

الفصل الثاني

المُسببات والأسباب لمنازعات ضريبة الدخل في الشريعة الإسلامية

والقانونين الليبي والماليزي

تمهيد:

بداية وقبل الدخول في تفاصيل سبب ومُسبب النزاع الضريبي، يحسن التطرق إلى مفهوم المنازعة، ومن ثم عناصرها، وطبيعتها القانونية، ثم التعرض لمحاوِر النزاع الضريبي، وأخيراً التطرق لأسباب المنازعات الضريبية المختلفة للدخل.

المبحث الأول: التعريف بالمنازعة الضريبية:

المطلب الأول- المقصود بالمنازعة الضريبية²⁹⁵:

الفرع الأول- استعمال النزاع في القرآن والسنة:

استعمل هذا اللفظ في القرآن الكريم، فقد ذكره الله تعالى: {يَتَنَزَعُونَ فِيهَا كَأْسًا لَا لَعْوَ فِيهَا وَلَا تَأْتِيمٌ} ²⁹⁶،

وقوله سبحانه وتعالى: {فَتَنَزَعُوا أَمْرَهُمُ بَيْنَهُمْ وَأَسْرُوا النَّجْوَى} ²⁹⁷، وكذا قوله تعالى: {وَأَطِيعُوا اللَّهَ وَرَسُولَهُ وَلَا

²⁹⁵ ظل المعنى اللغوي للمنازعة في اللغة العربية متقهراً مشطوراً إلى تصفين متضادين، فثارة دل لفظ النزاع على التناول والمعاطي، فيقال مُنازعة الكأس: مُعاطأها. قال تعالى: {يتنازعون فيها كأساً لا لغو فيها ولا تأتيم}، أي يتعاطون والأصل فيه يتجادبون. ويقال نازعي فلان بئانه أي صافحي. والمنازعة المصافحة بمعنى المناولة والاتفاق والتناول حول أمور معينة. وثارة يدل على التخاصم في الحق والاختلاف في الرأي حول مسألة معينة. حيث اتخذ العرب من لفظ النزاع دلالة مجازية الحجج، فيما يتنازع فيه الخصمان. النزاع الميزعة والمترعة في الخصومة والمنازعة في الخصومة مجازية الحجج فيما يتنازع فيه الخصمان. والتنازع: التخاصم. وتنازع القوم أي اختصموا، وبينهم نزاعة أي خصومة في الحق. والميزعة والمترعة: ما يرجع إليه الرجل من أمره ورأيه وتدييره. قال الأصمعي والله تعلمن أننا أضعف مزرعة مزرعة أي رأياً وتديراً على وزن مفعلة ومفعلة ولهذا تجد كلمة منازعة منحدره من الجذر اللغوي ن، ز، ع، فقيل نزع نزعاً ونزاعاً، ونازعه أي خصمه وجاذبه، والتنازع التخاصم والتناول. ويعتقد أن هذا هو الشائع على ما يبدو. وعلى أي حال، ما يهم هنا هو الفهم الجوهرى الموضوعي للنزاع المحتوى صراعاً متنامياً يتطلب أن يضع أوزاره، فهذا المعنى اللغوي يتفق مع المعنى المقصود منه في صدد البحث، بمعنى تسوية وحلول الخلافات العالقة وإنصاف المظلوم من الظالم. ابن منظور. لسان العرب. المرجع السابق. ج4. ص107. وايضاً الزاوي، الطاهر أحمد. 1980. مختار القاموس. الدار العربية للكتاب. ص600.

²⁹⁶ سورة الطور. آية 23.

²⁹⁷ سورة طه. آية 61.

تَنْزَعُوا فَتَفْشَلُوا وَتَذْهَبَ رِيحُهُمْ وَأَصْبِرُوا إِنَّ اللَّهَ مَعَ الصَّابِرِينَ ﴿٢٩٨﴾ . وأيضاً يقول سبحانه وتعالى: وَلَوْ شَاءَ رَبُّكَ لَجَعَلَ النَّاسَ أُمَّةً وَاحِدَةً وَلَا يَزَالُونَ مُخْتَلِفِينَ ﴿٢٩٩﴾ إِلَّا مَنْ رَجِمَ رَبُّكَ وَلِذَلِكَ خَلَقَهُمْ ﴿٣٠٠﴾ .

وبالنسبة إلى استعمال هذا اللفظ في الحديث الشريف، فقد ذكر أن النبي ﷺ سلم يوماً من صلواته فقال: مالي أنزع القرآن أي أجاذب في قراءته، وذلك أن بعض المأمومين جهَّره خلفه فنازعه قراءته فشغله، فنهاه عن الجهر بالقراءة في الصلاة خلفه³⁰⁰. هذا عن استعمال المنازعة في الشريعة، أما عن المفاهيم الواردة في القانون، فيحتل نزاع ضريبة الدخل مكانة بارزة بين النزاعات القضائية، ومن نافلة القول الإشارة في هذا المقام إلى إن التعريفات ليست من اهتمامات المشرع، إذ كثيراً ما يدعى للقضاء والفقهاء، فلم يتصد المشرع في كثير من البلدان، منها ماليزيا وليبيا إلى تحديد المقصود بالمنازعة؛ لذا فهناك تعريفات بينت المقصود منها، فوضع الفقهاء تعريفات جمة تدور في معظمها حول ضرورة توافر مجموعة من المعايير للدلالة.

الفرع الثاني - مفهوم المنازعة الضريبية في القانون:

تعريف المنازعة القانونية: وهي الحالة القانونية التي تنشأ من عرض النزاع على القضاء وحتى صدور الحكم فيه³⁰¹. ومن الملاحظ أن القضاء الليبي والمليزي لم يضعا تعريفاً لمعنى المنازعة الضريبية وعليه سيتم النظر إلى المساهمات الفقهية التي طرحها الفقهاء هذا الشأن. ففي الفقه الليبي تعددت المفاهيم بحسب المنظور الذي ينظر منه لموضوع النزاع، فاكتفي بعض الباحثين بعرض إطار عام بالنسبة لتسوية المنازعات الضريبية وخاصة ضريبة الدخل منها فذهب أحدهم إلى أن القانون نظم طرفاً لضمان حقوق الممول وإدارة الضرائب في حالة وقوع خلاف بينهما، متمثلة في الطعن باعتباره وسيلة لإنهاء المنازعات الضريبية³⁰². ويقرر رأي آخر أكثر وضوحاً أن المنازعات الضريبية ماهي إلا خلاف في الرأي بين الفرد أو الممول، ومصالحة الضرائب في الدولة كتمثل للجماعة التي يعيش فيها هذا الفرد، حول ما يجب أن يساهم به هذا الأخير في أعباء الدولة، فيقوم

²⁹⁸ سورة الأنفال. آية 46.

²⁹⁹ سورة هود آية 118، 119.

³⁰⁰ البيهقي. السنن الكبرى. رواه أبو هريرة. المرجع السابق. ج2. ص157. وانظر لغويًا عند لسان العرب. نفس المرجع السابق. ص107.

³⁰¹ مجلة إدارة قضايا الحكومة. العدد 1. السنة 25. مارس. 1980. ص81.

³⁰² الشاوي، خالد. 1988م. المرجع السابق. ص289. وأيضاً يونس، منصور ميلاد. 2000. مبادئ المالية العامة. ط:2. دار

القانون الضريبي بدوره فيرجح من بين المصالح المتضاربة مصلحة أحد الطرفين في العلاقة على مصلحة الطرف الآخر³⁰³. كما يعرفها البعض الآخر بأنها: "وجود تعارض بين ادعاءات طرفين لم يمكن التوفيق بينهما ويطلب إلى القاضي التدخل للفصل فيها"³⁰⁴. بينما انتهى رأي آخر بإيراد تعريفٍ من خلال وصفها كمنازعة ضريبية تتميز عن سائر المنازعات الأخرى من خلال أحد أطراف النزاع وهي إدارة الضريبة، ويتعلق موضوع النزاع بعمل من المواضع الضريبية، وأن المرجح الأخير فيها للقانون الضريبي³⁰⁵. أما عن الجانب الماليزي³⁰⁶ فقط أورد المختصين بالضريبة مفهوم واقعي، كونها مجموعة النزاعات الضريبية الناتجة عن نشاط إدارة الضرائب والممولين والتي ينظرها المدير ثم اللجان المفوضية ثم القضاء بحسب القانون والزمان. وعلى الرغم من أن الجانب الليبي والماليزي لم يصل إلى وضع تعريف جامع مانع للمنازعة الضريبية إلا أنهما استطاعا أن يرصموا صورةً عامةً للنزاع الضريبي، وهكذا يمكن وضع مفهوم قانوني للمنازعة بأنها: اختلاف وجهتي النظر بين إدارة الضرائب والممول بشأن أمر ناشئ عن تطبيق أحكام التشريع الضريبي، وهذا التعريف موسعاً ليشمل بمرونته ليشمل أي نزاع ضريبي. إذن فالمنازعة الضريبية ما هي إلا وصف مركب قانوني يلحق القول أو الفعل الذي وصفه الفقهاء، أما المفهوم فيمكن الوقوف عليه واستنباطه ضمناً من مجموعة الأحكام النابعة من الفقهاء والباحثين؛ حيث لم يرد عندهم صراحة ما يمكن معه القول بأنه تعريف ضابط للمنازعة الضريبية، ولعله ببساطة نتيجة لوضوح الأمر وتعلقه بأذهانهم.

المطلب الثاني - عناصر ومُسببات نزاع ضريبة الدخل:

مضى وقت طويل، وكثُب الباحثين تعج وتعلم على ذكر عنصرين مُسببين للمنازعات الضريبية، وهما: الإدارة الضريبية والممول، ولا عجب في ذلك، فهو نزاع يجمع طرفين - وهما إدارة الضرائب والممول - لم تهدأ علاقتهما عبر العصور³⁰⁷. حيث أن كل احتكاك مباشر بين الدولة والفرد يجر خلفه أسباب كثيرة للتصادم والخلاف، مما يتعين معه إيجاد سلطة محايدة تملك سلطة العدل والتسوية بين المتنازعين. يتوجب لذلك أن يرافق

³⁰³ الصلاحي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 8.

³⁰⁴ عبد الرؤوف، محمد أحمد. 1998. المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن. رسالة دكتوراه مقدمة لجامعة عين شمس، كلية الحقوق.

دار النهضة العربية. ص 22.

³⁰⁵ الكازغلي، محمد سالم. 2008. آليات فض النزاعات الضريبية في التشريع الضريبي الليبي. رسالة ماجستير. المرجع السابق. ص 6.

³⁰⁶ Mrs;Shimo Raman. Assistant Executive Director Of Income Tax Authority Department. Jalan Duta. Koala lampur. Malaysia. Tel;0362091000.

³⁰⁷ رأي غالبية الفقهاء أن هذين الطرفين عنصران للمنازعة الضريبية، ولكن بعد البحث تبين أن هناك عناصر ومُسببات أخرى.

علاقة الفرد بالحكومة الاعتراف بحقه في اللجوء إلى القضاء، مادامت الضريبة تجمع بين الحكومة التي تهدف إلى فرض سيطرتها ومساعدة الخزانة عبر فرض الضريبة، وبين الفرد الذي يدفع جزءاً من دخله للدولة دونما ظلم وضرب، وعلي أي حال من الواضح إن مستوى النزاع بين الطرفين في تزايد أكثر من كونه في تناقض. ويبدو من المستحسن إضافة عناصر أخرى لم يتطرق إليها الباحثون لإعطاء مكونات النزاع حقه من البحث، وإدراك مدى شمولية النزاع لعناصر أخرى، وستكون هذه العناصر على الشكل التالي:

الركن الأول- المال: يُعد المال الوسيلة التي يشبع بها بني آدم حاجاتهم وبامتلاكهم إياه لا يحتاجون لغيرهم. والحقيقة أن الإسلام أقر هذه الغريزة، ولكنه هذبها لكي تكون وسيلة للتعاون في المجتمع الإسلامي، وهذا ما قاله المولى عز وجل في كتابه الحكيم: {وَتَأْكُلُونَ التُّرَاثَ أَكْلًا لَمًّا} ³⁰⁸، وكذا قال تعالى: {الْمَالُ وَالْحَيَوَانُ زِينَةُ الدُّنْيَا} ³⁰⁹، وغيرها من الآيات الكريمة في مواضع متعددة، والحقيقة أن حب المال ليس بحرام، إنما هو من طبيعة البشر، لذا قال المولى عز وجل: {وَلَوْ شَاءَ اللَّهُ لَجَعَلَكُمْ أُمَّةً وَاحِدَةً وَلَٰكِن لِّيَبْلُوَكُمْ فِي مَا آتَاكُمْ فَأَسْتَبِيحُوا الْخَيْرَاتِ إِلَى اللَّهِ مَرْجِعُكُمْ جَمِيعًا فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ فِيهِ تَخْتَلِفُونَ} ³¹⁰. لكن ما هو المال؟

من استقراء الشريعة يتبين أن مصطلح المال ³¹¹ عند الفقهاء لم يقف على مفهوم موحد للمال؛ إذ اختلفوا فيه، فبعضهم نظر إليه من زاوية ضيقة وبعضهم من زاوية واسعة. غير أن كلا المنظورين لم يتبعدا كثيراً في الدلالة، وبصورة مختصرة، فهذه المسألة نال عنها الآراء التالية:

³⁰⁸ سورة الفجر. آية 19، 20.

³⁰⁹ سورة الكهف. آية 46.

³¹⁰ سورة المائدة. آية 48. والغريب أن بعض أصحاب الديانات والفلسفات الأخرى يرون في المال نقعة وشراً على البشر، وينبغي الحرمان من الطيبات حتى تسمو الروح مثل: البرهمية في الهند، والبوذية في فارس، والرواقية في اليونان، والتصرانية وخاصة الرهبانية فيها، غير أن القرآن رأى الخير في المال ولهذا يسمى المال خيراً القرضاوي، يوسف. المجلة العلمية للمجلس الأوربي. المرجع السابق. ولقد تكرر هذا في عدد من الآيات، {وإنه لحب الخير الخير لشديد} العاديات آية 8. {وما فعلوا من خير فإن الله به عليم} البقرة. آية 215.

³¹¹ المال في اللغة: أن المال في اللغة مصدر مشتق من مَوْلٍ، فالميم والواو واللام كلمة واحدة. يقال: مال الرجل مَوْلٍ، ومال، مولاً. إذا صار ذا مال ... ويراد بالمال في الأصل: ما يملك من الذهب والفضة، ثم صار يُطلق على كل ما يُقتنى ويملك من الأعيان، وأكثر ما يطلق المال عند العرب على الإبل؛ لأنها كانت أكثر أموالهم، لسان العرب، المرجع السابق. ج 3. ص 550. والحقيقة أن المعنى اللغوي لا يتطلب جهداً كبيراً فالمقصود بالمال ظاهر، فالمال مال، وما ينتج عنه فهو مال.

مفهوم المال عند المذهب الحنفي: يُعرف ابن نجيم الحنفي المال بأنه اسم لغير الآدمي خلق لمصالح الآدمي، وما أمكن إحرازه والتصرف فيه على وجه الاختيار³¹²، وكما يُعرف ابن عابدين المال بأنه: ما يميل إليه الطبع، ويمكن ادخاره لوقت الحاجة... وحاصلة أن المال أعم من الممول؛ لأنه من الممكن ادخاره ولو كان غير مباح كالخمر³¹³. وبناء عليه فإن المذهب الحنفي يقرر عنصرين للمال، وهما: أن يكون شيئاً مادياً من يمكن حيازته وما عدا ذلك لا يعد مالاً، كالأشياء المعنوية المتمثلة في الشرف وغيرها³¹⁴. والثاني: أن يكون هذا المال منتفعاً به انتفاعاً بما يصلح له، ويمكن ادخاره لوقت الحاجة وهكذا يخرج منه الأمور التي من غير الممكن الانتفاع بها على سبيل المثال: الخضروات والفواكة الفاسدة واللحم النتن.

أما عن مفهوم المال عند المذهب المالكي: فقد تناول الشاطبي تعريف المال - على ما يبدو بمنظور موسع - بكونه كل ما يقع عليه الملك ويستبد به المالك عن غيره إذا أخذه من وجهه³¹⁵. وينطلق هذا المفهوم من حيث كونه محلاً للملك، وأصله الاختصاص وله قيمة بين الناس وإلا فلا قيمة له، فأساس المال هو هذه العلاقة نظراً لحاجة الانتفاع به بشكل مشروع³¹⁶.

أما عن المذهب الشافعي: فقد قال السيوطي بأن الإمام الشافعي قال عنه لا يقع اسم المال إلا على ماله قيمة يباع بها وتلزم مُتلفه، وبالنسبة للمتمول فقد ضبطه بأمرين في باب اللقطة، فأولهما: كل ما ينتفع به فهو مُتَمَوِّل وكل مالا يقدر له أثر في النفع يُعد خارجاً عن التمول، والثاني: عند ارتفاع الأسعار فالمتمول تكون له قيمة، وما ليس له قيمة لا يُعد تمولاً³¹⁷. ويظهر من ذلك أن أساس حكم المال عند الشافعية هو أثر الانتفاع.

أما عن تعريف المال عند المذهب الحنبلي: قال البهوتي عن المال معرفة إياه: كل ما فيه منفعة ولو لغير حاجة وضرورة، فيخرج مالا نفع فيه أصلاً كالحشرات، وما فيها منفعة محرمة كالخمر، وما فيه منفعة مباحة

³¹² الحنفي، زين الدين بن نجيم. د. ت. البحر الرائق شرح كنز الدقائق. ج. 5. ص 257.

³¹³ ابن عابدين، محمد أمين. 1966. حاشية رد المختار على الدر المختار شرح تنوير الأبصار. ج. 4. ط 2. القاهرة: دار الفكر. ص 510.

³¹⁴ العبادي، عبد السلام داوود. 2005. الملكية في الشريعة الإسلامية. دار الفكر. ص 175.

³¹⁵ الشاطبي، أبو أسحاق إبراهيم بن موسى اللخمي. د. ت. الموافقات في أصول الشريعة. تعليق: الشيخ عبدالله دراز. ج. 2. ص 17.

³¹⁶ العبادي، عبد السلام داوود. المرجع السابق. ص 179.

²³ السيوطي، جلال الدين عبد الرحمن. الأشباه والنظائر في قواعد وفروع فقه الشافعية. المصدر السابق. ص 327. وفي نفس المعنى عبد

³¹⁷ الله، عبد الله محمد. 1988. انتزاع الملكية للمصلحة العامة. مجلة مجمع الفقه الإسلامي. الدورة 4. ج. 2. العدد 4. ص 920.

للحاجة كالكلب، وما فيه منفعة تباح للضرورة كالميتة في حال المخمصة، وخمر لإنقاذ شخص غص بلقمة³¹⁸. والملاحظ أنهم قيدوا المال بمنفعة متكررة اعتيادية دونما النظر في أصلها وعينها كمثال: فالكلب عند الضرورة أو الحاجة منفعة مباحة ولكنما الكلب الذي هو أساس هذا النفع ليس مباحاً. وبشكل موجز فإن أساس فلسفة ملكية المال جاء في قوله تعالى: {ءَامِنُوا بِاللَّهِ وَرَسُولِهِ وَأَنْفِقُوا مِمَّا جَعَلَكُمْ مُسْتَعْلِفِينَ فِيهِ} ³¹⁹، ويفسر القرطبي هذه الآية الكريمة بأن أصل المال ملك لله سبحانه وتعالى وأن العبد ليس له إلا الذي يرضي الله، يوجه القول إلى أصحاب الأموال: "...فالأموال ليست أموالكم في الحقيقة وما أنتم فيها إلا بمنزلة النواب والوكلاء، فاغتنموا الفرصة فيها قبل أن تزال عنكم"³²⁰. يذكر القرضاوي في هذا الخصوص أن تعريف الحنفية هو الذي يعول عليه ويمكن تطبيقه على أحكام الزكاة. إذ أنه هو ما يتمول به ويدخر للحاجة، وما يمكن حيازته والانتفاع به على الوجه المألوف³²¹. وهو القول المختار. وترى باقي المذاهب وجوب عدم الحيازة الفعلية إذا أمكن حيازة مصدره ومعه عن غيره. وبهذا تكون الحقوق الأدبية من ضمن الأموال وهو الأقرب إلى تعريف المال. ولا يختلف العلماء المعاصرون عن سلفهم في تلك المفاهيم والتعريفات وإن اختلفت عباراتهم؛ وذلك منشؤه تبسيط عبارات المتقدمين بقصد التوضيح والتبسيط³²².

حاصل القول اتضح أن المال وفقاً للشريعة الإسلامية، وطبقاً لما يهم الدراسة أنه وعاء ضريبة الدخل؛ وأنه كل شيء له قيمة عند الناس وكان جائزاً الانتفاع به، فعلى سبيل المثال فالحلوف فيه منفعة البيع والشراء، ولكنه لا يعتبر مالاً؛ لأن الشريعة الإسلامية أزالته هذه المنفعة، فالعبرة بالمنفعة، والمال يُعد العنصر الخامس من العناصر التي تقوم عليها الكليات الخمس للبشرية، وهي الدين والنفس والعقل والنسل والمال، ولأن الأصل في موضوع المال يعود إلى كونه حكماً شرعياً.

الركن الثاني - أن تكون إدارة الضرائب طرفاً في النزاع: يجب أن تكون إدارة الضرائب طرفاً في الخصومة، لكي تعتبر المنازعة ضريبية إذ إن الإدارة الضريبية هي السلطة المنفذة لأحكام قانون ضريبة الدخل، والمعنية بذلك لما لها من حقوق سلطات حولها القانون في هذا الشأن. فضلاً عن كونها من قامت بإجراء معين يخالف

³¹⁸ البهوتي، منصور بن يونس. 1982. كشاف القناع عن متن الإقناع. تعليق. هلال مصيلحي هلال. ج3. بيروت: دار الفكر. ص152.

³¹⁹ سورة الحديد. آية 7.

³²⁰ القرطبي، تفسير القرآن. ج7. المصدر السابق. ص237.

³²¹ فقه الزكاة. المرجع السابق. ص137.

³²² عبد الله، عبد الله محمد. 1988م. انتزاع الملكية للمصلحة العامة. مجلة مجمع الفقه الإسلامي. المرجع السابق. ص921.

نصاً معيناً بعينه وأثر في حقوق مالية للممول. غير أن السؤال الذي يطرح نفسه هو من ذا الذي يمثل إدارة الضرائب أمام القضاء، ولجان الصلح ولجان فض المنازعات؟ إن تشريع ضريبة الدخل الليبي قد أعطى لمدير عام مصلحة الضرائب سلطة التصرف في الدعوى الجنائية بالنسبة إلى الجنح برفعها من عدمه وله حق النزول عنها في أي وقت كان ما لم يصدر حكم نهائي. ويستنتج من ذلك أن المدير هو الشخص المختص بتمثيل إدارة الضرائب قضائياً لاسيما وأنه أعطيت له باقي الاختصاصات كإصدار الأمر بالحجز على الأموال التي يرى استيفاء الديون الضريبية منها، وبطبيعة الحال للمدير تكليف غيره من الموظفين بمباشرة بعض اختصاصاته المقررة بمقتضى التشريع، ومما يؤكد ذلك حكم المحكمة العليا الليبية³²³.

الركن الثالث - أن ينازع دافع الضريبة إدارة الضرائب: يُعد دافع الضريبة الطرف الضعيف والمعني بالتشريع الضريبي، من حيث كونه ملتزماً أمام بيت مال الدولة بالمساهمة في نفقات الدولة، بدفع جزء من دخله، وفي حالة إحلاله بهذا الالتزام، تقع عليه المسؤولية ومن ثم العقاب أو الجزاء حتى يرغم على إيتاء الضريبة. ومعنى أن ينازع الممول إدارة الضرائب أي أنه غير راض عن عمل إداري قامت به الأخيرة، فأثر في المركز المالي للممول. كأن ينازع في قرار ربط الضريبة في حالة عدم تقديمه الإقرار الضريبي مثلاً.

الركن الرابع - أن يكون منشأ وموضوع النزاع القانون الضريبي ولا قانون غيره: لا يكفي أن تتوفر العناصر الثلاثة السابقة، لكي يعتبر النزاع ضريبياً، بل يجب إلى جانب هذه العناصر وجود عنصر آخر وهو خضوع المنازعة للقانون الضريبي، مما يتعين معه أن المنازعات العيوية متعلقة بشأن غير ضريبي لا تُعد منازعة ضريبية فمثلاً لا يُعد النزاع ضريبياً متى تعلق بتطبيق أو تفسير تشريعات أخرى كالتخلاف بين إدارة الضرائب والممول على إصدار شيك لصالحها بدون رصيد، أو كان النزاع بينهما بسبب إصدار قرار إداري مصاب بعيب مؤثر على المركز الضريبي للممول، كأن يُكلف موظف معين لفحص ملفه الضريبي، ونتيجة لهذا الأمر كان من الطبيعي

³²³ قضت بأنه: "إذا كان القانون قد أجاز كما في الأمثلة المتقدمة لمدير عام مصلحة الضرائب دون غيره اتخاذ ما يراه مناسباً من الإجراءات الكفيلة بتأمين دين الضريبة، وجعله بنفرد بالأذن أو عدم الإذن برفع الدعوى الجنائية والتنازل عنها، وأصبح عليه صفة تمثيل المصلحة والنيابة عنها في كل ما يقوم به، من تلك الإجراءات، فإنه لا معنى لأن تُنكر عليه صفة تمثيل المصلحة والنيابة عنها في مزاوله حقها في التقاضي، وإلا أدى ذلك إلى التفرقة بدون موجب حق بين حق إيقاع الحجز التحفظي ومزاوله حق التصرف في الدعوى الجنائية ومزاوله حق التقاضي، وهي جميعاً من الأعمال القضائية، وعليه فإنه يصح لمدير عام مصلحة الضرائب أن ينوب عن المصلحة أمام جميع جهات التقاضي في كافة النزاعات التي قد تكون طرفاً فيها سواء كانت مدعية أم مدعي عليها". الطعن الإداري رقم 27 لسنة 16 قضائية. م م ع. السنة 7. العدد 2. ص 33.

أن يكون التشريع الذي يحكم النزاع الضريبي متمتعاً بطبيعة خاصة نابعة من استقلاله وذاتيته، تميزه عن غيره من القوانين، وتجعله قانوناً قادراً على مواكبة طبيعة المنازعات الضريبية، ولا يعني بحال من الأحوال أنه متى اشتركت قوانين أخرى مع القانون الضريبي كقانون الحجز الإداري مثلاً من ذلك الحجز الإداري على مال الممولين، أنه نزاع غير ضريبي، بل هو كذلك³²⁴.

المطلب الثالث - الطبيعة القانونية لمنازعة ضريبة الدخل:

تختلف الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية عن غيرها من المنازعات القانونية والقضائية المشابهة لها؛ وذلك لانتسابها بخصائص معينة أكسبتها استقلالية وذاتية خاصة. ولهذا ثار خلاف بين الفقهاء حول تحديد طبيعة هذه المنازعة. وعلى كل حال، هذا ما سيتناوله المبحث الجاري:

1- تُعد المنازعة الضريبية منازعة إدارية: بما أن أحد أطراف الدعوى الضريبية هي إدارة الضرائب والتي تتمتع بسلطة تنفيذية عامة تستمدّها من سلطة الدولة وسيادتها، ومركز قانوني قوي تمكنها من تحقيق مصلحة الخزينة العامة. وبهذا تكون المنازعة الضريبية إدارية من حيث الأصل، وفي مواجهة طرف قوي، وآخر ضعيف، أي بين طرفين غير متكافئين. فلا يوجد في المنازعة الضريبية طرفان متعادلان. وتظهر مصلحة الضرائب كإدارة ضريبية تابعة لوزارة المالية ممثلة للدولة في المنازعات الضريبية ومع ذلك لا يجوز تشبيه علاقة الدولة ممثلة في مصلحة الضرائب في المسائل الضريبية بعلاقة الفرد بآخر بل تعد المصلحة أحد فروع السلطة التنفيذية تمارس سلطة عامة، تختلف عن تلك الأعمال العادية التي يمارسها الأفراد³²⁵. وعلى الرغم من هذه الحقيقة إلا أنه ثار خلاف بين الفقهاء حول تحديد طبيعة هذه المنازعات، وبحكم أن الدولة طرف في النزاع الضريبي؛ عدها بعضهم منازعة إدارية، طالما أن أحد أطرافها الإدارة، وبالتالي نادوا بتطبيق القانون الإداري؛ لأن ربط الضريبة يكون من خلال قرار إداري، والسلطة الإدارية يعملها التنفيذي، إنما تفصح عن إرادتها الملزمة بما لها من سلطة وتصدر قراراً إدارياً، وهدفها في ذلك هو المصلحة العامة³²⁶. وبعض الفقهاء اعتبرها منازعة مدنية وينبغي تطبيق القانون المدني عليها انطلاقاً من أن القانون المدني يعتبر الشريعة العامة لأغلب فروع

³²⁴ محمد، سلوى. المرجع السابق. ص 47.

³²⁵ الكازغلي، محمد. المرجع السابق. ص 7. وإيضاً سالم، علي محمد علي. 2010. الضريبة على دخل الشركات، دراسة تحليلية في قانون

ضرائب الدخل. رسالة ماجستير. مقدمة بجامعة الفاتح كلية القانون. ص 187، 188.

³²⁶ بيومي، زكريا محمد. المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب. القاهرة: دار النهضة العربية. ص 21.

القانون الوضعي ولأنه مستقر نظرياً. غير أن هناك فريقاً ثالثاً عددها منازعة ضريبية ذات طابع خاص استناداً إلى ذاتية واستقلال التشريع الضريبي نفسه ونادوا بتطبيق نصوص أكثر وضوحاً وشمولاً خاصة في المنازعات الضريبية³²⁷. ومن الواضح أن أنصار كل اتجاه يُجسّمون مسألة القانون الواجب التطبيق، وإعمالاً لذلك فإن القانون الضريبي هو المطبق، وإن لم يكن هناك نصاً يعالج نزاعاً معيناً، حينها يكون اللجوء إلى القواعد العامة. وعليه فإن المنازعة التي تكون بين طرفين ليس أحدهما إدارة الضرائب، لا تعتبر منازعة ضريبية ولو تعلقت بمسائل ضريبية. والذي يُرى أن الحقيقة التي لا تدع مجالاً للشك أن هذا النزاع الضريبي، وإن بدا منذ الوهلة الأولى إدارياً، إلا أنه في الغالب ينتهي بصفة قضائية، أو شبه قضائية.

2 دور النزاع الضريبي في فلك الحق العيني والحق الشخصي: قبل الحديث عن طبيعة المنازعة الضريبية فيما إذا كانت ذات طبيعة موضوعية (عينية) أم أنها ذات طبيعة شخصية-إن جاز التعبير- يجدر في البدء، عرض موجز قانوني لمفهوم النزاع الضريبي الموضوعي (العيني)، والنزاع الضريبي الشخصي. فأما مفهوم النزاع الضريبي العيني أو الموضوعي: فهو ذلك النزاع الذي يدور عما إذا كان تصرف معين قد عارض أو خالف قاعدة قانونية معين أو مركزاً موضوعياً، بحيث أن هذا النزاع لا يتناول مسائل تتعلق بمراكز قانونية شخصية أو حقوقاً مالية شخصية. والنسبة للمقصود بالنزاع الضريبي الشخصي: فهو الذي يدور حول تأثير تصرف مخالف للقانون يشكل اعتداء على الحقوق المالية شخصية. ولئن كان أمر مساس أموال الأشخاص يُعد خصومة موضوعية وليست شخصية بمعنى ليس للمتنازعين أن يسيروها كيفما شاءوا وفق مصالحهم. إلا أن الممول يكون أمام إدارة الضرائب في مركز موضوعي وليس شخصي تبدو فيه علاقة المدين بالدائن بالشكل المعروف في القانون الخاص. كما أن مرجع ذلك إلى قاعدة الشرعية، ومبدأ سيادة القانون على الرغم من دوران النزاع بين مصلحتين عامة وشخصية³²⁸. والأصل أن النزاع الضريبي هو نزاع موضوعي يتبع في ذلك القضاء العيني حيث أنه يقوم بالدرجة الأولى على مخاصمة إجراء والذي يُسمى القرار الإداري، ولو أن الخصم الحقيقي هي الإدارة مصدرة القرار؛ إذ أن العلة من هذه المنازعات هي تصحيح ورقابة مشروعية التصرفات التي قامت بها إدارة الضرائب وقياسها بميزان القانون، فإما أن ينتج عن هذا القياس مشروعية التصرف القانوني فترفض الدعوى، أو تظهر عدم قانونيته فيتقرر إلغاءه. غير أن الذي يبدو على أغلب هذه المنازعات الضريبية

³²⁷المرجع السابق. ص48.

³²⁸المرجع السابق. ص15.

أنها ليست ذات طبيعة موضوعية عينية، إذ لا تخلو من المضامين الشخصية والمتمثلة في المصلحة الخاصة والشخصية المباشرة للمنازع (دافع الضريبة). وفي الختام فإن النزاع الضريبي ذو طبيعة تختلط فيها المسائل الموضوعية والشخصية، والتي تدور بين ضمان المصلحة العامة وهي حماية مبدأ القانونية للحد من أعمال الإدارة الغير مشروعة، وحماية المصلحة الخاصة والحقوق المالية الشخصية التي تم التعدي عليها.

3-تمتاز المنازعة الضريبية بضرورة تسويتها على نحو السرعة: تعد ضريبة الدخل أمراً يمس بحقوق

الممول كونه يمس حرمة ماله والذي يعد مردوداً مهماً له، كما أنها تمس حق الدولة، والتي تعول عليها كمورد مالي للمساهمة في الإنفاق العام. وعليه فلو أنها استمرت بالنظر في الخلافات الضريبية بأسلوب المنازعات العادية نفسه ستتضرر مصلحة دافع الضريبة؛ لكون تسوية هذه المنازعات يتطلب وقتاً طويلاً وتعقد في الإجراءات، وبالمقابل سيترقب عليه ربما ضياع أموال الدولة التي ستغطي بها جزءاً من النفقات، مما يتعين معه تسوية تلك المنازعات على وجه السرعة ضماناً لاستقرار المراكز الضريبية لدافعي الضريبة في خلال فترة زمنية وجيزة. وليتخلص الممول من العبء الضريبي الملحق على كاهله، ولكي تستفيد إدارة الضرائب من مال الضريبة في الوقت الملائم بدون ممانعة وتسيوف، فيما يحتمل على الاعتقاد بأن استمرار الممول في المنازعة الضريبية قد لا يهدف إلى الوصول للحق المقرر له قانوناً، وإنما تحقيق الإثراء غير المشروع من مبلغ الضريبة المستحقة عليه. لذا يجب ألا يستغل الممول تعدد مراحل النزاع وطول إجراءاته بتأجيل دين الضريبة بدون مبرر لما في ذلك من إضرار بمال المجتمع؛ لاسيما إذ ما قورنت بباقي المنازعات الأخرى³²⁹.

4-استحقاق الدين الضريبي رغم التنازع في مقداره: بمعنى أنه لا يترتب على منازعة الممول في صحة

أو مقدار القرار الضريبي مثلاً إيقاف استحقاقها، عملاً بقاعدة (الدفع المالي أولاً ثم المعارضة أو الطعن) Financial payment and then appeal التي تمنع دون إبطاء حماية الضريبة بإعادة الممول عبر إطالة عمر المنازعة الضريبية الأمر الذي يترتب عليه أنه لا يجوز لدافع الضريبة أن يتحجج بعدم دفع الضريبة بسبب قيام منازعة فيها، كما لا يجوز للمحكمة أن تأمر بإيقاف تنفيذ قرار الربط الضريبي³³⁰.

³²⁹الكازغلي، محمد. المرجع السابق. ص8.

³³⁰الصفحة السابقة.

5- الطابع النسبي للمنازعة الضريبية: بمعنى أن النزاع الضريبي يقتصر على الأطراف المتنازعة، ولا يشمل غيرهم من الأشخاص، وبالنظر إلى الأثر الموضوعي فغالباً ما يقتصر الربط الضريبي على سنة أو سنوات معينة، ولا يسري إلى غيرها من السنوات أو غيرها من الضرائب؛ ولا سيما من حيث التظلم، فبطعن الممول فإنه لا يستفيد منه إلا هو أي أنه ستكون له حجية نسبية مقصورة على هذه الأطراف³³¹، وهذا ما أيدته المحكمة العليا في الطعن المدني بقولها: "إذا اتخذ أحد الورثة إجراء لمصلحة التركة يحفظ به حصص باقي الشركاء فيها من السقوط فإنه يقوم في هذا الشأن مقامهم، ويُعد في اتخاذ هذا الإجراء نائباً عنهم، وذلك لأن الوارث ينتصب خصماً عن التركة فيما لها وما عليها إذا خاصم أو حوصم في الدعوى بهذه الصفة"³³².

6- يمتاز النزاع الضريبي بطبيعة إثبات خاصة للحق المالي: نظراً لارتكاز مسألة النزاع الضريبي على حق مالي يقره طرف وينازعه فيه آخر؛ فإن وسائل الإثبات في النزاع تبدو خاصة، ومختلفة عما تتطلبه باقي المنازعات لإثبات الحقوق، فمن المعروف أن الإثبات هو إقامة الدليل أمام هيئة القضاء بالطرق المحددة على صحة واقعة قانونية يدعيها أحد الخصوم وينكرها الآخر. فمن غير المنطق أن يُعلق حق الدولة على يمين يؤديه دافع الضريبة أو شهادة شهود؛ لأن كل من الشهادة واليمين القانونية وسائل إثبات شفهية غير مقبولة ضريبياً حيث لا تقبل في النزاعات الضريبية إلا وسائل الإثبات المكتوبة، اللهم إلا أن الشهادة قد يلجأ إليها بصورة غير مباشرة كما هو الحال عند الخبرة³³³، والخلاصة من ذلك، أن منازعة ضريبة الدخل تمتاز بطبيعة قانونية خاصة، تميزها عن باقي المنازعات القانونية الأخرى مما يجعلها محل أهمية وجذب لبحث أسبابها من عدة أوجه وهو ما سيوضح في الفصل التالي.

المبحث الثاني - أسباب منازعات الربط والتقدير الإضافي لضريبة الدخل:

يُثير النزاع الضريبي على غرار المنازعات القانونية الأخرى نزاعاً شائكاً، لذا حاولت الدراسة وضع الأسباب في نظرية موحدة عامة موضحة المعالم السببية التي يمكن العمل بها، لإيجاد الحلول القانونية المطلوبة، ويُحسب

³³¹ كان يطعن في الناتج عن نزاع قدمه شريك في شركة التوصية والتضامن وكذلك الوارث لا يستفيد منه باقي الشركاء أو الورثة؛ لأن الضريبة تفرض على كل منهم مستقلة. اللهم فيما يتعلق بالورثة، فإذا أبدأ أحدهم دافعاً أو طعناً مؤثراً في الضريبة المستحقة على المورث يسفيد منه جميع الورثة. محمد، سلوى. المرجع السابق. ص 52.

³³² الطعن رقم 20 لسنة 18 قضائية، بتاريخ 21. 3. 1972. م م ع. السنة 8. العدد 4. ص 73.

³³³ الكازغلي، محمد. المرجع السابق. ص 11. وأيضاً سالم، علي محمدعلي. المرجع السابق. ص 189، 190.

الباحث أنه أصاب، إذ قال أن دراسة السببية المتشعبة والمستوعبة إلى حد ما للمنازعات الضريبية، هي محور جوهرى يدور عليه حكم المسببات في الأسباب الضريبية، هذا فضلاً عن كون هذا الفصل مهماً لتعلقه بمفهوم منازعات ضريبة الدخل وطبيعتها وأسبابها، ولاشك أن أسبابها كثيرة، ولا يمكن الإحاطة بها وحصرها، ولكن ستعرض أهم الأسباب؛ لأجل ذلك عُقد باباً مستقلاً كبيراً للتأصيل والتحليل الفلسفي الشرعي والمشروعى (القانوني) حول تلك السببية في المحيطين الإسلامي والقانوني. وسيكون البحث بوجه الخصوص على المنازعات القانونية والإدارية ذات العلاقة بالدخل، وستقسم أسباب المنازعات الضريبية إلى مجموعة أقسام منها ما يتعلق بالربط ومنها ما يتعلق بالجباية، وهناك ما يتعلق بأسباب قانونية أخرى: وذلك كالآتي:

المطلب الأول- الأسباب المتعلقة بالربط الضريبي للدخل في الشريعة والقانونين الليبي والماليزي:

إن وجه النزاع في هذا الشأن لا يخرج عن كونه إخلالاً بإحدى إجراءات الربط الضريبي أو التفسخ من الالتزام الدين الضريبي سواء كان حول نشأة هذا الالتزام أو كميته أو ما تعلق بإجراءاته، ولعل المقصود بربط الضريبة Tax assessment أساساً هو تحديد المقدار المالي الواجب على الممول دفعه لمصلحة الضرائب³³⁴، ويعرف الربط الضريبي بمعنى آخر دقيق بأنه: "إخضاع صافي الدخل لسعر الضريبة الذي يقرره القانون، واستخراج مبلغ الضريبة الواجب الأداء الذي تحدد بمقداره مسؤولية الممول الضريبية"³³⁵، وهو ذات الأمر في التشريع الماليزي لضريبة الدخل طبقاً للمادة 3، 4، وطبقاً للمادة 1، 41 من التشريع الضريبي الليبي للدخل. إذ تثور المنازعة الضريبية في الغالب الأعم بسبب السلطة التقديرية الواسعة التي تمنحها التشريعات لإدارة الضرائب فحينما يترك قدرٌ من السلطة للإدارة بحيث يكون لها الحق في التصرف بمحض إرادتها بحجة تحقيق أهدافها والتي على رأسها النفع العام، قد تستبد في المملطة فظلم الناس حقوقهم بتقدير الأرباح بطريقة تعسفية، فيتحمل الممول عبئاً ضريبياً كبيراً على كاهله، ومن ثم يفقد الثقة في الإدارة فيشرع في أعمال تكون مخالفة للقانون، هذا ويرجح بعض الباحثين إلى أن ازدياد عدد المنازعات الضريبية لعدة أسباب أخرى غير الإدارية فربما تنشأ بسبب تعقيد التشريعات الضريبية؛ نظراً إلى التعديل المستمر تارة، وصعوبة التفسير والتطبيق

³³⁴ يونس، منصور ميلاد. المرجع السابق. ص 169.

³³⁵ الصلابي، فوج سوف محمد. المرجع السابق. ص 211.

تارة أخرى، فيقع الممولين في جهل بما³³⁶. ومن هذا المنطلق يمكن تصنيف أسباب النزاع بهذا الشأن المتعلق بربط الضريبة إلى التقدير الذاتي الضريبي، وتقدير الإداري الضريبي، على النحو التالي:

الفرع الأول - الأسباب المتعلقة بالإقرار الذاتي المباشر للربط الضريبي:

يُعد أسلوب الإقرار الذاتي الضريبي Tax self-declaration اسلوباً محققاً للعدل الضريبي، وموصلاً إلى حقيقة الوعاء المخصص لضريبة الدخل، وبيان ذلك في الشريعة والقانونين كما يلي:

أولاً - الإقرار الذاتي الضريبي المباشر في الشريعة الإسلامية: أخذ المشرع الضريبي الإسلامي بطريقة الإقرار الذاتي المباشر الذي يكون من خلال تقديم دافع الضريبة ذاته، فهذا الاعتراف يتيح معرفة البيان الحقيقي لوعاء الضريبة، هذا من جانب ومن جانب آخر فإن ذلك الأسلوب، يحفز إلى عقيدة حسن النية والظن المفترضة عند دافع الضريبة وإحساسه بالمشاركة في تحمل الأعباء العامة، ومساعدة مجتمعه في تحقيق الصالح العام، وهو ما يمكن تسميته بالمسؤولية التضامنية الاجتماعية. وروى مسلم عن جرير بن عبد الله قال: جاء ناس من الأعراب إلى الرسول ﷺ فقالوا: إن ناساً من المصدقين يأتوننا فيظلموننا. قال: فقال ﷺ: أرضوا مصدقكم. قال جرير ما صدقني مصدق منذ سمعت رسول الله ﷺ إلا وهو عني راضٍ³³⁷. وعن بشير بن الخصاصية قال: "قلنا يا رسول الله ﷺ: إن قوماً من أصحاب الصدقة يعتدون علينا. أفنكتّم من أموالنا بقدر ما يعتدون علينا؟ فقال: لا"³³⁸. وعن أبي هريرة وأبي أسيد رضي الله عنهما صاحبي رسول الله ﷺ أنهما قالوا: "حقّ على الناس إذا قدم عليهم المصدق أن يرحبوا به، ويخبروه بأموالهم كلها، ولا يخفوا عنه شيئاً، فإن عدل فسبيل ذلك، وإن كان غير ذلك واعتدى لم يضر إلا نفسه..."³³⁹. وعن زاهر بن يربوع، قال: إن رجلاً جاء إلى أبي هريرة، فقال: أأخبئ منهم كريمة مالي قال فقال لا. إذا أتوكم فلا تعصوهم، وإذا أدبروا فلا تسبوهم،

³³⁶ الكازغلي، محمد. المرجع السابق. ص 17. وايضاً مقابلة شخصية مع الأساتذة: أنور السويسي، محمود الكموشي، عبد الله الجحاوي أعضاء بالملكتب القانوني بإدارة الضرائب المدينة طرابلس، بتاريخ 22 . 7 . 2010. ومقابلة شخصية مع الأساذين علي العماري ورمضان العمامي أعضاء بالملكتب القانوني في إدارة الضرائب بنغازي، بتاريخ 24 . 7 . 2010.

³³⁷ صحيح مسلم. المحقق محمد فؤاد عبد الباقي. بيروت دار احياء التراث العربي. ج3. ص25. وهذا الحديث ذكره وأستند عليه أبو عبيد، بن سلام. في كتابه الأموال. 1989. تحقيق محمد عمارة. دار الشروق. ص 556.
³³⁸ حيث حسن أورده الشوكاني. نيل الأوطان. الطبعة العثمانية. ج4. ص 156.
³³⁹ صحيح رواه مسلم وذكره أبو عبيد. الأموال. المصدر السابق. ص 558.

فتكون عاصياً خفف عن ظالم. ولكن قل: هذا مالي وهذا الحق، فخذ الحق وذو الباطل...³⁴⁰. وعن جرير بن عبد الله أيضاً أنه كان يقول لبنيه: "يا بني إذا جاءكم المصدق فلا تكتموه من نعمكم شيئاً، فإنه إن عدل عليكم فهو خير لكم وله، وإن جار عليكم فهو شر له وخير لكم"³⁴¹. وعن ابن جريج عن أبي الزبير أنه سمع جابر بن عبد الله يقول: "إذا جاءك المصدق فادفع إليه صدقتك، ولا تتبعها منه، ووله منها ما تولى"³⁴². وعن زياد بن حدير أنه قال: أول من بعث أمير المؤمنين عمر بن الخطاب على العشور أنا. قال فأمرني أن لا أفتش أحداً³⁴³. كذلك كتب أمير المؤمنين عمر بن عبد العزيز إلى عامله زريق بن حيان أن يأخذ العشور مما ظهر من أموال التجار³⁴⁴. وحيال هذا العبء والالتزام فقد كان المشرع الإسلامي موفقاً بهذا الأسلوب، ولا يعني هذا أنه لا يمكن إجراء التحري والرقابة الدقيقين، بل هذا ممكن وسهل على الإدارة الإسلامية، ولكنه لم يكن ضرورياً لصديق المولدين الضريبيين آنذاك.

وما يلتبس في سياسة عمر بن عبد العزيز حينما كتب إلى واليه على البصرة عدي بن أرطاة بالدين في التعامل مع الذميين دافعي الضريبة فقال له: "انظر من قبلك من أهل الذمة قد كبرت سنه، وضعفت قوته، وولت عنه المكاسب، فأجر عليه من بيت مال المسلمين، ما يصلحه"³⁴⁵. وفي هذا تجاوز لمقدرة دافع الضريبة إلى مساعدته مالياً من بيت مال المسلمين، وهو ما يتسجم مع الشريعة الإسلامية. وقال الماوردي: "ولا يستقصى في وضع الخراج عليه ما يحمله، وليجعل فيه لأرباب الأرض بقية يجبرون بها النوائب والحوائج"³⁴⁶. وذكر أيضاً أن أمير المؤمنين عبد الملك بن مروان منع واليه على العراق الحجاج بن يوسف الثقفي أن يأخذ الفضل من أموال الذميين فكتب إليه: "لا تكن على درهمك المأخوذ أحرص منك على درهمك المتروك، وابق لهم لحوماً يعقدون بها شحوماً"³⁴⁷. وقد وضع سيدنا عمر بن الخطاب الخراج على الجريب قفيزاً، ودرهماً على

³⁴⁰ أستاذ عليه أبو عبيد، بن سلام. المصدر السابق. ص 557.

³⁴¹ الصفحة السابقة.

³⁴² المصدر السابق. ص 558.

³⁴³ السرخسي، محمد بن أحمد شمس الأئمة. د.ت. المبسوط. ج2. ط: 2. بيروت: دار المعرفة. ص 20. وكذلك أبو يوسف. الخراج.

المصدر السابق. ص 161.

³⁴⁴ أبو يوسف. المصدر السابق. ص 163.

³⁴⁵ فؤاد، أحمد إبراهيم. المرجع السابق. ص 267.

³⁴⁶ الماوردي، أبو الحسن. المصدر السابق. ص 168.

³⁴⁷ المصدر السابق. ص 191.

النخل والرطب والكرم والشجر، فإن أحقل أهل الخراج أكثر من ذلك فلا يزداد عليهم وإن عجزوا عن ذلك خفف عنهم، ولا يكلفون فوق طاقتهم³⁴⁸. وكدليل لتقرير فرض الضريبة استناداً إلى طاقة دافع الضريبة، فالحق لأولي الأمر بفرض الضريبة بقدر ما تحتمل الأرض وهذا ما أسداه أبو يوسف من نصح لأمير المؤمنين هارون الرشيد، ناصحاً إياه: لما رأيت أن يقاسم أهل الخراج ما أخرجت الأرض من صنوف الغلات، وما أثمر النخيل، والشجر والكرم على قدر ما وضعته من المقاسمات، ولم تردهم إلى ما كان عمر بن الخطاب وضعه على أرضهم، ونخلهم، وشجرهم، وقد كانوا بذلك راضين وله محتملين؛ لأن الخليفة عمر بن الخطاب رأى الأرض في ذلك الوقت محتملة لما وضع عليها. ولم يقل حين وضع عليها ما وضع من الخراج أن هذا الخراج لازم لأهل الخراج وحتم عليهم، ولا يجوز لي ولن بعدي من الخلفاء أن ينقص منه أو يزيد فيه³⁴⁹. ويتأكد مبدأ السعة والمقدرة الضريبية في الشريعة الإسلامية حينما سأل سيدنا عمر بن الخطاب عثمان بن حنيف، وحذيفة قدر الخراج وربما حملتما الأرض أكثر مما تستحمل. فرد عليه عثمان بن حنيف: حملت الأرض أمراً هي له طيقة، ولو شئت لأضعفت. ورد عليه حذيفة: وضعت على الأرض أمراً هي له محتملة، وما فيها كثير فضل. يعني أنهما تركا خيارات كثيرة، ولو شاء سيدنا عمر بن الخطاب لأخذه. كما قرر سيدنا عمر بن الخطاب بشأن الخراج في رسالته إلى واليه على نجران يعلى بن أمية: "أن يقاسم أهل الأرض على الثلث، والثالثين مما أخرج الله منها من غلة، وأن يقاسمهم ثمر النخل ما كان منه يُسقى سبعا، فللمسلمين الثلثين ولهم الثلث. وما كان يُسقى بغرف فلهم الثلثان وللمسلمين الثلث"³⁵⁰. وقد ناصر أبو عبيد مافعله سيدنا عمر بن الخطاب على الخراج قائلاً: وهذا عندنا مذهب الجزية والخراج، إنما هو على قدر الطاقة من أهل الذمة، بلا حمل عليهم ولا إضرار بفئ المسلمين، ليس فيه حد مؤقت، ألا ترى أن الرسول ﷺ إنما كان فرضه على أهل اليمن ديناراً على كل حالم في حديثة إلى معاذ بن جبل والي اليمن، فهذا دون ما فرضه عمر على أهل الشام، وأهل العراق. إنما يوجه هذا منه، إنما زاد عليهم بقدر يسارهم وطاقاتهم³⁵¹. وهذه المبادئ المهمة لم يدركها مناصري الضرائب التصاعديّة إلا مؤخراً.

348 محمد، حميد الله محمد. 1941. مجموعة الوثائق السياسية في العهد النبوي والخلافة الراشدة. مطبعة لجنة التأليف والترجمة. ص 93.

349 أبو يوسف. الخراج. المصدر السابق. ص 164.

350 محمد، حميد الله محمد. 1941. المرجع السابق. ص 100.

351 البيهقي. السنن الكبرى. باب كم الجزية. ج 4. ص 497. وأيضاً انظر أبو عبيد. الأموال. المصدر السابق. ص 57.

خلاصة القول إن فرض ضريبة الدخل يدور مع المقدرة وجوباً وعدمياً. ما يعني أنه لو لم تتوفر المقدرة لما توافرت فرضية الضريبة، وتجد هذا في قوله تعالى: {لَيْسَ عَلَى الضُّعَفَاءِ وَلَا عَلَى الْمَرْضَى وَلَا عَلَى الَّذِينَ لَا يَجِدُونَ مَا يَنْفِقُونَ حَرَجٌ} ³⁵²، ولهذا أعفى سيدنا عمر بن الخطاب العجوز اليهودي الضير من ضريبة الجزية، لعدم قدرته على تحمل الضريبة، وأعفى أقرانه أيضاً ³⁵³.

ثانياً - أسلوب الإقرار الذاتي المباشر للربط الضريبي في القانونين الليبي والماليزي:

لم يكثرث المشرعان الليبي والماليزي بوضع تعريف محدد للإقرار الضريبي، وإنما ذكره في إشارات متفرقة من التشريع الضريبي، ولعله يُعرف كونه عملاً يتجسد في تقديم الممول إقراراً ضريبياً يفرضه القانون على الممول، لبيان دخله من مصدر معين أو من جميع مصادر الدخل على حسب الأحوال، لكي يتسنى لمصلحة الضرائب فحصه وربط الضريبة على أساسه إن وجدته أصولياً ومواتياً. ومعنى أدق يمكن تعريفه بأنه: اعتراف مكتوب من الممول صراحةً يوضح فيه أرباحه أو خسارته من عمله بموجب أوراق ومستندات سليمة، وبشكل منظم وضمن الميعاد القانوني. هذا بالنسبة إلى الشخص الطبيعي أما بالنسبة إلى الشخص المعنوي كالشركات فلكي يكون الإقرار منتجاً لآثاره القانونية يجب أن يكون من الممثل القانوني أو الشخص المفوض بذلك. ومما يجدر ذكره أنه لكي ينتج الإقرار أثره القانوني ويكون مسؤولاً عما جاء في إقراره، يجب أن يكون قد صدر عن إرادة حرة سليمة لا يشوبها عيب كالتدليس والإكراه ³⁵⁴.

1- في القانون الليبي: لعل من أهم المسؤوليات التي وضعها المشرع الضريبي على عاتق دافع الضريبة، هو الالتزام بتقديم إقرار ضريبي عن نشاطه المالي، والأصل أن الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي يقع على الدافع، غير أن مسألة اعتماد هذا الإقرار يرجع إلى إدارة الضرائب؛ لأن حججته القانونية، ومدى صدقه يعد أمراً بالغ الخطورة ومنشأ لمراكز مالية قانونية، وقد بينت المادة 2 ق 2 من الإقرار الضريبي بنصها: "تربط الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله، ويجب دفع الضريبة من واقع هذا الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه،

³⁵² سورة التوبة. ص 91.

³⁵³ أبو يوسف. الخراج. المصدر السابق. ص 151.

³⁵⁴ الشاوي، خالد. المرجع السابق. ص 279.

في المواعيد المشار إليها في المادة 19 من هذا القانون³⁵⁵. وبناء عليه، يكون لإدارة الضرائب طبقاً للمادة 3 ق ض ل أن تربط الضريبة على الدخل بصفة نهائية على كل ممول من واقع الإقرار المقدم منه، إذا قبلته المصلحة، ويكون الربط في هذه الحالة غير قابل للطعن فيه. والجدير بالذكر أنه في كثير من الأحيان تبنى أوعية الضريبة في القانونين الليبي والمليزي على أساس الإقرارات المقدمة من الممولين، والمفترض فيها الحقيقة والصدق، والذي قد يترتب معه حق الإدارة في فحص ورقابة تلك الإقرارات، بغية التأكد من سلامة البيانات الواردة فيها، غير أنه من السهو عن الحقيقة القول أن إدارة الضرائب ملزمة بقبول نتيجة الإقرار بشكل نهائي، وإنما لها الحق في فحص إقرارات الممولين تبعاً لمعايير وخبراء مختصين بهذا الشأن، ويتبع حق الإدارة في الفحص والتقدير، حقها في الإطلاع والمعاينة والمناقشة والتبرير.

والملفت للنظر أن المشرع الليبي لم ينص على شرط اعتماد الدفاتر والحسابات التي يلتزم الممول بمسكها من قبل مراجع خارجي، وهو يعد سبباً للخلاف، طالما حدث كثيراً بين الممول وإدارة الضرائب³⁵⁶. وبالرغم من تمتع إدارة الضرائب بسلطة تقديرية كبيرة في قبول الإقرار الذاتي الضريبي من عدمه بشأن ربط الضريبة، لكنها ربما لا تملك بأي حال من الأحوال سلطة تجنب المستندات، والدفاتر التي تأسس عليها الإقرار الضريبي خطأً فيها، أو لتعارضها مع افتراض حسن نية الإدارة، وإنما يكون لها سلطة التعديل، أو التصحيح للإقرار الخاطيء، تفادياً لوقوع خلافات مع الممول فيما لو قامت بربط ضريبي بعد أن غضت البصر عن تلك المستندات، إذ أن قرار الربط الضريبي الذي عملته الإدارة سيكتسب حجية قانونية مما يجعله حقاً مستحقاً واجب الأداء، هذا من جانب، ومن جانب آخر ينشأ للدافع للضريبة مركز مالي ضريبي معلوم يلتزم به وفقاً للقانون³⁵⁷. كما يكون لإدارة الضرائب من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الممول أن تعدل الربط الضريبي

³⁵⁵ وتنص المادة 19 من ذات القانون على أنه: "فيما عدا الحالات إلي ينص فيها على خلاف ذلك، تحصل الضريبة دفعة واحدة إذا لم تتجاوز مائة دينار، فإذا تجاوزت ذلك يكون تحصيلها على أربع أقساط، وتحل الأقساط دورياً اعتباراً من اليوم العاشر وحتى اليوم الخامس والعشرين من كل الأشهر (مارس) (يونيو) (سبتمبر) (ديسمبر). وتدفع الضريبة أو القسط الأول منها بحسب الأحوال في أول ميعاد من المواعيد المذكورة تال لتاريخ استحقاقها". وبالنسبة لأسعار الضريبة فقد نصت المادة 47 بأن يكون سعر الضريبة سنوياً على الأرباح التجارية 15%، ويكون على أرباح الصناعة والحرف 10%. ونصت المادة 58 بأن الضريبة على الدخل الناتج عن العمل سنوياً 12000 دينار الأولى من الدخل 5% ومازاد على ذلك من الدخل 10%. وقضت المادة 70 بأن يكون سعر الضريبة سنوياً 20% على دخل الشركات.

³⁵⁶ الملقصبي، محمد. 2001. النظام الضريبي في ليبيا التقييم والإصلاح. بحث مقدم عن الضرائب المنعقد في طرابلس. ص 4.

³⁵⁷ الكازغلي، محمد. المرجع السابق. ص 21.

الأصلي حينما يقع خطأ في الحساب أو تقدير الضريبة، شريطة أن تبلغ الممول بالتعديلات التي جرت على الربط الأصلي والأسباب التي استندت عليها في ذلك التعديل.

ويبدو من ذلك أن المشرع كان حريصاً على عدم التغاضي عن المستندات المقدمة من الممول لضمان استقرار الأوضاع الناتجة عن الربط الضريبي، وتلافياً لوقوع منازعات قد تنشأ بين إدارة الضرائب ودافع الضريبة، حيث يترتب عن إغفال البلاغ بطلان إجراءات ربط الضريبة وإلغاء التصحيح، اللهم إلا أن عدم إجابة الممول عن إبلاغ إجراءات التعديل خلال الميعاد القانوني يجعله موافقاً ضمناً على ما قامت به الإدارة الضريبية، هذا فضلاً عن أن إهمال الإدارة للمستندات والدفاتر سيحملها عبء إثبات عدم مطابقتها للواقع، أو عدم انسجامها مع نشاط الممول الضريبي، سواء كان الممول حسن النية أو سيئها. ومن المهم أن التعديل يسري على كل الأخطاء المادية أو الحسابية أو القانونية، ويعد من ضمن الأخطاء المادية الخطأ في اسم الممول أو شركته، أو عنوانه. ويعد من ضمن الأخطاء الحسابية الخطأ في حاصل الجمع أو الضرب أو القسمة أو ماتعلق بنسبة الأرباح. أما عن الأخطاء القانونية التي فيها مخالفة النصوص التشريعية الضريبية، فاللافت للنظر أن المشرع الضريبي قد تغاضى وخرج عن قاعدة حجية الربط الأصلي النهائي للضريبة حرصاً منه لدرء الكثير من المنازعات التي تقع بين الخصمين بشأن الإقرار، أو المستندات المؤيدة له، أو أي أمور ربما تظهر من المعاينة، لذا رأى المشرع منحها سلطة ربط إضافية للضريبة وفقاً لحالات محددة رآها، كالحد من الطرق الاحتمالية بغية التهرب، والتي يطرقها الممول للتهرب من كل الضريبة أو بعضها أخفاء نشاط أو مستندات كما سيأتي بيانه في المطلب التالي.

2- في القانون الماليزي: قضت المادة 77 ICA³⁵⁸، بشأن الإقرار والتقييم الذاتي لذوي الدخل،

أن كل الدخول ينبغي أن تخضع لأحكام سنة أساس التقييم الدخل، والتي تم بدء تحديدها كسنة أساسية

³⁵⁸ Section 77. Return of income and notice of chargeability. From INCOME TAX ACT 1967 (ACT 53) PART V – RETURNS [Subs. Act A1151:s.7]. for more details see Choong Kwai Fatt. 2010. Malaysian Taxation . ibid. p 551; 558.

Income Tax Rates for Malaysia. Inland Revenue Board of Malaysia 30 April 2010

Eligible Chargeable Income	RM	Rate (%)	Tax (RM)
On the First RM 2500	2500	0	0
On the Next	2500	1	25

لتقييم للدخل (Y / A) مع كل بداية سنة مالية يقرها المشرع، وهكذا أعتبر التقييم الذاتي للدخل داخلاً حيز التنفيذ، اعتباراً من تلك السنة. وقد اصطلح المشرع الضريبي الماليزي على المدة التي يخضع فيها الدخل للضريبة، بفترة الأساس، والتي تشكل مدة سنة التقييم بهذا الرمز المختصر لسنة الربط Y / A . والجدير بالملاحظة أن سنة أساس التقييم الضريبي للدخل تتغير بالقانون تبعاً لحساسية الأوضاع المالية، وحسبما تقتضيه سياسة الدولة المالية³⁵⁹. وقد أوجبت المادة 1،77، ITA الخاصة بتنظيم العائدات الضريبية بأنه: على كل فرد عن كل سنة تقييم أن يقدم إلى المدير العام العائدات المنصوص عليها في موعد لا يتجاوز شهر أبريل 30

On the First RM 5000	5000	-	25
On the Next	5000	3	150
On the Next	10000	-	175
On the Next	5000	3	300
On the First RM 20000	20000	-	475
On the Next	15000	7	1050
On the First RM 35000	35000	-	1525
On the Next	15000	12	1800
On the First RM 50000	50000	-	3325
On the Next	20000	19	3800
On the First RM 70000	70000	-	7175
On the Next	30000	24	7200
On the First RM 100000	100000	-	14325
On the Next	50000	26	13000
On the First RM 150000	150000	-	27325
On the Next	100000	26	26000
On the First RM 250000	250000	-	53325
Exceeding RM 250000	250000	26	-

<http://www.money4invest.com/pay-income-tax-malaysia-2010-online-via-e-filing/18.9.2012>. contact LHDNM at 03-62012929 / 03-62092614 / 03-20955372 / 03-20962607 / 03-20956406 or e-mail toruslanothman@hasil.gov.my. Mr:Rohizd Hasil.

³⁵⁹ ولهذا سأل Goh Chen Chuan . ibid. P27. عن السنة الأساسي التي يتم فيها تقييم وتقدير الدخل آنذاك حينما شرع في كتابة بحثه؟ فأجاب بأن: تقييم الدخل الناجم عن الممتلكات على الدخل يكون العام الحالي أي السنة المالية الأساسي، وهي فترة الأساس من 1 يناير إلى 31 ديسمبر.

ومثال ذلك: تطبيقاً لاعتبار سنة 2004م هي بدء سنة التقييم الضريبي فلو كان لشخص دخل، فإن سنة التقييم هي (2004 Y / A) وفترة الأساس 01/01/2004، : 31/12/2004. وعليه فالعائدات لسنة التقييم Y / A 2004 يجب أن تودع في موعد أقصاه 30 أبريل 2005.

وبالنسبة لأحوال وظروف تقديم عائدات الدخل، الواجبة على الممول، فإنها كالتالي:
(أولاً) أن يمتلك دخلاً قابلاً لتحصيل الضرائب في سنة التقييم المعنية. (ثانياً) قد لا يمتلك الدخل ولكن لديه مصدر دخل. (ثالثاً) قد قام بتقديم تقرير العائدات .

(رابعاً) مطلوب منه تقديم تقرير العائدات وفقاً للقانون بالنسبة لسنة التقييم السابقة مباشرة لتلك السنة التي هي تحت التقييم.

في السنة التالية لتلك السنة التي تم فيها التقييم. والملفت للنظر أنه يجوز للمدير العام إعفاء شخص ما عن شرط إيداع ملف العائدات بواسطة إشعار المادة 2،77 ITA حسبما تقتضي الظروف.

وبالنسبة للأفراد الوافدين الجدد إلى ماليزيا: قضت المادة 3،77 ITA : على أن الفرد الذي يصل إلى ماليزيا في عام التقييم، يخير بين أمرين: أما إن يكون دخله قابلاً للحصول الضريبي منه لسنة التقييم المعنية، أو غير قابل للحصول الضريبة منه لسنة التقييم المعنية، فإن كان دخله قابلاً وخاضعاً للحصول لسنة التقييم، فعليه أن يخطر المدير العام في غضون شهرين عن تلك القابلية. وهنا ينبغي الحذر واتباع الدقة اللفظية التي استخدمها المشرع خلال شهرين، وليس بعد شهرين من الوصول كما يعتقد بعض الممولين. وفيما يتعلق بالتفاصيل المطلوبة في العائدات فإنه يجب أن تشمل العائدات على التفاصيل التالية:

(أ) الدخل القابل للحصول الضريبة.

(ب) مقدار الضريبة المستحقة على الدخل القابل للحصول.

(ج) اشتمال العائدات على التفاصيل الأخرى اللازمة من قبل المدير العام وفقاً للمادة 4،77 ITA. والجدير بالذكر أنه عندما يتم تقديم عائدات الدخل، يُعد التقييم منجزاً يوم تسليم العائدات، حسبما تقتضي المادة 1،90 ITA. إذاً يعتبر استلام خدمة إشعار مقدم للشخص في اليوم الذي يفترض أن يقوم فيه المدير العام بالتقييم، وهو تاريخ تقديم العائدات طبقاً للمادة 2،90 (ب) ITA³⁶⁰. ويترتب على هذا آثار قانونية بالغة الخطورة فيما يتعلق ببدء سريان ميعاد الطعن للمتضرر من التقييم، ولو كان في حالة التقييم الذاتي لعظم النتائج التي قد تؤدي إلى تحصن قرار إدارة الضرائب غير المشروع. كما يثير دخل الشركات الخاضع للضريبة أو من عدمه هو الآخر منازعات تتعلق بتطبيق المادة 77 آفة الذكر، فهو شبيه بنظام دخل الأفراد، فعادة يكون من خلال صدور نماذج استمارات العائدات إلى دافعي الضرائب في أوائل شهر مارس من كل عام، فضلاً عن أن مستندات العائدات يجب أن تكون مستوفاة، ثم تعاد إلى مجلس الإيرادات الوطني في غضون 30 يوماً، أو أي فترة أخرى من هذا القبيل يقرها المدير العام طبقاً للمادة 1،77 وبالنسبة للشركات،

³⁶⁰ Deemed notice of assessment A return submitted is deemed to be a notice of assessment [section 90(2)(a) of the ITA]. for more details see Choong Kwai Fatt. 2010. Malaysian Taxation ibid.p 551; 558.

فإن مراجعاتها على النحو التالي:

• يجب على كل شركة أن تقدم العائدات في الاستمارة المقررة في غضون ستة أشهر من تاريخ اختتام الفترة المحاسبية، والتي تشكل الفترة الأساسية لسنة التقييم، المادة 1،77 (A).

• إذا كان هناك تغيير في الفترة المحاسبية وكانت الحسابات غير مقفولة في أي تاريخ خلال السنة، فإنه يجب على الشركة تقديم العائدات لذلك العام. أو السنة التي يتم فيها التقييم والتي تم فيها إقفال الحسابات في غضون ستة أشهر من تاريخ اختتام الفترة المحاسبية المادة 1،77 (B).

ويجب أن تشتمل العائدات على الآتي: تحديد الدخل القابل للتحويل، ومبلغ الضريبة المستحقة، وأن تحتوي على التفاصيل المطلوبة والمحددة من قبل المدير العام المادة 1،77 (C).

كما أجهز القانون المالي تقديم استمارات العائدات على الوسائط الإلكترونية أو عن طريق الإرسال الإلكتروني، وفقاً لما يحدده المدير العام طبقاً للمادة I52A . ITA . ولكن السؤال الملح هو ما حكم عدم تقديم العائدات في المدة القانونية؟

لقد تنبه المشرع الضريبي إلى هذا الأمر وذكر أنه في حالة عدم تقديم الشركة للعائدات الضريبية، فإنه يجوز للمدير العام إجراء التقييم، وفقاً لأفضل ما في تقديره طبقاً للمادة 3،90 ITA . وهناك المادة السابقة المطبقة على دخل الأفراد. والأهم من ذلك أن قيام المدير بهذا التقييم لا يعفي الشخص الممول من مسؤولية الفشل في تقديم العائدات، شرط المادة 3،90 .

وعليه يجب على الشركات والهيئات والجمعيات التعاونية في كل سنة أن تقدم للمدير العام العائدات في

غضون ستة أشهر من تاريخ اختتام الفترة المحاسبية التي تشكل الأساس لفترة سنة التقييم طبقاً للمادة 77 A . وعندما يكون هناك تغيير في تاريخ المحاسبة، يجب إيداع العائدات: (أ) لتلك السنة التي كان من الواجب إيداع العائدات فيها. (ب) أو لسنة التقييم التي تم فيها إقفال الحسابات في غضون ستة أشهر من تاريخ النوبة التالية من الفترة المحاسبية³⁶¹ .

³⁶¹ مثال: شركة تجارية محدودة، تاريخ قفل حسابها هو 31 ديسمبر. ولكن تم تغييره إلى 31 مارس. نظراً لظروفها المالية؛ فإنه يتم إجراء الحسابات الضريبية طبقاً للمادة 77 A (2) ذات العلاقة، على النحو التالي: (أ) 2004/1/1 إلى 2005/12/31. (ب) 2005/1/1 إلى 2006/3/31. ضرورة إرجاع العائدات في غضون 6 أشهر من 2006/3/31، وذلك قبل تاريخ 2006/9/30، كما يجب أن تكون

ولم يسه المشرع عن عدم استلام الممول لاستمارة العائدات، فقرر في المادة 2،77 ITA: "حيث لم يتلق المكلف بدفع الضريبة استمارة العائدات في غضون 3 أشهر من سنة معينة، لا بد له في غضون 14 يوماً من شهر أبريل أن يبلغ المدير العام أنه يخضع للضريبة". كما لم يغفل المشرع عن حكم الشخص المعنوي الجديد إلى ماليزيا كالشركات، ففضى في ذات المادة المذكورة 77، 3: أن الأشخاص الذين يصلون إلى ماليزيا، ولا يخضعون لتحمل الضريبة عن تلك السنة للتقييم (التي وصلوا فيها) فإنهم يخضعون للسنة الضريبية التالية، ولكن يجب عليهم إبلاغ المدير العام للضرائب في حدود شهرين من وصولهم إلى ماليزيا للإفادة بالخضوع وبالنسبة لإنجاز تقديم خدمة الإشعار فطبقاً للمادة 145 ITA يُعد إشعار تقديم نموذج العائدات بموجب المادة 77(I)، بما في ذلك الإشعارات الصادرة في إطار مواد أخرى من قانون ضريبة الدخل ITA، قد تم تقديمه إلى الشخص أو الشركة المعنية في اليوم التالي لليوم الذي تم فيه الاستلام حسب الدورة العادية للبريد، وقد يتم إرسال الإشعارات بالبريد المسجل أو العادي 145 ITA.

ومن بين المنازعات والسوابق القضائية، لإيضاح هذه المسألة، ما وقع للمدعي العام ضد أوه تنغ كين³⁶²، حيث استلم إشعار ملف عائدات الدخل المتعلقة ببعض الأطفال، فلا يزال الإشعار ساري المفعول، وحقبة الاستلام من قبل الطفل ما هي إلا عامل مخفف في إصدار الحكم. وفي مقابل ذلك إذ أكمل دافع الضرائب النموذج، وأرسل الاستمارات عن طريق البريد في المغلف المتوفر مع النموذج، فيمكن اعتبار مثل هذا الفعل امتثالاً كافياً يعادل إشعاراً صادراً عن المدير العام³⁶³. فهذه القاعدة تخضع لأحكام المادة 147 ITA الذي ينص في شرطه بالنسبة للمدير العام، أنه يجوز له من خلال إشعار كتابي، أن يطلب من أي شخص إرسال أي عائدات عن طريق البريد المسجل. ويشترط أن يكون الإشعار الصادر بموجب 1،77 إلى شركة ما بإعداد ملف العائدات، مطلوباً من تلك الشركة تقديم حسابات المراجعة المدققة، أو اعتباراً من سنة أساس التقييم للدخل بموجب المادة 77 (A)، لا بد من مراجعة الحسابات.

(أولا) 2005/1/1 إلى 2006/1/1 (ثانيا) 2006/1/1 إلى 2006/12/31 .

أما عن التفاصيل المطلوبة في العائدات: فيجب أن تشمل العائدات على ما يلي:

(أ) الدخل القابل للتحويل، و(ب) الضريبة المستحقة، و(ج) أي تفاصيل أخرى كما هو مطلوب في المادة 77 A (3) من قانون ضريبة

الدخل ITA.

³⁶² (1975) 3 MTJ 61.

³⁶³ See Murray –Aynsley CJ's decision in Comptroller of Income Tax v Cheong Poh Seng (1952) MLJ

81. & See Arjunan Subramania. ibid. P743.

وتصديقاً لذلك فقد قضى القضاء في السابقة القضائية، وهو ما يؤكد قضائه المستقر للمدعي العام ضد تي تونغ تونغ³⁶⁴ Public Prosecutor v Tee Teong Tong فإن صدور الإشعار للشركة بموجب المادة 59 من قانون الضرائب على الدخل لعام 1947 الذي سبق المادة 1،77 ITA كان يعد سبباً مقنعاً للشركة لضرورة إعداد ملف حسابات المراجعة. على العموم فإن عملية الفحص الذي تجريه إدارة الضرائب، له ثلاثة مسارات متوقعة وهي: أما أن تقبل الإقرار وتعد الربط نهائياً، شريطة أن يبلغ الممول بقبول دخله حسب الإقرار، وأما أن تقبله، ولكن مع تعديله بما يتراءى لها من واقع الدخل والمستندات المطروحة أمامها، أو أن يسفر الفحص الضريبي عن رفض الإقرار الضريبي المقدم عن الدخل بعدما تبين أنه يختلف مع الوضع المالي للممول ولم تر بدأً من رفضه، لأن تعديله يتطلب الكثير تأسيساً على ما ورد إليها من بيانات، ومن ثم لا يخلو الأمر من وقوع منازعات بشأن هذا الإقرار.

الفرع الثاني: أسباب المنازعات المتعلقة بتقدير إدارة الضرائب للدخل في الشريعة الإسلامية والقانون:

لئن كان الأصل في معرفة وعاء ضريبة الدخل، إنما يتحدد من خلال بيئة ظاهرة والتي هي الإقرار المقدم من الممول، إلا أن الممول أحياناً لا يقدم إقراره الضريبي أساساً، وفقاً لما يتطلبه القانون، أو أنه قدمه ولم تقبله الإدارة لوجود أخطاء في المستندات، أو أنه قدم الإقرار بدون الاستناد إلى المستندات التي تؤيد الإقرار؛ فهنا يحق لإدارة الضرائب القيام بتقدير إداري مباشر لوعاء الدخل Administrative Tax Assessment إذ أن الضرورة اقتضت ذلك. ولئن كانت لهذا التقدير أهمية كبيرة لحصيلة الضريبة من جهة، وبالنسبة لتحقيق العدالة الضريبة من جهة أخرى، فإن تقدير الوعاء الضريبي للدخل يجب أن لا يقل عن الحقيقة فتقل معه حصيلة الضريبة، ويترب عليها من ضرر بالمصلحة العامة كما ينبغي أن لا يكون أكثر من الحقيقة فيثقل ذلك كاهل المولدين ويزيدهم عبئاً، ويجب أن يكون أكبر من الحقيقة بالنسبة للبعض وأقل من ذلك بالنسبة للبعض الآخر، فلا تكون هنالك عدالة ضريبية ويخرج عن مبدأ المساواة أمام ضريبة الدخل، فيكون هذا سبباً لنشوء النزاع بين إدارة الضرائب والمكلف الضريبي³⁶⁵، لهذا ستناقش كل هذه الأمور على النحو التالي:

أولاً- التقدير الضريبي الإداري المباشر في الشريعة الإسلامية:

³⁶⁴ [1964] MLJ 288.

³⁶⁵ يونس، منصور ميلاد. المرجع السابق، ص 160.

حول المشرع الإسلامي لإدارة الضرائب في الإسلام الأخذ بأسلوب التقدير الإداري مباشرةً للدخل الظاهر، أو حينما يمتنع الممول عن البوح بالتقدير الصحيح لإيراداته، أو عدم قدرته عليه، وعلى الرغم من أن إدارة الضرائب الإسلامية هي المخولة بإجراء هذا الأسلوب، لكن لا يمنع هذا من تعاون الأشخاص المكلفين بدفع الضريبة بالتعاون معها في التقدير. حيث إنه لا يصطدم مع أحكام الشريعة الإسلامية، ولم يرد بشأنه نص، ومثال ذلك ما قام به عمرو بن العاص عندما فوض أمر تقدير ضريبة الأرض، وربطها إلى كبار الناس وشيوخهم في الأرياف، مثلما كان متبعاً في عهد الإمبراطورية البيزنطية، فكان أولئك يتباحثون طبيعة الأرض، ونوعية المحصول ومدى جودته³⁶⁶. كما استعان عمرو بن العاص بخبرة المقوقس في اختيار أنسب وسيلة، لحماية الضرائب والقيام بالإصلاحات كحفر الترغ وبناء الكباري وشق الخلدجان والكباري³⁶⁷. فاتفق عمر والمقوقس على أن يفرض للمسلمين على جميع من بمصر أعلاها وأسفلها من القبط ضريبة دينارين على كل نفس من الشريف والوضيع، ممن بلغ الحلم، واستثنوا الشيخ الفاني والصغير والنساء، وعلى أن للمسلمين عليهم النزول بجماعتهم حيث نزلوا، ومن نزل عليه ضيف من المسلمين أو أكثر، وكانت لهم ضيافة ثلاث أيام مفترضة عليهم، وأحصوا عدد القبط آنذاك فبلغوا مئة الآف نسمة أي ستة ملايين فكانت فريضتهم يومها اثنا عشر ألف دينار، أي اثنا عشر مليوناً، وفي قول آخر أن عمر بن العاص جمع خراج الأرض والجزية ألفي ألف في عهد عمر بن الخطاب، وقد جباها عبد الله بن سعد بن أبي سرح في عهد خلافة سيدنا عثمان بن عفان ضعف مقدار الخراج والجزية. فقال عثمان بن عفان لعمرو: إن اللقاح بمصر قد درّت ألبانها. فقال عمرو: ذلك لأنكم أعجفتموها³⁶⁸. وكما فرض الخليفة عبد الملك بن مروان الضريبة نقداً وجعلها بالدينار وربطها على أساس قرب الأرض وبعدها؛ إذ جعل على كل مائة جريب زرع ما يقارب ديناراً، وعلى كل ألفي أصل مما بعد ديناراً، وعلى كل مائة شجرة زيتون نحو دينار، وعلى كل مائتي شجرة حوالي دينار³⁶⁹.

ليس الأصل في فرض الضريبة الجبائية، وإنما تنظيم الالتزام في مساهمة كل المجتمع الإسلامي في تحمل الأعباء العامة، مع مراعاة قدرة دافع الضريبة التكلفة على تحمل نفقات الضريبة، دونما الإضرار بمستوى حياة أسرته؛ ولاسيما إنتاجه، لأنه الضمان لزيادة وبقاء مصدر الدخل؛ ولذلك راعى النظام الإسلامي خصم التكليف

³⁶⁶ بدوي، عبد اللطيف. النظام المالي المقارن. المرجع السابق. ص 49.

³⁶⁷ المقرئزي، تقي الدين أحمد بن علي. 1968. الخطط المواعظ والاعتبار بذكر الخطط والآثار. ج1. القاهرة مطبعة الأدب. ص 292.

³⁶⁸ الصفحة السابقة. وأيضاً حسن، إبراهيم حسن. 1966. تاريخ عمرو بن العاص. مصر. ص 145.

³⁶⁹ أبو يوسف. الخراج. المصدر السابق. ص 49.

المولدة لهذا الدخل، فضلاً عن أخذه بالضريبة التصاعدية في سعر الضريبة وأخذاً في الاعتبار المساواة في تحمل العبء الضريبي العام للممولين تطبيقاً لقوله تعالى: ﴿لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا﴾³⁷⁰، كما قدر المولى هذه السعة بقوله: {وَسْئَلُونَكَ مَاذَا يُنْفِقُونَ قُلِ الْغَفْوُ كَذَلِكَ يُبَيِّنُ اللَّهُ لَكُمْ الْآيَاتِ لَعَلَّكُمْ تَتَفَكَّرُونَ} ³⁷¹، ويقصد بالعمو هنا الفضل، ولهذا ينبغي العمل بما جاء في الآية الكريمة فيحصل مقدار فرضية الضريبة من الزائد للفرد وأفراد أسرته. وقد قال سيدنا عمر بن الخطاب عندما علم بتعذيب بعض الذميين المكلفين بالضريبة من قبل بعض المسلمين؛ لامتناعهم عن دفعها: "فدعوهم لا تكلفوهم ما لا يطيقون، فإني سمعت رسول الله يقول لا تعذبوا الناس فإن الذين يعذبون الناس في الدنيا يعذبهم الله يوم القيامة. وأمرهم فحلى سبيلهم"³⁷². ولقد أوصى سيدنا عمر من بعده قائلاً: "أوصى الخليفة من بعدي بدمه رسول الله ﷺ أن يوفي لهم بعهدهم، وأن يقاتل من ورائهم، ولا يكلفوا فوق طاقتهم"³⁷³. ولقد أوصى أبو يوسف أمير المؤمنين هارون الرشيد قائلاً: "ينبغي يا أمير المؤمنين أيدك الله أن تتقدم في الرفق بأهل ذمة نبيك، وابن عمك محمد ﷺ والتفقد لهم حتى لا يظلموا، ولا يؤذوا، ولا يكلفوا فوق طاقتهم. ولا يأخذوا شيء في أموالهم إلا بحق يجب عليهم"³⁷⁴.

ويؤكد مسألة السعة التكليفية ما أوصى به سيدنا عمر بن الخطاب أبا عبيدة بن الجراح قائلاً: "وأجعل الجزية عليهم بقدر طاقتهم"³⁷⁵. كما تناول ابن خلدون في كتابه المقدمة الغلو في أسعار الضرائب بأنواعها المباشرة وغيرها، بسبب الرقي والبذخ الحضاري وازدياد النفقات المالية قائلاً: "يستحدث صاحب الدولة أنواعاً من الجباية الضريبية يضربها على البياعات، ويفرض لها قدر معلوماً على الأثمان في الأسواق على أعيان السلع في أموال المدينة ... وربما يزيد ذلك في أواخر الدولة زيادة بالغة فتكسد الأسواق ففساد الأموال، ويؤذن ذلك باختلال العمران"³⁷⁶، وبين في موضع آخر أن تدخل الدولة في الأنشطة الاقتصادية التي تهدف منها زيادة الحصيلة الضريبية سيحني نتيجة عكسية تماماً، وهي فقد المورد الأساس لإيراداتها المتمثلة في الضرائب المفروضة على التجار أو المنتجين فيذكر أن: "معظم الجباية إنما هي من الفلاحين والتجار... فإذا انقض الفلاحون عن

³⁷⁰ سورة البقرة، آية 286.

³⁷¹ سورة البقرة، آية 219.

³⁷² أحمد، إبراهيم فؤاد. 1972. الموارد المالية في الإسلام. القاهرة المكتبة الأجلومصرية. ط: 3. ص 179.

³⁷³ المرجع السابق. ص 197.

³⁷⁴ أبو يوسف. الخراج. المصدر السابق. ص 149.

³⁷⁵ حميد الله محمد. 1941. مجموعة الوثائق السياسية في العهد النبوي والخلافة الراشدة. المرجع السابق. ص 266.

³⁷⁶ د. ت. المقدمة. مطبعة دار الشعب. ص 250.

الفلاحة وقعد التجار عن التجارة ذهبت الجباية جملة أو دخلها النقص الفاحش، وإذا قايس السلطان بين ما يجعل له من الجباية وبين هذه الأرباح القليلة، وجدها بالنسبة للجباية أقل من القليل³⁷⁷. وتوجد طريقة أخرى اتبعها المشرع الإسلامي، وتعد إحدى أساليب التقدير الضريبي وهي: أسلوب التقدير الجزائي (الخرص) ويقصد بأسلوب التقدير الجزائي: تقدير أو تخمين وعاء الضريبة استناداً إلى القرائن والأدلة التي يمكن من خلالها تقدير وعاء الضريبة، كقياس كمية الثمار، ومدى نضجها أو الزرع، ويأتي هذا الأمر بعد نمو الزرع ونضج الثمار. وفي هذا يرى القرضاوي أهمية ذات جانبيين في آن واحد، الأولى لبيت مال المسلمين، والثانية لضمان حقوق دافع الضريبة، فهذا الأخير يستطيع أن يتصرف بثروته عن علم بمقدار الضريبة، ومن جانب آخر يضمن بيت المال حقه المالي، فيطالب به³⁷⁸. ويجبر هذا الأمر إلى تساؤل مهم ذو صبغة شرعية، وهو ما أساس شرعية الخرص في الضرائب؟

أساس شرعية الخرص: استخرج الفقهاء أساس الخرص من السنة النبوية والتي أجمع غالبية الفقهاء والأئمة عليها، ومنهم سيكنا عمر بن الخطاب والمذاهب الثلاثة المالكي والشافعي وأحمد ومروان والقاسم بن محمد، والحسن وعطاء، والزهري وأبو ثور وأبو عبيد، غير أن الفقه الحنفي رأى عدم شرعية الخرص؛ لأنه يُعد ظناً وتحميناً ويعتمد على الحدس، والحق لا يؤخذ بالظن، وهذا ما ذكره أهل الرأي، وعده الشعبي بدعة³⁷⁹، وحيال هذه المسألة يستند الفقهاء الذين يرون شرعية الخرص على مايلي: روت أم المؤمنين السيدة عائشة رضي الله عنها: " كان رسول الله ﷺ يبعث عبد الله بن رواحة إلى اليهود، فيخرس الثمر، حين يطيب، قبل أن يؤكل. قالت: ثم يخبر اليهود، أيأخذونه أم يدعونه إليهم بذلك الخرص. قالت إنما أمر بالخرص لتحصى قبل أن تؤكل الثمار وتفرق"³⁸⁰، وفي رواية أخرى يذكر الثوكلي أن عبد الله بن رواحة حين أوفده النبي ﷺ ليخرس الثمر في خيبر، كان يخرس على اليهود ثم يقول إن شئتم فلکم وإن شئتم فلي، فكانوا يقولون بهذا

³⁷⁷المصدر السابق. ص 325.

³⁷⁸القرضاوي، يوسف. فقه الزكاة. المرجع السابق. ص381.

³⁷⁹ابن قدامة. المقدسي. المغني. 1997. تحقيق عبد الله التركي، عبد الفتاح الحلوج. ج:4. ط:3. الرياض: دار عالم الكتب. ص14.

³⁸⁰ابن حزم. المحلى. المصدر السابق. الراوي عائشة رضي الله عنها. ج5. ص265. أحتج به. وأيضاً انظر أبو عبيد. الأموال. المصدر

قامت السموات والأرض³⁸¹، وعن عبد الله بن عبيد بن عمير قوله: إن رسول الله ﷺ أمر بخرص النخيل حين طاب ثمرها³⁸². وما رواه سعيد بن المسيب عن عتاب بن أسيد رضي الله عنهما أن النبي ﷺ كان يعث على الناس من يخرص عليهم كرومهم وثمارهم³⁸³. اللهم إلا أن جمهور الفقهاء حصروا الخرص في أشجار الكرم والنخيل فقط وذلك لعدة أسباب منها: أنها كانت موضع الذكر أو النص؛ ولأن ثمارها تستهلك رطبة، فينبغي إعطائهم فسحة ليخلى بينهم وبين الأكلة والتصرف، علاوةً عن سهولة خرصها وصعوبة إجراء ذلك على غيرها من الأشجار كالزيتون مثلاً كونه مغطى بالورق وثماره متفرقة، وإنما في أهله الأمانة إذا صار يابساً³⁸⁴. هذا ويستوجب الفقهاء ضرورة ترك كمية من الثمار خارج الخرص رفقاً بأهل الزرع وتطبيقاً لقول النبي ﷺ: خففوا في الخرص فإن في المال العدية والوطية والأكلة (العدية: الهبة، والوطية: المتساقط من الثمار، والأكلة: أصحابها، وهم أحق الناس بأكلها). وقوله أيضاً: فخذوا ودعوا الثلث فإن لم تدعوا الثلث فدعوا الربع. ولهذا يقرر الإمام الشافعي ضرورة ترك ثلث زكاة الثمار أو ربعها، ليتصدق بها صاحب الزرع والثمر على أهله والفقراء والمساكين الذين لا يسألون الناس إلحافاً ويتعففون عن المسألة³⁸⁵. ويقتصر جمهور الفقهاء على من يتولى ذلك أن يكون من أهل العدل والتقوى ولهذا تجد الإمام مالك يقرر بأنه: إذا كان الخارص مأموناً عالماً وتحرى الصواب، فزاد أو نقص فهو جائز على ما خرص، ولقد روي عن القاسم بن محمد أن رجلاً سأله عن خراص جاءه فخرص ثمره، فنقص عما كان فيه أو زاد. فقال: إنما عليك فأخرص، إنما الخراص كأسمه³⁸⁶. وقد عقب أبو عبيد على قول الإمام مالك قائلًا: إنما وجه هذا عندي إذا كان ذلك لغلط مما يتغابن الناس في مثله، ويغلطون به، فإذا جاء من ذلك ما يفحش، فإنه يرد إلى الصواب ولا غضاضة في عملية الخرص؛ لأن وقوع الغلط الفاحش لو كان في الكيل لكان مردوداً أيضاً، كما يرد في الخرص اللهم إلا أن تكون الزيادة أو

³⁸¹ الشوكاني. نيل الأوطار. المصدر السابق. ج4. ص161. الهيثمي. مجمع الزوائد. المرجع السابق. ج4. ص123 رجاله رجال الصحيح.

³⁸² أبو عبيد. الأموال. المصدر السابق. ص652.

³⁸³ النووي، محي الدين. المجموع شرح المذهب. السعوية جدة: مكتبة الأرشاد. ج2 ص451.

³⁸⁴ ابن قدامة. المغني. ج3. المصدر السابق. ص17.

³⁸⁵ النووي، عبد الخالق. 1973. النظام المالي في الإسلام. ط2. بيروت: المكتبة العصرية. ص67. انظر أبوداود. سنن أبي داود. باب

الخرص. كتاب الزكاة. ج1. المصدر السابق. ص372. والبيهقي، السنن، المصدر السابق. ج4. ص124. وذكر انه مرسل.

³⁸⁶ أبو عبيد. الأموال. المصدر السابق. ص665.

النقصان، بقدر ما يقع بين الكيلين، فيجوز حينئذٍ³⁸⁷. ولا يجوز ادخار الثمار؛ لأن فيه حرماناً للفقراء بخلاف الأكل منه³⁸⁸.

وبناء على ما سبق وبقطع النظر عن التعمق في الجدل الفقهي في شأن شرعية الخرص؛ فإنه يجوز إجراء الخرص على الثمار كإجراء من إجراءات تقدير الضريبة والسنة النبوية تكفي وحدها لممارسة الخرص، وهو ما يتمشى مع فلسفة تقدير الضريبة ذاتها، كما يجوز الاستئناس بخبرة مالك الثمر (دافع الضريبة) استناداً إلى حسن النية وصحوة الضمير لديه، هذا من جانب ومن جانب آخر يجوز بل يحق لمالك الثمار أن يتظلم من الضرر الذي لحقه جراء الخرص. كما أن النصوص السابقة لأحداث الرسول ﷺ ذات العلاقة لم تتضمن عدم قطعية النص في عدم القياس عليها، مما يستنتج معها جواز الخرص في غير النخيل والكرم، ولا غضاضة في ذلك، طالما كان القياس مطابقاً³⁸⁹. وعلى كل حال، فقد وضع سيدنا عمر بن الخطاب تقديراً متدرجاً تبعاً لنوع المحصول ومساحة الأرض متخذاً ما يسمى الآن الضريبة التصاعدية، حيث أمر واليه على العراق عثمان بن حنيف بمسح الأراضي الخراجية، أحسبما يتمشى مع مقدرة الأرض والممول³⁹⁰. كما قدرت أراضي الشام، وجاءت بتقديرات مختلفة عن أرض العراق³⁹¹. هذا وقد قدر الخليفة علي بن أبي طالب مقادير ضريبة الخراج على الأراضي في بعض القرائن على نحو مشابهاً إلى حد ما لما وضعه الفاروق³⁹². وأخيراً فهي تُعد وسيلة لقياس المال الواقع على الضريبة، ولكونها رجباً بالغيب، يجب أن تكون من خلال أشخاص خبراء حريصين على التقدير بدقة متناهية بما توحى إليهم ضمائرهم مراعيين الحق والعدل.

ثانياً - أسباب النزاع المتعلق بالتقدير والربط الضريبي الإداري في القانون:

³⁸⁷الصفحة السابقة.

³⁸⁸النواوي، عبد الخالق. المرجع السابق. ص 68.

³⁸⁹راجع في ذلك القرظاوي، يوسف. فقه الزكاة. المرجع السابق. ص 385.

³⁹⁰ضريبة خراج الجريب من الكرم والشجر الملتف كالزيتون 10 دراهم. ضريبة خراج الجريب من النخيل 8 دراهم. ضريبة خراج الجريب

من قصب السكر 6 دراهم. ضريبة خراج الجريب من البرسيم 5 دراهم. ضريبة خراج الجريب من الشعير درهمان. الماوردي، أبو

الحسن. المصدر السابق. ص 168.

³⁹¹المصدر السابق. ص 141.

³⁹²انظر تفاصيل ذلك الحنبلي، أبو رجب. 1943. الاستخراج لأحكام الخراج. القاهرة. المطبعة الإسلامية. ص 64.

البند الأول - في القانون الليبي: ذكر أنفاً أن إدارة الضرائب إذا قبلت ما جاء في الإقرار الذي قدمه الممول، قامت بربط الضريبة تأسيساً عليه، ويكون الربط هاهنا باتاً غير قابل للطعن فيه، طبقاً لنص المادة 3 ق ض ل، فإذا لم تقتنع الإدارة به، أو تخلف الممول عن تقديم الإقرار في الموعد فيكون للإدارة، طبقاً لنص المادة 4 من القانون رقم 7 لسنة 2010م³⁹³، أن تقيم الدخل وفقاً لما تراه مناسباً وأن تربط الضريبة بناء عليه. الحقيقة إن التقدير الإداري الضريبي شأنه شأن باقي أساليب تحديد الدخل الأخرى، وأهمها طريقة المظهر الخارجي الذي تمارسه إدارة الضرائب، حيث لا يقدم المكلف بالضريبة إقراره، أو يتعذر عليه تقديم إقراره بشكل صحيح، ولم يكن للإدارة الوسائل الكافية لتقدير الدخل بدقة، كأن تتطلع على نوع البيت وعدد الخدم وعدد السيارات وأنواعها، وهاهنا يوصي بعض الباحثين بعدم التوسع في استخدام هذه الطريقة؛ لأنها تقوم على أساس تقريبي ولا تتناول القدرة الواقعية للمكلف الضريبي لتضمينها نسبة من الخطأ، بما في ذلك مجافاتها للعدالة، وما يترتب على ذلك من ضرر لخزينة الدولة وللمكلف الضريبي³⁹⁴. كما يكون لإدارة الضرائب أن تلجأ إلى تقدير أرباح المكلف على أساس القياس، كأن تحدد أرباح سنة معينة بالذات وتعددها أساساً لتقدير أرباح سنوات تليها، بالنظر في مستوى الأسعار في السنة نفسها حسب ما تدل عليه أرقامها القياسية يشابه السنوات اللاحقة، وقد يحدث أن يصدر تشريع ضريبي، بهذا الشأن ويحدد قياس سنة معينة لسنوات لاحقة، بل إن هذا يعمل به أحياناً، ومثال ذلك الموسم الولائي الإيطالي رقم 501 لسنة 1923، بشأن ضرائب ولاية طرابلس في المواد 40، وما بعدها³⁹⁵. وذلك بأن تلجأ إدارة الضرائب إلى تقدير دخل الممول تقديراً حكماً مفترضاً، استناداً على بعض القرائن الموجودة في القرارات الإدارية واللوائح الإدارية التنفيذية. وبالرغم مما تمتاز به الطرق التقديرية الضريبية آنفة الذكر من سرعة، وسهولة في الإجراء الضريبي، وتوفيراً للوقت والجهد والمال، إلا أنها تضمنت بعض العيوب وهي كالآتي:

1- يتجاهل هذا الإجراء الظروف الشخصية للممول، فربما أصيب بخسارة مادية، ولا يبرز هذا من

خلال اتخاذ الوسائل التقديرية السابقة.

³⁹³نص المادة لمادة 5 من القانون المذكور على أنه: "مع عدم الإخلال بالجزاءات المقررة في هذا القانون، إذ 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". كما أن المشرع الضريبي أوجب على المصلحة في جميع الأحوال أن تخطر الممول بربط الضريبة وميعادها وللممول حق التظلم من هذا الإجراء أمام اللجان الخاصة خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه.

³⁹⁴يونس، منصور ميلاد. المرجع السابق. ص161.

³⁹⁵راجع في ذلك. الصلابي، محمد فرج. المرجع السابق. ص193.

2- ابتعادها عن الحقيقة والعدالة؛ لأنها تستند إلى أسس غير دقيقة في التقدير، لاسيما وأن القانون قد منح الإدارة سلطة تقديرية واسعة.

3- عدم مواكبتها للتطورات الاقتصادية، والتغيرات التي تحصل على نشاط معين³⁹⁶.

كذلك قد تتفق الإدارة مع المكلف الضريبي نفسه على مبلغ الربح الإجمالي، والحقيقة أن هذا الاتفاق لا يعد عقداً بينهما، لأن ضريبة الدخل تفرض بالقانون، ويتقرر ربطها بواسطة قرار إداري من مصلحة الضرائب، وبالأحرى ليس ثمة محل لهذا الاتفاق، فالأصل أن الاتفاق في القانون المدني الأم ملزم للمتفقين، ومانع لهما من العودة، غير أن القانون الضريبي الخاص يختلف، فمصدر الضريبة دائماً هو القانون وليس الاتفاق، اللهم إلا إذا تعلق الأمر بصالح في مازعة، وعلى كل حال، إذا توفرت للإدارة أسس أخرى بنت عليها قرارها التقديري، فتعد كل الأقوال مجرد التقاء وجهات نظر بهذا الشأن، ولا يجوز التراجع عنه من الطرفين، وفوق هذا قد يكون ذلك الاتفاق منشأ خلاف؛ لذا يصح لكليهما التمسك به، وعلى المتمسك به، عبء إثبات وجوده³⁹⁷.

وتبعاً لكل ذلك فإن حق إدارة الضرائب في التقدير الإداري للأرباح ينبغي أن يكون قائماً على أسس سليمة ومنطقية يحسن الاسترشاد بها، وليس على دوافع ظنية، أو حسية، أو تحريات سرية، أو ليس على مجرد الافتراض، وإنما يجب أن يهدف التقدير إلى الوصول للدخل الحقيقي للممول دون مغالاة³⁹⁸. كما يجوز للإدارة في إجراء تقدير الأرباح الاستعانة بخبراء لهم دراية بهذه الشؤون التي من شأنها التأثير في دخله، على أنه يجب على الإدارة عند قيامها بهذا النوع من العمليات الضريبية، والمتعلقة بالتقدير أن توضح الأسس التي بنت قرارها من خلالها في تقدير وعاء الضريبة، لأن دافع الضريبة من حقه معرفة بيان خطأ الأسلوب الذي سلكته إدارة الضرائب في هذا الشأن³⁹⁹. كما يتوجب عليها أن تلجأ في تقديرها إلى كل السبل التي تمكنها من الوصول إلى واقع الدخل الحقيقي، وبالنسبة للقرار الضريبي الذي يصدر من إدارة الضرائب يعد عملاً إدارياً شرطياً، وليس ذا طبيعة اتفاقية بين إرادة الطرفين، إذ إنه عمل إداري تلجأ فيه إرادة المشرع الضريبي بتحديد دين الضريبة على الدخل الذي أنشأه بالقانون الضريبي، ومن ثم جاء تقديم الإقرار من الممول، تنفيذاً للقاعدة القانونية الضريبية؛ لذا فإن صدور القرار الضريبي يُعد تثبيتاً لدين الضريبة وحق الدولة على المكلف، فهو قرار

³⁹⁶ محمد، سلوى. التظلم الضريبي في القانون الليبي. المرجع السابق. ص 46.

³⁹⁷ الصلاحي، فرج يوسف. المرجع السابق. ص 182.

³⁹⁸ المرجع السابق. ص 187.

³⁹⁹ المرجع السابق. ص 188.

تفذي لإرادة المشرع، ويجب أن يكون ضمن مبدأ المشروعية، ولا يحيد عنه وعلى دافع الضريبة أن يلتزم به لكونه حقاً للدولة.

البند الثاني - في القانون الماليزي: لم تخل مسألة الربط الضريبي الإداري هي الأخرى في القانون الماليزي من إثارة منازعات ضريبية في هذا الأمر، حيث قضت المادة 90⁴⁰⁰ ITA بقبول الأرقام الضريبية الواردة في العائدات، فعندما يقوم دافع الضريبة بتقديم عائدات الدخل، يجوز للمدير العام قبول العائدات، وإجراء التقييم، وفقاً لذلك المادة 90، 4(A)⁴⁰¹. وبالمقابل يجوز للمدير العام أيضاً رفض عائدات الدخل، وفقاً لما

400

Section 90. Assessments generally.

(1) Where a person has delivered a return under subsection 77(1) to the Director General for a year of assessment, the Director General may-(a) accept the return and make an assessment accordingly; or (b) refuse to accept the return and, according to the best of his judgment, determine the amount of the chargeable income of that person for that year and make an assessment accordingly.

(1A) Where a company has furnished a return under subsection 77(1A) to the Director General for a year of assessment, the Director General shall be deemed to have made, on the day on which the return is furnished, an assessment in respect of that company in the amount of tax on the chargeable income, the tax and the chargeable income being the respective amounts as specified in the return. [Am. Act A1069:s.4]

(1B) For the purposes of this Act- (a) the return shall be deemed to be a notice of assessment; and (b) the deemed notice of assessment shall be deemed to have been served on the company on the day on which the Director General is deemed to have made the assessment. [Am. Act A1069:s.4]

(2) The Director General, where he is of the opinion that a person who has not delivered a return under subsection 77(1) for a year of assessment is chargeable to tax for that year, may according to the best of his judgment determine the amount of the chargeable income of that person for that year and make an assessment accordingly. [Am. Act A1093:s.10]

Provided that the making of an assessment in respect of a person under this subsection shall not affect any liability otherwise incurred by that person by reason of his failure to deliver the return.

(2A) Where a company fails to furnish a return under subsection 77(1A) or (1B) for a year of assessment, the Director General may according to the best of his judgment determine the amount of the chargeable income of that company for that year and make an assessment accordingly: Provided that the making of an assessment in respect of a company under this subsection shall not affect any liability otherwise incurred by that company by reason of its failure to deliver the return. Ins. Act A1093:s.10.

⁴⁰¹وهنا يسأل Goh Chen Chuan حول كيفية تحديد ضرائب الدخل من قبل السلطات الإدارية للضرائب (الإيرادات الداخلية) في حالة الأعمال التجارية؟ وعادة ما يتم تحديد الضرائب على الدخل من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية. يتم احتساب مبلغ ضريبة الدخل عن طريق تطبيق المعدلات الضريبية الملائمة للدخل الخاضع للضريبة. الدخل الخاضع للضريبة ليس بالضرورة الربح المحاسبي نفسه حتى ولو يتم اشتقاق كل من السجلات المحاسبية. من ناحية أخرى، يتم تحديد الضرائب على الدخل من رواتب العمالة الواردة من أرباب العمل، وعادة في شكل العوائد المقررة المقدمة من قبل أرباب العمل سنوياً.

How Are Income Taxes Determined By The Inland Revenue Authorities?

In the case of a business, income taxes are usually determined from information contained in accounting records. The amount of income tax is computed by applying appropriate tax rates

يراه أفضل حكماً في حكمه، ويجري التقييم استناداً إلى غير الأرقام المعروضة، طبقاً للمادة 1،90 (B). وربما يكتشف المدير العام أي تباين آخر معتبر، وحينها يجوز له استخدام مثل هذا التباين في تقدير الدخل الإجمالي لجميع سنوات التقييم، وهكذا، عند اكتشاف تناقض واحد فإن مجموعة الحسابات لا يمكن الاعتماد عليها وتُعد غير دقيقة، وهو ما يسمى عند العلماء الماليزيين Rosette Principle⁴⁰² بمبدأ روزيت لتقييم الدخل. ومن هنا يبدأ عدم الرضا، وتقل الثقة بين الإدارة والممول؛ فيرقى الأمر إلى منازعة ضريبية. وتطبيقاً لهذه المسألة فقد حدث في سابقة قضائية UHG ضد المدير العام لمصلحة الضرائب⁴⁰³، حيث اكتشف المدير العام لمصلحة الضرائب أن مجموعة واحدة من الحسابات أظهرت أن الحاصل من سيارة أجرة معينة كان 80، RM69 في حين أن مجموعة أخرى من الحسابات أظهرت أن الحاصل من نفس سيارة الأجرة هو RM32.40 ثم توصلت لجنة المفوضين الضريبية الخاصة إلى أن الحسابات غير موثوق بها، ويشوبها الغلط، ولا تصلح لحساب الدخل الإجمالي كله، وتم تأييد ذلك من قبل المحكمة الاتحادية. وطالما الأمر كذلك فمن باب أولى في الحالات التي لا يتم فيها تقديم أي عائدات بشأن الدخل، يجوز للمدير العام حسب أفضل ما في حكمه، إجراء التقييم المناسب، وهل هنا؛ ودافع الضريبة بطبيعة الحال، ليس في حل من مسؤولية التقصير بعدم أو غيره من تقديم العائدات وفقاً للمادة 2،90.

وبالنسبة إلى الأخطاء المؤثرة في صحة إشعار التقييم، فقد تضمنتها المادة 1،143 ITA، تنص على أسس بناءً عليها قد يعد التقييم أو الإشعار، باطلاً أو قابلاً للإبطال، فمنعاً لشيء أي منازعات ضريبية كان من الواجب ذكرها كالتالي: أولاً- افتقار النموذج لأي من الأشكال والمعلومات الجوهرية. ثانياً- خطأ في التقييم. ثالثاً- قصور وخلل في التقييم. رابعاً- الإغفال في التقييم. خامساً- خطأ في اسم الشخص المطلوب منه دفع الضرائب. سادساً- خطأ في وصف أي دخل الخاضع للضريبة. سابعاً- خطأ في مقدار الدخل أو الضرائب المفروضة عليه. وبالنسبة إلى إمكانية تطبيق هذه البنود؛ فإن البند (الأول) إلى (الرابع) يمكن تطبيقها، طالما أن التقييم أو الإشعار هو من حيث الفحوى والشخص والنتيجة موافق لقانون ضريبة الدخل ITA في حالات التقييم، فضلاً عن أن الإدارة الخاضعة للتقييم مفترض فيهما النية الحسنة والتفاهم المشترك لتوقع أن التقييم أو

to taxable income. Taxable income is not necessarily the same as accounting profit even though both are derived from the accounting records Ibid. p37.

⁴⁰² See Arjunan Subramania. 2004. Ibid. P743.

⁴⁰³ [1974] 2 MLJ 33.

الإشعار صحيح. أما عن العناصر من (الخامس) إلى (السابع)، فإن التقييم الصادر بشأنها لا يجوز اعتباره صحيحاً، إذا ما تم تطبيقها على دخل الشخص المعني الذي صدر التقييم بشأنه طبقاً للمادة 4، 143. وقبل الانتقال إلى خاتمة هذه الفقرة ينبغي عدم الخلط واللبس بين التقديرين الذاتي بواسطة دافع الضريبة، والإداري من قبل إدارة الضرائب، وذلك للآثار القانونية المترتبة على كل منهما.

الفرع الثالث - أهم أوجه الاختلاف بين التقديرين الضريبيين الذاتي والإداري:

أولاً - من حيث المفهوم التقدير الذاتي: هو بيان يقدمه دافع الضريبة إلى إدارة الضرائب يتضمن دخله والمصاريف التي استخدمها لإنتاج دخله، وبالمقابل يتضمن أيضاً الإعفاءات والسماحات، ويكون هذا البيان على كشف معمول بموجب القانون الضريبي. أما عن التقدير الإداري: فهو تخمين يقوم به مأمور التقدير الضريبي لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وغالباً ما يقوم به نتيجة لعدم تقديم دافع الضريبة البيان إياه، أو أنه قدمه ولكن المقدر وجد ما يحمله على الاعتقاد بأنه بوجود أمور غير قانونية.

ثانياً - من حيث الأسلوب: يكون التقدير الذاتي شخصياً حينما يتقدم به دافع الضريبة شخصياً في حالة إذا ما كان شخصاً طبيعياً، أو التقدير الذاتي معنوياً حينما يقدم من قبل شركات الأشخاص من خلال كشف بأسماء الشركاء كل شريك على أفراد. أو وربما يكون التقدير ذاتياً معنوياً من قبل لشركات المساهمة، ويجب أن يتضمن الإقرار قوائم الحسابات الختامية، وشهادة المدقق القانوني. أما عن التقدير الإداري فيكون من مأمور التخمين من خلال استخدام طريقة التقدير الجزائي أو التقدير بالمظاهر الخارجية.

ثالثاً - من حيث المزايا: التقدير الذاتي يجمع أكبر حصة ضريبة بأقل مصاريف ممكنة تطبيقاً لقاعدة الاقتصاد في الضريبة، وبأسلوب يضمن قدرأ من ثقة دافع الضريبة وبعدها، وكفاءة الموظفين. فضلاً عن تحصيل الضريبة بأقل جهد ممكن ووقت ومصاريف، مما يوفر احتراماً أكبر لدافع الضريبة، هذا من جانب ومن جانب آخر، فإنه يحافظ على الحقوق المالية للخزانة العامة من خلال خفض المنازعات إلى أدنى حد ممكن. كما أنه لن يتعرض إلى التقدير الإداري الجزائي، وربما يمنح بعض الخصومات التشجيعية. أما عن التقدير الإداري فهو على العكس من ذلك.

رابعاً - من حيث الطعن، وبينة الإثبات: أما عن التقدير الإداري، فيحق لمأمور التقدير الضريبي أن يصرف النظر، ويرفض البيان الضريبي الذي قدمه دافع الضريبة. ومن هنا كان واجباً على المأمور أن يرسل كتاباً خطياً موضحاً الأسباب الموجبة لتعديل البيان، الأمر الذي يبين أن عبء الإثبات يقع على عاتق مأمور

التحمين الضريبي. أما في حالة التقدير الإداري فإنه يحق لدافع الضريبة الطعن والاعتراض على التقدير الذي قام به المأمور خلال المدة القانونية لذلك، من تاريخ الإبلاغ والتي في القانون الليبي، وينبغي عليه بيان الأسباب التي استند المستند الاعتراض، ومن هنا يقع عبء الإثبات على عاتق الممول تطبيقاً للقاعدة الشرعية (البينة على من أدعى).

خامساً من حيث الآثار القانونية: في التقدير الذاتي يحق للممول الحصول على خصومات تشجيعية، كما يتجنب التعرض لعقوبة المخالفات القانونية، فضلاً عن قبول التقدير الذاتي شكلياً، وبطبيعة الحال لن يتعرض للتقدير الإداري الجزائي، أما في التقدير الإداري فستعرض للتقدير الجزائي كونه لم يقدم إقراراً، كما أنه يتعرض إلى غرامة عن شهر تأخير من تاريخ تقديم الكشف أو الإقرار الضريبي⁴⁰⁴.

المطلب الثاني - النزاع الضريبي بسبب فرض التقدير الإضافي للدخل:

الأصل في الشريعة والقانون أن لإدارة الضرائب أن تقدير الدخل في الأحوال التي سبق ذكرها (التقدير الذاتي والإداري) حسبما يقتضي ذلك، ويعد الربط نهائياً وقطعياً، وهو ما يعرف عند علماء الضريبة بمبدأ حجية الربط الضريبي، غير أن الشرع والقانون أجازا الخروج من هذا المبدأ وسمح لإدارة الضرائب أن تجري ربطاً إضافياً The additional guessing لمدة أسبب وعلى رأسها مكافحة التهرب الضريبي، وعليه سيكون توضيح هذا الأمر في المطالب الآتية:

الفرع الأول - النزاع بسبب التقدير الإضافي للدخل في النظام الضريبي الإسلامي:

كان التقدير الضريبي المضاف معروفاً في النظام الضريبي الإسلامي، وقد حدث أن كتب معاوية بن أبي سفيان إلى وردان أن زد على القبط قيراطاً على كل إنسان فرد عليه وردان: كيف أزيد عليهم وفي عهدهم ألا أزيد عليهم؟ ويعلل أبو عبيد أن معاوية فعل ذلك؛ لأنه رأى أن مصر لم تفتح صلحاً؛ وأن تقدير الضريبة يستوجب العلو عما كان عليه، وعليه أجاز الزيادة في حين أن وردان رآها لم تفتح عنوة، وإنما صلحاً فلم يجز ذلك فاختلفاً⁴⁰⁵. كما كان من أسباب النزاع الضريبي في الشريعة الإسلامية، والقريب من هذا الشأن الإضافة

⁴⁰⁴ أبو كرش، شريف مصباح. المرجع السابق. ص 291. أيضاً انظر الصلاحي، فوج محمد. المرجع السابق. ص 34.

⁴⁰⁵ أبو عبيد. الأموال. المصدر السابق. ص 232.

لسعر الضريبة، كأن يحدث ارتفاع في الأسعار فهل يجوز للإمام بعد فرض الضريبة على المكلفين أو مصالحتهم عليها أن يغير سعرها بالزيادة؟ فيما يتعلق بشأن ضريبة المصالحة والتي كان الاتفاق عليها بموجب مصالحة أهلها، فلا يجوز للإمام أن يغيرها، وذلك حسبما روي عن ابن شهاب أن عمر بن الخطاب كان يأخذ من صالحه من أهل العهد ما صالحهم عليه لا يضيع عنهم شيئاً ولا يزيد عليهم⁴⁰⁶، غير أن ضريبة العنوية (التي فرضت بدون مصالحة أهلها وإنما قهراً) فقد وقع اختلاف بين العلماء حول صحة تغييرها:

فقد رأى المذهب الحنفي: أنها لا تحدد بدینار، وإنما مناط ذلك هو تقدير عمر بن الخطاب الذي جعلها الطبقات الثلاث⁴⁰⁷، وهذه الثلاث طبقات هي: المعتمل الذي يحصل على أكثر من حاجته ولا مال له، يؤخذ منه 12 درهماً في كل سنة، والمعتمل الذي له مال ولكنه لا يستغنى بماله عن العمل يؤخذ منه 24 درهماً، أما الغني ذو المال الكثير الذي لا يحتاج إلى عمل يؤخذ منه 48 درهماً كل سنة، ولم ينكر الصحابة هذا التقسيم. أما عن الفقه المالكي فيرى الإمام مالك أنها: أربعة دنانير أو أربعون درهماً على أهل العنوة عملاً بما عمله عمر بن الخطاب⁴⁰⁸. وبالنسبة للشافعية فيرون أن: ضريبة الجزية مقدرة بمقدار لا يُزاد عليه ولا ينقص، استناداً لتكليف النبي ﷺ حينما أمر معاذاً أن يأخذ من كل حلم ديناراً، ولأنه ثابت عليه بحقن دمه وحقن الدم لا يختلف عليه باختلاف الفقر والغنى، والدليل على ذلك ما أمر به الرسول ﷺ معاذاً⁴⁰⁹.

أما المذهب الحنبلي فيروى بأنها ليست مقدرة ومرجع تقديرها إلى اجتهاد ولي الأمر في الزيادة والنقصان فالرسول ﷺ جعلها ديناراً على كل حالم، ثم جعلها عمر بن الخطاب على ثلاثة مستويات، وأنه يزيد عن الأغنياء درهمين فأصبحت جزيتهم خمسين درهماً⁴¹⁰، فهي غير مقدرة والأمر فيها متروك للإمام واجتهاده بالزيادة أو النقصان. وسئل الإمام أحمد هل يزيد في ضريبة الجزية وينقص قال: نعم على قدر ما يُرى ولي الأمر وذكر أن يزيد عليهم فيما مضى درهمين، مستنداً في ذلك إلى الحديث السابق لمعاذ، وما قام به النبي ﷺ من مصالحة مع أهل نجران على ألفي حلة، ثم جاء بعد ذلك سيدنا عمر بن الخطاب وجعلها ثلاث طبقات وصالح بني ثعلب على زيادة الضريبة، مما يدل على أن جواز ذلك متروك لتقدير ولي الأمر وإلا كانت بسعر

⁴⁰⁶ الصفحة السابقة.

⁴⁰⁷ السرخسي، المبسوط، ج10، المصدر السابق، ص79

⁴⁰⁸ ابن رشد، محمد بن أحمد، 1988، بداية المجتهد نهاية المقتصد، بيروت: دار الكتب العلمية، ج1، ص404.

⁴⁰⁹ الشافعي، محمد بن إدريس، 1322 هـ، الأم، ج4، القاهرة: المطبعة الأميرية ببولاق، ص101.

⁴¹⁰ ابن قدامة، موفق الدين عبد الله، 1985، المغني، ج8، بيروت: دار احياء التراث العربي، ص502.

موحد على الجميع، على الرغم من أن هناك اختلافات. قيل أيضاً أن أقلها مقدر بدينار وأكثرها غير مقدر، فتحوز الزيادة ولا يجوز النقصان؛ لأن عمر رفع على ما فرضه النبي ﷺ ولم يخفض، فقيل أنه زادها درهمين فصارت خمسين درهماً⁴¹¹. ومن العجب العجيب أن القائلين بثبات الضريبة، وأولئك الآخرين القائلين بتغيرها استندوا إلى الأدلة نفسها، فالأولون فهموا من تكليف النبي ﷺ لمعاذ وما عمله عمر بن الخطاب أن هذا تشريع لا يجوز العدول عنه، واستنبط الآخرون بأن صلح الرسول ﷺ مع أهل نجران وما جعله عمر لضريبة من ثلاثة مستويات يخالف ما كلف به معاذ، وأنه يدل على أن الأمر للإمام⁴¹². وربما الزيادة التي زادها عمر؛ معلل بعدم إدراكهم جيداً جداً محددًا، أو أن حديث معاذ بتحديد الضريبة كان واقعة عين، لعموم فيها فلو علم عمر بن الخطاب أن فيها سنة محددة لما تخطاها⁴¹³. من ذلك كله يبدو راجحاً أنه جواز تعديل تقييم الضريبة، إذ يحق لولي الأمر تعديل الضريبة، وفقاً لمقدرة دافعي الضريبة، وهما هو الحق عند هذا الميزان الذي يعطي كل ذي حق حقه وفي ذلك، قال أبو نجیح إن الزيادة الضريبة التي وضعت على أهل الشام؛ كانت ليسر حالهم، لذلك لم يساووا بأهل اليمن إذ زادها عمر؛ فأصبحت خمسين درهماً، وصالح بني تغلب على ضعفي ما على المسلمين من ضريبة⁴¹⁴. كما أعتق أهل نجران النصارى سنتين حين أجلاهم إلى العراق حتى يستقروا وينتجوا⁴¹⁵. وروي أن رجلاً قال لعمر بن الخطاب: إن أرض كذا وكذا يطيقون ما لا يحتملون فقال: لا سبيل عليهم إنا قد صلحناهم صلحاً⁴¹⁶. وروي عن عمرو بن ميمون أنه قال: شهدت عمر بن الخطاب، وقد أتاه عثمان بن حنيف فجعل يكلمه فسمعته يقول: والله لئن وضعت على كل جريب من الأرض درهماً وفقيراً من طعام لا يشق عليهم ولا يجهدهم، ومعنى ذلك أن الخراج على قدر الطاقة قال: أحمد بن حنبل وأبو عبيد فلم يأتنا من هذا الحديث عن عمر أصح من حديث عمرو بن ميمون⁴¹⁷. وهكذا حسبك دليلاً على سؤال عمر

⁴¹¹ المصدر السابق. ص 503.

⁴¹² النعيم، عبد العزيز صالح. المرجع السابق. ص 364.

⁴¹³ الشوكاني. نيل الأوطار. ج 4. المصدر السابق. ص 148. أيضاً انظر ج 8. ص 69.

⁴¹⁴ الجوزية، ابن القيم. أحكام أهل الذمة. المصدر السابق. ص 30.

⁴¹⁵ أبو يوسف الخراج. المصدر السابق. ص 87.

⁴¹⁶ أبو عبيد. الأموال. المصدر السابق. ص 232. والمقصود من ذلك لو أن هذه الضريبة المفروضة على أرض فتحت عنوة أي بدون

صلح يحق لولي الأمر أن يزيد أو ينقص بقدر جهدهم. أما الأرض التي يصلح أصحابها على ضريبة معينة، فلا يجوز الزيادة عليهم، ولو قوفاً

بعد ذلك لما روي عن النبي ﷺ أنه قال: "لعلكم تقاتلون قوماً فيقتونكم بأموالهم دون أنفسهم وأبنائهم ويصلحونكم صلحاً، فلا تأخذوا

منهم فوق ذلك، فإنه لا يجزى لكم. المصدر السابق. ص 224.

⁴¹⁷ الحنبلي، ابن رجب. الاستخراج لأحكام الخراج. المصدر السابق. ص 62.

لعاملية في شأن سعر ضريبة الخراج على الأراضي المفتوحة، دليلاً على عدل الفاروق عمر المبتثق من عدالة الإسلام لحقوق المسلمين ولغير المسلمين، تصديقاً لقوله تعالى: ﴿وَلَا يَجْرِمَنَّكُمْ شَنَاٰنُ قَوْمٍ عَلَىٰ أَلَّا تَعْدِلُوْا ۗ اَعْدِلُوْا هُوَ اَقْرَبُ لِلتَّقْوٰى﴾⁴¹⁸، هذا فضلاً عن أن المسلمين لم يستغلوا حقوق غير المسلمين، وإنما كانت غايتهم الهداية، ولعل هذا ما جعل مقادير فروض الضريبة التي وضعها الفاروق تختلف بحسب مقدار المحصول وجودة الأرض⁴¹⁹

الفرع الثاني- النزاع الضريبي بسبب فرض التقدير الإضافي للدخل في القانونين:

أولاً- في القانون الليبي:

من السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب التقييم الإضافي للدخل، وهو ما نص عليه المشرع الضريبي الليبي في المادة 18 ق من ل، بقوله: "إذا تحققت المصلحة من أن الممول لم يقدم أو تقدم بإقرار غير صحيح وشامل أو أخفى نشاطاً أو مستندات أو غيرها أو قدم بيانات غير صحيحة أو استعمل طرقاً احتيالية من أداء الضريبة كلها أو بعضها، فللمصلحة أن تجري ربطاً إضافياً، وذلك مع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها في هذا القانون. وللمصلحة من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب الممول أن تعدل الربط الأصلي في حالة وقوع خطأ في تقدير أو حساب ضريبة. ويجب على المصلحة أن تخطر الممول إذا تناولت الربط الذي أجرته بأي تعديل بالأسس التي بني عليها الربط الأصلي أو الإضافي أو الأسباب التي استندت عليها لإجراء التعديل. ويكون الربط الإضافي قابلاً للتظلم منه كالربط الأصلي"⁴²⁰.

ثانياً- في القانون الماليزي:

⁴¹⁸ سورة المائدة .آية 8.

⁴¹⁹ المصدر السابق. ص63.

⁴²⁰ كما نص في موضع آخر في المادة 28: "... وفي جميع الأحوال يجوز للمصلحة إذا قامت لديها قرائن قوية ألا تعند بأي تصرف أو إجراء متى رأت أن القصد منه التهرب من الضريبة ". وعلى أي حال، نظراً للترابط بين الربط الإضافي والتهرب الضريبي، ولكي لا يكون هناك تكرار ستُفصل هذه الأحوال في المبحث المفصل للتهرب الضريبي.

بالرجوع إلى النصوص القانونية المنظمة للتقييم والتقدير الإضافي فإن المادة 91⁴²¹ ITA تناولت هذا الشأن؛ فأجازت للمدير العام: إجراء التقييم الإضافي حيث لم يقدم أي تقييم، أو أنه قدّم، ولكنه تقييم غير كافٍ طبقاً للمادة 1،91. كما يمكن للمدير العام أيضاً رفع تقييم إضافي بتغيير رأيه، أو بتغيير ما قام به الأمور المكلف بشأن القابلية الضريبية لبند من بنود دخل الممول، فعلى سبيل المثال: إذا كان موظف الضرائب المفوض، لديه المعرفة الكاملة للحقائق المتصلة ببند من بنود الدخل، فقرر أن ذلك البند من الدخل غير خاضع للضريبة، غير أن المدير رأى أن القرار خاطيء، فبطبيعة الحال القانوني لا يمنع ذلك القرار، أن يُغير المدير في البند المحدد من الدخل ووضع الضريبة عليه. ومن الأحكام البارزة ما تمثل في السابقة القضائية لشركة سيلان فاينانس المحدودة ضد ألورد⁴²² (Ceylon Finance Co Ltd v Ellwood)، حيث ذكر اللورد دينينغ أن مفتش الضرائب لديه الحق في تغيير رأيه بشأن خضوع بند من الدخل للضريبة أو من عدمه حسبما يقضي القانون. كما استعمل المشرع الماليزي لفظ "يكتشف" في المادة 2،91، وذلك في حالة أن المدير العام يكتشف أن دفع ضريبة معينة لشخص ما كان بسبب وجود خطأ في الوقائع أو القانون، فيجوز للمدير العام استرداد الضريبة عن طريق رفع تقييم عن الشخص المكلف، ما لم يتعارض هذا (Is to be read and construed as one with the Act) مع ما تم خضوعه من إجراء للتقييم في حالة الخضوع لاتفاق بموجب المادة 2،101 ITA أو بناء على نقطة تم الحكم فيها بواسطة الاستئناف من قبل المحكمة، اللهم إلا أن يُعثر

⁴²¹ Section 91. Assessments and additional assessments in certain cases.

(1) The Director General, where for any year of assessment it appears to him that no or no sufficient assessment has been made on a person chargeable to tax, may in that year or within six years after its expiration make an assessment or additional assessment, as the case may be in respect of that person in the amount or additional amount of chargeable income and tax or in the additional amount of tax in which, according to the best of the Director General's judgment, the assessment with respect to that person ought to have been made for that year. [Am. Act 578:s.15]

(2) Where the Director General discovers that the whole or part of any tax repaid to a person (otherwise than in consequence of an agreement come to with respect to an assessment pursuant to subsection 101 (2) or in consequence of an assessment having been determined on appeal) has been repaid by mistake amount of that tax or that part of that tax, as the case may be:

Provided that no such assessment shall be made-(a) if the repayment was in fact made on the basis of, or in accordance with, the practice of the Director General generally prevailing at the time when the repayment was made; or (b) in respect of any tax, more than six years after the tax has been repaid. [Am. Act 578:s.15].

⁴²² 40 TC 176. See Arjunan Subramania. *ibid.* P744.

بعد ذلك على حقائق جوهرية تبين أن إيرادات الدخل غير صحيحة، فهنا يحق إعادة فتح تقييم جديد للإيرادات يبنى على مدى الحقائق التي أثبتت عدم الصحة⁴²³.

بقي الإشارة إلى مسألتين مهمتين: أولاًهما: أنه يمكن إعادة فتح تقييم جديد وليس تقييم مضاف في الأمر الأخير. وثانيتهما: أن التقييمات الإضافية يمكن إجراؤها فقط في تلك السنة أو في غضون 6 سنوات بعد انتهاء تلك السنة، ففوق الأخطاء في التقييم ورفع تقييمات إضافية لاسترداد الضريبة خلال الحد الأدنى هو 6 سنوات، وكحد قانوني أقصى هو 12 سنة. وعلى الرغم من صراحة القانون، إلا أن بعض علماء الضريبة في ماليزيا يرون أنه: بموجب التشريعات القائمة، يسمح للسلطات الضريبة برفع تقييمات إضافية على دافعي الضرائب في غضون 12 سنة، بعد نهاية السنة ذات الصلة من التقييم. وبالمثل، يسمح للسلطات الضريبة بإجراء تقييم لأية ضريبة كان سدادها من خلال خطأ، حيث يتم رفع التقييمات بسبب الغش والتقصير المتعمد، أو الإهمال، والجدير بالذكر أنه ليس هناك حد زمني لهذه التقييمات، المادة 1,91 و 2,91⁴²⁴. ونظراً لأهمية التقييم الضريبي المضاف، ينبغي تفصيله على الوجه الأكمل، حيث قد يكون تارة تقيماً بالزيادة (أو زيادة التقييم) وفقاً للمادة 8,101 ITA وبالمقابل يكون التقييم بالتخفيض طبقاً للمادة 2,101، إذ يكون ذلك حيث يوجد طعن في تقييم أو تقدير إضافي، أو هناك تسوية أو اتفاق بموجب المادة 2,101، على نقطة قيد الاستئناف أو قرار نهائي من المحكمة تم صدوره بهذا الشأن. وأخيراً وعندما يتم الوصول إلى النتيجة التي تفيد أن التقييم الإضافي يجب أن يُحفظ، أو يرتفع؛ فإن التقييم الإضافي يجب أن يكون عن طريق إشعار ضريبي.

ويجدر التنبه إلى مسألة مرتبطة بهذا الموضوع ارتباطاً أساسياً سابقاً وهي التقييمات المسبقة طبقاً للمادة

⁴²³ See *Young v Duthie* 45 TC 624. For a Singapore case, see in *RE XY & Co* (1966) 2 MLJ 11: see also *Kidston v Aspinall* 41TC 371, where it was held that the power to raise additional assessment is only limited to items of income of which there is an agreement. See also *Skinner V Barry Head Lands*. 46 TC 377. See *Arjunan Subramania*. *ibid*. P744.

⁴²⁴ Under the existing legislation, the Tax Authorities are allowed to raise additional assessments on a taxpayer within 12 years after the end of the relevant year of assessment. Similarly, the Tax Authorities are allowed to make an assessment for any tax repaid by mistake. Where assessments are raised due to fraud, wilful default or negligence, there is no time limit for the assessments. However, effective 1-1-1998, the existing period of 12 years is reduced to six years, where applicable. (Section 91 (1) & 91 (2M)). *Goh Chen Chuan*. *ibid*. p59.

92⁴²⁵ ITA ، فمثلاً يكون التقييم الضريبي مضافاً؛ فإنه بالمثل يكون مسبقاً، والتي تعد بدورها مثيرة للنزاع

⁴²⁵Section 92. Advance assessments.

(1) Subject to this section-(a) where in a year of assessment a person ceases to possess a source consisting of a business the Director General may in that year make an assessment in respect of that person and income from that source for that year of assessment and the following year of assessment; (b) where in a year of assessment a person commences to receive income in respect of income from an employment or in respect of any pension, annuity, or other periodical payments falling under paragraph 4(e), the Director General may in that year make an assessment in respect of that person and income from that source for that year of assessment and each of the subsequent years of assessment; (c) where in a year of assessment the Director General is satisfied that a person who possesses a source is about to leave Malaysia and-(i) that person is likely to cease to possess that source in that year of assessment or the following year of assessment; or(ii) it is desirable for other reasons that an assessment be made in respect of that person, he may in that year make an assessment in respect of that person and income from that source or from any source for that year of assessment and the following year of assessment; (d) where a person who has ceased to possess a source in a year of assessment receives income from that source after the end of that year (being income which has not been or does not fall to be included in the gross income of that person from that source for any preceding basis period) the Director General may in the year of assessment in which that income is received make an assessment in respect of that person and that income for that year of assessment;

(e) where in a year of assessment a person is chargeable to tax in consequence of the application of subsection 54(2) to a business, the Director General may at any time in that year make an assessment in respect of that person and any income from that business for that year of assessment; and (f) where the basis period for a year of assessment in respect of a source or sources of a person is a period of twelve months ending on a day other than 31 December in a basis year the Director General, if he thinks fit, may in that year make an assessment in respect of that person and income from that source or those sources, as the case may be, for that year of assessment. [Am. Act A1055:s.6, Am. Act A1093:s.11]

(2) Where an assessment is made under subsection (1) in respect of a person, it shall be made on the assumption that-(a) all the provisions of this Act in force for the year of assessment in which the assessment is made will continue in force for the year of assessment for which the assessment is made; and (b) if that person is an individual, the personal circumstances of that person will be the same in the basis year for the year of assessment for which the assessment is made as they were in the basis year for the year of assessment in which the assessment is made and, if in the year of assessment for which the assessment is made it appears to the Director General that by reason of that assumption the assessment is more favourable or less favourable to that person than it would have been if it had been made under section 90, he may take such action under section 91 or make such repayments of tax as the justice of the case appears to him to require.

(3) Where-(a) this section confers powers to make an assessment in respect of a person; (b) an assessment has been made in respect of that person in a particular year of assessment; and (c) the Director General is of the opinion that an additional assessment ought to be made under subsection 91 (1) in respect of that person in that particular year, subsection 91 (1) shall apply as if the year of assessment referred to therein were that particular year.

(4) For the avoidance of doubt it is hereby declared that-(a) the fact that an assessment has been made by virtue of subsection (1) in respect of a person and a source of his shall not prevent the Director General from making an assessment under this Act in respect of that person and any other source of his; and (b) the fact that an assessment which would otherwise have been made by virtue of subsection (1) in respect of a person for a year of assessment has not been made because of an insufficiency of total income to produce chargeable income for that year shall not prevent the Director General from making an assessment under any other provision of this Act in respect of that person for that year of assessment or from taking an amount equal to that total income into account when doing so.

الضريبي؛ وذلك في ظروف معينة، فعلى سبيل المثال يمكن للمدير العام إصدار إخطارات تقييم مسبقة تنفيذاً لقانون ضريبة الدخل (المعدل) لعام 1999 (القانون A1055) فتصبح التعديلات سارية النفاذ اعتباراً من 2000 / 1/1 على النحو التالي:

الحالة الأولى: ربما يُثار النزاع بسبب توقف الأعمال التجارية المادة 1/ 92 (a): فمثلاً إذا كان محمد تاجراً، وأوقف نشاطه الاقتصادي بتاريخ محاسبي في 2001 / 9/9 ، فهنا يجوز للمدير العام إجراء التقييم للسنة 2001 في عام 2001، على الدخل من العمل للفترة 2001 / 1/1 - 2001 / 9/9 ، وللسنة التالية من التقييم أيضاً.

الحالة الثانية: قد يكون النزاع بسبب بدء العمل المادة 1،92 (b) : حيث يبدأ الشخص المكلف العمل في وظيفة ما، أو يتلقى الدخل عن طريق دفع المعاشات (مرتبات)، أو المكافآت، أو تلقى مبالغ دورية في إطار المادة 4 (E)، فيمكن للمدير العام القيام بإجراء تقييم في تلك السنة بشأن هذا الشخص ولكل سنة لاحقة من سنوات التقييم. مثال: وصل محمد إلى ماليزيا يوم 2000 / 1/7. وبدأ يعمل في إحدى الشركات المحلية في عام 2000، فيمكن للمدير إجراء التقييم للسنة 2000 أو السنوات التالية من 2000 ، 2001 ، وهكذا.

الحالة الثالثة: قد ينشأ النزاع إذا هجر الشخص المكلف ضريبياً مغادرة ماليزيا المادة 1،92 (c): حيث يكون الشخص عرضة لمغادرة ماليزيا ومصدر دخله من المرحح أن يتوقف، فيمكن رفع التقييم بشأنه، في تلك السنة وفي السنة التالية للتقييم.

الحالة الرابعة: الإيرادات في وقت لاحق لوقف مصدر الدخل - المادة 1،92 (d): كأن يتوقف مصدر الدخل لدافع الضريبة، في سنة 2001م، ويتحصل في عام 2002م على مبلغ من المال فيما يتعلق بقرض عن طريق فوائد إضافية أو علاوة، فيمكن أن يرفع في ذلك تقييم مسبق في عام 2002 م بالنسبة للفوائد الإضافية أو تلقى العلاوات.

الحالة الخامسة: والمتعلقة بتعهدات النقل الجوي والبحري طبقاً للمادة 1،92 (e) : ففي هذه الحالة يتم فرض ضرائب على أي شخص فيما يتعلق بتعهد النقل البحري أو الجوي، وإجراء التقييم لسنة التقييم Y / A فيمكن طرحه في أي وقت في تلك السنة بشأن هذا الشخص ودخله في تلك السنة المعنية. مثال: إذا كان

التاريخ المحاسبي لشركة النقل الجوي هو 30 سبتمبر، فإن التقييم لسنة التقييم Y / A 2001 يكون في (فترة الأساس 96 / 10 / 1 - 97 / 9 / 30) ويمكن أن يتم في الفترة ما بين 97 / 10 / 1 إلى 97 / 12 / 31 .

الحالة السادسة: قد يثار النزاع بمسائل تتعلق بمدى تطبيق أحكام المدة القانونية، المتصلة بتاريخ المحاسبة أو السنة المالية غير (سوى) تاريخ ديسمبر 31 المادة 1،92 (f): حيث يكون للشركة أو التاجر تاريخ محاسبة آخر من 12 شهراً غير تاريخ 31 ديسمبر ، حيث يمكن إجراء التقييم في ذلك العام، ومن أمثلة ذلك: شركة تجارية محدودة جديدة تاريخ محاسبتها هو يوم 30 يونيو .لسنة التقييم Y / A ، فترة الأساس هي 1/7 / 2000 - 2001 / 6 / 30 فيمكن إجراء التقييم لسنة التقييم Y / A 2001 في عام 2000 في الفترة ما بين 2000 / 1 / 1 + 2000 / 12 / 31 (سنة الأساس).

وقد ينشأ الخلاف بأمر يتعلق بمعدلات الضرائب، والإعفاءات الشخصية المادة 2،92، والحالة الأخرى القريبة يتم فيها طرح التقييم مسبقاً، ويفترض أن معدلات الضريبة بالنسبة إلى الإعفاءات الشخصية لا تزال هي نفسها للسنة المقبلة، وإذا كان هناك أي تغيير، فيمكن عند ذلك إصدار تقييم إضافي، أو سيتم استرداد سداد الضرائب عند الاقتضاء. وهنالك سبب آخر عادة ما يؤثر النزاع ذو علاقة بالتقييم المركب طبقاً المادة 96 ITA A إذ يتم إجراء التقييم المركب على دافعي الضرائب بعد التحقيق في الشؤون الضريبية، وفي العادة، فإن التقييم المركب يضم عدداً من سنوات التقييم؛ وبالتالي إذا تم التحقيق في الشؤون الضريبية لدافع الضريبة لسنوات التقييم 1993 - 1998، فوجب عليه دفع ضرائب إضافية، فيتم إصدار تقييم واحد مركب لمدة 6 سنوات لتقييم السنوات 1993 - 1998 بدلاً من 6 إشعارات منفصلة للتقييم الإضافي، ومع ذلك، لا يمكن إصدار تقييم مركب إلا عندما يكون هناك اتفاق بين دافع الضريبة والمدير العام المادة 2،96 A بحيث وجد مثل هذا الاتفاق، وفقاً لذلك يتم إصدار تقييم مركب، وهو نهائي وقاطع (بات)، ولا يجوز الاستئناف في حالة التقييم المركب المادة (96) A (b) (6) وفي هذا الصدد فهو أقرب إلى التقييم بالزيادة. أما عن شعار التقييم المادة 96 ITA : يجب على المدير العام، في إطار المادة 1،96، تقديم خدمة إشعار التقييم الذي تم رفعه على دافعي الضرائب المعنيين، حيث يكون هناك إجراء تقييم زائد بناءً على تقرير المفوض الخاص أو المحكمة، فيتم تقديم إشعار التقييم بالزيادة على دافعي الضرائب المعنيين المادة 2،96.

إن إشعار التقييم أو تقدير الزيادة يجب أن يكون في شكل نموذج محدد، والأهم من ذلك أنه يجب أن يبين ما يلي بالنسبة للتقييم فضلاً عن زيادة التقييم، والتوضيح على النحو التالي: سنة التقييم Y / A ، ومبلغ

الدخل القابل للتحويل أو تحمل ضريبة إضافية، إن وجدت، والضريبة المدفوعة أو الضريبة الإضافية، إن وجدت المادة 4،96 (A). في حالة وجود زيادة تقدير، وبضرورة الحال أي زيادة في التقييم يجب أن تبين، سنة التقييم Y/A ، ومقدار الزيادة في الضريبة المدفوعة المادة 4،96 (B)، وعلى كل حال، يجب أن تشير جميع التقييمات إلى: مكان دفع الضرائب، وعقوبة التأخير المفروضة بموجب الفقرة 4،103؛ والحق في الاستئناف الذي قد يوجد تحت المادة 4،96 (C). وبالطبع فإن أي قضية جديدة بالنسبة للتقييم ستخضع لحكم 12 عاما. كما تناولت المادة 143 ITA الخطأ وصحة إشعار التقييم، وكذلك نصت على الأسس التي بناءً عليها قد يعد التقييم أو الإشعار، باطلاً أو قابلاً للإبطال كما ذكر آنفاً. أما عن المنازعة حول مسؤولية إثبات الادعاء سبب القصد؛ فإنه يقع على عاتق المدعى عليه إذ لم يخلُ عبء الإثبات سبب النية هو الآخر من الطابع التنازعي الذي تقع مسؤولية إثباته على مدعيه، وهو يقابل في الشريعة الإسلامية قاعدة: البيئة على من ادعى واليمين على من أنكر، ومن المعلوم أن أساس المسؤولية هو الالتزام، بحيث إذا أثبت المدعى وجود الالتزام، كانت البيئة على من يدعي انقضائه أو عدم لزومه له، وبالرغم مما اكتسبته هذه المبادئ من قبول وتطبيق كبير، إلا أنها لازالت محل اصطدام؛ لاسيما إذا كان بين خصمين غير متكافئين هما الإدارة والممول، بخلاف باقي المنازعات المدنية الأخرى، مما يحتم المساواة بين مقتضيات غير متساوية. وحيال هذا العبء الإثباتي؛ فإن تطبيق فلسفة الموازنة تنعقد بين حقوق الإدارة التي تسعى لمقاومة التهرب وجباية أكبر قدر ضريبي ممكن، وبين ضمانات الممول بالأداء الأقل. فبين لا مساواة يفرضها واقع النزاع الضريبي، ومساواة يفرضها العدل، بدت مهمة المشرع الماليزي شاقة، فبين الوجود وما يجب وجوده بخصوص الإثبات هوة، أو بون عميق لا يكاد يعرف له مستقر، وحيال هذا العبء، بادر القضاء بحلول لعله يفلح معها، ففي السابقة القضائية لحكومة ماليزيا وجهة أخرى (Government of Malaysia & Anor) ⁴²⁶، حيث استند دافع الضريبة في حجته الدفاعية على أن إشعارات التقييم الإضافية التي يبلغ مجموعها أكثر من RM 1000000 قد بُنيت على أساس التخمين، وكان إصدارها بشكل ضار، وكعمل انتقامي (كيدي) على إثره قدم المدعى عليه إشعار للأمر بتحويل الدعوى (إلى المحكمة العليا) لدحض الإشعارات الإضافية المقررة.

وفي الاستئناف المقدم أمام المحكمة العليا، قررت المحكمة أنه لم يكن هناك أي أدلة لدعم الادعاءات بسوء القصد والانتقام، التي تثبت أن الإدارة لم تكن قادرة حيل الإيرادات على إجراء تقييم مناسب، وبسبب

⁴²⁶ [1987] 2 MLJ 185 [KL Supreme Court][Appeal N0 138 of 1986].

عدم قيام المدعى عليه بالامتنال للإشعارات المعدة و الصادرة له، يمكن القول بأن السلطة التقديرية لا تزال مع المحكمة للعمل عن طريق المراجعة القضائية، وهو يعد أمراً صحيحاً، لكن عندما يكون هناك حكم للطعن متاح لمقدم الطلب، لا ينبغي أن تصدر عادة أمر قضائي بالمراجعة ما لم يكن هناك نقص واضح يظهر بالنسبة للاختصاص القضائي أو الفشل الصارخ في أداء بعض الواجبات القانونية أو في الحالات المسببة حرقاً خطيراً لمبادئ العدالة الطبيعية. وفي حكم قضائي قريب من هذا الشأن، بات اللبس والخلط واضحاً في مسألة التكييف القانوني المناسب لواقعة التقييم الضريبي المضاف، بشأن تفسير العلاقة بين المادتين 1،91 و5،140، ITA ، ففي السابقة القضائية UHG ضد DGIR⁴²⁷ ، جادل دافع الضرائب بفشل المدير العام في تقديم إشعار فإن المدير العام يتصرف بموجب المادة 5،140، وإشعارات التقييم الصادر غير صالحة، حيث تنص هذه المادة على أن يتم إجراء التعديلات بموجب المادة 140، في حالة التهرب من الضرائب فيما يتعلق بالتقييم فإنه يجب على المدير العام أن يعطي تفاصيل التسوية لدافع الضرائب، وتشير الوقائع أن شركة UHG تمتلك أسطولاً من سيارات الأجرة المرخص لها بالعمل في كل من كوالالمبور، وجميع أنحاء الولايات الماليزية. وقد كشف التحقيق في الشؤون المالية عن النتائج المذكورة أدناه⁴²⁸.

وبناء على النتائج الواردة، أكد أعضاء لجنة المفوضين الخاصة بالتقييمات الإضافية التي أثيرت بشأن الشركة، رفضهم (من بين أشياء أخرى) ادعاء دفع الرواتب، ونفقات البنزين المزعومة. لم يكن أمام المحكمة العليا إلا أنها أيدت قرار لجنة المفوضين الخاصة، ثم استأنفت الشركة الحكم لدى المحكمة الاتحادية، وكان أحد أسباب الاستئناف أن المدير العام فشل في تقديم إشعار، وأن المدير العام كان يمارس سلطاته بموجب المادة 5،140 وبعبارة أخرى، فإن الحجة التي بُنيت على أسس أن مناقشة قضية التقييمات الإضافية تقع تحت

⁴²⁷ [1974] 2 MLJ 33.

⁴²⁸ - كان سائقو سيارات الأجرة غير عاملين في الشركة على الرغم من اتفاق مزعوم لإثبات ذلك. - كان سائقو سيارات الأجرة

يستأجرونها من الشركة.

- اضطر جميع السائقين إلى المساهمة بدفع مبلغ RM0.30 فيما يتعلق بمساهمة EPP - اضطر السائقون لتوقيع إيصالات الرواتب التي

لم يحصلوا عليها أصلاً.

- كان السائقو يشترطون الوقود الخاص بسياراتهم، لكنهم يضطرون إلى تسليم إيصالات الوقود للشركة، وقد تم إدراج هذه المبالغ في حساب

الأرباح والخسائر للشركة.

- حسابات المراجعة للشركة لم تعكس الموقف المالي الحقيقي للشركة، حيث تم تدوين مجموع الإيرادات فيما يتعلق بسيارة الأجرة رقم

H4587 على أنه RM 69.80 في أحد السجلات في حين أنه تم التدوين في سجل آخر على أن مجموع الإيرادات لنفس سيارة

الأجرة هو RM32.40 .

طائلة المادة 1,91 كانت باطلة.

وفي هذا الصدد ينبغي إيراد مقتطفات من التعليق القانوني لقاضي المحكمة الفيدرالية راجا أزلان شاه في شأن دحض هذه الحجة قائلاً: أرفض هذه الحجة؛ لأن هذه القضية، في رأيي تقع خارج نطاق تطبيق المادة 140 نسبة إلى أن الإفادة من السيد تشي سنغ موي، وهو موظف مسؤول في تقييم إدارة الإيرادات الداخلية يبين بوضوح أن هذا الإجراء قد اتخذ في إطار المادة 1,91 وليس المادة 140⁴²⁹. وفي الواقع، ليس من الضروري بيان أن المدير العام يتصرف بموجب المادة 1,91 بدلا من المادة 140؛ لأنه لا يمكن إصدار التقدير والتقييم الإضافي إلا في إطار المادة 1,91 أما المادة 140 فلا تنطبق على القضية المقررة. وفي الحالة التي يقوم فيها المدير العام بتطبيق المادة 140 وتعديل الدخل من دافعي الضرائب، يجب أن يظهر مثل هذا التعديل لدافعي الضرائب المادة 140 (5)، ومع ذلك، حتى في مثل هذه الحالة، لا بد من صدور إشعار التقدير أو التقييم الإضافي في إطار المادة 1,91.

كذلك أكد راجا أزلان شاه رفض الرأي القائل بأن التقييم الإضافي باطل لعدم مطابقة المادة 140، 5 لأنه لم يتم الاستشهاد بالمادة 140⁴³⁰ هذا هو جوهر المسألة، إذ لا يمكن عد التقييم غير صحيح، على أساس أنه غير متطابق مع المادة 140، 5 في حين أن المادة 140 غير منطبقة منذ البداية. هذا فضلاً عن كون إجراء التقييم جاء في وقت متأخر لا يعني هذا أنه تصرف غير قانوني، طالما كان ضمن حدود زمنية صالحة عند إجراء التقييم وفي حدود الوقت، فلا يوجد أساس لاعتبار التقييم غير صالح بسبب هذا التأخير؛ وبالتالي، إذا كان دافع الضرائب قد قدم نموذج العائدات يوم 1 مايو 1996 فيما يتعلق بسنة التقييم 1997 Y/A، لكنه لم يقدم التقييم لعام 1997 إلا في عام 1999، فالتقييم ما زال صالحاً⁴³¹؛ لأنه بطبيعة الحال عُمل

⁴²⁹ [1974] 2 MLJ 33 at p 33.

⁴³⁰ [1974] 2 MLJ 33 at p 35.

"فلأن الحكمة والغرض من المادة 140 واضحة؛ حيث تعطي المدير العام سلطة تقديرية مطلقة واسعة في مسألة معينة في التهرب من الضرائب، وهنا الصلاحيات واسعة بموجب ذلك، ولكنها ليست عامة، فيجوز له، تحت هذه المادة، أن يتجاهل أو يعدل المعاملة من الشركات الخاضعة للرقابة، وجعل هذه التعديلات مناسبة بهدف مواجهة كل أو جزء من أي تأثير مباشر أو غير مباشر من الصفقة، لتنفيذ هذه التعديلات، وعليه يجوز له إجراء هذا التقييم أو التقييمات الإضافية التي يراها ضرورية لإبطال الحق في سداد الضرائب أو لطلب إعادة أي ضريبة تم دفعها، والمادة 91 هي الأساس لسلطة المدير العام لإجراء تقييم أو تقييمات إضافية في الحالات التي يكون فيها تفعيل آلية المادة 77 متاحاً، فيجوز له تصحيح هذا الوضع الشاذ في غضون 12 سنة."

ضمن المدة القانونية ولو كان متأخراً.

منازعة حول متى يُعد التقييم الضريبي نهائياً؟

لقد أجابت المادة 97 ITA أن ذلك في الحالات التالية:

- لم يتم الإدلاء بتقديم أي استئناف بالنسبة للتقييم، بموجب المادة 99 ITA .
- قد تم عقد اتفاق في إطار المادة 2،11 ITA .
- أصدرت المحكمة قراراً بخصوص الاستئناف، فليس هناك مزيد من فرص الاستئناف، فالتقييم نهائي وقاطع أي بات.
- عندما يكون هناك إشعار ساري المفعول للاستئناف والطعن وقد توفي المدعي قبل اكتمال الاستماع إلى الاستئناف أو الطعن، وإذا لم يكن هناك ممثل شخصي لتركه المتوفى، يجوز للمفوضية الخاصة في غضون عامين بعد وفاته المضي قدماً في إتمام عملية السماع ويكون التقييم نهائياً وقاطعاً. وحيث عُد التقييم نهائياً وقاطعاً تحت هذه المادة، لا يجوز لمحكمة أن تأمر بإجراء تقييم (من جديد)⁴³². من كل ذلك يتضح أن حجية الربط الضريبي الذي أجرته الإدارة تعد من القواعد المتفق عليها عند الفقه والقضاء؛ فهذه المبادئ تفيد بعدم جواز اتخاذ إجراءات جديدة؛ لإعادة التقييم بعدما قدرت الأرباح، ولعل المحكمة من وراء ذلك هي أن لا يكون الممول مهدداً بإعادة تقدير دخله إلى ما شاء الله، واحتراماً لقرارات مصلحة الضرائب واستقراراً لأموال الممولين، لذلك نص المشرع الماليزي عليه صراحة في المادة 97 ITA ، وهو ما يقابله في القانون الليبي نص المادة 3 ق ض ل.

صور من المنازعات والأخطاء بموجب المادة 131 ITA

يرى Arjunan Subramania أنه من خلال وقائع القضية *PKR 647 Sdn Bhd J*، قدرت المادة 151 الأخطاء، وسبل الإصلاح كالتالي:

- يجب أن يكون هناك استئناف صالح، وهو الذي يتم تقديمه في غضون 30 يوم من صدور إشعار

⁴³¹ See *Hossack V Commissioners of Inland Revenue* 49 TC 483. See Arjunan Subramania. *ibid.* P749.
⁴³² See *X v Comptroller of Income Tax* [1957] MLJ 110.

التقييم، والذي يعد بداية الميعاد.

- يجب أن يكون هناك خطأ أو غلط (انظر القاموس بلاك القانوني)؛
- يجب أن يكون هناك تحقيق، وتمارس السلطة التقديرية بشكل صحيح.
- إن النتيجة النهائية من المدير العام لم تكن صائبة وبالتالي تخضع للمراجعة.
- يجب على المدير العام تقديم الأسباب المقنعة⁴³³.

وللإفادة، فقد أورد بعض الباحثين القانونيين أهم الفروق بين تقدير وتعديل ربط الضريبة حسبما يلي⁴³⁴:

- 1- من حيث كونه حقاً أو التزاماً: إن تقدير الضريبة ما هو في حقيقته إلا حق مقرر لإدارة الضرائب من ضمن الحقوق التي قررها المشرع لها بمقتضى نصوص القانون، أما تعديل الضريبة فهو التزام قانوني من ضمن الالتزامات المفروضة على إدارة الضرائب.
- 2- من حيث تقديم الإقرار: إن تقدير الضريبة يكون في حالتين أولهما: وجود إقرار ضريبي مقدم من دافع الضريبة، والحالة الثانية: في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي في الميعاد. أما عن تعديل الضريبة فإنه يرد دائماً على إقرار ضريبي قدمه دافع الضريبة.
- 3- من حيث الميعاد القانوني: إن تقدير الضريبة ليس بالضرورة مرتبطاً بميعاد، فيجوز للمصلحة تقدير الضريبة متى شاءت ما لم يكن دين الضريبة ذاته قد سقط بمضي المدة القانونية المقررة، أما تعديل الضريبة؛ فإن إجراءه يجب أن يكون خلال المواعيد القانونية المقررة لذلك. بحيث لو فات هذا الميعاد لا يجوز لإدارة الضرائب تعديل الإقرار الضريبي المقدم من دافع الضريبة.
- 4- من حيث الإبلاغ: إن تقدير الضريبة وما لا يشترط فيه إخطار (إبلاغ) صاحب الشأن بعلم الوصول، وإنما يمكن أن يكون تسليمه له بأي طريقة أخرى بخلاف علم الوصول، وبالنسبة إلى تعديل الضريبة فقد يشترط القانون إبلاغ ذي الشأن بعلم ولا يجوز إخطاره بوسيلة أخرى بخلاف علم الوصول لأهمية الأمر.
- 5- من حيث حق التظلم: في حالة عدم تقديم الإقرار، فإن تقدير ضريبة الدخل قد يجرم المكلف بدافع الضريبة الذي قدرت ضريبته من المظلمة في هذا التقدير باعتباره ممولاً غير ملتزم بأحكام القانون، وأنه

⁴³³ See Hong Leong Equipment Sdn Bhd v Liew Fook Chuan [1996] 3 AMR 3181. See Arjunan Subramania. ibid. P758. & Rohana bte Ariffin v Universiti Sains Malaysia [1989] 1 MLJ 487.

⁴³⁴ أحمد، طاهر سعد. 2001. ضريبة المبيعات في الميزان. مطبعة شهوان. دار الكتب المصرية. ص351. وايضاً الكازغلي، محمد. المرجع

بسبب إخلاله بهذا الالتزام، وهو تقدم الإقرار الضريبي أسقط حقه في الشكوى والطعن، أما تعديل الضريبة للإقرار الذي قدمه الممول خلال الميعاد القانوني؛ فإنه يمنح الممول المعدلة ضريبه الحق في التظلم خلال المدة التي يحددها القانون.

6- من حيث كونه تهرباً ضريبياً: إن حق تقدير الضريبة في حالة عدم تقدم الإقرار من قبل الممول خلال المدة القانونية يعد تهرباً ضريبياً مستوجباً للعقاب، أما تعديل الضريبة في حالة إذا ما قدم الإقرار في المدة القانونية؛ فإن هذا لا يعتبر تهرباً ضريبياً يستوجب معاقبة الممول عليه.

والحقيقة وإن كانت تلك الفروق باتت مقنعة، إلا أن هناك نقداً لاذعاً موجهاً إليها، أولاً- فيما يتعلق بالمسألة الأولى، والتي زعم الباحثان (طاهر سعد، والكازغلي) أن تقدير الضريبة ما هو في حقيقته إلا حق مقرر لإدارة الضرائب من ضمن الحقوق التي قررها لها القانون. لماذا لم يكن أمراً ملزماً على إدارة الضرائب في حالة عدم تقدم الممول لإقراره؟ فمعنى هذا أنه يعد حقاً جوازياً من ضمن حقوقها. أليس من الأجدر أن يكون التزاماً مفروضاً على الإدارة؟ فماذا لو أهملت أمر تقدير ضرائب أولئك الممولين؟ ألن يؤثر هذا سلباً في شأن المصلحة العامة؟

النقد الثاني: ذكر الباحث (الكازغلي): "إن تقدير الضريبة في حالة عدم تقدم الإقرار قد يجرم الممول المقدر له الضريبة من أن يتظلم من هذا التقدير، باعتباره محولاً غير ملتزم بأحكام القانون، وأنه بسبب إخلاله بالتزامه بتقدم إقرار الضريبة أسقط حقه في التظلم كونه من أهم الحقوق المقررة للممولين"⁴³⁵. والملاحظ على الباحث أنه أورد لفظ (قد) والتي تفيد التخيير في هذا السياق، بمعنى ربما سيحرم دافع الضريبة من التظلم الإداري أو رفع دعوى أمام القضاء، وهذا مالا تقبله الشريعة الإسلامية ولا يتسجم مع العدالة الضريبية، فربما كانت لدافع الضريبة أسباب قهرية، أو ظروف مقنعة حالت دون تقدم لإقراره، فإن خلق باب الشكوى في وجهه أي: سلبه حقه. والعجب العجاب أن يأتي الباحث (الكازغلي) ويتناقض مع نفسه في الشأن نفسه، حيث يقول إن: "للمصلحة أن تعتمد كذلك في إجراء التقدير للضريبة على خبرة موظفيها بالأمر العامة المتعلقة بنوع النشاط أو التجارة ... على أن تكون المصلحة أو الإدارة مقيدة عند إتباع هذا الطريق للتقدير، بأن تبين الظروف التي تستند إليها في تقدير وعاء الضريبة، حيث يحتفظ للممول عادة بحقه في بيان خطأ الطريق الذي سلكته الإدارة

في هذا الخصوص⁴³⁶. وفي موضع آخر من بحثه يسوق ما يؤكد حق الممول في الطعن في شأن التقدير المحضف، والغير القانوني الذي تجرته إدارة الضرائب⁴³⁷. وبخلاف ذلك تماماً فكما يجوز للإدارة تقدير دخل الممول؛ فإنه يمكن لها تقدير المصاريف والمحروقات اللازمة لتحقيق ذلك الربح، سواء أقدم المكلف الدفاتر والمستندات الدالة على مصاريف النشاط أم لم يقدمها، ولكنها لم تكشف عن الحقيقة الواقعية لعدم اتباعها النظم الصحيحة وفقاً لمتطلبات القانون، إذن يحق لإدارة الضرائب أن تطرحها وأن تخمن وتحدد مصاريف الدخل بما لا يخرج عن المؤلف ولا يعتبر شططا في التحديد⁴³⁸. ويوضح الفقه المصري: أن هناك فرقاً آخر بين الربط الإضافي وفما يعرف بالربط التكميلي للضريبة؛ فالربط الإضافي هو ذلك الربط الذي يكون في أحوال محددة، تحدد فيها إدارة الضرائب حين الضريبة المستحق دون أن تكون جميع العناصر المؤدية إلى فرض الضريبة قد توافرت لديها، أو دون أن تعلم بجميع العناصر المذكورة. وبالنسبة للربط التكميلي فهو الربط الذي يكون حينما تبين الإدارة خطأ ما، أو إغفالاً لأمر معين في الربط السابق، فتعمل على تدارك هذا الخطأ بتصحيحه من خلال ربط تكميلي للضريبة⁴³⁹. والغريب في هذا الشأن أن هذه التفرقة لم يكن لها شأن يذكر في القانونين الليبي والماليزي؛ لأن أي ربط ضريبي تقوم به المصلحة سواء كان أصلياً، أو إضافياً من حق الإدارة أن تجرته طالما كان ضمن الميعاد القانوني، أو حتى بعد الميعاد إذ ما ثبت أن الممول أخفى أو استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة، وعلى الرغم من أن التصحيح للإقرار الخاطئ، أو المخالف للحقيقة يعتبر وسيلة تستخدمها الإدارة لعلاج الأخطاء، أو المخالفات القانونية، إلا أنه ليس بالضرورة سبب لقيام النزاع بينها وبين دافع الضريبة، حتى ولو خرجت الإدارة عن مسارها القانوني، وذلك نظراً لثقة بعض الممولين فيما تقوم به بمنأى عن وقوع الأخطاء. وبناء على ما سبق إن لم تضمّن الإدارة إلى سلامة ماورد في الإقرار الذي تأسس عليه ربط الضريبة من بيانات، ولو كانت من البساطة، جاز لها إجراء تصحيح للإقرار المقدم من الممول وفقاً لمقتضيات القانون.

ومن نتائج البحث السابق بشأن القانونيين الليبي و الماليزي تبرز نتيجة متشابهة، أبعد مدى وأوسع أفقاً وأعمق جذوراً بخصوص تلك السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب بإجراء تقييم وربط إضافي في الأحوال سالفة

⁴³⁶ المرجع السابق. ص 29.

⁴³⁷ المرجع السابق. ص 33.

⁴³⁸ الصلاحي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 192.

⁴³⁹ المرجع السابق. ص 184.

الذكر التي لم تكن فرضاً ووجوباً؛ فالإدارة ليست مجبرة على ممارسة تلك السلطات، فقد استعمل المشرع الليبي مصطلح... "للمصلحة أن تجري ربطاً إضافياً"، وكذلك استعمل المشرع الماليزي لفظ "يجوز للمدير إجراء ربط إضافي"... ولكن بمجرد تطبيقها فعلاً يتوجب عليها مراعاة القانون وإن تستعملها في الأحوال والغايات التي ابتغها المشرع.

خلاصة القول أن تلك الإجراءات وما تضمنته من إسقاط الخصومات والإعفاءات وإبلاغه بمقدارها يترتب عليها أن تصبح الضريبة واجبة الدفع في ذمة المكلف بما وتصحب في حكم المسؤولية الملزمة، وهو ما يسمى بربط الضريبة، وبأقي بعدها نظام آخر هو جباية أو تحصيل الضريبة التي ربطت، وهو ما سيتناوله الفصل القادم.

المبحث الثالث: أسباب منازعات الجباية أو التحصيل الضريبي للدخل (Tax Collection):

مثلما نشأ النزاع بين الإدارة الضريبية والممول في مرحلة التقييم والربط لضريبة الدخل، ربما تنشأ نزاعات أخرى بسبب جباية الضريبة، أو ما يُعرف بالتحصيل الضريبي، والمقصود منها استحقاق مبلغ دين الضريبة في المدة القانونية المحددة. وقد يكون تحصيلها بشكل مباشر وينبغي على الممول دفع دين الضريبة المقدرة ضمن إقراره السنوي، أو بشكل غير مباشر كخصمها أو حجزها من المنبع، وعلى العموم، فهي في مجملها ماهي إلا مجموعة من الإجراءات تهدف إلى نقل دين الضريبة من الممول الملزم بدفعها إلى خزانة الدولة⁴⁴⁰، مع مراعاة حقوق المكلفين بالضريبة. وعلى الرغم من هذه الضمانة القانونية قد تقع منازعات بالخصوص. لهذا سيقسم هذا الفصل إلى عدة أقسام؛ لدراسة جباية ضريبة الدخل كسبب من أسباب وقوع منازعات الضريبة، والتي من أهمها منازعات التهرب الضريبي، والازدواج الضريبي، والرد والحجز من المنبع، وبعض المنازعات الأخرى ذات العلاقة، ولكن قبل الشروع في بحث تلك المحاور ينبغي التعرض إلى ضمان جباية الضريبة، وضمن حماية الحقوق المكلفين بالضريبة إتماماً للفائدة العلمية.

يونس، منصور ميلاد، مرجع السابق . ص173.

⁴⁴⁰ الشوكاني، أبو علي بدر الدين. 1375 هـ. نيل الأوطار. ج:4. مصر: المطبعة العثمانية. ص156.

⁴⁴⁰ الصفحة السابقة.

⁴⁴⁰ الخطابي، ابوسليمان. 1932. معالم السنن. ج:2. حلب: المطبعة العلمية. ص205. ⁴⁴⁰ يونس، منصور ميلاد، مرجع السابق .

المطلب الأول- ضمان جباية الضريبة، وحماية حقوق المكلفين بها في الشريعة والقانون:

الفرع الأول- ضمان جباية الضريبة، ومرعاة حقوق المكلفين بها في الشريعة الإسلامية:

حرصت الشريعة الإسلامية أثناء جباية الضرائب على الرحمة والمرونة بالممولين؛ لكيلا يؤتوا الضريبة وهم كارهون لها، والتي ربما لا تطيب نفسهم بها، هذا من جانب ومن جانب آخر حتى لا تقع بين الجائين والدافعين للضريبة نزاع في هذا الشأن، وهو المعنى الذي أشار إليه صلوات الله عليه وسلم في رواية لأحمد وأبي داود بقوله ﷺ: "لا جلب ولا جنب ولا تؤخذ صدقاتهم إلا في ديارهم"⁴⁴¹، ويفسر بعض الفقهاء ذلك بأنه على الجابي أن يأتي إليهم ويأخذ المال منهم؛ لأن ذلك أسهل للمكلفين بالدفع⁴⁴². ويوضح الخطابي المقصود بلا جلب هاهنا أن تصدق الماشية في مواضعها ولا تجلب إلى المصدق، وأن لا جنب ألا يجنب أصحاب الأموال عن أماكنهم التي يسبغون عنها، فيضطر الجابي إلى اللحاق بهم، فكما يراعي الدافعين مصلحتهم يجب عليهم أن يراعوا مصلحتهم كذلك⁴⁴³. بالإضافة أن الرسول ﷺ أجبر الجباة بأخذ الوسط في الأموال العينية أي: الابتعاد عن أفضلها (خيرها) وأقلها (شرها)، فحينما بعث النبي ﷺ معاذاً إلى اليمن أوصاه قائلاً: "إياكم وكرائم أموالهم"⁴⁴⁴. ويدل على هذا إنكار النبي ﷺ على الجابي الذي أخذ ناقة حسنة، حتى يبين له أنه رجعها ببيعيرين من حواشي الإبل، وأنم بألا يعطي دافع المال الهزيمة (كبيرة السن) أو الدرنة (ذات الجرب) أو المريضة بوجه العموم فقال ﷺ: "ولكن من وسط أموالكم فإن الله يسألكم خيره، ولم يسألكم بشره"⁴⁴⁵. كما حرصت الشريعة الإسلامية على حسن اختيار القائمين على جباية الضرائب وعلى ضرورة أن تتوفر فيهم الأمانة والصلاح والتقوى والعدل والمعرفة، وحُرْم من ذلك الفاسق والظالم، وقد نهي الرسول الكريم ﷺ عن قبول الهدايا، وأكل أموال الناس بالباطل والجور والظلم في الجباة⁴⁴⁶. كما روى أبو داود والترمذي أن رسول

⁴⁴¹ الشوكاني، أبو علي بدر الدين. 1375 هـ. نيل الأوطار. ج:4. مصر: الطبعة العثمانية. ص156. وقد عنعن عنده. وكذلك مسند

أحمد. ج10. ص168. أسناده صحيح.

⁴⁴² الشوكاني. نيل الأوطار. الصفحة السابقة.

⁴⁴³ الخطابي، ابوسليمان. 1932. معالم السنن. ج:2. حلب: المطبعة العلمية. ص205.

⁴⁴⁴ البخاري. في الصحيح. دار مطابع الشعب. ج:2. المصدر السابق. ص130. صحيح. وانظر أبوداود. السنن. المرجع السابق. ص

1584. سكت عنه وكل ما سكت عنه فهو صالح.

⁴⁴⁵ الشوكاني. نيل الأوطار. المصدر السابق. ص157. كما ذكره أبوداود، سليمان الأشعث في سنه كتاب الزكاة. باب الزكاة السائمة.

⁴⁴⁶ فقد روي عن ابن حميد الساعدي قوله: "استعمل النبي ﷺ رجلاً من الأزدي يقال له ابن اللبيبة على الصدقة، فلما قدم قال: هذا لكم،

وهذا أهدي إلي. قال: فقام رسول الله ﷺ فحمد الله وأثنى عليه. ثم قال: أما بعد، فإنني استعمل الرجل منكم على العمل مما ولاني الله.

الله ﷺ قال: "إذا خرصتم فخذوا ودعوا الثلث، فإن لم تدعوا الثلث فدعوا الربع"⁴⁴⁷. ويفسر الخطابي أنه: "قد ذهب بعض العلماء في تأويل قوله (دعوا الثلث أو الربع) إلى أنه متروك من عرض المال توسعة عليهم، فلو اخذوا باستيفاء الحق كله لأضر ذلك بهم، وقد يكون منها الساقطة ينتابها الطير ويخترقها الناس للأكل، فترك لهم الربع توسعة عليهم، فكان الفاروق يأمر الخراص بذلك وذهب غير هؤلاء إلى أنه لا يترك لهم شيئاً شائعاً في جملة النخل، بل يفرد لهم نخلات معدودة قد علم مقدار ثمرها بالخرص"⁴⁴⁸.

والجدير بالذكر أنه لا يقع على الممولين رواتب الجبابة، أو ثمن الحمولة، أو أجر المكاييل فلا مصاريف عليهم في شيء من ذلك، فالدولة هي من يتحمل ذلك فقط⁴⁴⁹. وفي هذا الشأن كتب الخليفة الراشد ذو النورين عثمان بن عفان إلى ولاته: "أما بعد: فإن الله أمر الأئمة أن يكونوا رعاة، ولم يتقدم إليهم أن يكونوا جبابة. ألا وأن أعدل السيرة أن تنظروا في أمور المسلمين فتعطوهم ما لهم وتأخذوهم بالذي عليهم"⁴⁵⁰. وقد خلف الخلفاء الراشدون رسول الله ﷺ في سنته في تعيين الجبابة ومحاسبتهم، وحرص عمر بن الخطاب على تعيين أصلح الناس للقيام بالجبابة، فأرسل أهل الكوفة والبصرة والشام أن يعثوا له رجلاً من أختيارهم وأصلحهم. فبعث إليه أهل الكوفة عثمان بن فرقد، وبعث أهل الشام معن بن يزيد، وبعث أهل البصرة الحجاج بن علاط فعين كل واحد منهم على خراج أرضه⁴⁵¹. كما استعان الفاروق عمر بن الخطاب بمشورة أصحابه في جبابة الخراج، فعين أبا هريرة جباياً لخراج البحرين وهجر⁴⁵². ويذكر بعض الباحثين أنه لما زادت الأموال ونمت في عهد الخليفة عثمان

فيأتي فيقول هذا لكم، وهذا هدية أهديت لي. أفلا جلس في بيت أبيه وأمه حتى تأتيه هديته إن كان صادقاً؟ والله لا يأخذ أحداً منكم شيئاً بغير حقه إلا لقي الله يحمل يوم القيامة. فلا أعرفن أحداً منكم لقي الله يحمل بغيره رعاء، أو بقرة لها خوار، أو شاة تبعر. ثم رفع يديه حتى رئي إبطيه. يقول: اللهم هل بلغت". رواه البخاري ومسلم وأبو داود. وأيضاً كان الرسول ﷺ يأمر أصحابه بالعدل واللين والرفق فكان يقول خففوا في الخرص فإن في المال العدية والوطية والأكلة". انظر: القرضاوي، يوسف. المرجع السابق. ص 593. ومما يشهد لهذا قوله ﷺ: "خففوا في الخرص فإن في المال الوصية والعرية والوطنة والناتبة". ابن حزم. المحلى. المرجع السابق. ج 5. ص 255. أحتج به من الرواية الثقات مسند. وإيضاً أحمد. المسند، المصدر السابق. ج 3. ص 448. وكذلك أخرجه الترمذي في السنن. كتاب الزكاة باب الخرص ج 3. المصدر السابق. ص 35.

⁴⁴⁷ الترمذي. المصدر السابق. وأحمد في مسنده الصفحة السابقة.

⁴⁴⁸ الخطابي، أبو سليمان. 1932. معالم السنن. ج 2. حلب: المطبعة العلمية. ص 213

⁴⁴⁹ أبو يوسف. الخراج. المصدر السابق. ص 102.

⁴⁵⁰ الطبري، محمد أبي جعفر بن جرير. 1407 هـ. تاريخ الأمم والملوك. ج 4. بيروت: دار الكتب العلمية. المصدر السابق. ص 244.

⁴⁵¹ أبو يوسف. الخراج. المصدر السابق. ص 135.

⁴⁵² المصدر السابق. ص 136.

بن عفان ورأى كثرة أموال الضرائب ما يغييه عن جمعها بنفسه أو عن طريق عماله فاكتفى بجباية أموال الزكاة الظاهرة على ولاته وعماله وفوض للناس أمر الأموال الغير ظاهرة، بناءً على حسن نيتهم وعدم كشف كمية مبالغهم المالية... وقد أول الفقهاء هذا الإجراء بالوكالة أو بالأحرى الإنابة من الإمام إلى أصحاب الأموال، ليسدوا بما عنه الضرائب المالية المفروضة ومن ضمنها الزكاة. وفي الوقت ذاته له إجبارهم إذا شعر بتقصيرهم لأنهم أخلوا في هذه الحالة بالإنابة⁴⁵³. وكتب إلى عماله العاملين على الخراج: "أن اخذوا الحق وأعطوا الحق"⁴⁵⁴. وهناك من ولاية المسلمين من أحكم قبضته على جباية الخراج وضمه إلى جانب مسؤولياته، ومنهم عمر بن العاص عندما تولى حكم مصر في زمن الخلفاء الراشدين وعهد معاوية بن أبي سفيان، وما قام به الليث بن الفضل حاكم مصر من بعد توليه الحكم سنة 182هـ⁴⁵⁵.

إذاً قد يكون سبب المنازعة الضريبة عدم التعاون مع الجباة ومحصلي الضرائب، وفي هذا يقول ﷺ: "سيأتىكم ركب مغضون، فإذا أتوكم رحبوا بهم، وخلو بينهم وبين ما يبتغون. فإن عدلوا فلاأنفسهم، وإن ظلموا فعليها. فإن تمام زكاتكم رضاهم، وليدعوا لكم"⁴⁵⁶. وقد لخص أبو يوسف الأسس التي يمكن من خلالها اختيار القائمين على الجباية⁴⁵⁷. وينبغي أن تتوفر في جباي الخراج: الأخلاق الحسنة، والكفاءة العلمية والعملية: يقصد بذلك أن يكون القائمون على جباية الضرائب من ذوي الدراية الكاملة بما يتطلبه جمع ضريبة الخراج مدركين المكايل والموازين وطرق الحساب المختلفة؛ لأن تقدير الخراج يعد أمراً دقيقاً؛ لاسيما كونه يتعلق بحقوق مالية للناس. هذا فضلاً عن الذكاء والفتنة، وحسن التصرف؛ لأن موضوع التقدير في غالبه متروك لتقدير الإمام واجتهاده، لذا ينبغي أن يعتمد على موظفين ذوي كفاءة في هذا الشأن. كذلك الكفاءة المالية والإدارية: بمعنى أن يكون العمال محيطين علماً بما لبيت المسلمين من حقوق وما عليه من التزامات حتى يقوموا بعملهم على أتم وجه. وبالنسبة للكفاءة الإدارية يقصد بها أن يكون العمال على دراية بأساليب الإدارة وأن يكون اتخاذ القرار بعد تروٍ وتدبر، وإذا لم تتوفر هذه الصفات فيمن أوكل له جباية الخراج فلا يجوز توليه هذا

⁴⁵³ النواوي، عبد الخالق. المرجع السابق. ص 21.

⁴⁵⁴ الطبري. المصدر السابق. ص 245.

⁴⁵⁵ الكندي، محمد بن يوسف أبو عمر. 1980. الولاية والقضاة. بيروت. د. د. ص 139.

⁴⁵⁶ البيهقي. السنن الكبرى. باب ارضاء المصدق. ج 4. ص 231. وانظر الهيثمي. مجمع الزوائد. ج 8. ص 20. رجاله ثقات.

⁴⁵⁷ أبو يوسف. الخراج. المصدر السابق. ص 127. وايضا المازدي. الأحكام السلطانية. المصدر السابق. ص 152، 173.

الأمر⁴⁵⁸. إذن العلاقة بين السلطان والرعية بشأن الضرائب، ينبغي أن تكون علاقة التزام واحترام، وعلى كل منهما أن يؤدي إلى الآخر ما يتوجب أدائه إليه، فعلى ولي الأمر واتباعه أن يؤتوا كل ذي حق حقه، وعلى العاملين على الضرائب كأهل أمانة أن يؤدوا أمانتهم المكلفين بما إلى ذي الأمر، كما أنه ليس للرعية أن يطلبوا من الولاة الأموال مالم يستحقونه، فيكونوا من الذين قال فيهم المولى عز وجل: {وَمِنْهُمْ مَّن يَلْمِزُكَ فِي الصَّدَقَاتِ} ⁴⁵⁹. وأما عن نواب السلطان وهو نوابه في جباية الضرائب فعليهم أن يسلموا أولى الأمر ما جمعه من الممولين، وأن لا يكتموا ولا ينكروا عنه شيئاً، وإلا فأثمهم يصبحوا خائنين فما ولو فيه⁴⁶⁰. في هذا دليل على أن الشريعة مبنية على سياسة الصدق والوضوح في التعامل المالي. ومن صور التسامح ورفق التشريع الضريبي الإسلامي أنه راعي ظروف الممولين والعناية بهم، مما يجعلهم يدفعون هذه الفريضة الضريبية عن طيب خاطر. وما سبق يتضح مدى حرص المشرع الضريبي الإسلامي على تلافي ظاهرة الهروب الضريبي فيما يتعلق بشأن ضريبة الدخل، أما فيما يخص القانون فهو كالتالي.

الفرع الثاني - ضمان حماية الضريبة وضمان حقوق الممولين في القانون:

أعطى المشرع الإدارة الضريبية سلطات قانونية، بغية سهولة وضمانة جباية الضريبة تستطيع بموجبها أخذ حقها، كحق توقيع الحجز على أموال المدين، أو سلطة التنفيذ الجبري على أموال المتقاعسين عن سداد الضريبة، وحق تتبع أموال الممول المتخلف كفيما وأيضا كانت وتحت أي يد، نظراً لما تتمتع به تلك الأموال من أهمية خاصة كونها المورد الفعال المعتمد عليه، لهذا تقرر حق امتياز الدين الضريبة على أموال جميع المدينين، واعتباره حقاً ممتازاً متميزاً عن باقي الديون الأخرى للممول. هذا فضلاً عن كونه دين لا يقبل المقاصة، وعلى سبيل المثال لو كان للممول ديناً على الدولة، فإنه لا يجوز له المطالبة بالمقاصة القانونية في ذلك الدين؛ لكي لا يلجأ دافع الضريبة إلى الماطلة والتسويق في دفعها بحجة إجراء تلك المقاصة، فالمقاصة لا تجرى حتى إذا كان دين الممول على الحكومة ناتجاً عن دفع ضريبة سابقة غير مستحقة، أو عن دفعه لأكثر مما هو مستحق

⁴⁵⁸ أبو يوسف. الخراج. المصدر السابق. ص127.

⁴⁵⁹ سورة التوبة آية. 58، 59. والتي بينها المولى سبحانه وتعالى فيمن تجب انظر آية 60. سورة التوبة.

⁴⁶⁰ ابن تيمية. السياسة الشرعية. 2000. شرح محمد بن صالح العثيمين. واعتنى به صالح عثمان اللحام. الدار العثمانية دار ابن حزم.

عليه؛ لأن القاعدة في الضريبة هي الدفع ثم الاسترجاع⁴⁶¹. علاوة على تطبيق قاعدة أساسية في مجال تحصيل الضرائب مفادها الدفع ثم المعارضة بمعنى أنه على الممول الدفع ثم له الاعتراض على الدفع إن شاء، فالمعارضة لا تؤثر على واجب الدفع⁴⁶². أضف إلى ذلك عدم وجود نظرة المسرة في الدين الضريبي حتى لا يهمل دافع الضريبة سداد الضريبة في حالة تعثره مالياً، بل وتفرض عليه غرامات تأخيرية، وتؤخذ هذه الغرامة في نفس الوقت الذي تحصل فيه الضريبة⁴⁶³، أيضاً يعد دين الضريبة ديناً محمولاً لا مطلوباً بخلاف المبدأ الذي يقضي بأن يتم الدفع في محل الدين، اللهم إلا في حالة الاتفاق على خلاف ذلك، ودون أن يفرض على إدارة الضرائب أخذه في محل عمله؛ لأنه بطبيعة الحال دين محمول لا مطلوب⁴⁶⁴. والجدير بالذكر أن القانون لم يسه في نفس الوقت عن تقرير عدد من الضمانات، لضمان حقوق الممول، مثلما فعل مع حقوق الإدارة الضريبية؛ وذلك خلال وقت التحصيل الضريبي من غير تعد، أو تجاوز من أحدهما على حقوق الآخر، كمنح عدد من التسهيلات للممول؛ ليتمكن من سداد دينه الضريبي، ومنها كتقسيط دينه الضريبي تقديراً لظروفه بشرط ألا يتجاوز عدد السنوات التي استحققت عنها الضريبة، أو كمنحه حق استرداد ما أخذ من أمواله زيادةً عن مبلغ الضريبة المستحق عليه، أو تقرير حق الإسقاط أو العفو الضريبي أو في إنهاء المنازعة القضائية عليه⁴⁶⁵، كما أن التشريع الضريبي الليبي لم يسن عقوبات بلدية على المخالفين كعقوبة الحبس، وذلك لقناعته بأن حبس الممول لن يجدي نفعاً في سداد الضريبة، ولن يأتي بنفع للخزينة العامة، هذا من جانب ومن جانب آخر لكي لا تتورط الدولة في دفع نفقات هي في غنى عنها. والواقع أن كل تلك السلطات والامتيازات منحت نظير ومقابل الغاية الملقاة على كاهل إدارة الضرائب، والمتمثلة في تحقيق المصلحة العامة، وعلى الرغم من تلك السلطات الممنوحة لتحصيل الأموال المستحقة للدولة على نحو يراعى فيه التوفير في الوقت والجهد والنفقات، والتيسير على الإدارة، إلا أن الإجراءات المترتبة على تلك السلطات، لا تخلو من أن تكون سبباً لوقوع مناوشات ومن ثم منازعات بين الإدارة والممولين؛ وذلك لخروج الأولى في الغالب على إطار استخدام السلطة المقررة طبقاً للدستور والتشريع. أضف إلى ذلك النزاعات المتعلقة بجباية الضريبة، والقاضية بالزام الممول

⁴⁶¹ الشاوي، خالد. نظرية الضريبة والتشريع الليبي. المرجع السابق، ص 311.

⁴⁶² يونس، منصور ميلاد. المرجع السابق، ص 175.

⁴⁶³ الشاوي، خالد. المرجع السابق، ص السابقة.

⁴⁶⁴ يونس، منصور ميلاد. المرجع السابق، ص 176.

⁴⁶⁵ الكازغلي، محمد. المرجع السابق، ص 37.

بدفع الضريبة، أو بالإجراءات التي تتخذها إدارة الضرائب بتنفيذ هذا الإجراء رغماً عنه، إلا أن إدارة الضرائب غالباً ما تكون هي البادئة مسبقاً بالنزاع بشأن جباية الضريبة؛ خصوصاً فيما يتعلق بالضريبة الإضافية أو مقابل التأخير، فقد تلزم الإدارة الممول بدفع مبلغ إضافي للضريبة في التأخير عن الدفع في الميعاد، أو حينما يتوفر لديها الأدلة الكافية بعدم مطابقة الإقرار الضريبي للحقيقة⁴⁶⁶.

المطلب الثاني - النزاع بسبب التهرب الضريبي في الشريعة والقانونين الليبي والمالي:

إن الغرض من هذا المبحث هو محاولة تشخيص الداء، وإعطاء الدواء لظاهرة طالما أرهقت الفقهاء والعلماء على حد سواء؛ لهذا قُدمت منازعة التهرب الضريبي Tax evasion عن باقي منازعات ضريبة الدخل المتعلقة بالتحويل الضريبي؛ لأنها الأخطر والأعمّ وقوعاً، والأسهل ارتكاباً، وحسب آثارها الدينية والاقتصادية، فقلّما يفتك بعض دافعي الضريبة ارتكابها، والتهرب من أدائها، فلذلك كانت العناية بها أولى من غيرها من المنازعات الضريبية الأخرى. فعملية التهرب الضريبي تُعد اعتداءً صارخاً على اقتصاد الدولة في إطار تحصيل الضرائب، وذلك لتأثيره سلباً على حصيلة ضريبة الدخل؛ وبالتالي تُحرم الدولة من مورد مالي مهم مستخدم للصالح العام في المجتمع. وسيعالج هذا المبحث ظاهرة التهرب الضريبي كسببٍ من أسباب النزاع الضريبي المتعلقة بجباية ضريبة الدخل، وبحث الأسباب التي تدعو الممول إلى ذلك، والآثار المترتبة عليها من منظورين للتشريع الضريبي الإسلامي والتشريع الضريبي الليبي والمالي. والواقع أن سبب التهرب مرجع غالبته إلى عوامل معنوية عديدة؛ لاعتقاد الممول أن الضريبة غير عادلة، أو لأنه لا يرى نفعاً له، أو بجمعه من جباية ضريبة الدخل، أو لأنه بهروب يشعّر أنه متساو مع الآخرين، فلا شك أن محور عمل التهرب يدور مع غلظ الضريبة المفروضة وجوداً وعدمياً. ومن هنا يبرز وجه الافتراق بين الفكر الضريبي الإسلامي والفكر القانوني المعاصر، من حيث أن الشريعة مرنة وتراعي ظروف الممول أكثر من القوانين الوضعية. يعد التهرب الضريبي آفة شديدة الخطر على الأساس القانوني لفرض ضريبة الدخل، ويؤدي اتساعه إلى تقويض هذا الأساس، ويعتبر

المكلف متهرباً من الضريبة، إذا لجأ إلى بعض أساليب الغش أو التحايل؛ لإخفاء حقيقة دخله الخاضع للقانون الضريبي. ولهذا سيناقد هذا المبحث أحكام التهرب من ضريبة الدخل في المطالب التالية⁴⁶⁷:

الفرع الأول - النزاع بسبب التهرب الضريبي في الشريعة الإسلامية:

لطالما كانت ضريبة الدخل عبئاً مالياً على الممولين؛ إذ حاول الكثير ممن لم يطبقونها التخلص منها، وهو نفس الحال عند أختها الزكاة (الفريضة المالية الأخرى)، إذ يحاول ضعاف الإيمان والدين الفرار منها، أو يحتالون على جزء منها. ولاشك أنه من شأن هذا التهرب حدوث آثار سيئة، منها: قلة حصيلة الخزنة العامة وفي هذا ضرر، وتعطيل المشاريع النافعة للبلاد المسلم، وحدثت ضرر ببقية الممولين الذين لا يستطيعون التهرب من الضريبة، أو لا يقبلونها أساساً، مما يقع عليهم عبء أولئك المتهربين، وهذا وجه من أوجه عدم العدالة الضريبية، وأحياناً يلجأ المشرع إلى رفع سعر الضريبة، تعويضاً عن قلة المحصول الضريبي الناتج عن التهرب. وباستقراء أحكام الشريعة الإسلامية بشأن التهرب الضريبي، يلاحظ أن الفقهاء تناولوا فكرة الاحتيال لإسقاط الزكاة بقواعد حكيمة، فالتصرفات التي يقوم بها المزكي في الزكاة، تشبه إلى حد ما تصرفات الممول في الضريبة، ولعل وأبرز صور التهرب هو الحيلة: فهي ما توصل بها إلى مقصود خفي، وعند العلماء عدة أنواع بحسب الحمل عليها؛ فإن توصل من خلالها إلى سبيل مباح لإبطال حق أو إثبات باطل فهي حرام، أو إثبات حق أو دفع باطل فهي واجبة، أو ربما مستحبة، وإن توصل بها إلى طريق مباح إلى سلامة من وقوع في مكروه فهي مستحبة أو مباحة، أو إلى ترك مندوب فهي مكروهة⁴⁶⁸، باختصار إن كان القصد من الاحتيال الهروب من الحرام، والابتعاد عن الذنب فهو جائز، وإن كان الخلل مسلم، أو لشأن أحر فهو حرام. وقد أخبر المولى سبحانه وتعالى عن ما أحل بالهاربين من الزكاة أو الصدقة من عقاب، والذي صاروا به مثلاً في العالمين، فقال

⁴⁶⁷ إن المقصود بالتهرب الضريبي هو التخلص من عبء ضريبة الدخل، وعدم الالتزام القانوني بأدائها، بما يخالف التشريع الضريبي، وعادة ما يكون الإفلات الضريبي باستعمال إحدى الطرق الاحتمالية غير القانونية لتفادي الضريبة، كأن يقدم دافع الضريبة إقراراً بناءً على مستندات مزورة تنافي حقيقة دخله وأرباحه، أو يخفي الأوراق التجارية، وهكذا يتحقق التهرب الضريبي في قيام دافع الضريبة في التخلص من دفعها كلياً أو جزئياً. وهذا يعني أن التهرب الضريبي هو جريمة جنائية؛ لأن كل مخالفة للقوانين فعلاً أو امتناعاً لاسيما الضريبية والتي تفرض على الممولين تعتبر جريمة، ومن هذا يبرز مفهوم جريمة التهرب من ضريبة الدخل: بأنها كل فعل أو امتناع يخالف التشريع الضريبي للدخل، وأعتبره المشرع جريمة وقدر له عقاباً.

⁴⁶⁸ العسقلاني، أحمد بن علي بن حجر. 1996. فتح الباري شرح صحيح البخاري. ج16. القاهرة: مطبعة دار ريان. ص101.

تعالى: {إِنَّا بَلَوْنَاهُمْ كَمَا بَلَوْنَا أَصْحَابَ الْجَنَّةِ إِذْ أَقْسَمُوا لَيَصْرِمُنَّهَا مُصْبِحِينَ، وَلَا يَسْتَأْذِنُونَ، فَطَافَ عَلَيْهَا طَائِفٌ مِنْ رَبِّكَ وَهُمْ نَائِمُونَ، فَأَصْبَحَتْ كَالصَّرِيمِ} 469.

وباستقراء المصدر الثاني للتشريع الإسلامي وهو السنة النبوية توجد صور تشريعية للزكاة عاجلت التهرب الضريبي فقهيًا، فعن النبي ﷺ أنه قال: "لا يجمعُ بين متفرق ولا يفرق بين مجتمع خشية الصدقة" 470، هذا وقد ذكر البخاري -رحمه الله- في كتاب الحيل، المتعلق بباب الهبة والشفعة: إن وهب الواهب هبة ألف درهم أو أكثر، حتى مكث عنده سنين، واحتال في ذلك، ثم رجع الواهب فيها، فلا زكاة على أي منهما أي: الواهب والموهوب، فخالف رسول الله ﷺ في الهبة، وأسقط الزكاة، وقوله مخالفة النبي ﷺ المقصود بما مخالفة ظاهر الحديث، وهو النهي عن الرجوع في الهبة، وهو خلاف قوله ﷺ: "لا يحل لرجل أن يعطي عطية فيرجع فيها إلا فيما يعطي ولده" 471. وببساطه لزيادة المعنى وضوحاً، يمكن تصور أن يتوافق شخصان على أن يهب أحدهما للآخر، ولا يتصرف الآخر فيه لإتمام الحيلة، أي بأن توافقاً مع الموهوب له على ذلك، وإلا فالهبة لا تتم إلا بالحيازة الكاملة، وإذا حاز كان له الخيار في التصرف فيها، ولا يتهيأ للواهب الرجوع فيها بعد التصرف، فلا بد من المواطأة بأن لا يتصرف فيها؛ لكي تنتهي الحيلة المزعومة. فإذا حاز الموهوب له الهبة فهو مالكها، وإن حال عليها الحول عنده وجبت عليه الزكاة، وأما العودة فلا يكون عند الجمهور إلا فيما يوهب للولد، فإن رجع فيها الوالد بعد الحول حتماً، رجعت عليها الزكاة على الابن، أما إذا رجع فيها قبل حلول الحول جاز الرجوع ويستأنف الحول، فلو فعل ذلك لغرض إسقاط الزكاة سقطت، وعليه إنهم، بالرغم من

469 سورة القلم. آية 17، 18. ويقول صاحب الطبري: "كانت الجنة للشيخ وكان يتصدق، وكان يؤه ينهونه عن الصدقة، وكان يمسك قوت سنته، ويُنْفِقُ وَيَتَصَدَّقُ بِالْفَضْلِ، فَلَمَّا مَاتَ أَبُوهُمْ غَدُوا عَلَيْهَا فَقَالُوا: {لَا يَدْخُلْنَهَا الْيَوْمَ عَلَيْكُمْ مَشْرِكِينَ}. وَذَكَرَ أَنَّ أَصْحَابَ الْجَنَّةِ كَانُوا أَهْلَ كِتَابٍ... حَدَّثَنَا مُحَمَّدُ بْنُ سَعْدٍ، قَالَ: ثِي أَبِي، قَالَ: ثِي عَمِّي، قَالَ: ثِي أَبِي، عَنْ أَبِيهِ، عَنْ ابْنِ عَبَّاسٍ، قَوْلُهُ: {إِنَّا بَلَوْنَاهُمْ كَمَا بَلَوْنَا أَصْحَابَ الْجَنَّةِ إِذْ أَقْسَمُوا}... قَالَ: كَانُوا مِنْ أَهْلِ الْكِتَابِ. وَالصَّرِيمُ: الْقَطْعُ، وَأَمَّا عُنِي بِقَوْلِهِ {لَيَصْرِمُنَّهَا} لِيَجِدَنَّ تَمَرَّتْهَا... الْقَوْلُ فِي تَأْوِيلِ قَوْلِهِ تَعَالَى: {فَطَافَ عَلَيْهَا طَائِفٌ مِنْ رَبِّكَ وَهُمْ نَائِمُونَ}. يَقُولُ تَعَالَى ذِكْرَهُ: فَطَرَقَ جَنَّةَ هَؤُلَاءِ الْقَوْمِ لَيْلًا طَارِقٌ مِنْ أَمْرِ اللَّهِ وَهُمْ نَائِمُونَ، وَلَا يَكُونُ الطَّائِفُ فِي كَلَامِ الْعَرَبِ إِلَّا لَيْلًا وَلَا يَكُونُ نَهَارًا، وَقَدْ يَقُولُونَ: أَطَلَّتْ بِهَا نَهَارًا. وَقَوْلُهُ: {فَأَصْبَحَتْ كَالصَّرِيمِ} اخْتَلَفَ أَهْلُ التَّأْوِيلِ فِي الَّذِي عُنِيَ بِالصَّرِيمِ، فَقَالَ بَعْضُهُمْ: عُنِيَ بِهِ اللَّيْلُ الْأَسْوَدُ، وَقَالَ بَعْضُهُمْ: مَعْنَى ذَلِكَ: فَأَصْبَحَتْ جَنَّتُهُمْ مُخْرِقَةً سُودًا كَسُودِ اللَّيْلِ الْمُظْلِمِ النَّهِيمِ". الطبري، أبو جعفر محمد بن جرير. 1968. جامع البيان عن تأويل آي القرآن. ط3. ج 29. مصر: مطبعة البايي الحلبي وأولاده. ص 29، 30.

470 العسقلاني، أحمد بن علي بن حجر. صحيح البخاري. كتاب الزكاة باب الحيل. في ذات الشأن. ج4. المصدر السابق. ص 506.

وهناك أمثلة كثيرة عند فتح الباري شرح صحيح البخاري من الممكن القياس عليها. نفس المصدر. ص 109. وأيضاً كتابه 1986. تنقيح

حمد عبد الباقي، مراجعة محب الدين الخطيب. كتاب الزكاة باب الحيل. ص 346. صحيح

471 العسقلاني، أحمد بن حجر. 1988. رفع الإصر عن قضاء مصر. القاهرة: ج 12. مكتبة الخانجي. ص 362، 363.

ذلك⁴⁷². وأما أبو يوسف؛ فإنه قال في هذا الشأن: "لا يحل لرجل يؤمن بالله واليوم الآخر منع الصدقة، ولا إخراجها من ملكه إلى ملك جماعة ليفرقها بذلك، فتبطل عنه الصدقة، بأن يصير لكل واحد منهما من الإبل والبقر والغنم مالا تجب فيه الصدقة، ولا يحتال في إبطال الصدقة بوجه ولا سبب"⁴⁷³. وقد حدث شيء من هذا القبيل في شأن الهروب والخداع الضريبي في صدر الإسلام، ما كان من أهل خيبر وغيرهم من اليهود، حينما زوروا كتاباً، مضمونه أن النبي ﷺ أعفاهم بالكامل من ضريبة الجزية، وفي هذا يقول صاحب أحكام أهل الذمة (ابن الجوزية): لما أجلي عمر بن الخطاب رضي الله عنه أهل خيبر إلى الشام ظنوا أنهم معفون من الضريبة... فلما كان عام إحدى وسبع مئة أحضر ثلثة من يهود دمشق عهداً، أدعوا أنها قديمة، وأنها بخط علي بن أبي طالب كرم الله وجهه، وقد زوروا بما يقتضي الغرض، وكانت قد نفقت على ولاية الأمور منذ زمن طويل، فأسقطت عنهم الضريبة بسببها، وبأيديهم تواقع ولاية، وبالوقوف على الوثيقة تبين كذبها في أكثر من عشرة وجوه⁴⁷⁴.

472 الصفحة السابقة.

473 كتابه الخراج. المصدر السابق. ص 80. وأيضاً آبادي، أبو الطيب شمس الحق العظيم. 1985. رفع الالتباس عن بعض الناس.

ط: 1. دار الصحوة للنشر. ص 66.

474 أولاً: اختلفت الخطوط اختلافاً متفاوتاً في تأليف الحروف، مما يعلم معه أن ذلك لم يكن من كاتب واحد. ثانياً: بمضاهاة الخطوط يتبين أنها نافية لخط سيدنا علي رضي الله عنه لعدم مطابقتها لخطه. ثالثاً: يوجد بها نحو كثير يختلف لغة العرب بما لا يجوز نسبة إلى سيدنا علي ولغيره. رابعاً: يوجد بها كلام لا يجوز نسبته إلى الرسول ﷺ في حق اليهود، مثل قوله: أنهم يعاملون بالإجلال والإكرام، وقوله: السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، وقوله أحسن الله بكم الجزاء، وقوله: وعليه أن يكرم مسنكم ويعفو عن مسنكم وغير ذلك. خامساً: كيف يسقط الخراج عنهم مع كونهم في أرض الحجاز، والرسول ﷺ لم يضع خراجاً قط وأرض الحجاز، لا خراج فيها مجال من الأحوال، فالخراج أمر يجب حتى على المسلمين، فكيف يسقط عن أهل الذمة. سادساً: فيها إسقاط الكلف والسخر عنهم، وهذا مما فعله الملوك المتأخرون، ولم يشرعه النبي ﷺ وخلفاؤه. سابعاً: في بعضها أنه شهد عنده عبد الله بن سلام وكعب بن مالك وغيرهما من أحبار اليهود. وكعب لم يكن من أحبار اليهود، فاعتقدوا أنه كعب بن مالك، وذلك لم يكن من الصحابة، وإنما اسلم في عهد عمر رضي الله عنه. ثامناً: لفظ الكلام ونظمه ليس من جنس النبي ﷺ. تاسعاً: فيها من الإطالة والحشو مالا يشبه عهد ومكاتبات الرسول ﷺ. عاشراً: فيها وجوه آخر متعددة مثل: أن هذه العهود لم يذكرها أحد من العلماء المتقدمين قبل ابن شريح ولا ذكروا أنها رفعت إلى أحد من ولاة الأمور فعملوا بها، ومثل ذلك مما يتعين شهرته ونقله. الحادي عشر: أن هذه الوثيقة لم يرها أحد من أهل الحديث، ولم يرها أحد من مصنفي كتب السير والتاريخ، ولا غيرهم البته، وإنما يعرف من جهة اليهود، وعليه منهم بدأ وإلهم يعود. انظر الجوزية، ابن القيم. 1401هـ. أحكام أهل الذمة. تحقيق صبحي الصالح. ج: 1. بيروت: دار العلم للملايين. ص 53، 54.

ويقول ابن القيم أيضاً: أنه لا يعلم عن نزاع بين الفقهاء في هذا الشأن، فأهل خيبر واليهود في الذمة والضريبة سواء. ولقد رأيت لشيخنا (يقصد شيخ الإسلام ابن تيمية)⁴⁷⁵ في ذلك فصلاً نقلته من خطه بلفظه قال: "والكتاب الذي بأيدي الخيابة الذي يدعون أنه بخط علي في إسقاط الجزية عنهم باطل. وقد ذكر ذلك من الفقهاء من أصحابنا وأصحاب الشافعي، ويوافق أغلب الفقهاء هذا، كماوردى معتبرين إنه بالإجماع⁴⁷⁶، كما يردف شيخ الإسلام بن تيمية قائلاً: "أن هذا الحكم ثابت بالكتاب والسنة والإجماع، ثابت بالعموم لفظاً ومعنى، وهو عموم منقول بالتواتر لم يحصه أحد من علماء الإسلام، ولا دليل على شيء أوله الشرع فيمتنع تخصيصه بما لا تعرف صحته، ولا وجد أيضاً في الشريعة للمخصص، فإن الواحد من المسلمين مثل أبي بردة بن دينار وسالم أبي حذيفة، إنما خص بحكم لقيام معنى اختص به وليس كذلك اليهود وأعقابهم، بل الخيابة قد صدر منهم محاربة الله ورسوله. وفي قتال علي لهم ما يكونون به أحق بالإهانة، فأما الإكرام وترك الجهاد إلى الغاية التي أمر الله بها في أهل دينهم فلا وجه له. وأيضاً فإن النبي ﷺ لم يضرب جزية راتبه على من حاربه من اليهود، لا بني قينقاع ولا النضير ولا قريظة ولا خيبر، بل نفى بني قينقاع إلى أذرعات، وأجلى النضير إلى خيبر، وقتل قريظة، وقاتل أهل خيبر، فأقرهم فلاحين ماشاء الله، وأمر بإخراج اليهود والنصارى من جزيرة العرب، ولكن لما بعث معاذاً إلى اليمن أمره أن يأخذ من كل عالم ديناراً أو عدله معافر"⁴⁷⁷. تلك هي التفاصيل التي أشبعها ابن القيم قولاً. ولا أصدق من الله قبلاً حينما قال في اليهود: {أُولَئِكَ الَّذِينَ لَمْ يُرِدِ اللَّهُ أَنْ يُطَهِّرْ قُلُوبَهُمْ لَهُمْ فِي الدُّنْيَا خِزْيٌ وَهُمْ فِي الآخِرَةِ عَذَابٌ عَظِيمٌ}⁴⁷⁸، فهم أخدع وأنجس العاس قلوباً، وأحبثهم طوية، وأردوهم سحجية، وأولاهم بالعذاب الأليم⁴⁷⁹.

وهناك واقعة أخرى بشأن التهرب الضريبي في العهد الذي كان بين حبيب بن مسلمة وأهل تفلين بأرض الهرمز، الذي كان فحواها: الأمان لكم، ولأولادكم، ولأهاليكم، وأموالكم على إقرار لكم الجزية على

وان لم يكن موجوداً في كتب ابن تيمية المشهورة على الرغم من أن ابن القيم قال بصراحة أنه نقله عن شيخه. المصدر السابق، ص 52.

475

⁴⁷⁶ أحكام السلطانية. المصدر السابق، ص 138.

⁴⁷⁷ الجوزية، ابن قيم. 1401هـ. أحكام أهل الذمة. تحقيق صبحي الصالح. ج 1. بيروت: دار العلم للملايين، ص 52.

⁴⁷⁸ سورة المائدة، آية 41.

⁴⁷⁹ المصدر السابق، ص 231، 232. ومعلوم أن اليهود والنصارى موسومون بغضب الله ولعنته لشركهم به ففرض الله على عباده في جميع صلواتهم أن يسألوه الهداية الذين أنعم عليهم من النبيين والصدّيقين، ويجنبهم سبيل الذين أبعدهم من رحمته، وعن جنته فباؤوا بغضبه ولعنته، من المعصوب (هم اليهود) عليهم، والضالين (هم النصارى المثلثة عبّاد الصليب) بنص القرآن. الصفحة السابقة.

أهل كل بيت دينار، وإن كان لكم أن تجمعوا بين متفرق من البيوت استصغاراً منكم للجزية، ولا لنا أن نفرق بين مجتمع استكثاراً منا للجزية⁴⁸⁰. ويدل ذلك أنه لا يجوز التحايل الضريبي عن طريق الجمع بين العائلات المتفرقة لتخفيض الضريبة فالجمع بين العائلات ينقص حصيلة الضريبة، وهذا فيه وجه من التهرب الضريبي⁴⁸¹.
ومما يتعين قوله من ذلك كله أن التحايل والهروب من دفع الزكاة أمر محرم، وهنا الضريبة شأنها شأن الزكاة، طالما أن فرضها كان مشروعاً، فكل فعل من شأنه أن يعد تهرباً واحتيالاً لإسقاط هاتين الفريضتين الماليتين يصبح محرم. وتأسيساً على ما سبق فإن التهرب والتحايل الضريبي بمفهومه ونظامه في الشريعة الإسلامية يجد له نظيراً في القانون الوضعي، وهو ما سيأتي توضيحه على النحو التالي، ولكن قبل ذلك ينبغي توضيح الأسباب التي تدعو للتهرب، وأنواعه، وبيان آثاره.

الفرع الثاني - أنواع التهرب من ضريبة الدخل وأسبابه:

البند الأول - أنواع التهرب من ضريبة الدخل:

1- التهرب القانوني: هو التخلص دافع الضريبة من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة، دون أن تكون هناك مخالفة لنصوص التشريع، وهي إن لم تكن فادحة، لكنها وسيلة للتهرب⁴⁸².

2- التهرب غير المشروع: وغالباً يتمثل بالمخالفة العمدية من قبل الممول، لأحكام القانون الضريبي قصداً منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم، إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو تخفيض الإيرادات، وهذه الوسيلة هي الأكثر استعمالاً، والأسهل عملاً، والتي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي، أو الادعاء بزيادة وتضخيم التكاليف، أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد سجلات وقيود مزورة تنافي حقيقة أرباحه. ولعل أغلب صور التهرب تنتج بالتحايل، ومعني الاحتيال يمكن أن يؤخذ على أنه إشهار كاذب (للضريبة) مع وجود نية الخداع، فهو مصطلح مرن وفضفاض، ويشتمل كل التصرفات

480 أبو عبيد، القاسم بن سلام . 1975. الأموال. تحقيق و تعليق محمد خليل هراس. بيروت: الفكر. ص 268.

481 عبد الله، سيد حسن. 2007. تجنب الضريبة في ميزان الفقه الإسلامي. مجلة الشريعة والقانون. السنة 21. العدد 29. مطبعة جامعة الإمارات العربية ص 318.

482 كمثال على التهرب من ضريبة الدخل للشركات، أن يوزع المدير أرباح الشركة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة، أو ماشابه ذلك، وهو لا يزال على قيد الحياة، حتى لا تخضع تلك الأموال بعد وفاته لضريبة دخل الشركات. ومثال آخر أولئك الأطباء الذين يجرون عمليات جراحية خارج المستشفيات، ويجنون مبالغ كبيرة، فلا تعلم الضرائب بها أساساً.

الظاهرة عن الممول والتي يرمي من ورائها التهرب من الضريبة المفروضة، كاحتفاظ بحسابين أو أكثر من مجموعة الحسابات، وإخفاء الدخل عن طريق عدم الإشهار بموجب إعلان الإيرادات، مع وجود نية الخداع والتضليل للإيرادات⁴⁸³. وفي جميع الأحوال يجوز للمصلحة إذا قامت لديها قرائن قوية ألا تعتد بأي تصرف، أو إجراء متى رأت أن القصد منه هو التهرب من الضريبة.

بإيجاز التهرب الضريبي يتحصل بالمخالفة القانونية بعدم الالتزام بأداء الضريبة، في حالة تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، واحتواها القانون مسبقاً، وذلك بإخفاء السلعة، أو التصرف المنشئ للضريبة، أما بالنسبة للتعجب الضريبي فهو يتحصل بعدم إنشاء الواقعة المنشئة للضريبة التي لم يتناولها القانون، والحقيقة أن علماء ماليزيا كرسوا اهتمامهم للفرقة بين التهرب والتحايل الضريبي، باعتبار أنها مسألة مهمة من حيث آثارها الاقتصادية، ومن حيث كونها تؤثر على مسؤولية الجاني من عدمه⁴⁸⁴.

3- التهرب المحلي:

يقع هذا النوع في نطاق حدود الدولة، بحيث تكون أفعال التحايل والتزوير التي يقوم بها الممول داخل البلد باستعمال الطرق المذكورة.

4- التهرب الدولي:

وهذه من صور التهرب، إذ يمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخل و الأرباح، التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلاً إلى بلد آخر منخفض الضريبة، وجرائم التهرب التي من هذا النوع تُحل من خلال الاتفاقيات الدولية بين الدول للحد من هذه الظاهرة.

والملاحظ أن أصحاب الدخل يكون من السهل عليهم التهرب من دفع الضرائب المستحقة عليهم؛ نظراً لتعدد أشكال التهرب الضريبي عندهم من جهة، ومن جهة أخرى الصعوبة تقدير وعاء الضريبة عليهم تقديراً دقيقاً. وربما يكون التعجب الضريبي منظماً ومحبوكاً عن قصد من المشرع نفسه؛ لإرضاء بعض الطبقات الاجتماعية ذات النفوذ السياسي، ومثال ذلك ما قام به المشرع الفرنسي صراحة، بإخضاع طائفة معينة

⁴⁸³ See Lord Advocate v Mc Laven 5 TC 110 and NTS Arumugam Pillai 6 MTJ 82. See also Derry v Peek (1889) 14 AC 337, where Lord Herchell defined fraud as a false representation made knowingly and without belief in its truth. See Arjunan Subramania. Ipid. p750.

⁴⁸⁴ For more about Comparison *Distinguish Between Tax Avoidance And Tax Evasion* (1999) 3AMR3264. see Choong Kwai Fatt. Leading Case On Malaysian Income Tax. 2003. SWEET & MAX WELL ASIAN. P44,45,46,47,48,49. Also see, *Distinguish Between Tax Avoidance And Tax Evasion*. Goh Chen Chuan. 1996. How to solve your income tax problems. Ipid. P50.

للضريبة في ذات الوقت الذي نظم فيه طريقة لفئة أخرى للتخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً، كما هو مقرر في أرباح الاستغلال الزراعي حيث أخضعها على أساس دخل مفترض، وهو دخل المساحة الذي يكون عادةً أقل من الدخل الحقيقي⁴⁸⁵، وفي هذا حرق لمبدأ العدالة الضريبة وهدر لفكرة المساواة، فضلاً عن أنه يمثل سبباً لقيام منازعة ضريبية بين إدارة الضرائب والممول الضريبي.

البند الثاني - أسباب التهرب الضريبي:

أولاً - أسباب أخلاقية:

يعد المستوى الأخلاقي السائد في البلد سبباً مهماً في التهرب من الضريبة، فإذا ضعف هذا المستوى قل الوعي الضريبي لدى الممولين، وأدى ذلك إلى عدم اهتمامهم بالمصلحة العامة، وقل إحساسهم بالمسؤولية اتجاه خزينة الدولة، فضلاً عن قلة إيمانهم بأهمية القطاع العام، وما يقدمه من خدمات عامة، بحيث يصبح الخوف من الجزاء مصدر أدائهم للضرائب وهكذا يُنسى التهرب الضريبي مهارة مهنية⁴⁸⁶.

ثانياً - أسباب قانونية:

من الملاحظ على التشريع الضريبي الليبي والماليزي أنهما يعانيان من عدم استقرار وثبات إلى حد ما؛ لاسيما إذ ماقورنا بغيرهما من التشريعات الوضعية الأخرى، ولعل سبب ذلك هو التعديل المتواصل تبعاً لحساسية السياسة، والاقتصاد، أملاً من المشرع في تجديد القوانين والأنظمة لمواكبة التغير، الأمر الذي يجعله باعثاً على التهرب الضريبي؛ لعدم إلمام الممول بقانونية التشريع الضريبي، كما أن التشريع الضريبي غير الثابت لن يوفر توازناً بين دافع الضريبة والإدارة؛ لأنه ليس عاماً، وكونه يميز بين الممولين الخاضعين حسب ظروفهم المادية والعائلية، فكلما اتجه المشرع في هذا المسار كان هناك مدعاة للتهرب، زد على ذلك ضعف الصياغة القانونية المحكمة، إذ لم تكن واضحة المباني والمعاني، مما يشعر دافع الضريبة بالثقل والضييق وتشجعه على الهرب.

كما يؤثر ارتفاع سعر الضريبة ارتفاعاً كبيراً في ازدياد التهرب، فلاشك أن محور عمل التهرب يدور مع غلظ الضريبة المفروضة وجوداً وعدمياً. فعلى سبيل المثال: إلزام دافع الضريبة بتقديم إقرار ذاتي بموجب المادة 77 ITA يساعد على التهرب من الضريبة، إما في حالة تحصيل الضريبة عن طريق الغير، أو الحجز من المنبع، فهذا

⁴⁸⁵ عبد الله، سيد حسن. المرجع السابق. ص302.

⁴⁸⁶ الخصاصوة، جهاد. 1999. المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان، دار وائل. ص 139.

يؤدي إلى قلة التهرب من ضريبة الدخل. ويؤدي الجزاء الذي يفرضه المشرع على المتهرب دوراً مهماً أيضاً؛ إذ أن الممول سيفاضل بين الجزاء والمبلغ الذي سينتفع به من جراء التهرب؛ فإذا كانت العقوبة شديدة الوطأة عليه عدل عن التهرب، وخضع للفرض الضريبي، والعكس صحيح⁴⁸⁷.

ثالثاً - أسباب إدارية:

تُعد إدارة الضرائب إحدى السلطات التنفيذية التي يقع عليها عبء تنفيذ التشريع الضريبي، بما يضمن تطبيق القانون تطبيقاً صحيحاً، هذا فضلاً عن كونها ملتزمة بإعداد المقترحات، وحلول المشكلات، وقياس صلاحية التشريعات الضريبية، وهكذا فهي تلائم بين الشق النظري (التشريعي)، والشق العملي (التنفيذي)، أضف إلى ذلك أن عجز الإدارة عن بيان أساليب التهرب يعد سبباً من أسباب التهرب، فدافع الضريبة قبل شروعه في عملية التهرب، سيضع في حسابه مدى نجاح أسلوبه للتهرب، ومتى أدرك أن احتمال نجاحه ضعيف، وسينكشف ويقع حينها تحت طائلة القانون، لن يقدم على ذلك. كما أنّ هناك عوامل ينبغي أخذها في الحسبان من شأنها المساعدة على التهرب، وهي عدم كفاءة موظفي إدارة الضرائب كماً وكيفاً، وإهمال مراجعة إجراءات الربط الضريبي والتحصيل، وعدم دقة حصر الممولين، وعدم الاهتمام بالجانب المادي والمعنوي للممولين⁴⁸⁸.

الفرع الثالث - النزاع بسبب التهرب الضريبي في القانون الليبي والماليزي:

البند الأول - في القانون الليبي:

يتحقق التهرب الضريبي في قيام دافع الضريبة في التخلص من دفعها كلياً أو جزئياً، وذلك باستعمال سبل غير قانونية لتفادي الضريبة، بل ربما تجاوز هذا أن يكون تهرباً ضريبياً مشروعاً أو ما يسمى التجنب أو التحاشي الضريبي، إن جاز التعبير، ويتمثل ذلك في سعي الممول باستغلال القصور أو الثغرات الموجودة في قانون ضريبة الدخل؛ لحيء صياغة التشريع غير دقيقة في بعض النواحي، بحيث يتمكن معها دافع الضريبة من التهرب بشكل جزئي أو كلي من الضريبة دون أن يمسه القانون بعقاب؛ لأنه لم يرتكب أي جريمة قانونية ينص

⁴⁸⁷ المرجع السابق. ص 141.

⁴⁸⁸ Mrs;Shimo Raman. Assistant Executive Director Of Income Tax Authority Department. Jalan Duta. Koala lampur. Malaysia. Tel;0362091000. Fax; 31387.And Mr. Mohammad Zahiruddin. Assistant Executive Director Audit Income Tax Authority Department. Jalan Duta. Kuala lumpur. Malaysia.

ولزيد من الأسباب على وجه العموم انظر: جمعة، محمد عبد الله محمود. 2005. المرجع السابق. ص 88.

عليها القانون، عملاً بالمبدأ القانوني لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص؛ ولأن القانون الليبي عمل بما عمل به الفقه والقانون الفرنسي والمصري كونهما المصدر التاريخي له.

أولاً- الركن القانوني: إن المنازعة في شأن التهرب من الضريبة، إنما هي المنازعة التي تنشأ بسبب استخدام الممول الضريبي سبلاً احتيالية مخالفة للقانون، لكي يتخلص من الضريبة المستحقة عليه، وهذا ما نص عليه المشرع الضريبي الليبي في المادة 18 ق ض بقوله: "إذا تحققت المصلحة من أن الممول لم يقدم إقراراً أو تقدم بإقرار غير صحيح وشامل أو أخفى نشاطاً أو مستندات أو غيرها أو قدم بيانات غير صحيحة أو استعمل طرماً احتيالية من أداء الضريبة كلها أو بعضها، فللمصلحة أن تجري ربطاً إضافياً، وذلك مع عدم الإخلال بالجزاء 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 أو الأسباب التي استندت إليها لإجراء التعديل. ويكون الربط الإضافي قابلاً للتظلم منه كالربط الأصلي". كما نص في موضع آخر في المادة 28: "... وفي جميع الأحوال يجوز للمصلحة إذا قامت لديها قرائن قوية ألا تعتد بأي تصرف أو إجراء متى رأت أن القصد منه التهرب من الضريبة". ومادامت المنازعة الضريبية قد تنشأ بسبب التهرب الضريبي، ينبغي بيان الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي، مع التمثيل لأهم أسباب المنازعات.

ثانياً- الركن المادي لجريمة التهرب من ضريبة الدخل: يتحقق قيام هذا العنصر بقيام أحد الأفعال التي ينص عليها القانون الضريبي، وإتماماً للفائدة سنعرض فيما يلي، فالركن المادي لجريمة التهرب الضريبي، مع التمثيل أهم أسباب المنازعات في التهرب الضريبي، والتي تنقسم على النحو الآتي:

1- نزاع بسبب تقديم دافع الضريبة إقراراً بناءً على بيانات غير حقيقية: الأصل، أن القانون يوجب عند تقديم الإقرار، إحضار مستندات معينة تؤكد صدق الإقرار، وتعرّضه إلا أن الممول قد يلجأ إلى طرق احتيالية من شأنها تضليل الحقيقة؛ وذلك استناداً على شهادات ومستندات مزورة وكاذبة تنافي حقيقة دخله وأرباحه، لكي يهرب من مبلغ الضريبة، سواء بقصد تقليل الأرباح من النشاط، أو زيادة الخسائر في معدل إيراداته كمشراء بعض الآلات الضرورية نتيجة لعطل الآلات السابقة. تعتبر كل تلك الطرق الاحتيالية تهرباً من ضريبة الدخل؛ وعليه فإن هذا الإقرار يعد باطلاً لمخالفته وبعده عن الحقيقة، حيث ألزم القانون إرفاق وثائق تؤيد حقيقة الإقرار، وتمكن الإدارة من صحة إثبات ما جاء فيه والذي يقدم عادةً هنا أو عند وجود خلاف حوله بين الإدارة الضريبية والممول، سواء أكان هذا النزاع أمام لجان الطعون الضريبية أم أمام القضاء، إذ يجب أن تكون

كل المستندات صادقة لايشوبها كذب، وتعكس واقع أرباح الممول الضريبي، ومعدة وفقاً لأصول حسابية صحيحة ودقيقة، وموقعة من مقدم الإقرار، أو من يمثله قانوناً، هذا ما أكدته لجنة الطعون الإستئنافية لمنازعات ضرائب بنغازي بقولها: إذا رأت مصلحة الضرائب أن الدفاتر والحسابات المؤيدة للإقرار ليست على درجة كافية من الحقيقة أو أنها صورية أو مصطنعة، أو مخالفة لأحكام القانون أن تلتفت عنها، ولا تأخذ بما جاء فيها، وتقدر الدخل وفق ما تراه مناسباً⁴⁸⁹. وهكذا قد يتأسس النزاع الضريبي حول تقديم إقرار عن الدخل الكاذب، أو عن حسابات مخالفة للحقيقة فيتمسك كلا الطرفين بالقناعة التي توصل إليها من خلال هذا الإقرار، فالممول يؤكد صدق بياناته ومستنداته المبني عليها الإقرار، وينفي قصد الاحتيال والتهرب الضريبي، وإدارة الضرائب ترى خلاف ذلك تأسيساً على أن تلك البيانات غير صادقة، وأن الغرض هو التهرب الضريبي. هذا فضلاً عن أن القانون فرض اصطحاب مستندات صادقة، فقد الزم الممول بأن تكون منتظمة، بحيث يمكن الاستئناس عليها، وهذا ما أقرته المحكمة العليا المدنية بقولها: أن انتظام الدفاتر والحسابات التي يستند عليها الإقرار المقدم من الممول، لا يكفي وحده لوجوب الأخذ بما جاء فيها، بل لا بد أن تكون تلك الدفاتر مطابقة للحقيقة، إذ قد تكون هذه الدفاتر والحسابات والسجلات غير آمنة رغم انتظامها، فانتظام الدفاتر والحسابات في مستندات الممول، قد لا تتفق مع حقيقة مركزه وبحق للمصلحة أن ترفض اعتماد هذه الدفاتر والمستندات متى كانت هناك أسباب وجيهة منها أن هذه المستندات لا تبين الرقم الحقيقي للأرباح سواء لعدم كفايتها أو للتلاعب في محتوياتها، فالنظر في تحديد أرباح الممول على أساس دفاتره وأوراقه، هو أن تكون مطابقة لحقيقة الواقع⁴⁹⁰.

وبناء عليه جاز لإدارة الضرائب أن تعدل ربط الضريبة طالما أن تقدير ربطها لم يصبح نهائياً وبتأناً، أو أنها تجري تقيماً أضافياً ولو أصبح نهائياً. ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هنا هو هل يحق للممول أيضاً تصحيح الخطأ في البيانات، ومن ثم الإقرار، مادامت الضريبة لم تربط ببناء على الإقرار المقدم؟ الواقع أنه يجب أن يكون

⁴⁸⁹ في الطعن رقم 13، لسنة 88 قضائية، الصادر بتاريخ 14. 6. 1990.

⁴⁹⁰ الطعن رقم 38، لسنة 16 قضائية، جلسة 24، 11، 1970م، م م ع. السنة 7. العدد 2. ص 71.

الحال كذلك للممول فمثلما منح حق التعديل للأولى، فيحق منحه للممول فليس من العدل في شيء أن يكون فرض الضريبة على إقرار الممول إذ تبين خطأ هذا الإقرار أو بعده عن الحقيقة⁴⁹¹.

2- نزاع بسبب إفساد وإخفاء الأوراق التجارية: قد يكون منشأ النزاع يدور حول تلف وإخفاء المستندات ذات العلاقة للتملص من الضريبة مستوجبة الدفع. ويعد الممول مخفياً أو متلفاً للمستندات عند توفر سوء النية لالتهرب من دفع الضريبة، وليس المقصود بإخفاء الأرباح أو مستنداتها الإخفاء المادي العفوي بل يكفي الإخفاء القائم على وقائع سلبية مقرونة بسوء النية، كما أنه قد ينتفي سوء النية متى كان تلف الأوراق أو إخفائها راجعاً إلى تصرفات عفوية كخطأ في قواعد المحاسبة، أو جهل بأهمية الورقة فيكون للممول حق المنازعة في مدى اعتبار هذا التصرف من قبيل التهرب من عدمه⁴⁹². وفي هذا الشأن فالأصل أن يتم إثبات تعمد إخفاء النشاط أو الذي تسري عليه الضريبة، فإذا ثبت أن هذا العمل ومستنداته كان تحت نظر إدارة الضرائب عند قيامها بإجراء تحديد وعاء الضريبة، لاتوجد تهمة الإخفاء من الممول ولا يجوز للمصلحة إعادة تقدير الدخل الخاضع للضريبة على أساسه؛ لأن مرجع حقيقة ذلك، تقصير المصلحة في القيام بمهامها⁴⁹³.

3- النزاع حول الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي عن الدخل في المواعيد القانونية المحددة: الأصل التزام الممول الذي يمارس نشاطاً معيناً خاضعاً للضريبة أن يقدم إقراراً دورياً سنوياً عن دخله طبقاً للمادة 2 من قانون ضريبة الدخل التي تنص على: "ربط الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله، ويجب دفع الضريبة من واقع هذا الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه... كما تقضي المادة 29 ق ض: بربط الضريبة سنوياً بعد نهاية السنة الضريبية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. ومع ذلك فللمصلحة 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 الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها في هذا القانون، غير أنه الممولين قد يتمتع

491 حكم المحكمة العليا في الطعن 35، لسنة 31 قضائية، بتاريخ 30، 12، 1985. م م ع. السنة 4، العددان 1، 2.

ص 217.

492 محمد الكازغلي. المرجع السابق. ص 98.

493 الصلابي، فرج يوسف محمد. المرجع السابق. ص 179.

عن عرض الإقرار الضريبي عن الأرباح التجارية في المواعيد القانونية، وهذا يعد من وجهة القانون تهرباً ضريبياً، فيجب على الممول القيام بذلك، نظراً لأن عدم تقديم الممول للإقرار، يمنح إدارة الضرائب -المخولة- حقاً في تقدير الضريبة عن الممول بناء على ما تراه مناسباً للدخل، ودوماً الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها. ومن جانبه لم يغفل المشرع الليبي عن الجزاءات ذات العلاقة بالتهرب الضريبي، حيث نص عليها في المادة 72 من القانون السابق، على أن: مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد، يعاقب بغرامة لا تقل عن أربعة أمثال ما لم يؤد من الضريبة كل من ارتكب بقصد التخلص من كل أو بعض الضريبة أو حرض أو أتفق أو ساعد على ارتكاب أي فعل من الأفعال الآتية:

- أ- الإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات التي تقدم تنفيذاً لأحكام هذا القانون.
 - ب- إعداد أي حسابات أو دفاتر أو سجلات أو تقارير أو ميزانية غير صحيحة.
 - ج- استعمال أي طريقة احتيالية لإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة.
 - د- تغيير إيصالات بنية خفض الدخل أو رفع الخسائر: تقدم الإقرار مستنداً على تغيير الحقيقة في تقليل الدخل أو ارتفاع مبلغ الخسائر بعد تهرباً ضريبياً، كأن يصطنع إيصالات ذات صلة بمشتريات للآلات، أو ما شابه ذلك؛ للتلاعب بحقيقة الدخل من خلال خصم قيمة المشتريات من الدخل ومن ثم إنقاص مقداره، ولكن في حالة كشف إدارة الضرائب الحقيقة يتوجب عليها تقدير تلك الأرباح للضريبة وربطها ربطاً إضافياً.
- 5- نزاع بسبب توزيع أرباح على شركاء غير حقيقيين بغية تقليل الدخل: قد يكون منشأ النزاع حول ربح موزع على أولئك الشركاء الوهميين الذين لم تربط عليهم ضريبة الدخل أساساً، أو أن الضريبة ربطت، ولكنها لم تكن كافية، وهنا تفسر إدارة الضرائب هذا التصرف بقصد الممول تقليل مبلغ الضريبة، وبالتالي خفض نصيبه في الدخل وعلى الممول أن يثبت أنه لم يقصد التهرب من الضريبة، وإنما وزع الربح على الشركاء بغية توزيع عبء الضريبة. وتوزيع الأرباح على شركاء غير حقيقيين، من ناحية قانونية، يحمل قرينة قانونية على قيام جريمة التهرب الضريبي، ولكنها قرينة نسبية وليست مطلقة، بمعنى أنها تقبل إثبات العكس، ويترتب على ذلك أنه يجوز لدافع الضريبة أن يثبت بكل طرق الإثبات أن قيامه بتوزيع الدخل لم يكن بقصد التهرب من الضرائب، التي كان من الممكن أن تخضع لها الأرباح الزائدة الناتجة عن النشاط بل كان لغرض آخر اقتضته ظروف الحال⁴⁹⁴. وصفوة القول أن المنازعات حول التهرب الضريبي تنصب في مجملها على استعمال طرق

احتمالية، وليس بالضرورة أن تنصب دائماً على الحق موضوع الخلاف ذاته، فربما يتطرق الخلاف إلى اعتبار تصرف ما أو القيام بأفعال معينة تهرباً من الضريبة أو مدى اعتبار أشخاص بذاتهم متهربين من عدمه، دونما أن ينصرف النزاع فيها إلى الحكم بإجراء حاسم في أصل الموضوع .. والمطلوب من المشرع هاهنا أن يعمل على توضيح التشريع الضريبي بالشكل الذي يجعل الممول يعلم على وجه اليقين القواعد الضريبية، بما في ذلك الوعاء والسعر الضريبي وطريقة الجباية، والعمل على كل مامن شأنه أن يراعي ظروف الممول، لكي تنعدم حجج التهرب أو التجنب الضريبي، ولا بد أيضاً من زيادة الوعي الضريبي والشعور بالمسؤولية التضامنية العامة في تكاليف الجباية.

البند الثاني - نظام التهرب الضريبي في القانون الماليزي⁴⁹⁵:

تشير الدلائل التاريخية أنه منذ البدء باستخدام ضريبة الدخل في ماليزيا سنة 1947م، حيث كانت تعرف باسم مالايا، سُجلت مع تلكم البداية حالة شهيرة متعلقة بالتهرب من ضريبة الدخل، فقد ثارت أول قضية للتهرب الضريبي من الدخل *CIT v AB Estates Ltd*⁴⁹⁶.

⁴⁹⁵ لمزيد من التفاصيل انظر البحث المقدم من طارق طغر آدم الجروشي، والرفس عبد الصمد موسى بحث قانوني للمؤتمر العالمي للشرية والقانون، بجامعة العلوم الإسلامية الماليزية لسنة 2012 بعنوان: نظام التهرب من ضريبة الدخل دراسة مقارنة في الشريعة الإسلامية والقانون الماليزي.

⁴⁹⁶ The first Malaysian case on tax avoidance to reach the courts was *CIT v AB Estates Ltd*. The case involved the application of the old s. 29 of the Malaysian Income Tax Act replaced by s.140. The taxpayer company acquired rubber estate company and leased, it to its subsidiary at a rental of \$1,200 per annum although the fair rent for the lease was about \$1,600. The Inland Revenue decided to disregard the lease...from 1967.1 MLJ 89.

تدور وقائع هذه القضية حول شركة تجارية دافعة للضرائب استحوذت على مقاطعة، وأجرتها بأحد فروعها بمبلغ قدره 1200 rm سنوياً، بالرغم من أن الإيجار المناسب كحد أدنى هو 1600 سنوياً، وكان القصد الظاهر من ذلك هو التهرب الضريبي، حيث قام مدير الضرائب آنذاك برفض المبلغ، واعتبره ذا طبيعة وهمية، واعتمد على المادة 29 قبل استبدالها بالمادة 140، بصفتها السلطة القانونية لتصرفاتهم، ثم قامت المحكمة الفدرالية (العليا) بالموافقة على ما قام به قسم جباية الضرائب، وتمسكت بالإيجار الحقيقي، ولذلك عدت المعاملة التجارية وهمية غير صحيحة. وقد برز إشكال القانوني آنذاك - على ما يبدو - يكمن في القانون والتطبيقات القضائية البريطانية التي كان معولاً عليها، فهي غير صالحة التفسير تماماً للمادة 140 من القانون الماليزي، فالدول الآخذة بالمنهج الأنجلوسكسوني (دول الكومن ويلث)، والتي منها ماليزيا اختلفت في سياستها القانونية لمعالجة التهرب الضريبي، حيث اتجهت مسلكين قانونيين، فلكل دولة الأخذ بما تقتضي ظروفها من قبل المشرع للتعامل مع مشاكل التهرب الضريبي، ولعل السبب الرئيس الذي جعل المشرعين في باقي الدول يسلكون مسالك مختلفة هو الاختلاف المتبع عند البرلمان الانجليزي ومدى ما تقبل به المحاكم المحلية في بريطانيا! مما جعل فقهاء القانون وعلى رأسهم (Dawson) يصفون هذا الأمر بانفتاح صندوق الغاز ضريبي غير مفهوم ومتماشى مع النظام القانوني للمملكة المتحدة. ومطابقة القانون الضريبي الليبي للمنهجين السابقين، من الواضح أنه يتشابه مع القانون الماليزي في الأخذ بالمنهج المرن، على الرغم من كون الأول يعد من ضمن القوانين اللاتينية بعكس الثاني الذي يأخذ بالمنهج الأنجلوسكسوني. وعلى كل حال، أول ما يلاحظ على

وعلى كل حال، فإن أول ما يلاحظ على المشرع الضريبي الماليزي أنه أورد اهتماماً خاصاً بمسألة التهرب من ضريبة الدخل، في المواد 93، 114، ITA140، وخيراً فعل، فلاشك أن العلة من ذلك شعوره بخطورة التهرب الضريبي. ولكي تتحقق جريمة التهرب، لا بد لها من توافر عناصر، وهذا ما سيتناوله الفرع التالي⁴⁹⁷.

أولاً - أركان جريمة التهرب من ضريبة الدخل:

1- الركن القانوني (الشرعي):

ويظهر هذا الركن من الأفعال التي يحددها المشرع الماليزي⁴⁹⁸، ويعدّها جرائم، ومن ثم يحدد لها عقوبات مقررة⁴⁹⁹، وهذا ما قام به المشرع الماليزي في المادة ITA114 وهي: أي شخص يتعمد الهروب من ضريبة

التشريع الضريبي الماليزي أنه أورد اهتماماً خاصاً بمسألة التهرب من ضريبة الدخل، في المواد 93، 114، وخيراً فعل المشرع الماليزي، إذ لا يوجد في نظيره التشريع الضريبي الليبي هذا التمسك المسهب، ولاشك أن العلة من ذلك شعوره بخطورة التهرب الضريبي. وعلى كل حال، فقد كان المنهج القانوني الأول: أن المشرع ينظر في مسائل التهرب الضريبي من خلال حالات معينة ومحددة، ومن هذا الحالات المحددة، يبني عليها تشريعاً علاجياً، وعليه يمكن تطوير القانون حسبما يكون الشعور القانوني بأهمية هذه الحالات من عدمها أو أنها غير مرغوب فيها. وبالطبع تُعد إنجلترا الدولة الأولى (في اتباع هذا المسلك). أما عن المنهج الثاني: فيعتمد على طريقة عامة مفتوحة لمكافحة التهرب، تكون من خلال صياغة القانون بكلمات والنفاذ مرنة غير محددة؛ لكي تغطي كل التشكيلات الضريبية (broadly word) وفي الوقت نفسه تُتيح للمحاكم صنع قرارات بأكثر قدر ممكن لعلاج المسألة، ومن الدول التي أخذت بهذا المنهج كندا وماليزيا وأستراليا والأخيرتان مازالتا تأخذان به انظر في تفاصيل ذلك إلى

Wan Azlan . 1990. Ipid . p92, 93.

497 سرور، أحمد فتحي. 1960. قانون العقوبات الخاصة في الجرائم الضريبية والتجارية، القاهرة: دار النهضة العربية للنشر. ص 35.

⁴⁹⁸Section 114. Wilful evasion.

(1) Any person who wilfully and with intent to evade or assist any other person to evade tax-(a) omits from a return made under this Act any income which should be included;
(b) makes a false statement or entry in a return made under this Act;
(c) gives a false answer (orally or in writing) to a question asked or request for information made in pursuance of this Act;
(d) prepares or maintains or authorizes the preparation or maintenance of false books of account or other false records;
(e) falsifies or authorizes the falsification of books of account or other records; or
(f) makes use or authorizes the use of any fraud, art or contrivance, shall be guilty of an offence and shall, on conviction, be liable to a fine of not less than one thousand ringgit and not more than twenty thousand ringgit or to imprisonment for a term not exceeding three years or to both, and shall pay a special penalty of treble the amount of tax which has been undercharged in consequence of the offence or which would have been undercharged if the offence had not been detected. [Am. Act 513: s.19]
(1A) Any person who assists in, or advises with respect to, the preparation of any return where the return results in an understatement of the liability for tax of another person shall, unless he satisfies the court that the assistance or advice was given with reasonable care, be guilty of an offence and shall, on conviction, be liable to a fine of not less than two thousand ringgit and not more than twenty thousand ringgit or to imprisonment for a term not exceeding three years or to both. [Am. Act A1069: s.14]

الدخل أو يساعد شخصاً آخر على الهروب منها كأن يقدم بيانات كاذبة عن دخله، أو يعطي إجابات مضللة كاذبة شفويًا، أو كتابياً عن أرباحه، أو يزور دفاتر حساباته، أو السجلات التجارية، أو يستخدم أي فن من التحايل يكون مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي من الدخل، وعليه فإن كل من يرتكب أيًا من الأفعال التي عددها المشرع قد يتوافر الركن القانوني للجريمة في حقه. كما حدد العقوبات المقررة لها، فنص في نهاية المادة المذكورة على معاقبة كل من ارتكب جرمًا من تلك الجرائم عند إدانته بغرامة لا تقل عن RM1000، ولا تزيد عن RM 20000 أو السجن بما لا يتجاوز ثلاث سنوات، أو لكليهما معاً، أي أن العقوبة هي الحبس أو الغرامة أو كلاهما معاً حسبما يقدرها القاضي.

والجدير بالذكر أن المشرع الماليزي لم يسه عن المبلغ الخاضع لضريبة الدخل الذي هربه الممول، فضعف المشرع المبلغ إلى ثلاثة أضعافه نتيجة للجريمة. كما لم يغفل عن المساعدة ولو بتقديم المشورة، فمتى ثبت ذلك يعاقب فاعلها بغرامة من RM 2000 إلى RM 20000 أو بالسجن بما لا يتجاوز ثلاث سنوات، أو بكليهما معاً⁵⁰⁰.

2- الركن المادي:

(2) Where in any proceedings under this section it is proved that a false statement or false entry (whether by omission or otherwise) has been made in a return furnished under this Act by or on behalf of any person or in any books of account or other records maintained by or on behalf of any person, that person shall be presumed until the contrary is proved to have made that false statement or entry with intent to evade INCOME TAX ACT 1967 (ACT 53).

PART VIII - OFFENCES AND PENALTIES. tax.related by [Act 513: s.19; Act A1069: s.14] ومن باب الاستزادة العلمية هناك تقارب بين قواعد ضريبة الدخل وقواعد قانون ضريبة المبيعات، التي تعتبر من الضرائب الغير مباشرة. انظر

في ذلك إلى التشريعات أدناه

Sales Tax Act 1972 (Act 64). PART X - CRIMINAL OFFENCES. Section 43A. Evasion of sales tax.

كما يقابل نص المادة 114 من قانون ضريبة الدخل المشار إليه ، نص المادة 37 والجدول الخامس من قانون رقم 17 بشأن رقابة الصرافة على الأموال.

Exchange Control Act 1953 (Revised - 1969) (Act 17) . FIFTH SCHEDULE [Section 37]

ENFORCEMENT. PART I. General Provisions As To Evidence And Information

⁴⁹⁹ Choong Kwai Fatt . 2007. How to fill in your income tax from B & from BE. Third Edition, Info World Malaysian. p 144.

⁵⁰⁰ وفي المعنى ذاته تبنى المشرع بعض الأحكام ذات الصلة بالغش والتقصير المتعمد أو الإهمال من قبل الوكيل؛ فلادة 91 (3) من

قانون ضريبة الدخل ITA تستخدم عبارة "من قبل أو نيابة عن أي شخص" يلي مراجعة الحسابات، حيث أن هذا الوكيل يرتكب الغش أو التقصير المتعمد أو الإهمال نيابة عن دافع الضرائب، ودافع الضرائب يعد مذنباً بنفس القدر.

ويتحقق هذا العنصر بقيام أحد الأفعال التي ينص عليها المشرع في المادة المذكورة، إذ لا تقوم جريمة التهرب الضريبي، إلا بارتكاب تلك الأفعال المادية، ويتساءل Goh Chen Chuan⁵⁰¹ ما الأفعال التي يرتكبها

الممول، ويحتمل أن تكون جرائم، وفقاً لقانون ضريبة الدخل الماليزي؟ ثم يجيب بأنها: "إذا ارتكب الشخص:

(أ) عدم تقديم إقرار ضريبي كامل خلال المدة المحددة.

(ب) تقديم نموذج غير صحيح للعائد السنوي.

(ج) عدم الإعلان عن الدخل الفعلي الحقيقي.

(د) تقديم معلومات غير سليمة بشأن المسائل التي تؤثر على مسؤولية الفرد.

(هـ) عدم تقديم المعلومات المطلوبة من قبل مجلس الإيرادات الداخلية".

لا مرأى في إن الإهمال من ناحية أخرى أقل خطورة من الغش أو التقصير المتعمد⁵⁰²، والمكلف يدفع الضريبة الذي لم يكن على علم بأنه مذنب، كونه أغفل بعض بنود الإيرادات، وقت إعداد عائدات الضريبة على دخله، يعد عمله إهمالاً وليس من قبيل الغش أو التقصير المتعمد. إذا يفهم من هذا أن أياً من هذه الوسائل المادية، إذا ما ارتكبت من الممول تكفي لعده هارياً. كما لا يخفى أن الرابطة السببية الجنائية قد تقوم مع إدارة الضرائب في حالة قيامها بربط ضريبي دون التأكيد من المستندات التي أخفاها المتهم.

أيضاً من التطبيقات القضائية الشهيرة، في هذا الشأن قضية منغافورة، Re AC (1963) FB XXIV⁵⁰³، إذ توصل المجلس القضائي إلى أن استخدام رأس المال في عرض بيان الأرباح غير المعلنة يشتمل على

⁵⁰¹ Q What are the offences likely to be committed by a person under the Income Tax Act?

A A person has committed an offence if:-

- Failure to submit a complete tax return within the Stipulated period;
- Submission of an incorrect Annual Return Form;
- Failure to declare the actual income;
- Providing incorrect or untrue information on matters affecting one's liability;
- Failure to furnish information required by the Inland Revenue Board. .1998. How to solve your income tax problems.. Kuala Lumpur : Leeds. P57.

⁵⁰² The ground of negligence for raising assessments for time-barred years was introduced in UK by section 51 of the 1960 Act. See O'mullan & Co v Walmsley 42 TC 573 at p 579. See Arjunan Subramania. Ibid. p750,751.

⁵⁰³ Ahmad Ibrahim, Cases on Revenue Law at p 54. from Arjunan Subramania. Ibid. p752. And See Malaysian master tax guide 2004. CCH.ASIA.PTE Limited. 21 Edition. Awolters Kluwer company .p772.

تقصير متعمد... وقد أدلت إدارة الضرائب في هذه القضية برأيها وهو أن: (التقصير المتعمد) لا يعني بالضرورة الغش حيث لم يوجد تفسير إيجابي عما إذا كانت الأرباح غير المعلنة التي أباها تكون وسيلة لبناء رأس المال، والتي لم ترق إلى (الغش) في حالة المبالغ الكبيرة من الأموال التي لا تفسر لها، وقضية "الغش" قد تكون واردة حيث أن هذه المبالغ الكبيرة غير المبررة لا يمكن أن تنشأ من دون محاولة متعمدة لجعل الأرباح تبدو قليلة، ونظراً لاختلاف وجهات النظر بين كل من الإدارة الضريبية، والمكلفين الضريبيين، نشأ نزاع ضريبي؛ نتيجة لعدم فهم النصوص الضريبية. كل هذه الأمور من شأنها أن تؤدي إلى خلق ونشوء النزاعات الضريبية؛ فالإدارة الضريبية غالباً ما تستغل هذا الموقف؛ لأن من مصلحتها أن تفرض على هؤلاء المزيد من الضرائب، فتعد كل زيادة من قبيل الغش والتهرب. وفي هذه الحالة تتحدد النتيجة من خلال عبء إثبات الغش أو التقصير أو الإهمال المتعمد من قبل إدارة الضرائب، ولكن قد يصل السلوك فقط إلى حد الإهمال. كذلك موضوع توقيع دافعي الضرائب، بعد أمر جوهرياً، ومن بين المنازعات الضريبية التي نشأت عن هذا الفعل، المحاولة المتعمدة لإخفاء عناصر من الدخل، فكانت النتائج المتوصل إليها أمام إدارة الضرائب، تُفيد حدوث نوع من "التقصير المتعمد أو الغش" وتمثل هذا في قضية سنغافورة الشهيرة Re 7 (1965) FB XXVI،⁵⁰⁴ فبناء على التحقيقات التي أجريت في الشؤون الضريبية، تبين أن دافع الضريبة وقع (مضى) على إعلان ضريبي بالإفصاح الكامل عن الدخل، واكتشف فيما بعد أن خمسة من الحسابات المصرفية التي يمتلكها المكلف وزوجته، لم يتم الكشف عنها أثناء الإقرار، ولم يعلن عن الفائدة على حسابات الودائع، فوجد المجلس أو المفوضية الضريبية المختصة أن هناك تقصيراً متعمداً، أو احتيالياً من جانب دافع الضرائب؛ لإخفاء الفائدة عمداً.

وكعادتهما دائماً، تناول القضاء البريطاني والماليزي أيضاً منازعات ضريبية حول التقييم بالنسبة للاستئناف، والمخالفات في شأن ضريبة الدخل، ففي الحادثة القضائية هيدسون ضد هملز⁵⁰⁵ Hudson v Humbles أظهر بيان رأس المال زيادة ملحوظة في رأس المال، فأقيمت الدعوى على أساس من التقصير المتعمد، في هذه الحالة، أظهرت الشؤون الضريبية لدافع الضريبة - بعد التحقيق - أن هناك مبالغ كبيرة متراكمة، وغير متناسقة مع الدخل المعلن عليه، ولم يعط المكلف الضريبي تفسيراً مرضياً في ما يتعلق بزيادة رأس المال

⁵⁰⁴ Ahmad Ibrahim, Cases in Revenue Law at p 54. from Arjunan Subramania. Ibid. p753.

⁵⁰⁵ 42 TC 380. See also Day v Williams 46 TC 59, where assessment were raised upon surplus income reflected in a capital statement. See also James v Pope 48 TC 142 where capital statements showing unexplained accretion to capital as establishing fraud and willful default. Hudson v Humbles was considered and explained in this case. The position in new Zealand is the same. See Lancaster v IRC IATR 109. See Arjunan Subramania. Ibid. p751.

وتقديره، بناء على دخله؛ لذلكُ الدخّل غير مبرر وخارج المدة القانونية، وهي 6 سنوات⁵⁰⁶. ومن أعمال التهرب الاحتيال والتقصير المتعمد أو الإهمال، المادة 3,91 ITA إذ تنص على ما يلي: للمدير العام الحكم حيث يبدو له: أن الممول الضريبي قد ارتكب أي شكل من أشكال الغش أو التقصير المتعمد، بنفسه أو نائب عنه أي شخص آخر. أو أن الممول صدر منه، أو نيابة عنه الإهمال. فيجوز له أن يجري تقييماً آخرأ في أي وقت فيما يتعلق بدخّل هذا الشخص، لأي سنة من سنوات التقييم، لأغراض إصلاح أي خسارة في الضرائب بسبب التصرفات التي تُعزى للغش والتزوير والتقصير المتعمد أو الإهمال⁵⁰⁷. ومعني الاحتيال يمكن أن يُؤخذ على أنه إشهار كاذب (للضريبة) مع وجود نية الخداع. فهو مرن وفضفاض، ويتضمن كل التصرفات الظاهرة عن الممول والتي يرمي من ورائها التهرب من الضريبة المفروضة، كالاحتفاظ بحسابين أو أكثر من مجموعة الحسابات، وإخفاء الدخّل عن طريق عدم الإشهار بموجب إعلان الإيرادات، مع وجود نية الخداع والتضليل للإيرادات⁵⁰⁸. ومن وجهة النظر القانونية المحضة يمكن أن يؤخذ معنى التقصير المتعمد على أنه نوع خطير يصل إلى سهو أو عدم فعل واجب يقتضيه قانون ITA. ويجب على دافع الضرائب أن يدرك أنه قد ارتكب مخالفة أو قصر في واجبه أو أهمل أو تساهل مع الشعور بعدم الاهتمام، حتى يترتب عن الفعل أو الامتناع الإخلال بالواجب⁵⁰⁹. وفي عقد يورك هارستون York Harston تم تفسير التعمد بالأعمال الناشئة عن الإرادة الحرة لدافع الضرائب⁵¹⁰.

⁵⁰⁶ In UK the limit for formal assessment is 6 years. Fraud, willful default or negligence must be shown before assessment exceeding the 6 years limit are raised. See Arjunan Subramania. Ibid. p751.

⁵⁰⁷ Section 114. Wilful evasion. tax.related by [Act 513>s.19; Act A1069: s.14]

ومن باب الاستزادة العلمية هناك تقارب بين قواعد ضريبة الدخل وقواعد قانون ضريبة المبيعات، التي تعد من الضرائب غير المباشرة.

Sales Tax Act 1972 (Act 64). PART X - CRIMINAL OFFENCES. Section 43A. Evasion of sales tax.

كما يقابل نص المادة 114 من قانون ضريبة الدخل، نص المادة 37 والجدول الخامس من قانون رقم 17 بشأن رقابة الصرافة.

Exchange Control Act 1953 (Revised - 1969) (Act 17) . FIFTH SCHEDULE [Section 37]

ENFORCEMENT. PART I. *General Provisions As To Evidence And Information.*

⁵⁰⁸ See Lord Advocate v Mc Laven 5 TC 110 and NTS Arumugam Pillai 6 MTJ 82. See also Derry v Peek (1889) 14 AC 337, where Lord Herchell defined fraud as a false representation made knowingly and without belief in its truth. See Arjunan Subramania. Ipid. p750.

⁵⁰⁹ See Wellington v Reynolds 40 TC 209 at p 215. See Arjunan Subramania. 2004. Ibid. P750,753.

⁵¹⁰ 1885. 21 Ch D 168. See Arjunan Subramania. 2004. Ibid. P755

إذا يفهم من هذا أن أياً من هذه الوسائل، إذا ما ارتكبت من الممول يكفي لعدده هارياً. والمستفاد من النصوص القانونية السابقة أن ثمة تشابه كبير بين التشريعين الليبي والمليزي لاسيما الذي في التهرب الضريبي، وعلى غرار الدراسة المتبعة في النظام الضريبي الليبي، يمكن تناول الأحكام المتعلقة بإثارة المنازعات الضريبية في النظام المالي الذي إن الإهمال من ناحية أخرى أقل خطورة من الغش أو التقصير المتعمد⁵¹¹، ويوصف عمل دافع الضريبة الذي لم يكن على علم أنه مذنب، كونه أغفل بعض بنود الإيرادات وقت إعداد عائدات الضريبة على دخله، بالإهمال وليس بالغش أو التقصير المتعمد.

ولقد قُدرت بعض الحالات وفقاً للتشريع في المملكة المتحدة، وهي على درجة من الأهمية في تحليل "الاحتيال والتقصير المتعمد أو الإهمال" ضمن إطار المادة 3،91 وما يؤيد هذا القول عدد السوابق القضائية التي تم البت فيها في ماليزيا وسنغافورة والمملكة المتحدة، بشأن تراكم الثروة غير المبررة في بيان رأس المال، وخاصةً الحالات في سنغافورة ذات صلة وثيقة بقدر ما يُلقى المعنى على مصطلح "الغش أو التقصير المتعمد"، ولعل إحدى الطرق للكشف عن التهرب من دفع الضرائب⁵¹² هو إعداد بيان رأس المال لتظهر الزيادة في تراكم رأس المال على مدى فترة معينة من الزمن، وذلك بمقارنة التراكم في رأس المال مع المصادر المعلنة، ومبالغ الدخل خلال الفترة نفسها؛ حيث يمكن إثبات أن تراكم رأس المال لا يتفق مع الدخل المعلن عنه خلال الفترة نفسها، ووفق القانون يتم التعامل مع تراكم رأس المال الزائد الذي لم يتم حسابه ضمن الدخل المعلن عنه خلال الفترة المعنية كجزء من دخل أعمال المكلف، وهكذا. ومما يدعم هذا القول أيضاً، ما ورد في السابقة القضائية لهاير ضد اوهارا⁵¹³. أما عن الإهمال فيمكن أن يتمثل في عدم الإبلاغ دافعي الضرائب عن الحقائق

⁵¹¹ The ground of negligence for raising assessments for time-barred years was introduced in UK by section 51 of the 1960 Act. See O'mullan & Co v Walmsley 42 TC 573 at p 579. See Arjunan Subramania. 2004. Ibid. p750,751.

⁵¹² See Percy F Hughes, Staples on Back Duty. 6th Edn. 1971. Gee & Co Ltd, at p 83 for the Methods of Investigation. Arjunan Subramania. Ibid. p753

⁵¹³ 42 TC 155.& fore more see Arjunan Subramania. Ibid. p753

حيث كان المكلف بدفع الضريبة يمتلك محلاً للأسماك، ومطعماً، وكان فوق هذا وذاك تاجراً لبطاطا خلال عشر سنوات، في الفترة 1944-1955 فتراكم لديه رأس مال كبير على مدى السنوات 1944-1953. ولم يكن مكتب الإيرادات مقتنعاً بمبلغ 8695 £ التي ادعى دافع الضرائب أنها من حاصل الفوز بالرهان، وثار نزاع بين الأولى والمكلف بالضريبة، ثم خلصت لجنة المفوضين الخاصة إلى أن دافع الضرائب (الذي لم يقدم أدلة على الفوز بالرهان) لم يستوف عبء الإثبات؛ لإظهار أن جميع المبلغ 8695 £ كان من مصدر الرهان، وأن الجزء الأكبر من المبالغ كانت من تعاملاته التجارية. وافقت لجنة المفوضين الخاصة على إمكانية عزو 200 £ في سنة واحدة إلى الفوز بالرهان؛ حيث إن بيان رأس المال قد أظهر زيادات غير مبررة في رأس المال، خلال فترة معينة مما يرقى تصرفه لمستوى الغش أو ما يسمى بالتقصير العمدي.

الكاملة المتعلقة بالدخل لمكتب الإيرادات الداخلية. ففي السابقة القضائية لاست فايسرونغ ضد جاكسون⁵¹⁴ (Last Vicerong Restaurant (a firm) v Jackson (Inspector of Taxes)) تم التوصل إلى أن واجب الإبلاغ يقع على عاتق كل شخص مكلف في أعماله، لتصريف شؤونه مع ضريبة الدخل بشكل سليم ودقيق لأجل العائلات، وأن أي حجب للمعلومات من قبل الأشخاص الذين يقومون بذلك العمل المناسب هو إهمال من جانب الشخص الخاضع للضريبة.

وهنا ستحدد النتيجة من خلال عبء إثبات الغش أو التقصير أو الإهمال المتعمد في هذه الحالة، والتي تقع على إدارة الضرائب، ففي السابقة القضائية لهيلن براند ضد سير *Hillen Brand v CIR*، يقرر اللورد كلايد ذلك في العبارات التالية⁵¹⁵: "لنا أن نقول نيابة عن البلاط الملكي أن التقصير المتعمد بالمعنى المقصود في ضريبة الدخل والأعمال، يمكن إنشاؤه بواسطة الإيرادات الداخلية عن طريق افتراض الذنب دون أن نحتاج إلى إنشاء اتهام بتقصير متعمد من جانب دافعي الضرائب، لأغراض إنشاء التقصير المتعمد؛ فإن المسؤولية تقع بوضوح على البلاط الملكي، ودافع الضرائب لا يعد في موقف الاضطرار إلى إثبات براءته من هذه التهمة دون دليل من الإيرادات الداخلية على أنه مذنب بالتخلف عن السداد⁵¹⁶. أما عن الأسلوب الآخر للتهرب الضريبي وهو عدم الإفصاح عن عناصر محددة للدخل؛ بعدم الكشف عن عنصر معين في عائدات دافعي الضرائب، وربما بعدم الكشف عن المعلومات بسبب الآتي:

- محاولة متعمدة لعدم الكشف عن هذا البند من أهوال دافعي الضرائب.
- وجهة نظر خاطئة بأن هذا البند لا يخضع للضريبة، وبالتالي لم يكشف.
- نوع من الإهمال الذي أدى إلى عدم التذكر لعناصر الدخل.
- أن الزوجة لم تكشف عن المبلغ إلى الزوج الذي هو دافع الضرائب.

ويلاحظ هذا في السابقة القضائية لبراون ضد مكتب الإيرادات الداخلية (الضرائب المتعلقة بالدخل)

*WW Brown v Commissioners of Inland Revenue*⁵¹⁷، عد دافع الضرائب أنه من الخطأ أن يجمع دخل الزوجة مع زوجها لأغراض الضرائب، وبالتالي أغفل عمداً أرباح الأسهم المدفوعة لزوجته في عوائده، في ظروف مثل هذه، قررت المفوضية الخاصة أن هذا السلوك يمثل تقصيراً متعمداً.

⁵¹⁴ (2000) STC 1093.

⁵¹⁵ 42 TC 617. see Arjunan Subramania. Ibid . p750.

⁵¹⁶ 42 TC 617. Ibid. at p 623.

⁵¹⁷ 42TC 583. See Arjunan Subramania. Ibid . p752.

ومن بين المنازعات التي نشأت عن تطبيق العمل ما جاء في السابقة القضائية ثورغود ضد سلارك *Thurgood v Slarke*،⁵¹⁸ وهو رجل من ذوي الخبرة ومن رجال الأعمال البارزين، أغفل الإفصاح عن الفائدة المصرفية على الدوائع والإيجارات الناشئة من ممتلكاته في أستراليا، بناء على مشورة من محاسبه المؤهلين الذين كانت وجهة نظرهم أن الممتلكات قد خضعت لضريبة الدخل في أستراليا، وأنها لم تستلم في المملكة المتحدة؛ فإن دخلها ليس من الضروري أن يكشف في العوائد، وفي وقت لاحق نصح المحاسب الجديد الممول (رجل العمال) بوجوب الإعلان عن هذا الدخل لتقوم الإيرادات برفع التقييمات، ويتخذ القرار بناءً على الدخل الحالي. وتوصلت اللجنة المفوضية الخاصة إلى قناعة بأنه بناء على الحقائق المذكورة أعلاه لا يوجد أي غش أو تقصير متعمد، ولكن هذا سلوك يصل فقط إلى حد الإهمال. ويفهم مما سبق أن الغفلة والسهو يحاسب عليها القانون، ولكن إن تدارك صاحب الشأن غفلة، وربما يُعفى عنه، المهم هو أن لا تفقد الثقة بين الدوائر الضريبية، والممول.

وفي الحالات التي يحدث فيها عدم الكشف عن بنود معينة، فعدم الكشف قد لا يرقى إلى مستوى التقصير المتعمد أو الاحتيال ولكن يُعد من قبيل الإهمال. كما في السابقة القضائية لسالمون ضد هارفرنج *Salmon v Harvering Commissioner*،⁵¹⁹ فبصرف النظر عن الأرباح التجارية التي تم إثبات تداولها بأقل سعر، لم يكشف دافع الضرائب الاجتماعي الحاصلة بالنسبة له هو نفسه ولزوجته، ولم تقدم أي أدلة من قبل أو لصالح دافع الضرائب فيما يتعلق بالتقصير، ورأت هيئة المفوضية الخاصة أن الأدلة التي قدمتها إدارة الإيرادات (الضرائب) لم تحدد بوضوح وجوهنية التزوير، ولكن كانت هناك أدلة قانونية دامغة على الإهمال في القضية، وكانت الأرباح غير المعلنة صغيرة تتراوح ما بين 100 إلى 484 جنيه استرليني فقط. فرأت محكمة الاستئناف أن هناك ما يبرر قرار لجنة المفوضية. وكذا يُعد الاحتفاظ بحسابين أو أكثر شكلاً من أشكال التهرب الضريبي، ويقع هذا بأن: يحتفظ دافع الضرائب بكتابين، أو أكثر من كتب الحسابات التجارية، ثم يقدم حساب الدخل على أساس مجموعة واحدة من الكتيبات التي تسجل حساب إيصالات، بمجموع أقل، وغير ملائم للدخل، فتعتبر هذه حالة من حالات الغش، ويمكن أن تنشأ ضده قضية. وما يؤكد هذا الكلام أنه في السابقة القضائية لآروموغام بيلاي ضد المدير العام للإيرادات الداخلية⁵²⁰ احتفظ دافع

⁵¹⁸ 47 TC 130. See Arjunan Subramania. Ibid . p752.

⁵¹⁹ 45 TC 78. See Arjunan Subramania. Ibid . p752.

⁵²⁰ 6 MTJ 82.

الضرائب باثنين، أو ثلاث مجموعات من الكتيبات الحسابية، مع العديد من الإيصالات المالية، وثبت أنها غير الدقيقة، وكان واضحاً أثر الإهمال فيها، والتقليل من المقادير المالية.

ومن أمثلة ذلك أن يتوجه دافع الضرائب في الوثيقة مزورة للإيرادات، وذلك لدفع الإيرادات في اتجاه عمل ضار في حد ذاته، وهي قضية الغش المتبعة في السابقة القضائية رجينا ضد باتيل *Regina v Patel*،⁵²¹ إذ قدم أحد المحاسبين إلى الإيرادات وثيقة ترمي إلى أن تكون نسخة من مستخرج من جلسة اجتماع عام استثنائي، وتحمل توقيعات من رئيس مجلس إدارة الشركة، وأيدت محكمة الاستئناف إدانة الحساب، أو استعمال أداة مزورة بقصد الاحتيال من قبل الممول للسجلات والمستندات المتعلقة بدخله. والحقيقة أنه وإن وجد اختلاف بين الصياغتين في القانونين الليبي والمالوي فكلا الإفساد والإخفاء يعدان من طرق الاحتيال الضريبية. إلى جانب ذلك لم يغفل المشرع عن حالات الغش والتقصير المتعمد أو الإهمال من جانب دافع الضرائب الذي أنتقل إلى رحمة الله تعالى، حيث يتضح بعد موت دافع الضرائب، أنه قام بأي من تلك الأعمال السابقة، فليس هناك حد زمني لرفع التقييم، والمادة 3،74 ITA تعني بالإذن بإجراء التقييم أو التقييمات الإضافية في وقت لاحق لا يتجاوز نهاية سنة التقييم Y / A أي بعد سنة الأساس التي توفي فيها الشخص الممول، أو أودع شهادة إقرار ضريبة التركات، أو أودع شهادة إقرار خطية مثل ضريبة التركات، فتعد سنة الأساس في آخر تلك الأحداث التي وقعت، مع ذلك، لا يوجد تشريع لضريبة الدخل في ماليزيا يتعلق بفرض عقوبات على دخل دافع الضرائب المتوفى. أما بالنسبة للتعاون الليبي، فهو لم يتطرق لهذا الأمر بشكل بحث، ولكن يبدو أنه عاجله قياساً على نص المادة 25 في ض، والتي تقضي أنه: إذا توفي 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 إجراء أي توزيع، الأمر الذي يفهم معه أن أي مبالغ تكتشف في تلك الأثناء، يمكن استيفائها من تركة الممول المتوفى. كما أجاز القانون طبقاً للمادة 93 من ق ض ل أنه يجوز للوزير بناء على عرض مدير الضرائب إعفاء الممول من الضرائب المستحقة كلها أو بعضها، ومن غرامة التأخير في حالة وفاة الممول من غير تركة أو عن تركة مستغرقة بالديون. وفي ذات المعنى تبنى المشرع بعض الأحكام ذات الصلة بالغش والتقصير المتعمد أو الإهمال من قبل الوكيل؛ فالمادة 3،91 تستخدم عبارة "من قبل أو نيابة عن أي شخص" يلي مراجعة الحسابات، حيث أن هذا الوكيل يرتكب الغش

⁵²¹ 48 TC 647. See Arjunan Subramania. Ibid . p754.

أو التقصير المتعمد أو الإهمال نيابة عن دافع الضرائب، فإن دافع الضرائب يعد مذنباً بنفس القدر. ومن التطبيقات القضائية، لهذا النص: كليمسي ضد باونترى (Clixby v Pountry)⁵²² وهو مقال عمال النقل قام بتسليم سجلاته لمحاسبه؛ لإعداد الإقرارات، ثم وقع العائدات دون فحصها، حيث تبين لاحقاً أنه تم التقليل من الأرباح والفائدة على الودائع المصرفية؛ فاعتبر مذنباً بارتكاب "الغش أو التقصير المتعمد". وفي موضع قانوني آخر بخصوص اختبار تحديد أعمال الغش والتقصير المتعمد أو الإهمال من عدمه؛ فإنه يُعد اختباراً ذا طبيعة موضوعية⁵²³ (O'Mullan & co v Walmsley) ومعنى ذلك انه يخضع لسلطة القضاء الموضوعية، وهذا قول منطقي ومقبول قانوناً.... وبالنظر لهذه النصوص في القانونيين الليبي والماليزي، يلاحظ تشابهاً كبيراً بينهما، اللهم فيما يتعلق بموضوع الإهمال فقد نص عليه المشرع الماليزي بصراحة ضمن أحد الأفعال المعتبرة تجريباً غير أن المشرع الليبي لم يستعمل لفظ الإهمال كطريقة للتهرب، وإن نص عليها في بند العقوبات في حالة عدم سداد الضريبة في الموعد، وقد العقوبة بغرامة لا تقل عن 500 دينار، ولا تزيد عن 10000 عشرة ألف دينار، كل من يتسبب بخطفه أو إهماله في تأخير توريد الضريبة للخزانة العامة، طبقاً لنص المادة 74 ق ض ل.

وقد يطرح سؤال نفسه عما إذا كانت الأحوال التي ذكرها القانونان الليبي والماليزي بشأن التهرب الضريبي، وعلاجه بالربط الإضافي، والتي جاءت على سبيل الحصر، فهل بحق لإدارة الضرائب أن تجرئ ربطاً إضافياً في غير تلك الحالات التي نص عليها القانون؟ الواقع أنه - على حد العلم - لم يعثر الباحث على تطبيق قضائي يُجيب عن السؤال المطروح، بيد أنه بالنظر إلى الحكمة التي ابتغاهما المشرع من وراء إعطاء إدارة الضرائب الحق في القيام بمكافحة التهرب الضريبي، والحفاظ على العنق الضريبي بحماية الحقوق وتوزيع الأعباء؛ فإنه يجوز لها عمل تقييم وربط إضافي وتدارك ما قام به الممول من أفعال غير مشروعة.

ويتبين مما سبق أن من حق إدارة الضرائب أن تصحح وتدارك التصرفات غير القانونية، قصر الوقت أو طال، إذاً فهناك ربط ضريبي أصلي يكون نهائياً إذا قبله الممول أو مدير الضرائب، ولم يطعن أحدهما أو كلاهما في الميعاد المقرر، وهناك ربط إضافي في حالة إخفاء الممول لمبالغ تسري عليها الضريبة، ويكون هذا الربط نهائياً إذا أخطر به الممول، ولم يطعن عليه في الميعاد، وهذا الربط غير مقيد بمدة محددة بالنسبة إلى إدارة الضرائب،

⁵²² 46 ATC 398; (1968) 1 All ER 802.

⁵²³ 42 TC 573. See Arjunan Subramania. Ibid . p754.

فيمكنها إجراؤه متى شاءت، وفقاً لاكتشاف الأموال الخاضعة للضريبة، فحجة القرار الملزم لاتقف حجر عثرة أمام ربط اضافي للدخل⁵²⁴.

3- الركن المعنوي:

إن غالبية جرائم التهرب الضريبي تُعد من الجرائم العمدية ذات القصد الخاص⁵²⁵، بمعنى أن تنصرف نية الجاني إلى التخلص من ضريبة الدخل كلها أو بعضها وحرمان الدولة من الحصول على حقها المالي منه. وهذا ما صرح به المشرع الماليزي بصراحة في المادة 114 ITA فمتى ثبت هذا القصد ضد المتهم فلن يستطيع التملص من المسؤولية والعقاب، ولو دفع التهمة بدعوى أن التزوير الذي لحق بمعلومات الدخل قد أقترفه المحاسب⁵²⁶. كما أشار المشرع في الفقرة الأخيرة من المادة المذكورة، أنه يجب افتراض حسن النية في الممول إلى أن يُثبت القضاء العكس. وعلى الرغم من هذا، فإنه لا يمنع من قيام التهرب الضريبي بالقصد العام، والذي يترك مسألة تقديره للقضاء كسلسلة موضوعية. ويفهم مما سبق أن الغفلة والسهو يحاسب عليها القانون، ولكن أن تدارك صاحب الشأن عفته، ربما يُعفى عنه، المهم هو أن لا تفقد الثقة بين الدوائر الضريبية، والممول. ويبدو أن جريمة التهرب الضريبي جريمة جنائية ذات طابع خاص؛ على الرغم من كون أغلب أحكام التشريع الضريبي ذات طبيعة إدارية، ودليل ذلك يتألف بالنظر إلى أن العقوبات في التشريع الضريبي للدخل في ماليزيا هي الحبس والغرامة المالية، والمصنفة قانوناً كجسج لها طبيعتها الخاصة، بالإضافة إلى المخالفات الضريبية الأخرى، وهذه الجسج لا يجوز إدراجها ضمن قانون العقوبات الإداري لاختلاف طبيعتها عنه، وعليه فلا تُعد الجرائم الضريبية ذات طبيعة إدارية بجنه، هذا فضلاً عن صلورها من محكمة جنائية، لا إدارية⁵²⁷.

⁵²⁴ التطبيق القضائي لمحكمة استئناف بنغازي، للدعوى الإدارية رقم: 423 لسنة 18 قضائية.

⁵²⁵ جمعة، محمد عبد الله محمود. 2005. التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة (في مدينة جنين) أسبابه وطرق معالجته. رسالة

ماجستير مقدمة لجامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين. ص 103.

⁵²⁶ ويلاحظ هذا في السابقة القضائية لبراون ضد الإيرادات الداخلية *WW Brown v Commissioners of Inland Reven*

عد دافع الضرائب مخطأ حينما ضم دخل زوجته معه؛ لأغراض الضرائب، وبالتالي أغفل عمداً أرباح الأسهم المدفوعة لزوجته في عوائده،

وفي ظروف وملابسات مثل هذه، قررت المفوضية الخاصة أن هذا السلوك يمثل تقصيراً متعمداً. 42 TC 583. للمزيد. Sec. p755.

Arjunan Subramania. Ibid

⁵²⁷ العلاقة الضريبية ليست إحدى علاقات القانون الخاص لأنها لا تنشأ بين شخصين ولا تعتبر الدولة فيها شخصاً معنوياً وإنما هي

شخص معنوي عام، وبالتالي فإن الالتزام الضريبي لا يعد التزاماً من التزامات القانون الخاص، وإنما هو واجب تفرضه الدولة بما لها من سلطة

عامة، لتأكيد مصالحها الضريبية مما ينفى صفة الجزء المدني البحت عن هذه العقوبة. وكل هذا يقطع الشك حول الطبيعة الجنائية للجريمة

الضريبية، ويتميز هذه الجرائم عن سائر جرائم القانون الجنائي بطبيعتها الخاصة لخضوعها لقواعد خاصة لا تخضع لها الجرائم العادية من

الفرع الرابع-مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في الشريعة والقانون الليبي والمالي:

البند الأول- مكافحة التهرب الضريبي في النظام الإسلامي:

لاشك أن الثقوى والورع كان آنذاك أكثر بكثير مما عليه الناس اليوم، ولكن على الرغم من هذا كان هناك حالات تهرب، ومن أهم وسائل مكافحة التهرب الضريبي في الإسلام ما يلي:

أولاً- التعاون مع جباة الضريبة، وعدم إخفاء أي بيانات متعلقة بدخلهم، فقد روى عن جرير بن عبد الله انه كان يقول لبنيه، إذا جاءكم المصدق فلا تكتموه من نعمكم شيئاً، وقد كُرست الشريعة الإسلامية علاقة طيبة بين الممولين، وعمال الجباية على أسس واضحة من الثقة، فقد قال النبي ﷺ: "العامل على الصدقة بالحق كالغازي في سبيل الله، والمعتدى على الصدقة كمانعها"⁵²⁸. وعن بشير بن الخصاصية قال: "قلنا يا رسول الله: إن قوماً من أصحاب الصدقة يعتدون علينا. أفنكتم من أموالنا بقدر ما يعتدون علينا؟ فقال: لا"⁵²⁹.

ثانياً- إذا ادعى صاحب الدخل أنه دفع ما عليه، فلا يقبل منه قول إلا ببينة.

ثالثاً- الحجز عند المنبع: يتمثل هذا الأسلوب بقيام ولي الأمر، أو المخول بجباية الضريبة بخصمها من المصدر فوراً، بحيث يأخذ الممول دخله نقداً عالياً من الالتزام الضريبي. وبحسب المصادر فإن أول من طبق هذا الأسلوب هو الخليفة الأول أبوبكر الصديق، فيروى عن القاسم بن محمد أن أبا بكر كان إذا أعطى الناس أعطياتهم، يسأل الرجل هل عندك مال وحيث عليك فيه الزكاة، فإذا قال نعم، أخذ من عطائه زكاة ذلك المال. وإن قال لا أعطاه ماله ولم يأخذ منه شيئاً⁵³⁰. كما نفذ الفاروق هذا الأسلوب أيضاً، فكان إذا خرج العطاء يأخذ الزكاة، والضرائب التي من شاهد المال عن الغائب، والشاهد⁵³¹، كذا فعل عمر بن عبد العزيز؛ فإذا أعطى الرجل ماله استقطع منه الزكاة، وإذا رد المظالم استقطع منها الزكاة، وكان يأخذ الزكاة من الأغطية

حيث المساواة في معظم الجرائم الضريبية بين العمد والإهمال، من حيث قيام التهرب، وفي تقرير المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، وفي الغرامة الضريبية التي تنطوي على فكرة التعويض. جمعة، محمد عبد الله. المرجع السابق، ص106. وأيضاً سرور، أحمد فتحي. المرجع السابق، ص44.

⁵²⁸ الهيثمي. المصدر السابق. الراوي رافع بن خديج. ص87. وهو ثقة.

⁵²⁹ الشوكاني، محمد بن علي. نيل الأوطان. ج4. سبق ذكره. ص156.

⁵³⁰ ابن انس، مالك الموطأ. كتاب الزكاة. المصدر السابق. ص168.

⁵³¹ أبو عبيد. الأموال. تحقيق محمد عمارة. المصدر السابق، ص588.

إذا خرجت لأصحابها⁵³². ويتصف أسلوب الحجز عند المنبع بمنع التهرب الضريبي، والاقتصاد في الجباية والعدل معاً، ويتوافق النظام الضريبي الإسلامي في تحصيل الضريبة من المنبع مع القانون اللبّي والماليزي، ولو أنّها طريقة قديمة طبقت في صدر الإسلام.

رابعاً- حصر أسماء الممولين وأموالهم الخاضعة للضريبة ومقدارها، وقد اتبعت هذه الطريقة بالنسبة لضريبة الجزية والخراج إذ أمر سيدنا عمر بن الخطاب عثمان بن حنيف وحذيفة بن اليمان وكسرى بن قباد بعملية مسح وحصر لأراضي العراق والشام والتي بلغت حوالي ستة وثلاثين ألف ألف جريب، وفرض عليها ضريبة الخراج وفقاً لمقدرتهم المالية⁵³³.

خامساً- الأخذ بمراعاة ظروف الممولين وأحوالهم، فقد كان سيدنا الفاروق مهتماً بسعر الضريبة خشية ارهاق الممولين وتهرّبهم منها، بحيث يجب أن يكون معدل الضريبة حسب مقدرة الممول؛ لأن أي معدل مرتفع يترك آثاراً سيئة على نفسية دافع الضريبة. وذكر أيضاً أن أمير المؤمنين عبد الملك بن مروان منع واليه على العراق الحجاج بن يوسف الثقفي أن يأخذ الفضل من أموال الذميين فكتب إليه: "لا تكن على درهمك المأخوذ أحرص منك على درهمك المتروك، وابق لهم لحوماً يعقدون بها شحوماً"⁵³⁴.

سادساً- فرض عقوبات مالية وجنائية على الممتنع عن دفع الضريبة: وينجلي هذا الأسلوب في موقف أبي بكر الصديق، حينما امتنع المرتدون عن دفع الزكاة بعد وفاة النبي ﷺ، فقال: والله لو منعوني عقلاً كانوا يؤدونها لرسول الله ﷺ لقاتلتهم على منعها⁵³⁵. ويرى الفقهاء أن من ماطل أو تحرب من دفع ضريبة الخراج مع يساره، عوقب بالحبس حتى يدفع ما عليه⁵³⁶. فكان حقاً للسلطان، أن يجز على الأرض، ويبيع منها،

⁵³² المصدر السابق، ص 590.

⁵³³ أبو يوسف، المصدر السابق، ص 42.

⁵³⁴ وما يُلتبس في سياسة عمر بن عبد العزيز حينما كتب إلى واليه على البصرة عدي بن أرطاة باللين في التعامل مع الذميين دافعي الضريبة فقال له: "انظر من قبلك من أهل الذمة قد كبرت سنه، وضعفت قوته، وولت عنه المكاسب، فأجر عليه من بيت مال المسلمين، ما يصلحه". وفي هذا يتجاوز لمقدرة دافع الضريبة إلى مساعدته مالياً من بيت مال المسلمين، وهو ما ينسجم مع الشريعة الإسلامية.

المواردي، أبو الحسن. الأحكام السلطانية. مصدر سابق، ص 44.

⁵³⁵ ابن قدامة، موفق الدين عبد الله. 1985. المغني. ج2. بيروت: دار احياء التراث العربي، ص 228.

⁵³⁶ القرضاوي، يوسف. فقه الزكاة. الطبعة: 6. ج2. المرجع السابق، ص 1059. وبالمنع بنفسه انظر ابن تيمية، تقي الدين. 2005.

موسوعة فتاوى الإمام ابن تيمية في العائلات وأحكام المال، إعداد مركز الدراسات الفقهية والاقتصادية. بإشراف الشيخ على جمعة. ج 3، القاهرة: دار السلام، ص 1389.

بقدر ما عليها من ضريبة، كما له أن يؤجرها ويستوفي الضريبة من مستأجرها⁵³⁷. فالضريبة في حكم الدين، والملاحظ أن هناك اختلافاً بين القانون الماليزي والشريعة الإسلامية فيما يتعلق بمناط الحبس، ففي الشريعة يكون مناط الحبس دفع المبلغ المستحق على المتحايل، فإن دفعه الممول فلا يُحبس، وهذا يخالف شأن الحبس في القانون، إذ بمجرد ارتكابه للتهرب يحبس، اللهم ما لم تسوى المسألة مع مدير الضرائب.

البند الثاني - سبل مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في القانونين الليبي والماليزي:

أولاً - الجانب الثقافي والأخلاقي:

يجب رفع الوعي الأخلاقي ونشر الوعي الضريبي، إذ إن تعريف الممولين بمشروعية الضريبة وحق الدولة في فرض الضريبة، وبأن كيفية مردود إلتاقها عليهم، أي العمل على إحساس أصحاب الدخل وإقناعهم بذلك، سيعمل على تقليل التهرب الضريبي، والعكس صحيح.

ثانياً - الجانب الإداري:

لاشك إن الإدارة الضريبة تعد مساهمة في التهرب، ويجب أن تتحمل جزءاً من المسؤولية، وينبغي أن تنسق إدارة الضرائب مع باقي الجهات الإدارية الأخرى، لكي تحيط علماً بشتى الأنشطة الاقتصادية لذوي الدخل. وعليها أن تدرب عمالها، وترفع كفاءتهم، وأن ترفع مرتباتهم بحيث لا يتساهلوا مع المتهربين. ويجب أن لا يكون سعر الضريبة محققاً، فكلما زاد سعر الضريبة زاد ذلك من التهرب.

ثالثاً - الجانب القانوني:

1- لم يغفل المشرع الليبي عن الجزاءات ذات العلاقة بالتهرب الضريبي، حيث نص في المادة 72 ق ض أن: مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يعاقب بغرامة لا تقل عن أربعة أمثال ما لم يؤد من الضريبة كل من ارتكب مخالفة بقصد التخلص من كل أو بعض الضريبة أو حرض أو اتفق أو ساعد على ارتكاب أي فعل من الأفعال التي تعتبر تهرباً ضريبياً. وبالنسبة إلى المشرع الماليزي فقد رأى ضرورة توافر الجزاءات الرادعة المناسبة، ولهذا لجأ المشرع للحد من التهرب من ضريبة الدخل إلى وضع عقوبة على كل من يرتكب تهرباً ضريبياً، وتثبت إدانته، فيكون عرضه للغرامة التي لا تقل عن RM1000 ولاتزيد عن RM 20000، أو السجن بما لا

يتجاوز ثلاث سنوات، أو لكليهما معاً، أي أن العقوبة هي الحبس، أو الغرامة، أو كلاهما معاً حسبما يقدرها القاضي. والواقع لو وقف الأمر عند هذا الحد؛ لعد عيباً موجهاً للتشريع الماليزي، فقد يكون المبلغ الذي تهرب الممول من أدائه يفوق مبلغ الغرامة، لذا لن يردعه العقاب عن التهرب مجدداً، بيد أن الأمر الحسن الذي قام به المشرع هو أنه لم يغفل عن المبلغ الخاضع لضريبة الدخل الذي هربه الممول، فضعف المشرع المبلغ إلى ثلاثة أضعافه نتيجة لجريمة التهرب⁵³⁸. والحقيقة أن فرض العقوبة ليس غاية في حد ذاته إنما هو أداة لتطبيق فعال للتشريعات الضريبية للردع العام والخاص على حد سواء.

2- نص المشرع الضريبي الليبي من جانبه في المادة 18 ق ض ل أنه: "إذا تحققت المصلحة من أن الممول لم يقدم أو تقدم بإقرار غير صحيح وشامل أو أخفى نشاطاً أو مستندات أو غيرها أو قدم بيانات غير صحيحة أو استعمل طرقاً احتيالية من أداء الضريبة كلها أو بعضها، 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 ضريبة. ويجب على المصلحة أن تخطر الممول إذا تناولت الربط الذي أجرته بأي تعديل بالأسس التي بني عليها الربط الأصلي أو الإضافي أو الأسباب التي استندت عليها لإجراء التعديل. ويكون الربط الإضافي قابلاً للتظلم منه كالربط الأصلي". كما نص في موضع آخر في المادة 28: "... وفي جميع الأحوال يجوز للمصلحة إذا قامت لديها قرائن قوية ألا تعتد بأي تصرف أو إجراء متى رأت أن القصد منه التهرب من الضريبة". أما أعمال معالجة التهرب الضريبي في القانون الماليزي، فتمثل فيما حوله المشرع لمدير إدارة الضرائب من سلطة تقديرية مطلقة واسعة في مسألة علاج التهرب الضريبي، بموجب المادة 140⁵³⁹ ITA وفي هذا علق قاضي المحكمة الفيدرالية راجا أزلان شاه على تأكيد وضوح المادة؛ حينما ثار لبس في التكييف القانوني بينها وبين المادة 3.91 ITA⁵⁴⁰. كما منح المشرع لمدير الضرائب، بموجب أعمال الاحتيال والتقصير المتعمد أو الإهمال، طبقاً للمادة المذكورة، ما يلي :

⁵³⁸ Section 114. Wilful evasion. (f) makes use or authorizes the use of any fraud, art or contrivance, shall be guilty of an offence and shall, on conviction, be liable to a fine of not less than one thousand ringgit and not more than twenty thousand ringgit or to imprisonment for a term not exceeding three years or to both, and shall pay a special penalty of treble the amount of tax which has been undercharged in consequence of the offence or which would have been undercharged if the offence had not been detected. [Am. Act 513: s.19].

⁵³⁹ Choong Kwai Fatt. Leading Case On Malaysian Income Tax. 2003. Ibid. P60.

⁵⁴⁰ [1974] 2 MLJ 33 at p 35. Also see (1989) 1 MLJ 124. Choong Kwai Fatt. 2005. All Malaysia Tax Cases. 1979- 1996. SWEET & MAX WELL ASIAN. P1419.

(أ) ارتكاب الممول الضريبي قد شكلاً من أشكال الغش أو التقصير المتعمد، أو بالنيابة عنه.

(ب) صدر إهمال من الممول أو من ينوب عنه أو نيابة عنه، فيجوز إجراء تقييم إضافي آخر للدخل في أي وقت لأي سمة من سنوات التقييم، لأغراض إصلاح أي خسارة في الضرائب بسبب التصرفات التي تُعزى للغش والتزوير والتقصير المتعمد أو الإهمال في الحالتين معاً⁵⁴¹.

3- العمل على تحقيق العدالة الضريبية، ولكي يتم هذا لابد من:

- شمولية الضريبة: حيث تفرض ضريبة الدخل على الكل بشكل عادل.
- صياغة القانون على نحو سليم محكم، وشفاف خال من التعقيد.
- المساواة في المعاملة الضريبية، لأصحاب الدخل المتساوي.
- يجب أن تمتح السماحات والإعفاءات الضريبية لمستحقيها.
- ينبغي العمل ببدلاً شخصية الضريبة أي التركيز على ظروف الممول العائلية.

وهذا ما أشار إليه ابن تيمية في كتابه منذ أكثر من 1100 عام، بأن التهرب الضريبي له إرهابات تتمثل في زيادة الأعباء الضريبية على باقي الممولين، مما يتناقض مع مبادئ العدالة الضريبية، ذاكراً أنه: طالما لا مفر من فرض هذه الضرائب الظالمة؛ فإنهم ينبغي مراعاة العدل في فرضها، فلا محاباة فيها، ولا تفرض على أشخاص دون آخرين، كيلا يكون الظلم مضاعفاً بتحمل بعض الأشخاص نصيب أشخاص آخرين. فلا

⁵⁴¹ Section 91. Assessments and additional assessments in certain cases. (3) The Director General where it appears to him that-

(a) any form of fraud or wilful default has been committed by or on behalf of any person; or
(b) any person has been negligent,

in connection with or in relation to tax, may at any time make an assessment in respect of that person for any year of assessment for the purpose of making good any loss of tax attributable to the fraud, wilful default or negligence in question.

إلى جانب ذلك لم يغفل المشرع عن حالات الغش والتقصير المتعمد أو الإهمال من جانب دافع الضرائب الذي أنتقل إلى رحمة الله. حيث يموت دافع الضرائب، ويتضح فيما بعد أنه قام بأي من تلك الأعمال السابقة، انظر المادة 74 (3) من قانون ضريبة الدخل الماليزي

ينبغي الهروب من الضرائب المالية القاسية، لأن عبثها يقع على كاهل الجميع، وفي حالة تهرب فئة ستتحمل الفئة غير الهاربة وزر تلك الفئة، وهو ما يسمى إعفاء النفس بظلم الغير⁵⁴²، وهو مالا تقبل به الشريعة.

4- أشتمل التشريع الضريبي على ضمانات مجدية، وهي التوسع في جباية ضريبة الدخل من المصدر بموجب المواد، 107، 110، ITA .

وعلى الرغم من إيجابيات التشريعين الضريبيين الليبي والمليزي، والتي أهمها التنزيلات و(السماحات) ومراعاة ظروف الممول، إلا أن هناك مأخذاً على تبني المشرع لمبدأ الإقرار الضريبي الذاتي⁵⁴³، الأمر الذي سيساعد على التهرب؛ لأن القانون عد الإقرار صحيحاً، ما لم يثبت العكس، إذ أعطى المشرع للمدير مدة قانونية لفحص الإقرار وتدقيقه، وبمضي هذه المدة، يعتبر الإقرار صحيحاً، لهذا وعلى الرغم من المصادقية بين إدارة الضرائب والمولين، إلا أنه يجب العمل بالتقييم الإداري للدخل أو العمل بالتقييم الذاتي مع أداء حلف اليمين. والحقيقة الظاهرة أنه لا مفر من وقوع تهرب ضريبي، مهما بلغ المشرع مبتغاه، وسيظل أمر التهرب، ومكافحته مسألة كر وفر بين الدولة، وذوي الدخل، وسيبقى كالثوكة المالية في ظهر اقتصاد الدولة. وللحد من هذه الظاهرة؛ لا بد من القيام بعدد من السياسات المالية، وأهمها مايلي⁵⁴⁴:

أولاً - عدم الغلو في سعر الضريبة المفروضة: ينبغي على الدولة المسلمة أن تفرض سعراً عادلاً للضريبة، فالضريبة تقوم على مراعاة أحوال الممول، لذلك قال الإمام علي لواليه الأشتر النخعي حينما ولاه مصر: "وليكن نظرك في عمارة الأرض أبلغ من نظرك في استجلاب الخراج، لأن ذلك لا يدرك إلا بالعمارة، ومن طلب الخراج بغير عمارة أحرب البلاد وأهلك العباد، ولم يستقم أمره إلا قليلاً"⁵⁴⁵، وكذلك ما كتبه عمر بن عبد العزيز إلى واليه عبد الحميد بن عبد الرحمن: "أن انظر الأرض، ولا تحمل خراباً على عامر ولا عامراً على خراب،

⁵⁴² بن تيمية. المظالم المشتركة. المصدر السابق. ص 24. وايضاً انظر موسوعة فتاوى الإمام ابن تيمية في المعاملات وأحكام المال. المرجع السابق. ص 852: 855.

⁵⁴³ Section 77(1). Return of income and notice of chargeability ITA.

⁵⁴⁴ حسن عبد الله سيد. المرجع السابق. ص 327.

⁵⁴⁵ الرضي، الشريف. 1982. تحجج البلاغة. شرح الإمام محمد عبده. ج3. بغداد: النهضة. ص 96.

وانظر الخراب فإن طاق شيئاً فخذ منه ما أطاق وأصلحه حتى يعمر، ولاتأخذ من عامر لا يحتمل شيئاً، وما أجذب من العام فخذ في رفق وتسكين⁵⁴⁶. وفي هذين النصين دليل قاطع على مراعاة ظروف الممولين.

ثانياً - تشجع وحماية الدخل والإنتاج: وفي معنى قريب، يقول الإمام الشوكاني: "ومن الأنواع التي يأكلون بها أموال الرعية أكلاً ظاهراً ويتجرون بها تجاراً بيناً أنهم يجعلون الضرائب على الباعة في الأسواق يجبرونهم على تسليمهم شاءوا أم أبوا، ثم يأذنون بالزيادة في الأسعار فيبيعون بما شاءوا ويصنعون بالناس ما أرادوه، وليس عليهم إلا الوفاء بالضرائب، فإذا استغاث مستغيث بالناس لزيادة السعر أو أراد منكر أن ينكر على الباعة ما يتعاملون به قالوا هذه زيادة للدولة فيلتمون المنكر والمستغيث حجراً"⁵⁴⁷. وبالنظر إلى العقوبات الضريبية، فإن دفع الضريبة ليس عملاً تطوعياً يتنافس الممولون عليه بل هو واجب ملزم بنص القانون لضمان دفعها من خلال قوة السلطة السيادية، وفرض العقوبات ليس غاية في ذاته، إنما الغاية هي حث الممولين على عدم التهرب، وهذا ما جاء به المشرع الليبي والمالي، وقد كان من المنطق تغليظ عقوبة التهرب؛ لاسيما بعد كل السماحات، والامتيازات الممنوحة لدافع الضريبة.

حاتمة القول إن قضية التهرب من ضريبة الدخل تستحق اهتماماً كبيراً ليس بسبب آثارها السيئة على مال الدولة، وإنما لكون المتهرب يُعدُّ مخرباً، وسلوكه هذا يبنى بفساد الأخلاق.

المطلب الثالث - منازعة بسبب ازدواج الفرض الضريبي Double Taxation :

ينصب الخلاف في هذا النوع من المنازعات على خضوع الدخل، لأكثر من ضريبة، وما يهم البحث هو التعريف بالازدواج الضريبي، وكيفية اعتباره سبباً للمنازعات الضريبية بالمعنى الشرعي والقانوني. وقد وضع الفقهاء ظاهرة الفرضية المزدوجة للضرائب بأنها: فرض الضريبة عن المال الواحد وأخذها أكثر من مرة في السنة عن ذات المال المحدد، فهذا يُعدُّ ضريبة مزدوجة؛ لأنها يلحق الضرر بدافع الضريبة، وهذا مالا يرضاه الإسلام⁵⁴⁸. ومن بدهة الأمور أن اسم الظاهرة يدل على معانها، والتي مفادها تكرار الضريبة نفسها المفروضة

⁵⁴⁶ أبو عبيد. الأموال. المصدر السابق. ص 47. وأبو يوسف. الخراج. المصدر السابق. ص 93.

⁵⁴⁷ البخاري، أبو الطيب محمد صديق خان. دت. الروضة الندية شرح الدرر البهية. مصر المنيرة. ج 2. ص 117.

⁵⁴⁸ عبده، موفق محمد. 2007. الازدواج الضريبي في الفقه الإسلامي، دراسة مقارنة. الأردن. القدس. ص 38. وكذلك بنفس المعنى

على الشخص ذاته أو المال سواء كان ذلك التكرار داخلياً (وطنيّاً) أو خارجياً (دولياً)⁵⁴⁹. وأمام هذا ينبغي على الدولة، لعلاج الأزواج الداخلي، اللجوء إلى إصدار تشريعات تفادي الأزواج. وأمام الأزواج الدولي يجب على الدولة أن تبرم اتفاقات دولية مع الدول المرتبطة معها تجارياً لتفادي الضريبة المضاعفة. وكذلك من ناحية القصد، فليس يكون الأزواج الضريبي عمداً وغير عمد: فيكون الأزواج مقصوداً غالباً؛ لأن المشرع أراد تحقيق أهداف كالرغبة في زيادة الغلة الضريبية لفترة معينة، بسبب ارتفاع النفقات العامة كفضه ضرائب إضافية على الضرائب الأصلية كضريبة الجهاد مثلاً، أو ربما لتحقيق نوع من العدالة الضريبية، وذلك بزيادة العبء الضريبي على ذوي الدخل المرتفعة؛ لكي يكون هناك تناسب بين المقدرة التكلفة للممولين وعبئهم الضريبي.

أما الأزواج غير المقصود فهو نادر الحدوث ويكون نتيجة للقصور في التشريع أو لعدم التنسيق بين الإدارات المركزية والمحلية، أما على الصعيد الدولي فحالات الأزواج غير مقصودة بسبب المشرعين المختلفين والمنفصلين، والمستقلين عن بعضهم، ولا سلطان لأحدهم على الآخر؛ لعدم وجود معاهدات دولية موحدة، أو هيئة عليا دولية تملك التنسيق الضريبي بين الدول⁵⁵⁰.

الفرع الأول - النزاع بسبب الأزواج الضريبي في صلا الإسلام:

⁵⁴⁹ والأزواج الداخلي ينشأ نتيجة لتعدد السلطات المالية داخل حدود الدولة سواء أكانت في ذلك دولة اتحادية فدرالية كما ليزيا ويسمى أزواج دول الإتحاد، ومثال ذلك أن يخضع الشخص الماليزي لضريبتين على الدخل نفسه من تشريعتين مختلفتين هما: قانون ولايته، وقانون الدولة الفدرالية التابع لها، وهذا يمكن معالجته من خلال السلطة الفدرالية العليا التي تنظم أمورهما مع الدستور الفدرالي. أو دولة موحدة كليبيا ويسمى أزواج بين السلطات المركزية الإدارية والمحلية، ومثال ذلك أن تفرض السلطة المركزية ضريبة معينة على الدخل في حين فرضت السلطة المحلية ضريبة على نفس الدخل، أو ربما السلطة المركزية هي ذاتها تفرض أكثر من ضريبة على الوعاء نفسه. أما الأزواج الضريبي الدولي، فعلى سبيل المثال: أن شخصاً ليبياً يعيش في ماليزيا ويدير شركة سياحية، ويدفع ضريبة دخله عن أرباحه المالية أو بالأحرى صافي الدخل المتحقق في ماليزيا، وكذلك تأخذ منه دولته ليبيا ضريبة دخل عن أرباحه المتحققة لديها، عن شركة أخرى سياحية. فهذا لا يتحقق الأزواج الضريبي؛ لأن الضريبتان مستقلتان وغير واقعتين على وعاء مالي واحد. وخلاف ذلك لو أن ذلك الليبي تأخذ منه ماليزيا ضريبة عن دخله، وفي الوقت ذاته تأخذ دولته ضريبة عن الشركة ذاتها؛ فإن فرض الأزواج الضريبي يتحقق؛ لأن الضريبتين فرضتا على مالٍ وشخص واحد. وما لاشك فيه أن الأزواج الضريبي سيبريد من العبء الضريبي، كونه خضع لأكثر من ضريبة الأمر الذي مؤدها قلة الاستثمارات الدولية وحدوث تهرب ضريبي، مما يتسبب في أضرار اقتصادية خاصة إذا كانت الدولة تحنو وتجو نحو طريق التقدم والنمو.

لقد أرسى النظام الضريبي الإسلامي مبدأ دستوري لوحدة فرض الضريبة على الدخل وعدم ازدواج تطبيقها؛ لكيلا يُجرم دافع الضريبة من أمواله ويُظلم، تنفيذاً لقول الرسول ﷺ: " لاثنى في الصدقة"⁵⁵¹. ووضح أبو عبيد، أن هذا الحديث ينهي ويحرم الازدواج بأن لا تؤخذ الصدقة في العام مرتين⁵⁵². ويتصور بعض الباحثين أن الضريبة التي فرضها سيدنا عمر بن الخطاب على نصارى بني تغلب باسم الصدقة كانت نوعاً من أنواع الازدواج الضريبي، وبالطبع هذا تصور مجانب للصواب، إذ لم يفرض سيدنا عمر بن الخطاب على نصارى بني تغلب إلا ضريبة واحدة فحسب، لكنه رفع الضريبة، بناء على طلب كبار قومهم؛ لكيلا ينضموا إلى صفوف الروم فيقوى أعداء المسلمين⁵⁵³. إذن فالازدواج الضريبي يتحقق إذا وضع على وعاء المال الواحد وفي فترة واحدة ضربتان، وهؤلاء النصارى لم تفرض عليهم إلا ضريبة واحدة.

ويروى أن هناك منازعة ضريبية أخرى وقعت بين رجل تغلي وآخر جابي ضريبة العشور أي (عاشر) متعلقة بضريبة العشور، (وهي ما تُعرف الآن بالضريبة الجمركية)، ولكن لا ضرر في قياس ضريبة الدخل عليها، فعندما مر هذا التغلي على العاشر أخذ منه ضريبة، وحينما مر عليه مرة أخرى في نفس السنة، أراد العاشر أخذ ضريبة مرة أخرى، واستمكر صاحب الفرس وعاد إلى أمير المؤمنين عمر بن الخطاب يخبره بذلك، فكتب عمر إلى عامله، بأن من مر عليك، فأخذت منه العشور، لا تأخذ منه شيئاً إلى مثل ذلك اليوم إلا أن تجد فضلاً، فضريبة العشور لا تؤخذ من المول في المرة الثانية، إلا إذا كان معه مال آخر لم يمر فيه من قبل⁵⁵⁴.

وجزم المذهب الحنفي أن الأرض الخراجية لا يجب فيها العشر (الزكاة) أي في محصولها وسبب عدم الوجوب هو اتحاد السبب المتعلق بالأرض النامية⁵⁵⁵، وقد سبقت الإشارة إلى أن جمهور العلماء يرون اجتماع العشر (الزكاة) وضريبة الخراج في أرض واحدة، يفرض العشر (الزكاة) على الأرز والثمار ويفرض الخراج على الأرض ولا ازدواج ضريبي في ذلك؛ لأنه الفرضين على شيئين مختلفين، أحدهما عبادة لله تعالى، والأخر ضريبة مالية على وعاء مالي، حيث فُرِضا بسببين مختلفين، أي لوجود تباين في الذات والسبب. وبالنسبة للخراج فإنها

⁵⁵¹ أبو عبيد. الأموال. المصدر السابق. ص 519. مراسلاً بإسناده عن فاطمة بنت الحسين بن علي بن أبي طالب، وقد أورده المتقي الهندي

في كنز العمال وعزاه إلى الديلمي في مسند الفردوس.

⁵⁵² الصفحة السابقة.

⁵⁵³ عبده، موفق محمد. 2007. المرجع السابق. ص 38.

⁵⁵⁴ أبو عبيد. الأموال. المصدر السابق. ص 714.

⁵⁵⁵ ابن قدامة. المغني. ج 3. المصدر السابق. ص 35.

تجب مرة في السنة، ويستوي في ذلك سواء أكان خراج وظيفة أم خراج مقاسمة. أما عن خراج الوظيفة فمناطه مضي سنة هجرية. وأما عن خراج المقاسمة فمناطه تمام نمو الزرع، ونضج الثمار ولو كان أكثر من مرة في السنة⁵⁵⁶. وسئل أمير المؤمنين عمر بن عبد العزيز عن رجل مسلم تحت يده أرض خراج وظيفة، ويسأل الزكاة. فقال بأن ضريبة الخراج على الأرض وفي الحب توجب الزكاة⁵⁵⁷.

ويرى أبو عبيد أن العلة في الضريبة إنما لا تؤخذ على المال الواحد أكثر من مرة واحدة في السنة، لاختلاف الوقائع المشئة للضريبة⁵⁵⁸، وقد وضع النظام الضريبي الإسلامي طريقة لإثبات الضريبة، حيث كلف جباية الضريبة أن يعطوا الدافعين ما يثبت أن الضريبة أخذت منهم لتكون ضماناً وحجة لهم تمنع عنهم المطالبة مرة أخرى عن المال ذاته وفي السنة نفسها⁵⁵⁹. والخلاصة أنه - على حد العلم - لم يُروا نزاعاً في هذا الجانب من الضرائب؛ ولعل هذا ما انتهى إليه النظر في هذا الموضوع، والذي اتبع فيه آثار السلف الصالح.

ومما سبق يتبين أن النظام الضريبي الإسلامي له الأسبقية عن باقي الأنظمة في إرساء المبادئ الدستورية الضريبية العادلة القاضية بعدم ازدواج الضريبة.

الفرع الثاني - في القانونيين الليبي والمليزي:

بتولي الوجه شطر القانونيين الليبي والمليزي، وما استقرا عليه في هذا الخصوص، وجد أن القانون الليبي يعاني من القصور والخلل في معالجة حالة الأزواج الضريبي؛ حيث سكت المشرع في قانون ضريبة الدخل، وترك الأمر لاجتهاد الفقهاء وللقضاء، أو للمعاهدات الدولية إن كان الأزواج الضريبي بين الدول، في حين أن نظيره المشرع الليبي تناول أحكام الأزواج الضريبي بصراحة محكمة، الأمر الذي سيوضح على النحو التالي:

أولاً - في القانون الليبي:

جاءت نصوص التشريع الضريبي للدخل خالية من توضيح الأحكام المنظمة للأزواج الضريبي، تاركاً أمر تنظيمها إلى اجتهاد الفقهاء، وللإستفادة من السوابق القضائية أو للمعاهدات الدولية، فقد يخضع الدخل

⁵⁵⁶ أبو يوسف. المصدر السابق. ص 163. أبو يعلى، الفراء. الأحكام السلطانية. المصدر السابق. ص 152.

⁵⁵⁷ يحيى، ابن آدم. المصدر السابق. ص 161.

⁵⁵⁸ أبو عبيد. الأموال. المصدر السابق. ص 714.

⁵⁵⁹ أبو يوسف. الخراج. المصدر السابق. ص 163. المغني. ابن قدامة. ج 8. المصدر السابق. ص 519.

للإزدواج الضريبي بين الدول، لاسيما في الوقت الراهن بعد أن دخلت الشركات التجارية في المضمار الدولي، وفرضت عليها ضرائب عديدة، وتطبيقا لذلك تقول المحكمة العليا الليبية أن مسألة الإعفاء من الإزدواج الضريبي لا يكون إلا باتفاق بين الدول المعنية بالأمر⁵⁶⁰. اللهم أن المذكرة الداخلية ق ض (الملغي) رقم 21 لسنة 1968، آنذاك حينما كانت دولة اتحادية تناولت هذا الإزدواج الداخلي بين الولايات.

ثانياً- في القانون الماليزي:

مضى القول أن الإزدواج الضريبي على الدخل الداخلي والخارجي له آثار وخيمة؛ لأنه يزيد من العبء الضريبي، كون الدخل خضع لأكثر من ضريبة، الأمر الذي مؤداه قلة الاستثمارات الدولية وحدوث تحرب ضريبي، مما يتسبب في أضرار اقتصادية⁵⁶¹، لهذا حرص المشرع الماليزي على معالجته تارة بالتخفيض وتارة بالإعفاء أو بارجاع المبلغ، وذلك بموجب الجدول 9 من القانون السابق وأيضاً نص المادة 132 من البند التاسع الخاص بالإعفاء والسماح من قانون الدخل⁵⁶²، ومن قراءة هذا النص المتعلق بترتيبات الإزدواج الضريبي، يمكن استخلاص الآتي: الفقرة الأولى تقضي: أن المشرع الضريبي صرح - بناء على إقرار الوزير - أن:

- 1- الترتيبات المذكورة في القرار كانت من عمل الدولة مع حكومة ثانية لأرض خارج ماليزيا، وغايتها الإعفاء من الضريبة المزدوجة، وكذلك كل ما من شأنه أن يتعلق بالضرائب في هذا القانون وأي ضرائب خارجية في ماليزيا ضمن المعاهدات الدولية تكون معفاة من الضريبة .
- 2- تعد هذه الترتيبات سارية النفاذ طالما أن القانون ساري المفعول، وكل ما لا يُعد من ضمن هذه الترتيبات لا يقع عليه أمر الإعفاء. أما الفقرة لثانية أي ترتيبات تحت هذا الفصل أينما وجدت وتقع تحت طائلة البند 138 لا تمتع الموظف المخول أو العميل للحكومة التي تمت معها الترتيبات بيان الإعفاء بموجب هذا القانون . الفقرة الثالثة: إن البنود المتعلقة بجدول 7 تصح سارية المفعول أينما تكون مؤثرة، ولها علاقة بالدولة خارج ماليزيا كالضريبة الخارجية المدفوعة بموجب القانون، ويسمح بدفع مال احتياطي أو رصيد مقابل الضريبة بموجب هذا القانون. أما الفقرة الرابعة: تناولت الترتيبات التي تكون خارج هذا الإطار فإنها لا تعفى

⁵⁶⁰ الطعن رقم 19، لسنة 16 قضائية بتاريخ 1971. م م ع. العدد 4. يونيو 1971.

⁵⁶¹ http://www.pwc.com/en_my/my/assets/publications/taxbooklet1011.pdf. 18.9.2012. . Double taxation arrangements & treaties, tax rates.

⁵⁶² Section 132. Double taxation arrangements.& SCHEDULE 7 - Double Taxation Relief.

من الضريبة، وكذلك ذوو الشخصيات المرموقة يكون لهم إعفاء من الضرائب بشكل جزئي أو كلي، أو دخل أي شخص يندرج تحت هذه الترتيبات المعنية بشأن الازدواج الضريبي، كما أن هناك بنود سماحات أخرى تتعلق بضرائب أجنبية، والفقرة الأخيرة تناولت احتواء أي ملفات ربما تتصل بالإعفاء لفترة قبل سريان هذا القانون أو قبل عمل الترتيبات. أما الفقرة الخامسة: أي إعفاء متضمن داخل الجدول رقم 7، ولمدة سنة للتقييم هو أمر معمول به، وكذلك تناولت هذه الفقرة أي إعفاء فردي ضمن إطار الجدول رقم 7 ممكن لهذه السنة، وفقاً للمادة 138 ولا يمنح بعد هذا الموعد أي سنة. ولو حكم القانون بالإعفاء من دولة واحدة لمدة عام ستكون قيمة الإعفاء منظورة بين الدولتين، والفقرة الأخرى تناولت أن أي إعفاء داخل الجدول لهذا العام، ووفقاً للمادة 133 لن يمنح بعد نهاية السنة ولو أعطي هذا الإعفاء من طرف واحد، فإن قيمة الإعفاء سوف تقلل بقدر قيمة الجهة الأخرى التي لم تمنح الإعفاء. أما الفقرة السادسة: أي أمر عمل بموجب هذا الفصل سوف يعرض على ديوان مجلس الشعب.

الخلاصة إن موضوع الازدواج الضريبي في القانون يلتقي، ويتوافق مع الشريعة الإسلامية في أحكامها واجتهاداتها، فالإسلام وضع نظاماً حكيماً للعمل على إرساء قواعد تحد من الازدواج، وكذا الحال في القانون، وربما هناك بعض التفاصيل الدقيقة التي تختلف فيها الشريعة عن القانون، نظراً لتعقيد الصور العملية والحالات التطبيقية العصرية، وما تمتاز به تطورات العصر، ولكنهما من حيث المبدأ والعموم متفقان.

المطلب الرابع: أسباب منازعات جباية الضريبة من المنبع (Collect the tax from the source):

قد تفرض إدارة الضرائب في بعض الأوقات على أرباب العمل أن يؤديوا جزءاً من الدخل الخاضع للضريبة، وذلك بأن يحجزوا تلك المبالغ المستوجبة الدفع مباشرة للإدارة، فيكون بذلك صاحب العمل مديناً، ومسؤولاً قانوناً عن خصم الضريبة من المصدر قبل توزيع الأرباح، ولا شك أن هذا الأسلوب يُمكن الإدارة من أخذ حقها تماماً دون جهد كبير وفي الميعاد المناسب، وبشكل أسرع وأكثر انتظاماً طوال العام، إذ أن الضريبة بدلاً من أن تؤخذ من آلاف الأشخاص المكلفين بالدفع فرداً فرداً؛ فإنها تؤخذ من شخص يكون المسئول عن تحصيلها عن أولئك، كما أن خصم الضريبة من المنبع أي في نفس الوقت الذي يتم فيه الحصول على الدخل، يحد من فرصة التهرب الضريبي، ويدراً وقوع المنازعات. كما يحقق نظام الحجز من المنبع بالنسبة للممول ميزة أساسية تتمثل في تطبيق مبدأ الملائمة الضريبية، بحيث أن أخذ الضريبة المستحقة في نفس الوقت الذي يحصل فيه على الإيراد يمنع المطالبة بالوفاء بعد مرور عدة سنوات. ويترتب على ذلك، أن الممول لا يلتزم بتقديم

إقرارات خاصة، وإنما الملمزم والمسؤول عن ذلك هم أصحاب العمل، وأكثر ما يناسب هذا النظام هم الموظفون وأصحاب العمل الذين يقومون بدفع مرتبات، والشركات المساهمة التي تقوم بتوزيع الدخل⁵⁶³.

الفرع الأول - التحصيل عند منع الدخل في النظام الضريبي الإسلامي:

يتوافق النظام الضريبي الإسلامي في تحصيل الضريبة مع النظام الوضعي الحالي، ولو أنها طريقة قديمة طبقت في صدر الإسلام، حيث يقوم ولي الأمر أو المخول بجباية الضريبة بخصمها من المصدر فوراً، ويأخذ الممول دخله نقياً من الالتزام الضريبي. وبحسب المصادر فإن أول من طبق هذا الأسلوب في النظام المالي الإسلامي هو الخليفة الأول أبو بكر الصديق، فيروى عن القاسم بن محمد أن أبا بكر رضي الله عنهما كان إذا أعطى الناس أعطياتهم، يسأل الرجل هل عندك مال وجبت عليك فيه الزكاة، فإذا قال نعم، أخذ من عطائه زكاة ذلك المال، وإن قال لا أعطاه ماله ولم يأخذ منه شيئاً⁵⁶⁴. كما نفذ الفاروق هذا الأسلوب أيضاً، فكان إذا أخرج العطاء يأخذ الزكاة، والضرائب التي من شاهد المال عن الغائب، والشاهد⁵⁶⁵، كذا فعل عمر بن عبد العزيز حيث كان إذا أعطى الرجل ماله استقطع منه الزكاة، وإذا رد المظالم استقطع منها الزكاة، وكان يأخذ الزكاة من الأغنية إذا خرجت لأصحابها⁵⁶⁶.

ويتصف أسلوب الحجز عند المبع بالاعتقاد في الجباية والعدل معاً، فقد كانت الضريبة تجبي عيناً ونقداً، ويؤكد هذا حديث النبي ﷺ لمعاذ بن جبل حين ولاه على اليمن قائلاً: "إن على كل حامل ديناراً أو عدله من المعافر"⁵⁶⁷. وما جاء في رسالته لأهل نجران: "إن عليهم ألفي حلة في كل عام أو عدلها من الأواقي"⁵⁶⁸. وكان الخليفة عمر بن الخطاب يأخذ الإبل كضريبة من الجزية، والتي أصلها الذهب والفضة⁵⁶⁹. وكذلك الحال مع ضريبة الخراج فكانت تجبي نقداً وعيناً، ففي زمن عبد الملك بن مروان، فرض الضريبة النقدية فقط، وجعلها

⁵⁶³ يونس، منصور ميلاد. المرجع السابق. ص 176. والكاغلي، محمد سالم. المرجع السابق. ص 40.

⁵⁶⁴ ابن انس، مالك. الموطأ. كتاب الزكاة. المصدر السابق. ص 168.

⁵⁶⁵ أبو عبيد. الأموال. المصدر السابق. ص 588.

⁵⁶⁶ المصدر السابق. ص 590.

⁵⁶⁷ المصدر السابق. ص 584. وانظر البيهقي. السنن الكبرى. المصدر السابق. ج 9. ص 194. اسناده ثابت.

⁵⁶⁸ المصدر السابق. ص 585.

⁵⁶⁹ الصفحة السابقة.

بالدينار وربطها على أساس قرب وبعد الأرض⁵⁷⁰. وطالما يمكن للسلطان فرض ضريبة بما يراه مناسباً، فمن باب أولى له الحق في جبايتها أيضاً، بما يراه مناسباً لمصلحة الدولة، وبعيداً عن إلحاق الضرر بدافعي الضريبة.

ويستتج من هذه الوقائع أمرٌ في غاية الأهمية، وهو أن الحجز عند المنبع يُعد ضماناً من ضمانات جباية الضريبة، لصالح حقوق الأشخاص المتعاملين مع الإدارة الإسلامية، حيثُ تتعلق هذه الضمانات بما يقع على عاتق ولي الأمر، أو من بيده زمام الأمور، وقد برز الإمام الماوردي -كعادته دائماً- بقوله: "على الإمام أن يباشر بنفسه مشاركة الأمور، وتصفح الأحوال، لينهض بسياسة الأمة وحراسة الملة، ولا يعول على التفويض، وأن يكون لسيرة الولاة متصفحاً، وعن أحوالهم مستكشفاً، ليقويهم إن أنصفوا، ويكفيهم إن عسفوا، ويستبدل بهم إن لم ينصفوا"⁵⁷¹.

الفرع الثاني -أسباب النزاع بسبب جباية الضريبة من مصدر الدخل في القانونين الليبي والماليزي:

أولاً - التحصيل الضريبي من المنبع في القانون الليبي:

حرص المشرع الليبي على الاستفادة الناتجة من تطبيق نظام الحجز عند المنبع، ولهذا نص في المادة 59 ق ض بإلزام جهات العمل أو الملتزمين بتوريد الضريبة إلى المصلحة، خصم الضريبة من الدخل، وذلك بالطريقة وفي المواعيد التي يحددها القانون لذلك. كما ألزم في المادة 60 كافة جهات العمل أن تقدم إلى المصلحة بياناً بأسماء من يعمل لديها ومحال إقامتهم ووظائفهم، وما يتقاضونه من دخل، كما يجب عليهم إخطار المصلحة بكل تغيير يطرأ على هذه البيانات في المواعيد القانونية. وعلى الرغم من حرص المشرع على تلافي المشكلات بهذا النظام غير أنه لم يسلم من كونه سبباً لوقوع نزاعات ضريبية تدور بين إدارة الضرائب، والممول، كما سيوضح في الفرع الثاني من هذا المطلب.

ثانياً - التحصيل الضريبي من المنبع في القانون الماليزي:

نص المشرع الماليزي على جباية ضريبة الدخل من المصدر بموجب المواد 107، 110 ويتم تحديد الضرائب على الدخل من رواتب العمالة الواردة من أرباب العمل، وغيره من مصادر الدخل، وعادة ما يكون

⁵⁷⁰ أبو يوسف. الخراج. المصدر السابق. ص 49.

⁵⁷¹ الماوردي. الأحكام السلطانية. 1966. القاهرة: مصطفى الحلبي. ط 2. ص 8 وما بعدها.

في شكل العوائد المقررة والمقدمة من قبل أرباب العمل سنوياً. كما تخصم الضريبة من المنبع بموجب المادة 110 من أرباح تزيد عن مجموع المسؤولية الضريبية لسنة معينة⁵⁷². وبالرغم من المزايا العديدة لهذا النظام، إلا أنه لا يخلو هو الآخر من وقوع نزاعات ضريبية تدور بين إدارة الضرائب، والممول، حيث إن هذه الخلافات حول حجز الضريبة من المنبع هو نزاع من نوع خاص؛ بسبب طبيعته الإدارية والتي تطبق من خلال إقرارات من قبل الغير، وتتخذ من المنبع، دونما أن يكون لدافع الضريبة إرادة فيها، لهذا كان من حق دافع الضريبة أن يعترض على الخصم من تاريخ تسلمه الدخل الخاضع للضريبة. ولعل أكثر أسباب المنازعات شيوعاً والمتعلقة بالحجز عند المنبع هي كالاتي:

ا. نزاع بسبب عدم شرعية فرض الضريبة المستحقة على مال الممول من المنبع: يكون منشأ النزاع عادة في هذا الشأن، نتيجة لوقوع خطأ في إلزام الضريبة المستحقة قانوناً، ومرجع ذلك عدم مراعاة الأسس، والضوابط المقررة، وعدم تطبيق الضريبة بمخالفة النصوص والأحكام، أو بتأويل النصوص بالخطأ، كأن تخصم الضريبة من دخل من المنبع وهو غير خاضع للضريبة أساساً، ومن أمثلة ذلك: أن تخصم الضريبة من إيراد يكون معني عنه قانوناً، أو أن يقع الخصم على المبالغ المالية العارضة المحققة لهذا النشاط كالتمهيلات، والعوائد، والسندات، وهو مالا يجوز خصمه مطلقاً؛ لأن أساس خضوع الضريبة هو الدخل الناتج عن النشاطات التي قام بها الممول خلال السنة الضريبية، لا على تلك التسهيلات والسندات المالية⁵⁷³.

ب. نزاع بسبب عدم شرعية أو قانونية إجراء الحجز من المنبع: قد يدور النزاع حول صحة أمر الخصم للضريبة، لكونه مخالفاً للأسس التي قررها القانون لذلك الخصم، ومثال ذلك الحق في إجراءات الخصم، أو التوريد للضريبة، كأن تخصم جهة إدارية حكومية جزءاً من صفقة تجارية ليس من شأنها حق إجراء الخصم؛ فيقوم الممول بمخاصمتها بالخصوص.

ج. نزاع حول الحق في خصم مقدار الضريبة من المنبع: وهو الذي يثار في شأن قيمة الضريبة المخصومة من الدخل الخاضع للضريبة، ويغلب على هذا النوع من المنازعات تعلقها بمسائل تقدير

⁵⁷² On the other hand, income taxes on employment income are determined from the salaries received from the employers, usually the prescribed return Form "EA" submitted by the employers annually. the tax deducted at source under Section 110 from dividends in excess of the total tax liability for a particular year. Goh Chen Chuan. 1996. ibid. p94.

⁵⁷³ الكازغلي، محمد. المرجع السابق. ص 44.

حسابية، وأرقام ضريبة، كأن تستقطع إدارة الضرائب مبلغاً يزيد عما هو مستحق، إذ لا يجوز لها أن تخصم أكثر مما هو مقدر على مال الممول⁵⁷⁴. وهنا يحق للممول المتضرر مطالبة القضاء ببطلان أمر الحجز من المصدر لعدم قانونيته، وباسترداد المبلغ الزائد عما هو مستوجب الخصم.

المطلب الخامس - أسباب منازعات استرداد المال الضريبي Return the money:

إن المقصود من منازعات الاسترداد الضريبي هي تلك الخلافات التي تُثار بخصوص رد ما أُخذ من الضريبة على الدخل بدون وجه حق.

الفرع الأول - أسباب منازعات الرد الضريبي في الشريعة الإسلامية:

قد يحدث أن ينشأ النزاع بسبب استرداد ما أداه الممول من مبلغ مالي زائد بغير وجه حق من مستحق الضريبة إلى بيت الجباية الضريبية، أو بيت مال المسلمين، فيأبى الممول التنازل ويماطله مسؤول بيت المال، فيقع النزاع. وقد يكون العكس بأن تنازع جباية الضرائب الممول بما هو مستحق لها زيادة على ما دفع من مبلغ ضريبي، وهي الصورة الأكثر وقوعاً وفي هذا الشأن المتعلق بالرد الضريبي قال ابن قدامة، وابن الجوزي: فإن بذلت المرأة ضريبة الجزية أحرقت أهلها لا بحرية عليها، فإن قالت فأنا أتبرع بما، أو أنا أؤديها قبلت منها، ولم تكن جزية بل هبة تلزم بالقبض، فإن شرطته على نفسها ثم رجعت كان لها ذلك، فإن بذلت الجزية لتصير إلى دار الاسلام مُكنت من ذلك بغير شيء، ولكن يشترط عليها التزام احكام الاسلام، وتعقد لها الذمة ولا يؤخذ منها شيء الا أن تتبرع به بعد معرفتها أنه لا شيء عليها، وإن أخذ منها شيء على غير ذلك رد إليها المال؛ لأنها

⁵⁷⁴ بروني، حقي إسماعيل. 1999. مبادئ المالية العامة ومالية الجماهيرية العظمى. ص 155.

بذلته معتقدة إنه عليها، وإن دمه لا يحقن إلا به فأشبهه من أدى مالا إلى من يعتقد أنه له فتبين أنه ليس له⁵⁷⁵.

الفرع الثاني - أسباب منازعات الرد الضريبي في القانونين الليبي والماليزي:

أولاً- في القانون الليبي:

الحقيقة أنه لا يوجد في القوانين ما يمنع من إصلاح هذا الخطأ، فلإدارة المطالبة بما هو لها فوق ما دفع الممول، وللأخير حق رد ما دفعه بغير حق. والمستقر عليه أنه يتوجب على الإدارة حينما تستوفي مبلغاً متضمناً زيادة أن ترجعه من تلقاء نفسها، وبدون أن يتوقف الأمر على طلب دافع الضريبة. وقد يكون سبب النزاع العكس، كأن تطالب مصلحة الضرائب برد الفروق الضريبية المستحقة لها فوق ما دفع الممول، وبالطبع ما لم يكن الحق الضريبي قد سقط بالتقادم، وهذا ما نصت عليه المادتان 25⁵⁷⁶، و26⁵⁷⁷ ق ض ل. والأهم من ذلك كله هو مانصت عليه المادة 27: من القانون المذكور بقولها: " لا يجوز الحكم على المصلحة بفوائد عن المبالغ التي يحكم بردها للممول. ويبدو أن المشرع قد أحسب هنا؛ لأن الضريبة لا تستند في جوهرها على عقد مدني بين الممول والإدارة، وإنما تركز على القانون الذي فرضها، فلو كانت تركز على رباط عقدي لجاز لأحد المتعاقدين المطالبة بفوائد عن المبالغ المستردة.

ثانياً - في القانون الماليزي:

575 وضرباً مثلاً بأنه لو حاصر المسلمون حصناً ليس فيه إلا نساء، فبذلن الجزية ليجتدن من الذمة عقدت لمن بغير شيء وحرم استرقاقهن كالتالي قبلها سواء، فإن كان في الحصن معهن رجال فسألوا الصلح لتكون الجزية على النساء والصبيان دون الرجال لم تصح؛ لأنهم جعلوها على غير من هي عليه وبرءوا من تجب عليه وإن بذلوا جزية عن الرجال ويؤدوا عن النساء والصبيان من أموالهم حجاز، وكان ذلك زيادة في جزيتهم، وإن كان من أموال النساء والصبيان لم يجز لأنهم يجعلون الجزية على من لا تلزمه. انظر المقدسي، ابن كدام، 1405. المغني، ج:10، بيروت. دار الفكر. ص582. الجزية، ابن القيم. أحكام أهل الذمة. المصدر السابق. ص45. والملاحظ أن كلا النصين في كل من المصدرين يكاد أن يكون متطابق مع الآخر.

576 تنص المادة 25 على أن: " يسقط حق الدولة بالمطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى أحكام هذا القانون بمضي سبع سنوات.

577 وتنص المادة 26 على أن: " يسقط حق الممول 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 فبدأ التقادم من تاريخ إخطار الممول بحقه في الرد. وتنقطع المدة بالطلب الذي يرسله الممول إلى المصلحة بكتاب مسجل برد الزيادة التي أداها.

أشار الجدول 9 ITA في الفقرة 1، 9 إلى نظام استرداد المال الضريبي كما أشارت المادة 111 ITA⁵⁷⁸، واهتم المشرع بميعاد الإبلاغ؛ وذلك بموجب المادة الفرعية (1A)، ويعتبر إخطار استرداد الضريبة قد تم تقديمه إلى الشخص أو الشركة في يوم تسليم العائدات الضريبية نفسه من قبل الشركة، اعتباراً من سنة التقييم والربط الضريبي، (وهذا ينسجم مع التقييم الذاتي آنف الذكر).

وبالنسبة إلى الأحوال التي يمكن لدافع الضرائب المطالبة باسترداد الضريبة، فإنه يمكن لدفعي الضرائب المطالبة باسترداد الضريبة بموجب المواقف التالية المحيطة به⁵⁷⁹:

- دفع مبالغ زائدة عن المسؤولية الضريبية.
- الائتمان بسبب الضريبة المنخفضة.
- في حالة خصم الضريبة من المنبع بموجب المادة 110 من أرباح تزيد عن مجموع المسؤولية الضريبية لسنة معينة. يجب أن تتم إعادة الأموال في غضون ست سنوات من سنة من المطالبة.

إذاً مقتضى ذلك أن سبب النزاع يكون برد المبالغ المدفوعة أكثر من مستحق الضريبة، وسواء في ذلك كان الطالب المنازع الممول من المصلحة، أو المصلحة من الممول وهي الصورة الأكثر وقوعاً، حيثُ تطالب إدارة الضرائب بما هو مستحق لموازاة على ما دفع من مبلغ للضريبي ما لم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم، وهذا ما عول عليه القضاء في *Integrated Gredit & Leasing Sdn Bhd v Kerajaan Malaysia*.⁵⁸⁰ وبتبعية الحال هذا ما أكدته *Goh Chen Chuan*⁵⁸¹ 2009.

⁵⁷⁸ SCHEDULE 7 - Double Taxation Relief.

⁵⁷⁹ *Under What Circumstances Can A Taxpayer Claim A Tax Refund?*

A taxpayer can claim a tax refund under the following circumstances:-

overpayment of tax liability.

a credit due to tax has been reduced.

the tax deducted at source under Section 110 from dividends in excess of the total tax liability for a particular year. However, under this claim, the refund must be made within six years from the year of claim... Goh Chen Chuan .1996. *ibid.* p50,51.

⁵⁸⁰ [2009]1 CLJ 817,HC; [2009] AMTC90.

⁵⁸¹ Refund of tax a taxpayer can claim a refund of tax if the tax paid exceeds the tax payable, or if the assessment is reduced after the tax has been settled. Application for tax refund should be made in writing, stating the taxpayer's full name, tax reference number, indentity card number and the current address to the Collection Branch of the Inland Revenue Board. For companies, additional information is required such as name, address and bank account number. Refund of tax will only be made after verification has been made. The repayment cheques are issued by the Accountant General's Department of the Inland Revenue Board .1996. *ibid.*p51

بقوله أنه: " يمكن لدفعي الضرائب المطالبة، باسترداد الضريبة إذا كانت الضريبة المدفوعة تتجاوز الضريبة المستحقة، أو إذا تم تخفيض التقييم بعد تسوية الضرائب، وينبغي بذل طلب استرداد الضريبة في الكتابة، وأن يذكر فيه اسم الممول بالكامل، وضريبة الرقم المرجعي، ورقم البطاقة، والعنوان الحالي لفرع المجموعة في مجلس الإيرادات الداخلية. وبالنسبة إلى الشركات، فقد يكون ثمة حاجة إلى معلومات إضافية فوق

وخلاصة القول أنه تخضع إجراءات رد المبالغ المسددة الزائدة عن المبلغ المطلوب لذات الإجراءات المقررة لرفع الدعاوى القضائية. كما أن التسوية والفصل في النزاع في طلب أحقية الممول في استرداد المال المدفوع لا تؤثر على وعاء ضريبة الدخل الأساس؛ لأنها لا تعد اعتراضاً على تقديرات الإدارة، وإنما هو نزاع بشأن رد ما دفع بغير وجه حق.⁵⁸²

المطلب السادس - أسباب النزاع المتعلق بسقوط الدين الضريبي (التقادم الضريبي):

يُقصد بالتقادم انتهاء المدة التي يصبح فيها دين الدائن صالحاً للمطالبة به، وفي لغة الضريبة؛ فإن التقادم يعني المدة التي لا يجوز بعدها للدائن المطالبة بدينه، سواء كان الدائن في ذلك هو إدارة الضرائب أو دافع الضريبة، حينما يدفع مبلغاً يزيد عن المقدار المستحق للضريبة.⁵⁸³

Tax Limitation فالتقادم الضريبي مسقط وتنقضي به الحقوق الشخصية والعينية على السواء، طالما لم يستعمل صاحب الحق حقه خلال زمن محدد بالقانون.

الفرع الأول - منازعات تقادم وسقوط الدين الضريبي في الشريعة الإسلامية:

تقرر في الشريعة الإسلامية اهتمامها بمواعلة ظروف دافع الضريبة؛ لاسيما وقت ميعاد جباية الضريبة، فلا يدفع الضريبة إلا في وقت مناسب له، فحينما جاء سعيد بن عامر بن خديم متأخراً لعمر بن الخطاب علاه بالدره، فقال سعيد: سبق سيلك مطرك، إن تعاقب نصره وإن تعف نشكر، وإن تستعبت نعتب، فقال: ما على المسلم إلا هذا، مالك تبطئ بالخراج؟ قال أمرونا أن لا نزيد الفلاحين على أربعة فلا نزيد على ذلك، ولكننا نؤخرهم إلى غلاتهم، فقال عمر، لاعتزلت ما حبيت. قال مسهر ليس لأهل الشام حديث في الخراج غير هذا وعقب أبو عبيد على هذا؛ وإنما وجه التأخير إلى الغلة للروق بجم، ولم نسمع في استيفاء الخراج والجزية

الاسم والعنوان، ورقم الحساب المصرفي. وإثر ذلك ستقوم الإدارة باسترداد الضريبة بعد أن يتم التحقق من ذلك، وتصدر شيكات السداد

بواسطة دائرة المحاسب العام لمجلس الإيرادات الداخلية.

⁵⁸² الكازغلي، محمد سالم. المرجع السابق. ص 62.

⁵⁸³ الصلاحي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 565.

وقتاً من الزمان تجتبي فيه غير هذا، فالخليفة عمر بن الخطاب يُجيز تأخير الجباية حتى وقت تأخر الغلة نظراً لمصلحة الممولين⁵⁸⁴.

ويحدث هذا الأمر في حالة إذا ما اجتمعت على الممول ضرائب سنين متراكمة! في هذه الحالة يرى جمهور الفقهاء استيفائها كلها؛ لأن الضريبة، وخاصة الجزية تعد كباقي الحقوق المالية كالدية والزكاة وغيرها. ولو قيل أن مضاعفتها عليه كعقوبة له، كان أقوى من القول بسقوطها⁵⁸⁵. وهكذا أوجب الفقهاء أخذها مجتمعة عن السنوات السابقة. وعين الصواب هو عدم تداخل الضرائب لاسيما ضريبة الجزية؛ لأنها فرضت عليه مقابل نفع استنفع به فحق أخذ البدل منه، ثم أن القول بتداخلها وأخذها يشجعهم على المماطلة والتسويف عن دفعها، وإن كان هو الحل الوحيد؛ وبالنظر إلى الأنظمة الضريبية القانونية، فأما تطبيق الأمر نفسه، فهي تستوجب استيفاء الضرائب مهما تراكمت، وربما فرضت بعض الأنظمة على المتأخرين، فوق ذلك فوائد كبيرة⁵⁸⁶. وقال: أبو حنيفة تتداخل الجزية وتؤخذ منه عن السنة التي هو فيها، لأنه يرى الجزية عقوبة والعقوبات تتداخل، ولأن الجزية كما يقول السرخسي تخلف عن النصرة، وهذا يتم باستيفاء جزية واحدة منه، ولا حاجة إلى استيفاء ما مضى، ولأن المقصود ليس المال، وإنما إخضاع الكافر لحكم المسلمين، وهذا يتحقق باستيفاء ضريبة واحدة. ويعتقد أن هذا الشأن يسري أيضاً على أحكام ضريبة الدخل (الخراج) فهي لا تسقط بمضي الزمن. كذلك من الممكن القياس على ما قام به عمر بن الخطاب رضي الله عنه في شأن الزكاة، حيث أخذها لستين سابقتين بعد مرور عام الرمادة، بعدما كان من المستحيل جبايتها؛ لأنها عبادة والعبادة لا تسقط فرضية وجوبها بمضي المدة، فهي في ذمة المسلم، ويسأل عنها ولا تسقط، ولو توفي دافعها وهو ما يقره الإمام النووي رحمه الله، إذا مضت السنون ولم يؤد زكاتها وجب إخراج الزكاة عن جميعها سواء علم بوجوبها أم لا؟ وسواء كان في وقت سلم أو حرب⁵⁸⁷. وبالنسبة للضريبة فيعدها جمهور الفقهاء بمقام باقي الحقوق المالية، ولذلك يجب أن لاتسقط، وتستوفي بقدر مافات منها⁵⁸⁸.

الفرع الثاني - المنازعات بسبب سقوط ضريبة الدخل بمضي المدة في القانون:

⁵⁸⁴ أبو عبيد. الأموال. المصدر لسابق. ص 115.

⁵⁸⁵ الجزية، ابن القيم. أحكام أهل الذمة. المصدر السابق. ص 61. وابن قدامة. المغني. ج 8. المصدر السابق. ص 512.

⁵⁸⁶ النعيم، عبد العزيز العلي. المرجع السابق. ص 373.

⁵⁸⁷ القرضاوي، يوسف. فقه الزكاة. المرجع السابق. ص 833.

⁵⁸⁸ أبو يعلى. الأحكام السلطانية. المصدر السابق. ص 160.

أولاً: النزاع بسبب سقوط ضريبة الدخل بمضي المدة (التقادم) في القانون الليبي:

بالنسبة للقانون الليبي يرى بعض الفقهاء أن التقادم المسقط هو عقوبة مقررة على الدائن المهمل الذي تقاعس عن المطالبة بحقه، غير أن أغلب الفقهاء يرون أن الحكمة من التقادم واضحة وهو الصالح العام فمن خلال التقادم تستقر الأوضاع التي مضى عليها زمن، ما يكفي للاطمئنان عليها وإحاطتها بحماية قانونية، وإن كان الأصل في الحقوق أنها لا تسقط إلا بالوفاء، أو ما يقوم مقامه، إلا أن الضرورات القانونية تقتضي وضع حد زمني لاستعمال الحقوق والدعاوى، لاسيما في المجال الضريبي؛ لكي لا يبقى الممول المدين وورثته من بعده مهملين بالدين إلى مالا نهاية⁵⁸⁹. إذ تقوم فلسفة التقادم في الضرائب على التخفيف، وعدم ائثار كاهل الممول المدين بدين ضريبي متراكم عليه. وعلى الرغم من اعتبار التقادم سبباً من أسباب انقضاء الدين الضريبي، وتخفيفاً على الممول في الوفاء بالدين، غير أن وقوع منازعات بهذا الشأن بات أمراً لا مفر منه، حيث تتسع أسباب النزاع الضريبي بهذا الشأن لتشمل عدداً ملحوظاً، وهذا ما يدعو للبحث في أسباب خلافات ضريبة الدخل بهذا الشأن، وذلك كما يلي:

- النزاع بسبب عدم قانونية قرار إسقاط الدين الضريبي:

ويدور الخلاف في هذه الحالة حول مشروعية سقوط الدين الضريبي، ولذلك أسباب كثيرة، ومثال ذلك: أن يقدم دافع الضريبة بطلب إلى إدارة الضرائب يأمل من خلاله الحصول على إسقاط الدين الضريبي الملتزم به بسبب إفلاسه، أو إعساره لتغيرات اقتصادية فجائية وغير متوقعة، أو بسبب أنه سيغادر البلد نهائياً، وأنه لم يعد لديه أي أموال؛ لكي يسدد بها ديونه لإدارة الضرائب، مدعماً طلبه بمسندات وأوراق تنفيذ ذلك، ثم تصدر الأخيرة قراراً استجابة لطلبه، فيتضح لها أن أسامته غير صحيح، ومبتاه على باطل مستعملاً الغش والتدليس، وقانوناً يجوز لإدارة الضريبة مصدرة القرار سحب القرار، غير أن دافع الضريبة المدين يلح على صحة أسبابه وأحقته في القرار فيحدث النزاع. أو يتضح أن الإدارة التي أصدرت القرار غير مختصة به، سواء

⁵⁸⁹ الصلاحي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 567. وفي هذا الشأن تقول اللجنة الاستشارية لمنازعات ضرائب بنغازي، بشأن تبرير تقادم وسقوط الحق في المطالبة بالدين الضريبي: إن الحكمة التي رآها المشرع من النص على تقادم الدين الضريبي لا تختلف عن الحكمة التي بني عليها التقادم المسقط بصفة عامة، فمن المعروف أن التقادم المسقط لا يقوم على قرينة الوفاء أكثر ما يقوم على وجوب احترام الأوضاع المستقرة التي مضى عليها من الزمن ما يكفي للاطمئنان إليها وإحاطتها بسياج من الثقة المشروعة، ووجوب احترام الأوضاع المستقرة هو الذي يحتم تحديد مدة معينة لسقوط الدين، وحتى لا يبقى المدين وورثته من بعده مهملين بمطالبة الدائن ولمزمين بالاحتفاظ بسند الوفاء إلى مالا نهاية. قرار صادر في الطعن رقم 9 لسنة 9 قضائية بتاريخ 1990.

من حيث الزمان والمكان. ومن المعلوم أن الأمر المترتب على تسوية المنازعة في إسقاط الدين الضريبي لا يؤثر على باقي عناصر الضريبة المفروضة. الله أكبر

- النزاع في عدم أحقية إدارة الضرائب بمطالبة الدين الضريبي بعد انقضاء المدة:

قد ينزع صاحب الشأن (الممول) في انتهاء المدة القانونية لإدارة الضرائب في استيفاء دينها الضريبي عن سنوات معينة، وتنازعه الإدارة عن عدم سقوط حقها في الدين الضريبي، وهنا من حق الممول المدين أن يثبت ويتمسك أن الإدارة قد أهملت المطالبة بالدين إلى أن انتهت مدته القانونية. وهذا ما جاء في حيثيات وأسباب قرار لجنة تسوية المنازعات الضريبية في بنغازي⁵⁹⁰. وأيضاً في الشأن نفسه قررت اللجنة الابتدائية لمنازعات ضرائب بنغازي: بأن دفع دافع الضريبة بتقادم دين الضريبة عن سنة 1969، يُعد مرفوضاً استناداً إلى أن الأخير لم يقدم إقراراً عن دخله الخاضع للضريبة في السنة المذكورة⁵⁹¹.

والجدير بالذكر أن لا يجوز للقضاء المحكم من تلقاء نفسه بسقوط دين الضريبة بالتقادم، ومعنى ذلك أنه يجب أن يدفع به، أو يطالب به المستفيد أو صاحب المصلحة أمام المحكمة. وهذا ما نصت عليه المادة 374 ق م بأن: " لا يجوز للمحكمة أن تقضي بالتقادم من تلقاء نفسها، بل يجب أن يكون ذلك بناء على طلب المدين أو بناء على طلب دائنيه أو أي شخص له مصلحة فيه ولو لم يتمسك به المدين كما نصت المادة التي

⁵⁹⁰ بقولها: " إن دفع المطعون ضده - الممول - بسقوط حق المصلحة في اقتضاء الضريبة عن سنتي 1973، 1974، ليس في محله

قانوناً ذلك أن الممول لم يطعن في القرار الابتدائي، وقد أكد في مذكرته المقدمة لهذه اللجنة قبله ذلك القرار، ومن ثم فلا يجوز للممول أن يتخذ من الطعن المرفوع من المصلحة سبباً للدفع بسقوط حق المصلحة بالتقادم؛ لأنه وبفرض أجلته إلى ذلك الدفع، فإن هذا فيه إضراراً بالمصلحة - الطاعة - والقاعدة القانونية تقرر أن لا يضار طاعن بطعنه، وهو ما يتعين معه الإلتفات عن ذلك الدفع". الصادر في الطعن رقم 20 لسنة 82، بتاريخ 4، 10، 1991.

⁵⁹¹ وتفصيل ذلك على النحو الآتي: جاءت اللجنة الضريبية الاستئنافية وألغت القرار الابتدائي، وذكرت في حيثيات قرارها الصادر في الطعنين 53، لسنة 76، و58، لسنة 76 بتاريخ 21.5. 1987: "... وحيث أنه لا يفوت اللجنة أن تشير أيضاً إلى أنه لا يغير من ذلك قول القرار المطعون فيه أن الطاعن الثاني لم يقدم إقراراً ضريبياً عن سنة 1969، ذلك أن المادة الخامسة من قانون الضرائب رقم 21 لسنة 1968 أعطت الحق للمصلحة في تقدير دخل أي ممول وفق ما تراه مناسباً إذا لم يقدم هذا الأخير بتقدم الإقرار المأمور قانوناً بتقديمه، وفيما يخص هذا الطعن فقد فعلت المصلحة ذلك فعلاً، وقامت بتقدير دخل الطاعن الثاني عن السنة المذكورة، وأعلنته بربط الضريبة، إلا أنها تقاعست عقب ذلك وتراحت في المحافظة على حقها من السقوط ... وحيث أنه ولما كان كل ذلك كذلك فإنه يتعين إلغاء القرار المطعون فيه فيما انتهى إليه بالنسبة لعامي 1969، 1970 وبسقوط حق المصلحة في المطالبة بالدين الضريبي عنها، ودون حاجة للخوض فيما أبداه الطاعن الثاني من دفوع أخرى بشأنها ...". القرار الصادر في الطعنين 53 لسنة 76، و58، لسنة 76 بتاريخ 21.5.

تليها على أن لا يجوز النزول عن التقادم قبل ثبوت الحق فيه، كما لا يجوز الاتفاق أن يتم في مدة تختلف عن المدة التي عينها القانون، وإنما يجوز لكل شخص يملك التصرف في حقوق أن ينزل ولو ضمناً عن التقادم بعد ثبوت الحق فيه، على أن هذا النزول لا ينفذ في حق الدائنين، إذا صدر اضرار بهم". وعملاً بهذه النصوص فإن التنازل عن التقادم سلفاً، وقبل ثبوت الحق فيه غير جائز، ولكن بعد ثبوت الحق يجوز التنازل عنه. كما يبطل الاتفاق على قصر أو طول مدة التقادم، لتعلقها بالنظام العام.

- النزاع بسبب مطالبة دافع الضريبة برد المبلغ الزائد بغير وجه حق:

مثلاً يسري التقادم القانوني على الحقوق المالية للدولة أمام دافعي الضرائب، فإنه يسري على حقوق دافعي الضريبة أمام الدولة، في حالة إذا ما دفعوا مبلغاً أكثر مستوجب الدفع وثبت ذلك. ومهما يكن من أمر فمن شروط قبول رد الضرائب المدفوعة بغير حق أن يكون المبلغ الذي أخذته إدارة الضرائب قد دفع باعتباره ضريبة، وليس بحكم أحسن، وأن يكون أداة بغير وجه حق فإن انتفى أحد هذين الشرطين فلا يصح مواجهة الممول بسقوط حقه في طلب الرد استناداً على تشريع ضريبة الدخل، وإنما يصبح حقه ديناً عادياً، ويخضع في ذلك إلى القواعد والنصوص العامة في القانون المدني.⁵⁹²

ثانياً- المنازعات في سقوط ضريبة الدخل بمضي المدة (التقادم) في القانون الماليزي:

في ماليزيا تبني المشرع سياسة ضريبية قوامها تسهيل وتسجيل الدين الضريبي على الممول إلى أبعد الحدود، وتتضح هذه السياسة عندما يكون هناك قدر من المبالغ الضريبية مستحقة الدفع عن سنوات سابقة، ولم يستطع الممول أدائها نظراً؛ لكونه أصبح متعسراً أو مفلتاً وعليه، فمضى تبيين الإدارة أن المكلف بالضريبة غير قادر على الدفع أو أن الأموال التي يمتلكها ضئيلة؛ فإن تلك الديون الضريبية تصبح في حكم الديون المعدومة، أي غير المرجو تحصيلها؛ لاسيما إن أهملتها إدارة الضرائب مدّة عن الزمن، غير أن حق السقوط الضريبي لا يتأتى إلا بالاستناد على نص تشريعي تستند عليه الإدارة في نشاطها، فتقرر إعفائه من المبلغ كله أو بعضه، متى ثبت ذلك لها. وعلى الرغم من تلك السياسة الرشيدة إلا أن الأمر لا يحول دون وقوع منازعات ضريبية، إذ تتبع سياسة تسوية ضريبة الدخل حيال تطبيقات الحلول، يمكن إنجاز أهمها كونها أهم أسباب المنازعات

⁵⁹² الصلاحي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 621.

بهذا الشأن على النحو التالي: بالنظر إلى القضاء الماليزي؛ فإنه قد يحدث نزاع ضريبي بين الزوج والزوجة بشأن الدخل، فهناك قضية مباشرة تعتبر حالة من حالات الغش أو التقصير المتعمد أو الإهمال للتلاعب بالتقادم الضريبي من جانب الزوج، وبموجب ITA يتم ضم دخل الزوجة إلى الزوج بمقتضى المادة 2،45، والتي أوردت بعض الخيارات بواسطة الزوجة قد تثير مشكلة، خاصة في حالة ارتكاب مخالفات كالغش والتقصير المتعمد، أو الإهمال من قبل الزوجة، فيجوز لإدارة الإيرادات رفع تقييم للسنوات التي تسقط بالتقادم على الزوج. ولكن المشكلة تكمن في بعض التعقيدات، ولهذا يجب وضع خطوط عريضة لحلها على النحو التالي:

- تقديم طلب استئناف التقييم من قبل الزوج، حيث قررت الزوجة الجمع.
- حيث كان الزوج لديه معرفة كاملة بدخل الزوجة، قد يكون الإغفال أو النقص من دخل الزوجة في نموذج العائدات بواسطة الزوج، من قبيل الاحتيال أو الغش المتعمد أو الإهمال من جانب الزوج.⁵⁹³ فحيثما كان دفاع الزوج بأنه لم يكن على علم بدخل الزوجة، فالمسألة لا تكون مغطاة بالكامل من قبل السلطة. ومن بين المنازعات السابقة القضائية *Integrated Gredit & Leasing Sdn Bhd v Kerajaan Malaysia*.⁵⁹⁴ وكذلك قضية *لويلينغتون ضد رينولدز Wellington v Reynolds*،⁵⁹⁵ كانت المفوضية الخاصة، أو لجنة التسويات على علم بحقيقة أن الزوج إذا كان على معرفة بدخل الزوجة، فيمكن إدانته بالتقصير أو الغش المتعمد أو الإهمال لأسقاط الحق. وحيث لم يكن هناك دليل دامغ على المعرفة من جانب الزوج، فلا يكون هناك مجال للاتهام "بالاحتيال أو التقصير المتعمد أو حتى الإهمال"، وبالتالي فلا يجوز أن يشار أي تقييم للسنوات التي سقطت بالتقادم.
- وكذا في السابقة القضائية *ليونغ ضد دوئي Young v Duthie*⁵⁹⁶ حيث وضح الزوج السبب في دفاعه، أنه لم يطلع على دخل زوجته المتمثل في فوائد دفتر توفير مكتب البريد وحسابات بناء المجتمع الخاصة بها؛ لأنه لم يكن على علم بأن زوجته تمتلك كل هذه الحسابات.

وبالنظر إلى تلك الحالات أعلاه، يمكن تقديم المبادئ التوجيهية التالية:

⁵⁹³ See *WW Brown v Commissioners of Inland Revenue*. 42 TC 5. See *Arjunan Subramania*. Ibid. p576,753.

⁵⁹⁴ [2009]1 CLJ 817,HC; [2009] AMTC90.

⁵⁹⁵ 40 TC 209. See *Arjunan Subramania*. Ibid. p 575,753.

⁵⁹⁶ 45 TC 624 . See *Arjunan Subramania*. Ibid. P744.

- كلما كان دخل الزوجة من تجارتها قد تعرض للإنقاص بسبب الغش أو التقصير المتعمد أو الإهمال، وجب تقديم الأدلة على أن الزوج كان على بينة من عدم الكشف في إطار البيان والإغفال. وحيثما لا يوجد دليل على معرفة الزوج، فلا يجوز أن يعد مذنباً. وفي مثل هذه الحالة فإن التقييم فيما يتعلق بالدخل الذي تم إنقاصه، يمكن أن يثار فقط فيما يتعلق بغير السنوات التي سقطت بالتقادم.

- إذا كان الزوج مسؤولاً في المقام الأول عن مصدر الدخل، وعند العثور على تراكمات في رأس المال للزوجة لم يكشف عنها، فإنه يكون مداناً بالتقصير المتعمد والغش مهما كانت الأسباب.

- قد تؤخذ على أنها من مصادر الدخل للزوج. في مثل هذه الحالة، وحيث لا توجد قطعة (انفصال) بين الزوج والزوجة، وفي غياب أي دليل على أن الزيادات من رأس المال للزوجة والمصادر الخاصة بها من الدخل، يكون عد هذه الزيادات في رأس مال الزوجة بأنها للزوج، وبالتالي؛ لا يمكن الدفاع بأن لا علم له بدخل الزوجة.

- إذا اعترف الزوج بمعرفة دخل الزوجة الذي أخفق في الكشف عنه على الاختيار من قبل الزوجة ينبغي أداء ما وجب عليه⁵⁹⁷.
أما عن حكم التقييمات التي أجريت بالتقادم بعد 6 سنوات، فهي كالتالي:

حول المشرع للمدير العام للإيرادات الداخلية بموجب المواد 1,91 و 3,91 برفع التقييم بعد مرور 6 سنوات، في حالات الغش والتقصير المتعمد أو الإهمال، وعبء الإثبات يقع على المدير العام. ولقد أثبتت مسألة قانونية بشأن رفع التقييمات بعد انقضاء 12 عاماً في السابقة القضائية لحكومة ماليزيا ضد قان تشوان ليان⁵⁹⁸، في هذه القضية كانت الحقائق باختصار كالتالي:

• أصدر المدير العام إخطارات بالتقييمات الإضافية لضريبة الدخل في الأعوام 1985 و 1986 فيما يتعلق بسنوات التقييم 1967-1973.

• فشل دافع الضرائب بتسديدها، وقام المدير العام بطلب للحصول على حكم قضائي وحصل عليه

بالفعل.

⁵⁹⁷ See Arjunan Subramania. 2004. Ibid. p753.

⁵⁹⁸ [1992] 1 MLJ 449.

• قام دافع الضرائب بالاستئناف إلى المحكمة العليا، جراء الحكم القضائي.

هنا في إطار المادة 1،91، يجوز للمدير العام أن يرفع التقديرات الضريبية في غضون 12 سنة من السنة ذات الصلة قبل تاريخ 1.1.99م، وبموجب المادة 3،91، يمكن أن يرفع المدير العام التقييمات في أي وقت في حالات فقدان الضرائب التي تعزى إلى الغش أو التقصير المتعمد أو الإهمال من جانب دافعي الضرائب. ولا بد من ملاحظة أن المسألة ليست حول حق المدير العام لديه الحق في إصدار تقييم، ولكن إذا كان المدير العام قد تصرف وفقاً لعبء المسؤولية الواقع عليه، لإثبات الغش أو التقصير المتعمد أو الإهمال من جانب دافعي الضرائب. وحيث يفشل المدير العام في إثبات هذه القضية في مرافعاته، فلن يحق له رفع التقدير الضريبي، فالقاعدة العامة هي أن يكون الأطراف ملزمين بمرافعاته. أيضاً السابقة القضائية لحكومة ماليزيا ضد نغ سونغ تشون *Government of Malaysia v Ng Song Choon*⁵⁹⁹، في قضية مماثلة على النحو التالي: في هذه القضية اعتمد المدعي على المادة 3،91 لشرعية وصلاحيه التقييم، ولكن هذه المادة تعطي فقط للمدير العام الحق في فرض الضرائب على أي سنة من التقييم حيث:

(أ) تم ارتكاب شكل من أشكال الغش، أو التقصير المتعمد أو بالنيابة عنه.

(ب) وقوع الإهمال من الممول أو من محاسبه أو أي شخص آخر له علاقة بالدخل المفروض عليه ضريبة. وبما أن هذا هو العلاج القانوني والقانون الجزائي، فيجب أن يفسر ذلك بدقة، وبالتالي يمكن للمحاكم أن تنطق فقط بالحكم لصالح الدعوى، إذا كانت مدعومة من قبل الادعاء بما يثبت الاحتيال أو التقصير المتعمد أو الإهمال، صحيح أن المدير العام ليس ملزماً بالكشف عن أي من هذه الأمور إلى دافعي الضرائب عندما يقوم بالتقييم، لكن إذا كان يسعى إلى الحصول على حكم من المحكمة، فإنه يجب على المحكمة أن تقتنع بأن هناك غشاً أو إهمالاً متعمداً من جانب الممول الضريبي، قبل أن تقرر منع التقييم بالتقادم، ويعد ذلك أساس المسألة القانونية، وأنها تقع خارج أو داخل نطاق المادة 3، 106، ITA.

مثال آخر للمنازعة في بطلان التقييم القانوني لفشل الإثبات الرسمي: في السابقة القضائية لحكومة ماليزيا ضد تشونغ وونغ،⁶⁰⁰ تقرر أن الإيرادات الضريبية ثبت فيها الغش والتقصير المتعمد أو الإهمال. ويقول القاضي

⁵⁹⁹ [1975] 1 MLJ 131.

⁶⁰⁰ [1988] 2 MLJ 534.

محمد نور في شأن السوابق القضائية تشونغ وونغ يت و آروموغام بيلاي ضد حكومة ماليزيا،⁶⁰¹ ما يلي: أقرت المحكمة العليا العيب على طرف الإيرادات؛ لأغراض ارتكاب الغش المتعمد أو التقصير أو أن أي شخص قد قصر في أو بالمشاركة مع أو فيما يتعلق بالضريبة لتلك السنة المقررة لغرض إجراء تقييم أو تقدير إضافي من الضرائب بموجب المادة 91 من القانون، فلم يتم في أي سنة من سنوات التقييم أو في غضون 12 سنة بعد انتهائه. لذلك فإنه يترتب على ذلك إذن فشل إدارة الإيرادات في تحمل العيب حيث لم تتمكن من إجراء تقييم إضافي قانوني إلا بعد مضي 12 عاماً". فالتقييم في هذه القضية تقرر بطلانه بشكل قانوني لفشل دعوى المدير العام. وكذلك في السابقة القضائية HZHS n DGIR⁶⁰² (Mandamus and Certiorari) كانت الوقائع على النحو التالي:

- رفع مدير الضرائب (DGIR) دعوى تقييمات إضافية ضد الممول س.
- قام الممول س بتقديم تظلم ضريبي أمام المفوضية الخاصة لضريبة الدخل.
- ثم قام الممول س من طرف واحد بتحريك الدعوى بموجب الأمر 53 اللائحة 1 من النظام الداخلي للمحكمة. وفي عام 1980 تم إصدار الأوامر التالية من المحكمة العليا:

(أ) Certiorari فيما يتعلق بإبطال التقييمات الإضافية.

(ب) Mandamus إلى DGIR للنظر في جميع الوقائع والوثائق التي قدمها س لتحديد التقييمات الضريبية الإضافية. غير أن الممول س ادعى أن هناك ارتكاباً لحق العدالة الطبيعية بواسطة DGIR قائلاً: إنه لم يجد نفسه مضطراً إلى استنفاد حقه في الاستئناف في إطار التسلسل الهرمي الإداري، ولا حاجة لاستنفاد حقه في الاستئناف أمام محكمة قانونية في السعي للحصول على أمر بتحويل الدعوى Certiorari. ويرى القاضي محمد نور في هذا الأمر ما يلي:

(أ) في قضية ريجينا y Special Commissioners of Income Tax فإن المفوضية المختصة بالضريبة على الدخل،⁶⁰³ كان قرارها كما يلي: (في الإجابة عن السؤال النهائي نعتقد أن السلطة التقديرية لا

⁶⁰¹ [1976] 2 MLJ 72.

⁶⁰² [1991] 1 CLJ 746.

⁶⁰³ [1972] 49 TC 71. See Arjunan Subramania. 2004. Ibid. P757.

تزال مع المحكمة، ولكن عندما يكون هناك حكم بالاستئناف متاح لمقدم الطلب، لا ينبغي أن يصدر عادة تحويل الدعوى Certiorari ما لم يكن هناك عدم اختصاص، أو ظهور فشل صارخ في أداء بعض الواجبات القانونية، أو في بعض الحالات المناسبة التي من شأنها أن تُعد خرقاً خطيراً لمبادئ العدالة الطبيعية).

(ب) في الساقفة القضائية لحكومة ماليزيا ضد *Government of Malaysia & Anor v Jagdis Singh*⁶⁰⁴، كان القرار كما يلي: (في قضية بريستون بشأن الضرائب، وكان واضحاً من كلمات أعضاء مجلس اللوردات أن مفوضية الإيرادات الداخلية لم تكن في حصانة من عملية المراجعة القضائية، ولكن ما كان أيضاً واضحاً هو أن العلاج عن طريق المراجعة القضائية لم يتوفر كوسيلة انتصاف عند وجود بديل إلا في ظروف استثنائية للغاية).

(ج) كانت عملية التطبيق سطحية أو مفتعلة. وتبعاً لكل ذلك النظام؛ فإنه قد تقع منازعات بسبب انقطاع ووقف التقادم، ونظراً لأهميتها ينبغي ذكرها في الفقرة التالية.

ثالثاً- منازعات ضريبة الدخل بسبب نظامي انقطاع، ووقف التقادم:

البند الأول - منازعات بسبب انقطاع التقادم: ينقطع التقادم فضلاً عن الأسباب المقررة في القانون المدني، بالتنبيه على الممول أو الملتزم بالضريبة بإدائها، أو بعرض الأمر على لجان التظلم أو الطعن، وقد أوضحت المحكمة العليا في أسباب حكمها في الطعن الإلزامي رقم 32 لسنة 16 قضائية، بتاريخ 7، 3، 1971: " أن أسباب انقطاع التقادم نوعان: نوع يقوم به الدائن وهو المطالبة القضائية وما يلحق بها من تنبيه وحجز إلخ ... وهذا يفيد الجزم بأن الدائن لا يزال متمسكاً بحقه قبل المدين. والنوع الثاني من أسباب الانقطاع يقوم به المدين وهو الإقرار بالدين قبل انتهاء المدة المقررة للسقوط سواء كان الإقرار صريحاً أو ضمناً كإعطاء رهن ضمناً للدين أو نحو ذلك، وحيث أن مصلحة الضرائب لم تقم بأي عمل قاطع للتقادم مما هو مذكور في قائمة الأسباب القاطعة للتقادم من الدائن فلا يحق لها أن تستغل ما قامت به الشركة الطاعنة من تظلم لقطع التقادم الساري في مواجهتها هي، لأنه من المبادئ المسلم بها في القانون أن المتظلم لا يضار بتظلمه فلو قبل من المطعون ضدها التمسك بقطع التقادم في هذه الحالة لكان تظلم الشركة قد أضر بها وأساء إلى مركزها، ومن

⁶⁰⁴ [1987] 2 MLJ 185,191 Also See Arjunan Subramania. Ibid. P748.

المسلم أن لا يضر الشخص بعمله، والتظلم هنا من عمل المدين المتظلم، بل كان يجب على مصلحة الضرائب أن تقوم بعمل من جهتها قبل مضي المدة المسقطه لما تطالب به، خصوصاً وأنها تستطيع التنفيذ بالطريق الإداري وما يسبقه من تنفيذ قاطع للتقادم، ولكنها لم تحرك ساكناً حتى مضت المدة، وبمجرد إحالة التظلم إلى اللجنة من مصلحة الضرائب لا يعد مطالبة قضائية تقطع التقادم فالأمر مرفوع من المدين إلى اللجنة لا من الدائن، فضلاً عن أن الظاهر من الأوراق أن الإحالة إلى اللجنة وتحديد الجلسة قد حدث بعد مضي مدة التقادم (ثلاث سنوات) بزم طويل وبهذا الصدد تجدر الإشارة إلى دفاع الجهة المطعون ضدها بأن مدة التقادم قد أوقفت بعرض الأمر على اللجنة واستمرت موقوفة حتى صدور القرار الفاصل في موضوع التظلم، وهذا الدفاع بدوره لا يقوم على أسس سليم من القانون، وذلك أن الأصل أن التقادم لا يوقف سريان مدته، ولكن رأى المشرع استثناء بعض الحالات التي يتحقق فيها بعض وجود مانع أدبي أو قانوني من المطالبة بالدين كعلاقة الزوجية أو الخدمة أو استحالة المطالبة لقوة قاهرة أو استحالة اتخاذ الإجراءات فلا يسري التقادم على من يكون في حالة يتعلم عليه فيها اتخاذ الإجراءات القانونية بسبب أي مانع ناشئ عن القانون أو عن الاتفاق أو عن قوة قاهرة تمنع مصلحة لضرائب من اتخاذ الإجراءات، وليس هنالك مانع قانوني يمنع الدائن (مصلحة الضرائب) من المطالبة من فقد أهلية أو قصور أو حجر أو حكم جنائي أو ما شابه ذلك أو استحالة اتخاذ إجراءات التنفيذ فعرض الأمر على لجنة التحكيم لا يمنعها من اتخاذ إجراءات أخرى تقطع التقادم كالتنبيه بالحجز مثلاً أو اللجوء إلى المحكمة العادية للمحافظة على حقها قبل سقوطه، ومن ثم فلا تنطبق عليها أحكام المادة 369 ق م في أي حالة من الأحوال التي ذكرتها المادة المذكورة... "605".

ولعل السبب في عدم اعتبار الطعن سبباً لانقطاع التقادم بحكم أفه من طبائع المدين الممول - وهو أمر تمليه طبائع الديون - فلا يمكن تصور طعن إدارة الضرائب ضد تقديرها الضريبي، اللهم إلا إذا طرحت إدارة الضرائب خلافات بينها وبين الممول من شأنها أن تقطع التقادم، أو إذا رفعت التظلم أمام اللجنة الثانية الإستئنافية يمكن اعتباره سبب قاطع للتقادم. والحقيقة القانون الضريبي لم يبين الأثر المترتب على انقطاع مدة التقادم تاركاً بذلك تطبيق نصوص القانون الأم ق م. وحيث تنص المادة 372 منه: "إذا انقطع التقادم بدأ تقادم جديد يسري من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع وتكون مدته هي مدة التقادم الأول". ما معناه أن التقادم إذا انقطع اختفى أثره فالزمن الذي جاء بعد الانقطاع لا يحسب، كما لا تحسب المدة التي

سبقت الانقطاع إذ لا يبدأ تقادم جديد إلا بعد زوال الأثر الذي قطع التقادم الأول، فمثلاً لو أن إدارة الضرائب نهت دافع الضريبة إلى الدين الضريبي الذي عليه؛ فإن مدة التقادم الأول تنقطع بل وتنتهي، ويسري فوراً بعد إجراء التنبيه مدة تقادم جديد، وهكذا.

البند الثاني - المنازعة بسبب وقف التقادم الضريبي: يختلف نظام وقف التقادم الضريبي عن انقطاعه، حيثُ في الانقطاع تزول المدة السابقة على الانقطاع كأنها لم تكن، وتبدأ مدة جديدة بعد انتهاء بسبب التقادم، في حين أن مدة وقف التقادم لا تنتهي معه المدة السابقة التي تبقى ويعتد بها، وتحسب من ضمن مدة التقادم بعد انتهاء سبب الوقف. ويعود أساس وقف التقادم إلى القاعدة التقليدية في القانون الفرنسي القديم التي تقضي بأن يوقف التقادم حيثما يعتذر على الدائن أن يقطع سريانه بسبب عذر قانوني أو واقعي كالكوارث الطبيعية والحروب، ومن آثاره عدم حساب المدة التي وقف فيها سريان التقادم، وتحسب المدة السابقة والمدة واللاحقة للوقف⁶⁰⁶. لما كان أثر التقادم هو سقوط الدين الضريبي، ما يعني براءة ذمة الممول من الضريبة المستوجبة الدفع لإدارة الضرائب كما تبرى ذمة إدارة الضرائب من المبالغ المالية المدفوعة على وجه الزيادة فإنه لا يمكن لإدارة الضرائب إلزام دافع الضريبة بالدين، كما لا يمكن للأخير إلزام إدارة الضرائب بالممال المدفوع فوق المستحق الضريبي، ولكن مفاهيم الصلح التي تدور بين الإدارة والممول بشأن مقدار الضريبة تُعد سبباً لوقف التقادم، كونها تتطلب تبادلًا للوجهات النظر والمستندات والرد بين الخصوم، الأمر الذي يستغرق الاطلاع عليها وفحصها وقتاً طويلاً، وربما يعتمد الممول أثناء ذلك إلى المماثلة والتسويق، فيكون من العدل والمنطق أن يوقف سريان مدة التقادم أثناء تلك العمليات⁶⁰⁷. والمهم هنا أنه قد يكون هذا الوقف لتقادم الدين الضريبي سبباً في حصول منازعة ضريبية بين المصلحة والممول الضريبي، وذلك سواء بالخلاف حول ما إذا كان وقف التقادم يلحق الديون الضريبية كلها أو بعضها للإدانة أو للممول أو قيام النزاع حول أسباب الوقف أساساً. والملفت للنظر أن غالبية التشريعات الضريبية لم تنص على وقف التقادم الضريبي في حين أنه نصت على الانقطاع الضريبي، ولهذا تبقى القواعد العامة هي المدججاً في هذا الشأن.

المطلب الثالث - خاتمة الفصل الثاني.

⁶⁰⁶ الصلابي، فرج محمد. المرجع السابق. ص 615.

⁶⁰⁷ المرجع السابق. ص 617.

1. إن فرض ضريبة الدخل يدور مع مقدرة الممول وجوباً وعدمياً، ما يعني أنه لو لم تتوفر المقدرة لما توافرت فرضية الضريبة.
2. إن أكثر هذه المنازعات تنجم عن تضارب في وجهات النظر لتطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل وتأخذ هذه الخلافات صفة ضريبية فهي ذات أسباب موضوعية متعددة منها ما يتعلق بالربط ومنها ما يتعلق بالجباية، وهناك ما يتعلق بأسباب قانونية أخرى.
3. إن الأسباب التي كانت تقع بموجبها المنازعة الضريبية مع بداية الإسلام هي ذات الأسباب التي لازالت تتكرر اليوم، ولو بصورة أكثر تعقيداً، وبطبيعة الحال مع حفظ المقام المرتبط بكم المنازعات طرداً.
4. على الرغم من كون التقدير الإداري الضريبي يعد أسلوباً للإدارة تقوم به حينما لا يقدم المكلف الضريبي إقراره، أو أنه قدمه ولكن الأولى لم تقتنع به، أو أن الشخص المكلف امتنع عن تقديمه أساساً، إلا أنه قد يحدث خلافات بين الإدارة والمكلف الضريبي بخصوص التقدير، فيما لو ادعى الممول الضعيف، أن هذا الأجراء يعتبر تقديراً افتراضياً جزافياً ظالماً، فيترتب على ذلك تكليف الممول بثقل ضريبي مخالف للقانون، فليس من قبيل الحق أن المكلف دائماً يحقق ربحاً بشكل مستمر، فموضوع تقدير الربح الضريبي، واعتباره دخلاً ثابتاً بشكل مفترض يخرج عن مفهوم قانون الضرائب.
5. تبين عدم وجود تشريع خاص لمكافحة التهرب الضريبي في القانونين الليبي والمليزي؛ إذ لا يكفي وضع بضعة نصوص في تشريع ضريبة الدخل، وإنما تتطلب المسألة صُنع مشروع قانوني مُحكم، على أن يُقرع إلى أقسام كل قسم يُعالج نوعاً من الضرائب.
6. التهرب والتحايل الضريبي بمفهومه، وعلاجه في الشريعة الإسلامية، يجد له نظيراً في القانونين الليبي والمليزي، فتكاد سبل مكافحته تتشابه بين النظامين.
7. التهرب الضريبي في الشريعة الإسلامية، والقانون هو جريمة جنائية ذات طابع محاص؛ إذ تعتبر جريمة مخللة بالشرف، وتحرم المحكوم عليه من الوظيفة العامة. وعقوباته الضريبية، ذات طبيعة خاصة أيضاً، مما يؤكد على أهمية الضريبة في تغذية الخزينة العامة بالأموال.
8. هناك تشابه في طبيعة المبلغ المستحق المهرب من الدخل بين الشريعة والقانون الليبي والمليزي، من حيث كونه ديناً في ذمة الممول، وذلك من خلاك ما أورده المشرع الليبي في المادة 72 ق ض، وما أورده المشرع الليبي ضمناً في نص المادة 114؛ لأن الضريبة في حكم الدين، وهو دينٌ محمول لا مطلوب، بعكس القاعدة العامة في الديون، ودينٌ ممتاز؛ لامتيازته عن باقي الديون، كما أنه واجب الأداء رغم المنازعة فيه، ولا

