستحقة عليهم كلياً أو جزئياً كما يمكن أن يكون التعاون إجبارياً يفرضه القانون ومن أمثلته الالتزام بالإخطار عن بدء النشاط أو توقيفه أو خصم الضريبة من المنبع وتوريدها وتطبيق نظام الخصم والإضافة التحصيل تحت حساب الضريبة(1).

رابعاً: الالتزام بتقديم المعلومات والمستندات في ميعادها المحدد: - يفرض القانون الضريبي على الممول تقديم المعلومات الصحيحة للإدارة الضريبية والتي تطلبها في الوقت المحدد حتى تتمكن من فحصها لتحديد مركز الضريبي للممول بدقة وقبل سقوط حقها في تحصيل الضريبة

(1) - محمد خير العكام، الإدارة الضريبية، مقال منشور بموقع الالكتروني الموسوعة العربية القانونية، المجلد الرابع، ص 479 منشور على موقع الالكتروني <http://arab-ency.com.sy/law/detail/16> .
(2) شريف الكيلاني، الضرائب والممول حقوق والتزامات الأمانة والشفافية ودفع الضريبة أهم واجبات الممول تجاه المصلحة، بحث منشور بمجلة المال والتجارة، 2008، ص 47.

الضريبة بالتقادم وفي بعض الحالات قد يصعب على الممولين الوفاء بهذا الالتزام دون معاونة إدارة الضريبة ، وأحيانا ما يرتبط منح الممول خصومات يقررها القانون بالمعلومات التي يقدمها الممول للإدارة الضريبة عن الشخص الذي دفعت إليه المبالغ التي يطلبها خصمها أو استردادها كأن يكشف الممول عن أسماء وبيانات الشخص المتعامل معه عند طلب خصم بعض التكاليف من وعاء الضريبة على الدخل أو يشترط لرد الضريبة على القيمة المضافة أن يكون لدى الشخص فاتورة ضريبة بالمبلغ المطلوب استرداده صادرة عن البائع أو المورد (1) حيث أشارت المادة (96) من قانون 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل المصري على أنه " يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابةً وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها مالم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة " كذلك أشارت المادة (1) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائي على أنه " يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية اكتتاب وإرسال إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، تصريحاً خاصاً ، تحدد الإدارة الجبائية نمودجه ". وقد بينت المادة (81) من قانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل الليبي " على الخاضعين لأحكام هذا القانون أن يقدموا إلى موظفي عند كل طلب الدفتر التي يقضي القانون بمسكها وغيرها من المحركات والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات لكي يتمكن الموظفون المشار إليهم من التثبيت من تنفيذ أحكام هذا القانون" إن وجود نصوص قانونية تحدد حقوق والتزامات الإدارة أمام المكلف بالضريبة وكما تحدد للممول حقوق والتزامات أمام الإدارة تجعلهم يتفادوا العديد من المشاكل المتعلقة بالأموال الضريبية وخلق فائدة كبيرة تتجلى في خلق نوع من الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة وخاصة عندما توضح الإدارة له بأن للضريبة فائدة تعود على تعود على المجتمع ككل مما يجعل المكلف يقوم بدفعها قناعة من نفسه وبذلك تتحقق مقولة القاضي الأمريكي هولمز في مقولته المشهورة "أحب دفع ضرائبي لأؤمن الحياة المدنية المتحضرة" (2) يتبين من خلال ما تقدم أن الحقوق والالتزامات محددة وواضحة في القانون لكل من الممول والإدارة، وهذا يتطلب ضرورة التوعية بأحكام القانون الضريبي لكي تتحقق الغاية المرجوة من فرض المشرع للضرائب المختلفة.

(1) - شريف الكيلاني، الضرائب والممول حقوق والتزامات الأمانة والشفافية ودفع الضريبة أهم واجبات الممول تجاه المصلحة، مرجع سابق ذكره، ص48..

(2) غرمة مصطفى ، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي ، رسالة ماجستير جامعة قاصدي مرباح ، كلية الحقوق 2014 ، الجزائر ، ص54.

الفصل الأول

ضمانات الممول الخاصة بربط الضريبة

الفصل الأول ضمانات الممول الخاصة بربط الضريبة

تمهيد وتقسيم

تربط الضريبة بإسم الممول إن كان شخصاً طبيعياً في جميع الأحوال حتى وإن كان عديم الأهلية أو ناقصها لأن الضريبة فرضاً قانونياً وليس اتفاقاً يتطلب أهلية الممول أو كان تاجراً وأشهر افلاسه أو كان متوفياً ولم تربط الضريبة المستحقة عليه قبل وفاته ، أما بالنسبة للشخص المعنوي فتربط الضريبة بأسمه سواء كان شركة أو مؤسسة إن كانت متمتعة بالشخصية الاعتبارية بموجب قانون تأسيسها في حالة تعدد الأنشطة للممول يتم الربط بأسمه عن كل الأنشطة إذا كان دخله يخضع لضريبة نوعية واحدة أما إذا اختلفت أوعية الضريبة يتم الربط على كل نشاط بشكل منفرد وفي الأحوال التي يتم فيها الربط من واقع الإقرار الذي قدمه الممول يجب دفع الضريبة من واقع هذا الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه .

ولما كانت التشريعات الضريبية تعتمد على الإقرارات الضريبية في تقدير وربط الضريبة فإنها بالمقابل تسعى جاهدة وبكل الوسائل لتخصيص جانب هام من التشريع الضريبي للرقابة بالإضافة إلى تمكين الإدارة الضريبية من كل الوسائل القانونية والمادية لاستخلاص الضرائب الأمر الذي أدى إلى اتساع صلاحيات الأخيرة ، وأن من شأن اتساع تلك الصلاحيات المساس بحقوق الممولين ، الأمر الذي ولد شعوراً لديهم بضرورة التمسك بكل الطرق المؤدية إلى التهرب الضريبي ، ويشكل النزاع الضريبي في الحقيقة أحد أهم الميادين التي تتفصل فيها الإجراءات بين مرحلتين تجمع بينهما الرغبة في حماية الممول من جهة، وخزينة الدولة من جهة أخرى، إذ تبدأ في الإدارة لتنتهي عند القضاء وعلى هذا الأساس فإن التشريع الضريبي جعل من ربط الضريبة أساساً للمطالبة بدين الضريبة بناءً على قرار يصدر من إدارة الضريبة ، ويكون للممول حق اللجوء إلى القضاء للفصل في أوجه الخلاف بشأنه ، وحتى يكون قرار الربط صحيحاً فإن على الممول أن يكون أميناً في تقديمه للمعلومات التي تبني الإدارة الضريبية قرارها على أساسه ، دون أن يلجأ إلى وسائل احتيالية أو غش أو تدليس يوقع الإدارة الضريبية في خطأ يخفض من المقدار الحقيقي للضريبة المستحقة على الممول، وفي المقابل فإن على الإدارة الضريبية أن تطبق التشريع الضريبي بحسن نية ، ودون تعمد الخطأ الذي يحمل عبئاً ضريبياً أكبر مما هو مستحق عليه ، وحفاظاً

على حقوق كل من الممول والخزانة العامة ، فقد وضع التشريع الضريبي ضمانات قانونية للإدارة الضريبية وللممول في الحفاظ على تلك الحقوق، وعلى هذا الأساس يمكن دراسة الضمانات في الربط الضريبي في هذا الفصل وذلك وفق المبحثين التاليين :-

المبحث الاول:-الضمانات المتعلقة بإجراءات ربط الضريبة.

المطلب الاول: -ضمانات أثناء تقدير الدخل الخاضع للضريبة.

المطلب الثاني: -احترام المدة القانونية للربط وضمان استرداد المبالغ .

المبحث الثاني: -الضمانات المتعلقة بالاعتراض والطعن على ربط الضريبة.

المطلب الاول: -الضمانات الممنوحة للممول وفقاً للنصوص والوثائق الدستورية .

المطلب الثاني:-الضمانات القانونية لحقوق الممول وفقاً للقوانين الضريبية .

المبحث الاول

الضمانات المتعلقة بإجراءات ربط الضريبة

ربط الضريبة هو تحديد المبلغ الذي يجب على الممول دفعه ، وتحديد مبلغ الضريبة يستوجب توافر شروط معينة ، منها التأكد من الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت ثم يتم التعرف على المادة الخاضعة للضريبة ، وبعدها يتم تحديد قيمتها ، وتستنزل منها التنزيلات والسماحات القانونية⁽¹⁾، يفرض سعر الضريبة ، على المتبقي منها وهو صافي الدخل الخاضع للضريبة. عند ثبوت الحق فيه دون أي خصم أو إعفاء منه ، وعلى الممول أن يقدم إلى مصلحة الضرائب إقراراً بداخله ، ويقدم الإقرار إلى مصلحة الضرائب⁽²⁾ حسب ما ورد في قانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل في مادته الثانية حيث نصت على " تربط الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله ، ويجب دفع الضريبة من واقع هذا الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه ، في المواعيد المشار إليها في المادة (19) من هذا القانون " وكذلك نصت المادة (10) من اللائحة التنفيذية للقانون سابق الذكر على أنه "على الممول أن يقوم بسداد الضريبة المستحقة على دخله من واقع ما ذكره في لإقراره وفقاً للمادة (2) من القانون ويتم الدفع بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار وبمراعاة المواعيد المنصوص عليها في المادة (19) من القانون مالم ينص على خلاف ذلك " .

ونظراً لأهمية الربط الضريبي في الوصول إلى المبالغ الضريبية المستحقة على الممولين سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى أهم الضمانات أثناء تقدير الدخل الخاضع للضريبة في المطلب الأول وهذا من خلال مرحلة تقديم الإقرار الضريبي في الفرع الأول ، بالإضافة إلى مرحلة فحص الإقرار الضريبي في الفرع الثاني ، ومرحلة ربط الضريبة وتحصيلها في الفرع الثالث ، ثم ننتقل إلى المطلب الثاني والذي نتناول فيه احترام المدة القانونية للربط في الفرع الأول ثم استرداد المبالغ المسددة في الفرع الثاني، وبعد ذلك نتناول ترحيل الخسائر في الفرع الثالث.

المطلب الأول

ضمانات الممول أثناء تقدير الدخل الخاضع للضريبة

يعرف وعاء الضريبة بأنه المادة التي ستتخذ أساساً لفرض الضريبة، وغالباً ما تحمل

(1) -محمود الزروق الشاوش-المحاسبة الضريبية وفقاً لأحكام التشريعات الليبية -مكتبة طرابلس العلمية العالمية 2010 ص71.

(2) نفس المرجع السابق ذكره ، ص154.

الضريبة اسم وعائها فالضريبة التي تُفرض على الدخل تسمى ضريبة الدخل، وكذلك الحال بالنسبة لضريبة العقارات والضريبة على الاستهلاك ، ويمكن تعريف الوعاء الضريبي كذلك، بكونه المادة أو المال مع وجوب تحديد المادة الزمنية له، و التي قد تكون سنوية أو موسمية.."

فتحديد قيمة الضريبة الواجب على الممول سدادها ، يتم من خلالها معرفة الإعفاءات والخصومات التي يسمح بها التشريع الضريبي ، واستنزائها من الدخل الخاضع للضريبة وصولاً إلي وعائها الذي تحسب على أساسه الضريبة الواجب السداد حسب سعرها الذي يحدده القانون وتربط الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله، ويجب دفع الضريبة من واقع هذا الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه حسب المواعيد المشار إليها في القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن قانون ضرائب الدخل الليبي.(1) حيث نصت المادة (3) على أنه "تربط الضريبة بصفة نهائية على كل ممول من واقع الإقرار الضريبي إذا قبلته المصلحة ويكون الربط في هذه الحالة غير قابل للطعن".

ومن التطبيقات القضائية في تقدير الضريبة الحكم الصادر عن محكمة جنوب طرابلس في الدعوى المقيدة بالسجل العام تحت رقم 2007/1287 المرفوعة من الممثل القانوني لشركة محرك أفريقيا لاستيراد السيارات المساهمة و شركة حديد أفريقيا لاستيراد السيارات المساهمة "المحكمة وهي بصدد تكوين عقيدتها في الأوراق وكل ماله جعل الثابت فيها ومن خلال نظر الدعوى تبين لها إن المدعي عليه الأول قد أوقع حجراً تحفظياً على حسابات الشركتين المدعيتين لدى المحجوز لديه الرابع وإن هذا الحجز كان استناداً إلى قانون الضرائب 72/11 وذلك بعد أن قام بتقدير قيمة الضريبة تقديراً جزافياً بمبلغ وقدره ستة عشر مليون دينار وحيث أنه وبعد الاطلاع على محضر التسوية المبرم بين الشركتين المدعيتين مع مدير عام مصلحة الضرائب بتاريخ 12-4-1375 بأنه قد تم دفع مبلغ وقدره اربعة ملايين دينار من مجموع قيمة الضريبة المستحقة عليها والمقدرة بمبلغ ستة عشر مليون دينار وقد تم سداد القسط الأول أثناء توقيع العقد أما القسط الثاني فقد تم سداده بتاريخ 12-9-2007 وقدم دفاع المدعيين ما يفيد سداد الضريبة صالحة لتاريخ 17-12-2007 صادرة من مصلحة الضرائب وقبل حلول القسط الثالث تم الحجز على حسابات الشركتين المدعيتين حجراً تحفظياً فما حال دون دفع هذا القسط والقسط الرابع وبالاطلاع على ما قدمه

(1) مسعود محمد امريود، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها وفقاً للتشريع الضريبي الليبي، دار الكتب الوطنية بنغازي، الطبعة الأولى 2018 ، ص113

دفاع المدعي عليه الأول من مستندات فإنه بالاطلاع على تواريخها تبين للمحكمة أن هذه التواريخ قبل إبرام محضر التسوية بين الشركتين المدعيتين وبين المدعي عليه الأول والذي تم توقيعه بتاريخ 2007-4-12 وبذلك تكون جميع اموال الشركتين قد خضعت للتقدير الضريبي قبل هذا التاريخ وبذلك تكون قد دخلت ضمن محضر التسوية قد تكون ذمة المدعين مبرئة من أي دين من تاريخ توقيع محضر التسوية كما أن المدعي عليه الثاني قد سلم للمدعين شهادة السداد الضريبي صالحة لغاية 2007-12-17"

تختلف طرق تقدير الضريبة من دولة إلى أخرى تبعاً لإدراك الأشخاص المكلفين للدور الاجتماعي والاقتصادي لضريبة الدخل في الدولة الحديثة ، وتبعاً لمدى تطور الدائرة الضريبة المختصة في الدولة وقدرتها على تحقيق أكبر دخل للدولة بأقل التكاليف وبدون الإخلال بمبادئ العدالة الاجتماعية في فرض وتحصيل الضريبة ويقدر الدخل الخاضع للضريبة بعدة طرق منها.(1)

أولاً: الطرق المباشرة: أصبحت التشريعات الحديثة تلجأ الي الطرق المباشرة سعياً لتحديد الوعاء الضريبي على وجه التحديد الأكثر اقتراباً من الدخل للأفراد ويشمل الطريقتين التاليتين:

1-طريقة التقدير الذاتي أو طريقة التقرير: يقدم الممول بموجب هذه الطريقة كشفاً معيناً تقوم الادارات الضريبية بتصميمه ، يسمى التقرير، يطلب فيه من الممولين أن يقدموا معلومات عن دخولهم الخاضعة للضريبة، كما يحتوي على بيان النفقات التي أنفقها الممولون في سبيل إنتاج الدخل ويتضمن أيضاً معلومات عن حالتهم الاجتماعية ونفقاتهم الشخصية، وكل ذلك للوصول الي صافي دخل الممول الخاضع للضريبة وهنا تقوم الادارات الضريبية بفحص وتدقيق هذه الإقرارات للتأكد من سلامتها.

2-أسلوب التقدير المباشر: في هذه الأسلوب تقوم الإدارة الضريبية لمعرفة قيمة المادة الخاضعة للضريبة بشكل مباشر سواء بمعاينتها أو بالتحري عنها بمعلومات موثوقة وخوفاً من وقع التعسف منح القانون للممولين حق الطعن في تقدير الادارة، إلا أن هذا الأسلوب في التقدير يجعل الإدارة الضريبية تتدخل في الشؤون الخاصة والشخصية للممولين وهذا ما جعل المشرع في الدول المتقدمة يلزم الممولين بمسك دفاتر محاسبية ، تمكن من الاطلاع على أوضاعهم المالية أو تقديم الإقرارات بأوضاعهم للإدارة الضريبية.(2)

(1) أحمد وجيه ناجي، الاعتراضات الضريبية اسبابها وسبل معالجتها، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا،

جامعة النجاح 2016 ، ص 14

(2) نفس المرجع السابق، ص 16.

ثانياً: -الطرق غير المباشرة: حيث تقوم الإدارة الضريبية بتقدير وعاء الضريبة استناداً إلى عنصر خارجي يستند إليه كدليل للتقدير ويشمل ذلك الطرق التالية: -

1- طريقة المظاهر الخارجية وتستند إلى مجموعة من العناصر الخارجية التي تتعلق بمقدار المزداد الاستهلاكية أو الترفيفية التي يستعملها الممول وتفقر هذه الطريقة إلى العدالة الاجتماعية ولأ توجد لها تطبيق عملي في أي من التشريعات الضريبية الحديثة.

2-التقدير الجزافي: وتقوم الإدارة الضريبية عبر أجهزتها بتحديد الوعاء الضريبي تحديداً جزافياً واستناداً إلى قرائن قانونية.

3-التقدير عن طريق الإبلاغ من الغير: يستخدم هذا الأسلوب للتحقق من صدق تصريحات الممولين أو لتدقيق التقديرات ، ويشترط في هذا الغير أن تكون له علاقة قانونية تربطه بالمول.

الفرع الأول

آليات تقديم الإقرارات الضريبية

أولاً: تعريف الإقرار الضريبي: -

الإقرار الضريبي هو نموذج يتم تقديمه إلى إدارة الضرائب التي تبغ عن الدخل والنفقات والمعلومات الضريبية الأخرى ذات الصلة ، وتتيح الإقرارات الضريبية لدافعي الضرائب حساب التزاماتهم الضريبية ، أو جدول مدفوعات الضرائب ، أو طلب استرداد المبالغ المدفوعة مقابل دفع الضرائب الزائدة في معظم البلدان ، ويجب تقديم الإقرارات الضريبية سنوياً لفرد أو شركة ذات دخل قابل للتقرير (مثل الأجور أو الفوائد أو الأرباح الرأسمالية أو غيرها من الأرباح) و يختلف الإقرار عادة باختلاف الضريبة النوعية المقدم عنها على الأقل من ناحية الشكل ، لأن اللوائح التنفيذية والتعليمات الضريبية تضع نماذج معينة يقدم بموجبها الإقرار عن كل ضريبة وتبين هذه النماذج البيانات الواجب إدراجها في الإقرار بالنسبة لتلك الضريبة النوعية.⁽¹⁾ وقد منح المشرع المصري الثقة المتناهية للممول عند تقديم إقراره الضريبي واعتباره أساساً للربط كأصل عام فالضريبة تربط من واقع الإقرار ويلتزم الممول بأدائها في الموعد القانوني طبقاً لما جاء بالمادة (82) من قانون 206 لسنة 2020 حيث نصت " يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون خلال المواعيد المحددة بالمادة (83) منه، كما يلتزم بأن يقدم إلى المأمورية المختصة الجداول المرفقة بالإقرار الضريبي المشار

(1) رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة المحاسب العربي الطبعة الاولى 2016، ص520.

إليه والبيانات المتممة له على النموذج الذي تبينه اللائحة التنفيذية، وذلك خلال الستين يوماً التالية لانتهاء الأجل المحدد للإقرار، ولا يخل ذلك بحق الممول في تقديم الإقرار والجداول المرفقة به والبيانات المتممة له عند تقديم الإقرار"

حيث نصت اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل في مادتها (15) "إذا لم يلتزم الممول بتقديم الإقرار فالمصلحة تقدير الدخل طبقاً للحالات المماثلة، أو إجراء التعديل اللازم على دخل الممول المعلن بإقراره وفقاً لأحكام القانون والمبادي والمعايير المحاسبية المتعارف عليها". وقد نصت المادة (2) من قانون ضرائب الدخل رقم 7 لسنة 2010 " تربط الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله، ويجب دفع الضريبة من واقع هذه الاقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه ..."

فالقانون يلزم الممول بتقديم إقرار ضريبي عن دخله، واعتبر الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو الأساس في ربط الضريبة، وإذا قبلت مصلحة الضرائب الإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول عن دخله يكون الربط في هذه الحالة غير قابل للطعن⁽¹⁾. وفي تفسير ذلك تقول المحكمة العليا في حكمها "إن قبول مصلحة الضرائب للإقرار الذي يقدمه لها الممول عن دخله يجعل الربط الضريبي الأصلي الذي تجريه نهائياً وقبول الإقرار الضريبي يعني التسليم به كليةً فإذا لم يتحقق مثل هذا القبول فلا يكون الربط الأصلي نهائياً".⁽²⁾ وهذا يشير إلى أن المشرع تبنى فلسفة تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين الممولين والإدارة الضريبية، حيث تثق الإدارة بأن الممول سيكون أميناً في الإعلان عن دخله الحقيقي، كما يثق الممول في أن المصلحة ستعامله بعدالة واحترام، وبالتالي اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول سليماً وصحيحاً إلى أن تثبت الإدارة عكس ذلك، وتحقيقاً للعدالة الضريبية فإن القانون نقل عبء الإثبات إلى الإدارة الضريبية، وذلك من أجل أن تبذل قصارى جهدها للوصول إلى حقيقة وضع الممول حفاظاً على حق الخزنة العامة بحصولها على الأموال في الوقت المحدد⁽³⁾ ولم يحدد القانون رقم (7) لسنة 2010 الخاص بضرائب الدخل شكلاً معيناً للإقرار على، الرغم من أن المادة (38) منه قد أشارت لوجوب أن يكون الإقرار كتابياً، ولكن أحيل في تحديد شكل الإقرار والبيانات الواجب إدراجها فيه إلى اللائحة التنفيذية⁽⁴⁾.

(1) عبد القادر علي سالم أبو غفة، العدالة الضريبية من منظور القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل، مرجع سابق، ص 16.

(2) الطعن الإداري رقم 117/48 جلسة 2005/2/27 مجلة المحكمة العليا الليبية السنة 40 العدد 1، ص 59

(3) عبد القادر علي سالم أبو غفة، مرجع سابق ص 16.

(4) سلسبيل محمد بنيس، تقدير الضريبة في التشريع الليبي، رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة طرابلس

2012 ص 10

وقد نصت اللائحة التنفيذية للقانون (المشار إليه في المادة (11) "يشترط لقبول الإقرار الضريبي ما يلي بالنسبة للأفراد: -أن يكون الإقرار موقعاً من الممول أو من يمثله قانوناً ، أن يكون مرفقاً بالمستندات المؤيدة ،لأن يتم تقديمه في الآجال القانونية المحددة لذلك ". وقد نص قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة رقم 19-14 لسنة 2019⁽¹⁾. في مادته (8) "تعدل أحكام المادة 282 مكرر: يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، أن يدفعوا الضريبة المستحقة للإدارة الجبائية وهذا حسب الدورية المنصوص عليها في المادة 365 من هذا القانون "

ثانياً: مواعيد تقديم الإقرارات الضريبية

إن التزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي تجاه الإدارة الضريبية يستتبعه التزام آخر، وهو ضرورة تقديمه في الفترة التي يحددها قانون فرض الضريبة الذي يختلف من ضريبة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى ، حيث يعد الإقرار بصفة عامة ضماناً من أهم الضمانات الخاصة التي تساعد مصلحة الضرائب في ربط وتحصيل الضريبة على الدخل ، حيث نصت المادة (2) من قانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل والتي تقتضي بأن " تربط الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله ، ويجب دفع الضريبة من واقع هذا الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه ، في المواعيد المشار إليها في المادة (19) من هذا القانون " كذلك نصت المادة (82) من القانون 91 لسنة 2005 الدخل المصري المعدل بأن يلتزم الشخص الطبيعي بأن يقدم إقراره الضريبي السنوي على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية (نموذج رقم 27 إقرارات)وأوضحت المادة (83) من القانون بأن يتم تقديم إقرار الشخص الطبيعي قبل أول إبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها" إن تحديد ميعاد يقدم الإقرار خلاله أمر يترتب عليه نتائج غاية في الأهمية ، فترك الممول يقدم إقراره متى شاء لا يستقيم مع تنظيم جباية الضريبة وتحصيلها كما لا يتفق مع اتجاه المشرع في إلزام ممولي الضرائب بتقديم إقرار بالدخل الخاضعين له ، ومن النتائج التي تترتب على تحديد ميعاد معين يقدم فيه الإقرار الضريبي أن مصلحة الضرائب لا تستطيع تقدير الدخل بنفسها أو مطالبة الممول بسداد الضريبة طالما أن ميعاد تقديم الإقرار من الممول لم ينته بعد..".⁽²⁾

(1) قانون رقم 19-14 مؤرخ في 11 ديسمبر سنة 2019، يتضمن قانون المالية لسنة 2020 المنشور في الجريدة الرسمية ، العدد 81 .

(2) فرج يوسف الصلابي -المنازعات الضريبية في القانون الليبي- دار الكتب الوطنية – ط.1 1999 ص115

تظهر أهمية تحديد ميعاد معين يقدم الإقرار الضريبي خلاله في تطبيق الجزاء الذي نص عليه القانون عند تخلف الممول عند تقديم الإقرار الضريبي خلال الميعاد المحدد ، كما يرتب المشرع على انتهاء الميعاد المحدد قانوناً لتقديم الإقرار في الاحوال التي يلتزم فيها الممول بتقديم إقرار سنوي عن دخله بدء سريان التقادم الذي يسقط حق الخزانة العامة في المطالبة بدين الضريبة والقاعدة أن الممول ملزم بتقديم إقرار عن دخله سنوياً ، وهذه القاعدة هي تطبيق لقاعدة أخرى تعرف بسنوية الضريبة ، ويجب تقديم الإقرار في الأصل خلال الستين يوماً التالية لانتهاء السنة الضريبية (1) والأصل أن السنة الضريبية هي نفس السنة الميلادية التي تبدأ من أول شهر يناير وتنتهي بنهاية شهر ديسمبر، وهذا ما نصت عليه المادة (22) من القانون رقم 7 لسنة 2010 م على أن "السنة الضريبية هي فترة الاثني عشر عاماً التي تبدأ من أول يناير من كل عام ، ومع ذلك إذا اقتضت طبيعة النشاط الذي يمارسه الممول اختلاف سنته المالية عن السنة الضريبية وكانت حساباته منتظمة ، جاز لأمين المصلحة أن يقرر اتخاذ السنة المالية للممول أساساً لربط الضريبة عليه" كما أكدت المادة 29 من القانون سالف الذكر "تربط الضريبة سنوياً بعد نهاية السنة الضريبية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. " وتؤكد أحكام المادتين (22،29) من قانون ضرائب الدخل أن المشرع في الضريبي الليبي أخذ بمبدأ سنوية الضريبة ، وقد تمسكت المحكمة العليا بهذا المبدأ حيث قررت في أحد أحكامها أن "الأصل أن تكون ضريبة الدخل سنوية ، أي أن تفرض الضريبة على ما يحققه الممول من أرباح خلال سنة لأن مبدأ سنوية الضريبة مبدأ قانوني مسلم به ، ومستقر عليه فقهاً وقضاء" (2)

نجد أن المشرع المصري في قانون رقم (206) لسنة 2020 بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد قد نص في مادته رقم (70) على "يعاقب على عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة (31) من هذا القانون لمدة تتجاوز ستين يوماً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تتجاوز مائتي ألف جنيه ألف جنيه وتضاعف العقوبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات"

وكذلك نصت المادة (323) من قانون ضرائب الدخل والرسوم المماثلة الجزائري رقم (16-20) لسنة 2020 المعدل "يعاقب كل متملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسيه

(1) سلسبيل محمد بنيس، تقدير الضريبة في التشريع الليبي، مرجع سابق ص10.

(2) طعن إداري رقم 13/16 العدد الأول السنة الثامنة تاريخ الجلسة 1971/06/13، مجلة المحكمة العليا ص45

في الإقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيه كلياً أو جزئياً بما يأتي:-
غرامة مالية من 50.000 د.ج الي 100000 د.ج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها
100.000 د.ج".

وقد حرص المشرع الضريبي الليبي على تقديم الإقرار الضريبي من قبل الممول وسداد قيمة
الضريبة في مواعيدها المستحقة وأورد مجموعة من الإجراءات والعقوبات في حالة تخلف
الممول عن تقديم الإقرار الضريبي في المواعيد القانونية أو في حالة تقديم إقرار أو الإخطار
أو بياناً غير مستوفٍ للشروط المقررة في شأن قانون ضرائب الدخل الليبي رقم 7 لسنة
2010 م ومن هذه العقوبات ما نصت عليه المادة (72) منه أنه "يعاقب بغرامة مقدارها مثل
الضريبة المستحقة طبقاً للربط النهائي كل من تخلف بغير عذر مقبول عن تقديم الإقرارات
أو الإخطارات أو البيانات المنصوص عليها في القانون الضريبي ويعتبر في حكم المتخلف
عن تقديم الإقرارات أو البيانات تقديمها غير مستوفية للشروط المقررة في شأنها".⁽¹⁾

الفرع الثاني

ضمانات فحص الإقرار الضريبي

مما لا شك فيه أن أصعب وأهم عملية أناطها المشرع بمصلحة الضرائب هي عملية حصر
وتقدير المادة الخاضعة للضريبة ، فقد ألقى على عاتقها مهمة صعبة ، إذ جعلها مستأمنة
على مصادر أرزاق الممولين ومكنها من الاطلاع عليها ، وذلك بالتأكيد يقوم على افتراض
تشريعي مفاده أنها الأمانة والحريصة كل الحرص على أموال الناس ، وعلى حقوق الخزانة
العامة في آن واحد لذا فإنه لزاماً على المشرع أن يمكنها من القيام بهذه المهمة ، وذلك عن
طريق الفحص والمعينة لمستندات وأوراق الممول ، فتنقضي الإدارة الحقائق عن طريق
البحث والتحري وتحليل ودراسة المعلومات التي تحتويها السجلات والدفاتر والمستندات ،
والقوائم المرتبطة بفترة زمنية معينة وذلك لتمكين الإدارة من إجراء عملية الفحص.⁽²⁾ ونبين
فيما يلي مفهوم الفحص ، وأسباب الفحص ، ومقومات الفحص الضريبي .

أولاً: مفهوم الفحص الضريبي

تعد عملية الفحص الضريبي أولى خطوات عملية الربط التي ينبغي أن تنال عناية فائقة حتى
تأتي الأرباح مطابقة للواقع دون أن تضيع حقوق الخزانة ، ودون إجحاف بحقوق الممول.

(1). مسعود محمد امريود، الأسباب والمعوقات المؤثرة في عملية الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي في
مواعيده المحددة قانوناً، مجلة الجامعي، الناشر النقابة العامة لأعضاء هيئة التدريس الجامعي، العدد الثالث
والعشرون 2016 ص167

(2) فتحي خليفة أمحمد، اختصاص الإدارة الضريبية في تقدير وعاء ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، كلية
القانون جامعة طرابلس 2013 ص134.

الفحص الضريبي هو " أن يتأكد الفاحص من تنفيذ أحكام قانون الضرائب، وأن كل ما نص القانون على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات المختلفة قد خضع فعلاً للضريبة، وأنه لا يوجد مبالغ، أو إيرادات يجب خضوعها للضريبة، ويكون قد تم إغفالها، ويعرف كذلك بأنه المرحلة الأساسية في عملية المحاسبة الضريبية، ويقصد به التأكد من أن المكلف قد قام بالالتزام بمواد قانون الضرائب الذي يحكم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية عند إعداده لإقراره الضريبي، ومن أن الإقرار يشمل كافة الإيرادات التي نص عليها القانون وعلى خضوعها للضريبة، ويجب التحقق أيضاً من أنه لا يوجد إيرادات يجب خضوعها للضريبة وتم إغفالها، إما بطريقة الخطأ، أو بشكل مقصود"⁽¹⁾.

وكذلك يقصد به التحقق من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي وأن كل ما نص التشريع على خضوعه للضرائب من أنواع الإيرادات والعمليات المختلفة قد خضع بالفعل للضرائب التي يجب أن يخضع لها.⁽²⁾ وكذلك نجد هناك تعريفاً آخر للفحص الضريبي وهو الاطلاع على الدفتر والمستندات الخاصة بالمنشأة والحصول على التفسيرات اللازمة من القائمين على شؤونها، لتحقيق غرض خاص حدد قبل القيام بعملية الفحص، وهو أيضاً تحقق الفاحص من صحة ما أدرج بالإقرارات الضريبية تنفيذاً لإحكام القوانين واللوائح الضريبية، سواء فيما يتعلق بالدخول الخاضعة للضريبة أو الإعفاءات منها وكذلك يعرف أيضاً بأنه عملية التحقق من محتويات الإقرار الضريبي عن طريق المراجعة المحاسبية والمستندية لقيود وسجلات ووثائق المكلف كل ذلك في إطار ضريبي ويقوم الفحص الضريبي⁽³⁾.

من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن الفحص الضريبي يجب أن يشمل التأكد من سلامة الضرائب المربوطة وفقاً للإقرار، وذلك في حالة الإقرارات المقدمة من الممولين، أو لتحديد الإيراد الموضوعي، والعادل والدقيق للربح، أو الإيراد الخاضع للضريبة، تمهيداً لربط الضريبة المستحقة على الممول، أو المنشأة محل الفحص، وكل ذلك خلال فترة معينة، إن المهمة الأساسية للفاحص الضريبي هي التحقق من أن نتيجة أعمال المنشأة التي تظهرها الحسابات صحيحة، وصادقة، والتأكد من اتفاق بنود الإيرادات والمصروفات فيها مع أحكام قانون الضرائب، ويتوقف نجاح الفاحص الضريبي على مدى قدرته في الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة، والبحث عن القرائن المؤيدة لما يظهر له من وقائع أثناء

(1) رلى عبد الرزاق حسين، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح 201 ص46.

(2) باسل مسعود دواد، التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح 2014 ص36.

(3) فتحي خليفة أحمد، اختصاص الإدارة الضريبية في تقدير وعاء ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص137.

الفحص، ولا بد له من طلب البيانات، والإيضاحات، والحصول على الاستفسارات المكتملة لما قد يقنع بصحة الدفاتر، وسلامتها من عدمه، وكذلك يجب عليه أخذ الاعتبار الزمني في الحسبان عند الفحص بحيث لا تطول مدة الفحص، حيث يؤثر ذلك على مواعيد الإخطار بعناصر ربط الضريبة مما قد يعرض الحالة للتقادم⁽¹⁾

ثانياً: أساليب الفحص الضريبي

قد يكون الفحص الضريبي فحصاً شاملاً لكافة الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين وكذلك شاملاً لجميع عمليات المكلف التي قام بها على مدار السنة، وقد يكون الفحص فحصاً اختبارياً لعينة فقط من حسابات المكلف، كما قد يكون الفحص الضريبي في بعض الدول فحصاً انتقائياً لجزء من إقرارات الممولين وفق قواعد ومعايير معينة، كما أن عملية الفحص تمر بعدة مراحل وخطوات بداية من المرحلة التمهيدية وصولاً إلى تقرير الفحص النهائي⁽²⁾ وفيما يلي نذكر أساليب والمراحل المختلفة للفحص الضريبي: -

1) أسلوب الفحص الضريبي الشامل: يقصد بالفحص الضريبي الشامل (التفصيلي) فحص كافة الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات المستند إليها الإقرار، وجميع المفردات والقيود المثبتة بها ، ومراجعة كافة المستندات والترحيلات وأعمال الجمع والترصيد ، ومطابقة الدفاتر والسجلات وكافة المعلومات المالية مع الحسابات الختامية ، وقائمة المركز المالي للتأكد من سلامة القيد وانتظامه ، وأن كافة الدفاتر والسجلات تعبر عن قيمة النشاط الحقيقي. ولذلك يعرف نظام الفحص الشامل على أنه أسلوب جمع البيانات من جميع الوحدات الإحصائية والمقصود به في الفحص الضريبي الإقرارات الضريبية لجميع الأنشطة دون استثناء ويهدف الفحص الشامل إلى الحصول على البيانات والمعلومات الشاملة عن كل ملف من ملفات كل مأمورية سواء كانت هذه الإقرارات تخص نشاط تجاري أو مهني أو صناعي أو مرتبات أو ثروة عقارية أو غيرها وهو أسلوب يهتم أساساً بالكم وليس بالكيف ، ومن خلال التطبيق العملي لهذا النظام ظهرت كثير من أوجه القصور التي أفقدته مقومات العدالة والكفاءة والمرونة والاستقرار والذي كان ووفقاً لما أظهرته دراسات عديدة يمثل عبئاً كبيراً على كل من الممول ومصحة الضرائب ، وأدى إلى عدم الالتزام الضريبي سواء من قبل المأمور الفاحص أو من قبل الممول⁽³⁾

(1) رلى عبد الرزاق حسين، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي ، مرجع سابق، ص48.

(2) مسعود محمد امريود، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها وفقاً للتشريع الضريبي الليبي، مرجع سابق ، ص227.

(3) نسمة محمد ، مفهوم الفحص الضريبي ،مقال منشور على موقع المحاسب العربي بتاريخ 2012/5/9

2/ أسلوب الفحص الضريبي بالعينة: ويتم من خلاله استخدام مدخل العينة الإحصائية في اختيار إقرارات الممولين التي قدمت للإدارة الضريبية، بحيث يكون مجتمع الفحص هم الممولون الذين تقدموا بإقرارات ضريبية، على أن يكون الهدف من العينة هو التأكد من مدى سلامة الضريبة من واقع الإقرارات الضريبية المختارة كعينة، وتقادي عيوب الفحص الضريبي ويقوم المدخل الحديث لاختيار عينة حالات الفحص على أساس المخاطر⁽¹⁾ وقد أخذ كذلك المشرع الضريبي المصري بهذا الأسلوب حيث نصت المادة 94 من القانون رقم 91 لسنة 2005 بإصدار قانون الضريبة على الدخل أسلوب جديد للفحص الضريبي للتطبيق اعتباراً من السنة الضريبية 2005 حيث جاء نص هذه المادة بنص " على أنه على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة ". وقد أكدت المادة (13) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة سابقاً رقم (592) لسنة 2010م هذا الأسلوب بقولها "يجوز للمصلحة فحص بعض الإقرارات الضريبية ويتولى المدير العام تحديد حجم عينة إقرارات الخاضعة للفحص الضريبي سنوياً حسب كل نشاط على حدا وفقاً للأساليب الإحصائية المتعارف عليها" ولكي ينجح أسلوب الفحص بالعينة فإنه يحتاج إلى مايلي:

1- أن فحص جميع الإقرارات المقدمة سنوياً بكفاءة ودقة يحتاج إلى أعداد كبيرة من الفاحصين الذين يصعب توافرهم في الوقت المناسب.

2- تبذل الإدارة الضريبية عادة جهداً أكبر عند فحص الحالات المهمة مما يتطلب تركيز العناية بها. وبطبيعة الحال لا يتحقق ذلك في ظل نظام الفحص الضريبي الشامل.

غير أنه يعاب على هذا النوع من الفحص ما يلي :-

1- إن نسبة الإقرارات المستندة لدفاتر ومستندات، وهي جوهر نظام الفحص بالعينة هي نسبة متدنية جداً قياساً إلى مجموع الإقرارات السنوية التي يقدمها الممولون سنوياً.

2- إن هناك عدداً من الإقرارات السنوية يجب أن تخرج من نظام الفحص بالعينة كالإقرارات التي يقدمها الممولون لأول مرة أو التي تبين تحقق خسائر، أو التي تتعلق بتغيير الشكل القانوني أو غيره من الاختلافات الجوهرية، التي يتطلب فحصها فعلياً بعيداً عن العينة.⁽²⁾

(1). محمد أكبر أحمد وآخرون - أثر الفحص الضريبي للقوائم المالية في الحد من مخاطر التهرب الضريبي دراسة ميدانية على ديوان الضرائب بالسودان - منشورات جامعة الزعيم الأزهرى بالسودان.

(2) مجدي عبد السلام النجار، مدي التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وأثرها في الكشف عن التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي 2006 ، ص41.

3- اسلوب الفحص الضريبي التقديري : إذا قدم إقراراً لا يستند إلى دفاتر و حسابات أو لم يقدم الإقرار فإن الأمور الفاحص يلجأ إلى تحديد وعاء الضريبة المستحقة عليه بطريق التقدير ويقصد بالتقدير، التحديد المبدئي للأرباح أو الخسائر الصافية لنشاط خاضع للضريبة بواسطة الفاحص الضريبي استناداً إلى أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات وبمراعاة ظروف النشاط في المدة محل التقدير⁽¹⁾ وفي التشريع الضريبي الليبي أوضحت المواد (2،3،4) من القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل، طبيعة هذا الأسلوب عندما نصت في المادة (2) على أنه " تربط الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله ، ويجب دفع الضريبة من واقع هذا الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد للتقدير، ونصت المادة (3) على أنه " تربط الضريبة بصفة نهائية على كل ممول من واقع الإقرار المشار إليه في المادة السابقة إذا قبلته المصلحة، ويكون الربط في هذه الحالة غير قابل للطعن فيه" وأما المادة (4) وقد نصت على أنه " 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 بناء على هذا التقدير وذلك وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية"

4- الفحص الضريبي الاختباري : يقصد به قيام المأمور الفاحص على اختيار عدد معين من المستندات والدفاتر والعمليات لفحصها على سبيل العينة فإذا تبين له أن هذه العينة خالية من الأخطاء والغش فإنه يحق له أن يفترض صحة بقية المستندات والدفاتر والعمليات الأخرى التي لم يتم فحصها.⁽²⁾

5- الفحص الضريبي التحليلي: يعرف " بأنه نوع من اختبارات التحقق الأساسية للبيانات والمعلومات المالية التي يتم أدائها عن طريق دراسة ومقارنة بين البيانات " وبالتالي فهو عبارة عن دراسة تهدف إلى تحديد الاتجاهات والمؤشرات الجوهرية التي تهتم بتقرير فحص التقلبات والبنود غير العادية من خلال إتباع مجموعة من الإجراءات والتي تتمثل في الآتي:-

1- دراسة العلاقات المتوقعة بين البيانات الغير مالية مثل العلاقة بين تكلفة الاجور والمرتبات مع عدد العاملين .

2- مقارنة المعلومات المالية الحالية للمنشأة مع المعلومات المالية الخاصة بفترة أو فترات سابقة أو مع المعلومات المالية التي تتعلق بالنتائج المتوقعة أو المستهدفة عن طريق الموازنات التخطيطية.

(1) - سارة صلاح السيد، مدخل الاسس وأساليب الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة بورسعيد 2017 ، ص11

(2). نفس المرجع سابق ذكره ص12

3-دراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية بهدف مطابقتها مع نموذج قابل للتنبؤ به حيث يتوقع وجود هذه العلاقة بنمط معين أو استمرارها عليه إذا لم يحدث تغييرات جوهرية قد أدت إلى تغييره.

4-مقارنة المعلومات المالية مع معلومات مماثلة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة⁽¹⁾.

ومن أحكام القضاء الليبي المتعلقة بالفحص الضريبي الصادر عن محكمة استئناف طرابلس في الطعن رقم (2015/80) والذي قضت فيه المحكمة بجلستها المنعقدة بتاريخ 2021/5/19 والذي جاء فيه "حكمت المحكمة بقبول التحريك شكلاً وفي الموضوع برفضه" وحيث جاء في الوقائع الاجراءات "لم ترض إدارة مصلحة الضرائب بقرار لجنة التظلمات الاستئنافية الصادر في 2015/1/21 فقررت بالطعن أمام القضاء الاداري بهذة المحكمة بموجب صحيفة طعن نعت فيه على قرار اللجنة بأنه اخطأ في تطبيق القانون حيث أن اللجنة انتهت إلى "أن الفاحص الضريبي لم يبين التحريات والتحقيقات التي يفترض القيام بها وكذلك المستندات التي استند إليها في تقريره الجزافي في الوقت قام فيه الفاحص بكل هذه التحريات كما نعت المصلحة على القرار بقصوره وفي التسبب حيث أن ما جاء في قرار اللجنة المطعون في قرارها هو عبارة عن تخمين وافترض لم يبين مع حقائق لها اصول ثابتة بالأدلة "

ثالثاً: -مقومات الفحص الضريبي

الفحص الضريبي، يلعب دوراً أساسياً في تحقيق أهداف الإدارة الضريبية ، كالعادلة في التكلفة، والوفرة في الحصيلة من خلال تشجيع الممولين على الامتثال ، والأداء الطوعي للضريبة الصحيحة، مقابل ثقة هؤلاء بعدالة التكلفة وموضوعيته، وكفاءة وموضوعية الفحص الضريبي واستقامة ونزاهة منفيذه ، ولكي يتم الفحص الضريبي بشكل سليم وعلى أسس واضحة لا بد من توافر المقومات والعناصر التالية: - -

1-حسن اختيار العاملين في الإدارة الضريبية. إن حسن اختيار العاملين بالإدارة الضريبية يمثل نقط ارتكاز أساسية في جودة الفحص لأنهم عمدة تلك الإدارة وعنصرها البشري الذي ينفذ السياسات الضريبية ويقوم بالفحص وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة ويؤثر فكره وسلوكه على تنفيذ عملية الفحص ، لذا يجب التدقيق في اختيار العاملين في الإدارة الضريبية وأن يكون هناك أسس لاختيار العاملين تعتمد على المعرفة الضريبية والمحاسبية والتمتع

⁽¹⁾فارس محمد زناتي، استخدام الاساليب الحديثة في تطوير الفحص الضريبي، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرون، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المجلد الثالث 2016 ص7

بالخلق القويم والإخلاص في العمل وأن يتحلى بالسيرة الطيبة والقدوة الحسنة ويتصف بحسن المعاملة والأمانة في أدائه لعمله (1).

2- النظام المحاسبي المتبع. تتعدد النظم المحاسبية وتتنوع طبقاً لأساليب العرض سواء دفترياً أو برمجياً حيث لا يويّد قيد على أي منشأة في اتباع نظام معين. فلها أن تختار النظام الذي يتلاءم وطبيعة ظروفها والمعروف أن هناك أكثر من طريقة ونظام دفترى يمكن أن يتبع مثل (النظام الايطالي، النظام الفرنسي، والانجليزي، والنظام الأمريكي) وكذلك البرامج المحاسبية تختلف أيضاً من حيث المستويات والبيانات الخاصة بالمخرجات والتقارير المطلوب منها وعلى هذا يجب أن يكون النظام المتبع واضحاً للفاحص سواء يدوياً أو الكترونياً فالفحص يتمثل في الاطلاع على ما يقدمه أي نظام متبع من بيانات وتأكيداتها من خلال الآتي: - دفتر اليومية دفتر مساعد وتحليلي ، أستاذ عام يرحل إليه اليومية ، ميزان المراجعة ،الميزانية العمومية التقارير ، وتترجم هذه الدفاتر على الحاسب آلياً مع وجود رابط من هذه القيود الدفترية بالبرامج الالكترونية من الواجب على الفاحص عند فحصه لأي منشأة أو وحدة اقتصادية أن يقوم أولاً على تقييم مدى فاعلية وسلامة نظام المراقبة الداخلية بها ،لأنه يساعد في تحديد نطاق الفحص من حيث اختصاره أو التوسع فيه ،ويرتكز نظام الرقابة الداخلية السليم على مبدأ الفصل بين المسؤولية عن حفظ السجلات سواء كانت يدوية أو إلكترونية والأشراف المادي على الأصول والرقابة الداخلية أحد العناصر الهامة التي تعطي الفاحص اطمئنان إلى سلامة الحكم على أن الدفاتر والبيانات المالية موضوع الفحص صحيحة.(1)

وهنا نشير إلى أن المشرع الضريبي الليبي قد ألزم الممول أن يرفق مع إقراره الذي أعده الميزانية العمومية ومرافقتها وفقاً لنص المادة (45) اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل رقم (7) لسنة 2010 والتي نصت على أنه "يشترط في حالة الحسابات المنتظمة أن يقدم الإقرار مرفقاً بالتقارير المالية التالية تكلفة البضاعة المصنعة في حالة النشاط الصناعي، قائمة الدخل الميزانية العمومية ، كشف الاستهلاكات ، كشف بتفاصيل المصروفات الدخل "

(2) أكرم محمد منير، آليات تحقيق جودة الفحص الضريبي، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، المجلد الثاني، 2014، ص25.
(2) عيد المنعم حسن السباخي، الفحص الضريبي الميكن ومشكلات التطبيق، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، المجلد الثالث 2014 ص14.

حيث نلاحظ أن المادة السابقة نصت على أن يرفق بالإقرار الضريبي في حالة الحسابات المنتظمة المستندات التالية: -

1-حساب الأرباح والخسائر.

2-كشف بتفاصيل المصروفات الواردة بحساب الأرباح والخسائر

3 -بيان بالاستهلاكات وبالطريقة التي تم بها احتسابها ويجب أن تكون تلك الحسابات معدة وفقاً للأصول المحاسبية، وموقع عليها من قبل مقدم الإقرار أو من يمثله قانوناً. (1)

الفرع الثالث

الضمانات أثناء مراحل الربط الضريبي

أقر القانون ضمانات لطرفي المديونية التي تربط كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب وتحقيقاً للتوازن بين مصالح الطرفين، حيث أن الضمانات المتقابلة توازي الحقوق والالتزامات لكل منهما ، فـضمانات المكلف بالضريبة هي حقوق التي كفلها له القانون. (2) أثناء ربط وتحصيل الضريبة إن العلاقة التي تحكم الممول والإدارة الضريبية المتمثلة بالـخزينة العامة مستمدة من حكم القانون ، وإن الالتزام بأداء الضريبة تكليف قانوني نشأ نتيجة تحقق ربح عن ممارسة نشاط معين ، ولذلك تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة هي توافر الشروط التي يتطلبها القانون في شخص معين حتى تتمكن الإدارة من ممارسة اختصاصها وتصدر قرار الربط الضريبي . حيث أشارت المادة (2) من قانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل على ربط الضريبة بقولها "تربط الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله ، ويجب دفع الضريبة من واقع هذا الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه ، في المواعيد المشار إليها في المادة (19) من هذا القانون " .

ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدّد الضريبة من واقع هذا الإقرار وكذلك نصت المادة (89) من قانون ضرائب الدخل المصري على أنه " تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول " .

أولاً: -مفهوم الربط الضريبي

ربط الضريبة هي آخر مرحلة من المراحل التي تتدخل فيها مصلحة الضرائب في تحديد دين الضريبة فبعد تقدير المصلحة للدخل أو قبولها للإقرار المقدم من الممول أو اتفاقها مع هذا

(1) مسعود محمد امريود، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها وفقاً للتشريع الضريبي، مرجع سابق ص218.

(2) وهيبة بن ناصر، ضمانات تحصيل الضريبة العقارية، مجلة القانون العقاري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة الجزائر ص172.

هذا الأخير على تحديد مقدار الدخل الخاضع للضريبة ، تأتي مرحلة ربط الضريبة ، ويراد بالربط تحديد مبلغ الضريبة الذي يجب على الممول دفعه ، ويكون ذلك بالطبع بعد استئزال ما يسمح به القانون للممول من خصم وإعفاءات ويعرف الربط الضريبي بشكل أدق بأنه إخضاع صافي الدخل لسعر الضريبة الذي يقرره القانون ، واستخراج مبلغ الضريبة الواجب الأداء الذي تتحدد بمقداره مسئولية الممول الضريبية والضريبة يجب أن تربط باسم الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي تخضع أرباحه للضريبة أي المدين الأصلي بالضريبة ، كما يصح أن تربط الضريبة باسم الممثل القانوني للممول ، أو بديله أو المسؤول عن الضريبة في حالة وجوده ، ويتم ربط الضريبة باسم الممول كشخص طبيعي ولو كان الممول ناقص الأهلية أو عديمها ، لأن الضريبة فرض قانوني وليس اتفاقاً يتطلب أهلية معينة للممول ، وإذا توفى الممول فإن الضريبة يجب أن تربط رغم ذلك باسمه، فلا يصح أن تربط الضريبة على الورثة ولكن يطالب بها هؤلاء باعتبارهم خلفاً له. وبعد تحديد من تربط الضريبة باسمه يأتي تحديد نوع الضريبة التي يخضع لها النشاط الذي يزاوله الممول ويحقق من ورائه خدمة ومنفعة وتعتبر مرحلة أساسية وهامة عند قيام المصلحة بربط الضريبة لما يترتب على ذلك من نتائج غاية في الأهمية منها تحديد سعر الضريبة الواجب التطبيق وما يجب أن يتمتع به الممول من إعفاء وبيان طرق الطعن على ذلك الربط.(1)

ثانياً: - ضمانات ربط وتحصيل الضريبة.

يعد الربط الضريبي من أهم المراحل لتحديد قيمة الدين الضريبي ، لما لإجراءاته من أثر بالغ في تحديد مدى التزام المكلفين بالضريبة والحد من التهرب ، وكذلك لما له من أثر عظيم على اقتصاد الدولة وزيادة إيراداتها ، إذ يعد الربط الأجراء الأهم للوصول إلى تحديد مبلغ الضريبة(2)

ولذلك هناك إجراءات متزامنة مع إعداد قرار ربط الضريبة وهي تلك التي تلي مباشرة مرحلة الفحص الضريبي ، ومنها حالات ربط الضريبة وإعلان نتائج الفحص ، إذ أن مرحلة إعلان النتائج تعد مرحلة مهمة يستطيع الممول من خلالها الدفاع عن حقوقه .

(1) مختار علي أبوزريدة - المحاسبة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي الليبي - الجنوب للنشر - الطبعة الثالثة 1995 ص 150.

(2) فرح فيصل فلاح، أحكام الربط الضريبي في ضوء قانون ضريبة الدخل الأردني، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية القانون، 2020 ص9.

1- حالات ربط الضريبة: قد عالج المشرع الضريبي في نصوص قانون ضريبة الدخل حالات الربط التي تتعرض لها الإدارة الضريبية ، ويمكن أن تشملهم بحالتين ، تتمثل الحالة الأولى بالتقدير الذاتي والذي يتم عند قيام الممول بتقديم الإقرار الضريبي وما يترتب بعد ذلك على الإدارة معالجته ، أما الحالة الثانية تسمى بالتقدير الإداري وتتم في حالة تأخر الممول أو امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي وما يترتب على الإدارة من إجراءات يجب القيام بها وحالات الربط الضريبي هي انطلاق لإجراءات الربط التي يتولد عنها صدور القرار ، الذي يسمى في الاصطلاح الليبي بقرار الربط الضريبي في التشريع الليبي وتربط الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله وتربط الضريبة بصفة نهائية من واقع الإقرار إذا قبلته الإدارة ويكون الربط في هذه الحالة غير قابل للطعن فيه ، وأن هذه الحالة لاثير إشكالاً بحكم أن الممول هو من أقر بدخله ، ومن ثم فإن ربط الضريبة بناءً على ذلك يحظى برضا الممول غير أن هناك حالات أخرى تتولى فيها الإدارة بنفسها تقدير الضريبة ، ومن ثم ربطها ، وهي حالة امتناع الممول عن تقديم الإقرار⁽¹⁾.

1-التقدير الذاتي :- يقوم الممول طبقاً لهذه الطريقة بتقديم إقرار للإدارة الضريبية ، فتقبل الإدارة هذا الإقرار وتربط الضريبة على أساسه ، في هذه الحالة لا يتصور قيام الممول بالمنازعة في قرار ربط الضريبة ، بل ولا يحق له التظلم والمنازعة ، وذلك لان الربط قد تم من واقع إقراره وبالتالي قرار الربط في هذه الحالة يعتبر نهائياً ولا يجوز الطعن فيه ويستفاد منه بنص المادة(89) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 على أنه "تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار من الممول ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار " وقد أشارت المادة (3) من قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010 والتي نصت على "تربط الضريبة بصفة نهائية على الممول من واقع الإقرار المشار إليه في المادة السابقة إذا قبلته المصلحة ويكون الربط في هذه الحالة غير قابل للطعن فيه. "

2-التقدير الإداري: وفي هذه الحالة لا يقدم الممول الإقرار اصلاً أو يقدمه ولكن المصلحة لا تقبل به ، ومن هنا تنشأ المنازعة الضريبية ، وعدم رضا الممول عن القرار هو السبب الذي يدفعه للتظلم الضريبي وقد أشارت المادة (90) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91

(1) -ابراهيم محمد سويسي، الضمانات القانونية لحقوق الممول دراسة مقارنة، مرجع سابق ص92.

لسنة 2005 على أنه " للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات لمؤيدة له وكما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة ووفقاً للمادة 5 من قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010 "يجب على المصلحة في جميع الأحوال أن تعلن للممول بربط الضريبة ومواعيد أدائها وللممول حق التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه وربط الضريبة بناءً على هذا التقدير، " وحيث تمنح الإدارة الضريبية وفقاً لنص المادة السابق ذكرها ، سلطة تقديرية واسعة في مجال تقدير وربط الضريبة بحيث تستند الإدارة إلى عدة أساليب وصولاً لمعرفة وعاء ومقدار الضريبة المستحقة⁽¹⁾

أ-التقدير استناداً إلى المظاهر الخارجية وتقوم الإدارة الضريبية بتقدير وعاء الضريبة استناداً إلى بعض القرائن والمظاهر الخارجية المحيطة بالممول والنشاط الخاضع للضريبة.
ب-التقدير الجزافي وهو قيام الإدارة الضريبية بتقدير الدخل الخاضع للضريبة استناداً إلى قرائن محددة ففي نصوص القانون أو قرائن اتفاقية.⁽²⁾

2-إعلان قرار الربط الضريبي وأثاره.

إن قرار الربط الضريبي يعتبر من القرارات التي تصدر عن الإدارة الضريبية وبموجبه يلتزم المكلف الخاضع للضريبة أداء مبلغ معين ومستحق ، وتقوم الإدارة الضريبية في حالة ممارسة المكلف الأعمال والأنشطة التي توجب دفع الضريبة عليها بمقتضى أحكام القانون.⁽³⁾ إن الجهة المخولة قانوناً بإصدار قرار ربط الضريبة في ليبيا هي مصلحة الضرائب والمصلحة تعني وفقاً للمادة 98 من قانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل هي مصلحة الضرائب وكذلك أشارت المادة (95) من القانون سالف الذكر التي جاء نصها على ما يلي " لمدير عام المصلحة أن يكلف نوابه أو مديري إدارات الضرائب بالشعبيات بمباشرة بعض اختصاصاته المقررة بمقتضى القانون".

(1) سلوى محمد أحمد، التظلم الضريبي في القانون الليبي، رسالة ماجستير جامعة طرابلس، كلية القانون، 2009 ص14.

(2) سلوى محمد أحمد، نفس المرجع السابق ، ص15.

(3) فرح فيصل فلاح، أحكام الربط الضريبي في ضوء قانون ضريبة الدخل الأردني، مرجع سابق، ص11.

ووفقاً للقانون الليبي يجوز لمدير عام المصلحة تكليف نوابه أو مديري إدارات الضرائب تفويض غيره في اصدار قرار ربط الضريبة ، وأشارت المحكمة العليا الليبية إلى طريقة إعلان الربط تقدير الضريبة بقولها في نص الحكم "أزاء النصوص الصريحة الواردة بقانون الضرائب والخاصة بتحديد طرق معينة لإعلان تقدير الضريبة ، لأنه لا يجوز قانوناً الالتجاء إلى طرق الإعلان الواردة في قانون المرافعات لان القاعدة الخاصة أولى بالتطبيق من القاعدة العامة التي لا يلجأ إليها إلا في حالة وجود نقص في القانون الخاص" (1) وقد أشارت كذلك محكمة النقض المصرية إلى طريقة إعلان ربط الضريبة بقولها " أن إجراءات الإعلان بربط الضريبة ، اختلافها عن إجراءات الإعلان في قانون المرافعات ، الإعلان بربط الضريبة كيفية ، بخطاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول وجوب أن يثبت موزع البريد على علم الوصول تحققه من الشخص الذى وقع أمامه فى حالة عدم وجود المرسل إليه، تذييل إشعار علم الوصول بتوقيع غير مقروء لا يدل بذاته على نسبه إلى شخص المرسل إليه وخلوه من بيان أسم المستلم وصفته. إقامة الحكم المطعون فيه قضاءه بصحة الاخطار بقرار لجنة الطعن على أن الطاعن لم يطعن بالتزوير على التوقيع غير المقروء الثابت بخانة المستلم فى علم الوصول باعتبار انه توقيع المرسل إليه، مخالفة للقانون وفساد فى الاستدلال ". (2)

المطلب الثاني

التقييد بالمدة القانونية للربط وضمن استرداد المبالغ الزائدة

أخذ قانون ضرائب الدخل الليبي بمبدأ سنوية الضريبة وقضى بربط الضريبة سنوياً حيث نصت المادة (30) على أنه " تربط الضريبة سنوياً بعد نهاية السنة الضريبية مالم ينص القانون على خلاف ذلك ، ومع ذلك فللمصلحة (مصلحة الضرائب) في الحالات التي يخشى فيها التهرب من أداء الضريبة لأي سبب أن تقدر خلال السنة الضريبية الدخل الخاضع للضريبة ، وأن تربط الضريبة وتحصلها وذلك مع عدم الأخلال بالجزاءات المنصوص عليها من هذا القانون" . يتضح أن الأصل في ربط الضريبة هو أن يجري الربط مرة واحدة في السنة ، وذلك بعد نهاية السنة الضريبية التي تتوافق مع السنة الميلادية أي من أول يناير إلى نهاية ديسمبر من كل عام ومع ذلك فقد تربط الضريبة لمدة أقصر وقبل نهاية السنة الضريبية وذلك في حالات خاصة حددها القانون. (3)

(1) طعن اداري رقم 19/6 تاريخ الجلسة 1964/3/21 مجلة المحكم العليا السنة الأولى ، العدد الثاني ، ص5

(2) طعن رقم 7101 ، للسنة القضائية 65 ، بجلسة 1996/12/05.

(3) مختار علي أبوزريدة، المحاسبة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي مرجع سابق ص126

وقد نصت المادة (89) من قانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل المصري " تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار " وكذلك أشارت المادة (28) من قانون رقم 14-19 لسنة 2019 بشأن ضرائب الدخل الجزائري على أنه " يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التصريح المراقب ، أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة، تصريحاً خاصاً يبينون فيه المبلغ المضبوط لربحهم الصافي، وتدعيمة بكل وثائق الإثبات اللازمة "

وتربط الضريبة بصفة نهائية على كل ممول من واقع الإقرار المشار إليه إذا قبلته مصلحة الضرائب، ويكون الربط في هذه الحالة غير قابل للتظلم منه ، ومع عدم الإخلال بالجزاءات المقررة في قانون ضرائب الدخل إذا امتنع الممول عن تقديم الإقرار أو قدمه ولم تقبله مصلحة الضرائب جاز لها أن تقدر الدخل وفق ما تراه مناسباً ، وأن تربط الضريبة بناءً على هذا التقدير كما نصت عليه المادة (4) من قانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل الليبي على أنه " 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، وذلك وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية" في جميع الأحوال أن تعلن الإدارة الممول بربط الضريبة ومواعيد سدادها وللممول حق التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه ويعتبر الربط نهائياً وقطعياً إذا قبله الممول أو تتظلم منه خلال المواعيد المقرر أو طعن فيه واستنفاد طرق الطعن المقررة كما نصت المادة (5) من القانون المذكور يجب على المصلحة في جميع الأحوال أن تعلن للممول بربط الضريبة ومواعيد أدائها، وللممول حق التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه " (1)

ولما كانت الضريبة تعتبر ديناً على الممول فإنها تسقط كباقي الديون بمرور الزمن وعدم المطالبة بها حيث يسقط حق الممول في استرجاع المبالغ الزائدة عما استحق عليه من ضريبة سواء صدر بحكم بردها إليه أو كان دفعها نتيجة خطأ مادي اعترفت به المصلحة الضرائب حيث نصت المادة (26) من قانون ضرائب الدخل رقم (7) لسنة 2010 أنه "يسقط حق الممول في المطالبة باسترداد ما دفعه زيادة عن المستحق عليه بمضي خمس سنوات ، تبدأ

(1)-. محمد الزروق الشاوش، المحاسبة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي، مرجع سابق ص 120.

من تاريخ الدفع، إلا إذا ظهر الحق في طلب الرد بعد إجراءات اتخذتها المصلحة فيبدأ التقادم من تاريخ إخطار الممول بحقه في الرد" وكذلك أشارت المادة (91) من قانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل المصري " تنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني ، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن ، وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد" كذلك أشارت المادة (130) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائي على أنه" تتقدم دعوى استرداد المبالغ المقبوضة بدون حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة الدفع بمرور أربع سنوات اعتباراً من يوم الدفع". إذاً حق الممول في استرجاع ما دفعه زيادة يسقط بمضي خمس سنوات ويبدأ سريان المدة من تاريخ الدفع إلى مصلحة الضرائب أو من تاريخ إخطار المصلحة للممول بحقه في استرداد الزيادة وذلك في حالة ظهور الحق في طلب الاسترداد نتيجة إجراءات تتخذها المصلحة ، كما لو اكتشفت وجود خطأ مادي في احتساب الضريبة مما أدى إلى دفع الممول زيادة عن المبلغ المطلوب منه قانوناً وتنقطع مدة التقادم لحق الممول في الاسترداد بإرساله لطلب بكتاب مسجل إلي مصلحة الضرائب يطالب فيه برد الزيادة المدفوعة (1)

إن ما يهمنا في هذا المطلب هو احترام المدة القانونية للربط الضريبي وسنخصصه للدراسة في الفرع الأول منه ثم نخصص الفرع الثاني استرداد ما زاد من مقدار الضريبة.

الفرع الأول

التقيد بالمدة القانونية للربط الضريبي

ربط الضريبة هو تحديد مبلغها الواجب على الممول دفعه لمصلحة الضرائب ، ومن البديهي أن هذا الربط لا يكون إلا بعد تقدير وتحديد وعائها، ثم تطبيق سعرها على المادة الخاضعة واستخراج مبلغ الضريبة الواجب الأداء لمصلحة الضرائب ، والذي يتحدد بمقدار مسؤولية الممول الضريبية وإذا امتنع الممول عن تقديم الإقرار ، أو قدمه ولم تقبله المصلحة فيكون لها أن تقدر الدخل وفقاً لما تراه مناسباً وأن تربط الضريبة بناءً على هذا التقدير وتعلن به الممول ويجب على المصلحة إعلان الممول بربط الضريبة ومواعيد أدائها في جميع الأحوال سواء تم الربط على أساس إقرار الممول أو حسب التقدير الذي تلجأ إليه المصلحة عند عدم قبول الإقرار وبعد أن يتم تقدير الضريبة بإحدى طرق التقدير تقوم الإدارة المالية

مختار علي أبو زريدة، المحاسبة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي مرجع سابق ص150

بالمصلحة بربط الضريبة على الممول أي تحديد المبلغ الواجب دفعه وتسمى الواقعة المنشئة للضريبة⁽¹⁾ ، تقتضي القواعد العامة بعدم استيفاء الضريبة إلا بعد أن تتم إجراءات الربط النهائي وإعلانه إلى الممول ، ومع ذلك يفرض التشريع الضريبي الليبي دفع الضريبة بصورة مؤقتة إذا ما كان الربط سيتم بناء على إقرار الممول ، وذلك لحين فحص الإقرار وربط الضريبة بصورة نهائية وتقوم مصلحة الضرائب بعد وصول الإقرار إليها بربط الضريبة على أساس ما ورد فيه من بيانات وذلك بصورة مؤقتة ، ويعتبر الربط المؤقت ملزماً للممول ولا يجوز له الطعن فيه لأنه يعتمد على البيانات المقدمة في إقراره ، ويجب على المصلحة أن تقوم بفحص إقرار الممول ومراجعته للتأكد من صحة البيانات الواردة به إذا قبلته المصلحة فإن الضريبة المربوطة على أساسه تعتبر نهائية ويجب أن تقوم المصلحة عندئذ بإخطار الممول بأن ربط أصبح نهائياً ولذلك يصبح ربط الضريبة ملزماً للطرفين لأنه بإقراره اعترف بمقدار دخله والإقرار حجة على المقر بافتراض أن مصلحة الضرائب قبلت الإقرار بعد فحصه واعتماده وطرق اعلان الممول سواء بقرار الربط أو أي ورقة أو إجراء آخر نصت عليه المادة (32) من قانون ضرائب الدخل لسنة 2010.⁽²⁾ حيث نصت على "... يعتبر الشخص معلناً إعلاناً صحيحاً بأي ورقة إذا وقع هو أو من ينوب عنه قانوناً بتسلمه أو أرسلت إليه بكتاب مسجل مصحوب بعلم وصول ، أو تم تسليمها إلى وكيله أو أحد موظفيه " وبالنظر الي قانون ضرائب الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 نجد أنه كذلك نص في مادته رقم (89) على أنه "تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع هذا الإقرار " وهذا الإقرار الذي تحدث المنازعة بسببه أما نتيجة للبيانات الخاطئة الواردة به أو نتيجة لعدم دقة الأدلة أو المستندات المؤيدة له التي يستند عليها ذلك الإقرار حيث يلزم القانون في الكثير الأحيان أصحاب الإقرارات بوثائق معينة تمكن من التحقق من صحة ما ورد بها من بيانات ومعلومات والتي تقدم عادة إما عند التقديم الإقرار لمصلحة الضرائب ، أو عند وجود خلاف بين المصلحة والمومول حول البيانات الواردة بالإقرار ، إلا أن المشرع الضريبي ومن أجل ألا يتفاقم الخلاف بين الممول حول الإقرار أو حول البيانات والمستندات المؤيدة له قد أجاز للمصلحة إجراء فحص للإقرارات المقدمة من الممولين لغرض التحقق من صحة البيانات

(1) -السيد خليفة الذويب، المحاسبة الضريبية في التشريع الضريبي الليبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية، جامعة أم درمان الإسلامية، 2007 ص24.

(2) علي محمد سالم، الضريبة على دخل الشركات، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة طرابلس 2010 ص20.

المعلومات الواردة بها ، أو للتأكد من انتظام الدفاتر وأمانتها متى كانت مؤيدة بحسابات منتظمة.⁽¹⁾ إن الإدارة الضريبية لا تملك إلا سلطة مقيدة أمام الربط الأصلي والذي يعني ربط الضريبية من واقع الإقرار الضريبي للممول ويعتبر هذا الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبية من واقعه.⁽²⁾ أما إذا رأت الإدارة أن الممول لم يقدم إقراراً صحيحاً وشاملاً جازاً لها أن تجري ربطاً إضافياً وذلك حسب ما أشرت المحكمة العليا الليبية في حكمها الصادر بتاريخ "27-2-2005" والذي مفاده "إن مفاد نص المادة 20 بفقرتها 1، 2 من القانون 73/644 بشأن ضرائب الدخل أن صيرورة الربط الأصلي نهائياً وقطعياً أو باتاً لا يمنع مصلحة الضرائب من أن تجري ربطاً إضافياً إذا تحققت أنه لم يتقدم بإقرار صحيح شامل أو أخفى نشاطاً أو مستندات أو غيرها أو قدم بيانات غير صحيحة أو استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة أو أخفى أو حاول إخفاء مبالغ تسري عليها الضرائب"⁽³⁾ والجدير بالذكر أن محكمة النقض المصرية قد أكدت ذلك في العديد من أحكامها منها أن " مؤدي نص المادة (45) من القانون السابق رقم (14) لسنة 1939 والتي أحالت إليها الماد (75) من نفس القانون، أن وعاء الضريبة يحدد في هذه الحالة على أساس إقرار الممول وليس على أساس تقدير جزافي وبهذا يقتصر تصحيح المصلحة أو تعديلها لإقرار الممول على مجرد تغيير بعض البنود الواردة فيه كإضافة مبلغ أغفله الممول في إقراره أو عدم الموافقة على استبعاد مبلغ معين، ولا يعتبر هذا الإجراء من قبل تصحيح الإقرار أو تعديله، وإذا خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر واعتمد ما أورده تقرير الخبير من أن قرار اللجنة بخضمه 5% من المصروفات جزافاً هو تصحيح للإقرار المطعون ضده فإنه يكون قد خالف القانون"⁽⁴⁾ ويكون للممول الطعن على هذا التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه الإخطار بالربط على نموذج (19) ضريبة وإلا أصبح الربط نهائياً بموجب المادة (117) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضرائب على الدخل المصري ويشترط لذلك أن يحكم هذا التقدير ضوابط معينة تكفل عدم المغالاة فيه أو نقصه عن الإيراد الحقيقي، ويلتزم الممول بعبء الإثبات في حالة قيام مصلحة الضرائب بعمل ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة لها في حالة عدم تقديم الممول الإقرار الضريبي .

(1) -محمد سالم رمضان، طرق فض النزاعات الضريبية في التشريع الضريبي الليبي، رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة طرابلس، 2008 ص18.

(2) رحاب بن نوبة، النزاع الضريبي أمام القضاء، مجلة الإسناد العدد الخامس عشر خريف 2018 ص75

(3) الطعن الإداري 117/48 تاريخ الجلسة 2005/2/27 مجلة المحكمة العليا ، العدد الأول السنة 48 ص 59

(4) الطعن رقم 162 لسنة 44 جلسة 1978/2/14 مكتب فني 29 ج1ق92 ص469 .

الفرع الثاني

استرداد ما زاد من مقدار الضريبة

حدد قانون ضرائب الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 م مدة تقادم دين الضريبة بخمس سنوات حيث نصت المادة (26) "يسقط حق الممول في المطالبة باسترداد ما دفعه زيادة على المستحق عليه بمضي خمس سنوات ، تبدأ من تاريخ الدفع ، إلا إذا ظهر الحق في طلب الرد بعد اجراءات اتخذتها المصلحة فيبدأ التقادم من تاريخ إخطار الممول بحقه في الرد وتنقطع المدة بالطلب الذي يرسله الممول إلى المصلحة بكتاب مسجل برد الزيادة التي أداها". وفق هذا النص يسقط حق الممول في المطالبة به بعد خمس سنوات يبدأ سريانها من تاريخ الدفع إلى مصلحة الضرائب ، أو من تاريخ إخطار المصلحة للممول بحقه في استرداد الزيادة وذلك في حالة ظهور الحق في طلب الاسترداد نتيجة اجراءات اتخذتها المصلحة ، كما لو اكتشفت وجود خطأ مادي في احتساب الضريبة أدى إلى دفع الممول زيادة عن المبلغ المطلوب منه قانوناً وتنقطع مدة التقادم لحق الممول في الاسترداد بإرساله لطلب بكتاب مسجل إلى مصلحة الضرائب يطالب فيه برد الزيادة المدفوعة (1)

إن استرداد المبلغ الزائد على ضريبة الدخل المستحقة يتطلب اتخاذ مجموعة من الإجراءات من الممول والإدارة الضريبية، وهي على النحو الآتي :-

1-الإجراءات التي يقوم بها الممول، وتتمثل في الآتي :-

أ-تقديم طلب الاسترداد من الممول

ب- أن يقدم الطلب الاسترداد خلال خمس سنوات من تاريخ دفعه الضريبة الزائدة

ج - أن يكون طلب الاسترداد الضريبة من الممول نفسه الذي قام بتسديد الضريبة

د- أن يقدم الطلب وفق نموذج طلب الاسترداد المقرر من المصلحة لهذا الغرض

هـ- أن يرفق طلب الاسترداد بنسخة من قسائم أو مستندات التسديد أو التوريد وكافة الوثائق

الرسمية المؤيدة لطلب الاسترداد أو التسوية وإرفاق نسخة معتمدة من البطاقة الضريبية سارية

المفعول (2)

2-الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية وتتمثل في الآتي :-

أ-التأكد من صحة الطلب والوثائق والمستندات المقدمة من المكلف والتثبت من سداد

المكلف لمبالغ أكثر من مقدار الضريبة المستحقة عليه، بصورة نهائية ، بعد المطابقة

(1) مختار علي أبو زريدة، المحاسبة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي الليبي، مرجع سابق، ص136.
(2) أحمد اسماعيل عبد الله، خصم واسترداد الضريبة وفقاً للتشريعين اليمني والمغربي، مجلة المنارة للدراسات القانونية والادارية، 2016 ، ص20.

والرجوع إلى الوثائق والسجلات والتحقق من سداد وتوريد تلك المبالغ مقابل الضريبة المستحقة على المكلف ولذات الفترة الواقعة المقدم عنها طلب الاسترداد.

ب- تحديد مقدار المبلغ أو المبالغ المدفوعة بالزيادة .

ج- التأكد من عدم وجود دين ضريبي مستحق على الممول في ضرائب الدخل الأخرى حتى تاريخ الإرجاع ، ويتم التسوية بالإدارة الضريبية المختصة بكشف التسوية وفقاً للنموذج المعد لذلك في الإدارات المعنية والوحدة الحسابية في حدود المبلغ الذي ثبت دفعه بالزيادة فعلاً ، ويترتب على التسوية بعد استكمال الإجراءات والتوقيع عليها واعتمادها ، انقضاء دين الضريبة من ذمة الممول في حدود المبلغ الذي تم تسويته مع مراعاة ترحيل المبلغ الزائدة بعد التسوية وإثباته في حساب المكلف وإجراء التسوية في حدود في الفترة تالية بذات الاجراءات المتبعة والمشار إليها.

د-في حالة عدم اجراء تسوية للمبالغ الزائدة والمستحقة للمكلف نظراً لعدم وجود دين ضريبي على الممول في ضرائب أخرى ، على المصلحة أو تقوم برد تلك المبالغ المسددة بالزيادة للمكلف بعد استكمال إجراءات الاثبات الموضحة ويتم الرد من الايرادات المحصلة من ضرائب الدخل.

هـ-لا يجوز الرد أو التسوية إلا لنفس الممول المسدد لحسابه بسجلات المصلحة وفي حالة وفاة الممول يجوز الرد لورثته، بعد حصر الورثة وتحديد الورثة الشرعيين، توكيل من الورثة للشخص الطالب بالاسترداد نيابة عنهم⁽¹⁾.

وتسير أغلب التشريعات في إعطاء الاختصاص بنظر طلب رد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق عند وجود خلاف بين الممول والمصلحة إلى القضاء العادي ، ومن بين تلك التشريعات التشريع المصري حيث نصت المادة (56) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020 على أنه " تقوم المصلحة بالبت في الطعون المقدمة من الممولين أو المكلفين بواسطة لجان داخلية ، يصدر بتشكيلها وتحديد مقارها ونطاق اختصاصها قرار من رئيس المصلحة .ويكون الطعن المقدم من الممول أو المكلف على ربط الضريبة بصحيفة من أصل وثلاث صور يودعها مأمورية الضرائب المختصة وتسلم إحداها للممول أو المكلف ويجب أن تتضمن صحيفة الطعن تحديد جميع أوجه الخلاف على وجه الدقة فيما ورد بنموذج ربط الضريبة ، والأسباب الجوهرية التي يقوم عليها الطعن ،ولا يعتد بالطعن الذي لا يتضمن

(1) أحمد اسماعيل عبد الله، خصم واسترداد الضريبة وفقاً للتشريعين اليمني والمغربي، مرجع سابق ، ص21.

الأوجه محل الخلاف" أما في ليبيا فإن الاختصاص بنظر ذلك الخلاف منوط بلجان المنازعات الضريبية عملاً بنص المادة (7) من قانون ضرائب الدخل رقم (7) لسنة 2010 التي تنص على أنه "تختص اللجنة الابتدائية بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة"

وأكدت المحكمة العليا الليبية اختصاص لجان المنازعات الضريبية بنظر الخلاف القائم حول طلب رد الضرائب التي دفعت بغير حق حيث أشارت في حكمها " أن لجان الطعون الضريبية إنما وجدت ليحتكم إليها كل من الممول ومصلحة الضرائب فيما يقع بينهما من منازعات بشأن تطبيق أحكام قانون الضرائب والقرارات التي تصدرها هذه اللجان فصلاً في المنازعات المطروحة عليها وإن اعتبرت قرارات إدارية لصدورها من جهات إدارية إلا أنها في واقع الأمر تعتبر أحكاماً ولذا فإنه لا يصح الطعن فيها في مواجهة اللجان التي أصدرتها وإنما في مواجهة الخصوم التي أصدرت لصالحهم"⁽¹⁾ وكذلك أشارت إليه محكمة النقض المصرية في حكم لها والذي جاء فيه " إن لجنة الطعن و قد حولها القانون ولاية القضاء للفصل في خصومه بين الممول و مصلحة الضرائب ، فمن حقها ، وفقاً لنص المادة 364 من قانون المرافعات السابق ، أن تصحح ما يقع في منطوق قرارها من أخطاء مادية بحتة كتابية أو حسابية بقرار تصدره من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم ، و لا يغير من ذلك أن الربط صار نهائياً ذلك أن الضريبة و على ما جرى به قضاء هذه المحكمة لا ترتكن في أساسها على رباط عقدي بين مصلحة الضرائب و بين الممول، و إنما تحددها القوانين التي تفرضها ، و ليس في هذه القوانين و لا في القانون العام ما يحول دون تدارك الخطأ الذي يقع فيها ، فللممول أن يسترد ما دفعه بغير حق ، و للمصلحة أن تطالب بما هو مستحق زيادة على ما دفع ، ما لم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم"⁽²⁾.

المبحث الثاني

الضمانات المتعلقة بالاعتراض والطعن على ربط الضريبة

تعد الضرائب مصدراً هاماً وسيادياً لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة اللازمة ونظراً لأهميتها ودورها الحيوي في سد احتياجات الدولة من الموارد المالية والأثر الذي ترتبه على الممولين بدفعها لذا فقد تم إرساء مبدأ قانونية الضريبة كمبدأ دستوري لا يجوز مخالفته بأي حال من الأحوال وأصبح التشريع الضريبي يتمتع بما يتمتع به التشريع عامة من

(1) طعن إداري رقم 11/30 تاريخ الجلسة 1985/210/27، مجلة المحكمة العليا، العدادان الأول، والثاني السنة الرابعة والعشرون، ص9.

(2) الطعن رقم 167 تاريخ 1973-11-28 لسنة 36 مكتب فنى 24 صفحة رقم 1174.

خصائص ألا وهو أن سلطة إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها من اختصاص السلطة التشريعية باعتبارها ممثلة لإرادة الشعب ومن ثم فالضريبة التي تفرض من جانب السلطة التنفيذية وحدها في صورة قرار إداري أو لائحة تنظيمية أو غيرها تعد غير شرعية فالمشرع وحده له حق فرض أية ضريبة جديدة بل وتعديل ضريبة قائمة أو إلغاؤها واستناداً على ما تقدم فلا بد لفرض الضريبة من قانون ينص على واقعة الفرض فلا تفرض الضريبة ولأتعديل ولا تلغي الا بموافقة السلطات التشريعية المختصة⁽¹⁾

أوجبت التشريعات المقارنة على الممول اللجوء إلى الاعتراض الإداري قبل السير القضائي في الدعوى ،إنما سعت من ورائه إلى إتاحة الفرصة للحل التوافقي بين الإدارة الضريبية والممول من خلال إعطاء الفرصة للإدارة الضريبية في مراجعة تقديرها ، أو إقناع الممول بأسباب التقدير ، أشار المشرع المصري في قانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل على تشكيل لجان طعن بقرار من الوزير حيث نصت المادة 120 على أنه " تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة ، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير ، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام لغرف التجارة" كذلك قانون الإجراءات الجبائية الجزائري أعطى المكلف بحق الطعن أمام لجان الطعن المذكورة في نص المادة 81 مكرر بقولها " تنشأ لجان الطعن الآتية : تنشأ لدى كل دائرة في كل دائرة ، لجنة طعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة " كما هدفت التشريعات من إتاحة الفرصة لوزير المالية أو من يفوضه خطياً بإعادة النظر والتقدير في ملف ضريبي عن فترة ضريبية سابقة إلى ضمان امتثال الإدارة الضريبية والممول وتصويب الأخطاء التي جرت في تلك الفترة لذا فإن تحول إجراءات التقدير الإداري أو إعادة التقدير إلى أداة للتغول على الممولين ، أو حرمانهم من الحقوق التي كفلتها لهم الدساتير والتشريعات يؤثر تأثيراً سلبياً مباشراً على تنفيذ قواعد العدل والانصاف وتحقيق التوازن بين الإدارة الضريبية والممولين على الرغم من تساوي مركزيهما القانوني⁽²⁾

لقد أقر المشرع الليبي ضمانات معينة للممول لحمايته في مواجهة الإدارة الضريبية فمادام القانون يلزم الممول بتنفيذ الالتزامات معينة فمن حقه أن يتمتع بضمانات وحقوق كافية مقابل تنفيذ لهذه الالتزامات ورغم تعدد ضمانات الممول، وتفاوتها من دولة إلى أخرى إلا أن

(1) أيغان عزيز عليوي، الضرائب ذات القالب الحر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة النهرين، 2014 ص15.

(2) وائل يوسف خليل، أثر أحكام الطعن على الحقوق القضائية للممولين، مجلة جامعة القدس للبحوث الإنسانية العدد 53، لسنة 2020، ص72.

التظلم الضريبي يمثل أنجح أنواع الضمانات القانونية للممول لكل التشريعات الضريبية فهو يحقق الرقابة على الإدارة الضريبية عند ممارسة نشاطها، ومن ثم يضمن حقوق الممولين ، ضد ما يشوب قرارات الإدارة الضريبية في الربط الضريبي من تعسف وخطأ ، فالقانون الضريبي الليبي نص على هذه الضمانة ونظم أحكامها بما يحمي الممول ويكفل حقه⁽¹⁾ كذلك في نص في المادة (5) من ضرائب الدخل رقم (7) لسنة 2010 "يجب على المصلحة في جميع الأحوال أن تعلن للممول بربط الضريبية ومواعيد أدائها ، وللممول حق التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه " ونصت المادة (15) من لائحة القانون المذكور أنه "تخطر المصلحة الممول على النموذج رقم (12) ضرائب المرفق بعناصر الربط التي رأتها فإذا قبل الممول تقدير المصلحة ولم يتظلم منه خلال مدة لا تزيد على خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تسلمه الإخطار أصبح ربط الضريبة نهائياً وقطعياً ، أما إذا تظلم الممول فلا يكون الربط نهائياً إلا في حدود ما قبله من تقدير المصلحة فإذا أصدرت اللجنة الابتدائية قرارها في التظلم وأعلن به الممول فعبه سداد الضريبة على أساس ما حددته اللجنة " كذلك نصت المادة 6 من قانون ضرائب الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 على أنه " تتولى الفصل في التظلمات التي يقدمها ذوو الشأن من إقرارات الربط الضريبي الجزاءات التي توقع بموجب أحكام الباب الرابع من هذا القانون لجان ابتدائية يصدر بتشكيلها وتحديد مقارها ودوائر اختصاصاتها ومكافآت أعضائها قرار من الأمين "

وكذلك أكدت المحكمة العليا الليبية على ضمانات التظلم أمام لجان الطعن في الطعن الإداري في حكمها رقم 12/23 بقولها "متي كان الثابت مما سجله حكم نذب الخبير الصادر بتاريخ 1975-2-25 والذي لأخلاف عليه بين الطرفين إن الاقرار الصادر من الطاعن الأول يتضمن أنه استلم من الطاعن الثاني نيابة عن المطعون ضده مبلغ يعادل نصف قيمة الضرائب المفروضة طبقاً للعقد المبرم بين الطرفين بتاريخ 14-6-1973 وأنه يتعهد بالاحتفاظ بهذا المبلغ حتى 31-12-1973 إلى المطعون ضده ، أما إذ تظلم الطاعن الأول وطعن في الضريبة امام لجنة الضرائب فإنه يتعهد بقاء هذا المبلغ لحين الفصل في التظلم (والطعن نهائياً) وذلك بعد أن يقوم بإحضار ما يفيد دفع هذا المبلغ إلى مصلحة الضرائب وذلك عن العمولات التي استلمها شقيقه الطاعن الثاني من شركة يونيون طبقاً للعقد المبرم

(1) سلوى محمد أحمد، التظلم الضريبي في القانون الليبي، مرجع سابق، ص 72.

في 28-5-1967 وأنه إذا سدد لمصلحة الضرائب أقل من هذا المبلغ فإنه يلزم برد الباقي إلى المطعون ضده وإذا سدد أكثر منه فإن الأخير ملزم بدفع الفرق في الزيادة وهذا النص صريح في أن الطاعن الأول يتمتع عليه الرد إذا طعن في تقدير مصلحة الضرائب وإلى أن يفصل في الطعن نهائياً ولما كان الطاعن الأول قد طعن في تقدير مصلحة الضرائب ولم يبت في الطعن بعد من اللجنة الاستئنافية ، وكان الحكم المطعون فيه قد أيد الحكم الابتدائي الذي قضى بالزام الطاعن الأول بالرد على الرغم من ذلك فإنه يكون قد خالف نص العقد الذي يقضي بعدم الرد في حالة قيام الطاعن بالطعن على التقدير ولا يغير من هذا النظر ما تدرج به المطعون ضده في مذكرة دفاعه من أن الطعن المعول عليه والذي يحول دون التزام الطاعن الأول بالرد هو الطعن الذي يوجه إلى التقديرات الخاصة بالشركة التي كانت قائمة بين الطاعن الثاني والمطعون ضده ذلك أن الطاعن الثاني هو الذي كان طرفاً في العقد المبرم بينه وبين شركة يونيون ولم يكن المطعون ضده طرفاً في هذا العقد وبالتالي فإنه يكون هو المسؤول عن الضريبة أمام مصلحة الضرائب التي لا شأن لها بالعقد المستتر اللاحق المبرم بين الطاعن الثاني وبين المطعون ضده والمتضمن اقرار الأول بأن الثاني شريك له بحق النصف في هذه العمولات ولما كان ذلك وكان الحكم المطعون فيه لم يبين الأساس الذي استند إليه للخروج على المعنى الظاهر للعقد فإنه يكون معيباً بما يوجب نقضه"⁽¹⁾

كذلك أشارت في الطعن الإداري رقم 27/16 ق في حكمها " لجان التظلمات الضريبية مختصة بنظر كل خلاف بين مصلحة الضرائب والممول وقراراتها النهائية في هذا الشأن قابلة للطعن أمام دائرة القضاء الإداري بالمحكمة العليا بنص المادة 25 من قانون هذه المحكمة " ⁽²⁾

المطلب الأول

الضمانات الممنوحة للممول وفقاً للنصوص والوثائق الدستورية

الدستور هو التشريع الأساسي في الدولة وأحكامه هي التي تحدد نظام الحكم فيها ، وتبين السلطات العامة فيها واختصاص كل منها وعلاقتها بعضها مع البعض الآخر ، وتقرر ما للأفراد من حريات عامة وحقوق ، والتي تنقسم إلى حقين جوهريين هما الحرية والمساواة في الحقوق والواجبات ، ومن أهمها المساواة في التكاليف العامة التي تفرضها الدولة على الأفراد

(1) طعن إداري رقم 12/23 تاريخ الجلسة 1977/6/8 ، مجلة المحكمة العليا ، العدد الثالث ، السنة الرابعة عشر ، 110 .

(2) طعن إداري رقم 27/16 ق تاريخ الجلسة 1970/12/20 ، مجلة المحكمة العليا ، العدد الثاني ، السنة السابعة ص 30.

كالمساواة في دفع الضرائب باعتبار أن هذه الضرائب تمثل التكاليف والأعباء المالية التي يتحملها ، وتمس حقوقهم وحررياتهم وأموالهم . وتتضمن دساتير العديد من الدول ضمانات أساسية في مجال الالتزام الضريبي كمبدأ قانونية الضريبة ، ويعتبر الدستور هو المصدر الأساسي للقانون الضريبي ، ويترتب على هذا أمر هام وهو اعتبار القواعد الدستورية الأساس لكل قاعدة قانونية تليها في المرتبة كالقواعد الواردة في القانون الضريبي ، ويستتبع ذلك أنه لا يجوز لأي من السلطتين التشريعية أو التنفيذية أن تتجاوز عند ممارسة نشاطها الحدود التي رسمها الدستور وإلا كان عملها مخالفاً لمبدأ المشروعية الذي يقضي بخضوع السلطة التشريعية للدستور ويتمثل هذه الخضوع بضرورة أن يكون القانون الضريبي الصادر عن السلطة التشريعية مطابقاً تماماً لأحكام الدستور وإلا تعرض للطعن بعدم دستوريته .⁽¹⁾

وحرصت الكثير من الدساتير على ترسيخ المبادئ الدستورية في المجال الضريبي ، وذلك من خلال التأكيد على أن النظام الضريبي يجب أن يقوم على أساس العدالة الاجتماعية وحيث أن القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام ، وحيث أن الأخير ينظم العلاقة بين الدولة والإفراد من زاوية مساهمتهم في تمويل نفقات الدولة العامة وهي مساهمة إجبارية تربط بالانتماء السياسي والاقتصادي ، وليست محل اختيار أو رغبة من الأفراد ، ومن ثم يتطلب الأمر أن تتم أو تحصل موافقة من الأفراد على فرض الضرائب وهذه الموافقة إما أن تتم صراحة أو ضمناً يمكن القول أن من أهم قواعد العدالة الاجتماعية مبدأ قانونية الضريبة والمبادئ الدستورية الأخرى في المجال الضريبي تبرز أهمية القواعد الدستورية من خلال اتفاق هذه القواعد مع المبادئ أو القواعد الدستورية شكلاً وموضوعاً فالدستور هذا النظام الأعلى الذي ارتضاه أفراد المجتمع⁽²⁾، بناءً على ما سبق سنتناول في هذا المبحث الأساس الدستوري للضمانات الضريبية وفقاً للقانون الليبي في الفرع الأول ثم نتناول الأساس الدستوري للضمانات الضريبية وفقاً للقانون المصري في الفرع الثاني والأساس الدستوري للضمانات الضريبية وفقاً للقانون الجزائري في الفرع الثالث .

الفرع الأول

الأساس الدستوري للضمانات الضريبية وفقاً للقانون الليبي

يعد الدستور ركيزة مهمة للتشريع المالي ، إذ لا يلزم الممولون بضرائب إلا بقانون صادر عن

(1) جهاد سعيد خصاونة /الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقاً للتشريع الاردني، رسالة دكتوراه،

جامعة عمان، كلية الدراسات العليا، 2006 ص62

(2) عادل فليح العلي، الضمانات الأساسية والدستورية لحقوق المكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية

والسياسية، العدد الثاني، 2015 ، ص24

السلطة التشريعية في البلاد ،ولايجوز استحداث أي ضريبة إلا بقانون ،كما لا يجوز تعديلها أو إلغاؤها إلا بإرادة المشرع وحدها دون سواها ، إن الأساس الدستوري لمبدأ المشروعية للقانون الليبي نص عليه دستور ليبيا بمختلف تطوراته ومراحلته حيث نجد بدايةً أن دستور المملكة 1951 نص في المادة (138) منه على أنه " للملك وللمجلس الشيوخ والنواب حق اقتراح القوانين عدا ما كان منها خاصاً بالميزانية أو بإنشاء الضرائب أو بتعديلها أو الإعفاء من بعضها أو إلغائها ، فاقتراحه للملك وللمجلس النواب" وكما كرست المادة (167) منه مبدأ شرعية الضرائب بشكل واضح وجلي إذ جاء نصها "لا يجوز فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ، ولايجوز إعفاء أحد من أداء الضرائب في غير الأحوال المينة في القانون ، كما لا يجوز تكليف أحد بتأدية شيء من الأموال والرسوم إلا في حدود القانون" (1)

كما نص الإعلان الدستوري الصادر عام 1969 على ضمانات وحقوق الممولين من خلال نص المادة (17) " لا يجوز فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، ولايجوز إعفاء أحد من أداء الضرائب في غير الأحوال المينة في القانون، كما لا يجوز تكليف أحد بتأدية الرسوم إلا في حدود القانون " ثم استمر هذا التوجه فنصت أغلب القوانين الأساسية على حقوق الممول ولعل أهمها قانون تعزيز الحرية رقم (20) لسنة 1991. (2) إن الحماية الدستورية تقوم على التوازن الذي يكون بين كل من القيم الدستورية للحقوق والحريات والقيم الدستورية للمصلحة العامة ، بشكل يمكن معه عدم التفريط في أي من هذه القيم ، وتقع المسؤولية على المشرع فيما يتعلق بتنظيم ممارسة الضمانات الدستورية ، وذلك من خلال شكل التوازن الذي يجريه بين ممارسة مختلف الحقوق والحريات من جهة والمصلحة العامة من جهة أخرى. (3) وقد نص الإعلان الدستوري الصادر في 2011 على تنظيم الحقوق والحريات في الباب الثاني منه تحت عنوان الحقوق والحريات العامة وذلك في المواد (7،16) والتي نظمت حقوق وحريات المكفولة للمواطن الليبي التي يقع على الدولة واجب ضمان إقرارها وحمايتها ، ولقد أشار أيضاً مشروع الدستور الليبي المعتمد من مجلس النواب في 29 يوليو 2017 إلى مجموعة من الحقوق والحريات وقد ورد تنظيمها في الباب الثاني

(1) ابراهيم محمد سويبي، الضمانات القانونية لحقوق الممول، مرجع سابق ، ص 10 .
(2) منصور الفيتوري حامد، إشكالية حقوق الممول في ضوء أحكام التشريع الضريبي الليبي، دراسات قانونية لعدد 18 جامعة طرابلس، كلية القانون، ص271.
(3) شعبان محمد عكاش، الشرعية الدستورية في قانون الإجراءات الجنائية الليبي، مجلة البحوث القانونية، السنة السادسة، العدد العاشر 2019 ، ص198.

منه ، تحت عنوان (الحقوق والحريات) في المواد من(31-66)⁽¹⁾ ومن ضمن الحقوق الدستورية مبدأ المساواة والعدالة الاجتماعية الذي لا ينطبق في مجال الحقوق العامة فقط، بل يتعين أن يمتد ليشمل التكاليف العامة كذلك ، لأنه بدون المساواة أمام الأعباء والتكاليف تتحول المساواة في الحقوق إلى مساواة نظرية بحثة ، يتمتع الأفراد بميزة الانتفاع بمجموعة من الحقوق والحريات العامة التي قررها لهم القانون ، ويقابل ذلك واجبهم في الالتزام بمجموعة من التكاليف والأعباء العامة ، وتتمثل مظاهر المساواة أمام التكاليف والأعباء العامة المساواة في تحمل الأعباء الضريبية ، دفع الضرائب المصدر الرئيسي للإيرادات العامة للدولة ، هما العمومية وهي خضوع جميع الأشخاص والأموال للضريبة ، مبدأ العدالة وهي ضرورة مراعاة المقدرة المالية للمكلف عند فرض الضريبة ، فتقضي المساواة عدم دفع الأغنياء والفقراء لنفس النسبة من دخولهم، بل يجب أن يوزع العبء الضريبي بنسب متفاوتة لكي تتحقق العدالة في تحمل التكاليف العامة، والمقصود بالمساواة ليست المساواة أمام ضريبة واحدة فقط، بل أمام العبء الضريبي بأكمله⁽²⁾

الفرع الثاني

الأساس الدستوري للضمانات الضريبية وفقاً للقانون المصري

الضريبة فريضة إلزامية تفرضها الدولة دون حاجة إلى مشورة الأفراد أو الحصول على موافقتهم مسبقاً، وليس للأفراد حق الاعتراض عليها، وللدولة أن تعاقب المتهربين من دفع الضريبة، لكن هذا لا يمنع بالتأكيد حق الأفراد في الطعن بعدم دستورية القوانين الضريبية إذا تضمنت ما يشكل انتهاكا للضمانات الدستورية المقررة لحماية حقوق وحريات دافعي الضرائب. ويمكن القول إن من أهم هذه الضمانات الدستورية تلك التي تكرسها المادة (38) من الدستور المصري الحالي الصادر في سنة 2014 التي تنص على أن " يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية ، لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون ، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون، ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة

(1) سلوى فوزي الدغلي، ضمانات وآليات الحماية الوطنية للحقوق والحريات، مجلة دراسات قانونية العدد 25 كلية القانون جامعة بنغازي ، ص94.

(2) صالح أحمد الفرجاني، مبدأ المساواة أمام القانون وتطبيقاته في القانون الليبي، كلية القانون جامعة طرابلس، مجلة العلوم القانونية والشرعية العدد السادس 2015 ، ص 23.

متعددة المصادر، وتكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعديّة متعدّدة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكلّيفية.⁽¹⁾

وعرفت المحكمة الدستورية العليا الضريبة بأنها: " الضريبة ماهيتها فريضة مالية تفتضيه الدولة جبراً من المكلفين بأدائها دون أن يعود عليهم نفعاً. ارتباطها بمقدرتهم التكلّيفية لا بما يعود عليهم من فائدة الرسم مناط استحقاقه نشاط خاص أتاه الشخص العام وإن لم يكن بمقدار تكلفته والضريبة هي فريضة مالية تفتضيه الدولة جبراً من المكلفين بأدائها، يدفعونها بصفة نهائية دون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها، وهي تفرض مرتبطة بمقدرتهم التكلّيفية، ولا شأن لها بما قد يعود عليهم من فائدة بمناسبتها، أما الرسم فإنه يستحق مقابل نشاط خاص أتاه الشخص العام عوضاً عن تكلفته وإن لم يكن بمقدارها⁽²⁾.

وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا على وجوب أن تفرض الضريبة بقانون يبين حدود العلاقة بين الملتزم بالضريبة من ناحية، وبين الدولة التي تفرضها من ناحية أخرى، سواء في مجال تحديد الأشخاص الخاضعين لها، أو الأموال التي تسرى عليها، وسعر الضريبة وكيفية تحديد وعائها وقواعد تحصيلها، وأحوال الإعفاء منها، والجزاء على مخالفة أحكامها، وإذا كان قانون الضريبة يصدر على هذا النحو، فإنه ينظم رابطتها تنظيمياً شاملاً يدخل في مجال القانون⁽³⁾

وحرص الدستور المصري على أن يحيط الضريبة بسياج من الضمانات التي تكفل مشروعيتها فرضها وعدالتها، إذ نصت المادة (61) منه على أن أداء الضرائب للتكاليف العامة وفقاً للقانون، كما نصت المادة (119) على أن إنشاء الضرائب وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون، واشترط الدستور في المادة (38) أن يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية⁽⁴⁾.

وتتعدد مجالات العدالة الاجتماعية التي يجب أن تضمنها الدولة للمواطنين، والتي من بينها

(1) وليد الشناوي، الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضريبة، مجلة البحوث القانونية، جامعة المنصورة، كلية الحقوق، العدد 65، 2018، ص422.

(2) طعن 509، لسنة 75 ق، جلسة 2007/2/26، مكتب فني 58، ق37، ص222. المحكمة العليا المصرية

(3) أحمد عبد الحسيب السنتر يسي، نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية أثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية مؤتمر كلية الحقوق طنطا 2014، جامعة الأزهر كلية الشريعة والقانون، ص8.

(4) رمضان الصديق، بعض النصوص الضريبية المشتبه فيها دستورياً على ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، مرجع سابق ص9

العدالة الاجتماعية في مجال القوانين الضريبية، والتي حرصت معظم الدساتير في العالم على النص عليها في موادها، فالدستور المصري الحالي الصادر عام 2012م والمعدل في عام 2014م نص في مادته رقم (8) على أن "... تلتزم الدولة بتحقيق العدالة الاجتماعية وتحقيق سبل التكافل الاجتماعي".، ونصت المادة (27) من هذا الدستور أيضاً على أن: "يهدف النظام الاقتصادي إلى تحقيق الرخاء في البلاد من خلال التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية" ونص هذا الدستور أيضاً في مادته رقم (38) على أن "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية.....".⁽¹⁾

الفرع الثالث

الأساس الدستوري للضمانات الضريبية وفقاً للقانون الجزائري

تحرص الأنظمة الدستورية المعاصرة على صيانة حقوق وحرّيات الفرد وضمان تمتعه بها وفقاً للمقتضيات الدستورية والقانونية التي ترسم دائرتها، وتأتي طائفة الحقوق والحرّيات السياسية التي تحظى باهتمام بالغ من جانب المؤسس الدستوري والمشرع القانوني، حيث تكامل دور كل منهما في إحاطتها بمجموعة من الضمانات والآليات الكفيلة بممارستها دون قيود أو شروط للانقاص منها أو تثبيطها بوصفها من الحقوق الأساسية المقررة للشعوب بموجب المواثيق والإعلانات.⁽²⁾

وبالرغم ما تتصف به الضريبة من كونها عملاً سيادياً وحقاً خالصاً للدولة، إلا أن ذلك لم يمنع المؤسس الدستوري الجزائري من أن يحيطها بسيّاح من الضمانات التي من شأنها من جهة حماية الحقوق وحرّيات المكلفين بها من أي تعسف أو انتهاك قد يطالها، ومن جهة أخرى حماية حقوق الخزينة العمومية للدولة من كل الأفعال والتصرفات التي قد تؤدي إلى الإضرار بها، فالمصلحة العامة تقتضي من المؤسس الدستوري الحرص على إيجاد ذلك التوازن الذي يمكن من عدم إهدار أي منهما وبالفعل ذلك ما حاول المؤسس الدستوري الجزائري تجسيده بحيث نصت المادة 78 من الدستور الجزائري لسنة 1996، بعد تعديله سنة 2016 على أنه " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل تكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية، ولا يجوز أن تحدث أية ضريبة

(1) أحمد عبد الحسيب السنتر يسي، نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية أثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية مرجع سابق، ص9.

(2) حمزة صافي، دور الرقابة الدستورية في حماية الحقوق والحرّيات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم

إلا بمقتضى القانون ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي ، أية ضريبة أو جباية أو رسم أو حق
كيفما كان نوعه ، كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص
المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساساً بمصالح المجموعة الوطنية يقمعه القانون " .
فكما هو واضح من خلال نص المادة، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد وضع للضريبة
نظاماً قانونياً إن لم يجعلها تحظي برضا المكلفين بها ، فإنه من الممكن أن يجعلها أقل وطأة
على نفوسهم وأقرب إلى القبول وذلك لأن ما أرساه هذا النظام القانوني من مبادئ ضريبية
تعد بحق بمثابة ضمانات يمكنها أن توفر بقدر أو بآخر الحماية الدستورية التي يحتاجها
المكلفون بالضريبة في الجزائر⁽¹⁾

المطلب الثاني

الضمانات القانونية لحقوق الممول وفقاً للقوانين الضريبية

تعدد الاسباب وتتنوع لقيام النزاع الضريبي، الأمر الذي يؤدي بالتأكيد إلى تنوع المنازعة
الضريبية منها حسب الموضوع الذي تطبق عليه، فقد تأخذ شكل نزاع حول جباية الضريبة
وهي ما تسمى بمنازعات التحصيل، وقد تدور حول وعاء الضريبة وتسمى بمنازعات الوعاء
وكل هذا أوداك قد يكون نتيجة الخطأ في تطبيق القوانين الضريبية أو الخطأ في تفسيرها، أو
نتيجة لتضارب قرارات الإدارة الضريبية. والمنازعة الضريبية تدور في جوهرها حول
فريضة ضريبية، تنطوي على عنصر الجبر، وقد تكون في معظم الأحيان تعبيراً عن الممول
عن رفضه لهذا العنصر.⁽²⁾ ولهذا رغبة منه في إحداث التوازن في العلاقة بين الإدارة
الضريبية والمكلف بالضريبة أنشأ المشرع مجموعة من الهيئات الإدارية وظيفتها إعادة النظر
في تقدير الضريبة والعمل على إنصاف الطرف المتضرر سواء أكان المكلف بالضريبة أما
الإدارة الضريبية تسمى هذه الهيئات لجان الطعن الإدارية.⁽²⁾

حيث تشكل اللجان الإدارية في ليبيا الخاصة بفض المنازعات الضريبية بين الممول والإدارة
الضريبية وفقاً للمادة (6) من قانون ضرائب الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 على أنه "
تولى الفصل في التظلمات التي يقدمها ذوو الشأن من إقرارات الربط الضريبي والجزاءات
التي توقع بموجب أحكام الباب الرابع من هذا القانون لجان ابتدائية يصدر بتشكيلها وتحديد

(1) عادل داودي، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة بالجزائر، رسالة ماجستير ، جامعة

الحاج لخضر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2016، ص9.

(2) حسينية بلعوجة ، تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في الجزائر، بحث منشور بمجلة جيل

الأبحاث القانونية ، العدد 31 لسنة 2013 ، ص108

(3) . سليم سلامة حاملة-الاعتراض الإداري في تقدير الضريبة على الدخل-مجلة الميزان للدراسات الإسلامية
والقانونية-المجلد الثاني، العدد الثاني، شعبان 2016 /حزيران، ص256

مقارها ودوائر اختصاصاتها ومكافآت أعضائها قرار من الأمين ، ويرأس اللجنة أحد قضاة المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة تختاره جمعيتها العمومية وعضوية اثنين من موظفي قطاع التخطيط والمالية لا تقل درجة أي منهما عن التاسعة ، على أن لا يكونا من موظفي مصلحة الضرائب . ويجوز أن يتضمن التشكيل عدداً من الأعضاء الاحتياطيين وعلى اللجنة الفصل في التظلم خلال مدة لا تتجاوز شهرين من تاريخ تقديم التظلم " ، وهذا الأمر في ظاهره يؤثر على الحيادية في اتخاذ القرار، إلا أن رئاسة هذه اللجان تكون تحت رئاسة قاضٍ وتصدر قراراتها بأغلبية الآراء، وتكون مسببة، وجلساتها سرية، ويوقع عليها رئيس اللجنة وأعضاؤها، مما يجعل عمل اللجان على درجة من الاستقلالية، وتحقق العدالة الضريبية. (1) يعد الاعتراض الإداري طريقاً هاماً من طرق الطعن بقرارات تقدير الضريبة على الدخل، وله أهمية بالغة بالنسبة للمكلف والإدارة الضريبية على حد سواء، فهو يفسخ المجال أمام الإدارة لإعادة النظر في قرارات التقدير الصادرة عنها والعمل على تصحيحها وهو بذلك يجنبها المثول أمام القضاء والتنديد بأعمالها ومن ناحية أخرى فإن الاعتراض الإداري يعود بالفائدة على المكلف من خلال استيفاء للشكلية المحددة قانوناً لطرح النزاع الضريبي قضائياً ، والأهم من ذلك فإن الاعتراض الإداري إذا ما حسم النزاع الضريبي فإنه يجنب المكلف سلوك الطريق القضائي وما في ذلك توفير للوقت والجهد والنفقات. (2)

ومن نافلة القول، إن دراسة موضوع الاعتراض الإداري في ربط الضرائب على الدخل، له أهمية نظرية وواقعية، فمن المعروف أن الضرائب على الدخل، من أكثر أنواع الضرائب إثارة للمنازعات بين الممولين والإدارة الضريبية ، نتيجة لتدخل الإدارة المستمر، في معرفة مداخل الأفراد والخوض في معرفة نتائج أعمالهم فضلاً عن أن التشريعات تتميز بكثرة التعديلات في أحكامها مما يؤدي إلى تعدد نصوصها وتعقيدها وبالتالي صعوبة فهمها وتطبيقها من خلال ما سبق سنتناول في هذا المطلب الاعتراض والتظلم أمام اللجنة الابتدائية في الفرع الأول وكذلك سنتناول في الفرع الثاني منه الاعتراض والتظلم أمام اللجان الاستئنافية وفي الفرع الثالث الطعن في القرار الاستئنافي.

(1) عبد القادر علي سالم أبو غفة، العدالة الضريبية من منظور القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب

الدخل مرجع سابق ص18

(2) محمد غرابية، الاعتراض الإداري على وعاء الضريبة على الدخل، مجلة المنارة الجامعة

الإسلامية العالمية المجلد الرابع والعشرين والعدد الثاني، 2018 ص97

الفرع الأول الاعتراض والتظلم أمام اللجنة الابتدائية

لطالما كانت المنازعات الضريبية إما سبباً لتقليل الخسارة وإما سبباً لتكدس الديون الضريبية فالسياسة الضريبية تتطلب أن يكون الممول على قدر من الاطلاع والدراية فإذا ما كان ملماً بطرق المنازعة الضريبية فقد يوفر له ذلك الجهد والوقت ولكن إذا كان غير مطلع أو استحال عليه التوصل إلى اتفاق مع الإدارة الضريبية قد يضطر إلى طريق القضاء فالنزاع الضريبي أمام القضاء كما هو ضمانه للممول هو أيضاً ضمانه للإدارة الضريبية حيثما يصدر الحكم نهائي بالمبلغ المستحق على الممول مما يؤكد الحصول على أهم إيرادات الدولة فما دام القانون وهي الضرائب⁽¹⁾ يلزم الممول بتنفيذ التزامات معينة حقه ان يتمتع بضمانات وحقوق كافية مقابل تنفيذه لهذه الالتزامات ، ورغم تعدد ضمانات الممول، وتفاوتها من دولة إلى أخرى، إلا أن التظلم الضريبي يمثل أنجح أنواع الضمانات القانونية للممول في كافة التشريعات الضريبية فهو يحقق الرقابة على الإدارة عند ممارسة نشاطها ومن ثم يضمن حقوق الممولين، ضد ما يشوب قرارات الإدارة الضريبية في الربط من تعسف وخطأ فالقانون الضريبي الليبي نص على هذه الضمانة ونظم أحكامها بما يحمي الممول ويكفل حقه⁽²⁾.

وحيث أن التظلم الضريبي اعتراض الممول على قرار ربط الضريبة الذي تصدره مصلحة الضرائب ومن ثم فهو تظلم إداري ضد قرار إداري ، لكنه كما هو الأصل لأحكام التظلم وفقاً لما هو منصوص عليه في القانون الإداري ، فيتم التظلم مباشرة أمام اللجان الابتدائية وفقاً لأحكام ينظمها القانون الضريبي ، وفي بعض الأنظمة الضريبية تمنح صلاحية نظر التظلم الضريبي للجان إدارية داخلية مشكلة من قبل مصلحة الضرائب⁽³⁾

نجد أن التشريع الضريبي الجزائري نص علي حق الممول في التظلم في نص المادة 82- فقرة 1- من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أنه " يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقاً لإحكام المادة 95 أدناه ، أمام المحكمة الإدارية، يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل

(1) رحاب محمد بن نوبة، النزاع الضريبي أمام القضاء، مرجع سابق ص71.

(2) سلوى محمد أحمد، التظلم الضريبي في القانون الليبي، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس، كلية القانون، 2009 ص17.

(3) فتحي خليفة الشيباني، اختصاص الإدارة في وعاء ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة طرابلس 2013 ، ص 177.

أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 - 77 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة (81 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية " الطعن الضريبي يتميز عن غيره من الطعون الإدارية الأخرى كونه يقع ضد قرار تقدير الضريبة ، وكونه يقدمه الممول مختصاً فيه مصلحة الضرائب باعتبارها السلطة المنفذة لأحكام القانون الضريبي" ، فالمشروع الجزائري نجده قد عرف المنازعة الضريبية " بأنها خصومة إدارية تقع بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية تنتج لعدم موافقة الخاضع للضريبة للقرار أو الجدول الضريبي الصادر من وهذه الخصومة للصالح الجبائية".⁽¹⁾

وفي التشريع الضريبي المصري نجده قد أحاط التظلم بعدة ضمانات، تكفل للسلطات الضريبية لها أداء دورها بفاعلية عند نظر المنازعات الضريبية ، كأثر لاقتناعها بأهمية هذه المرحلة في حسم تلك المنازعات حيث نصت المادة 123 من قانون ضرائب الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 على أنه " لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار" وعلى هذا النحو تجد السلطات الضريبية سبيلها لتحقيق هذه الغاية في وسلتين الوسيلة الأولى لاهتمام بتوفير عنصرى الكفاءة والحيادية في اللجان التي تنظر هذه التظلمات والوسيلة الثانية إحاطة التظلمات بمجموعة من الضمانات الإجرائية التي تساعدها على الأداء بحيادية . ففاعلية الوسيلة الأولى كفاءة وحيادية لجان التظلمات وفيما يتعلق بهذه الوسيلة فإن كلا من ضريبة الدخل وضريبة المبيعات تحرصان على تحري توافر عنصرى الكفاءة والحيادية ، في تشكيل لجان التظلمات ، وإن اختلف منهج كل منهم في ذلك عند تنظيم تلك اللجان وقد حرص التشريع المصري ولأول مرة على بيان الجهة المنوط بها نظر التظلم الإداري ، من خلال نصه في المادة 119 من القانون رقم 91 لسنة 2005 على أنه. " تقوم المأمورية البث في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة

(1) حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، رسالة ماجستير كلية الحقوق جامعة الجزائر 2015 ، ص31 .

داخلية بها ، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن ، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائياً " ، وفوض القانون رئيس الإدارة الضريبية الحق في تشكيل هذه اللجان مع إلزامه بأن تكون رئاستها لأحد العاملين من درجة مدير عام على الأقل بالإضافة إلى عضوية اثنين من العاملين بها أيضاً حيث نصت المادة 131 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 الصادرة بقرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005⁽¹⁾ على أنه " تشكل اللجنة الداخلية المنصوص عليها في المادة 119 من القانون ، بقرار من رئيس المصلحة ، أو من يفوضه ، برئاسة أحد العاملين بها " . ويتضح مما سبق أن التشكيل الحالي للجان التظلمات في ضريبة الدخل المصرية تتوافر لها الحيادية والكفاءة بصورة ، تكفل للمكلفين الاطمئنان على حقوقهم ، عندما يتظلمون من من تقديرات الإدارة الضريبية أمام إحدى هذه اللجان وهو أمر تحوطه الكثير من الضمانات لموازرة هذه اللجان في أدائها لعملها ، باعتبار أن ذلك يمثل الوسيلة الثانية الأساسية ، التي تركز إليها الإدارة الضريبية للتأكد من توافر الضمانات الكافية لفاعلية التظلم الإداري في هذا المجال⁽²⁾

الوسيلة الثانية: كفاية الضمانات الإجرائية لنظر التظلم حيث تكفل السلطات الضريبية في مصر طريقاً منظماً لهذه اللجان لنظر التظلمات الإدارية أمام اللجان الداخلية ، مند تقديم التظلمات أمام هذه اللجان وحتى الفصل فيها ، وهذه تشكل ضمانات أخرى ، حيث نصت المادة 120 من قانون 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل " تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدون في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة " وكذلك نصت المادة 121 على أنه " تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون وفي قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980 ، وفي القانون رقم 147 لسنة 1984 بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة " .

(1) . اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل المصري الصادرة بقرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005 .

(2) إبراهيم عبد العزيز النجار، تأملات في المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، مجلة مصر المعاصرة، المجلد 103، العدد 504، ص 240

وتضاف هذه الضمانة إلى الضمانات التي تتوافر في تشكيل هذه اللجان على النحو السابق بما يكفل للتظلم الإداري القيام بدور حيوي وفعال في حسم المنازعات ، ذلك أنه وإن كان القانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضريبة الدخل قد اكتفى بالإحالة إلى اللائحة التنفيذية له في بيان إجراءات العمل أمام اللجان ، وإثبات الاتفاقات التي تتم أمامها على نحو ما فعل بالنسبة لتشكيلها فإن اللائحة التنفيذية لهذا القانون تكفلت بذلك بصورة مرضية ، حيث رخصت للمكلف أن يتقدم بتظلمه إلى لجنة التظلمات المختصة عندما لا يقبل تقدير الإدارة الضريبية للضريبة المستحقة على نشاطه التجاري والصناعي والمهني وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بهذا التقدير على نموذج ربط الضريبة المعد لذلك. حيث نصت المادة 136 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 الصادرة بقرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005 على أنه " يجب أن تمسك لجان الطعن المنصوص عليها في المادة 120 من القانون السجلات الآتية: 1- سجل الطعون الضريبية وتقيد به الطعون حسب تاريخ ورودها ، ويجب أن يتضمن القيد البيانات الخاصة بكل طعن من حيث سنوات الخلاف وصافي ربح كل سنة ، وقرار اللجنة عند صدوره 2- سجل الجلسات وتدوين به المداورات التي تدور في كل جلسة 3- أي سجلات أخرى تتطلبها طبيعة العمل باللجنة ويكون القيد في السجلات المشار إليها بمعرفة أمانة اللجنة" (1)

كذلك نظم قانون ضرائب الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 كيفية التظلم والطعن الضريبي في تقدير ضريبة الدخل في نصوص المواد (5-7) حيث نصت المادة 5 على أنه " يجب على المصلحة في جميع الأحوال أن تعلن للممول بربط الضريبة ومواعيد أدائها ، وللممول حق التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه." ونصت المادة 6 " تتولى الفصل في التظلمات التي يقدمها ذوو الشأن من إقرارات الربط الضريبي والجزاءات التي توقع بموجب أحكام الباب الرابع من هذا القانون لجان ابتدائية يصدر بتشكيلها وتحديد مقارها ودوائر اختصاصاتها ومكافآت أعضائها قرار من الأمين ويرأس كل لجنة أحد قضاة المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة تختاره جمعيتها العمومية ، وعضوية اثنين من موظفي قطاع التخطيط والمالية لا تقل درجة أي منهما عن التاسعة ، على أن لا يكونا من موظفي مصلحة الضرائب ويجوز أن يتضمن التشكيل عدداً من الأعضاء الاحتياطيين. وعلى اللجنة الفصل في التظلم خلال مدة لا تتجاوز شهرين من تاريخ تقديم التظلم " وكذلك نصت المادة 7 منه " تختص اللجنة

(1) إبراهيم عبد العزيز النجار، تأملات في المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية مرجع سابق ذكره ص 242

الابتدائية بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة".، وهذا ما نجده أيضا في الحكم الصادر بتاريخ 22-11-2021 من محكمة وادي الحياة الابتدائية الدائرة المدنية الكلية الأولى في الدعوى رقم (2014/9) مدني كلي والمعلن إليها بتاريخ (2021/12/12ف) حيث جاء في حكم المحكمة " أولاً إلزام المدعي عليهم بصفاتهم متضامنين بأن يدفعوا إلى المدعي مبلغ وقدره 20.000 عشرون ألف ديناراً قيمة العقار موضوع الدعوى ، ثانياً إلزام المدعي عليهم بصفاتهم متضامنين بأن يدفعوا إلى المدعي مبلغاً وقدره (25.000) خمسة وعشرون ألف تعويضاً عن الأضرار المعنوية التي لحقت بالمدعي .ثالثاً إلزام المدعي عليهم بصفاتهم متضامنين بالمصاريف وأتعاب المحاماه . " وقد جاء في موضوع الدعوى " وحيث أن موضوع الدعوى فإنه يمكن أن يوجز فيها بما لا يخرج عن صحيفة افتتاح دعواها قول المدعي أنه يمتلك قطعة أرض تجارية بمنطقة أوباري والميمنة الحدود والمعالم والمساحة بالملف العقاري الموقت موضوع كراسة التصديق رقم (5661) والتي يحددها شمالاً قطعة أرض رقم (6) وتبلغ مساحتها (37،500) سبعة وثلاثون وخمسمائة متر مربع والمميزة بالرقم (7) وحيث أن مكتب الضرائب التابع إلى المدعي عليه الثاني والثالث بصفاتهم قد قاما بالاستلاء فعلياً ونهائياً على عقار المدعي موضوع الدعوى بالكامل من دون سند من الواقع أو القانون ومن دون تنبيه أو إخطار ومن دون إجراءات نزع ملكيته إلى المنفعة العامة من الجهات المختصة كما ينص القانون أو تعويضه مما يعد ذلك عملاً غير مشروع يستلزم تعويض المدعي عن عقاره التجاري موضوع الدعوى وقاموا ببناء مكتب الضرائب عليه مما حرم المدعي نهائياً من إمكانية استغلال عقاره خاصة وأن البناء عليه يستحيل معه ارجاع عقار المدعي إليه وحيث أن المادة 814 مدني واضحة حيث نصت على أنه (لا يجوز أن يحرم أحد من ملكه إلا في الأحوال التي يقرها القانون وبالطريقة التي يرسمها ويكون ذلك في مقابل تعويض عادل "

ويجوز لمصلحة الضرائب أن تجري صلحاً مع الممول بناء على طلبه وذلك في أي وقت قبل صدور قرار اللجنة الابتدائية في التظلم، ويتولى مدير عام مصلحة الضرائب تشكيل لجان صلح وتتألف كل لجنة من ثلاثة من موظفي المصلحة على أن يكون من بينهم من أجرى التقدير المبدئي للضريبة محل الصلح، فإذا تم الصلح اعتبر المتظلم متنازلاً عن تظلمه وتخطر اللجنة المختصة بذلك⁽¹⁾ .

(1) محمود الزروق الشاوش - المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها وفقاً للتشريع الضريبي الليبي - مرجع سابق ص119 .

ويتبين مما سبق أن النظر في هذه الطعون من قبل اللجان الإدارية لا يمس بمبدأ الرقابة القضائية، لأن اللجان تكون مزودة بسلطات قضائية ، باختصاصات تتبع في مرافعاتها النهج القانوني والمبادئ العامة في الأثبات، وكما أن قرارات هذه اللجان تكون عرضة للاعتراض عليها أمام المحاكم المدنية والإدارية حسب النظام القضائي الذي تنتهجه الدولة ورغم اختصاص هذه اللجان بجميع المنازعات التي تنشأ بين الممول ومصلحة الضرائب إلا أن قراراتها النهائية بصدد الضرائب تكون قابلة للطعن بطريق الاستئناف.

الفرع الثاني

الاعتراض والتظلم أمام اللجان الاستئنافية

أجاز القانون لكلا الطرفين المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة الابتدائية ، أمام اللجنة الاستئنافية حيث يقد الطاعن صحيفة يوضح بها أسباب طعنه في القرار الابتدائي خلال 15 يوماً من تاريخ استلام القرار الابتدائي على أن تكون الصحيفة (إذ كان الطاعن هو الممول) مرفقة بإيصال سداد رسوم الطعن بنسبة 1% من الضريبة التي قدرتها اللجنة الابتدائية بحيث لا يقل عن عشرين ديناراً ويمون قرار الاستئنافية نهائياً ويتم إخطار الممول على النموذج (15) (1)

التشريع المصري نجده لايقف عند العناية بالنص على تبني لجان الطعن بالاستئناف في نطاق ضريبة الدخل، والحرص على بيان تشكيلها ، بل أنها تحرص أيضاً، وبصفة دائمة على إحاطة العمل أمامها بالكثير من ضمانات التقاضي التي تكفل صيانة حقوق المكلفين فهي تحترم طبيعة هذه المرحلة كمرحلة استئنافية لنظر المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية وتتبع مبدأ الأثر الناقل للاستئناف المقرر في قانون المرافعات بالنسبة للطعن في الأحكام، عند تعاملها مع هذه اللجان ، فلا تجيز لها نظر منازعة لم تطرح أمام لجان التظلمات، كما توجب عليها أن ترتبط بطلبات الخصوم ، وأن تحترم القاعدة التي تقرر لا يضر الطاعن بطعنه المعمول بها أمام القضاء كما أنها توجب تسبب قرارات لجان الطعن ، للتأكد من أنها تناولت كل أوجه الطعن الواردة في طلبات المكلفين، وتحرص على اعتبار هذه الأسباب مكملة لقراراتها، بحيث يترتب على إغفال التسبب بطلان القرارات الصادرة عن هذه اللجان.(2)

(1) جمعة خليفة الحاسي، المحاسبة الضريبية والتشريع الضريبي، دار الكتب الوطنية منشورات جامعة

بنغازي الطبعة الأولى ص99

(2) ابراهيم عبد العزيز النجار، تأملات في المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، مجلة مصر المعاصرة 2011، المجلد 103 العدد 504، ص272.

ونصت المادة 120 من قانون ضرائب الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 على أنه "تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاوي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة، وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة يعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون نديهم بدلا من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه. ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة" وبحسب نص الفقرة الثالثة من المادة (123) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 يحق للممول أو الإدارة الضريبية الطعن في الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية بطريق الاستئناف أيما كانت قيمة مبلغ الضريبة موضوع النزاع حيث جاء في نص المادة "لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار".

وقد سكت المشرع المصري عن بيان الإجراءات الخاصة بالطعن بأحكام المحكمة الابتدائية أمام محكمة الاستئناف مما يقتضي الرجوع إلى القواعد العامة المقررة في قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري في هذا الخصوص ، إذ أكدت محكمة النقض المصرية هذا الاتجاه في قرار لها بالقول بإجراءات رفع الاستئناف عن أحكام المحاكم الابتدائية في الطعون الضريبية يتبع بشأنها قواعد قانون المرافعات⁽¹⁾ ، " أن لما كانت مواعيد الطعن في الأحكام عن النظام العام ، وكان قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم 157 لسنة 1981 لم ينظم مواعيد استئناف الأحكام الصادرة في قضايا الضرائب فإن مؤدى ذلك خضوعها للقواعد العامة في قانون المرافعات فيسرى ميعاد الاستئناف المنصوص عليه في المادة 227 من هذا القانون ، لما كان ذلك وكان البين من الأوراق أن الحكم المستأنف قد صدر حضوريا في 14 / 5 / 1987 فإنه ميعاد استئنافه يبدأ من تاريخ صدوره وينتهي في يوم 23 / 6 / 1987 وكان المطعون ضده لم يرفع استئنافه الا في 20 / 12 / 1987 متجاوزا الميعاد الذي

(1) عادل فليح العلي، المنازعات الضريبية والقضاء المختص في إنهاؤها، بحث منشور بمجلة العلوم القانونية والسياسية، 2017 العدد الثاني، ص 46 .

الذي قرره فانه كان يتعين على محكمة الاستئناف أن تقضى من تلقاء نفسها بسقوط الحق في الاستئناف وفقا للمادة 215 من قانون المرافعات⁽¹⁾. وبناء عليه يجب على الممول أو الإدارة الضريبية الطعن أمام محكمة الاستئناف خلال أربعين يوماً من تأريخ صدور حكم المحكمة الابتدائية، وعلى وفق الإجراءات المحددة في قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري.

وكذلك نجد أن المشرع الجزائري أعطى مجلس الدولة بصفته قاضي ضريبة وباعتباره درجة ثانية للتقاضي الاختصاص بالفصل في الاستئناف المرفوع ضد القرارات الابتدائية الصادرة من المحاكم الابتدائية في القضايا الإدارية⁽²⁾ إذاً الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية يمكن الطعن فيها عن طريق الاستئناف وفق الشروط والشكليات التي تناولها قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذلك القانون رقم (98-01) المؤرخ في 30 مايو 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، حيث يجوز ومن جانب إدارة الضرائب لمدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب استئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بخصوص النزاع الضريبي الذي تم الفصل فيه من طرف هذه الأخيرة ولم يرض الإدارة الضريبية، كما أنه للمكلف الحق في استئناف حكم المحكمة الإدارية إذا كان الحكم في غير صالحه، هذه الأحكام يتم استئنافها أمام مجلس الدولة كدرجة أخيرة للتقاضي⁽³⁾. وهذا ما أكدته المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري " يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط ووفقا لإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والقانون رقم (98-01) المؤرخ في 30 مايو 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ". وكذلك نصت المادة 91 من نفس القانون على أنه "يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على اختلاف أنواعها و المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة الجبائية، اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية " وقد نص المشرع الضريبي الليبي في القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل على

(1) طعن رقم 1001، محكمة النقض المصرية للسنة القضائية 60، بجلسة 1997/01/20

(2) فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، جامعة جيلاني ليايس، كلية القانون الجزائر مجلة العلوم القانونية والسياسية 2017 عدد 16 ص 445.

(3) قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة أكلي محند أولحاج الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية لسنة 2015 ص 113.

تشكيل اللجنة الاستئنافية وذلك بموجب المادتين (11-12) التي أشارت المادة 11 إلى " لكل من المصلحة والممول حق الطعن في قرار اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية المشار إليها في المادة التالية ، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلانهما بالقرار " وكذلك نصت المادة 12 " يتولى الفصل في الطعون المقدمة في قرارات اللجان الابتدائية لجنة استئنافية أو أكثر يصدر بتشكيلها وتحديد مقرها ودائرة اختصاصها ومكافآت أعضائها قرار من الأمين .وتؤلف كل منها برئاسة رئيس المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة ، وعضوية أحد أعضاء جهاز المراجعة المالية لا تقل درجته عن العاشرة يرشحه أمين اللجنة الشعبية العامة للجهاز ، وأحد ذوى الخبرة في المسائل التجارية أو المحاسبية، ويجوز أن يتضمن قرار التشكيل عدداً من الأعضاء الاحتياطيين .وعلى اللجنة الفصل في التظلم خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ تقديم الطعن" الطبيعة القانونية للاستئناف ، لا تختلف عن طبيعة القانونية للتظلم ،فهو أيضاً طريق من طرق المنازعة في تقدير دين الضريبة حيث تختص اللجنة الاستئنافية المنصوص عليها بحكم المادة (11) والمادة 12 من القانون المذكور الكيفية التي تؤلف بها اللجنة الاستئنافية وإذا كان المشرع الضريبي قد أراد من وراء طرح النزاع ، أو الخلاف القائم بين الممول والمصلحة ، حول مقدار الضريبة على لجنة معينة وهي اللجنة الابتدائية سرعة الفصل في المنازعات الضريبية وتبسيط إجراءاتها الأمر الذي قد لا يتوافر لو طرح النزاع بداية أمام جهات التقاضي العادية ، ولتخفيف العبء على المحاكم لاحتمال انتهاء النزاع أمام تلك اللجنة، فإن هدفه من وراء إعادة طرح موضوع النزاع على لجنة ثانية وهي اللجنة الاستئنافية إيجاد جهة مراقبة للقرارات الصادرة على اللجنة الابتدائية⁽¹⁾ وبحيث يمكن للجنة الاستئناف إصلاح أي خطأ قد تقع فيه اللجنة الابتدائية وفضلاً عن أن نظر الخلاف بين المصلحة والممول على درجتين فيه ضماناً كافية لتحقيق الأهداف المذكورة التي رعى إليها المشرع من وراء ضرورة عرض النزاع في بدايته على لجان إدارية على النحو الذي سلف بيانه ،كما أن طرح النزاع على مرحلتين يعطي المصلحة فرصة أكبر لإبداء وجهة نظرها حول التقدير الذي انتهت إليه ،وحول القرار الابتدائي الذي يخالف وجهة نظرها ،لأن المصلحة أمام اللجنة لا تعدو عن كونها متظلم ضدها ،وقد ينحصر دورها – أمام اللجنة الأولى – في مجرد الرد على التظلم المرفوع من الممول.⁽²⁾

(1) -فرج يوسف الصلابي-المنازعات الضريبية في القانون الليبي-منشورات جامعة قاريونس، مرجع سابق ص330 .

(2) نفس المرجع السابق ذكره ص331.

ويتم استئناف الأحكام الصادرة عن المحاكم الابتدائية أمام محاكم الاستئناف ، ونشير هنا أن أحد هذه الأحكام الصادرة عن محكمة استئناف طرابلس الدائرة المدنية الثانية عشرة في الاستئناف المقيد بالسجل العام تحت رقم 935-719 لسنة 2008 المرفوعة من مدير عام مصلحة الضرائب ضد الممثل القانوني لشركتي حديد افريقيا ومحرك افريقيا للاستيراد السيارات المساهمة ومقرها الفلاح عن الحكم الصادر من محكمة جنوب طرابلس الابتدائية بتاريخ 2008-2-3 في الدعوى 1287 لسنة 2007 وتتلخص الوقائع " أن مصلحة الضرائب لم ترضى بالحكم الصادر وطعنت فيه عن طريق إدارة القضايا وسجل الطعن 57/1242 والمحكمة العليا اصدرت حكما في الطعن بتاريخ 2016-1-13 بقبول الطعن شكلاً وفي الموضوع بنقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة استئناف طرابلس للفصل فيها محدداً من هيئة أخرى والزام المطعون ضده المصروفات وأوردت المحكمة في اسباب نقضها للحكم إن ما ينبغي به الطاعنان بصفتها على الحكم المطعون فيه القصور في التسبب ذلك أن المذكرة الشارحة لصحيفة استئنافها تضمنت دعواً مفاده أن المطعون ضده قدم للمحكمة الابتدائية أسانيد وأوراق لا تمت لسبب الحجز التحفظي الذي أوقعته الجهة الطاعنة بأي صلة فسبب الحجز هو تهرب شركة المطعون ضدها من سداد الضريبة الدمغة والمحكمة المطعون بها تجاهلت هذا الدفع ولم ترد عليه بما يصلح لطرحة مما يجعل حكمها معيباً مستوجباً نقضه " وانتهت المحكمة إلى الحكم بقبول الاستئنافين شكلاً وفي الموضوع برفضهما وتأيد الحكم المستأنف وألزمت المستأنفين بالمصاريف.

الفرع الثالث

الطعن في القرار الاستئنافي

يعتبر الالتجاء إلى القضاء ضماناً هامة تمنح للمكلف بالضريبة في علاقته بالإدارة الضريبية، فالقاضي هو الضمان الأخير للممول الذي من شأنه أن يحقق له ما يرتئيه هذا الأخير من عدالة ضريبية ، أكان ذلك على مستوى التطبيق الصحيح للإجراءات القانونية الضريبية أم على مستوى طبيعة القرار التحصيل في حد ذاته ، غير أن هذه المكانة التي يتصف بها القاضي الإداري بالخصوص لا تنسحب على المكلف بالضريبة فحسب، بل هي تنسحب أيضاً على الإدارة الضريبية التي تكون مدعوة للدفاع عن مصالحها حيث يعتبر دور القاضي محورياً في تحقيق العدالة الضريبية، ودعم ثقة المتقاضين في القضاء الإداري⁽¹⁾

(1) حسناء اخلف، منازعات التحصيل الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة وهران محمد بن أحمد ، كلية الحقوق ، لسنة 2016 ، ص 153 .

وبالرجوع إلى التشريع الضريبي المصري نجده قد ألزم الممول بتقديم التظلم إلى الجهة المختصة وتحدد شكل التظلم ومواعيده ولذلك كان طريق الطعن القضائي هو انجح الضمانات للممولين فهو يحقق رقابة القضاء على الإدارة الضريبية عند ممارسة نشاطها ، وقد أدى توزيع ولاية القضاء الضريبي في مصر بين القضاء العادي والقضاء الإداري إلى أن هناك منازعات تختص بها إحدى هاتين الجهتين دون الثانية وأخرى تدخل في ولايتها مما ترتب عليه أن النزاع الواحد يمكن أن يعرض على القضاء العادي أو القضاء الإداري.⁽¹⁾

والطعن بالنقض طريق غير عادي بمعنى انه لا يطرح الدعوى التي صدر فيها الحكم من جديد بعناصرها الواقعية والقانونية للفصل فيها من جديد، وإنما يطرح فقط الحل الذي انتهت به هذه الدعوى مع التسليم بالوقائع التي قررها الحكم المطعون فيه وقد نصت المادة 248 من قانون المرافعات معدلة بالقانون 76 لسنة 2007 على أنه "للخصوم أن يطعنوا أمام محكمة النقض في الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف إذا كانت قيمة الدعوى تجاوز مائة ألف جنية أو كانت غير مقدره القيمة وذلك في الأحوال الآتية :

1- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنيا على مخالفة للقانون أو خطأ في تطبيقه أو في تأويله.

2- إذا وقع بطلان في الحكم أو بطلان في الإجراءات أثر في الحكم.

كما نصت المادة 249 على أنه "للخصوم أن يطعنوا أمام محكمة النقض في أي حكم انتهائي - أيا كانت المحكمة التي أصدرته - فصل في نزاع خلافا لحكم آخر سبق أن صدر بين الخصوم أنفسهم وحاز قوة الأمر المقضي". والجدير بالذكر انه تسري على قضايا الطعون أمام محكمة النقض القواعد والإجراءات الخاصة بنظام الجلسات كما يسرى عليها القواعد الخاصة بالأحكام فيما لا يتعارض مع نصوص الفصل الرابع الخاص بالنقض. لما كان طريق الطعن بالنقض طريقا غير عادي لذا لا يجوز الطعن إلا في الحالات الواردة في القانون على سبيل الحصر. كما تقتصر مهمة المحكمة على مراقبة الحكم المطعون فيه من حيث سلامة التطبيق القانوني، ومن ثم لا يجوز الطعن بالنقض كقاعدة عامة إلا في الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف إذا توافرت بشأنها أحد أسباب الطعن بالنقض التي نص عليها القانون سواء بعد ذلك أكان الحكم حضوريا أم غيابيا ، مع أن الطعن في الحكم الغيابي بالنقض يعتبر نزولا عن الحق في المعارضة وفقاً للمادة 387 مرافعات وأيا كان نوع القضية صدر فيها الحكم مدنية كانت أو تجارية وسواء كان الحكم منهيًا للخصومة كلها أو غيره⁽¹⁾

(1) زكريا محمد بيومي، الموسوعة الشاملة للمنازعات الضريبية ، كتاب نشر على موقع الالكتروني

<https://drzakariabaoumy.blogspot.com> بتاريخ 13/1/2016 ، ص 210

(2) زكريا محمد بيومي، الموسوعة الشاملة للمنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 212 .

وفي التشريع الجزائري إجراءات الطعن أمام القضاء الإداري تعتبر وسيلة معززة للمرحلة الإدارية، فيتم الطعن في إجراءات التحصيل الضريبي من طرف الممول أمام المحكمة الإدارية والاستئناف أمام مجلس الدولة، وإذا ما رأى المكلف بالضريبة أن هناك حقوقاً سوف تهدر ولا يمكن جبرها فيلجأ إلى القضاء الاستعجالي من أجل المحافظة عليها، وهنا يظهر لنا دور القاضي الإداري إذ أنه يعتبر قاضي حماية الحقوق، لأن القاضي هو بمثابة ضمانة لحماية حقوق المكلفين بالضريبة من تعسف الإدارة وتجاوزاتها. ومع هذا تبقى الإدارة الجبائية صاحبة الامتياز عبر كافة مراحل التقاضي بالمقارنة مع المكلف بالضريبة، الذي يبقى في مركز قانوني ضعيف اتجاه إدارة الضرائب⁽¹⁾.

وطبقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن مجلس الدولة مختص بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية حسب نص المادة (903) منه وهو الأمر الذي أقرته المادة (11) من القانون رقم (01-98) المؤرخ في 30 مايو 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله " يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض الصادرة نهائياً عن المحاكم الإدارية وكذا الطعون بالنقض الموجه ضد قرارات مجلس المحاسبة ".

فالمقصود الطعن بالنقض هو الطعن ضد القرارات النهائية الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة نهائية فلا يمكن طرح الطعن بالنقض في القرار الصادرة عن مجلس الدولة عندما يكون هذا الأخير ابتدائي نهائي ولا طرح أيضاً عندما يفصل مجلس الدولة في أحكام محاكم إدارية عن طريق الاستئناف وبالنسبة للقرارات الصادرة ابتدائياً نهائياً عن مجلس الدولة فمن غير المعقول أن تنظر نفس الجهة القضائية وعلى مستوى واحد نفس القضية من حيث الموضوع كدرجة قضائية ابتدائية أو كجهة استئناف وهذا ما أكدته مجلس الدولة في عدة قرارات، إذ جاء في أحد قراراته⁽²⁾ ما يلي " حيث أن الطاعنين قدما طعنا بالنقض ضد قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2001/05/07 ، الذي أيد القرار الصادر عن مجلس قضاء باتنة في 1999/05/10 وحيث أنه وحسب المادة 11 من القانون رقم 98-01 يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض ضد قرارات الجهات القضائية الإدارية الصادرة نهائياً وكذا قرارات مجلس

(1) مليكة عدي، إجراءات منازعات التحصيل الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، لسنة 2017، ص 73

(2) لامية تير، التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، ص 33

المحاسبة ، إنه ومن ثمة لا يمكن رفض الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، حيث أنه لا يمكن رفع الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ضد قرار صادر عنه وأنه وعملاً بأحكام المادة 40 من القانون 01-98 المذكور سابقاً فإنه وبدون فحص الأوجه المثارة من قبل العارضين يتعين التصريح بأن الطعن بالنقض في قرارات يكون قد أصدرها مجلس الدولة غير جائز" (1)

إذاً من خلال ما سبق نجد أن النظر في المنازعات الضريبية في الجزائر لا تخضع للإجراءات المدنية (المرافعات) ، وإنما ينظمها قانون خاص بها وهو القانون رقم (01-98) المؤرخ في 30 مايو 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله وهي ميزة تحسب للتشريع الجزائري ، تختلف عن التشريع الليبي والمصري ، إذاً يعتبر مجلس الدولة في الجزائر أنشأ لغرض تحقيق مبدأ التقاضي على درجتين بموجب نص المادة 152 من التعديل الدستور لسنة 1996 أثناء تبني نظام الأزواجية القضائية كهيئة إدارية يطعن أمامه بقرارات اللجان الإدارية وكذلك الطعن في قرار المجلس نفسه في درجة الاستئناف أمامه كهيئة عليا.

في التشريع الليبي تختص المحكمة العليا بوصفها محكمة نقض بالنظر في الطعون التي ترفع إليها في مجال النزاع الضريبي بين الممول والإدارة الضريبية فقد أوكل المشرع الليبي بالقانون رقم (6) لسنة 1982 بإعادة تنظيم المحكمة العليا، النظر في الأحكام الصادرة في المنازعة الضريبية لدى دوائر القضاء الإداري، حيث تختص كمحكمة نقض بنظر الطعون التي ترفع إليها ومن بينها الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف منعقدة بهيئة قضاء إداري طبقاً للقانون رقم 88 لسنة 1971 والمادة 24 من القانون رقم 6 لسنة 1982 ، بإعادة تنظيم المحكمة العليا، المحكمة العليا الليبية على اختصاص المحكمة العليا في المسائل الضريبية كمحكمة قانون وما جاء تأكيداً نص المادة 19 من القانون رقم 88 لسنة 1971 في شأن القضاء الإداري، من جواز الطعن أمام المحكمة العليا في الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف بهيئة قضاء إداري(2).

وتتبع بشأن الإجراءات المتعلقة بالدعوى الضريبية نفس الإجراءات المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية الليبي ، حيث نظمت إجراءات رفع الطعن ، وإجراءات نظره وحتى الفصل فيه ، أحكام القانون رقم 88 لسنة 1971 الصادر في شأن القضاء الإداري

(1) مجلس الدولة، الغرفة الأولى، ملف رقم 0011052 فهرس رقم 65639 قرار 2004/01/20 عدد 08

سنة 2006 ص 17

(2) رحاب محمد بن نوبة، النزاع الضريبي أمام القضاء، مرجع سابق، ص 91

وتلك الإجراءات التي نصت عليها أحكام القانون المذكور هي واجبة الأتياع عند رفع الطعن وإجراءات فض المنازعة الضريبية أمام المحكمة العليا حيث نصت المادة (19) من القانون رقم 88 لسنة 1971 في شأن القضاء الإداري ، على أنه " تطبق في شأن الطعن الإجراءات المقررة للطعن بالنقض المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية " كما أكدت المادة (27) من القانون رقم 6 لسنة 1982 الصادر في شأن إعادة تنظيم المحكمة العليا على أنه " فيما عدا ما هو منصوص عليه في هذا القانون تسري على الطعون الإدارية ، والطعون في المواد المدنية ، الإجراءات المقررة في قانون المرافعات المدنية والتجارية" حيث يرفع الطعن بالنقض الضريبي بذلك ، عن طريق تقرير بالطعن في المواعيد التي نص عليها القانون لذلك مع تقديم كفالة ، في الأحوال المنصوص عليها بذلك عن طريق تقرير بالطعن في المواعيد التي نص عليها القانون ، وإيداع أسباب الطعن في الميعاد ، فيحصل الطعن بالنقض بتقرير في قلم كتاب المحكمة التي أصدرت الحكم، والذي يجب أن يباشره صاحب الحق نفسه أو بواسطة وكيل عنه⁽¹⁾.

وقبل صدور قانون القضاء الإداري رقم 88 لسنة 1971 والذي نص على إنشاء دوائر القضاء الإداري بمحاكم الاستئناف المدنية ، كان الاختصاص بنظر الطعون المقدمة ضد قرارات لجان الطعون الضريبية منعقداً للمحكمة العليا ، وقد جاء في حكمها الصادر بطعن رقم 7/16 ق حيث نص حكمها على أنه " تنص المادتان 20-21 من قانون المحكمة العليا على أن ترفع الطعون عن القرارات النهائية الصادرة من هيئات إدارية ذات اختصاص قضائي إلى المحكمة العليا دائرة القضاء الإداري دون غيرها "⁽²⁾ إلا أن اختصاص بنظر الطعون المقدمة ضد قرارات اللجان الاستئنافية منعقد لدوائر القضاء الإداري، وماتصده دوائر القضاء الإداري من أحكام يتم الطعن فيه أمام المحكمة العليا إلا أنه لا يجوز الطعن أمام المحكمة العليا إلا في مسائل تتعلق بتطبيق القانون ، فليس لها أن تنظر في مسائل تتعلق بالوقائع لأنها ليست درجة من درجات الاعتراض بالنسبة للموضوع⁽³⁾.

(1) محمد سالم رمضان ، طرق فض النزاعات الضريبية في التشريع الضريبي ، مرجع سابق ص 179 .

(2) طعن اداري رقم 7/16 تاريخ الجلسة 1970/3/22 مجلة المحكمة العليا العدنان الرابع والسادس ص 8.

(3) سلوى محمد أحمد، التظلم الضريبي في القانون الليبي، مرجع سابق ذكره، ص 58 .

الفصل الثاني

ضمانات الممول الخاصة بتحصيل الضريبة

الفصل الثاني ضمانات الممول الخاصة بتحصيل الضريبة

تمهيد وتقسيم

يعتبر التحصيل الضريبي المرحلة النهائية للإدارة الضريبية في تحويل الدين الضريبي الخاص بالضريبة إلى سيولة لحساب الخزينة العمومية حيث تقوم مرحلة التحصيل الضريبي في أساسها على مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية التي تتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلّف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية مما يجعل كل من إدارة الضرائب والممول في علاقة مباشرة ، وقد نظم قانون ضرائب الدخل المصري مسالة التحصيل والحجز فبعض الاحكام وردت في صلب القانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته ، وقد أشارت المادة 106 منه على أن القانون المتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة هو قانون 308 لسنة 1955 بشأن الحجز الإداري والأحكام المنصوص عليها في هذا القانون وبدورها أيضا أشارت المادة 75 من القانون 308 لسنة 1955 إلى تطبيق قواعد قانون المرافعات المدنية والتجارية لسد الفراغ الإجرائي في تطبيق بعض أحكام قانون الحجز الإداري.

وعند التطرق إلى عملية تحصيل الديون الضريبية في الجزائر نجد أن عملية التحصيل يحكمها شرطان أساسيان ، فأما الأول فهو ضرورة وجود رخصة قانونية مسبقة تسمح بتحصيل الدين الضريبي وأما الثاني فيتمثل في ضرورة أن يتم تحصيل الدين الضريبي تبعاً للإجراءات المحددة قانوناً لذلك ، أي وفق للإجراءات التي نصت عليها المادة 15 من قانون المحاسبة العمومية والتي جاء فيها (يتم تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات والتصفية والتحصيل ...) وكذلك نصت المادة الأولى من قانون رقم 11-17 لسنة 2018 بشأن ضرائب والرسوم المماثلة على " تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والضرائب المختلفة وكذا كل المداخل الأخرى لصالح الدولة طبقاً للقوانين والنصوص التطبيقية الجاري العمل بها عند نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية " ومع وضع تنظيم خاص لقواعد وضمانات التحصيل والحجز نجد أن قانون ضرائب الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 ولائحته التنفيذية إجراءات تحصيل الضريبة حيث يتم تحصيل الضريبة عندما تربط بشكل نهائي .

وتصبح مستحقة الأداء ، حيث يتم استيفاؤها من الممول وتوريدها الي خزينة الدولة وقد حُددت المادة (19) من القانون سالف الذكر حيث نصت على أن " 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 أول أشهر مارس ويونيو وسبتمبر وديسمبر ، وتدفع الضريبة أو القسط الأول منها بحسب الأحوال في أول ميعاد من المواعيد المذكورة تال لتاريخ استحقاقها". وقد نص القانون كذلك في المادة (20) على " دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة دون حاجة إلى المطالبة به في مقر المدين" وكما حددت اللائحة التنفيذية من القانون كيفية سداد قيمة الضريبة حيث نصت المادة (29) على أن "على الممول أو المكلف بتوريد الضريبة أن يقوم بسدادها في المواعيد المنصوص عليها في المادة (19) من القانون، وذلك مالم تحدد الأحكام الخاصة بالضريبة مواعيد أخرى لسدادها ، وتسدد الضريبة في جميع الأحوال إلى المصلحة ، إما نقداً أو بصك مصدق من المصرف المسحوب عليه أو بحوالة بريدية مقابل إيصال وفقاً للنموذج رقم (20) أو بإحدى الطرق التي يحددها الرئيس " سنتناول موضوع ضمانات الممول الخاصة بتحصيل الضريبة في مبحثين (المبحث الأول) ضمانات الممول خلال مرحلة التحصيل الرضائي (المبحث الثاني) ضمانات الممول خلال مرحلة التحصيل الجبري.

المبحث الأول

ضمانات الممول خلال مرحلة التحصيل الرضائي

ترمي هذه الوسيلة أو المرحلة إلى تسديد الدين الضريبي بشكل ودي داخل الأجال القانونية دون اللجوء إلى المتابعة الجبرية ، حيث أن هذا النوع من التحصيل هو الذي يعبر فيه الممول عن رغبته في سداد ديونه الجبائية ، فالتحصيل الرضائي للضريبة هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للممول قصد تسديد مستحقاته الضريبية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها ، وعملية التحصيل الرضائية تعني توجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية لدفع الأموال المستحقة عليه وفي آجاله المحددة ، وقد تناول المشرع الجزائري التحصيل في نص المادة 143 من قانون الإجراءات الضريبية⁽¹⁾ التي تنص على أن " تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله " . وكذلك تناول المشرع الليبي إجراءات التحصيل في المادة (19) من قانون ضرائب الدخل 2010 بقوله "فيما عدا الحالات التي ينص فيها على خلاف ذلك ، تحصل الضريبة دفعة واحدة إذا لم تتجاوز مائة دينار ، فإذا تجاوزت ذلك يكون تحصيلها على أربعة أقساط ، وتحل الأقساط دورياً اعتباراً من اليوم العاشر وحتى اليوم الخامس والعشرين من كل شهر مارس ويونيو وسبتمبر وديسمبر ، وتدفع الضريبة أو القسط الأول منها بحسب الأحوال في أول ميعاد من المواعيد المذكورة تال تاريخ استحقاقها " وتختلف إجراءات التحصيل عن منازعة التحصيل إذ تهدف الأولى إلى استيفاء الإدارة الجبائية لحقها أما منازعة التحصيل فهي خصومة عادية تهدف إلى الحصول على حكم بطلب معين⁽²⁾.

وقد كان من الطبيعي أن تتعدد أساليب التحصيل لتتلاءم مع كل هذه الاعتبارات وتلك المحددات المختلفة التي نص عليها القانون وفيما يلي نعرض بإيجاز لأهم تلك الأساليب.

1- أسلوب الوفاء المباشر: حيث تتولى الإدارة متمثلة في أجهزتها الضريبية بالتحصيل المباشر لها من الأفراد الممولين أو الشركات أو المؤسسات المكلفة بدفع الضرائب ، وذلك بدفع الممول قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة الضريبية التي تسمح للممول بدفع الضريبة في شكل دفعات من خلالها يدفع أقساط دورية خلال السنة وذلك حسب قيمة

(1) قانون رقم 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية 202 والمتضمن الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بقانون المالية لسنة 2003

(2) وفاء شيعاي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، بحث منشور بمجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة العدد 18 2010 ص 189 الجزائر

الضريبة المستحقة عند السنة السابقة ثم تتم التسوية النهائية للضريبة بعد حسابها ، بحيث يسترجع الممول ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المحسوبة⁽¹⁾

2-أسلوب الأقساط المقدمة : بدفع المكلف وفق هذا الأسلوب أقساطاً دورية خلال السنة المالية طبقاً لإقرار يقدمه عن دخله المتوقع أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها بحيث يسترد المكلف ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المربوطة أو بدفع ما قد يقل عنها ، وأن ميزة هذه الطريقة تكمن بتزويد الخزينة العامة بسيل متدفق من الإيرادات على مدار السنة⁽²⁾ ، حيث نص على هذا الأسلوب المشرع المصري والتي نظم أحكامه المواد 65/61 من القانون 91 لسنة 2005 وبذلك يجمع المشرع المصري بين طريقتين في التحصيل الأولى اجبارية وتتمثل في الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة والثانية اختيارية وتتمثل في الدفعات المقدمة كذلك استحدث المشرع الليبي أسلوب الأقساط المقدمة في المادة(19) من القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل الليبي بقولها (تحصل الضريبة دفعة واحدة اذا لم تجاوز المئة دينار فإذا جاوزت ذلك يكون تحصيلها على اربعة اقساط وتحل الاقساط دوريا اعتباراً من اليوم العاشر وحتى الخامس والعشرين من كل اشهر مارس، يونيو، سبتمبر، نوفمبر).

3-أسلوب الحجز من المنبع : يتمثل هذا الأسلوب بتكليف شخص ثالث تربطه بالمول علاقة بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها إلى الخزينة العامة ، مثال ذلك الضريبة على الأجور والمرتببات حيث تدفع الضريبة إلى خزينة الدولة عن طريق شخص آخر تكون له علاقة مع الممول ، هذه الطريقة تتميز بالسهولة في التحصيل ووفرة في التكاليف.⁽³⁾ حيث أستحدث المشرع المصري الضريبة المستقطعة من المنبع بقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 في الكتاب الرابع وهي ضريبة لم يكن لها وجود في القوانين الضريبية السابقة وإن كانت بعض المبالغ التي أخضعها القانون رقم 91 لسنة 2005 للضريبة المستقطعة من المنبع كانت تخضع في ظل قانون ضرائب الدخل السابق رقم 157 لسنة 1981 والمعدل بالقانون 187 لسنة 1993 لأنواع أخرى من الضرائب وفقاً للنظام الضريبي المعمول به في ذلك القانون.⁽⁴⁾

(1) منصورية عبد الوهاب، دور وأهمية مصلحة الضرائب في التحصيل الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة عبد الحميد بن باديس، 2016 ص52
(2) نجية جرتلي، فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، 2018 ص 28
(3) أمال سباح، الإجراءات الإدارية للتحصيل الضريبي، رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة أكلي محند الحاج، 2016 ص30
(4) أحمد أبو الوفاء وآخرون، مقدمة في المحاسبة الضريبية، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 2017، ص179

وأيضاً المشرع الجزائري عمل بهذا الأسلوب حيث نصت المادة 5 من قانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 "تعدل وتتم أحكام المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يأتي المادة 104 تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعاً للجدول التصاعدي الآتي ، تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر المطبق على الحواصل المنصوص عليها في المواد 46 إلى 48 ب15% محررة من الضريبة وتحدد نسبة الاقتطاع من المصدر ويطبق هذا المعدل على الحواصل المقبوضة من طرف أشخاص آخرين .

كذلك نجد أن المشرع الليبي أخذ بهذا الأسلوب وكان ذلك في نص المادة (35) من قانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل حيث نصت على "تفرض ضريبة نوعية تحدد وفقاً للأحكام المبينة في هذا القانون على كل من الدخول الآتية (د) الدخل الناتج عن العمل وما في حكمه ، وذلك مع عدم الإخلال بأحكام الفقرة (12) من المادة (33) من هذا القانون ."

ولكي تتمكن الدولة من تحصيل ديونها الضريبية فقد حدد المشرع ضمانات معينة أثناء مرحلة التحصيل الضريبي فيما يخص الدين الضريبي حيث يكون للخزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً لتحصيل الديون الضريبية ، ومن الضمانات ما تخص الممول أيضاً وهي موضوع دراستنا فتتمثل في الضمانات المتعلقة بالإعلان الضريبي وستكون دراسته في المطلب الأول و سقوط الدين الضريبي بالتقادم وسنتناوله في المطلب الثاني.

المطلب الأول

الضمانات المتعلقة بالإعلان الضريبي

للقواعد القانونية الإجرائية للتشريع الضريبي أهمية خاصة لا تقل عن القواعد الموضوعية، وتشمل تلك القواعد المنظمة لإجراءات ربط وتحصيل الضريبة ، ومنها الإعلان بيد أن التشريع أو الفقه يوجه إلى القواعد القانونية الإجرائية بنفس القدر الذي وجهه إلى القواعد الموضوعية ، وتظهر أهمية الإعلان الضريبي من ناحيتين: الأولى حماية حقوق الممول في العلم بالإجراءات الضريبية تحقيقاً لمبدأ المواجهة وإضفاء المشروعية على مركزه القانوني، إذا ما كان هذا المركز في أي من عناصر مخالفاً للقانون ، والثانية الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية، ولذلك تحتل دراسة موضوع الإعلان في القوانين الضريبية مكانة خاصة لذاتية الضريبة ، ووضع المشرع نظاماً للإعلان عما هو متبع في قانون المرافعات من حيث القيود الزمنية ، ومن حيث الجهة المعلنة، وذلك بنصوص خاصة وردت في التشريعات الضريبية المختلفة، منها ما هو بريدي أو باللصق أو بالنشر أو بغيرها من الوسائل.⁽¹⁾

(1) محمد محمد عمران، المستحدث في إجراءات الإعلان بالنماذج الضريبية في ظل القانون 91 لسنة 2005، بحث منشور بمجلة البحوث المالية والضريبية، العدد 73، 2012، ص414.

ويلزم المشرع الضريبي الإدارة الضريبية في النظم الضريبية المعاصرة وبخاصة بالنسبة للضرائب المباشرة على الدخل ، بإعلان الممولين عند اتخاذ إجراءات ربط الضرائب أو تحصيلها أو المنازعة فيها.

إن هدف الإعلان هو أن يطبق القانون تطبيقاً سليماً بما يضمن حقوق الممول والخزانة العامة على السواء ، وسرعة تحصيل موارد الدولة بالتطبيق السليم للقانون وإعلان الأوراق المراد إعلانها إعلاناً صحيحاً إلى الممولين ضماناً لوصول الحق إلى صاحبه والعمل على تحقيق العدل الاجتماعي عن طريق توزيع الأعباء الضريبية على الممولين.⁽¹⁾ وكرس قانون ضرائب الدخل الليبي رقم (7) لسنة 2010 مبدأ يتعلق بوجوب إعلان الممول نصت عليه المادة(32) منه بقولها " يعتبر الشخص معلناً إعلاناً صحيحاً بأية ورقة إذا وقع هو أو من يخول عنه قانوناً بتسلمها أو أرسلت إليه بكتاب مسجل مصحوب بعلم الوصول ،أو تم تسليمها إلى وكيله أو أحد موظفيه المخولين بذلك ، فإذا لم يجد القائم بالإعلان أحداً من هؤلاء في محل نشاط الشخص أو أمتنع من وجد منهم عن تسليم الورقة أو اتضح أنه عديم الأهلية ، وجب إثبات ذلك بشهادة شخص آخر مع تسليم صورة من الورقة إلى مركز الشرطة وتوجيه خطاب بالبريد المسجل إلى المعلن إليه يفيد بذلك وإذا لم يكن للمعلن إليه موطن معلوم يتم الإعلان وفقاً لما هو منصوص عليه في قانون المرافعات المدنية والتجارية". وقد ألزم المشرع الإدارة الضريبية بإعلان الممول ببدء مهمة وتاريخ إجراءات عملية تحصيل الضريبة ومن هذه الإجراءات التي تتطلب الإعلان المسبق بدء عملية التدقيق ولذلك سنتناول الضمانات السابقة للتدقيق في (الفرع الأول) وكذلك الضمانات التالية لعملية التدقيق في (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الضمانات السابقة للتدقيق والفحص

ورد في تعريف التدقيق الضريبي بأنه " جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لتحديد فيما إذا كان صافي الدخل الخاضع للضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق وأحكام قانون ضريبة الدخل"⁽²⁾ إذاً التدقيق الضريبي هو تأكيد عن صحة البيانات والمعلومات الواردة في الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف والبيانات المالية المرفقة به من خلال جمع الأدلة والقرائن اللازمة

(1) محمد محمد عمران، البريد أداءه الإعلان الضريبي، بحث منشور بالمؤتمر الضريبي الخامس في مصر 1999 دار النشر الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الأول، ص483.

(2) قوت جاسم يوسف، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الاعمال، 2014، ص14، الكويت

اللازمة لإبداء رأي فني محايد من قبل مدقق ضريبي مؤهل فنياً ومستقل حول مدى الالتزام بالقوانين الضريبية المعمول بها، والتصريح بعدالة عن الضريبة الواجب دفعها وإيصال نتيجة الفحص والتحقق إلى إدارة الفحص والمطالبات الضريبية⁽¹⁾ في التشريع المقارن نجد أن المشرع المصري قد نص في المادة (95) من قانون ضرائب الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 " تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ " وكذلك نصت المادة (96) من نفس القانون على أنه " يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابةً وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها مالم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التي تواجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة " وفي القانون الإجراءات الجبائية الجزائي لسنة 2015 نصت المادة (1) منه على أنه " يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب وإرسال إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة نشاطه تصريحاً خاصاً ، تحدد الإدارة الجبائية نموذجة " وكذلك نجد أن قانون ضرائب الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 في المادة (82) نص على أنه " مع مراعاة أحكام التشريعات النافذة يجب على كل شخص أن يقدم إلى مصلحة أي بيان تراه لازماً لتنفيذ أحكام هذا القانون وذلك خلال ثلاثين يوماً من إخطاره بذلك " من خلال ما ذكر نجد أن القانون الضريبي خول للممول العديد من الضمانات السابقة للتدقيق يمكن إيجازها فيما يلي:-

أولاً:- الإشعار بالتدقيق: لا يمكن أن يباشر التدقيق أو التدقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق وفي حالة عدم احترام هذه الشكلية، تكون الاجراءات معيبة من بدايتها ويمكن إلغاؤها عن طريق المنازعة، فالتدقيق يشمل جميع الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل الممولين حيث يقوم المدقق الضريبي بتدقيق جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات وجميع المستندات وأعمال الترحيل والجمع والترصيد، ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز وذلك بغية التحقق من أن جميع العمليات مثبتة بطريقة صحيحة وبناتظام، وأن جميع ما تحويه

(1) قوت جاسم يوسف، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين

فاعلية التدقيق الضريبي مرجع سابق ذكره ص14

(2) شادي دهام، دور إجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية في سوريا، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد 2018. ص 27 .

الدفاتر والسجلات المحاسبية من حسابات أو بيانات ولا تتضمن أي أخطاء أو تلاعب.⁽¹⁾

ثانياً: مضمون الإشعار

أ- مفهوم الإشعار هو إعلام الممول بالتدقيق قبل مباشرته ويكون عن طريق رسالة موصي عليها مع إشعار بالاستلام مباشرة مع وصل بالاستلام على أن يسلم الإشعار في بداية كل عملية رقابة ، وبالتالي لا يكفي إرساله إلى المكلف بالضريبة فقط بل لابد أن يستقبل هذا الإشعار من قبله ليصبح كدليل بأنه توصل إلى علمه بالإشعار لذلك يفضل تسليم الإشعار مباشرة إلى المكلف بالضريبة لتفادي مشاكل عديدة كأن يدعي عدم وصول الإشعار أو أنه تأخر في الوصول إلى علمه.⁽¹⁾ نجد أن المشرع المصري قد نص في المادة (95) من قانون ضرائب الدخل رقم 91 لسنة 2005 " تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ " كذلك أشارت المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصيص ، مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا إشعار ". وكذلك نصت المادة (32) من قانون ضريبة الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 على أنه " في تطبيق أحكام هذا القانون يعتبر الشخص معلناً إعلاناً صحيحاً بأية ورقة إذا وقع هو أو من يخول عنه قانوناً بتسليمها أو أرسلت إليه بكتاب مصحوب بعلم الوصول أو تم تسليمها إلى وكيله أو أحد موظفيه المخولين بذلك "

ب- بيانات الإشعار بالتدقيق : يجب أن يتضمن الإشعار العديد من البيانات ،نقصد ذلك إن استلام الإشعار بالتدقيق هو شيء ، وفهمه هو شيء آخر، فلقد ألزم المشرع تضمين هذه الوثيقة الرسمية بعض المؤشرات الضرورية لعمليات الرقابة ، فيجب أن يتضمن الإشعار تحديد السنوات التي ستكون محل تدقيق، ويجب أن يعلم المكلف بالضريبة بتاريخ بداية التدقيق وبإمكانية الاستعانة بمستشار ويجب أن يمنح لو أجل أدنى للتخصيص ، كما يجب أن يبين الإشعار بالتدقيق ألقاب وأسماء ورتب المدققين، وكذلك تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التدقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم المعنية ، وكذلك الوثائق الواجب الاطلاع

(1)- مروة حجل ،التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ،رسالة ماجستير ، جامعة 8 ماي 1945 قالمة ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،2017،ص28 الجزائر

عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء إلى أن المكلف يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة⁽¹⁾

ثالثاً: الدعائم القانونية للتدقيق الضريبي: الدعائم القانونية للتدقيق هي مجموعة من الحقوق والضمانات التي تنقسمها كل من الإدارة الضريبية والممولين أثناء فترة التدقيق وتتمثل في الآتي: -

1- حقوق الإدارة الضريبية تجاه الممولين أثناء أدائها لمهمتها الرقابية: وتتمثل هذه الحقوق في:

أ- حق المراقبة:- ويتمثل هذه الحق في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف الممول وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية ، حيث نصت المادة (81) لقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل على أنه "على الخاضعين لأحكام هذا القانون أن يقدموا إلى موظفي المصلحة عند كل طلب الدفاتر التي يقضي القانون بمسكها وغيرها من المحررات والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات لكي يتمكن الموظفون المشار إليهم من التثبت من تنفيذ أحكام هذا القانون".

ب- حق استدراك الأخطاء الإدارية: . حيث نصت المادة (93) من قانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل المصري على أنه " في جميع الأحوال يكون على المصلحة من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية ". كذلك نصت المادة (8) من قانون رقم 19-14 لسنة 2019 بشأن ضرائب الدخل الجزائري أنه "عندما تحوز الإدارة الجبائية عناصر تكشف عن نقص في التصريح ،فيمكنها إجراء التصحيحات على الأسس المحددة وفق الأجراء المنصوص عليه في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية"⁽²⁾

ج- حق الاطلاع: وهو وسيلة قانونية منحها المشرع للإدارة الضريبية فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف الخاضع للتدقيق بغرض الحصول على أكبر قدر من الأدلة والقرائن، قد نصت المادة (81) لقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل على أنه " ويحصل الاطلاع حيث توجد الدفاتر والأوراق المطلوب الاطلاع عليها أثناء ساعات العمل العادية وبغير حاجة إلى إعلان سابق ، ويجوز أن يحصل الاطلاع في مقر المصلحة إذا كان ذلك ضرورياً".

(1) - أحمد فيندس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، بحث منشور بمجلة التواصل في الاقتصاد والقانون، العدد 35 لسنة 2013 جامعة 8 ماي كلية الحقوق والعلوم السياسية ص 191 .
(2) بلال نظامي، دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ،جامعة أحمد داريه أدرار 2016 ص 19 .

د-حق المعاينة: -عندما توجد قرائن وبراهين تدل على ممارسات تدليسيه من قبل الممولين فيمكن للإدارة الضريبية أن ترخص للموظفين المكلفين التابعين لها والذين لهم رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً بإجراءات المعاينة والتدقيق⁽¹⁾ وقد نصت المادة (10) من قانون رقم 19-14 لسنة 2019 بشأن ضريبة الدخل الجزائري على أنه "إن التصريحات التي يشوبها النقص أو التدليس تكون محل تسوية من طرف الإدارة، تكون عرضة لتطبيق العقوبات المقررة في المادة 193 من هذا القانون" وقد نصت المادة (83) من قانون ضرائب الدخل الليبي لسنة رقم 7 لسنة 2010 على أنه "على كل موظف عام أن يبلغ المصلحة بالطرق الإدارية المقررة بأية معلومات تتصل بعمله من شأنها أن تحمل على الاعتقاد بوجود غش أو بطريقة احتيالية عليها أو يكون منها التخلص من أداء الضريبة أو يعرضها لخطر عد الأداء".

2-الضمانات الممنوحة للممولين الخاصة بعملية التدقيق: هناك مجموعة من الضمانات

منحت للممولين متعلقة بسير التدقيق الضريبي نذكر منها الآتي: -

أ-الإعلام المسبق أو الإشعار بالتدقيق.

لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى التحضير إن الالتزام بإعلام الممول يتبعه التزامات أخرى تتمثل في الوضوح في القرارات الإدارية المتعلقة بالضريبة والتي تتخذها الإدارة على أن تعلم الممولين بها حتى يكونوا على بينة منها ، ولايتفاجئون بتطبيقها عليهم⁽²⁾ وحيث نصت المادة (32) من قانون ضريبة الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 على أنه " في تطبيق أحكام هذا القانون يعتبر الشخص معلناً إعلاناً صحيحاً بأية ورقة إذا وقع هو أو من يخول عنه قانوناً بتسليمها أو أرسلت إليه بكتاب مصحوب بعلم الوصول أو تم تسليمها إلى وكيله أو أحد موظفيه المخولين بذلك "

ب -حق الاستعانة بمستشار أو وكيل. يمكن لكل ملف خاضع للرقابة الضريبية إن يستعين بمستشار من اختياره محامي أو محاسب أو مستشار ضريبي، ويمكن له أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الضريبية وغياب الممول لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتها حال عدم إجراؤها.

(1) بلال نظامي، دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية مرجع سابق ذكره ص20 .

(2) ربحي إبراهيم، دور التدقيق القانون في الحد من الغش الضريبي، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، رسالة ماجستير لسنة 2018 ص2، الجزائر

ج- عدم تجديد التدقيق لنفس الفترة ونفس الضرائب.

لا يمكن للإدارة الضريبية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقدمت ما عدا في حالة الممارسات التدليسية.⁽¹⁾

د- تحديد زمن ومدة التدقيق

أشار المشرع الليبي في هذا السياق على تحديد الزمن والوقت وهو بصدد تنظيمه لحق الاطلاع، والذي يتشابه مع حق الزيارة في كونه يحصل حيث توجد الدفاتر، أي في مكان نشاط الممول⁽²⁾ إذا نصت المادة (81) من قانون ضرائب الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 على أنه "...ويحصل الاطلاع حيث توجد الدفاتر والأوراق المطلوبة الاطلاع عليها أثناء ساعات العمل العادية "

الفرع الثاني

الضمانات التالية لعملية التدقيق والفحص

المشرع الضريبي نجده دائماً يعمل على توفير الامتيازات للإدارة الضريبية ، حتى يمكنها ممارسة الرقابة بصورة فعالة ، وفي الوقت نفسه تنظيم ضمانات الممول لمواجهة حالات ممارسة الإدارة للرقابة بطريقة تحكيمية أو مخالفة للقانون وهذه الرقابة التي تباشرها الإدارة إما رقابة مكتبية داخلية وإما رقابة تجريها لدى الممول ، ففي الرقابة المكتبية تكتفي الإدارة بالمراجعة المكتبية للإقرارات الضريبية ، سواء من حيث انتظامها أو أمانتها ومدى اتفاقها مع البيانات والمعلومات المتوفرة لديها ، فإذا ما اتضح للإدارة الضريبية أن هذه القرارات يوجد بها خلل ، أو أن الدفاتر المرفقة بها غير مطابقة للواقع أو القانون ، تنتقل حينئذ إلى مرحلة أخرى والتي تتم خارج المصلحة وتجرىها لدى الممول وفيها تلجأ الإدارة إلى فحص حسابات الممول أو فحص مركزه الضريبي في مجموعه.⁽³⁾ ولكي يتم تحقق أهمية التدقيق الضريبي لا بد من توافر ضمانات تؤدي إلى الثقة بالتدقيق الضريبي من جهة الممول ومن تلك الضمانات نذكر منها: -

1-إعلام الممول بنتائج التدقيق

عند انتهاء التدقيق يجب على إدارة الضرائب أن تعلم الممول الضريبي بنتائج التدقيق الشامل لأملك الممول، فإذا لم تكتشف أية نقائص، فيجب عليها أن ترسل إليه إشعار بتمام التدقيق

(1) ابراهيم محمد سويبي، الضمانات القانونية لحقوق الممول مرجع سابق ، ص 52 .

(2) ربحي إبراهيم، مرجع سابق ذكره ص 2 .

(3) دارين سالم اللافي، علاقة الممول بالإدارة الضريبية في ضوء قانون ضريبة الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس ، كلية القانون، 2014 ص 89 .

وبالنظر إلى قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020 قد أشارت المادة (43) على أنه " تخطر المصلحة الممول أو المكلف بتعديل الضريبة على النموذج المعد لهذا الغرض بخطاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية الأثبات قانوناً " وأيضاً نصت المادة (21) فقرة (5) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على " عند ما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة، على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي بالنسبة للضريبة على الدخل يتعين على الإدارة، في هذه الحالة، أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقييم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20-6 م يمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام" وكذلك نصت المادة (14) من اللائحة التنفيذية لقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم (592) لسنة 2010 على أنه " يعلن الربط إلى الممول ، فإن كان قد توفي أو قام لديه مانع يحول دون إدارته لنشاطه أو أمواله أو كان غير مقيم في ليبيا فيعلن بالربط نيابة عنه القائم على إدارة النشاط أو الحائز للأموال قانوناً أو الورثة أو المصفي بحسب الأحوال "

يمكن أن يحدث أثناء التدقيق ألا يكون المدقق قد امتثل لقاعدة ما والتي كان عليه احترامها، مثل منع نقل الوثائق، وعليه يجب أن تلتزم إدارة الضرائب بإخطار المكلف بالضريبة بالتصحيحات التي تجريها على التصريح الضريبي أو بعناصر تقدير الضريبة في حالة طرحه، وأن يتم وفقاً للشكل الذي حدده القانون، وأن يكون مسبباً تسببياً كافياً بحيث يتمكن المكلف بالضريبة من تحديد موقفه من التصحيح أو التقدير سواء بقبوله أو بإبداء ملاحظاته في شأنه وإرسال الإشعار بالتصحيح لا يقطع الحوار مع المدقق، فالمكلف بالضريبة يمكنه أن يطلب منه معلومات، أو يقدم له تفسيرات بخصوص بعض نقاط التصحيح كما يجب عليها أن تلتزم بعدم فرض الضريبة إلا بعد انتهاء المدة التي حددها القانون للمكلف بالضريبة، لإبداء ملاحظاته على التصحيح أو أسس التقدير في حالة التقدير التلقائي، وتلتزم بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة التي يبديها خلال الميعاد، وأن يكون الرد مسبباً في حالة عدم الموافقة على هذه الملاحظات (1).

إن الإدارة الضريبية بمقابل ما تتمتع به من امتيازات السلطة العامة ملزمة بتقديم المعلومات والتوجيهات الكفيلة بالمحافظة على حقوق المكلف بالضريبة، كما يساهم إعلام الممول أيضاً

(1) شمسان علي محمد، دور الفحص الضريبي في تحقيق أهداف الضريبة، رسالة ماجستير، كلية الدراسات، أكاديمية السودان للعلوم المصرفية 2017، الدراسات العليا، ص 123 .

في تحسيسه فيما يخص واجباته المتعلقة بتأسيس الضريبة وتذكيره بالتزاماته الضريبية التي تسفر على احترام أسس قواعد القانون الضريبي ، والقبول بمبدأ الضريبة ، وشرعية الرقابة المترتبة عنها، مما يؤدي إلى الارتقاء بالمكلف بالضريبة إلى صفة المساهم أو الشريك لتحقيق هدفين:-

أولاً: تحسين نوعية الخدمات المقدمة من طرف الإدارة للمكلفين بالضريبة وهذا من خلال احترام حقوقهم الضريبية.

ثانياً: تطوير الحس المدني الضريبي من خلال التسهيلات المتعلقة بفرض الضريبة.⁽¹⁾

2- إعطاء الصفة النهائية للتدقيق

لا يوجد أسلوب أو شكل معين متفق عليه لإعداد تقرير الفحص الضريبي إلا أنه في هذا التقرير بيان نتائج فحص الحسابات وتحديد ما أسفرت عنه عملية الفحص وإظهار الملاحظات التي أخذت أثناء عملية الفحص، وكذلك يبين الفاحص في هذا التقرير مدى مصداقية وانتظام الدفاتر وذلك في ضوء الفحص الذي قام به للدفاتر والمستندات، على أن يبين حكمه النهائي على صحة الإقرار أو عدم صحته، ولا شك أن تقرير كل ذلك متروك للفاحص الضريبي على أن يقوم بتدعيم رأيه بالأسباب والأسانيد التي توصل إليها، فمثلاً إذا ما اعتمد الدفاتر وكانت غير معتمدة في السنوات السابقة فيجب عليه توضيح أسباب ذلك من حيث سلامة نظام الرقابة الداخلية واستقاء الدفاتر للشروط الشكلية والقانونية ، أما إذا انتهى الفحص بعدم اعتماد الدفاتر فيجب على الفاحص تدعيم رأيه بالأدلة الكافية والمؤيدة لوجهة نظره⁽²⁾ وقد نصت المادة(45) من قانون الاجراءات الضريبية المصري الموحد رقم 206 لسنة 2020 على أنه " وعلى المصلحة أن تخطر الممول أو المكلف بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول أو المكلف على تقديرات مأمورية الضرائب المختصة "

وقد أشارت المادة (15) من اللائحة التنفيذية لقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم (592) لسنة 2010 على أنه "تخطر المصلحة الممول على النموذج رقم (12) ضرائب المرفق بعناصر الربط التي رأتها ، إذا قبل الممول تقدير الضريبة ، ولم يتنظم منه خلال مدة لا تزيد على خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تسلمه الأخطار أصبح ربط الضريبة نهائياً وقطعياً "

(1) حميدة بن جميلة، أثر الالتزامات المكلف بالضريبة على حماية حقوق الخزينة العمومية، مقال منشور بمجلة القانون العقاري، كلية الحقوق، جامعة البليدة ص139، الجزائر.

(2) مسعود محمد امريود ، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها وفقاً للتشريع الضريبي الليبي، مرجع سابق ص237.

3- حق الرد (الإجراء الاعتراضي)

يسمح حق الرد الممنوح للمكلف بالضريبة من تقديم كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات أو التصحيحات التي أجريت من قبل الإدارة الضريبية مما يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلف الخاضع للضريبة وضمن مقابلة لمختلف الوضعيات بينهما كما ان هذه الثقة تسمح بتقليل عدد المنازعات الضريبية في المستقبل كما أن التشريعات غالباً ما تسعى إلى حل المنازعات الضريبية ودياً وعلى مستواها فتقدم له حقوق و ضمانات منها حق الرد أو الاعتراض على نتائج التدقيق والفحص.⁽¹⁾

حيث نصت المادة (117) من قانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل المصري على أنه " في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه ، فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً" كذلك أشارت المادة (5) من قانون ضرائب الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 على أنه " يجب على المصلحة في جميع الأحوال أن تعلن للممول بربط الضريبة ومواعيد آدائها ، وللممول حق التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه " وقد أشارت المحكمة العليا الليبية في حكمها الصادر في الطعن رقم بقولها "1- إذا كان للشركة شخصية اعتبارية مستقلة عن شخص مديرها فإنه يكون لها باعتبارها شخصاً اعتبارياً حق التقاضي كما يكون لها اسم يميزها عن غيرها وليس بلازم إذن أن تحتوي صحيفة طعن الموجهة منها إلى المطعون ضدهما اسم مديرها ويكون الطعن باسم الشركة وحدها دون ذكر اسم مديرها الذي يمثلها قانوناً صحيحاً 2- وإن القرار الصادر من لجان التظلمات الضريبية وهو قرار ذو صبغة قضائية يجب أن يكون مسبباً ويجب على تلك اللجان وقد أعطاه القانون ولاية القضاء في خصومة بين الممول ومصلحة الضرائب أن تلتزم بالأصول الهامة والمبادئ العامة للتقاضي إذ أن ثمة قدر من الضمانات الجوهرية يجب أن يتوافر كحد أدنى في كل خصومة تعرض على تلك اللجان للفصل فيها وذلك بما يكفل الاطمئنان بصحة الوقائع المادية والقانونية التي تكون منها تلك اللجان عقيدتها ويتيح للقضاء الإداري أعمال رقابته على ذلك كله من حيث صحة تطبيق القانون على وقائع النزاع وحسب تلك اللجان في هذا الشأن أن تقيم قرارها على أسباب واضحة مستخلصة من ظروف الدعوى وملابساتها وتمشياً مع القانون ومنتجة لما تنتهي إليه من قرارات."⁽²⁾

(1) رمضان بن جعفري، حق المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة أحمد داربه الجزائر 2017 ص19.

(2) آيات العربي محمد، حقوق المكلف بالضريبة في المنازعة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة عبد الرحمن ميرة، 2015 ص17

وقد أعطى المشرع الجزائري المكلف بالضريبة أجل أربعين يوماً لتقديم ملاحظات أو قبول نتائج التحقيق بحيث يمكن للمكلف بالضريبة طلب توضيحات شفوية حول، محتوى التبليغ وبعد انقضاء الأجل يمكنه كذلك طلب توضيحات إضافية يمكن الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب وفي حالة ما إذا قدم المكلف بالضريبة موافقته يعد فرض الضريبة على الأساس الذي تم تبليغه فيصبح نهائي ولا يمكن التشكيك فيه من طرف الإدارة، وفي حالة ما إذا قدم المكلف ملاحظات حول محتوى التبليغ، هناك حالتين يجب أخذها بعين الاعتبار: -1- إن تم إقرار أن ملاحظات المكلف بالضريبة مؤسسة في مجملها أو جزء منها، تتخلى الإدارة أو تعدل مشروع تقييمها.

-2- إن تم رفض ملاحظات المكلف، يتعين على الإدارة إعلام المكلف عن الرفض عن طريق رد يكون مفصل ومبرر⁽¹⁾

المطلب الثاني

سقوط دين الضريبة بالتقادم

نشير بداية إلى أن المقصود بالتقادم في مجال الحقوق الشخصية هو سقوط الحق بمرور مدة معينة من الزمن دون أن يطالب به الدائن ويحدد القانون مدة هذا التقادم، والتقادم نوعان أحدهما مسقط وهو الذي تنقضي به الحقوق الشخصية والحقوق العينية، والثاني مكسب وهو الذي يكسب الحائز بعض الحقوق العينية إذ استمر حائزاً لها المدة المقررة قانوناً. وقد شرع التقادم وأخذت به أغلب القوانين لاعتبارات عدة أهمها اعتبارات المصلحة العامة التي تقضي بضرورة استقرار المعاملات وتصفية المراكز القانونية، وعدم ارباك القضاء وذلك عبر قطع سبيل المنازعات على الحقوق التي مضى عليه العهد، كما أن سكوت الدائن عن المطالبة بحقه مدة طويلة يعد قرينة على أنه استوفاه وإلا فإن عدم مطالبته به بعد مضي المدة يعد إهمالاً منه يجعله غير حري برعاية المشرع⁽²⁾

ويعرف التقادم المسقط بأنه "مرور فترة من الزمن على استحقاق الدين دون المطالبة به من قبل الدائن ويترتب على مرور هذه المدة سقوط حق الدائن في المطالبة بحقه، ومن ثم انقضاء الالتزام وبراءة ذمة المدين منه" تأخذ الأنظمة الضريبية بالتقادم الضريبي المسقط، واعتبرته وسيلة من وسائل انقضاء الالتزام بدين الضريبة بعد مرور مدة من الزمن وقد يرد النص على

(1) طعن أداري رقم 1/18 ق تاريخ الجلسة 1971/6/6، مجلة المحكمة العليا الليبية، العدد الأول لسنة الثامنة عشر، ص 41

(2) محمود حمد عياد، ضريبة الدمغة في التشريع الضريبي الليبي، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس، كلية القانون، منشورة على موقع الإلكتروني لدار المنظومة لسنة 2010 ص 48.

على التقادم في القوانين المدنية أو قد يرد النص في القوانين الضريبية ولا يختلف مفهوم التقادم في نطاق قانون الضريبة عن مفهوم التقادم المدني باعتباره مانعاً من سماع الدعوى بعد مرور فترة من الزمان، والدائن هنا قد يكون الدولة ينشأ الالتزام بدين الضريبة في ذمة الممول أو قد يكون الدائن هو الممول عندما ينشأ الالتزام في ذمة الدولة عند استقطاع الضريبة بأكثر من مقدارها الفعلي ، ويعني ذلك أن التقادم يؤدي إلى سقوط حق أطراف العلاقة الضريبية وهما الدولة والمكلف بالضريبة بالرجوع أحدهما على الآخر بما يترتب لأي منهما من ديون ضريبية في ذمة الطرف الآخر بعد مرور المدة التي حددها القانون .⁽¹⁾ وسنقوم بدراسة سقوط دين الضريبة بالتقادم في التشريع الليبي والمقارن في الفرعين القادمين الفرع الأول: -سقوط حق الدولة في المطالبة بدين الضريبة والفرع الثاني: -سقوط حق الممول في استرجاع المبالغ المدفوعة بغير وجه حق.

الفرع الأول

سقوط حق الدولة في دين الضريبة

يقضي قانون ضرائب الدخل بأن حق الدولة في دين الضريبة يسقط بالتقادم بمضي سبع سنوات في حين نصت المادة (25) من القانون رقم 7 لسنة 2010 م "يسقط حق الدولة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى أحكام هذا القانون بمضي سبع سنوات" وقد تم تعديل هذه المدة من قبل مجلس النواب الليبي سنة 2017 لتصبح خمسة عشر سنة بدلاً من سبع سنوات.

بينما عند النظر للقانون المصري نجد أنه قد نص في المادة 91 من القانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضريبة الدخل على أنه "في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية ،وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني بالأخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة تحت الحساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد"

وفق لهذه المادة سوى المشرع بين حق المصلحة في دين الضريبة وبين حق الممول في استرداد ما دفعه بأكثر من المستحق عليه في شأن مدة التقادم.⁽²⁾

(1) عادل فليح العلي، الطبيعة القانونية لدين الضريبة، بحث منشور بمجلة الحقوق، كلية الحقوق، جامعة

الكويت، المجلد 33 العدد 4 لسنة 2009 ص337

(2) مسعود محمد امريود، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها وفقاً للتشريع الضريبي الليبي، مرجع سابق ص120

وتنص المادة 313 من قانون المدني الجزائري على أنه " تتقادم بأربع سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة يبدأ سريان التقادم والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق عنها وفي الرسوم المستحقة عن الأوراق القضائية من تاريخ انتهاء المرافعة في الدعوى أو من تاريخ تحريرها إذا لم تحصل مرافعة، ويتقادم بأربع سنوات أيضا الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق ويبدأ سريان التقادم من يوم دفعها."

من خلال المادة السالفة الذكر يستخلص أن الحقوق التي تتقادم بأربع سنوات هي أساسا الضرائب و الرسوم المستحقة للدولة، يعتد بنفس المادة على من دفع الضريبة أو رسما غير مستحقا للدولة، أما بدء سريان هذا التقادم فهو من نهاية السنة التي استحققت عنها الضريبة أو الرسم أو من تاريخ دفعها ومتى وجبت تلك الضرائب عن أوراق قضائية فيبدأ تقادمها من تاريخ تحريرها، ومتى حررت لأجل مرافعة قضائية، فمن تاريخ انتهاء تلك المرافعة⁽¹⁾ وعند المقارنة التشريعيين الضريبي الليبي والتشريع المصري نجد أن اختلاف في مسألة التقادم حيث نجد في التشريع الليبي يسقط حق الخزنة بمرور خمسة عشر عاماً بينما التشريع المصري يسقط حق الخزنة بمرور خمس سنوات وهي مدة تقادم دين الخزنة وفي التشريع الجزائري بمضي أربع سنوات.

وقد استقر قضاء المحكمة العليا الليبية على صدور تشريع جديد معدل لمدة التقادم بالزيادة سريان التشريع الجديد بأثره المباشر على كل تقادم لم يكتمل في ظل التشريع القديم. " لما كانت قرينة الوفاء القاطعة المستمدة من مضي مدة التقادم المسقط للضريبة لا تتوافر إلا إذا اكتملت الثلاث سنوات وهي مدة التقادم المنصوص عليها في المادة 394 من القانون المدني والتي كانت سارية وقت تحقق الدخل المستحق عليه الضريبة حيث بدأت مدة التقادم في تاريخ الاستحقاق الحاصل في أول يناير 1967 وإذ صدر القانون رقم 21 لسنة 1968 بشأن ضرائب الدخل وعمل به اعتبار من أول يناير 1969 وكانت مدة التقادم الثلاثي لم تكتمل عند العمل به فإن مدة التقادم الجديدة المنصوص عليها في المادة 26 من القانون وهي خمس سنوات تسرى بأثرها المباشر على كل تقادم لم يكتمل عملا بالأصل العام في مسائل تنازع قوانين التقادم من حيث الزمان والمنصوص عليه في المادة السابعة من القانون المدني."⁽²⁾

(1). علجية بويحمد، التقادم المسقط في القانون المدني الجزائري، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمن ميرة، لسنة 2016 ص40.

(2) طعن إداري رقم 6/23، تاريخ الجلسة 1976/12/9، مجلة المحكمة العليا، السنة الثالثة، العدد الثالث عشر، ص43.

الفرع الثاني

سقوط حق الممول في استرجاع المبالغ المدفوعة بغير وجه حق

يسقط حق الممول في المطالبة باسترداد ما دفعه زيادة على المستحق عليه بمضي خمس سنوات تبدأ من تاريخ الدفع ، ولا يجوز الحكم على المصلحة بفوائد عن المبالغ التي يحكم بردها إلى الممول (1) فالتقادم كما يسري على حقوق الدولة قبل الممولين في الضرائب كذلك يسري التقادم على حقوق الممولين قبل الدولة إذا دفع الممولون ضرائب أكثر من المستحق عليهم وجاز لهم استرداد الزيادة ، فالتشريع الضريبي المصري نص على مدة التقادم بخمس سنوات حيث نصت المادة 91 من قانون رقم 199 لسنة 2020 المعدل لقانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل المصري على " وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد." وكذلك نصت المادة 109 من قانون الاجراءات الجبائي الجزائي على " أنه تتقادم دعوى استرجاع المبالغ المقبوضة من غير حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة، بمرور أجل مدته ثلاث سنوات، اعتباراً من تاريخ الدفع وعندما تصبح هذه الحقوق قابلة للاسترجاع بسبب حدث لاحق لدفعها، يؤجل تاريخ سريان مفعول الأجل المنصوص عليه في الفقرة السابقة إلى اليوم الذي وقع فيه هذا الحدث .ويوقف التقادم بالطلبات المبلغة بعد منح الحق في التسديد كما يوقف بطلب معلل يوجهه المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية برسالة موصى عليها وإشعار بالاستلام" وتنص المادة 114 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه " تتقادم دعوى استرداد المبالغ المقبوضة في مجال الرسوم على رقم الأعمال، بدون حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة، بمرور أجل أربع (04) سنوات، اعتباراً من يوم الدفع"

وبالمقارنة نجد أن كل من القانون المدني والقانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل نص على التقادم حيث نصت المادة 364 من القانون المدني على "... وتتقادم بثلاث سنوات أيضاً دعاوي المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق ،ويبدأ سريان التقادم من يوم دفعها " وكما تنص المادة (26) يسقط حق الممول في المطالبة باسترداد ما دفعه زيادة على المستحق عليه بمضي خمس سنوات تبدأ من تاريخ الدفع ، إلا إذا ظهر الحق في طلب الرد بعد إجراءات اتخذتها المصلحة فيبدأ التقادم من تاريخ إخطار الممول بحقه في الرد وتنقطع المدة بالطلب الذي يرسله الممول إلى المصلحة بكتاب مسجل برد الزيادة التي أداها" وقد بررت التفسيرية لقانون ضرائب الدخل النص على سقوط حق الممول في طلب

(1) امينة محمد السوداني، ضمانات تحصيل الدين الضريبي مرجع سابق ص59.

الرد خلال أجل معين أن استقرار الأوضاع يستدعي ذلك النص ، وفي رأي آخر أنه لولا هذا النص لما استقرت الأمور ولتعرضت الأموال العامة إلى التقلقل وأصبحت مهددة مدة طويلة من الزمن.(1) وفي المقرر في قضاء محكمة النقض المصرية أنه يشترط لخضوع المطالبة للتقادم عليه في الفقرة الثانية من المادة 377 من القانون المدني أن يكون المبلغ الذي حصلته الدولة قد دفع باعتباره ضريبة أو رسماً وأن يكون تحصيله قد تم بغير وجه حق ، أما إذا كان تحصيله بحق ثم صدر بقانون أو قرار لاحق بالإعفاء من هذه الضريبة أو ذلك الرسم أو بإلغاء التعليمات الخاصة بتحصيله فلا يصح أن يواجه الممول بحكم المادة 2/377 سالفه البيان حتى تاريخ صدور القانون أو القرار الذي ألغى الضريبة أو الرسم ، لأن ما حصل حتى هذا التاريخ إنما حصل بحق ولكن بقاءه تحت يد الدولة بعدئذ يكون بغير سند ، ولذلك يصبح دينا عاديا يسقط الحق في اقتضائه بمدة التقادم المقررة في القانون المدني وهي 15 عاماً ولا يجوز قياس ذلك على حالة ما تحصله المصلحة بغير حق وقت تحصيله بما يصبح بمقتضى قانون أو قرار لاحق واجب الرد، ذلك أن نص المادة 2/377 ن القانون المدني هو نص استثنائي فلا يجوز التوسع فيه بطريق القياس(2)

وقد أشار قضاء المحكمة العليا الليبية لطلب استرداد ما دفع بدون وجه حق وذلك في الطعن رقم 43/32 بقولها" إن دعوى استرداد ما دفع بدون وجه حق تسقط بمضي ثلاث سنوات من اليوم الذي يعلم فيه الدائن بالواقعة ، وكان الثابت أن الطاعن قد تمسك بسقوط حق الشركة المطعون ضدها في المطالبة بذلك المبلغ بالتقادم بمضي ثلاث سنوات من تاريخ الواقعة وكان الثابت من مدونات الحكم المطعون فيه أن الشركة المطعون ضدها قد رفعت دعواها باسترداد المبالغ المطالب بها بتاريخ ، 1980/2/27 استناداً إلى ما كشف عنه تقرير ديوان المحاسبة المؤرخ 1976/2/8 وكان الأساس الذي أنبنى عليه الحكم الابتدائي المؤيد بالحكم المطعون فيه رفضه لما تمسك به الطاعن أن أموال الشركة المطعون ضدها أموال عامة مملوكة للدولة ولا يجوز تملكها بالتقادم ، وكان الأساس الذي أنبنى عليه الحكم ليس صحيحاً لأن الأموال العامة تفقد صفتها بانتهاء تخصيصها للمنفعة العامة وينتهي التخصيص بمقتضى قانون أو قرار من السلطة المختصة أو بالفعل أو بانتهاء الغرض الذي من أجله خصصت تلك الأموال للمنفعة العامة وفقاً لنص المادة 88 من القانون المدني وكان المشرع

(1) فرج يوسف الصلابي، المنازعات الضريبية في القانون الليبي، مرجع سابق ص620
(2) علاء رضوان، متى يسقط الحق في المطالبة باسترداد الضرائب، مقال منشور بموقع اليوم السابع بتاريخ 22مايو 2021، <https://www.youm7.com/story>

بإصداره للقانون رقم 28-72 قد رفع عن الأموال المخصصة كرأس مال للشركة المطعون ضدها صفة المال العام وجعله مالاً خاصاً مملوكاً للدولة يخضع أحكامه لما يخضع له أشخاص القانون الخاص⁽¹⁾

· إذا من خلال ما تقدم يلاحظ اختلاف آجال التقادم بالنسبة لطلبات الممولين حسب نوع وطبيعة الضريبة المفروضة محل النزاع بين التشريعات المختلفة وهذا ما نجده في التشريع الضريبي الجزائري نجد أن أجل التقادم في الضرائب المباشرة تقدر بثلاث سنوات وبالنسبة للضرائب الغير مباشرة بأجل أربع سنوات وضريبة الدمغة بأربع سنوات لذلك نلاحظ أن تحديد المشرع للأجل يختلف حسب نوع الضريبة محل النزاع ، يتبين من كل ذلك أن حقوق الممول وامتيازات الخزينة لا يمكن ممارستها متى صار الدين متقادماً، وبالتالي فالتقادم سبب من أسباب انقضاء الدين وتحريره.

المبحث الثاني

ضمانات الممول خلال مرحلة التحصيل الجبري

تعمل التشريعات الضريبية المختلفة على توفير عدد من الشروط لتوفير ضمانات تحصيل دين الضريبة حتى يضمن توفير الأموال ورفدها إلى الخزينة العامة للدولة ، وفي ليبيا قد حدد قانون ضريبة الدخل رقم (7) لسنة 2010 ضمانات عديدة لتحصيل الدين الضريبي تحصيلاً كاملاً غير منقوص فقد نص القانون على انه تعتبر جميع الضرائب المستحقة بموجب أحكام هذا القانون ديناً ممتازاً على جميع المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى المصلحة بحكم القانون، المادة(31)" يكون للضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة للدولة بمقتضى أحكام هذا القانون امتياز على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى الخزنة العامة طبقاً لهذا القانون ويأتي ذلك الامتياز في المرتبة بعد دين النفقة والمصروفات القضائية" ويكون دين الضريبة واجب الأداء في الجهات المعنية من قبل المصلحة ودوائرها المادة (21) " دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة دون حاجة إلى المطالبة به في مقر المدين" وتقرر التشريعات الضريبية دائماً أن دين الضريبة هو دين محمول لا مطلوب، أي يجب على الممول أن يبادر بنفسه بتسديد ما استحق عليه من ضرائب، وكذلك فإن الدين الضريبي واجب الأداء رغم المنازعة في صحته، وكذلك نص القانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل المصري على ضمانات التحصيل الضريبي وذلك في المادة (105) "تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً

(1) طعن إداري رقم 43/32 تاريخ الجلسة 1987/2/23 مجلة المحكمة العليا، السنة الخامسة والعشرون، العددان الأول والثاني، ص134.

تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها ، ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون الحاجة إلى مطالبة في مقر المدين "ومما يعزز ضمان تحصيل دين الضريبة أن دين الضريبة مفروض بحكم القانون ولا يتوقف على إرادة الممول أو إرادة الإدارة الضريبية، أو إرادتهما معاً أي في حدود ما يسمح به القانون، وبالتالي فإن قرار ربط الضريبة هو قرار كاشف لدين الضريبة وليس منشأً له لان دين الضريبة ينشأ طبقاً لأحكام القانون ولا ينشأ طبقاً لقرار الربط⁽¹⁾ وبناءً على ما تقدم فإننا سنقوم بتقسيم المبحث إلى مطلبين نتناول في المطلب الأول الضمانات الخاصة بالإجراءات العادية للتحصيل (التحصيل الودي) وفي المطلب الثاني الضمانات الخاصة بالإجراءات الاستثنائية للتحصيل (التحصيل الجبري).

المطلب الأول

الضمانات الخاصة بالإجراءات العادية للتحصيل (التحصيل الودي)

التحصيل الودي للضريبة هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقاته الضريبية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها، وعملية التحصيل الودي تعني توجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية ويتولى عملية دفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي آجالها المحددة ، إن مثل هذا الممول يمتلك ثقافة ضريبية ويدرك ما هي الإلتزامات التي تقع عليه ولا يتأخر ، تماماً في تسويتها⁽²⁾ ، حيث نصت المادة (90) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 على أنه " وعلى مأمورية الضرائب المختصة في هذه الحالات أن تخطر الممول بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمنتها على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون" وفي هذا الشأن حدد قانون رقم 7 لسنة 2010م أحكام التحصيل الودي للضريبة حيث أوجب على موظفي الضرائب توجيه استدعاءات ودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الضريبية في المادة (5) " يجب على المصلحة في جميع الأحوال أن تعلن للممول بربط الضريبة ومواعيد أدائها ، وللممول حق التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه".

إذا بمجرد وصول المواعيد المقررة قانوناً لربط الضريبة وتحصيلها، تدخل الضريبة حيز التنفيذ فيكون الممول ملزماً بدفع ما عليه من دين اتجاه إدارة الضرائب ، لكن هذا الدفع لا يكون كما يريد الممول ، أي أن هذا الأخير ليس حراً في اختيار الأسلوب الذي يريده، إنما

(1) حسام فايز عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية مرجع سابق، ص48.

(2) مراد مهبوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية، بحث منشور في مجلة التواصل في الاقتصاد والقانون، كلية الحقوق والعلوم الأساسية، جامعة 8 ماي 1945، العدد 39 لسنة 2014، ص224، الجزائر

الإدارة هي من تحدد الطرق والأساليب التي يتمكن من ورائها هذا الأخير تصفية ديونه معها، إلا أن الإدارة ليس لها الحق في القيام بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري في هذه المرحلة، على السلطة المالية ان تقوم بتحصيل دين الضريبة من الممول الذي تقرر بذمته.⁽¹⁾ وفي الحالات التي لا يقوم الممول بأداء ما بذمته من أموال تعود للدولة بشكل رضائي تمر مرحلة جديدة هذه المرحلة عبر عملية إدارية يتم من خلالها تحديد أطراف التحصيل الجبري حيث يعتبر التحصيل الجبري للديون العمومية مرحلة ثانية من مراحل التحصيل يتم اللجوء إليها وأهم الإجراءات المتبعة والمتمثلة في الإنذار والإشعار بالدفع (الفرع الأول) ثم المرور عبر مرحلة من مراحل الضمانات القضائية وهي ضمانة التبليغ في الفرع الثاني.

الفرع الأول

ضمانات الممول أثناء الإشعار بالدفع والإنذار

تعتمد مصالح إدارة الضرائب العديد من الوثائق والمستندات لتنظيم السير الحسن لعملية التحصيل الضريبي، وتكون في شكل محررات أو مطبوعات، خصصتها المصلحة العامة للضرائب لهذا الغرض، أهمها الإشعار بالدفع، والإنذار بتنفيذ الالتزام.

أولاً الإشعار بالدفع .

يمثل السند القانوني الذي بموجبه يمكن إخطار الممول المدين والمتأخر عن دفع الضريبة بكيفية رسمية، حيث حرصت المصالح المركزية للتحصيل على تهيئة مطبوعات في شكل صيغ للإشعار بالدفع ووضع التحصيل والإنذارات القانونية والتنبيهات بصورة سهلة ودقيقة ذلك المكلف بالضريبة المدين وتتضمن جملة من البيانات نذكر منها هوية الممول، ورقمه الضريبي موضوع الإنذار والإشعار بالتحصيل، أسم المصلحة الإدارية المختصة، صفة الموظف والموطن الذي سيتم فيه التسليم، وتحديد الدين الضريبي، والسنة التي فرضت فيها الضريبة⁽²⁾ كذلك أشارت المادة (282) من قانون ضرائب الدخل الجزائري رقم 19-14 لسنة 2019 بقولها "يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة أن يدفعوا الضريبة المستحقة للإدارة الجبائية وهذا حسب الدورية المنصوص عليها في المادة 365 من هذا القانون بغرض تسهيل إجراءات التحصيل على موظفي الضرائب ، وكذا سهولة استيعابها من طرف "وقد أكدت المادة (10) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة سابقاً رقم (592)

(1) الطاهر الجنابي-المالية العامة والتشريع الضريبي-دار الكتب الوطنية للطباعة والنشر ص149.
(2) خلاف علاء الدين -إجراءات التحصيل الضرائب-رسالة ماجستير-كلية القانون، جامعة 8 مايو-2015-2016 ص32.

لسنة 2010م بقولها "على الممول أن يقوم بسداد الضريبة المستحقة على دخله من واقع ما ذكره في إقراره وفقاً للمادة (2) من القانون ويتم الدفع بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار وبمراعاة المواعيد المنصوص عليها في المادة (19) من القانون مالم ينص على خلاف ذلك وتكون مطالبة المصلحة للممول بسداد الضريبة على النموذج رقم (10) ضرائب"

ثانياً: الانذار بتنفيذ الالتزام.

يترتب على قيام الالتزام وجوب تنفيذه، وعليه فذمة المدين لا تبرا إلا بالتنفيذ، والأصل في التنفيذ هو قيام المدين طواعية بتنفيذ التزامه، وذلك إعمالاً للمفهوم العام لمبدأ وجوب تنفيذ الالتزامات بحسن نية، والأصل أيضاً أن يقبل الدائن هذا التنفيذ دون اعتراض، وتظهر ميزة الوفاء الاختياري في أنه يتم في وقت وجيز، كما أنه يؤدي إلى الاقتصاد في المصاريف والأهم في ذلك أيضاً أنه يؤدي إلى المحافظة على روابط التعاون بين طرفي الالتزام ويشجعهم على الدخول في معاملات أخرى، فإذا امتنع المدين أو أحل عن الوفاء بالتزامه جاز للطرف الآخر اتخاذ سبيل التنفيذ الجبري، وهو الذي تجر به السلطة العامة تحت إشراف القضاء ومراقبته على اعتبار أنه في العصر الحديث، عصر القضاء العام القائم على إقامة العدل بين الناس أصبح من المسلمات ألا يفترض أحد حقه بنفسه⁽¹⁾ وقد أكدت المادة (15) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة سابقاً رقم (592) لسنة 2010م هذا الأسلوب بقولها "إذا لم يلتزم الممول بتقديم الإقرار في الأجل المحدد أو أظهرت نتيجة الفحص خلافاً لما جاء بإقراره فللمصلحة تقدير الدخل طبقاً للحالات المماثلة، أو إجراء التعديل اللازم على دخل الممول المعلن بإقراره وفقاً لأحكام القانون والمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها" وكذلك أشارت المادة (103) من قانون ضرائب الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 على أنه "يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير المنصوص عليهما في هذا القانون بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانوناً بأدائها وبغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها، وتوقع هذه المطالبات من العاملين بالمصلحة الذين تحددهم اللائحة التنفيذية وترسل هذه المطالبات بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول" كذلك نجد أن المادة (282) مكرر(9) من قانون رقم 19-14 لسنة 2019 بشأن

(1) حمة مرمرية، الحجز التنفيذي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار، 2009، ص4، الجزائر

ضرائب الدخل الجزائري أشارت إلى الالتزام بالدفع بقولها "إن المكلف بالضريبة الذي لم يكتتب التصريح المنصوص عليه في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية يتم إخضاعه إجبارياً للضريبة ، مع تطبيق زيادة 25% وذلك بعد تبليغه عن طريق رسالة موصي عليها مع إشعار بالاستلام بوجوب تقديم تصريحه في أجل ثلاثين يوماً".

ثالثاً: التنبيه بالدفع.

يقضي التشريع الضريبي التمهيد لإعمال المتابعة بتنبيه الممول إلى أنه سوف يجبر على الوفاء وإصرار المشرع الضريبي على تنبيه الممول يرجع إلى حرصه على تحصيل الدين العمومي بأقل تكلفة وتجنب أعمال التنفيذ الجبري لما تحدثه من ضرر بالخاضعين للضريبة، ويرجع أثره على الخزينة العامة وعلى الحياة الاقتصادية والتنبيه وثيقة تستعمل من طرف الإدارة الضريبية تحرر في السنة مرة واحدة تسلمه الإدارة الضريبية للممول شخصياً أو عن طريق البريد بموجب رسالة موصي بيها ، كما يشكل التنبيه إجراءً جوهرياً وإلزامياً يبدأ به التحصيل الجبري برسالة التذكير أو الإنذار بتنفيذ الالتزام، يمكن لموظف الضرائب المكلف بالتحصيل أن يضع موضع التنفيذ إجراءات على أمواله، تأخذ شكل تنبيه بالدفع والحجز، بهذا الأجراء يتم إندار في المرحلة الأولية وإذا لم يتم الممول بدفع الضريبة الواجبة في الأجل المحدد بعد تبليغه الممول بدفع دينه دون أجل ويبلغ التنبيه بالدفع من طرف محضر قضائي أو من طرف موظف إدارة الضرائب المؤهل قانوناً.⁽¹⁾

الفرع الثاني

ضمانات التبليغ في التشريع الضريبي

يعتبر التبليغ أساس عملية الربط الضريبي نظراً لكثرة المراسلات التي تتم بين الإدارة الضريبية والممول، وذلك ضماناً لكلا الجانبين، فمن جهة الممول لحقه في الدفاع، ومن جهة أخرى للإدارة حماية للتحصيل الضريبي كحق أساسي للخزينة لا يجوز التفريط فيه أذ لا يمكن أن يتم فرض الضريبة من ناحية المنطقية، إلا بعد إشعار الممول بما سوف تقدم عليه الإدارة الجبائية في حقه من إجراءات، ومنحه الأجال القانونية الكافية لأداء ما بذمته طواعية لفائدة خزينة الدولة أو في حالة المنازعة لإبداء ما يتوفر عليه من حجج وسندات للدفاع عن حقوقه.⁽²⁾

(1) خلاف علاء الدين -إجراءات التحصيل الضرائب المباشرة-مرجع سابق ص34.

(2) رشيد المسعودي، إجراءات التبليغ في المادة الضريبية، بحث منشور بمجلة المتوسط للدراسات القانونية والقضائية، العدد السادس، 2018، ص70

أولاً مفهوم التبليغ : التبليغ هو مجموعة الإجراءات والآجال التي تتبعها وتحترمها الإدارة الضريبية لتبليغ الممول بمضمون الوثيقة ، حيث يعتبر التبليغ من أهم الضمانات الأساسية المتعلقة بحق الدفاع في المنازعات بصفة عامة لما يكتسبه من أهمية تخول لكل طرف فرص الدفاع عن مراكزه القانونية بشكل حضوري، والتبليغ في المعجم الضريبي كل وثيقة تستعملها الإدارة من أجل إعلام الممول بعملية ربط وتحصيل الضريبة التي تمارسها في حقه وذلك بهدف قطع التقادم بالنسبة للإدارة وفتح آجال جديدة للتقادم بالنسبة للممول للقبول أو التظلم⁽¹⁾ وقد أشارت المادة (104) من قانون ضرائب الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 على أنه "... وعلى المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال سنتين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول " وقد أشارت المادة (99) الفقرة (2) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أنه "يصح التبليغ الموجه إلى الموطن الحقيقي للطرف، حتى لو كان هذا الأخير قد اتخذ وكياً له وأختار موطناً له عنده. وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني ، مع مراعاة جميع الإجراءات الخاصة الأخرى". وبمقارنة نجد أن المادة (5) من قانون ضرائب الدخل رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل على" يجب على المصلحة في جميع الأحوال أن تعلن للممول بربط الضريبة ومواعيد أدائها ، وللممول حق التظلم من هذا الربط أمام اللجنة الابتدائية خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه"

ثانياً: أهمية التبليغ.

المتطلع على مختلف النصوص الضريبية، يلاحظ أن إجراءات التبليغ تأخذ حيز كبير من مجهودات المشرع، لأنها مرحلة يتم خلالها تبادل العديد من المراسلات في الاتجاهين بين إدارة والممول قصد صيانة مبدأ الحق في الدفاع من جهة كضمانة رئيسية للممول، وحماية لحقوق الخزينة من جهة أخرى ويحتل موضوع التبليغ أهمية قصوى بالنظر للاعتبارات التالية:-

- 1- التبليغ يحفظ حق والممول في الإعلام وحقه في الدفاع عن نفسه.
- 2- التبليغ يمكن الإدارة والممول احتساب الآجال بصورة صحيحة سواء خص ذلك بالتقادم أو غيره من الآجال التنظيمية.
- 3- التبليغ يعتبر الآلية الأساسية لتجسيد مختلف إجراءات الضريبة التواجهية التي تمكن كل

(1) رشيد المسعودي، إجراءات التبليغ في المادة الضريبية، مرجع سابق ذكره، 2018، ص70.

طرف من عرض مواقفه وملاحظاته بغية التوصل إلى اتفاق بالتراضي حول الأساس الضريبي الجديد⁽¹⁾

المطلب الثاني

الضمانات الخاصة بالإجراءات الاستثنائية للتحصيل

إذا كانت سيادة الدولة تتجلى في فرض الضرائب على رعاياها، فإن هذه السيادة لا يمكن أن تتم وتستكمل إلا إذا عملت من جانبها على تحصيل ديونها سواء كان ذلك اختيارياً أو اجبارياً ودين الضريبة دين ناشئ عن إرادة منفردة وهي إرادة الدولة وحدها، وبذلك فإن السلطة الإدارية القائمة بالحجز والتحصيل تقوم على أساس علاقة غير متكافئة بين الدولة والشخص المدين منشأها الالتزام، ومن الطبيعي أن يترتب على هذه العلاقة التزامات وحقوق على كلا الطرفين⁽²⁾.

نظم المشرع الضريبي المصري إجراءات التحصيل والحجز في نصوص متنوعة ومتناثرة فبعض الأحكام وردت في صلب القانون 91 لسنة 2005 بالإضافة لنصوص قانون الحجز الإداري رقم 308 لسنة 1955 كقانون خاص استثناء من أحكام الحجز القضائي الواردة في قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم 13 لسنة 1968 الذي يمثل الشريعة العامة الإجرائية في مسائل التنفيذ علماً بأن مصلحة الضرائب في سبيلها لتحصيل دين الضريبة يمكنها إجراء الحجز القضائي بالإضافة للحجز الإداري ومن المعلوم أن اتباع إجراءات التحصيل والحجز طبقاً لقانون الحجز الإداري أيسر حالاً من إجراءات الحجز القضائي الصعبة والمكلفة⁽³⁾. كذلك المشرع الجزائري نظم إجراءات التحصيل الاستثنائية في نص المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و في الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقاطب الضرائب أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل. ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه" والمشرع الضريبي الليبي كذلك نظم إجراءات التحصيل والحجز وذلك في القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل ولائحته التنفيذية حيث نجد أن المادة (19) منه قد نصت على أنه " فيما عدا الحالات

(1) أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، 2013، ص238.

(2) أسجى سعد القيسي، مدى كفاية الطرق المتبعة في تحصيل الدين الضريبي في العراق، بحث منشور بمجلة دراسات محاسبية ومالية منشور للهيئة العامة للضرائب، المجلد 14، العدد 47، لسنة 2019

(3) سامح أحمد محمد، المشكلات العملية للتحصيل والحجز، بحث منشور بالمؤتمر الضريبي الثامن عشر، للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثالث ص7.

التي ينص 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 الأشهر مارس ،يونيو وسبتمبر وديسمبر وتدفع الضريبة أو القسط الأول منها بحسب الأحوال في أول ميعاد من المواعيد المذكورة تال لتاريخ استحقاقها " وكذلك نصت المادة(29) على أنه " على الممول أو المكلف بتوريد الضريبة أن يقوم بسدادها في المواعيد المنصوص عليها في المادة (19) من القانون ، وذلك ما لم تحدد الأحكام الخاصة بالضريبة مواعيد أخرى لسدادها" وتسدد الضريبة في جميع الأحوال إلى المصلحة، إما نقداً أو بصك مصدق من المصرف المسحوب عليه أو بحوالة بريدية مقابل إيصال وفقاً للنموذج رقم (20) أو بإحدى الطرق التي يحددها الوزير حسب ما أكدته المادة (31) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة سابقاً رقم (592) لسنة 2010م بقولها " 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 لإحكام قانون الحجز الإداري رقم (152) لسنة 1970م" ، إذا من الاجراءات الاستثنائية التي نصت عليها القوانين السابق ذكرها ألا وهو الحجز لتحصيل الدين الضريبي فمصلحة الضرائب لها الحق في توقيع الحجز وتنفيذه بقيمة ما هو مستحقاً من الضرائب من خلال ما ذكر سنتناول الحجز في الفروع القادمة حيث نتناول ضمانات الممول خلال اللجوء إلى الحجز (في الفرع الأول) و ضمانات الممول خلال بيع الممتلكات المحجوزة (في الفرع الثاني) وكذلك حجز ما للمدين لدى الغير (في الفرع الثالث).

الفرع الأول

ضمانات الممول خلال اللجوء إلى الحجز

التنفيذ ينشأ عنه مركز قانوني أو رابطة قانونية مثل تلك الرابطة التي تنشأ عند قيام الدعوى القضائية، لها أطراف ومحل وسبب، وعليه فالتنفيذ يشكل خصومة حقيقية بالمعنى الصحيح هي خصومة التنفيذ، والتي هي مجموعة من الأعمال الاجرائية التي يجمعها الارتباط والتسلسل الزمني، وتستهدف جميعها غاية واحدة هي اقتضاء الدائن لحقه الثابت في السند من المدين جبراً عنه، إما عن طريق قهره على تنفيذ الالتزام بنفسه، أو عن طريق حجز ماله لمنعه من التصرف فيه ثم بيعه جبراً عنه وذلك عن طريق تدخل السلطة المنوط بها اتخاذ إجراءاته للقيام به ويتضح⁽¹⁾

(1) حمة مرامية، الحجز التنفيذي، مرجع سابق، ص9

مما سبق ينقسم الحجز تبعاً للغاية المتوخاة منه إلى ثلاث أنواع مختلفة يتمثل الحجز التنفيذي وثانياً الحجز الإداري ثم الحجز التحفظي.

أشار المشرع المصري بالحجز على أموال الممول وذلك من خلال نص المادة (107) من قانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل بقولها "إذ تبين للمصلحة أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلرئيسها أن يطلب من قاضي الأمور الوقتية المختص أن يصدر أمراً على العريضة بحجز الأموال التي تظفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت " كذلك المشرع الجزائري نظم إجراءات الحجز في نص المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجل استحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت" وقد نصت المادة (30) من قانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل الليبي بشأن الحجز على أموال المدين بقولها " إذا تبين أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلأمين المصلحة - استثناء من أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية - أن يصدر أمراً بحجز الأموال التي يرى استيفاء الضريبة منها تحت أي يد كانت ، وتعتبر هذه الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر جزأً 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 "

أولاً: الحجز التنفيذي:- هو نظام قانوني يمثل مرحلة من مراحل التنفيذ بنزع الملكية، متى توافر لدى الدائن سند تنفيذي مثبتاً لحق معين المقدار وحال الأداء عند الحجز، وأن يقوم طالب هذا الحجز بإعلان السند التنفيذي وتكليف المدين بالوفاء قبل إجراءه⁽¹⁾ إذا الحجز التنفيذي هو إجراء يؤدي إلى وضع المال المحجوز عليه بين يدي القضاء تمهيداً لبيعه وتوزيع الناتج عنه على الدائنين الحاجزين، فالحجز بذلك يعتبر أول إجراء من إجراءات التنفيذ على أموال المدين، يقوم به المحضر بناء على طلب الدائن لوضع هذه الأموال كلها أو بعضها تحت يد القضاء منعا للمدين من التصرف منها، تمهيداً لبيعها واستيفاء الدائن حقه من ثمنها.

وقد أكد المشرع المصري بالحجز على أموال الممول وذلك من خلال نص المادة (104) من

(1) عبد الله العازمي، الحجز التنفيذي على العقار، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط الاردن 2013 ص10.

قانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل بقولها " للمصلحة توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ " وكذلك المشرع الجزائري نظم إجراءات الحجز في نص المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "يجوز، عند اقتضاء القيام بالبيع المنفرد لوحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز، وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146 غير أنه يمكن لكل دائن خلال العشرة أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته، والمسجل قبل خمسة عشر يوماً على الأقل من التبليغ المذكور، أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته" كذلك المادة (31) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة سابقاً رقم (592) لسنة 2010 بالحجز على أموال المدين بقولها " 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 "

والحجوز التنفيذية أنواع وهي تختلف باختلاف طبيعة المال المراد الحجز عليه كما تختلف بكونه في حيازة المدين أم في حيازة الغير وهي تصنف على النحو الآتي: -

1-حجز المنقول لدى المدين :ويقع هذا الحجز على الأموال المنقولة إذا كانت مملوكة للمدين وموجودة في حيازته.

2-حجز ما للمدين لدى الغير :ويقع على ما يكون للمدين لدى الغير من منقولات مملوكة للمدين أو ما يكون له من حقوق لدى هذا الغير.

3-حجز الأسهم والسندات والإيرادات والحصص :ويعمل في شأنه بالأوضاع المقررة في حجز المنقول لدى المدين أو في حجز ما للمدين لدى الغير، حسب طبيعة المال المحجوز.

4-التنفيذ على العقار :أي حجزه ثم بيعه والدائن مجبر على اتخاذ الطريق المناسب الذي رسمه القانون حسب طبيعة المال المراد الحجز عليه كونه عقار أم منقول مادي أو معنوي كونه في حيازة المدين أو لدى الغير، وإلا كانت الإجراءات باطلة (1)

- الشروط الواجب توافرها في الحجز التنفيذي: يمكن تحديد الشروط الموضوعية للحجز

(1) كمال فتاح، أثر الحجوز التنفيذية في تحقيق الحماية القضائية للداننين كلية الحقوق، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، المجلد الثاني 2019 ص58، الجزائر.

التنفيذي بالشروط الواجب توافرها في أطراف التنفيذ وهما الحاجز والمحجوز ومحل التنفيذ المتمثل في المال الموقع عليه الحجز:

1-طالب التنفيذ (الدائن الحاجز): طالب التنفيذ هو الشخص الراغب في استعادة حقه الثابت بموجب سند وهو كل من يجري التنفيذ لصالحه على مال معين سواء طلب الحجز أو أوجب القانون إدخاله في إجراءات التنفيذ، إذ لكل دائن الحق في إجراء التنفيذ سواء كان دائناً مرتين أو دائناً ممتازاً أو هو الذي يثبت السند التنفيذ حقاً له ويطلب اقتضاه، ويشترط في طالب التنفيذ أن يكون حائزاً لصفة الدائن من وقت بدء إجراءات التنفيذ إلى غاية نهايتها.

2-المنفذ ضده (المدين): وهو الطرف السلبي للحق في التنفيذ الجبري والذي تتخذ ضده إجراءات التنفيذ الجبري فالأصل أن التنفيذ يقع ضد المدين، لأنه ابتداءً يترتب عليه وحده تنفيذ ما لترم به أو ما قضي به عليه، وكما هو الحال فيما يتعلق بالدائن، يجب أن تتوفر في المدين المنفذ ضده الصفة والأهلية كما قد تطرأ بعض العوارض عليه مثل عوارض الأهلية والوفاء وصدور حكم بشهر إفلاس المدين التاجر⁽¹⁾.

3-المال المحجوز: يقصد به منقول مادي ويلحق به الأسهم والسندات والأوراق التجارية وجميع أموال المدين ضامنه لديونه وأن يكون المال المقضي به في السند التنفيذي والمراد الحجز عليه لدى المدين مملوكاً للمدين وأن تكون ملكية المدين للمنقول المحجوز ثابتة في تاريخ وأن يكون ثابت بالتسجيل للعقار وإلا بقيت على ملك البائع للعقار وأثر مخالفة ذلك بطلان الحجز وعدم اشتراط تواجد مناسب بين الحجز وقيمة المال المراد التنفيذ عليه⁽²⁾.

ثانياً الحجز الإداري: حددت المادة الأولى من القانون 152 لسنة 1970م بشأن الحجز الإداري المستحقات التي يجوز للجهات الإدارية العامة استيفائها بإتباع إجراءات الحجز الإداري عند عدم الوفاء بها من قبل المستحقة عنهم في المواعيد المحددة بالقوانين واللوائح وهي كالآتي:

أ-الضرائب بجميع أنواعها التي تحصلها الدولة من الأفراد. كضرائب الدخل، والضرائب على العقارات، والرسوم وهي قيمة مالية نظير خدمة معينة مثل الرسوم القضائية، والإتاوات وهي قيمة مالية مقابل انتفاع صاحب العقار مثلاً من أشغال عمومية قامت بها الدولة كتوسيع ميدان أو إنشاء حديقة أو شق طريق زادت من قيمة العقار وأهميته⁽³⁾.

(1) كمال فتاح، أثر الحجز التنفيذية في تحقيق الحماية القضائية للدائنين، مرجع سابق ذكره، ص58.
(2) السيد عبد الوهاب عرفه، التنفيذ الجبري، الطبعة الأولى 2009، المركز القومي للإصدارات القانونية ص14.

(3) -العارف عبد الدائم، الحجز الإداري في القانون الليبي، بحث منشور بمجلة العلوم الشرعية والقانونية، كلية القانون، جامعة المرقب العدد الثاني، 2018، ص46.

إذا مما سبق يقصد بالحجز الإداري مجموعة الإجراءات التي ينص عليها القانون والتي بموجبها يخول للجهات العامة الحجز على أموال مدينيها لاستفاء حقوقها، وفق الإجراءات التي يحددها المشرع بهذا الشأن وقد عرف المشرع الليبي في القانون رقم 152 لسنة 1970 بشأن الحجز الإداري⁽¹⁾ بأنه "مجموعة الإجراءات التي تتبع في حالة عدم الوفاء بالمبالغ المستحقة للجهات العامة الحكومية أو الهيئات أو المؤسسات العامة في المواعيد المحددة بالقوانين والقرارات الخاصة" فالحجز الإداري هو الاجراء الذي توقعه الجهات العامة على المنقولات والعقارات المملوكة للمدين، نظير الأموال، الضرائب، رسوم، اشتراكات، المستحقة على الافراد هو إجراء يقوم به موظفون إداريون وبموجب قرارات تصدرها جهة الإدارة بنفسها، دون حاجة إلى أحكام أو أوامر قضائية فالقانون يمنح الإدارة سلطة الحجز الإداري، ويجعل منها خصماً ومنفذاً في وقت واحد فهي تحجز بنفسها على أموال مدينيها بمقتضى دين تحدده بنفسها ولا يشترط حكم أو أمر من القضاء به، أو وجد سند تنفيذي آخر⁽²⁾. وقد أشارت المحكمة العليا الليبية إلى ماهية الحجز الإداري بمناسبة نظرها لدعوى رقم 39/27 ق جلسة 1993/12/25 م بقولها " إن مقتضى نصوص القانون رقم 152 لسنة 1970 م بشأن الحجز الإداري ، والمادة رقم 41 من قانون الضمان الاجتماعي رقم 13 لسنة 1980 إن الحجز الإداري رخصة قانونية للجهة الادارية لتحصيل المبالغ المستحقة لها بهدف تبسيط الاجراءات والاقلال من النفقات أما فيما عدا توقيع الحجز فإن قواعد قانون المرافعات فيما يخص رفع الحجز أو الاعتراض عليه أو التظلم منه هي التي تسري ويجب أن يرفع إلى المحكمة المدنية المختصة ولا يختص القضاء الإداري بنظره"⁽³⁾ وكما أشارت محكمة النقض المصرية إلى مفهوم الحجز الإداري بقولها "إن إجراءات الحجز والبيع الإداري كما نظمها القانون رقم 308 لسنة 1955 لا تعدو أن تكون نظاماً خاصاً وضعه الشارع لتحصيل المستحقات التي للحكومة في ذمة الأفراد ، راعى فيه التبسيط والسرعة وقلة النفقات مستبدلاً إياه بنظام المرافعات لاعتبارات المذكورة ، يقطع في ذلك نص المادة 75 من القانون السالف الذكر التي تقضي بأنه فيما عدا ما نص عليه فيه تسري جميع أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية التي لا تتعارض مع أحكام القانون المشار إليه"⁽⁴⁾.

(1) محمد أحمد الكبتي، الحجز الإداري في نظام القانون الليبي، مجلة الساتل، كلية القانون جامعة مصراته، السنة الرابعة العدد الثامن، 2010، ص 86

(2) العارف عبد الدائم، الحجز الإداري في القانون الليبي، مرجع سابق ص 43.

(3) طعن إداري، رقم 27/39، تاريخ الجلسة 1993/12/25، مجلة المحكمة العليا الليبية، العدد الأول والثاني، السنة التاسعة والعشرون، ص 51

(4) الطعن رقم 47، السنة الثالثة قضائية جلسة 1957/2/2 محكمة النقض المصرية مكتب فني رقم 2 ص 447

فالحجز الإداري وفق لهذه المفاهيم استثناء من القواعد العامة يمنحه المشرع للإدارة لاستيفاء حقوقها لدى الغير، دون اللجوء إلى القضاء وحفاظاً على الاموال العامة التي يعهد للإدارة بتسييرها (1)

إن الحجز الإداري يتم بمقتضى قرار إداري تنفيذي يصدر من الجهة الإدارية الدائنة في تقديرها كما أنها صاحبة الحق في الحجز والتنفيذ وهي صاحبة الحق أيضاً في إتباع هذا الطريق بنفسها وبالتالي يحل هذا القرار الإداري محل السند التنفيذي إن إجراءات الحجز الإداري تتمثل في مجموعة القانون في إصدار قراراتها وأوامرها الإدارية بشأن الحجز (2)

ثالثاً: الحجز التحفظي: نصت المادة (30) من قانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل الليبي " إذا تبين أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلأمين المصلحة -استثناء من أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية -أن يصدر أمراً بحجز الأموال التي يرى استيفاء الضريبة منها تحت أي يد كانت، وتعتبر هذه الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجراً تحفظياً. وقد أشار المشرع الجزائري في نص المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية على الحجز التحفظي بقولها " لا تمنع طرق الطعن التي يباشرها المدير أو المديرون أو المسير أو المسيرين في قرار رئيس المحكمة الذي يقر بمسؤوليتهم، أن يتخذ المحاسب في حقهم التدابير التحفظية"

فالحجز التحفظي يهدف إلى اتخاذ الإجراءات التحفظية على أموال المدين بوضعها تحت يد القضاء للمحافظة على حقوق الدائنين، ولا يستلزم المشرع لاستيفائه سندا تنفيذياً، ولا يشترط أن يسبقه مقدمات الحجز التنفيذي من إعلان لسند تنفيذي وتكليف للمدين بالوفاء، فالحجز التحفظي وإن كان يحول دون تصرف المدين في ماله كالحجز التنفيذي إلا أن أثره لا يمتد إلى بيع المال المحجوز (3) حيث يعتبر الحجز التحفظي من المباحث المهمة في قانون المرافعات الذي تظهر أهميته كتطبيق قانوني لقاعدة الضمان العام على أموال المدين، المنصوص عليه في المادة 237 مدني والتي تقضي بأن " أموال المدين جميعاً ضامنة للوفاء بديونه، وجميع الدائنين متساوون في هذا الضمان إلا من كان له منهم حق التقدم طبقاً للقانون " هذا الضمان إلي يشكل أولوية هامة في حياة الاقتصادية الحديثة فالحجز التحفظي هو وضع المال تحت يد

(1) محمد أحمد الكبتي، الحجز الإداري في نظام القانون الليبي، مرجع سابق ص 87
(2) حسن سعد القشاش، الحجز التنفيذي ومشاكل رفعها، بحث منشور بمجلة التنمية الإدارية، دار النشر المركز المصري للتنظيم والإدارة 2013 ص 44.
(3) على أحمد شكورفو، مظاهر الحماية المدنية للأموال العامة في التشريع الليبي في ضوء مبدأ المساواة، بحث منشور بمجلة البحوث القانونية العدد الأول السنة الأولى 2013 كلية القانون، جامعة مصراته، ص 32

القضاء بقصد منع صاحبه من التصرف فيه تصرفاً يضر بحقوق الدائنين الحاجزين.⁽¹⁾ فالحجز التحفظي هو مجرد إجراء احتياطي ضد الاعسار المحتمل للمدين ولما كان الحجز التحفظي لا يرمي إلي بيع المال المحجوز عليه مباشرة واستيفاء حق الحاجز منه، لان المشرع قد قصره على الأموال المنقولة دون العقارية للمدين سواء كان عقارات بطبيعتها أو عقارات بالتخصيص وعلّة ذلك أن العقارات تنسم بالثبات والاستقرار الذي يترتب عليه استحالة إجراء التصرفات المادية عليه، أو صعوباتها الكبيرة، وهو عين ما ساقه المشرع المصري بيد أن الفقه لم يترك جهداً في اطلاق سهام النقد إلى تلك الحجة ، مطالباً بإجازة توقيع الحجز التحفظي على العقار والمنقول سواء بسواء ، وسنده في ذلك أن صعوبة أو استحالة التصرف المادي في العقار لا تمنع البتة من التصرف القانوني فيه بشكل الذي يؤدي إلى صيرورته خارج نطاق الضمان العام للدائنين ومن الأنظمة التي تجيز الحجز التحفظي على جميع أموال المدين الثابتة والمنقولة المادية والمعنوية، سواء كانت في حيازة المدين في حيازة الغير كالقانون الايطالي والسعودي وكذلك قانون أصول المحاكمات المدنية اللبناني الذي يجيز الحجز الاحتياطي علي جميع أموال المدين مهما كان نوعها منقولة أو ثابتة عقارية وغير عقارية مادية أو معنوية⁽²⁾

وتبرر أهمية الحجز التحفظي في أنه يؤدي وظيفتين أو لاهما: ضمان حقوق الدائن في مواجهة مدينه والثانية حث المدين على الوفاء وذلك على النحو التالي: -

1- ضمان حقوق الدائن.

يعد الحجز التحفظي آلية قانونية تضمن حماية حقوق الدائن من الضياع بإجراء سريع يتم به إخضاع المال محل الحجز لنظام قانوني خاص تنقيد بمقتضاه سلطات المدين المالك على هذا المال وهذه الالية تمكن الدائن الحاجز من ضبط المال وحبسه بوضعه في يد القضاء بشروط وإجراءات ميسرة مقارنة بالحجز التنفيذي، وبذلك يتفادى مخاطر قيام المدين بإهلاك أمواله أو إتلافها أو إخفائها أو تهريبها أو التصرف فيها.

2- حث المدين على الوفاء بالالتزام.

لا يعد ضبط الأموال ووضعها تحت يد القضاء الغاية النهائية لهذا الحجز، لا يكفي لإشباع

(1) حمزة مفتاح سوف، الحجز التحفظي على الطائرات في القانون الليبي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة طرابلس، 2011 ص11

(2) عمر محمد أبو ليفة، الحجز التحفظي على السفن التجارية في القانون الليبي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة، مصراته 2010 ص14.

رغبة الدائن الذي يهيمه اقتضاء حقه، فالأمر بعد توقيع الحجز التحفظي لا يخرج عن أحد احتماليين: -

الأول: أن يؤدي ضبط الأموال وتقييد سلطات المدين عليها إلى حثه على الوفاء أو تقديم ضمان للوفاء، حتى يسترد أمواله المحبوسة ويتفادى أضرار تجميدهما، وهنا ينبغي رفع الحجز بعد تحقق الغاية منه، والثاني: أن يظل المدين على موقفه برفض الوفاء، وهنا يبرز دور الحجز التحفظي إلى تنفيذي متى توافرت الشروط المتطلبية لذلك⁽¹⁾.

- طبيعة الحجز التحفظي.

الحجز التحفظي هو إجراء قضائي مؤقت، ينحصر أثره المباشر في التحفظ على مال أو حق معين للمدين، بوضعه تحت يد العدالة، لمصلحة الدائن الحاجز، حتى لا يقوم المدين بأي فعل أو تصرف مادي أو قانوني من شأنه تهديد الضمان العام للدائن، دون تطلب اتخاذ إجراءات ومقدمات وعلى ذلك فإن الحجز التحفظي مجرد إجراء تحفظي وقتي يمثل صورة من صور الحماية الوقائية للحاجز، ويقوم على فكرة الاستعجال، ويعمل على دفع خطر معين يتمثل في إخفاء أو تهريب المدين لأمواله قبل التنفيذ عليها لذا نظم القانون حماية وقتية مستعجلة للدائن في صورة حجز تحفظي ويؤدي هذا الحجز وظيفة تحفظية بحتة، فهو يخضع المال للنظام القانوني للمال المحجوز، ويكفل له وسائل المحافظة عليه، وهو إجراء مؤقت حتى تستوفى مقدمات التنفيذ، وفي هذه الحالة تؤول إلى أحد أمرين، إما أن يتأكد حق الحاجز فيتحوّل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي، واما لا يتأكد حق الحاجز فيزول الحجز⁽²⁾ وبالرجوع إلى نص المادة 30 من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضرائب على الدخل أنها أجازت لأمين مصلحة الضرائب أن يصدر أمراً بحجز الأموال التي يرى استيفاء الضريبة منها تحت أي يد كانت، مع ملاحظة أن هذا الحجز ذو طبيعة تحفظية، بمعنى لا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا في حالتين أشار إليهما النص وهما :-

أ- في حالة رفع الحجز بحكم قضائي أو بقرار من أمين مصلحة الضرائب

ب- مضي ستة أشهر من تاريخ توقيع الحجز وعدم قيام مصلحة الضرائب بخاطر الممول بمقدار الضريبة الواجب دفعها وفقاً لتقديرات المصلحة علماً أسلوب الحجز التحفظي في هذه

(1) هشام فضلي، التطورات الحديثة في الحجز التحفظي على السفينة وفقاً للاتفاقيات الدولية والقانونين المصري والفرنسي، بحث منشور بمجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني 2011 ص 717

(2) عبد الرحمن المهدي الخريص، الحجز التحفظي في نظام التنفيذ السعودي، بحث منشور بمجلة كلية الشريعة والقانون، جامعة الأزهر، كلية الشريعة والقانون، العدد 17 المجلد 2 بدولة مصر سنة 2015 ص 983

الحالة يعد استثناء من نصوص قانون المرافعات المدنية والتجارية في المواد من 516 إلى 524 المتعلقة بالحجز التحفظي، ويمتد الحجز الإداري على أموال المدين التي يجوز الحجز عليها قانوناً أياً كان نوعها، بمعنى يجوز الحجز على أموال المدين عدا الأموال التي ينص القانون على استثنائها من الحجز. (1)

الفرع الثاني

حجز ما للمدين لدى الغير

الغير هو كل من تنشأ بينه وبين المدين علاقة دائنية يلتزم بموجبها بالوفاء بما في حيازته للأخير، فيعتبر من الغير، الولي والوصي والقيم بالنسبة لناقصي الأهلية، إذا يلتزم هؤلاء بالوفاء له بما في حيازتهم، وأيضاً الوكيل والحارس والناقل والمودع لديه والمستأجر ورب العمل والبنك بالنسبة للودائع والحساب الجاري إذ يلتزم هؤلاء بالوفاء لدائنهم بما في حيازتهم ويخضع الحجز لدى هؤلاء لإجراءات حجز ما للمدين لدى الغير. (1)

وقد أشارت المادة (320) من قانون المرافعات المصري "يجوز لكل دائن بدين محقق الوجود حال الأداء أن يحجز ما يكون لمدينه لدى الغير من المنقولات أو الديون ولو كانت مؤجلة أو معلقة على شرط" وكذلك حدد قانون المرافعات الليبي "الغير" حيث نصت المادة مادة (457) من قانون المرافعات المدنية والتجارية الليبي "يجوز لكل دائن بدين محقق الوجود حال الأداء أن يحجز ما يكون لمدينه لدى الغير من المبالغ أو الديون ولو كانت مؤجلة أو معلقة على شرط وما يكون له من الأعيان المنقولة في يد الغير"

وللجهة الإدارية كمصلحة الضرائب أو هيئة التأمينات الاجتماعية أو غيرها أن توقع حجزاً إدارياً على ما لمدينها لدى الغير من المبالغ والديون ولو كانت مؤجلة أو معلقة على شرط وما يكون له من منقولات في يد الغير ويتم توقيع الحجز بموجب محضر حجز يعلن في المحجوز لديه بكتاب موصي عليه مصحوب بعلم الوصول يتضمن قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتاريخ استحقاقها ونهى المحجوز لديه عن الوفاء للمحجوز عليه أو تسليمه ما في يده وتكليفه التقرير بما في ذمته خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الإعلان والسبيل الوحيد لإثبات حصول إعلان المحجوز لديه بمحضر الحجز هو تقديم علم الوصول الدال عليه ولا يكون الحجز صحيحاً إلا إذا سلم الكتاب الموصي عليه المتضمن محضر الحجز إلى شخص المحجوز لديه أو إلى من تكون له صفة النيابة عنه في استلامه بناءً على توكيل خاص بذلك

(1) العارف عبد الدائم، الحجز الإداري في القانون الليبي، مرجع سابق ص 47.
(2) أنور طلبية، إشكالات التنفيذ ومنازعات الحجز، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية سنة، 2006، ص

وإلا كان الحجز باطلاً⁽¹⁾. وبعد تبليغ الحجز إلى المحجوز لديه يبلغ بعد ذلك إلى المحجوز عليه بنفس ورقة الحجز وذلك خلال (8 أيام) من تاريخ إعلان الحجز إلى المحجوز لديه وإلا عدا الحجز كأن لم يكن (مادة 332 مرافعات مصري) وفي حالة عدم وجود سند تنفيذي لدى الحاجز أو كان دينه غير معين المقدار ترفع دعوى ثبوت الحق وصحة الحجز من الحاجز على المحجوز عليه خلال (8 أيام)

من توقيع الحجز وإذا أبلغ إعلان الحجز إلى المحجوز لديه كان عليه التقرير بما في ذمته خلال 15 يوم من إعلان الحجز إليه ويعفى منه إذا أودع ما في ذمته خزينة المحكمة والجزاء على

عدم التقرير بما في الذمة هو إلزام المحجوز لديه بدين الحاجز (مادة 343 مدني مصري) وأن يطلب الحاجز من المحكمة توقيع الجزاء في انقضاء المهلة دون إرسال التقرير بما في ذمته⁽²⁾.

المادة (28) من قانون الحجز الإداري الليبي على أنه "يجوز بالطريق الإداري حجز ما للمدين لدى الغير من المبالغ والديون ولو كانت مؤجلة أو معلقة على شرط وكذلك المنقولات" من خلال ذلك يشترط في المال من محل الحجز الشروط الآتي بيانها:-

- شروط حجز ما للمدين لدى الغير: -

تقتضي شروط الحجز بيان محل الحجز، من حيث طبيعة المال الذي يجوز إجراء الحجز عليه بطريقة حجز ما للمدين لدى الغير، وتحديد الأموال والمكاسب التي يمكن حجزها ولذلك نصت وفقاً للشروط التالية: -

- أن يكون من الأموال المنقولة: -

المنقول تحكمه قاعدة عامة وهي أن (الحيازة في المنقول سند الحائز) إذا محل الحجز المال والديون وكذلك المنقولات كما جاءت المادة (28) من قانون الحجز الإداري الليبي السالفة الذكر ويشترط في محل الحجز مال المدين من الأموال المنقولة التي يملكها عند غيره ما يلي: - 1- ملكية المدين المحجوز عليه للأموال والحقوق المراد حجزها .

2- أن يكون الغير حائز لهذه الأموال المراد حجزها، أو أن تكون ذمة الغير مشغولة بمال للمحجوز عليه.

3- أن تكون هذه الأموال من الأموال الجائر الحجز عليها قانوناً.

(1) أنور طلبية، إشكالات التنفيذ ومنازعات الحجز، مرجع سابق ذكره ، ص 636.
(2) السيد عبد الوهاب عرفه، التنفيذ الجبري، المركز الوطني للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى، 2009 ص51.

4- أن تكون الأموال المراد الحجز عليها أموالاً منقولة لدى الغير أو من المبالغ أو الديون ولو كان مؤجلة أو معلقة على شرط.

ب- أن يكون مملوكاً للمحجوز عليه وقت وقوع الحجز.

هذا الشرط يجسد مدى تحقق الدين ووجوده أولاً ثم ملكيته للمدين تانياً ومن هذا المنطلق يجب لصحة الحجز أن يكون المال متحقق الوجود حال الإداء، ولو كان مؤجلاً أو معلقاً على شرط، إذ تكون رابطة الملكية بين المال وصاحبه قد نشأت قبل توقيع الحجز، ولو كان مؤجل الاستحقاق عليه يتعين على الجهة الحاجزة وهي بصدد تحصيل ديونها الضريبية بطريق الحجز الإداري أن تثبت من ملكية المال المراد الحجز عليه، وإلا كان حجزها باطلاً ووجود الدين المراد اجراء الحجز عليه لدى الغير يجب أن يكون مؤكداً وثابتاً وغير متنازع فيه، فضلاً عن قيام علاقة المديونية الرابطة بين الممول والشخص المراد اجراء الحجز تحت يديه.

ج- أن يكون المال بحوزة الغير في ذمة المدين.

أي أن تكون المبالغ والديون المراد الحجز عليها تحت يد الغير، الذي يمسك مالاً على ذمة الممول المدين للجهة الحاجزة، فإذا كان المال قد تعلق به ذمة غير المدين فلا يجوز اجراء الحجز عليه من ذلك مثلاً المال الذي يتسلمه محررالعقد من المشتري بقصد تسليمه للبائع، تعلق به حق البائع، ولا يمكن الحجز عليه في دين على المشتري.⁽¹⁾

وللمحجوز عليه الاعتراض على حجز ما للمدين لدى الغير: -

1-الاعتراض على صحة الحجز: - بالتظلم من أمر قاضي التنفيذ بتوقيع الحجز إذا كان بأمر القاضي.

2-رفع دعوى رفع الحجز:- هي الدعوى التي يرفعها المحجوز عليه في حجز ما للمدين لدى الغير على الحاجز إذا شاب الحجز سبب من أسباب البطلان فهي من حيث أهميتها إشكال موضوعي في التنفيذ ومن حيث الغرض منها نهدف إلى التخلص من الحجز والتمكن من تسلّم المال المحجوز من المحجوز لديه ، وهذا هو موضوع الدعوى حتى ولو طلب المحجوز عليه ببراءة ذمته من الدين المحجوز من أجله أما سبب الدعوى ، فهو وجود عيب شكلي أو موضوعي أصاب الحجز بالبطلان ولما كانت القاعدة أن الحجز صحيحاً منتجا لإثاره إلى أن يقضي ببطلانه ، فإن دعوى رفع الحجز إحدى الوسائل الهامة للتقرير القضائي لبطلان حجز ما للمدين لدى الغير⁽²⁾.

(1) ابراهيم محمد ساسي، الضمانات القانونية لحقوق الممول لحقوق الممول، مرجع سابق ذكره ، ص 117 .

(2) طلعت محمد دوايدر، طرق التنفيذ القضائي، منشأة المعارف للنشر الاسكندرية، 1994 ص 406.

ومن الأحكام المتعلقة برفع الحجز نجده في الحكم الصادر من محكمة شمال طرابلس الابتدائية في الدعوى رقم 193 / 2019 المنعقدة علناً بالجلسة محكمة شمال طرابلس الابتدائية بتاريخ 2021/1/3 المرفوعة من الممثل القانوني لمصرف الجمهورية ، ومقره بشارع عمر المختار مقابل ميدان الشهداء بطرابلس ضد الممثل القانوني لمصلحة الضرائب بصفته و مدير إدارة ضرائب طرابلس بصفته و الممثل القانوني لمصرف ليبيا المركزي مقره بطريق الشط طرابلس والمحكمة تتخلص وقائع الدعوى في "أن المدعي بصفته أقام دعواه المعروضة عن طريق دفاعه ضد المدعي عليهم بموجب صحيفة الدعوى رفع حجز مسدداً عليه الرسوم وقام بتصحيحها وأعلنت للمدعي عليهم ويقول شارحاً لها بتاريخ 2019/9/24 قام المدعي عليهما الأول والثاني بإيقاع حجز مال المدين لدى الغير على أموال المدعي المودعة لدى المدعي عليه الثالث بموجب قرار الحجز الإداري رقم 2019/1 الصادر عن المدعي عليه الثاني وذلك وفاء لمبلغ مالي وقدره 58839.077.163 د.ل ، ولما كان هذا الحجز قد لحقه البطلان قرار المدعي رفع الدعوى وذلك للأسباب الآتية: أولاً- بطلان الحجز لعدم إعلان المدعي بمحضر الحجز في خلال ثمانية أيام من وقوعه ، بالرجوع إلى المادة 29 من قانون رقم 152 / 1970 بشأن الحجز الإداري نجد أنها نصت في فقرتها الثانية على أنه (يجب إعلان المحجوز عليه بكتاب مسجل مصحوب بعلم الوصول بصورة من محضر الحجز مبيناً بها تاريخ إعلانه للمحجوز لديه وذلك خلال الثمانية الايام التالية للتاريخ المذكور وإلا اعتبر الحجز كأن لم يكن) وبالرجوع إلى الأوراق نجد أن المدعي عليه الثالث المحجوز لديه أعلن بهذا الحجز بتاريخ 2019/9/26 ولم يتم اعلان المدعي في هذه الدعوى بكتاب مسجل مصحوب بعلم الوصول او بصورة من محضر الحجز حتى تاريخ رفع هذه الدعوى ولما كان ذلك فان هذا الحجز يكون قد وقع باطلاً لمخالفته للمادة (29)فقرة (2) من قانون رقم 1970/125 بشأن الحجز الإداري.

ثانياً :بطلان الحجز المرفوع لوقوعه بالمخالفة للمادة (29) فقرة (1) من القانون رقم 1970/152 التي نصت في فقرتها الاولى على أنه (يوقع حجز ما للمدين لدى بموجب محضر حجز يعلن إلى المحجوز لديه بكتاب مسجل مصحوب بعلم الوصول ..) وبالاطلاع على كتاب المدعي عليه الثاني المرفق في محضر الحجز المعلن للمدعي عليه الثاني المرفق في محضر الحجز المعلن للمدعي عليه ثالث نجد أنه عباره عن كتاب عادي وليس مسجلاً أو مصحوب بعلم الوصول ولما كان ذلك فإن الحجز يكون قد وقع باطلاً لمخالفته للمادة 29 فقرة 1 سالفه الذكر ثالثاً بالاطلاع على محضر الحجز نجد أن الحاجز قد أوقعه على المدعي مقابل

الضريبة المقررة على الشركات وكذلك ضريبة الجهاد وأن المدعي كان معفياً من ضريبة الجهاد بموجب المادة 75 من القانون رقم 1/ 2010 بشأن سوق المال الليبي وأن المدعي عليه الثاني كان على علم بذلك بموجب الكتاب الموجه إليه من نائب رئيس لجنة ادارة سوق المال الليبي بتاريخ 2018/11/26 ولما كان ذلك وكان المدعي عليه الثاني قد ضمن محضر الحجز الضريبي عن سنة 2010 وكان المدعي عليه معفياً منها بموجب المادة المذكورة فإن الحجز يكون قد وقع مقابل دين لوجود له في الأساس وخلص للحكم له بالطلبات الأتية : أولاً: الحكم ببطلان الحجز الموقع على أموال المدعي لدى المدعي عليه الثالث ورفع، ثانياً الزام المدعي عليه الثاني بأتعاب مصاريف الدعوى وشمول الحكم بالنفاذ المعجل وبلا كفالة.

الفرع الثالث

ضمانات الممول خلال بيع الممتلكات المحجوزة

نصت المادة الأولى من قانون الحجز الإداري رقم 152 لسنة 1970 على "يجوز اتباع قواعد وإجراءات الحجز الإداري المبينة في هذا القانون في حالة عدم الوفاء بالمبالغ المبينة في البنود التالية سواء كانت هذه المبالغ مستحقة للحكومة أو الهيئات أو المؤسسات العامة وذلك في المواعيد المحددة بالقوانين والقرارات الخاصة بها :أ-الضرائب والإتاوات والرسوم بجميع أنواعها" تتبع الأشخاص المعنوية العامة إجراءات الحجز الإداري لتحصيل حقوق الخزنة العامة ومراعاة لخصائصه مباشرة ، أو لتنفيذ حكم قضائي ، فهو يتميز ببساطة الإجراءات والشكليات وقصر المواعيد ، ويعتبر استثناء على القواعد العامة المقررة بقانون المرافعات الذي يعتبر لقانون العام في التنفيذ ، وقد منح المشرع الإدارة سلطة التنفيذ المباشر به مراعاة لطبيعة الحقوق التي يتم التنفيذ بشأنها ، وله صفة إدارية ، ونظمه المشرع بقانون خاص ، وكما أنه يرتبط بالقوانين الأخرى بروابط خاصة، وتناوله القضاء بالتحليل ضمن منازعات التنفيذ التي عرضت عليه، واختلفت آراء الفقه بشأنه حيث يصفه البعض بأنه التنفيذ الجبري الإداري وبالتنفيذ المباشر الإداري غير أن المشرع سواء بقانون الحجز الإداري في ليبيا أو في مصر لم يشأ الإشارة إلى وصفه بالتنفيذ الجبري خلافاً لما جاء بقانون المرافعات في وصف التنفيذ بطريق الحجز (1)

-إجراءات حجز الممتلكات-

يقصد بالحجز الحجز على المنقولات المادية المملوكة بالضريبة أوفي حيازة من يمثله وذلك بقصد بيعها لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها ويحصل الحجز على يد أفراد إدارة الضرائب المعتمدين قانوناً أو المحضر القضائي وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة

(1) عبد الحميد جبريل حسين، التنفيذ المباشر الإداري، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية 2007 ص151.

للإدارة الضريبية ويشترط في حجز المنقول لدى المدين الشروط التالية: -
-أن يكون المال المراد حجزه منقولاً عادياً، فإن كان يعتبر عقاراً بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري، وإن كان منقولاً غير عادي كأن يكون حقاً للمدين في ذمة الغير فيخضع لحجز ما للمدين لدى الغير.
-أن يكون المال المحجوز مملوكاً للمدين.
-أن يكون المال المحجوز في حيازة المدين أو من يمثله.
بعد استيفاء الشروط المذكورة سابقاً، تباشر عملية التحصيل الفوري قد أشارت المادة 47 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020 على أنه " يكون إصدار أمر الحجز طبقاً للفقرة السابقة بطلب من الوزير إذا لم يكن للممول أو المكلف أموال تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله السائلة المودعة في البنوك "
ونصت كذلك المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري رقم 14-19 لسنة 2019 على إعلان الحجز بقولها "يعلن مندوب الحاجز من طرف موظف الضرائب ويوجه بلا تنبيهاً وبلا مصاريف للممول بمجرد توفر وجوب التحصيل وينفذ الحجز بانتقال أفراد إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها ويقوم بجردها ووصفها وذكرها في محضر الحجز، وتعيين حارس عليها أما إذا كان الممول في حالة إفلاس أو تسوية قضائية تحتفظ الخزينة العمومية بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز، وعلى جميع الأملاك التي تقع تحت امتيازاتها"
ووفقاً لأحكام القانون رقم "7" لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل وكذلك وفقاً للمادة(6) قانون الحجز الإداري رقم 152 لسنة 1970 والتي أشارت إلى :-
الفقرة (1) "يعلن مندوب الحاجز إلى المدين أو من يجيب عنه تنبيهها بالأداء وإنذاراً بالحجز ثم يشرع فوراً في توقيع الحجز مصحوباً بشاهدين"
الفقرة (2)"وعلى المندوب أن يبين في محضر الحجز الإجراءات التي قام بها وما يكون قد لقيه من عقبات واعتراضات أثناء التنفيذ وما اتخذته في شأنها"
وقد أشارت المحكمة العليا الليبية في دعوى لها إلى إجراءات الحجز بإعلان المحجوز عليه في طعنها رقم 92/48 ق بقولها "من المقرر أن إرفاق صورة من الحكم المطعون فيه بإعلان المحجوز عليه بالحجز على أمواله لدى الغير والذي حصل الحجز بموجبه يعد بمثابة إعلان للحكم"⁽¹⁾.

(1) طعن مدني، مرافعات، رقم 92/48 تاريخ الجلسة 2003/11/29، مجلة المحكمة العليا الليبية

وبعد اتخاذ إجراءات الحجز للمحل الخاص بالمكلف الخاضع للضريبة الذي امتنع عن دفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العامة ،يمكن للإدارة الضريبية مباشرة إجراءات البيع القصري بمفرده لعنصر أو عدة عناصر مكونة للمحل التجاري المحجوز وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146 ، غير أنه يمكن لكل دائن خلال العشرة 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته ، و المسجل قبل خمسة عشرة 15 يوما على الأقل من التبليغ المذكور أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته .⁽¹⁾

إجراءات بيع الممتلكات المحجوزة:

المشروع المصري نظم إجراءات البيع وذلك في المادة 47 من قانون إجراءات الضريبة الموحد رقم 206 لسنة 2020 على أنه "وعلى قلم كتاب المحكمة التي تبشر أمامها إجراءات التنفيذ على العقار إخطار المصلحة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بإيداع قائمة شروط البيع وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية لتاريخ الإيداع وكما أن على قلم اكتاب المحكمة التي يحصل البيع أمامها ، وكذلك على كل من يتولى البيع بالمزاد ، أن يخطر المصلحة بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بتاريخ بيع العقارات أو المنقولات وذلك قبل تاريخ البيع بخمسة عشر يوماً على الأقل " كذلك المشروع الجزائري نظم إجراءات البيع في نص المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها في الفقرة (1) "يجوز ، عند الاقتضاء ، القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز، وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146 أعلاه غير أنه ، يمكن لكل دائن خلال العشرة أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته ، والمسجل قبل خمسة عشر يوماً على الأقل من التبليغ المذكور ، أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته الفقرة (2) يجري البيع بعد عشرة أيام من إصاق الإعلانات المتضمنة بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة وأسميهما ومواطنيهما والرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها، ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري وطبيعة عملياته ، ووضعيته ، وتقدير ثمنه المطابق" إذا في التشريع الجزائري يدرج الإعلان قبل عشرة 10 أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري وإذا لم تراعى شكليات الإشهار لايجوز إجراء البيع، وبعد ذلك يتم عقد جلسة علنية للمزايدة ويتقدم المزايدون بعرضهم

(1) كوسه فضيل، الحجز الإداري في المنازعة الضريبية، بحث منشور بمجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة بومرداس. ص432

حيث يرسى مزاد المحل التجاري على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الاقتصادي
ى غير أنه في حالة قصور المزايدات، يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن شروط
المنصوص عليها في القانون، وبعد رسوم المزاد يقوم الموظف بإعداد محضر البيع ويسلم
نسخة منه للمشتري وأخرى لصاحب العقار حيث يستغل المحل التجاري⁽¹⁾.

نصت المادة 86 من قانون ضرائب الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 " على قلم كتاب
المحكمة التي تباشر أمامها إجراءات التنفيذ على العقار أن يخطر المصلحة بكتاب مسجل
مصحوب بعلم وصول بإيداع قائمة شروط البيع وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية
لتاريخ الإيداع، وعلى قلم كتاب المحكمة التي يحصل البيع أمامها ، وكذلك على كل من يتولى
البيع بالمزاد العلني جبراً أو اختياراً أن يخطر المصلحة بكتاب مسجل مصحوب بعلم
الوصول بتاريخ بيع العقارات أو المنقولات وذلك قبل البيع بخمسة عشر يوماً على الأقل " و
نصت الفقرة (1) من المادة (9) من قانون الحجز الإداري رقم 152 لسنة 1970 على أنه "
يوقع التنبيه بالأداء والإنذار بالحجز ومحضر الحجز كل من المدين أو من يجيب عنه
ومندوب الحاجز والشاهدين والحارس وتسلم صورة من التنبيه والإنذار ومحضر الحجز إلى
المدين أو لمن يوقع عنه وأخرى للحارس، وإذا

رفض المدين أو من يجيب عنه التوقيع على التنبيه والإنذار ومحضر الحجز واستلام نسخة
منه أثبت ذلك في المحضر و.الفقرة (2) وتعلق نسخة من محضر الحجز على باب
المتصرفية أو المديرية أو البلدية أو باب مختار المحلة ويقوم هذا الإجراء مقام الإعلان ،
الفقرة (3) وإذا لم

يوجد المدين ، أو من يجيب عنه أثبت ذلك بمحضر الحجز وتسلم نسخة منه إلى المتصرف أو
المدير أو مختار المحلة مع تعليق نسخة أخرى في الأماكن المنصوص عليها في الفقرة
السابقة ويقوم هذا الإجراء مقام الإعلان "

(1) عبد الحكيم طبي، منازعات التحصيل الضريبي وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، رسالة
ماجستير، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2012/2013 ص33 .

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة يلاحظ اهتمام المشرع بمسألة ربط وتحصيل الضريبة تجله يبحث في كل مرة عن آليات قانونية تمكنه من تحقيق أهدافه بالمقابل يحاول إيجاد نوع من التوازن بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة. فإذا كانت الإدارة تتمتع بامتيازات مستمدة من سلطة السيادة، والتي تجعلها في موقع أقوى مقارنة مع الممول الطرف الضعيف، فإن ذلك لا يعني أن ممارسة الإدارة لوظيفتها تتم بشكل مطلق، بل إن التشريعات في الدول المختلفة بما فيها التشريع الليبي عمد إلى إرساء قواعد تضبط كيفية تدخل الإدارة أثناء ممارسة وظيفتها، وبيان حدود هذا التدخل. حرصاً على توفير ضمانات قانونية لفائدة المكلّف بالضريبة تفادياً لأي تعسف أو تجاوز في استعمال السلطة حيث تهتم أغلب التشريعات الحديثة في المجال الضريبي بمسألة حقوق و ضمانات الممول الضريبي باعتبارها أكثر المسائل أهمية وصعوبة فأغلب المنازعات تدور حول الإجراءات التي تتبعها الإدارة في مسائل الفحص والربط والتحصيل.

النتائج والتوصيات

1-أولاً :-النتائج

1-بالمقارنة مع التشريعات المختلفة نجد أن التشريع الضريبي الليبي يحتاج إلى المزيد من التطور ومواكبة التقدم العلمي إسوة بالنظم التشريعية الأخرى في علاج ضعف الضمانات القانونية للممول.

2- عدم كفاءة الإدارة الضريبية مقارنة بالدول المتقدمة واعتمادها أساليب وطرائق قديمة في تحديد الوعاء الضريبي وعدم قدرتها على الوصول إلى أغلب الأوعية الضريبية ما يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية وتساعد على التهرب الضريبي.

3-من ضمن الوسائل التي منحها المشرع الليبي للممول، والتي تكفل له الحماية القانونية لتمتعه بحقوقه ، الحق في الاعتراض أو التظلم أو الطعن في قرارات ربط وتقدير الضريبة ، عن طريق لجان الطعون الضريبية "الابتدائية والاستئنافية " وذلك يمكن أن يوفر نوع من الحماية القانونية لحقوق الممول ، إلا أنه يؤخذ على نظر الاعتراضات أمام لجنتين إمكانية أن تطول إجراءات نظر الاعتراضات أمام هذه اللجان ، مما يساهم ذلك في عدم استقرار المركز القانوني للممول لفترة طويلة وكما يؤخذ على المشرع الليبي أنه لم ينص في القوانين الضريبية على إمكانية الطعن في القرار الصادر عن اللجنة الاستئنافية ، ويكون بذلك قد حرم الممول من حق اللجوء إلى القضاء.

4-تمكين الإدارة الضريبية من الاطلاع على جميع المستندات التي تعتمد عليها عند الممول في تقديرها للضريبة وعدم إخفاء أي معلومات أو مستندات عنها بحجة سريتها.

5-لضمان سداد الممول لمبلغ الضريبة منحت الإدارة الضريبية العديد من الطرق والوسائل من أجل المحافظة على أموال الخزنة العامة منها الحجز من المنبع والحجز الإداري، وكما رتب المشرع الليبي مجموعة من العقوبات في حالة ما إذا أخل الممول بالتزاماته ويلاحظ بأن جميع هذه العقوبات مالية، ولم يتضمن النص على عقوبة الحبس ونص المشرع على أن تتولى الإدارة الضريبية تنفيذ هذه الإجراءات.

6-قلة الوعي والتنقيف الضريبي بين الممولين أسهم في عدم معرفة الممولين بما لهم من حقوق والتزامات في مواجهة الإدارة الضريبية ونجد المشرعين الضريبي المصري والجزائري أفردوا ميثاق خاص بحقوق الممول ومنحه كافة الضمانات والحقوق في مواجهة الإدارة الضريبية واعترف به كطرف أساسي في المعادلة.

2-ثانياً :-التوصيات

1-تبسيط ما أمكن في إجراءات ربط وتقدير الضريبة ، وبيان السجلات والدفاتر التجارية التي يجب على الممول إمسакها ، وكيفية تنظيمها وتبويبها ، ومساعدة الممول في إعدادها ، وتسهيل عملية الإقرار الضريبي ، بما يمكن الإدارة من مباشرة مهامها بتقدير الضريبة ، دون أن يؤثر ذلك سلباً على علاقة الممول بالإدارة الضريبية .

2- ضرورة إدخال التقنية الإلكترونية في النظام الضريبي حيث أن هذا الإجراء يؤدي إلى مساعدة الممولين في تبسيط الإجراءات ومتابعة الإدارة الضريبية في كل ما هو جديد ومستحدث.

3-ضرورة إعادة النظر في النظام الضريبي بما يحقق توافي ومعالجة المشاكل التي تشوب التشريعات الضريبية القائمة، ولكي يتم تصميم النظام الضريبي الأمثل لمجتمع ما. فلا بد وان ينبثق هذا النظام من واقع هذا المجتمع.

4-العمل على تنمية الوعي بأهمية الضرائب، من خلال إعلانات، وملصقات، وندوات، وورش عمل ، ومحاضرات، ومعارض، ومقررات تعليمية ، وأفلام وثائقية تسجيلية ، ومواقع الكترونية على شبكة المعلومات الدولية.

5- جمع شتات الأحكام المنظمة للإجراءات الضريبية في قانون موحد ينظم إجراءات ربط وتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها.

- 6- دعوة المشرع الليبي إلى أن يحدد حذو المشرعين الآخرين بأن يتبنى قانون ضريبة القيمة المضافة بما لها من دور في التنمية الاقتصادية ، ومعالجة التشوهات الاقتصادية ، وزيادة نسبة الإيرادات العامة
- 7-مراجعة وتعديل التشريعات الاقتصادية النافذة، وذلك بما يواكب متطلبات التنمية وتسريعها من بين التشريعات التي تستحق المراجعة والتعديل مع ضرورة وجود جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفاءة مع مراعاة الدقة في تحديد شرائح وأسعار الضريبة.
- 8-كما نقترح ضرورة الإسراع بإصدار ميثاق لحقوق الممولين، لما قد ينتج عن هذا الميثاق من فوائد متعددة للممول والإدارة الضريبية، ستساهم في الارتقاء بمستوى العمل الضريبي حيث يحدد في هذا الميثاق بشكل واضح حقوق الممولين وواجباتهم أسوة بنظام المصري والجزائري.
- 9-ضرورة ترسيخ ثقافة الالتزام بالقوانين واللوائح والشفافية مع مراعاة جميع أقسام إدارة مصلحة الضرائب.

تم بفضل الله فإن كان هناك تفصير فمن نفسي وإن كان له القبول فبفضل من الله سبحانه
وتعالى

المراجع العلمية

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: الكتب

- 1-أنور طلبة، إشكالات التنفيذ ومنازعات الحجز، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية سنة 2006
- 2-السيد عبد الوهاب عرفه، التنفيذ الجبري، منشورات المركز الوطني للإصدارات القانونية، الطبعة الاولى 2009
- 4-جمعة خليفة الحاسي، المحاسبة الضريبية والتشريع الضريبي الليبي، دار الكتب الوطنية الطبعة الاولى 2021
- 5- خليفة صالح أحواس ،القانون الدستوري الليبي ،دار القباء الحديثة القاهرة ،الطبعة الأولى 2008
- 4-خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، منشورات جامعة قاريونس، الطبعة الثالثة 1989
- 5-رمضان صديق –الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي –مكتبة المحاسب العربي الطبعة الاولى 2016
6. -ظاهر الجنابي-المالية العامة والتشريع الضريبي-دار الكتب الوطنية للطباعة والنشر الطبعة الأولى
- 7- طلعت محمد دوا يدر، طرق التنفيذ القضائي، منشأة المعارف للنشر الاسكندرية، 1994
- 8-فرج يوسف الصلابي -المنازعات الضريبية في القانون الليبي– دار الكتب الوطنية – الطبعة الأولى، 1999
- 9-محمود الزروق الشاوش-المحاسبة الضريبية وفقاً لأحكام التشريعات الليبية –مكتبة طرابلس العلمية العالمية 2010
- 10-مختار علي أبوزريدة، المحاسبة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي الليبي، الشركة الخضراء للطباعة، الطبعة الرابعة، 2007
- 11-مختار على أبوزريدة، المحاسبة الضريبية وفقاً لأحكام التشريعات الليبية، الجنوب للنشر طبعة الثالثة1995
- 12- مسعود محمد امريود-المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها وفقاً للتشريع الضريبي الليبي –دار الكتب الوطنية بنغازي –الطبعة الأولى 2018

ثالثاً: الرسائل العلمية

أولاً: أطروحات الدكتوراه

- 1- أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، 2013
- 2- جهاد سعيد خصاونة / الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقاً للتشريع الاردني، رسالة دكتوراه، جامعة عمان، كلية الدراسات العليا، 2006
- 3- حمزة صافي، دور الرقابة الدستورية في حماية الحقوق والحريات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر 2020 الجزائر.
- 4- حمة مرامرية، الحجز التنفيذي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار الجزائر 2009
- 6- عبد الهادي مختار، الاصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية جامعة ابي بكر بلقايد، اطروحة دكتوراه 2016./2015
- 7- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغييرات الاقتصادية الدولية، دراسة حالة النظام الجزائري للفترة بين 1995/1988، رسالة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر
- 8- فاطمة زعزوعه، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان كلية الحقوق، 2013
- 9- محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره الاقتصادية على التنمية، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد منتوري، كلية العلوم الاقتصادية، 2010، 2009

ثانياً: رسائل الماجستير

- 1- ابراهيم محمد سويسي، الضمانات القانونية لحقوق الممول دراسة موازية في ضوء أحكام التشريعين الليبي والتونسي، رسالة ماجستير جامعة طرابلس، كلية القانون، سنة 2012/2012
- 2- أحمد وجيه ناجي، الاعتراضات الضريبية اسبابها وسبل معالجتها، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح 2016 فلسطين.
- 2- السيد خليفة النويب، المحاسبة الضريبية في التشريع الضريبي الليبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الادارية، جامعة أم درمان الاسلامية، 2007

- 3-إغيت مسيكة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب وضمانات المكلف بالضريبة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة عبد الرحمن ميرة، 2015.الجزائر.
- 4-امينة محمد السوداني، ضمانات الخزنة العامة لتحصيل الدين الضريبي، رسالة ماجستير، غير منشورة، في القانون العام، جامعة طرابلس 20124
- 5-أمال سباح، الإجراءات الإدارية للتحصيل الضريبي، رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة أكلي محند الحاج، 2016 الجزائر.
- 6-أمال حامد خبير، دور الصحافة السودانية في نشر الوعي الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان، كلية الأعلام 2009 السودان.
- 7-آيات العربي محمد، حقوق المكلف بالضريبة في المنازعة الجبائية، رسالة ماجستير كلية الحقوق جامعة عبد الرحمن ميرة، 2015 الجزائر.
- 8-أيفان عزيز عليوي، الضرائب ذات القالب الحر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة النهريين 2014 العراق.
- 9-بارزان علي خضر، تقييم أداء الإدارة الضريبية وعلاقته بالحصيلة الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة بغداد كلية الدراسات المالي.العراق
- 10-بلال حميد، السياسة الضريبية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة قصدي مرباح، كلية القانون 2015 الجزائر.
- 11-بلال نظامي، دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية 'جامعة أحمد داريه 2016 الجزائر.
- 12-بوعلام علاوش، الضريبة على الدخل الإجمالي وأثارها على التنمية الاقتصادية رسالة ماجستير جامعة محمد الصديق، كلية العلوم الادارية، سنة2016-2017 الجزائر.
- 13-بن جعفري رمضان، حق المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة أحمد دراية ادرار، سنة 2016-2017 الجزائر.
- 14-حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، رسالة ماجستير كلية الحقوق جامعة الجزائر 2015 الجزائر.
- 15- حناء أخلف، منازعات التحصيل الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة وهران، كلية الحقوق، 2016 الجزائر

- 16- حمزة مفتاح سوف، الحجز التحفظي على الطائرات في القانون الليبي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة طرابلس، 2011
- 17- حنان مالكي، دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة ألكلي محند، كلية العلوم المحاسبية الجزائر.
- 18- خلاف علاء الدين -اجراءات التحصيل الضرائب المباشرة-رسالة ماجستير-كلية القانون، جامعة 8 مايو-2015-2016.الجزائر.
- 19- رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي، رسالة ماجستير، جامعة قسطنطينية2014،2013 الجزائر.
- 20- رلى عبد الرزاق حسين، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح 2011 فلسطين
- 21- رمضان بن جعفري، حق المكلف في مواجهة الادارة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة أحمد داريه الجزائر 2017 الجزائر.
- 22- رويح يعقوب، آليات تحصيل الضرائب في ظل الإصلاحات الجبائية الجديدة، رسالة ماجستير 2012-2013 كلية العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر
- 23- زينب سالم علي، المركز القانوني للممول في التشريع الليبي، رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة طرابلس 2014
- 24- سارة صلاح السيد، مدخل الاسس وأساليب الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة بورسعيد 2017 مصر
- 25- سامح خالد عبد الله-معوقات التحصيل لدى الادارة الضريبية في فلسطين من وجهه نظر موظفي الضرائب رسالة ماجستير –جامعة النجاح الوطنية فلسطين 2015
- 26--سلوى محمد أحمد، التظلم الضريبي في القانون الليبي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة طرابلس 2009
- 27- سلسبيل محمد بنيس، تقدير الضريبة في التشريع الليبي، رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة طرابلس 2012
- 28- سمر عبد الرحمن الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح 2004 فلسطين.

- 29- شادي دهام، دور إجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية في سوريا، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد 2018 سوريا
- 30- شمسان علي محمد، دور الفحص الضريبي في تحقيق أهداف الضريبة، رسالة ماجستير، كلية الدراسات، أكاديمية السودان للعلوم المصرفية 2017، الدراسات العليا، السودان
- 31- صفية بوفركاس، وأمينة جبيري، السياسة الضريبية ودورها في استقطاب وتوجيه الاستثمار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي محند الجزائر، 2014
- 32- عبد القادر يحيوي، دور المنازعات الجبائية في تعزيز الضمانات المرتبطة بالرقابة الجبائية للمكلف، رسالة ماجستير، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب 2018، 2019 الجزائر.
- 33- عبد الحكيم طبي، منازعات التحصيل الضريبي وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2012/2013
- 31- عبد الرحمن المهدي الخريص، الحجز التحفظي في نظام التنفيذ السعودي، رسالة ماجستير، جامعة الإمام محمد بن سعود
- 32- عبد الله العازمي، الحجز التنفيذي على العقار، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط الاردن 2013
- 33- علي محمد سالم، الضريبة على دخل الشركات، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة طرابلس 2010
- 34- عمر محمد أبو ليفة، الحجز التحفظي على السفن التجارية في القانون الليبي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة مصراته 2010
- 35- فاتح ولد بزيو، التحصيل الضريبي في الجزائر، رسالة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية، قسم البنوك وتأمينات الجزائر.
- 36- فتحي خليفة الشيباني، اختصاص الإدارة في وعاء ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة طرابلس 2013
- 37- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة منثوري، كلية الحقوق والعلوم الساسية، 2008 الجزائر
- 38- - قوت جاسم يوسف، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط كلية الاعمال 2014

- 39- مجدي نبيل شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين 2006
- 40- مجدي عبد السلام النجار، مدي التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وأثرها في الكشف عن التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي 2006
- 41- محمد سالم رمضان، طرق فض النزاعات الضريبية في التشريع الضريبي الليبي، رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة طرابلس، 2008
- 42- محمود حمد عياد، ضريبة الدمغة في التشريع الضريبي الليبي، رسالة ماجستير، جامعة ال طرابلس، كلية القانون
- 43- منصورية عبد الوهاب، دور وأهمية مصلحة الضرائب في التحصيل الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة عبد الحميد بن باديس، 2016
- 44- نجاة بن تركية، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مجلة البحوث القانونية، جامعة البويرة
- 45- نجبية جرتلي، فالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهدي، 2018
- 46- هاجر بن داودي، تقييم فعالية التحصيل الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجيلالي 2020
- 47- هاني محمد شبيطه، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية فلسطين 2006
- 48- وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، بحث منشور بمجلة العلوم الإنسانية، العدد 18 2010
- 49- نور حمزة حسين الدراجي مبدأ شخصية الضريبة وأساسه القانوني في قانون ضريبة الدخل العراقي رسالة ماجستير كلية القانون، جامعة النهرين
- 50- يوسف قاشي، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي رسالة الماجستير كلية لعلوم الاقتصادية جامعة أمحمد بوقرة 2008-2009 ولاية بومرداس

رابعاً: الدوريات

1-المجلات

- 1-ابراهيم عبد العزيز النجار، تأملات في المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، مجلة مصر المعاصرة 2011، المجلد 103 العدد 504
- 2- أحمد اسماعيل عبد الله، خصم واسترداد الضريبة وفقاً للتشريعين اليمني والمغربي، مجلة المنارة للدراسات القانونية والادارية، 2016
- 3-أحمد فيندس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، بحث منشور بمجلة التواصل في الاقتصاد
- 4-أحمد حسن مصطفى، الاعتراض الإداري على وعاء الضريبة على الدخل، المجلد 24 العدد الثاني، مجلة المنارة للبحوث 2018
- 5- العارف عبد الدائم، الحجز الإداري في القانون الليبي، بحث منشور بمجلة العلوم الشرعية والقانونية، كلية القانون، جامعة المرقب العدد الثاني 7
- 6- حميدة بن جميلة، أثر التزامات المكلف بالضريبة على حماية حقوق الخزينة العمومية، بحث منشور بمجلة القانون العقاري، جامعة البليدة، الجزائر
- 7- حسن سعد الفشاش، الحجز التنفيذية ومشاكل رفعها، بحث منشور بمجلة التنمية الادارية، دار النشر المركز المصري للتنظيم والادارة 2013
- 8-جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، دور النظام الضريبي المصري وأساليب تطويره لتشجيع الاستثمار في مصر، بحث منشور مجلة البحوث المالية والضريبية، ال عدد100 سنة 2015
- 9- رحاب بن نوبة، النزاع الضريبي أمام القضاء، مجلة الإسناد العدد الخامس عشر خريف 2018
- 10-رضاء امحمد قرقاب، تطور النظام الضريبي الليبي بحث نشر بمجلة الرقابة المالية، العدد الثاني 2017
- 11-رشيد المسعودي، اجراءات التبليغ في المادة الضريبية، بحث منشور بمجلة المتوسط للدراسات القانونية والقضائية، العدد السادس 2018
- 12-زعيبي عمار، أمانة سلطاني، ضمانات المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن، مجلة الجزائرية للحقوق جامعة الوادي، المجلد الخامس، العدد الثاني، 2020

- 12-سجى سعد القيسي، مدى كفاية الطرق المتبعة في تحصيل الدين الضريبي في العراق، بحث منشور بمجلة دراسات محاسبية ومالية منشور للهيئة العامة للضرائب، المجلد 14 العدد 47 لسنة 2019
- 13-سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث -2013م
- 14- سعد خضير الرهيمي، لتنظيم القانوني لحقوق المكلف اتجاه الإدارة الضريبية: دراسة مقارنة، بحث منشور بمجلة المحقق الخلي للعلوم القانونية، المجلد التاسع العدد الثاني، كلية القانون جامعة بابل
- 15- سلوى فوزي الدغلي، ضمانات وآليات الحماية الوطنية للحقوق والحريات، مجلة دراسات قانونية العدد 25 كلية القانون جامعة بنغازي
- 16 -شريف الكيلاني، الضرائب والممول حقوق والتزامات الأمانة والشفافية ودفع الضريبة أهم واجبات الممول تجاه المصلحة، بحث منشور بمجلة المال والتجارة، 2008
- 17- سعيد محمد عبد العزيز، دراسة المشاكل ومقومات التطبيق للضريبة على الدخل، مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة، جامعة بنها، السنة السادسة والعشرون 2006
- 18-سليم سلامة حتملة-الاعتراض الإداري في تقدير الضريبة على الدخل-مجلة الميزان للدراسات الإسلامية والقانونية-المجلد الثاني، العدد الثاني، 2016
- 19- شعبان محمد عكاش، الشرعية الدستورية في قانون الإجراءات الجنائية الليبي، مجلة البحوث القانونية، السنة السادسة، العدد العاشر 2019
- 20- صالح أحمد الفرجاني، مبدأ المساواة أمام القانون وتطبيقاته في القانون الليبي، كلية القانون جامعة طرابلس، مجلة العلوم القانونية والشرعية العدد السادس 2015
- 21- عادل فليح العلي، المنازعات الضريبية والقضاء المختص في إنهاؤها، بحث منشور بمجلة العلوم القانونية والسياسية، 2017 العدد الثاني
- 22-عادل فليح العلي، الطبيعة القانونية لدين الضريبة، مجلة الحقوق جامعة الكويت، المجلد 33 العدد 4، 2009
- 23-عادل فليح العلي، الضمانات الأساسية والدستورية لحقوق المكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد الثاني، 2015

- 24- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن، عمان الطبعة الاولى 2007
- 25- عبد الباسط علي جاسم، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، بحث منشور بمجلة الرافدين للحقوق المجلد (11) العدد (41) سنة 2009 كلية الحقوق جامعة الموصل
- 26- عبد القادر علي سالم أبو غفة، العدالة الضريبية من منظور القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل، مجلة البحوث القانونية - العدد 11 - 2020م كلية القانون بالخمسة، جامعة المرقب
- 27- عبد الله حسين الهادي، النظام الضريبي أهدافه ومحدداته وتأثيراته في الاقتصاد الليبي، مجلة العلوم الانسانية والتطبيقية، ع26/2014
- 28- عبد الرؤوف مسعودي، التقادم الضريبي وفق القانون الجزائري، بحث منشور بمجلة الفقه والقانون كلية القانون جامعة الجزائر العدد الثالث عشر 2013
- 29- عمران عطية البكوري، النظام الضريبي الليبي وأثره على الاستثمار في المشروعات الصغرى، بحث منشور بمجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، جامعة طرابلس
- 30- على أحمد شكورفو، مظاهر الحماية المدنية للأموال العامة في التشريع الليبي في ضوء مبدأ المساواة، بحث منشور بمجلة البحوث القانونية، كلية القانون، جامعة مصراته
- 31- فرج حسن الاطرش، طبيعة النظام الضريبي في ليبيا بين الواقع والطموح، بحث منشور بمجلة الفقه والقانون، المجلد العدد 89، مارس لسنة 2020
- 32- علي طه باجسير وأشرف سالم عبد الكافي، أثر تطبيق نظام الحكومة في رفع كفاءة نظام الإدارة الضريبية وتحصيل الإيرادات، المجلد الخامس العدد الاول 2015، مجلة جامعة سرت العلمية منشورات مركز البحوث والاستشارات
- 33- فاتح الكفيف، أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة لونييسي على البليدة، العدد الثاني عشر
- 34- فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، جامعة جيلاني ليايس، كلية القانون الجزائر مجلة العلوم القانونية والسياسية 2017 عدد 16
- 35- قيس حسن عواد، المركز القانوني للإدارة الضريبية في التشريع الضريبي، مجلة الرافدين للحقوق، جامعة الموصل كلية الحقوق، العدد 23 لسنة 2004

- 36- كوسه فضيل، الحجز الإداري في المنازعة الضريبية، بحث منشور بمجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة بومرداس.
- 37- محمد كرم علي، طرق تحصيل ضريبة الدخل في القانون السوداني، مجلة العدل، العدد التاسع، 2003
- 38- محمد روابه، التوجهات الحديثة لإدارة المخاطر في الإدارة الضريبية، بحث منشور بمجلة الحقوق والعلوم الانسانية، جامعة زيان عاشور الجزائر المجلد العاشر 2017
- 39- محمد الكامل شلغوم، أساس حق الدولة في فرض الضريبة، مجلة العلوم القانونية والشرعية جامعة الزاوية العدد السابع، 2015/12
- 40- محمد غرابية، الاعتراض الإداري على وعاء الضريبة على الدخل، مجلة المنارة الجامعة الاسلامية العالمية المجلد الرابع والعشرين والعدد الثاني، 2018
- 41- محمد محمد عمران، المستجد في إجراءات الإعلان بالنماذج الضريبية في ظل قانون 91 لسنة 2005، بحث منشور بمجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة العدد 73، 2012
- 42- مخلوف مفتاح محمد، السياسة الضريبية في ليبيا، بحث منشور بمجلة جامعة الزيتونة، العدد الرابع عشر، لسنة 2015
- 43- محمد أحمد الكبتي، الحجز الإداري في نظام القانون الليبي، مجلة السائل، كلية القانون جامعة مصراته، السنة الرابعة العدد الثامن 2010
- 44- مراد مهيوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية، بحث منشور في مجلة التواصل في الاقتصاد والقانون، كلية الحقوق والعلوم الساسية، جامعة 8 ماي 1945، العدد 39 لسنة
- 45- منصور الفيتوري حامد، اشكالية حقوق الممول في ضوء أحكام التشريع الضريبي الليبي، مجلة دراسات القانونية جامعة طرابلس كلية القانون، العدد الثامن عشر
- 46- مسعود محمد امريود، الأسباب والمعوقات المؤثرة في عملية الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي في مواعيده المحددة قانوناً، مجلة الجامعي، الناشر النقابة العامة لأعضاء هيئة التدريس الجامعي، العدد الثالث والعشرون 2016
- 47- هبة خليل، الحالة الضريبية لمصر وتونس بحث منشور المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية دار النشر شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت لبنان الطبعة الاولى 2014

48-هشام فضلي، التطورات الحديثة في الحجز التحفظي على السفينة وفقاً للاتفاقيات الدولية والقانونين المصري والفرنسي، بحث منشور بمجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني 2011

49-وهيبة بن ناصر، ضمانات تحصيل الضريبة العقارية، مجلة القانون العقاري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة الجزائر

50-وائل يوسف خليل، أثر أحكام الطعن على الحقوق القضائية للممولين، مجلة القدس للبحوث الانسانية، العدد 35، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 2020

51-وفاء شيعاوي، تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية، مجلة الاجتهاد القضائي جامعة محمد خيضر، العدد الثالث،

52-وليد الشناوي، الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضريبة، مجلة البحوث القانونية، جامعة المنصورة، كلية الحقوق، العدد 65، 2018

52-يوسف فرج الأصفر، معدلات الضريبة وأثرها على الحصيلة الضريبية باستخدام منحني لا فر، بحث منشور بمجلة جامعة الزيتونة، العدد العشرون 2016.

2-المؤتمرات والندوات

1-امباركة العماري، حوكمة النظام الضريبي الليبي ودوره في الحد من ظاهرة الفساد الضريبي، المؤتمر العلمي الدولي الثالث لكلية الاقتصاد والتجارة جامعة المرقب، الخمس، 2019/11/11

2-أحمد عبد الحسيب السنتر يسي، نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية أثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية مؤتمر كلية الحقوق طنطا 2014، جامعة الازهر كلية الشريعة والقانون

3-السيد عبد الوهاب عرفه، التنفيذ الجبري، الطبعة الأولى 2009، المركز القومي للإصدارات القانونية

4- أكرم محمد منير، آليات تحقيق جودة الفحص الضريبي، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، المجلد الثاني 2014

5-أمل عبد الحميد، ضريبة القيمة المضافة، بنك الاستثمار القومي والدعم الفني الاستثمار، العدد الخامس، 2017

- 6- رمضان صديق محمد-تصحيح الربط النهائي - منشورات دورية لجمعية الضرائب المصرية - الناشر جمعية الضرائب المصرية المجلد السادس العدد الرابع والعشرون
- 7- رمضان صديق محمد-تصحيح الربط النهائي - منشورات دورية لجمعية الضرائب المصرية الناشر جمعية الضرائب المصرية المجلد السادس العدد الرابع والعشرون
- 8- سامح أحمد محمد، المشكلات العملية للتحصيل والحجز، بحث منشور بالمؤتمر الضريبي الثامن عشر، للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثالث
- 9- سليمان محمد مصطفى، دراسة تحليلية للمشكلات المصاحبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي لغرفة التجارة بالقليوبية ولمصلحة الضرائب المصرية
- 2014
- 10- سعيد بن عيسى :الجباية، الجمارك، شبه الجباية، أملاك الدولة، الطبعة الأولى، المطبعة البساتين، الجزائر، 2003 ص 67
- 11- سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية/ مدخل تحليل مقارن، كلية التجارة جامعة الإسكندرية 2000
- 12- عاطف ابراهيم كامل، استراتيجية اصلاح وتطوير الادارة الضريبية، مركز الدراسات المالية والضريبية، المؤتمر الضريبي العاشر، مصر 2005
- 13- عبد الحميد جبريل حسين، التنفيذ المباشر الإداري، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية 2007
- 14- عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البليدة، 2002/5/20 .
- 15- عبد الناصر حسب السيد، قياس الكفاءة ودوره في فاعلية الجهاز الضريبي، المؤتمر الضريبي التاسع عشر، المجلد الثالث، منشورات الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، سنة 2013
- 16- عبد المنعم حسن السباخي، الفحص الضريبي الميكن ومشكلات التطبيق، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، المجلد الثالث 2014

- 17- علاء رضوان، متى يسقط الحق في المطالبة باسترداد الضرائب، مقال منشور بموقع اليوم السابع بتاريخ 22 مايو 2021
><https://www.youm7.com/story/2021/5/22/>
- 18- علجيه بو يحمى، التقادم المسقط في القانون المدني الجزائري، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمن ميرة، 2016
- 19- عمرو محمد يوسف محمد، دور الدولة في تحقيق التنمية المستدامة في مصر في ظل التحديات السياسية والاقتصادية الراهنة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثالث، 9-5-2017 بكلية الدراسات الاقتصادية والعلوم السياسية جامعة الإسكندرية
- 20- علي سعد البرداح، التطور التاريخي للتشريعات الضريبية في ليبيا، مقال نشر في موقع مصلحة الضرائب الليبية <https://tax.gov.ly/Index.aspx>
- 21- فارس محمد زناتي، استخدام الاساليب الحديثة في تطوير الفحص الضريبي، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرون، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المجلد الثالث 2016
- 22- كامل محمود ودينا مغازي، الملامح العامة للنظام الضريبي المصري، مقال نشر على الموقع الإلكتروني <https://www.capitwo.org/archives/170639> بتاريخ 24-4-2021م
- 23- كمال فتاح، أثر الحجوز التنفيذية في تحقيق الحماية القضائية للدانئين كلية الحقوق، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، المجلد الثاني 2019
- 24- محمد خير العكام، الإدارة الضريبية، مقال منشور بموقع الإلكتروني الموسوعة العربية القانونية، المجلد الرابع <http://arab-ency.com.sy/law/detail/164538>
- 25- محمد محمد عمران، البريد أداء الإعلان الضريبي، بحث منشور بالمؤتمر الضريبي الخامس في مصر 1999 دار النشر الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المجلد الأول
- 26- محمد أبكر أحمد وآخرون - أثر الفحص الضريبي للقوائم المالية في الحد من مخاطر التهرب الضريبي دراسة ميدانية على ديوان الضرائب بالسودان
- 27- محمد خير العكام، الإدارة الضريبية، مقال منشور بموقع الإلكتروني الموسوعة العربية القانونية، المجلد الرابع <http://arab-ency.com.sy/law/detail/16>
- 28- محمد السيد عطية، إعادة هيكلة الإدارة الضريبية، المجلد الثالث 2016، بحث منشور بالجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

- 29- مصطفى محمود عبد القادر، إصلاح السياسة الضريبية في مصر، من إصدارات المركز المصري للدراسات الاقتصادية العدد الثان
- 30- نسمة محمد، مفهوم الفحص الضريبي، مقال منشور على موقع المحاسب العربي بتاريخ 2012/5/9
- 31- يوسف كمال، النظام الضريبي وعناصره، مقال نشر في موقع المحاسب العربي تاريخ 2013
- خامساً القوانين واللوائح.**
- 1-قانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل في ليبيا صدر في سرت بتاريخ 28-1-2010. نشر بمدونة التشريعات العدد الرابع السنة العاشرة 2010.
- 2-قانون رقم 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية 202 والمتضمن الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم بقانون المالية لسنة 2003
- 3-قانون الاجراءات الجبائية رقم 21 المؤرخ في 22-12-2001 الجريدة الرسمية رقم 79
- 4-قانون رقم 19-14 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق 11 ديسمبر سنة 2019 يتضمن قانون المالية لسنة 2020
- 5- قانون الاجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2015
- 6- قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) المنشور بالجريدة الرسمية عدد (23) في 9-5-2005
- 7- قانون 206 لسنة 2020 المصري المعدل لقانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل في مصر.
- 8-اللائحة التنفيذية لقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل المرفقة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم 592 لسنة 2010.
- 9-اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 الصادرة بقراروزير المالية رقم 991 لسنة 2005
- 10- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات المديرية العامة للضرائب بالجزائر 2016
- 11-موسوعة الضرائب في الجمهورية العربية الليبية – الجزء الأول والثاني 1972

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	تقسيمات البحث
1	المقدمة
1	أهمية موضوع البحث
2	أهداف البحث
2	اشكالية البحث
2	منهج البحث
3	خطة البحث
الفصل التمهيدي: النظام الضريبي في التشريع الليبي	
5	تمهيد
7	المبحث الأول: مفهوم النظام الضريبي
7	المطلب الأول: النظام الضريبي الليبي
9	الفرع الأول: الهيكل الضريبي الليبي وفقاً لقانون الضرائب الحالي
11	الفرع الثاني: أسس ومقومات النظام الضريبي
13	المطلب الثاني: النظام الضريبي في الجزائر
15	الفرع الأول: ملامح النظام الضريبي الجزائري فترة الإصلاحات 1991
17	الفرع الثاني: أهم مكونات النظام الضريبي الجزائري في ضوء الإصلاحات الضريبية
22	المطلب الثالث: النظام الضريبي في مصر
23	الفرع الأول: أهم ملامح العامة النظام الضريبي المصري
26	الفرع الثاني: تطور وتقييم النظام الضريبي في مصر
28	المبحث الثاني: مكونات وعناصر النظام الضريبي

29	الفرع الاول التشريع الأساسي(الدستور)
31	الفرع الثاني: التشريعات العادية
31	المطلب الثاني: الادارة الضريبية
34	الفرع الاول: مفهوم الادارة الضريبية
36	الفرع الثاني: كفاءة الادارة الضريبية
39	الفرع الثالث: حقوق والتزامات الادارة الضريبية
45	المطلب الثالث: الممول الضريبي
46	الفرع الاول: مفهوم الممول الضريبي
48	الفرع الثاني: حقوق و ضمانات الممولين
53	الفرع الثالث: التزامات الممولين
الفصل الأول: ضمانات الممول الخاصة بربط الضريبة	
58	المبحث الاول: الضمانات المتعلقة بإجراءات ربط الضريبة
59	المطلب الأول: ضمانات الممول أثناء تقدير الدخل الخاضع للضريبة
60	الفرع الاول: آليات تقديم الاقرارات الضريبية
64	الفرع الثاني: ضمانات فحص الاقرار الضريبي
72	الفرع الثالث: الضمانات أثناء مراحل ربط الضريبة وتحصيلها
76	المطلب الثاني: احترام المدة القانونية للربط و ضمان استرداد المبالغ الزائدة
78	الفرع الاول: احترام المدة القانونية للربط
80	الفرع الثاني: استرداد ما زاد من مقدار الضريبة
82	المبحث الثاني: الضمانات المتعلقة بالاعتراض والطعن على ربط الضريبة
84	المطلب الأول: الضمانات الممنوحة للممول وفقا للنصوص والوثائق الدستورية
85	الفرع الاول: الاساس الدستوري للضمانات الضريبية وفقا للقانون الليبي
87	الفرع الثاني: الاساس الدستوري للضمانات الضريبية وفقا للقانون المصري

88	الفرع الثالث: الاساس الدستوري للضمانات الضريبية وفقاً للقانون الجزائري
89	المطلب الثاني: الضمانات القانونية لحقوق الممول وفقاً للقوانين الضريبية
91	الفرع الأول: الاعتراض والتظلم أمام اللجنة الابتدائية
95	الفرع الثاني: الاعتراض والتظلم أمام اللجان الاستئنافية
98	الفرع الثالث: الطعن في القرار الاستئنافي
102	الفصل الثاني: ضمانات الممول الخاصة بتحصيل الضريبة
103	المبحث الأول/ ضمانات الممول خلال مرحلة التحصيل الرضائي
105	المطلب الأول/ الضمانات المتعلقة بالإعلان الضريبي
106	الفرع الأول/ الضمانات السابقة للتدقيق
108	الفرع الثاني / الضمانات التالية لعملية التدقيق
111	المطلب الثاني/ سقوط دين الضريبة بالتقادم
112	الفرع الأول/سقوط حق الدولة في دين الضريبة
113	الفرع الثاني/سقوط حق الممول في استرجاع المبالغ المدفوعة بغير وجه حق
115	المبحث الثاني/ ضمانات الممول خلال مرحلة التحصيل الجبري
116	المطلب الأول/ الضمانات الخاصة بالإجراءات العادية للتحصيل (التحصيل الودي)
116	الفرع الأول / ضمانات الممول أثناء الإشعار بالدفع والإنذار
118	الفرع الثاني/ ضمانات التبليغ في التشريع الضريبي
119	المطلب الثاني/ الضمانات الخاصة بالإجراءات الاستثنائية للتحصيل
120	الفرع الأول/ ضمانات الممول خلال اللجوء إلى الحجز
126	الفرع الثاني/ حجز ما لمدين لدى الغير
129	الفرع الثالث/ ضمانات الممول خلال بيع الممتلكات المحجوزة

132	الخاتمة
134	المراجع