

# مجلة جامعة البعث

سلسلة العلوم القانونية



مجلة علمية محكمة دورية

المجلد 45 . العدد 1

1444 هـ - 2023 م

الأستاذ الدكتور عبد الباسط الخطيب

رئيس جامعة البعث

المدير المسؤول عن المجلة

رئيس هيئة التحرير	أ. د. محمود حديد
رئيس التحرير	أ. د. هائل الطالب

مديرة مكتب مجلة جامعة البعث

بشرى مصطفى

عضو هيئة التحرير	د. محمد هلال
عضو هيئة التحرير	د. فهد شريباتي
عضو هيئة التحرير	د. معن سلامة
عضو هيئة التحرير	د. جمال العلي
عضو هيئة التحرير	د. عباد كاسوحة
عضو هيئة التحرير	د. محمود عامر
عضو هيئة التحرير	د. أحمد الحسن
عضو هيئة التحرير	د. سونيا عطية
عضو هيئة التحرير	د. ريم ديب
عضو هيئة التحرير	د. حسن مشرقي
عضو هيئة التحرير	د. هيثم حسن
عضو هيئة التحرير	د. نزار عبشي

تهدف المجلة إلى نشر البحوث العلمية الأصيلة، ويمكن للراغبين في طلبها

الاتصال بالعنوان التالي:

رئيس تحرير مجلة جامعة البعث

سورية . حمص . جامعة البعث . الإدارة المركزية . ص . ب (77)

. هاتف / فاكس : ++ 963 31 2138071

. موقع الإنترنت : [www.albaath-univ.edu.sy](http://www.albaath-univ.edu.sy)

. البريد الإلكتروني : [magazine@ albaath-univ.edu.sy](mailto:magazine@albaath-univ.edu.sy)

**ISSN: 1022-467X**

## شروط النشر في مجلة جامعة البعث

الأوراق المطلوبة:

- 2 نسخة ورقية من البحث بدون اسم الباحث / الكلية / الجامعة) + CD / word من البحث منسق حسب شروط المجلة.
  - طابع بحث علمي + طابع نقابة معلمين.
  - إذا كان الباحث طالب دراسات عليا:  
يجب إرفاق قرار تسجيل الدكتوراه / ماجستير + كتاب من الدكتور المشرف بموافقة على النشر في المجلة.
  - إذا كان الباحث عضو هيئة تدريسية:  
يجب إرفاق قرار المجلس المختص بإنجاز البحث أو قرار قسم بالموافقة على اعتماده حسب الحال.
  - إذا كان الباحث عضو هيئة تدريسية من خارج جامعة البعث :  
يجب إحضار كتاب من عمادة كليته تثبت أنه عضو بالهيئة التدريسية و على رأس عمله حتى تاريخه.
  - إذا كان الباحث عضواً في الهيئة الفنية :  
يجب إرفاق كتاب يحدد فيه مكان و زمان إجراء البحث ، وما يثبت صفته وأنه على رأس عمله.
  - يتم ترتيب البحث على النحو الآتي بالنسبة لكليات (العلوم الطبية والهندسية والأساسية والتطبيقية):  
عنوان البحث .. ملخص عربي و إنكليزي ( كلمات مفتاحية في نهاية الملخصين).
- 1- مقدمة
  - 2- هدف البحث
  - 3- مواد وطرق البحث
  - 4- النتائج ومناقشتها .
  - 5- الاستنتاجات والتوصيات .
  - 6- المراجع.

- يتم ترتيب البحث على النحو الآتي بالنسبة لكليات ( الآداب - الاقتصاد - التربية - الحقوق - السياحة - التربية الموسيقية وجميع العلوم الإنسانية):
- عنوان البحث .. ملخص عربي و إنكليزي ( كلمات مفتاحية في نهاية الملخصين).
- 1. مقدمة.
- 2. مشكلة البحث وأهميته والجديد فيه.
- 3. أهداف البحث و أسئلته.
- 4. فرضيات البحث و حدوده.
- 5. مصطلحات البحث و تعريفاته الإجرائية.
- 6. الإطار النظري و الدراسات السابقة.
- 7. منهج البحث و إجراءاته.
- 8. عرض البحث و المناقشة والتحليل
- 9. نتائج البحث.
- 10. مقترحات البحث إن وجدت.
- 11. قائمة المصادر والمراجع.
- 7- يجب اعتماد الإعدادات الآتية أثناء طباعة البحث على الكمبيوتر:
  - أ- قياس الورق 25×17.5 B5.
  - ب- هوامش الصفحة: أعلى 2.54- أسفل 2.54 - يمين 2.5- يسار 2.5 سم
  - ت- رأس الصفحة 1.6 / تذييل الصفحة 1.8
  - ث- نوع الخط وقياسه: العنوان . Monotype Koufi قياس 20
- . كتابة النص Simplified Arabic قياس 13 عادي . العناوين الفرعية Simplified Arabic قياس 13 عريض.
- ج . يجب مراعاة أن يكون قياس الصور والجداول المدرجة في البحث لا يتعدى 12سم.
- 8- في حال عدم إجراء البحث وفقاً لما ورد أعلاه من إشارات فإن البحث سيهمل ولا يرد البحث إلى صاحبه.
- 9- تقديم أي بحث للنشر في المجلة يدل ضمناً على عدم نشره في أي مكان آخر، وفي حال قبول البحث للنشر في مجلة جامعة البعث يجب عدم نشره في أي مجلة أخرى.
- 10- الناشر غير مسؤول عن محتوى ما ينشر من مادة الموضوعات التي تنشر في المجلة

11- تكتب المراجع ضمن النص على الشكل التالي: [1] ثم رقم الصفحة ويفضل استخدام التهميش الإلكتروني المعمول به في نظام وورد WORD حيث يشير الرقم إلى رقم المرجع الوارد في قائمة المراجع.

تكتب جميع المراجع باللغة الانكليزية (الأحرف الرومانية) وفق التالي:  
آ . إذا كان المرجع أجنبياً:

الكنية بالأحرف الكبيرة . الحرف الأول من الاسم تتبعه فاصلة . سنة النشر . وتتبعها معترضة ( - ) عنوان الكتاب ويوضع تحته خط وتتبعه نقطة . دار النشر وتتبعها فاصلة . الطبعة ( ثانية . ثالثة ) . بلد النشر وتتبعها فاصلة . عدد صفحات الكتاب وتتبعها نقطة .  
وفيما يلي مثال على ذلك:

-MAVRODEANUS, R1986- Flame Spectroscopy. Willy, New York, 373p.

ب . إذا كان المرجع بحثاً منشوراً في مجلة باللغة الأجنبية:

. بعد الكنية والاسم وسنة النشر يضاف عنوان البحث وتتبعه فاصلة، اسم المجلد ويوضع تحته خط وتتبعه فاصلة . المجلد والعدد ( كتابية مختزلة ) وبعدها فاصلة . أرقام الصفحات الخاصة بالبحث ضمن المجلة.  
مثال على ذلك:

BUSSE,E 1980 Organic Brain Diseases Clinical Psychiatry News ,  
Vol. 4. 20 – 60

ج . إذا كان المرجع أو البحث منشوراً باللغة العربية فيجب تحويله إلى اللغة الإنكليزية و  
التقيد

بالبنود ( أ و ب ) ويكتب في نهاية المراجع العربية: ( المراجع In Arabic )

## رسوم النشر في مجلة جامعة البعث

1. دفع رسم نشر (20000) ل.س عشرون ألف ليرة سورية عن كل بحث لكل باحث يريد نشره في مجلة جامعة البعث.
2. دفع رسم نشر (50000) ل.س خمسون ألف ليرة سورية عن كل بحث للباحثين من الجامعة الخاصة والافتراضية .
3. دفع رسم نشر (200) مئتا دولار أمريكي فقط للباحثين من خارج القطر العربي السوري .
4. دفع مبلغ (3000) ل.س ثلاثة آلاف ليرة سورية رسم موافقة على النشر من كافة الباحثين.

## المحتوى

الصفحة	اسم الباحث	اسم البحث
116-11	عادل حبيب د. حمود تنار د. مصطفى عثمان	حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة
150- 117	زينب العامورة د. سلمان عثمان	جريمة غسيل الأموال كصورة من صورة الجرائم المنظمة دوليا
168-151	سام بلول د. عيسى الحسين	الاستحواد المصرفي وأثره على حقوق الغير
188-169	هناء عليوي د. وليد عرب	منازعات الجنسية وأعمال السيادة





## حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة على القيمة

### المضافة

طالب الدكتوراه: عادل معين حبيب

كلية الحقوق - جامعة حلب

إشراف الدكتور: حمود تثار + د. مصطفى عثمان

#### الملخص

تزايد اهتمام الحكومات باختلاف أنظمة الحكم فيها والأفكار السياسية التي تؤمن بها، بالضرائب كأحد أدوات السياسة المالية، تسعى إلى أن تحقق من خلالها أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية فضلا عن الأهداف المالية، إذ إن السياسة الضريبية تصاغ أهدافها باتساق وانسجام مع أهداف السياسة الاقتصادية بشكل عام ، وقد لجأت مختلف الدول وفي إطار الإصلاح الضريبي إلى البحث عن البدائل الممكنة للحفاظ على سياسة ضريبية فعالة ماليا واقتصاديا واجتماعيا ، وأي بلد ينبغي أن لا يختلف عن هذه الدول ويرسم سياسته الضريبية بما يتفق ومعطيات الظروف المستقبلية .

وضمن هذا السياق يتناول البحث موضوع حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة ، لما لها من أهمية للاقتصاد الوطني في الوقت الحاضر من جانب ولتزايد تطبيقها من قبل العديد من دول العالم من جانب آخر.

ويتكون البحث من ثلاث مباحث، تم التطرق في المبحث الأول منه إلى التزامات المكلفون بالضريبة على القيمة المضافة وأهم هذه الالتزامات، الالتزام بالتسجيل بمصلحة الضرائب وإصدار الفواتير الضريبية ومسك دفاتر وسجلات منتظمة والإقرار

عن العمليات المحققة، أما المبحث الثاني فتضمن أحقية المكلف في الطعن في تعديل إقرارته الضريبية وتضمن المحور الأول ربط وتعديل إقرار الضريبة على القيمة المضافة أما المحور الثاني فتضمن نظام الطعن على تعديل الإقرارات الضريبية وإجراءاته ، أما المبحث الثالث فقد تضمن ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة التهرب من الضريبة على القيمة المضافة، وخلص البحث إلى جملة استنتاجات ووضع التوصيات المناسبة لها.

## المقدمة:

إن المتغيرات المتعددة والمتداخلة التي يعيشها الاقتصاد الوطني بشكل عام، والنظام الضريبي على وجه التحديد ، تستلزم إجراء تعديلات جوهرية في التشريعات الضريبية النافذة ، بالشكل الذي يجعل النظام الضريبي يتماشى مع إجراءات استيعاب المتغيرات العالمية والمحلية، شأنه في ذلك شأن النظم الضريبية المختلفة .

فقد لجأت مختلف الدول وفي إطار الإصلاح والتطوير الضريبي إلى البحث عن البدائل الممكنة للحفاظ على سياسة ضريبية فعالة ماليا واقتصاديا واجتماعيا ، واقتصاد اي بلد ينبغي أن لا يختلف عن هذه الدول ويرسم سياسته الضريبية بما يتفق ومعطيات الظروف المستقبلية .

وفي ضوء ما تفرزه المتغيرات المشار إليها فيما تقدم، فانه من الممكن إحداث تغييرات في الهيكل الضريبي باعتماد ضرائب ذات فاعلية تحقق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية ، وفي مقدمة هذه الضرائب وأكثرها أهمية ضريبة القيمة المضافة Value Added Tax.

ويعد انتشار ضريبة القيمة المضافة، أهم التطورات التي شهدتها الخمسون عاما الأخيرة في المجال الضريبي، ففي خمسينات القرن الماضي لم يكن يسمع بهذه الضريبة احد خارج فرنسا، أما الآن فهي مطبقة في 139 بلدا، حيث تسهم في العادة بما يقرب من ربع إيرادات الضريبة الكلية، وعلاوة على ذلك لا يزال هناك عمل كثير جاد في مجال ضريبة القيمة المضافة، ولا يزال عدد البلدان التي تعتمد هذه الضريبة آخذ في التزايد، أما البلدان التي اعتمدها بالفعل فهي تسعى جاهدة لتحسين تصميمها وتنفيذها، أما البلدان التي هي قيد التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة أو ما زالت ضمن نطاق تطبيق الضرائب التقليدية، فلا بد للإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء من التعرف على حقوق وواجبات المكلفين بهذه الضريبة، ليتسنى لهم مقارنة الضريبة على القيمة المضافة بغيرها من الضرائب من حيث الايجابيات والسلبيات.

حيث نص قانون الضريبة على القيمة المضافة على مجموعة من الإلتزامات التي تقع على عاتق المكلف لضمان حصول المصلحة على الضريبة المستحقة في موعدها القانوني سواء كان منتجا صناعياً أو تاجر جملة أو تاجر تجزئة، بالإضافة إلى أحقية

المصلحة في ربط وتعديل الإقرار الضريبي المنصوص عليه بالمادة 14 وذلك وفقاً للشروط والأوضاع التي حددتها أحكام المواد 25، 48 من القانون، مع إعطاء الحق للمسجل ( المكلف) في الطعن على تعديل المصلحة لإقراراته وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في القانون 67 لسنة 2016م ولائحته التنفيذية طبقاً لأحكام المواد 55 - 56- 57- 58- 59- 60 والمواد من 60 إلى 66 من اللائحة التنفيذية<sup>1</sup>. وسوف نوضح تلك الحقوق والالتزامات في المباحث الآتية:

المبحث الأول: التزامات المكلفون بالضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: أحقية المكلف في الطعن على تعديل إقراراته الضريبية.

المبحث الثالث: ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة.

## المبحث الأول

### التزامات المكلفون بالضريبة على القيمة المضافة

يتطلب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة مجموعة من الإلتزامات على المكلف، فرضتها التشريعات الضريبية يتعين عليه الوفاء بها، وذلك لبلوغ القانون الضريبي هدفه الأساسي وهو تحصيل الضريبة المستحقة على نحو صحيح وفي المواعيد المقررة دون تهرب أو تأخير<sup>2</sup>. وذلك عندما يتوافر التكليف في حقه ويصبح مخاطباً بأحكام القانون، فيلتزم بالتسجيل بالمصلحة. وإصدار فاتورة ضريبية عن كل بيع سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة. وكذلك إمساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة يقيد فيها أولاً بأول قيمة السلعة أو الخدمات التي يبيعها. وقيمة الضريبة على القيمة المضافة المستحقة

<sup>1</sup> المادة 15 الفقرة الرابعة من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة ولائحته التنفيذية.

<sup>2</sup> د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة، دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالممولين و وسائلها في دعم الإلتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة لمصر، دار النهضة العربية، القاهرة عام 2016.

والتي يلتزم بتحصيلها من المكلف الفعلي وتوريدها للمصلحة وفق إقراراته الضريبية الذي يلتزم بتقديمه خلال المدة المحددة لتقديم الإقرار<sup>3</sup>.

وسوف نوضح تلك الإلتزامات في المطالب الآتية:

المطلب الأول: الإلتزام بالتسجيل بالمصلحة.

المطلب الثاني: الإلتزام بالتعامل بالفواتير الضريبية.

المطلب الثالث: الإلتزام بإمسك دفاتر أو حسابات منتظمة.

المطلب الرابع: الإلتزام بالإقرار عن العمليات المحققة.

### المطلب الأول

#### الإلتزام بالتسجيل بالمصلحة

يلتزم كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس أنشطة خاضعة لتلك الضريبة أن يتقدم للإدارة الضريبية للتسجيل، وذلك إذا بلغ حجم أعماله حد التسجيل المقرر بالمادة 16 من القانون<sup>4</sup>. وهذا فإن إلتزام المكلف بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية يعتبر من الإلتزامات الأولية التي يجب عليه المبادرة إلى تنفيذها. بمجرد توافر الشروط التي تجعله مكلفاً في كل من ضريبة المبيعات والقيمة المضافة<sup>5</sup>. ويعد التسجيل بهذه المثابة من أهم الوسائل القانونية لحصر المكلفين في كلتا الضريبتين<sup>6</sup>، وتشجيعاً لنجاح الضريبة على القيمة المضافة أنها أعطت الحق للمصلحة في إعطاء المسجل رقم التسجيل بمجرد استحقاقهم التسجيل وفقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>7</sup>، والمكلف هو وسيط بين المستهلك النهائي أو المستفيد من الخدمة والإدارة الضريبية في توريد الضريبة على القيمة المضافة، ويتم تسجيل المكلف بأداء الضريبة إجبارياً أو إختيارياً حسب حد التسجيل المقرر قانوناً، وإن الحكمة من وضع حد للتسجيل هو إعفاء صغار المسجلين من خضوع منتجاتهم للضريبة، وبذلك يوفر فرصة نمو للمشروعات الصغيرة، وتوفير

<sup>3</sup> د. أسعد طاهر: دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات في الضريبة على القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، عام 1999.3

<sup>4</sup> المادة 16 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016، والمادة 18 من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017 لقانون الضريبة على القيمة المضافة.

<sup>5</sup> David Goy & John Walter: Vat and property. London.1989.p38.

<sup>6</sup> د. ممدوح الهبائمي: الحصر الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، عام 1993 ص 503.

<sup>7</sup> المادة 4/16 والتي تنص ( وفي حالة عدم تقدم المكلف للتسجيل يعد مسجلاً بحكم القانون....) من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة برقم 67 لسنة 2016.

جهد للجهاز الضريبي<sup>8</sup>، وكلما ارتفع حد التسجيل كلما قضى على المصاعب الإدارية التي تنشأ عادة عن خضوع صغار المسجلين للضريبة<sup>9</sup>.  
وقد ألزم المشرع الضريبي المصري كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم ببيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون مبلغ خمسمائة ألف جنيه أن يتقدم للتسجيل بطلب على النموذج المعد لهذا الغرض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل<sup>10</sup>. ولم يتضمن القانون وسائل تحديد كيفية تحديد بلوغ حد الشخص الخاضع للضريبة من عدمه وبالتالي يمكن الرجوع للواقع العملي من خلال فترة تطبيق الضريبة على المبيعات من 1991 وحتى 9/ 2016 والتي حددت وسائل تحديد حد التسجيل بالآتي<sup>11</sup>:

- 1- من واقع قائمة الدخل.
  - 2- بالنسبة للجهات التي لا تمسك سجلات وحسابات منظمة يسترشد بالآتي:
    - أ- حجم الإيرادات الوارد بإقرار ضرائب الدخل.
    - ب- الربط الضريبي بضرائب الدخل والذي وافق عليه المكلف سواء عن طريق اللجنة الداخلية- لجنة الطعن- أحكام المحاكم.
- وقد اعتبر المشرع الضريبي أن عدم تقدم المكلف للتسجيل بالمصلحة خلال المواعيد تهرب طبقاً لأحكام المادة 68 والمعاقب عليها بالمادة 67 بالسجن مدة لا تقل عن ثلاث

---

Carlos Silvani & Charles : L, invoices. Books of account. And tax return forms of vat the value added tax in Asia – Jakarta.1990,p31.

8 د. طه خيرى طه: مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة المبيعات في قطاع الخدمات في ضوء التشريع المصري، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2001، ص 218.  
9 د. شويكار إسماعيل: رؤية مستقبلية للضريبة على القيمة المضافة أعلى درجات تطور الضريبة على المبيعات- دراسة مقارنة، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس، متطلبات الإصلاح الضريبي الشامل في مصر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب عام 2000، ص 137.  
10 المادة 16 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 والمادة 18 من اللائحة التنفيذية للقانون الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017.  
11 أ. محمد إبراهيم سليمان، أ. نصر أبو العباس أحمد، الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق، الطبعة الأولى، القاهرة، 1997، ص 134.

سنوات ولا تجاوز سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين<sup>12</sup>.

ويعتبر حد التسجيل ركن أساسي لكافة أنواع الضرائب سواء المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة، ويختلف حد التسجيل من بلد إلى آخرى فكلما كان الاقتصاد مزدهراً كلما زادت فيه أعداد المشروعات الكبيرة ذات النصيب الأكبر في الدخل القومي، وبالتالي ارتفع حد التسجيل، وتطبق بعض الدول حدوداً للتسجيل مختلفة على بعض الخدمات المعينة مثل تجارة التجزئة والمهنيين فنجد أيرلندا تطبق حد التسجيل على السلع 25 ألف جنيه استرليني و12 ألف جنيه استرليني على الخدمات بينما هناك دول أخرى تضع حداً واحداً للتسجيل مثل ألمانيا- اليونان- إيطاليا- إسبانيا-تركيا<sup>13</sup>.

وقد قرر المشرع الضريبي أيضاً توحيد مدة التسجيل وفقاً للمادة (16) بثلاثين يوماً لتحقيق العدالة الضريبية بين المسجلين سواء بالنسبة للسلع أو الخدمات على خلاف قانون الضريبة على المبيعات التي كانت محددة بقرارات من وزير المالية حيث كانت المدة 15 يوماً بالنسبة للسلع بقرارات وزير المالية 116/1991 - 129/1991 وبالنسبة لمقدمي الخدمات خلال سنتين يوماً بالقرار رقم 81/1992 والخدمات التي صدر بها قرارات جمهورية. ثم القرار رقم 749 لسنة 2001 بشأن اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على المبيعات والتي نص في المادة 12 ويتعين على كل مكلف بلغت مبيعاته حد التسجيل أو جاوزته في أي سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بالقانون أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه خلال الشهر الذي بلغت مبيعاته أو مقابل الخدمات التي قدمها حد التسجيل أو تجاوزته- ونظراً لأنه كان هناك عدم مساواة بين المكلفين في توقيع عقوبة عدم التسجيل خلال المواعيد، حيث كان هناك بعض الشهور 28 يوماً والبعض الآخر 31 يوماً أو 30 مما كان هناك مكلف يوقع عليه العقوبة دون الآخر، وبالتالي فقد حدد قانون الضريبة على القيمة المضافة مدة التسجيل ثلاثون يوماً للمساواة بين جميع الأشخاص الذين يخضعون للضريبة على القيمة المضافة لمنع التفرقة بين المسجلين

<sup>12</sup> المادة 68 الفقرة الأولى: يعد تهرباً من الضريبة وضريبة الجدول يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 67 من هذا القانون ما يأتي:1- عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة.

<sup>13</sup> Ernest Young: International V.A.T.practic and procedures in 21 countries. 1991.p358.

وخضوع بعضهم للعقوبات الجنائية دون الآخرين بسبب اختلاف المواعيد الخاصة بالتسجيل<sup>14</sup>.

ويتم توضيح نظام التسجيل بالضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول على الوجه التالي:  
في فرنسا:

يلتزم المتعهد الذي يعمل في أي نشاط صناعي أو تجاري تتراوح مستويات حد التكاليف 100 ألف دولار في فرنسا، أو مهني يخضع للضريبة أياً كان رقم أعماله السنوي وفي خلال الأسبوعين الأولين من بدء تشغيل النشاط بالتسجيل لدى ضرائب الدخل التابعين لها، وهذا الالتزام يسري على أي نشاط صناعي أو تجاري أو مهني يخضع للضريبة أياً كان رقم أعماله السنوي<sup>15</sup>.

وفي تركيا:

التسجيل يجعل الشخص خاضعاً للرقابة الضريبية من قبل السلطات<sup>16</sup>، ففي تركيا يلتزم بالتسجيل كل متعهد يجري صفقات خاضعة للضريبة وذلك لدى المأمورية المختصة بصرف النظر عن حجم رقم أعماله السنوي، ويعطى رقم ضريبي يقدم بموجبه القرارات الضريبية وفي حالة امتلاك المسجل لأكثر من منشأة يتقدم المتعهد للتسجيل في المأمورية التي يقع في دائرتها مأمورية الضرائب العامة أو ضريبة الشركات التابع لها<sup>17</sup>.

وفي المغرب:

<sup>14</sup> د. عصام حسني عبد الحليم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات، كلية الحقوق، جامعة بنها، مطابع الدار الهندسية، بدون سنة نشر

<sup>15</sup> مصلحة الضرائب المصرية - الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا- دليل التطبيق والإجراءات في 21 دولة- ترجمة ميخائيل شحاتة وآخرين- مكتبة مصلحة الضرائب على المبيعات، عام 2007، ص15.

- د. أسعد طاهر أحمد: دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص82.

<sup>16</sup> أ. فتحي عبد الوهاب: دور النظام الضريبي في تركيا في جذب الاستثمار الأجنبي، رسالة ماجستير في الاقتصاد، معهد الدراسات والبحوث الآسيوية - جامعة الزقازيق- عام 2010، ص65.

<sup>17</sup> مصلحة الضرائب المصرية - الضريبة على القيمة المضافة دولياً- دليل التطبيق والإجراءات في 21 دولة ( مؤلفون مختلفون) ، ترجمة حكيم ميخائيل شحاتة وآخرون، الجزء الأول مصلحة الضرائب على المبيعات- القاهرة - 2000، ص 891.

- د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية - القاهرة- دون سنة نشر.

يتم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بمقتضى القانون رقم 3085 لسنة 1985 والمعدل بالقانون رقم 4306 لسنة 2007 وتطبق الضريبة إذا بلغ حجم المعاملات المكلف 2 مليون درهم أو جاوز ذلك، ويجب على كل شخص خاضع للضريبة على القيمة المضافة أن يدلي خلال الشهر الذي يلي تاريخ بدء العمل<sup>4</sup>، إلى المصلحة المحلية لوضع وعاء الضريبة التي توجد في دائرة اختصاصها المؤسسة الرئيسية للمقاولة أو مقر الشركة، بإقرار بالشروع في العمل يحرر وفقاً للنموذج الذي تسلمه الإدارة ويتضمن البيانات التالية<sup>18</sup>:

أ- الاسم الشخصي والعائلي والموطن وإذا تعلق الأمر بشركة شكلها القانوني وعنوانها التجاري ومقرها.

ب- طبيعة الأعمال التي يزاولها.

ت- موقع المؤسسة أو المؤسسات الإنتاجية، إذ كان يتولى الإنتاج بنفسه وموقع مؤسسة أو مؤسسات الصانع الذي يقوم بتهيئة مواد أولية يتلقاها من غيره واسمه العائلي وموطنه، إذا كان ينتج بواسطة الغير.

ث- موقع أو مواقع متاجر البيع والوكالات والفروع والمستودعات المملوكة له.

ج- طبيعة المنتجات التي يحصل عليها أو يصنعها بنفسه أو بواسطة الغير.

ح- أسماء المؤسسات التابع لها أو التابعة له وعناوينها التجارية ومقرها.

ويرى البعض أن انخفاض حد التسجيل يؤدي إلى صعوبات في تطبيق الضريبة أهمها عدم قدرة الدولة أو الإدارة الضريبية على إدارة عدد كبير من الخاضعين للضريبة، وهذا ما حدث في كندا ومالطة<sup>19</sup>، ومن ناحية أخرى تسمح معظم الدول للمنشآت التي لم تبلغ حد التكاليف بالتسجيل الاختياري لدى الإدارة الضريبية المختصة وذلك لتمكينها من استرداد الضريبة على المدخلات، إذ غالباً ما يشترط لإجراء هذا الاسترداد أن تكون المنشآت البائعة من المسجلين لدى الإدارة الضريبية<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> د. مصطفى الكثيري: النظام الجبائي و التنمية الاقتصادية في المغرب، طبعة عام 1985 - بدون دار نشر.

<sup>19</sup> د. جلال الشافعي: مدى إمكانية تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة للضريبة على المبيعات في مصر ومقومات ذلك- ندوة علمية عن تطوير الضريبة على المبيعات في مصر- كلية التجارة- جامعة بنها- بتاريخ 2008/3/19.

<sup>20</sup> د. سعيد عبد المنعم محمد: إفتار العام للضريبة على القيمة المضافة- بحث منشور بمجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب- المؤتمر العلمي الضريبي العشرين - كلية التجارة- جامعة عين شمس - القاهرة- فبراير 2014.

## المطلب الثاني

### الالتزام بالتعامل بالفواتير الضريبية

تعتبر الفاتورة الضريبية من أهم المستندات المحاسبية اللازمة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة ويجب على كل مسجل (مكلف) أن يلتزم بتحريرها عند بيع سلعة أو أدائه لخدمة خاضعة للضريبة<sup>21</sup>، حيث يجب على كل بائع سلعة أو مؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة أن يقدم فاتورة ضريبية للعميل وتكون هذه الفاتورة متضمنة البيانات التالية: سعر الضريبة وقيمة الضريبة المستحقة - الثمن الصافي للسلعة المباعة أو الخدمة المؤداة (دون الضريبة)<sup>22</sup>، فالأصل في الضريبة على القيمة المضافة أن تحرر الفاتورة الضريبية من أصل وصورتين يحتفظ البائع بإحدى الصورتين لأغراض الفحص ويدفع الصورة الثانية مع أصل الفاتورة للمشتري، الذي يستخدم الأصل فيما بعد بختم ضريبة المدخلات ويحتفظ بالصورة الأخرى لأغراض الفحص أيضاً، على أن القواعد المتعلقة بفواتير الضريبة لا تنطبق على السلع الخاضعة للضريبة بسعر صفر والسلع المستعملة حيث لا يلزم المورد في هذه الحالات بإصدار فاتورة ضريبية<sup>23</sup>، ويقصد بالفواتير الضريبية بأنها التي تعد وفق النموذج الصادر من رئيس مصلحة الضرائب ووفقاً للقواعد والإجراءات التي تنظمها اللائحة التنفيذية لقانون ولهذه الفواتير دوراً مهماً في تطبيق الضريبة باعتبارها المستند المؤيد للعمليات الخاضعة للضريبة<sup>24</sup>. وقد أوجب المشرع الضريبي على المسجل تحرير فاتورة ضريبة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول، وتكون الفواتير من أصل وصورة يسلم الأصل للمشتري وتحفظ الصورة لدى المسجل لمدة خمس سنوات تالية لإنهاء السنة المالية التي حررت فيها الفاتورة ويتعين أن تكون الفواتير مرقمة بأرقام متسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها<sup>25</sup>.

<sup>21</sup> د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة - دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه- كلية الحقوق، جامعة القاهرة، عام 2003، ص31.

<sup>22</sup> د. سعيد عبد المنعم محمد: الإطار العام لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، 6.

<sup>23</sup> د. عمار السيد عبد الباسط: أثر الضريبة على المبيعات على القوة الإدخارية في ظل الاقتصاد، مكتبة الوفا القانونية- الطبعة الأولى- الإسكندرية- عام 2011، ص 99.

<sup>24</sup> د. يونس أحمد البطريق، د. سعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، دار الجامعة الجديدة- الإسكندرية- عام 2002.

<sup>25</sup> المادة 12 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

وترجع أهمية الالتزام بالفاتورة الضريبية لأنها تعد السبيل الوحيد لضبط المجتمع الضريبي<sup>26</sup>، وتمكن الإدارة الضريبية من التأكد من قيمة الضريبة التي تم تحصيلها بمعرفة البائعين كما تمكنها من ناحية أخرى من التأكد من قيمة الضريبة التي يحق للمشتريين خصمها من الضريبة المستحقة عليهم عند قيامهم بإعادة بيع السلعة إلى الآخرين<sup>27</sup>.

ويقصد بالفواتير الضريبية بأنها التي تعد وفق النموذج الصادر به قرار رئيس مصلحة الضرائب. ولهذه الفواتير دوراً مهماً وفعالاً في تطبيق الضريبة باعتبارها المستند المؤيد للعمليات الخاضعة للضريبة<sup>28</sup>، لذلك نصت المادة (13) من القانون على إلزام المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية سواء ورقية أو الكترونية عند بيع السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول، ولقد نصت المادة (13) من اللائحة التنفيذية لقانون 67/2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة على الشروط الواجب توافرها في الفواتير الضريبية التي يحررها المسجل<sup>29</sup>، وتكون الفواتير من أصل وصورة يسلم الأصل إلى المشتري وتحفظ الصورة لدى المسجل ويتعين أن تكون الفواتير مرقمة بأرقام متسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها<sup>30</sup>، على أن تخصص أرقام متسلسلة للفواتير الصادرة عن مبيعات

26 د. أسامة علي عبد الخالق: الضريبة على القيمة المضافة بين الحوكمة ومبدأ الرقابة الذاتية وأثره على مكافحة التهرب الضريبي، المؤتمر الضريبي العشرين، مجلة الجمعية المصرية لمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة- جامعة عين شمس- القاهرة فبراير عام 2014.

27 د. سعيد عبد المنعم محمد: الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 6.

28 د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع ابق، ص 45.

29 يشترط أن يوضح المسجل في الفاتورة أو أي مستند يقوم مقامها - قيمة السلع أو الخدمات المباعة بصفة منفصلة عن قيمة الضريبة المستحقة عنها، ثم إجمالي قيمة الفاتورة، وأن يتم إثبات القيمة بالعملة الوطنية، فإذا تم إثباتها بالعملة الأجنبية فيجب على الإدارة الضريبية تحويل القيمة بالعملة الوطنية وفقاً لسعر صرف الدولار بالبنك المركزي وقت إصدار الفاتورة ويتفق ذلك مع قانون الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا والمملكة المتحدة. د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، الدار الجامعية للنشر- الإسكندرية- عام 2004/2003، ص 552.

- د. أحمد يوسف الشحات، د. عبد الهادي مقل: محاضرات في المالية العامة والقانون المالي- النفقات العامة- الموازنة العامة- التشريع الضريبي - الشافعي للطباعة- المنصورة- بدون سنة طبع.

- د. جلال مطاوع، د. محمد هشام الحموي، د. محمد عبد العظيم رمضان، د. محمود عباس حمدي: المحاسبة الضريبية في منشآت الأعمال، الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية- الضريبة على المبيعات وضريبة الدمغة - كلية التجارة - جامعة القاهرة - عام 2013/2012 - بدون دار نشر.

30 د. محمد سعيد الشناوي: المحاسبة عن الضرائب غير المباشرة، كلية التجارة- جامعة بنها- عام 1997- بدون دار نشر.

السلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة فقط والثانية الخاضعة لضريبة الجدول فقط وأخرى خاضعة للضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول معاً<sup>31</sup>. ونظراً لأهمية الفاتورة الضريبية كأساس لإنضباط المجتمع الضريبي فقد تشدد قانون الضريبة على القيمة المضافة في تعامله مع المسجلين وغير المسجلين فقد اعتبر المسجل الذي لا يصدر فواتير عن مبيعاته من السلع والخدمات المختلفة الخاضعة للضريبة أو إصدار غير المسجل لفواتير شاملة لضريبة تهرباً ضريبياً يعاقب عليها بالمادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة، وأن إغفال المسجل أي بيان من بيانات الفاتورة جريمة من جرائم التهرب وفقاً للفقرة السادسة والعاشرة المنصوص عليها في المادة 68 من القانون حتى عندما يتم تحريرها بواسطة أجهزة الحاسب الآلي<sup>32</sup> والتي تصل العقوبة إلى السجن من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات والغرامة من خمسة آلاف جنيه إلى خمسين ألف جنيه، وهذا يؤدي إلى تقليل وتحجيم انتشار الشركات الوهمية التي تقوم ببيع فواتير المشتريات الوهمية لخصم ضريبة بدون وجه حق أو رد الضريبة مما يثرى على حساب الخزانة العامة<sup>33</sup>.

ويتم توضيح الالتزام بإصدار الفواتير الضريبية في عدد من الدول على الوجه التالي

:

#### في فرنسا:

يلزم القانون المسجل وغير المسجل بإصدار الفاتورة عند قيامهم بالبيع ضماناً في عدم التهرب من الضريبة ويجب أن تحتوي الفواتير على كافة المعلومات الإيجابية الآتية والتي ينص عليها القانون التجاري الفرنسي<sup>34</sup>:

- اسم وعنوان العميل.

- الثمن الصافي للسلعة المباعة أو الخدمة المؤداة (دون حساب الضريبة).

<sup>31</sup> المادة 12 الفقرة الثانية من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة والمادة 13 من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2016 والتي حددت شكل وضوابط الفاتورة الضريبية.

<sup>32</sup> Encyclopedia of value added tax.....,op.cit.p5.33.

- د.جلال مطاوع إبراهيم: المحاسبة الضريبية في منشآت الأعمال، مرجع سابق، ص 347.

<sup>33</sup> مصلحة الضرائب المصرية- الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين- دليل الفواتير والدفاتر والسجلات الوجب الالتزام بها وفقاً لأحكام القانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية- القاهرة - عام 2016 ص5.

<sup>34</sup> المادة 289 من مدونة الضرائب الفرنسية والمعدلة بالمرسوم رقم 463 لسنة 2013 بتاريخ 3/ يونيو 2013.

- سعر الضريبة ومبلغ الفات المستحقة.

وبخلاف هذه المتطلبات الخاصة بالفات ينبغي أن تبين الفواتير التي يتم تحريرها كافة المعلومات الإلزامية التي ينص عليها القانون التجاري - اسم المورد أو الشركة - نوع الشركة ( شركة مساهمة أو شركة ذات مسؤولية محدودة وغيرها) وعنوانها ورقم التسجيل ورأس المال وتاريخ الفاتورة ووصف التوريد<sup>35</sup>، وأن عدم الالتزام بالتعامل بالفواتير لا يسمح باسترجاع الضريبة على المدخلات فالفاتورة تعد بمثابة الشيك لإمكانية خصم ضريبة المدخلات حيث تسمح للمشتري بأن يخصم بنفسه ضريبة المدخلات<sup>36</sup>.

### وفي تركيا:

ألزم القانون المتعهد بالتعامل بالفواتير وذلك لأنها تعتبر من أهم الأنظمة التي تساعد على تثبيت الالتزام الضريبي فيتم تسجيل كل عملية بيع للسلع والخدمات سواء كانت خاضعة للضريبة أو معفاة منها<sup>37</sup>، وعليه يلتزم كل متعهد في تركيا أن يصدر فاتورة عن كافة أنواع السلع والخدمات التي يوردها المتعهد الآخر وأن يحتفظ بصورة منها ويجب أن تحمل الفواتير أرقاماً متسلسلة وأن تحتوي كل فاتورة على البيانات الآتية: الاسم - رقم التسجيل - تاريخ التوريد - اسم العميل - اسم المأمورية - ووصف السلع والخدمات الموردة<sup>38</sup>.

### وفي المغرب:

يجب على الأشخاص الذين يقومون بالعمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة أن يسلموا إلى المشتريين منهم أو إلى المتعاملين معهم الخاضعين للضريبة المذكورة

<sup>35</sup> مصلحة الضرائب على المبيعات - الضريبة على القيمة المضافة دولياً - الجزء الأول- مرجع سابق ص196.  
- Allan Bucett: Vat in for cement and appcals manual,2 end, Ed London1990.p43.

<sup>36</sup> د. ناصر محمد عبد العزيز: التحصيل الضريبي بين النظرية والتطبيق- دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه- كلية الحقوق جامعة حلوان- القاهرة- عام 2012، ص 443.

<sup>37</sup> أ. فتحي محمد عبد الوهاب: دور النظام الضريبي في تركيا في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، مرجع سابق، ص66.

<sup>38</sup> د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة - دراسة المقارنة - إيتراك للنشر والتوزيع- الطبعة الأولى- عام 2007.

فاتورة أو بيانات حسابية مرقمة مسبقاً ومسحوبة من سلسلة متصلة أو مطبوعة بنظام معلوماتي وفق سلسلة متصلة يثبتون فيها زيادة على البيانات المعتادة ذات الطابع التجاري<sup>39</sup>. وكذلك رقم التعريف الممنوح من قبل مصلحة الضرائب واسم وعنوان المشتري أو العميل وبصفة خاصة مبلغ الضريبة المنفصلة عن ثمن البيع أو الداخلة فيه<sup>2</sup>، ويعاقب بغرامة من 5000 إلى 50000 ألف درهم لمن يثبت عدم قيامه بالبيع بدون فاتورة ضريبية أو البيع بفواتير صورية بغرض التملص من دفع الضريبة<sup>40</sup>.

### المطلب الثالث

#### الالتزام بإمساك دفاتر وحسابات منتظمة

أوجب قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري على كل مسجل بالمصلحة إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية التي نص عليها القانون طبقاً لنص المادة 13 والتي تنص على (يلتزم المسجل بإمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات والدفاتر وصور الفواتير المشار إليها في المادة 12 من هذا القانون لمدة خمس سنوات تالية لإنتهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد بهذه السجلات والدفاتر<sup>41</sup>. وعدم إتلافها أو تغيير معالمها حتى يتيح للإدارة الضريبية الوقوف على حجم مبيعاته وحقيقة الضريبة التي حصلها من المكلفين الفعليين والمفروض عليه توريدها للمصلحة أو التي قد دفعها على مشترياته ويحق له خصمها<sup>42</sup>.

<sup>39</sup> المادة 37 من القانون رقم 3085 لسنة 1985 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في المغرب.

<sup>40</sup> د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- مرجع سابق - ص307.

- المادة 49 مكرر من قانون الضريبة على القيمة المضافة في المغرب برقم 3085 لسنة 1985.

<sup>41</sup> انتظام الدفاتر و السجلات يعني: إمساكها طبقاً للقواعد الفنية المعترف بها في مجال المحاسبة، فتكون ذات

صفحات مرقمة ترقيمياً متسلسلاً ومؤيدة بالمستندات التي تؤكد صدق ما يتم تسجيله بها: د. حسين كمال، د. سعيد

عبد المنعم: دراسات في المحاسبة الضريبية، الضريبة العامة على المبيعات، مرجع سابق ص109.

- د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات- معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع

سابق، ص570.

- د. يونس أحمد البطريق- د. سعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارنة- دار

الجامعة الجديدة- الإسكندرية-2002.

- د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة، مرجع

سابق، ص32.

<sup>42</sup> إن الإلتزام بإمساك دفاتر وسجلات المحاسبية منتظمة حتى تتأكد الإدارة الضريبية من صدق إقرارات المكلفين

بمطابقتها بما ورد بدفاترهم وسجلاتهم وصور الفواتير الضريبية التي يحتفظون بها: د. رمضان صديق: الإدارة

الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص126.

وقد أوضحت المادة 14 من اللائحة التنفيذية الشروط الواجب توافرها في الدفاتر والسجلات حيث نصت على: (تكون صفحات كل دفتر من الدفاتر والسجلات - خالية من أي كشط أو شطب أو تحشير، أو أي فراغ أو كتابة في الحواشي)<sup>43</sup>، ويجب على المكلف بيان العمليات الخاضعة وغير الخاضعة للضريبة في الدفاتر والسجلات وفي حالة عدم التمكن من إمساك هذه الحسابات المنتظمة فإنه يلتزم بإمساك دفتر خاص يقيد فيه العمليات التي يقوم بها بطريقة تؤدي إلى تحديد أرقام أعماله الخاضعة للضريبة ويذكر فيها أولاً بأول كافة العمليات التي قام بها<sup>44</sup>.

ويحق للممولين إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف الضريبية ويصدر الوزير قرار بتنظيم هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الإلكترونية<sup>45</sup>. كما أن أغلب المنشآت مهما كان حجمها تجد لزاماً عليها أن تحتفظ بشكل ما من أشكال السجلات وقد تستخدم موظفين لهذا الغرض حيث لا يكون المالك متفرغاً لمتابعة كل ما يجري في منشأته<sup>46</sup>. ولذلك فقد وضع قانون الضريبة على القيمة المضافة حداً أدنى للتسجيل هو 500 ألف جنيه وبالتالي تم استبعاد أغلب المنشآت الصغيرة التي يمكن إدارة عملها بدون إمساك سجلات ودفاتر<sup>47</sup> ونظراً لأهمية إمساك الدفاتر والسجلات فقد شدد المشرع عقوبة عدم إمساكها يجعلها صورة من صور التهرب الضريبي وفقاً للمادة 68 فقرة 11 من قانون الضريبة على القيمة المضافة، وقيدتها

<sup>43</sup> المادة 14 من اللائحة التنفيذية للقانون 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.  
- د. أسعد طاهر: دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص203.  
<sup>44</sup> د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص46.  
- د. أحمد مصطفى معبد: المشكلات التطبيقية والعملية الناتجة عن تطبيق قانون الضريبة على المبيعات، كلية الحقوق - جامعة بنها- عام 2005- بدون دار نشر، ص22.  
- Michel Prouzet: the system common international, Paris no1.59.6. join1971,pp2282-2287.

<sup>45</sup> د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي، القانون رقم 2005/91- دار النهضة العربية - القاهرة- بدون سنة نشر -ص201.  
<sup>46</sup> د. محمد محمود مصطفى: المحاسبة عن ضريبة المبيعات وتأثيراتها على ضريبة الدخل، دراسة تطبيقية في قطاع الزواج والبللور- رسالة ماجستير- كلية التجارة- جامعة عين شمس- القاهرة - عام 1997.  
<sup>47</sup> السجلات الواردة بقانون التجارة رقم 17 لسنة 1999 تتمثل بالآتي: دفتر المشتريات- دفتر المبيعات- دفتر المردودات- دفتر الصادرات- سجل المخازن- دفتر اليومية العام- دفتر الجرد- دفتر ملخص الضريبة... الخ يرجع إلى أهمية كل دفتر ووظيفته إلى المادة 14 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بقرار رقم 66 لسنة 2017.

جناية تهرب عقوبتها السجن لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين وفقاً للمادة 67 من فنون الضريبة على القيمة المضافة وذلك خلاف ما جاء بقانون الضريبة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991 الملغى والذي كان يعتبرها مخالفة طبقاً لنص المادة (41) والمعاقب عليها بذات المادة بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز ألفي جنيه، وهذا يؤدي إلى الالتزام الضريبي ويحد من حالات التهرب الضريبي<sup>48</sup>.

ويتم توضيح الالتزام بإمساك السجلات والدفاتر بالضريبة على القيمة المضافة في عدد من الدول على الوجه التالي :

وفي فرنسا:

ألزم القانون إمساك دفاتر محاسبية منتظمة، وأن سلاسة ويسر العمل في هذه الضريبة دون إحداث مشكلات يعتمد أساساً على إمساك المتعهدين لسجلات تفصيلية دقيقة، لذا تصدر الإدارة الضريبية اللوائح المبسطة الواضحة فيما يختص بتوثيق الضريبة من ناحية إصدار الفواتير وإمساك الدفاتر المحاسبية وتقديم الإقرارات الضريبية<sup>49</sup>، ويعد دفتر المشتريات ودفتر المبيعات أهم الدفاتر التي اتفقت الدول على أهميتها ومنها فرنسا، ويستخدم دفتر المشتريات في تسجيل الإعفاءات الضريبية والمشتريات الخاضعة للضريبة كل على حدة والاحتفاظ به كاملاً ومسجلاً به المشتريات أولاً بأول<sup>50</sup>، ويختص دفتر المبيعات بتسجيل كافة المبيعات سواء كانت خاضعة للضريبة أو معفاة منها أو بسعر الصفر على أن يتم قيد الوعاء الضريبي منفصلاً عن الضريبة المفروضة عليه بالنسبة لسعرها. ولا بد من الاحتفاظ بهذه الدفاتر لمدة ست سنوات يبدأ حسابها من تاريخ آخر عملية مبينة في تلك الدفاتر، كما يجب على كل شخص خاضع للضريبة أن

<sup>48</sup> المادة 68 من القانون رقم 67 لسنة 2017 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

<sup>49</sup> د. زكريا محمد بيومي: شرح قانون الضريبة على المبيعات، مكتبة شادي- القاهرة- عام 1991، ص48.

- د. حسين كمال - سعيد عبد المنعم محمد: دراسات في المحاسبة الضريبية- الضريبة على المبيعات- مرجع سابق - ص109

- د. أسعد طاهر: الحقوق و الالتزامات في الضريبة على القيمة المضافة- مرجع سابق- ص 203-204.

د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة- مرجع سابق- ص428.

<sup>50</sup> مصلحة الضرائب المصرية: الضريبة على القيمة المضافة دولياً - دليل التطبيق والإجراءات في 21 دولة- مرجع سابق، ص196.

يمسك سجلات البضائع المرسله والمراد نقلها، في حد ذاته أو نيابة عنها في أراضي دولة أخرى في الاتحاد الأوروبي لهذه الدولة<sup>51</sup>.

### وفي تركيا:

يجب أن يمسك المسجل حسابات بها تفاصيل وبيانات كافية لضمان حسن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، لتمكن السلطات الضريبية من فحص دفاتره وسجلاته والرقابة عليها ويجب أن تشمل الحسابات على البيانات الآتية<sup>52</sup>:

- وصف الصنفه الخاضعة للضريبة ووعاء الضريبة ومبلغ الضريبة المستحق والمبلغ القابل للخصم.

- وصف الصفقات المعفاة بدون خصم ومبالغ الضريبة المدفوعة على مدخلاتها.

- أي تغييرات في وعاء الضريبة وفي المبالغ التابعة للخصم ومبلغ الضريبة المدفوعة أو الملغاة أو المستردة، ولا يطالب صغار المتعهدين وصغار المزارعين بإمسك سجلات ويجب الاحتفاظ بالسجلات لمدة خمس سنوات من انتهاء السنة التي قدم فيها الإقرار.

### وفي المغرب:

أوجب المشرع الضريبي المغربي على كل شخص خاضع للضريبة وفقاً لأحكام المادة 36 من قانون الضريبة على القيمة المضافة بالآتي<sup>53</sup>:

- أن يمسك سجلات محاسبية منتظمة تمكن من تحديد رقم المعاملات وتقدير مبلغ الضريبة الذي يخضمه أو يطالب باسترجاعه.

- أن يمسك محاسبة تمكنه من تحديد رقم المعاملات الخاضعة للضريبة التي تتجزه مؤسسته وذلك بأن يطبق على كل نشاط من الأنشطة المذكورة القواعد الخاصة بها مع التقييد إن اقتضى الحال بالأحكام الواردة في المادتين 20، 12 من القانون، إذا كان يزاول في آن واحد أنشطة خاضعة للضريبة على القيمة المضافة بصورة يختلف بعضها عن بعض.

<sup>51</sup> المادة 256 من قانون الضرائب الفرنسية الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة والمعدلة بالقانون رقم 1347 لسنة 1995 بتاريخ 1995/12/30.

<sup>52</sup> أفتحي محمد عبد الوهاب: دور النظام الضريبي في تركيا في جذب الاستثمار، مرجع سابق - ص 64.

<sup>53</sup> د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- مرجع سابق- ص 308.

- المادة 36 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.

- إذا كان خاضعاً للضرائب المباشرة عملاً بنظام الربح الحقيقي أن يودع بالمصلحة المحلية للضرائب التابع لها خلال الثلاثة أشهر التالية لشهر اختتام السنة المالية نسخة من الموازنة وحساب الحاصلات والتكاليف.

ويجب على كل خاضع للضريبة أن يحتفظ بالدفاتر والحسابات المنتظمة المطلوب إمساكها. بصفة خاصة قوائم الشراء لمدة خمس سنوات، ابتداءً من تاريخ إجراء العملية الأخيرة المبينة في السجل أو من التاريخ الذي حررت فيه المستندات<sup>54</sup>.

### المطلب الرابع

#### الالتزام بالإقرار عن العمليات المحققة

يلتزم الخاضع للضريبة على القيمة المضافة بتقديم إقرار شهري عن العمليات الخاضعة للضريبة أو سداد الضريبة من واقع هذا الإقرار، ويمكن أن يقدم هذا الإقرار كل ثلاثة شهور إذا كانت الضريبة واجبة الدفع أقل من حد معين، ويلتزم الممول بتقديم هذا الإقرار حتى ولو لم يتم خلال فترة المحاسبة الضريبية بأية عمليات خاضعة للضريبة<sup>55</sup>. والإقرار الضريبي عبارة عن إخطار يقدمه المكلف لإدارة الضريبة في نهاية كل فترة ضريبة وخلال المهلة المحددة قانوناً يقر فيه عن إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية وكذلك عن قيمة الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض بمعرفة الإدارة الضريبية، ويجب مراعاة النموذج الذي تعده الإدارة الضريبية في هذا الخصوص واجب سواء في ضريبة المبيعات أو في الضريبة على القيمة المضافة<sup>56</sup>، ويلتزم المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة كما أوضحت بذلك أحكام المادة الرابعة من القانون على أن ( يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص

<sup>54</sup> د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص428.

<sup>55</sup> د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، مرجع يابوق، ص49.

<sup>56</sup> د. أمين السيد لطفي: المحاسبة عن ضريبة المبيعات، دار النهضة العربية، القاهرة، عام 1991، ص 268.

- د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق، ص588.

عليها في هذا القانون)<sup>57</sup>. ويلتزم قانون الضريبة على القيمة المضافة بتقديم نوعين من الإقرارات هما الإقرار الدوري والإقرار الوقتي:  
أولاً: الإقرار الدوري:

ألزم المشرع الضريبي المسجل بالمادة 14 من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر برقم 67 لسنة 2016م بالإقرار عن حجم مبيعاته من السلع أو الخدمات والضريبة المستحقة حيث نصت على ( على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداها بحسب الاحول وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لإنهاء الفترة الضريبية على أن يقدم إقرار شهر إبريل وتؤدي الضريبة وضريبة الجدول عنه في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو)<sup>58</sup>. وقد أكد على ذلك الالتزام بالإنزامة بتقديم الإقرار ولو لم يحقق ببيعاً لسلع أو أدى خدمات خاضعة للضريبة، أي ولو لم تستحق عليه أية ضريبة خلال فترة الإقرار<sup>59</sup>.

وفي حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي فمن حق المصلحة تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير<sup>60</sup>، وهي ذات المادة 16 من قانون الضريبة العامة على المبيعات ( الملغاة) بذات المواعيد والإجراءات ولم يغير المشرع الضريبي أي قواعد بها<sup>61</sup>.

ويجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه بالنسبة لبعض المصدرين أو المستوردين الذين يقومون بالتصدير أو الاستيراد اذا ما اقترنت بواقعة بيع خلال هذه الفترة دون

<sup>57</sup> المادة 4 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.  
<sup>58</sup> مصلحة الضرائب المصرية- الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين - دليل واجبات وحقوق المسجل وفقاً لأحكام القانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية- القاهرة - سبتمبر- 2016، ص8.  
- نصر أبو العباس أحمد: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق، الطبعة الأولى- القاهرة -عام 1997.

- المادة 14 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016.  
<sup>59</sup> د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق، ص590.

<sup>60</sup> يرجع بالتفصيل لأحكام المادة 14، 55 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 60 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017.  
<sup>61</sup> د. عصام حسني عبد الحليم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص48.

حاجة الى تقديم إقرار شهري<sup>62</sup>. ويختلف الشكل القانوني للإقرار الضريبي باختلاف الضريبة المستحقة على مبيعات المسجل على النحو التالي<sup>63</sup>:

1- إقرار ضريبي على مبيعات المسجل من السلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة فقط وهو النموذج رقم (10) ض.ق.م.

2- إقرار ضريبي على مبيعات المسجل من السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول فقط، وهو النموذج رقم (100) ض.ق.م.

3- إقرار ضريبي على مبيعات المسجل على السلع والخدمات الخاضعة لضريبي الجدول وضريبة القيمة المضافة معاً على نموذج (10 / 100) ض.ق.م. وهذا ترجع أهمية الإقرار الضريبي في قوانين الضرائب<sup>64</sup> للآتي:

أ- يتخذ أساساً لتحديد قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة.

ب- يعتبر وسيلة هامة من وسائل تحصيل الضريبة المستحقة على المسجل المكلف بتوريدها.

ت- وسيلة من وسائل الرقابة على المسجلين الذين تم الشراء منهم.

ث- وسيلة هامة من وسائل الحصر.

وتعمل التشريعات الضريبية عامة على أنه لا يستفيد الممول أو المكلف من تأخير الوفاء بالضريبة وذلك باستثمار أموال الضرائب المتأخرة في نشاطه الخاص، أو ادخارها. والحصول على ربح أو فائدة وذلك بتقرير مقابل تأخير يزيد عن معدل سعر الفائدة أو معدل التضخم في قيمة النقود يضاف إلى قيمة الضرائب المتأخرة حتى يفكر المكلف جيداً في نتيجة تعمه التأخير في أداء الضرائب في الميعاد المحدد وما قد يسفر عنها من زيادة في الديون الضريبية عليه بأكثر من الربح أو الفائدة التي يمكن أن تعود عليه

<sup>62</sup> المادة 16 من اللائحة التنفيذية للقانون 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

- صدر قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم 238 لسنة 2018 بتاريخ 2018/1/28 بتفويض رئيس المنطقة المختصة في الموافقة لبعض المصدرين أو المستوردين أو بعض مؤدي الخدمات الذين يقومون بالتصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة مرة واحدة أو مرتين في السنة على الإنكفاء بتقديم الإقرار عن الشهر الذي تتم فيه عملية التصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة إذا ما قورنت بواقعة بيع خلال هذه الفترة أو سداد مقابل تأدية الخدمة في ذات الفترة دون الحاجة إلى تقديم إقرار شهري طبقاً لنص المادة 16 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة.

<sup>63</sup> د. عصام حسني عبد الحليم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة،

مرجع سابق، ص48.

<sup>64</sup> د. أمين السيد لطفى: المحاسبة عن ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص 168.

في حالة استيفائه تلك الديون دون سدادها<sup>65</sup>، ويشترط لصحة تقديم الإقرار الضريبي الآتي<sup>66</sup>:

1- تقديم الإقرار الضريبي خلال الميعاد القانوني وفق المادة 14 من القانون رقم 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة على القيمة المضافة، والمادة 16 من اللائحة التنفيذية خلال الشهرين التاليين لإنهاء كل فترة ضريبية، وإقرار شهر إبريل في اليوم الخامس عشر من شهر يونيو.

2- يجب تقديم الإقرار الضريبي الشهري مقروناً بسداد الضريبة. وضريبة الجدول المستحقة أو إحداها بحسب الاحول.

3- يجب تقديم الإقرار الضريبي الشهري في الميعاد القانوني ولو لم يكن حق بيعاً خلال فترة المحاسبة وفقاً للمادة 14 من القانون رقم 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة على القيمة المضافة والمادة 39، 16 من اللائحة التنفيذية<sup>67</sup>.

#### ثانياً: الإقرار الوقتي:

ألزم قانون الضريبة على القيمة المضافة وفقاً للمادتين 32، 17 منه على: غير المسجل الذي يتلقى خدمة مستوردة من شخص غير مقيم بأن يقدم إقراراً عن هذه الخدمة

<sup>65</sup> د. رمضان الصديق: الإدارة الضريبية الحديثة، دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالممولين ووسائلها في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة لمصر، مرجع سابق، ص121.

<sup>66</sup> د. عصام حسني عبد الحليم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص 49-48.

- أ. نصر أبو العباس أحمد- أ. محمد إبراهيم سليمان: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق في ظل أحكام القانون 67 لسنة 2016، ص 84-142.

<sup>67</sup> نصت المادة 39 من اللائحة على ( على المسجل أداء الضريبة دورياً إلى المأمورية المختصة وفق إقراره الشهري في الموعد المنصوص عليه بالمادة 14 من القانون - ويجوز لرئيس المصلحة تحديد جهة السداد ووسيلته)، وهذا وقد قررت المصلحة ابتداءً من شهر مارس 2001 بالسماح للمسجلين بتقديم إقراراتهم الضريبية مسحوبة بالسداد إلى أحد فروع البنك الأهلي، ويرجع ذلك بالتفصيل: أ. محمد محروس محمد: الضريبة على المبيعات أحكام تجار الجملة والتجزئة، بدون دار نشر وبدون سنة نشر- مكتبة مصلحة الضرائب على المبيعات ص117، وهذا ويمكن الاستفادة من تجربة تايلاند إذا أنها تسمح لكبار المسجلين بتقديم إقراراتهم الضريبية مسحوبة بالسداد باستخدام شبكة الإنترنت: أ. أماني كارم: تجربة تايلاند في سداد الضريبة عن طريق الانترنت - دليل أبحاث وحدة البحوث المقارنة - قطاع البحوث الضريبية - مصلحة الضرائب على المبيعات من الفترة 1996 حتى 2001 ص351-354. وقد أثبتت التجربة أن استخدام البنوك في تحصيل الضريبة قد أحرز نجاحاً بصفة عامة بعد استخدامها في تلقي المدفوعات، ويعد التحصيل من خلال البنوك هو من قبيل خصخصة عملية التحصيل الضريبي وقد نجحت البرازيل والأرجنتين وإيطاليا واليابان والمكسيك وإسبانيا في استخدام البنوك... ويرجع ذلك: د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص23.

ويؤدي الضريبة المستحقة عليها خلال ثلاثين يوماً من تلقي الخدمة المذكورة<sup>68</sup>، وهذا النوع من الإقرارات يمكن أن يكون لمرة واحدة، ويمكن أن يتكرر بتعدد الخدمات المستوردة من أشخاص غير مقيمين وغير مسجلين، ويعتبر إقراراً وقتياً، لأنه موقوت بواقعة تلقي الخدمة، ومحدد بثلاثين يوماً من تاريخ تلقيها، ومع ذلك فإنه تسري عليه ما يسري على الإقرارات الدورية الأخرى من أحكام، وخاصة ما يتعلق بالضريبة الإضافية<sup>69</sup>.

### ثالثاً: الإقرار الإلكتروني:

قرر وزير المالية تفعيل خدمة تقديم الإقرارات الضريبية إلكترونياً " أون لاین" عبر الموقع الإلكتروني لمصلحة الضرائب المصرية من أجل التيسير على الممولين والمسجلين للضرائب بحيث لا يحتاجون إلى التردد دورياً على المأموريات لتقديم تلك الإقرارات خاصة أنها تكون شهرية في. ضرائب القيمة المضافة، في حين يقدم الإقرار الضريبي مرة واحدة سنوياً في ضرائب الدخل، لافتاً إلى أن هذا التطور في ميكنة تقديم الإقرارات الضريبية يدعم جهود الحكومة في تحسين ترتيب مصر في مؤشر ممارسة الأعمال بالتقارير التي تصدر عن المؤسسات الدولية المعنية بقياس تنافسية الدول وقدرتها على جذب الاستثمارات الأجنبية<sup>70</sup>.

<sup>68</sup> أ. محمد إبراهيم سليمان، أنصر أبو العباس أحمد: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق في ظل أحكام القانون 67 لسنة 2016، مرجع سابق، ص225.  
<sup>69</sup> د. رمضان صديق: لضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والتشريع المقارن، دار النهضة العربية- القاهرة 2017.

ص587.

<sup>70</sup> د. محمد معيط – وزير المالية – إزام الممولين والمسجلين بالضرائب بالتقدم بإقراراتهم إلكترونياً من أول أكتوبر المقبل – على أن يبدأ جريبياً من أول يوليو – المصدر – وزارة المالية – بتاريخ 2018/7/5.

ويتم توضيح الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي في عدد من الدول على الوجه التالي :  
فرنسا:

ألزم المشرع التشريع الفرنسي الممولين بتقديم الإقرارات الشهرية أو كل ثلاثة شهور، وسداد الضريبة من واقعها مع إجراء تسوية نهائية للمسدد في نهاية العام، مع السماح بترحيل الرصيد الدائن في الإقرار الشهري إلى إقرارات الشهور التالية<sup>71</sup>، ويقوم المسجل بتقديم الإقرار الشهري في فترة تتراوح ما بين اليوم الخامس عشر واليوم الرابع والعشرين من نهاية الشهر الذي تمت فيه الصفقة المقررة عنها بالإقرار وفي عام 1990 قامت بتعديل القواعد الخاصة بالفترة الضريبية الخاصة بصغار التجار حيث سمح لهم بالتقدم بالإقرارات كل ثلاثة أشهر مهما بلغت قيمة الضريبة المستحقة<sup>72</sup>. وقد ألزم المشرع الفرنسي المكلف بالالتزام بالنموذج الذي تعده الإدارة الضريبية بشأن الإقرار الضريبي<sup>73</sup>، ويرفق بالإقرار شيكاً بقيمة الضريبة المستحقة ويقدم الإقرار على فترات ربع سنوية في خلال الشهر التالي للفترة الضريبية وقد أجاز القانون فترة سماح بعد الشهر سبعة أيام أخرى، ويلتزم المكلف بتقديم الإقرار حتى ولو لم يكن هناك ضريبة مستحقة عليه نتيجة عدم وجود مبيعات أو خدمات قام بها ويقدمه صفرى ويحتفظ بالمستندات الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة لمدة ست سنوات كحد أقصى تبدأ بنهاية السنة محل الفحص، ويلتزم بتقديم هذه المستندات لمأمور الفحص في أي وقت يطلبها، وفي حالة

71 أ. إبراهيم علي عبد الرزاق، أ. أحمد فؤاد مهنا: موسوعة الدليل في الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة وفقاً لأحدث التعديلات للقانون واللائحة التنفيذية، الجزء الثالث- الطبعة الأولى- عام 1997، ص 427.

72 الضريبة على القيمة المضافة دولياً- دليل التطبيق والإجراءات في 21 دولة- مصلحة الضرائب على المبيعات- مرجع سابق- ص 197.

73 ابتداء من تاريخ العمل بقانون المالية الصادر سنة 1990 أصبحت الفترة الضريبية ثلاثة شهور، عندما لا تتجاوز الضريبة السنوية المستحقة اثنا عشر ألف فرنك فرنسي، فإن تجاوزت هذا المبلغ وجب أن تكون الفترة الضريبية شهراً ميلادياً واحداً، وفي الحالة الأولى يلتزم المسجل بتقديم أربعة إقرارات، فضلاً عن إقرار سنوي نهائي: المادة 287 من المدونة العامة للضرائب في فرنسا.

- د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات - معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق، ص 599.

عدم تقديم الإقرار الضريبي يحق للمصلحة تقدير الضريبة جزافياً وللمكلف حق الاعتراض عن هذا التقدير أمام المحاكم المختصة<sup>74</sup>.

#### وفي تركيا:

يلتزم كافة المتعهدين بما في ذلك متلقو الخدمات الاولية بتقديم الإقرار شهرياً، أما الأشخاص الذين يمسكون سجلات حسب نظام إمساك الدفاتر المبسط فيطلب منهم التقدم بإقرارات سنوية فقط<sup>75</sup>.

#### وفي المغرب:

يجب على كل شخص خاضع للضريبة على القيمة المضافة في خلال العشرين يوماً أن يقدم للمأمورية التي يوجد فيها المقر الرئيسي الإقرار الدوري برقم الأعمال<sup>76</sup>، ومن الضروري أن تشمل الإقرارات سواء الشهرية أو الربع السنوية جميع العمليات التي أنجزها الخاضع للضريبة<sup>77</sup>:

أ- الإقرار الشهري: يتعين على الملزمين الخاضعين للضريبة وفقاً لنظام الإقرار الشهري أن يودعوا قبل نهاية كل شهر بمكتب المحصل المختص التابع له مقر نشاطهم، إقراراً برقم معاملاتهم المنجز خلال الشهر المنصرم ويقوموا في نفس الوقت بدفع مبلغ الضريبة المطابقة له، ويخضع لهذا النظام وجوباً: الخاضعون للضريبة الذي يساوي رقم أعمالهم المفروضة عليه الضريبة والمحقق خلال السنة المنصرمة مليون 1000000 درهم أو يتجاوزه، وكل شخص ليس له مؤسسة بالمغرب، ويقوم بعمليات خاضعة للضريبة<sup>78</sup>.

<sup>74</sup> د. اسعد طاهر أحمد: دراسة مقارنة في الحقوق و الالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص109.

<sup>75</sup> أ. فتحي محمد عبد الوهاب: دور النظام الضريبي في تركيا في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر- مرجع سابق ص66.

- مصلحة الضرائب المصرية، الضريبة على القيمة المضافة دولياً- مرجع سابق- ص 894.

<sup>76</sup> المادة 26 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.

<sup>77</sup> د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 299-300.

- د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص424.

- المادة 26 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.

<sup>78</sup> ( يلتزم كل شخص أيضاً ليست له مؤسسة بالمغرب ويقوم بعمليات خاضعة للضريبة) المادة 26 من القانون رقم 3085 لسنة 1985.

ب- الإقرار الربع سنوي: يتعين على الملزمين الخاضعين للضريبة وفقاً لنظام الإقرار الربع سنوي أن يودعوا قبل نهاية الشهر الأول من كل ربع سنة لدى محصل الضرائب التابع له مقر نشاطهم، إقراراً برقم المعاملات المنجز خلال ربع السنة المنصرم، ويقوموا بنفس الوقت بدفع مبلغ الضريبة المطابقة له، ويخضع لهذا النظام: الخاضعون للضريبة الذين يقل رقم أعمالهم المفروضة عليه الضريبة والمحقق خلال السنة المنصرمة عن مليون 1000000 درهم، الخاضعون للضريبة الذين يستغلون مؤسسات موسمية وكذلك الذين يزولون عملاً دورياً أو يقومون بعمليات عرضية- الخاضعون للضريبة الجدد فيما يخص السنة المدينة الجارية<sup>79</sup>.

ت- الإقرار الإلكتروني: يجوز للخاضعين للضريبة أن يدلوا إلى إدارة الضرائب بطريقة إلكترونية بالإقرارات المنصوص عليها في هذه المدونة وفق الشروط المحددة بقرار الوزير المكلف بالمالية، وتكون للإقرارات الإلكترونية المذكورة نفس الآثار القانونية للإقرارات المحررة وفق نموذج مطبوع تعدده الإدارة المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب<sup>80</sup>.

### المبحث الثاني

#### أحقية المكلف في الطعن على تعديل إقرارته الضريبية

أعطى قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر برقم 67 لسنة 2016م ( الحق لمصلحة الضرائب مراجعة وتعديل الإقرار خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار) و أوجب على المصلحة إخطار المسجل بتعديل أو تقدير الضريبة بأي وسيلة سواء بخطاب مسجل أو أي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً للقانون التوقيع الإلكتروني يتحقق بها العلم اليقيني<sup>81</sup>. وذلك بعد قيام مصلحة

<sup>79</sup> المادة 27 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.

<sup>80</sup> أ. عبد الوهاب الناصري الدرعي: رئيس مصلحة التشريع للضريبة على القيمة المضافة بالمديرية العامة للضرائب بالمغرب- حول تجربة المملكة المغربية بخصوص إحداث الضريبة على القيمة المضافة - المؤتمر المنعقد يومي 3-4 سبتمبر 2007 بدمشق تحت عنوان: رؤى في الإصلاح المالي والضريبي: التجارب والتحديات- سوريا 2007، ص11.

<sup>81</sup> المادة 15 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 17 من اللائحة التنفيذية والتي تنص ( في تطبيق أحكام المادة 15 من القانون للمأمورية المختصة تعديل الإقرارات المقدمة في حالة عدم مطابقتها من واقع أي بيانات أو مستندات واتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل ما يستحق من ضريبة وضريبة الجدول طبقاً لأحكام القانون).

الضرائب بفحص سجلات ودفاتر المسجل ومطابقة ما جاء بها من بيانات مع الإقرار الضريبي والتحقق من واقع الفحص والمستندات أن هناك مبرر لتعديل الضريبة السابق للمسجل الإقرار عنها<sup>82</sup>، وقد أعطى القانون الحق لصاحب الشأن في الطعن على تقدير المصلحة وفقاً للإجراءات التي حددها قانون الضريبة على القيمة المضافة، حيث نصت المادة (56) الفقرة الثانية على (ويكون للمسجل الطعن على ذلك التعديل أو التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بهذا التعديل أو التقدير). إن كان له من الأسانيد التي تثبت عدم صحة هذا التعديل وحددت المادة 56 من القانون 67 لسنة 2016م إجراءات الطعن وسوف نوضح نظام الطعن في مصر وبعض الدول الأخرى على النحو التالي<sup>83</sup>:

المطلب الأول: ربط وتعديل إقرار الضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الثاني: نظام الطعن على تعديل الإقرارات الضريبية وإجراءاته.

### المطلب الأول

#### ربط وتعديل إقرار الضريبة على القيمة المضافة

يقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذي يجب على الممول دفعه أي تحديد دين الضريبة، ولا يصبح دين الضريبة واجب التحصيل إلا بعد إخطار الممول بربط الضريبة عليه ونبين ذلك في الفروع التالية<sup>84</sup>:

الفرع الأول: الربط الذاتي للضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الثاني: مراجعة وتعديل الإقرار الضريبي.

الفرع الثالث: تقدير الضريبة بواسطة الإدارة الضريبية.

<sup>82</sup> أ نصر أبو العباس أحمد، أ. محمد إبراهيم سليمان: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق في ظل

أحكام القانون (2016/67) مرجع سابق، ص237.

<sup>83</sup> يلاحظ أن المواعيد المقررة للتظلم متعلقة بالنظام العام ومن ثم يترتب على عدم مراعاة هذه المواعيد سقوط الحق في الأجزاء بمجرد قوات المواعيد المقررة قانوناً – يرجع في ذلك بالتفصيل- د. عصام حسني عبد الحليم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص50.

- حكم محكمة النقض المصرية 2622 لسنة 57 ق الصادر بجلسة 1994/1/19 والحكم رقم 2013 لسنة 60 بتاريخ 1998/2/9 في المستحدث من المبادئ القضائية في المنازعات الضريبية – في قضاء المحكمة للدستورية العليا- الدوائر المدنية والتجارية والجناحية بمحكمة النقض- للمستشار إبراهيم سيد أحمد- منشأة المعارف- الإسكندرية عام 2002، ص238.

<sup>84</sup> د. عاطف صدقي، ديونس أحمد البطريق: المالية العامة، مكتبة الكتب العربية- القاهرة- عام 2002/2001.

- د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص55.

## الفرع الأول

### الربط الذاتي للضريبة على القيمة المضافة

إن الضريبة على القيمة المضافة تقوم بالأساس على التقدير الذاتي والتقارير المحاسبية<sup>85</sup>. ويقوم التقدير الذاتي للضريبة والالتزام الطوعي على تأدية المكلف طواعية ما عليه من. إلتزامات ضريبية أساسية مع تدخل محدود من جانب موظفي الإدارة الضريبية، ويتحقق ذلك من خلال قيام المكلف بحساب التزامه الضريبي وإعداد تقديم الإقرار في المواعيد القانونية مع الضريبة المستحقة عليه إلى السلطة الضريبية المختصة<sup>86</sup>. وفي حالة عدم قيامه بذلك فإن الإدارة الضريبية يمكنها اتخاذ الإجراءات الخاصة الإلزامية بما في ذلك تطبيق العقوبات المحددة في القانون<sup>87</sup>.

ويقوم الإلتزام الطوعي جنباً إلى جنب مع نظام الربط الذاتي الذي يجعل الممول ملتزماً بأن يقوم بنفسه بتحديد ودفع الضريبة المستحقة عليه بصورة صحيحة وفي الوقت المناسب<sup>88</sup>، وارتبط تطور النظام الربط الذاتي في معظم الدول التي اتبعته مثل فرنسا، والمملكة المتحدة بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، لأن نظام الربط الذاتي يعد من أهم مزايا الضريبة على القيمة المضافة والذي يحدد المكلف ما يدفعه وما له استرداده<sup>89</sup>.

وبالتالي يتم تقدير الضريبة ذاتياً من قبل الممول أو المكلف لأنه وحده الذي يستطيع أن يحدد وبدقة إلتزاماته الضريبية وحجم مبيعاته والضريبة المستحقة عليها عن طريق إقرار يتقدم به أو يقدمه شخص من الغير، ويقتصر دور مأمور الضرائب على

<sup>85</sup>د. جورج أوغريه: الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الخاصة للدراسات والنشر، لبنان، عام 2002، ص125.

<sup>86</sup>د. علي أحمد زين: تقييم نظام الضريبة على المبيعات ومتطلبات الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة، المؤتمر الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية والضرائب- كلية التجارة - جامعة عين شمس- عام 2014، ص17.

- للتفصيل: تقرير صندوق النقد الدولي عن ضريبة القيمة المضافة والتجارب والقضايا، مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية، روما 15،19 مارس 2005 ص28.

<sup>87</sup>د. سعيد عبد المنعم محمد: آليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص16.

<sup>88</sup>د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة-دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالمولين ووسائلها في دعم الإلتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة وع إشارة خاصة لمصر، مرجع سابق، ص181.

<sup>89</sup>Alan A Tail: the value added tax : international practice and problems. International mometry fund publications 1989.p.66.

المراجعة لما يقر به الممول عن نفسه والحكم على مدى صحة الإقرار بناء على مؤشرات علمية وأسس موضوعية<sup>90</sup>.

وقد أخذت اليابان بهذا النظام لتأكيد معرفة الممولين بأهمية الضريبة وحفزهم على تقديم الإقرار ودفع الضريبة الصحيحة إختيارياً<sup>91</sup>، ولتحقيق هذا الهدف اتبعت المحاور الآتية:

1- توفير البيئة الملائمة لتقديم الإقرار الصحيح ودفع الضريبة إختيارياً من خلال الاتصال بالمولين عن طريق العلاقات العامة وإصدار الأدلة العامة الإرشادية وتقديم الاستشارات وقيام موظف الضريبة أثناء لقائه بالمول بتعريفه بالنظام الضريبي وتشجيعه على النظام التطوعي.

2- التنفيذ الحاسم والدقيق للقانون.

3- تطوير الموارد البشرية والوسائل المادية المرتبطة بنظام الربط الذاتي.

وقد أخذت مصر بنظام الربط الذاتي في مجال الضرائب على الدخل حيث اعتبر المشرع أن الإقرار المقدم من الممول ربط للضريبة ليس للمصلحة أن تعدل هذا الربط إلا بموجب بيانات واردة بالإقرار تؤيدها مستندات تخالفها، كما لا يجوز للمصلحة الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة المستند الإقرار عليها. إلا إذا أثبتت المصلحة عدم صحتها بموجب مستندات تقدمها<sup>92</sup>، وقد أدى ذلك إلى تخفيف أو تقليل الكثير من المنازعات التي كانت تثور بين مصلحة الضرائب والممولين حيث كان الحكم في السابق أن تهدر

<sup>90</sup> د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مكتبة الكتب العربية، القاهرة عام

2002/2001، ص254.

- د. يونس أحمد البطريق، د. عبد الكريم صادق بركات: المالية العامة، الدار العربية الحديثة - الإسكندرية- عام 1982، ص125.

- د. يسري أبو العلا، د. ماجدة أحمد شلبي، د. أحمد مصطفى معبد، د. عصام حسني: المالية العامة والتشريع الضريبي، التعليم الفتوح- كلية الحقوق جامعة بنها-دون سنة نشر وبدون دار نشر.

<sup>91</sup> د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة-دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالممولين ووسائلها في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة وع إشارة خاصة لمصر، مرجع سابق ، ص75.

<sup>92</sup> م89 من القانون 91/ 2005 والتي نضت على ( تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار)

مصلحة الضرائب دفاتر الممول وسجلاته ولا تعند بها في حالات كثيرة واسعة وغير منضبطة<sup>93</sup>.

وأدى ذلك إلى قيام المشرع الضريبي بالنص على الأخذ بالربط الذاتي في الضريبة على القيمة المضافة والذي لم يكن موجوداً بالضريبة العامة على المبيعات ( الملغاة) حيث نص بالمادة (48) من قانون الضريبة على القيمة المضافة على: ( في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء تقدير الضريبة أو ضريبة الجدول أو تعديل الإقرار المقدم المسجل إلا بناء على بيانات أو مستندات متاحة لديها وخلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان المسجل متهرباً من أداء الضريبة)<sup>94</sup>.

ويشترط لنجاح أسلوب الربط الذاتي توافر مستوى عالي من الأخلاق ودرجة مرتفعة من الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع والممولين، ولما كانت هذه المتطلبات يندر توافرها في العصور الحديثة فإن السير على مراقبة هذا الأسلوب يقتضي توافر إدارة ضريبية على مستوى عال من الكفاءة والخبرة حتى يمكنها مراجعة هذه الإقرارات والتأكد من سلامة الدفاتر والسجلات والمستندات والتحقق من صحة البيانات الواردة بها ووضع عقوبات رادعة لمن يقدم بيانات غير صحيحة أو يرتكب طرق احتيالي للتهرب من الضريبة<sup>95</sup>.

## الفرع الثاني

### مراجعة وتعديل الإقرار الضريبي

أعطى قانون الضريبة على القيمة الحق لمصلحة الضرائب أن تعدل الإقرار الضريبي المقدم من قبل المسجل على النموذج المعد لهذا الغرض بمعرفة الإدارة الضريبية<sup>96</sup>، حيث نصت المادة 15 من القانون على: ( على المصلحة تعديل الإقرار الذي يقدمه المسجل إذا تبين لها أن قيمة الضريبة الواجب الإقرار عنها تختلف عما ورد بهذا الإقرار

<sup>93</sup> د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي القانون رقم 91 لسنة 2005 – دار النهضة العربية- القاهرة- بدون سنة نشر.

<sup>94</sup> المادة 48 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 57 من اللائحة التنفيذية.

<sup>95</sup> د. حامد عبد المجيد دراز، د. المرسي السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية- الإسكندرية- عام 1999- ص97.

<sup>96</sup> د. أمين السيد لطفي: المحاسبة عن ضريبة المبيعات، دار النهضة العربية – القاهرة- عام 1991.

عن أية فترة ضريبية وذلك من خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية وفقاً لحكم المادة 14 من هذا القانون) وذلك وفقاً للشروط الآتية<sup>97</sup>:

1- إذا توافر لدى مصلحة الضرائب الأدلة والقرائن لإثبات أن ما جاء بإقرار المسجل لا يعبر عن الواقع الفعلي لنشاطه.

2- إذا ثبت لمصلحة الضرائب أن قيمة مبيعات المسجل من السلع أو الخدمات تختلف عما ورد بإقرار المسجل.

3- أن يتم فحص ومراجعة الإقرار وتعديله خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار الضريبي، وإذا قامت المصلحة بتعديل الإقرار بعد مضي السنوات الثلاث الأولى امتنع عليها احتساب ضريبة إضافية.

4- أن تقوم المصلحة بإخطار المسجل بالتعديل والاسس التي استندت عليها على النموذج المعد لهذا الغرض بخطاب موصى عليه مصحوباً يعلم الوصول بأية وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني<sup>98</sup>.

وإن فحص الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلف ومراجعتها أمر ضروري بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة، وذلك لأن بعض المكلفين يتقدموا بإقراراتهم متضمنة أعمالهم بأقل من حقيقتها والمغالاة في السلع والخدمات المعفية من الضريبة، وتؤدي المراجعة الدقيقة إلى تزايد الإقرارات الصحيحة من المنشآت التي تمت مراجعتها وتؤدي إلى حرص المنشآت الأخرى على تقديم إقراراتهم حقيقية وبحجم مبيعاتهم الفعلية<sup>99</sup>. كما يؤدي الفحص إلى حصر وإظهار حالات عدم الالتزام بحيث يتم فحصهم بموضوعية وتوجيههم بعد ذلك إلى الأسلوب الأمثل والصحيح وللفحص أهمية أخرى في تحقيق

<sup>97</sup> د. عصام حسني عبد الحليم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة،

مرجع سابق، ص50.

<sup>98</sup> الفقرة الثانية من المادة 15 من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

<sup>99</sup> د. عبد المنعم عبد الغني علي: نظرية الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص80.

فروق ضريبية تستحق للخرانة العامة مما يؤدي إلى تحقيق الربط المحدد وتحديد مدى مصداقية الإقرارات المقدمة من المسجلين دورياً<sup>100</sup>.

ونظراً لكثرة عدد المكلفين ( المسجلين ) بالضريبة على القيمة المضافة الأمر الذي يصعب على مصلحة الضرائب مراجعة كل المنشآت سنوياً لهذا فقد تضمنت تشريعات العديد من الدول مراجعة وفحص إقرارات المسجلين كل ثلاث سنوات، وعملت كافة الإدارات الضريبية في نظم الضرائب في العالم على تشجيع الالتزام الاختياري لدى كافة المسجلين حتى يتقدموا طواعية بإقرارات صحيحة وسليمة تعبر عن حقيقة نشاطهم ورفع نسبة الالتزام الطوعي لديهم<sup>101</sup>، بالإضافة إلى أن المراجعة والفحص لضريبة القيمة المضافة لا تقتصر على الإقرارات فحسب بل تشمل فحص الفواتير ودفاتر اليومية وسجل المبيعات للتأكد من أن الضريبة طبقت على جميع السلع الخاضعة لها، وأن هذه السلع أو الخدمات لم تسجل على أنها معفاة من الضريبة<sup>102</sup>، الأمر الذي أدى بالمشرع إلى زيادة فترة المراجعة والفحص من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات لتتمكن المصلحة من فحص أغلب المسجلين لديها<sup>103</sup>.

<sup>100</sup> د. أسعد طاهر أحمد: ضريبة المبيعات في الميزان، مطبعة الشهدان- القاهرة- 2001 ، ص305-306.

<sup>101</sup> د. محمد مصطفى أحمد: المحاسبة عن ضريبة المبيعات وتأثيرها على ضريبة الدخل- دراسة تطبيقية في قطاع الزجاج والبللور، مرجع سابق، ص83.

- أصدرت مصلحة الضرائب على المبيعات المنشور رقم 40 لسنة 1992 والذي تضمن على أن تكون الفحوص انتقائية ( تكون الفحوص انتقائية بطريقة العينة إلا في الحالات التي يرى إجراء فحص شامل لها، صدرت بتاريخ 1992/5/30) هذا وأن أسلوب الفحص الانتقائي يمكن أن يحقق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي ويشجع الالتزام الطوعي ويرفع نسب الالتزام: د. عبد الحميد عبد المعطي: إطار مقترح لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي كأداة لزيادة فاعلية المحاسبة الضريبية بالتطبيق في الضريبة على المبيعات، رسالة دكتوراه- كلية التجارة- جامعة قناة السويس- عام2007.

<sup>102</sup> د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 79.

<sup>103</sup> بعد الانتهاء من فحص الإقرارات والمستندات و الدفاتر والسجلات يقوم الفاحص بإعداد تقرير بنتيجة الفحص على نموذج (207 فحص) والتي تسفر عن إحدى الحالات التالية: الحالة الأولى: اعتماد ما جاء بأوراق المسجل بعد التحقق من صحتها ومطابقتها لما جاء بالمستندات و الدفاتر والسجلات المنتظمة الأمانة وبالتالي تكون الضريبة المستحقة هي نفس الضريبة التي تظهرها الإقرارات المقدمة والتي قام المسجل بتوريدها إلى إدارة الضريبة على القيمة المضافة.

الحالة الثانية: إذا تبين للفاحص أن قيمة مبيعات المسجل من السلع أو الخدمات تختلف عما ورد بإقراراته كان له تعديل القيمة الخاضعة للضريبة وتتحصر الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى تعديل الضريبة الواردة بالإقرارات في الآتي:

- 1- الخطأ في حساب قيمة المبيعات ووعاء الضريبة.
- 2- الخطأ في حساب قيمة الضريبة.
- 3- إصدار فواتير مبيعات بدون ضريبة اعتقاداً بأنها معفاة مع عدم وجود مبرر قانوني لذلك.
- 4- الخطأ في قيمة التسويات السالبة عند حساب المردودات المبيعات، لعدم وجود إشعار يفيد ذلك.

ولذلك تأتي أهمية الفحص الضريبي، في أنه يعمل على حماية الحصيلة الضريبية من الضياع أو النقصان، وتحديد الضريبة المستحقة على كل مكلف على نحو صحيح، مما يحقق العدالة الضريبية بأن يتحمل المكلف العبء الضريبي الملائم لمقدرته التكاليفية، ومحاربة حالات التجنب الضريبي غير المشروع أو الغش الضريبي المحظور<sup>104</sup>.

ويمكن توضيح مراجعة وتعديل الإقرار الضريبي في بعض الدول الأخرى على النحو التالي :

في فرنسا:

أجاز المشرع الضريبي لجهة الإدارة الضريبية بمراجعة وتصحيح أي عملية ضريبية خلال ثلاث سنوات وتنتهي في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي تلك العملية عندما تتزامن السنة المالية مع السنة الميلادية، وقد أعطى الحق لأي متعهد أو مكلف المطالبة بخصم ضريبة المدخلات التي لم يتضمنها إقراره الضريبي خلال السنة الميلادية الثانية لتقديره الإقرار، وكذلك المطالبة بتخفيض الضريبة المستحقة عليه أو استردادها إذا كان هناك خطأ في تقديرها عليه ويتقدم بطلب التصحيح إلى المأمورية المختصة قبل انتهاء السنة الميلادية الثانية التي تلي تقدير الضريبة أو سدادها<sup>105</sup>.

- 
- 5- الخطأ في حساب الضريبة القابلة للخصم في مشتريات المنشأة.
- 6- يراعى عند فحص المسجل الجديد مراعاة بداية سريان أحكام القانون ( بداية الشهر التالي لتاريخ بلوغ حد التسجيل).
- وبعد قيام الفاحص بإعداد تقرير الفحص يتم عرضه واعتماده من مدير الفحص ورئيس المأمورية ثم يخطر المسجل بالتقدير والفروق الناتجة إذا ما كانت ثمة تعديلات أو تقديرات في الإقرارات المقدمة وذلك بموجب نموذج 15 ض ق م بعلم الوصول طبقاً لنص المادة 15 من قانون الضريبة على القيمة المضافة أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية الإثبات.
- المادة 15 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
  - مصلحة الضرائب على المبيعات - قطاع الفحص والتحصيل- تعليمات فحص رقم 3 لسنة 2004 بتاريخ 2004/9/12.
  - د. جلال الشافعي: نظام الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقه، الأهرام الاقتصادي- القاهرة- 1996/12/26، ص53.
- <sup>104</sup> د. رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص589.
- <sup>105</sup> د. أسعد طاهر: دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص537-545.

- Ernst & Young L" international Vat.." op.cit.p 339.

- Gorges Egret( La T.v.a) press universities de france, deuxieme cdition,1978.p36.

### وفي المغرب:

أعطى المشرع سلطة للإدارة الضريبية في تقدير الضريبة إذا شابته حسابات سنة محاسبية أو فترة من فترات فرض الضريبة إخلالات خطيرة من شأنها أن تشكل في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة، جاز للإدارة أن تحدد أساس فرض الضريبة وفقاً للعناصر المتوفرة لديها، وتعد إخلالات خطيرة: عدم تقديم محاسبة ممسوكة وفقاً لأحكام المادة 36 - انعدام الجرد المقررة في التشريعات الجاري بها العمل - إخفاء بعض الاشربة أو البيوع إذا أثبتت الإدارة ذلك، الأخطاء أو الاغفالات أو البيانات غير الصحيحة الخطيرة والمتكررة الملاحظة فيما تتضمنه المحاسبة من عمليات، عدم إدراج عمليات في المحاسبة بالرغم من إنجازها من قبل الخاضع للضريبة<sup>106</sup>.

وبالتالي أعطى القانون الحق لجهة الإدارة تصحيح الإقرار إذا لاحظ مفتش الضرائب على رقم المعاملات ما يستوجب القيام بتصحيح الضرائب المفروضة من قبل سواء أكانت ناتجة عن الإقرارات التي أدلى بها الخاضعون للضريبة في رسالة موسى بها مع إشعار بالتسلم، أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته ونفاصيل مبلغه وأن يدعو إلى الإدلاء بملاحظاته خلال أجل الثلاثين يوماً التالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ وفي حال عدم رده خلال الأجل المحدد، تفرض الضريبة ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 47 من هذا القانون<sup>107</sup>.

### وفي تركيا:

إذا ما قدم المسجل إقرار غير صحيح وارتكب انتهاك للقانون له ملامح التهرب الضريبي أو الإهمال الجسيم يمكن تصحيح ذلك الإقرار من خلال إجراء منصوص عليه في قانون الضريبة على القيمة المضافة التركي يسمى الالتماس أو ما يطلق عليه الندم و طلب المغفرة، وإذا ما تم سداد الضريبة المستحقة خلال 15 يوماً من تقديم الالتماس لا توقع عقوبة عدا فوائد التأخير<sup>108</sup>.

<sup>106</sup> المادة 38 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 1985/3085 والمعدل بالقانون 2004/4803.

<sup>107</sup> المادة 43 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.

<sup>108</sup> Ernst & Young " Vat Sales taxes" op. cit. p 350-352.

### الفرع الثالث

#### تقدير الضريبة بواسطة الإدارة الضريبية

أعطى قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر برقم 67/ 2016 الحق لمصلحة الضرائب إذا لم يقدم المسجل الإقرار في الميعاد القانوني لتقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير، وإخطار المسجل بالضرائب المستحقة عليه وذلك وفقاً لنص المادة 14 من القانون الفقرة الثالثة والتي تنص على ( وإذا لم يقدم المسجل الإقرار المنصوص عليه في هذه المادة يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن الفترة الضريبية مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير وذلك كله دون الإخلال بالمسائلة الجنائية)<sup>109</sup>.

ويجب على المصلحة تأسيس تقديرها على البيانات الواردة في السجلات والدفاتر المنصوص عليها في هذا القانون بالإضافة لكافة المصادر والأوراق المتاحة وتحريات المباحث<sup>110</sup>، وجمع البيانات الكافية من مصادرها المختلفة والتحقق من صحة البيانات. وتجميع أدلة التحقق من البائعين والمشتريين المتعاملين مع المنشأة محل الفحص. وتفسير الأدلة واستخدامها لتدعيم ما أقر به الممول أو لتقديم مبررات التشكيك فيما أقر به الممول<sup>111</sup>. وهذا لا يمنع المصلحة من اتخاذ إجراءات التهرب ضد المسجل لعدم تقديمه الإقرار الضريبي وسداد الضريبة المستحقة طبقاً لأحكام المادة (68) من القانون والمعاقب عليها وفق النص المادة 67 من القانون رقم 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة

<sup>109</sup> المادة 14 الفقرة الثالثة من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

<sup>110</sup> د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع ابق، ص50.

<sup>111</sup> يجب أن يتم التقدير باتباع وسائل علمية فلا يعتمد على الحدس أو التخمين أو الافتراض أو التقدير بالاعتماد على أقوال العامل بالمنشأة لأن العبرة بالإقرار الذي يصدر من الممول نفسه دون غيره - د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة- دار النهضة العربية- القاهرة- عام 2006.

- د. عبد الحميد عبد المعطي: إطار مقترح لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي كأداة لزيادة فاعلية المحاسبة الضريبية بالتطبيق في الضريبة على المبيعات، مرجع سابق، ص 72.

على القيمة<sup>112</sup>، وتلجأ الإدارة الضريبية إلى كافة الطرق الممكنة لإجراء هذا التقدير وتتمتع الإدارة في هذا الخصوص بحرية واسعة لا تقيدتها إلا إمكان المكلف الطعن في تقديرها. ولكن بشرط إخطاره بتقدير الضريبة مع توضيح الأسس المحاسبية التي استندت إليها على النموذج المعد لذلك<sup>113</sup>.

وأن لجوء المصلحة للتقدير نظراً لعدم إقرار المسجل عن مبيعاته الحقيقية أو إقراره بقيمة مبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية مشروط بإلزام المصلحة في تقديرها للضريبة ببيان الأسس التي استندت إليها في التقدير<sup>114</sup>، ومراعاتها أحكام المادة 10 من قانون الضريبة على القيمة المضافة بأن تكون قيمة السلعة هي القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر<sup>115</sup>، والثابتة بالفاتورة الضريبية التي يحررها البائع إلى مشتري مستقل عنه<sup>116</sup>، وفي تقدير ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة الاسترشاد بكافة المعايير الموضوعية لتحديد القيمة وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل في ضوء ما يتوافر لدى المصلحة من مبررات للتقدير<sup>117</sup>.

وقد رأيت المصلحة في شأن الرقابة على الالتزام بأحكام القانون يجب عدم اللجوء للتقدير إلا في الحالتين التاليتين<sup>118</sup>:

<sup>112</sup> يرجع ذلك بالتفصيل لأحكام المواد 14-68-67 من القانون 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

د. حامد عبد المجيد دراز، د. المرسي السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص 99.

- د. محمد حلمي مراد: مالية الدولة - القاهرة- عام 1963، بدون ناشر، ص 177-180.

- د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مرجع سابق، ص 604.

- د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 147.

<sup>113</sup> د. حامد عبد المجيد دراز، د. المرسي السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص 99.

- د. محمد حلمي مراد: مالية الدولة - القاهرة- عام 1963، بدون ناشر، ص 177-180.

- د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مرجع سابق، ص 604.

- د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 147.

<sup>114</sup> المادة 14 من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

<sup>115</sup> المادة 10 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

<sup>116</sup> د. صابر يونس بريك: دور الضريبة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية

تطويرها إلى ضريبة القيمة المضافة، دار النهضة العربية - القاهرة - عام 2006، ص 54.

<sup>117</sup> المادة 11 البند 9 الفقرة الأخيرة من لائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017 لقانون

الضريبة على القيمة المضافة.

<sup>118</sup> مصلحة الضرائب على المبيعات : تعليمات تذكيرية رقم 7 لسنة 2012 الصادرة بتاريخ 2012/2/5.

- عدم إمساك الدفاتر والسجلات المنصوص عليها قانوناً، وبعد التنبيه على المسجل بضرورة الالتزام بإمساك تلك الدفاتر والسجلات المنصوص عليها قانوناً واتخاذ ما يلزم من إجراءات وفقاً لتعليمات المصلحة في هذا الشأن.

- عدم أمانة الدفاتر والسجلات، ويقع عبء إثبات عدم انتظام الدفاتر والسجلات على المصلحة وفقاً لتعليمات المصلحة رقم 5 لسنة 2003.

ويتم توضيح نظام تقدير الضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول على الوجه التالي :

ففي فرنسا:

يجوز لإدارة الضريبة أن تقدر الضريبة الواجبة الأداء إذا لم يقدم المتعهد بإقراره الضريبي خلال ثلاثين يوماً من مطالبته رسمياً بذلك، أو الممولين الذين لا يمسكون حسابات منتظمة فتحسب الضريبة بالتقديح الجزافي<sup>119</sup>، وقد أعطى المشرع الفرنسي للإدارة الضريبية تصحيح أية عملية ضريبية خلال ثلاث سنوات وتنتهي في 31 ديسمبر في السنة الثالثة إذا تزامنت السنة المالية مع السنة الميلادية<sup>120</sup>، وقد حدد المشرع أيضاً أسس التقدير وطرق التحاسب الضريبي بين الممولين والمصلحة بثلاثة أنظمة تأخذ الإدارة إحداها كما أعطى الحق للمتعهد أو المكلف في الاعتراض على تقدير الضريبة وإثبات في شأن الضريبة وكذا الزيادات المتعلقة بها أمر بتحصيلها لا يمكن أن ينازع فيه إلا وفق الشروط المقررة في المادة 47 من القانون<sup>121</sup>.

<sup>119</sup> د. إبراهيم علي عبد الرزاق، أ. أحمد فؤاد مهنا: موسوعة الدليل في الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة وفقاً لأحدث التعديلات للقانون واللائحة التنفيذية، الجزء الثالث- الطبعة الأولى- عام 1997. ص426.

- أ. الأمين محمد عثمان: تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أثرها على الإيرادات العامة في السودان، رسالة ماجستير- كلية الدراسات العليا- جامعة أم درمان الإسلامية- السودان 2001.

<sup>120</sup> Ernst & Young L" international Vat.." op.cit.p 75.

<sup>121</sup> المادة 28 من القانون رقم 3085 لسنة 1985 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في المغرب ونص المادة 47 من ذات القانون والتي تنص على: يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في جميع أو بعض مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالباتهم إلى مدير الضرائب:1- في حالة أداء الضريبة في صورة عقوبة خلال السنة أشهر التالية للأجل المنصوص عليها في المادة 29 من القانون .  
2- في حالة ضريبة مفروضة بواسطة قائمة الإيرادات خلال السنة أشهر التالية للشهر الواقع فيه الأمر بتحصيل قائمة الإيرادات.

### وفي المغرب:

أجاز القانون المغربي في الضريبة على القيمة المضافة لجهة الإدارة إذا لم يتقدم الخاضع للضريبة بإقراره الضريبي برقم معاملته، بأحقيتها في تقدير الضريبة بصورة تلقائية مع إبلاغه بالأسس التي استندت عليها في تقديرها للضريبة إذا لم يتقدم خلال أجل ثان مدته ثلاثون يوماً من تاريخ إخطاره، ويصدر في شأن الضريبة المفروضة بهذه الطريقة وكذا الزيادات المتعلقة بها، أمر بتحصيلها لا يمكن أن ينازع فيه إلا وفق الشروط المقررة في المادة 47 من قانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>122</sup>.

### وفي لبنان:

للإدارة الضريبية أن تتولى التقدير المباشر للضريبة في الحالات التالية :

- إذا لم يقدم الخاضع للضريبة التصريح الدوري العائد لاحتساب الضريبة عن فترة معينة ضمن المهل المحددة.
- إذا لم يتقيد الخاضع للضريبة بالموجبات المفروضة عليه بموجب القانون أو بموجب الأنظمة المتعلقة بمسك وتسليم وحفظ الدفاتر والمستندات المحاسبية، مما أدى إلى تعذر قيام الإدارة بمهامها لجهة الاطلاع على هذه السجلات.
- إذا لم يعد الخاضع للضريبة فاتورة مطابقة لأحكام المادة 38/ 379، عندما يكون هذا الأمر إلزامياً أو في حال إصداره فاتورة تتضمن معلومات غير صحيحة.
- إذا قدم الخاضع للضريبة تصريحاً دورياً غير صحيح لا يعكس حقيقة نشاطه الاقتصادي الفعلي بهدف التهرب من تأدية الضريبة أو بهدف استرداد الضريبة عن غير حق<sup>123</sup>.

<sup>122</sup> د. مصطفى الكثيري: النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، ترجمة العربي الزباني، المنظمة العربية للعلوم الإدارية- إدارة البحوث والدراسات- مطابع الدستور التجارية- عمان - الأردن عام 1985 ص91.  
- د. أسعد طاهر أحمد: دراسة مقارنة في الحقوق والإلتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص537-545.  
- د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص301.  
- د. حسن الفكهاني: الموسوعة المغربية في التشريع والقضاء، الدار العربية للموسوعات- المجلد السادس عشر - بدون سنة نشر - ص25.  
<sup>123</sup> د. تميمه أحمد حسن: الضريبة على القيمة المضافة في لبنان، مركز جيل البحث العلمي - مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة- العدد 14 مايو- لبنان 2017.  
- د. فاطمة السويسي: الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الحديثة للكتاب، الطبعة الأولى، لبنان 2014. ص305-319.

## المطلب الثاني

### نظام الطعن على تعديل الإقرارات الضريبية وإجراءاته

نظم قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016م إجراءات الطعن في المواد من (55 إلى 61) وذلك بتنظيم الإجراءات من كيفية إرسال الإعلان وانعقاد الخصومة الضريبية وكذلك كيفية عمل لجان الطعن وكيفية الطعن على قراراتها، والمحكمة المختصة بنظر الدعاوي الخاصة بالضريبة وهو ما سيتم توضيحه في الفرعين التاليين<sup>124</sup> :

الفرع الأول: الطعن أمام اللجنة الداخلية.

الفرع الثاني: الطعن أمام لجنة الطعن العليا.

## الفرع الأول

### الطعن أمام اللجنة الداخلية

يكون للمسجل الطعن على تعديل الإقرار خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بهذا التعديل أو التقدير<sup>125</sup>، ويكون الطعن بصحيفة من ثلاث صور يودعها بالمأمورية المختصة وتسلم إحداها للمسجل مؤشراً عليها بما يفيد إيداعها. وتقوم المأمورية بإحالتها إلى اللجنة الداخلية، ويتم إحالة الطعن على التعديل أو التقدير إلى اللجان الداخلية والتي يصدر بتشكيلها وتحديد مقارها ونطاق اختصاصها بقرار من رئيس المصلحة<sup>126</sup>، ويتم البت في الطعن خلال ستين يوماً فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف أصبح

- المادة 45 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 2001/379 وقانون الإجراءات الضريبية رقم 2008/44.

<sup>124</sup>124 أوضحت المادة من 60 إلى 71 من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017 إجراءات الطعن أمام اللجان الداخلية ولجان الطعن العليا على قراراتها أمام المحكمة المختصة:

- د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص415.

<sup>125</sup> قضت محكمة النقض بأن إقامة الممول طعناً أمام لجنة الطعن بعد الميعاد يؤدي إلى صيرورة الربط نهائي - حكم محكمة النقض في الطعن رقم 871 لسنة 73 ق في 3 / 7 / 2007.

<sup>126</sup> د. عبد الباسط وفا: المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين، دراسة فقهية قضائية لأحكام قانون الضريبة الموحدة رقم 187 لسنة 1993- دار النهضة العربية - القاهرة - عام 2000، ص465.

- المادة 62 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017.

الضريبة نهائية، وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يتم إحالة الطعن إلى لجنة الطعن خلال ثلاثين يوماً مع إخطار المسجل بذلك وفي حالة انتهاء مدة الشهر دون إخطار المسجل فيحق له أن يعرض الأمر على رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انتهاء الشهر بخطاب موصى عليه بعلم الوصول. وعلى رئيس اللجنة تحديد جلسة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب المسجل إليه<sup>127</sup>.

وبالنسبة لأحقيته في الطعن في حالة الحجز<sup>128</sup>: فطبقاً للمادة 55 من القانون رقم 67/2016. يكون للممول خلال سنتين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه في الأحوال المنصوص عليها في الفقرتين الثالثة والرابعة من هذه المادة أن يطعن في الربط أو في قرار لجنة الطعن حسب الأحوال، فإذا انقضى الميعاد دون طعن أصبح الربط نهائياً، والحالتان المنصوص عليهما في الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة 55 من القانون هما حالة غلق المنشأة أو غياب صاحبها وتعذر إعلان الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول أو بوسيلة إلكترونية، وكذلك في حالة رفض الممول تسلم الإعلان، وهنا يثبت ذلك بموجب محضر يحضره أحد موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية وينشر في لوحة المأمورية المختصة مع لصق صورة منه على مقر المنشأة<sup>129</sup>. وإذا ارتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد بعدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول يتم إعلان الممول في مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة<sup>130</sup>، ففي الحالتين السابقتين يبدأ ميعاد الطعن من تاريخ توقيع الحجز على أموال. ويرفع الطعن

<sup>127</sup> المادة 56 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67/2016 والمادة 65 من اللائحة التنفيذية.

- د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي القانون رقم 91 لسنة 2005 - مرجع سابق، ص199.

<sup>128</sup> د. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب على الدخل، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي- القاهرة - عام 1990-ص184.

<sup>129</sup> - د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة- مرجع سابق، ص265.

<sup>130</sup> يتم إجراء التحريات بمعرفة المأمور المختص أو عضو اللجنة المختصة ممن لهم صفة الضبطية القضائية بإجراء التحريات اللازمة: - د. عصام حسني عبد الحلیم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص416.

- المادة 60 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017.

بصحيفة من ثلاث صور يودعها الممول المأمورية المختصة وتسلم إحداها للمسجل مؤشراً عليها من المأمورية وتثبت ملخص الصحيفة في دفتر خاص وتعد كذلك ملخصاً بأوجه الخلاف مع بيان أساس تعديل المصلحة للإقرار الضريبي وعناصر أسس تعديل الضريبة، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بتعديل الإقرار أو تقدير الضريبة<sup>131</sup>.

## الفرع الثاني

### الطعن أمام لجنة الطعن العليا

إذا لم يتم الاتفاق بين المسجل والمصلحة على تقدير الضريبة أحيل الخلاف إلى لجنة الطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في أوجه الخلاف مع إخطار المسجل من قبل المأمورية المختصة، وإذا لم تقم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن فيحق للمسجل عرض الأمر على رئيس لجنة الطعن خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انتهاء المدة المحددة سلفاً، وعلى رئيس لجنة الطعن خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب المسجل إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف النزاع<sup>132</sup>.

وتشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة، وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة، ويعتبر الأعضاء الأصليين أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون ندبهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو إقدام أعضائها عند غيابه<sup>133</sup>، ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها

<sup>131</sup> المادة 56 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 63 من اللائحة التنفيذية.

<sup>132</sup> المادة 64 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة

2017.

<sup>133</sup> د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة- مرجع سابق ، ص276.

رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة حضور المسجل بنفسه أو من ينييه بتوكيل رسمي حتى لا يتخذ الغياب زريعة بعدم العلم أو رفض قبول قرار اللجنة<sup>134</sup>. وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة للوزير ويصدر بقرار منه بتحديددها وبيان مقارها واختصاصها المكاني ومكافآت أعضائها<sup>135</sup>، والحكمة من اشتراط التعيين بقرار من وزير المالية هي توفير الضمانات والاستقلال حتى تنتهي اللجنة حرية إبداء الرأي دون التقيد بما تصدره المصلحة من تعليمات وكتب دورية<sup>136</sup>.

وقد حدد القانون اختصاص لجنة الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المسجل والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون<sup>137</sup>. وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات المسجل، ومعنى ذلك أن اختصاص لجنة الطعن محصور في ما قدرته المصلحة من ضريبة وما يطلبه المسجل من طلبات وليس لها أن تخفض تقدير الضريبة عما أقر أو اعترف به المسجل ولا تزيد عما قدرته المصلحة<sup>138</sup>، ويتبين من نص المادة 58 فقرة أولى على أن اختصاص اللجنة ينحصر في الآتي:

#### 1- نظر جميع المنازعات الضريبية بين المسجل والمصلحة<sup>139</sup>.

<sup>134</sup> تخطر اللجنة كل من المسجل و المصلحة بميعاد الجلسة قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موسى عليه يعلم الوصول، ولها أن تطلب كلا من المصلحة والمسجل تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق وعلى المسجل الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه - المادة 58 فقرة الثانية من القانون رقم 67 لسنة 2016 والمادة 67 من اللائحة التنفيذية.

<sup>135</sup> -المادة 57 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 67 من اللائحة التنفيذية د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي القانون رقم 91 لسنة 2005 - مرجع سابق، ص199.

- د. محمد بدران: مجموعة قوانين الضرائب في مصر، الطبعة الثالثة - القاهرة- عام 1977 ص291.

<sup>136</sup> د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي القانون رقم 91 لسنة 2005 - مرجع سابق، ص298

- د. محمد بدران: مجموعة قوانين الضرائب في مصر، الطبعة الثالثة - القاهرة- عام 1977 ص291.

<sup>136</sup> المادة 58 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016.

<sup>138</sup> د. رمضان صديق: إ نهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة- مرجع سابق ، ص279.

<sup>139</sup> . يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي القانون رقم 91 لسنة 2005 - مرجع سابق، ص309.

2- يشمل هذا الاختصاص المنازعات المتعلقة بقانون الضريبة على المبيعات والتي لم يفصل فيها من خلال لجان التوفيق والتظلمات الملغاة بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة.

ولا يعتبر تجاوزاً لحدود ولايتها إذا ما رفعت اللجنة رقماً من أرقام الحساب، إذ للجنة أن تزيد في أرقام عنصر من عناصر التقدير ما دام ذلك لا يسفر في النهاية عن زيادة التقدير المعروض عليه<sup>140</sup> وتصدر اللجنة قرارها في حدود :

أ- تقدير المصلحة.

ب- طلبات المسجل.

ويعدل الربط الضريبي في ضوء قرار اللجنة فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت يكون تحصيلها تطبيقاً لقرار اللجنة<sup>141</sup>.

وقد أعطى المشرع الضريبي وفقاً لنص المادة 60 لكلاً من: المصلحة والمسجل الطعن على قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة خلال ستين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار<sup>142</sup>.

وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية<sup>143</sup>، ولا يجوز رفع الدعوى مبتدأً أمام المحكمة طعنًا على الربط الذي أجرته المأمورية دون إحالته إلى لجنة الطعن<sup>144</sup>، وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع قرار

<sup>140</sup> د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة- مرجع سابق، ص279.

<sup>141</sup> الفقرة الثالثة من المادة 58 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016.  
- لا يجب على اللجنة أن تجدد في قرارها مقدار الضريبة إذ يسهل حساب الضريبة عند الربط على ضوء ما يحدد قرارها - حكم محكمة النقض رقم 2882 لسنة 60 ق جلسة 1997/11/24، حكم النقض رقم 813 لسنة 57 ق جلسة 1994/ 4/21 - المستحدث في المبادئ القضائية في المنازعات الضريبية- مستشار إبراهيم سيد أحمد - مرجع سابق، ص270.

<sup>142</sup> المادة 60 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 2016/67.

<sup>143</sup> د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة- مرجع سابق، ص284.

<sup>144</sup> أحكام محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 3161 لسنة 59 ق جلسة 1996/5/9.

لجنة الطعن، ولا يمنع الطعن على القرار أمام المحكمة المختصة من تحصيل الضريبة<sup>145</sup>.

ويتم توضيح نظام الطعن على تعديل الإقرارات الضريبية في بعض الدول على الوجه التالي:

في فرنسا:

أعطى القانون الحق لأي متعهد المطالبة بخفض الضريبة المستحقة عليه إذا كان هناك خطأ في تقديرها، أن يتقدم بطلب الاعتراض إلى المأمورية المختصة في خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالتعديل، وللمصلحة الحق في استدعاء الممول ومناقشته في أسباب اعتراضه وفي حالة الاتفاق يقوم الممول بسداد المستحق عليه، أما في حالة عدم موافقة صاحب الشأن على قرار اللجنة فيكون للممول الحق في اللجوء للمحكمة الإدارية خلال شهرين من تاريخ رفض الإدارة الضريبية له ويمكن رفع التظلم لمحكمة الاستئناف. الإداري والمحكمة العليا بمجلس الدولة<sup>146</sup>، وقد تضمن القانون الضريبي الفرنسي لجان مشتركة للنظر في المنازعات الضريبية سواء للضرائب المباشرة أو غير المباشرة والمتمثلة في الضريبة على القيمة المضافة<sup>147</sup>.

وفي المغرب:

أعطى القانون رقم 3085 لسنة 1985 بشأن الضريبة على القيمة المضافة وفقاً لنص المادة 44 على أحقية الخاضع للضريبة في الطعن في أسس فرض الضريبة

<sup>145</sup> المادة 59 الفقرة الثانية من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.  
<sup>146</sup> مصلحة الضرائب المصرية- الضريبة على القيمة المضافة دولياً - دليل الإجراءات والتطبيق في 21 دولة - ترجمة ميخائيل شحاته وآخرين - الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا- الجزء الأول - القاهرة - عام 2000- ص199.

<sup>147</sup> قانون الضرائب الفرنسي- نسخة موحدة من 3 سبتمبر 2016 الموقع الإلكتروني للجريدة الرسمية: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichcode,do cid Texete>

- المادة 1650 من مدونة الضرائب الفرنسية والمعدلة بواسطة القانون 1673 لسنة 2009 في 30 ديسمبر 2009 - الفن (V) والقانون رقم 1978-2011 في 28 ديسمبر 2011- الفن 44 (V)- والمادة E 1651 اقرأ المزيد حول هذه المادة.

المعدلة بالمرسوم 608-2015 في 3 يونيو 2015- الفن( تتمثل اللجان في: لجنة المجلس البلدي من الضرائب المباشرة- اللجنة المشتركة بين البلديات من الضرائب المباشرة- لجنة الإدارات من الضرائب المباشرة والضرائب على المبيعات- اللجنة الوطنية للضرائب المباشرة والضرائب على المبيعات- لجنة الإدارات والتوثيق- لجنة إساءة استخدام قانون الضرائب- اللجنة الاستشارية من الإعفاء الضريبي لنفقات البحوث) اختصاصاتها وتشكيلها يرجع بالتفصيل للمواد 1651والمادة 1653 من مدونة الضرائب الفرنسية.

المعتمدة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المنصوص عليها في المادة 45 خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسليمه رسالة التبليغ الثانية وذلك على النحو التالي:

**أولاً: الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة:**

تم إحداث اللجان المحلية لتقدير الضريبة بمقتضى مرسوم مؤرخ في 8 جمادى الأولى 1408 الموافق 30 ديسمبر 1987 من أجل النظر ابتدائياً في الطعون المتعلقة بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، وباستقراء المادة 225 من المدونة العامة للضرائب المغربية والمادة 45 من قانون الضريبة على القيمة المضافة يتضح أن هذه اللجان مؤلفة من<sup>148</sup>:

- قاضي بصفته رئيساً: ممثلاً لعامل العمالة أو للأقليم، رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله ككاتب مقرر، ممثل الخاضعين للضريبة يكون تابعاً للفرع المهني للأكثر تمثيلاً للنشاط الذي يزاوله الطالب. ويترأس اللجنة المحلية رئيس المحكمة الابتدائية أو أحد نوابه، وقد صدر مرسوم للوزير الأول بتاريخ 1996 بتعين رؤساء المحاكم الابتدائية باستثناء لجنة الدار البيضاء، والتي تتكون من لجنتين نظراً لكثرة ملفات المنازعات المحالة إليها<sup>149</sup>، وبالنظر لتشكيل هذه اللجان، يتبين أن للملزم ضمانتين هامتين تحصنه من سيطرة الإدارة، الأولى رئاسة اللجنة من قاضي والضمانة الثانية تتمثل في تمثيله أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة عبر الفرع المهني الأكثر تمثيلاً، يعني ضمان مشاركة الملزم في صنع القرار الضريبي<sup>150</sup>.

<sup>148</sup> د. عبد القادر التيعلاتي: الوجيز في النزاعات الضريبية، مطبعة الأحمديّة للنشر - الطبعة الثانية- المغرب- عام 2001 ص18.

- المادة 45 من القانون رقم 3085 لسنة 1985 بشأن الضريبة على القيمة المضافة المغربي:

1- قاض رئيساً.

2- ممثلاً لعامل العمالة أو الأقليم الواقع مقر اللجنة بدائرة اختصاصه.

3- رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله الذي يقوم بمهمة الكاتب المقرر

4- ممثلاً للخاضعين للضريبة يكون تابعاً للفرع المهني الأكثر تمثيلاً للنشاط الذي يزاوله الطالب.

<sup>149</sup> د. محمد شكيري: التشريع الضريبي المغربي، الجزء الأول- قانون الضريبة على القيمة المضافة- قانون

الضريبة على الشركات- الضريبة على الدخل- الطبعة الثالثة - عام 1999- بدون دار نشر، ص 123.

- نشر القرار في الجريدة الرسمية عدد 4435 بتاريخ 2 ديسمبر 1996.

- د. محمد مرزاق، د. عبد الرحمن ابيلا: النظام القانوني للمنازعات الضريبية بين النظرية والتطبيق مع تقييم تجربة المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، الطبعة الثانية- مطبعة الأمنية - الدار البيضاء- المغرب - عام 1998

ص69.

<sup>150</sup> د. محمد السماحي: مسطرة المنازعات الضريبية، مطبعة الصومعة- الطبعة الأولى - الرباط - المغرب -

عام 1997، ص66.

وتبحث اللجان المحلية لتقدير الضريبة في النزاع المحال عليها وهي مكونة من ثلاثة أعضاء على الأقل بمن فيهم الرئيس وممثل الخاضع للضريبة وتتخذ اللجنة قرارها بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، فإن تعادلت ربح الجانب الذي يوجد فيه الرئيس<sup>151</sup>، وذلك بدعوة من رئيسها للاجتماع إضافة إلى أنه يجب أن تكون قرارات اللجنة المحلية معلة<sup>152</sup>، وتبحث في النزاع وهي متقيدة بمساحة زمنية لا تتجاوز 24 شهراً، وإذا لم تبت داخل الأجل المذكور آنفاً، أخطر المفتش الضريبي المسجل بإمكانية تقديم طعنه أمام اللجنة الوطنية خلال أجل 60 يوماً تحت فرض الأسس المعتمدة في التبليغ الثاني<sup>153</sup>، وقد حددت المادة 225 البند الأول من المدونة العامة للضرائب 24 شهراً كحد أقصى للفصل في التظلم وذلك لعدة فوائد منها<sup>154</sup>: يعتبر ضماناً أساسية للإسراع في تسوية ملفات الملمزمين، تمكين خزينة الدولة من تحصيل الدين الضريبي، وبعد أن تصبح قرارات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة نهائية فإن قانون المالية لسنة 2001 قد خول لمفتش الضريبة تبليغ قراراتها إلى الملمزم بالضريبة والإدارة الضريبية، وهذا يختلف عما كان معمول به سابقاً حيث كان رئيس اللجنة المحلية هو الذي يقوم بالإبلاغ لأطراف النزاع<sup>155</sup>.

### ثانياً: الطعن أمام اللجنة الوطنية للطعون الضريبية:

تعتبر اللجنة الوطنية هيئة استئنافية بالنسبة للقرارات الصادرة عن اللجان المحلية، وقد نظمها المشرع في المادة 226 من المدونة العامة للضرائب وهي تابعة للوزير الأول ومقرها بالرباط<sup>156</sup>. وتختص اللجنة الوطنية بالنظر في كل الطعون المقامة ضد قرارات اللجان المحلية على المستوى الوطني، كما أنها تختص ابتدائياً وانتهائياً حينما يتعذر

<sup>151</sup> المادة 225 من المدونة العامة للضرائب بالمغرب.

<sup>152</sup> د. القرقوري محمد: وعاء و نمازعات الضريبة على القيمة المضافة والشركات والدخل، مطبعة الأمنية- الرباط - المغرب- عام 2002، ص 298.

<sup>153</sup> المادة 45 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985 الفقرة الثالثة والرابعة.

<sup>154</sup> د. محمد مرزاق، د. عبد الرحمن ابيلا: النظام القانوني للمنازعات الضريبية بين النظرية والتطبيق مع تقييم

تجربة المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 110.

<sup>155</sup> قانون المالية 1998/1997 الصادر بظهير رقم 153- 97 بتاريخ 30 يونيو 1997 في الجريدة الرسمية رقم

4495.

<sup>156</sup> تنص المادة 226 من م.ع. ض في البند الأول على تحديث لجنة دائمة تسمى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون

الضريبية المتعلقة بالضريبة ترفع إليها الطعون في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة

والنزاعات المشار إليها في جيم البند الثاني 2 من المادة 225 من المدونة العامة للضرائب.

اجتماع اللجنة المحلية لعدم توافر النصاب القانوني لعدم حضور ممثل الملزم ويفضل هذا الأخير عرض نزاعه على اللجنة الوطنية<sup>157</sup> أما اختصاصها النوعي فشانها شأن اللجان المحلية فهي ممنوعة من تفسير مقتضيات القانونية أو التنظيمية مثلها مثل اللجان الداخلية، وهو ما أكدته المادة 226 من البند الأول من المدونة العامة للضرائب حيث نصت الفقرة الثانية على ما يلي: ( يجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية<sup>158</sup>).

والقرارات الصادرة عن اللجنة الوطنية: يمكن الطعن فيها قضائياً أمام المحاكم الإدارية خلال 60 يوماً التالية لصدور قرار اللجنة<sup>159</sup>، وهذا الطعن لا يوقف إجراءات المتابعة لاسترداد الأدوار الصادرة في الممارسة العملية، ويمكن النظر في إدخال التماس بإجراء مستعجل للحصول على إيقاف المتابعة عن طريق حكم أو في انتظار حكم في الموضوع طالما تم توفير ضمانات كافية لتغطية الأدوار الصادرة ( الضمانات البنكية)<sup>160</sup>.

#### وفي تركيا:

للمسجل أن يتقدم باعترض أو تظلم من التقدير الضريبي أو من العقوبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالضريبة أو بالعقوبة، ولا بد من عرضة القضية على المحكمة

<sup>157</sup> المادة 46 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.

<sup>158</sup> أ. كريم لحمين: طرق تسوية المنازعات الضريبية في انظام الضريبي المغربي- مرجع سابق، ص95. - لقد أثار الاختصاص الموضوعي للجان الضريبة نقاش فقهيأ حاداً سواء على مستوى القانون الضريبي المقارن أو على مستوى الفقه الضريبي المغربي فعلى مستوى القانون الضريبي المقارن نلاحظ أنه في التشريع الضريبي المصري اعتبرت لجان إدارية ذات اختصاص قضائي لكونها تختص في جميع أوجه الخلاف بين الملزم و مصلحة الضرائب وقرارها يجوز قوة الأمر المقضي فيه ما لم يقضي فيه أمام المحاكم الخاصة مع تقييد نظر المحكمة في الأمور التي سبق عرضها على اللجنة دون غيرها. ويشمل اختصاص المحكمة النظر في الطعن على القرار الصادر عن اللجنة فيما إذا كان هذا القرار موافقاً لأحكام القانون العام أو مخالفاً له وهو ما يعني عدم نظر النزاع من جديد أمام المحكمة كما هو الحال في المغرب مما يجعلنا نتفق مع الفقه المصري في اعتبار اللجنة الضريبية بالنسبة لهذا البلد ذات قوة قضائية رغم أنها لجنة إدارية، بينما نجد أن التشريع الفرنسي لا يعترف للجان الضريبية بالصفة القضائية ولكنه جعلها امتداداً للمسطرة التوجيهية لتصحيح الضريبة وأعطاه صفة استثنائية فقط. د. عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي، دار النشر المغربي الطبعة الأولى - المغرب- عام 2002- ص318.

<sup>159</sup> المادة 242 من المدونة العامة للضرائب.

<sup>160</sup> المملكة المغربية- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي- النظام الضريبي المغربي- التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي مطبعة كانيريت- إحالة ذاتية رقم9 لسنة 2012، ص200.

الضريبية خلال مدة معينة وعدم تقديم التظلم في المدة المحددة يصبح تقدير الضريبة أو العقوبة نهائياً<sup>161</sup>

### المبحث الثالث

#### ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة

تعد الإجراءات تحصيل الضرائب وتقليل المتأخرات وكذلك فض المنازعات الضريبية ضرورة للتنمية الاقتصادية، حيث تمثل الإيرادات الضريبية 70% من إجمالي إيرادات الموازنة العامة للدولة، وهذه الأهمية تفرض اتخاذ الإجراءات اللازمة كافة لتأمين حصيلة الضرائب وتنميتها، فضلاً عن السرعة في عمليات التحصيل وهو ما تهيئه منظومة الدفع الإلكتروني لمستحقات الضرائب، ومن المستهدف زيادة هذه النسبة لدفع عجلة التنمية وتقليل نسبة العجز في الموازنة<sup>162</sup>. وبالتالي يعتبر تحصيل الضريبة الهدف النهائي للإدارة الضريبية ويتم ذلك بوصولها للخزانة العامة، لأن الضريبة واجبة الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة الى مطالبة في مقر الدين أو المكلف بها لكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للدولة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها. ولم يتحيز المشرع بذلك لمصلحة الضرائب بل منح للممول حق استرداد الضريبة عما يسدده بالزيادة<sup>163</sup>. وبالرجوع للقانون محل الدراسة نجد أنه يضم بين نصوصه عدة

<sup>161</sup> - Ernst & Young L" international Vat.." op.cit.p 350.

<sup>162</sup> متوسط الإيرادات الضريبية من إجمالي الإيرادات في دول الاتحاد الأوروبي على سبيل المثال يبلغ نحو 89%، وهو ما يعني أن 89% من الإيرادات الإجمالية للدول مصدرها للضرائب- وهو ما يشير إلى أن العوائد الضريبية في مصر، لا تكفي لتمويل خزانة الدولة، حيث أن مصر تحصل ضرائب أقل من المتوسط العالمي، ما يعني احتياج الدولة للاعتماد على مصادر أخرى لتمويل خزانتها، أهمها المنح ومتحصلات الاقتراض والاقتراض الخارجي وبيع الأصول وإصدار الأوراق المالية، أ. هبة خليل، د. عبد الجليل البدوي: حالة الأنظمة الضريبية مصر- تونس 2014، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية - شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية - بيروت - لبنان - الطبعة الأولى- أغسطس 2014 ص26. [www.annid.org](http://www.annid.org).

-أ. إيمان العراقي: مطلوب آلية جديدة لتطوير إجراءات تحصيل الضرائب وفض المنازعات، جريدة الأهرام- العدد 41727 لسنة 125 بتاريخ 2001/3/5.

- د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي القانون رقم 91 لسنة 2005 - مرجع سابق، ص224.

- صدر القانون رقم 14 لسنة 2018 بإعادة العمل بقانون إنهاء المنازعات رقم 79 لسنة 2017 الجريدة الرسمية العدد8 مكرر بتاريخ 27 فبراير 2018 لمدة عامين تيسيراً على الممولين ولإتاحة الفرصة لإنهاء المنازعات المقامة بين الممولين ومصلحة الضرائب وتضمن القانون منازعات الضرائب العقارية أيضاً.

<sup>163</sup> د. سامح أحمد محمد إسماعيل: المسؤولية عن سداد دين الضريبة بين نصوص التشريع ومشكلات التطبيق، بحث بمجلة البحوث المالية و الضريبة- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب- العدد السادس والسبعون- ابريل- القاهرة عام 2012 ص19.

ضمانات ما بين جنائية ومدنية للحصول على دين الضريبة، حيث وردت الأحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة والحجز بالمواد أرقام 34.35 من القانون رقم 67/ 2016 والمواد أرقام 40- 39- 41 من اللائحة التنفيذية، وفي حال امتناع المسجل عن أدائها وضع بعض الجزاءات عليه طبقاً لنص المواد 1، 31 من القانون بشأن الضريبة الإضافية، والمواد 66- 69- 68- 67 بشأن فرض عقوبات على المسجل لمخالفته أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>164</sup>.

وسوف نوضح ذلك في المطلبين التاليين:

المطلب الأول: طرق وضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الثاني: جرائم التهرب من أداء الضريبة على القيمة المضافة.

### المطلب الأول

#### ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة

يعتبر تحصيل الضريبة المستحقة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية المرحلة الأخيرة للتنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة<sup>165</sup>، ويبدأ إلزام المكلف بتحصيلها عند تحقق واقعة بيع السلعة أو استيرادها أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، وينتهي بتوريدها إلى الإدارة الضريبية<sup>166</sup>، وأن عملية تحصيل الضريبة من الناحية العملية من أهم مراحل

- حكم محكمة النقض المصرية رقم 204 لسنة 47 ق الصادر بجلسة 1978/11/28 الموسوعة الضريبية في ضوء أحكام محكمة النقض - طبعة نادي القضاة- مستشار / ممدوح عبد الحفيظ- القاهرة 1996، ص 449. <sup>164</sup> الرجوع بالتفصيل لنصوص المواد بالقانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة، وكذلك ما أوضحته اللائحة التنفيذية للقانون الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017، د. عبد الهادي مقل: دراسة تحليلية وانتقادية لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008- الطبعة الثانية - دار النهضة العربية - 2011- ص191.

<sup>165</sup> تهدف الدولة من وراء عملية التحصيل إلى خلق التوازن بين الإيرادات والنفقات العامة، الحفاظ على الاقتصاد الوطني بفضل التمويل المتواصل لميزانية الدولة، وأن فرض الضرائب من أعمال السلطة العامة وبالتالي ضمان تحصيلها، وإن نجاح عملية تحصيل الضريبة رهينة بمدى مواظمتها للإيديولوجية الثقافية والاقتصادية والاجتماعية للمجتمع الضريبي، ومدى توافرها مع الاتجاهات العالمية في تحصيل الضريبة والتي قوامها حوكمة التحصيل الضريبي، والإقلال من نفقات التحصيل الضريبي: د. سلامة عبد الرحيم عوض: (النظام الضريبي بين تحقيق العدالة والحصيلة)-رسالة دكتوراه كلية الحقوق-جامعة القاهرة عام 2007 ص549.

<sup>166</sup> د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات- معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق ص638.

- أسعد طاهر: الحقوق والالتزامات في الضريبة على القيمة المضافة- مرجع سابق- ص 128-187.

تنظيم الضريبة<sup>167</sup>، ومع ذلك فإن الشائع أن كثير من الممولين وخاصة في الدول النامية والمتخلفة اقتصادياً يجهدون أنفسهم للتخلص من أداء الضريبة والتهرب من دفعها<sup>168</sup>، وبالتالي يجب أن تتواءم طرق تحصيل الضريبة مع متغيرات وأحداث العصر التي عكست بتداعياتها على عملية التحصيل الضريبي<sup>169</sup>،

وسوف نبين فيما يلي طرق وضمانات تحصيلها في الفروع التالية:

الفرع الأول: طرق تحصيل الضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الثاني: ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة.

### الفرع الأول

#### طرق تحصيل الضريبة على القيمة المضافة

يلتزم المكلف بسداد الضريبة وضريبة الجدول وفقاً لأحكام القانون 67 لسنة 2016م بدفعها خلال الشهرين التاليين لإنهاء الفترة الضريبية على أن يقدم إقرار شهر إبريل بالضريبة المستحقة وضريبة الجدول في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو<sup>170</sup>، وقد نصت المادة 31 من قانون الضريبة على القيمة المضافة على: (على المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهري وفي الموعد المنصوص عليه في المادة 14 من هذا القانون وطبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية وتؤدي الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من

<sup>167</sup> يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار:

- Louis TROTABAS: Finances publiques, edation Dalloz, paris, 1967, p.130.

<sup>168</sup> د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مرجع سابق، ص261-262.  
- د. زين العابدين ناصر: مبادئ علم المالية العامة، كلية الحقوق - جامعة عين شمس- 2002/2001 - بدون دار نشر، ص372.

<sup>169</sup> د. ناصر محمد عبد العزيز حسن: التحصيل الضريبي بين النظرية والتطبيق- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص132.

<sup>170</sup> - أ. نصر أبو العباس أحمد: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق، مرجع سابق، ص84-

224.

- المادة 14 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 677 لسنة 2016.

الجمارك وفقاً للإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل<sup>171</sup>.

وقد ألزم المشرع الضريبي المصري وفقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر برقم 67/ 2016 المسجل بتقديم إقراره الضريبي شهرياً بالضريبة المستحقة على النموذج المخصص لذلك خلال الشهرين التاليين لإنهاء شهر المحاسبة، وقد تم وضع عدة طرق من قبل المشرع الضريبي بشأن تحصيل الضرائب وفقاً للآتي<sup>172</sup>:

#### 1- الدفع بواسطة الممول أو المكلف مباشرة:

يعتمد هذا الأسلوب على قيام الممول مباشرة بتوريد إلى الجهة المختصة في الميعاد المحدد قانوناً، وذلك رفق الإقرار الضريبي، ويعتبر هذا الطريق أبسط الطرق ومن أكثرها شيوعاً في الوقت الحالي، فالأصل أن دين الضريبة يعتبر ديناً واجب الأداء في مقر المصلحة المختصة دون المطالبة به<sup>173</sup>.

#### 2- اقتطاع ضريبة القيمة المضافة من المنبع:

تم تطبيق هذه الطريقة في تحصيل الضريبة على القيمة المضافة سواء في أمريكا اللاتينية وبعض دول غرب إفريقيا، ويقوم هذا النظام على إلزام المؤسسات التجارية والكيانات الحكومية اقتطاع ضريبة القيمة المضافة من المنبع وعدم دفعها لمورديهم، والأساس المنطقي لهذا النظام هو ضمان إجبار التجار غير المسجلين في القطاعات التي يصعب فيها فرض الضريبة على دفع جزء على الأقل من ضريبة القيمة المضافة<sup>174</sup>، وقد أخذت مصر بهذا النظام في بعض الأنشطة بشأن تحصيل الضريبة على المبيعات على نشاط المشغولات الذهبية والفضة والأحجار الكريمة، وتحصل الضريبة عند دمج

<sup>171</sup> المادة 14 من قانون الضريبة على لقيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016، وفي ذلك أيضاً: د. زكريا محمد بيومي: شرح قانون الضريبة على المبيعات، مرجع سابق ص18.

<sup>172</sup> - د. جلال مطاوع، د. محمد هشام الحموي، د. محمد عبد العظيم رمضان، د. محمود عباس حمدي: المحاسبة الضريبية في منشآت الأعمال، الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية - الضريبة على المبيعات، مرجع سابق، ص262.

<sup>173</sup> د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مرجع سابق، ص262.

- د. حامد عبد المجيد دراز، د. المرسي السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص110.  
<sup>174</sup> تقرير ندوة النقد الدولي عن ضريبة القيمة المضافة (التجارب والقضايا) مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا بالضريبية - روما - 16/15- مارس- 2005، ص29.

المشغولات الذهبية بمصلحة الدمغة وتقوم. مصلحة الدمغة بتوريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب<sup>175</sup>، وفي نشاط المقاولات أيضاً فقد ألزم جهات الإسناد (الحكومة والقطاع العام) بحجز الضريبة على أعمال المقاولات من المقاول وتوريدها إلى مصلحة الضرائب على المبيعات. وفي حالة المقاول من الباطن فقد أجاز للمقاول الأصلي حجز الضريبة وتوريدها للمصلحة نيابة عن المقاول من الباطن<sup>176</sup>، وفي الجزائر بالنسبة للضريبة على الخدمات التي يؤديها أفراد وهيئات ليس لديها مقر دائم في الجزائر فيتم استقطاعها من المنبع عن طريق العميل وإصدار فاتورة بها مثلها مثل التكلفة العكسي ( نظام الخصم من المنبع) ويتم سدادها إلى السلطة الضريبية<sup>177</sup>.

### 3- التحصيل بطريقة لصق الطابع:

تستوفي الضريبة عن طريق استعمال ورقة مدفوعة القيمة من فئات مختلفة أو إصاق طابع خاصة منفصلة<sup>178</sup>، ويقوم المكلف بشراء طابع الدمغة التي تخصصها الإدارة لهذا الغرض ولصقها على المحررات على النحو الذي يبينه القانون، وبالتالي تحصل الضريبة نقداً إلى الدولة بطريقة غير مباشرة<sup>179</sup>، ومثال ذلك أيضاً طابع البند رول والعلامات المميزة التي يتم لصقها على الكحول والسجائر وفقاً لنص المادة 58 من قانون ضريبة القيمة المضافة في مصر رقم 67 لسنة 2016م والمادة 55 من اللائحة التنفيذية<sup>180</sup>، وهناك بعض الدول المطبقة للضريبة على القيمة المضافة تطبق تحصيل الضريبة عن

<sup>175</sup> منشور مصلحة الضرائب على المبيعات رقم 14/ 1991 والمنشور رقم 1/ 2002 بشأن حساب وتحصيل الضريبة و توريدها على الذهب والفضة والأحجار الكريمة من جميع مراحل تطبيق القانون.  
<sup>176</sup> المنشور رقم 5/ 1994 بشأن قواعد وأسس المحاسبة لخدمة المقاولات بشأن كيفية حساب الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب على المبيعات.  
<sup>177</sup> د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 211.  
<sup>178</sup> د. خالد شحاته الخطيب، د. أحمد زهير الشامية: أسس المالية العامة، دار وائل للنشر - الأردن- عام 2003- ص 194.  
<sup>179</sup> د. زين العابدين ناصر: مبادئ علم المالية العامة، مرجع سابق، ص 317.  
<sup>180</sup> المرسوم بقانون رقم 188 لسنة 2011 بتعديل أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات والذي أضاف إلى المادة 47 من القانون بند جديد رقم هو حيازة السلع أو أي منها المنصوص عليها في الجدول رقم (1) المرافق للقانون.

طريق لصق طوابع الضريبة أو كوبونات على فواتير البيع بقيمة الضريبة. وبالتالي يقوم الممولين بشراء طوابع الضريبة قبل استحقاقها وهذا يعني أنها تحصل مقدماً<sup>181</sup>، ويرى البعض بأنه يتعذر تطبيق هذه الطريقة بالنسبة لصغار التجار لأنه لا يمكنهم استخراج فاتورة لكل عملية بيع يقومون بها لكثرة العمليات من ناحية وأن معظم هذه العمليات تكون بمبالغ زهيدة جداً<sup>182</sup>.

#### 4- تحصيل الضريبة عن طريق المقاصة:

استحدث القانون التحصيل عن طريق المقاصة حيث نصت المادة (35) من القانون 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة على القيمة المضافة ( تقع المقاصة بقوة القانون بين ما هو مستحق للمسجل لدى المصلحة وما يكون مستحقاً عليه و واجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة أو أي من المصالح الايرادية التابعة لوزارة المالية) وتعتبر المقاصة طريقة من طرق الوفاء بالدين، ويفترض فيها وجود شخصين كل منهما دائن ومدين للآخر وبإجراء المقاصة ينقضي الدينان بقدر الأقل منهما، وقد أخذت بعض التشريعات الضريبية بالمقاصة كوسيلة للوفاء والابراء من دين الضرائب كغيرها من الوسائل الأخرى مثل الشيكات والنقود والصكوك الضريبية<sup>183</sup>، وتقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الاداء بموجب أي قانون ضريبي آخر تطبقه المصلحة، ويشترط لوقوع المقاصة في الضريبة<sup>184</sup> الآتي:

- أن تكون المقاصة بين المبالغ التي أداها الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها وبين المبالغ المستحقة عليه وواجبة الاداء يفرضها القانون ذاته.

<sup>181</sup> - د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 301.

<sup>182</sup> د. جلال الشافعي: الضريبة على رقم الأعمال- تخطيطها- متطلباتها، رسالة دكتوراه- كلية التجارة- جامعة عين شمس -1973، ص151.

<sup>183</sup> وزير المالية- مصلحة الضرائب المصرية: شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 2005/91، عام 2007، ص563.

<sup>184</sup> المادة 44 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017 والمادة 113 من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 والمادة 121 مم اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري.

- أن تكون المقاصة بين مبالغ مؤداة بالزيادة على ما هو مقرر بالقانون وبين المبالغ المستحقة على المسجل وواجبة الأداء وفقاً لأي قانون ضريبي آخر تطبقه المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية.

- أن تكون المقاصة بين مبالغ مؤداة بالزيادة على ما هو مقرر بالقانون وبين المبالغ المستحقة على المسجل وواجبة الأداء وفقاً لأي قانون تطبقه المصلحة.

مما سبق يتبين أن معظم الدول التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على المبيعات اتبعت النظام العادي في تحصيل الضريبة وهو قيام المكلف بتحصيلها من مشتري السلعة أو المستفيدين من الخدمة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية بصفة دورية وفقاً للمواعيد والإجراءات التي حددها القانون سواء رفق الإقرار الضريبي أو وفقاً للإجراءات التي تتبع بخصوص الضريبة الجمركية<sup>185</sup>، فضلاً على أن أغلب التشريعات الضريبية قد أقرت مواعيد دفع الضريبة وهو كل شهر أو ثلاثة شهور، وإجراء تسوية نهائية سنوياً أو كل ثلاث سنوات، وذلك وفقاً للمستندات التي يلتزم المكلف بتقديمها والتي تبين رقم أعماله الصحيح أو عن طريق التقدير الجزافي بالنسبة لصغار التجار<sup>186</sup>.

ويتم توضيح طرق تحصيل الضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول على

الوجه التالي :

في فرنسا:

يتم دفع الضريبة على القيمة المضافة شهرياً، ويتم الدفع في اليوم الخامس والعشرين من الشهر التالي، وتسري هذه القاعدة على جميع الخاضعين للضريبة باستثناء صغار التجار الذين تحصل منهم كل ثلاثة أشهر، أو يكون سنوياً ويكون المدتين الأخيرتين يمكن أن يلجأ إليها المكلفين أو الممولين استثناء ويتم الدفع أو التحصيل عبر الوسائل الآتية<sup>187</sup>:

<sup>185</sup> د. جلال الشافعي: الموسوعة الضريبية - الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - الضريبة على

شركات الأموال - الضريبة على المبيعات، القاهرة- عام 2002- بدون دار نشر، ص550.

- د. زكريا محمد بيومي: شرح قانون الضريبة على المبيعات، مرجع سابق ص 550.

<sup>186</sup> - د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 64-65.

<sup>187</sup> - د. عبد المنعم عبد الغني علي: نظرية الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر- دراسة

مقارنة، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة أسيوط - عام 1993/1994 ، ص 230.

▪ **الدفع نقداً:**

ويتم الدفع عن طريق السيولة أو بشيك بنكي أو بريدي أو حوالة ضريبية أو بطاقة حوالة أو حوالة بريدية أو عن طريق تحويلات بنكية أو بريدية، ويتم دفع الضريبة في نفس الوقت الذي يتم فيه إيداع الإقرارات الضريبية التي تمتد حسب فئات الخاضعين للضريبة من يوم 5 - 24 من الشهر، ويتم السداد نقداً بحد أقصى 3000 يورو، ولتحويلات البنكية إجبارياً ابتداءً من 50000 ألف يورو، السداد بالشيكات أو السداد بالخرينة أو عبر الإنترنت.

▪ **الدفع لأجل:**

إن المؤسسة عندما تلجأ إلى هذا الدفع أو المؤجل فإنها تؤجل الدفع إلى حين أن تستلم مستحقاتها وفي هذه الحالة يمكنها أن تستخدم سندات الضمان وهي سندات لأمر تمضيها المؤسسة وتستعملها كوسيلة لدفع دينها من الضريبة على القيمة المضافة، ويتوافر هذا النظام بالنسبة للخاضعين للضريبة الذين يجدون صعوبة في إيداع إقرار رقم مبيعاتهم في الوقت المحدد. حيث يمكنهم بناء على طلب منهم أن يستفيدوا من وقت إضافي (شهر) لكي يودعوا إقراراتهم الضريبية ولكن يجب عليهم أن يدفعوا قسطاً من الضريبة يعادل على الأقل 80% من المبلغ المستحق عليهم.

▪ **النظام المبسط لتسوية وتحصيل الضريبة:**

ويطبق هذا النظام على المنشآت التي لا يتعدى رقم مبيعاتهم السنوي ضعف الرقم المحدد لتطبيق النظام الجزافي، أي مليون فرنك بالنسبة لعمليات بيع السلع وثلاثمائة ألف فرنك بالنسبة لأداء الخدمات ويمقتضاه تلتزم المنشآت بتقديم إفرازات مختصرة مقرونة بدفع مبالغ محسوبة بطريقة شبه جزافية. وهذه المبالغ تسوى سنوياً وقت إيداع الإقرار النهائي ويجب أن يوضح في الإقرار المختصر إجمالي رقم المبيعات التي تمت خلال شهر أو ثلاثة أشهر وإجمالي العمليات الحاصلة خلال نفس المدة وإجمالي الاستثمارات التي تمت.

- د. عمار السيد عبد الباسط: أثر الضريبة على المبيعات على القوة الإذخارية في ظل الاقتصاد، مرجع سابق، ص.

### ▪ في حالة تصفية نشاط الشركة:

يتوجه المكلف إلى مصلحة الضرائب المحلية بدون استدعاء منها ويقوم بدفع الضريبة الواجبة عليه وهي عندما يقوم المكلف بتصفية ضرائبه وغالباً ما تكون في الضرائب على الشركات والضرائب على القيمة المضافة.

### وفي المغرب:

تحصل الضريبة على القيمة المضافة كل ثلاثة شهور، وذلك قبل اليوم العشرين من الشهر الأول لكل ثلاثة أشهر، ويتم تحصيلها حسب نظام الإقرار المقدم كل ثلاثة أشهر أو حسب نظام التقدير الإجمالي أو وفقاً لنظام الأقساط المؤقتة، ويتأسس تحصيل الضريبة على القيمة المضافة من منطلق ثلاثة طرق أساسية وهي التحصيل بالأداء التلقائي والتحصيـل بواسطة قائمة الإيرادات وأخيراً التحصيل بواسطة إدارة الجمارك والضرائب الغير مباشرة على النحو التالي<sup>188</sup>:

### أولاً: التحصيل بالأداء التلقائي:

يسمى بالتحصيل التلقائي لأن الملزم بالضريبة هو الذي يتوجه من تلقاء نفسه بصفة منتظمة لدى قابض إدارة الضرائب وذلك بإيداعهم لدى هذا الأخير إقرار برقم أعمالهم المنجزة خلال الشهر السابق وأن يقوموا في نفس الوقت بأداء مبلغ الضريبة المطابق لما هو مصرح به، ويتم تقديم الإقرار قبل إنصرام كل شهر إذا كان الملزم خاضعاً لنظام الإقرار الشهري أما إذا كان خاضعاً لنظام الإقرار الربع السنوي فيجب عليه تقديم الإقرار قبل انتهاء الشهر الأول من كل ربع سنة.

### ثانياً: التحصيل بواسطة قائمة الإيرادات:

تسمح طريقة تحصيل الضريبة على القيمة المضافة عن طريق قائمة الإيرادات لمأمور إدارة الضرائب أن يحرروا قوائم بشأن استيفاء الضريبة على القيمة المضافة التي لم تدفع وفق الشروط المنصوص عليها قانوناً أو الضريبة المفروضة بصورة تلقائية أو

<sup>188</sup> د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- مرجع سابق - ص 299.  
- أ. عبد السلام أديب: السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، أفريقيا الشرق- الطبعة الأولى- المغرب- عام 1998، ص 227.  
- د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 423.

نتيجة لتصحيح الإقرارات المنصوص عليها قانوناً على أن تذييل القوائم المذكورة بصيغة التنفيذ من الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض لهذا الغرض<sup>189</sup>.

#### ثالثاً: التحصيل بواسطة إدارة الجمارك:

استثناءً من المواد 110 المتعلقة بالإقرار الشهري والمادة 111 المتعلقة بالإقرار الربع السنوي والمادة 117 المتعلقة بالتحصيل عن طريق قائمة الإيرادات، تتبع المؤسسات الخاضعة للضريبة المنصوص عليها في المادة 100 من المدونة العامة للضرائب والتي تتعلق أساساً بالخمور والمشروبات الممزوجة بالكحول والذهب والبلاتين والفضة لدى إدارة الجمارك والضرائب الغير المباشرة التي تتولى وضع وعاء الضريبة واستيفائها ودفعها إلى الحساب المشترك المنصوص عليه في المادة 125 من المدونة العامة للضرائب كما تستوفي الضريبة من المنتجين في حالات عمليات البيع والتسليم المتعلقة بالسعر 100 درهم للهكتولتر وفي ذات الوقت تستوفي الضريبة حين ختم الحلي بالإضافة إلى الرسوم المتعلقة بالتجريب والضمان فيما يخص عمليات البيع والتسليم المتعلقة بالسعر 5 درهم و10 درهم<sup>190</sup>.

#### رابعاً: المقاصة:

إذا طلب أحد الخاضعين للضريبة إسقاط ضريبة أو تخفيض مبلغها أو إرجاع الضريبة المنصوص عليها في المادة 19 من هذا القانون، جاز للإدارة خلال بحث الطلب أن تقرر إجراء مقاصة بين مبالغ الإسقاط أو الإرجاع الذي ثبت أن للطالب الحق فيها وبين المبالغ التي مازال مديناً بها بسبب أوجه النقص أو الإغفالات غير المنازع فيها الملاحظة في تحديد وعاء أو حساب نفس الضريبة المفروضة عليه وغير المتقدمة<sup>191</sup>.

<sup>189</sup> المادة 177 من المدونة العامة للضرائب في المغرب.

<sup>190</sup> المادة 178 من المدونة العامة للضرائب في المغرب.

<sup>191</sup> المادة 56 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.

## الفرع الثاني

### ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة

يعد من المبادئ المقررة في التشريعات الضريبية أن يكفل القانون تحصيل الضرائب من خلال النص على مجموعة من الضمانات التي تطمئن الدولة حصولها على ضرائبها لما لها من أهمية بالغة في القيام بنشاطها المالي<sup>192</sup> والتي سوف نتناولها على النحو التالي:

#### أولاً: الضمانات العامة لتحصيل الضرائب:

1- تقرير التشريعات (امتيازاً) لدين الضريبة إذ أنه يتقدم كافة الديون، حتى ولو كانت ممتازة أو مضمونة برهن رسمي عدا المصروفات القضائية<sup>193</sup>. وهذا ما يقرره القانون المدني المصري في المادة 1139 والتي تنص على: (المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان يكون لها امتياز وتستوفى قبل ما عداها من الديون حتى ولو كانت مضمونة برهن رسمي عدا المصروفات القضائية)، وحق الحجز على المنقول أو العقار ومنح الخزانة حق الأولوية وحق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً لحقوقها وتحصيلها<sup>194</sup>.

2- حق الدولة اتخاذ الإجراءات التحفظية على أموال الممول لضمان تحصيل دين الضريبة حيث أعطى القانون الضريبي لمصلحة الضرائب حق اتخاذ إجراءات الحجز الإداري ضد الممولين الخاضعين في دفع الضريبة والتنفيذ إلى ما قد يكون للمدين لدى الغير من نقد أو أوراق مالية أو غيرها سواء كانت مستحقة في الحاضر أو المستقبل<sup>195</sup>.

<sup>192</sup> د. عبد الهادي مقبل: المالية العامة، دار النهضة العربية- القاهرة- عام 2014، ص215.

<sup>193</sup> د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مرجع سابق، ص263.

- د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص401.

<sup>194</sup> د. يونس أحمد البطريق، د. عبد الكريم صادق بركات: المالية العامة، مرجع سابق، ص133.

<sup>195</sup> د. زين العابدين ناصر: مبادئ علم المالية العامة، مرجع سابق، ص400.

- د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي القانون رقم 91 لسنة 2005 - مرجع

سابق، ص225.

3- لا يترتب على المعارضة في الضريبة وقف دفعها فالقاعدة في تشريعات الضرائب والتي تقضي بأن يقوم الممول بدفع الضريبة أولاً وله بعد ذلك أن يطعن في مقدارها ويطلب استردادها كلها أو بعضها، ويعتبر اتباع هذه القاعدة قد يرى الممولين الباب مفتوحاً أمام ادعاء من جانبهم قد يعطل أداء الضريبة ويضيع حق الخزنة فيها أو يؤجل دفعها دون أية ضوابط، ومن الملاحظ أن هذه القاعدة التي تعرف بقاعدة (الدفع ثم الاسترداد) فقد استقرت عليها أحكام الفقه والقضاء حرصاً على عدم التسوية والتأخير في الوفاء بدون الضريبة<sup>196</sup>.

4- حق توقيع الجزاءات: فرض المشرع جزاءات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون من أجل الوصول لتقدير الوعاء الضريبي وتحديد دين الضريبة بصورة دقيقة وشاملة وتعويض الخزنة العامة عن الأضرار التي تلحقها من عدم الوفاء بالضرائب في الأوقات المحددة قانوناً<sup>197</sup>. وتشمل هذه الجزاءات الغرامة والتعويض والحبس، وكذلك فرض مقابل تأخير عن التأخر عن سداد الضريبة المستحقة وإمكانية سداد الضريبة على أقساط شهرية وإجراء المقاصة في دين الضريبة<sup>198</sup>.

5- تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للخزنة العامة بإجراءات الحجز الإداري وفق القانون 308 لسنة 1955 ويتم من خلاله التنفيذ على المنقولات والعقارات وحجز ما للمدين لدى الغير<sup>199</sup>.

### ثانياً: الضمانات المقررة بقانون الضريبة على القيمة المضافة:

تضمن القانون رقم 67/ 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة بعض إجراءات تحصيل الضريبة والضمانات التي قررها القانون للمصلحة:

<sup>196</sup> د. يونس أحمد البطريق، د. عبد الكريم صادق بركات: المالية العامة، مرجع سابق، ص133.  
- د. المرسي السيد الحجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر - الإسكندرية -

طبعة عام 1998، ص89.  
<sup>197</sup> د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي و أهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة

الإسكندرية - عام 1960، ص186.

<sup>198</sup> د. سامح أحمد محمد: المتأخرات الضريبية، الإشكالية والحلول في ضوء القانون 2005/9 وقانون الحجز الإداري، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - العدد 72 - عام 2011، ص65.

<sup>199</sup> د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص 403.

- 1- حق دخول الأماكن والإطلاع والتفتيش على الدفاتر والسجلات والوثائق أيًا كان نوعها المتعلقة بتطبيق هذا القانون وكذلك ضبطها عند توافر دلائل على وجود مخالفة لأحكامه طبقاً لنص المادة (64) من القانون ولكن بإذن من رئيس المصلحة أو من يفوضه<sup>200</sup>.
- 2- حق الامتياز وفقاً لأحكام المادة 34 و35 على أن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة للمصلحة بمقتضى هذا القانون يكون لها امتياز على جميع أموال المدينين بها أو المكلفين بتحصيلها وتوريدها إلى المصلحة بحكم القانون، وذلك بالأولوية على كافة الديون الأخرى عدا المصاريف القضائية، وكذلك الحق في إجراء المقاصة فيما هو مستحق للمسجل وما هو مستحق عليه<sup>201</sup>.
- 3- أعطى القانون واللائحة التنفيذية لموظفي المصلحة الحق في اتخاذ إجراءات الحجز الإداري لاستدعاء الضريبة والضريبة الإضافية وأية مستحقات أخرى في حالة عدم سدادها في المواعيد المقررة قبل مدينتها ولو كانوا غير مكلفين جبراً عنهم عند عدم مبادرتهم إلى السداد اختياراً وفقاً لأحكام القانون 1955 /308 بشأن الحجز الإداري ويعد ذلك من الضمانات القوية التي تعني المصلحة عن اللجوء إلى طريق الحجز التنفيذي عن طريق القضاء وما يتطلبه من إجراءات ومدد طويلة<sup>202</sup>.
- 4- وضع جزاءات على التأخير في سداد الضريبة المستحقة بأن فرض ضريبة إضافية بواقع 1.5 % عن كل شهر أو جزء منه اعتباراً من نهاية الفترة المحددة

<sup>200</sup> المادة 63-64 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ومن هذا المعنى: طارق حماد: الضريبة على المبيعات- الإطار النظري والتطبيق العملي، كلية التجارة- جامعة عين شمس- عام 2001، ص16.  
<sup>201</sup> د. محيي محمد سعد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية – الإسكندرية – عام 1998، ص216.

- د. سالم عبد المنعم حشيش: ضمانات تحصيل ضريبة الدخل في مصر، رسالة دكتوراه- كلية الحقوق- جامعة طنطا- عام 2003، ص114-122.

<sup>202</sup> د. المرسي السيد الحجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص88.  
- المادة 36 من القانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

- للسداد حتى تاريخ السداد، بالإضافة إلى الحبس والغرامة كما جاء بأحكام المواد، 66-67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>203</sup>.
- 5- عدم الإفراج عن السلع المستوردة إلا بعد أداء الضريبة: قررت المادة 31 من القانون بأنه لا يجوز الإفراج النهائي عن السلع المستوردة بمعرفة مصلحة الجمارك قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل<sup>204</sup>.
- 6- تطبيق قاعدة التكلفة العكسي: اعتد المشرع الضريبي المصري بقاعدة التكلفة العكسي لضمان تحصيل الضريبة على القيمة المضافة والتي يترتب عليه أن أي متعهد أجنبي ليس له منشأة ثابتة في مصر ويقوم بأداء خدمات لمتعهد مصري خاضع للضريبة يصبح الالتزام بدفع الضريبة على المتعهد المصري، ولا يلتزم بها المتعهد الأجنبي وعندها يكون متلقي الخدمة أو مشتري السلعة المقيم كما لو كان باعها لنفسه وعندها تنتقل المحاسبة آلية طبقاً لقاعدة التكلفة العكسي ولا شك أن في ذلك ما يعزز من ضمانات التحصيل الضريبي<sup>205</sup>.

ونوضح ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول على الوجه التالي :

▪ ضمانات تحصيل الضريبة في فرنسا:

يحتل قطاع الضرائب في فرنسا أهمية بالغة فتبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة من 48% إلى 50% من الإيرادات الضريبية، وضريبة الدخل 16%، والضريبة على الشركات نسبة 12% وضريبة البنزين والوقود بنسبة 6% لذلك حرص القانون الضريبي

<sup>203</sup> المادة 3301 من القانون رقم 67 لسنة 2016 واللائحة التنفيذية.

- د. المرسي السيد الحجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 277.

<sup>204</sup> (م1) من القانون 2016/67 والتي نصت على أن الضريبة الإضافية بأنها ضريبة مبيعات إضافية بواقع نصف 1.5% من نسبة الضريبة غير المدفوعة من كل شهر أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد.

<sup>205</sup> المادة 40 من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزاري رقم 66 لسنة 2017 لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016

- التكلفة العكسي نظام يسمح للإدارة الضريبية بمحاسبة الشخص الذي يتلقى سلعاً أو خدمات معينة من الخارج وكأنه هو الذي يبيع السلعة أو يؤدي الخدمة لنفسه ، ونطالبه بالضريبة المستحقة عنها: د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات- معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق ص 516.

- المادة 32 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

في فرنسا على أن يحوي في طياته من الضمانات ما كفل بها ضمان تحصيل الضريبة منذ بداية العملية الضريبية وفقاً للآتي<sup>206</sup>:

أولاً: الضمانات التي تكفل الالتزام الطوعي في سداد الضريبة:

1- الهيكلة الضريبية لضمان سداد الضريبة: تم إنشاء مركز لتحصيل الضريبة المستحقة لأكبر الشركات الفرنسية ويعمل على تنمية السداد الطوعي عن طريق تيسير إجراءات سداد الضريبة وتحديد مكان واحد لتقديم الإقرارات وسداد الضريبة بأحدث نظم سداد ضريبة لعدد (25000) ألف شركة فرنسية يقوم 230 موظفاً فيه بتحصيل 30% من الضريبة على القيمة المضافة، 44% من الضريبة على الشركات، 32% من ضرائب المهن الحرة<sup>207</sup>.

2- وضع أسس وإجراءات ميسرة لتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة: يسرت فرنسا إجراءات السداد الضريبي ووضعت في اعتبارها أن الممول هو زبون أو مستخدم للإدارة الضريبية ومشارك في بعض مهامها وقد وضعت إجراءات ميسرة لتقديم الإقرار الضريبي وذلك بتقسيم الممولين إلى ثلاثة فئات أ- ب- ج حسب الحروف الأبجدية وأرقام الأنشطة وتحديد ميعاد لكل فئة لتقديم الإقرار وسداد الضريبة<sup>208</sup>، ولضمان تحصيل الضريبة من كبار الممولين إلزمت الشركات التي يزيد حجم أعمالها 15 مليون يورو وتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة عبر الإنترنت<sup>209</sup>.

ثانياً: ضمانات تحصيل دين الضريبة جبراً:

رغم ارتفاع معدل الالتزام الضريبي إلا أن المشرع الضريبي الفرنسي حرص على وضع ضمانات للتحصيل الجبري عبر الآليات والوسائل التالية:

<sup>206</sup> د. ناصر محمد عبد العزيز حسن: التحصيل الضريبي بين النظرية والتطبيق- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص433.

<sup>207</sup> أ. شيماء الملط و آخرين: دليل أبحاث الإدارة العامة للبحوث المقارنة- مصلحة الضرائب المصرية ، مبيعات- عام 2007 ، ص5.

<sup>208</sup> د. أسعد طاهر أحمد :ضريبة المبيعات في الميزان، مكتبة مصلحة الضرائب على المبيعات، سنة 2001،

ص414.

<sup>209</sup> أ. إيمان حسن وآخرين: الإقرارات الضريبية في النظم التشريعية المقارنة، دليل الأبحاث المقارنة- مصلحة الضرائب المصرية ( المبيعات) - الإدارة المركزية للبحوث الضريبية- عام 2007 ، ص29.

1- الحق في الاطلاع وتفتيش مسكن الممول: يتيح قانون الإجراءات الضريبية في فرنسا في المادة 81 من سجل الإجراءات الضريبية لموظف الإدارة الضريبية الحق في الاطلاع على كل المستندات والوثائق التي في حوزة الممول أو في حوزة الغير طالما كانت تفيد في تأسيس الضريبة تأسيساً دقيقاً ضماناً في. الحفاظ على الأموال العامة، كما أعطت الحق للإدارة الضريبية حق تفتيش مسكن الممول شريطة إصدار أمر من رئيس المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة اختصاصها الأماكن المحددة في التفتيش أو عن طريق القاضي المفوض وفقاً للمادة 94 من القانون المالي لعام 1985 الفرنسي<sup>210</sup>.

2- حق الإدارة الضريبية في اتخاذ إجراءات الحجز والتنفيذ الجبري: يترتب على تخلف الممول عن الوفاء بالضريبة في الموعد المحدد اتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة جبراً دون الالتجاء للقضاء لكن بعد أعذار الممول وانتهاء المواعيد القانونية المحددة لأداء الضريبة فيحق للإدارة الضريبية توقيع الحجز على أموال المدين لدى الغير واتخاذ الإجراءات بإعلان الغير الحائز لأموال تخص الممول وذلك لتحصيل دين الضريبة كما أوضحت بذلك المادة 260 من الإجراءات الضريبية<sup>5</sup>، كما يحق لجهة الإدارة الضريبية التنفيذ عن طريق الإكراه البدني أعمالاً للمادة 271 من سجل الإجراءات الضريبية والشروط المحددة بقانون الإجراءات الجنائية ولكن للإدارة الضريبية سلطة تقديرية في اتخاذ تلك الإجراءات بصفة عامة<sup>211</sup>.

3- حق الامتياز لدين الضريبة: أعطت المادة 1920 م من الكود العام لضرائب في فرنسا للخزانة العامة امتياز يضمن تحصيل كل مبالغ الضريبة بالإضافة إلى المصروفات التي تتكبدها الإدارة في تتبع هذا الدين ويمتد هذا الامتياز إلى كل أموال الممول الحالية والمستقبلية باستثناء الأموال التي لا يجوز الحجز عليها.

<sup>210</sup> د. رابح رتيب: الممول و الإدارة الضريبية، دار النهضة العربية - عام 1991، ص134.

<sup>211</sup> د. محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، الطبعة الأولى- دار النهضة العربية- القاهرة 1998، ص218.

ويسقط حق الامتياز في تحصيل الضريبة بالتقادم بأربع سنوات<sup>212</sup>، في حين أن حق الامتياز في مصر يسقط بالتقادم بخمس سنوات طبقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016م.

4- **الالتزام بتطبيق قاعدة التكاليف العكسي:** اعتد التشريع الضريبي الفرنسي بقاعدة التكاليف العكسي لضمان تحصيل الضريبة على القيمة المضافة والتي يترتب عليه أن أي متعهد أجنبي ليس له منشأة ثابتة في فرنسا ويقوم بأداء خدمات لمتعهد فرنسي خاضع للضريبة يصبح الالتزام بدفع الضريبة على المتعهد الفرنسي، ولا يلتزم بها المتعهد الأجنبي وعندها يكون متلقي الخدمة أو مشتري السلعة المقيم كما لو كان باعها لنفسه وعندها تنتقل المحاسبة إليه طبقاً لقاعدة التكاليف العكسي ولا شك أن في ذلك ما يعزز من ضمانات التحصيل الضريبي<sup>213</sup>.

5- **إلزام المتعهدين الأجانب بتعيين ممثل بدفع الضريبة:** يلزم القانون الضريبي الفرنسي كل متعهد أجنبي ليس لديه منشأة في فرنسا، ويقوم بتوريدات خاضعة للضريبة في فرنسا أن يعين ممثل يلتزم بتنفيذ الالتزامات المتعلقة بهذه الضريبة ودفع الضريبة المستحقة على المتعهد الأجنبي<sup>214</sup>.

#### ■ ضمانات تحصيل الضريبة في المغرب:

خول المشرع الضريبي للخرينة العامة من أجل تحصيل الديون الضريبية حق الأولوية في استيفاء ديونها على جميع الدائنين نظراً للفائدة التي يجنيها الجميع من تغذية خزينة الدولة لضمان سير الأعمال العادية وهذا الحق هو ما يعرف بحق الامتياز، كما منحها ضمانات جديدة متمثلة في الرهن الرسمي للخرينة، وتعزيزاً لهذه الضمانات فقد نص المشرع على عدم إمكانية إيقاف إجراءات التحصيل الجبري للديون

<sup>212</sup> د. ناصر محمد عبد العزيز حسن: التحصيل الضريبي بين النظرية والتطبيق- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص441.

<sup>213</sup> مصلحة الضرائب المصرية- الضريبة على القيمة المضافة دولياً - دليل الإجراءات والتطبيق في 21 دولة - ترجمة ميخائيل شحاته وآخرين - الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا- الجزء الأول - القاهرة - عام 2000- ص177.

<sup>214</sup> أ. عزة فرج وآخرين: الضريبة على القيمة المضافة دولياً، دليل التطبيق والإجراءات في 21 دولة- ترجمة ميخائيل شحاته وآخرين - مكتبة مصلحة الضرائب- القاهرة - عام 2007، ص7.

الضريبة دونما تقديم للضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وسوف نوضح ذلك في الآتي<sup>215</sup>:

### 1- الامتياز المخول لديون الخزينة:

نظراً لأهمية ديون الخزينة ودورها الاستراتيجي في تمويل ميزانية الدولة، فقد حرص المشرع على تمتع ديون الخزينة العامة بحق الامتياز بالفصلين 56 و 57 من ظهير 21 غشت 1935 كما أن مدونة تحصيل الديون العمومية قد نصت من جديد على الامتياز العام للخزينة (المادة منها 106) والامتياز الخاص (المادة 107)، وقد عرف بعض الفقهاء حق الامتياز بأنه حق أفضلية يمنحه القانون لبعض الديون نظراً لسبب الدين، يخول الدائن الذي يتمتع بالامتيازات الأولية على باقي الدائنين فيما يخص توزيع ثمن الأمتعة وغيرها من الأشياء المتعلقة بهذا الأخير وحق الأولوية هذا يكون على كافة الديون الأخرى، ولو كانت مضمونة برهن رسمي، وتتمتع الخزينة بامتياز عام يتعلق بجميع ما يملكه المدين من الأمتعة وغيرها من المنقولات المادية وغير المادية أينما وجدت، وكذلك على المعدات والسلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة والمخصصة لاستغلالها، كما أن المادة 109 من مدونة تحصيل الديون العمومية - فقد نصت على أن الخزينة تتمتع بامتياز عام على الأثاث و المنقولات الأخرى غير تلك التي نصت عليها المادة 105 والتي يكون بملك المدينين أينما وجدت.

### 2- الرهن الرسمي للخزينة:

الرهن الرسمي حق عيني يترتب على عقار يبقى في حوزة صاحبه ويخصص لضمان الوفاء بالتزام وبمقتضاه يمنح الدائن في حالة عدم أداء المدين

<sup>215</sup> لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى أو أن تعرقل المادي - المادة 124 من القانون رقم 1597 لسنة 2000 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية والصادر به الظهير الشريف 100175 في 3 مايو عام 2000 والمنشور بالجريدة الرسمية - العدد 4800-28 صفر 1421 - فاتح يونيو 2000.

- د. عبد الرحيم الكنداوي: تحصيل الديون الضريبية، مقارنة قانونية وقضائية، سلسلة المعارف القانونية والقضائية منشورات مجلة الحقوق المغربية - مطبعة المعارف الجديدة - الرباط - الطبعة الأولى - المغرب - 2012، ص99.

إلتزامه حق نزع ملكية العقار أياً كان جائزه واستيفاء دينه من الثمن بالأفضلية على سائر الدائنين، وحسب مقتضيات المادة 157 من ضهير 2-6-1915 المد للتشريع المطبق على العقارات المحفظة فالرهن الرسمي حق عيني عقاري على العقارات المخصصة لأداء الإلتزام، وهو يبيعه لا يتجزأ ويبقى بأكمله على العقارات المخصصة له، وعلى كل واحد وعلى كل جزء منها، ويتبعها في أي يد انتقلت فالرهن الرسمي للخرينة لا يهم كافة الديون العمومية، بل فقط الضرائب والرسوم و صوائر التحصيل و الذعائر والغرامات.

### 3- عدم إمكانية إيقاف إجراءات التحصيل دون تقديم ضمانات:

إن المتأمل لمقتضيات المادتين 117 و 118 من مدونة التحصيل يقف على حقيقة مؤداها أن استخلاص الدين العمومي يأتي أولاً وقبل كل اعتبار، ودونما قابلية لتأجيل الأداء، فالمديون ملزمون بأداء ديونهم العمومية بغض النظر عن أية منازعة أو مطالبة تهم الديون المستحقة عليهم، وليس أمامهم من مناص لتقادي هذا الفرض الواجب غير القابل لأي نوع من المماطلة ووقف أداء المبالغ المطالب بها كلا أو بعضاً، سوى برفع مطالباتهم العادية داخل الآجال القانونية وتكوين ضمانات شأنها تأمين تحصيل الديون المتنازع حولها<sup>216</sup>.

### المطلب الثاني

#### جرائم التهرب من أداء الضريبة على القيمة المضافة

تمثل إجراءات التهرب والعقوبات المقررة بقانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>217</sup>، من الضمانات الجنائية لتحصيل دين الضريبة التي توقعها المحكمة الجنائية على كل من يتخذ موقفاً مخالفاً للقانون ويكون من شأنه ضياع حق الدولة في الضريبة كلياً أو جزئياً<sup>218</sup>، رغم أن الضريبة على القيمة المضافة تعتمد على مبدأ الرقابة الذاتية وتتوافر

<sup>216</sup> المملكة المغربية - وزارة الاقتصاد والمالية - المديرية العامة للضرائب - المدونة العامة للضرائب، المادة 117، 118، 176 المحدثتة بموجب المادة (5) من قانون المالية رقم 4306 لسنة 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 106232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 ( 31 ديسمبر 2006).

<sup>217</sup> المواد 68، 69، 72 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 74 من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017 .

<sup>218</sup> د. عبد الهادي مقل: دراسة تحليلية لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008، الطبعة الثانية- دار النهضة العربية - القاهرة - 2011، ص192.

فيها الكثير من الوسائل الرقابية، إلا أن شأنها شأن أي ضريبة تبنى على الالتزام وتعرض للتلاعب والغش مما يؤثر على حصيلة الدولة من عدم دفع الضريبة من قبل المكلفين بها<sup>219</sup>، فظاهرة التهرب من الضريبة تعتبر ظاهرة عالمية تنتشر في جميع دول العالم سواء في ضريبة الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة إلا أنه يختلف نجاح الملتزم بالضريبة في تحقيق مأربه من دولة لأخرى تبعاً لدقة الأحكام المتعلقة للضرائب وتبعاً لموقف الدولة من هذه المحاولات وكفاءة الإدارة الضريبية في محاربة التهرب<sup>220</sup>، وسوف نوضح حالات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة والعقوبات على ذلك التهرب في الفرعين التاليين

الفرع الأول: حالات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الثاني: عقوبات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة.

### الفرع الأول

#### حالات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة

أيّاً كان نوع الضريبة فإن المكلف بها يميل أو ينزح دائماً نحو التهرب من دفعها<sup>221</sup>، ولذلك فإن التهرب من الضريبة على القيمة المضافة يعني ارتكاب المكلف لفعل أو امتناعه عن فعل يكون من شأنه إخفاء حقيقة نشاطه بأي صورة من الصور التي اعتبرها قانون الضريبة على القيمة المضافة تهريباً، ويؤدي إلى عدم سداد المكلف لما يستحق عليه من ضريبة طبقاً لأحكام القانون، أو بمعنى آخر اتباع شخص لطرق احتيالية وملتوية غير مشروعة للامتناع عن دفع الضريبة على الرغم من توافر شروط

<sup>219</sup> د. يسري أبو العلاء: المالية العامة، دار النهضة العربية - بدون سنة نشر، ص108.

- د. رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية - عام 1971، ص 319.

<sup>220</sup> د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مرجع سابق، ص 264.

- د. عبد الهادي مقبل: الضريبة من منظور دولي، دار النهضة العربية- الطبعة الثانية- القاهرة - 2011،

ص109.

- مصلحة الضرائب على المبيعات: التهرب الضريبي دولياً، الإدارة المركزية للبحوث الضريبية - دليل البحوث المقارنة، ص274.

- د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص156.

<sup>221</sup> لمزيد من التفاصيل عن التهرب الضريبي، أنواعه وأسبابه وأثاره انظر دراسة الشبكة الوطنية لمكافحة الرشوة بالتعاون بين الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية - لا فساد ومركز المشروعات الخاصة " القطاع الضريبي اللبناني الواقع الحالي، إصلاحات وزارة المالية والخطوات الأساسية لتفعيل القطاع، كانون الثاني 2010 ص 6 وما بعدها، وانظر أيضاً: د. محمد أبو نصار، د. محفوظ المشاعلة، فراس الشهبان: الضرائب وحسابتها بين النظرية والتطبيق، المكتبة الوطنية طح، لبنان، 2003، ص28.

خضوعه لها<sup>222</sup>، وعادة ما يحدد القانون حالات التهرب الضريبي التي من شأن مخالفتها الوقوع تحت طائلة العقاب، وبالرجوع للقانون رقم 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة على القيمة المضافة فقد جاءت المادة 68 منه لتعدد على سبيل الحصر الحالات التي تعد الإتيان بها بمثابة تهريباً من أداء الضريبة المفروضة والتي تأخذ الصور التالية<sup>223</sup>:

#### أولاً: عدم قيام المكلف بالتسجيل لدى مصلحة الضريبة على القيمة المضافة :

ألزمت المادة 16 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016م على كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ خمسمائة ألف جنيه، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل، وأما من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في أية سنة المالية أو جزء منها فعليه أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه على النحو المشار إليه وعليه إذا لم يتقدم من عدتهم المادة 16 بطلب التسجيل خلال المدة القانونية فيعد متهرباً من أداء الضريبة طبقاً للفقرة الأولى من المادة 68 ويعاقب وفق المادة 67 من القانون<sup>224</sup>، لأنه يؤدي إلى ضياع جزء كبير من

<sup>222</sup> د. حامد دراز: النظم الضريبية - الدار الجامعية - الإسكندرية- 2003 ، ص35.

ولمزيد من التعريفات للتهرب من أداء الضريبة:

- معوض السيد خليل: السياسة الضريبية وجذب رؤوس المال الأجنبي في مصر، دار النهضة العربية، عام 2014، ص278.
- د. خالد شحاته الخطيب، د. أحمد زهير الشامية: أسس المالية العامة، مرجع سابق- ص 215.
- د. رمضان صديق: التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المصري، القاهرة - 2018- بدون سنة نشر- ص26.
- د. محمد نجيب جادو: الوجيز في المالية العامة، الطبعة الأولى - دار النهضة العربية - القاهرة - 2006، ص192.
- د. عبد الباسط وفا: الإطار العام للنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية- القاهرة- بدون سنة نشر، ص171.

<sup>223</sup> د. عبد المولى محمد مرسي: قانون ضريبة القيمة المضافة 67 لسنة 2016 شرح وافي لأحكام القانون مقارنة بالدول المطبقة فيها، دار النهضة العربية - القاهرة - 2017، ص285.

- د. عصام حسني عبد الحلیم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص460.

<sup>224</sup> المادة 68 ، 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

حصيلة الضرائب بسبب عدم التقدم للتسجيل وسداد الضريبة المستحقة قانوناً، ويضيق على الخزنة العامة قيمة الضريبة الواجب تحصيلها وسدادها ممن لم يتقدم بتسجيله<sup>225</sup>. وقد اتفقت أغلب قوانين الضريبة على القيمة المضافة على أن بلوغ المكلف حد التسجيل أو كان نشاطه يدخل في نطاق الضريبة على القيمة المضافة ولم يتقدم للتسجيل خلال المدة القانونية المحددة من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل، يستوجب العقوبة التي يحددها القانون، وهناك بعض قوانين الضريبة على القيمة المضافة وفيها قانون المملكة المتحدة رغم أنها أوصت على المكلف الذي يتحقق حد التسجيل السنوي أو ربع السنوي في حقه إخطار الإدارة الضريبية باستحقاقه التسجيل فوراً إلا أنها تسمح له بمهلة لا يعاقب على التأخير في الإخطار بالتسجيل خلالها وهي ثلاثون يوماً تلي الشهر الذي تبلغ قيمة مبيعاته حد التسجيل أو تتجاوزه<sup>226</sup>.

**ثانياً: بيع السلعة أو أداء الخدمة أو استيراد أي منهما دون الإقرار عنها وسداد الضريبة وضريبة الجدل المستحقة :**

تتحقق هذه الحالة بقيام الخاضع للضريبة بتجميع الضريبة وفقاً للقانون ولكنه لا يقوم بتوريد قيمة الضريبة التي قام بجمعها إلى مصلحة الضرائب في المواعيد المحددة لذلك، أو لا يقوم بتوريدها مطلقاً، حيث أن المادة 14 ألزمت المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً إلى المصلحة بالإرفاق عند تقديم الإقرار الشهري حيث يلزم اقتران واقعة سداد الضريبة بواقعة تقديم الإقرار الضريبي، ومن ثم فإن ثبوت بيع أو استيراد سلعة أو تقديم خدمة خاضعة للضريبة دون أن يتضمنها الإقرار ولم يسدد الضريبة عنها فيعد

<sup>225</sup> د. وليد أحمد محمد علي: دراسة تحليلية للمشكلات التي تواجه الأجهزة الضريبية من منظور معلوماتي، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد السابع والسبعون - القاهرة - مايو 2012، ص28.

<sup>226</sup> إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات- معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق ص500.

- الفقرة الأولى من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016.  
- د. عبد الستار عبد الحميد سلمى: الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية - القاهرة - 2005 ، ص153.

المكلف متهرباً من أداء الضريبة ويعاقب بالعقوبة المقررة في المادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>227</sup>.

وتتوافر هذه الحالة أيضاً في حالة قيام أحد المسجلين باستيراد سلع لغرض الإتجار ( سلع خاضعة للضريبة) بطريقة غير قانونية وعند بيعه لها يتم تحميلها بضريبة القيمة المضافة فإنه سوف يحصل على الضريبة التي يتم تحصيلها لحسابه الشخصي<sup>228</sup>.

3. ثالثاً: خصم الضريبة أو ضريبة الجدول كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم:

نصت المادة 22 من القانون رقم 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة على القيمة المضافة على ( للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية). وعليه تتوافر الجريمة عند قيام المسجل بخصم الضريبة كلها أو بعضها بدون وجه حق بالمخالفة للمادة 22 من القانون والمادة 26 من اللائحة التنفيذية ويعاقب عليها بالمادة 67 من القانون<sup>229</sup>.

وتتحقق هذه الحالة في حالة إختلاق البائع غير المسجل رقماً ضريبياً وهمياً، ويقوم باستخدامه على فواتيره لتخدع كل من المشتري والسلطات الضريبية أو يحدث العكس ويسجل المشتري رقماً وهمياً على فواتير شرائه حتى يتمتع بخصم الضريبة على تلك المشتريات ( ضريبة لم تورد) وبالتالي يكون التهرب من الضريبة لأنه استخدم وسائل احتيالية لخداع الدولة للتهرب جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة المستحقة عليه أو إذا كان المتعهد يتعامل في سلع بعضها خاضع والبعض الآخر معفى فيتم التسبب الخاطئ

<sup>227</sup> د. عصام حسني عبد الحلیم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص461.

- الفقرة الثانية من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولانحنه التنفيذية.<sup>228</sup> د. وليد أحمد محمد علي: دراسة تحليلية للمشكلات التي تواجه الأجهزة الضريبية من منظور معلوماتي، مرجع سابق، ص29.

<sup>229</sup> د. عصام حسني عبد الحلیم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص461.

للمدخلات المستخدمة في إنتاج تلك السلع، وقد يعتمد المتعهد إلى خصم مبلغ ضريبة القيمة المضافة يفوق ما يجب خصمه بالفعل ومن ثم يعد تهرباً من الضريبة على القيمة المضافة<sup>230</sup>، ويدخل في نطاق هذه الحالة الشركات ذات الصلة ( أصحاب تلك الشركات تجمعهم صفقات تجارية ومصالح متبادلة) ويأخذ التلاعب شكل دخول السلع إلىتهري المشتري وقيامه بخصم الضريبة المسددة عليها المدخلات إلا أن البائع يصدر إشعار خصم عن نفس الفاتورة كمردودات لمبيعاته فلا يسدد عنها الضريبة، وهنا يكون المشتري استلم قرضاً من الإدارة الضريبية بقيمة الضريبة المخصومة بدون فوائد لحين تقديم إشعار برد المشتريات وإلغاء الصفقة وسداد الضريبة سابقة الخصم ( وينتشر هذا الأسلوب بصفة خاصة في الصناعات الإنشائية)<sup>231</sup>.

رابعاً: استرداد الضريبة أو ضريبة الجدول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك:

أورد المشرع الضريبي في المادة 30 من قانون الضريبة على القيمة المضافة الحالات التي يجوز فيها السماح باسترداد الضريبة السابق دفعها عن السلعة في المراحل السابقة للمرحلة التي يتم المحاسبة عنه<sup>232</sup>، في موعد أقصاه خمسة وأربعون يوماً من تاريخ تقديم الطلب وهذه الحالات وردت على سبيل الحصر<sup>233</sup>، فإذا قام المسجل باسترداد الضريبة السابق سدادها دون وجه حق مع علمه بذلك في غير ما نصت عليه المادة 30 من القانون وبغير الشروط الواردة في المادة 35 من اللائحة، فإنه تقوم في حقه جريمة التهرب طبقاً للفقرة الرابعة من المادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>234</sup>.

<sup>230</sup> د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة - دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص158.  
- مصلحة الضرائب على المبيعات - التهرب الضريبي دولياً - دليل البحوث المقارنة، مرجع سابق، ص275.  
<sup>231</sup> أ. عفاف عباس: التهرب الضريبي دولياً، دليل البحوث المقارنة، مصلحة الضرائب على المبيعات - عام

2000- ص277.

<sup>232</sup> د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- مرجع سابق - ص 470-471.  
<sup>233</sup> المادة 30 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 35 من اللائحة التنفيذية.  
<sup>234</sup> المادة 68 الفقرة الرابعة من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة، وفي هذا المعنى : د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص461.

وقد يحدث أن يقوم التجار على غير الحقيقة بإثبات دفع مبالغ كبيرة كضريبة على القيمة المضافة في المراحل السابقة من خلال إختلاق بعض الفواتير المزورة أو وهمية عن مشتريات لم تتم، وهذا يعد صورة من صور التهرب من الضريبة على القيمة المضافة وذلك للتهرب من الضريبة، وهذه إحدى الصور الشائعة في الدول النامية للتهرب من الضريبة على القيمة المضافة<sup>235</sup>.

ففي هولندا قدرت نسبة الطلبات الوهمية عن ضريبة مسددة في مرحلة سابقة 44% من محاولات التهرب من الضريبة، وذلك لوجود مؤسسات تم إنشاؤها خصيصاً لطبع الفواتير المزورة لمن يرغبون في التهرب من الضريبة، وقد يحدث أيضاً أن بعض الخاضعين للضريبة يبدأون نشاطهم بشراء مجموعة من الأصول الرأسمالية والمواد الأولية وتقوم بعض الدول بإعادة قيمة الضريبة على القيمة المضافة عن هذه الأصول الرأسمالية والمواد الأولية إلى من قاموا بشرائها وذلك لزيادة السهولة لدى رجال الأعمال وقبل أن يحين موعد الفحص يتوقف المشروع وتختفي المنشأة أو أن ينتقلوا إلى نشاط آخر وبالتالي يكونون قد استفادوا من استرجاع قيمة الضريبة المدفوعة عن مراحل سابقة دون خضوعهم للضريبة، وهذا يعد أيضاً تهرباً من الضريبة على القيمة المضافة<sup>236</sup>، ومن قواعد الضريبة على القيمة المضافة أيضاً أحقية المصدر في استرداد الضريبة التي دفعها في المراحل المختلفة للسلعة حتى يتم تصديرها أو قيام المصدر بتقديم طلب استرداد على غير الحقيقة مدعياً أنه قام بتقدير عدد أو كمية من السلع أكثر من العدد أو الكمية المصدرة بالفعل، ويتمثل هذا في أن بعض الشركات التي تصدر كثير من مخرجاتها غالباً ما تكون دائنة للحكومة بصورة مستمرة وتقوم بإصدار فواتير مزورة عن صادرات وهمية لم تحدث مطلقاً ويطلب رد أو خصم ضريبة لم يتحملها بالمرّة، وبالتالي تتم المطالبة برد الضريبة مما يعد تهرباً من الضريبة على القيمة المضافة<sup>237</sup>.

<sup>235</sup> Alan A Tail: the value added tax : administratve and policy lessees. International mometry fund, Washington, de. 1991.p.39.

<sup>236</sup> د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة - دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص157-162.

<sup>237</sup> - د. عبد الستار عبد الحميد سلمى: الضريبة على القيمة لمضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية - القاهرة - 2005 ، ص47.

**خامساً: تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصنعة أو بيانات غير صحيحة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها:**

وتتحقق هذه الحالة في قيام المكلف بتقديم المستندات والسجلات التي اصطنعها أو قام بتزويرها إلى الإدارة الضريبية بنية التخلص من دفع الضريبة المستحقة للمصلحة كلها أو بعضها ألزمت المادة 13 من القانون 67 لسنة 2016م كل مسجل بإمساك الدفاتر المحاسبية المنتظمة لكي يسجل العمليات التي يقوم بها أول بأول، كما ألزمته بالاحتفاظ بالسجلات وصور الفواتير لمدة 5 سنوات تالية لإنهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد بالسجلات، كما أن المادة 12 ألزمت المسجل بتحرير فاتورة ضريبية عند بيع السلع أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، وعليه فإذا قام المسجل مستندات أو سجلات مزورة أو مصنعة أو بيانات غير صحيحة تخلاًصاً من الضريبة فتقوم في حقه جريمة التهرب الضريبي ويعاقب بالعقوبة المقررة في المادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>238</sup>.

**سادساً: عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول:**

حتى يتم المحاسبة عن الضريبة على القيمة المضافة فلا بد أن يقوم التاجر بتسجيل مبيعاته في دفاتر وأن يقوم بعمل فاتورة للمشتري حيث نصت المادة 12 من القانون 67 لسنة 2016م على ( يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة) فعند امتناع المسجل عن إصدار الفواتير الضريبية عند البيع، أو قد يحدث أن يقوم المسجل بالبيع دون تسجيل المبيعات في دفاتر. ودون أن يقوم بإصدار فواتير للمشتريين ( خاصة إذا كان قد اشترى السلعة من تاجر غير مسجل) بغرض عدم توضيح حجم مبيعاته والتهرب من الضريبة وتعد إحدى الصور الشائعة للتهرب من ضريبة القيمة المضافة<sup>239</sup>، وكذلك الإقرار عن المبيعات بأقل من الحقيقة

<sup>238</sup> الفقرة الخامسة من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

- د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص462.

<sup>239</sup> د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص462.

- الفقرة السادسة من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

من الحالات الشائعة للتهرب من الضريبة على القيمة المضافة وذلك لقيام الخاضع للضريبة بالإقرار عن مبيعاته بأقل من المبيعات الحقيقية مما يؤدي إلى تقليل الضريبة المستحقة أو قيامه بتسجيل قيمة الفواتير المتعلقة بمبيعاته بأقل من القيمة الحقيقية لهذه المبيعات وذلك للتهرب جزئياً من الضريبة على القيمة المضافة، وقد تصدت. بعض الدول لهذا النوع من التهرب ففي إيطاليا أعطى القانون لجهاز الشرطة الحق في أن يستوقف زبائن المطاعم والفنادق عند مغادرتهم المكان لتسألهم عن الايصالات التي توضع مبلغ الضريبة المدفوعة، وتتحقق هذه الحالة أيضاً في قيام التاجر الخاضع للضريبة بحساب قيمة الضريبة على القيمة المضافة بسعر أقل من السعر الذي حدده القانون لهذه السلعة وذلك باستغلال ثغرات القانون في وجود حالات لم يتم تعريفها بصورة قاطعة في القانون أو تحتل أكثر من تفسير، وكذلك كثرة الفئات الضريبية تؤدي إلى وجود مشكلة الخلط بين الفئات الضريبية عند احتساب الضريبة والتي تعمل على سوء توصيف السلع مما ينتج عنه إخضاع السلع لسعر أقل مما يعد تهرباً من الضريبة على القيمة المضافة<sup>240</sup>.

**سابعاً: انقضاء ستان يوماً على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجدول دون الإقرار عنها وسدادها:**

تتحقق هذه الحالة في أنه طبقاً لنص المادة 14 من القانون والتي تنص على ( على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداها بحسب الاحول وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لإنتهاء الفترة الضرورية على أن يقدم إقرار شهر إبريل وتؤدي الضريبة وضريبة الجدول عنه في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو) ومؤدي ذلك أن التأخير في تقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة بعد انتهاء الشهرين التاليين لإنتهاء شهر المحاسبة

240 د. عبد الستار عبد الحميد سلمى: الضريبة على القيمة لمضافة ومدى تطبيقها في مصر، مرجع سابق،

وانتهاء مدة ستين يوماً ً بعد مدة الشهرين يعد ذلك تهرباً طبقاً لأحكام المادة 68 الفقرة السابعة من قانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>241</sup>.

#### ثامناً: إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة أو ضريبة الجدول:

تتحقق هذه الحالة إذا قام شخص غير مسجل بالمصلحة بإصدار فواتير ضريبية ومحملة بالضريبة فإنه يعتبر متهرباً لقيامه بتحصيل الضريبة ولا يقوم بتوريدها للمصلحة وبالتالي. يثرى على حساب الخزنة العامة حيث ألزمت المادة 12 المسجل فقط دون غيره بتحرير الفواتير الضريبية عند بيعه السلع أو أداء الخدمات الخاضعة للضريبة، ومن ثم يعاقب غير المسجل سواء كان شخصياً طبيعياً أو معنوياً عند إصدار الفاتورة الضريبية، ويأتي هذا التجريم نظراً لأن الشخص غير المسجل يباشر أنشطته دون علم المصلحة حيث أنه غير مسجل بسجلات المصلحة ولا تعلم أي شيء عن أنشطته، وبالتالي فمن يأتي هذا الفعل يجرم بجريمة التهرب الضريبي ويعاقب بأحكام المادة 67 من القانون<sup>242</sup>، وفي هذا الصدد يتفق قانون الضريبة على القيمة المضافة في عدم إصدار المسجل أو إصدار غير المسجل الفاتورة الضريبية مع التشريعات المقارنة:

**ففي فرنسا:** يلزم المسجل وغير المسجل بأحد أمرين:

- 1- دفع غرامة يتراوح مقدارها بين خمسة آلاف وعشرة آلاف فرنك فرنسي والحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تزيد عن خمسة سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين.
- 2- دفع غرامة يتراوح مقدارها ما بين 200 % و 300 % من قيمة المتهرب منها في الحالة الأولى. أو يتم تحصيلها بطريق الخطأ في الحالة الثانية.

<sup>241</sup> حرصاً من المشرع على تقديم الإقرار ولو لم يحقق ببيعاً أو يؤدي خدمات خاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية وفقاً للفقرة الثانية من المادة 14 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016. وفي هذا المعنى:

- Alan A Tail: the value added tax : ...p.312.

<sup>242</sup> المادة 68 الفقرة الثامنة والمعاقب عليها بالمادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016.

- د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص463.

والتشريع البريطاني يلزم كل من المسجل وغير المسجل في هاتين الحالتين بدفع غرامة مقدارها 10% من قيمة الضريبة المستحقة عند أول مخالفة، وتزداد إلى 20% عند المخالفة الثانية، ثم 30% عند كل مخالفة تالية لذلك<sup>243</sup>.

**تاسعاً: عدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل انتظام إصدار الفواتير وفقاً لأحكام المادة 12 من هذا القانون :**

ألزمت المادة 12 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016م المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية ورقية أو الكترونية عند بيع السلعة أو الخدمة الخاضعة وضريبة الجدول، ونص المشرع على اعتبارها تهرب من الضريبة هو لأن الفاتورة هي السبيل الوحيد لضبط المجتمع الضريبي ومنع التهرب من الضريبة<sup>2</sup>، وتتوافر هذه الحالة عند حدوث تواطؤ بين البائع والمشتري لتبادل السلع والخدمات بدون سداد مقابل أو تحرير فواتير أو تسجيلها في الدفاتر أو تحرير فواتير مزيفة تتضمن مبيعات من سلع تخضع لفئة منخفضة مع أن المبيعات الفعلية لسلع خاضعة لفئة عالية، مما يعد تهرباً من الضريبة على القيمة المضافة<sup>244</sup>.

**عاشراً: اصطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية وتقع المسؤولية. بالتزامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها:**

يقصد بهذه الحالة قيام بعض الشركات بإصدار فواتير تصدير أو مبيعات وهمية دون أن يكون للشركة أي مصانع أو سلع لديها بغرض الإتجار وتبيح هذه الفواتير بمبالغ مالية للمسجلين لاستخدامها في عمليات رد الضريبة أو الخصم، وقد انتشرت في مصر شراء الفواتير المزورة لخصم الضريبة على المشتريات خلال تطبيق قانون الضريبة على المبيعات السابق بشكل كبير نظراً لوجود فساد مالي وإداري من داخل المصلحة وخارجها حيث بلغ عدد الشركات التي تقوم بطبع الفواتير المزورة وبيعها إلى المسجلين حوالي 140 مائة وأربعون شركة وفقاً لكتاب قطاع الشؤون التنفيذية رقم 27 بتاريخ 10/1/2012، الأمر الذي حدا بالمشرع الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة

<sup>243</sup> إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات- معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق

ص554.

<sup>244</sup> د. عبد الستار عبد الحميد سلمى: الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مرجع سابق، ص47.

- د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة - دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص162.

إلى اعتبارها تهريباً لمصدر الفاتورة والمستفيد منها، وكان يجب ضم الوسيط أيضاً للحد من هذه الجريمة<sup>245</sup>.

أحد عشر: عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقاً لأحكام المادة 13 من هذا القانون :

تتحقق هذه الحالة بعدم قيام المسجل بإمساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة، أو قيامه بتضمين الدفاتر والسجلات ببيانات على غير الحقيقة، أو إتلاف الدفاتر والسجلات ذات الصلة بالضريبة قبل مرور فترة الاحتفاظ بها وهي الخمس سنوات المقررة بالمادة 13 من القانون، وتتحقق هذه الحالة أيضاً بقيام الخاضع للضريبة على القيمة المضافة بتجنيب بعض السلع التي يتأخر فيها لاستخدامه الخاص دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة عن هذه السلع أو قيامه بأداء خدمة خاصة به دون تحصيل ضريبة عليها، وذلك باستخدام صغار التجار منتجاتهم الخاصة لأغراضهم المنزلية وكذلك منتجي الأقمشة وتجار الجملة في استخدام بعض منتجاتهم ومبيعاتهم في الاستخدام الشخصي دون تحصيل ضريبة عليها وإثباتها في الدفاتر والسجلات، مما يعد تهريباً طبقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>246</sup>.

اثنا عشر: حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع العلم أنها مهربة:

تتحقق في حالة اكتشاف إدارة الضريبة على القيمة المضافة أن أحد الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة يتاجر في سلع مستوردة بطريقة غير قانونية ( سلع مهربة)، ففي هذه الحالة يكون هذا الشخص قد ارتكب جريمة تهرب ضريبي حتى ولو كان يقوم بدفع الضريبة على القيمة المضافة عن هذه السلع، نظراً لأنه يساهم في ضياع

<sup>245</sup> كتاب قطاع الشؤون التنفيذية رقم 27 المؤرخ 2012/1/10 والمتضمن بيان بالشركات التي تصدر فواتير وهمية وذلك لعد الأخذ بهذه الفواتير أثناء الفحص تنفيذاً لكنها قطاع الفحص رقم 1437 بتاريخ 2011/12/18، حيث توجد بعض صور التهرب الضريبي تعتبر في نفس الوقت جرائم جنائية تقع تحت طائلة العقوبات المقررة في قانون العقوبات - وقد وصلت إلى 533 شركة في 2017 مصلحة الضرائب المصرية- قطاع البحوث والسياسات الضريبية - البحوث المقارنة - القاهرة - 2017، وهذا هو حال جريمة التهرب الضريبي التي يمكن أن تشكل في ذات الوقت - جريمة النصب أو التزوير - يرجع بالتفصيل: د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي - الجزء الثاني - شرح الجرائم والعقوبات في القانون 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل، الطبعة الأولى - دار النهضة العربية- عام 2006/2005، ص 37-38.

<sup>246</sup> د. عبد الستار عبد الحميد سلمى: الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مرجع سابق، ص 48. - د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة - دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 496.

حق الدولة في الحصول على الضريبة الجمركية على هذه السلع<sup>247</sup>، وتنتشر هذه الظاهرة خاصة في تهرب الذهب والسجاير والمشروبات الروحية والخمور حيث تتم هذه التجارة بسرعة وبأسماء وهمية يصعب تتبعها<sup>248</sup>.

ثالث عشر: عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل :

نصت المادة الخامسة من مواد إصدار القانون على الإلغاء التلقائي لمن لم يبلغ حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون، ورغم تلك الميزة لإلغاء المسجل تلقائياً إلا أنه قد ألزمه القانون بأداء الضريبة العامة على المبيعات المستحقة عليه وعلى ما في حوزته من سلع وخدمات خاضعة للضريبة خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون وإلا اعتبر تهرباً من الضريبة<sup>249</sup>. أربعة عشر: عدم الالتزام بأحكام المادة 40 أو المادة 43 من هذا القانون :

في حالة إخضاع سلعة للضريبة أو زيادة فئة الضريبة المفروضة على سلعة معينة أو إخضاع خدمة لضريبة الجدول يلتزم المستوردون وتجار الجملة ونصف الجملة والتجزئة والموزعون بتقديم بيان إلى المصلحة بالرصيد الموجود لديهم من السلع في اليوم السابق لسريان الضريبة التي تقررته، ويقدم البيان خلال (15) يوماً من التاريخ المذكور وعليهم أدائها للمصلحة خلال المدة التي يحددها رئيسها على ألا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ استحقاق الضريبة وبذلك يعد عدم تقديم بيان بالمخزون السلعي تهرباً من الضريبة وفقاً للمادة 68 والمعاقب عليها بالمادة 67 من القانون<sup>250</sup>.

<sup>247</sup> د. عبد الستار عبد الحميد سلمى: الضريبة على القيمة لمضافة ومدى تطبيقها في مصر، مرجع سابق، ص45.

<sup>248</sup> الفقرة الثانية عشر من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

<sup>249</sup> يرجع بالتفصيل للمادة 5 من مواد إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

<sup>250</sup> - د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث

التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص464.

- الفقرة الرابعة عشر من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية والمعاقب عليها بالمادة 67 من ذات القانون.

خمس عشرة: وضع علامات أو أختام مصنعة من سداد الضريبة الجدول كلها أو بعضها:

يأتي وضع هذه العلامات والاختام المصنعة على السلع ليخرجها من السلع الواردة بالجدول المرفق بالقانون، ومن ثم يتخلص من سداد الضريبة المفروضة على هذه السلع حيث ستخفى هذه العلامات والاختام حقيقة هذه السلع وبذلك تعتبر تهرباً من الضريبة وفقاً للمادة 68 والمعاقب عليها بالمادة 67 من القانون رقم 67 لسنة 2016م بشأن الضريبة على القيمة المضافة<sup>251</sup>.

سادس عشرة: قيام المنتج أو الموزع أو التاجر ببيع سلع الجدول التي يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول عليها هو سعر بيع المستهلك بسعر أعلى من السعر الذي تم احتساب الضريبة عليه:

سواء السعر المعلن من المنتجين أو المستوردين لتلك السلعة أو الوارد بالقوائم السعرية المحددة بمعرفة الوزير وذلك كله دون سداد الضريبة المستحقة على الزيادة في السعر<sup>252</sup>.

سابع عشرة: حيازة سلع الجدول بقصد الاتجار دون أن يكون ملصقاً عليها العلامة المميزة ( البند رول) والتي يصدر قرار الوزير بوضع هذه العلامة عليها:

اعتبر حيازة سلع الجدول ووضع علامات أو أختام مصنعة عليه للتخلص من سداد ضريبة الجدول كلها أو بعضها تهرباً من الضريبة وذلك لانتشار حالات تزوير العلامات التي تلصق على سلع الجدول مثل السجائر والمواد الكحولية، ومن ثم تقوم في حق الشخص جريمة التهرب من أداء الضريبة عن هذه السلع وتثبت هذه الجريمة عند

<sup>251</sup> د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص464.

- الفقرة الخامسة عشر من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية

<sup>252</sup> نصر أبو العباس أحمد، أ. محمد إبراهيم سليمان: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق في ظل أحكام القانون (2016/67) مرجع سابق، ص244.

- الفقرة السادسة عشر من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية

ثبوت حيازة الشخص سلعاً تخضع للضريبة دون وجود مستندات تدل على سداد الضريبة بوضع العلامات المميزة ( البند رول)<sup>253</sup>.

ثامن عشر: التصرف في السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجداول أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال فترة الحظر دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة:

جاءت المادة 24 من القانون لتحظر التصرف في السلع المعفاة أو استعمالها في غير الغرض المعفاة من أجله خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء إلا بعد إخطار المصلحة وسداد الضرائب المستحقة عليها وفقاً لقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف، وبالتالي يعتبر تهريباً عدم الإخطار طبقاً للمادة 68 الفقرة الثامنة عشر ويعاقب عليها بموجب المادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>254</sup>.

تاسع عشر: عدم الالتزام بأحكام المادة الرابعة أو المادة الخامسة من مواد الإصدار:

يلتزم المسجل بتوريد الضريبة على المبيعات المستحقة عليه وفق إقرارته وفي المواعيد المقررة وفقاً لأحكام هذا القانون، وعليه الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ العمل بهذا القانون، وفي حالة إلغاء تسجيله يلتزم بأداء ما يستحق عليه خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون، وفي حالة الإخلال بأي من الأحكام السابقة يعد المسجل متهرباً وفقاً لأحكام القانون رقم 67 لسنة 2016م طبقاً لنص المادة 66 فقرة 19 والمعاقب عليها بالمادة 67 من القانون<sup>255</sup>.

<sup>253</sup> د. عصام حسني عبد الحلیم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص464.

- الفقرة 17 من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية

<sup>254</sup> د. عصام حسني عبد الحلیم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات

الصادرة، مرجع سابق، ص464.

- د. سعيد عبد المنعم محمد: الضريبة على القيمة المضافة - تأصيل علمي وعملي، مكتبة عين شمس - القاهرة- عام 2006 - بدون دار نشر، ص304.

- الفقرة 18 من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية والمعاقب عليها بالمادة 67 من ذات القانون.

<sup>255</sup> الفقرة الرابعة و الخامسة من مواد إصدار من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016

الجريدة الرسمية العدد 35- مكرر (ج)- بتاريخ 2016/9/7.

- الفقرة 19 من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية والمعاقب عليها بالمادة 67 من ذات القانون.

## الفرع الثاني

### عقوبات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة

تعد التنمية الاقتصادية أحد الأهداف الرئيسية للدولة وبشكل التهرب الضريبي أحد المعوقات الهامة في سبيل تحقيق هذا الهدف لأن تحصيل الضريبة من الوسائل الأساسية لتمويل التنمية الاقتصادية، فضلاً عن إنقاص حصيلته الإيرادات العامة يؤدي إلى زيادة عجز الموازنة العامة<sup>256</sup>، لذلك شدد المشرع الضريبي الجزاءات على المتهربين من الضريبة على القيمة المضافة<sup>257</sup>، سواء في صورة جزاءات مالية أو جزاءات جنائية كالحكم بالغرامة أو بتوقيع عقوبة الحبس<sup>258</sup>، وتختلف أنواع العقوبات من دولة لأخرى حسب ظروفها الاقتصادية والاجتماعية وتتراوح العقوبات بين الغرامة المالية والسجن وفقاً لقانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>259</sup> وسوف نتناول ذلك على النحو التالي :

#### في مصر:

وضع المشرع الضريبي جزاءات مشددة للتهرب من الضريبة حيث فرض عقوبات جنائية وهي السجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما والضريبة المزدادة والضريبة الإضافية<sup>260</sup> وتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات<sup>261</sup>، وقد أجاز القانون التصالح في جرائم

<sup>256</sup> د. مصطفى حسن مصطفى: مبادئ علم المالية، دار النهضة العربية- القاهرة 1999، ص521.

- إحسان دريس محمد النعيم: الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على إيرادات الدولة مقارنة بدولة المغرب، رسالة ماجستير - معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي - جامعة أم درمان الإسلامية - السودان عام 2007. ص46.

<sup>257</sup> المادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية

<sup>258</sup> د. يونس أحمد البطريق، د. عبد الكريم صادق بركات: المالية العامة، مرجع سابق، ص133.

<sup>259</sup> د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص35.

<sup>260</sup> مصلحة الضرائب المصرية - قطاع العمليات والتوعية - الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين- دليل المخالفات والتهرب في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية - القاهرة - سبتمبر عام 2016، ص6.

<sup>261</sup> أ. محمد إبراهيم سليمان، أنصر أبو العباس أحمد: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق في ظل أحكام القانون 67 لسنة 2016، مرجع سابق، ص245.

التهرب قبل صدور حكم بات الدعوى مقابل سداد الضريبة الأصلية وضريبة الجدول أو كليهما حسب الأحوال والضريبة الإضافية بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف الضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما بحسب الأحوال، إذا كان التصالح في جريمة من جرائم التهرب أما إذا كان التصالح في الجريمة المنصوص عليها في المادة 71 من القانون فيتحدد التعويض بما لا يجاوز نصف الحد الأقصى المنصوص عليه بها<sup>262</sup>، وقد نصت المادة 69 على: مع عدم الإخلال بالأحكام المنصوص عليها بالمادة 67 من هذا القانون، يحكم بمصادرة السلع الواردة بالجدول المرافق لهذا القانون موضوع التهرب، إذا لم تضبط حكم ما يعادل قيمتها ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل و الأدوات والمواد التي استعملت في التهرب عدا السفن والطائرات ما لم تكن أعدت خصيصاً أو أجرت فعلاً لهذا الغرض<sup>263</sup>، ولا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهرب وغيرها من الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون إلا بناء على طلب من الوزير أو من يفوضه<sup>264</sup>.

- إرنست ويونغ المتضامنون للمحاسبة والمراجعة: قانون لضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم 66- لسنة 2017، العدد السادس والعشرون - إبريل 2017، ص73.

<sup>262</sup> المادة 71 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 ( يعاقب بالوقف عن ممارسة المهنة لمدة عام وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه كل محاسب مفيد بجدول المحاسبين والمراجعين خالف الالتزام المنصوص عليه في الفقرة الأخيرة من المادة 30 هذا القانون وفي حالة العود تضاعف العقوبة ) وفي هذا المعنى د. عصام حسني عبد الحليم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص465.

- د. أسعد طاهر أحمد : دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات...، مرجع سابق، ص520.

<sup>263</sup> المادة 69 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

- الحكمة من ذلك إلى الطبيعة الخاصة للجرائم المالية لأنها تتعلق بالمال وحركته ، وأن الذي يهيم الدولة هو أن تحصل على حقها الضريبي من الممول أكثر من اهتمامها بإيدائه فضلاً على أن المرحلة اللاحقة على وقوع المخالفة والسابقة على تحريك الدعوى عادة ما تكون فيها مفاوضات بين مرتكب المخالفة ومأمورية الضرائب نحو تسوية النزاع بشكل ودي من خلال التصالح، فإذا لم يتم التصالح فالوزير لا يملك التغاضي عن تحريك الدعوى الجنائية ضد الممول ، إلا إذا قرر أن المسألة يسيرة ولا تستحق إصدار الطلب : عبد الهادي مقبل: دراسة تحليلية لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008، مرجع سابق، ص2011.

- د. عصام حسني عبد الحليم أبو زيد: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات الصادرة، مرجع سابق، ص465.

<sup>264</sup> المادة 72 الفقرة الأولى من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية بالنسبة للمستثمرين الخاضعين لأحكام قانون الاستثمار رقم 72 لسنة 2017 يشترط أخذ رأي وزير الاستثمار على رفع الدعوى لجنائية بالنسبة للتهرب من الضريبة على القيمة المضافة وفقاً لنص المادة 93 من قانون الاستثمار ( في غير حالة التلبس يكون طلب الدعوى الجنائية في الجرائم المنصوص عليها في قانون الجمارك الصادر بالقانون 66 لسنة 1963 وقانون الضريبي على الدخل الصادر بالقانون 2005/91 وقانون الضريبة على القيمة المضافة

ونوضح بعض العقوبات التي نصت عليها قوانين الضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول على النحو التالي :

في المغرب \_ الجزاءات:

#### 1- الجزاءات الضريبية:

كل تخلف عن تقديم أو تأخير إيداع الإقرار برقم المعاملات، وكل إغفال أو نقصان أو تقليل في المداخيل، وكل خصم بغير حق أو تحايل يرمي الى الحصول بغير موجب على الاستفادة من إعفاء أو إرجاع يعاقب عليه<sup>265</sup>:

❖ 15% من مبلغ الضريبة الواجب دفعه، وإذا ثبت سوء نية الملمزم يرفع إلى 100%.

❖ بغرامة 10% من المبلغ المذكور المدفوع خارج الأجل القانوني.

وعندما تكون الضرائب صادرة بقوائم الإيرادات أو في حالة الأداء التلقائي بعد إنصرام الأجل، تطبق بالإضافة إلى ما سبق زيادة نسبتها 5% عن الشهر الاول من التأخير و 50% عن كل شهر أو جزء شهر إضافي ينصرم بين تاريخ استحقاق الضريبة وتاريخ أدائها، وفي حالة تقديم الإقرار برقم المعاملات خارج الأجل القانوني، ولكنه لا يتضمن ضريبة واجباً دفعها أو قابلة للاستنزال، وجب تخفيض هذه الضريبة بنسبة 15%.

#### 2- الجزاءات الجنائية:

بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية السالفة الذكر، يعاقب بغرامة من 5000 درهم إلى 50000 درهم كل شخص ثبت في حقه استعمال بعض الوسائل

---

الصادر بالقانون 67 لسنة 2016 بعد أخذ رأي الوزير المختص اذا كان المتهم بارتكاب الجريمة تابعاً لأحد المشروعات الاستثمارية الخاضعة لأحكام هذا القانون ويتعين على الوزير المختص إبداء الرأي في هذا الشأن خلال سبعة أيام من تاريخ ورود كتب استطلاع الرأي إليه ولا يجوز رفع دعوى طبقاً لقواعد المقررة في القوانين المشار إليها، صدر قانون الاستثمار رقم 72 لسنة 2017 بتاريخ 2017/5/31 ونشر بالجريدة الرسمية - العدد 21 مكرر (ج) في 31 مايو 2017.

<sup>265</sup> عبد الوهاب الناصري الدرعي : رئيس مصلحة التشريع للضريبة على القيمة المضافة بالمديرية العامة للضرائب بالمغرب- حول تجربة المملكة المغربية بخصوص إحداث الضريبة على القيمة المضافة - مرجع سابق، ص14.

- د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة- مرجع سابق - ص 308-309.

الخطيرة كتسليم أو تقديم فاتورات سورية، قصد الإفلات من إخضاعه إلى الضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرداد مبالغ بغير حق، وفي حالة العودة إلى المخالفة قبل مضي خمس سنوات، يعاقب مرتكب المخالفة زيادة على الغرامة السالفة الذكر بالحبس من شهر إلى ثلاثة أشهر ( لا يمكن أن تطبق إلا على الشخص الطبيعي الذي ارتكب المخالفة أو على كل مسؤول اذا ثبت أن المخالفة ارتكبت طبقاً لتعليماته وبموافقته)، وتطبق نفس العقوبة كذلك على كل شخص ثبت عليه أنه ساهم في ارتكاب الأفعال السابقة أو ساعد أو أرشد الأطراف في ارتكابها<sup>266</sup>.

#### في فرنسا:

عمل المشرع الضريبي على تغليظ عقوبة التهرب من الضريبة على القيمة المضافة حيث فرض عقوبة جنائية وهي الحبس لمدة سنتين إلى خمس سنوات أو الغرامة المالية، وهذا بالإضافة إلى الضريبة المتهرب منها والضريبة الإضافية المستحقة عن الضريبة الأصلية وغرامة قيمتها 200% أو 300% من نسبة المبلغ المتهرب من أدائها، وقد أجاز التصالح مع مصلحة الضرائب في جرائم التهرب من الضريبة قبل صدور حكم نهائي في جريمة التهرب الضريبي مقابل قيام المكلف بسداد المخالفات، وقد صدر أحكام بالسجن في جرائم التهرب من الضريبة على السلع والخدمات وفقاً لأحكام القانون الجنائي الصادر عام 1968<sup>267</sup>.

#### وفي تركيا:

تبين من قانون الضريبة على القيمة المضافة التركي أنه لم يتضمن أي مواد عقابية على مخالفة المسجلين له<sup>268</sup>، إلا أن التهرب الضريبي والغش الجسيم والاحتيال الضريبي ورد بقانون الإجراءات الضريبية وتتراوح العقوبة ما بين 50% إلى 300% من مبلغ

<sup>266</sup> المواد 188، 189، 190، 191، 192 من المدونة العامة للضرائب المحدثه بالمادة 5 من قانون المالية رقم 4306 لسنة 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 106232 لسنة 2006.  
<sup>267</sup> د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة- دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص35.

- Ernst & Young L" international Vat.." op.cit.p 291.

<sup>268</sup> القانون رقم 3065 لسنة 1984 بشأن الضريبة على القيمة المضافة - الجريدة الرسمية بتاريخ 2 نوفمبر 1984- العدد 18563 - تاريخ القبول 25 أكتوبر 1984.

الضريبة المستحقة<sup>269</sup>، وبالنسبة لمخالفة عدم توفير المستندات فإن قانون الإجراءات يحيل ذلك إلى القانون الجنائي لتطبيق عقوبة السجن جزاء على عدم توفيرها<sup>270</sup>، وبالنسبة للغرامة فتطبق في عدم الالتزام الذي يقره قانون الضريبة والذي ينتج عنه فاقد ضريبي فيعاقب بغرامات مالية إجبارية محددة<sup>271</sup>.

ومن جميع ما تقدم يتبين أن الضريبة على القيمة المضافة قد نجحت في أوروبا وأن سر نجاحها يعود إلى أنها قد فرضت في فترة توسعا وتنمية وفضلها أمكن تحديث عمليات الإنتاج دون أن يؤدي ذلك إلى تهيمش صغار المنتجين فضلاً عن إدخال فنون المحاسبة وهذا النسيج الاقتصادي المتداخل والمتجانس الذي يسمح بالترابط بين القطاعات ويحصل كل قطاع في توسيع القيمة المضافة. وكذلك الدول الأفريقية توسعت في الضريبة على القيمة المضافة أسوة ببقية. بلدان العالم ونجد أن الدول الأفريقية التي كانت خاضعة للاستعمار الفرنسي قد شهدت أول تجارب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وأدخلت في ساحل العاج في 1960 وفي السنغال في 1961م بينما تم إدخالها في فرنسا نفسها في عام 1968م<sup>272</sup>، وتشكل إيرادات ضريبة القيمة المضافة أهم مصادر الإيرادات الضريبية في الدول العربية التي طبقتها، ولقد كانت الغاية الأولى من تطبيقها هو الحصول على إيرادات أكثر، وكان هدف لبنان من تطبيق هذه الضريبة زيادة إيراداتها لمواجهة خدمة الدين العام<sup>273</sup>، الأمر الذي أدى إلى تطبيقها في مصر وأصبحت من أهم محاور عملية الإصلاح المالي والضريبي، لأنها تؤدي إلى زيادة الإيرادات العامة للدولة، وذلك بغرض تخفيض عجز الموازنة بالإضافة إلى معالجتها

<sup>269</sup> المادة 351 من قانون الإجراءات الضريبية رقم 213 لسنة 1961 الصادر بتاريخ 1961/1/1 والمنشور بالجريدة الرسمية رقم 1070.

<sup>270</sup> المواد من 359 إلى 363 الباب الثالث - الجرائم الجنائية والعقوبات- جرائم الاحتيال الضريبي- والمادة 376 بعقوبات التهرب و الاحتيال الضريبي من قانون الإجراءات الضريبية رقم 213 لسنة 1961 الصادر بتاريخ 1961/1/1 والمنشور بالجريدة الرسمية رقم 10703 تركيا ، نصت المادة 359 على - يعاقب بالسجن من سنة إلى مدة ثلاث سنوات لحجز السجلات وتقديم الوثائق لسلطة التفتيش الضريبي أثناء التحقيق).  
<sup>271</sup> د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة - دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص164.  
<sup>272</sup> د. حسن بشير محمد نور: ضريبة القيمة المضافة وافاق تطبيقها في السودان، مجلة دراسات حوض النيل- مجلد أول - العدد الثاني - عام 2001، ص60.

<sup>273</sup> د. ندى هويذة: الضريبة على القيمة المضافة وأثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، رسالة دكتوراه - كلية الاقتصاد- جامعة دمشق - سوريا- عام 2012، ص106.

لمشكلة التهرب الضريبي والجمركي والعمل على دمج الاقتصاد غير الرسمي في الاقتصاد الرسمي لتطبيق مبدأ الفوترة الضريبية، وأن القانون تلافى بعض المشكلات التي ظهرت في تطبيق الضريبة في بعض الدول و جاء بمفهوم مختلف عن الضرائب السابقة حيث اعتمدت الضريبة على الرقابة الذاتية في معظم حالاتها ومن ثم لا يتطلب الوجود الإداري في مواقع الإنتاج، وقد تلاحظ من خلال المقارنة أن هناك تشابه في الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على القيمة المضافة بين الدول حيث تفرض الضريبة على نفس العمليات الاقتصادية ويكون الأداء للضريبة إجبارياً أو إختيارياً حسب العمليات التي يحددها قانون كل دولة.

وقد فضلت الدول الالتجاء إلى أسلوب الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الالتجاء إلى أسلوب الضريبة العامة الواحدة أو الضريبة المتتابعة الشاملة نظراً للمساوئ التي تترتب على كل منهما، فالضرائب التي تؤخذ على مرحلة التصنيع أو الإنتاج ومرحلة البيع بالجملة لها مساوئ متنوعة حيث أن ضريبة البيع بالجملة على سبيل المثال لا تسمح بفاعلية أو كفاءة الضريبة، وأن أسلوب الضريبة المتتابعة الشاملة أو الضريبة المتعددة لها عيوبها أيضاً لأنها تؤدي إلى تكرار فرض الضريبة في كل مرحلة مما يشكل عبئاً على المستهلك النهائي الذي يتحملها<sup>274</sup>.

<sup>274</sup> د. عمار السيد عبد الباسط: أثر الضريبة على المبيعات على القوة الإدخارية في ظل الاقتصاد، مرجع سابق، ص90.

## الخاتمة:

### النتائج:

- الضريبة على القيمة المضافة ضريبة إحلالية حلت محل الضريبة على المبيعات وأدت إلى تبسيط فئات الضريبة، بالإضافة إلى أنها أكثر تحقيقاً لمبدأ وقاعدة العدالة الضريبية، ومعالجتها الأزواج الضريبي، وتعد من الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك يتحمل عبأها المستهلك النهائي بالكامل ويقوم المكلف (الوسيط) بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة فهو مجرد وسيط بين المستهلك والمصلحة ويتم تحصيلها وتوريدها شهرياً أي حوالي اثنا عشرة مرة في السنة.
- إن أسلوب الضريبة على القيمة المضافة من أساسيات الإصلاح الاقتصادي، ومطلباً ضرورياً لمواجهة الأزمات المالية والاقتصادية، وعاملاً مهماً لزيادة الإيرادات الضريبية المهدرة.
- إن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يؤدي إلى زيادة الإيرادات العامة للدولة وذلك لأنها ذات إيرادات فورية وسريعة ومرتفعة، وبالتالي تساهم في تخفيض حجم العجز في الموازنة العامة للدولة وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وإزالة الاختلالات والتشوّهات المالية.
- الفاتورة الضريبية هي السبيل الوحيد لضبط المجتمع الضريبي ومنع التهرب، وهي أساس تطبيق ونجاح قانون الضريبة على القيمة المضافة، وكوثيقة أساسية في عمليات البيع داخل البلد بالرغم وجود قوانين تلزم البائع بتحرير الفاتورة عند عملية البيع ولكنها غير مفعلة من قبل الجهات الرسمية، إضافة لذلك عدم توافر الوعي لدى المستهلك بطلب الفاتورة عند الشراء، رغم أن نظام الضريبة على القيمة المضافة يعتمد بشكل أساسي على آلية الخصم التي تعتمد على تحرير الفاتورة، ويمكن القول أنه إذا لم يعمم نظام الفوترة بشكل جيد فلن يكون هناك أي إمكانية لتطبيق هذه الضريبة بصورة جيدة وضبط المجتمع الضريبي.

### التوصيات:

- تفعيل دور الرقابة بمصلحة الضريبة على القيمة المضافة ما يضمن سلامة حركة البيع والشراء، وتحقيق متطلبات قانون الضريبة على القيمة المضافة، بتوفير المعلومات والمستندات والوثائق لإدارات الفحص الضريبي بالمأموريات للوصول إلى الضريبة الحقيقية على المكلفين، وزيادة كفاءة إدارات التحصيل الضريبي وتطويرها، وإنشاء مراكز ضريبية متخصصة في تحصيل الضرائب والمتأخرات الضريبية باتباع أساليب حديثة ومتطورة في التحصيل بما يلائم متغيرات العصر، وأتمتة نظام الدفع والتحويل لضمان كفاءة عملية التحصيل الضريبي.
- ضرورة إجراء مراجعة شاملة لمواد قانون الضريبة على القيمة المضافة بصفة دورية حتى يتوافق القانون ولائحته التنفيذية مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية.
- نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع بالتنسيق مع الجهات الحكومية الأخرى عن أهمية مسك دفاتر وسجلات وفواتير، ونشر التقارير الدورية والسنوية عن إجمالي الإيرادات الضريبية وأوجه إنفاقها للاطلاع عليه من جانب أفراد الشعب والمكلفين بتوريد الضرائب وذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي بسبب الاعتقاد الراسخ لديهم بعدم إنفاق أموال الضرائب في مجالاتها الصحيحة.
- إنشاء إدارة ضريبية مستقلة (دخل، قيمة مضافة) واختيار الموظفين أكفاء وتدريبهم لتطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة والدخل بكفاءة، ويتولوا تطوير الإدارة الضريبة ذاتها وأتمتة عمليات الحصر والفحص والمراجعة وامدادها بكافة الوسائل التكنولوجية والربط بين المصالح الضريبية في مختلف القطاعات والأخذ بالأساليب والاتجاهات الفكرية الحديثة بالإدارة، وزيادة كفاءة العمليات الأساسية لتقييم ومراجعة وتحصيل الضريبة، وذلك بالاعتماد على الكفاءات الإدارية الشابة والتي تواكب متطلبات العصر الجديد من الضرائب، لأن مقدره الجهاز الإداري على التصحيح والتكيف السريع هو العنصر الحاسم في نجاح الإصلاح الضريبي.
- العمل على ترسيخ مبدأ احترام القوانين الضريبية ومنها قانون الضريبة على القيمة المضافة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وتعريف المكلف بما له من حقوق وما عليه من واجبات، وتوعيته بأهمية الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية

المكتملة والمنتظمة وتطوير نظم المحاسبة مما يساعد مأموري الضرائب في تحديد وعاء الضريبي بصورة عادلة.، مما يقلل من نسب التهرب منها نظراً لأهميتها وكبر حصيلتها الإيرادية في تمويل الخزنة العامة.

- إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد لتحديد وتوحيد إجراءات التعامل مع مصلحة الضرائب سواء عن ضريبة الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة، بهدف توحيد إجراءات ربط وتحصيل الضرائب مما يوفر الوقت ويخفض تكاليف التحصيل، كما أنه يساعد في تبسيط الالتزامات المفروضة على الممولين.
- تفعيل دور المجتمع المدني في الرقابة على أداء الإيرادات الضريبية بما يكفل تحقيق مفاهيم الحوكمة من الشفافية والإفصاح والمصادقية والمسائلة والتوازن المطلوب في الحقوق والواجبات بين أطراف المنظومة الضريبية.

## المراجع العربية:

1. أ. الأمين محمد عثمان: تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أثرها على الإيرادات العامة في السودان، رسالة ماجستير- كلية الدراسات العليا- جامعة أم درمان الإسلامية- السودان 2001.
2. السجلات الواردة بقانون التجارة رقم 17 لسنة 1999 تتمثل بالآتي: دفتر المشتريات- دفتر المبيعات- دفتر المردودات- دفتر الصادرات- سجل المخازن- دفتر اليومية العام- دفتر الجرد- دفتر ملخص الضريبة...الخ يرجع إلى أهمية كل دفتر ووظيفته إلى المادة 14 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بقرار رقم 66 لسنة 2017.
3. الفقرة الثانية من المادة 15 من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.
4. الفقرة الرابعة و الخامسة من مواد إصدار من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 الجريدة الرسمية العدد 35- مكرر (ج)- بتاريخ 2016/9/7.
5. الفقرة الرابعة عشر من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية والمعاقب عليها بالمادة 67 من ذات القانون.
6. الفقرة الخامسة عشر من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
7. الفقرة السادسة عشر من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
8. الفقرة 17 من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية
9. الفقرة 18 من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية والمعاقب عليها بالمادة 67 من ذات القانون.
10. الفقرة 19 من المادة 68 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية والمعاقب عليها بالمادة 67 من ذات القانون.

11. القانون رقم 3065 لسنة 1984 بشأن الضريبة على القيمة المضافة - الجريدة الرسمية بتاريخ 2 نوفمبر 1984- العدد 18563 - تاريخ القبول 25 أكتوبر 1984.
12. د. القرقوري محمد: وعاء ومنازعات الضريبة على القيمة المضافة والشركات والدخل، مطبعة الأمنية- الرباط - المغرب- عام 2002.
13. المادة 4 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
14. المادة 10 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
15. المادة 11 البند 9 الفقرة الأخيرة من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017 لقانون الضريبة على القيمة المضافة.
16. المادة 12 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
17. المادة 14 من اللائحة التنفيذية للقانون 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.
18. المادة 14 الفقرة الثالثة من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.
19. المادة 14، 55 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 60 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017.
20. المادة 15 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
21. المادة 15 الفقرة الرابعة من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة ولائحته التنفيذية.

22. المادة 16 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016، والمادة 18 من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017 لقانون الضريبة على القيمة المضافة.
23. المادة 32 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
24. المادة 36 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.
25. المادة 36 من القانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
26. المادة 37 من القانون رقم 3085 لسنة 1985 بشأن الضريبة على القيمة المضافة في المغرب.
27. المادة 38 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 1985/3085 والمعدل بالقانون 2004/4803.
28. المادة 40 من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزاري رقم 66 لسنة 2017 لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016.
29. المادة 43 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.
30. المادة 44 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017 والمادة 113 من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 والمادة 121 من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري.
31. المادة 45 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 2001/379 وقانون الإجراءات الضريبية رقم 2008/44.
32. المادة 46 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المغربي رقم 3085 لسنة 1985.
33. المادة 48 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 57 من اللائحة التنفيذية.

34. المادة 49 مكرر من قانون الضريبة على القيمة المضافة في المغرب برقم 3085 لسنة 1985.
35. المادة 56 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 2016/67 والمادة 65 من اللائحة التنفيذية.
36. المادة 57 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 67 من اللائحة التنفيذية.
37. المادة 58 فقرة الثانية من القانون رقم 67 لسنة 2016 والمادة 67 من اللائحة التنفيذية.
38. المادة 59 الفقرة الثانية من القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.
39. المادة 60 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017.
40. المادة 62 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017.
41. المادة 63-64 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 .
42. المادة 64 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بالقرار الوزاري رقم 66 لسنة 2017.
43. المادة 67 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
44. المادة 68 الفقرة الأولى: يعد تهرباً من الضريبة وضريبة الجدول يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 67 من هذا القانون.
45. المواد 68، 69، 72 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 والمادة 74 من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار رقم 66 لسنة 2017 .
46. المادة 69 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.
47. المادة 71 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016 .

48. المادة 124 من القانون رقم 1597 لسنة 2000 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية والصادر به الظهير الشريف 100175 في 3 مايو عام 2000 والمنشور بالجريدة الرسمية - العدد 4800- 28 صفر 1421 - فاتح يونيو 2000.
49. المادة 177 من المدونة العامة للضرائب في المغرب.
50. المادة 178 من المدونة العمة للضرائب في المغرب.
51. المواد 188، 189، 190، 191، 192 من المدونة العامة للضرائب المحدثه بالمادة 5 من قانون المالية رقم 4306 لسنة 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 106232 لسنة 2006.
52. المادة 225 من المدونة العامة للضرائب بالمغرب.
53. المادة 256 من قانون الضرائب الفرنسية الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة والمعدلة بالقانون رقم 1347 لسنة 1995 بتاريخ 1995/12/30.
54. المادة 289 من مدونة الضرائب الفرنسية والمعدلة بالمرسوم رقم 463 لسنة 2013 بتاريخ 3/ يونيو 2013.
55. المادة 351 من قانون الإجراءات الضريبية رقم 213 لسنة 1961 الصادر بتاريخ 1961/1/1 والمنشور بالجريدة الرسمية رقم 1070.
56. المواد من 359 إلى 363 الباب الثالث - الجرائم الجنائية والعقوبات - جرائم الاحتيال الضريبي- والمادة 376 بعقوبات التهرب و الاحتيال الضريبي من قانون الإجراءات الضريبية رقم 213 لسنة 1961 الصادر بتاريخ 1961/1/1 والمنشور بالجريدة الرسمية رقم 10703 تركيا.
57. المادة 3301 من القانون رقم 67 لسنة 2016 واللائحة التنفيذية.
58. المملكة المغربية- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي- النظام الضريبي المغربي- التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي مطبعة كانيريت- إحالة ذاتية رقم 9 لسنة 2012.
59. المملكة المغربية - وزارة الاقتصاد والمالية - المديرية العامة للضرائب - المدونة العامة للضرائب، المادة 117، 118، 176 المحدثه بموجب المادة (5) من قانون

- المالية رقم 4306 لسنة 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 106232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 ( 31 ديسمبر 2006).
- 60.د. المرسي السيد الحجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر - الإسكندرية - طبعة عام 1998.
61. د. إبراهيم علي عبد الرزاق، أ. أحمد فؤاد مهنا: موسوعة الدليل في الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة وفقاً لأحدث التعديلات للقانون واللائحة التنفيذية، الجزء الثالث - الطبعة الأولى - عام 1997.
- 62.د. إبراهيم عبد العزيز النجار: موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، الدار الجامعية للنشر - الإسكندرية - عام 2003/2004.
63. إحسان دريس محمد النعيم: الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على إيرادات الدولة مقارنة بدولة المغرب، رسالة ماجستير - معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي - جامعة أم درمان الإسلامية - السودان عام 2007.
- 64.إرنست ويونغ المتضامنون للمحاسبة والمراجعة: قانون لضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولانحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم 66- لسنة 2017، العدد السادس والعشرون - إبريل 2017.
- 65.أحكام محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 3161 لسنة 59 ق جلسة 1996/5/9.
66. د. أحمد مصطفى معبد : المشكلات التطبيقية والعملية الناتجة عن تطبيق قانون الضريبة على المبيعات، كلية الحقوق - جامعة بنها- عام 2005- بدون دار نشر.
- 67.د.أحمد يوسف الشحات، د. عبد الهادي مقبل : محاضرات في المالية العامة والقانون المالي- النفقات العامة- الموازنة العامة- التشريع الضريبي - الشافعي للطباعة- المنصورة- بدون سنة طبع.
68. د. أسامة علي عبد الخالق: الضريبة على القيمة المضافة بين الحوكمة ومبدأ الرقابة الذاتية وأثره على مكافحة التهرب الضريبي، المؤتمر الضريبي العشرين، مجلة الجمعية المصرية لمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة- جامعة عين شمس- القاهرة فبراير عام 2014.

69. د. أسعد طاهر: دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات في الضريبة على القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، عام 1999.3.
70. د. أسعد طاهر أحمد: ضريبة المبيعات في الميزان، مطبعة الشهدان - القاهرة - 2001 .
71. د. أسعد طاهر أحمد: ضريبة المبيعات في الميزان، مكتبة مصلحة الضرائب على المبيعات، سنة 2001.
72. د. أمين السيد لطفي: المحاسبة عن ضريبة المبيعات، دار النهضة العربية، القاهرة، عام 1991.
73. أ. إيمان العراقي: مطلوب آلية جديدة لتطوير إجراءات تحصيل الضرائب وفض المنازعات، جريدة الأهرام - العدد 41727 السنة 125 بتاريخ 2001/3/5.
74. أ. إيمان حسن وآخرين: الإقرارات الضريبية في النظم التشريعية المقارنة، دليل الأبحاث المقارنة - مصلحة الضرائب المصرية ( المبيعات ) - الإدارة المركزية للبحوث الضريبية - عام 2007 .
75. تقرير صندوق النقد الدولي عن ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا)، مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية، روما 19، 15 مارس 2005 .
76. تقرير صندوق النقد الدولي عن ضريبة القيمة المضافة ( التجارب والقضايا) مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا بالضريبية - روما - 15/16 مارس - 2005.
77. د. تميمة أحمد حسن: الضريبة على القيمة المضافة في لبنان، مركز جيل البحث العلمي - مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة - العدد 14 مايو - لبنان 2017.
78. د. جورج أوغريه: الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الخاصة للدراسات والنشر، لبنان، عام 2002.
79. د. جلال الشافعي: مدى إمكانية تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة للضريبة على المبيعات في مصر ومقومات ذلك - ندوة علمية عن تطوير الضريبة على المبيعات في مصر - كلية التجارة - جامعة بنها - بتاريخ 2008/3/19.

80. د. جلال الشافعي: الموسوعة الضريبية - الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - الضريبة على شركات الأموال - الضريبة على المبيعات، القاهرة- عام 2002- بدون دار نشر.
81. د. جلال الشافعي: نظام الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقه، الأهرام الاقتصادي- القاهرة- 1996/12/26.
82. د. جلال الشافعي: الضريبة على رقم الأعمال- تخطيطها- متطلباتها، رسالة دكتوراه- كلية التجارة- جامعة عين شمس -1973.
83. د. جلال مطاوع، د. محمد هشام الحموي، د. محمد عبد العظيم رمضان، د. محمود عباس حمدي: المحاسبة الضريبية في منشآت الأعمال، الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية- الضريبة على المبيعات وضريبة الدمغة - كلية التجارة - جامعة القاهرة - عام 2013/2012 - بدون دار نشر.
84. د. حامد دراز: النظم الضريبية - الدار الجامعية - الإسكندرية - . 2008
85. د. حامد عبد المجيد دراز، د. المرسي السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية- الإسكندرية- عام 1999.
86. د. حسن الفكهاني: الموسوعة المغربية في التشريع والقضاء، الدار العربية للموسوعات- المجلد السادس عشر - بدون سنة نشر.
87. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي - الجزء الثاني - شرح الجرائم والعقوبات في القانون 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل، الطبعة الأولى - دار النهضة العربية- عام 2006/2005 .
88. د. حسن بشير محمد نور: ضريبة القيمة المضافة وفاق تطبيقها في السودان، مجلة دراسات حوض النيل- مجلد أول - العدد الثاني - عام 2001.
89. د. خالد شحاته الخطيب، د. أحمد زهير الشامية: أسس المالية العامة، دار وائل للنشر - الأردن - عام 2003.
90. د. خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة - دراسة المقارنة - إيتراك للنشر والتوزيع - الطبعة الأولى - عام 2007.

91. د. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب على الدخل، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي - القاهرة - عام 1990
92. د. زكريا محمد بيومي: شرح قانون الضريبة على المبيعات، مكتبة شادي - القاهرة - عام 1991.
93. د. زين العابدين ناصر: مبادئ علم المالية العامة، كلية الحقوق - جامعة عين شمس - 2002/2001 - بدون دار نشر.
94. د. رايح رتيب: الممول و الإدارة الضريبية، دار النهضة العربية - عام 1991.
95. د. رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية - عام 1971 .
96. د. رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والتشريع المقارن، دار النهضة العربية - القاهرة 2017.
97. د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة - دار النهضة العربية - القاهرة - عام 2006.
98. د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة، دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالممولين و وسائلها في دعم الإلتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة لمصر، دار النهضة العربية، القاهرة عام 2016.
99. د. رمضان صديق: التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المصري، القاهرة - 2018 - بدون سنة نشر.
100. د. سالم عبد المنعم حشيش: ضمانات تحصيل ضريبة الدخل في مصر، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة طنطا - عام 2003.
101. د. سامح أحمد محمد: المتأخرات الضريبية ، الإشكالية والحلول في ضوء القانون 2005/9 وقانون الحجز الإداري، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - العدد 72 - عام 2011.
102. د. سامح أحمد محمد إسماعيل: المسؤولية عن سداد دين الضريبة بين نصوص التشريع ومشكلات التطبيق، بحث بمجلة البحوث المالية و الضريبة - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - العدد السادس والسبعون - ابريل - القاهرة عام 2012.

103. د. سعيد عبد المنعم محمد: الضريبة على القيمة المضافة - تأصيل علمي وعملي، مكتبة عين شمس - القاهرة- عام 2006 - بدون دار نشر.
104. د. سعيد عبد المنعم محمد: إفطار العام للضريبة على القيمة المضافة- بحث منشور بمجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب- المؤتمر العلمي الضريبي العشرين - كلية التجارة- جامعة عين شمس - القاهرة- فبراير 2014.
105. د. سلامة عبد الرحيم عوض: (النظام الضريبي بين تحقيق العدالة والحصيلة)- رسالة دكتوراه-كلية الحقوق-جامعة القاهرة عام2007 .
106. د. شويكار إسماعيل: رؤية مستقبلية للضريبة على القيمة المضافة أعلى درجات تطور الضريبة على المبيعات- دراسة مقارنة، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس، متطلبات الإصلاح الضريبي الشامل في مصر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب عام 2000.
107. د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة - دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه- كلية الحقوق، جامعة القاهرة، عام 2003.
108. أ. شيماء الملط و آخرين: دليل أبحاث الإدارة العامة للبحوث المقارنة- مصلحة الضرائب المصرية ، مبيعات- عام 2007 .
109. د. صابر يونس بريك: دور الضريبة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلى ضريبة القيمة المضافة، دار النهضة العربية - القاهرة - عام 2006.
110. طارق حماد: الضريبة على المبيعات- الإطار النظري والتطبيق العملي، كلية التجارة- جامعة عين شمس- عام 2001.
111. طه خيرى طه: مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة المبيعات في قطاع الخدمات في ضوء التشريع المصري، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، 2001.
112. د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز: المالية العامة، مكتبة الكتب العربية، القاهرة عام 2001/2002.

113. د. عبد الباسط وفا: المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين ، دراسة فقهية قضائية لأحكام قانون الضريبة الموحدة وقم 187 لسنة 1993- دار النهضة العربية - القاهرة - عام 2000.
114. د. عبد الباسط وفا: الإطار العام للنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية- القاهرة- بدون سنة نشر.
115. د. عبد الستار عبد الحميد سلمى: الضريبة على القيمة لمضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية - القاهرة - 2005 .
116. أ. عبد السلام أديب: السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، افريقيا الشرق- الطبعة الأولى- المغرب- عام 1998.
117. د. عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي، دار النشر المغربي الطبعة الأولى - المغرب- عام 2002.
118. د. عبد القادر التيعلاتي: الوجيز في النزعات الضريبية، مطبعة الأحمدية للنشر - الطبعة الثانية- المغرب- عام 2001 .
119. د. عبد الحميد عبد المعطي: إطار مقترح لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي كأداة لزيادة فاعلية المحاسبة الضريبية بالتطبيق في الضريبة على المبيعات، رسالة دكتوراه- كلية التجارة- جامعة قناة السويس- عام 2007.
120. د. عبد الرحيم الكنداوي: تحصيل الديون الضريبية، مقارنة قانونية وقضائية، سلسلة المعارف القانونية والقضائية منشورات مجلة الحقوق المغربية - مطبعة المعارف الجديدة - الرباط - الطبعة الأولى - المغرب - 2012.
121. د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية - القاهرة- دون سنة نشر.
122. د. عبد المنعم عبد الغني علي: نظرية الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر- دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة أسيوط - عام 1994/1993 .

123. د. عبد المولى محمد مرسى: قانون ضريبة القيمة المضافة 67 لسنة 2016 شرح وافي لأحكام القانون مقارنة بالدول المطبقة فيها، دار النهضة العربية - القاهرة - 2017.
124. د. عبد الهادي مقبل: دراسة تحليلية وانتقادية لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008- الطبعة الثانية - دار النهضة العربية - 2011.
125. د. عبد الهادي مقبل: الضريبة من منظور دولي، دار النهضة العربية- الطبعة الثانية- القاهرة - 2011.
126. د. عبد الهادي مقبل: المالية العامة، دار النهضة العربية- القاهرة- عام 2014.
127. أ. عزة فرج وآخرين: الضريبة على القيمة المضافة دولياً، دليل التطبيق والإجراءات اتفي 21 دولة- ترجمة ميخائيل شحاته و آخرين - مكتبة مسلحة الضرائب- القاهرة - عام 2007.
128. د. عصام حسني عبد الحلیم: المبسوط في التشريعات والقوانين الضريبية وفق أحدث التشريعات، كلية الحقوق، جامعة بنها، مطابع الدار الهندسية، بدون سنة نشر .
129. أ. عفاف عباس: التهرب الضريبي دولياً، دليل البحوث المقارنة ، مصلحة الضرائب على المبيعات - عام 2000.
130. د. علي أحمد زين: تقييم نظام الضريبة على المبيعات ومتطلبات الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة، المؤتمر الضريبي العشرين - الجمعية المصرية للمالية والضرائب- كلية التجارة - جامعة عين شمس- عام 2014 .
131. عمار السيد عبد الباسط: أثر الضريبة على المبيعات على القوة الإدخارية في ظل الاقتصاد، مكتبة الوفا القانونية- الطبعة الأولى- الإسكندرية- عام 2011.
132. د. فاطمة السويسي: الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الحديثة للكتاب، الطبعة الأولى، لبنان. 2014.

133. أ. فتحي عبد الوهاب: دور النظام الضريبي في تركيا في جذب الاستثمار الأجنبي، رسالة ماجستير في الاقتصاد، معهد الدراسات والبحوث الآسيوية - جامعة الزقازيق - عام 2010.
134. قانون الضرائب الفرنسي - نسخة موحدة من 3 سبتمبر 2016 الموقع الإلكتروني للجريدة الرسمية: [https:// www.legifrance .gouv.fr/affichcode, do cid Texete](https://www.legifrance.gouv.fr/affichcode,do cid Texete)
135. قانون الاستثمار رقم 72 لسنة 2017 بتاريخ 2017/5/31 ونشر بالجريدة الرسمية - العدد 21 مكرر (ج) في 31 مايو 2017.
136. د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي و أهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية - عام 1960.
137. كتاب قطاع الشؤون التنفيذية رقم 27 المؤرخ 2012/1/10 والمتضمن بيان بالشركات التي تصدر فواتير وهمية وذلك لعد الأخذ بهذه الفواتير أثناء الفحص تنفيذاً لكنها قطاع الفحص رقم 1437 بتاريخ 2011/12/18.
138. د. محمد السماحي: مسطرة المنازعات الضريبية ، مطبعة الصومعة - الطبعة الأولى - الرباط - المغرب - عام 1997.
139. د. محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، الطبعة الأولى - دار النهضة العربية - القاهرة 1998.
140. أ. محمد إبراهيم سليمان، أ. نصر أبو العباس أحمد، الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق، الطبعة الأولى، القاهرة، 1997.
141. د. محمد أبو نصار ، د. محفوظ المشاعلة، فراس الشهبان: الضرائب وحسابتها بين النظرية والتطبيق، المكتبة الوطنية ط2 ، لبنان ، . . 2003.
142. د. محمد بدران: مجموعة قوانين الضرائب في مصر، الطبعة الثالثة - القاهرة - عام 1977 ص 291.
143. د. محمد حلمي مراد: مالية الدولة - القاهرة - عام 1963، بدون ناشر .
144. د. محمد سعيد الشناوي: المحاسبة عن الضرائب غير المباشرة، كلية التجارة - جامعة بنها - عام 1997 - بدون دار نشر .

145. د. محمد شكيري: التشريع الضريبي المغربي، الجزء الأول- قانون الضريبة على القيمة المضافة- قانون الضريبة على الشركات- الضريبة على الدخل- الطبعة الثالثة - عام 1999- بدون دار نشر.
146. محمد محمود مصطفى: المحاسبة عن ضريبة المبيعات وتأثيراتها على ضريبة الدخل، دراسة تطبيقية في قطاع الزجاج والبلور- رسالة ماجستير- كلية التجارة- جامعة عين شمس- القاهرة - عام 1997.
147. د. محمد مرزاق، د. عبد الرحمن ايلا: النظام القانوني للمنازعات الضريبية بين النظرية والتطبيق مع تقييم تجربة المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، الطبعة الثانية- مطبعة الأمنية - الدار البيضاء- المغرب - عام 1998 .
148. د. محمد نجيب جادو: الوجيز في المالية العامة، الطبعة الأولى - دار النهضة العربية - القاهرة - 2006،.
149. د. محيي محمد سعد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية - الإسكندرية - عام 1998.
150. د. مصطفى الكثيري: النظام الجبائي و التنمية الاقتصادية في المغرب، طبعة عام 1985 - بدون دار نشر.
151. د. مصطفى الكثيري: النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، ترجمة العربي الزباني، المنظمة العربية للعلوم الإدارية- إدارة البحوث والدراسات- مطابع الدستور التجارية- عمان - الأردن عام 1985 .
152. د. مصطفى حسن مصطفى: مبادئ علم المالية، دار النهضة العربية- القاهرة 1999.
153. مصلحة الضرائب المصرية- الضريبة على القيمة المضافة دولياً - دليل الإجراءات والتطبيق في 21 دولة - ترجمة ميخائيل شحاته وآخرين - الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا- الجزء الأول - القاهرة - عام 2000.
154. مصلحة الضرائب المصرية - قطاع العمليات والتوعية - الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين- دليل المخالفات والتهرب في ضوء أحكام قانون الضريبة على

- القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية - القاهرة - سبتمبر عام 2016،
155. مصلحة الضرائب المصرية - الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا- دليل التطبيق والإجراءات في 21 دولة- ترجمة ميخائيل شحاتة وآخرين- مكتبة مصلحة الضرائب على المبيعات، عام 2007.
156. مصلحة الضرائب المصرية- الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين - دليل واجبات وحقوق المسجل وفقاً لأحكام القانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية- القاهرة - سبتمبر - 2016
157. مصلحة الضرائب المصرية- الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين- دليل الفواتير والدفاتر والسجلات الوجوب الالتزام بها وفقاً لأحكام القانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية- القاهرة - عام 2016 .
158. مصلحة الضرائب على المبيعات رقم 14 / 1991 والمنشور رقم 1 / 2002 بشأن حساب وتحصيل الضريبة و توريدها على الذهب والفضة والأحجار الكريمة من جميع مراحل تطبيق القانون.
159. مصلحة الضرائب على المبيعات: التهرب الضريبي دولياً ، الإدارة المركزية للبحوث الضريبية - دليل البحوث المقارنة.
160. مصلحة الضرائب على المبيعات - قطاع الفحص والتحصيل- تعليمات فحص رقم 3 لسنة 2004 بتاريخ 2004/9/12.
161. مصلحة الضرائب على المبيعات : تعليمات تذكيرية رقم 7 لسنة 2012 الصادرة بتاريخ 2012/2/5.
162. معوض السيد خليل: السياسة الضريبية وجذب رؤوس المال الأموال الأجنبية في مصر، دار النهضة العربية، عام 2014،
163. د. ممدوح الهياتمي: الحصر الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، عام 1993.
164. د. ناصر محمد عبد العزيز: التحصيل الضريبي بين النظرية والتطبيق- دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه- كلية الحقوق جامعة حلوان- القاهرة- عام 2012.

165. د. ندى هويدة: الضريبة على القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، رسالة دكتوراه - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق - سوريا - عام 2012.
166. أ. نصر أبو العباس أحمد: الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق، الطبعة الأولى - القاهرة - عام 1997.
167. أ. نصر أبو العباس أحمد - أ. محمد إبراهيم سليمان : الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق في ظل أحكام القانون 67 لسنة 2016 .
168. أ. هبة خليل، د. عبد الجليل البدوي: حالة الأنظمة الضريبية مصر - تونس 2014، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية - شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية - بيروت - لبنان - الطبعة الأولى - أغسطس 2014 .
169. وزير المالية - مصلحة الضرائب المصرية: شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 2005/91، عام 2007.
170. د. وليد أحمد محمد علي: دراسة تحليلية للمشكلات التي تواجه الأجهزة الضريبية من منظور معلوماتي، مجلة البحوث المالية والضريبية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد السابع والسبعون - القاهرة - مايو 2012.
171. د. يسري أبو العلا: المالية العامة، دار النهضة العربية - بدون سنة نشر .
172. د. يسري أبو العلا: المبادئ العامة في التشريع الضريبي، القانون رقم 2005/91 - دار النهضة العربية - القاهرة - بدون سنة نشر .
173. د. يسري أبو العلا، د. ماجدة أحمد شلبي، د. أحمد مصطفى معبد، د. عصام حسني: المالية العامة والتشريع الضريبي، التعليم الفتوح - كلية الحقوق جامعة بنها - بدون سنة نشر وبدون دار نشر .
174. د. يونس أحمد البطريق، د. عبد الكريم صادق بركات: المالية العامة، الدار العربية الحديثة - الإسكندرية - عام 1982.
175. د. يونس أحمد البطريق، د. سعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارنة، دار الجامعة الجديدة - الإسكندرية - عام 2002.

المراجع الاجنبية:

1. Allan Bucett: Vat in for cement and appcals manual,2 end, Ed London1990.
2. Alan A Tail: the value added tax : international practice and problems. International mometary fund publications 1989.
3. Alan A Tail: the value added tax : administratve and policy lessees. International mometary fund, Washington, de. 1991.
4. Carlos Silvani & Charles : L,invoices. Books of account. And tax return forms of vat the value added tax in Asia – Jakarta.1990,p31
5. David Goy & John Walter: Vat and property. London.1989.
6. Ernst Young: International V.A.T.practic and proc هذخهures in 21 countries. 1991.
7. Encyclopedia of value added tax.....,op.cit.
8. Gorges Egret( La T.v.a) press universities de france, deuxierne cdition,1978
9. Louis TROTABAS: Finances publiques, edation Dalloz, paris, 1967.
10. Michel Prouzet: the system common international ,Paris no1.59.6. join1971.



## جريمة غسيل الأموال كصورة من صورة الجرائم

### المنظمة دولياً

طالبة ماجستير: زينب العامورة

قانون دولي - كلية الحقوق - جامعة تشرين

المشرف: أ. د سلمان عثمان

#### ملخص

تعد ظاهرة غسل الاموال من الظواهر العالمية والتي ترافق ظهورها مع ظاهرتي التطور العلمي والتقني، وفي ظل هاتين الظاهرتين ازداد التفاعل بين الدول، مما سهل انتقال رؤوس الاموال بينها، مما اتاح الفرصة لعصابات الجريمة المنظمة ممارسة انشطتها من خلال جمع الأموال بطرق غير مشروعة والعمل اللاحق على التعبير لتظهر و(كأنها متولدة من مشروع، في ظل ظروف لا يوجد فيها تنظيم قانوني يواجه مخاطر التطور. و نظرا لكون جريمة غسل الاموال ، قد تجاوزت في عصرنا الحاضر الحدود الوطنية وانطلقت الى مجال أرحب وأوسع على المستوى الدولي بفضل الوسائل التقنية والعولمة والتكنولوجيا الحديثة، الأمر الذي يزداد فيه من خطورة هذه الجريمة. ونظرا لآثارها السلبية التي تترتب على عمليات غسل الاموال، على إعتبار أنها ظاهرة يتجاوز في تأثيرها حدود الزمن الماضي، والحاضر ويمتد للمستقبل، فلم تعد قاصرة على الاجرام المحلي بل إمتدت الى الإجرام المنظم الدولي الأمر الذي أدى الى نمو إرادة المجتمع الدولي لمكافحة الجريمة والحد منها ومن خطورتها ، في ظل وجود قناعه بعدم قدرة الدول على مكافحتها . والجدير بالذكر أن جريمة غسل الأموال ليست جريمة تقليدية ، بل هي جريمة مستحدثة، تم معالجتها قبل جميع القوانين، وتعد هذه الجريمة من الموضوعات والجرائم الحديثة، التي فرضت نفسها على المستويين الوطني والدولي الذي يتطلب تعاوناً دولياً لمكافحةها. كما تنوعت سبل مكافحة الجريمة في التشريعات الوطنية، كقانون مكافحة غسل الاموال، وجاء البعض الآخر في إتفاقيات دولية، وقرارات من الجمعية العامة للأمم المتحدة . ولمواجهة هذه الجريمة يجب التركيز على محاور

أساسية ومتكاملة تشمل القوانين الجنائية الوطنية، وتعزيز الدور والتفاعل بين الدول وزيادة التعاون الدولي لما لها من آثار سلبية إن الطبيعة الدولية لجريمة غسل الأموال، ولأن عناصر هذه الجريمة غالباً ما تتوزع على أكثر من دولة. فأن عصابات غسل الأموال ازداد خطرهما وأصبحت تتسج خيوطها الإجرامية حول عنق الإقتصاد العالمي، لذلك فقد تزايدت قناعة المجتمع الدولي بضرورة تنسيق الجهود الدولية لمواجهة هذه العصابات، الأمر الذي أدى بالعديد من المنظمات الدولية والعالمية و الإقليمية إلى المبادرة بصياغة، وإعتماد طائفة واسعة من الإتفاقيات والصكوك الدولية لمواجهة هذه العصابات، مما يؤدي في النهاية إلى إمكانية وضع هذه الجريمة تحت السيطرة والمواجهة الفعالة لها.

الكلمات المفتاحية: غسل الاموال، جريمة منظمة، جريمة عابرة للحدود، اجرام دولي.

## مقدمة

في نهاية القرن العشرين بدأت العولمة كمرحلة جديدة من النظام الدولي، ونتج عنها تقدماً هائلاً في الصناعة والتكنولوجيا والاتصالات، والانفتاح المالي وحرية التجارة وتطور الأنظمة المصرفية والمالية الذي أدى الى سهولة انتقال رؤوس الأموال عبر حدود الدول، مما ساهم في انتشار مظاهر إجرامية مستحدثة، أهمها غسيل الأموال التي تعد من الجرائم الخطيرة التي تواجه الأسرة الدولية، نظراً لانعكاساتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية على الدول وآثارها السلبية على أسواق الأوراق المالية والقطاع المصرفي والمجتمع الدولي برمته، وارتباطها العضوي بالجرائم المنظمة حيث تعتبر القاسم المشترك لكافة صور الاجرام المنظم الذي يعد تحدياً صارخاً يواجه المجتمعات والدول على حد سواء كما أشرنا سابقاً، حيث تقوم عصابات الاجرام المنظم باستغلال الأنظمة المالية والمصرفية وتطورها بقصد اخفاء حقيقة أموالهم المتأتية من نشاطاتهم الاجرامية، بقصد إضفاء الصفة الشرعية عليها وزجها في النظام المصرفي الذي أصبح أحد أهم قنواتهم التي ينقلون من خلالها الأموال المراد غسلها الى أي مكان في العالم.<sup>(1)</sup>

## مشكلة البحث:

تعد جريمة غسيل الأموال من أخطر الظواهر التي تهدد اقتصاديات العالم بشكل عام والقطاع المصرفي بشكل خاص فضلا عن ظهور مؤشرات على انتشار هذه الظاهرة في سوريا خصوصا بعد عام (2011) حيث بدأت الحرب على سوريا، مما أدى إلى ضرورة مواجهة هذه الجريمة وبشكل خاص من قبل المصارف التي تعتبر البيئة الأكثر مرونة لغاسلي الأموال، ولنتمكن من معرفة الدور الذي تمارسه المصارف في مكافحة هذه الجريمة تم صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال الرئيس الآتي:

**ما هي خطورة جريمة غسيل الأموال كجريمة دولية سواء على المستويين المحلي والدولي؟**

وعن السؤال الرئيس يتفرع الأسئلة الآتية:

1. تحديد الخلاف الفقهي و القانوني في تحديد و تعريف جريمة غسيل الاموال؟
2. ما هي الاركان المكونة لجريمة غسيل الاموال؟

(1) المبارك، مخلص ابراهيم (2003). غسل الأموال التجريم والمكافحة، دمشق، مؤسسة النوري للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، ص11.

3. ما هي الاساليب المتنوعة المتبع في عملية غسل الاموال؟

4. ما هي الجهود المحلية والدولية المبذولة في مكافحة هذه الجريمة؟

#### أهمية البحث:

الأهمية النظرية: تنامي الحاجة إلى مواجهة الإجرام الدولي المنظم وما يرتبط به من نشاط غسل الأموال يؤكد أهمية كل بحث يتناول بالشرح والتحليل الوسائل القانونية المتاحة للسيطرة على هذا النوع من الجرائم وبالتالي تستمد الدراسة الحالية أهميتها من النقاط الآتية:

1. كونها تتناول أحد أهم الجرائم الاقتصادية العابرة للحدود والمستحدثة المرتبطة بالجريمة المنظمة والتي أصبحت محل اهتمام المجتمع الدولي.
2. تسليط الضوء على التوصيات والإرشادات الدولية والمحلية الموجهة لمكافحة جريمة غسل الأموال وخاصة المتعلقة بالمكافحة المصرفية.
3. تحديد خطورة غسل الاموال على الاقتصاد الوطني و الدولي

#### أهداف البحث:

تم تحديد أهداف البحث بالنقاط الآتية:

1. التعرف على الأنظمة والقوانين والإجراءات والتوصيات والإرشادات الخاصة بمكافحة جريمة غسل الأموال محلياً وإقليمياً ودولياً.
2. محاولة التعريف بجريمة غسل الأموال فقها و قانونا و على الصعيد الدولي.
3. تقديم شرح قانوني دقيق للأركان جريمة غسل الاموال.
4. التعرف على اهم الاساليب المتبعة في غسل الاموال

#### منهج البحث:

سيتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على دراسة الظاهرة وتحليلها وجمع البيانات وتفسير النتائج.

#### المبحث الأول: القواعد العامة لجريمة غسل الأموال

عند الحديث عن الجرائم التي تشكل تهديدا للمجتمع الدولي، لا بد من البحث في أهم الجرائم التي تساهم في التستر على ما تحققه الجماعات الاجرامية من أرباح طائلة وتساهم في تقويتهم

واستمرارهم، وهي جريمة غسل الأموال والتي أدى نموها الى ظهور طائفةً جديدةً من المجرمين مختلفةً عن الذين قاموا بارتكاب الجرائم الأولية، ويؤدون خدماتهم لهؤلاء الأخيرين، لذلك كان لزاماً علينا البحث في نشأة هذه الجريمة وتعريفها والمراحل التي تتم من خلالها والأساليب التي تتم بها وهذا ما سنبحثه في هذا المطلب.

### المطلب الأول: نشأة وتعريف جريمة غسل الأموال

#### أولاً: نشأة جريمة غسل الأموال

جريمة غسل الأموال لا تعد مستحدثة من حيث فعل الاخفاء الذي تقوم عليه، وان لم تكن سابقاً معروفةً بالشكل التي هي عليه في يومنا هذا، ففي فترة العصور الوسطى وفي القارة الأوروبية عندما انتشرت القروض الربوية التي عارضتها الكنيسة الكاثوليكية بشدة واعتبرتها جريمة، لجأ المرابون الى اخفاء شكل فوائدهم لإظهارها بصورة مختلفة تبدو بها مشروعاً كما ارتبطت في القرن التاسع عشر بتجار المجوهرات في الهند.<sup>(2)</sup>

وقد بدأت عمليات غسل الأموال تأخذ صورة الظاهرة، بارتباطها مطلع القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية بالجريمة المنظمة وبشكل خاص بجريمة الاتجار غير المشروع بالمخدرات، حيث قامت عصابات المافيا بعد الحرب العالمية الأولى بشراء المشاريع الاقتصادية من عوائد أنشطتها الاجرامية بقصد صبغها بالشرعية، وإعادة توظيفها بأنشطة مشروعاً.<sup>(3)</sup> وفي منتصف القرن الماضي حدثت خلال الحرب العالمية الثانية أكبر عمليات لغسيل الأموال، حيث قبلت البنوك السويسرية ودائع لألمانيا النازية وإيطاليا الفاشية، تتمثل بأموال وسبائك ذهبية تمثل احتياطي الذهب لعشرة مصارف مركزية لدول أوروبية اجتاحتها الجيوش الألمانية والإيطالية، وقدرت بأكثر من عشر مليارات دولار أمريكي، وبعد الحرب حاولت الحكومة الأمريكية ملاحقة البنوك السويسرية ومطالبتها بإرجاع الودائع الى مصدرها بعد أن سجلت بأسماء شخصيات بارزة في النظامين النازي والفاشي، وحولت بعضها الى حسابات شخصية في دول أمريكا اللاتينية ودول المعسكر الشيوعي، الأمر الذي أدى الى انقطاع الصلة بين هذه الأموال ومصدرها غير المشروع، لكن ظروف ما بعد الحرب والضغط الفرنسي البريطاني على أمريكا لحاجتها للاقتراض من البنوك السويسرية لإعادة اعمار ما دمرته الحرب والخوف من

(2) الحريشة، أمجد سعود (2009). جريمة غسل الأموال دراسة مقارنة، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، ص33.

(3) المبارك، مخلص ابراهيم، مرجع سابق، ص17.

انحياز هذه المصارف الى المعسكر الشيوعي، كل ذلك كان له دور رئيسي في عدم المساءلة الجنائية لسويسرا، لتشكل هذه القضية اولى عمليات غسل الأموال بهذا الحجم وعلى مستوى العالم.<sup>(4)</sup>

ومن ثم استعمل مصطلح غسل الأموال لأول مرة في انكلترا عام 1973 في الصحيفة التي نشرت تقريراً عن فضيحة ووترغيت (Watergate scandal)<sup>(5)</sup>، حيث اكتشف المحققون حياة المتهمين لدولارات تحمل أرقام متسلسلة قاموا بتتبعها فوصلوا الى مبالغ كبيرة تم غسلها بالتدوير والنقل لتصل الى اللجنة كتبرع مخالف للقانون.<sup>(6)</sup>

وأما غسل الأموال كمصطلح قانوني فإنه يعد حديثاً نسبياً، حيث ظهر لأول مرة عام 1982 أمام القضاء الأمريكي أثناء محاكمة آل كابوني، ومن ثم أصبح شائعاً في شتى أرجاء العالم، الا أن عملية غسل الأموال بحد ذاتها تعود الى آلاف السنين فتجار الصين منذ الألفية الثانية قبل الميلاد كانوا يخبؤون أموالهم غير المشروعة خوفاً من مصادرتها من قبل السلطات.<sup>(7)</sup>

وفي عام 1988 تم تجريم غسل الأموال على الصعيد الدولي من خلال اتفاقية فيينا لمكافحة الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية، التي جرمت غسل عوائد الاتجار بالمخدرات، ونتيجة تطور عصابات الاجرام المنظم وسعيها لتحقيق الثراء الفاحش تم تجريم أنشطة مستحدثة أخرى يمكن أن تكون محلاً لجريمة غسل الأموال من خلال اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة العابرة للحدود باليرمو 2000، واتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لعام 2003، وسارت على هذا النهج الصكوك الدولية والتشريعات الوطنية في شتى أرجاء العالم.

(4) المبارك، مخلص ابراهيم، المرجع السابق، ص18.

(5) في عام 1972 تم تشكيل لجنة لإعادة انتخاب الرئيس بسبب قرب انتهاء ولاية الرئيس الأمريكي نيكسون وتولت هذه اللجنة عمليات التبرعات ثم قامت بتنفيذ عدة عمليات غسل أموال لتلك التبرعات أشهرها ما قام به مدير شركة الطيران الأمريكية بغسل مبلغ مئة ألف دولار وتسليمها الى لجنة إعادة انتخاب الرئيس.

(6) السالم، ثامر بن عبدالرحمن (2009). مكافحة جريمة غسل الأموال في المؤسسات المالية وغير المالية في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، ص58.

(7) سفر، عبد الأحد يوسف (2007) جريمة غسل الأموال، دمشق، دار الكلمة للنشر والتوزيع، سوريا، ط1، ص23-24.

## ثانياً: تعريف جريمة غسل الأموال

غسيل الأموال هو تعبير مجازي للعبارة القانونية: التصرف في النقود غير المشروعة بشكل يخفي مصدرها الحقيقي.

ودولياً فقد عرف مصطلح غسل الأموال بشكل محدد من خلال اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الاتجار غير المشروع بالمخدرات الموقعة في فيينا عام 1988، والتي لم تستخدم المصطلح انما استخدمت الوصف اللفظي للفعل المادي لهذه الجريمة، حيث نصت المادة الثالثة منها على ثلاث صور لغسيل الأموال على النحو التالي:<sup>(8)</sup>

- 1- تحويل الأموال أو نقلها مع العلم أنها مستمدة من جرائم المخدرات.
- 2- إخفاء أو تمويه حقيقة الأموال أو مصدرها مع العلم أنها مستمدة من جرائم المخدرات.
- 3- اكتساب أو حيازة أو استخدام الأموال مع العلم وقت تسلمها بأنها مستمدة من إحدى الجرائم المرتبطة بالمخدرات.

وعرفته اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة العابرة للحدود باليرمو 2000 بأنه تحويل الممتلكات أو نقلها، مع العلم بأنها عائدات جرائم، بغرض إخفاء أو تمويه المصدر غير المشروع لتلك الممتلكات، أو مساعدة أي شخص ضالع في ارتكاب الجرم الأصلي الذي تأنت منه على الإفلات من العقاب القانونية لفعلة، أو إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقية للممتلكات أو مصدرها أو مكانها أو كيفية التصرف فيها، أو حركتها أو ملكيتها أو الحقوق المتعلقة بها، مع العلم بأنها عائدات جرائم.<sup>(9)</sup>

ونصت الاتفاقية العربية لمكافحة غسل الأموال وتمويل الارهاب على أنه ارتكاب أي فعل أو الشروع فيه يقصد من ورائه إخفاء أو تمويه أصل حقيقة أموال مكتسبة خلافاً لما تنص عليه القوانين والنظم الداخلية لكل دولة طرف وجعلها تبدو كأنها مشروعة المصدر.<sup>(10)</sup>

(8) ميالة، أديب، محرز، مي (2009). الإطار التشريعي لجريمة غسل الأموال في سورية، منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 25 عدد 2، ص 161.

(9) المادة السادسة فقرة (1) من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية لعام 2000.

(10) المادة الأولى فقرة (8) من الاتفاقية العربية لمكافحة الارهاب وغسل الأموال لعام 2010.

كما نصت اتفاقية ستراسبورغ<sup>(11)</sup> لعام 1990 على التزام الدول الموقعة بتجريم تحويل أو نقل الأموال مع العلم أنها متحصلة من جريمة، كما تلتزم كل من هذه الدول بتجريم اكتساب هذه الأموال أو حيازتها واستعمالها أو المساهمة أو الاشتراك في أي من هذه الأفعال.<sup>(12)</sup>

وعرفها خبراء التدريب ببرنامج الأمم المتحدة الدولي لمكافحة المخدرات بأنها عملية يلجأ إليها من يتعاطى الاتجار غير المشروع بالعقاقير المخدرة، لإخفاء وجود دخل أو لإخفاء مصدره غير المشروع، أو استخدام الدخل في وجه غير مشروع، ثم يقوم بتمويه ذلك ليحججه يبدو وكأنه دخل مشروع، وهو بعبارة أبسط التصرف بالنقود بطريقة تخفي مصدرها وأصلها الحقيقي.<sup>(13)</sup>

وعرفت جمعية القانون لإنكلترا وويلز غسل الأموال سنة 1997 بأنه عملية تغيير طبيعة المال القدر، أي متحصلات الجريمة وملكيته الحقيقية، بحيث تبدو هذه المتحصلات وكأنها مستقاة من مصدر مشروع.<sup>(14)</sup>

واعتمد المجلس الأوروبي التعريف الذي عرف جريمة غسل الأموال بأنها تغيير شكل المال من حالة إلى أخرى، وتوظيفه أو تحويله ونقله مع العلم بأنه مستمد من نشاط إجرامي أو من فعل يعد مساهمةً في مثل هذا النشاط، وذلك بقصد إخفاء أو تمويه حقيقة أصله غير المشروع أو مساومة أي شخص متورط في ارتكاب النشاط الإجرامي لتجنب النتائج القانونية لعمله.<sup>(15)</sup>

وبالنسبة للفقهاء القانوني والاقتصادي فقد انقسم إلى ثلاثة اتجاهات في تعريف جريمة غسل الأموال معتمداً على عدة معايير وفق ما يأتي:<sup>(16)</sup>

**الاتجاه الأول:** عرف غسل الأموال بناءً على معيار أن فعل الإخفاء ينصب على مصدر الأموال غير المشروعة وعليه عرفت جريمة غسل الأموال بأنها: تحويل أو نقل الأموال التي تم

(11) اعتمدت من قبل أعضاء المجلس الأوروبي في ستراسبورغ عام 1990 وتتعلق بمكافحة غسل الأموال الناتجة عن الجريمة والاحرازات الواجب اتباعها لضبط ومصادرة هذه الأموال.

(12) المادة السادسة من اتفاقية ستراسبورغ الخاصة بمكافحة غسل الأموال الناتجة عن الجريمة لعام 1990.

(13) المبارك، مخلص ابراهيم، مرجع سابق، ص 19.

(14) عوض، محمد محي الدين (2004). جرائم غسل الأموال، الرياض، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، ط1، ص 15.

(15) الصالح، محمد، غسل الأموال في النظم الوضعية، المؤتمر العالمي الثالث للاقتصاد الإسلامي، جامعة م القرى، السعودية، ص 8.

(16) دليلة، جلايلة (2014)، جريمة تبييض الأموال دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة أبوبكر بلقايذ، ص 6-7-8.

الحصول عليها بطرق غير مشروعة أو المتهربة من الالتزامات القانونية الى أشكال أخرى من أشكال الاحتفاظ بالثروة للتغطية على مصادرها والتجهيل بها.

**الاتجاه الثاني:** اعتمد على معيار فعل الاخفاء الذي ينصب على الأموال غير المشروعة، وعرف جريمة غسيل الأموال بأنها اخفاء حقيقة الأموال المستمدة من مصدر غير مشروع عن طريق القيام بتصديرها أو ايداعها أو توظيفها أو استثمارها في أنشطة مشروعة للإفلات بها من الضبط والمصادرة، واطهارها كما لو كانت مستمدة من مصادر مشروعة وسواء أكان الايداع أو التمويه أو النقل أو التحويل أو التوظيف أو الاستثمار قد تم في دول متقدمة أو نامية.

**والاتجاه الثالث:** عبارة عن الاتجاهين السابقين معاً، حيث اعتمد على معيار أن فعل الاخفاء منصب على مصدر الأموال غير المشروعة وحقيقتها معاً.

وعرف الدكتور صلاح جودة غسيل الأموال بأنه سلسلة من التصرفات أو الاجراءات التي يقوم بها صاحب الدخل غير المشروع أو الناتج عن الجريمة، بحيث تبدو الأموال أو الدخل كما لو كان مشروعاً تماماً، مع صعوبة اثبات عدم مشروعيته بواسطة السلطات الأمنية أو القضائية، ويحقق ذلك عندما ينجح صاحب الدخل غير المشروع في قطع الصلة بين أصل المال غير المشروع وماله النهائي.<sup>(17)</sup>

وقام المشرع الفرنسي بتعريف جريمة غسيل الأموال في قانون العقوبات لعام 1994 في المادة 324 الفقرة 1 و2 بأنها تسهيل للتبرير الكاذب بكافة الوسائل للمصدر الأول، أو الدخول لمرتكب جنائية أو جنحة، حصل منها على فائدة مباشرة أو غير مباشرة، كما يعد تبييض للمال المساهمة في عملية توظيف أو اخفاء أو تحويل العائد المباشر أو غير المباشر لجنائية أو جنحة.<sup>(18)</sup>

وعرفت المادة الأولى من قانون غسل الأموال لجمهورية مصر العربية رقم 80 لعام 2002 غسيل الأموال بأنه كل سلوك ينطوي على اكتساب أموال أو حيازتها أو التصرف فيها أو ادارتها أو حفظها أو استبدالها أو ايداعها أو ضمانها أو استثمارها أو نقلها أو تحويلها أو التلاعب في قيمتها اذا كانت متحصلة من جريمة من الجرائم المنصوص عليها في المادة 2 من هذا القانون مع العلم بذلك، متى كان القصد من هذا السلوك اخفاء المال أو تمويه طبيعته أو مصدره أو

(17) الصالح، محمد، مرجع سابق، ص8.

(18) خالد، رتيبة (2019)، جريمة تبييض الأموال في اطار قانون مكافحة الفساد، رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، ص10.

مكانه أو صاحبه أو صاحب الحق فيه أو تغيير حقيقته أو الحيلولة دون اكتشاف ذلك أو عرقلة التوصل إلى شخص من ارتكب الجريمة المتحصل منها المال.<sup>(19)</sup>

وعرفه المشرع السوري في المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم 33 لعام 2005 وتعديلاته بأنه يعد من قبيل ارتكاب جرم غسل الأموال كل فعل يقصد منه إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقية للأموال غير المشروعة أو مصدرها أو مكانها أو ملكيتها أو الحقوق المتعلقة بها، أو تغيير هويتها بأي وسيلة كانت أو إعطاء تبرير كاذب لهذا المصدر، أو تحويل الأموال أو استبدالها لغرض إخفاء أو تمويه مصدرها، أو مساعدة شخص ضالع في ارتكاب الجرم على الإفلات من المسؤولية، أو تملك الأموال غير المشروعة أو حيازتها أو إدارتها أو استثمارها أو استخدامها لشراء أموال منقولة أو غير منقولة أو للقيام بعمليات مالية، كل ذلك مع علم الفاعل بأنها أموال غير مشروعة.

ومن خلال استقراء التعاريف السابقة نلاحظ تباينها بين تعريف واسع يعتبر كافة العائدات المالية لعصابات الجريمة المنظمة هي محلاً لغسيل الأموال، كالإتجار غير المشروع بالأشخاص، والإرهاب والرشوة والفساد، وضيق يقوم بقصر هذه العائدات التي تصح محلاً لجريمة غسل الأموال على جرائم محددة دون غيرها، ونحن نؤيد الاتجاه الآخذ بالتعريف الموسع على اعتبار أن كل مال ناجم عن جريمة هو مال غير مشروع كما فعل المشرع البحريني،<sup>20</sup> ولا يمكن حصر جميع الجرائم التي قد ينتج عنها أموالاً غير مشروعة، أو على الأقل قد يضطر المشرع الداخلي لتعديل قوانينه بين الفينة والأخرى ليتلافى القصور في تعداد هذه الجرائم كما فعل المشرع السوري في التعديلات الأخيرة لقانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب وذلك في المرسومين التشريعيين رقم 27 لعام 2011 ورقم 46 لعام 2013 وهو ما سنتطرق إليه لاحقاً.

#### المطلب الثاني: مراحل جريمة غسل الأموال

يمكننا ملاحظة نوعين لغسيل الأموال تختلف مراحل كل منهما عن الآخر فهناك غسل الأموال المصرفي، وهناك غسل الأموال العيني:

(19) عوض، محمد محي الدين، مرجع سابق، ص 17.

(20) المادة الأولى من قانون مكافحة غسل الأموال البحريني رقم 4 لعام 2001.

## أولاً: مراحل ارتكاب جريمة غسل الأموال في الجهاز المصرفي

وهنا تتم عملية غسل الأموال من خلال ثلاثة مراحل متداخلة ومتراصة مما يجعل التمييز بينها أمراً صعباً وتكون كل منها تمهيداً للأخرى وهي:

1- مرحلة الايداع أو التوظيف: أي ادخال الأموال محل الجريمة الى المصارف، وهي المرحلة التي يتم من خلالها توظيف الأموال غير المشروعة في الاقتصاد الرسمي دون النظر الى تحقيق أرباح وهي أقل المراحل تعقيداً،<sup>(21)</sup> الا أنها أكثرها صعوبة فهذه المرحلة التحضيرية أو التمهيديّة للغسل تفترض ادخال مبالغ طائلة من الأموال غير المشروعة في التعامل المالي والاقتصادي المشروع مما يثير الشك حول مصدر هذه الأموال ويسهل اكتشافها،<sup>(22)</sup> الأمر الذي يجعل هذه المرحلة تتطلب حذراً شديداً وحرفيةً من القائمين عليها، نظراً للاتصال المباشر في هذه المرحلة بين غاسلي الأموال والمؤسسات المالية والمصرفية.

2- التعتيم أو التجميع: وهي سلسلة من العمليات المالية المعقدة، تسعى الى اخفاء مصادر الأموال محل الغسيل، والهدف منها ابعاد الأموال المشبوّهة عن مصدرها اللامشروع واكساءها غطاءً شرعياً،<sup>(23)</sup> وتعد هذه المرحلة من أكثر المراحل تعقيداً وأكثرها ارتباطاً بالطبيعة الدولية فغالباً ما تتم وقائعها في بلدان مختلفة وتتم باستخدام عدة أساليب، مثل نقل الأموال بسرعة فائقة بين الدول من خلال التحويلات البرقية والالكترونية وباستخدام نظم السرية المصرفية، وفروع المصارف المنتشرة في العديد من الدول، وكذلك التواطؤ مع المصارف الوطنية والأجنبية، واستخدام بطاقات الدفع الالكترونية، وتوزيع الأموال بين عدة استثمارات في عدة دول ثم بيعها أو نقلها باستمرار لتجنب اقتفاء أثرها، وأخيراً استغلال الفواتير المزورة وخطابات الاعتماد لتسهيل حركة انتقال الأموال غير المشروعة بين البلدان المختلفة.<sup>(24)</sup>

(21) الأمدني، هناء (2015). الارهاب وغسيل الأموال كأحد مصادر تمويله دراسة مقارنة، بيروت، منشورات زين الحقوقية، ط1، ص 438.

(22) صالح، أدبية محمد، مرجع سابق، ص135.

(23) سيد كامل، شريف (2001)، مكافحة جرائم غسل الأموال في التشريع المصري، القاهرة، دار النهضة العربية، ط1، ص36.

(24) زين، طارق، مرجع سابق، ص54.

3- الدمج أو التكاملاً: وهي المرحلة الأخيرة من مراحل عمليات غسل الأموال المصرفي، ويتم فيها دمج الأموال غير المشروعة بالنظام المالي المشروع لتظهر وكأنها أموالاً مشروعة أو ناتجة عن أنشطة اقتصادية مشروعة، ويتم في هذه المرحلة الاستعانة بتقنيات متطورة يصبح معها من الصعب اكتشاف جريمة غسل الأموال، وتساهم شركات الصيرفة والمصارف بشكل رئيسي في هذه المرحلة وإن كان من الصعب اثبات ذلك، حيث تستغل وجود فروع عديدة لها في عدة دول لتحقيق الإدماج بسهولة.<sup>(25)</sup>

أما مراحل غسل الأموال العيني فهي ثلاثة مراحل:<sup>(26)</sup>

1- مرحلة الشراء وفيها يقوم أصحاب الأموال غير المشروعة بشراء سلعاً كالسيارات والطائرات والمعادن الثمينة والتحف، أو شراء الأدوات النقدية كالشيكات.

2- مرحلة البيع وفيها يتم بيع المقتنيات التي تم شراءها بالأموال غير المشروعة مقابل شيكات مصرفية، بهدف فتح حسابات لغاسلي الأموال في البنوك المسحوبة عليها هذه الشيكات.

3- مرحلة الدمج ويقصد بها قيام أصحاب الحسابات الآنف الذكر بإجراء عمليات مصرفية معقدة، كالتحويلات لعدة أطراف من خلال فروع المصرف المختلفة الأمر الذي يصبح معه من الصعب الوصول إلى المصدر الحقيقي للأموال محل الغسل.

نلاحظ الدور الرئيسي للمصارف في جميع مراحل غسل الأموال حتى العيني منها الأمر الذي يؤكد على الارتباط الوثيق بين البيئة المصرفية وجريمة غسل الأموال، كما يرى الباحث أن مرحلتَي الشراء والبيع في غسل الأموال العيني تؤمنان لغاسلي الأموال وصول أموالهم إلى المصارف دون عناء القيام بأكثر المراحل المصرفية صعوبة وهي الإيداع مما يتطلب ضرورة ربط كافة عمليات البيع والشراء بالمصارف الأمر الذي يمكن السلطات المختصة من الوقوف على حقيقة هذه العمليات ويحرم غاسلي الأموال من إمكانية الشراء نقداً والبيع بشيكات، وهو ما يجب أن يتم تطبيقه بشكل فعلي في مختلف الدول.

(25) عمر، أحمد (2014). المسؤولية الدولية المترتبة على جريمة غسل الأموال والتعاون الدولي في مكافحتها، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ص 54.

(26) المبارك، مخلص إبراهيم، مرجع سابق، ص 29-30.

حيث أنه ظهرت نظرية حديثة تنطلق من الواقع العملي لغسيل الأموال الذي يشير الى أن عمليات غسيل الأموال لا تحدث بوتيرة واحدة، انما قد تقع دفعة واحدة وتجمع بين أكثر من مرحلة، مثل شراء العقارات من الأموال غير المشروعة، فالشراء هنا يحقق التوظيف والتعقيم نتيجة تغيير شكلها وإخفاء مصدرها الجرمي فضلاً عن استثمارها، والمضاربة بأعمال البورصة تمثل مرحلتى التغطية والدمج معاً.<sup>(27)</sup>

### المطلب الثالث: أساليب جريمة غسيل الأموال

أساليب غسيل الأموال هي كل الطرق التي يلجأ اليها غاسلي الأموال لإخفاء المصدر غير المشروع لأموالهم، وهذه الأساليب في تطور دائم ومستمر، نتيجة تطور التكنولوجيا وتقدم الاتصالات، إضافة الى استحداث الفكر الاجرامي لوسائل وأساليب جديدة، ولتتماشى مع رقابة الدول لهذه العمليات، الأمر الذي يصبح معه من الصعب حصر وسائل غسيل الأموال، لكن بشكل عام يمكننا تقسيمها الى ثلاث فئات: الأولى تتم من خلال النظام المصرفي والثانية خارجه أما الفئة الثالثة فهي مستحدثة تتم عبر شبكة الانترنت.

### أولاً: أساليب غسل الأموال من خلال النظام المصرفي

ظل استغلال المؤسسات المصرفية في غسيل الأموال الوسيلة الأكثر استخداماً من قبل غاسلي الأموال، لتنفيذ جرائمهم رغماً من الجهود الكبيرة التي بذلت محلياً ودولياً للحيلولة دون هذا الاستغلال، الذي يكون فيه المصرف طرفاً رئيسياً من خلال ما يتم في نطاقه من عمليات مصرفية بأساليب متنوعة نذكر منها:

1- استغلال عقد الاعتماد المستندي: يعرف الاعتماد المستندي بأنه آلية يتم بواسطتها

تسوية دفع الثمن في المعاملات التجارية الدولية، عن طريق قيام مصرف بتكليف من المشتري بأن يدفع مبلغاً معيناً لمصلحة البائع، مقابل مستندات يلتزم البائع بتسليمها إلى المصرف وغالبا ما يستخدم وتظهر أهميته في التجارة الدولية،<sup>(28)</sup> ويقوم غاسلي الأموال بفتح اعتمادات مستندية لدى المصارف ومن ثم يلجؤون الى محاولة غسيل أموالهم بإحدى الطرق التالية:<sup>(29)</sup>

(27) الأسدي، هناء، مرجع سابق، ص441.

(28) ناصيف، الياس، مرقص، بول (2019). المصارف العربية في مواجهة التحديات القانونية الدولية، بيروت، ط1، ص123.

(29) كريمة، تدريست (2014). دور البنوك في مكافحة تبيض الأموال، أطروحة دكتوراه، جامعة مولود معمري، الجزائر، ص 99-100-101.

أ- إبرام عقد صوري بين المشتري والبائع أي دون وجود عملية بيع وشراء حقيقية، وذلك تحقيقاً لمصلحة المشتري الوهمي (غاسل الأموال) بإضفاء الصفة الشرعية على أمواله غير المشروعة، والاستفادة من آلية الاعتماد المستندي في تحويل هذه الأموال إلى الخارج بعيداً عن أعين الرقابة.

ب- إبرام عقد حقيقي بين المشتري والبائع، وتقديم مستندات بمبالغ أكبر من المبالغ الحقيقية بحيث تحقق فرق كبير في الثمن، مما يمكن المشتري من اضفاء الشرعية على أمواله، وتحويل فارق الثمن الذي هو جزء من الأموال المراد غسلها إلى الخارج.

2- إبرام القروض الوهمية أو إعادة الاقراض: حيث يقوم غاسلي الأموال بوضع أموالهم ذات المصدر غير المشروع في مصارف دول منعدمة أو ضعيفة الرقابة على مصدر الأموال فيها، ثم ينشئ مشروعاً أو استثماراً في الدولة التي يريد نقل أمواله إليها، ويطلب قرضاً من مصارف إحدى الدول ذات الرقابة الصارمة على مصادر الأموال بضمان أمواله غير المشروعة والموضوعة في البنك الأول، الأمر الذي يؤدي إلى حصوله على أموال مشروعة بضمانة أمواله الغير مشروعة، وقد لا يسدد القرض فيتم حجز على أمواله المودعة في المصرف الأول مما يمكنه من غسل أمواله المتأتية من المصدر غير المشروع.<sup>(30)</sup>

3- استعمال الشيكات القابلة للتظهير وبطاقات الائتمان: حيث تسمح الشيكات القابلة للتظهير بالإكثار من العمليات المتسلسلة مما يساعد في إخفاء مصدر الأموال المراد غسلها، وكذلك بطاقات الائتمان التي يمكن بواسطتها دفع المال دون حيازته نقداً مما يمكن غاسل الأموال من وضع الأموال المراد غسلها في حساب البطاقة، ثم إعادة سحبها من أي مكان في العالم.<sup>(31)</sup>

4- الأيداع والتحويل: حيث يتم وضع الأموال المراد غسلها في أحد المصارف الذي يقوم بتحويلها إلى الدولة المراد استثمار هذه الأموال بها، وقد يقوم غاسلي الأموال

(30) صالح، أدبية محمد، مرجع سابق، ص152.

(31) سفر، عبد الأحد يوسف، مرجع سابق، ص26.

- بتحويل هذه الأموال مباشرةً الى دولة تقوم بتشجيع الاستثمارات الأجنبية ومن ثم يقومون بإرجاع هذه الأموال على أنها أرباحاً لما قاموا باستثماره.
- 5- استخدام أنظمة التحويل الالكترونية: تتعدد هذه الأنظمة المستخدمة في عمليات غسل الأموال وأبرزها: (32)
- أ- نظام الفيداوير التابع للمصرف الاحتياطي الفيدرالي في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تقوم المؤسسات المصرفية بالاتصال هاتفياً مع غاسل الأموال باستخدام شيفرة محددة، ثم يقوم نظام معين بمعالجة الشيفرة وإرسالها الى الجهة المستلمة، ويتم التحويل على أوراق المصرف الاحتياطي الفيدرالي، ثم يحسم المصرف المستلم المبلغ من حساب المرسل ويضعه في حساب المرسل اليه.
- ب- نظام شيبس التابع للقطاع الخاص في الولايات المتحدة الأمريكية، وهو خاص بالمدفوعات التابعة لغرفة المقاصة، ويضم 128 عضواً يمثلون المصارف الكبرى في العالم، حيث يتم تحويل الأموال بين المصارف عن طريق المقاصة من رصيد المدين الى الدائن.
- ت- نظام سويفت الذي تأسس عام 1973 في بلجيكا، وهو وصيف نظام شيبس في أوروبا ويضم أكثر من 7500 مؤسسة مالية في أكثر من 200 دولة حول العالم تتعاون لتقدم لأعضائها وسائل اتصال سريعة وأمنة عن طريق نقل الرسائل الخاصة بالتحويلات النقدية أو بمدفوعات العملات الأجنبية من خلال مصرف مراسل عن طريق شيبس أو فيداوير الى بنك آخر يتلقى رسالة، وعقدت مجموعة العمل المالي الدولية عدة مؤتمرات مع هيئة سويفت لتضمين رسائل التحويلات تفصيلات كاملة عن اسم وعنوان كل من الطالب والمستفيد من سويفت، مما يساعد السلطات في الكشف عما اذا كان هناك أنشطة مرتبطة بعمليات غسل الأموال.
- 6- غسل الأموال عبر الفرد وسات الجبائية: ظهر هذا الأسلوب نتيجة تطور العولمة المالية، ويتم من خلال شركات مجهولة الهوية موجودة في دول يغيب أو يضعف بها الأداء المصرفي وتتمسك بمبدأ سرية الحسابات المصرفية، وتلجأ هذه الشركات

(32) مقدر، منيرة، مرجع سابق، ص 68-69-70.

الى هذه الدول بهدف التخفيض من الأنظمة الضريبية المطبقة في بلدانهم، ويسمح لها بممارسة عملها دون ان يكون لها أي نشاط في تلك الدولة ولها الحق في تلقي الأموال من المصارف دون اخضاعها لأي رقابة.<sup>(33)</sup>

### ثانياً: غسيل الأموال خارج النظام المصرفي

تتعدد الأساليب المستخدمة في غسيل الأموال خارج نطاق المصارف، فتكون بالاستغلال المباشر للأموال المراد غسلها، أو اقحامها بالاقتصاد المشروع مباشرة، وأصبح غاسلي الأموال يلجؤون الى أساليب الغسيل هذه بصفة خاصة حينما أنشأت الدول الكبرى نظاماً فعالة في التعامل مع المصارف التقليدية والرقابة عليها،<sup>(34)</sup> ولعل أبرز هذه الأساليب هي:

- 1- تهريب الأموال الى خارج البلاد: حيث يتم نقل هذه الأموال مادياً، وعلى الرغم من القدم التاريخي لهذا الأسلوب التقليدي في غسيل الأموال، الا أنه مازال مستخدماً في يومنا هذا من قبل جماعات الجريمة المنظمة.<sup>(35)</sup>
- 2- البورصات: التي يلجأ اليها غاسلي الأموال تجنباً من وضع أموالهم لأول مرة في المصارف، حيث يقومون بشراء أسهم وسندات في البورصة واعادة بيعها مقابل شيكات من الغير ثمناً للأسهم والمستندات،<sup>(36)</sup> ونرى هنا أن هذا الأسلوب قد يصل في نهاية المطاف الى المصارف التي تبقى عنصراً أساسياً في معظم عمليات غسيل الأموال على الرغم من تنوعها وتعددتها.
- 3- التجارة البحرية: من خلال نقل الأموال عبر سفن ترفع علم دولتها أو علامات تسجيل خاصة، وتعتمد ادخالها الى دولة ما على أنها أموال منقولة الى دولة أخرى بصفة تجارة مشروعة، ونصت المادة السابعة من اتفاقية فيينا لعام 1988 على اجراءات خاصة لمنعها.<sup>(37)</sup>

(33) عمر، أحمد، مرجع سابق، ص 63.

(34) عوض، محمد محي الدين، مرجع سابق، ص 97.

(35) سيد كامل، شريف، مرجع سابق، ص 113.

(36) عمر، أحمد، مرجع سابق، ص 66.

(37) سفر، عبد الأحد يوسف، مرجع سابق، ص 57.

4- استعمال الفواتير المزورة من خلال عمليات الاستيراد والتصدير، حيث يقوم غاسل الأموال بإنشاء عمل تجاري في الدولة التي توجد بها أمواله، ثم يقوم بعمليات بيع وشراء للسلع والخدمات بشكل صوري، كرفع قيمة السلع والخدمات المباعة بحيث يكون الفرق هو المال المغسول، أو بإرسال فواتير مزورة دون وجود سلع مباعة فيكون المال الاجمالي هو المال المغسول،<sup>(38)</sup> وهذا قد يتم من خلال الشركات الوهمية أو شركات الواجهة كما يطلق عليها، ويمكن القول بأن هذا الأسلوب هو الصورة التقليدية لغسيل الأموال بواسطة آلية الاعتماد المستندي الا أنه يتم بشكل أبسط دون اللجوء الى هذه الآلية.

5- اللجوء الى المؤسسات المالية غير المصرفية، وأهمها شركات الصرافة نتيجة للخدمات التي تقدمها وضعف الرقابة عليها، فهي تمتلك حسابات جارية في العديد من المصارف فيقوم غاسلي الأموال بتحويل مبالغ طائلة عن طريقها الى دول أخرى، الأمر الذي يمكن عملاءهم من استلامها بصورة قانونية.<sup>(39)</sup>

6- الشراء نقداً: حيث يلجأ غاسلي الأموال وجماعات الجريمة المنظمة في إطار التعامل المباشر بالنقود، الى اقتناء المجوهرات الثمينة والذهب والسيارات والعقارات، وذلك بشكل خاص في الدول التي تتمتع باستقرار اقتصادي وسياسي، فتتبدل كتلة الأموال السائلة المراد غسلها الى مجموعة من الأموال المنقولة أو غير المنقولة ذات القيمة الكبيرة.<sup>(40)</sup>

اضافةً الى ذلك هناك طرق عديدة لا يسعنا ذكرها ولا يمكن حصرها كاللجوء الى نوادي القمار، أو انشاء مؤسسات اصلاحية خيرية وهمية، كذلك انشاء شركات تجارية وهمية أو حقيقية يقومون من خلالها بخاط الأموال المراد غسلها برأس المال الحقيقي، فغسيل الأموال ليس عملاً منفرداً، إنما عملية معقدة يدخل في إتمامها طرقاً عديدةً ويشارك فيها مؤسسات مالية متنوعة.

(38) بركات، عبدالله عزت (2006). ظاهرة غسيل الأموال وآثارها الاقتصادية والاجتماعية على مستوى العالم، منشور في مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 4، ص225.

(39) سمايلي بنوفل ، رشم، محمد، بوطورة، فضيلة (2016). تطور اساليب غسيل الاموال ودور اجراءات الرقابة الوقائية في البنوك لتعزيز مواجهة الظاهرة، منشور في مجلة

آفاق للعلوم، العدد 1، ص8.

(40) الحبيب، عباسي محمد، مرجع سابق، ص185.

### ثالثاً: غسل الأموال عبر شبكة الانترنت

يعد هذا الأسلوب مستجد يستهدف استخدام التطورات التكنولوجية بدلالاتها التقنية الواسعة، ويعرف بأنه اظهار الأموال المتحصلة من جرائم الاتجار بالتجارة غير المشروعة مثل المخدرات والارهاب والقمار وغيرها، بصورة أموال تتمتع بقانونية المصادر وشرعيتها، عبر استخدامها لشبكة الانترنت كأداة لإخفاء هذا المصدر غير المشروع، وتعود هذه الفكرة الى جماعات الجريمة المنظمة من حيث المصدر، وجدير بالذكر أن هذه الوسيلة أكثر سهولةً من غيرها وذلك نتيجة استخدام الوسائل ذات الطابع التقني، إضافةً الى أنها تتميز بسهولة اخفاء معالم الجريمة وصعوبة تتبع مرتكبيها<sup>(41)</sup> ومن الاساليب المستخدمة في غسل الأموال عبر شبكة الانترنت:

- 1- التجارة الالكترونية التي حلت محل التجارة التقليدية وأصبحت فاعلة في خدمة غاسلي الأموال حيث تعتبر عالم بلا حدود يصعب معها معرفة الموقع الجغرافي فضلاً عن ميزات التشفير واستخدام النقود والمصارف الالكترونية<sup>(42)</sup>
- 2- الخدمات المصرفية الالكترونية التي اتجهت لها أنشطة غسل الأموال في ظل تنامي وسائل أتمتة الخدمات المصرفية وفي ظل ممارسة انماط شمولية من الخدمات المالية الالكترونية ولذا فان كل وسيلة من وسائل أتمتة الخدمات والأعمال المصرفية تثير تحديات استغلالها في عمليات غسل الأموال<sup>(43)</sup>
- 3- النقود الالكترونية: يمكن القول بأنها المكافئ الرقمي للنقود التي نتعامل بها في يومنا هذا، وتعرف بأنها معالجة رقمية للمدفوعات عبر الانترنت حيث تحل قيمتها محل السيولة النقدية، ويتم ذلك باستخدام اية وسيلة تحتوي على ذاكرة حاسوبية أو قدرات تشفيرية<sup>(44)</sup>، وبالتالي فهي تعد وسيلة مثالية لاختزان قيمة نقدية لأموال غير مشروعة تمهيداً لغسلها، حيث أن مراقبتها مسالة في غاية الصعوبة، فهي ليست مادية محسوسة يمكن مراقبة حركتها ولا تظهر الهوية الحقيقية للمتعاملين بها، وبهذه

(41) عبدالله، عبدالكريم عبدالله (2008). جرائم غسل الأموال على شبكة الانترنت دراسة مقارنة، الاسكندرية، دار الجامعة الجديدة، ص21-22-23.

(42) الدباغ، عالية يونس عبدالرحيم (2008). ارتباط العولمة بغسيل الأموال وأثرهما على المال، منشور في مجلة الراصد للحقوق، المجلد 10 العدد 38، ص183.

(43) بركات، عبدالله عزت، مرجع سابق، ص226.

(44) الزلمي، بسام (2010). دور النقود الالكترونية في عمليات غسل الأموال، منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26 العدد الاول، ص547.

الطريقة يستطيع غاسل الأموال القيام بما يشاء من العمليات المالية والمصرفية للوصول إلى غايته الحقيقية في إخفاء حقيقة أمواله غير المشروعة.<sup>(45)</sup>

ونرى أن غسيل الأموال عبر شبكة الانترنت في كل أشكاله ما هو الا صورة متطورة للأساليب المصرفية الخاصة بجريمة غسيل الأموال حيث أنه لا بد من أن تلعب المصارف دورا رئيسيا به.

### المبحث الثاني: أركان جريمة غسيل الأموال وخصائصها وآثارها

تعتبر الأموال عصب الاقتصاد العالمي الذي يعد أساس الحياة المعاصرة، وأحد مقومات الأنظمة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، والذي أدى تطوره الى سهولة انتقال الأموال وانتشار الجرائم المالية، وبشكل خاص عمليات غسيل الأموال التي تعد ظاهرة اجرامية مستقلة، لها أركانها وخصائصها التي تميزها عن غيرها من الجرائم وآثارها على كافة الأصعدة وهذا ما سنتناوله تباعاً.

### المطلب الأول: أركان جريمة غسيل الأموال

تعد جريمة غسيل الأموال جريمة مستقلة، ويترتب على ذلك ضرورة تدخل المشرع بشكل مباشر لوضع القوانين التي تجرم عمليات غسيل الأموال، وتحدد أركانها وتعاقب مرتكبيها باعتبارها جريمة قائمة بذاتها، وسارت غالبية الدول في هذا الاتجاه الى الحد الذي أصبحت معه الدول التي لا تسن مثل هذه التشريعات ملجأً لغاسلي الأموال وعصابات الاجرام المنظم.<sup>(46)</sup>

### أولاً: الركن المفترض

الركن المفترض هو العنصر الذي يفترض القانون وجوده عند مباشرة الفاعل لنشاطه، وبدونه لا يمكن تجريم هذا النشاط، وقد يتمثل الركن المفترض في صفة يتطلبها القانون في الفاعل، كصفة الموظف العام ومن في حكمه في جريمة الرشوة.<sup>(47)</sup>

وتتفق كل التشريعات المحرمة لجريمة تبييض الأموال أن هذه الجريمة تابعة لجريمة سبق ارتكابها والتي هي جريمة أولية نتجت عنها هذه الأموال، لتأتي مرحلة تالية وهي عملية تبييض الأموال

(45) الزلمي، بسام، المرجع السابق، ص552.

(46) الزلمي، بسام (2010). غسيل الأموال والسرية المصرفية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، ص384.

(47) صالح، أدبية محمد، مرجع سابق، ص197.

الغير مشروعة فلارتكاب إحدى صور السلوك الإجرامي للجريمة يفترض بقاء وجود جريمة سابقة رتبت أموال غير مشروعة وهو ما يعرف بالركن المفترض فالركن المفترض في هذه الجريمة يفترض وجود جريمة سابقة حصلت أموالاً غير مشروعة، فإذا لم يتحصل عن الجريمة أية أموال، فلا مجال للحديث عن هذه الجريمة كما أن الأموال يجب أن تكون متحصل عليها من جريمة<sup>(48)</sup> والركن المفترض في جريمة غسل الأموال هو الجريمة الأصلية التي أنتجت الأموال الغير مشروعة محل الغسل، هذه الأموال التي لا يمكن أن تتحقق جريمة غسل الأموال من دونها، مما يشير إلى الصلة الوثيقة بين الركن المفترض ومحل جريمة غسل الأموال.

وقد اختلفت الآراء في تحديد الجرائم التي تشكل الركن المفترض لجريمة غسل الأموال، فمنهم من اعتمد على المفهوم الضيق وبناءً عليه فإن جرائم الاتجار غير المشروع بالمخدرات وحدها تصلح ركناً مفترضاً لجريمة غسل الأموال، وسارت في هذا الاتجاه اتفاقية فيينا لمكافحة الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية، وبرنامج العمل المالي للجمعية العامة للأمم المتحدة في دورتها الاستثنائية السابعة عشر، ومنهم من اعتبر أي جريمة تصلح لأن تكون ركناً مفترضاً لجريمة غسل الأموال وسار على هذا النهج القانون الفرنسي والإيطالي واتفاقية مجلس أوروبا المتعلقة بغسل الأموال لعام 1990، أما الاتجاه الثالث فقد قام بتعداد الجرائم التي تشكل ركناً مفترضاً لغسل الأموال على سبيل الحصر كالقانون السوري واللبناني.<sup>(49)</sup>

ونؤيد الأخذ بالاتجاه الموسع في تعريف جريمة غسل الأموال، وبالتالي اعتبار كافة الجرائم التي تتولد عنها أموال غير مشروعة تصلح لاعتبارها ركناً مفترضاً لجريمة غسل الأموال كما بينا سابقاً.

#### ثانياً: الركن المادي

الركن المادي هو المظهر الخارجي لأي نشاط إجرامي، ومن خلاله تتم الأفعال التنفيذية المخالفة للقانون، وبالتالي فإن الركن المادي هو شرطاً لازماً في كل جريمة وللتأكد من وجود الجريمة لا بد من التأكد من وجوده.

(48) هاجر، سياري (2018). أثر السرية المصرفية على مكافحة جريمة تبييض الأموال، منشور في مجلة العلوم الإنسانية، عدد49، جامعة الأخوة مننوريفلسطينية، ص169.

(49) الزلمي، يسام، مرجع سابق، ص390-391-392.

والركن المادي في جريمة غسل الأموال يتألف من ثلاثة عناصر هي السلوك الاجرامي والنتيجة الجرمية والعلاقة السببية بينهما، شأنه في ذلك شأن أي جريمة مستقلة، وسنتناول هذه العناصر على النحو التالي:

#### 1- السلوك الاجرامي:

بناءً على ما تقدم يتضح لنا أن السلوك الاجرامي في جريمة غسل الأموال هو جميع الأفعال التي يرتكبها غاسلي الأموال لإخفاء المصدر غير المشروع لأموالهم، و اظهارها وكأنها متأتية من مصادر شرعية. وفي الاتفاقيات الدولية:

• نصت اتفاقية فيينا في مادتها الثالثة على ثلاث صور للسلوك الاجرامي هي: (50)

- أ- تحويل أو نقل الأموال مع العلم بأنها ناتجة عن إحدى الجرائم المنصوص عليها في المادة الثالثة فقرة (أ) من الاتفاقية ويقصد بالتحويل اجراء العمليات المصرفية أو غير المصرفية لتغيير شكل الأموال الى شكل آخر، أما النقل فهو تغيير مكان الأموال غير المشروعة سواء داخل حدود الدولة أو خارجها
- ب- إخفاء أو تمويه حقيقة الأموال أو مصدرها أو مكانها أو طريقة التصرف بها أو حركتها أو الحقوق المتعلقة بها أو ملكيتها، الأمر الذي ينطبق على المصارف عند قبولها مثلاً ايداع الأموال المتحصلة من جرائم الاتجار بالمخدرات، والتمويه هو تدوير الأموال لتبدو بصورة شرعية.
- ت- اكتساب الأموال أو حيازتها أو استخدامها، وسواء كان هذا الاكتساب مباشراً أو غير مباشراً كالكسب أرباح الأموال الناتجة عن الاتجار غير المشروع بالمخدرات، والحيازة هي الاستثمار على سبيل التملك أي أن يكون له سلطاناً عليها ولو لم تكن بحيازته بشكل مادي بالمعنى الدقيق للكلمة. (51)

(50) المادة الثالثة من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية لعام

1988.

(51) الأسدي، هناء، مرجع سابق، ص427-428.

- اتفاقية باليرمو عدت في مادتها السادسة الصور الاجرامية أو أنماط السلوك الاجرامي في جريمة غسل الأموال دون اضافة أي جديد على الصور التي أقرتها اتفاقية فيينا.

وفي التشريع السوري وفقاً للمادتين الأولى والثانية المعدلة بالمرسوم التشريعي رقم 27 لعام 2011 من قانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب فإن السلوك الجرمي في الركن المادي لجريمة غسل الأموال يأخذ عدة صور حددها المشرع بشكل دقيق هي:

أ. إخفاء أو تمويه أو تغيير الطبيعة الحقيقية للأموال أو مصدرها أو مكانها أو كيفية التصرف فيها أو حركتها أو ملكيتها أو الحقوق المتعلقة لتبدو وكأنها أموال مشروعة.

ب. تحويل الأموال غير المشروعة أو استبدالها لإخفاء حقيقتها مع علم الفاعل الذي يقوم بهذا التحويل أو الاستبدال بأنها متحصلة من أنشطة إجرامية.. كما يُعدّ من صور الركن المادي أيضاً مساعدة شخص ضالع في ارتكاب الجرم من المساعلة القانونية.

ج. حيازة أو تملك أو إدارة أو استثمار أو استخدام الأموال غير المشروعة لشراء أموال منقولة أو غير منقولة، أو للقيام بعمليات مالية مع علم الفاعل بالمصدر غير المشروع لهذه الأموال.

## 2- النتيجة الجرمية:

تتمثل النتيجة الجرمية في جرائم غسل الأموال في قطع الصلة بين الأموال محل الجريمة وبين مصدرها غير المشروع مما يمنع السلطات من الحجز على هذه الأموال ومصادرتها،<sup>(52)</sup> وقد انقسم الفقه الى اتجاهين في تحديد النتيجة الجرمية للسلوك الاجرامي في الركن المادي لجريمة غسل الأموال، حيث اعتبرها الاتجاه الأول جريمة ذات نتيجة لا يكتمل ركنها المادي من دونه، أما الاتجاه الثاني فيرى أنها جريمة سلوك أي من جرائم الخطر، التي لا تتطلب تحقيق نتيجة مادية معينة، بل تكفي بقيام أحد صور السلوك الاجرامي، وسار على هذا الاتجاه اتفاقية فيينا لعام 1988،<sup>(53)</sup> ويرى الباحث أن هذا الاتجاه هو الأكثر توافقاً مع جريمة غسل الأموال وهذا مرده خطورتها التي تتطلب تجريم الشروع بها ولو لم تتحقق نتيجتها المادية، إضافة لكون تحقيق النتيجة المادية من عدمها لا يؤثر في ارتباطها بجريمة أخرى نتجت عنها الأموال غير

(52) جمال، خوجة (2018). الآليات القانونية لمكافحة جريمة تبيض الأموال في القانون المقارن، أطروحة دكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، ص143.

(53) الأسدي، هناء، مرجع سابق، ص434.

المشروعة وقد تكون أشد خطورةً من جريمة غسيل الأموال ذاتها كما أن النتيجة الجرمية يكفي لتحقيقها أن ينصب الاخفاء أو التمويه على جزء من المال الغير مشروع وهو ما قام به المشرع السوري.

### 3- العلاقة السببية

علاقة السببية هي الرابطة التي تربط بين ارتكاب الفعل المجرم أو ما يعرف بالسلوك الإجرامي وتحقق النتيجة الإجرامية الناتجة عن ارتكاب السلوك المجرم، وهي تثبت بأن النتيجة هي حتماً وبلا شك متأتية عن الفعل المجرم وهو الذي أدى إلى إحداثها.

والعلاقة السببية في جريمة غسيل الأموال تتوافر بارتباط السلوك الإجرامي الذي ينصب على مال غير مشروع متحصل من جريمة من الجرائم التي نص عليها القانون، والذي ينسب إلى الجاني بالنتيجة الجرمية والتي تتمثل بتمويه طبيعة المصدر غير المشروع للمال أو تغيير طبيعته أو حقيقته أو الحيلولة دون اكتشافه بأي صورة كانت من خلال اضعاف الشرعية على الأموال غير المشروعة.<sup>(54)</sup>

### ثالثاً: الركن المعنوي

لا بد من توافر الركن المعنوي الى جانب الركن المادي لقيام جريمة غسيل الأموال، والركن المعنوي للجريمة عموماً عناصره العلم بطبيعة الجريمة وإرادة تحقيق النتيجة الجرمية أي القصد الجنائي.

ففي جريمة غسيل الأموال ووفقاً لاتفاقية فيينا يشترط لتوافر القصد الجنائي اتجاه إرادة الجاني الى ارتكاب إحدى الصور المؤلفة لسلوك غسيل الأموال، وأن يكون على علم بأن الأموال محل الغسل متأتية من جريمة أخرى وبالتالي ينتفي الركن المعنوي في حال كان الجاني لا يعلم بأن الأموال متحصلة من جريمة أو كان يعلم بأنها متحصلة من جريمة ولكنها ليست من الجرائم الواردة في هذه الاتفاقية، ووفقاً للمادة الثالثة من الاتفاقية فالعلم هنا يجب أن يكون معاصراً للنشاط الاجرامي، وأن يعلم بالنتيجة الجرمية ويتوقعها وهي اخفاء أو تمويه المصدر غير المشروع لهذه الأموال، ووفقاً لها يجب أن يهدف من فعله الذي يمثل أحد صور سلوك الاجرام المنظم الى تحقيق أحد غرضين، اما اخفاء أو تمويه المصدر غير الحقيقي للأموال، وإما

(54) جمال، خوجة، الآليات القانونية، مرجع سابق، ص 144.

مساعدة شخص متورط في ارتكاب أي جريمة من جرائم المخدرات على الإفلات من المسؤولية، أي تطلبت توافر قصداً جرمياً خاصاً الى جانب القصد الجرمي العام.

وينفق الفقه الجنائي على أن القصد الجرمي العام وحده لا يكفي لقيام جريمة غسل الأموال، فيجب أن بقصد الجاني إخفاء المال أو طبيعته أو مصدره أو مكانه أو صاحبه أو صاحب الحق فيه أو تغيير حقيقته أو الحيلولة دون اكتشاف ذلك أو عرقلة التوصل الى شخص من ارتكب الجريمة المتحصل منها المال، فإذا لم تتجه إرادة الغاسل الى تحقيق أمر من هذه الأمور فلا مجال لتقرير مسؤوليته الجنائية على الرغم من ارتكابه للسلوك المادي المكون للجريمة، وبالتالي ينتفي القصد الجنائي الخاص بالنسبة لبائع عقار كان يعلم وقت بيعه أن الأموال المدفوعة من المشتري كئمن لهذا العقار متحصلة من جريمة من جرائم الاتجار غير المشروع بالمخدرات الا أنه قبل بالبيع لاحتياجه لهذا المال دون أن تتجه إرادته لإخفاء هذا المال أو تمويه طبيعته. (55)

وفي التشريع السوري جاء في الفقرة الأولى من المادة الأولى من قانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب أنه: غسل الأموال كل سلوك يقصد به إخفاء أو تغيير هوية الأموال التي لها علاقة بعمليات غير مشروعة... يتبين من هذا النص أن جريمة غسل الأموال جريمة قصدية. ووفقاً للمادة 2 ف أ يتمثل فيها القصد العام بأن يتوافر لدى غاسل الأموال العلم بأن المصدر الحقيقي للأموال التي يقوم بغسلها هو مصدر غير مشروع، وأن تتوافر إرادة القيام بسلوك تبييض تلك الأموال الملوثة.

ويتمثل القصد الخاص بنية تحقيق هدف محدد هو إخفاء أو تغيير هوية الأموال غير المشروعة، فيتحقق عند التثبت من إرادة إخفاء أو تمويه المصدر غير المشروع للأموال المنقولة أو غير المنقولة أي الموارد الناتجة من أنشطة إجرامية.

### المطلب الثاني: خصائص جريمة غسل الأموال

#### 1- جريمة غسل الأموال جريمة منظمة:

فهي تتمتع بكافة خصائص الجريمة المنظمة، وهي امتداد حتمي للإجرام المنظم بشكل عام، الأمر الذي قمنا بشرحه بشكل مفصل في نهاية المطلب الأول من بحثنا هذا.

(55) حسين، حمدي محمد (2014). السياسة الجنائية لمواجهة جرائم غسل الأموال دراسة مقارنة، منشور في مجلة كلية الشريعة والقانون، مجلد 16 العدد الأول، جامعة المجمعة،

ومع ذلك لا بد من الإشارة الى أن السلوك الاجرامي في غسيل الأموال لا ينطوي حتما على الطابع المنظم، فقد يقع من قبل شخص ليس محترفا للإجرام المنظم ولا ينتمي الى جماعة اجرامية منظمة، الا أن الطابع المنظم يكون ظرفا مشددا وهذا ما نص عليه القانون السوري في المادة (14 فقرة ج) من القانون رقم 33 لعام 2005 والخاص بمكافحة غسل الأموال وتمويل الارهاب.

## 2- جريمة غسيل الأموال جريمة عالمية ذات بعد دولي:

يطلق على جريمة غسيل الأموال جريمة بلا حدود أو عابرة للحدود الوطنية وفقا للمادة السادسة من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة العبر الوطنية أو العابرة للحدود الوطنية،<sup>(56)</sup> حيث تعد جريمة غسيل الأموال جريمة قابلة للتدويل أو دولية بالفعل، فغالبا ما تقع الجريمة الأصلية التي نتجت عنها الأموال المراد غسلها في دولة معينة، ثم تتم عمليات غسيل الأموال في دولة أخرى أو تتوزع على أقاليم عدة دول، بشكل خاص مع استحداث أساليب جديدة كالتحويلات المصرفية الالكترونية الفورية، إضافة الى تفاوت صرامة التشريعات التي تجرم غسيل الأموال بين دولة وأخرى.<sup>(57)</sup>

## 3- جريمة غسيل الأموال جريمة تابعة:

حيث يتضح من تعريفها أنها تفترض ابتداءً وجود جريمة أصلية، تتأتى من خلالها الأموال الغير المشروعة التي تتم لأجلها جريمة غسيل الأموال لإضفاء الصفة الشرعية عليها، ومن وجهة نظرنا فهذا لا يؤثر في قيامها كجريمة مستقلة لها أركانها ومعاقب عليها وإن لم يكن مرتكبها مشتركا في ارتكاب الجريمة الأولية التي نتجت عنها الأموال الغير مشروعة.

## 4- غسيل الأموال جريمة مصرفية:

حيث تشكل المصارف عنصراً رئيسياً في جريمة غسيل الأموال، وتزداد عمليات غسيل الأموال في المصارف بشكل ملحوظ، نتيجة تمتعها بالسرية المصرفية و بآليات عمل تقنية ومتطورة شديدة الحداثة والتعقيد، وبالتوازي مع ايجاد جريمة غسيل الأموال للمصارف البيئة الخصبة لعملياتها، فهي الوسيلة الأكثر فعالية في مواجهتها، الأمر الذي أوجب على التشريعات المحلية

(56) صالح، محمد أدبية، مرجع سابق، ص130.

(57) منيرة، مقدر، مرجع سابق، ص58.

والدولية فرض العديد من القوانين والاجراءات على المصارف والمؤسسات المالية غير المصرفية في هذا الصدد.

#### 5- غسل الأموال جريمة متطورة فنياً وتقنياً:

فهي تتماشى مع التطور التكنولوجي والتقني ويتم الاستعانة في ارتكابها بالعديد من المحترفين على كافة الأصعدة القانونية والاقتصادية والتقنية وذلك بغية استحداث أنماطاً وصوراً متطورة لها تحقق امكانيات أكبر وقدرة على التهرب من هيئات الرقابة والمتابعة، ولتحقيق قدر أكبر من الأرباح، حيث أن اشتراك المحاميين والمصرفيين ورجال الأعمال والمحاسبين في عمليات غسل الأموال يدر أرباحاً طائلةً تتراوح ما بين 2% الى 10% من حجم الأموال المغسولة.<sup>(58)</sup>

#### 6- غسل الأموال جريمة اقتصادية:

تعد جريمة غسل الأموال احدى صور الجرائم الاقتصادية المنظمة<sup>(59)</sup> وتندرج تحت لواء الاجرام الاقتصادي والمالي الدولي الذي يعرف بأنه كل المخالفات التي تتم في المجال الاقتصادي والمالي، من طرف أشخاص أو مجموعات تستغل مجالات تقدم التكنولوجيا وعولمة الاقتصاد، وحرية التبادلات، دون مراعاة للحدود والقوانين وباستعمال أساليب غير شرعية قصد جني مصالح وأرباح تلحق أضراراً بالنظم الاقتصادية والسياسية العالمية.<sup>(60)</sup>

والجريمة الاقتصادية هي كل فعل يتعارض مع السياسة الاقتصادية للدولة، ويعتدى به على الأموال العامة، أو يمس إنتاج السلع والخدمات وتداولها وتوزيعها واستهلاكها، ويلحق الضرر بالاقتصاد القومي.<sup>(61)</sup>

وعرف المشرع السوري الجريمة الاقتصادية بأنها كل فعل من شأنه الحاق الضرر بالأموال العامة وبعمليات انتاج السلع والخدمات وتوزيعها وتداولها واستهلاكها، وتعاقب عليه القوانين التي تهدف الى حماية الأموال العامة والاقتصاد القومي والسياسة الاقتصادية.<sup>(62)</sup>

(58) محمد بن، جلال، وفاء (2001). دور البنوك في مكافحة غسل الأموال، الاسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، ص7.

(59) ميالة، أنيب، مرجع سابق، ص164.

(60) شبيلي، مختار حسين (2007). الاجرام الاقتصادي والمالي الدولي وسبل مكافحته، الرياض، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، ص19.

(61) السراج، عيود (2007). شرح قانون العقوبات، منشورات جامعة دمشق، ص275.

(62) قانون العقوبات الاقتصادي السوري رقم 37 لعام 1966.

وبالتالي يمكننا اعتبار جريمة غسل الأموال جريمة اقتصادية بالنظر الى تجريمها في الاتفاقيات الدولية والتشريعات التي تهدف الى المحافظة على الاقتصاد العالمي واقتصاديات الدول، إضافةً للآثار الاقتصادية الجمة التي تسببها، وسنقوم بشرح الآثار الاقتصادية لهذه الجريمة لاحقاً وبشكل مفصل.

### المطلب الثالث: الآثار الناجمة عن جريمة غسل الأموال

تكمن خطورة جريمة غسل الأموال بما لها من آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية خطيرة على الدولة ومكانتها في الأسرة الدولية، وسنعمل على بيان هذه الآثار تباعاً.

#### أولاً: الآثار الاجتماعية لجريمة غسل الأموال

يمكننا ملاحظة الآثار السلبية لجريمة غسل الأموال على المجتمعات والتي تكون في الغالب انعكاساً لآثارها الاقتصادية كما يلي:

1- تنامي معدلات الجريمة المنظمة على الصعيدين المحلي والدولي، ذلك لأن الأموال

المغسولة متأتية عن أنشطة إجرامية غير مشروعة، وقد يتم إعادة استخدامها مجدداً في ارتكاب جرائم جديدة.<sup>63</sup>

2- اتساع الفجوة بين طبقات المجتمع نتيجة سوء توزيع الدخل القومي، مما يؤدي الى

حدوث خلل في البنيان الاجتماعي داخل الدولة،<sup>(64)</sup> فالأموال التي تعود الى البلاد بعد غسلها تؤدي الى زيادة معدل الانفاق لدى فئة معينة تتصف بعدم الرشد في الانفاق والاستهلاك، مما يؤدي الى التضخم وارتفاع الأسعار وبالتالي الى انخفاض القوة الشرائية للنقود.

3- تؤدي جريمة غسل الأموال الى زيادة معدلات البطالة الى حد كبير، فحين إخراج

الأموال من البلاد لغسلها يكون قد خرج جزء من الدخل القومي للدولة التي تصبح عاجزةً عن الانفاق على المشاريع الاستثمارية التي توفر فرص عمل للمواطنين، وعند عودة هذه الأموال الى الدولة بعد غسلها لا يكون الأمر أفضل حالاً فهي تتجه الى الاستثمارات التي تحقق ربحاً والتي غالباً ما تكون قصيرة الأجل، فأصحاب هذه

(63) علوني، أريج يحيى (2012). دور المصارف في مكافحة غسل الأموال في سورية، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، ص31.

(64) المبارك سخلص ابراهيم، مرجع سابق، ص44.

- الأموال لا يهدفون الى تحقيق القيمة المضافة الانتاجية المرتبطة بالاستثمارات المنتجة، والتي يمكن لها أن توفر فرص عمل جديدة وفعالة.<sup>(65)</sup>
- 4- التغلغل داخل الأوساط الاجتماعية من خلال سعي غاسلي الأموال لبناء مكانة داخل مجتمعاتهم بالبذخ المالي، فضلاً عن تراجع القيم الاجتماعية والأخلاقية بسبب طغيان قيم الشر والخروج عن القانون على القيم الفضيلة، بحيث يصبح المال هو المعيار الذي يقاس به الفرد.<sup>(66)</sup>
- 5- التأثير على المناخ الديمقراطي في المجتمع فقد تؤدي الثروات غير المشروعة الى سهولة وصول أصحابها الى أماكن مرموقة، كمجلس النواب والاتحادات وغرف التجارة والصناعة، الأمر الذي يمكنهم من فرض قيمهم ومبادئهم على المجتمع.<sup>(67)</sup>

#### ثانياً: الآثار الاقتصادية لجريمة غسل الأموال

لقد نوهت اتفاقية فيينا لعام 1988 في مقدمتها للأضرار التي يمكن أن تلحق بالأسس الاقتصادية والمؤسسات المالية والتجارية نتيجة الأرباح الطائلة التي يدرها الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية، ويمكننا القول أن أبرز المخاطر الاقتصادية الناتجة عن جريمة غسل الأموال هي:

- 1- عدم اخضاع الأموال محل الغسل للأنظمة الضريبية يؤدي الى نقص موارد الدولة، مما يؤدي الى انتقالها بالديون العامة نتيجة لجوئها للاقتراض لسد العجز، وقد تقوم الدولة بفرض ضرائب جديدة تؤدي الى التأثير في عدالة التوزيع الضريبي حيث يتحملها المواطنون وأصحاب المشاريع القانونية،<sup>(68)</sup> فلو أن الأموال محل الغسيل ذاتها مشروعة المصدر لكان من الممكن استغلال هذه الموارد في دفع العجلة الاقتصادية للبلاد، وخضعت لخطة الدولة الاقتصادية.

(65) السالم، ثامر بن عبدالرحمن، مرجع سابق، ص 91-92.

(66) فوزي، محمد صالح، مرجع سابق، ص 143.

(67) سفر، عبد الأحد يوسف، مرجع سابق، ص 22.

(68) عوض، محمد محي الدين، مرجع سابق، ص 72.

- 2- تؤدي جريمة غسل الأموال الى خفض قيمة العملة الوطنية نتيجة تهريب الأموال الى الخارج، مما يؤدي الى زيادة في عرض العملة الوطنية، وزيادة في طلب القطع الاجنبي الأمر الذي ينجم عنه تدهور قيمة العملة الوطنية.(69)
- 3- انهيار المصارف التي تساهم في عمليات غسل الأموال، وبالتالي التأثير في أدوات الاقتراض والائتمان التي تلعب دوراً هاماً في اقتصاد أي بلد، ونذكر مثلاً بنك الاعتماد والتجارة الدولي الذي كان متورطاً بغسيل الأموال لتجار المخدرات، من خلال فرعه الموجود في فلوريدا، فقامت المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية بمجابهته وتصفيته.(70)
- 4- ينتج عن عمليات غسل الأموال حصول أصحابها على دخول كبيرة دون زيادة في انتاج السلع والخدمات مما يؤدي الى زيادة الأسعار وكذلك يؤدي خروج كميات كبيرة من الأموال من الدول النامية الى الدول الصناعية الى تصدير التضخم معها بسبب وجود طلب كبير لا يرافقه زيادة في العرض السلعي، ونظراً لاعتماد الدول النامية بشكل كبير على الدول الصناعية في تجارتها الدولية فإن ارتفاع الأسعار في هذه الأخيرة يعني بالضرورة ارتفاعه في الدول النامية(71).
- 5- الأرصدة المتراكمة من الأموال والأصول المغسولة تكون في الغالب أكبر حجماً من التدفقات السنوية، مما يؤدي الى الاخلال باستقرار الأنظمة الاقتصادية الضعيفة، فضلاً عن استخدام هذه الأرصدة في الاحتكار بالنسبة للأسواق والاقتصاديات الصغيرة.(72)
- 6- تؤدي عمليات غسل الأموال الى خفض الناتج المحلي، فالأموال التي تهرب الى خارج البلاد تشكل نقصاً في الدخل القومي واستنزافاً له مما يؤدي لإعاقة انتاج السلع والخدمات.(73)

(69) المطيري، صقر بن هلال (2004). جريمة غسل الأموال، رسالة ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، ص52.

(70) الصالح، محمد، مرجع سابق، ص29.

(71) عبدالرحمن، حامد عبد اللطيف (2012). جريمة غسل الأموال وسبل مكافحتها، رسالة ماجستير، الاكاديمية الملكية الشرعية، مملكة البحرين، ص28.

(72) العمري، أحمد بن محمد (2000). جريمة غسل الأموال نظرة دولية لجوانبها الاجتماعية والنظامية والاقتصادية، الرياض، مكتبة العبيكان، ط1، ص275.

(73) شافي، نادر عبد العزيز (2004). مكافحة تبييض الأموال، بيروت، المؤسسة الحديثة للكتاب، ط2، ص193.

7- يؤدي الارتباط الوثيق بين الاقتصاد الخفي<sup>(74)</sup> وعمليات غسل الأموال الى فجوة بين الدخل الرسمي المعلن والدخل الحقيقي، وبالتالي صعوبة وضع الخطط وبرامج التنمية الفعالة من قبل الدولة، وضعف فاعلية سياساتها النقدية والمالية.<sup>(75)</sup>

### ثالثاً: الآثار السياسية لجريمة غسل الأموال

1- تمويل النزاعات العرقية والدينية: فقد صرحت الأمم المتحدة في دورتها المنعقدة في الثامن من حزيران عام 1998 بأن أرباح عمليات غسل الأموال تمول بعض أعنف النزاعات الدينية والعرقية، وذلك من خلال قيام غاسلي الأموال بخلق خلافات داخلية وفتن دينية أو عرقية ثم يمدونها بالسلاح وغير ذلك بواسطة الأموال القذرة.<sup>(76)</sup>

2- السيطرة على الأنظمة السياسية: ان نجاح غاسلي الأموال في إخفاء المصدر غير المشروع لثروتهم يجعلهم في موقع السيطرة على النظام السياسي، نظراً لأن المال ركيزة أساسية في الحياة السياسية، فثروات هؤلاء تمكنهم من اختراق وفساد هيكل بعض الحكومات كما حصل في كولومبيا والمكسيك،<sup>(77)</sup> وقد يصلون الى المجالس الشعبية فيتمتعون بالحصانة التي يسعون اليها، وبالمشاركة بوضع التشريعات الملائمة لهم.

3- تتأثر الدولة التي تنتشر بها عمليات غسل الأموال بعلاقتها مع صندوق النقد الدولي والبنك الدولي والمنظمات والمؤسسات الاقتصادية الأخرى حيث أن سياسة الاقتراض من هذه المؤسسات الدولية تخضع لمعايير ثابتة في السياسة المصرفية وعدم التزام الدولة بهذه المعايير ينعكس سلباً على علاقتها بهذه المؤسسة.<sup>(78)</sup>

4- إن اشتراك الدول في عمليات غسل الأموال يؤدي الى فرض عقوبات أو تدابير احترازية عليها وتقييد التعامل معها من قبل المجتمع الدولي أو الدول الكبرى،

(74) الاقتصاد الخفي هو مجموعة من العمليات والأنشطة الخفية غير الظاهرة وغير المحسوبة في الحسابات الاقتصادية والقومية وغير مسجلة سواء أكانت مشروعة أو غير مشروعة.

(75) الشاهر، شاهر (2009). غسل الأموال وأثره على اقتصاديات الدول النامية، منشور في مجلة تنمية الراقدين جامعة الموصل، العدد 94، ص 98.

(76) خير، عبيد محمد علي (2014). دور المصارف في الرقابة على عمليات غسل الأموال، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ص 35.

(77) صالح، محمد أدبية، مرجع سابق، ص 141.

(78) رشيد، زياد عبدالكريم، عبد القادر، عبد القادر (2016). دراسة تحليلية لظاهرة غسل الأموال، ص 16.

وبالمقابل فإن الدول الكبرى قد تتهم دولة ما بقيامها بعمليات غسل الأموال لتخلق ذريعةً تتمكن بها من فرض العقوبات وتقييد التعامل معها، وهذا ما حصل عندما طالب الرئيس الأمريكي بوش استناداً لقانون (الباتريوت يو اس أي) أن يصدر وزير المالية اشعاراً يطلب بموجبه من المؤسسات المالية الأميركية أن توقف حساباتها النظامية مع المصرف التجاري السوري على أساس مخاوف من غسل الأموال، فأصدرت وزارة الخزانة الأميركية قراراً يتهم المصرف التجاري السوري والمصرف التجاري السوري اللبناني بغسيل أموال هربها نظام صدام حسين بموجب برنامج النفط مقابل الغذاء، وعبر حسابات مصرفية تابعة للمصرف التجاري السوري، وذلك سعياً من الولايات المتحدة الأميركية لتنفيذ أجندتها وممارسة الضغوطات على الدولة السورية، وفي 15 آذار عام 2006 قامت وزارة الخزانة الأميركية استكمالاً لما سبق بوضع المصرف التجاري السوري والمصرف التجاري السوري اللبناني على لائحة المصارف التي تقوم بغسيل الأموال، وطلبت من جميع المصارف الأميركية عدم التعامل معها، ومؤخراً كان قانون قبصر مؤكداً لما سبق ذكره حيث جاء فيه ما يشير الى توجيه الاتهامات بقيام مصرف سورية المركزي بعمليات غسل للأموال.

### النتائج:

- 1- حدوث خلاف فقهي و قانوني في تعريف جريمة غسل الأموال و تحديد أركانها
- 2- تعد ظاهرة غسل الأموال من الظواهر الخطيرة التي تواجه الكثير من دول العالم لما لها من آثار خطيرة على الدول، وهو ما ينعكس سلباً على البنى الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الدول المتأثرة بهذه العمليات.
- 3- اتجاه المجتمع الدولي لمكافحة عمليات غسل الاموال العابرة للحدود على المستوى العالمي والاقليمي والمحلي من خلال قيام المنظمات والهيئات والمجموعات الدولية باتخاذ عدد من التدابير والاجراءات بهدف تعزيز الجانب الوقائي للمؤسسات المصرفية في هذا المجال.
- 4-تزايد عمليات غسل الاموال من حيث عددها أو حجمها في القطاع المصرفي بشكل طردي مع تطور التكنولوجيا والخدمات الذي يقدمها هذا القطاع.
- 5- تعدا الجوانب السلبية لجريمة غسل الاموال على كافة الجوانب من اجتماعية و سياسية و اقتصادية.

### التوصيات:

- 1- نقترح على المشرع السوري تجريم أنشطة الجرائم المنظمة بشكل مستقل وتحديد الجزاءات الخاصة بها.
- 2- نقترح أن يتجه المشرع السوري الى اقرار الاعفاء في حالة الابلاغ عن الجريمة لضبط باقي الجناة أو مصادرة الأموال محل الغسل وذلك اتفاقاً مع السياسة الجنائية الرامية الى الحد من هذه العمليات والآثار المترتبة عليها.
- 3- عند تحديد الجريمة الأولية مصدر الأموال يجب عدم قصرها على جرائم محددة على سبيل الحصر، تلافياً لقيام المشرع لاحقاً بإجراء تعديلات أو خوفاً من خروج أفعال غير مشروعة من عداد هذه الجرائم، فيجب أن يتسع نطاق الجرائم الأصلية ليشمل كل جنائية أو جنحة على غرار ما فعل المشرع الفرنسي.
- 4- ضرورة استحداث محاكم خاصة بجرائم غسل الأموال على غرار ما فعل المشرع الإماراتي حيث ينعكس ذلك على جودة الاحكام الصادرة بتلك الجرائم ودقتها.
- 5- السعي نحو عقد اتفاقية دولية جديدة خاصة بمكافحة جرائم غسل الأموال بمختلف أنشطتها، الأمر الذي يتيح ايجاد الاطار القانوني الفعال للمكافحة وبشكل خاص ما يتعلق بالمصارف.

## المراجع العربية

- ناصيف، الياس، مرقص، بول(2019). المصارف العربية في مواجهة التحديات القانونية الدولية، بيروت، ط1.
- أبو مويس، غسان (2019). جهود الدول العربية على صعيد مكافحة غسل الأموال وتمويل الارهاب، أمانة مجلس محافظي المصارف المركزية ومؤسسات النقد العربية، صندوق النقد العربي.
- زين، طارق (2017). الجريمة المنظمة العابرة للحدود الوطنية، التعاون الدولي وسبل المكافحة، لبنان، المركز العربي للبحوث القانونية والقضائية، ط1.
- الشوابكة، مأمون عبد اللطيف (2017). دور البنوك في مكافحة جريمة غسل الاموال دراسة مقارنة نظرة قانونية وشرعية، مكتبة الرشد، ط1.
- قارة، وليد (2016). مكافحة الجريمة المنظمة العابرة للحدود في التشريع الدولي، عمان، دار الأيام للنشر والتوزيع، ط1.
- رشيد، زياد عبدالكريم، عبد القادر، عبد القادر (2016). دراسة تحليلية لظاهرة غسل الأموال.
- الأسدي، هناء (2015). الارهاب وغسيل الأموال كأحد مصادر تمويله دراسة مقارنة، بيروت، منشورات زين الحقوقية، ط1.
- حمصي، أحمد (2012). الحقوق التجارية الدولية تهريب وتبييض الأموال المصرفية في القانون المقارن.
- البريزات، جهاد محمد (2010). الجريمة المنظمة دراسة تحليلية، عمان، دار الثقافة، ط2.
- براوري، محمد حسن عمر (2010). غسل الاموال وعلاقته بالمصارف والبنوك دراسة مقارنة، عمان، دار قنديل للنشر والتوزيع.
- العاقل، محمد (2010). النظام القانوني الدولي للجريمة المنظمة عبر الدول، القاهرة، دار النهضة العربية.
- صالح، أديبة محمد (2009). الجريمة المنظمة دراسة قانونية مقارنة، السليمانية، مركز كردستان للدراسات الاستراتيجية.

- الحريشة، أمجد سعود (2009). جريمة غسل الأموال دراسة مقارنة، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1.
- سعيان، محمود محمد (2008). تحليل وتقييم دور البنوك في مكافحة عمليات غسل الأموال، الاسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، ط1.
- عبدالله، عبدالكريم عبدالله (2008). جرائم غسل الأموال على شبكة الانترنت دراسة مقارنة، الاسكندرية، دار الجامعة الجديدة.
- مصطفى، خالد حامد (2008). جريمة غسل الأموال دراسة مقارنة، الاسكندرية، منشأة المعارف.
- شبيلي، مختار حسين (2007). الاجرام الاقتصادية والمالي الدولي وسبل مكافحته، الرياض، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية.

## الاستحواذ المصرفي وأثره على حقوق الغير

سام مناف بلول

طالب ماجستير - قسم القانون التجاري - كلية الحقوق - جامعة حلب

إشراف الدكتور: عيسى الحسين

### الملخص

أدت التطورات التي شهدتها السوق المصرفية إلى لجوء المصارف الكبيرة بالاستحواذ على المصارف الأقل شأنًا بغرض زيادة قدرتها التنافسية والسيطرة على السوق، ومن هذا المنطلق تضمن هذا البحث تحديداً للمفاهيم ذات الصلة بالاستحواذ المصرفي من حيث تعريفه في الفقه والقانون، وصوره وطبيعته القانونية، كما بيّن هذا البحث الآثار المحتملة لعملية الاستحواذ على حقوق الدائنين العاديين والدائنين من حملة أسناد القرض.

تم تقسيم هذا البحث إلى مبحثين: المبحث الأول تناول الطبيعة القانونية للاستحواذ المصرفي، وذلك من خلال تبيان التعريف الفقهي والقانوني للاستحواذ وصوره.

أما المبحث الثاني: فقد تناول البحث في أثر الاستحواذ على حقوق الدائنين سواء الدائنين العاديين أم حملة أسناد القرض.

الكلمات المفتاحية: الاستحواذ - المصرف - الآثار - الدائنين العاديين - حملة أسناد القرض.

# Bank acquisition and its impact on the rights of others

Sam Manaf Balloul

Master student, Department of Commercial Law, University of Aleppo

Supervised By: Prof. Isa al-Hussein

The developments in the banking market led the large banks to resort to the acquisition of less significant banks in order to increase their competitiveness and control the market. From this point of view, this research included a specification of the concepts related to banking acquisition in terms of its definition in jurisprudence and law, and its legal forms and nature, as this research showed Possible effects of the acquisition of the rights of ordinary creditors and creditors of bond holders.

This research was divided into two sections: The first topic dealt with the legal nature of bank acquisition, by clarifying the jurisprudential and legal definition of acquisition and its forms.

As for the second topic: the research dealt with the effect of acquiring the rights of creditors, whether ordinary creditors or holders of loan bonds.

**Keywords:** acquisition - the bank - Archaeology - Ordinary creditors - Bonds campaign.

## المقدمة:

تعد المصارف من الكيانات القانونية التي تأخذ شكل شركات متخصصة تتولى أمر قبول الودائع النقدية أو أية أموال أخرى وتداولها فضلاً عن الأعمال المصرفية الأخرى وفق القوانين التي تنظمها. ونتيجة التطورات على الصعيدين الوطني والدولي والثورة التكنولوجية واحتدام شدة المنافسة لجأت الشركات المصرفية إلى عمليات الاستحواذ من أجل تقوية مراكزها الاقتصادية، وذلك من خلال قيام المصارف الكبيرة بالاستحواذ على المصارف الأقل شأنًا بغرض زيادة قدرتها التنافسية والسيطرة على السوق، والتي قد يترتب عليها تقييد المنافسة وخلق احتكارات فيها. لذلك حاولت البلدان وضع إطار تشريعي لعملية الاستحواذ، ومع ذلك بقيت جوانب معينة من هذه العملية خافية أو غير واضحة أو محددة من حيث مفهومها وطبيعتها القانونية وصورها وتأثيرها على حقوق الدائنين، مما يتطلب دراسة تلك الجوانب كي لا تتحول عملية الاستحواذ إلى أداة قانونية تساهم في تقويض المنافسة وخلق الاحتكارات بما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالسوق عامةً والاقتصاد الوطني خاصةً.

## مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في القصور التشريعي في التشريعات المصرفية في سورية وكذلك قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2011 من حيث عدم تحديده مفهوم الاستحواذ، واستخدامه لمصطلحات مختلفة ذات معاني متباينة مما يترتب عليه إرباكاً من حيث حصر الاستحواذ ضمن إطار قانوني معين، فضلاً عن عدم تضمن القانون لقواعد قانونية واضحة ودقيقة تضمن حقوق الدائنين في عمليات الاستحواذ.

## أهمية الدراسة:

تتجه الدول نحو تشجيع عملية الاستحواذ على المصارف نتيجة أهميتها في تجميع الأموال الضخمة، وتوظيفها في مشاريع كبيرة وحيوية تستلزمها التنمية الاقتصادية إلا أنه ونظراً لما تخلقه هذه العمليات من مخاطر محتملة في تقييد المنافسة وخلق احتكارات بات من الضروري التركيز على الجوانب القانونية التي لم ينظمها المشرع السوري، أو لم يكن دقيقاً في تنظيمها كتحديد مفهوم الاستحواذ وبيان طبيعته القانونية

لأهمية الآثار القانونية التي تترتب على تحديد الوصف القانوني الدقيق لمفهوم الاستحواذ وعلى الأخص تلك المتعلقة بحقوق الدائنين في المصارف المستحوذ عليها.

### منهجية البحث:

اعتمدنا في هذا البحث على المنهج التحليلي المقارن حيث قمنا بتحليل ودراسة النصوص المتعلقة بمفهوم الاستحواذ على المصارف، وطبيعته القانونية في القانون السوري ومقارنتها بذات الأحكام في القوانين الأخرى بغية الوقوف على مواطن الضعف والقوة في القانون وتقديم معالجات قانونية سليمة.

### المطلب الأول - تعريف الاستحواذ المصرفي وصوره

#### الفرع الأول: تعريف الاستحواذ المصرفي:

#### أولاً: في الاصطلاح الفقهي:

طرح الفقه العديد من التعاريف للاستحواذ، إذ عُرِّفَ بأنه: "عملية قانونية بين شخصين يترتب عليها حصول أحدهما على كل أو بعض رأس مال إحدى الشركات سواء بالاتفاق مع الإدارة أو بدون، وتؤدي إلى السيطرة على مجلس إدارة الشركة المستهدفة"<sup>(1)</sup> وعرفه آخر بأنه: "حصول إحدى الشركات على كل أو أغلب الأسهم العادية لشركة أخرى التي لها حق التصويت، أو إذا تملكت الشركة المستحوذة حيازة نسبة من الأسهم لشركة أخرى تمكنها من السيطرة المالية والإدارية على نشاطها، فتصبح الشركة المستحوذة بمثابة شركة قابضة، وتصبح الشركة الأخرى المراد الاستحواذ عليها شركة تابعة، دون زوال الصفة القانونية لإحدى الشركتين"<sup>(2)</sup>. أو أنه: "التحكم في الشركة بطريقة عدائية، أو ودية عن طريق شراء الأسهم أو من خلال البورصة"<sup>(3)</sup>.

ويُلاحظ على التعاريف التي قدمت للاستحواذ المصرفي، وعلى الرغم من اختلافها

(1) طاهر شوقي مؤمن، الاستحواذ على الشركة، دار النهضة العربية، مصر، 2009، ص 7 - 8.

(2) عبد المجيد بن صالح، استحواذ الشركات وموقف الفقه منه، بحث متاح على الرابط الآتي:

(3) < almuhamatresalah.blogspot.com > Last visited (03.05.2022).

(3) نزمين نبيل أبو العطا، حوكمة الشركات والتمويل مع التطبيق على سوق المال بمصر، رسالة ماجستير مقدمة

إلى كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2006، ص 1.

في الصياغة إلا أنها تتفق بشكل أو بآخر في المضمون، باعتبار الاستحواذ عملية قانونية ومالية واقتصادية تقوم على فكرة السيطرة، أي سيطرة منشأة تكون في الغالب في وضع مالي أفقر من منشأة أخرى أقل أهمية من الناحية المالية والاقتصادية، لتحقيق أهداف معينة من السيطرة الناشئة عن الاستحواذ. لذلك يكون من الصعب قبول الرأي القائل بكون الاستحواذ عملية مالية أو مصرفية أو اقتصادية تتم وفق إجراءات قانونية معينة<sup>(1)</sup>. لذلك نتفق مع الآراء التي تعرف الاستحواذ أنه عملية قانونية قبل أن تكون عملية مالية أو مصرفية، وما تنشأ عنها من نتائج أو آثار بالنسبة إلى المصرف المستحوذ والمصرف المستحوذ عليه، وعلى الأخص تلك المتعلقة بحقوق الدائنين كما سنرى في هذا البحث.

### ثانياً: في الاصطلاح القانوني:

لم ينظم المشرع السوري موضوع الاستحواذ في قانون خاص، ولا توجد إشارة صريحة لهذا المصطلح لا في قانون الشركات السوري، ولا في قانون المصارف السوري، ونرى أن سبب ذلك يعود إلى أن المشرع السوري عدّ أن الاستحواذ هو موضوع الشركة القابضة، ووضح ذلك من نص المادة 204 من قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2011 عندما عرف الشركة القابضة أنها: "شركة مساهمة مغلقة عامة أو خاصة يقتصر عملها على تملك حصص في شركات محدودة المسؤولية أو أسهم في شركات مساهمة أو الاشتراك في تأسيس مثل هذه الشركات، والاشتراك في إدارة الشركات التي تملك فيها أسهماً أو حصصاً".

كما اشترط المشرع السوري في المادة 3/205 من القانون السالف الذكر أن تكون نسبة تملك الشركة القابضة في الشركة التابعة حتى تصبح تابعة لها أكثر من نصف رأسمال هذه الأخيرة، ونرى أن مصطلح التملك يفيد معنى الاستحواذ.

ولم يضع المشرع المصري تعريفاً محدداً للاستحواذ، إلا أنه نظم الاستحواذ كوسيلة تلجأ إليها الشركات لفرض سيطرتها الفعلية على شركات أخرى، وجعلها تابعة لها من

---

(1) محمد محمد المصري، تقييم عمليات الاندماج و الاستحواذ من قبل البنوك الأجنبية في القطاع المصرفي المصري، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الاقتصاد و العلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2013، ص 7 - 8.

خلال الاستحواذ على رأس مالها والسيطرة على مجلس إدارتها<sup>(1)</sup>، ويحدد هذا القانون مدة الإشعار بـ 60 يوماً قبل موعد إتمام التملك هذا إذا كان التملك بسبب إرادي، ومدة 30 ثلاثين يوماً إذا كان التملك لسبب غير إرادي كالوصية والميراث أو نتيجة لتخصيص أسهم مطروحة في اكتتاب عام أو نتيجة للاندماج أو الاستحواذ أو التقسيم<sup>(2)</sup>.

بناءً على ما تقدم نلاحظ تباين موقف القانون السوري مقارنة بالقانون المصري من مفهوم الاستحواذ حيث استخدم القانون السوري مصطلح (التملك) بينما المصري استخدم مصطلح (السيطرة) أو (الاستحواذ).

نستنتج من ذلك أن الاستحواذ على الشركات ما هو إلا عملية قانونية تتم عن طريق تملك الشركة المستحوذة أصول وأسهم الشركة المستهدفة من عملية الاستحواذ بطريقة تمكنها من السيطرة على إدارتها بشكل مباشر أو غير مباشر وفق الشروط والإجراءات المحددة في القانون.

#### الفرع الثاني: صور الاستحواذ المصرفي:

هناك صور مختلفة للاستحواذ على الشركات بغض النظر عما إذا كانت شركات عادية أو مصرفية، ولكن مهما اختلفت صور الاستحواذ إلا أنها تلتقي عند غاية واحدة وهي تمكين الشركة المستحوذة من السيطرة على الشركة المستهدفة من عملية الاستحواذ عن طريق شراء أصول الشركة المستحوذ عليها كلاً أو جزءاً بما يسمح لها بالسيطرة عليها والتحكم في قرارات إدارتها<sup>(3)</sup>.

#### وفيما يأتي أهم صور الاستحواذ المصرفي:

##### أولاً: صور الاستحواذ من حيث القبول:

1- الاستحواذ الرضائي: نكون أمام استحواذ رضائي عندما يُقدّم أحد الأشخاص عرضاً

(1) المادة 97 من قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي المصري رقم 197 لعام 2020.

(2) انظر المادة 75 من القانون البنك المركزي والجهاز المصرفي المصري النافذ السابق ذكره.

(3) علي فوزي ابراهيم الموسى، مفهوم الاستحواذ وأنواعه وتمييزه عن غيره من النظم المشابهة، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، ص173، متاح على الرابط الآتي:

< file:///C:/Users/Surface/Desktop/My%20M.A%20thesis>. Last visited (04/05/2022).

بالاستحواذ من تلقاء نفسه على شركة أخرى عن طريق شراء أسهمها<sup>(1)</sup>.

هذه الصورة من الاستحواذ هي استحواذ ودي ذو طابع رضائي، وتتم بطريق التفاوض وبشكل ودي بين الشركات الداخلة في الاستحواذ بعلم وإطلاع مجالس إدارتها وموافقة الجهات المختصة فيها<sup>(2)</sup>.

**2- الاستحواذ الإجباري:** ويتم الاستحواذ الاجباري عندما تتجاوز ملكية شخص لأسهم وسندات شركة مصرفية معينة أو حقوق التصويت فيها النسبة المحدودة قانوناً، إذ يوجب القانون عليه بأن يتقدم بعرض شراء إجباري لما تبقى من أسهم أو حقوق التصويت في الشركة المستهدفة، وإحكام سيطرته عليها. وأن أهمية تنظيم عروض الشراء الإجبارية في القوانين تعود للرغبة في حماية حقوق المساهمين بين البقاء في المصرف، أو بيع أسهمهم إلى من يرغب في الاستحواذ على المصرف وتسيير أموره، بدلاً من أن يجدوا أنفسهم مضطرين ومجبرين للرضوخ إلى القرارات التي تتخذها الهيئة العامة التي تسيطر عليها الأغلبية<sup>(3)</sup>.

**3- الاستحواذ العدائي:** يتم الاستحواذ العدائي في الحالات التي يقوم فيها المصرف المستحوذ بالاستحواذ على مصرف آخر لا يرغب في أن يتم الاستحواذ عليه، مما يعني أن الاستحواذ العدائي يشير إلى الحالات التي يتقدم فيها مقدم العرض بعرضه للشراء اختيارياً أكان، أم إجبارياً فجأة ودون ترتيبات مسبقة مع إدارة المصرف المستهدف بالعرض<sup>(4)</sup>، والعرض العدائي يتحقق في الحالات التي يكون فيها مقدم العرض على علم ودراية بأحوال المصرف المستهدف، كما لو كان أحد المساهمين الرئيسيين فيه، أو أحد أعضاء مجلس إدارته، أو كان مصرفاً منافساً وعلى دراية قوية بوضع منافسيه. ويلجأ

(1) بروك روكانيك وسينثيا ام كروس، الدمج والاستحواذ، ترجمة مصطفى عبد الواحد سيد، دار الكتاب العربي، بيروت، لبنان، 2002، ص58.

(2) هاني سري الدين، محاضرات في الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012، ص 50 - 52.

(3) دعاء مجدي عبد المعطي محمود، الاندماج والاستحواذ في ظل قانون المنافسة، رسالة دكتوراه، جامعة حلوان، مصر، 2018، ص52.

(4) دعاء مدي عبدالمعطي محمود، مصدر سابق، ص 53 - 55.

مقدم العرض الفجائي أو العدائي إلى ذلك الأسلوب لتقوية الفرصة على المنافسين الآخرين، أو لتجنب أية مضاربات مسبقة على سعر السهم تؤدي إلى رفع سعره السوقي قبل تقديم العرض، وهو ما قد يعيق قبول حملة الأسهم عن السعر السوقي، ومن ثم يصعب إتمام عملية الاستحواذ<sup>(1)</sup>.

ثانياً: الاستحواذ من حيث النسبة المؤثرة وجنسية الأطراف:

**1- الاستحواذ الكلي والجزئي:** يقصد بالاستحواذ الكلي ذلك الذي يترتب عليه حصول المصرف المستحوذ على أكثر نسبة ممكنة من رأس مال المصرف المستهدف من الاستحواذ أو حقوق التصويت فيه، وقد يستحوذ المصرف وفق هذه الطريقة على أكثر من نصف رأس المال وحقوق التصويت في المصرف المستحوذ عليه<sup>(2)</sup>، وإذا كانت هناك أقلية معينة من المساهمين الذين يعارضون عملية الاستحواذ، ويرون بأن من مصلحتهم الخروج من المصرف، فيكون لهم الحق بأن يطلبوا من مقدم العرض شراء أسهمهم، بالتالي يكون لمقدم العرض شراء تلك الأسهم سواء خلال فترة العرض، أو خلال فترة مماثلة لها لو تم اتفاق على ذلك<sup>(3)</sup>، وقد يستحوذ المصرف على نسبة 100 % من رأس المال وحقوق التصويت في المصرف المستهدف من خلال عرض شراء إجباري، ولا تبرز في هذه الحالة مشكلة الأقلية المعارضة، لأن إدارة المصرف المستهدف تصبح خاضعة لسيطرة طالب الاستحواذ<sup>(4)</sup>.

وأما الاستحواذ الجزئي: يتحقق عندما يكون الاستحواذ على جزء من أموال الشركة المستحوذ عليها ونسبة محددة من رأسمالها<sup>(5)</sup>، كما لو وقع الاستحواذ على

(1) انظر بنفس المعنى: هاني سري الدين، التنظيم التشريعي لعروض الشراء الاجباري بقصد الاستحواذ، دار النهضة العربية، مصر، 2013، ص52.

(2) طاهر شوقي مؤمن، مصدر سابق، ص 17 - 18.

(3) حسين فتحي، عرض الاستحواذ على إدارة الشركات، دار النهضة العربية، مصر، 1998، ص 154 - 155.

(4) طاهر شوقي مؤمن، مصدر سابق، ص37.

(5) هاني سري الدين، التنظيم التشريعي، مصدر سابق، ص 23 - 27.

أقل من نصف رأسمال الشركة المستهدفة، وتتراوح النسبة على وفق هذه الصورة من الاستحواذ عادة بين 10 % إلى 30 % بشرط أن تكون كمية الأسهم المستحوذ عليها كافية لتمكين الشركة المستحوذة من التحكم في ادارة الشركة المستحوذ عليها والتأثير في قرارات مجلس إدارتها عن طريق القوة التصويتية الغالبة لها في مجلس الادارة<sup>(1)</sup>.

**2- الاستحواذ الوطني والأجنبي:** يكون الاستحواذ وطنياً إذا حصل داخل الدولة من قبل الشركات الوطنية، ويكون أجنبياً عندما تستحوذ شركة أجنبية على أسهم شركة وطنية بموجب النظام القانوني الذي يسمح بمثل هذا الاستحواذ<sup>(2)</sup>.

### **المطلب الثاني: أثر الاستحواذ المصرفي على حقوق الغير**

رأينا أن الاستحواذ يقوم على قيام شركة بالاستحواذ على رأس مال شركة أخرى للسيطرة على رأسمالها وعلى مجلس إدارتها، لذلك كان لا بد لنا من معرفة أثر الاستحواذ على حقوق كل من الدائنين العاديين وحملة الأسهم، ومن أجل تبيان هذا الأثر قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين، سنتعرض في "الفرع الأول" لأثر الاستحواذ على الدائنين العاديين، وفي "الفرع الثاني" على الدائنين من أصحاب السندات.

### **الفرع الأول: الدائنين العاديين:**

بعد إتمام عملية الاستحواذ يحق للشركة المستحوذة فرض سيطرتها على إدارة الشركة المستحوذ عليها، فهذه السيطرة تؤدي إلى إنشاء رابطة تبعية بين الشركتين تنتج عنها أن تصبح شركة قابضة وهي الشركة المستحوذة، وشركة تابعة هي الشركة المستحوذ عليها<sup>(3)</sup>.

وبما أن الشركة المستحوذ عليها تظل محتفظة بشخصيتها القانونية المستقلة ويزمتهما المالية المستقلة أيضاً، فهذا من مصلحة الدائنين؛ لأنها تبقى ملتزمة بالوفاء

(1) أحمد حسن وسمي بنبان، النظام القانوني للاستحواذ على الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية وفقاً للقانون العراقي، كلية حقوق بجامعة عين شمس، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، دار النهضة العربية، مصر، 2019، ص 165.

(2) علي فوزي ابراهيم الموسى، مصدر سابق، ص 189.

(3) حسام عيسى، مشار إليه لدى: أحمد حسن وسمي، مصدر سابق، ص 133.

بديونها، وتظل الحقوق العينية والتبعية المنشأة لضمان الوفاء بحقوق أصحاب الديون قائمة بعد عملية الاستحواذ<sup>(1)</sup>.

وبناءً على ما تقدم يوجد سؤال، متى تلتزم الشركة المستحوذة بديون الشركة المستحوذ عليها؟ بما أننا قمنا بتكييف العلاقة بين الشركتين على أنهما شركة قابضة وشركة تابعة، وقلنا أن الشركة المستحوذ عليها تحتفظ بدمتها المالية وشخصيتها القانونية المستقلتين، لذلك يوجد رأيين حول هذا الموضوع، رأي تقليدي ورأي حديث، أما الرأي الأول فيرى أن لكل شركة شخصية قانونية مستقلة عن بقية الشركات، أي دون الدخول في حقيقة أن إحداها تكون قابضة والأخرى تابعة لها. أما الرأي الحديث، فلا يعترف للشركة التابعة بالشخصية المعنوية المستقلة؛ لأنه يأخذ بالحقيقة الاقتصادية على حساب الواقع القانوني، إذ حسب هذا الرأي فإن الشركات التابعة تذوب شخصيتها في شخصية الشركة القابضة وتعتبر جميع الشركات التابعة وحدة اقتصادية كاملة ذات مصالح مشتركة لا يمكن الفصل بينها، لأن الشركة التابعة تكون مستقلة في الظاهر إلا أن هذا الاستقلال لا يقف حاجز دون سيطرة الشركة القابضة عليها، فلا يبقى من هذا الاستقلال إلا مظهره الخارجي، ومن الآثار السلبية لسيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة لها هو ما يمكن أن يتعرض له دائنو الشركة التابعة من مخاطر وحدة المصالح والإدارة المركزية من قبل الشركة القابضة، والاختلاط في الذمم المالية بين الشركات في المجموعة الواحدة، حيث يكون بمقدور الشركة القابضة نقل الأرباح أو الأصول المالية وغيرها من أموال الشركة التابعة، أو أن تقوم الشركة القابضة باستعمال بعض الأصول العائدة إلى الشركة التابعة لتمويل شركة تابعة أخرى، أو تقوم بدفع إحدى شركاتها التابعة إلى تصفية أموالها وإعلان إفلاسها وفقاً لما تقتضيه مصلحة الشركة القابضة دون اعتبار لمصالح الأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة التابعة مثل المساهمين والدائنين، وذلك لأن الشركة القابضة تقوم بالتدخل في نشاط شركاتها التابعة بالشكل الذي يحقق استراتيجيتها، وتحاول الشركة المسيطرة دوماً التهرب من المسؤولية في حالة إذا ما ارتكبت خطأ عمداً في إلحاق الخسارة أو الضرر بإحدى شركاتها التابعة وإثقالها بالديون بحيث لا تستطيع

(1) سمير برهان راغب، مشار إليه لدى: أحمد حسن وسمي، مصدر سابق، ص30.

تحملها، وفي المقابل تتميز الشركة القابضة عادة بميزانية ضخمة تستطيع تغطية ديون شركتها التابعة، فإذا أخذنا بالرأي التقليدي ورسخنا فكرة استقلال الشركة من غير قيود أو استثناء حتى وإن كانت التبعية للشركة المسيطرة مطلقة، وتذوب شخصية الشركة المسيطر عليها في شخصية الشركة المسيطرة، فتصبحان وحدة مصالح كاملة لا يمكن الفصل بينهما؛ أدى ذلك إلى أضرار ونتائج غير محمودة، أهمها استبعاد مسؤولية الشركة المسيطرة عن ديون الشركة المسيطر عليها، ولكن يمكن تقرير مسؤولية الشركة المسيطرة إذا تلكأت في تنفيذ التزاماتها المالية أو توقفت عن سداد ديونها، وذلك بتغليب الحقيقة الاقتصادية على الواقع القانوني، وهو عدم الاعتراف بالشخصية المستقلة<sup>(1)</sup>.

وهناك من يقوم بتأسيس مسؤولية الشركة المسيطرة على القرارات التي تتخذها وهي تقوم بإدارة الشركة المسيطر عليها على أساس المسؤولية التقصيرية إذا لحق ضرر للغير المتعامل مع الشركة الثانية ومنهم دائني هذه الشركة، وحسب هذا الرأي فإن وضع المسؤولية على الشركة المسيطرة على أساس سيطرتها على الشركة التابعة، حيث إذا قامت الشركة المسيطرة بالتدخل في إدارة الشركة التابعة بشكل يفقد الشركة الأخيرة استقلالها القانوني. فإن القرارات التي تتخذها الشركة المسيطرة في هذه الحالة تعتبر صادرة عنها بصفة شخصية، ومن ثم تسأل عن الأضرار التي تنتج عنها. والقضاء يؤسس هذه المسؤولية على أساس ضرورة وجود توازن بين السلطة التي تمارسها الشركة المسيطرة عن الشركة المسيطر عليها، والمسؤولية الناتجة عن هذه السلطة.<sup>(2)</sup> ومن التطبيقات القضائية على ذلك ما قضى به مجلس القضاء في مدينة إميان في فرنسا بقراره الصادر سنة 1791، حيث تتلخص وقائع هذه القضية في أن شركة Noveblacas وهي شركة تابعة لشركة Compagniedescompleurs وتعتبر شركة مسيطرة على الشركة الأولى، وقامت الشركة التابعة وهي شركة Nove بإبرام عقد مع شركة FODOR، تلتزم بمقتضى العقد أن تقوم بتوريد صفقة مسامير إلى هذه

(1) فلاح أحمد عبدالقادر السكارنة، العلاقات القانونية بين الشركة القابضة والشركات التابعة، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، 2017، ص 364-465.

(2) طاهر شوقي مؤمن، مصدر سابق، ص 62-63.

الشركة الأخيرة، ولكنها لم تتمكن من الوفاء بالتزاماتها، فقامت شركة FODOR برفع دعوى المسؤولية على الشركة المسيطرة محتجة بأن عدم الوفاء بتسليم البضاعة من قبل الشركة المسيطر عليها بالكميات المتفق عليها إنما كان راجع إلى القرارات التي تتخذها الشركة المسيطرة أثناء تدخلها بإدارة الشركة المسيطر عليها، ووافق مجلس القضاء على حجة الشركة المدعية، وأوضح مجلس القضاء مدى تدخل الشركة المسيطرة في إدارة الشركة التابعة، وأنها قامت بتحديد أسعار الصفقة دون أخذ رأي الشركة التابعة، وقامت بالتصرف وكأن الشركة التابعة فرعاً لها، وليست شركة لها شخصية قانونية وذمة مالية مستقلة، يجب أن تتصرف آثار العقد إليها مباشرة، وتبين للمحكمة أن هذه الوقائع تعكس مدى السيطرة والتدخل الذي قامت به الشركة المسيطرة في إدارة شركتها التابعة، وعلى هذه الأسباب قد أسست المحكمة قرارها بمسؤولية الشركة المسيطرة على أساس المسؤولية التصيرية<sup>(1)</sup>.

وأيضاً يمكن أن تتعدّد مسؤولية الشركة المستحوذة على ديون الشركة المستحوذ عليها وفقاً لقواعد المسؤولية العقدية إذا توافرت أركانها، باعتبار الشركة المستحوذة مساهماً أو مديراً ومتحكماً في إدارة الشركة المستحوذ عليها، وحيث مسؤولية الشركة المستحوذة عن ديون الشركة المستحوذ عليها، فإنه يمكن أن تسأل على الأقل عن تلك الديون بنسبة مساهمتها في رأس مال الشركة الأخيرة، وهي القيمة الإسمية للأسهم التي تملكها في هذه الشركة، وهذا إعمالاً لحكم المادة 2/1/86 من قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2011 (لا يسأل المساهم عن ديون الشركة إلا بمقدار القيمة الإسمية للأسهم التي يملكها). إلا إذا تم ارتكاب خطأ من الشركة المستحوذة وتسبب بأضرار جسيمة سواء بالشركة المستحوذ عليها أو الغير، فتصبح مسؤولية الشركة المستحوذة أكثر تشدداً، وحينئذ لا يقتصر الأمر على المسؤولية المحدودة للمساهم، بل تتجاوزها، ويتم مساءلة الشركة المستحوذة بشكل تضامني مع الشركة المستحوذ عليها، فتسأل في جميع أموالها الخاصة أي بجميع ذمتها المالية، وذلك باعتبارها المتحكمة في إدارة

(1) حرية سوقي، حماية المصالح الفئوية: (المساهمين، العمال، الدائنين في ظل الوحدة الاقتصادية لتجمع الشركات)، دار الجامعة الجديدة، 2018، ص284-285.

الشركة المستحوذ عليها<sup>(1)</sup>.

وفيما يخص أثر عملية الاستحواذ على دائني الشركة المستحوذ عليها هناك أثر ذو أهمية بالغة في هذا المجال وهو طريقة تمويل عملية الاستحواذ من قبل الشركة المستحوذة، فإذا اتبعت الأخيرة نظام الاستحواذ بالاقتراض، فمن الممكن أن تعرض حقوق هؤلاء الدائنين للخطر خاصة إذا كانت أصول الشركة المستحوذ عليها هي الضامنة لهذا القرض، وهذا النظام معروف من زمن طويل ومستعمل في الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنة 1791 وهو أول ظهور لهذا النظام، وعرف في أوروبا سنة 1980، وهو شراء شركة بتمويل جزئي من خلال القروض في إطار خطة مالية وقانونية خاصة، مع تحقيق مكاسب على الأموال التي استخدمت في هذه العملية، وتعني هذه العملية شراء شركات ناجحة أو فاشلة بواسطة التمويل بالاقتراض بما يحقق للشركة المستحوذة السيطرة والرقابة على الشركة المستحوذ عليها، وذلك من خلال دفع جزء من المبلغ المتفق عليه واقتراض غالبية المبلغ الباقي بضمان أصول الشركة المستحوذ عليها، وهذه العملية لتمويل صفقات الاستحواذ تجعل الشركة المستحوذة والمستحوذ عليها مسؤولة أمام الجهات التي قامت بتقديم القرض، وتكون تحت الرقابة من قبلها بموجب اتفاقيات التمويل، وأيضاً يجب إعطاء الأولوية لخدمة الدين وهذا يهدد مستقبل الشركتين<sup>(2)</sup>.

ويرى الباحث أنه إذا كانت الشركة المستحوذ عليها تواجه صعوبات مالية ومتعثرة وفيها مشاكل إدارية فإن عملية الاستحواذ تمثل طوق النجاة للشركة المستحوذ عليها، وبالنسبة لدائنيها فإن المستحوذ ينقل المسؤولية عن الدين إليه لأن الشركة المستحوذ عليها أصبحت بعد الاستحواذ على نسبة كبيرة من الأسهم لشركة تابعة له، وفي الغالب

(1) حسام رضا السيد عبد الحميد، مسؤولية المستحوذ علي شركة المساهمة، دار النهضة العربية، 2016، ص36. وأيضاً ص 247 وما بعدها.

(2) عباس صابر وشناق جوهرة، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي حول (منتجات وتطبيقات الابتكار والهندسة المالية، يومي 5 و 6 مارس 2014، بعنوان استقرار الصناعة المالية في إطار الاستحواذ بالاقتراض والمساهمات الخاصة، جامعة سطيف، الجزائر، ص3-5.

أنه يكفل سداد هذه الديون للدائنين وفقاً للقواعد العامة<sup>(1)</sup>. وهنا يصبح الاستحواذ ضماناً مهمة للدائنين خاصةً إذا تم تجنب سلبات الاستحواذ بالاقتراض والذي يزيد من أعباء الشركة المستحوذ عليها إذا كانت هذه الأخيرة في الأساس تواجه أزمة مالية، وفي أغلب حالات الاستحواذ أنه يؤدي إلى تقوية المركز المالي للشركة المستحوذ عليها خاصةً إذا كانت هذه الأخيرة شركة صغيرة أو متوسطة أو تواجه صعوبات مالية وإدارية، وتم الاستحواذ عليها من قبل شركة كبيرة ومزدهرة تتمتع بمركز مالي متين. وأخيراً يتضح أن الشركة المستحوذ عليها تظل ملتزمة بالوفاء بالتزاماتها لدائنيها ولا تنتقل تلك الالتزامات إلى الشركة المستحوذة، وذلك لاحتفاظ الشركة الأولى بشخصيتها القانونية ودمتها المالية المستقلة، مع ذلك إذا ارتكبت الشركة المستحوذة خطأً يرتب مسؤوليتها كما سبق بيانه، فيحق لدائنين الشركة المستحوذ عليها مطالبتها وفقاً للقواعد العامة باعتبارها مديراً أو مسيطراً ومتحكماً بإدارة الشركة الأخيرة.

#### الفرع الثاني: حملة أسناد القرض:

تؤدي عملية الاستحواذ بين شركة وأخرى إلى إنشاء رابطة تبعية بين الشركتين، ولا يؤدي الاستحواذ كما بيننا سابقاً إلى فقدان الشركة المستهدفة من عملية الاستحواذ شخصيتها المعنوية، إذ تبقى محتفظة بشخصيتها ودمتها المالية المستقلة لذلك لا تثير عمليات الاستحواذ مشاكل كثيرة كما هو الحال في عمليات الاندماج، ولذلك فإن الأمر لا يخرج عن أن يكون استمرار تحمل الشركة المستحوذ عليها في شكلها الجديد جميع الالتزامات التي كانت قائمة قبل التغيير وتمتعها بجميع الحقوق التي نشأت قبل هذا التاريخ،<sup>(2)</sup> وعلى الرغم من أن قانون المصارف السوري وكذلك التعليمات الصادرة بموجبه لم ينظم مسألة الاستحواذ وحقوق حاملي سندات القرض وكيفية حماية حقوقهم عند عمليات الاستحواذ، إلا أن قانون الشركات السوري باعتباره قانوناً يتضمن القواعد العامة

(1) أساور عبد الرحمن، اتفاق الاستحواذ على الشركات، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، مج2، ع6، 2013، ص43.

(2) عباس صابر وشناققة جوهرة، مرجع سابق، ص 597.

لتنظيم عمل الشركات التجارية قد ألزم الشركات المقترضة بالوفاء بقيمة السندات وفق الشروط التي وضعت عند إصدارها ولا يجوز تأخير ميعاد الوفاء<sup>(1)</sup>.

### الخاتمة

تمت دراسة أثر الاستحواذ المصرفي على حقوق الغير، حيث تمّ التعريف بالاستحواذ المصرفي بأنواعه، ومن ثمّ تبيان صورته، وأخيراً تمّ بيان أثر الاستحواذ على حقوق كل من الدائنين العاديين، وحملة الأسناد.

وفي هذا الإطار إذا كان للاستحواذ المصرفي أهمية كبيرة في الحياة الاقتصادية إلا أنه وكما رأينا أن له آثار خطيرة على دائنين المصرف المستحوذ عليه، وما زاد الطين بلة أن أغلب القوانين ومنها القانون السوري لم ينظم حقوق الدائنين السابق ذكرهم تنظيمياً دقيقاً، لا في مقام الشركات القابضة ولا في مقام الاستحواذ المصرفي، وبناءً عليه تم الخروج بالاستنتاجات والتوصيات التالية:

### أولاً: الاستنتاجات:

1- إن الاستحواذ على الشركات ما هو إلا عملية قانونية تتم عن طريق تملك الشركة المستحوذة أصول وأسهم الشركة المستهدفة من عملية الاستحواذ بطريقة تمكنها من السيطرة على إدارتها بشكل مباشر أو غير مباشر وفق الشروط والإجراءات المحددة في القانون.

2- إن المشرع السوري لم يستخدم مصطلح "الاستحواذ" بل استخدم مصطلحات مختلفة أخرى ليدل بها على الاستحواذ مثل "التملك" التي تُعد أثر من آثار الاستحواذ، وكما سبق وأن أشرنا إلى أن المشرع السوري عدّ الاستحواذ هو موضوع الشركة القابضة.

3- إن آثار الاستحواذ لا تقتصر على أطرافه والمساهمين فقط، بل تمتد لتشمل الغير من دائني ومديني المصارف الداخلة في الاستحواذ.

4- إن قانون الشركات وقانون المصارف السوريين لم يتضمن كلاهما أحكاماً خاصة بحماية أصحاب السندات في عمليات الاستحواذ المصرفي مما يشكل نقصاً في القانون.

<sup>1</sup> نهاد احمد ابراهيم السيد، الاستحواذ على الشركات التجارية، رسالة لنيل درجة دكتوراه في القانون، جامعة عين شمس، 2013، ص596.

**ثانياً: التوصيات:**

- 1- نوصي المشرع السوري بتنظيم أحكام الاستحواذ، ومنح دور أكبر لممثلي المصارف في عمليات الاستحواذ بوضع أحكام تفصيلية لتنظيم المسائل المتعلقة بمشروع الاستحواذ من حيث شروطه وكيفية تقدير أصول وخصوم المصارف محل الاستحواذ، وحماية دائني المصارف الداخلة في مشروع الاستحواذ بأحكام خاصة تجيز لهم الاعتراض على قرار الاستحواذ إذا كان من شأن القرار إلحاق ضرر بحقوقهم.
- 2- نوصي المشرع السوري بتنظيم حقوق حاملي السندات في عمليات الاستحواذ بنصوص واضحة وصريحة.

## قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية:

### 1- الكتب:

- عبد المجيد بن صالح، استحواذ الشركات وموقف الفقه منه، بحث متاح على الرابط الآتي:

< almuhamatresalah.blogspot.com> Last visited (03.05.202).

- علي فوزي ابراهيم الموسى، مفهوم الاستحواذ وأنواعه وتمييزه عن غيره من النظم المشابهة، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، ص173، متاح على الرابط الآتي:

<file:///C:/Users/Surface/Desktop/My%20M.A%20thesis>Last visited (04/05/2022).

- نرمين نبيل أبو العطا، حوكمة الشركات والتمويل مع التطبيق على سوق المال بمصر، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2006.

- طاهر شوقي مؤمن، الاستحواذ على الشركة، دار النهضة العربية، مصر، 2009.  
- محمد محمد المصري، تقييم عمليات الاندماج و الاستحواذ من قبل البنوك الأجنبية في القطاع المصرفي المصري، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2013.

- بروك روكانيك وسينثيا ام كروس، الدمج والاستحواذ، ترجمة مصطفى عبد الواحد سيد، دار الكتاب العربي، بيروت، لبنان، 2002.

- هاني سري الدين، محاضرات في الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012.

- دعاء مجدي عبد المعطي محمود، الاندماج والاستحواذ في ظل قانون المنافسة، رسالة دكتوراه، جامعة حلوان، مصر، 2018.

- هاني سري الدين، التنظيم التشريعي لعروض الشراء الاجباري بقصد الاستحواذ، دار النهضة العربية، مصر، 2013.

- حسين فتحي، عرض الاستحواذ على إدارة الشركات، دار النهضة العربية، مصر، 1998.

- أحمد حسن وسمي بنيان، النظام القانوني الاستحواذ على الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية وفقاً للقانون العراقي، كلية حقوق بجامعة عين شمس، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، دار النهضة العربية، مصر، 2019.

- فلاح أحمد عبدالقادر السكارنة، العلاقات القانونية بين الشركة القابضة والشركات التابعة، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، 2017.

- حورية سويقي، حماية المصالح الفئوية: (المساهمين، العمال، الدائنين في ظل الوحدة الاقتصادية لتجمع الشركات)، دار الجامعة الجديدة، 2018.

- حسام رضا السيد عبدالحמיד، مسؤولية المستحوذ علي شركة المساهمة، دار النهضة العربية، 2016.

- عباس صابر وشناقة جوهرة، بحث مقدم إلي المؤتمر الدولي حول (منتجات وتطبيقات الابتكار والهندسة المالية، 5 و 6 مارس 2014، بعنوان استقرار الصناعة المالية في إطار الاستحواذ بالاقتراض والمساهمات الخاصة، جامعة سطيف، الجزائر.

- نهاد احمد ابراهيم السيد، الاستحواذ على الشركات التجارية، رسالة لنيل درجة دكتوراه في القانون، جامعة عين شمس، 2013.

2- المقالات والدوريات:

- أساور عبد الرحمن، اتفاق الاستحواذ على الشركات، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، مج2، ع6، 2013.

3- القوانين والتشريعات:

- قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2011.

- قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي المصري رقم 197 لعام 2020.

1- internet websites:

ثانياً: باللغة الأجنبية:

- <https://bop.ps/media-https://bop.ps/ar/pcb>  
- [www.ealb.ps](http://www.ealb.ps)

## منازعات الجنسية وأعمال السيادة

\*وليد عرب \*\* هناء عليوي

\*أستاذ قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة حلب

\*\*طالبة دراسات عليا (ماجستير)، قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة حلب

### الملخص

تعد الجنسية الرابطة القانونية والسياسية، التي ينتمي بمقتضاها الأفراد إلى دولة ما، ويتجلى تعلق الجنسية بسيادة الدولة، في أن لكل دولة الحرية المطلقة، في تنظيم أمور جنسيتها، على النحو الذي يحقق مصلحة الدولة، ويتوافق مع سياساتها الاقتصادية والاجتماعية والايولوجية، بحيث يكون لكل دولة الكلمة العليا والقرار في تنظيم أحكام جنسيتها، وتحديد معايير وأسس اكتسابها، وحالات التجريد منها، وبناءً على ذلك، يمكن القول بأن أحكام الجنسية عموماً من الأحكام التي تتضح من سيادة الدولة مباشرة، وما تتخذه الدولة في هذا الخصوص لا معقب عليه من جانب القضاء، كما إنها لها أن تختار الوقت الملائم لإصدار قراراتها، وتتمتع الإدارة بسلطة تقديرية واسعة في القرارات المتعلقة بالجنسية، إلا أن اعتبار أن الجنسية من الموضوعات المتعلقة بسيادة الدولة، لا يتعارض مع الرقابة القضائية على القرارات الإدارية الصادرة في الجنسية، لأن هذا الاعتبار لا يعمل به إلا في مرحلة سن التشريعات المتعلقة بالجنسية .

**الكلمات المفتاحية:** جنسية، منازعات الجنسية، أعمال السيادة.

**Abstract**

Nationality is the legal and political bond by which individuals belong to a state, and the attachment of citizenship to state sovereignty is evident in that every state has absolute freedom to organize the matters of its citizenship, in a way that achieves the state's interest, and is consistent with its economic, social and ideological policies, so that every state has The supreme word and the decision in regulating the provisions of its nationality, determining the criteria and bases for its acquisition, and cases of deprivation of it, and based on that, it can be said that the provisions of nationality in general are among the provisions that exude from the sovereignty of the state directly, and what the state takes in this regard is not punished by the judiciary, as It has the right to choose the appropriate time to issue its decisions, and the administration enjoys wide discretion in decisions related to nationality, but considering that nationality is one of the issues related to state sovereignty, does not conflict with judicial control over administrative decisions issued in nationality, because this consideration does not work except in The stage of enacting legislation related to nationality.

**Key words**, nationality, nationality disputes, the sovereignty theory

## مقدمة:

تعد الجنسية من أهم الحقوق التي يتمتع بها الإنسان وتكفلها كل الدساتير في العالم، لأن هذا الحق يعتبر مصدر للكثير من الحقوق، كما أنها تعتبر المعيار الذي يتحدد بموجبه الأفراد الذين يحملون جنسية الدولة، مكونين عنصر الشعب فيها، الذي يعتبر أحد أركان الدولة، إذ تعتبر الجنسية رابطة قانونية، تربط الأفراد الذين يحملون جنسيتها بالدولة، لذلك فإن موضوع الجنسية ينبثق من سيادة الدولة ذاتها، ومن المسلم به أن يكون للدولة الكلمة الأولى في كل ماله علاقة بتنظيم شؤون جنسيتها طبقاً لمصلحتها الوطنية، وباعتبار أن أحكام الجنسية عموماً من الأحكام التي تتضح من سيادة الدولة مباشرة، وما تتخذها الدولة في هذا الخصوص لا معقب عليه من جانب القضاء، كما إنها لها أن تختار الوقت الملائم لإصدار قراراتها، وتتمتع الإدارة بسلطة تقديرية واسعة عند اتخاذها القرارات المتعلقة بالجنسية، فهل يمكن اعتبار المنازعات المتعلقة بالجنسية من أعمال السيادة.

## إشكالية البحث:

تعتبر الجنسية وموضوعاتها من أهم المسائل المنبثقة من سيادة الدولة، هل تعتبر منازعات الجنسية من أعمال السيادة، وبالتالي تغل يد القضاء عنها فلا يستطيع البحث في مشروعيتها مطلقاً؟ أم إن مسائل الجنسية ومنازعاتها، لا تعدو أن تكون مجرد منازعات إدارية، تدخل في نطاق اختصاص القضاء الإداري في مصر وسورية؟ فما هو مفهوم هذه النظرية، وماهي المعايير المميزة لها، وما مدى اعتبار منازعات الجنسية من أعمال السيادة.

وعلى هذا فإننا سنحاول الإجابة على هذه الأسئلة وفق المطالب التالية:

المطلب الأول: نظرية أعمال السيادة.

المطلب الثاني: مدى اعتبار منازعات من أعمال السيادة.

## أهمية البحث وأهدافه:

تعد الجنسية هي الأساس والركيزة التي تنفرد منها كافة الحقوق التي تثبت للمواطنين الذين يحملون جنسيتها، وكذلك الواجبات المترتبة على عاتقهم، فالجنسية هي التي تكفل للفرد التمتع بالحقوق الأساسية التي يتطلبها كيانه الإنساني، وهي مناط وجود الشخص من الناحية القانونية والسياسية، ويعتبر حق التقاضي أحد أهم الحقوق الدستورية باعتباره ضامناً للحقوق والحريات، لذلك كان لابد من حماية حق الأفراد بجنسيتهم، وذلك بتكليفهم من اللجوء

للقضاء في حال تم منازعتهم بجنسيتهم.  
وانطلاقاً من ذلك، فإن هذا البحث يهدف إلى:  
-البحث في مفهوم نظرية أعمال السيادة، باعتبارها قيداً على اختصاص الجهات القضائية، وبالذات جهات القضاء الإداري، والمعايير المميزة لها.  
-البحث الأساس التشريعي الذي تقوم عليه في مصر وسورية، وتطبيقاتها القضائية، لاسيما في مواد الجنسية.  
-البحث في مدى اعتبار منازعات من أعمال السيادة، وشرح العلاقة بين الجنسية وأعمال السيادة، والاتجاه الراض لاعتبار منازعات الجنسية من أعمال السيادة، وذلك في ضوء أحكام القضاء الإداري.

### -منهج البحث:

سنعتمد في معالجة موضوع بحثنا على التحليلي والمقارن حيث سنقوم بتحليل النصوص المتعلقة بأعمال السيادة والأحكام القضائية الصادرة بشأن اعتبار منازعات الجنسية من أعمال السيادة، بهدف الوصول إلى معرفة مدى اعتبار هذه المنازعات، من أعمال السيادة، كما إننا سنعتمد المنهج المقارن بين مصر وسورية.

## المطلب الأول

### نظرية أعمال السيادة

يعتبر الأصل العام في القرارات الإدارية، أن كل قرار إداري نهائي يصدر عن السلطة التنفيذية يخضع لرقابة القضاء الإداري، وذلك إعمالاً لمبدأ الشرعية وسيادة القانون، إلا أنه يستثنى من هذا الأصل، قرارات تتصل بسيادة الدولة الداخلية والخارجية، لأنها لا تقبل بطبيعتها أن تكون محلاً لدعوى قضائية ومن ثم تخرج عن ولاية القضاء وهي ما يطلق عليه مصطلح أعمال السيادة<sup>1</sup>.

وعلى هذا فإننا سنتناول مفهوم أعمال السيادة والمعايير المميزة لها في (الفرع الأول)، والأساس التشريعي والقضائي لنظرية أعمال السيادة في مصر وسورية في (الفرع الثاني).

<sup>1</sup> بن عمار مقني، 2009-إجراءات التقاضي والاثبات بمنازعات الجنسية وفقاً للقانون الجزائري والمقارن، دار الجامعة الجديدة، ص 36.

## الفرع الأول

### مفهوم أعمال السيادة والمعايير المميزة لها

يقصد بأعمال السيادة طائفة من أعمال السلطة التنفيذية تتمتع بحصانة ضد رقابة القضاء بجميع صورها أو مظاهرها، فلا تكون محلاً لفحص مشروعيتها بالإلغاء أو التعويض<sup>2</sup>. وتعتبر هذه النظرية أخطر الاستثناءات الواردة على مبدأ المشروعية، وتكمن خطورتها في أنها استثناء مطلق من رقابة القضاء، فإذا أطلق على القرار الصادر عن الإدارة الصفة السيادية، فإنه يكون قد تحصن من كل أشكال الرقابة القضائية بالمطلق، فلا يمكن الطعن بهذا القرار أمام أي جهة قضائية سواء كان ذلك بالإلغاء، أم بالتعويض فهي محصنة عن كل رقابة قضائية مهما كانت درجة عدم مشروعيتها<sup>3</sup>.

ولقد اختلف الفقهاء في تحديد أعمال السيادة وتمييزها عن أعمال الإدارة، تبنى مجلس الدولة الفرنسي العديد من المعايير، لتمييز أعمال السيادة وهي:

**أولاً-معيار الباعث السياسي:** وهو أقدم المعايير التي اعتمدها مجلس الدولة الفرنسي، ومفاده أن أعمال السيادة، هي تلك التي تصدرها السلطة التنفيذية بباعث سياسي، أما إذا لم يكن الباعث سياسياً، فإنه يعد من الأعمال الإدارية التي تخضع لرقابة القضاء<sup>4</sup>.

إلا أن تبنى هذا المعيار يؤدي إلى نتائج خطيرة وهي أن الإدارة تستطيع أن تدفع عن قراراتها وأعمالها الرقابة القضائية بحجة أنها اتخذتها بدافع أو بباعث سياسي، مما سيؤدي حتماً إلى توسيع نطاق أعمال السيادة وهو ما يشكل خطراً على حقوق الأفراد وحررياتهم من تعسف الإدارة<sup>5</sup>.

**ثانياً-معيار طبيعة العمل:** وبموجب هذا المعيار يكون للسلطة التنفيذية وظيفتان وظيفة إدارية ووظيفة حكومية، فما تقوم به السلطة التنفيذية من أعمال بموجب وظيفتها الإدارية تكون أعمالاً إدارية تخضع لرقابة القضاء، أما ما تقوم به بموجب وظيفتها الحكومية فهي أعمال سيادة، إلا أن هذا المعيار اتسم بالصعوبة والغموض، لأنه يصعب إقامة حدود واضحة

<sup>2</sup> الطماوي محمد سليمان، 1976-القضاء الإداري القضاء الإداري (الكتاب الأول قضاء الإلغاء)، دار الفكر، ص127.

<sup>3</sup> طلبية عبد الله، 2009-الرقابة القضائية على أعمال الإدارة القضاء الإداري. مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، ص206.

<sup>4</sup> جمال الدين سامي، دون ذكر سنة النشر، القضاء الإداري والرقابة على أعمال الإدارة، دار الجامعة الجديدة للنشر، ص 279.

<sup>5</sup> الحلو ماجد راغب، 2004-القضاء الإداري، منشأة المعارف، ص42.

بين الأعمال التي تدخل في نطاق الوظيفة الإدارية، وبين الأعمال التي تدخل في نطاق الوظيفة الحكومية.<sup>6</sup>

**ثالثاً- معيار القائمة القضائية:** أمام العجز عن وضع معيار دقيق لتمييز أعمال السيادة، اتجه الفقه لتبني معيار القائمة القضائية، فوقفاً لهذا المعيار، القضاء هو الذي يمنح العمل الصادر عن الإدارة صفة السيادة ويمنحه الحصانة، ومن مجموعة هذه الحالات، تكون ما يسمى "بقائمة أعمال السيادة".<sup>7</sup>

## الفرع الثاني

### الموقف التشريعي والقضائي من أعمال السيادة في مصر وسورية

تعتبر نظرية أعمال السيادة، تشريعية النشأة لدى المشرع العربي في كل من سورية ومصر، فقد كرسها المشرع بموجب نصوص قانونية في كل من مصر وسورية.

#### أولاً- الموقف التشريعي والقضائي من أعمال السيادة في مصر:

فقد كرس المشرع المصري نظرية أعمال السيادة، بموجب نصوص تشريعية، فقد نصت المادة 17 من قانون السلطة القضائية المصري على أنه "ليس للمحاكم أن تنتظر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في أعمال السيادة"

وبالنسبة، لقوانين مجلس الدولة المصري المتعاقبة، فقد نصت جميعها ودون استثناء على مبدأ تحصين أعمال السيادة من رقابة القضاء الإداري، فقد ورد النص<sup>8</sup> لأول مرة في قانون لمجلس الدولة المصري رقم 112 لعام 1946، وآخرها نص المادة 11 من قانون مجلس الدولة رقم 47 لعام 1972، والتي نصت على أنه "لا تختص محاكم مجلس الدولة بالنظر في الطلبات المتعلقة بأعمال السيادة"

وبناءً على ما تقدم، فإن هذه النصوص مثلت الأساس التشريعي الذي قامت عليه نظرية أعمال السيادة، دون أن يضع المشرع المصري معياراً محدداً لتمييز أعمال السيادة تاركاً للقضاء، الكلمة الفصل في تحديد نوع العمل هل متعلق بأعمال السيادة من عدمه، وتحديد نوع العمل هل متعلق بأعمال السيادة من عدمه هو مسألة تكييف تتولاها المحكمة المعروضة عليها الدعوى، وهو ما أكدته المحكمة الدستورية العليا المصرية في حكم لها حين قضت بأن " العبرة في تحديد

<sup>6</sup> طلبه عبد الله، 2009-الرقابة القضائية على أعمال الإدارة (القضاء الإداري)، مرجع سابق، ص208.

<sup>7</sup> خليل محسن، -القضاء الإداري، الدار الجامعية، دون تاريخ للنشر، ص 285.

<sup>8</sup> جاء في المادة السادسة من قانون مجلس الدولة المصري رقم 112 لعام 1946 "لا تقبل الطلبات الآتية: الطلبات المقدمة عن القرارات المتعلقة بالأعمال المنظمة لعلاقة الحكومة بمجلس البرلمان.....وعلى سائر الطلبات المتعلقة بعمل من أعمال السيادة".

التكليف القانوني لأي عمل تُجره السلطة التنفيذية لمعرفة ما إذا كان من أعمال السيادة، أو عملاً إدارياً هي بطبيعة العمل ذاته، ولا تتقيد المحكمة العليا وهي بصدد أعمال رقابتها على دستورية التشريعات بالوصف الذي يخلعه الشارع على تصرفات الحكومة وأعمالها متى كانت بطبيعتها تتنافى مع هذا الوصف<sup>9</sup>

والجدير بالذكر أن الدستور المصري لعام 1971 -الذي سبق صدوره صدور قانون السلطة القضائية وكذلك قانون مجلس الدولة السالفين الذكر- قد حظر النص في القوانين على تحصين أعمل أو قرار إداري من رقابة القضاء فقد جاء في نص المادة 68 منه على أن " التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة، ولكل مواطن حق اللجوء إلى قاضيه الطبيعي، وتكفل الدولة تقريب جهات القضاء من المتقاضين وسرعة الفصل في القضايا، ويحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء".

غير أن نص الدستور على حظر تحصين أي عمل أو قرار اداري لم يمنع المشرع المصري من تكريس أعمال السيادة، في قانون السلطة القضائية رقم 46 لعام 1972، وفي قانون مجلس الدولة رقم 47 لعام 1972 ، وحرمان كل من القضاء العادي والإداري من النظر فيها، ولذلك فإن جانب من الفقه اعتبر هذه النصوص غير دستورية يجب إلغاؤها، وذلك لمخالفتها الصريحة لنص الدستور<sup>10</sup>.

والجدير بالذكر أن كافة الدساتير المصرية اللاحقة للدستور 1971، قد تضمنت نصوصاً تحظر تحصين أي عمل أو قرار اداري، حيث جاء في الدستور المصري لعام 2014 النافذ حالياً في المادة 97 منه، والتي تنص على " التقاضي حق مصون ومكفول للكافة، وتلتزم الدولة بتقريب جهات التقاضي، وتعمل على سرعة الفصل في القضايا، ويحظر تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء".

لذلك يرى البعض أنه كان أحرى بالمشرع المصري إلغاء المادة 11 من قانون مجلس الدولة المصري 47 لعام 1972 ، هو ما يترك الباب مفتوحاً للتغيرات التي قد تطرأ على النظرية سواء بتقليص نطاقها أو الحد من نتائجها، أو حتى تحول القضاء تماماً عنها<sup>11</sup>

<sup>9</sup> حكم المحكمة الدستورية العليا الصادر بجلسة 1971/11/6، مجموعة الأحكام لعام 1978م، ج1، ص 23- 35 - مشار إليه لدى بن عمار مقني، 2009 -إجراءات التقاضي والإثبات في منازعات الجنسية وفقاً للقانون الجزائري والمقارن، مرجع سابق، ص 35.

<sup>10</sup> الحلو ماجد راغب، 2004-القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 45.

<sup>11</sup> عمر حمدي علي، 2016- الاتجاهات الحديثة للقضاء في الرقابة على أعمال السيادة دراسة مقارنة، منشأة المعارف بالإسكندرية، ص94.

ثانياً-الموقف التشريعي والقضائي من أعمال السيادة في سورية:

كرس المشرع السوري، نظرية أعمال السيادة، بنصوص تشريعية فقد نصت المادة/12/ من قانون مجلس الدولة رقم 55 لعام 1959" لا يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بالنظر بالطلبات المتعلقة بأعمال السيادة....."

كما جاء في المادة /26/ من قانون السلطة القضائية رقم 98 لعام 1961 على أنه " ليس للمحاكم أن تنتظر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في أعمال السيادة....".

وقد عرفت المحكمة الإدارية العليا في سورية أعمال السيادة بأنها " تلك الأعمال والتصرفات الصادرة عن السلطات العليا في الدولة والتي يرى القضاء الإداري ذاته أنها يجب أن تبقى بمنأى عن الرقابة القضائية بسبب عدم الملاءمة أو تعلقها بمصلحة عليا للدولة، هذا فضلاً عن طائفة أعمال السيادة المعترف لها بهذه الصفة هي في تقلص مستمر في مفهوم الاجتهاد والفقهاء الإداريين، فهي لا تشمل سوى الأعمال السياسية المهمة كحالات الحرب والعلاقات الخارجية وممارسة رئيس الدولة لبعض مهامه الدستورية وكبعض علاقات الحكومة بالسلطة التشريعية"<sup>12</sup>

كما أن الهيئة العامة لمحكمة النقض السورية عرفت أعمال السيادة بأنها" تلك الأعمال والتصرفات الصادرة عن السلطات العليا في الدولة وتشمل الأعمال السياسية المهمة"<sup>(13)</sup>.

ولا يوجد معيار قاطع، لمعرفة أعمال السيادة، وأن عمل السيادة في الجمهورية العربية السورية هو كل عمل يقرر له القضاء هذه الصفة<sup>14</sup>

وعلى ما يبدو فإن المشرع السوري قد ذهب حديثاً نحو التضييق من نطاق نظرية أعمال السيادة، وعدم تحصين أي قرار إداري باعتباره من أعمال السيادة.

وهذا ما أكدته المشرع الدستوري في سورية بنص المادة 51 الفقرة الرابعة على أنه" يحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء".

وعلى هذا يكون، المشرع الدستوري قد حظر على المشرع السوري أن يحصن أي قرار اداري من رقابة القضاء عموماً، وبالتالي فإن كافة التصرفات التي تقوم به السلطة التنفيذية من أعمال

<sup>12</sup> الحكم رقم 227 في الطعن رقم 33 لعام 1974م، قرارات المحكمة الإدارية العليا السورية من 1965- 1994م

<sup>13</sup> حكم الهيئة العامة لمحكمة النقض رقم 41 بتاريخ 19/6/1990م في القضية رقم 82 أساس لعام 1990م،

مشار إليه لدى واصل محمد، 2006 -أعمال السيادة والاختصاص القضائي، مجلة جامعة دمشق للعلوم

الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، ص 387.

<sup>14</sup> طلبه عيد الله، 2009-الرقابة القضائية على أعمال الإدارة (القضاء الإداري)، مرجع سابق، ص 208.

وقرارات يخضع لرقابة القضاء الذي يملك حق إلغاءه والتعويض عنه إذا ما ثبت عدم مشروعيته<sup>15</sup>

وتماشياً مع المبادئ التي نص عليها الدستور السوري لعام 2012، فقد صدر قانون مجلس الدولة السوري رقم 32 لعام 2019، ولم يتضمن أي نص، يحصن أعمال السيادة من رقابة القضاء الإداري، فقد تم حذف نص المادة 12 الواردة في قانون مجلس الدولة رقم 55/لعام 1959، والتي نصت " لا يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بالنظر بالطلبات المتعلقة بأعمال السيادة....."، فقد كانت تعتبر الأساس التشريعي الذي قامت عليه نظرية أعمال السيادة في سورية، ونجد أنها خطوة تحسب للمشرع السوري في حماية حقوق الأفراد في اللجوء إلى القضاء ومن تعسف الإدارة وعدم فتح المجال أمامها باتخاذ قرارات قد تمس حقوق الأفراد وحياتهم.

وهو ما يعتبر خطوة سباقة للمشرع السوري، نحو هجر نظرية أعمال السيادة، فقد تقدم بها على المشرع المصري، الذي لا زال قانون مجلس الدولة المصري رقم 47 لسنة 1972 النافذ حالياً، الذي ينص في المادة/11/ منه على أن " لا تختص محاكم مجلس الدولة بالنظر في الطلبات المتعلقة بأعمال السيادة"، وذلك بالرغم من الحظر الذي نص عليه الدستور المصري بعدم تحصين أي عمل أو قرار إداري.

وبذلك أضحت المادة/26/ من قانون السلطة القضائية التي نصت على تحصين أعمال السيادة من الرقابة نصاً غير دستورياً، لأنها تحمل مخالفة وصريحة لنص المادة/51/ من الدستور السوري لعام 2012 النافذ حالياً، ننتظر من المشرع السوري حذفها من قانون السلطة القضائية على نحو ما فعل في قانون مجلس الدولة السوري رقم 32 لعام 201

## المطلب الثاني

### مدى اعتبار منازعات الجنسية من أعمال السيادة

تعتبر أعمال السيادة من أخطر الاستثناءات التي ترد على مبدأ المشروعية، فحجب القضاء عن رقابة القرارات التي تصدرها الإدارة في مسائل الجنسية المتعلقة، يعد سلاحاً خطيراً بيد الإدارة، لأنه يمنع القضاء من بسط رقابته على قرارات مصيرية تمس جنسية

<sup>15</sup> تشار حمود، عرب وليد، 2015 -القانون الدستوري، مديرية الكتب والمطبوعات، ص308.

الأفراد، ولمعرفة مدى اعتبار منازعات الجنسية من أعمال السيادة لابد لنا من البحث في نظرية أعمال السيادة وعلاقتها بمسائل الجنسية في (الفرع الأول)، الاتجاه الرفض لاعتبار منازعات الجنسية من أعمال السيادة في (الفرع الثاني).

## الفرع الأول

### مدى اعتبار منازعات الجنسية من أعمال السيادة

الجنسية هي المعيار الذي تحدد بموجبه الأفراد الذين يحملون جنسيتها مكونين عنصر الشعب الذي يعتبر أحد أركان الدولة، إذ تعتبر الجنسية رابطة قانونية تربط الأفراد الذين يحملون جنسيتها بالدولة، لذلك فإن موضوع الجنسية ينبثق من سيادة الدولة ذاتها، ومن المسلم به، أن يكون للدولة الكلمة الأولى في كل ماله علاقة بتنظيم شؤون جنسيتها طبقاً لمصلحتها الوطنية<sup>16</sup>، وهو ما يسمى بمبدأ "حرية الدولة في تنظيم جنسيتها"<sup>17</sup>.

و مبدأ حق الدولة في تنظيم جنسيتها مستمد من مبدأ سيادة الدولة، باعتبارها المعيار الذي يتم بموجبه تحديد ركن الشعب، كركن أساسي لقيام الدولة<sup>18</sup>.

ويعد مبدأ حرية الدولة في تنظيم أحكام جنسيتها أهم قواعد الجنسية وله مظهران، أحدهما داخلي يتجلى في طبيعة علاقة الجنسية كنظام ينفرد المشرع وحده بوضعه، بحيث يكون للدولة الكلمة العليا، في تنظيم مسائل الجنسية دون معقب على قراراتها، وخاصةً، كما أن لها مطلق الحرية في بناء أسس فيما يتعلق بالبت في طلبات التجنس بجنسيتها وطرق فقدها وتجريدها، ولا يجوز لدولة أخرى أن تتدخل في تنظيم أمور جنسيتها، أما المظهر الآخر، فهو دولي يتمثل في إقرار القانون الدولي، لحق الدولة في تحديد من هم مواطنيها بما يتفق مع مصالحها<sup>19</sup>.

فالدولة هي التي تحدد المعيار، الذي تتبناه لمنح جنسيتها سواء كان هذا الأساس هو حق الدم

<sup>16</sup> ديب فؤاد، 2006-القانون الدولي الخاص(الجنسية)، الجزء الأول، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، ص56.  
<sup>17</sup> وهذا أكدته صراحةً اتفاقية لاهاي لسنة 1930 حيث نصت المادة الأولى منها على أن " لكل دولة أن تحدد بموجب تشريعها من يعد من وطنيها" مشار إليه في خربوط مجد الدين، 2006- القانون الدولي الخاص(الجنسية والمركز القانوني للأجانب)، الجزء الأول، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، ص75.  
<sup>18</sup> شوبع محمد حسناوي، بحث منشور بعنوان تطبيق مبدأ السيادة في ظل الجنسية والمركز القانوني للأجانب، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، 2019، ص 124.  
<sup>19</sup> عبد زقود محمد، 2014-دور القاضي الإداري في منازعات الجنسية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم السياسية، ص 4.

أو حق الإقليم، كما أنها هي التي تحدد شروط اكتساب جنسيتها، وشروط فقدها وردّها دون معقب عليها من أي جهة أخرى، لأن كل هذه الأمور تدخل في صميم سيادة الدولة، وتعد من مسائل الاختصاص القاصر أو الاستثنائي المقرر لكل دولة<sup>20</sup>.

وبناءً على ما سبق، فإن تعلق الجنسية، بمبدأ سيادة الدولة، يتجلى في إطلاق حرية الدولة في تنظيم جنسيتها وهي تقوم بذلك وفق ما يحقق مصالحها وما يكون ملائماً لظروفها السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

ولقد أكدت -المحكمة الإدارية العليا، هذا المبدأ صراحةً، في حكم لها جاء فيه " الجنسية رابطةً سياسية وقانونيةً بين فرد ودولة توجب عليه الولاء لها، و توجب عليها حمايته ومنحه المزايا المترتبة على هذه الرابطة ومن ثم كانت موضوعات الجنسية تنبثق من سيادة الدولة ذاتها، وكانت سلطة المشرع في تحديد الاشتراطات اللازم توافرها فيمن يتصف بالجنسية المصرية، وفيمن يجوز منحه إياها، سلطة تملئها اعتبارات سيادة الدولة والمصلحة العليا للوطن، وكان للدولة أن تتولى بناءً على ذلك تحديد عنصر السكان فيها، وهي إذ تنشئ الجنسية بإرادتها وحدها، تحدد شروط منحها وشروط كسبها وشروط فقدها أو إسقاطها حسب الوضع الذي تراه"<sup>21</sup> وعندما يقال أن مسائل الجنسية تعتبر من أعمال السيادة وبالتالي لا تخضع لرقابة القضاء وفي الحقيقة أنه قول لا يخلو من المغالطة والخلط بين السيادة الخارجية والسيادة الداخلية للدولة، فقوانين الجنسية تدخل في نطاق سيادة كل دولة، بحيث تستقل كل دولة بتحديد القواعد الخاصة بجنسيتها منحاً ومنعاً وسحباً وتنظيماً، فلا يجوز لأي دولة التدخل في أمور جنسية دولة أخرى بتحديد شروط اكتسابها أو فقدها أو فرض أفراد عليها، أما في مجال السيادة الداخلية فإن كل الوسائل التي تستخدمها الدولة في منح أو سحب أو تنظيم جنسيتها هي أدوات إدارية عادية، وليست أعمال سيادة، وبالتالي تخضع لرقابة القضاء وتدخل في اختصاصه<sup>22</sup>.

كما إن القول باعتبار منازعات الجنسية من أعمال السيادة يؤدي إلى الخلط بين نوعين من الاختصاص، الأول هو الاختصاص الدولي بتنظيم الجنسية والتشريع فيها، أو ما يسمى بالاختصاص القاعدي، والأمر هنا وثيق الصلة بسيادة الدولة، إذ يعترف القانون الدولي لكل

<sup>20</sup> زمزم، عيد المنعم-الاختصاص القضائي بمنازعات الجنسية وإثباتها، المجلة القانونية، ص5.  
<sup>21</sup> الطعن رقم 1217 لسنة 7ق، جلسة 1964/2/29، مشار إليه، عيد العال عكاشة، 1996-القانون الدولي الخاص، دار الجامعة الحدية للنشر، ص22.  
<sup>22</sup> ساري شفيق جورجي، 1995- حجية الأحكام الصادرة من القضاء الإداري في نظر دعاوى الجنسية، دراسة مقارنة، دار النهضة، ص23.

دولة، باختصاص مانع في تنظيم جنسيتها، ويفرض على كل دولة الامتناع عن التدخل بالتشريع بجنسية دولة أخرى، وعدم فرض أشخاص على دولة لا ترغب بهم، أو لا تتوافر فيهم شروط اكتساب جنسيتها، أما الاختصاص الثاني فهو الاختصاص المادي أو التنفيذي، وهنا تكون قرارات الإدارة التي تصدرها تطبيقاً لتشريعها الخاص بالجنسية أعمالاً وقرارات إدارية عادية، وليست من الأعمال التي تتصل بالسياسة العليا للدولة، وليست من الإجراءات التي تتخذها الدولة أو الحكومة بما لها من السلطة العليا للمحافظة على كيان الدولة في الداخل والخارج.<sup>23</sup> ولذلك فإن القول بأن الجنسية أخص الموضوعات المتعلقة بالسيادة لا يتعارض مع الرقابة القضائية على القرارات الإدارية الصادرة بالجنسية، لأن هذا الاعتبار لا يعمل به إلا في مرحلة سن التشريعات الخاصة بالجنسية، إما القرارات التي تصدر تطبيقاً لأحكام هذه التشريعات فهي تخضع لرقابة القضاء الإداري القضائية<sup>24</sup>

## الفرع الثاني

### الاتجاه الرافض لاعتبار منازعات الجنسية من أعمال السيادة

تبنى القضاء الإداري المصري الاتجاه الرافض لاعتبار منازعات الجنسية من أعمال السيادة، مؤكداً أن دعاوى الجنسية ليست من أعمال السيادة، وأن ما تصدره الحكومة من قرارات تنفيذاً لقانون الجنسية يندرج في القرارات الإدارية والتي تخضع لرقابة القضاء الإداري.<sup>25</sup>

فالجنسية لا تعتبر من المسائل المتعلقة بسيادة الدولة إلا في مرحلة التشريع، وليس في مرحلة تنفيذ أحكام قانون الجنسية، فالدولة هي التي تقوم بوضع أحكام جنسيتها، ولا خلاف في ذلك، أما تطبيق السلطة التنفيذية لقواعد قانون الجنسية، فيخضع لرقابة القضاء، حيث يتولى القضاء الإداري رقابة مشروعية القرارات الصادرة تطبيقاً لأحكام قانون الجنسية، وهذه الرقابة، لا تعد مساساً بسيادة الدولة، بل هو تطبيق للتشريع النابع من كيان هذه الدولة.<sup>26</sup>

<sup>23</sup> سلامة أحمد عبد الكريم 2001 -المبسوط في شرح نظام الجنسية، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، ص856.

<sup>24</sup> خربوط مجد الدين، القانون الدولي الخاص (الجنسية والمركز القانوني للأجانب)، مرجع سابق، ص 307.

<sup>25</sup> خشوش صادق حمد، 2015 -اختصاص القضاء الإداري بالنظر في المنازعات الناشئة عن الجنسية (دراسة

مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة، ص83.

<sup>26</sup> بن عمار، مقني، 2013- أعمال السيادة كاستثناء عن اختصاص القضاء، جامعة ابن خلدون، ص16.

وهذا ما يبدو واضحاً وجلياً في الأحكام الصادرة عنه، فقد رفضت محكمة القضاء الإداري بمجلس الدولة منذ بواكير أحكامها القول باعتبار منازعات الجنسية من أعمال السيادة<sup>27</sup>، حيث رفضت الدفع الذي أثارته وزارة الداخلية بعدم اختصاص محكمة القضاء الإداري بنظر طلب المدعى إلغاء امتناعها عن إعطائه شهادة بجنسيته المصرية، والذي أسسته وزارة الداخلية على أن منح الجنسية من المسائل المتعلقة بأعمال السيادة وقد ردت المحكمة على ذلك بقولها " لا جدال في أن الجنسية تدخل في صميم المسائل المتعلقة بسيادة الدولة التي لها مطلق السلطان في تعيين من يكون متمتعاً بجنسيتها ومن لا يكون، وفي فرض ما نشاء من التكاليف والقيود على مواطنيها، وبديهي أن الدولة حينما تسن تشريعاً ينظم الجنسية ويعرف كنهها ويحدد شرائطها ويرسم الإجراءات اللازمة لإثباتها أو الحصول عليها، لا تنزل عن سيادتها، لأنه منبعث منها وصادر عنها ويتعين احترامه وتنفيذه وواجب المحاكم تطبيقه، وليس في ذلك أي مساس بسيادة الدولة وما تصدره الحكومة تنفيذاً لهذا التشريع يندرج في أعمال الحكومة العادية، ولا يعتبر من الأعمال المتعلقة بالسياسة العليا للدولة، والقرار المطعون فيه لا يعدو أن يكون من القرارات الإدارية المتعلقة بتنفيذ قانون الجنسية، ولهذا فهو بعيد عن أعمال السيادة"<sup>28</sup> وما أكدته المحكمة الإدارية العليا المصرية في حكم لها جاء فيه " ..... أن القرارات الإدارية التي تصدرها السلطات التنفيذية تطبيقاً لقانون الجنسية إنما تعتبر أعمالاً إدارية تخضع لرقابة القضاء الإداري لكون قواعد الجنسية من أوثق المسائل صلة بالقانون العام، وبالحقوق العامة والسياسية، مما يخرجها من نطاق الأحوال الشخصية من جهة، ولكون ما تصدره الإدارة من قرارات تنفيذاً للتشريعات الصادرة من الدولة في شأن الجنسية لا يعتبر من جهةٍ أخرى من الأعمال المتعلقة بالسياسة العليا للدولة، وتبتعد تبعاً

<sup>27</sup> سلامة أحمد عبد الكريم، المبسوط في شرح نظام الجنسية، مرجع سابق، ص 857.  
<sup>28</sup> مجموعة الأحكام الصادرة عن الجمعية العمومية والدائرة المدنية لمحكمة النقض المصرية، السنة الأولى، ص 519، ومشار إليه لدى العطار فؤاد، 1964- الرقابة القضائية في مسائل الجنسية، بحث منشور بمجلة العلوم القانونية والاقتصادية، السنة السادسة، العدد الثاني، ص 12.

لذلك عن دائرة أعمال السيادة " (29) .

إلا أنه توجد حالات معينة يكون فيها القرار الصادر بشأن الجنسية من أعمال السيادة، وبذلك تخرج المنازعة في الجنسية من ولاية محكمة القضاء الإداري، وذلك عندما تتعلق المنازعة بعمل من أعمال السيادة، كما لو تمت معاهدة بين الدولة ودولة أجنبية لفض منازعة بينهما بشأن جنسية شخص ما، وتم الاتفاق فيها على اعتبار هذا الشخص تابعاً للدولة الأجنبية بموجب اتفاقية دولية، فإنه لا يجوز لهذا الشخص اللجوء إلى القضاء الإداري طالبا إلزام السلطة التنفيذية باعتباره وطنياً واعطائه شهادة بالجنسية وفقاً لأحكام الجنسية لأن أحكام المعاهدة لا معقب عليها من القضاء، لأن الطلب يتعلق بعمل من أعمال السيادة وهو المعاهدة<sup>30</sup>.

وبناءً على ما سبق، فإن الرأي الراجح فقهاً وقضياً هو أن النظر في المنازعات المتعلقة بالجنسية من الحقوق المقررة للفرد ولا محل على الإطلاق للقول بأن مسائل الجنسية تعتبر من أعمال السيادة فتخرج من ثم من ولاية القضاء، وإلا لسلمنا بأنه في الإمكان المساس بحق الفرد في الجنسية برضا وموافقة من الدولة، وهو ما لا يعقل في ظل معظم دساتير العالم التي كرست وحمت حق الأفراد في اللجوء إلى القضاء لحماية حقوقهم ومصالحهم<sup>31</sup>

كما إن الجنسية من أهم الحقوق التي من حق الفرد التمتع بها فلا يجوز إسقاطها أو تجريدها منها إلا في الحدود التي نص عليها القانون فلا قيمة لهذا الحق طالما انتفت وسيلة حمايته ولا معنى لتقرير حق ما وحجب الوسيلة القضائية التي تمكن الأفراد من حماية هذا الحق فالاعتراف باعتبار منازعات الجنسية من قبيل أعمال السيادة يترتب عليه إهدار حق الأفراد بحماية جنسيتهم وما يؤكد أن المشرع والقضاء الإداري السوري، قد تبني الاتجاه الراض لاعتبار منازعات

<sup>29</sup> انظر حكم المحكمة الإدارية العليا الصادر بجلسة 1964/1/18م ، مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الإدارية العليا، السنة التاسعة، رقم 38، ص 426 - مشار إليه لدى بسيوني عبد الغني، 1996- القضاء الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية ، ص 308.

<sup>30</sup> عبد الله عز الدين، 1989-القانون الدولي الخاص(الجنسية)، الجزء الأول، مطابع الهيئة المصرية العامة للكتاب، ص497.

<sup>31</sup> بن عمار مقني، إجراءات التقاضي والأدب في منازعات الجنسية، مرجع سابق، ص 39

الجنسية من أعمال السيادة، أن قانون مجلس الدولة للجمهورية العربية المتحدة رقم (55) لعام 1959م صراحةً على اختصاص مجلس الدولة (دون غيره) بالفصل في (دعاوى الجنسية) وذلك في المادة الثامنة الفقرة التاسعة والتي جاء فيها "يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في المسائل الآتية..... ويكون له فيها ولاية القضاء الكامل: .... تاسعاً: دعاوى الجنسية".

وهو ما أكدته نص المادة/8/ من قانون مجلس الدولة السوري رقم (32) لعام 2019م. كما أن القضاء الإداري السوري أكد في العديد من أحكامه على شمولية اختصاصه الحصري لكل صور منازعات الجنسية حيث قضت المحكمة الإدارية العليا في سورية بأن "المنازعات التي يرفعها ذوو المصلحة في الجنسية، إما أن تتخذ صورة دعوى أصلية مجردة ترفع ابتداءً، مستقلة عن أي نزاع آخر، ويكون الطلب فيها، هو الاعتراف بتمتع شخص بجنسية معينة أو عدم تمتعه بها، وإما أن تطرح في صورة طعن في قرار إداري نهائي صادر في شأن الجنسية يطلب الغاؤه لسبب من الأسباب التي نصت عليها الفقرة الأخيرة من المادة الثامنة من قانون مجلس الدولة"<sup>32</sup>.

كما أننا نجد أن هناك توجه دستوري في سورية وتشريعي في سورية نحو رفض تبني نظرية أعمال السيادة، وهو ما أكده الدستور السوري لعام 2012 برفض تحصين أي عمل أو قرار إداري، لذلك فإنه وعلى ما يبدو القضاء الإداري، قد توجه نحو استبعاد المنازعات المتعلقة بالجنسية من نطاق نظرية أعمال السيادة، وخاصةً بعد أن رفع المشرع السوري الحصانة القضائية عن أعمال السيادة، وذلك بحذف نص المادة 12 من قانون مجلس الدولة السوري رقم 32 لعام 2019 والتي تنص على تحصين أعمال السيادة.

فحجب القضاء عن رقابة القرارات التي تصدر من الإدارة في مسائل الجنسية القضاء تجريباً أو سحباً أو إسقاطاً، باعتبارها من أعمال السيادة يعني تعطيل لكافة الضمانات المقررة للمواطنين وتركهم رهينة لهوى السلطة وإرادتها، حيث لا يمكن أن يكون القضاء

<sup>32</sup> قرار المحكمة الإدارية العليا رقم (157) في الطعن (266) لسنة 1972، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الإدارية العليا، ص16.

ضامناً حقيقياً للحقوق والحريات في منعه عن بسط رقابته على قرارات وأعمال صادرة عن السلطة التنفيذية تمس جنسيتهم التي تعتبر ركيزةً لحقوق الأفراد، إذ أن تحصين منازعات الجنسية باعتبارها عملاً من أعمال السيادة يعتبر هدماً لمبدأ المواطنة بعد أن أهدرت الحقوق المرتبطة به والضمانات المكفولة لحمايته، فمن غير المقبول اصدار قرارات في سحب أو اسقاط الجنسية وما يترتب عليها من آثار خطيرة دون أن يكون خاضعاً لرقابة القضاء، فلا يمكن التسليم مسبقاً بعدم تعسف الإدارة.

## الخاتمة

### أولاً\_ النتائج والتوصيات:

- كرس المشرع المصري والسوري نظرية أعمال السيادة بموجب نصوص تشريعية، لذلك فإن نظرية أعمال السيادة في مصر سورية، نظرية تشريعية النشأة، على عكس الوضع في فرنسا، إذ تعتبر نظرية أعمال السيادة قضائية النشأة.
- لم يضع المشرع في مصر وسورية معياراً محدداً وقاطعاً لتمييز بين العمل السيادي والعمل الإداري، تاركاً الكلمة الفصل في ذلك للقضاء في تحديد أعمال السيادة.
- يبدو أن هناك توجه تشريعي في سورية نحو تقليص نطاق نظرية أعمال السيادة، ويتجلى هذا التوجه، أن الدستور السوري لعام 2012، نص ولأول مرة في المادة/51/ منه على حظر النص على تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، صدور قانون مجلس الدولة السوري رقم 32 لعام 2019، ولم يتضمن أي نص، يحصن أعمال السيادة من رقابة القضاء الإداري، فقد تم حذف نص المادة 12 الواردة في قانون مجلس الدولة رقم/55/ لعام 1959، التي نصت على تحصين أعمال السيادة من رقابة القضاء الإداري.
- إن تعلق الجنسية بسيادة الدولة يتجلى في إطلاق حرية الدولة في تنظيم جنسيتها، وهي تقوم بذلك وفق ما تراه متوافقاً مع مصالحها وسياساتها.
- إن القرارات التي تصدر تطبيقاً لأحكام الجنسية، تخضع لرقابة القضاء الإداري، وهو أمر لا يتعارض مع اعتبار الجنسية من أخص الموضوعات المتعلقة بسيادة الدول، لأن هذا الاعتبار لا يعمل به إلا في مرحلة سن تشريع الجنسية.
- إن الرأي الراجح فقهاً وقضياً في مصر أن النظر في منازعات الجنسية من الحقوق المقررة للأفراد، ولا محل للقول بأن مسائل الجنسية تعتبر من أعمال السيادة، وهو اتجاه أكدته القضاء

الإداري المصري في العديد من أحكامه.

- لم نجد أحكاماً للقضاء الإداري السوري تؤكد رفض اعتبار منازعات الجنسية من أعمال السيادة، إلا أننا نعتقد بأن لا يمكن اعتبار منازعات الجنسية من أعمال السيادة، وذلك لأن قانون مجلس الدولة السوري نص على اختصاصه بنظر كافة دعاوى الجنسية، كما أكد القضاء الإداري السوري اختصاصه بنظر كافة صور ومنازعات الجنسية في العديد من أحكامه، ولذلك وفي ضوء الاتجاه التشريعي الحديث في سورية نحو هجر نظرية أعمال السيادة، نعتقد أن مسائل الجنسية ماهي إلا أعمال إدارية تخضع لرقابة القضاء الإداري السوري، ولا تدخل في نطاق أعمال السيادة، ولا يقدح في ذلك أن للدولة كامل الحرية في تنظيم أمور جنسيتها في ضوء مصالحها العليا.

- يبدو أن هناك قصور تشريعي من المشرع العربي السوري في شرح الاختصاص القضائي بمنازعات الجنسية، وهو ما ننتظره من المشرع بتخصيص العديد من المواد في قانون مجلس الدولة السوري لشرح كل جوانب هذه المنازعات.

## المراجع

1. خربوط مجد الدين، 2006-القانون الدولي الخاص الجنسية ومركز الأجانب، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية.
2. طلبه عبد الله، 2009-الرقابة القضائية على أعمال الإدارة القضاء الإداري. مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية
3. العطار فؤاد، 1950 -الرقابة القضائية في مسائل الجنسية. مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد 2، المجلد السادس
4. ديب فؤاد، 2006-القانون الدولي الخاص، ج1، الجنسية، منشورات جامعة حلب، مديرية الكتب والمطبوعات
5. ساري جورج شفيق، 1995- حجية الأحكام الصادرة من القضاء الإداري في دعاوى الجنسية (دراسة مقارنة). دار النهضة العربية
6. سلامة أحمد عبد الكريم، 1993 -المبسوط في شرح نظام الجنسية. الطبعة الأولى، دار النهضة العربية
7. عبد الله عبد الغني بسيوني، 1996-القضاء الإداري، منشأة المعارف بالإسكندرية،
8. عبد الله عز الدين، 1989-القانون الدولي الخاص، الجنسية والمواطن، ج 1، الطبعة الحادية عشر، مطابع الهيئة المصرية العامة للكتاب
9. بن عمار مقني، إجراءات التقاضي والاثبات بمنازعات الجنسية وفقاً للقانون الجزائري والمقارن
10. بن عمار، مقني، 2013- أعمال السيادة كاستثناء عن اختصاص القضاء، جامعة ابن خلدون، ص16.
11. أطموي محمد سليمان، 1976-القضاء الإداري القضاء الإداري (الكتاب الأول قضاء الإلغاء)، دار الفكر.
12. جمال الدين سامي، القضاء الإداري والرقابة على أعمال الإدارة، دار الجامعة الجديدة للنشر.

13. الحلو ماجد راغب، 2004-القضاء الإداري، منشأة المعارف.
14. خليل محسن، -القضاء الإداري، الدار الجامعية، دون تاريخ للنشر.
15. واصل محمد، 2006-أعمال السيادة والاختصاص القضائي، بحث منشور بمجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، ص383.
16. تثار حمود، عرب وليد، 2015 -القانون الدستوري، مديرية الكتب والمطبوعات
17. شويح محمد حسناوي، 2019- تطبيق مبدأ السيادة في ظل الجنسية والمركز القانوني للأجانب، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية.
18. عبد زقود محمد، 2014- دور القاضي الإداري في منازعات الجنسية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرياح، كلية الحقوق والعلوم السياسية.
19. زمزم عبد المنعم-الاختصاص القضائي بمنازعات الجنسية وإثباتها، المجلة القانونية،
20. عبد العال عكاشة، 1996-القانون الدولي الخاص، دار الجامعة الحدية للنشر، د.
21. عمر حمدي علي، 2016- الاتجاهات الحديثة للقضاء في الرقابة على أعمال السيادة دراسة مقارنة، منشأة المعارف بالإسكندرية.
22. حكم المحكمة الإدارية العليا المصرية الطعن رقم 1217 لسنة 7ق، جلسة 1964/2/29.
23. حكم المحكمة الإدارية السورية رقم 227 في الطعن رقم 33 لعام 1974م، مجموعة قرارات المحكمة الإدارية العليا السورية من 1965 - 1994م.
24. حكم الهيئة العامة لمحكمة النقض رقم 41 بتاريخ 19/6/1990م في القضية رقم 82 أساس لعام 1990، مجموعة الأحكام الصادرة عن الجمعية العمومية والدائرة المدنية لمحكمة النقض المصرية، السنة الأولى.
25. حكم المحكمة الإدارية العليا المصرية الصادر بجلاسة 18/1/1964م، مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الادارية العليا المصرية، السنة التاسعة، رقم 38.
26. حكم المحكمة الإدارية العليا السورية رقم (157) في الطعن (266) لسنة 1972،
27. حكم المحكمة الدستورية العليا الصادر بجلاسة 6/11/1971، مجموعة الأحكام لعام 1978م، ج1، ص 23 - 35.

28. مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة الإدارية لعام 1972.
29. قانون مجلس الدولة رقم 55 لعام 1959.
30. قانون مجلس الدولة السوري رقم 32 لعام 2019.
31. قانون مجلس الدولة المصري رقم 112 لعام 1946.
32. الدستور المصري لعام 1971