

## العدالة الضريبية من منظور القانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل

إعداد :

أ.عبدالقادر علي سالم أبو غفة

عضو هيئة التدريس بقسم القانون العام، كلية القانون بالخمسة، جامعة المرقب

Aaabugoffa @ elmergib.edu.ly

## مقدمة

تصل مساهمة الإيرادات الضريبية في دعم وتمويل الميزانية العامة إلى أقل من 2%(1)، وهي نسبة ضئيلة جداً؛ وذلك شأن أغلب الدول التي تعتمد أساساً في مواردها المالية على مبيعات النفط، إلا أن ذلك لا يقلل من أهمية الضرائب باعتبارها من أنجح السبل في تحقيق العدالة الاجتماعية، ولها دورها البارز في رسم السياسات المالية والاقتصادية؛ الأمر الذي يتطلب ضرورة القيام بإصلاحات حقيقية في النظام الضريبي، والنهوض به للمستوى الذي يحقق الأهداف المطلوبة، وفي مقدمتها الهدف التمويلي للموازنة العامة، بالإضافة لتحقيق أهداف اقتصادية وتنموية، وتحديدًا في مجال منح إعفاءات ضريبية للمستثمرين؛ لحفزهم على الاستثمار في مناطق جغرافية أو قطاعات اقتصادية محددة، لاسيما في ظل انخفاض حصة المبيعات النفطية نتيجة انخفاض مستوى الإنتاج والأسعار.

تعدُّ ضريبة الدخل من أهم أنواع الضرائب المباشرة، وهي ضريبة تفرض على الأفراد والشركات، ومن أكثر أنواع الضرائب انتشاراً في العالم، والأكثر أهمية في الهيكل الضريبي؛ لأنَّ لها الحصة الأكبر من الإيرادات الضريبية؛ إذ تصل ما نسبته 75%(2) من مجموع الضرائب في ليبيا، وزاد الاهتمام بها نتيجة التطورات التي حصلت في الدخل، إضافة إلى أنَّ فرض الضريبة على الدخل لا تعرضه إلى النضوب؛ لكونه مصدراً متجدداً، بينما فرض الضريبة على رأس المال قد تؤدي إلى نضوبه، كما أنَّ لضريبة الدخل دوراً مهماً في إعادة توزيع الدخل؛ لأنَّ عبئها أشد على الأغنياء وأقل على الفقراء.

وكذلك تُعدُّ العدالة الضريبية صفة تميز الضريبة، وتتجمع تلك الصفة عن طريق عدد من المقومات التي تؤثر في الضريبة، فتجعل الفرد يتقبل دفعها عن طيب خاطر نسبياً، فالفرد لا يرتضي دفع الضريبة مختاراً إلا إذا أيقن أنه يسهم في تغطية النفقات العامة للدولة بنصيب يتناسب مع نصيب كل فرد تبعاً لدخله؛ ولهذا تعتبر العدالة الضريبية شرطاً مهماً لتحقيق العدالة

<sup>1</sup> – تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2016م ، ص 180.

<sup>2</sup> – المرجع السابق، ص 177.

الاقتصادية والاجتماعية.

وتدور إشكالية البحث حول معرفة مدى تحقق العدالة الضريبية في نصوص القانون الحالي لضرائب الدخل من خلال مقوماتها، وكذلك الآثار الناجمة عن عدم تحقيق العدالة في النظام الضريبي المتبع.

**يهدف** هذا البحث إلى إبراز إمكانية إدخال مفاهيم العدالة الضريبية في قانون ضرائب الدخل ضمن التعديل المحتمل للقانون بشكل يكفل تحقيق العدالة الضريبية لطرفي المعادلة، وهما: الممول، والإدارة الضريبية. ودراسة أثر العدالة الضريبية على الاستقرار النفسي لدى الممولين، ورفع مستوى الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، وزيادة الالتزام الضريبي للممول، وكذلك إبراز القصور الوارد في بعض النصوص القانونية الذي قد يُستغل من قبل بعض الممولين أو الإدارة الضريبية؛ مما يستلزم العمل على تلافي هذا القصور والثغرات الموجودة في القانون الحالي.

ومن أجل الوصول إلى الهدف المنشود اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي؛ بغية الإلمام بجوانب الموضوع من خلال شرح طبيعة العلاقة بين نصوص القانون والعدالة الضريبية وتحليلها وإيضاحها.

وسنتطرق إلى موضوع البحث بدراسته وتحليله في ضوء أحكام القانون الحالي لضرائب الدخل رقم (7) لسنة 2010م، وذلك وفقاً للخطة المنهجية الآتية:

المقدِّمة .

**المبحث الأول: مؤشرات العدالة الضريبية في قانون ضرائب الدخل**

**المطلب الأول: طبيعة ضرائب الدخل**

**المطلب الثاني: مفهوم العدالة الضريبية**

**المطلب الثالث: مقومات العدالة الضريبية**

**المبحث الثاني: ضمانات إجراءات تحقيق العدالة الضريبية الواردة بالقانون**

**المطلب الأول: الضمانات والإجراءات التي تكفل حق الممول**

**المطلب الثاني: الضمانات والإجراءات التي تكفل حق الإدارة الضريبية**

**المطلب الثالث: آفاق إصلاح القانون لمزيد من العدالة الضريبية**

الخاتمة

قائمة المراجع

**المبحث الأول: مؤشرات العدالة الضريبية في قانون ضرائب الدخل**

يُعدُّ الدخل بشكل عام محور الضريبة، ولا بد من تحديد الوعاء الضريبي بدقة، وبناء على ذلك يجب تحديد الدخل والتعرف على طبيعته (المطلب الأول)، وتُعدُّ العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية التي يجب أن يتحلى بها القانون كي يكون ملائماً وسليماً، ولهذا يجب التعرف على مفهومها وماهيتها (المطلب الثاني)، وكذلك معرفة مقوماتها (المطلب الثالث).

**المطلب الأول: طبيعة ضرائب الدخل**

الهدف من تحديد الدخل الخاضع للضريبة هو منع تهرب بعض عناصر الدخل من الخضوع للضريبة، ولتقييد السلطات العامة حتى لا تتوسع في فرض الضريبة بحيث تصيب عناصر يجب ألا تخضع للضريبة، فمفهوم الدخل مرتبط باعتبارات اقتصادية وفنية ومالية واجتماعية، ولهذا نجد له العديد من التعاريف المختلفة، وما يهمنا هو الدخل الخاضع للضريبة سواء أكان هذا الدخل حقه شخص طبيعي أم شخص اعتباري، فقد ساد في الفكر المالي نظريتان رئيستان تحكمان تعريف الدخل هما: نظرية المصدر، ونظرية الإثراء<sup>(1)</sup>.

يختلف نطاق قاعدة الضريبة على الدخل تبعاً للمفهوم الذي يتبناه المشرع الضريبي، فتصل درجة اتساعها إلى أكبر درجة ممكنة في إطار نظرية الإثراء المستندة إلى المفهوم الواسع للدخل، فيما تقل هذه الدرجة في إطار نظرية المنبع أو المصدر، ومن جهة أخرى فإن مدى اتساع قاعدة الضريبة على الدخل يتوقف أيضاً بجانب الدخل المتبع على عوامل أخرى، من أهمها مدى ونطاق الإعفاءات والحوافز الضريبية الممنوحة، ومدى التكاليف المسموح بخصمها وصولاً للدخل الصافي.

<sup>1</sup> – مسعود محمد إمريود، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها وفقاً للتشريع الضريبي الليبي، دار الكتب الوطنية، بنغازي – ليبيا، ط1، 2018م، ص 165.

وبالرغم من أنَّ القانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل<sup>(1)</sup> لم ينص بشكل صريح على مفهوم محدد للدخل، واكتفى بتعداد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة على سبيل الحصر، إلَّا أنَّه عندما نتفحص نصوص مواد القانون مثل: المادة الأولى حيث نصت على " يخضع للضريبة كل دخل ناتج في ليبيا عن أي أصول موجودة بها مادية كانت أو غير مادية أو من أي نشاط أو عمل فيها"، ونص في المادة (46) على " يخضع للضريبة الدخل الناتج من مزاوله أي نشاط تجاري أو صناعي أو حرفي ولو كان عارضاً لا يتصل بالمهنة ..."، ونص في المادة (53) على " تفرض الضريبة على

دخل المهن الحرة التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل"، وكذلك في المادة (55) " تسري الضريبة على الدخل الناتج عن العمل وما في حكمه من الدخول الناتجة عن أية خدمة أو وظيفة سواء أكانت دائمة أم مؤقتة"، وبهذا نستنتج أن القانون من خلال هذه القرائن المستقاة من النصوص السابقة أنه أخذ بالمفهوم الواسع للدخل، أي أخذ بنظرية الإثراء.

#### أساليب وقواعد فرض الضريبة على الدخل:

تعرف الضريبة على أنها فريضة نقدية تقرر بقانون، ويتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل، ويكون الهدف من فرضها هو المساهمة في تغطية نفقات الدولة، وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة إلى الوصول إليها<sup>(2)</sup>.  
يتنازع فرض الضريبة على الدخل أسلوبان: الأول: أن تفرض الضريبة على كل فرع من فروع الدخل (نظام الضرائب النوعية)، والثاني: أن تفرض الضريبة على مجموع الدخل الذي يناله الشخص من مختلف المصادر (نظام الضريبة العامة على الدخل)<sup>(3)</sup>، ولقد انتهج المشرع الليبي الأسلوب الأول وهو الضرائب النوعية على الدخل، حيث قسم الدخول الخاضعة للضريبة حسب مصادرها<sup>(4)</sup>.

<sup>1</sup> – القانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، مدونة التشريعات الليبية، السنة العاشرة، العدد 4، ص 132.

<sup>2</sup> – منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ط4، 2018م، ص 115.

<sup>3</sup> – مسعود محمد إمرود، المرجع السابق، ص 167.

<sup>4</sup> – انظر: المادة (35) من القانون.

وتحكم فرض الضريبة مجموعة من القواعد الأساسية<sup>(1)</sup> والتي بلورها رائد الفكر الاقتصادي الكلاسيكي آدم سميث في أربع قواعد أساسية، تشكل الأسس التقليدية لفرض الضريبة فيما عُرف بإعلان حقوق الممولين، وهي: العدالة، واليقين، والملاءمة، والاقتصاد، ومع تطور الفكر الاقتصادي والمالي وانعكاسه على النشاط الاقتصادي أضيفت قواعد أخرى منها: الكفاءة والمرونة.

**1- قاعدة العدالة:** تُعدُّ قاعدة العدالة المبدأ الأول لسلامة الضريبة، ويُقصد بها مراعاة المقدرة المالية لكل شخص عند إخضاعه للضريبة، فيجب أن يساهم أفراد المجتمع في النفقات العامة كل حسب قدرته، وهذا يتطلب ملاءمة الضريبة لنوع وعائها وفرض الإعفاءات المناسبة للحالة الاجتماعية.

**2- قاعدة اليقين والوضوح:** ومضمونها هو أن تكون نصوص القانون واضحة للممول وبسيطة وبدون غموض، وذلك فيما يتعلق بتحديد الدخل الخاضع للضريبة والنسبة التي تقتطع منه، وكيفية دفع الضريبة وأسلوب تحصيلها، وكل ما يتصل بها من أحكام وإجراءات، بحيث تكون معروفة بوضوح وبصورة مسبقة لدى الممولين.

وعند تفحص نصوص قانون ضرائب الدخل نجد أن فيه بعض المواد غير واضحة وغامضة

مما يؤدي إلى إخلال بشرط العدالة الضريبية لكل من الممول والإدارة الضريبية، ومن بين هذه المواد:

أ - عبرَ المشرع في المواد: (14، 17، 22، 30) عن الشخص المسؤول عن إدارة مصلحة الضرائب بعبارة (أمين المصلحة)، وعبر عنه في مواد أخرى مثل: (93، 95، 99، 103) بعبارة (مدير عام المصلحة)، فما الصفة التي يجب أن يخاطب بها الشخص الذي يدير مصلحة الضرائب؟ هل أمين المصلحة أم مدير المصلحة؟

ب - عدم ذكر المشرع لـ (مقابل العمل) في الفقرة الثانية من المادة (55) كما فعل في الفقرة الأولى وذلك في إخضاع الدخل الذي تدفعه الحكومات والهيئات الأجنبية عن الخدمات المقدمة في ليبيا، واكتفى بخضوع العلاوات والعمولات والمكافآت، وهذا غير منطقي ويجعل باب الاجتهاد مفتوحاً.

<sup>1</sup> — حلمي مجيد محمد الحمدي، في المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس – ليبيا، 1992م، ص152.

و منصور ميلاد يونس، المرجع السابق، ص 128.

ج - نص المشرع في المادة (63) في الفقرة الأولى منها على خضوع الشركات الوطنية للضريبة ثم ذكر في الفقرة الثانية المقصود بعبارة الشركات بدلاً من عبارة الشركات الوطنية؛ وبذلك فتح باب الاجتهاد حول مدى خضوع الشركات المساهمة، وشركات التوصية، وذات المسؤولية المحدودة.

د - نصت المادة (46) في الفقرة (د) على أنه " ... الانتفاع بالأراضي الزراعية مع عدم الإخلال بالفقرة (9) من المادة (33) من القانون " في حين أنه لا يوجد أي علاقة بين هذه المادة والفقرة (9) التي تعني بالدخول الخارجية لليبيين، وربما كان المشرع يقصد الفقرة (7) من المادة (33) والتي تعني بدخل النشاط الزراعي البحت. وكذلك نصت الفقرة (7) على " يعفى من الضريبة دخل النشاط الزراعي البحت" لم يحدد المشرع ما المقصود بالنشاط الزراعي البحت؟ فهل يشمل مشاريع تربية الدواجن أو الأبقار أم لا ؟

3 - **قاعدة الملازمة:** مضمون هذه القاعدة ضرورة أن يكون ميعاد تحصيل الضريبة مرتبط بمواعيد وإجراءات تحصيل، مناسبة للممول ومتماشية مع ظروفه وأوضاعه، ومن هذه الناحية يعتبر الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله أكثر الأوقات ملازمة لدفع الضريبة المفروضة على دخل العمل. واستناداً لهذه القاعدة يجب أن تلتزم الإدارة الضريبية بتقسيط دين الضريبة تسهيلاً على الممول<sup>(1)</sup>.

4 - **الاقتصاد في نفقات التحصيل:** يقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل وأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة الضريبية مبالغ كبيرة، خاصة في ظل الروتين والإجراءات المعقدة؛ مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلتها ذاتها، ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمرود هام، تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه، والقانون طبق هذه القاعدة، وذلك عندما نص على تحصيل الضريبة بطريقة الخصم من المنبع عند فرضها على الدخل الناتج عن العمل وما في حكمه، وألزم القانون جهات العمل بتوريد الضريبة إلى المصلحة<sup>(2)</sup>.

### المطلب الثاني : مفهوم العدالة الضريبية

إن مفهوم العدالة الضريبية مفهوم نسبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، وقد تبلور مبدأ العدالة الضريبية وتأصل ضمن إطار علمي صحيح عندما زاد حجم النفقات العامة، وزادت بالمقابل التكاليف العامة، وأصبح الممول يشعر بوطأة الضريبة، فكان لا

1 — انظر: المادة 19 من القانون.

2 — انظر: المادة 59 من القانون.

بد من المطالبة بعدالتها، فالغني قد يرى العدالة بتطبيق عموميتها، أي بتوحيد نسبتها على جميع الممولين، في حين يراها الفقير في المساواة في التضحية، أي بإسهام المكلف بالأعباء العامة للدولة<sup>(1)</sup>.

وعلى الرغم من الاختلاف في صيغ تعريف العدالة الضريبية بين علماء المالية العامة، إلا أنهم متفقون على أن العدالة الضريبية تعني ضرورة توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع وفقاً لمقدرتهم التكاليفية، أي كل حسب الدخل الذي يتمتع به مع ضرورة إعفاء أصحاب الدخل المنخفضة من أداء الضريبة والأعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة، وتتحقق هذه العدالة بأن تكون الضريبة عامة بحيث تشمل كافة الأموال والأفراد بدون استثناء، وأن يكون عبء الضريبة واحداً بالنسبة لجميع الممولين<sup>(2)</sup>. وهذا المفهوم للعدالة الضريبية يجد مدلوله في المادة 14 من الإعلان الفرنسي لحقوق الإنسان لسنة 1789م الذي نص على فرض الضرائب يكون على حسب المقدرة التكاليفية للمواطنين.

**مبادئ العدالة الضريبية:** يوجد مبدآن أصبحا من أهم معايير العدالة الضريبية، فالمبدأ الأول: يتمثل في العدالة الأفقية، ويقضي هذا المبدأ في معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متساوية، فيقومون بتسديد ضرائب متماثلة، وهو ما يشكل أساساً لمبدأ العدالة أمام الضريبة، أمّا المبدأ الثاني: فهو العدالة العمودية، والتي تعني أنه يجب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة، فمن هم في وضع أفضل يجب أن يدفعوا مزيداً من الضرائب، والعدالة الضريبية بهذا تصبح جزءاً من العدالة الاجتماعية، وأداة لإعادة توزيع الدخل<sup>(3)</sup>.

ومن خلال هذين المبدئين يتضح أن العدالة الضريبية - وهي تضم العدالة الأفقية التي تضم مبدأ المساواة أمام الضريبة - أشمل من مبدأ المساواة أمام الضريبة؛ لأنها تتضمن أيضاً العدالة الرأسية والأفقية، ومن ثمّ فهي تساهل الانتقال من المساواة أمام القانون الضريبي إلى المساواة عن طريق القانون الضريبي. كما أن النظام الضريبي الجيد يجب أن يحوي ضمن سماته

<sup>1</sup> - عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، منشورات جامعة دمشق، مطبعة الروضة، ط6، دمشق،

1993م، ص 243.

<sup>2</sup> - محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007م، ص

90.

<sup>3</sup> - عبدالكريم صادق بركات، وحامد عبدالمجيد دراز، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة،

الاسكندرية، (ب، ت) ص 251.

الأساسية على مبدأ العدالة الضريبية، وإلا فسيكون نظاماً ضريبياً أعرجاً، لا يحقق سوى جزء من متطلباته، فالتهرب الضريبي نتيجة حتمية لغياب العدالة الضريبية في أي مجتمع، إلا أن الأمر لا يقف عند هذا الحد بل يمكن أن يتخذ عدم الرضا بالضريبة نتيجة لعدم عدالتها صوراً أكثر حدة، مثل الامتناع عن دفع الضريبة.

ويُعدُّ الاقتصاد الخفي أو ما يعرف بالقطاع غير المنظم مظهرًا جليًا في المجتمع الليبي، يبرز الأزمة التي يعاني منها نظامنا الضريبي، على اعتبار أننا لا نجزم في كون غياب مبدأ العدالة الضريبية وحده هو المسبب للغش والتهرب الضريبي، بل تتقاطع في خلق هذه الظاهرة أسباب أخلاقية، وأخرى سياسية وأمنية، فضلاً عن الأسباب المالية والاقتصادية.

### المطلب الثالث : مقومات العدالة الضريبية

للعدالة الضريبية العديد من المقومات منها:

**أولاً: القانون الضريبي:** يُعدُّ القانون الضريبي من أهم مقومات العدالة الضريبية، حيث إنَّ وجود النص القانوني ووضوحه يزيل أي غموض حول أي مسألة ضريبية قد يثور بشأنها خلاف، وبحيث يكون الجميع سواسية أمام القانون، لا يخضعون لأي تمييز أو محاباة أو إعفاءات، وتطبيق القانون بصورة صحيحة يحقق الغاية التي سن من أجلها، وكذلك عدم رجعية القانون الضريبي من المبادئ الدستورية التي كفلها المشرع لحماية الأفراد.

فمن المتفق عليه أنه لا يجوز فرض أي ضريبة أو تعديلها أو إلغائها أو الإعفاء منها إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية المختصة في الدولة، ونظراً لأهمية هذه القاعدة فقد نصت عليها أغلب دساتير الدول الحديثة، وهذا ما حصل بالنسبة لليبييا حيث نص الإعلان الدستوري السابق الصادر بتاريخ (11/12/1969م) في مادته السابعة عشرة<sup>(1)</sup> على نفس القاعدة، والذي بناء عليه صدرت عدّة تشريعات ضريبية، والتي من بينها قانون ضرائب الدخل رقم (7) لسنة 2010م، وهذا الاتجاه الذي يتبناه ميثاق صندوق النقد الدولي حول النزاهة والشفافية في المالية العامة.

وارتباط القانون الضريبي بالحقوق المالية للأفراد يقتضي عدم التوسع في تفسير نصوصه، وتفسيره تفسيراً ضيقاً؛ إعمالاً لمبدأ العدالة الضريبية، فحينما يوجد غموض في النص القانوني يتطلب تأويله في الاتجاه الذي يكون الأصلح والأكثر فائدة للممول باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة الضريبية.

<sup>1</sup> – المادة (17) "لا يجوز فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ولا يجوز إعفاء أحد من أداء الضرائب في غير الأحوال المبينة في القانون كما لا يجوز تكليف أحد بتأدية الرسوم إلا في حدود القانون".

ولذلك نص المشرع على أن تشكل لجنة تختص بتفسير القانون تكون برئاسة مدير عام المصلحة وعضوية خمسة من الخبراء في تخصصات المحاسبة والاقتصاد والقانون، وتجتمع دورياً بواقع مرتين في الشهر، ولا تكون اجتماعاتها وقراراتها صحيحة إلا بالأغلبية<sup>(1)</sup>.

**ثانياً: عمومية الضريبة:** من المبادئ التي تقوم عليها العدالة الضريبية هو عمومية الضريبة، والتي تتمحور حول فرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال التي تمتد إليها سيادة الدولة، وهذا ما أخذ به القانون، حيث نص في المادة الأولى منه على أنه " يخضع للضريبة كل دخل ناتج في ليبيا عن أي أصول موجودة بها مادية كانت أم غير مادية أو من أي نشاط أو عمل فيها".

فالعمومية المادية أو الشمول المادي للضريبة مؤداه أن كل مال أو دخل مهما كان صاحبه ومصدره يجب أن يؤدي نصيبه من الضريبة، والاستثناءات من هذا الشمول المادي تقتضيها في الغالب العدالة الضريبية، فمبدأ التبعية السياسية يقتضي أن تفرض الضريبة على الشخص ما دام متمتعاً بجنسية الدولة؛ ذلك أن سيادة الدولة على جميع رعاياها الذين ينتمون إليها سياسياً يقتضي خضوع هؤلاء الرعايا لكافة القوانين التي تصدرها مقابل التمتع بحماية الدولة، أما مبدأ التبعية الاقتصادية فيأخذ شكل ضابط المصدر، أي مصدر تحقق الدخل، أو مكان أداء الخدمة، ويطلق على هذا الضابط اصطلاحاً إقليمية الضريبة أو إقليمية الدخل، وهذا يعني أن الضريبة تسري فقط على أراضي الدولة؛ لأنها لو تجاوزت الضريبة حدود الدولة أو امتد تطبيقها إلى دول أخرى فإن ذلك يمثل امتداداً لسيادة الدولة على أراضي تلك الدول، ومن ثم انتقاصاً من سيادة الدول الأخرى<sup>(2)</sup>.

ولقد أخذ القانون بمبدأ إقليمية ضريبة الدخل حيث نص في الفقرة 9 من المادة 33 ما يلي: " يعفى من الضريبة الدخل الخارجية لليبين وللمقيمين بليبيا" وحسن فعل المشرع الليبي بأخذه لمبدأ إقليمية الضريبة، حيث إنه يؤدي إلى القضاء على الازدواج الضريبي الداخلي، وكذلك يؤدي إلى تقليص الصعوبات الإدارية في جباية ضريبة الدخل المتحقق في الخارج، وكذلك الصعوبات الكبيرة نتيجة لاختلاف الأنظمة الضريبية بين الدول.

1 — انظر: المادة (84) من اللائحة التنفيذية للقانون.

2 — مختار علي أبو زويده، المحاسبة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي الليبي، الجنوب للنشر، ط3، 1995، ص 63.

ثالثاً: الإعفاءات الضريبية والعدالة الضريبية: إن تطبيق مبدأ الإعفاء من الضريبة لا يخل بمبدأ العدالة الضريبية ما دام هذا الإعفاء مبنياً على مقتضيات المصلحة العامة ومقتضيات العدالة نفسها، كالإعفاء المقرر في القانون لاعتبارات اجتماعية واقتصادية وسياسية، إلّا أننا نلاحظ أنّ القانون قد توسع في منح الإعفاءات؛ ممّا أثر على حجم القاعدة الضريبية، وأدّى إلى خلل في العدالة الضريبية، فمثلاً عندما نص في الفقرة (10) من المادة (33) "يعفى من الضريبة: الدخل الناتج عن العمل وما في حكمه العائد للعاملين بالوحدات الإدارية العامة والممولة من الميزانية العامة"، فالمشرع نص على هذا الإعفاء؛ لأنه يرى لا جدوى من أن تقوم الخزينة العامة بدفع الضريبة ثم تقوم بتحصيلها، ولكن هذا الإعفاء يخل بالعدالة الضريبية نتيجة لإخلاله بمبدأ عمومية الضريبة، كما أنه يُحابي العاملين في القطاع العام على حساب العاملين في القطاع الخاص، وهذا دون هدف منطقي خصوصاً في ظل تضخم الجهاز الإداري للدولة، وانخفاض إنتاجيته، وانتشار الفساد الإداري والمالي الذي لا يشجع على التحول من القطاع العام إلى القطاع الخاص، ومن جهة أخرى يشعر العاملون بالقطاع الخاص بالظلم والتمييز عند مقارنة حالهم بالعاملين الأجانب في القطاعات الممولة من الخزينة العامة، والذين لا يدفعون ضريبة الدخل على دخولهم بدل أن تطبق في حقهم مبدأ المعاملة بالمثل.

رابعاً: إعفاء الحد الأدنى للمعيشة والإعفاءات بسبب الأعباء العائلية: إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة هو مقدار الدخل الضروري اللازم للفرد ولأسرته؛ للمحافظة على حياتهم من الناحيتين المادية والمعنوية، وإذا كان دخل الممول أقل من الحد الأدنى اللازم للمعيشة فلا ضريبة عليه، وإذا زاد دخل الممول عن هذا الحد فلا ضريبة إلّا على الزيادة<sup>(1)</sup>.

تقتضي العدالة الضريبية بضرورة أخذ التباين في الأعباء العائلية في عين الاعتبار عند تحديد حد الإعفاء الضريبي، وهو ما يستند على أنّ أصحاب الدخل المتساوية لا يتمتعون بمقدرة متساوية على الدفع إذا كانت أعباؤهم العائلية متباينة، ولعلّ أهم ما يجعل الممولين في مراكز متباينة هو حجم عدد أفراد الأسرة، وغيرهم من المعالين التابعين، وهو أمر في غاية الأهمية خاصة بالنسبة لأصحاب الدخل المنخفضة، وهو ما يحتم تطبيقاً لمبدأ العدالة الضريبية خصماً إضافياً لصاحب الأعباء العائلية الأكبر حتى لا يتحمل عبئاً ضريبياً يزيد عن مثيله الذي ليس لديه أعباء عائلية ويتساوى معه في الدخل، فالهدف في النهاية ليس تعظيم وعاء الضريبة

<sup>1</sup> — انظر: المادة رقم (57) من القانون.

أو التبسيط الإداري، بل هو الأخذ بمعيار العدالة الضريبية والمساواة في التضحية بين الممولين<sup>(1)</sup>.

وهذا ما ذهب إليه المشرع حيث نص في المادة (36) على "يعفى من الضرائب المفروضة كل شخص طبيعي لا يجاوز دخله السنوي الخاضع للضريبة (1800) ديناراً إذا كان أعزباً أو (2400) ديناراً إذا كان متزوجاً وليس له أطفال يعولهم فضلاً عن تمتعه بإعفاء قدره 300 دينار عن كل طفل أو طفلة من أطفاله القصر، ويسري هذا الإعفاء إذا كان أرمل أو مطلق وله أطفال يعولهم".

**خامساً: فرض الضريبة على الدخل الصافي:** عادة ما تفرق التشريعات المالية في تحديدها لوعاء الضريبة بين الدخل الإجمالي والدخل الصافي؛ وذلك تمثيلاً مع العدالة الضريبية بوجوب التقريب بينهما، فالدخل الإجمالي هو ما يقبضه الممول دون تنزيل ما أنفق على هذا الدخل من نفقات مختلفة، أمّا الدخل الصافي فهو الدخل الذي يتبقى من الدخل الإجمالي بعد تنزيل الأعباء والتكاليف منه، أو ما يسمى بأعباء الدخل.

تقتضي العدالة الضريبية أن لا تسري الضريبة إلا على الدخل الصافي الذي يستطيع الممول التصرف فيه، وبناء عليه يجب خصم جميع تكاليف الدخل الخاضع للضريبة من نفقات صيانة واستهلاك واستثمار، وهذا ما سار عليه المشرع في تحديده لمقدار الدخل الخاص بالأفراد والتشراكيات، حيث نص في المادة (39) " تحدد الضريبة سنويًا على أساس مقدار الدخل الصافي وفقاً للمبدأ النقدي أو لمبدأ الاستحقاق خلال السنة الضريبية وفقاً لاختيار الممول، ويتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرها الممول، وبعد خصم جميع التكاليف التي ثبت أنها أنفقت فعلاً في سبيل الحصول على هذا الدخل، وعلى الأخص:

أ - أقساط استهلاك المعدات والآلات والمباني وجميع الأصول المستخدمة في إنتاج الدخل. وتحسب أقساط الاستهلاك حسب معدلات سنوية تحددها اللائحة التنفيذية، في حدود ثمن شراء هذه الأصول.

ب - أي دين قبل أن يثبت أنه أصبح معدوماً.

ج - المبالغ التي تؤدي لصالح المستخدمين طبقاً لنظام التقاعد.

د - الضرائب والرسوم التي يدفعها الممول بمناسبة نشاطه.

هـ - التبرعات للجهات الخيرية المعترف بها من الدولة بما لا يجاوز 2% من صافي الدخل.

<sup>1</sup> — مختار علي أبوزويدة، المرجع السابق، ص 65.

و - أي مخصصات تكون وفق المعايير والضوابط التي تحددها الجهات المختصة في الدولة."

بشكل عام فإنَّ القانون حقق العدالة الضريبية بأخذه الضريبة على صافي الدخل، وذلك عندما سمح بتنزيل بعض التكاليف من الوعاء الضريبي، إلَّا أنَّه أغفل ذكر بعض التكاليف التي إنْ ذكرت لكان أفضل لتحقيق العدالة الضريبية وهي مثل: مساهمة الممول في صندوق التضامن الاجتماعي، ونفقات الدعاية والإعلان، والنفقات الخاصة بالتدريب والبحث العلمي، كما إنَّ نسبة (2%) الواردة في الفقرة (هـ) الخاصة بالتبرع لصالح الجمعيات الخيرية هي نسبة ضعيفة ولا تشجع على ثقافة التبرع.

وأخلَّ القانون بالعدالة الضريبية، وذلك عندما نص في الفقرة (أ) على أنْ تحسب أقساط الاستهلاك للأصول الثابتة في حدود (ثمن الشراء)، بدلاً من أنْ يتم حساب أقساط الاستهلاك في حدود (تكلفة الأصول الثابتة)؛ لأنَّ أغلب الأصول الثابتة الخاصة بالمنشأة تتطلب مصروفات أخرى غير ثمنها لكي تصبح جاهزة للاستعمال، أي أنَّ عبارة (تكلفة الأصول الثابتة) أكثر دقة ومتعارف عليها محاسبياً حتى في حالة تكلفة الأصل تقتصر على ثمن الشراء فقط.

وأخيراً يجب أنْ نشير إلى أنَّ تطبيق خصم تكاليف الدخل يجب أنْ يتم بحذر شديد حتى لا يتخذ ذريعة أو وسيلة للتهرب الضريبي، إمَّا بالنسبة لدخل الشركات فقد نص المشرع في تحديده على أساس الدخل الصافي، وذلك بعد خصم جميع التكاليف التي يثبت أنها أنفقت في سبيل الحصول على الدخل، ولم يحدد ما التكاليف الواجبة الخصم؟<sup>(1)</sup>.

**سادساً: خصم الخسارة المحققة:** تُعدُّ الخسارة التي تلحق بالمول خلال السنة السابقة لسنة الربط من أي مصدر من مصادر الدخل الخاضع للضريبة عبئاً على الدخل قابل للخصم، فالعدالة الضريبية تقتضي أنه إذا كانت الأرباح تحسب على الممول، فمن العدل أنْ تحسب له الخسائر، وهذا ما نص عليه المشرع في المادة (42) "إذا ختم حساب سنة من السنوات بخسارة، فإنَّ هذه الخسارة تدخل ضمن مصروفات السنة التالية وتخصم من أرباحها، فإذا لم يكفِ الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلى أرباح السنة أو السنوات التالية حتى السنة الخامسة".

**سابعاً: تطبيق التصاعد الضريبي:** طبق المشرع الليبي الضريبة النسبية في القانون رقم (7) لسنة 2010م لمعظم الدخول الخاضعة للضريبة، بدلاً من الضريبة التصاعدية التي كانت سائدة في القانون السابق رقم (11) لسنة 2004م<sup>(2)</sup> وذلك كما يلي:

<sup>1</sup> — انظر: المادة رقم (66) من القانون.

<sup>2</sup> — القانون رقم (11) لسنة 2004م بشأن ضرائب الدخل، مدونة التشريعات الليبية، السنة الرابعة، العدد 4،

أ – حددت المادة (47) سعر الضريبة على الأرباح التجارية بنسبة 15%.

ب – حددت المادة (48) سعر الضريبة على دخل الصناعة والحرف بنسبة 10%.

ج – حددت المادة (54) سعر الضريبة على دخل المهن الحرة سنويًا بنسبة 15%.

د – حددت المادة (70) سعر الضريبة على الشركات سنويًا بنسبة 20%.

وقد دافع أنصار الضريبة النسبية عنها باعتبار أنها تحقق المساواة بين الممولين، وتمتاز بالبساطة ويسهل تحققها وجبايتها، إلا أن الضريبة النسبية لا تحقق العدالة الضريبية حيث إن عدالتها غير حقيقية، ولا تحقق إلا مساواة حسابية، فالعدالة لا تقوم فقط على المساواة المطلقة بل على المساواة في التضحية، ولا تتناسب مع المقدرة التكليفية للممول (1).

أمَّا الضريبة التصاعدية فتعني أن يدفع أصحاب الدخل الكبيرة ضريبة أكثر مما يدفع أصحاب الدخل القليلة، وبذلك تتحقق العدالة الضريبية، وطبق القانون الضريبة التصاعدية في موطن وحيد وهو على الدخل الناتج عن العمل وما في حكمه في المادة (58) حيث نص على: "يكون سعر الضريبة سنويًا على النحو الآتي:

12000 دينار الأولى من الدخل (5%) . وما زاد على ذلك من الدخل (10%).

فالمشرع الليبي أخذ بطريقة التصاعد بالشرائح، وهذه الطريقة تحقق عدالة ضريبية أكثر، كما تحقق حصيلة غزيرة، وذلك بزيادة الأسعار التي تختص بالشرائح التي تزيد على المستوى المناسب لتوزيع الدخل، إلا أنه جعل التصاعد ضمن شريحتين فقط.

**ثامنًا: اختلاف معدل الضريبة باختلاف مصدر الدخل:** من الأمور المهمة التي تعمل على تحقيق العدالة الضريبية هو تطبيق معدلات، أو أسعار ضريبية مختلفة على حسب مصدر الدخل، فالدخل الناتج عن رأس المال مثلًا أكثر ثباتًا وأقل جهدًا وخطرًا من الدخل الناتج عن العمل، ولذا يجب أن تكون الضريبة المفروضة على دخل رأس المال أشد وطأة من الضريبة على دخل العمل (2)، ولكن المشرع الليبي لم يراع هذه الأمور فنص على أن سعر الضريبة يكون (15%) سنويًا على كل من الدخل الناتج من مزاوله المهن الحرة، والدخل الناتج من النشاط التجاري (3)، وهذا منافي للعدالة الضريبية، فليس من العدالة أن يكون سعر الضريبة على دخل المهن الحرة مساويًا لسعر الضريبة على دخل النشاط التجاري، فالعنصر الأساسي لتحقيق دخل المهن الحرة

ص 147.

1 – مسعود محمد إمرود، المرجع السابق، ص 43.

2 – مختار علي أبو زويده، المرجع السابق، ص 41.

3 – انظر: المادتين 47 و 54 من القانون.

هو عنصر العمل، بينما يعتبر عنصر رأس المال هو الأساس في تحقق دخل النشاط التجاري. وكذلك نص القانون على أن الضريبة على الشركات تكون نسبية وبسعر (20%) سنوياً<sup>(1)</sup>، وذلك بدون تفرقة من حيث الشكل القانوني والجنسية وحجم رأس المال.

**تاسعاً: التهرب الضريبي والعدالة الضريبية<sup>(\*)</sup>:** تتخذ ظاهرة التهرب الضريبي أشكالاً وأساليب عديدة، منها على سبيل المثال الامتناع عن تقديم الإقرارات الضريبية عن الدخل، أو التأخر في تقديمها عن المواعيد المحددة، والإدلاء ببيانات غير صحيحة، وإخفاء بيانات أخرى حول الأنشطة المختلفة للممولين، وحجب أنشطة بعينها بحجة الأعمال العارضة، واستخدام أساليب وحيل محاسبية لتحجيم الوعاء الخاضع للضريبة<sup>(2)</sup>.

يترتب على الإخلال بالعدالة الضريبية نتائج سيئة، مثل التهرب الضريبي الذي يضر بحق الخزينة العامة، كما أنه يضر بالمولين الملتزمين بدفع الضريبة، فيحملون عبئها، بينما يفلت منها آخرون، وقد تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة؛ لتعويض النقص الناجم من التهرب، وكذلك يضر التهرب الضريبي بمصالح المجتمع، حيث يؤدي إلى شيوع الغش، ويضعف الأخلاق، وعلاقات التضامن بين أفراد المجتمع الواحد.

## المبحث الثاني

### ضمانات وإجراءات تحقيق العدالة الضريبية الواردة بالقانون

لكي تتحقق العدالة الضريبية نص القانون على مجموعة من الضمانات والإجراءات التي تكفل حق الممول (المطلب الأول)، والضمانات والإجراءات التي تكفل حق الإدارة الضريبية (المطلب الثاني)، ثم ما الإصلاح اللازم للقانون لتحقيق العدالة الضريبية؟ (المطلب الثالث) وذلك كالاتي:

#### المطلب الأول: الضمانات والإجراءات التي تكفل حق الممول

نص المشرع على العديد من الضمانات والإجراءات القانونية لصالح الممول، نذكر منها:  
أولاً: **تقديم الإقرار الضريبي:** إمعاناً في العدالة الضريبية للممول أتاح له القانون أن يجري لنفسه تقديراً ذاتياً؛ كونه هو الذي يقوم بتقدير دخله وتقديم البيانات الخاصة به، ذلك أن الممول يعتبر

<sup>1</sup> — انظر: المادة 70 من القانون.

(\*) — للمزيد انظر: منصور الفيتوري حامد، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة البحوث القانونية، كلية القانون جامعة مصراتة، العدد الأول، 2015م، ص 9.

<sup>2</sup> — تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2017م، ص 141.

خير من يدلي عن دخله الخاضع للضريبة (1)، فالقانون يُلزم الممول بتقديم إقرار ضريبي عن دخله، واعتبر الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو الأساس في ربط الضريبة، وإذا قبلت مصلحة الضرائب الإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول عن دخله يكون الربط في هذه الحالة غير قابل للطعن (2).

وهذا يشير إلى أنَّ المشرع تبنى فلسفة تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين الممولين والإدارة الضريبية، حيث تنثق الإدارة بأنَّ الممول سيكون أميناً في الإعلان عن دخله الحقيقي، كما يثق الممول في أنَّ المصلحة ستعامله بعدالة واحترام، وبالتالي اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول سليماً وصحيحاً إلى أن تثبت الإدارة عكس ذلك (3)، وتحقيقاً للعدالة الضريبية فإنَّ القانون نقل عبء الإثبات إلى الإدارة الضريبية، وذلك من أجل أن تبذل قصارى جهدها للوصول إلى حقيقة وضع الممول؛ حفاظاً على حق الخزانة العامة بحصولها على الأموال في الوقت المحدد قانوناً (4).

**ثانياً: المحافظة على سرية المعلومات المتعلقة بالمول:** يجب على الموظف التابع للإدارة المحافظة على سرية المعلومات والمستندات والكشوف وقرارات التقدير المتعلقة بدخل الممول، بحيث تُعدُّ جميع الأوراق والبيانات أسراراً محظور إفشاؤها، يظل هذا الالتزام قائماً حتى بعد ترك الموظف الخدمة (5).

**ثالثاً: حق استرجاع ما دفع بدون سند قانوني:** يحق لكل ممول استرداد المبالغ الزائدة التي دفعها أكثر من مقدار الضريبة المفروضة، وهذا ما نصت عليه المادة (26) "يسقط حق الممول في المطالبة باستيراد ما دفع زيادة على المستحق عليه بمضي خمس سنوات، تبدأ من تاريخ الدفع، إلا إذا ظهر الحق في طلب الرد بعد إجراءات اتخذتها المصلحة، فيبدأ التقادم من تاريخ إخطار الممول بحقه في الرد".

1 — انظر: المادة رقم (2) من القانون.

2 — انظر: المادة رقم (3) من القانون.

3 — انظر: المادة رقم (18) من القانون.

4 — انظر: المادة رقم (15) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7)، مدونة التشريعات الليبية، السنة 11، العدد

4، ص 2.

5 — انظر: المادة (91) من القانون.

رابعاً: الحق في تقسيط مبالغ الضريبة المستحقة: إذا كانت قيمة الضريبة المستحقة مائة دينار، فإن القانون لا يسمح بتقسيطها، ويجب تحصيلها دفعة واحدة، أما إذا تجاوزت الضريبة المستحقة هذه القيمة فيمكن تحصيلها على أربعة أقساط خلال السنة(1).

خامساً: الحق في خصم الخسارة من أرباح السنوات التالية: يعطي القانون الممول الحق في إجراء خصم للخسارة التي لحقت به من الأرباح المتحققة من كافة مصادر دخله الأخرى خلال فترة الخمس سنوات التي تليها، شريطة إدارته حسابات ودفاتر منتظمة ومعتمدة(2).

سادساً: الحق في عدم فرض غرامات إلا بشروط: إنَّ القانون الضريبي فرض غرامات على الممول؛ نتيجة عدم التزامه بالقانون، وما رتبته عليه من مسؤوليات وواجبات عليه القيام بها، ولكن هناك ظروف خارجة عن إرادته تحول دون قيامه بتنفيذ ما فرض عليه، ولغايات تحقيق العدالة الضريبية فإنَّ القانون أجاز للأمين — وزير المالية — بناء على عرض مدير عام المصلحة إعفاء الممول من الضرائب المستحقة عليه كلها أو بعضها، ومن غرامة التأخير، وذلك في حالة وفاة الممول من غير تركة أو عن تركة مستغرقة في الديون، أو أشهر إفلاسه، أو ثبت عدم قدرته على السداد، أو لم يتبقَ لديه أموال يمكن التنفيذ عليها بقي بمستحقات الضريبة(3).

#### سابعاً: إعطاء الفرصة للممول للتظلم والطعن أمام اللجان الإدارية:

أ - التظلم أمام اللجان الابتدائية: إنَّ الإدارة الضريبية عندما تقوم بتحديد الضريبة المفروضة على الممول فإنَّ هذه الضريبة يجب أن تكون عادلة للممول، وقد تكون مجحفة في حقه، وتحقيقاً للعدالة الضريبية، ورفع الظلم؛ فإنَّ المشرع أجاز للممول بأن يتظلم إدارياً أمام اللجنة الابتدائية من قرار الربط الصادر بحقه إذا شعر بأنَّ هذا القرار مجحف، وذلك خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ إعلانه(4).

- 1 — انظر: المادة (19) من القانون.
- 2 — انظر: المادة (42) من القانون.
- 3 — انظر: المادة (93) من القانون.
- 4 — انظر: المادة (5) من القانون.

وبمراعاة مقتضيات العدالة الضريبية فإن القانون لم يلزم الممول بأن يتظلم من قرارات الإدارة الضريبية في حالات محددة بل يشمل جميع أوجه الخلاف الذي يمكن أن يحصل بينهما<sup>(1)</sup>.  
 ب - الطعن أمام اللجنة الاستثنائية: ابتغاءاً للعدالة ورفعاً للظلم منح المشرع للممول الحق في الطعن في القرار الصادر بحقه من اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستثنائية التي يرأسها رئيس المحكمة الابتدائية التي يقع في اختصاصها مقر اللجنة<sup>(2)</sup>، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلانه بالقرار<sup>(3)</sup>، ويكون قرار اللجنة الاستثنائية نهائياً<sup>(4)</sup>.

تتشكل اللجان الإدارية الخاصة بفض المنازعات الضريبية بين الممول والإدارة الضريبية بقرار من الأمين<sup>(5)</sup>، وهذا الأمر في ظاهره يؤثر على الحيادية في اتخاذ القرار، إلا أن رئاسة هذه اللجان تكون تحت رئاسة قاضٍ، وتصدر قراراتها بأغلبية الآراء، وتكون مسببة، وجلساتها سرية، ويوقع عليها رئيس اللجنة وأعضاؤها<sup>(6)</sup>؛ مما يجعل عمل اللجان على درجة من الاستقلالية، وتحقق العدالة الضريبية.  
 كما يجوز الطعن في قرارات اللجان الإدارية لفض المنازعات الضريبية بدعوى الإلغاء أمام دائرة القضاء الإداري بمحكمة الاستئناف باعتبارها قرارات إدارية وفق ما نصت عليه المادة الخامسة من القانون 88 لسنة 1971م بشأن القضاء الإداري.

**ثامناً: تبليغ الممول:** إمعاناً في تحقيق العدالة الضريبية نص القانون على ضرورة أن يعلن الممول بربط الضريبة ومواعيد أدائها<sup>(7)</sup>، وأن تبليغ الممول بأي إشعارات أو مراسلات صادرة عن الإدارة الضريبية بما فيها الإعلانات، وذلك بتسليمها باليد، أو ترسل إليه بكتاب مسجل مصحوب بعلم الوصول إلى آخر عنوان معروف له، أو لمحل عمله، وإذا لم يكن للممول موطن

1 — انظر: المادة (7) من القانون.

2 — انظر: المادة (12) من القانون.

3 — انظر: المادة (11) من القانون.

4 — انظر: المادة (13) من القانون.

5 — انظر: المادة (6) من القانون.

6 — انظر: المادة (9) من القانون.

7 — انظر: المادة (5) من القانون.

معلوم يتم إعلانه وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية<sup>(1)</sup>؛ وذلك من أجل منح الفرصة للممول للالتزام بما نص عليه القانون، ولسماع أقواله والدفاع عن وجهة نظره، وقد نص القانون أيضاً على أن تقوم المصلحة بتبليغ الممول إذا تم بحقه أي إجراء ضريبي مثل التعديل في الربط الأصلي، أو الإضافي، وأن تسبب ما دعاها لإجراء هذه التعديلات<sup>(2)</sup>.

### المطلب الثاني : الضمانات والإجراءات التي تكفل حق الإدارة الضريبية

نص القانون على العديد من الضمانات والإجراءات الخاصة بالإدارة الضريبية، والتي من بينها:

#### أولاً: سلطة التقدير:

أعطى المشرع الحق للمصلحة في فحص الإقرارات المقدمة من الممولين، فإذا قبلتها كان الربط نهائياً وغير قابل للطعن<sup>(3)</sup>، وفي حالة امتناع الممول نهائياً عن تقديم الإقرار الضريبي عن دخله خول المشرع مصلحة الضرائب بتقدير الدخل وفقاً لما تراه مناسباً<sup>(4)</sup>، وإذا تحققت المصلحة بأن الإقرار غير صحيح، أو أخفى نشاطاً، أو مستندات، أو غيرها، أو قدم بيانات غير صحيحة، أو استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها؛ فالمصلحة أن تجري ربطاً إضافياً إضافة إلى الربط الأصلي<sup>(5)</sup>؛ وهذا من أجل حصول الخزنة العامة على حقها في المواعيد المحددة، حيث إن العدالة الضريبية تقتضي أن يساهم جميع المكلفين دون استثناء بواجبهم تجاه الدولة بدفع الضريبة المستحقة، ولتمكين الضريبة من تحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

ونلاحظ أن القانون قد أعطى صلاحيات واسعة لمصلحة الضرائب في تقدير وتحصيل الضريبة من الممول المتخلف عن تقديم الإقرار الضريبي؛ مما خلق إشكاليات ومنازعات كثيرة بين الممولين والإدارة الضريبية؛ لأن الصلاحيات الواسعة لموظفي الإدارة تؤدي إلى زيادة احتمالات حدوث حالات وعمليات فساد إداري ومالي، على اعتبار أن السلطة المطلقة تؤدي إلى مفسدة مطلقة بالنتيجة.

1 — انظر: المادة (32) من القانون.

2 — انظر: المادة (18) من القانون.

3 — انظر: المادة (3) من القانون.

4 — انظر: المادة (4) من القانون.

5 — انظر: المادة (18) من القانون.

**ثانياً: سلطة التحصيل وضمانات الدين الضريبي:**

بعد تحديد وعاء الضريبة وربطها - أي تحديد مقدارها - تأتي مرحلة التحصيل، الأمر الذي يعني بأن تقوم مصلحة الضرائب بما يلزم نحو تحصيل دين الضريبة من الممولين، فدين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة دون الحاجة إلى المطالبة به في مقر المدين<sup>(1)</sup>، فالدين الضريبي هو دين محمول لا مطلوب، وهذا من الأصول الضريبية المقررة أن الممول ملزم بأن يحمل مبلغ الضريبة المستحقة عليه للإدارة الضريبية دون أن يقع على عاتقها عبء السعي إليه للمطالبة بأدائها، وذلك بقصد تحصيل الضرائب في المواعيد المقررة، ويستحق دين الضريبة حتى إذا توفي الممول، وعلى وكيل الورثة أو مصفي الشركة تقديم الإقرار عن نشاط الممول حتى تاريخ الوفاة، ودفع الضريبة من

واقع الإقرار، وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ الوفاة، وقبل توزيع التركة<sup>(2)</sup>. كما لا يجوز الحكم على المصلحة بفوائد عن المبالغ التي يحكم بردها للممول<sup>(3)</sup>.

**ثالثاً: إثبات واقعة النشاط أو الدخل:**

ينشأ دين الضريبة بمجرد توفر الواقعة التي يتطلبها القانون، دون أن يتوقف نشوء ذلك الدين على إرادة كل من الممول أو الإدارة الضريبية التي يقع عليها عبء إثبات واقعة النشاط أو الدخل الذي لم يصرح به الممول، ولها لتحقيق ذلك أن تستعين بجهات العمل والإدارات المختلفة، ففي حالة الدخول الناتجة عن العمل وما في حكمه، فإن جهات العمل هي الملزمة قانوناً بتوريد الضريبة إلى المصلحة بعد خصمها من الدخل<sup>(4)</sup>، ويجب عليها تقديم بيان بأسماء من يعملون لديها، ومحال إقامتهم ووظائفهم، وما يتقاضونه من دخول<sup>(5)</sup>، كما ألزم القانون محرري العقود إبلاغ المصلحة فوراً بكل تصرف أو عقد يترتب عليه دخلاً خاضعاً للضريبة<sup>(6)</sup>، وعلى قلم كتاب المحكمة التي تباشر أمامها إجراءات التنفيذ أو البيع للعقارات، وكذلك على كل من يتولى البيع بالمزاد العلني جبراً أو اختياراً أن يخطر المصلحة بكتاب مسجل

1 — انظر: المادة (21) من القانون.

2 — انظر: المادة (24) من القانون.

3 — انظر: المادة (27) من القانون.

4 — انظر: المادة (59) من القانون.

5 — انظر: المادة (60) من القانون.

6 — انظر: المادة (85) من القانون.

مصحوب بعلم الوصول<sup>(1)</sup>، وعلى مصلحة الجمارك إحالة جميع المعلومات، أو نسخ من جميع الإقرارات الجمركية الخاصة بالاستيراد والتصدير إلى المصلحة<sup>(2)</sup>، وكذلك على جميع الجهات الإدارية التي يكون من اختصاصها منح تراخيص لمزاولة أي نشاط خاضع للضريبة أن تخطر المصلحة بالتراخيص وجميع البيانات المتعلقة به<sup>(3)</sup>.

#### رابعاً: الحصول على المعلومات:

للإدارة الضريبية الحق في الحصول على المعلومات اللازمة حول نشاط الممولين من شتى المصادر، سواء أكان ذلك من الممول نفسه أم من غيره؛ وذلك تحقيقاً للعدالة الضريبية للخزينة العامة، وحصولها على حقها في المواعيد المحددة.

ويخول المشرع لمصلحة الضرائب حق الاطلاع لدى كل الجهات العامة والخاصة على ما تريد الاطلاع عليه من بيانات ومستندات بقصد تمكين المصلحة من تحديد الدين الضريبي تحديداً دقيقاً،

ولا تستطيع هذه الجهات أن تحتج على ما تحويه هذه البيانات من أسرار؛ وذلك لأن المشرع يحيط حق الاطلاع بسياج من الضمانات التي تضمن المحافظة على أسرار الممولين<sup>(4)</sup>.

#### خامساً: فرض الغرامات على المتخلفين في دفع الضريبة:

من أجل المحافظة على حقوق خزينة الدولة وحصولها على هذا الحق بالمواعيد المقررة قانوناً، فإن المشرع فرض غرامات على المتخلفين الذين لم يتقدموا بالإقرار الضريبي في المواعيد المحددة، أو لم يدفعوا الضريبة المستحقة، فهو يعاقب الممول بغرامة مقدارها ضعف قيمة الضريبة المستحقة وفقاً للربط النهائي للمتخلف بغير عذر مقبول للإدارة<sup>(5)</sup>.

نلاحظ أن المشرع في المادة السابقة وتبعاً لمقتضيات العدالة الضريبية قد سمح بإعفاء الممول من مبلغ الغرامة الإضافية إذا كان تأخره بسبب مقنع للإدارة الضريبية، إلا أنه لم يحدد ما هي الضوابط والأعدار المقبولة لدى الإدارة عندما يتخلف الممول عن تقديم إقراره؟

- 1 — انظر: المادة (86) من القانون.
- 2 — انظر: المادة (87) من القانون.
- 3 — انظر: المادة (88) من القانون.
- 4 — انظر: المادة (80) من القانون.
- 5 — انظر: المادة (72) من القانون.

ونص القانون في المادة (74) منه على أن " يعاقب بغرامة لا تقل عن (500) خمسمائة دينار ولا تزيد على (10000) عشرة ألف دينار، لكل من لا يسدد الضريبة في موعدها، أو تسبب بخطئه أو إهماله في تأخير توريد الضريبة للخزانة العامة"، ويُعاب على نص هذه المادة أن هناك فارق كبير بين الحد الأدنى، والحد الأعلى للغرامة، وترك للمصلحة حرية تحديد قيمة الغرامة بين هذين الحدين؛ وبذلك يكون قد خالف العدالة الضريبية وتحيز لصالح الإدارة الضريبية، وكذلك تحديد القانون سقفاً للغرامة سوف يشجع الممول الذي تبلغ غرامة التأخير المستحقة عليه حدها الأعلى إلى المماطلة في سداد الضريبة.

#### سادساً: الحوافز التشجيعية لموظفي المصلحة:

نصت المادة (103) من القانون على أنه " يجوز للأمين بناءً على اقتراح مدير عام المصلحة صرف مكافأة مالية للعاملين بالمصلحة، أو غيرهم نظير تحصيل أي مبالغ مستحقة للدولة بمقتضى هذا القانون يثبت أنه قد حصلت بناءً على مجهود خاص قام به".

ويُعدُّ هذا النص بالغ الأهمية إذ إنَّ العاملين بمصلحة الضرائب هم العنصر الأساسي لنجاح القانون الضريبي، ومن ثمَّ لا بد من إصلاح مرتباتهم وترقياتهم ومنحهم مكافآت وحوافز تشجيعية إذا قاموا بأداء عملهم بإتقان وإخلاص؛ بهدف تشجيعهم على المزيد من الجهد، ولتحسين جودة العمل والأداء؛ ذلك لأنَّ القوانين والنظم وحدها لا تؤتي ثمارها المرجوة منها إلا إذا شعر القائمون بتنفيذها أنَّ الدولة قدرتهم، فأرضتهم وأجزلت لهم العطاء.

#### سابعاً: وضع مضايقات إدارية على الممول غير الملتزم:

وضع المشرع العديد من المضايقات الإدارية مثل: منع إعطاء تأشيرات خروج من البلاد للممول الأجنبي إلا بعد تقديمه شهادة من المصلحة بسداده للضريبة المستحقة عليه<sup>(1)</sup>، ويجب على الجهات الإدارية التي من اختصاصها منح تراخيص لمزاولة أي نشاط خاضع للضريبة الامتناع عن تجديد الترخيص أو حفظه أو إلغائه قبل التأكد من سداد الضريبة المستحقة عليه<sup>(2)</sup>، وكذلك لا يجوز قبول أي عرض أو الدخول في مناقصات خاصة بالعقود الإدارية ما لم يقدم المشارك ما يفيد سداد الضريبة المستحقة عليه<sup>(3)</sup>.

#### ثامناً: سلطة إجراءات الحجز التحفظي والحجز التنفيذي:

1 – انظر: المادة (84) من القانون.

2 – انظر: المادة (88) من القانون.

3 – انظر: المادة (90) من القانون.

لمدير عام المصلحة أن يصدر أمراً بتوقيع الحجز التحفظي بناءً على مبررات ضرورية لحماية أموال الخزنة العامة، بشرط أن يتضمن هذا الأمر اسم الممول ونشاطه، واسم الشخص المحجوز لديه<sup>(1)</sup>، وإذا امتنع الممول بتوريد الضريبة عن سدادها في الموعد قانوناً؛ فللمدير حق توقيع حجز تنفيذي على أموال المدين بما يساوي المبلغ المستحق للمصلحة<sup>(2)</sup>، ويجوز تخصيص نسبة من مصروفات إجراءات الحجز والبيع كمكافأة تحصيل تصرف لموظفي المصلحة<sup>(3)</sup>.

بصفة عامة تحيز القانون لصالح الإدارة الضريبية بمنحها ضمانات وإجراءات أعلى بكثير من تلك الممنوحة للممول، وهذا ما تؤكدته المادة (78) حيث نصت: "تتولى مصلحة الضرائب مباشرة تنفيذ الجزاءات المنصوص عليها في الباب الرابع من هذا القانون"، وبذلك أصبحت المصلحة حكماً وخصماً في نفس الوقت، وهذا مخالف للعدالة الضريبية، فكان ينبغي على المشرع أن يخول هذا الحق للقضاء.

وهكذا ننتمي إلى نتيجة مفادها أنه بالرغم من تضمين القانون جوانب عدة تعزز من مفهوم العدالة الضريبية فإنه من ناحية أخرى قد تضمن جوانب أخرى تتناقض مع مفهوم العدالة الضريبية، وتبعاً لذلك فإنه يمكن القول بأن هذا القانون لا يلبي بشكل كامل متطلبات العدالة الضريبية بنوعها الأفقي والرأسي، وأن ذلك يمكن تفسيره برغبة المشرع الضريبي في تغليب الاعتبارات الاقتصادية والإدارية على اعتبارات العدالة الضريبية في فترة صدور القانون.

### المطلب الثالث: آفاق إصلاح القانون لمزيد من العدالة الضريبية

الواقع أن لكل مجتمع سماته السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية، والتي تختلف عن المجتمعات الأخرى؛ لذا لا يوجد تشريع ضريبي نموذجي يصلح أن يطبق في كافة النظم الضريبية، ولكن عملية إصلاح القوانين الضريبية الليبية بوجه عام وقانون ضرائب الدخل بوجه خاص تعتمد على محورين رئيسيين: هما إصلاح القانون الحالي، وإصلاح الإدارة الضريبية.

#### أولاً: إصلاح قانون ضرائب الدخل:

1 – انظر: المادة (30) من اللائحة التنفيذية للقانون.

2 – انظر: المادة (31) من اللائحة التنفيذية للقانون.

3 – انظر: المادة (96) من القانون.

يقصد بالإصلاح الضريبي هو حل المشاكل والعيوب ومعالجة أوجه القصور وسدّ الثغرات الموجودة في القانون الحالي؛ ليؤدي دوره في تحقيق الأهداف المرجوة منه مثل: تحقيق العدالة الضريبية، والنهوض بالسياسة المالية والاقتصادية للدولة<sup>(1)</sup>، ويُعدّ القانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل أهم عناصر النظام الضريبي الحالي، الذي ينظم آليات فرض وجباية ضريبة الدخل باختلاف أنواعه، وتحديد الجزاءات والإعفاءات اللازمة، ومن خلال قراءة نصوصه وإسقاطها على الواقع لوحظ عدم ملاءمته للأوضاع الاقتصادية الراهنة؛ ولذلك يجب أن تشمل عملية الإصلاح للقانون على:

- 1 - أن يتبنى القانون مزيداً من الاتجاه الذي يقوم على بناء الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، بحيث تستند هذه الثقة على إدراك الممولين بحسن معاملة الإدارة الضريبية لهم، وإدراك الإدارة الضريبية بأمانة الممولين في الإعلان عن دخولهم الحقيقية.
- 2 - إدخال المزيد من النصوص القانونية المتسمة بالوضوح وعدم الغموض والمرونة والبساطة، وأن تحتوي على آليات ومفاهيم أكثر يسراً، وهو ما يساعد على الفهم والتطبيق، مثل: النص الصريح على تعريف صافي الدخل، والازدواج الضريبي و... الخ، وإلغاء الفصل الثالث الخاص بدخل الشركاء في الجهات التي تطبق مقولة شركاء لا إجراء، وغير ذلك.
- 3 - توسيع القاعدة الضريبية، وذلك بالنص على أنواع جديدة من الضرائب على الدخل لم يكن لها وجود من قبل، وإعادة النظر في القاعدة الضريبية الحالية، بحيث تطل الضريبة الفئات والأنشطة الاقتصادية غير التقليدية، والتي تحقق أرباحاً كبيرة ولا تسهم بتحقيق قيمة مضافة للاقتصاد والمجتمع، أو أنّ الضريبة لا تطل جميع أنشطتها، ومنح إعفاءات إضافية للأنشطة الإنتاجية التي تولد قيمة مضافة عالية وتخلق فرص عمل جديدة، وتحفيز القطاع غير الرسمي على الاندماج في القطاع الرسمي من خلال رفع قدرة الإدارة الضريبية على اكتشاف هذه الأنشطة؛ وذلك من خلال النص على حوافز لضمهم للوعاء الضريبي، وفرض عقوبات على عدم الإبلاغ عن تلك الأنشطة ومكافحة الفساد الإداري في الأجهزة الضريبية.
- 4 - يجب أن ينظم القانون الأحكام التي تنظم احتساب الضريبة على الشركات القابضة والشركات التابعة لها وإجراء منع الازدواج الضريبي بينهما.

<sup>1</sup> - سميرة إبراهيم ايوب، صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر، 2000م، ص 106.

5 - الأخذ بالمزيد من مقومات العدالة الضريبية مثل:

أ- الأخذ بمبدأ التصاعد في أسعار الضريبة بدلاً من الضريبة النسبية المطبقة حالياً: حيث إنَّ العدالة الضريبية تتحقق في ظل الضريبة التصاعدية، ويجب الأخذ بنظام تقسيم الدخل إلى شرائح مناسبة في عددها واتساعها، وعدم اقتصرها على الدخل الناتج عن العمل وما في حكمه كما في القانون الحالي، ففرض نسبة معتدلة من الضريبة على الدخل غير المرتفعة حتى يشعر الممول بمساهمته في النفقات العامة، ثم تتصاعد هذه النسبة كلما ارتفع الدخل؛ ليكون للضريبة أثر فعال في تقريب الفروق الكبيرة بين الدخل.

ب - زيادة الحد الأدنى للإعفاءات الاجتماعية والشخصية: تقتضي العدالة الضريبية زيادة النسبة من الدخل المعفي من الضريبة؛ وذلك نتيجة للمشاكل الاقتصادية التي يعاني منها الاقتصاد الليبي مثل التضخم ونقص السيولة وغيرها.

ج - الرفع من حدود الإعفاء الخاص بالإعالة: على الرغم من نص القانون الحالي على مفهوم واسع للإعالة، إلا أنه يجب زيادة هذا الحد؛ لأنَّ الإعالة في المجتمع الليبي تصل للأقارب حتى من الدرجة الثانية، وخاصة كبار السن الذين هم في أغلبهم يعانون من أمراض مزمنة.

6 - تجميع كافة النصوص الخاصة بالإعفاءات من ضريبة الدخل والواردة في قوانين أخرى مثل: القانون رقم (9) لسنة 2010م بشأن تشجيع استثمار رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية، بحيث يتمكن الممول من الاطلاع على هذه الاعفاءات الممنوحة له قانوناً بيسر وبسهولة.

7 - نظراً للتأثير الكبير والمتشعب للقوانين الاقتصادية والمالية، وتحديدًا قانون ضريبة الدخل، يجب توسيع دائرة المشاركة المجتمعية في صياغة القانون، واطلاع الرأي العام على نتائج الحوارات والنقاشات لمحاوّر القانون عبر مختلف وسائل الإعلام والاتصال، وعقد لقاءات متخصصة مع ممثلي القطاعات والأنشطة الاقتصادية وممثلي المجتمع المدني.

### ثانياً: إصلاح الجهاز الإداري للمصلحة و تحسين بيئة العمل فيها:

تختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها، حماية لحقوق الخزانة العامة من جهة، وحقوق الممولين من جهة أخرى، ويرتبط تحقيق أهداف السياسة الضريبية المثلى لأي مجتمع بمستوى كفاءة إدارته الضريبية.

تعاني الإدارة الضريبية من الضعف البنوي؛ الأمر الذي يؤدي إلى نقص في المعلومات والبيانات الإحصائية، مما ينتج عنه المزيد من عمليات التهرب الضريبي، علاوة على الفساد واستشراء ظاهرة الرشوة، وهي مسائل تؤدي في مجملها إلى إعاقة مشروعات الإصلاح

الضريبي خاصة في ظل الانقسام السياسي، وعدم قدرة الدولة على فرض سيادتها على القطاع الخاص، وعدم توافق النظام الضريبي المطبق مع الوضع الاقتصادي الراهن، والحاجة إلى التعديل في ظل غياب سلطة التشريع، وكذلك ضعف حلقة الإشراف على مصلحة الضرائب، وانعكاسه سلباً على علاقة المصلحة بالإدارات التابعة لها؛ ولذلك جاءت ليبيا في المرتبة 128 على المستوى العالمي في مؤشر دفع الضريبة، الأمر الذي يدل على المشكلات العديدة التي تعاني منها الإدارة الضريبية، مثل البيروقراطية الإدارية، والتي على إثرها كان عدد ساعات دفع الضريبة تصل إلى 889 ساعة (1).

تختلف بيئة العمل في الإدارة الضريبية عن غيرها من الإدارات الحكومية الأخرى، حيث يعتبر مأمور الضرائب بمثابة ( قاضي مال) يقدر ما يقدمه الممولون من إقرارات تشمل بيانات عن صفقات ومعاملات مالية متعددة، تتطلب أن تكون على قدر من الكفاءة والنزاهة، ولذلك يُعد العنصر البشري العامل الحاسم في إصلاح الإدارة الضريبية، خاصة إذا كانت نسبة أعداد الموظفين الفعليين العاملين بالإدارة لا يحملون مؤهلات علمية، أو يحملون مؤهلات متوسطة أكثر من 40% من إجمالي العاملين(2)؛ لذا يعد تدريب وتنمية هذا العنصر مؤشراً لإصلاح الإدارة الضريبية، ونظراً للتطور التكنولوجي الهائل في المعاملات المالية والتجارية على المستوى المحلي والدولي، يجب أن تضع الإدارة الضريبية في اعتبارها أهمية وضع قواعد ومعايير مناسبة لاختيار العاملين المؤهلين علمياً وسلوكياً للعمل بها، ولا يتوقف على مجرد اختيار وتعيين الأكفاء، بل يمتد ليشمل تدريبهم وتنمية قدراتهم؛ ليتمكنوا من مسايرة التطورات التكنولوجية في المعاملات المالية والتجارية.

وأخيراً الرفع من قدرة الجهاز الضريبي والتنفيذي، وتوازن التشريعات الضريبية وعدالتها يساهم في الحد من عمليات التهرب الضريبي.

(1) World Bank Group, Doing Business Report 2019: Training for Reform, Washington DC, p 184. Available at [http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report\\_web-version.pdf](http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf) Access date 20/06/2019.

(2) — تقرير ديوان المحاسبة لسنة 2015م ص 146.

## الخاتمة

من أبرز النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها ما يلي:

### أولاً: النتائج:

- 1- تحققت العدالة الضريبية بشكل جزئي في بعض مواد القانون من خلال مراعاة مقوماتها، إلا أنها ما زالت بعيدة عن التحقق بمستويات مقبولة في مواد أخرى.
- 2 - كثرة الأخطاء اللغوية والعيوب الفنية في العديد من نصوص القانون التي قد تفسر لصالح الممول بعكس قصد المشرع، بالإضافة إلى عدم احترام القواعد العامة لفرض الضريبة - خاصة قاعدة اليقين والوضوح وقاعدة الاقتصاد- التي يجب أن يحافظ عليها القانون الضريبي الجيد.
- 3 - محدودية نطاق القاعدة الضريبية لاعتبارات عدة أهمها: عدم شمول المجتمع الضريبي، وعدم شمول الأوعية الخاضعة للضريبة؛ وذلك للإفراط في منح الإعفاءات الضريبية، وتنامي أنشطة التهرب الضريبي، واتساع نطاق أنشطة ما يسمى بالاقتصاد الخفي.
- 4 - نص القانون على العديد من الضمانات القانونية التي تخص كل من الممول والإدارة الضريبية، إلا أن المشرع ركز على الضمانات الممنوحة للإدارة الضريبية أكثر من تلك الممنوحة للممول.
- 5 - غياب الدور الفعال الذي تمارسه الإدارة الضريبية من خلال المتابعة الدورية والمستمرة، وتعقده وطول إجراءات الفحص والربط، وتقصيرها في نشر الثقافة الضريبية لزيادة الوعي الضريبي.

### ثانياً التوصيات:

- 1 - ضرورة العمل على تطوير وإصلاح النظام الضريبي الحالي بما يتناسب مع النظم المتطورة، والوضع الاقتصادي الراهن، واعتماد معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة، بهدف الحد من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية.
- 2 - إخضاع كافة مصادر الدخل للضريبة على اعتبار أن ذلك هو القاعدة العامة، والاستثناء هو إعفاء بعض مصادر الدخل، وذلك لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية قد يراها المشرع، حيث جاء في القانون الحالي على غير ذلك، حين نص على تعداد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة على سبيل الحصر لا المثال.

أخيراً ومن خلال ما تمّ سرده من نقاط إيجابية في قانون ضريبة الدخل، وبالنظر إلى نواحي القصور - من وجهة نظرنا - التي تم بيانها، نأمل من الجهات المعنية والمهتمين بهذا المجال أخذ ما جاء بهذا البحث المتواضع من ملاحظات لإعداد قانون ضريبي مناسب يتماشى مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية الحالية في ليبيا وبما يحقق التوازن العادل المنشود.

### قائمة المراجع

أولاً: الكتب والمجلات العلمية:

- 1 - حلمي مجيد محمد الحمدي، في المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1992م.
- 2 - سميرة إبراهيم أيوب، صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر، 2000م.
- 3 - عبدالكريم صادق بركات، وحامد عبدالمجيد دراز، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، (ب، ت).
- 4 - عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، منشورات جامعة دمشق، مطبعة الروضة، ط6، دمشق - سوريا، 1993م.
- 5 - محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007م.
- 6 - مختار على أبوزويده، المحاسبة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي الليبي، الجنوب للنشر، ط3، قبرص، 1995م.
- 7 - مسعود محمد إمريود، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها وفقاً للتشريع الضريبي الليبي، دار الكتب الوطنية، بنغازي - ليبيا، ط1، 2018م.
- 8 - منصور الفيتوري حامد، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة البحوث القانونية، كلية القانون جامعة مصراته، العدد الأول، 2015م.
- 9 - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ط4، 2018م.

ثانياً: التقارير:

- 1 - تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2015م.
- 2 - تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2016م.
- 3 - تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2017م.

## ثالثاً: التشريعات:

1. قانون رقم (11) لسنة 2004م بشأن ضرائب الدخل، مدونة التشريعات الليبية، السنة 4، العدد 4.
2. قانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، مدونة التشريعات الليبية، السنة 10، العدد 4.
3. اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضريبة الدخل. مدونة التشريعات الليبية، السنة 11، العدد 4.

## رابعاً: شبكة المعلومات الدولية (الانترنت):

1. World Bank Group, Doing Business Report 2019: Training for Reform, Washington DC. Available at [http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report\\_web-version.pdf](http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf) Access date 20/06/2019.



عبدالقادر علي سالم أبو غفة. ([aaabugoffa@elmergib.edu.ly](mailto:aaabugoffa@elmergib.edu.ly))

(هاتف: 00218914224384)

متحصل على دبلوم الدراسات العليا في المعاملات الاقتصادية والمالية سنة 2005م من كلية الحقوق / جامعة الإسكندرية .

متحصل على الماجستير سنة 2008م من كلية الحقوق / جامعة الإسكندرية .

عضو هيئة تدريس بكلية القانون / جامعة المرقب. بعض المقررات التي تم تدريسها (القانون الدولي للبحار، الاقتصاد السياسي، النقود والمصارف، المالية العامة).