

## الفصل الأول

### مدخل عام للتنظيم الفني للضريبة في القانون الضريبي الليبي.

عرف القانون الضريبي الليبي كلاً من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة حيث أصدر في الأونة الأخيرة العديد من القوانين المعدلة لقوانين سابقة متعلقة بالضريبة على الدخل، وضريبة الدمغة، والضريبة الجمركية، والضريبة على المواشي والدواجن، وتمثل الضرائب المباشرة في الضريبة على الدخل، ورأس المال، وتنقسم الضريبة على الدخل بدورها إلى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على دخل الشركات هذا بالإضافة إلى الضرائب على الدخل العام، وضريبة الصندوق القومي الفلسطيني، وضريبة الجهاد، أما بالنسبة لضريبة رأس المال فتتقسم إلى الضريبة على الأرض الفضاء، والضريبة على المواشي والدواجن، والضريبة على العقار السكني، وأما الضرائب غير المباشرة فتتمثل في الضرائب على الاستهلاك، والإنفاق، والضرائب على التداول، ويقصد بالتنظيم الفني للضريبة الإجراءات الفنية التي تتعلق بفرض الضريبة وتحصيلها،<sup>٢٢</sup> وبالتالي بالتنظيم الفني للضريبة يتضمن عدة مواضيع تعتبر على قدر كبير جداً من الأهمية وتمثل هذه المواضيع في تحديد وعاء الضريبة وتحديد مقدارها ومن ثم تحصيلها، فكيف نظم المشرع الليبي هذه المواضيع؟ وهل كانت كافية ومواكبة للتطور الحاصل على التشريعات الضريبية في هذا الجانب؟ وبناء على ذلك يمكن دراسة التنظيم الفني للضريبة في القانون الضريبي الليبي وفقاً لهذه العناصر:

#### المبحث الأول: تحديد وعاء الضريبة في القانون الليبي.

#### المبحث الثاني: تقدير المادة الخاضعة للضريبة وتحصيلها في القانون الليبي.

<sup>٢٢</sup> المهاني، محمد خالد. ٢٠١٣. محاضرات في المالية العامة. المعهد الوطني للإدارة العامة. الجزائر. ص ٤٩ .

## المبحث الأول: تحديد وعاء الضريبة في القانون الليبي

تختلف الأوعية الضريبية حسب التشريعات الضريبية النافذة في كل دولة، فبعضها يجعل الأشخاص هي الوعاء للضريبة والبعض الآخر يعتبر المال هو وعاء الضريبة، وهناك من يأخذ بالنوعين حيث يجعل كلاً من الأشخاص والأموال أوعية للضريبة، وبذلك وفي هذا المبحث سيتم تحديد المقصود من وعاء الضريبة ومن ثم دراسة الضريبة على الأشخاص والأموال وذلك وفقاً للتشريع الضريبي الليبي، في مطلبين كالآتي:

### المطلب الأول: المقصود بالوعاء الضريبي

#### المطلب الثاني: الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال

### المطلب الأول: المقصود بالوعاء الضريبي

هناك عدة تعريفات للوعاء الضريبي باعتباره الركيزة التي على أساسها يتم تحديد الأساس الذي عليه أن تؤخذ عليه ضرائب التي تفرضها الدولة "ضريبة الدخل، ضريبة القيمة المضافة وضريبة الشركات، وغيرها بالتالي يمكن تقسيم هذا المطلب إلى فرعين:

#### الفرع الأول: تعريف الفقه الليبي للوعاء الضريبي

#### الفرع الثاني: تعريف فقه القانون العام للوعاء الضريبي

#### الفرع الأول: تعريف الفقه الليبي للوعاء الضريبي

عرّف بعض شراح القانون اللبّي الوعاء الضريبي، بأنه المال الذي يحدده القانون كمصدر لضريبة معينة وحسب طبيعة هذا المال تكون طبيعة الضريبة المفروضة عليه حيث تكتسب مسماها من مسمى هذا المال، فتسمى الضريبة التي يكون وعاؤها الدخل بضريبة الدخل، وتسمى الضريبة التي يكون وعاؤها الأملاك والأطيان والعقارات بالضريبة العقارية، وتسمى الضريبة التي يكون وعاؤها السلع المستهلكة بضريبة الاستهلاك، والضريبة التي يكون وعاؤها السلع المنتجة بضريبة الإنتاج، والضريبة التي يكون وعاؤها على السلع والخدمات التي يتم بيعها وتداولها تسمى بالضريبة على المبيعات، والضريبة التي يكون وعاؤها الصادرات والواردات بالضريبة الجمركية.<sup>٢٣</sup>

### الفرع الثاني: تعريف فقه القانون العام للوعاء الضريبي

كما عرفه جانب آخر من الفقه، بأنه المادة الخاضعة للضريبة أو المحل الذي يتحمل أخيراً عبء الضريبة، والوعاء بذلك يكون مالي أو شخصي ومن هنا تقسم الضرائب إلى الضرائب على الأموال والضرائب على الأشخاص،<sup>٢٤</sup> ويرى اتجاه آخر أن الوعاء الضريبي هو المادة أو الشخص أو المال الخاضع للضريبة، وعلى هذا الأساس يمكن فرض الضريبة على الدخل أو على رأس المال أو على الدخل ورأس المال معاً، أو على الأفراد فيما إذا فرضت على الأفراد بغض النظر عن ثروتهم أو دخولهم.<sup>٢٥</sup>

<sup>٢٣</sup> الشاوي، خالد. ١٩٨٩. نظرية الضريبة والتشريع الضريبي اللبّي. منشورات جامعة قاريونس بنغازي. ط ٣. ص ٢٠١. وأسعد طاهر أحمد. الإعفاءات الضريبية الحديثة دراسة مقارنة. مكتب الشرق للخدمات العامة. صرمان. ص ٦٩.

<sup>٢٤</sup> الزبيدي، عبدالباسط على جاسم. ٢٠١٦. وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة. مجلة الرافدين للحقوق. المجلد ١٤. العدد ٥١. ص ٣٤٠.

<sup>٢٥</sup> -بن سنوسي، ليلي. جديدة، مسعودة. الضرائب وآثارها على التنمية الاقتصادية دراسة مقارنة بمفثشية الضرائب بالبوية. ص ١٣.

والشريعات الضريبية تختلف في الأخذ بهذه الأنواع من الضرائب وجعلها وعاءً للضريبة، وتثير دراسة الوعاء الضريبي وفقاً للقانون الضريبي الليبي السؤال التالي، هل جعل المشرع الضريبي الليبي الأشخاص وعاءً للضريبة أم الأموال أم أخذ بالوعين معاً؟.

وللإجابة على هذا التساؤل يجب الوقوف على المقصود من الضريبة على الأشخاص، والضريبة على الأموال، وخلال ذلك سيتم توضيح أي النوعين جعله المشرع الليبي وعاءً للضريبة .

### المطلب الثاني: الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال

تختلف التشريعات الضريبية في الأخذ بأنواع الضرائب وجعلها وعاءً للضريبة، فمنها من يعتمد الضريبة على الأشخاص، ومنها من يعتمد الضريبة على الأموال، ومنها من يأخذ بكلايهما، فما المقصود بالضريبة على الأشخاص، والضريبة على الأموال وبأيهما يأخذ المشرع الليبي، ومن هنا سيتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين:

الفرع الأول: الضريبة على الأشخاص

الفرع الثاني: الضريبة على الأموال

### الفرع الأول: الضريبة على الأشخاص

يقصد بالضريبة على الأشخاص الضريبة التي تفرض على الأشخاص بحكم تواجدهم على إقليم الدولة فارضة الضريبة، أي أنها مفروضة على الرؤوس دون المال المملوك لهؤلاء المكلفين، فهذا النوع من الضرائب يتخذ من الأشخاص وعاءً لها، ويمكن القول أن هذا النوع من الضرائب قد فرض في المجتمعات البدائية، أما في النظم

الضريبة المعاصرة فلم يعد يعول عليه، وليبيا من الدول التي أصبحت تفرض الضرائب على الأموال دون الضرائب على الأشخاص، فقد كانت الضريبة في بدايتها تتخذ من الفرد وعاءً لها، حيث قسم المجتمع إلى طبقتين، الطبقة الأولى أٌعفيت من الضرائب، وتمثل هذه الطبقة في النبلاء ورجال الدين، أما الطبقة الثانية أُخضعت لدفع الضرائب وتمثل هذه الطبقة في الفقراء فتفرض على الفقير ويلزم بدفع مبلغ ثابت كل سنة، ويسمى هذا النوع من الضرائب بضريبة الرؤوس، وبظهور الطبقة الوسطى والتي تمثلت في الرعاة وأصحاب المهن المختلفة، والصناع تطورت ضريبة الرؤوس بحيث أصبحت تفرض بسعر موحد على الرؤوس التي تشتغل في تلك الحرف.<sup>٢٦</sup>

ومع تطور مفهوم الدولة من دولة حارسة إلى دولة متدخلة، تطورت الضرائب وأصبح المشرع الليبي إسوّة بالتشريعات الحديثة يفرض الضرائب على الأموال دون الضرائب على الأشخاص، ويرجع ذلك إلى ما يتسم به هذا النوع من الضرائب من عيوب تتمثل في أنه لا يحقق العدالة، لأنه نظام يقوم على أساس سعر موحد بين الأفراد داخل المجتمع، كما أنه يعاب عليه ضالة حصيلة الضريبة فيه، وعدم مرونتها لأنها تعتمد على الرؤوس وتتجاهل الأنشطة التي يقوم بها الأفراد، كما أنها لا تحترم الكرامة الإنسانية لأنها تميز بين الأفراد وأوضاعهم الاجتماعية.<sup>٢٧</sup>

وتجدر الإشارة إلى أن النظام المالي الإسلامي قد جعل الأشخاص وعاءً لبعض الفروض التي تم فرضها آنذاك ومن مظاهر ذلك الجزية، وهي موضوعة على الرؤوس، والجزية اسمها مشتق من الجزاء، إما جزاء على كفرهم لأخذها منهم صغاراً، وإما جزاء على أماننا لهم لأخذها منهم رفقاً.<sup>٢٨</sup>

<sup>٢٦</sup> قرقاب، رضا محمد. ٢٠١٧. تطور النظام الضريبي الليبي لحة تاريخية ونظرة نقدية من واقع تقارير ديوان المحاسبة الليبي. مجلة الرقابة المالية. العدد الثاني. ص ٦

<sup>٢٧</sup> يونس، منصور ميلاد. ٢٠١٣. مبادئ المالية العامة. دار الكتب الوطنية. ص ١٣٥. طوبار، ومحمود سمير. ٢٠٠٦. اقتصاديات المالية العامة. مهيّب صبري للطباعة. ص ٢٠٢.

<sup>٢٨</sup> الماورد، أبي الحسن على بن محمد بن حبيب البصري. ٢٠٠٦. الأحكام السلطانية. الباب الثالث عشر في وضع الجزية والخراج. ٣٧٤ هـ. ٤٥ هـ. تحقيق أحمد جاد. دار الحديث القاهرة. ص ١٨١.

والأصل فيها قوله تعالى:

﴿ قَاتِلُوا الَّذِينَ لَا يُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ وَلَا يَوْمِ الْآخِرِ وَلَا يُحَرِّمُونَ مَا حَرَّمَ اللَّهُ وَرَسُولُهُ وَلَا يَدِينُونَ دِينَ الْحَقِّ مِنَ الَّذِينَ أُوتُوا الْكِتَابَ حَتَّى يُعْطُوا الْجِزْيَةَ عَنْ يَدٍ وَهُمْ صَاغِرُونَ ﴾<sup>٢٩</sup>  
التوبة [٢٩]

حيث كانت تفرض على أهل الذمة وذلك لضمان حمايتهم وتحقيق الأمن لهم باعتبارهم مقيمين في الدولة الإسلامية، وقد راعى التشريع في فرضها عدة جوانب منها المقدرة التكلفة للخاضعين لها، كما أنها كانت ضريبة تصاعديّة أي أنها تفرض على الأغنياء بقيمة أكبر مما سواهم من الفئات المتوسطة، كما أنه استثنى منها الأطفال، والنساء، والشيوخ، وتدفع مرة واحدة في السنة.<sup>٣٠</sup>

ولذلك نلاحظ أن الفكر المالي الإسلامي اعتمد الوعاء المالي في فرض الجزية وهذا ما سيتم توضيحه عند الحديث عن الضريبة على الأموال.

### الفرع الثاني: الضريبة على الأموال

يقصد بالضريبة على الأموال، الضريبة التي تفرض على الأموال المملوكة للمكلفين سواء أكانوا أشخاص طبيعيين، أم أشخاص اعتباريين، فيكون المال في حذ ذاته، سواءً أن كان ثروة أو دخلاً أو أي مظهر من مظاهر الغنى هو المادة التي تخضع للضريبة وبالتالي يعتبر وعاءها.<sup>٣١</sup>

<sup>٢٩</sup> القرآن. التوبة: ٩: ٢٩.

<sup>٣٠</sup> نابي، رحمة. ٢٠١٤. النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصرة والفكر المالي الإسلامي. دراسة مقارنة. ص ١٣٥.

<sup>٣١</sup> المهاني، محمد خالد. ٢٠١٣. محاضرات في المالية العامة. مرجع سابق. ص ٥٠.

وقد جعلت القوانين الضريبية المعاصرة هذا النوع من الضرائب أساساً لفرض الضريبة، باعتبارها أكثر عدالة من الضريبة على الأشخاص، كما أنها تعتمد على دخل الفرد ومقدار ما يحققه من الأرباح، وتتميز بزيادة الحصيلة مما يجعل الدولة قادرة على مواجهة متطلبات الإنفاق العام.<sup>٣٢</sup>

ومن أهم تطبيقات الضريبة المباشرة على المال، الضريبة على الدخل، والضريبة على رأس المال، أما الضريبة غير المباشرة فتكون على الإستهلاك أي الضريبة على الإستهلاك، والضريبة على الإنفاق، والضريبة على التداول، وسيتم تحديد الأوعية الضريبية لهذه الأنواع من الضرائب وفقاً للقانون الضريبي الليبي.

### أولاً- الضرائب المباشرة

تنقسم الضرائب المباشرة كما سبق ذكره إلى الضرائب على الدخل، والضرائب على رأس المال، وتجدر الإشارة إلى أن التشريعات الضريبية تتباين في جعل الدخل أو رأس المال هو الوعاء الأساسي للضريبة، فماذا عن المشرع الضريبي الليبي هل جعل الدخل هو الأساس لفرض الضريبة أم رأس المال؟.

### ١ الضريبة على الدخل

بداية وقبل تحديد الأوعية الضريبية في الضريبة على الدخل وفقاً للقانون الضريبي الليبي يجب تحديد مفهوم الدخل، فالدول في مجملها تختلف في تحديد مفهوم واحد للدخل وذلك تبعاً لتدخل العديد من العوامل والاعتبارات الاقتصادية، والاجتماعية، والمالية، ومن هنا فالدخل يحمل معاني عديدة منها الاقتصادية، والضريبية، والقانونية.

### أ المفهوم الاقتصادي للدخل

عرف الأستاذ Hicks الدخل بأنه أقصى ما يحصل عليه الشخص من قيمة السلع والخدمات الاستهلاكية خلال فترة معينة بحيث يكون هذا الشخص في نهاية هذه الفترة بنفس اليسار الذي كان عليه في بدايتها.<sup>٣٣</sup>

<sup>٣٢</sup>عبدالمطلب عبدالمطلب عبدالحמיד. ٢٠٠٥. اقتصاديات المالية العامة. كلية الحقوق. جامعة الزقازيق. ص ٢٠٠ إلى ٢٠٤.

<sup>٣٣</sup>عبدالمعنى فوزي. ١٩٧٢. المالية العامة والسياسة المالية. دار النهضة العربية للطباعة والنشر ببيروت. ص ١٢٤.

كما عرفه آخر بأنه كل منفعة أو متعة يحصل عليها الشخص من ثروته أو عمله أو من كليهما في فترة زمنية معينة ويكون منفصلاً عن رأس المال الذي ينتج منه بحيث لا يؤثر استهلاكه على كمية رأس المال ومقداره.<sup>٣٤</sup>

كما عرفه الفقه المصري بأنه مجموع ما يكسبه الفرد من الخدمات الإنتاجية الجارية التي يؤديها هو بنفسه أو بواسطة ما يمتلكه من عناصر الإنتاج الأخرى خلال فترة زمنية معينة.<sup>٣٥</sup>

### ب المفهوم الضريبي للدخل

ليس من السهل وضع تعريف محدد للدخل من الناحية الضريبية وذلك لما ثار من جدل حول هذا المفهوم، وقد أرجع الفقه ذلك لسبب عدم وضوح الفرق بين الدخل ورأس المال، فقد يعتبر المال من ناحية دخلاً، ورأس مال من ناحية أخرى، ومثال ذلك عند ادخار الدخل ثم إعادة استثماره، ومن ناحية أخرى، قد يتم اعتبار نفس المال رأس مال بالنسبة لشخص ما ودخلاً بالنسبة لشخص آخر، مثلاً لو أن شركة مساهمة قامت بتوزيع على مساهميها أرباحاً صورية، فهذه التوزيعات تعتبر رأس مال بالنسبة للشركة وذلك لأنها تمثل اقتطاع من رأس مالها، كما أنها تعتبر دخلاً بالنسبة للمساهمين وذلك لأنها تمثل بالنسبة لهم زيادة في دخلهم، بالتالي فإن تحديد مفهوماً للدخل الضريبي مسألة ضرورية ويرجع ذلك لسببين:-

- حتى لا تشمل الضريبة بعض من الأموال التي لا تعد أصلاً من قبيل الدخول.

- عدم تحريب بعض من العناصر التي تعد أصلاً من قبيل الدخول.<sup>٣٦</sup>

ومن هنا فقد وضع الفقه نظريات حاول بها أن يضيح مفهوم الدخل الضريبي، تمثلت في نظرية المصدر ونظرية الإثراء.

### نظرية المصدر

<sup>٣٤</sup> الشاوي، خالد. ١٩٨٩. نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ٢١٠.

<sup>٣٥</sup> عصام يوسف عاشور. ١٩٦٢. الدخل والتطور الاقتصادي في البلاد العربية. معهد الدراسات العربية العالمية. القاهرة. ص ٥-٦.

<sup>٣٦</sup> الزبيدي، عبدالباسط على جاسم. وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي. مرجع سابق. ص ٨٧.

يعرف الدخل وفقاً لهذه النظرية بأنه كل قوة شرائية جديدة تتدفق بصفة دورية ويكون ذلك في مدة زمنية معينة، ويمكن استهلاك هذه القوة الشرائية دون المساس بمصدرها.<sup>٣٧</sup>

وقد عرفه جانب آخر من الفقه بأنه كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر قابل للبقاء وبالتالي نخلص للخصائص التالية للدخل:-

#### أ الدورية

أي تجدد الدخل بصورة منتظمة وبشكل دوري ومثال ذلك رواتب الموظفين، وقد تحدد المدة بالإسبوع أو أكثر أو شهراً، وغالباً ما تحدد بالسنة.

#### ب بقاء المصدر وثباته

ويقصد من هذه الخاصية، أن يكون المصدر أو المنبع على درجة معينة من الثبات ويقصد بالثبات هنا الثبات النسبي، حيث يختلف من مصدر لآخر.

#### ج القابلية للتقدير بالنقود

والمقصود بذلك أنه لا يشترط لكي يخضع الدخل للضريبة أن يكون مبلغاً من النقود، كالرواتب والفوائد والعمولات التي يتقاضها الأشخاص وإنما يكفي أن يكون ذلك المصدر قابلاً للتقدير بالنقود ومثال ذلك، المزايا العينية التي يمنحها رب العمل للمنتجين كالمسكن المجاني.<sup>٣٨</sup>

#### نظرية الإثراء:

جاءت هذه النظرية لتوسع من مفهوم الدخل، حيث يتحقق الدخل بموجبها بمجرد حصول الإثراء أي الزيادة في الأموال أو الحقوق أو في قابلية الممول على إشباع الحاجات.<sup>٣٩</sup>

<sup>٣٧</sup> حيدر كاظم. استبرق محمود. ٢٠١٥. تفعيل دور التحليل المالي في احتساب الدخل الخاضع للضريبة. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. العدد ٤٤. ص ٣٨٤-٣٨٥.

<sup>٣٨</sup> يونس، منصور ميلاد. ٢٠١٣. مبادئ المالية العامة. مرجع سابق. ص ١٥٣.

<sup>٣٩</sup> الشاوي خالد. ١٩٨٩. نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ٢١٤.

فهذه النظرية تعتبر الدخل كل إثراء يحصل عليه الفرد ولو حدث هذا الإثراء مرة واحدة أو جاء بشكل عفوي وعرضي أي بلا مجهود أو مال،<sup>٤٠</sup> وذلك لتحقيق مبدأ العدالة والذي ينتفي بإعفاء شخص مثلاً يتحصل على إيراد ضخم من عملية عارضة بينما لا يعفى منها الموظف أو العامل البسيط الذي يحصل على أجر أو راتب منخفض لأن هذا المرتب يدفع بشكل دوري ومنتظم.

إذاً ووفقاً لهذه النظرية فإن الدخل هو كل زيادة إيجابية في ذمة الممول وذلك خلال مدة معينة سواء تحصل الممول على ذلك الدخل بشكل دوري ومنتظم أو غير منتظم وبصرف النظر عن مصدر هذا الدخل. وتجدد الإشارة إلى أن التشريعات الضريبية تختلف من دولة إلى أخرى في الأخذ بهذه النظريات، وأغلب الدول تمزج بين هاتين النظريتين في تحديد معنى الدخل منها من يوسع في تعريف الدخل ومنها من يضيق في تحديد مفهومه.

### ج المفهوم القانوني للدخل

يمكن القول أنه لا يوجد للدخل الخاضع للضريبة مفهوم قانوني واحد ومتفق عليه فكل دولة تحدد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة طبقاً لعدة عوامل منها فلسفة تلك الدولة ودرجة تطورها ونظامها الاقتصادي. إذاً فالمفهوم القانوني للدخل يتحدد وفقاً للقوانين ذات العلاقة والتي بدورها تقوم بتحديد مصدره أي المنبع الذي يُستقى منه ذلك الدخل، وقد نصت المادة الأولى من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل "يخضع للضريبة كل دخل ناتج في الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى عن أي أصول موجودة بها مادية كانت أو غير مادية أو من أي نشاط أو عمل فيها. وتخضع الدخول الناتجة في الخارج للضريبة في الأحوال المنصوص عليها في هذا القانون".

يتضح من هذا النص أن المشرع الليبي قد وضع قاعدة عامة أخضع فيها جميع الدخول الناتجة من أي مصدر في البلاد للضريبة إلا ما قام باستثنائه بقانون، أما تحديد هذه الدخول فقد تركه للضريبة النوعية، فالضريبة

<sup>٤٠</sup>عبود، محمد سليمان. ٢٠١٦. أثر القوانين والقرارات الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي من نتائج القوائم المالية للشركات. مجلة دراسات محاسبية ومالية. المجلد الحادي عشر. العدد ٣٧. الفصل الرابع. جامعة النهريين. كلية اقتصاديات الأعمال. ص ١٩١

على الدخل إما أن تكون عامة أو نوعية، وقد قسم القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل الضرائب النوعية إلى:-

- دخل العقارات وقد حدد وعائها بالآتي:-

الدخل الناتج عن استثمار العقارات.

الأراضي الفضاء الملحقة بالمباني المنفصلة عنها.

مقابل الإنتفاع بالأراضي الزراعية دون النظر إلى ما تغله الأراضي.

- الضريبة على دخل التجارة والصناعة والحرف، ويكون وعاءها أي دخل ناتج عن أي نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي.

- الضريبة على دخل المهن الحرة حيث تفرض الضريبة على دخول المهن الحرة التي يمارسها الممول بصفة مستقلة.

- الضريبة على الشركات ويتمثل وعاءها في دخل الشركات في الداخل والخارج والعائد للشركات وفروع الشركات الأجنبية أياً كان نوع نشاطها وغرضها.

- ضريبة الأجر والمرتبات ووعاءها يتمثل في الأجر والمرتبات والعلاوات والمكافآت والمزايا العينية والنقدية.

- الضريبة على الودائع لدى المصارف ووعاءها يكون على الفوائد الناتجة من الودائع أياً كانت مدة هذه الودائع.

يتضح من هذا القانون أن المشرع الليبي قد طبق نظام الضرائب النوعية على الدخل ولم يطبق نظام الضريبة العامة على الدخل بالرغم من أنه أكثر عدالة وذلك لمراعاته للمقدرة التكلفة الحقيقية للفرد.

وتجدر الإشارة إلى أن القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ بشأن الضريبة على الدخل الملغى قد طبق هذا النوع

من الضرائب باعتبارها ضريبة تكميلية، وقد كان وعاءها مجموع الدخول الخاضعة للضرائب النوعية التي حصل عليها الممول في السنة السابقة.

ما يوزع على الشركاء أو المساهمين في الشركات الخاضعة لضريبة الشركات.

إذاً يمكن القول أن الضريبة على الدخل تعتبر الوعاء الأساسي للضريبة المباشرة وأغلب الدول تفرض هذا النوع من الضرائب، ولكن إلى جانبه يوجد وعاء آخر تكميلي قليل الأهمية يتمثل في رأس المال، وسيتم تحديد المقصود من هذا الوعاء وذكر أهم أنواع الضرائب التي تفرض عليه في القانون الليبي.

## ٢ الضريبة على رأس المال

### أ المقصود برأس المال

يقصد برأس المال مجموع الأموال المنقولة والعقارية التي يمتلكها الفرد في لحظة زمنية محددة،<sup>٤١</sup> سواء أخذت هذه الأموال شكلاً عينياً كالعقار، أو أراضي، أو مبنى، أو أخذت شكل الأوراق المالية سندات، أو أسهم، أو مبلغ من النقود، أو السلع الاستهلاكية، فتفرض الضرائب القليلة على الأموال القليلة وتفرض الضرائب الوفيرة على الأموال الوفيرة.<sup>٤٢</sup>

كما عرفه إجماع آخر بأنه مجموع ما يمتلكه الفرد من أموال منقولة أو عقارية في لحظة زمنية معينة، سواء أكانت هذه الأموال منتجة لدخل معين أو غير منتجة.<sup>٤٣</sup> وتنقسم الضريبة على رأس المال بدورها إلى:-

أ-الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل:

وهذه الضريبة تفرض على الدخل الذي ينتجه رأس المال ويعتبر رأس المال وعاءً لها ولكن لا يصل إلى استقطاع جزء منه.

ب-الضرائب على رأس المال التي تستقطع جزء منه:

<sup>٤١</sup> الجنابي، طاهر. علم المالية العامة والتشريع المالي. وزارة التعليم العالي والبحث العلمي. جامعة بغداد. كلية القانون. ص ١٤٤.

<sup>٤٢</sup> خبابة عبدالله. اساسيات في اقتصاد المالية العامة. كلية الاقتصاد والتجارة والتيسير. جامعة محمد بوضياف المسلية الجزائر. ص ٩٦.

<sup>٤٣</sup> ايثار موسى. ٢٠١٧. المنازعة الجبائية في مرحلتها الإدارية. مقال. [WWW.Mohamah.nat/low](http://WWW.Mohamah.nat/low).

وهذا النوع من الضرائب يستقطع جزء من رأس المال، وتتميز هذه الضريبة بارتفاع سعرها مما يجعل الممول مضطراً إلى استخدام جزء من رأس المال لسداد هذه الضريبة المرتفعة وتسمى بالضريبة الحقيقية على رأس المال، وتنقسم إلى:-

-الضريبة على الملكية مثل الضريبة على العقارات والأراضي الفضاء والأراضي الصالحة للبناء أو الأراضي الزراعية غير المستعملة وقد فرض المشرع الليبي هذا النوع من الضرائب وفقاً للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ حيث فرضت على الدخل الناتج عن استثمار العقارات والأراضي الفضاء الملحقه بالمباني المنفصلة عنها ومقابل الإنتفاع بالأراضي الزراعية دون النظر إلى ما تغله الأراضي مع مراعاة الإعفاءات المنصوص عليها وفقاً لهذا القانون والتي سيتم دراستها لاحقاً.

-الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال وغالباً ما تكون مفروضة على الزيادة في قيمة العقار ويشترط لفرضها أن تكون الزيادة في القيمة راجع للأسباب خارجة عن إرادة الممول كتغير ظروف المجتمع الاقتصادية، أو الاجتماعية، أو العمرانية.

-الضريبة على التركات ويفرض هذا النوع من الضرائب على الثروة التي تنتقل من المتوفى إلى الورثة أو الموصى لهم، وهذا النوع من الضرائب يعتبر أهم الضرائب على رأس المال وأكثرها انتشاراً، وتنقسم إلى نوعين:-

- ١-الضريبة على مجموع التركة وقبل تقسيمها.
- ٢-الضريبة على نصيب الوريث وهذه الضريبة تفرض على حصة كل وريث أو موصى له بعد ما يتم تقسيم التركة.

وهذا النوع من الضرائب غير مطبق في القانون الضريبي الليبي.

## ٢ الضرائب غير المباشرة

يقصد من الضرائب غير المباشرة، الضرائب التي تفرض بشكل غير مباشر على عناصر ثروة الممول سواء أكان على الدخل أو رأس المال، ولا تفرض على ذات وجود تلك الثروة،<sup>٤٤</sup> فهذه الضرائب تستقطع بطريقة غير مباشرة من دخل أو رأس مال المكلف، وتنصب على استعمال أو إنفاق هذا الدخل أو انتقال أو تداول المال، فهي تتبع المال في تنقله ومراحل استعماله، والممول في هذا النوع من الضرائب يدفع الضريبة دون أن يشعر بها لأنها جزء لا يتجزأ من الأسعار.

وبالرغم من أن هذا النوع من الضرائب يعتبر من أقدم أنواع الضرائب إلا أن أهميته قلت في الدول المتقدمة لاعتمادها على الضرائب المباشرة، ولكنه لازال يحتل مكانة كبيرة وبارزة في الأنظمة الضريبية للدول النامية، وذلك لما تتمتع به من غزارة لحصيلتها وأيضاً سهولة جبايتها، وقلة كلفتها لأسباب تعود إلى طرق تقديرها وربطها وجبايتها.

وتتعدد الضرائب غير المباشرة وتختلف من دولة إلى أخرى، ولكن تتمثل في مجملها في ما يسمى بالضريبة على الاستهلاك، والضريبة على التداول.

ومن أهم أنواع الضرائب غير المباشرة في القانون الضريبي الليبي هي الضرائب على الاستهلاك، والتي تم تنظيمها بموجب القانون رقم ١٩ لسنة ١٩٩٢، وإلى جانبها توجد الضريبة على الدمغة المنظمة بموجب القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن الضريبة على الدمغة، والقانون رقم ٨ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدمغة المعدل لبعض مواد القانون رقم ١٢، وضريبة الملاهي، والضريبة الجمركية، وسيتم تحديد أوعيتها عند دراسة الضرائب على الاستهلاك والضرائب على التداول.

### أ الضريبة على الاستهلاك

يقصد بالضريبة على الاستهلاك، الضريبة التي يدفعها الممول بطريقة غير مباشرة كلما قام بشراء سلعة أو خدمة معينة، فهي تستقطع بطريقة غير مباشرة عن طريق رفع سعر الخدمة الاستهلاكية التي يحتاجها المواطن،

<sup>٤٤</sup> خباية عبدالله. أساسيات في اقتصاد المالية العامة. مرجع سابق. ص ١٠٤.

إذا فالضريبة على الاستهلاك تفرض على جزء من دخل الممول الذي ينفقه على الخدمات والسلع الضرورية لكي يشبع حاجاته الضرورية.

وتنقسم الضرائب على الاستهلاك إلى:-

### الضريبة على الإنتاج

وهي ضريبة غير مباشرة يدفعها المنتج ثم تنقل إلى المستهلك عن طريق إضافتها إلى ثمن السلعة عند بيعها، وقد فرض هذا النوع من الضرائب بموجب القانون رقم ١٩ لسنة ١٩٩٢ حيث أوضحت المادة الأولى منه أن الضريبة على الإنتاج تفرض على السلع عند تصنيعها أو إنتاجها داخل البلاد أو على مثيلاتها المستوردة من الخارج.

ويتم تحديد هذه السلع قرار من اللجنة الشعبية العامة بناء على عرض اللجنة الشعبية العامة للتخطيط والتجارة المالية.

إذاً ووفقاً لهذا النص تخضع للضريبة السلع المستوردة أياً كان مصدرها، كما أوضحت المادة الثانية من هذا القانون أن ضريبة الإنتاج في القانون الليبي ليست تدرجية بل تستحق على السلعة باكتمال إنتاجها أو تصنيعها، أو استهلاكها، بحيث لا يجوز للمنتج أن يتصرف في أي سلعة إلا بعد أداء الضريبة المستحقة عليها.

وقد حدد القرار رقم ٤٩٣ لسنة ١٩٩٣ والمعدل بالقرار رقم ٦ لسنة ٢٠٠٢، السلع الخاضعة لضريبة الإنتاج، وهذه تعتبر الأوعية الضريبية لضريبة الإنتاج، نذكر منها على سبيل المثال "مصنوعات سكرية، منتجات المخابز الفاخرة، مياه معدنية مياه غازية ثلج جليد، مياه معدنية لأغراض العلاج، ليونظة، مياه غازية معطرة، ثلاثيات ومجمدات، زجاج، وغيرها".<sup>٤٥</sup>

### الضريبة على الملاهي

<sup>٤٥</sup> أنظر، قرار اللجنة الشعبية للتجارة والمالية رقم ٤٩٣ لسنة ١٩٩٣ والمعدل بالقرار رقم ٦ لسنة ٢٠٠٢.

تفرض ضريبة الملاهي على استهلاك الخدمات، واعتبارها ضريبة غير مباشرة يرجع إلى أن من سيقوم بدفعها ينقل عبئها إلى المستهلك أخيراً، وذلك عند بيع التذكرة المتعلقة بها، ويحكم هذا النوع من الضرائب في القانون الليبي قانون خاص بضريبة الملاهي رقم ٣٩ لسنة ١٩٦٨.

ويتمثل وعاء الضريبة في هذا النوع من الضرائب في:-

١- التمثيل المسرحي، الحفلات المسرحية، والموسيقية، والرياضية، والغنائية، وما شابهها، مثل سباق السيارات، والخيل، وحفلات الرقص.

٢- الحفلات المصحوبة بعرض شريط سينمائي.

### الضريبة الجمركية

يقصد بالضريبة الجمركية، هي الضريبة التي تفرض من قبل الدولة على السلع التي يتم استيرادها من الخارج، أو تصديرها، وتدفع هذه الضريبة أثناء عبور السلع الحدود ودخولها إلى التراب الجمركي الذي يخضع للضريبة أو أثناء خروجها منه.

ويقصد بالتراب الجمركي الذي يخضع للضريبة الجمركية الجزء الأرضي، ويشمل المواني، والمنشآت، التي تقع بالمياه الإقليمية، والمسطحات العائمة من جميع تراب الوطن.

والتراب الجمركي عادة ما يتم تحديده وفقاً للقانون الجمركي للدولة فإرضة الضريبة، فقد حدد القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن قانون الجمارك الليبي المقصود بالإقليم الجمركي، الأراضي والمياه الإقليمية الخاضعة لسيادة الدولة، والفضاء الذي يعلوها، وكذلك الجرف القاري، ويجوز أن تنشأ في الإقليم الجمركي مناطق حرة لا تسري عليها الأحكام الجمركية كلياً أو جزئياً، وذلك طبقاً للتشريعات النافذة<sup>٤٦</sup>.

وتفرض الضرائب الجمركية إما لحماية الإنتاج الوطني حيث تهدف الدولة من ورائها حماية المنتج المحلي، كما أنها قد تفرض للحصول على إيرادات ضريبية، وذلك للحصول على عائدات ضريبية معينة.

<sup>٤٦</sup> نص المادة ١ الفقرة ٧ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

ويتمثل وعاء الضريبة الجمركية وفقاً لقانون الجمارك رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ في البضائع التي تدخل للأراضي الليبية، فقد نصت المادة ٥ من هذا القانون على أنه " تخضع البضائع التي تدخل الأراضي الليبية للضرائب المقررة في التعريفات الجمركية علاوة على الضرائب والرسوم الأخرى المقررة وذلك إلا ما يستثنى بقرار من اللجنة الشعبية العامة بناء على عرض من الأمين، ويحدد القرار الصادر بالبضائع ونسبة التخفيض أو الإعفاء من الضرائب الجمركية المستحقة عليها.

ولا تخضع البضائع التي تُصدَّر من الأراضي الليبية للضرائب الجمركية والرسوم الأخرى إلا ما ورد بشأنه قرار من اللجنة الشعبية العامة بناء على عرض من الأمين " .

يفهم من هذا النص أن المشرع الليبي قد جعل وعاء الضرائب الجمركية ما يتم استيراده من الخارج إلا ما يُستثنى بقرار من اللجنة الشعبية العامة، وأخرج البضائع التي يتم تصديرها من وعاء الضريبة إلا ما يرد بشأنه قرار من اللجنة الشعبية.

## ب الضرائب على التداول

يقصد بالضريبة على التداول هي التي تفرض عند انتقال الثروات والممتلكات من شخص إلى شخص آخر، ومن أهم أنواعها، ضريبة التسجيل، ويقصد بها الضريبة التي تفرض عند نقل ملكية شيء ما من شخص لآخر.

ضريبة الطابع، وهي الضريبة التي تفرض على التداول في الأموال وذلك عند انتقال مال من شخص إلى شخص آخر.

فهذه الضريبة تفرض على تداول رؤوس الأموال بين الناس أو على تصرفات قانونية معينة،<sup>٤٧</sup> وهذا يعرف بعملية التداول المادي والقانوني، حيث يقصد بالتداول المادي، عملية نقل السلع من مكان لآخر، أما التداول القانوني فيقصد به المعاملات القانونية من إيجار وبيع ووصايا وهبات.

<sup>٤٧</sup> يونس، منصور ميلاد. مبادئ المالية العامة. مرجع سابق. ص ١٧٦.

وأهم أنواع الضريبة على التداول في ليبيا ضريبة الدمغة التي يحكمها القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤، والقانون رقم ٨ لسنة ٢٠١٠ بشأن تعديل بعض البنود الواردة بالجدول المرفق بالقانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن الضريبة على الدمغة.

ويتمثل وعاء ضريبة الدمغة وفقاً للمادة الأولى من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ في فرضها على الأوراق، والوثائق، والمطبوعات، والإعلانات، والسجلات، وغيرها من المحررات، والتصرفات، والمعاملات، عند إبرامها على الوقائع عند حدوثها.

إذاً وكخلاصة لهذا المبحث يمكن القول بأن النظام الضريبي الليبي قد عرف كلاً من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، كما وقد جعل الأموال هي الوعاء الضريبي بدلاً من الأشخاص، وذلك لتفادي عيوب الضريبة على الأشخاص التي تتمثل في أنها لا تحقق العدالة الضريبية وأيضاً ضالة الحصيلة الضريبية فيها وعدم مرونتها لأنها تعتمد على الرؤوس وتتجاهل الأنشطة التي يقوم بها الأفراد، كما أنها لا تحترم الكرامة الإنسانية لأنها تميز بين الأفراد وأوضاعهم الاجتماعية، وبالرغم من أن النظام المالي الإسلامي قد جعل الأشخاص وعاءً لبعض الفروض الضريبية مثل الجزية إلا أنه راعى في فرضها عدة جوانب منها المقدرة التكلفة للخاضعين لها، كما أنها كانت ضريبة تصاعدية تفرض على الأغنياء بقيمة أكبر وتدفع مرة واحدة في السنة، كما تبين أن المشرع الضريبي الليبي قد جعل الضريبة على الدخل هي الوعاء الأساسي للضرائب المباشرة، هذا مع إلغاء الضريبة العامة على الدخل وفرضه الضرائب النوعية على الدخل.

المبحث الثاني: تقدير المادة الخاضعة للضريبة وتحصيلها في القانون الليبي

إن عملية تقدير المال الخاضع للضريبة وتحصيلها يعتبر من أعقد وأدق المهام الموكلة للإدارة الضريبية، وذلك يرجع إلى أنه على الإدارة الضريبية التوفيق والمراعاة بين مصلحتين مصلحة الإدارة الضريبية ومصلحة الممول، فالممول يجد مصلحته كلما قلل من مقدار الضريبة، ومصلحة الإدارة الضريبية تتحقق عندما يتم أداء مبلغ الضريبة المفروض كاملاً غير منقوص، وبالتالي فإن أغلب التشريعات حرصت على وضع ضوابط معينة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة وتحصيلها والدول تتبع طرق مختلفة في ذلك، ومن خلال هذا المبحث سيتم التعرف على طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة وكيفية تحصيلها في القانون الليبي وذلك وفقاً للتقسيم التالي:

المطلب الأول: تقدير المادة الخاضعة للضريبة في القانون الليبي

المطلب الثاني: تحصيل الضريبة في القانون الليبي

المطلب الأول: تقدير المادة الخاضعة للضريبة

بعد ما يتم تحديد وعاء الضريبة يتم تقدير وعائها ويكون إما بواسطة الإقرار الضريبي المقدم من الممول أو بواسطة الإدارة الضريبية.

الفرع الأول: الإقرار الضريبي

١ إقرار الممول

يعتمد هذا الأسلوب على التقدير الذاتي للممول حيث يقدم بموجبه إقرار إلى الإدارة الضريبية، ويقصد بالإقرار الضريبي، البيان الدوري الذي يفرض قانون الضرائب على الممول في بعض الحالات تقديمه لتبيان دخله

من مصدر معين أو جميع مصادر الدخل حسب الأحوال لكي يتسنى لمصلحة الضرائب خصمه وربط الضريبة على أساس منه إن وجدته أصولياً ومواتياً.<sup>٤٨</sup>

UNIVERSITI SAINS ISLAM MALAYSIA  
جامعة العلوم الإسلامية  
ISLAMIC SCIENCE UNIVERSITY OF MALAYSIA

---

<sup>٤٨</sup> الشاوي، خالد. نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ٢٧٩.

فالإقرار الضريبي هو عمل أولى يقر بمقتضاه الممول بخضوعه لنص من نصوص القانون الضريبي،<sup>٤٩</sup> والتزام الممول بتقديم الإقرار الضريبي يعتبر من الالتزامات التي يجب أن تفرض بقانون، وليس بأداء أدنى منه، ولكن هذا لا يمنع من أن يكون للسلطة التنفيذية وضع قواعد يلتزم بمقتضاها الممول بتقديم إقرارات تنظيمية في بعض الحالات، ووفق نموذج خاص معتمد من الإدارة.<sup>٥٠</sup>

وهذا ما نصت عليه المادة ٣٨ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل حيث نصت "..... على كل ممول أن يقدم إلى المصلحة إقراراً كتابياً عن دخله الخاضع للضريبة وذلك خلال التسعين يوماً التالية لإنهاء السنة الضريبية، يكون تقديمها على النموذج ووفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية".  
هذا بالنسبة للممولين الخاضعين للضريبة على دخل التجارة والصناعة والحرف، والممولين الخاضعين للضريبة على دخل المهن الحرة، والممولين الخاضعين للضريبة على الشركات، وقد أحال القانون في تحديد شكل الإقرار والبيانات الواجب إدراجها فيه إلى اللائحة التنفيذية.<sup>٥١</sup>

وقد ألزمت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦ الممولين الخاضعين للضريبة على العقارات تقديم إقرار متى كان الممول يملك عقاراً وقت صدور اللائحة تستحق عليه ضريبة العقارات وفقاً لأحكام قانون الضريبة العقارية.

وهناك العديد من الحالات التي يعفى فيها الممول من تقديم الإقرار الضريبي، ومن هذه الحالات الممولين الخاضعين للضريبة على المواشي، حيث أناط المشرع تقدير الدخل في هذه الأحوال مباشرة إلى لجان حدد طريقة تشكيلها وتحديد اختصاصاتها القانون ولوائحه التنفيذية.

كما ألزم المشرع في بعض أنواع الدخول جهات أخرى بخضم الضريبة المستحقة على الدخل وتوريدها للمصلحة، ومن ذلك الضريبة على الأجور والمرتبات وما في حكمها وذلك وفقاً للمادة ٥٩ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠، حيث ألزم المشرع فيها أصحاب الأعمال والمتقنين بالدخل بتوريد الضريبة إلى المصلحة مقابل خصمها من الدخل، وذلك بالطريقة وفي المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية وفي الحالات التي لا يكون فيها

<sup>٤٩</sup> محمد أحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن. رسالة دكتوراه. جامعة عين شمس. كلية الحقوق. ص ١٠٧.  
<sup>٥٠</sup> جرادات، منذر سليمان خالد. ٢٠١٣. أثر التقدير الذاتي على تحصيلات دائرة ضريبة الدخل والمبيعات من وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل في الأردن. مجلة دراسات محاسبية ومالية. المجلد الثاني. العدد ٢٢. الفصل الأول. جامعة دلمون للعلوم والتكنولوجيا كلية العلوم الإدارية والمالية. المملكة الأردنية الهاشمية. ص ١٨١.

<sup>٥١</sup> ألزمت اللائحة التنفيذية رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ في المادة ٣٣ الممولين بتقديم الإقرار وفق نماذج تم تحديدها وفقاً لهذه المادة .

الملزم بتوريد الضريبة مقيماً في ليبيا وليس له ممثل فيها أو تعذر عليه توريدها لأي سبب كان يلتزم الممول بأداء الضريبة مباشرة إلى المصلحة وذلك وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية.

كما لزم المشرع المصارف خصم الضريبة من الفوائد الناتجة عن الودائع لدى المصارف عند استحقاقها وتوريدها للمصلحة، وفقاً للأوضاع وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية، وقد لزم المشرع الممول بتقديم إقرار دون أن ينشأ الالتزام بالضريبة نفسها، فمثلاً يجب على الممول التاجر أن يقدم إقراراً عن نتيجة سنته المالية حتى ولو كانت هذه السنة خاسرة، وهذا وفقاً لما جاء في نص المادة ٣٨ من قانون ضريبة الدخل رقم ٧ لسنة ٢٠١٠،<sup>٥٢</sup>

كما قد لزم قانون الجمارك الممول بتقديم إقراره الضريبي وفقاً للمادة ٢٢ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك فقد نصت هذه المادة على أن "كل بضاعة تدخل أراضي الدولة الليبية أو تخرج منها يجب أن تعرض على أقرب مركز جمركي من الحدود، ويجب تقديم إقرار مفصل عن جميع البضائع التي تستورد أو تصدر وفقاً لما تحدده أنظمة الجمارك.

ويتم تقديم الإقرار عند أو بعد وصول البضائع إلى المركز الجمركي، ومع ذلك يجوز للمدير العام أن يرخص بإيداع الإقرارات قبل وصول البضائع إلى أماكن التسريح الجمركي وفق الضوابط المقررة في هذا الشأن<sup>٥٣</sup>. هذا بالإضافة إلى إلزامه بتقديم إقراراً تفصيلي إلى مركز الجمارك يتضمن معلومات تفصيلية عن أي بضاعة مستوردة أو مصدرة عند الدخول إلى الدولة أو الخروج منها وقبل البدء في إتمام الإجراءات الجمركية ولو كانت هذه البضاعة معفاة من الضرائب والرسوم الجمركية على أن يتضمن هذا الإقرار أيضاً جميع المعلومات والإيضاحات والعناصر التي تمكن من تطبيق الأنظمة الجمركية النافذة واستيفاء الضرائب والرسوم الواجبة عند الاقتضاء، كما أوضحت المادة ٨٣ من هذا القانون أنه يجب أن يقدم الإقرار كتابة، كما أنه يجوز تقديمه بالوسائل الإلكترونية وفق الضوابط التي يحددها المدير العام، كما أوضحت أن نموذج الإقرار الجمركي والمستندات التي ترفق به والمدة التي يقدم خلالها يحدد بقرار من الأمين، ويتم تسجيل هذا الإقرار ويتم ذكر تاريخ تسجيله ورقم تسلسله السنوي بعد التحقق من مطابقته لأحكام هذا القانون.

<sup>٥٢</sup> المادة ٣٨ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن قانون ضريبة الدخل الليبي.

<sup>٥٣</sup> المادة ٢٢ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

ولم يلزم المشرع الممول في ضريبة الدمغة في الأصل بتقديم إقرار ضريبي لأن المحررات والتصرفات وغيرها مما يخضع للضريبة النسبية في ضريبة الدمغة، يجب أن تتضمن جميع العناصر اللازمة لحساب الضريبة، ومن ذلك قيمة المعاملات التي تتضمنها، ونصت المادة ١٣ من قانون ضريبة الدمغة رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ على أنه إذا كانت تلك المحررات أو التصرفات غير مستوفية لهذه العناصر وجب تقديم إقرار إضافي بها، على أي حال فإن الممول في ضريبة الدمغة غير ملزم في الأصل بتقديم إقرار منفصل ومستقل فغالباً ما يتم تحديد سعر الضريبة ومبلغ الضريبة الواجبة الأداء بناء على ما جاء في المحرر أو التصرف من بيانات<sup>٥٤</sup>، ورغم ذلك فقد نصت المادة ٣٨ من قانون ضريبة الدمغة على "أنه تحرر اللائحة التنفيذية ما يجب على الجهات العامة والخاصة والأفراد الذين تسري عليهم أحكام هذا القانون أن يمسكوه من سجلات، وما يجب أن يتقدموا به من أوراق أو مستندات"<sup>٥٥</sup>.

وفي المقابل قد الرم المشرع المصري الممول في المادة ٣٢ من قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بتقديم الإقرار الضريبي في ميعاده مدعوماً بالمستندات التي تدعم صحة ما ورد به<sup>٥٦</sup>، فالمشرع هو الذي الرم الممول بتقديم الإقرار الضريبي مع إعطائه للسلطة التنفيذية الحق في وضع قواعد ونماذج معينة للإقرار في اللائحة التنفيذية.

ويفترض في البيانات التي يتضمنها الإقرار الضريبي أنها صحيحة، فالأصل في الأمور هو الصحة والمطابقة للقانون، وبذلك يستمد الإقرار قوته في الإثبات من هذه القرينة القانونية، وهذه القرينة قائمة حتى يثبت خلافها، وهي الأساس الذي يقوم عليه نظام الإقرار الضريبي، ويترتب عليه النتائج الآتية:-

- ١- إن عبء ثبات مخالفة الإقرار للحقيقة يقع على الإدارة الضريبية، فإذا لم تتمكن الإدارة من الإثبات يتعين عليها ربط الضريبة من واقع الإقرار استناداً لقرينة الصحة المفترضة فيه.
- ٢- أنه إذا لم يثبت للإدارة الضريبية مخالفة الإقرار للحقيقة أو أنها لم تقم بفحص الإقرار الضريبي وإجراء الرقابة عليه وفقاً لما حدده القانون، فإن ربط الضريبة في هذه الحالة يتم من واقع الإقرار، ويعتبر الإقرار بمثابة قرار ربط.

<sup>٥٤</sup> المادة ١٣ من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة.

<sup>٥٥</sup> المادة ١٣ من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة.

<sup>٥٦</sup> المادة ٣٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن ضرائب الدخل المصري.

٣- أنه في حالة امتناع الممول عن تقديم الإقرار جاز للإدارة أن تقدر الدخل وفقاً لما تراه مناسباً، وأن تربط الضريبة بناء على هذا التقدير على أن تخطر الممول بعناصر الربط، ويترتب على الربط والإخطار انتقال عبء الإثبات إلى الممول.<sup>٥٧</sup>

### ب إقرار الغير

وفي هذه الحالة تقدر الضريبة عن طريق الإقرارات المقدمة من الممولين الآخرين، أو من ملفاتهم الضريبية، بشرط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط الممول بهذا الغير صاحب الإقرار، مثلاً صاحب العمل يثبت في إقراراته ودفاتره الأجور المدفوعة للعمال والتي تعتبر بمثابة دخل، وكذلك أتعاب المحاماة التي يثبتها الممول في إقراراته ودفاتره تعتبر إيراداً بالنسبة لصاحب المهنة، ومن هنا يمكن للإدارة الضريبية أن تحصل على عناصر مركز الممول الخاضع للضريبة عن طريق الإقرارات المقدمة من الممولين الآخرين".<sup>٥٨</sup>

وبالرغم من أن المشرع قد الزم الممول بتقديم الإقرار الضريبي إلى الإدارة الضريبية إلا أنه أعطى للإدارة حرية قبول هذا الإقرار أو رفضه، وهي ليست مقيدة في حالة رفضه إلا ببيان أسباب رفضها للإقرار والسند الذي اعتمدت عليه في تقدير الدخل بمعرفتها.

### الفرع الثاني: تقدير وعاء الضريبة بواسطة الإدارة الضريبية

نصت المادة رقم ٤ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ على أنه ".....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"<sup>٥٩</sup>.

كما نصت المادة ١٠٠ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك على أنه يجب استيفاء الرسوم والضرائب وفقاً لمحتويات الإقرار، غير أنه إذا أظهرت نتيجة المعاينة فرقاً بينهما وبين ما جاء في الإقرار، فتستوفى الرسوم والضرائب على أساس هذه النتيجة مع عدم الإخلال بحق الإدارة في ملاحظة استيفاء الغرامات الواجبة وفقاً لأحكام هذا القانون.<sup>٦٠</sup>

<sup>٥٧</sup> محمد أحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن. مرجع سابق. ص. ١٠٧-١٠٨.

<sup>٥٨</sup> انظر تفصيلاً عثمان زويير. ٢٠١٧. محاضرات في مقياس المالية. مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية. ميدان علوم اقتصادية وتجارية وعلوم تيسير" مسار علوم اقتصادية. ص ٧٨. وأحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن. مرجع سابق. ص ١٠.

<sup>٥٩</sup> المادة ٤ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل الليبي.

<sup>٦٠</sup> المادة ١٠٠ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

فالإدارة الضريبية وفقاً لذلك أن تقدر الضريبة في حالة ما تخلف الممول عن تقديم الإقرار الضريبي أو أنه قدمه بما لا يتفق والقانون، وهي تتبع في ذلك ثلاث طرق تتمثل في الآتي:-

### ١ التقدير الإداري المباشر

وتقوم الإدارة الضريبية وفقاً لهذا الأسلوب بتقدير الدخل تقديراً أصلياً على أسس معقولة وسليمة، فالإدارة الضريبية في هذه الحالة حتى مع غياب الإقرار الضريبي الذي لم يقدمه الممول أو المرفوض من قبلها أن تعتمد في تقديرها على البيانات والمعلومات التي تتحصل عليها عند قيامها بالتحريات وجمع المعلومات، فوفقاً لهذه الطريقة تلجأ الإدارة إلى كافة الطرق التي تمكنها من الوصول إلى حقيقة الدخل أو الربح الذي حققه الممول، ولم يلزم القانون الإدارة بذكر الأسباب التي استندت إليها في الوصول إلى التقدير الأصلي للدخل في حالة لم تقبل إقرار الممول، أو في حالة عدم تقديمه الإقرار أصلاً.

وعدم ذكر الأسباب التي استندت إليها الإدارة في تقدير الدخل لا يعني عدم صحة ذلك التقدير أو بطلانه، لأن قانون الضرائب لم يحتم أن يكون قرار التقدير مسبباً، بخلاف الأحكام القضائية وقرارات لجان المنازعات الضريبية، وقالت المحكمة العليا المصرية في هذا الشأن إن "عدم إعلان الممول بأسباب قرار لجنة التقدير لا يبطل القرار، إذ لا بطلان بغير نص، ولا محل هنا لتطبيق القواعد المنصوص عليها في قانون المرافعات بالنسبة لإعلان الأحكام، لأن بطلان الإجراءات لا يؤخذ فيه بالقياس، بل يجب أن يكون بنص صريح".<sup>٦١</sup>

### ٢ طريقة التقدير الجزائي

تلجأ الإدارة الضريبية إلى التقدير الجزائي، في حالة ما تعذر عليها الحصول على البيانات أو المعلومات الكافية لتقدير الضريبة، أو قد يكون هذا التقدير نتيجة لغياب التحريات والمعلومات عن الممولين، مما يجعل الإدارة تضطر إلى عملية التقدير الجزائي لدخول أغلب الممولين. وفي هذا الشأن أجازت المحكمة العليا للإدارة القيام بالتقدير الجزائي للدخل إذا لم يقدم الممول الإقرار الضريبي الملزم قانوناً بتقديمه في حكمها الآتي "إذا امتنع الممول عن تقديم عناصر تقدير الإيراد إلى مصلحة الضرائب، فلا مناص في هذه الحالة من اضطلاع المصلحة بذلك التقدير على سبيل الجزائي تبعاً لما تهديه إليها

<sup>٦١</sup> الجرف، كمال، ١٩٥٢. الأحكام الضريبية. المجموعة القانونية. المحكمة العليا. ص ٤٨١.

المعلومات التي تجمعت عن مدى نشاط الممول، ومقدار حظه في الإيرادات الصافية تمهيداً لربط الضريبة على أساس وإنزال الجزاء النسبي بالمول تبعاً لها".<sup>٦٢</sup>

وأجازت المحكمة العليا أيضاً للإدارة قيامها بالتقدير الجزائي للضريبة في حالة عدم إمساك الممول للدفاتر التجارية حيث نص حكمها على "إذا كان الثابت أن الشركة لم تقم بإمساك دفاتر أو سجلات تجارية طبقاً للقانون التجاري الليبي، ولم تفتح لها مكتباً بليبيا، فإن التقدير الجزائي من قبل السلطات الضريبية هو الطريق الوحيد لربط الضريبة باعتبار أن هذه السلطات هي أكثر الجهات إلماماً بشؤون الممولين الذين يباشرون نشاطهم في دائرة اختصاصها، وهي بهذا تستطيع أن تنفذ إلى الصواب أو ما هو أقرب إليه في الحقيقة والواقع".<sup>٦٣</sup>

فالتقدير الجزائي ليس معناه تحديد مبلغ الدخل تحديداً عشوائياً كيفما كان، بل يجب أن يستند كلما أمكن ذلك إلى قرائن أو معايير قانونية، أو عرفية، أو علمية، أو منطقية تعزز الرقم الذي قدره الفاحص الضريبي للدخل الخاضع للضريبة، ليكون التقدير أقرب ما يكون إلى الواقع.

### ٣ طريقة المظاهر الخارجية

يتم استنتاج مقدار وعاء الضريبة وفقاً لهذا الأسلوب عن طريق عدد من العلامات والمظاهر الخارجية لمعيشة الممول كعدد الخدم أو قيمة إيجار مسكنه،<sup>٦٤</sup> وعدد السيارات التي يملكها، بالتالي فالضريبة تفرض وتقدر على أساس المظاهر الخارجية وليس على أساس مقدار الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة، وبالرغم من أن هذا الأسلوب يتسم بالبساطة والسهولة إلا أنه لا يحقق مبدأ العدالة، فبعض الأحيان يتعرض الممول لخسائر كبيرة ومع ذلك تبقى المظاهر الخارجية لمعيشته كما هي، كما أنه يعد أسلوب غير دقيق في تقدير الوعاء الضريبي، وذلك لأن هناك بعض الممولين مداخيلهم قليلة ويبدو عليهم من المظاهر الخارجية الثراء والعكس صحيح.

كما قد تلجأ الإدارة الضريبية إلى التقدير الحكمي أو الافتراضي في تقدير وعاء الضريبة، وتستند في ذلك عادة إلى قرارات إدارية، أو لوائح تنفيذية، أو إلى إجراءات وقواعد أرسنها المصلحة نفسها، ومثال ذلك نص

<sup>٦٢</sup> طعن إداري رقم ٥/٢. جلسة ١٤/٤/١٩٦٢. القضاء الإداري الجزء الثاني. ص ١٥٩.

<sup>٦٣</sup> طعن إداري رقم ١/٨. جلسة ١٣/٦/١٩٧١. السنة الثامنة. العدد الأول. ص ٤٥-٤٦.

<sup>٦٤</sup> علاوي، خضر مجيد. مجبل، صباح حسن. ٢٠١٥. أثر إدراك قواعد الضريبة الأساسية على إجراءات التحاسب الضريبي "دراسة استطلاعية". مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية. المجلد الخامس. العدد ١. المحور المحاسبي.

قرار اللجنة الشعبية العامة بتقرير بعض الأحكام بشأن الضريبة على الشركات، حيث نص على "تحديد دخل الشركات الأجنبية لغرض حساب الضريبة على الشركات بنسبة ١٥ بالمئة من قيمة العقود المبرمة معها".<sup>٦٥</sup> وفي بعض الأحيان تضع الإدارة ربحاً أو دخلاً ثابتاً لبعض أصحاب المهن أو الحرف، وهذا ما ورد في التعليمات الإدارية الصادرة عنها، والتي قالت فيها "إن بعض الإدارات والمراقبات والمكاتب قد حددت دخلاً ثابتاً على أصحاب سيارات النقل، ولما كانت ضريبة دخل التجارة والصناعة تربط بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله، كما أنها تحدد سنوياً على أساس الدخل الصافي المحقق خلال السنة الضريبية، وفي سبيل ذلك فإن تحديد الدخل الخاضع للضريبة يتم نتيجة للعمليات التي يباشرها الممول بعد خصم التكاليف التي تثبت أنها قد أنفقت فعلاً في سبيل الحصول على هذا الدخل، لذا فإن تحديد الدخل الثابت يخرج عن مفهوم قانون الضرائب، وتصبح الضريبة رسماً محددًا ثابتاً، الأمر الذي يترتب عليه عدم دراسة حالة كل ممول، والظروف التي تحيط بنشاطه حتى يتمكن تحديد الوعاء الخاضع للضريبة".<sup>٦٦</sup>

وقد يكون دور الإدارة الضريبية، وكذلك دور الممول ضعيفاً جداً في تقدير دين الضريبة، وذلك عندما ينص القانون على أحكام وقواعد خاصة للتقدير، ومن أمثلة ذلك، ما نصت عليه المادة الثانية من القانون رقم ٢٨ لسنة ١٣٦٩ و.ر الموافق ٢٠٠٢ بشأن الضريبة على المواشي والدواجن، حيث حددت سعر الضريبة على الإبل ثلاثة دینارات عن كل رأس، ودينارين على كل رأس من البقر، و ٥٠٠ درهم عن كل رأس من الضأن والماعز، وأما بالنسبة للطيور بأنواعها ١٠ دراهم عن كل طير في الدورة. فالمرشع في هذه الحالة لم يترك للإدارة أو الممول أي دور في تحديد مقدار الدين الضريبي، باستثناء تحديد عدد المواشي الخاضعة للضريبة.

<sup>٦٥</sup> قرار اللجنة الشعبية العامة بتقرير بعض الأحكام بشأن الضريبة على الشركات الصادر في جمادى الأول ١٣٩٨هـ الموافق ٤ مايو ١٩٧٨. ملحق موسوعة الضرائب في الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية. مطابع الثورة العربية. طرابلس. ص ٣٣.

<sup>٦٦</sup> التعليمات الإدارية الصادرة بتاريخ ٢٤ ذو الحجة ١٣٩٤هـ الموافق ١/١٧/١٩٧٥م. الملف ١٥٨/أ/٢. موسوعة الضرائب في الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية. قانون ضرائب الدخل رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣م قانون ضريبة الدمغة رقم ٧٣ لسنة ١٩٧٣. والتعليمات التقديرية والإدارية والمنشورات الصادرة من مصلحة الضرائب ومطابع الثورة العربية. طرابلس. ص ٢٠٨.

## المطلب الثاني: تحصيل الضريبة في القانون الليبي

إن الضريبة وبوصولها إلى مرحلة التحصيل تصل إلى آخر مراحلها، ويقصد بتحصيل الضريبة، مجموع العمليات التي ترمي إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول إلى صناديق الخزانة العامة، أي استيفاء الدولة لدين الضريبة.<sup>٦٧</sup>

ولا يتم التحصيل الضريبي إلا وفقاً لإجراءات حددها المشرع للإدارة الضريبية، والتي يهدف من خلالها ضمان الحصول على الإيرادات العامة، وفي نفس الوقت توفير الضمانات القانونية للممول، وبالرغم من ذلك فقد منح المشرع الإدارة الضريبية سلطات وامتيازات خاصة عند التحصيل خصوصاً ما يتعلق بالحجز والتنفيذ المباشر الذي تقوم به الإدارة عند عدم وفاء الممول بدين الضريبة، هذا فضلاً عن الإمتيازات والسلطات الممنوحة للإدارة تحت ما يعرف بضمانات تحصيل الضريبة.

ولكن رغم السلطات والإمتيازات الممنوحة للإدارة عند تحصيلها للضريبة، إلا أن اختصاصها في تطبيق نصوص القانون الضريبي المتعلقة بالتحصيل مقيدة، ولا يجوز لها مباشرة أي سلطة تقديرية في هذا المجال، إلا بموجب نص صريح في القانون، ولذلك لا يجوز أن تمتنع عن التحصيل على النحو الذي قرره القانون ما دامت قد توافرت الشروط التي حددها لذلك.<sup>٦٨</sup>

وستتم دراسة مرحلة تحصيل دين الضريبة في فرعين الأول يتعلق بأساليب تحصيل الضريبة والثاني يتمثل في ضمانات التحصيل.

### الفرع الأول: أساليب تحصيل الضريبة

تتبع الإدارة الضريبية طرق مختلفة لتحصيل دين الضريبة، فطرق التحصيل تختلف من دولة إلى أخرى، كما أنها تختلف من ممول إلى آخر، وبالتالي فإن الإدارة تنتقي لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة، التي تحقق كلاً

<sup>٦٧</sup> خبابة عبدالله. أساسيات في اقتصاد المالية العامة. مرجع سابق. ص ٩٨. ويونس، منصور ميلاد. مبادئ المالية العامة. مرجع سابق. ص ١٧٣.

<sup>٦٨</sup> أنظر. محمد أحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في التشريع المصري دراسة مقارنة. مرجع سابق. ص ٢٤١-٢٤٢.

من الاقتصاد في نفقات الجباية والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة، ودونما تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية بحيث تحد بقدرة الإمكان من حساسية الممول اتجاه الضريبة.<sup>٦٩</sup>

فهناك العديد من الاعتبارات والمتغيرات التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند اختيار أسلوب التحصيل لكل ضريبة على حده.

فالإدارة الضريبية أكثر ما يعنىها هو تحصيل الأموال اللازمة لتنفيذ اعتمادات الميزانية، وفي الوقت المناسب ودون إبطاء، ومن ثم تبذل أقصى جهدها لكي يتم التحصيل فور استحقاق دين الضريبة، وهي في نفس الوقت تسعى إلى مكافحة التهرب الضريبي، عن طريق تحصيل الضريبة فور حصول الممول على الدخل أو الربح، وقبل أن يتم التصرف فيه، ويصعب عليه حينئذ تسديد دين الضريبة، وفي كثير من الأحيان تقوم الإدارة بتخفيف العبء النفسي على الممول، وعدم إشعاره بثقل عملية الدفع، فتلجأ إلى احتجاز قيمة الضريبة أو الجزء الأكبر منها قبل أن يحصل الممول على الإيراد، أو تلجأ إلى تقسيط عملية تسديد الضريبة على عدة أقساط متباعدة، وقد يكون هذا التقسيط بطلب من الممول،<sup>٧٠</sup> أو قد يتم التقسيط قانوناً دون حاجة إلى طلب يتقدم به الممول،<sup>٧١</sup> إلى الإدارة أو إدماجها في أسعار السلع والخدمات التي يتداولها.<sup>٧٢</sup>

وتتخلص أهم أساليب تحصيل الضرائب في الآتي:-

### أولاً: أسلوب الوفاء المباشرة

عندما يتم تحديد دين الضريبة تخاطر الإدارة الضريبية الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه، وميعاد أو مواعيد الدفع، والإجراءات التي يجب اتباعها.

### ١ فبالنسبة للضرائب على الدخل

تطالب الإدارة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي الليبي الممول بسداد الضريبة المستحقة على دخله من واقع ما ذكره في إقراره على النموذج رقم "١٠" ضرائب المرفق، حيث تدفع الضريبة في هذه الحالة بصفة مؤقتة إلى حين فحص الإقرار وربط الضريبة عليه نهائياً، ويتم الدفع بعد انقضاء الآجل المحدد لتقديم الإقرار، وبمراعاة المواعيد المنصوص عليها في المادة ١٩ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠، ما لم ينص على خلاف ذلك.

<sup>٦٩</sup> يونس، منصور ميلاد. المالية العامة. مرجع سابق. ص ١٧٤.

<sup>٧٠</sup> دراز، حامد عبدالمجيد. سعيد عبدالعزيز عثمان. أبودوح، محمد عمر حماد. مبادئ المالية العامة القسم الثاني. الدار الجامعية سنة ٢٠٠٣. ص ١٠٩.

<sup>٧١</sup> نوح محمد عبدالرحيم. المحاسب الضريبي دراسة نظرية تطبيقية مقارنة مع التشريع الضريبي الليبي. ص ١١٤.

<sup>٧٢</sup> دراز، حامد عبدالمجيد. سعد عبدالعزيز عثمان. أبودوح، محمد عمر حماد. مبادئ المالية العامة. القسم الثاني. مرجع سابق. ص ١١٠.

وفي حالة ما قبلت الإدارة الإقرار المقدم من الممول تربط الضريبة عليه بصفة نهائية من واقع ما ذكره في إقراره وتكلفة بسدادها على النموذج رقم ١٢ ضرائب المرفق.

وإذا لم تقبل المصلحة الإقرار فلها أن تقدر الدخل أو أن تجري تصحيحات أو تعديلات في الإقرار، وتربط الضريبة بناء على ذلك، وتخطر المصلحة الممول بعناصر الربط أو التصحيحات التي رأتها على النموذج رقم (١٢) ضرائب المرفق.

ففي حالة ما قبل الممول تقدير المصلحة ولم يتظلم منه خلال مدة لا تزيد عن خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تسلمه للإخطار أصبح ربط الضريبة نهائياً وقطعياً، أما في حالة ما تظلم الممول فلا يكون الربط نهائياً، إلا في حدود ما قبله من تقدير المصلحة، فإذا أصدرت اللجنة الابتدائية قرارها في التظلم وأعلن به الممول يقوم بسداد الضريبة على أساس ما حددته اللجنة،<sup>٧٣</sup> وعلى أساس ذلك يكون على الممول القيام مباشرة بتوريد قيمة الضريبة إلى الإدارة، وفي المواعيد التي حددها القانون.

والوفاء بدين الضريبة قد يكون باتفاق بين الإدارة والممول، وقد يكون ملزماً بنص القانون، فلا يكون هناك خيار للممول أو الإدارة الضريبة فيه، وهذا ما نص عليه القانون الليبي، حيث حدد عدد ومقدار ومواعيد الأقساط في حدود معينة، فقد نص على أنه في حالة ما تجاوزت الضريبة مبلغ المئة دينار تحصل على أربعة أقساط، وحدد مواعيدها باليوم العاشر وحتى اليوم الخامس والعشرين من كل شهر الربيع والصيف والفتح والكانون، حيث تدفع الضريبة أو القسط الأول منها حسب الأحوال في أول معياد من المواعيد المذكورة تال لتاريخ استحقاقها.<sup>٧٤</sup>

ولم يمنح المشرع الإدارة الضريبة سلطة الإتفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط في حدود معينة، وقد اعتبر رأي من الفقه، أن نص التشريعات على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع تحديد طريقة احتساب عددها ومقدارها، ومواعيد دفعها تنعدم فيه حرية الإختيار للممول.<sup>٧٥</sup>

<sup>٧٣</sup> نص م ١٣ و١٤ و١٥ و١٦ من اللائحة التنفيذية لقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠.

<sup>٧٤</sup> نص المادة ١٩ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل.

<sup>٧٥</sup> دراز، حامد عبدالمجيد. سعد عبدالعزيز عثمان. أبودوح، محمد عمر حامد. مبادئ المالية العامة. القسم الثاني. مرجع سابق. ص ١١٢. فقد اعتبر الفقه أن هذا الأسلوب كثيراً ما يكون متبع في الدول المتخلفة والنامية التي تنخفض فيها درجة الوعي الضريبي.

ولكن ربما كان قصد المشرع هنا مصلحة الممول بحيث لا يدع مجالاً للإدارة بأن تكون لها سلطة تقديرية في تحديد مقدار هذه الأقساط ومواعيدها، لأنه ربما تجعل المدة بين قسطين أو ثلاثة أقساط بعيدة لممول ما، وتقرها بالنسبة لممول آخر، أو أنها تقبل التقسيط لممول وترفضه لممول آخر.

ومن التشريعات التي منحت للإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط، وفي حدود معينة التشريع المصري، فقد منح المشرع الضريبي المصري في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل الإدارة الضريبية سلطة تقديرية في تحديد مقدار ومواعيد الأقساط، وبحيث لا تتجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة.

وبالإضافة إلى ذلك فقد أعطى المشرع لرئيس المصلحة أو من ينييه في حالة إذا ما طرأت ظروف عامة أو خاصة بالمول تحول دون سداد الضريبة، تقسيط الضريبة على مدة أطول، بشرط ألا يزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية.

وقد أجاز المشرع وبناء على طلب الممول لرئيس المصلحة أو من ينييه الموافقة على تحديد التقسيط في الحالات التي يقدرها، ورغم نص المشرع المصري على مثل هذه الإمتيازات في التقسيط إلا أنه ربطها بسلطة الإدارة التقديرية، أي يمكن أن تستجيب للممول أو لا تستجيب له في مد التقسيط أو تجديده، وذلك وفقاً لسلطتها التقديرية.

## ٢ أما بالنسبة لضريبة الدمغة

يتم الوفاء بها أو سدادها نقداً، ولكن هذا لا يعني أنه لا توجد طرق أخرى تسدد بها هذه الضريبة، فبالإضافة إلى السداد النقدي، هناك طرق وأساليب عديدة نص عليها القانون لتسديد هذه الضريبة، وهي:-

- ١- بالكتابة على ما تعده مصلحة الضرائب من أوراق مدفوعة، مثل أوراق الكمبيالات والسندات.<sup>٧٦</sup>
- ٢- بلصق طوابع الدمغة على المحررات وإغائها، وذلك بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة وفقاً لنوع وقيمة ومساحة المحرر.

فكثير ما تقوم الإدارة الضريبية بموجب هذا الأسلوب باستيفاء المبالغ المستحقة على المكلفين بصورة غير مباشرة عن طريق أوراق ذات قيمة مالية في التداول، فيشتري المكلف مثلاً الطوابع القانونية من الإدارة أو من البائعين المرخص لهم، ويلصقها على العقود والإعلانات، وهذا الأسلوب مستخدم في جباية الرسوم والضرائب

<sup>٧٦</sup> الشاوش، محمود الزروق. ضريبة الدمغة. بحث مقدم في ندوة النظام الضريبي في ليبيا: التقييم والإصلاح. الجزء الأول. مرجع سابق. ص ٢٣١.

غير المباشرة ذات الحصيلة الضئيلة، ويمتاز هذا الأسلوب بملائمته للمكلف، وبأنه يجبي الضريبة قبل تحققها، إذ

تحتل الإدارة قيمة الضريبة عند بيع الأوراق ذات القيمة المالية وقبل استعمالها من قبل المكلف.<sup>٧٧</sup>

\* بوضع حتم خاص على المحررات.

\* بدمغ المحررات بمعرفة أو موافقة المصلحة.

\* بتوريد ضريبة الدمغة نقداً إلى مصلحة الضرائب.

\* بأية طريقة أخرى تبينها اللائحة التنفيذية.

ويكون الوفاء بالضريبة باطلاً إذا لم يكن وفقاً لإحدى الفقرات السابقة.<sup>٧٨</sup>

وقد منح المشرع الإدارة الضريبية فيما يتعلق بضريبة الدمغة سلطة تحديد قيمة الضريبة عند استحقاقها في

الحالات الآتية:-

أ- في حالة ما تعذر تحديد قيمة المحررات والتصرفات وغيرها الخاضعة للضريبة النسبية، فالإدارة لها سلطة تقديرية

هنا لتحديد قيمة الضريبة، وبصفة مؤقتة، وإلى حين التحقق من قيمتها الفعلية.<sup>٧٩</sup>

ب- في حالة ما إذا كان المحرر أو التصرف غير محدد القيمة، تقوم الإدارة بتقدير قيمته، حيث نصت المادة ١٥

من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة أنه في حالة ما أغفل صاحب الشأن ذكر قيمة المحرر

أو التصرف أو أنه لم يقدم إقراراً إضافياً له يكون للإدارة تقدير قيمته.

ج- كما أن القانون أعطى الإدارة الحق في حالة ما إذا كانت قيمة المحرر أو التصرف أو غيره تقل عن مستوى

الأسعار وقت إنشاء المحرر أو إتمام التصرف تقدير القيمة التي تراها حقيقية، وهذه سلطة تقديرية منحها المشرع

للإدارة، وفي المقابل للممول في هذه الحالات تسديد قيمة الضريبة من واقع تقدير الإدارة، أو أن يتظلم من

هذه القرارات، ويكون ذلك خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه بتلك القرارات.

ثانياً: أسلوب الحجز من المنبع

<sup>٧٧</sup> بشور، عصام. المالية العامة والتشريع الضريبي. ط رابعة. دمشق. منشورات جامعة دمشق. سنة ١٩٩٦-١٩٩٧. ص ٨١.

<sup>٧٨</sup> نص المادة ٨ من القانون رقم ١٢ لسنة ١٣٧٢ و.ر. ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة.

<sup>٧٩</sup> نص المادة ١٤ من القانون رقم ١٢ لسنة ١٣٧٢ و.ر. ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة.

يعتبر أسلوب الحجز من المنبع من ضمن الأساليب التي ينص عليها المشرع لتحصيل دين الضريبة، ويقصد به أن تكلف الخزنة شخصاً آخر غير الممول يكون في مركز المدين للممول بخصم هذه الضريبة ودفعها إلى الخزنة.<sup>٨٠</sup>

والشخص المكلف بتوريد الضريبة للإدارة الضريبية هنا لا يعدو أن يكون مسؤولاً عن الوفاء بالضريبة للخزنة العامة، والمكلف قانوناً بالضريبة، والذي تحققت في شأنه الواقعة المنشئة للضريبة هو الممول الأصلي. إذاً يلزم القانون وفقاً لهذا الأسلوب جهة معينة أو شخصاً معيناً، كأصحاب الأعمال أو الملتزمين بالمعاش أو الإيراد بتحصيل الضريبة من الممول، وذلك بخصمها من مرتبات وأجور موظفيها قبل دفعها لهم وتوريدها للخزنة العامة.

وقد اتبع المشرع الليبي نظام الحجز من المنبع في فرضه الضريبة على الدخل الناتج عن العمل وما في حكمه، والضريبة على فوائد الودائع لدى المصارف.

١- فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الناتج عن العمل وما في حكمه:

الزم القانون أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد بحجز الضريبة عند سداد الإيراد وتوريدها إلى مصلحة الضرائب، واستناداً على ذلك الزم القانون الممول بأداء الضريبة مباشرة إلى مصلحة الضرائب في الحالة التي لا يكون فيها الملزم بتوريد الضريبة مقيماً في ليبيا، وليس له ممثل فيها، أو تعذر عليه توريدها لأي سبب كان.<sup>٨١</sup>

٢- الضريبة على فوائد الودائع لدى المصارف:

الزم المشرع المصارف بخصم الضريبة من الفوائد الناتجة عن الودائع لدى المصارف أيّاً كانت مدة هذه الودائع عند استحقاقها وتوريدها للمصلحة.<sup>٨٢</sup>

هذا بالنسبة للقانون الملغى أما القانون الجديد بشأن ضريبة الدخل رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ فلم ينص على ذلك، وقد اتبع القانون المصري نظام الحجز من المنبع، سواء عند تطبيقه لنظام فرض الضرائب النوعية على فروع الدخل، أو عند تطبيقه لنظام فرض الضريبة الموحدة على الدخل.<sup>٨٣</sup>

<sup>٨٠</sup> عبدالغفور، حسام فايز أحمد. ٢٠٠٨. العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والحجباية. (رسالة ماجستير). جامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين.

<sup>٨١</sup> نص المادة ٥٩ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل.

<sup>٨٢</sup> نص المادة ٦٩ من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ بشأن الضريبة على الدخل.

<sup>٨٣</sup> راجع. محمد أحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في التشريع المصري دراسة مقارنة. مرجع سابق. ص ٢٧٧.

وقد تناول القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نظام الحجز من المنبع وفقاً لما يأتي:-

### ١ فيما يتعلق بإيراد رؤوس المال المنقولة

الزم القانون المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة، ويكون ذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية من الشهر التالي لشهر الذي تم فيه الخصم.<sup>٨٤</sup>

كما الزم المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية بحجز مقدار الضريبة المستحقة من المبالغ التي تقوم بدفعها لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة، متى كانت متصلة بمباشرة مهنته، ويكون ذلك خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه العمولة أو السمسرة.<sup>٨٥</sup>

ولم يلزم القانون الممول بأن يقدم عن هذه الإيرادات إقرار الضريبة الموحدة، وقد اعتبر القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ أن ما شدد من المبالغ المحجوزة تعتبر مسددة سداداً نهائياً للضريبة، ولم ينص على مثل ذلك في القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

### ٢ فيما يتعلق بالمرتبات وما في حكمها

الزم القانون كلاً من أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بحجز الضريبة عند سداد الإيراد وتوريدها إلى مصلحة الضرائب،<sup>٨٦</sup> واستثناءً الزم القانون العامل بسداد الضريبة إذا كان صاحب العمل غير مقيم في مصر،<sup>٨٧</sup> كما الزم المسؤول عن حجز الضريبة وتوريدها بتقديم إقرار ربع سنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة في يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك.

والممول في هذه الحالة لا يلتزم بتقديم إقرار الضريبة الموحدة، أو بإدراج هذه الإيرادات في الإقرار الذي يقدم عن مصادر الدخل الأخرى.

ولا يعتبر سداد الضريبة في هذه الحالة نهائياً، فقد أجاز القانون للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور أن يعترض على ربط الضريبة، وأن يطعن فيها أمام لجنة الطعن، ويكون ذلك خلال الثلاثين يوماً من

<sup>٨٤</sup> نص المادة ٥٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل.

<sup>٨٥</sup> نص المادة ٥٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل.

<sup>٨٦</sup> نص المادة ١٤ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل.

<sup>٨٧</sup> نص المادة ١٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل.

تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة، فله أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم.<sup>٨٨</sup>

وقد أتجه المشرع المصري إلى التوسع في استخدام أسلوب الحجز من المنبع بإصدار القانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٦٩، والقانون رقم ٧٨ لسنة ١٩٧٣ لتحصيل أجزاء من ضرائب الأرباح التجارية، والصناعية، وأرباح المهن الحرة عن طريق الحجز من المنبع.<sup>٨٩</sup>

وقد استمر المشرع المصري في اتباع هذا النظام عند فرض الضريبة الموحدة على الدخل، سواء بالنسبة للضريبة على أرباح المهن غير التجارية، أو الأرباح التجارية والصناعية، أو أرباح المهن الحرة. وقد تناول القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نظام الحجز من المنبع بالنسبة لأرباح المهن غير التجارية والأرباح التجارية والصناعية، وأرباح المهن الحرة على النحو التالي:-

١- فيما يتعلق بالأرباح التجارية والصناعية:

فقد لزم القانون الجهات والشركات والهيئات العامة،<sup>٩٠</sup> بخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه مستحق لأحد أشخاص القطاع الخاص نتيجة عملية شراء أو توريد أو مقاوله أو أداء خدمة، وأيضاً كعمولة أو سمسة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب.<sup>٩١</sup>

وهذا النظام القانوني أفقره المشرع الضريبي المصري بالمادة ٥٩ من قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وهو نظام خاص يطبق على أي شخص من أشخاص القطاع الخاص.

<sup>٨٨</sup> نص المادة ١٨ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل.

<sup>٨٩</sup> دراز، حامد عبدالمجيد. سعد عبدالعزيز عثمان. أبودوح، محمد عمر حماد. مبادئ المالية العامة. القسم الثاني. مرجع سابق. ص ١٦.

<sup>٩٠</sup> ١- هذه الجهات والمنشآت نصت عليها المادة ٥٩ على النحو التالي:-

أ-وزارات الحكومة ومصالحها، ووحدات الإدارة المحلية، والهيئات العامة، والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية، وشركات قطاع الأعمال العام، وشركات الأموال، والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار، وشركات الأشخاص التي يجاوز رأس مالها خمسين ألف جنيه أياً كان شكلها القانوني، والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة، والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، وفروع الشركات الأجنبية، ومخازن الأدوية، ومكاتب الإستيراد، والجمعيات التعاونية، والمؤسسات الصحية، والمعاهد التعليمية، والنقابات والروابط والأندية ومراكز الشباب، والإتحادات والمستشفيات، والفنادق والجمعيات والمؤسسات الأهلية على اختلاف اغراضها، والمكاتب المهنية، ومكاتب التمثيل الأجنبية، ومنشآت الإنتاج السينمائي والمسارح ودور اللهو، وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥م، أو بأي قانون آخر.

ب-الجهات والمنشآت الأخرى التي يصدر بتحديددها قرار من الوزير.

<sup>٩١</sup> نص المادة ٥٩ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

وقد جعل المشرع للنسبة التي تخصم من المبلغ الخاضع للضريبة سقفاً معيناً، ولم يتركها كما يتفق، حيث جعلها لا تتجاوز ٥٪ من المبلغ، وتحدد هذه النسبة بقرار من الوزير.

واستثناءً من ذلك أعفى القانون أشخاص القطاع الخاص من الخضوع لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة، وأخضعها لنظام آخر هو نظام الدفعات المقدمة،<sup>٩٢</sup> في حالة ما ثبت لمصلحة الضرائب على الدخل أن لدى هذا الشخص من أشخاص القانون الخاص سجلاً منتظماً يلتزم بموجبه بأداء المبالغ الربع سنوية المدفوعة مقدماً.<sup>٩٣</sup>

ويقصد بنظام الدفعات المقدمة في تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية، وذلك بواقع ٦٠٪ من أي مما يأتي:-  
- آخر ضريبة أقر بها الممول.

- الضريبة التي يقدرها عن السنة التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات عليها، إذا كان الممول لم يسبق أن تقدم بإقرار ضريبي، أو كان الإقرار الضريبي الذي تقدم به عن الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب يتضمن خسارة.<sup>٩٤</sup>

ولعل المشرع جعل ذلك الاستثناء ليكافي ممسكي الدفاتر والسجلات بشكل منتظم، ونظام الخصم تحت حساب الضريبة يحقق لمصلحة الضرائب فائدتين:-

- الفائدة الأولى: الحصيلة النقدية التي تتكون لديها من حصولها على المبالغ النقدية.  
- الفائدة الثانية: إحكام الرقابة على أشخاص القطاع الخاص فيما يقوم به من عمليات شراء وتوريد ومقاوله وأداء خدمات، وغيرها من العمليات الخاضعة للضريبة على الدخل، فعندما تقوم الجهة التي تقوم بالخصم بتوريد ما تم خصمه إلى مصلحة الضرائب، وفقاً لأحكام هذا القانون، يعد ذلك إبلاغاً للمصلحة لما قام به الممول من أوجه النشاط.<sup>٩٥</sup>

كما أن المشرع الزم كلاً من:

<sup>٩٢</sup> نصت على نظام الدفعات المقدمة المواد ٦١-٦٢-٦٣-٦٤-٦٥، من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

<sup>٩٣</sup> نص المادة ٦٠ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

<sup>٩٤</sup> نص المادة ٦١ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

<sup>٩٥</sup> زوين، هشام. زوين، محسن. ٢٠٠٥. شرح قانون الضرائب على الدخل. المنظومة المتكاملة للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م. ط أولى. المركز القومي للإصدارات القانونية. ص ١٥٥.

\*الجهات التي تمنح تراخيص للإتجار بالجملة في الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية، أو تلك التي تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية، أن تُحصّل عند تجديد الترخيص مبلغاً تحت حساب الضريبة ممن يصدر باسمه التجديد، ويحظر على تلك الجهات تجديد الترخيص إلا بعد تحصيل هذا المبلغ، ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠٪ من رسم التجديد.<sup>٩٦</sup>

\*كما لزم مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القانون الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للإتجار فيها أو تصنيعها، وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق عليهم، وفي حالة التنازل عن هذه السلع أو تطهير مستنداتها إلى الغير يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه ومن أطراف التطهير، ويصدر بتحديد هذه النسب من الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها.<sup>٩٧</sup>

\*كما لزم المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القانون الخاص الخاضعين للضريبة أن تُحصّل مع رسم الذبح المقررة مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وذلك عن كل رأس من الذبائح.

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠٪ من قيمة الرسم،<sup>٩٨</sup> كما أنه لزم أقسام المرور الإمتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠٪ من الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣، ويتم تحصيل ذلك المبلغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقاً للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة وفقاً لقانون المرور.<sup>٩٩</sup>

### ٣ فيما يتعلق بأرباح المهن غير التجارية

<sup>٩٦</sup> نص المادة ٦٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

<sup>٩٧</sup> نص المادة ٦٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

<sup>٩٨</sup> نص المادة ٦٨ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

<sup>٩٩</sup> نص المادة ٦٩ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

الزم المشرع الهيئات والشركات والمنشآت العامة،<sup>١٠٠</sup> أن تخصم تحت حساب الضريبة ٥٪ من كل مبلغ يزيد على مئة جنيه تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية<sup>١٠١</sup> التي يصدر بتحديددها قرار من الوزير.<sup>١٠٢</sup>

#### ٤ فيما يتعلق بأرباح المهن الحرة

فقد الزم المشرع الضريبي المصري:-

أقلام كتاب المحاكم على اختلاف درجاتها عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون إليها لقيدها بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامي الموقع على الصحيفة أو المحرر.

الزم مأموريات الشهر العقاري عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامي الموقع على الصحيفة أو المحرر.

كما أنه الزم كل مستشفى بأن تحصل من الطبيب أو الإخصائي الذي يقوم بأداء عمل به لحسابه الخاص مبلغاً تحت حساب الضريبة.

كما أنه الزم مصلحة الجمارك بأن تحصل ممن يزاول مهنة التخليص الجمركي مبلغاً عن كل بيان جمركي يقدمه للمصلحة، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.<sup>١٠٣</sup>

وقد رتب المشرع على عدم خصم أو توريد المبالغ الواجب خصمها إلى مصلحة الضرائب، أن تلتزم

الجهة<sup>١٠٤</sup> التي لم تقم بالخصم أو التوريد، بأن تؤدي لمصلحة الضرائب على الدخل هذه المبالغ، بالإضافة إلى ما يستحق من مقابل التأخير.<sup>١٠٥</sup>

<sup>١٠٠</sup> الهيئات والمنشآت المشار إليها سابقاً والتي نصت عليها المادة ٥٩ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

<sup>١٠١</sup> يقصد من المهن غير التجارية في فقه القانون، هي المهن التي يباشرها الممولون بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل، ويقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ولا يمنع اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو مصدره الأول والغالب ولا تفرقة بين الشخص الطبيعي والإعتباري، وفي تفاصيل أكثر عن من هم أصحاب المهن غير التجارية الذين تجري الخصم منهم يراجع، زوين، هشام، زوين، محسن. شرح قانون الضرائب على الدخل. مرجع سابق. ص ١٦٨-١٦٩.

<sup>١٠٢</sup> نص المادة ٧٠ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

<sup>١٠٣</sup> نص المادة ٧١ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

<sup>١٠٤</sup> إن المقصود بالجهات المذكورة أعلاه هي الجهات المنصوص عليها في المواد ٦٦-٦٧-٦٨-٦٩-٧٠-٧١ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

<sup>١٠٥</sup> نص المادة ٧٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

وقد جعل المشرع أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة لا تسري على المبالغ التي تدفع إلى الممول خلال فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة.<sup>١٠٦</sup>

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد في هذا القانون أي نص على اعتبار سداد الضريبة نهائياً، أو أنه يجوز للممول أن يعترض على هذا الخصم، والطعن أمام لجنة الطعن على هذه الخصومات.

ولعل المشرع المصري عند اتباعه نظام الحجز من المنبع بالنسبة للأرباح التجارية والصناعية، وأرباح المهن غير التجارية، وأرباح المهن الحرة، يهدف إلى تحقيق مبدأ المساواة بين المكلفين أمام الضريبة، فتطبيق نظام الحجز من المنبع على ذوي المرتبات حيث تقتطع منهم الضريبة مقدماً، في حين أن الطوائف الأخرى مثل الممولين الذين يزاولون نشاطاً تجارياً وصناعياً لا يلتزمون بالسداد مقدماً، يؤدي إلى إلحاق الضرر بذوي المرتبات نتيجة للتضخم، هذا فضلاً عن أن المدة التي تقتطع عنها الضريبة والتي تكون شهراً في الغالب بالنسبة للمرتبات، تحول دون الأخذ في الاعتبار العناصر الشخصية في الضريبة.<sup>١٠٧</sup>

وقد أراد المشرع المصري باتباعه لهذا النظام تفادي هذه الفروق بين الممولين، وهذا النظام يحقق عدة مزايا لكل من الممول والخزانة العامة.

فبالنسبة للخزانة العامة فإن تحصيل الضريبة بهذا الأسلوب يضمن تحصيلها بانتظام وبسرعة،<sup>١٠٨</sup> ومن ثم يستحيل التهرب منها، حيث يتم تحصيلها قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة.<sup>١٠٩</sup>

هذا فضلاً عن انخفاض نفقات الجباية في ظل هذا الأسلوب، خاصة وأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزانة لا يتقاضى في الغالب أي أجر نظير ذلك،<sup>١١٠</sup> أما بالنسبة للممول فإن هذا النظام يحقق له ميزة أساسية تتمثل في الملائمة إذ يتم التحصيل في ذات الوقت الذي يحصل فيه على الإيراد،<sup>١١١</sup> كما

<sup>١٠٦</sup> نص المادة ٧٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

<sup>١٠٧</sup> راجع. محمد أحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن. مرجع سابق. ص ٢٧٦.

<sup>١٠٨</sup> محمد أحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في القانون المصري. مرجع سابق. ص ٢٧٥.

<sup>١٠٩</sup> دراز، حامد عبدالمجيد. سعيد عبدالعزيز عثمان. أبودوح، محمد عمر خماد. مبادئ المالية العامة. القسم الثاني. مرجع سابق. ص ١١٥.

<sup>١١٠</sup> دراز، حامد عبدالمجيد. سعيد عبدالعزيز عثمان. أبودوح، محمد عمر حماد. مبادئ المالية العامة. القسم الثاني. مرجع سابق. ص ١١٦.

<sup>١١١</sup> راجع. محمد أحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في القانون المصري المقارن. مرجع سابق. ص ٢٧٥.

أن الممول يكاد لا يشعر بوقوع الضريبة، وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها،<sup>١١٢</sup> ولا يطالب بالوفاء بعد انقضاء عدة سنوات من تاريخ حصوله على الإيراد.<sup>١١٣</sup>

وتجدر الإشارة إلى أنه رغم ما يحققه هذا النظام من مزايا، إلا أن البعض يعيب على أسلوب الحجز من المنبع وعدم إشعار الممول بوقوع الضريبة مما يجعله لا يكثر بمتابعة ومراقبة النشاط الحكومي، فتضعف فيه بعض صفات المواطن الصالح، كما عاب البعض الآخر على هذا الأسلوب اعتماده على شخص من غير موظفي الإدارة الضريبية قد لا يتوافر فيه الإلمام التام بأحكام القانون الضريبي والكفاءة اللازمة لتطبيقه، فيغفل أو يخطئ في تطبيق أو تفسير بعض البنود، مما يفوت على الخزانة بعض إيراداتها أو يثقل العبء على كاهل بعض الممولين.<sup>١١٤</sup>

### ثالثاً: التحصيل بالمقاصة

الأصل أن دين الضريبة لا يقبل المقاصة، ولكن المشرع قد يسمح في أحوال استثنائية بجباية الضريبة بالمقاصة، فإذا كانت الخزانة العامة مدينة للمكلف، حق لها المقاصة بين ما هو مستحق عليها وما هو مستحق للمكلف على الخزانة، ولو اختلف سبب الدينين.<sup>١١٥</sup>

والسؤال هنا! هل نص المشرع الليبي على جواز أن تكون المقاصة سبباً من أسباب انقضاء الالتزام بالضريبة؟ في الحقيقة أنه لا يوجد أي نص في القانون الضريبي الليبي يقضي بذلك، ولكن ومن الناحية العملية يجوز للإدارة الضريبية أن توافق على المقاصة،<sup>١١٦</sup> حيث تقع المقاصة طبقاً لأحكام المادة ٣٤٩ من القانون المدني الليبي، ويترتب عليها انقضاء الدينين بقدر الأقل منهما.

وقد اتجه القضاء في مصر إلى جواز إعمال أحكام المقاصة في شأن دين الضريبة متى توافرت شروط المقاصة قانوناً، وتمسك الممول بطلب إجراء المقاصة،<sup>١١٧</sup> والمشرع المصري نص صراحة على اتباع أسلوب المقاصة في جباية الضريبة حيث قضت المادة ١١٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن ضريبة الدخل بأنه "تقع

<sup>١١٢</sup> محمد أحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في القانون المصري المقارن. مرجع سابق. ص ٢٧٤.

<sup>١١٣</sup> محمد أحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن. مرجع سابق. ص ٢٧٤.

<sup>١١٤</sup> محمد أحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في القانون المصري المقارن. مرجع سابق. ص ٢٧٤.

<sup>١١٥</sup> بشور، عصام. المالية العامة والتشريع الضريبي. مرجع سابق. ص ١٨١.

<sup>١١٦</sup> يونس، منصور ميلاد. المالية العامة. مرجع سابق. ص ١٧.

<sup>١١٧</sup> الصلاحي، فرج يوسف. ١٩٩٩. المنازعة الضريبية في القانون الليبي. الطبعة الأولى. منشورات جامعة قاريونس بنغازي. ص ١٧٥.

المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة".

فبالرغم من القول بأن دين الضريبة لا يقبل المقاصة، وذلك حفاظاً على مصالح الخزنة العامة، وحتى لا يلجأ الممول للمماطلة في دفع الضريبة بحجة إجراء تلك المقاصة،<sup>١١٨</sup> إلا أنه لا جدال مع وجود نص يبيح ذلك. فالمقاصة تشكل أسلوباً استثنائياً على صعيد جباية الضريبة، فهي غير مرغوب فيها لعدة أسباب:-

١- يرجع عدم جواز إجراء المقاصة في الدين الضريبي إلى اعتبار أن هذا الدين يتميز عن الديون الخاصة في أن مصدره القانون، وأنه من النظام العام، وأن نصوص القانون المدني المتعلقة بالمقاصة يجب أن تطبق فقط على العلاقات بين الأفراد، ولا تنعدها إلى دين الضريبة.<sup>١١٩</sup>

٢- إن المقاصة تمنع الضريبة من تحقيق أغراضها، فالدولة تستخدم الضريبة لتحقيق أغراض مالية، واقتصادية، واجتماعية، فإذا قبلت بالمقاصة في دفع الضريبة تعذر تحقيق الغايات التي رمت إليها من جراء فرض الضريبة.<sup>١٢٠</sup>

٣- المقاصة قد تؤدي إلى مخالفة المبادئ العامة للموازنة، لأن مبدأ شمول الموازنة يقتضي تسجيل جميع الإيرادات وجميع النفقات في هذه الوثيقة المالية، ودون أي مقاصة بينهما،<sup>١٢١</sup> فالسلطة التنفيذية وضعت ميزانيتها على أساس من الحصيلة الضريبية التي يجب أن ترد إلى الخزنة لمواجهة النفقات العامة.<sup>١٢٢</sup>

٤- المقاصة تتعارض وسلطة الدولة وسيادتها، فالحقوق العامة تعطي الدولة السلطات والإمكانيات الضرورية لتسيير المصالح العامة، والمقاصة مخالفة لهذا المبدأ باعتبار أنها تنفيذ جبري على أموال الدولة.<sup>١٢٣</sup>

٥- وأخيراً إن تطبيق أحكام المقاصة على الدين الضريبي يؤدي إلى إرباك في عمليات التحصيل، وذلك إذا ما جرى تحصيل الضريبة عن طريق الاستقطاع، أي الحجز من المنبع، كذلك في حالة ما إذا كانت الضريبة تقدر وترتبط في آن واحد، كما يحصل بالنسبة لضريبة الدمغة، أو في حالة فرض الضريبة وتحصيلها من الغير، كما هو الحال بالنسبة لفرض ضريبة الدمغة على حامل الورقة التجارية.<sup>١٢٤</sup>

<sup>١١٨</sup> يونس، منصور ميلاد. المالية العامة. مرجع سابق. ص ١٧٥.

<sup>١١٩</sup> الصلابي، فوج يوسف. المنازعة الضريبية في القانون الليبي. مرجع سابق. ص ٦٥.

<sup>١٢٠</sup> بشور، عصام. المالية العامة والتشريع الضريبي. مرجع سابق. ص ١٨٢.

<sup>١٢١</sup> بشور، عصام. المالية العامة والتشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ١٨٢.

<sup>١٢٢</sup> الشاوي، خالد. نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ٣١٠.

<sup>١٢٣</sup> بشور، عصام. المالية العامة والتشريع الضريبي. مرجع سابق. ص ١٨٢.

<sup>١٢٤</sup> الشاوي، خالد. نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ٣١٠.

## الفرع الثاني: ضمانات تحصيل الضريبة

إن المشرع الضريبي يضيف على الضريبة أهمية خاصة، حيث يجعلها ديناً من نوع خاص، نظراً لأهميتها للدولة باعتبارها مصدراً أساسياً وهاماً في إيرادات الدولة، والتي من خلالها تقوم الدولة بتغطية نفقاتها وقيامها بخدماتها العامة.

ويترتب على اعتبار الدين الضريبي ديناً من نوع خاص إعطاء الإدارة الضريبية القائمة على تحصيله امتيازات غير متكافئة مع الممول.

فقد خول المشرع الضريبي الإدارة سلطات واسعة بصدد ضمان تحصيل الضريبة، وقد أرجع تحويل الإدارة الضريبية هذه السلطات إلى خطورة المهمة الملقة على عاتق الإدارة الضريبية في هذا الشأن، حيث يناط بها تحصيل الإيرادات اللازمة للنفقات العامة، وحتى تتمكن من القيام بهذه المهمة على أكمل وجه، وتستطيع أن تصل إلى كل حقوق الخزينة العامة، فقد كان لا بد من حقوق وسلطات تمنح لها إزاء هذه المهمة، ولعل أهمها هو حق الإدارة في توقيع الحجر على أموال المدين، وحقها في التنفيذ الجبري على أمواله.

هذا بالإضافة إلى تمتع هذا الدين ببعض الامتيازات والضمانات التي تجعله ديناً متميزاً عن الديون الأخرى، وكل هذه السلطات والامتيازات الممنوحة للإدارة والضمانات التي تكون لدين الضريبة عند تحصيله، تقع تحت ما يسمى بضمان التحصيل.

وتتمثل ضمانات التحصيل في الآتي:-

### ١ الحصول على الدين قبل تحققه

الأصل أن يتم الوفاء بدين الضريبة بمجرد ترتب الالتزام نهائياً في ذمة المدين، ولا يتم إجبار الممول بالوفاء بدين الضريبة إلا بعد تحقق الدين، وأن يترتب الالتزام نهائياً بدمية المدين.

ولكن يمكن الزام الممول بدفع الدين الضريبي قبل أن يتم الربط النهائي للضريبة في حالتين نص عليهما

المشرع:-

\*في الأحوال التي تربط فيها الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله، يجب دفع الضريبة من واقع الإقرار، بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه، في المواعيد المشار إليها في المادة التاسعة عشر من هذا القانون، وذلك إلى حين ربط الضريبة بصفة نهائية. ١٢٥

\*أعطى المشرع الإدارة الضريبية في الحالات التي يُخشى فيها التهرب من أداء الضريبة، لأي سبب، أن تقدر خلال السنة الضريبية الدخل الخاضع للضريبة، وأن تربط الضريبة وتحصلها. ١٢٦

وقد لزم المشرع الإدارة إذا ما قامت بتقدير الدخل وربط الضريبة قبل انتهاء السنة الضريبية في الحالات التي يُخشى فيها من التهرب أن تخطر الممول بعناصر تقدير الدخل وربط الضريبة، ويكون ذلك على النموذج رقم ١٢ بحيث يكون للممول الخيار في قبول هذا الربط والتحويل، أو أنه لا يقبل ذلك، وبذلك يكون من حقه التظلم،<sup>١٢٧</sup> ولكن وعلى كل حال فإن الدين الضريبي لا يتحقق في الأحوال الاعتيادية إلا بعد حصول الواقعة المنشئة للضريبة. ١٢٨

## ٢ امتياز دين الضريبة

إن الإدارة الضريبية وباعتبارها أحد فروع الإدارة العامة تتمتع بامتيازات السلطة العامة بوصفها دائماً للممول يكون لها الضمان العام المقرر لسائر الدائنين وفقاً لقواعد القانون المدني، والمشرع الضريبي لم يكتف بهذه الامتيازات والضمانات فقد قرر لها إضافة لذلك تأمينات خاصة،<sup>١٢٩</sup> أهمها حق الامتياز، ويقصد بحق الامتياز، هو ذلك الحق الذي يجعل دين معين ديناً ممتازاً ويتمتع بحصانة التفضيل والأولوية على غيره من الديون. ١٣٠

وتختلف التشريعات فيما يتعلق بترتيب الامتياز المقرر للدولة، فقد قرر القانون الليبي في القانون الملغي رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣، أن امتياز الدولة يسبق كل الديون، ما عدا المصاريف القضائية، وقد جاء هذا النص مؤكداً

<sup>١٢٥</sup> نص المادة الثانية من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل، وقد جاءت المادة الثانية من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ بشأن الضريبة على الدخل أكثر وضوحاً، وذلك لإضافتها جملة إلى حين ربط الضريبة بصفة نهائية، وقد جاءت اللائحة التنفيذية لقانون رقم ١٠ في المادة ١٣ بتوضيح أن الضريبة تربط من واقع إقرار الممول عن دخله، ويقوم بسداد الضريبة بناء على ما ذكره في إقراره إلى حين فحص الإقرار وربط الضريبة عليه نهائياً.

<sup>١٢٦</sup> نص المادة ٢٩ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل.

<sup>١٢٧</sup> نص المادة ١٦ من اللائحة التنفيذية لقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل. ص ٧.

<sup>١٢٨</sup> الشاوي، خالد. نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ٣٠٩.

<sup>١٢٩</sup> محمد أحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن. مرجع سابق. ص ٢٧٥.

<sup>١٣٠</sup> محي محمد سعد. الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية. الإسكندرية مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية. بلا سنة. ص ٢١٧.

لما صدر في القانون رقم ٢١ لسنة ١٩٦٨ ونص المادة ١٤٣ من القانون المدني الليبي الصادر سنة ١٩٥٤ والتي قضت أنه:-

-المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كانت، يكون لها امتياز بالشروط المقررة في القوانين والأوامر الصادرة في هذا الشأن.

-وتستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أية يد كانت قبل أي حق آخر، ولو كان ممتازاً أو مضموناً برهن انفاقي، عدا المصروفات القضائية.

أما القانون الجديد رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل، فقد أضاف إلى جانب المصروفات القضائية النفقة، حيث جعل امتياز الدولة يسبق كل الديون، ما عدا النفقة والمصاريف القضائية.<sup>١٣١</sup>

وهذا الامتياز الذي يتمتع به دين الضريبة يشمل الغرامات والتعويضات التي تفرض بمناسبة تطبيق القوانين الضريبية، كما أن هذا الامتياز لا يشمل أموال المدين الحقيقي بالضريبة فقط، بل يشمل أيضاً أموال المكلف بتسديدها إلى مصلحة الضرائب، كأموال رب العمل بالنسبة للضريبة النوعية على الدخل من مرتبات وأجور موظفيه وعماله.

وقد أُعتبر دين الضريبة متأخراً في المرتبة عن المصروفات الناتجة عن التظلمات والطعون الضريبية أمام اللجان الابتدائية والاستئنافية باعتبارها مصروفات قضائية،<sup>١٣٢</sup> بينما قرر القانون المصري أن امتياز الحكومة يسبق كل الديون، ما عدا المصاريف القضائية.<sup>١٣٣</sup>

### ٣ دين الضريبة محمول لا مطلوب

إن من أهم الضمانات المقررة لتحصيل الدين الضريبي هو أن دين الضريبة يعتبر دين محمول وليس ديناً مطلوباً، فالأصل أن دين الضريبة واجب الأداء في مقر الدائن الإدارة الضريبية، وليس في مقر المدين الممول، أو مركز عمله، وهذا يخالف الأصل المقرر بالنسبة للديون العادية الأخرى. فالقوانين الضريبية توجب على دافع الضريبة الملزم بها السعي ومن تلقاء نفسه ومتى حل ميعاد استحقاقها، الوفاء بها وذلك بحمل مبلغها المستحق إلى الإدارة الضريبية.<sup>١٣٤</sup>

<sup>١٣١</sup> نص المادة ٣١ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل.

<sup>١٣٢</sup> الشاوي، خالد. نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ٣١٦.

<sup>١٣٣</sup> نص المادة ١٠٢ في الباب الخامس المتعلق بضمانات التحصيل من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن ضريبة الدخل المصري.

<sup>١٣٤</sup> نقولا، قدري عطية. ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها. جامعة الإسكندرية مطبعة معهد دون بوسكو. ١٩٦٠. ص ١٦٦.

وقد نصت المادة ٢١ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ على هذه القاعدة حيث قررت أن دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة بدون حاجة إلى المطالبة به في مقر المدين، كما نصت المادة ١٠٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المصري على أن دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها، دون حاجة إلى مطالبته في مقر المدين.

يفهم من ذلك أن الإدارة الضريبية غير ملزمة بأن تسعى إلى الممول لتحصيل الضريبة منه، ولذلك لم يلزم المشرع الإدارة بتنبيه الممول لدفع الضريبة المستحقة عليه، ويكون للإدارة حينئذ مباشرة إجراءات تحصيل الضريبة دون أن يعد ذلك مخالفة للقانون.

وبالرغم من أن دين الضريبة محمول لا مطلوب، إلا أن ذلك لا يمنع المصلحة من أن تسعى بنفسها إلى الممول كي تطالبه حيث هو بالضريبة الواجبة عليه.<sup>١٣٥</sup>

#### ٤ لا وجود للنظرة الميسرة في الدين الضريبي

خلافاً لما ينص عليه القانون المدني الليبي في المادة ٣٣٤ بخصوص النظرة الميسرة للمدين، حيث يجوز للقاضي أن يعطي للمدين مهلة لدفع دينه، فلا يجوز للقاضي أن يمنح الممول نظرة ميسرة عند الوفاء بدين الضريبة.<sup>١٣٦</sup>

فالممول المعسر لا يمهل في الدين الضريبي، بل إنه في حالة ما تأخر في الوفاء بدين الضريبة عن التاريخ الواجب أدائه فيه وبالسعر المحدد في القانون، يفرض عليه مقابل تأخير، ولا يجوز للممول والإدارة الضريبية الاتفاق على مخالفة الشروط التي وضعها القانون، ولكن يجوز للإدارة الضريبية إعفاء الممول من أداء هذا المقابل في الحالات التي نص عليها القانون صراحة.<sup>١٣٧</sup>

#### ٥ استحقاق الدين الضريبي بوفاة الممول

<sup>١٣٥</sup> الصلاحي، فوج يوسف محمد. المنازعة الضريبية في القانون الليبي. مرجع سابق. ص ٧١.

<sup>١٣٦</sup> نص المادة ٧٤، ٧٣ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل ونص المادة ١١٠ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

<sup>١٣٧</sup> نص المادة ٩٣ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل. ونص المادة ١١٤ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

تنص المادة ٢٤ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ على أنه إذا "توفى الممول استحققت الضريبة بوفاته وعلى وكيل الورثة أو مصفي التركة تقديم الإقرار عن نشاط الممول حتى تاريخ الوفاة ودفع الضريبة من واقع الإقرار، وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ الوفاة، وقبل اجراء أي توزيع للتركة".  
فدين الضريبة يعتبر ديناً مقدماً قبل توزيع تركة الممول المتوفى، فلا يجوز لأحد الورثة ضمان سداده بعد ذلك، فهو دين مستحق بمجرد الوفاة.<sup>١٣٨</sup>

## ٦ مبدأ الدفع ثم المعارضة

وفقاً لهذا المبدأ يكون على الممول أداء دين الضريبة قبل كل شيء، ولا يترتب على الطعن في ربط الضريبة تأجيل تحصيل الضريبة لحين الفصل في المنازعة.<sup>١٣٩</sup>  
فالمبدأ المقرر في التشريع الضريبي أن دين الضريبة واجب الأداء، رغم المنازعة أو الطعن فيه،<sup>١٤٠</sup> فلا يؤثر ذلك على التزامه بالدفع، وإذا ظهر له حق بعد ذلك فله أن يسترد ما دفعه بدون وجه حق.<sup>١٤١</sup>  
وبالرغم من أن هذا المبدأ يهدف إلى تحقيق مصلحة الخزانة العامة من حيث رعاية حقوقها والحيلولة دون تهرب الممولين من سداد الضريبة خاصة بالنسبة لمن يتقدم منهم بطعون أو تظلمات على غير أساس من القانون أو الواقع، إلا أنه ينطوي في حقيقته من ناحية أخرى على تقييد لحق الممول في التظلم أو الطعن في الربط إلا بعد سداد الضريبة المتنازع عليها.<sup>١٤٢</sup>  
وفي حقيقة الأمر يعتبر هذا مخالفاً للمبادئ الدستورية التي تنص على المساواة بين الجميع أمام القانون،<sup>١٤٣</sup> وبأن لكل مواطن الحق في الاتجاه إلى القضاء،<sup>١٤٤</sup> والطعن أمام القضاء، سواء العادي أو الإداري في القرارات أو التصرفات الصادرة من جهات الإدارة العامة.

## ٧ اتباع إجراءات الحجز الإداري

<sup>١٣٨</sup> أسعد طاهر أحمد. الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة دراسة مقارنة. مرجع سابق. ص ٧٨.  
<sup>١٣٩</sup> نص المادة ١٢ من اللائحة التنفيذية لقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل.  
<sup>١٤٠</sup> محمد أحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن. مرجع سابق. ص ٢٥٤.  
<sup>١٤١</sup> يونس، منصور ميلاد. مبادئ المالية العامة. مرجع سابق. ص ١٧٥.  
<sup>١٤٢</sup> محمد أحمد عبدالرؤوف محمد. المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن. مرجع سابق. ص ١٧٥، ١٧٦.  
<sup>١٤٣</sup> نص المادة ٥ من الإعلان الدستوري لسنة ١٩٦٩.  
<sup>١٤٤</sup> نص المادة ٣٠ من الإعلان الدستوري لسنة ١٩٦٩م ونص المادة ٦٨١ من الدستور المصري لسنة ١٩٧١.

لقد منح القانون الضريبي الإدارة سلطة تحصيل الضرائب المقررة بالطرق الإدارية، ففي حالة ما تأخر الممول عن سداد الضريبة، أو في حالة ما إذا تراءى لمصلحة الضرائب أن حقوق الخزنة العامة قد تتعرض للضياع، لها أن تسرع في اتخاذ إجراءات التحصيل عن طريق الحجز الإداري.

وبالرغم من أن الحجز الإداري وسيلة عاجلة من وسائل التنفيذ الجبري، إلا أنه لا يسعف مصلحة الضرائب في حالات المكلفين الذين لم تفرغ من الربط عليهم أو الذين لم تبدأ في محاسبتهم، فيعمد الممولون إذا ما استشعروا من مصلحة الضرائب تحفزاً لربط الضريبة المستحقة عليهم، إلى التهرب من أداء هذا الدين بأن يسارعوا إلى تصفية أعمالهم وإخفاء أموالهم بكافة الطرق، ولهذا السبب تدارك المشرع الضريبي هذا القصور في التشريع، فجاء باستثناء يتعارض وإجراءات الحجز التحفظي في قانون المرافعات.

فالقاعدة في قانون المرافعات أن للدائن أن يوقع الحجز التحفظي على منقولات مدنية، إذا قامت أسباب جديدة يتوقع معها تهريب أمواله أو إخفائها، ولا يوقع مثل هذا الحجز إلا بأمر من قاضي الأمور الوقفية للمحكمة التابع لها الموطن المحجوز عليه، وبناء على طلب مؤيد بالمستندات اللازمة.

ولكي يكافح المشرع التهرب الذي يقترفه بعض المكلفين، ويكفل للمصلحة اتخاذ إجراء سريع لحفظ حقوق الخزنة، خول أمين المصلحة الحق في إصدار الأمر بحجز الأموال التي يرى استيفاء دين الضريبة منها، تحت أية يد كانت، وذلك إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزنة مهددة بالضياع.

ولا يجوز بالتالي التصرف في الأموال المحجوزة إلا إذا رفع الحجز بحكم محكمة أو بقرار من أمين المصلحة، أو بمضي ستة أشهر من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بمقدار الضريبة طبقاً لتقدير المصلحة.<sup>١٤٥</sup> ويفهم من هذا النص أنه أعطى سلطة تقديرية لأمين المصلحة في إيقاع الحجز التحفظي، هذا بالإضافة إلى أن هذا الاختصاص الممنوح لأمين المصلحة قابل لتفويض أي من موظفي المصلحة بموجب أحكام المادة ٩٥ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠.

وقد قيد المشرع المصري سلطة الحجز التحفظي الممنوحة للإدارة بأن جعل لرئيسها، في حالة ما تبين له أن حقوق الخزنة العامة معرضة للضياع، أن يطلب من قاضي الأمور الوقفية المختص أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها، تحت أية يد كانت، وتعتبر الأموال محجوزة

<sup>١٤٥</sup> نص المادة ٣٠ من اللائحة التنفيذية لقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل.

بمقتضى هذا الأمر حجزاً تحفظياً، ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رُفِعَ الحجز بحكم من المحكمة، أو بقرار من رئيس المصلحة، أو بعد مضي ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة، ويكون إصدار أمر الحجز طبقاً للفقرة السابقة بطلب من الوزير إذا لم تكن للممول أموال تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله السائلة المودعة في البنوك، ويرفع الحجز بقرار من قاضي الأمور الوقفية إذا قام الممول بإيداع خزانة المحكمة مبلغاً يكفي لسداد تلك الحقوق يُخصمه لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية.

وكخلاصة لهذا المبحث نجد أن المشرع قد الزم الممول بتقديم الإقرار الضريبي، ولكن نجده في المقابل أعطى للإدارة حرية قبول هذا الإقرار أو رفضه، وهي ليست مقيدة إلا ببيان أسباب رفضها والسند الذي اعتمدت عليه، كما اتضح بأن المشرع قد أعطى الإدارة سلطات وامتيازات واسعة عند تحصيل الضريبة، إلا أنه قيدها بنص القانون بمعنى أنه لا يجوز لها أن تمتنع عن التحصيل على النحو الذي قرره القانون ما دامت قد توافرت الشروط التي حددها لذلك، وتُجدر الإشارة إلى أن المشرع المصري قد طبق نظام الحجز من المنبع عند تحصيل الضريبة حتى بالنسبة للأرباح التجارية والصناعية، وذلك لتفادي الفروق بين الممولين، فهذا النظام يحقق عدة مزايا لكل من الممول والخزانة العامة، وهذا خلافاً للمشرع الليبي الذي حصره في الضريبة على المرتبات فقط.