

## الأسباب التشريعية لانخفاض الحصيلة الضريبية في ليبيا

أ. عواطف البشير البشتي

كلية القانون جامعة الزاوية

د. محمد الكامل محمد شلغوم

كلية القانون جامعة الزاوية

### مقدمة:

يعد انخفاض الحصيلة الضريبية من أهم المشاكل التي يعاني منها النظام الضريبي الليبي نتيجة عدة عوامل أو مشاكل، لعل أهمها: عدم الانسجام بين هذا النظام والاقتصاد الليبي، كما قد يكون نتيجة لضعف الطاقة الضريبية. لذلك فإن هيكل النظام الضريبي الحالي لا يستوعب العديد من الأنشطة الاقتصادية التي تحقق دخولاً من المفترض خضوعها للضريبة، كما أن انتشار التهرب الضريبي أدى هو الآخر إلى انحسار هذه القاعدة مما ولد ضعفاً في الحصيلة الضريبية.

وفي ليبيا يتضح لنا عدم قدرة النظام الضريبي في السيطرة على تسرب أموال وأرباح الممولين بشكل دقيق، مما أدى إلى توسع وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي خصوصاً في مدن الساحل الليبي والتي تمارس فيها المهن بشكل غير رسمي خاصة الخدمات المتعلقة بالإيجارات وازدواجية العقار السكني والتجاري، كما أن عدم مسك دفاتر محاسبية في القطاع الخاص يعمل على تعزيز ظاهرة التهرب الضريبي، حيث يصعب معه تقدير نتائج المشروعات، كما تشير بعض التقارير الرقابية إلى معاناة مصلحة الضرائب في ليبيا من عدم قدرتها على تحديد النتيجة الحقيقية للنشاط الخفي بالشكل الذي يؤدي إلى إجراء الربط الضريبي النهائي للممول لعدة أسباب، منها استعانة المصلحة بموظفين تخصصاتهم الأصلية غير محاسبية أو ضريبية، وعدم وجود الأعداد الكافية من الكفاءات في مجال خبراء الضبط الضريبي ومراقبي ومأموري الضرائب وانتشار البيروقراطية في ذلك القطاع والاختلال بسبب ضعف

التنسيق والتنظيم بين فروع ومكاتب المصلحة المنتشرة في كامل ليبيا، علاوة على انتشار ظاهرة خيانة الأمانة والتي نتج عنها ثراء العديد من موظفي الضرائب نتيجة حصولهم على أموال ورشاوى من الممولين، وعدم وجود متابعة ميدانية مستمرة من موظفي الضرائب على محال ومقرات الشركات وأصحاب المهن والقيام بالفحص المستندي اللحظي على الإجراءات المتبعة فيما يخص كل الالتزامات المنصوص عليها في قانون الضرائب من التزام الشركة بمسك الدفاتر والتسجيل باليومية وإرفاق المستندات المؤيدة لعمليات النشاط .

كما أن انعدام التعاون بين أجهزة الدولة المعنية بتلك المسائل من مصلحة الضرائب إلى الغرفة التجارية وحرس الدولة والجمارك والمصارف وتعاون المواطن، أدى إلى انتشار الاقتصاد الخفي في ليبيا، مما انعكس سلباً على الحصيلة الضريبية. وبما أن الاقتصاد الليبي يعد من الاقتصاديات النامية، ويعاني من وجود اختلال هيكلي كنتيجة لاعتماده على القطاع النفطي، وهيمنة القطاع العام على مجريات النشاط الاقتصادي وظهور عدة أشكال من السوق الموازية ابتداءً من عام 1982 إلى وقتنا الحاضر سواء كان ذلك في العملات أو السلع بالإضافة إلى تواجد أعداد كبيرة من العمالة الأجنبية التي تمارس نشاطاً اقتصادياً وتحقق دخلاً غير خاضعة للضريبة، كما أنه توجد أعداد كبيرة من العمالة الوطنية التي تعمل في الاقتصاد الخفي وغير مسجلة ضمن القوى العاملة، عليه من الممكن التكهن بأن الاقتصاد الخفي يساهم بنسبة لا يستهان بها في الاقتصاد الوطني وعليه فإن عدم استيعاب القانون الضريبي لنشاطات الاقتصاد الخفي يؤدي إلى ضيق الوعاء الضريبي وانحساره وهو ما يضعف من مكانة العدالة في إطار المنظومة الضريبية.

ولعل المشاكل الاقتصادية والمالية التي تعاني منها ليبيا خاصة في العقد الأخير من هذا القرن، تبرر أهمية دور الضرائب في معالجة جزء من هذه المشكلات لاسيما فيما يتعلق بالعجز في الموازنة العامة وتضخم حجم الإنفاق الحكومي، الأمر الذي

يضيف على دور الحصيلة الضريبية أهمية في معالجة جزء من هذه المشاكل، كما أن عدم اهتمام السلطات العمومية بوضع برامج إصلاحية في مجال السياسة الضريبية يبرر البحث في أسباب انخفاض الحصيلة الضريبية ودورها المتواضع في تمويل الموازنة العامة.

وبحكم طبيعة الموضوع القائم أساساً على بيان أسباب انخفاض الحصيلة الضريبية، ورغم تعدد هذه الأسباب واتساع نطاق دراستها، إلا أننا سنقتصر على بيان الأسباب التشريعية من خلال الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، مع تدعيم الدراسة بالإحصائيات كل ما أمكن ذلك، للتدليل على صدق فرضية الانخفاض وانعكاسه السلبي على الموازنة العامة.

ويمكن القول أن انخفاض الحصيلة الضريبية يرتبط بالعديد من المشاكل التشريعية الموجودة في التشريعات الضريبية، خاصة قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010، ولعل أهم هذه المشاكل، مشكلتي التنظيم القانوني والفني للضرائب، وبالتالي فإنه يمكن إتباع الخطة المنهجية التالية:

المطلب الأول - مشكلة التنظيم القانوني للضرائب.

المطلب الثاني - مشكلة التنظيم الفني للضرائب.

### **المطلب الأول - مشكلة التنظيم القانوني للضرائب:**

يقصد بالتنظيم القانوني للضريبة مجموعة المبادئ والقواعد الضريبية التي يتوقف عليها تحديد الأوعية الضريبية وحسابها وطرائق تحصيلها والإعفاء منها<sup>(1)</sup>.

كما يقصد بالتنظيم القانوني للضريبة، الوسيلة لإيجاد نظام ضريبي ملائم للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في بلد معين والوسيلة التي تحقق الأغراض والتطلعات التي تريدها الدولة وتصبو إليها من فرض الضرائب آخذاً بنظر الاعتبار الإمكانيات الإدارية والفنية في ذلك البلد<sup>(2)</sup>. ومن أهم مشاكل التنظيم القانوني للضرائب تلك المشكلات المرتبطة بنوع الضريبة المتبعة، والإعفاء الضريبي.

## الفرع الأول - مشاكل مرتبطة بأنواع الضرائب:

نوع الضريبة المطبق في النظام الضريبي يؤثر بشكل كبير في مقدار الحصيلة الضريبية سواء في نطاق الضرائب المباشرة أو غير المباشرة.

### أولاً- عدم الأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل:

في مجال الضرائب المباشرة هجر المشرع الليبي نظام الضريبة الموحدة على الدخل، وهي فريضة مالية تتخذ من الدخل الصافية للمصادر كافة مهما تعددت واختلفت وعاء موحداً لها، وتعامل سائر الدخل معاملة واحدة دون تمييز<sup>(3)</sup>.

ولم يأخذ المشرع الليبي بهذا النظام في قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010، وإنما أخذ بنظام الضرائب النوعية، وهو يقوم على أساس تعدد الضرائب المفروضة وتتوعها بحسب تعدد الأوعية والإيرادات القابلة لفرض الضرائب عليها، بدلاً من نظام الضريبة الموحدة والتي يسميها بعض الفقهاء بالضريبة على الدخل العام، والذي يقوم على أساس أن تظم الدخل المختلفة التي يحصل عليها نفس الممول في وعاء واحد تفرض عليه الضريبة، وهو ما يعني النظر إلى عناصر دخل الممول باعتبارها وحدة واحدة بصرف النظر عن اختلاف مصادرها<sup>(4)</sup>.

ومن ناحية اعتبارات العدالة الضريبية نجد أن نظام الضرائب النوعية القائم على تعدد الأوعية يتيح الفرصة للتعرف على مصدر الدخل في كل حالة (عمل، رأس مال، مختلط) وبالتالي يتيح الفرصة للتعرف على ظروف الممول وهو بصدد تحقيق دخله، مما يسمح بالتمييز في المعاملة المالية بين الأنواع المختلفة للدخل تبعاً لمصادرها، فتكون المعاملة الضريبية يسيرة لمصدر الدخل الناجم عن العمل الإنساني ومعاملة ضريبية قاسية لمصدر الدخل الناجم عن رأس المال ومعاملة ضريبية وسط لمصدر الدخل الناجم عن مصدر مختلط. غير أن هذه الميزة قد يقابلها عيب في الضرائب النوعية على الدخل من ناحية العدالة الضريبية أيضاً، وذلك ناجم عن تقنيت الدخل الخاضع للضريبة إلى فروع لا يمكن من تحديد المقدرة التكلفة للممول،

فقد يحصل الممول على دخل كبير من مصدر لا يخضع للضريبة في حين يحصل ممول آخر على دخل أقل من مصدر يخضع للضريبة<sup>(5)</sup>، وتتفادى الضريبة العامة على الدخل هذا العيب إذ تظم جميع الدخول التي يحصل عليها الممول في وعاء واحد بصرف النظر عن مصادرها وبذلك تكون أكثر دقة في تحديد المركز المالي للممول لذلك تكون الضريبة العامة على الدخل أكثر عدالة فضلاً عن أنها تسمح للمشرع الضريبي بمراعاة ظروف الممول الشخصية والعائلية والمهنية، وقد يقلل البعض من مصداقية هذه النتيجة على اعتبار أن الضريبة الموحدة لا تحقق العدالة من الناحية العملية، فقسوتها على فريق من السكان لا يمكن تخفيفها بواسطة ضريبة أخرى، وعلى ذلك فإن العدالة الضريبية في الضريبة الموحدة أمر غير ملموس<sup>(6)</sup>، ويميل الباحثان إلى الرأي الذي يرحح الضريبة العامة على الدخل باعتبارها أكثر عدالة ضريبية من الضرائب النوعية على الدخل مع تسليمنا بأنه لا توجد ضريبة عادلة بصورة كاملة<sup>(7)</sup>، كما نذهب مع الرأي القائل بأن التعريف الموسع للدخل "نظرية الإثراء" هو أكثر انسجاماً مع مقتضيات العدالة الضريبية، إذ لا معنى لاستبعاد الدخول العرضية من الخضوع للضريبة خاصة وإن كان حصول الأشخاص عليها لم يكن بالأمر النادر نظراً لكثرة قيامهم بأنشطة عرضية إلى جانب قيامهم بأعمالهم الأصلية<sup>(8)</sup>.

علاوة على ما تقدم فإن إمكانية التهرب في نظام الضرائب النوعية قد تبدو أسهل عما هي عليه في نظام الضريبة الموحدة وذلك لقدرة الممول على إخفاء مصدر أو أكثر من مصادر دخله، مما يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية بنسبة كبيرة، وذلك على نقيض نظام الضريبة الموحدة أو العامة على الدخل التي توجد بها صعوبات للتهرب الضريبي .

ورغم ما يكتنف نظام الضريبة الموحدة من عيوب إلا أنه يحقق الاقتصاد في التحصيل بسبب بساطة وسهولة تحصيلها، فهو لا يحتاج إلى إدارات ضريبية متعددة كما هو الحال في نظام الضريبة النوعية، وهو ما يحقق وفراً في الحصيلة. ورغم أن مشروع إصلاح النظام الضريبي الذي أعلنت عنه مصلحة الضرائب في 14 يناير 2010 طالب بإلغاء ضريبة الجهاد المفروضة بموجب القانون 44 لسنة 1970 إلا أن ولادة القانون في 28 يناير 2010 لم تستجب لهذا الطلب، واكتفت بإصلاح معدلات الضرائب دون أوعيتها، التي اتسمت بالضيق نتيجة إلغاء بعض أنواع الضرائب، مثل الضريبة على الأجور والمرتببات والضريبة العقارية، ولاشك أن ذلك كان له أثره السلبي على تغذية الميزانية العامة، وتكريس لسياسة الدولة في الاعتماد على النفط بشكل رئيسي وعدم إعطاء برامج الإصلاح الضريبي متطلباتها، ولعل ذلك كان انعكاساً لفحوى المذكرة التوضيحية التي سبقت صدور القانون والتي ركزت على إصلاح الأسعار الضريبية من خلال استخدام سعر ضريبي واحد على دخول الأفراد والشركات يكون مناسباً للأسعار المعمول بها في دول الجوار، حيث جاء فيها ما مفاده "ولأن التشريع لا يمكن بأية حال من الأحوال أن يكون أبدياً وسرمدياً بل يستلزم أن يواكب حركة التطور لكي يكتب له النجاح، فالقانون رقم 11 النافذ حالياً مضى على تطبيقه أكثر من خمس سنوات تعرض خلالها المجتمع الليبي لجملة من التغيرات الجوهرية التي طالت كل هيكله الاقتصادية والاجتماعية والإدارية بما يستلزم إعادة النظر في كل التشريعات المالية التي تتأثر سلباً وإيجاباً بهذه التطورات ولا خلاف في أن قانون ضرائب الدخل على رأس هذه التشريعات، لما له من ارتباط وثيق بالسياسات المالية والاقتصادية وما يصاحبها من أزمات تؤكد على جوهرية التعديل وذلك حتى لا يكون التشريع الضريبي عقبة أمام إحداث التنمية والتطور الاقتصادي والاستثماري مع مراعاة المحافظة على تحقيق العدالة بين أفراد المجتمع، بحيث يساهم كل مواطن بدفع النفقات العامة التي تقتضيها المسؤوليات

الجماعية للدولة على أن يتحدد نصيب كل فرد بحسب الدخل الذي يجنيه في ظل حماية الدولة...<sup>(9)</sup>.

### ثانياً- عدم الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة:

الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق وتحملها المستهلك النهائي، حيث إنها ضريبة عامة على الاستهلاك، على الرغم من أنها تفرض على المنتج أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة أو الشخص الذي يجب أن يسجل لدى إدارة الضرائب على القيمة المضافة عند قيامه بعرض السلعة أو الخدمة غير المعفاة من الخضوع للضريبة للبيع، ويستوي في ذلك أن يتم إنتاج السلعة داخل الدولة أو يتم استيرادها من الخارج<sup>(10)</sup>، والضريبة على القيمة المضافة هي نوع من الضريبة على الاستهلاك تشبه الضريبة على المبيعات، إلا أنها تفرض على الزيادات التي تنشأ في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع على قيمة السلعة أو الخدمة وعلى ذلك فإن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة ذات وعاء واسع<sup>(11)</sup>، وتتميز الضريبة على القيمة المضافة بالعديد من المزايا، يأتي في مقدمتها ما تتمتع به من حياد وعدالة، فهي تعامل مختلف المنشآت الخاضعة لها معاملة واحدة دون تفرقة بينها وهو ما يسمح بإقامة أساس عادل للمنافسة بينها، ومما يدعم حياد هذه الضريبة أنها غير تراكمية لأنها تفرض على القيمة المضافة فحسب وبالتالي فهي تتلافى الازدواج الضريبي، على أنه لكي يتحقق حياد هذه الضريبة فيما بين الدول الأعضاء في سوق مشتركة فإنه يتحتم على هذه الدول أن تطبق مبدأ دولة المقصد وليس دولة المنشأ بالنسبة للسلع المتبادلة بينها ويقصد بذلك أن كل سلعة تصدر لبلد معين تخضع للضرائب المطبقة في ذلك البلد (بلد المقصد) بغض النظر عن منشأ هذه السلعة (دولة المنشأ)<sup>(12)</sup>. وعلاوة على حياد وعدالة الضريبة على القيمة المضافة فإنها تتميز أيضاً:

1/ قدرتها على الخصم الضريبي: فهي تعمل على استخدام أسلوب الرقابة الذاتية في عمليات الربط والتحصيل، فكما هو معروف أن أسلوب الضريبة على القيمة المضافة يراقب نفسه بنفسه حيث إن مبيعات المنتج هي مشتريات تاجر الجملة ومبيعات الأخير هي مشتريات تاجر التجزئة.

2/ تساهم الضريبة على القيمة المضافة في تحسين إدارة الضرائب المباشرة وخاصة الضرائب على الدخل، وذلك من خلال البيانات المقدمة عن عمليات البيع والشراء والمتمثلة في تحديد عائدات الضريبة على القيمة المضافة في حساب أرباح الشركات والمشروعات الخاضعة للضريبة على الدخل.

3/ تتميز الضريبة على القيمة المضافة بمعدلها الصفري، والذي يسمح للمصدر باسترداد قيمة الضريبة على القيمة المضافة والتي سبق له دفعها على منتجاته المصدرة.

4/ تعد الضريبة على القيمة المضافة من أهم المصادر المالية الضخمة للدول، وقد أكد الخبراء الاقتصاديون على أن تلك الضريبة تعد من أفضل الضرائب في توليد الموارد المالية، بل وتتفوق في ذلك على العديد من الضرائب وتعتبر المصدر المالي البديل لبعض الضرائب كالضرائب على المبيعات<sup>(13)</sup>، ونظراً لهذه المزايا التي تتمتع بها الضريبة على القيمة المضافة فإنه يجدر بالمشروع الليبي استحداث مثل هذا النوع من الضرائب لأنه سيؤدي إلى توفير مصادر إضافية للإيرادات العامة ومن ثم تنوع تلك المصادر بحيث يقل اعتماد الميزانية العامة على الإيرادات النفطية مما سيحقق مستويات أكثر استقراراً للمالية العامة وبالتالي تعتمد الإيرادات العامة على مستويات النشاط المحلي وحجم الطلب الكلي وليس على معطيات السوق العالمي للنفط الخام والأسعار السائدة فيه، كما أنها ستمكن الحكومة من التحكم في الاستهلاك بشكل عام واستهلاك مجموعة سلعية محددة بشكل خاص، عبر تحديد معدل الضريبة على السلع حسب درجة ضرورتها أو حسب أهميتها بالنسبة لليبي، كما أنها ستمكن ليبيا



من توفير حماية أكبر للمنتجين المحليين من خلال فرض ضريبة القيمة المضافة على الواردات، مما يساعد على تحقيق قدر أكبر من عدالة المنافسة مع المنتجين الأجانب<sup>(14)</sup>، وعلى الرغم من أن الضريبة على القيمة المضافة توصف بأنها عادلة من جهة عدم التمييز بين الأفراد إلا أنه يعاب عليها أيضاً عدم عدالتها من جهة أخرى وذلك لعدم تمييزها بين دخول الأفراد التي يقع على عاتقهم دفع الضريبة وفقاً لاستهلاكهم، فمن المعروف أن أصحاب الدخل المتواضعة هم الفئة الأكثر إنفاقاً على السلع الأساسية بعكس ذوي الدخل المرتفع، وبالتالي سيتحمل أصحاب الدخل المحدود عبئاً كبيراً نسبة إلى الدخل والمصروفات التي ينفقونها<sup>(15)</sup>.

وفي محاولة لحل تلك القضية يمكن للمشروع الليبي أن يلجأ إلى سياسة الإعفاءات لبعض السلع الأساسية كالسلع الغذائية غير المصنعة، في مقابل فرض ضريبة على مبيعات السلع الكمالية، وتشير الدراسات إلى نجاح تلك السياسة في دول مثل السنغال واندونيسيا، ومن الممكن استثناء المنشآت الصغيرة من تلك الضريبة، أو أن تقوم بتقديم المنح الضريبية لتلك المنشآت، وتعتبر تركيا من الدول الرائدة في ذلك المجال، إذ أدخلت الضريبة الاعتبارية الثابتة وفرضت معدلاً تخمينياً ثابتاً وإجبارياً لضريبة القيمة المضافة وتشمل كل المؤسسات التي تتعامل وتجارة التجزئة<sup>(16)</sup>.

### الفرع الثاني- التوسع في سياسة الإعفاءات الضريبية:

يعرف الإعفاء الضريبي بأنه: "سياسة تؤدي إلى إعفاء الدخل المتولدة للأشخاص الطبيعية أو المعنوية كلها أو بعضها من الخضوع لكافة أو بعض أنواع الضرائب"<sup>(17)</sup> وما من تشريع ضريبي إلا ويتضمن قواعد تتعلق بالإعفاء، وتهدف التشريعات الضريبية من وراء الإعفاءات الضريبية إلى تحقيق أهداف مختلفة، اجتماعية، اقتصادية، ثقافية، دينية، سياسية ودولية، وكما قد يكون الهدف من الإعفاء الضريبي هو تحقيق العدالة الضريبية، فإن سياسة الإعفاءات الضريبية تُعد إحدى الحوافز التي يهدف من ورائها المشرع إلى جذب رؤوس الأموال الوطنية

والأجنبية للاستثمار في مجالات معينة من الأنشطة الاقتصادية وتحقيقاً لزيادة الإنتاج ورفع مستوى المعيشة وخلق فرص عمل جديدة، فضلاً عن تحقيق العدالة النهائية بين الممولين، وتؤثر الإعفاءات الضريبية تأثيراً مباشراً على حجم الوعاء الضريبي ومن ثم مقدار الحصيلة النهائية من الضريبة على اعتبار أن هذه الإعفاءات تمثل تنازلاً عن ضريبة كان من الممكن تحصيلها في حالة لم يكن هناك إعفاءات، وذلك بالطبع يتقرر تحقيقاً لأهداف معينة، وعلى ذلك فلا بد وأن تتأكد الدولة من أن التضحية بتقرير هذه الإعفاءات تحقق أهدافها، وإلا كان لها الحق في إعادة النظر في جدوى تقرير هذه السياسة، وذلك باعتبار أن الأصل في التشريع الضريبي بصفة عامة هو الخضوع للضريبة، إلا أن المشرع قد يخرج عن هذا الأصل بتقرير بعض الإعفاءات التي ينتظر من ورائها تحقيق أهداف محددة، ومن ثم يعتبر الإعفاء الضريبي هو الوسيلة التي يستخدمها المشرع لتحقيق هذه الأهداف، ولا تعتبر الإعفاءات هدفاً في حد ذاتها.

ومما هو جدير بالذكر أن الإعفاءات الضريبية ظاهرة أساسية في كافة التشريعات الضريبية المعاصرة مهما كان نظام الضرائب المتبع في هذا التشريع، ومهما كانت درجة تقدم الدولة، كما أن هذه الظاهرة تمثل خروجاً عن مبدأ العمومية في تشريعات الضرائب بهدف تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين، وعلى الرغم من أن مبدأ العمومية هو أحد السبل اللازمة لتحقيق العدالة، إلا أن الفرق بين الصورتين هو أنه في حالة عدم الإعفاء تكون العدالة نظرية بحتة، أما في وجود الإعفاءات تصبح العدالة واقعاً ملموساً بشرط أن تكون الإعفاءات وفقاً لسياسة مدروسة، وألاً تتقرر إلا لدوافع واعتبارات قوية وقابلة للقياس، حتى لا تؤدي هذه السياسة إلى آثار سلبية وتصبح وسيلة لاختلال العدالة بين الممولين<sup>(18)</sup>.

ونحن نرى أن التوسع في منح الإعفاءات قد يؤدي إلى استغلالها من قبل الممولين الخاضعين للضريبة كوسيلة قانونية للتهرب الضريبي من خلال الانتقال من

نشاط معفي بعد انتهاء المدة القانونية للإعفاء إلى نشاط آخر معفي من الضريبة وهكذا ليتقادم الممول الخاضع للضريبة في شكل متوالية لا نهاية لها، طالما أن المشرع يتوسع في سياسة الإعفاءات، فيصبح استغلالها من الممولين أداة شرعية وثغرة قانونية ينفذ منها لعدم الخضوع للضريبة، ومن ثم يتعين على المشرع التضييق من الإعفاءات بقدر الإمكان تقادياً من استغلالها من الممولين وعدم الخضوع للضريبة وبالتالي نقص الحصيلة الضريبية.

لذلك يرى الباحثان أنه عند تقرير هذه السياسة ينبغي توخي الحيطة والحذر حتى لا تستغل في غير الأغراض التي استهدفها المشرع، وبالتالي تقضي على جانب العدالة الذي يسعى دائماً إلى تحقيقه، ويتعين التمييز بين مدلول الإعفاء الضريبي وعدم الخضوع للضريبة، حيث إن لكل منهما مفهوم خاص، فالإعفاء الضريبي لا يرد إلا على إيرادات خاضعة للضريبة، إلا أن المشرع قد يخرج عن هذا الأصل باستثناء كل أو جزء من هذا الإيراد من الخضوع للضريبة لمبررات تقتضيها المصلحة العامة، أما عدم الخضوع للضريبة فيعني أن هذا الإيراد أصلاً لم يدخل ضمن بنود الإيرادات التي يشملها وعاء الضريبة.

وتؤثر الإعفاءات الضريبية التي يقرها المشرع في مقدار الحصيلة الضريبية، خاصة إذا كانت هذه الإعفاءات غير مؤثرة أو مجدية من جهة أو كانت مخالفة لمتطلبات العدالة من جهة أخرى.

#### 1- إعفاءات غير مؤثرة:

إن الفائدة من منح الإعفاء الضريبي هو تحقيق الغرض الذي شرع من أجله، واستناداً على ذلك نجد أن الهدف الأساسي الذي تنطلق منه إعفاءات الحد الأدنى للمعيشة هو تحقيق العدالة، غير أن ذلك لم يتحقق في التشريع الضريبي الليبي حيث إن حدود الإعفاء الممنوح للأعباء العائلية غير كاف ويعتبر دون المستوى المطلوب ولا ينسجم بتاتاً مع متطلبات الحياة في ظل ارتفاع الأسعار وتخلف الدولة عن توفير

الخدمات كالصحة والتعليم وغيرها، والإعفاء الممنوح بموجب إصلاح 1973 لم يكن كافياً على الإطلاق رغم أنه استمر أكثر من ثلاثين سنة حدثت فيها تطورات كبيرة في ليبيا على مستوى الأوضاع الاقتصادية فمن النظام الاشتراكي البحت إلى النظام المختلط، ولم يلب مبلغ الإعفاء الممنوح بموجب الفصل الأول والمادة 36 متطلبات المعيشة، فبلغ (480) ديناراً سنوياً للأعزب، (720) ديناراً للمتزوج، (900) دينار للمتزوج ويعول يعتبر مجحفاً جداً علاوة على أنه لم يميّز بين من يعول طفلاً وبين من يعول طفلين أو أكثر، كما أنه لم يشمل المرأة المطلقة أو الأرملة بهذا الإعفاء، وطالما انتظرنا الإصلاح الضريبي أكثر من ثلاثين سنة ليولد ويرفع هذا الإجحاف غير أنه أتى في قانون 11 لسنة 2004 بإعفاءات وإن أعطت للمرأة المطلقة والأرملة التي تعيل أولاداً حقوق الرجل المطلق والأرمل المعيل، إلا أن حدود الإعفاء بقيت دون المستوى الذي يتماشى مع متطلبات المعيشة حيث حددت مبالغ الإعفاء سنوياً بـ (1200) ديناراً للأعزب، (1800) ديناراً للمتزوج ولا يعول، و(2400) ديناراً للمتزوج أو الأرمل أو المطلق ويعول أولاداً، دون تمييز بين من يعول طفلاً ومن يعول طفلين أو أكثر<sup>(19)</sup>. أما إصلاح 2010 لضرائب الدخل والذي مر عليه اليوم أكثر من ثمانية سنوات ولا زال قائماً، وإن كان يحسب له تمييزه بين من يعول طفلاً وبين من يعول طفلين أو أكثر حيث رفع حدود الإعفاء إلى (300) دينار عن كل طفل، إلا أن حدود الإعفاء مازالت دون المستوى الملائم، فهي (1800) ديناراً للأعزب، و (2400) ديناراً للمتزوج<sup>(20)</sup>، وهي مبالغ ضعيفة إذا ما قورنت بمستوى المعيشة السائد اليوم في ليبيا في ظل انخفاض قيمة الدينار الليبي مقابل العملات الأخرى وتدني مستوى الخدمات المقدمة من الدولة . ولاشك أن حدود الإعفاء الواردة في القانون المشار إليه لم تكن مجدّية على الإطلاق أمام صعوبة الأوضاع الاقتصادية التي تمر بها ليبيا منذ سنة 2011، وهو ما يطرح مسألة إصلاح التشريع بشكل ضروري وعاجل.

## 2- إعفاءات غير دستورية:

لقاعدة العدالة الضريبية أساس دستوري مفاده أن لا ضريبة إلا بنص ولا إعفاء إلا بنص أو بناءً على نص، فلا يجوز فرض الضرائب والإعفاء منها إلا بموجب نصوص قانونية صادرة عن السلطة المختصة بالتشريع، وهذه القاعدة تجد لها أساس في ليبيا سواء بموجب الوثائق الدستورية السابقة لسنة 1969 أو 1977، والتي أكدت على قانونية الضريبة وعدم جواز تنظيم الضرائب إلا وفق قوانين، وانطلاقاً من ذلك فإنه لا يجوز فرض الضرائب أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بقانون، وهو ما نص عليه مشروع دستور 2017 الذي أكد على هذا المبدأ وذلك ضمن الباب الأول وتحديداً في المادة 24 ( فرض الضرائب وإلغاؤها والإعفاء منها لا يكون إلا بقانون ويراعى في فرضها مصلحة المجتمع وتحقيق العدالة الاجتماعية). ويصف البعض قانونية الضريبة "بالاختصاص التشريعي الطبيعي"<sup>(21)</sup>، غير أن المتتبع لواقع التشريعات الضريبية في ليبيا يجد أن المشرع لم يلتزم بهذا المبدأ الدستوري حيث تم تقرير العديد من الإعفاءات الضريبية بموجب قرارات صادرة عن السلطة التنفيذية (اللجنة الشعبية العامة سابقاً) ومنها مثلاً القانون رقم 5 لسنة 1981 والذي أعطى للجنة الشعبية العامة صلاحية إعفاء بعض الأشخاص الاعتبارية العامة من دفع الضريبة وهو ما يجعل مثل هذه القوانين غير دستورية وتشكل مخالفة صريحة لمبدأ قانونية الضريبة، لاسيما وأن إعطاء السلطة التنفيذية صلاحية تقرير إعفاءات سينطوي على محاباة بعض الأشخاص الاعتبارية إما لدوافع شخصية أو مادية وتمييزها في المعاملة الضريبية عن باقي الأشخاص الاعتبارية الأخرى وهو ما يتنافى مع قاعدة العمومية والعدالة في فرض الضريبة<sup>(22)</sup>، وفي هذا السياق يمكن القول: أنه يجوز لرئيس السلطة التنفيذية سواء رئيس الدولة في النظام الرئاسي أو رئيس الوزراء في النظام البرلماني من أن يصدر قرارات أو مراسيم بقوة قانون بناءً على

التفويض الممنوح من السلطة التشريعية بالإعفاءات الضريبية، أما القوانين الضريبية فلا يجوز التفويض بشأنها .

### **المطلب الثاني- مشكلة التنظيم الفني للضريبة:**

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة، مجموعة المبادئ والقواعد الضريبية التي يتوقف عليها حساب الضريبة وتحصيلها والاعتراض عليها والتهرب منها<sup>(23)</sup>، لذلك فإن اختيار المشرع لنوع الفن الضريبي يؤثر بشكل كبير في حجم الحصيلة الضريبية خاصة فيما يتعلق بنوعية ومقدار الأسعار الضريبية المعتمدة في التشريع الضريبي. وباستقراء نصوص قانون ضريبة الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010 يتضح لنا تخفيض كبير في نسب الضرائب مقارنة بالتشريعات السابقة سواء تشريع رقم 11 لسنة 2004 أو تشريع رقم 64 لسنة 1973، مع اعتماد نظام الضرائب النسبية كأساس والأسعار التصاعدية استثناءً، ولقد كان لهذا التوجه أثره في حجم الحصيلة الضريبية، ويمكن توضيح ذلك من خلال السرد التالي:

### **الفرع الأول- انخفاض الأسعار الضريبية:**

تغيرت الأسعار الضريبية في ظل الإصلاحات التي سلكها المشرع الليبي سواء على مستوى معدلاتها أو على مستوى أنواعها. ويأتي الإصلاح الضريبي عادة نتيجة التغيرات التي تطرأ على الأوضاع الاقتصادية السائدة في الدولة، لذلك كان حتماً أن يشمل الإصلاح تغييراً في معدلات الأسعار الضريبية المعمول بها، ومن خلال تتبع حركة الإصلاح الضريبي التي شهدتها ليبيا على مستوى الأسعار الضريبية يتضح الآتي:

**1- أسعار ذات معدلات مرتفعة:** رغم التغيير الذي أصاب معدلات السعر الضريبي في الإصلاح الذي اتبعته ليبيا إلا أن هذه المعدلات تتصف بالارتفاع خاصة في قانون ضريبة الدخل الملغى رقم 64 لسنة 1973، فهي تتراوح ما بين 15% إلى 25% في الضريبة على دخل العقارات، بينما تصل إلى 30% على دخل التجارة

والصناعة والحرف، أما في الضريبة على دخل المهن الحرة والضريبة على الأجور والمرتببات فهي تصل إلى 35% و15% بالنسبة للدخول الخارجية للمقيمين في البلاد والضريبة على فوائد الودائع لدى المصارف، أما بالنسبة لأسعار الضرائب الإضافية كالضريبة العامة على الدخل فهي تعتبر مرتفعة جداً حيث أنها تتراوح ما بين 15% إلى 90% وفي الضريبة على دخل الشركات تصل إلى 60% (24).

ومع أن إصلاحات 2004، جاءت متأخرة وكانت تهدف إلى التخفيض في معدلات الأسعار الضريبية لدرجة تصل إلى إلغاء بعض الأوعية تماماً كما هو الحال في الضريبة العامة على الدخل والضريبة على دخل العقارات، إلا أن أسعار بعض الضرائب النوعية لازالت مرتفعة مقارنة بالأوضاع الاقتصادية السائدة في الدولة، فمثلاً سعر الضريبة على دخل المهن الحرة يصل إلى 30% والضريبة على دخول الشركات تصل إلى 40%، وبحسب إصلاح 2004 أنه ميز في السعر الضريبي بين الدخل المتأتي من رأس المال بسعر ضريبي يصل إلى 35% والدخل المتأتي من العمل بسعر ضريبي لا يتعدى 15% وذلك كخطوة نحو تحقيق العدالة الضريبية (25).

2- أسعار ذات معدلات منخفضة: في ظل الإصلاح الأخير المعمول به حالياً في ليبيا فقد سجل القانون رقم 7 لسنة 2010 تخفيضاً في معدل السعر الضريبي لبعض الأوعية مقارنة بما كان عليه في إصلاح 2004 خاصة الضريبة على دخل التجارة بسعر ضريبي 15% بدلاً من 35%، كما سجل تخفيضاً في سعر الضريبة على أرباح الصناعة والحرف بسعر 10% بدلاً من 15%، وبسعر ضريبي 15% بدلاً من 30% في الضريبة على دخل المهن الحرة، كما انخفض السعر الضريبي في الضريبة على دخل الشركات إلى 20% بدلاً من 40% (26).

ومن خلال هذا السرد لمعدلات الأسعار الضريبية التي اتبعتها المشرع الليبي عبر الإصلاحات المتعاقبة يتضح أن سياسته نحو الأسعار نتجه نحو التخفيض تارة

ونحو إلغاء الوعاء تارة أخرى كما هو الحال بالنسبة للضريبة العامة على الدخل والضريبة على دخل العقارات والضريبة على الأجور والمرتبات وهو ما يعد خطوة هامة نحو التخفيف من الأعباء الضريبية على كاهل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، كما يمكن أن يعبر عن عدم إيلاء الدولة للضرائب ذلك الدور البالغ في تغطية النفقات العامة، خاصة وأن سياسة التخفيض تتزامن مع التوسع في منح الإعفاءات وإلغاء بعض الأوعية الضريبية وهو ما أثر سلباً على حجم الحصيلة الضريبية .

ومن المعروف أن الإيرادات التي يحققها الممول تأتي من مصادر مختلفة ذات طبيعة مختلفة، فقد تتحقق إيرادات الممول من العمل الإنساني وقد تأتي ثابتة كعوائد لرأس المال الذي يمتلكه، وقد تأتي من مصدر مختلط من العمل ورأس المال، ووفقاً لمفهوم العدالة الضريبية فإن معدل الضريبة يجب أن يراعي كل وعاء على حده، لذلك فإن هناك ثلاث مناهج لتحديد معدلات الضرائب هي:

1- المعدل النسبي: ويفرض على الضرائب الجمركية والقيمة المضافة.

2- المعدل التصاعدي: ويكون على الضرائب على الدخل والأرباح.

3- المعدل التنازلي: ويكون على الدخل والأرباح أيضاً.

ويجب على المشرع الليبي ترشيد معدلات الضرائب خاصة فيما يتعلق بالضرائب التي تمس العدالة الاجتماعية كضرائب الاستهلاك والقيمة المضافة بحيث يكون معدل الضريبة يتراوح ما بين 10% و 20% كحد أقصى وفيما يتعلق بتجارة التجزئة فإن معدلاً أقل من 10% لن يتأتى عنه إيرادات ذات شأن مقارنة بتكلفة جبايتها، ويتم استخدام الفوارق في معادلات الضريبة على الاستهلاك لهدفين أساسيين هما تحقيق العدالة بين شرائح المجتمع من جهة وزيادة كفاءة الجهاز الضريبي من ناحية ثانية، فتحقيق العدالة يعني استثناء السلع المهمة والأساسية من الضريبة وبخاصة السلع الأكثر استهلاكاً من الشرائح الاجتماعية المتواضعة الدخل، وزيادة



الكفاءة تتحقق عند فرض الضرائب على السلع الثانوية والكمالية التي تستهلك عادة من قبل الفئات الميسورة ومن المفيد أن تصنف تلك السلع في مجموعات وفقاً لجهة المستهلكين وفرض ضرائب مختلفة في معدلاتها بحسب ما تقضي ظروف استهلاكها، ويجب أيضاً التفريق بين السلع الخاضعة لضريبة القيمة المضافة وبخاصة السلع الاستهلاكية من قبل شريحة معينة كالضرائب التي تفرض على السجائر والمشروبات الروحية والتي عادة ما تلاقي قبولا من المجتمع باعتبار أن خلفيتها الحماية الصحية، وفيما يتعلق بالضرائب على الدخل الشخصي ودخل الشركات فإنه من الضرورة بمكان ملاحظة أن ارتفاع المعدل الحدي للضريبة سوف يكون له تداعياته السلبية على مبدأ العدالة الضريبة وانخفاض الحصيلة الضريبية أيضاً<sup>(27)</sup>. كما أن النظام الضريبي الليبي لم يميز بالنسبة للضرائب على دخول الشركات بين تلك التي تقيم مصانعها ومراكزها في مناطق نائية وتلك التي تقيمها في مناطق حضرية وبالتالي أفقدت السياسة الضريبية خصوصية إحدى وسائل التوجيه والإشراف على التنمية المكانية، وعليه فإنه من الضروري إعطاء المعاملة التفضيلية للشركات التي تنشئ مصانعها ومراكزها في مناطق معينة بهدف تنمية هذه المناطق وتعميرها وتطويرها<sup>(28)</sup>.

### الفرع الثاني- من السعر التصاعدي إلى السعر النسبي:

من خلال تتبع نصوص قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010 يتضح أن المشرع الليبي قد تبنى نظام الضرائب النسبية أساساً، والضريبة النسبية هي الضريبة التي تفرض بسعر نسبي ثابت على دخل معين بصرف النظر عن مقدار دخل الممول وتحسب بعد تنزيل الإعفاءات التي نص عليها القانون. فإذا كان دخل الممول (2000) دينار وتستحق له إعفاءات عائلية مقدارها (500) دينار مثلاً وكان سعر الضريبة هو 8% فيكون مقدار الضريبة المستحقة عليه هو (120) دينار أي أن الضريبة تفرض على مبلغ (1500) دينار، فإذا زاد دخل الشخص عن (1500)

دينار أخرى تكون الضريبة عليه (240) دينار أي بنفس السعر وهو 8%، ولذلك تسمى الضريبة النسبية بالضريبة الثابتة لأن سعرها ثابت لا يتغير بتغير مقدار الدخل.

ومع أن الإصلاحيين السابقين سواء إصلاح 1973 أو إصلاح 2004 تمسكا بنظام الضرائب التصاعدية بالشرائح كأساس والأسعار النسبية كاستثناء، إلا أن الإصلاح الحالي لضرائب الدخل طبق عكس ذلك .

**1- السعر التصاعدي هو الأساس:** اعتمد المشرع الليبي على السعر الضريبي التصاعدي في إصلاحات 1973 سواء فيما يتعلق بالضريبة العامة على الدخل أو الضرائب النوعية، ويتجلى ذلك في نصوص قانون ضريبة الدخل رقم 64 لسنة 1973 وكذلك قانون 11 لسنة 2004 واعتمد بشأنها التصاعد بالشرائح.

**2- الأسعار النسبية هي الأساس:** جاء قانون سنة 2010 على خلاف ما هو معمول به في التشريعات التي سبقته حيث هجر الأسعار الضريبية التصاعدية لحساب الأسعار النسبية باستثناء الضريبة على الدخل الناتج عن العمل وما في حكمه حيث استمر بشأنها الأخذ بالأسعار التصاعدية ولكن بتصاعد أقل يبدأ بـ 5% على (12000) دينار الأولى من الدخل وما زاد على ذلك بـ 10%، أما باقي الضرائب النوعية الأخرى فقد أخضعها لأسعار نسبية ثابتة لا تتصاعد مع ازدياد الدخل فمثلا الضريبة على الأرباح التجارية يكون سعرها (15%) والضريبة على أرباح الصناعة والحرف (10%) والضريبة على دخل المهن الحرة (15%) والضريبة على فوائد الودائع لدى المصارف (5%) والضريبة على دخل الشركات بسعر (20%)<sup>(29)</sup>، ومن الممكن استخدام سياسة المشرع الليبي تجاه الأوعية الضريبية وأسعارها كمؤشر لتحديد مكانة وحظوظ العدالة الضريبية في الإصلاحات المتعاقبة التي أصابت التشريع الضريبي، وتحديد حجم الحصيلة الضريبية من خلال تحديد النقائص التي يعاني من التشريع الضريبي سواء على مستوى الأوعية، أو على

مستوى الأسعار، وفي هذا السياق تشير بعض الدراسات إلى أن التخفيض في أسعار الضريبة من شأنه المساس بمبدأ العدالة الضريبية، وتعتبر هذه الدراسة أن سياسة خفض السعر الضريبي بمثابة إنفاق ضريبي قد لا يستخدم كما ينبغي لدعم التنمية وتدعيم المالية العمومية، حيث أن التخفيض قد ينطوي على معاملة تفضيلية للمؤسسات في المسائل الجبائية، لذلك فإن الضرائب ذات القيمة المنخفضة هي خسائر على مستوى موارد الدولة تشكل إنفاقاً عمومياً غير مباشر، وعادة ما توجه هذه السياسة نحو الأعمال وليس نحو الأشخاص. ويؤكد أنصار هذا الرأي أن الامتيازات الجبائية تنتهك مبدأ العدالة بشدة، خاصة عند التوزيع غير العادل وغير الفعال للموارد، لذلك فإن سياسة التخفيض تعمد إلى خفض معدلات الضرائب على الأغنياء في الوقت الذي تبحث فيه عن تعويض هذا الخفض من خلال توسيع نطاق الضرائب غير المباشرة مثل الضريبة على القيمة المضافة وضرائب الاستهلاك الأخرى. وعادة ما يكون حمل هذه الضرائب على الأسر الفقيرة أشد وطأة من الأسر الثرية، بسبب طبيعتها النسبية، وفي هذا السياق يشير البعض إلى أن الامتيازات الجبائية لا تحترم العدالة الجبائية، فهي تحرم قطاعات حيوية من تمويلات تحتاجها بشدة وتتوجه نحو إفادة الأثرياء والشركات العالمية الكبرى من أي طبقة أخرى، وهي تضع حواجز لا يمكن للمجموعات الضعيفة تخطئها للاستفادة من الامتيازات، وتشمل هذه المجموعات الفقراء والمناطق المهمشة اقتصادياً.<sup>(30)</sup>

ومع تسليمنا بوجاهة هذا الرأي ومصادقته في كثير من الجوانب، غير أنه يمكن القول أن سياسة التخفيض الضريبي أو كما اصطلح على تسميته بالإنفاق الضريبي يعتمد بشكل كبير على سياسة الدولة وتوجهاتها وقابليتها نحو الانفتاح الاقتصادي، فكلما سعت الدولة إلى جذب الاستثمارات الأجنبية لديها كلما كانت سخية في منح هذا التخفيض، وعلى العكس تماماً، غير أنه وفي اعتقادنا يجب أن لا يكون خفض

معدلات الضرائب موجهاً لقطاع دون الأخر، بحيث لا يتحمل باقي المجتمع عبء هذا الإنفاق.

مما تقدم يمكن القول أن قانون ضريبة الدخل الحالي رقم 7 لسنة 2010 أعتمد بشكل شبه رئيسي على نظام الضرائب النسبية الثابتة بدلاً من نظام الضرائب التصاعدية الذي كان معمول به في ظل القانون السابق رقم 11 لسنة 2004، ولقد كان لهذا التغيير أثره السلبي في انخفاض الإيرادات الضريبية، خاصة فيما يتعلق بـضريبة الدخل على الشركات، حيث انخفضت إلى ما يقارب 49% سنة 2018 مقارنة بسنة 2009 عندما كان القانون رقم 11 ساري المفعول ويعتمد على الضرائب التصاعدية في ضريبة الشركات وفق نص المادة (79) منه، مع عدم إغفال ظاهرة الانفلات الضريبي التي صاحبت أحداث عام 2011، والإحصائية التالية تبين هذا الانخفاض<sup>(31)</sup>:

**(جدول رقم 3 يوضح حصيلة الضريبة على الشركات من سنة 2009-2018)\***

السنة	الإيرادات المحصلة من ضريبة الشركات	نسبة التغيير مقارنة بسنة 2009
2009	724,035,024	-----
2010	822,934,624	14%
2012	257,996,826	64%
2013	216,976,591	70%-
2016	339,575,435	53%-
2017	535,652,866	26%-
2018	371,071,056	49%-

تسجل البيانات السابقة انخفاض في الحصيلة الضريبية خلال السنوات اللاحقة لإصلاح 2010، وقد يكون ذلك نتيجة للظروف السياسية التي مرت بها ليبيا، غير

\* لا تتوفر بيانات إحصائية عن السنوات 2011-2014-2015 .

أنها تعكس ضعف الحصيلة الضريبية، رغم تحسنها في السنتين الأخيرتين وقد يعكس ذلك أيضاً ضعف دور المؤسسة الضريبية في القيام بمهامها وعدم قدرتها على مواجهة الممولين ومطالبتهم بتسديد ما عليهم من ضرائب نتيجة افتقارها لأدوات العمل الضريبي التي تجعلها مؤهلة للقيام بوظائفها إضافة إلى عدم مسايرة القانون للأوضاع الاقتصادية السائدة في البلاد.

وفي نهاية الدراسة نود أن نشير إلى أنه تنشأ في ظل عجز الموازنة العامة ومحاولة تمويلها من خلال الجهاز المصرفي المشكلة المعروفة في الأدبيات المالية بضريبة التضخم التي يعاني منها العديد من الدول النامية، ففي حالة الضرائب على الدخل الشخصي فإن التضخم سوف يقود إلى فساد نظام التخفيض الضريبي المعمول به على الدخول الصغيرة، وبالتالي سوف تكون له تداعيات على الحصيلة الضريبية، لذلك يفترض عدم ربط معدل الضريبة بالقيمة الاسمية للوعاء الضريبي بل يجب ربطه بالقيمة الحقيقية للوعاء من خلال استخدام الأرقام القياسية التي بدورها تعكس مقدار التغير الحقيقي في القيمة ويتم ذلك بعزل التغيرات في مستويات الأسعار المحلية عن معدل الضريبة على الدخل الشخصي، وتمتلك المكسيك تجربة رائدة في هذا المجال والتي استطاعت سنة 1976 أن تعزل التغيرات في مستوى الأسعار عن معدل الضريبة على الدخل الشخصي وهذه التجربة أيضاً قادتها تركيا في سنة 1987 حيث استخدمت الأرقام القياسية للشرائح المختلفة لدافعي الضرائب على الدخل الشخصي<sup>(32)</sup>. أما في حالة الضرائب على دخول الشركات والمؤسسات، فإن التضخم سوف يؤدي إلى تناقص القيمة الحقيقية للإعفاءات والحوافز الضريبية، مما يعني تحمل الشركات والمؤسسات معدلات أعلى من الضرائب، ومن ناحية أخرى فإن زيادة الأرباح الاسمية الناتجة عن التضخم سوف يؤدي أيضاً إلى رفع العبء الضريبي، لذلك يجب تعديل معدل الضريبة ليتماشى مع التغيرات في معدل التضخم. ويعاني الاقتصاد الليبي من ارتفاع في المستوى العام للأسعار، وعلى ذلك يمكن أن

تؤدي الممارسات الضريبية غير الناجحة إلى زيادة تقاوم هذه المشكلة، والضرائب في ضوء ذلك إما أن تكون ضرائب تضخمية أي تساعد على ارتفاع الأسعار أو أن تكون ضرائب انكماشية تؤدي إلى انخفاض مستوى الأسعار ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

**1- الضرائب التضخمية:** تسمى هذه الضرائب بالتضخمية، لأن فرضها يؤدي إلى ارتفاع مستوى أسعار السلع التي تفرض عليها ومثل هذه الضرائب، ضرائب الإنتاج والضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك، فمثلاً إذا فرضت ضريبة الإنتاج على سلعة تنتج محلياً، فإن الشركة المنتجة تقوم بدفع الضريبة إلى الجهة المعنية، ولكن عند إعداد فواتير البيع نجد أن هذه الضريبة قد حملت على مشتري السلعة أيضاً، وذات الوضع ينطبق أيضاً على ضرائب الاستهلاك والضرائب الجمركية فكلها ضرائب تضخمية، أي أنها تشعل فتيل التضخم، كلما زاد معدلها وبذلك فهي ترفع من تكاليف معيشة الأفراد مما يؤدي إلى انخفاض دخولهم الحقيقية وبالتالي تقلل من فاعلية الإعفاء الضريبي للأعباء العائلية وهو ما يقود حتماً إلى تفويض مبدأ العدالة الضريبية ومراعاة قدرة الممول على الدفع. وبمعنى آخر نجد أن الضرائب التضخمية هي تلك الضرائب التي يمكن نقل عبئها إلى الآخرين أي أنها ضرائب غير مباشرة، حيث تكون نتيجة فرضها على النشاطات ارتفاع مستوى الأسعار بنفس مستوى الضرائب المفروضة تقريباً<sup>(33)</sup>. إلا أن هذه الفرضية قد لا تصدق في بعض الأحيان، فمثلاً نجد أن الارتفاع في مستوى الأسعار ليس بالضرورة هو نتاج لارتفاع معدل الضرائب غير المباشرة التي يمكن نقل عبئها إلى الآخرين، وإنما مستوى التضخم الذي يعاني منه الاقتصاد الليبي خاصة خلال سنتي 2016-2017 قد يكون لأسباب مختلفة منها الارتفاع في سعر العملات الأجنبية في السوق السوداء عن السعر الرسمي بشكل جنوني.

2- الضرائب الانكماشية: هناك نوع آخر من الضرائب يمكن أن نطلق عليه بأنه ضرائب انكماشية، لأن أثر زيادة الضريبة يكون سالباً على الدخل، كما يتبين ذلك من مضاعف الضرائب، فالضريبة هي اقتطاع جزء من الدخل، وهذا النوع من الضرائب يكون في شكل ضرائب على الدخول المختلفة، أي أنها ضرائب مباشرة لا يمكن نقل عبئها إلى الآخرين، وبالتالي من يدفعها يتحمل عبئها بالكامل، لذلك فإن فرض هذه الضرائب أو زيادة معدلاتها يؤدي إلى انخفاض الدخول النقدية للأشخاص، فمثلاً إذا زاد معدل الضريبة من 10% إلى 15% فهذا يعني أن الدخل المتاح أو الدخل الممكن التصرف فيه عند الأشخاص سوف ينخفض بمقدار زيادة نسبة الضريبة. كما أن زيادة معدل الضريبة على دخول الشركات يؤدي إلى انخفاض الدخل القابل للتوزيع، وبالتالي انخفاض دخول الأشخاص الذين يملكون أسهماً في هذه الشركات وعلى ذلك فإن ازدياد معدل الضريبة سيؤدي إلى آثار انكماشية أيضاً في الاقتصاد<sup>(34)</sup>.

مما تقدم يمكن القول إن العلاقة بين الضرائب والتضخم هي علاقة تفاعلية أو تبادلية أي أن زيادة معدلات الضرائب الحالية سوف يؤدي إلى ارتفاع نسبة التضخم وعليه ولكي يتم معالجة هذه المشكلة فإنه يتعين فصل أو تحييد التأثيرات المتبادلة ما بين التضخم والضرائب وذلك من خلال الابتعاد عن استخدام الضرائب التي تؤدي إلى زيادة معدل التضخم من ناحية، وأن يتم فرض الضريبة على القيمة الحقيقية وليس الاسمية كما يجب إعادة النظر في النظام الضريبي الليبي بالكامل وتصحيحه للتخلص من المشاكل الموروثة والتي لم تكن ظاهرة أو مهمة في وقتها، خاصة في الفترة الراهنة، وما تشهده الدولة الليبية من أزمت اقتصادية ومالية خانقة نتيجة انخفاض أسعار النفط وانخفاض قيمة الدينار الليبي وما ترتب على ذلك من انخفاض في مستوى معيشة الأفراد وهو ما يجعل عملية الإصلاح الضريبي أمراً في غاية الأهمية وذلك من خلال البحث عن مصادر بديلة للنفط ومحاولة التقليل من طبيعة

الاقتصاد الريعي لليبي، ولن يتأتى ذلك في اعتقادي إلا بتكثيف الجهود وتطوير النظام الضريبي الليبي بما فيه التشريع من خلال محاولة توسيع القاعدة الضريبية لتشمل الضرائب أكبر قدر ممكن من الدخول المحققة علاوة على ترشيد معدلات الضرائب وذلك للتقليل من حدة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وما تشكله من خطر على الحصيلة الضريبية بشكل خاص وعلى الميزانية العامة بشكل عام .

### الخاتمة:

خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج والتوصيات التي نعتقد بجدوى الأخذ بها.

### أولاً- النتائج:

إن الإصلاح الضريبي يعد أحد برامج سياسات الإصلاح الاقتصادي والذي لا نتردد عند الحديث عنه في القول بأن رصيد ليبيا من هذه التجارب يعد بسيطاً جداً مقارنة بالدول الأخرى، سواء المتقدمة أو النامية منها والتي قطعت شوطاً لا بأس به في مجال الإصلاح الضريبي.

فعلى صعيد التشريع نجد أن نصوص القوانين الضريبية المتعاقبة في ليبيا هي تشريعات أغلبها يحاكي بعضه بعضاً ابتداءً من قانون 1968 إلى القانون الحالي لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل، إذ لم تأت بأي إصلاحات جذرية وأن أغلب محاولات الإصلاح جاءت للتخفيض من أسعار الضرائب دون محاولة البحث عن أوعية أو هياكل ضريبية جديدة تحقق عمومية الضريبة.

لذلك فإن النظام الضريبي الليبي يعاني من العديد من المشاكل التشريعية وهي أغلبها مشاكل فنية متعلقة بضعف وانحسار الوعاء الضريبي، وعدم ثبات الأسعار الضريبية، وخضوعها للتعديل المستمر، إضافة إلى عدم قدرته على تتبع العديد من الأنشطة المفترض خضوعها للضريبة، كل ذلك ساهم بشكل كبير في تدني الحصيلة الضريبة.



## ثانياً- التوصيات:

أمام حجم المشاكل القانونية والفنية في القانون الضريبي، فإن مسألة الإصلاح تبدو في غاية الأهمية، وكان لا بد من إيجاد الحلول والآليات لمجابهة أو الحد من هذه الصعوبات والتحديات ونقترح في هذا المجال:

1/ تبسيط التشريع يعد أولوية ليكون في متناول الجميع، ورفع التعارض الذي قد يعترض الكثير من النصوص التشريعية مع ضرورة مراعاة قدرة الأفراد على دفع الضريبة بما ينسجم مع العدالة الضريبية.

2/ ترشيد سياسة الإعفاءات والحوافز الضريبية لكي تحقق الغرض الذي شرعت من أجله كما يجب تطوير التشريع الضريبي بشكل ينسجم مع متطلبات العصر، بحيث تكون له القدرة على مجابهة الصور الحديثة للتهرب الضريبي وانتشار نشاطات الاقتصاد الخفي، بما يضمن خضوع هذه الأنشطة للضريبة أسوة بالأنشطة الرسمية الأخرى، ويساهم في زيادة الحصيلة الضريبية.

3/ نظراً للطبيعة المتشعبة والمعقدة للضرائب بشكل لا يمكن تجاهله، مما يجعل مسألة جمعها في وثيقة واحدة مسألة ملحة وفق تشريع مبسط على أن يتضمن هذا التشريع أوعية متسعة .

4/ ترشيد سياسة السعر الضريبي بشكل متوازن بحيث يراعي قدرة الممول على الدفع ولا يؤثر على الحصيلة الضريبية .

5/ العمل على تضمين ضريبة القيمة المضافة في هيكل النظام الضريبي، وذلك بفضل ما توفره من حصيلة ضريبة غزيرة، على أن يتم إعفاء السلع الأساسية منها.

## الهوامش:

(1) أسعد طاهر أحمد، الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة، محاضرات لطلاب الدراسات العليا بجامعة طرابلس والزاوية، غير منشورة 2004، ص

- (2) خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، منشورات جامعة قاريونس، الطبعة الثالثة 1989 ، ص 59.
- (3) د. فاضل شاكر الواسطي ، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة اوفسيت الانتصار، بغداد 1978، ص 201.
- (4) السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 558.
- (5) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامد ، الأردن، الطبعة الأولى 2008 ، ص 43.
- (6) السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 563.
- (7) يرى الفقيه جودمييه أنه لا توجد ضريبة عادلة بصورة كاملة، فما يكون عادلاً على صعيد قد لا يكون كذلك على صعيد آخر، وما يكون عادلاً في ظروف بلد قد لا يكون عادلاً في ضل بلد آخر... وهكذا، ومع ذلك فقد استقر الفكر الضريبي على أن الضريبة العادلة هي الضريبة التي تفرض على الممول على أساس القدرة على الدفع بعد أن كانت تعد كذلك على أساس المنافع التي يتلقاها الممول من الدولة. المرجع السابق، ص 564.
- (8) منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دار الكتب الوطنية، بنغازي ليبيا، الطبعة الثانية 2013، ص 156.
- (9) مصلحة الضرائب الليبية، طرابلس 2010.
- (10) Ceuta and Melilla and Others "Value-Added tax, VAT nin the European Union" Thr Indological Knowledge base, The Indology CMS. December 2004,pp:3-6.
- (11) Alan Schenk and Oliver Oldman "Value Added tax: A comparative approach" Survey of taxes on Consumption and, Introduction to Value Added tax, Income Cambridge University

P res 2000 pp:9

(12) صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، كلية الحقوق، جامعة طنطا، دار النهضة العربية، القاهرة ، الطبعة الأولى 2000، ص 179.

(13) المرجع السابق، ص 374.

(14) النظام الضريبي الليبي، تحدي الواقع ومتطلبات الإصلاح، المنظمة الليبية للسياسات والاستراتيجيات، ص 15، متاح على الرابط :

[Http// loopsresearch. org](http://loopsresearch.org)

(15) L.M. Lephoto "Introduction of VAT in Lesotho" Research department, Central bank of Lesotho, 2007, pp:4-6

(16) جاء في مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي حول العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، أن تونس تقدم أنموذجاً للتنمية المزدوجة للقطاعين الداخلي والخارجي لاسيما فيما يتعلق بتوفير وظائف في أنشطة ذات قيمة مضافة منخفضة، لمزيد من الإيضاح حول هذا المعنى، يمكن الرجوع إلى المذكرة المذكورة، أندرو جويل وآخرون، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط، منشورات الأمم المتحدة، نيويورك، 2015 ، ص 22.

(17) عادل التابعي عبده الغرناوي، تحليل وتقييم الإعفاءات الضريبية واتجاهات لزيادة فاعليتها، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الثامن حول إصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولية، بحوث اليوم الثاني، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، جمهورية مصر العربية، 2003، ص 8 .

(18) المرجع السابق، ص 9 .

(19) المادة 37 من قانون ضريبة الدخل الليبي رقم 11 لسنة 2004.

(20) المادة 36 من قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010. ونأمل من المشرع الليبي أن يحذوا حذو المشرع التونسي وذلك بإضافة إعفاءات لرب الأسرة عن

- كل طالب جامعي لا يستفيد من منحة جامعية، وكل طفل معاق، إضافة إلى تقرير إعفاءات عن كل واحد من الوالدين في كفالة رب الأسرة، على أن تتماشى مقادير الإعفاء مع مستوى الأسعار ومتطلبات المعيشة، وأن يتم تحيينها.
- (21) من أبلغ ما عبر عنه عميد القانون الجبائي في تونس عند شرحه لدور الجباية في تحقيق الاستقرار السياسي للدولة " أن ديمقراطية الدول تقاس بمدى إقبال الناس وتفاعلهم مع الواجب الضريبي ومدى حرص الدولة على القبول الفعلي لممثلي الشعب للضرائب من خلال ما يسن من قوانين علما وأن انفراد السلطة التشريعية بسن الضرائب وتعديلها وحذفها هو شرط لا يمكن بدون حصوله الحديث عن نظام سياسي ديمقراطي. فكل دساتير الدول الديمقراطية وخاصة الغربية منها، تقر البرلمان صراحة باختصاص سن الضرائب..." قراءة في المنظومة الجبائية التونسية اليوم، مجلة دراسات قانونية، العدد 14، كلية الحقوق بصفاقس، تونس 2007، ص 25.
- (22) تنص المادة 1 من القانون رقم 5 لسنة 1981 بتقرير بعض الأحكام بشأن إعفاء بعض الأشخاص الاعتبارية من بعض الضرائب والرسوم ( يجوز بقرارات من اللجنة الشعبية العامة إعفاء الأشخاص الاعتبارية الأجنبية والتي تتعاقد مع الأمانات والمصالح أو الهيئات أو المؤسسات العامة أو البلديات، بما فيها العقود والاتفاقيات التي تبرم في مجال النفط من كل أو بعض الضرائب...).
- (23) د. اسعد طاهر احمد الإعفاءات الضريبية، مرجع سبق ذكره ، ص 69 .
- (24) المواد (43، 60، 68، 75، 82، 85، 102) من قانون ضريبة الدخل الملغى رقم 64 لسنة 1973 .
- (25) المواد (50، 57، 61، 79) من قانون ضريبة الدخل الملغى رقم 11 لسنة 2004 .

- (26) المواد (47، 48، 54، 70) من قانون ضريبة الدخل الحالي رقم 7 لسنة 2010.
- (27) أندرو جويل وآخرون، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مرجع سبق ذكره، ص 23، 24.
- (28) سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، المجلة الجامعية، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، 2013، جامعة الزاوية، ص 177.
- (29) المواد (47، 48، 54، 58، 62، 70) من قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010.
- (30) مشار إليه لدى سحر مشماش، الامتيازات الجبائية تثقل لكاهل المالية العمومية، بدون ناشر وتاريخ، ص 18، 31.
- (31) تقرير ديوان المحاسبة لسنة 2018، ص 132.
- (32) خليل حسن، السياسات العامة في الإصلاح الضريبي، دار المنهل اللبناني، بيروت 2006، ص 105.
- (33) لمزيد من الإيضاح حول كيفية حساب التضخم وفقاً لطريقة الأرقام القياسية يمكن الرجوع إلى بحث، الضرائب والتضخم في الاقتصاد الليبي، عطيه المهدي الفيتوري، بحث مقدم إلى ندوة النظام الضريبي الليبي، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، 2003. ص 19، 22.
- (34) المرجع السابق ذكره، ص 25.