

الفصل الثاني

مدخل عام للتنظيم القانوني للضريبة في النظام الضريبي الليبي.

بعد أن تم تناول التنظيم الفني للضريبة في الفصل الثاني، سيتم دراسة التنظيم القانوني لها في هذا الفصل، والتي تتمثل دراستها في عناصر هامة وهي الإعفاءات الضريبية والتقادم الضريبي، والتهرب والازدواج الضريبي، وسيتم التطرق إلى هذه المسائل أو الموضوعات في ضوء أحكام التشريع الضريبي الليبي وفقاً للآتي:-

المبحث الأول: الإعفاءات الضريبية والتقادم الضريبي في القانون الليبي

المبحث الثاني: التهرب والازدواج الضريبي في القانون الليبي

المبحث الأول: الإعفاءات الضريبية والتقادم الضريبي في القانون الليبي

يعفى الممول من الضريبة المفروضة عليه وفقاً للقوانين الضريبية سواء في حالة ما نص المشرع على إعفاءات معينة أو بعد مرور مدة زمنية محددة، تحدد وفقاً للقوانين الضريبية، وبالتالي تبرأ ذمة الممول من الضريبة المفروضة عليه وستتم دراسة الإعفاءات الضريبية والتقادم الضريبي وفقاً لأحكام القانون الليبي كلاً على حدا.

المطلب الأول: الإعفاءات الضريبية في القانون الليبي

المطلب الثاني: التقادم الضريبي في القانون الليبي

المطلب الأول: الإعفاءات الضريبية في القانون الليبي

إن من أهم مبادئ فرض الضريبة هو تحقيق مبدأ العدالة الضريبية الذي يقتضي أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص القاطنين في الدولة الذين يتمتعون بحمايتها، وخدماتها سواء كانوا من الوطنيين أم الأجانب المقيمين في تلك الدولة، طالما توافرت لديهم المقدرة المالية المتمثلة فيما يملكون من أموال، أو ما يحصلون عليه من دخول، أو ما ينفقون على أوجه الاستهلاك والاستثمار،^{٤٦} وهذا يسمى بعمومية الضريبة.

وتجدر الإشارة إلى أن قاعدة العمومية هذه ليست مطلقة، وإنما ترد عليها بعض الاستثناءات التي تتخذ صورة إعفاءات، وهذه الإعفاءات قد تكون كاملة أو جزئية، مؤقتة أو دائمة، إذ أنه قد توجد ضرورة لإعفاء بعض الأشخاص أو الأموال من الضريبة لأسباب سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية أو إنسانية. فما المقصود من الإعفاءات الضريبية، وما هي أهم أنواعها وفقاً لأحكام القانون الضريبي الليبي؟

الفرع الأول: مفهوم الإعفاءات الضريبية

^{٤٦} أبو زريدة، مختار. ١٩٩٣. أنواع الضرائب في الجماهيرية استعراضاً للهيكلي الضريبي الليبي في ضوء المفاهيم والمبادئ الضريبية العامة. بحث مقدم في ندوة النظام الضريبي في الجماهيرية. ط أولى. منشورات مركز بحوث العلوم الاقتصادية بنغازي. ص ٦٢.

اختلفت وتعددت الآراء والاتجاهات في تحديد المقصود من الإعفاءات الضريبية، فقد حاول رواد فقه القانون العام وضع بعض التعريفات للإعفاءات الضريبية، والملاحظ أن كل من قام بتحديد تعريف لها اقتصر على ذكر أنواعها وأسباب منحها.

فقد عرفها جانب من الفقه بأنها استثناء أشخاص أو مبالغ مالية، أو خدمات أو سلع من الضريبة وذلك لاعتبارات اجتماعية أو سياسية أو اقتصادية.^{١٤٧}

كما عرفها البعض الآخر بأنها عدم فرض الضريبة على أشخاص معينة أو أموالاً محددة برغم توافر شروط خضوعها للضريبة قانوناً لاعتبارات خاصة اقتصادية، أو اجتماعية، أو انسانية، أو ثقافية، أو مجالات دولية أو لمنع الازدواج الضريبي، أو أي اعتبار يراه المشرع الضريبي لتقرير الإعفاء من عدمه.^{١٤٨}

بينما عرفها جانب آخر بأنها عدم فرض الضريبة على دخل معين ولو أن حصيلته تشكل دخلاً بمعناه الاقتصادي أو قد تدخل حتى في مفهوم الدخل القانوني لولا إعفائها من قبل المشرع صراحة.^{١٤٩}

وتميل الباحثة إلى ما جاء في هذا التعريف وترجحه باعتباره جاء في إطار موسع كما أنه أعطى بعداً شاملاً للإعفاءات الضريبية، ويتضح من هذه التعريفات أن المشرع الضريبي ينص على بعض الإعفاءات لتحقيق عدة اعتبارات اجتماعية واقتصادية وسياسية وغيرها، ومن هنا يمكن تحديد أنواع الإعفاءات في الآتي:-

الفرع الثاني: أنواع الإعفاءات الضريبية

بالرغم من أن الضريبة تقتضي تحقيق مبدأ العدالة الضريبية كما أسلفنا إلا أنه ولعدة اعتبارات ينص المشرع الضريبي على جملة من الإعفاءات، تنقسم إلى عدة أنواع تتلخص في الآتي:-

أولاً: الإعفاءات السياسية

^{١٤٧} البريشي، اسماعيل محمد. الإعفاءات الضريبية في الفقه الإسلامي، مفهومها، مجالاتها، وآثارها. دراسات علوم الشريعة والقانون. المجلد ٤٢. العدد ١. ص ٢٥٨.

^{١٤٨} زايدي، صفاء. قوفي، سعاد. ٢٠٢٢. الإعفاءات الضريبية للمؤسسات الناشئة دراسة تحليلية للتجربة الجزائرية. مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية. المجلد ٦. العدد ٢. ص ١٦٨. والصعدي، إبراهيم أحمد. ١٩٩١. بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس المنعقد في القاهرة عين شمس. ص ١٥.

^{١٤٩} الشاوي، خالد. نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ٢٣٧.

يقصد بالإعفاءات السياسية تلك الإعفاءات التي توثق العلاقات والروابط السياسية بين الدول،^{١٥٠} فيمنحها المشرع ابتغاء تحقيق أهداف سياسية من وراء تقريرها سواء كانت هذه الأهداف أهداف سياسية دولية، أو أهداف سياسية داخلية.^{١٥١}

والجدير بالذكر أن أغلب التشريعات الضريبية تقرر هذه الإعفاءات لروؤساء وملوك الدول مانحة الإعفاء وروؤساء وملوك الدول الأجنبية، كما تمنحها لأعضاء البعثات الدبلوماسية والقنصلية وأيضاً ممثلي المنظمات الدولية كالأمم المتحدة وجامعة الدول العربية، وذلك وفقاً لما تقضي به أحكام القانون الدولي،^{١٥٢} وقد شمل المشرع الضريبي الليبي هذه الحالات بنص مطلق وأعفى "أي دخل آخر معفي من الضريبة بمقتضى القانون أو بناء على معاهدة أو اتفاقية دولية".^{١٥٣}

هذا إلى جانب الإعفاءات المنصوص عليها في القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك والذي نص في مادته ١٨٢ على جملة من الإعفاءات السياسية حيث نصت على الإعفاء من الضرائب والرسوم الجمركية، وبشرط المعاملة بالمثل وبعد التنسيق في قطاع الإتصال الخارجي والتعاون الدولي مايلي:-

ما يرد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلك السياسي والقنصلي من العاملين الأجانب غير الفخريين وأعضاء هيئة الأمم المتحدة المقيدين في الجداول التي تصدرها الجهة المختصة وكذلك ما يرد إلى أزواجهم وأولادهم القصر.

ما تستورده السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية وبعثة الأمم المتحدة والمنظمات الدولية التي تكون الدولة طرف فيها، وذلك للاستعمال الرسمي.

ما يرد للاستعمال الشخصي بشرط المعاينة من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية، وكذلك سيارة واحدة لكل موظف من الموظفين غير السياسيين من غير المعينين محلياً والموفدين للعمل بالبعثات السياسية والقنصلية غير الفخرية والذين لا يستفيدون من الإعفاء المقرر في البند ١، بشرط أن يتم الاستيراد خلال ستة أشهر من

^{١٥٠} قطاوي، ميس ياسر إبراهيم. ٢٠١٧. الإعفاءات الضريبية وأثرها على تحقيق الأهداف الضريبية. جامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين. رسالة ماجستير. ص ٢٥.

^{١٥١} أسعد طاهر أحمد. إعفاءات الضريبة في النظم الضريبية الحديثة دراسة مقارنة. مرجع سابق. ص ١٣١.

^{١٥٢} يونس، منصور ميلاد. مبادئ المالية العامة. مرجع سابق. ص ١٨٩.

^{١٥٣} نص المادة ٣٣ فقرة ١٤ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٧ لسنة ٢٠١٠.

وصول المستفيد من الإعفاء، ويجوز للمدير العام بموافقة القطاع المختص مد هذا الأجل، وتمنح الإعفاءات المشار إليها في البنود السابقة بعد اعتماد طلبات الإعفاء من رئيس البعثة السياسية أو القنصلية حسب الأحوال.

الأمثلة الشخصية المستعملة المستوردة من قبل أعضاء السلك السياسي والقنصلي وغيرهم من موظفي الدولة الملتحقين للعمل بالبعثات الليبية في الخارج عندما يتقرر نقلهم من مقر عملهم إلى الدولة، وتحدد بقرار من الأمين الشروط والأوضاع اللازمة لتطبيق هذه المادة^{١٥٤}.

كما نصت المادة ١٨٣ على أنه يجوز بقرار من الأمين إعفاء الأشياء المنصوص عليها في البند ١ من المادة ١٨٢ من الضرائب والرسوم المشار إليها وذلك بالنسبة لبعض ذوي المكانة من غير الوطنيين بقصد المجاملة الدولية.

كما تم النص في المادة ١٨٤ على الإعفاء من الضرائب والرسوم كل من:-

الأمثلة الشخصية المستعملة الخاصة بالأجانب القادمين إلى الدولة بقصد الإقامة فيها للمرة الأولى ولمدة لا تقل عن سنة، والأمثلة الشخصية الخاصة بالمسافرين، وذلك بالشروط والأوضاع التي يصدر بها قرار من الأمين. اليناشين والميداليات والجوائز الرياضية والعلمية وغيرها من الأشياء المعفاة.

الأثاث والأدوات والأمثلة الشخصية والسيارات التي سبق تصديرها من الدولة بصفة مؤقتة، والخاصة بأشخاص يعتبر محل إقامتهم الأصلي في الدولة.

الأشياء التي تصدر للخارج ثم يعاد استيرادها، وذلك بالشروط والأوضاع التي يصدر بها قرار من الأمين.

الأمثلة الشخصية المستعملة المستوردة من قبل الطلبة الوطنيين والأشخاص العائدين من المهجر لغرض التوطن، ويكون ذلك وفقاً للشروط والأوضاع التي يصدر بها قرار من الأمين.

الهدايا والهبات والعينات الواردة للأمانات ومصالحها.

^{١٥٤} المادة ١٨٢ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

ما يرد من الأشياء المذكورة في البند السابق إلى المصالح العامة والهيئات والمؤسسات العامة، ويصدر بإعفائها قرار من الأمين.

المهمات التي ترد من الخارج دون قيمة بدل تالف أو ناقص عن مهمات سبق توريدها أو رفض قبولها وحصلت الضرائب الجمركية عليها في حينها بشرط أن تتحقق الإدارة من ذلك^{١٥٥}.

ويمكن القول بأن النظام المالي الإسلامي عرف الإعفاءات الضريبية السياسية ومن أهمها الجزية، والجزية اسمها مشتق من الجزاء، إما جزاء على كفرهم لأخذها منهم صغاراً، وإما جزاء على أماننا لهم لأخذها منهم رفقاً^{١٥٦} كما سبق الإشارة إليه.

والأصل فيها الآية ٢٩ من سورة التوبة

قَالَ تَعَالَى: ﴿ قَاتِلُوا الَّذِينَ لَا يُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ وَلَا بِالْيَوْمِ الْآخِرِ وَلَا يُحَرِّمُونَ مَا حَرَّمَ اللَّهُ وَرَسُولُهُ وَلَا يَدِينُونَ دِينَ الْحَقِّ مِنَ الَّذِينَ أُوتُوا الْكِتَابَ حَتَّى يُعْطُوا الْجِزْيَةَ عَنْ يَدٍ وَهُمْ صَاغِرُونَ ﴾^{١٥٧}

حيث كانت تفرض على أهل الذمة وذلك لضمان حمايتهم وتحقيق الأمن لهم باعتبارهم مقيمين في الدولة الإسلامية، وقد راعى التشريع في فرضها عدة جوانب منها المقدرة التكلفية للخاضعين لها، كما أنها كانت ضريبة تصاعديّة أي أنها تفرض على الأغنياء بقيمة أكبر مما سواهم من الفئات المتوسطة، وتتمثل الإعفاءات الضريبية في هذا النوع من الفرائض في الآتي:

^{١٥٥} المادة ١٨٤ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

^{١٥٦} الماوردي، أبي الحسن على بن محمد بن حبيب البصري . ٢٠٠٦. الأحكام السلطانية . الباب الثالث عشر في وضع الجزية والخراج . ٣٧٤. هـ. ٤٥٠ هـ.

تحقيق أحمد جاد . مرجع سابق . ص ١٨١ .

^{١٥٧} القرآن . التوبة : ٩ : ٢٩ .

- ١- إعفاء الصبي والمجنون، فكلاهما ليس مكلف بالفرائض الشرعية،^{١٥٨} وذلك امتثالاً لقول الرسول عليه الصلاة والسلام "رُفِعَ الْقَلَمُ عَنْ ثَلَاثٍ عَنِ النَّائِمِ حَتَّى يَسْتَيْقِظَ وَعَنِ الْوَجْدَانِ حَتَّى يَبْلُغَا حَتَّى يَبْرَأَ".^{١٥٩}
- ٢- المرأة لم يفرض النظام المالي الإسلامي الضريبة على المرأة، وذلك لأن المرأة يقوم بإعالتها والدها أو زوجها، وبالتالي يشكل عبئ كبير على الشخص المعيل، بالتالي فقد تم إعفائها من دفع الجزية.
- ٣- الشيخ الكبير المسن هو أيضاً تم إعفائه من دفع الجزية، وقد تم الاستناد في إعفاء هذه الفئات من الجزية إلى قوله

تعالى ﴿ قَاتِلُوا الَّذِينَ لَا يُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ وَلَا بِالْيَوْمِ الْآخِرِ وَلَا يُحَرِّمُونَ مَا حَرَّمَ اللَّهُ وَرَسُولُهُ وَلَا يَدِينُونَ دِينَ الْحَقِّ مِنَ الَّذِينَ أُوتُوا الْكِتَابَ حَتَّى يُعْطُوا الْجِزْيَةَ عَنْ يَدٍ وَهُمْ صَاغِرُونَ ﴾^{١٦٠}

- ٤- الإسلام والموت، إذ أنه بمجرد إعلان الكافر إسلامه يعفى من الجزية لأنه تفرض عقوبة على كفره، هذا إلى جانب موت من تفرض عليه الجزية فبمجرد وفاته تسقط الفريضة.

ثانياً: الإعفاءات الاقتصادية

تلجأ الدول من خلال منحها الإعفاءات الضريبية إلى تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية، سواء أكانت أهداف دولية أو داخلية، فالإعفاءات الضريبية أصبحت تلعب دوراً فعالاً في تدعيم وتطوير أوجه الأنشطة الاقتصادية، سواء الأنشطة الزراعية، أو الحرفية، أو التجارية، فالدول تهدف من خلال منحها الإعفاءات

^{١٥٨} البريشي، اسماعيل محمد. الإعفاءات الضريبية في الفقه الإسلامي، مفهومها، مجالاتها، وآثارها. دراسات علوم الشريعة والقانون. مرجع سابق.

ص ٢٦٤

^{١٥٩} أخرجه الإمام مالك في الموطأ. كتاب الزكاة. باب جزية أهل الذمة (ج ٤٢) الكتاب والمجوس. حديث رقم ١. ص ٢٧٨. والبيهقي في السنن الكبرى. كتاب الجزية. باب المجوس أهل الكتاب (١٩١٢٥) وجزية. حديث رقم ٩. ص ١٨٩. وابن أبي شيبة في المصنف. كتاب السير. باب في المجوس يؤخذ منهم شئ من الجزية. حديث رقم ٦. ج ٧. ص ٤٣٠.

^{١٦٠} القرآن. التوبة ٩: ٢٩.

الضريبية إلى دفع عجلة التنمية وتشجيع الاستثمار المحلي وتشجيع الإنتاج وحمايتهما، هذا إلى جانب دعم القطاع التجاري والزراعي ويتحقق ذلك بإعفاء استيراد الأسمدة والبذور والمواد اللازمة في قطاع الزراعة^{١٦١}.

وقد نص المشرع الضريبي الليبي في نصوص متفرقة على بعض أنواع الإعفاءات الضريبية التي تحقق هذه الأهداف الاقتصادية، فقد نصت المادة ١٠ من القانون رقم ٩ لسنة ٢٠١٠ بشأن تشجيع الاستثمار على إعفاءات المشروعات المقامة في إطار هذا القانون وذلك لتشجيع الاستثمار، وتنقسم هذه الإعفاءات إلى الإعفاءات الدائمة والإعفاءات المؤقتة:-

١ الإعفاءات الضريبية الدائمة تتمثل في

وهي مقررّة بموجب المادة ١١ من هذا القانون، وذلك لإعفاء:-

١- كافة الآلات والمعدات والأجهزة اللازمة لتنفيذ المشروع من كافة الضرائب والرسوم الجمركية ورسوم خدمات التوريد وغيرها من الرسوم والضرائب ذات الأثر المماثل.

٢- إعفاء السلع المنتجة لغرض التصدير من ضريبة الإنتاج ومن الرسوم والضرائب الجمركية المفروضة على التصدير.

٣- إعفاء كافة المحررات والتصرفات والمعاملات والوقائع التي ينشئها، أو يبرمها، أو يستعملها المشروع الاستثماري من ضريبة الدمغة المقررة بموجب أحكام التشريعات النافذة.^{١٦٢}

ويتميز هذا الإعفاء بالديمومة حيث أنه غير محدد بمدة معينة، وتمام من جميع الرسوم والضرائب الجمركية والضرائب ذات الأثر المماثل من ضريبة الإنتاج والاستهلاك.

٢ الإعفاءات الضريبية المؤقتة

^{١٦١} فرحي، محمد. ٢٠٠١. سياسة الإعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وآثارها الاقتصادية والاجتماعية. المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية. المجلد ٣٨. العدد ١. ص ٦٥.

^{١٦٢} المادة ١١ من القانون رقم ٩ لسنة ٢٠١٠ بشأن تشجيع الاستثمار.

١- نصت الفقرة الثانية من المادة ١٠ لقانون رقم ٩ لسنة ٢٠١٠ بشأن تشجيع الاستثمار على إعفاء التجهيزات وقطع الغيار ووسائل النقل والأثاث والمستلزمات والمواد الأولية ومواد الدعاية والإعلان ذات العلاقة لتشغيل وإدارة المشروع وذلك لمدة خمسة سنوات من كافة الرسوم والضرائب أياً كان نوعها ومصدرها.

٢- كما أُعفي المشروع الاستثماري من ضريبة الدخل عن نشاطه وذلك لمدة خمسة سنوات يبدأ احتسابها من تاريخ الإذن بمزاولة النشاط.

٣- كما أُعفي عوائد الحصص والأسهم الناتجة عن توزيع أرباح المشروع الاستثماري أثناء فترة الإعفاء وكذلك الأرباح الناتجة عن دمج المشروع، أو بيعه، أو تقسيمه، أو تغيير شكله القانوني من كافة الضرائب والرسوم المستحقة وذلك كله خلال فترة الإعفاء.

٤- إعفاء الأرباح الناتجة عن نشاط المشروع إذا ما أُعيد استثمارها.

٥- كما يجوز للمستثمر ترحيل الخسائر التي تلحق بمشروعه خلال سنوات الإعفاء إلى السنوات اللاحقة وهذا يعتبر صورة من صور الإعفاء الضريبي.^{١٦٣}

هذا بالإضافة إلى بعض الإعفاءات التي تم النص عليها في المادة ١٥ من هذا القانون، حيث أجازت صدور قرار من اللجنة الشعبية العامة بناء على اقتراح من الأمين منح مزايا وإعفاءات ضريبية لمدة لا تتجاوز ثلاث سنوات أو مزايا إضافية أخرى للمشروعات الاستثمارية التي يثبت أنها:
- تساهم في تحقيق الأمن الغذائي.

- المشروعات التي تستخدم تجهيزات من شأنها تحقيق وفر في الطاقة أو في المياه أو تساهم في حماية البيئة.

- المشروعات التي تساهم في تحقيق التنمية المكانية.^{١٦٤}

^{١٦٣} نص المادة ١٠ من القانون رقم ٩ لسنة ٢٠١٠ بشأن تشجيع الاستثمار.

^{١٦٤} نص المادة ١٥ من القانون رقم ٩ لسنة ٢٠١٠ بشأن تشجيع الاستثمار.

كما أن القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل قد نص على بعض الإعفاءات التي تحقق أهداف اقتصادية، منها نص الفقرة الثانية من المادة ٣٣ التي نصت على إعفاء الدخل الناتج عن الايداع في حسابات التوفير لدى المصارف وذلك لتشجيع الأفراد على الادخار والاستثمار.

كما أنه أعفى دخل النشاط الزراعي البحث من الضريبة بشكل عام، إضافة إلى إعفاء الدخل الناتج عن نشاط التصدير وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

كما نصت المادة ١٥٥ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك على إعفاء المناطق الحرة من كافة الضرائب والرسوم الجمركية، ويقصد بالمناطق الحرة هي المناطق التي تنشأها الدولة لدعم سياسة التنمية الاقتصادية، والتي يجوز فيها ادخال البضائع والقيام بالنشاطات الاقتصادية والصناعية المختلفة دون أي قيد، كما تعفى جميع البضائع الداخلة في البنية التحتية للمنطقة الحرة من جميع الضرائب والرسوم الجمركية.^{١٦٥}

كما أعفت المادة ١٧١ البضائع المصدرة مؤقتاً من الضرائب والرسوم الجمركية عند إعادة استيرادها على نفس الحالة التي صدرت بها مؤقتاً، ما عدا الاستهلاك العادي.

كما نصت المادة ١٨٤ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك في الفقرة ١١ منه على إعفاء: الأشياء التي تقتضي العمليات التجارية مع الخارج استيرادها، وذلك بشرط تصدير بضاعة من نفس القيمة والنوع من الإنتاج المحلي ويصدر بتحديد هذه الأشياء في كل حالة قرار من الأمين بالتنسيق مع القطاعات ذات العلاقة.

البضائع التي تستورد بقصد الإسهام في التنمية الزراعية، أو الصناعية، أو الاقتصادية والتي تحدد بقرار من الأمين بالتنسيق مع القطاعات ذات العلاقة.

السماك الطازج والحيوانات القشرية والإسفننج الخام الذي تلتقطه وتفرغه مراكب مسجلة محلياً^{١٦٦}.

^{١٦٥} نص المادة ١٥٥ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

^{١٦٦} المادة ١٨٤ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٠ بشأن الجمارك.

هذا إلى جانب الإعفاءات التي تم النص عليها في القانون ٢ لسنة ١٩٨٦ والقانون رقم ١٩ لسنة ١٩٩٢ بشأن ضريبة الإنتاج حيث نصت المادة الخامسة من هذا القانون على إعفاء:

- ١- السلع التي تصدر إلى الخارج أو تنقل إلى منطقة حرة.
- ٢- السلع التي تحول تحويلاً خاصاً لاستعمالها في الصناعة.
- ٣- الكميات التي يثبت فقدها أو صلاحها أو تلفها بمحاضر رسمية.
- ٤- المنتجات التي تفقد مواصفاتها بداخلها في العمليات الصناعية لإنتاج سلعة أخرى.

وبالرغم من أهمية هذه الإعفاءات إلا أنه توجد أنواع أخرى من الإعفاءات والخصم من قيمة الضريبة نصت عليها دول أخرى لم يتم النص عليها في القانون الضريبي الليبي، وتجدر الإشارة إلى أنه حتى الإعفاءات التي نص عليها القانون رقم ٩ لسنة ٢٠١٠ بشأن تشجيع الاستثمار قد ميز فيها المشرع بين رؤوس الأموال الأجنبية حيث خصها بالإعفاء، وبين رؤوس الأموال الوطنية التي لم يطبق عليها الإعفاء، مما يخالف مبادئ العدالة الضريبية، وهذا مما لا شك فيه عيب خطير يتعين على المشرع تلافيه ومساواة رؤوس الأموال الوطنية بالأجنبية من حيث المعاملة الضريبية، وتشجيعاً للاستثمارات الوطنية لأنها في جميع الأحوال هي الأفضل والأحسن حيث تتسم بالبقاء والاستمرار من الاستثمارات الأجنبية التي تتحكم فيها عوامل سياسية واقتصادية أخرى خلاف سياسة الإعفاءات التي تبناها المشرع في قانون الاستثمار.

ويقابلها في النظام المالي الإسلامي الخراج، والمقصود به في اللغة الغلة أو الزيادة الناشئة عن عقود البيوع وغيرها، فيقال خراج الأرض، أي غلتها، وخراج العبد، أي غلته،^{١٦٧} كما يعرف في الإصطلاح بأنه أجر الأراضى، أي ما يفرض على مستثمري الأراضي الزراعية من حقوق تؤدي عنها.^{١٦٨}

وتتمثل الإعفاءات في فريضة الخراج في الآتي:-

- ١- تسقط فريضة الخراج عن الزرع عند هلاكه بحريق أو آفة سماوية أو جراد أو صقيع، ونحوه.

^{١٦٧} انظر، الشربيني، معنى المحتاج. ج ٤. ٢٤٩. الشر واني. والعبادي. حواشي. ج ١٢. ص ١٤٠. البيجوري. حاشية. ج ٢. ص ٢٨٧.

^{١٦٨} عبيد، عروبة حاتم. موارد مصر المالية في كتاب فتوح مصر وأخبارها لأبن عبدالحكيم. ٢٥٧هـ / ٨٧٠م. معهد إعداد المعلمات الصباحي. ص ٦.

٢- ما يحدث للأرض ويجعلها غير صالحة للزراعة مثل الفيضانات، والجفاف، وارتفاع نسبة الرطوبة.^{١٦٩}

٣- إذا قام صاحب الأرض التي يفرض عليها الخراج بالبناء عليها، في هذه الحالة يعفى من دفع فريضة الخراج باعتبار أنها تفرض على غلة الأرض، والبناء ينفي سبب فرضها.

٤- يعفى صاحب الأرض من دفع فريضة الخراج إذا أسلم أو انتقلت ملكية الأرض إلى مسلم.^{١٧٠}

ثالثاً: الإعفاءات الاجتماعية

يقصد بالإعفاءات الاجتماعية، هي تلك الإعفاءات التي يمنحها المشرع الضريبي لأشخاص أو أموال بقصد رفع المعاناة الاجتماعية والمعيشية أو لتحقيق الرفاهية لآبناء المجتمع والحد من المشاكل الاجتماعية والإنسانية والصحية والثقافية سواء قدمت تلك الإعفاءات من الدولة للأشخاص أو الهيئات ذات الأهداف الاجتماعية والإنسانية التي تمارس نشاطاً بعيداً عن الربح والنفع المادي، أو قُدمت من الأشخاص إلى الدولة لمساعدتها لتحقيق الأهداف السابقة كالتبرعات والهبات والمساعدات المالية المقدمة منهم إلى الدولة.^{١٧١}

ويستخدم هذا النوع من الإعفاءات لكي يحقق العدالة الاجتماعية، وذلك بتقليل الفجوة التي تكون بين أصحاب الدخل المرتفعة وأصحاب الدخل المنخفضة،^{١٧٢} وذلك عن طريق إعادة توزيع الدخل لصالح الطبقة الفقيرة.

فلكي تتحقق العدالة الاجتماعية يجب أن تراعي التشريعات المالية في مختلف الدول عند تقرير الضريبة حالة الممول، وظروفه الشخصية، ومقدرته على دفع الضريبة المقررة، ونوع المصدر الذي يستمد منه

^{١٦٩} البريشي، اسماعيل محمد. الإعفاءات الضريبية في الفقه الإسلامي، مفهومها، مجالاتها، وآثارها. دراسات علوم الشريعة والقانون، مرجع سابق. ص ٢٦٥.

^{١٧٠} البريشي، اسماعيل محمد. الإعفاءات الضريبية في الفقه الإسلامي، مفهومها، مجالاتها، وآثارها. دراسات علوم الشريعة والقانون، مرجع سابق. ص ٢٦٥.

^{١٧١} أسعد طاهر أحمد. الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة. دراسة مقارنة. مرجع سابق. ص ٢٥٩.

^{١٧٢} الكرعوي، نجم عبد عليوي. ٢٠١٤. دور الإعفاءات الضريبية في تشجيع وجذب الإستثمارات الأجنبية. دراسة تطبيقية في هيئة إستثمار الديوانية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. العدد ٤٠. ص ٣١٢.

دخله،^{١٧٣} وهذا ما يسمى بشخصية الضريبة، التي يقتضي بموجبها أو يأخذ المشرع عند فرضها عدة اعتبارات، حيث يقوم بإعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول، ويأخذ الحالة الاجتماعية في الحسبان، مع إعفاء الجزء من الدخل الذي يضطر الممول لإنفاقه على تكاليف العلاج مثلاً، وأيضاً يجب على المشرع أن يميز معدلات الضريبة بين الدخول حسب مصدرها.

وما من تشريع ضريبي إلا وتضمن مثل هذه الإعفاءات، إلا أن مدى هذه الإعفاءات وحدودها وطريقة النص عليها تختلف من دولة لأخرى، ومن تشريع لآخر، وقد سار المشرع الليبي على هذا النهج، فقد نص على العديد من الإعفاءات التي تحقق الأهداف الاجتماعية، إما للحد من أعباء المعيشة أو إعفاءات اجتماعية علمية، وثقافية، ودينية، وخيرية، ورياضية.

فقد نص على العديد من الإعفاءات التي تراعي فيها ظروف الممول وحالته الاجتماعية، أما عن الحدود التي اتبعها المشرع من حيث عدد الأفراد الذين يشملهم الإعفاء أو الحد الأقصى للبناء المعالين مثلاً، والطريقة التي اتبعها في النص على مثل هذه الإعفاءات سيتم إيرادها في الآتي:-

١ إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول والأعباء العائلية

تقرر معظم التشريعات الحديثة إعفاء مبلغ معين من دخل الممول، بحيث لا يدخل ضمن وعاء الضريبة، على اعتبار أنه ضروري لإنفاقه على الحاجات الضرورية لمعيشته، حيث يكون عادة مقابل ما يتعيش به الفرد أو أسرته من مأكّل ومشرب وملبس، ولكن من الصعوبة بمكان تحديد الحد الأدنى من الدخل اللازم لمعيشة الفرد، إذ أن هذا الحد يتفاوت من شخص لآخر باختلاف طرق المعيشة والميل للإنفاق، إلا أن الدولة في العادة تقوم بتحديد هذا بشكل تحكّمي على وجه التقريب مستعينة في ذلك ببعض الاعتبارات الاقتصادية، والاجتماعية، كمرعاة الأسعار القياسية لنفقات المعيشة، ومتوسط دخل الفرد في السنة، وغير ذلك من الاعتبارات.^{١٧٤}

^{١٧٣} أبوزريدة، مختار على. أنواع الضرائب في الجماهيرية استعراض للهيكل الضريبي الليبي في ضوء المفاهيم والمبادئ الضريبية العامة. بحث مقدم في ندوة النظام الضريبي في الجماهيرية. مرجع سابق. ص ٦٢.

^{١٧٤} أبوزريدة، مختار على. أنواع الضرائب في الجماهيرية استعراض للهيكل الضريبي الليبي في ضوء المفاهيم والمبادئ الضريبية العامة. بحث مقدم في ندوة النظام الضريبي في الجماهيرية. مرجع سابق. ص ٦٣. الزبيدي، حسين جاسم. ٢٠١٤. الإعفاءات الضريبية. دار حامد للشر. عمان الاردن. الطبعة ٢٠١٤. ص ٦٧.

ولكي يحقق إعفاء الحد الأدنى للمعيشة الهدف الأساسي منه وهو العدالة الضريبية، يجب أن تعيد الدولة النظر في مقداره من وقت لآخر على ضوء التغيرات التي تطرأ على نفقات المعيشة، وأسعار السلع الضرورية، وعلى ضوء التغيرات في متوسط الدخل الفردي، وفي الحياة الاجتماعية والاقتصادية بصفة عامة.

فإلى أي مدى حقق المشرع الليبي العدالة في قوانينه الضريبية، خاصة ما يتعلق بإعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول، ومراعاة حالته العائلية؟

يمكن القول بأن المشرع الليبي قد أدرك أن الإعفاء الممنوح وفقاً للقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ لم يعد يلئم أو يواكب التغير الحاصل في نظام المرتبات والأجور، حيث اتضح له انخفاض نسبة الإعفاء بالنسبة للضريبة النوعية على الأجور والمرتبات وما في حكمها، مع ما صاحب ذلك من زيادة في تكاليف المعيشة.

بالتالي قام المشرع بتعديل ذلك الإعفاء بموجب القانون الملغي رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤، وأعقبه بالقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠، فقد نصت المادة ٣٦ منه على معدلات جديدة تتناسب والوضع القائم، وخاصة مع التغيرات المضطردة في الرقم القياسي لنفقة المعيشة.

فقد أعفت هذه المادة كل شخص طبيعي لا يجاوز دخله السنوي الخاضع للضريبة ١٨٠٠ ألفاً وثمانمائة دينار إذا كان أعزب، أو ٢٤٠٠ ألفين وأربعمائة دينار إذا كان متزوجاً وليس له أطفال يعولهم، فضلاً عن تمتعه بإعفاء قدره ٣٠٠ ثلاثمائة دينار عن كل طفل أو طفلة من أطفاله القصر، وقد اشترط المشرع لسريان هذا الإعفاء أن يكون أرمل أو مطلقاً وله أطفال يعولهم.

ونلاحظ أن المشرع الضريبي قد جعل في القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ المبلغ لا يتجاوز ١٨٠٠ للأعزب بعد ما كان ١٢٠٠ في القانون الملغي رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤، و ٢٤٠٠ لمن كان متزوجاً ولم يكن له أولاد بعد ما كان هذا المبلغ لمن كان متزوج أو أرمل أو مطلق وله أولاد يعولهم، كما أن القانون الجديد قد أضاف فقرة تنص على إعفاء قدره ٣٠٠ دينار للمتزوج لكل طفل أو طفلة من أطفال المتزوج القصر، ولكن اشترط المشرع لكي يسري هذا الإعفاء أن يكون المتزوج أرمل أو مطلق، وإذا لم يكن كذلك فلا يسري عليه هذا الإعفاء.

وبالإضافة إلى هذا التعديل الذي قام به المشرع والمتعلق بمقادير الإعفاء، فقد نص على كيفية معاملة المرأة العاملة المطلقة والأرملة، إذ أن القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ لم ينص على كيفية معاملتها، حيث كانت تعفي وفقاً لمنشور صادر من الإدارة الضريبية، وهذا المنشور محل نظر لأن الإدارة الضريبية قامت بتقرير إعفاء لم ينص عليه القانون، مما أدى إلى مخالفة القاعدة الدستورية القائلة "لا ضريبة ولا إعفاء إلا بقانون".^{١٧٥}

ورغم النص بوضوح على إعفاء المرأة العاملة الأرملة والمطلقة في المادة ٣٦ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠، إلا أن المشرع لم يتلاف اللبس الموجود في المادة ٣٦ من القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣، والمتعلق بكيفية معاملة المرأة العاملة العزباء والمتزوجة، فهذا اللبس لازال قائماً.

وقد تجاوز المشرع المصري كل هذه التعقيدات، حيث وجد حد الإعفاء في المادة ٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل، فقد نصت هذه المادة على توحيد الإعفاء ورفعته إلى خمسة آلاف جنيه، بغض النظر عن الحالة الاجتماعية للممول، وكونه رجلاً أو امرأة، وذلك لإقرار المزيد من العدالة الضريبية. فهذا الإعفاء يضمن للأسرة الحصول على المزيد من الدخل، إذ أنه وبمقتضى حصول الزوجة العاملة على نفس الإعفاء الممنوح للزوج سوف يتوافر للإثنين معاً دخلاً أعلى لا يخضع للضريبة يصل إلى عشرة آلاف جنيه بدلاً من خمسة آلاف جنيه لغير المرتبات والأجور، وإلى ١٨ ألف جنيه بدلاً من تسعة آلاف جنيه في حالة المرتبات والأجور.

^{١٧٥} ١- قامت مصلحة الضرائب في ٩-٦-١٩٧٤ بإصدار المنشور رقم ٢/ج/٣٩٧٠، والذي منحت فيه إعفاء متعلق بالمرأة العاملة على النحو التالي:-

- أ- تأخذ المرأة الأعزب حكم الممول الأعزب من ناحية الإعفاء.
- ب- إذا كانت المرأة متزوجة فإنها تأخذ حكم الممول الأعزب من ناحية الإعفاء أيضاً في جميع الأحوال سواء كان لها أولاد أم لا وذلك لأن الإعفاء للممول المتزوج مقرر لأعباء الزوجة يلتزم بها الزوج ولو كانت الزوجة لها دخل من عمل أو غيره، كما أنه بالنسبة للأولاد فإن الملتزم بإعالتهم هو والدهم ولو كان للوالدة دخل مستقل.
- ج- بالنسبة للمرأة المطلقة فإنها تأخذ حكم الممول الأعزب من ناحية الإعفاء في جميع الأحوال سواء كان لها أولاد أم لا وذلك لأنه إذا لم يكن لديها أولاداً فهي في حكم الأعزب وإن كان لديها أولاداً فإن مطلقها هو الذي يلتزم بإعالة الأولاد ولو كان للوالدة دخل مستقل.
- د- بالنسبة للأرملة فإنها تأخذ حكم الأعزب إذا لم يكن لديها أولاد فإن كان لها أولاد من زوجها المتوفى فإنها تأخذ حكم الممول الأعزب إذا لم تكن تعول أولادها بأن كان يعولهم أحد الأقارب أو كان لهم دخل مما ورثوه عن والدهم أو تقاعد استحقوه عنه أما إذا لم يكونوا كذلك وكانت الأرملة هي العائل لهم فإنها تستحق الإعفاء المقرر للأرمل صاحب الأولاد.

ويحقق هذا الإعفاء ضماناً أكبر بالنسبة للأعزب ذلك لأن مفهوم الإعاقة في المجتمع المصري والمجتمعات العربية بصفة عامة، يختلف عن المجتمعات الأخرى، إذ أنه وبمقتضى أنماط القيم السائدة في المجتمع العربي فإن أي فرد أعزب ويحصل على دخل يتولى إعالة عائلته "والده أو والدته أو أخوته وغيرهم"، مثلما يعول المتزوج أسرته، وبالتالي فالإعاقة لا تقتصر على الزواج فقط، بل تتعداه لتشمل الأنماط المختلفة من الإعاقة التي يتسم بها المجتمع العربي.

أما بالنسبة للمرأة المعيلة فقد أثبتت الدراسات العلمية أن نسبة المرأة المعيلة في المجتمع المصري تصل إلى ٢٢٪ من الأسر، وبالتالي يصعب معاملتها على أنها عزباء، كما كان الأمر في قانون الضرائب الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١^{١٧٦} وهذا بالطبع يحقق عدالة أكبر داخل النظام الضريبي.

أخيراً يمكن القول أن هذا النص قد أزال التعقيدات التي كانت تنجم عن محاولات تحديد الأعباء الضريبية، وصدور الإعفاء نتيجة التغيرات التي تطرأ بصورة مستمرة على الحالة الاجتماعية للممول، وذلك دون مردود اقتصادي حقيقي على المجتمع، وإلى جانب هذا الإعفاء تحرص معظم التشريعات الضريبية الحديثة على إعفاء مسكن الممول من الضريبة العقارية، وهذا الإعفاء يراعي فيه المشرع الحد الأدنى لتكاليف المعيشة والأعباء العائلية، وتقوم بعض التشريعات الحديثة على تحديد عدد المساكن التي ينطبق عليها الإعفاء بمسكن واحد أو مسكنين، بشرط أن يقيم فيهما الممول بنفسه أو أسرته، وزوجته، وأولاده القصر، أو من يعولهم مثل الأب أو الأم.

ومن التشريعات ما يقرر إعفاء ضريبياً خاصاً للمساكن المؤجرة لغرض السكن مساهمة من المشرع الضريبي على التشجيع لملاك العقارات بتأجير عقاراتهم لأغراض السكن للتغلب على مشكلة الإسكان مثلاً أو تشجيع الأفراد على البناء والتعمير في أماكن تفتقر لعدد السكان.^{١٧٧}

وقد أقر المشرع الليبي مثل هذا الإعفاء في القانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦ بشأن الضريبة على العقارات، حيث نصت المادة ٢ منه على إعفاء ثلاث فئات من الضريبة العقارية هم:-

^{١٧٦} زوين، هشام. زوين، محسن. شرح قانون الضرائب على الدخل المنظومة المتكاملة للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. مرجع سابق. ص ٤٧.

^{١٧٧} أسعد طاهر أحمد. الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة. دراسة مقارنة. مرجع سابق. ص ١٦٩.

-أصحاب المساكن المعفون من سداد أقساط قروض البناء أو التمليك.

-الأراضي التي لا يتجاوز مساحتها خمسمائة متر مربع.

-أصحاب المساكن التي لا تتجاوز مساحتها المسقوفة الحدود التالية:-

*مئة وخمسون متراً مربعاً للسكن الذي يشغله ثلاثة أشخاص فأقل.

*مائتان وسبعون متراً مربعاً للسكن الذي يشغله من أربعة إلى سبعة أشخاص.

*ثلاثمائة وعشرون متراً مربعاً للسكن الذي يشغله من ثمانية إلى عشرة أشخاص.

*خمسمائة متر مربع للسكن الذي يشغله أكثر من عشرة أشخاص.^{١٧٨}

٢ إعفاء الجزء من الدخل الذي يضطر الممول لإنفاقه على تكاليف العلاج له أو لأحد أفراد أسرته

تنص بعض القوانين على إعفاء الجزء من الدخل الذي يضطر الممول لإنفاقه على تكاليف العلاج له ولأفراد أسرته من الخضوع إلى الضريبة، وإعفاء المبالغ التي ينفقها الممول لأغراض التأمين الصحي، أو الضمان الاجتماعي، وتعتبر هذه الإعفاءات إعفاءات اجتماعية إنسانية وصحية.

ولم ينص القانون الليبي على أي إعفاء يتعلق بالجزء من الدخل الذي ينفقه الممول على تكاليف العلاج له ولأفراد أسرته، أما فيما يتعلق بالمبالغ التي ينفقها الممول لأغراض التأمين الصحي، أو الضمان الاجتماعي، فقد نصت المادة ٣٦ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل على مثل هذا الإعفاء، حيث أعفت هذه المادة:-

أقساط التأمين على حياة الممول المبرم لمصلحة زوجته أو من يعولهم، ونلاحظ من خلال هذا النص أن المشرع الضريبي لم يحدد مبلغ معين لمنح الإعفاء على أقساط التأمين على حياة الممول ومن يعولهم، وأيضاً أقساط التأمينات العامة، كما جعل في القانون الملغى رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ حيث نص على منح الإعفاء لأقساط التأمين على حياة الممول المبرم لمصلحة زوجته أو من يعولهم بحد أقصى قدره ستمائة دينار سنوياً، كما نص

^{١٧٨} المادة ٢ من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٨٦ بشأن الضريبة على العقارات.

على منح الإعفاء لأقساط التأمينات العامة بحد أقصى قدره أربع مائة وعشرون دينار سنوياً، كما أنه نص على إعفاء أقساط التأمين الصحي^{١٧٩}.

أقساط التأمينات العامة كالحريق والسرقة المبرمة لصالح الممول.
أقساط التأمين الصحي.

كما نصت المادة ٥٥ من هذا القانون على أن لا تسري الضريبة على ما يساهم به الممول في نظام التقاعد أو أي نظام آخر بديل، وما يقبضه الممول نظير المصروفات الفعلية التي أنفقها لتأدية عمله، كما أعفى ما يستقطع من الممول نتيجة توقيع جزاء تأديبي عليه بالخصم أو التعزيم، والبدل النقدي عن الإجازات المتراكمة عند نهاية الخدمة، ومكافأة نهاية الخدمة^{١٨٠}.

وهذه الإعفاءات نصت عليها غالبية القوانين الضريبية، فقد نصت المادة ١٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المتعلق بالضرائب على الدخل المصري على إعفاء اشتراكات التأمين الاجتماعي، وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها، وإعفاء اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة، وإعفاء أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو لمصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لإستحقاق معاش.

هذا بالإضافة إلى ما نص عليه المشرع المصري من إعفاء مبلغ حدده بـ ٤٠٠٠ جنية إعفاءً سنوياً للممول، وقد أراد المشرع المصري بهذا الإعفاء تحقيق عدالة ضريبية أكثر، وذلك عن طريق التخفيف من الأعباء الضريبية عن كاهل الممولين عموماً والموظفين على وجه الخصوص.

كما أعفى القانون الليبي التعويض الذي يدفع لأسر الشهداء والمفقودين أو المصابين بعاهة مستديمة أثناء تأديتهم لأعمالهم وذلك وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

وتنص التشريعات الضريبية على إعفاء آخر يتعلق بأصحاب المهن الحرة، وذلك بقصد الحد من الأعباء العائلية عليهم فقد نصت المادة ٣٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المتعلق بالضرائب على الدخل المصري

^{١٧٩} المادة ٣٦ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل.

^{١٨٠} المادة ٥٥ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل.

في الفقرة الخامسة منها على إعفاء "إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة، وتخفيض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة، إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً، ويشترط لسريان الإعفاء أن يزاول المهنة منفرداً دون مشاركة مع الغير، ما لم يكن هذا الغير متعمتاً بالإعفاء" ^{١٨١}.

فالبرغم من الشروط التي وضعتها هذه المادة لسريان هذا الإعفاء إلا أنه لازال أفضل من عدم وجوده، وتجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من الإعفاءات كان منصوصاً عليه في المادة ٦٦ من القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ بشأن ضريبة الدخل الليبي، ثم ألغي بالقانون رقم ١٢ لسنة ١٩٩٠، وحتى بصدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤، والقانون الجديد رقم ٧ لسنة ٢٠١٠، لم يتم النص عليه رغم أهميته.

٣ الإعفاءات الاجتماعية العلمية والثقافية

تحرص التشريعات الضريبية الحديثة على منح الإعفاءات الاجتماعية العلمية والثقافية إسهاماً منها في التقدم العلمي والثقافي للأفراد داخل الدولة، وذلك باعتبار أن وظائف الدولة أصبحت متداخلة في كافة المجالات الاجتماعية والاقتصادية.

وقد تم النص على مثل هذه الإعفاءات في التشريع الضريبي الليبي حيث تمثلت في إعفاء:-

دخل الطلبة في حدود ما يتلقونه من المنح والمكافآت التي تمنح لأغراض دراسية، وقد توسع المشرع الضريبي في منح هذا الإعفاء إلى سريانه على "أية مكافأة يتقاضاها الطلبة من أية جهة إدارية أو غيرها مقابل ما يؤديه من تدريب بهذه الجهات، بشرط أن يكون هذا التدريب جزء من البرنامج الدراسي بمعاهدهم التعليمية" ^{١٨٢}.
الدخل الناتج عن تأليف الكتب وإعداد الدراسات والبحوث في مجال الثقافة والبحث العلمي.

٤ الإعفاءات الاجتماعية الدينية والخيرية والرياضية

^{١٨١} المادة ٣٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل المصري.

^{١٨٢} المنشور الإداري رقم ٢/ج/١٤٠٠ الصادر من مصلحة الضرائب.

تعفي أغلب التشريعات الحديثة الهيئات الدينية وغيرها من المؤسسات والجمعيات المعترف بها من الدولة والتي تقوم بأعمال البر والإحسان من الضريبة، وذلك لأسباب اجتماعية، ودينية، وخيرية، وقد تم النص على مثل هذه الإعفاءات في القانون الضريبي الليبي حيث تم إعفاء:-

إعفاء الأشخاص الاعتبارية العامة والهيئات والمؤسسات الدينية والخيرية التي تقوم على أغراض البر والإحسان والإصلاح الاجتماعي، أو النشاط الرياضي والثقافي والاجتماعي، وذلك لأن هذه الهيئات والمؤسسات والجمعيات ليس من أهدافها تحقيق الربح المادي.^{١٨٣}

إعفاء ريع الأوقاف الخيرية،^{١٨٤} باعتبار أن أصحاب تلك الأرض والعقارات والودائع وضعوها تحت الوقف لأهداف دينية، أو خيرية تعود بالنفع العام على كافة أفراد المجتمع ابتغاء رضى وجه الله سبحانه وتعالى بهدف الربح المادي أو خلافه.^{١٨٥}

٥ التمييز في معدلات الضريبة بين الدخل حسب مصادرها

يعتبر التمييز في سعر أو معدل الضريبة بين الدخل حسب مصادرها صورة من صور الإعفاء الضريبي وذلك لتحقيق العدالة الضريبية، فتلجأ غالبية التشريعات الضريبية إلى التيسير في سعر الضريبة على دخل العمل عن سعر الضريبة على رأس المال، مع جعل سعر الضريبة المختلط أو الناتج عن امتزاج العمل ورأس المال، كالأرباح الصناعية والتجارية وسطاً بين هاذين السعرين.^{١٨٦}

فعادة ما تقوم هذه التشريعات بالتمييز بين أسعار الضريبة على هذه الأنواع المختلفة من الدخل، وذلك لإضفاء الصبغة الشخصية على ضرائب الدخل، وبالتالي نجد المشرع يخضع الدخل الذي مصدره العمل لأسعار أقل لأن هذا المصدر معرض إلى النقصان والفناء بسبب التعطيل والمرض والشيخوخة والوفاة، كما أن هذا النوع من الدخل يحققه الشخص ببذل مجهود أكبر من حالة الدخل الأخرى، ولذلك يحتاج من المشرع الضريبي

^{١٨٣} نص الفقرة الأولى من المادة رقم ٣٣ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل.

^{١٨٤} نص الفقرة الثالثة من المادة رقم ٣٣ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل.

^{١٨٥} أسعد طاهر أحمد. الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة دراسة مقارنة. مرجع سابق. ص ١٧٣.

^{١٨٦} حشيش، عادل أحمد. ١٩٩٢. أساسيات المالية العامة. مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام. دار النهضة للطباعة والنشر العربية. بيروت. ص ١٥٨.

عناية ورعاية خاصة بعكس الدخل الناتج عن رأس المال الذي يحققه بدون مجهود من قبل صاحبه، فهو لذلك يخضع لضرائب أعلى.^{١٨٧}

إذاً سعر الضريبة المفروضة هو النسبة التي تؤخذ كضريبة من المال أو الخدمة الخاضعة للضريبة،^{١٨٨} والذي يجب أن يتسم بالمعقولة، فيجب أن يكون سعرها مناسباً لقيمة المال، فكلما كان سعر الضريبة منخفضاً، كلما انخفض إحساس الممولين بعبئها، وانخفضت نسب التهرب منها، على أنه لا يعني معقولة سعر الضريبة أن تفرض ضريبة منخفضة في سعرها بحيث يؤثر في حصيلتها، بل يجب أن يكون سعر الضريبة مناسباً بحيث لا يكون منخفضاً يؤثر في مقدار الحصيلة الضريبية، ولا يكون مرتفعاً بحيث يصبح عبئاً على الممولين من الممكن أن يقضي على رأس مالهم.^{١٨٩}

ولعل أهم ما كان يميز التشريع الضريبي الليبي، وبصورة خاصة قانون ضرائب الدخل ارتفاع أسعار الضرائب، فقد كانت ضريبة الدخل العام تصل إلى ٩٠٪ في آخر شريحة، حيث جعل القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ فئة الخاضعين لضريبة الأجور والمرتبات بصورة عامة والموظفين والعاملين في القطاع العام بصورة خاصة، يتحملون أكبر عبء ضريبي مقارنة بالفئات الأخرى، وإلى جانب ذلك وضع هذا القانون نشاط الصناعة والحرف مع نشاط التجارة وإخضعها إلى ضريبة نوعية واحدة، وهذا مما يجافي العدالة الضريبية، حيث تقتضي العدالة الفصل بين هذه الأنشطة، وأن يخضع كل نشاط لضريبة نوعية مختلفة.

هذا فيما يتعلق بالقانون الملغي رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣، فماذا عن القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ الملغي أيضاً، وأخيراً القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠، هل راعى المشرع الضريبي الليبي في هاذين القانونين التمييز في معدلات الضريبة بين الدخول حسب مصادرها؟

يمكن القول أن المشرع قد عالج في القانونين الملغي والجديد مسألة ارتفاع الأسعار، وخاصة فيما يتعلق بالضريبة المفروضة على الفئة الخاضعة لضريبة الأجور والمرتبات وما في حكمها، حيث نصت المادة ٦١ من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ الملغي على أن سعر الضريبة التي يدفعها الممول سنوياً تصل إلى ١٥٪ في آخر

^{١٨٧} أبو زريدة، مختار على. أنواع الضرائب في الجماهيرية استعراض للهيكل الضريبي الليبي في ضوء المفاهيم والمبادئ الضريبية العامة. بحث مقدم في ندوة النظام الضريبي في الجماهيرية. مرجع سابق. ص ٦٤.

^{١٨٨} أسعد طاهر أحمد. الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة دراسة مقارنة. مرجع سابق. ص ٧٢.

^{١٨٩} أسعد طاهر أحمد. الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة دراسة مقارنة. مرجع سابق. ص ٧٢.

شريحة مع ما قام به من إلغاء ضريبة الدخل العام، والتي كانت تصل إلى ٩٠٪ في آخر شريحة، فهذه الضريبة كانت تشكل عبئاً كبيراً على هذه الفئة من الممولين، فقد أصبحت الضريبة التي تدفعها هذه الفئة هي ٨٪ من ٤٨٠٠ دينار في الشريحة الأولى، و ١٠٪ من ٤٨٠٠ دينار التالية من الدخل، و ١٥٪ على ما زاد على ذلك من الدخل^{١٩٠}، وقد نص القانون الجديد رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ على سعر أقل للضريبة التي يدفعها الممول سنوياً من القانون الملغى رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ حيث أصبحت تصل إلى ١٠٪ في آخر شريحة، فقد نصت المادة ٥٨ منه على أن سعر الضريبة سنوياً يكون على النحو التالي:-

* ١٢٠٠٠ دينار الأولى من الدخل ٥٪، وما زاد على ذلك من الدخل ١٠٪، وهذا طبقاً بعد خصم الإعفاء العائلي، وخصم ما يساهم به الممول في نظام الضمان الاجتماعي أو في أي نظام آخر بديل، وما يقبضه الممول نظير المصروفات الفعلية التي أنفقها لتأدية عمله، وما يستقطع من الممول نتيجة توقيع جزاء تأديبي عليه بالخصم أو التفرغ، والبدل النقدي عن الإجازات المتراكمة عند نهاية الخدمة.^{١٩١}

وتجدر الإشارة إلى أن القانون الجديد يقوم بخصم الإعفاءات الوارد ذكرها قبل تشريح الدخل، وهذا ما نص عليه القانون الملغى رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤، وكان هذا خلافاً لما كان منصوص عليه في القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣، فقد كان يقوم بتشريح الدخل ثم يخصم هذه الإعفاءات من الشريحة الأولى، مما يجعل الدخل الخاضع للضريبة في هذا القانون أكثر منه في القانون الجديد، وهذا يتعارض وهدف المشرع من الإعفاء العائلي وغيره من الإعفاءات الاجتماعية المقررة لهذه الفئة، لأن الخصم قبل تشريح الدخل يجعل المبلغ المخصوم من الدخل لا يذكر.

وقد راعى القانون الضريبي المصري الأوضاع الخاصة للموظفين، وخاصة بعد إصدار القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث حرص هذا القانون على زيادة دخول الموظفين وتعزيز العدالة الضريبية، وذلك عن طريق التخفيف من الأعباء الضريبية عن كاهل الممولين عموماً والموظفين على وجه الخصوص، وتوسع القاعدة الضريبية، وذلك على النحو التالي:-

^{١٩٠} المادة ٦١ من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ بشأن الضريبة على الدخل.

^{١٩١} المادة ٥٨ من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ بشأن الضريبة على الدخل.

تقرير شريحة معفاة من الخضوع للضريبة بقيمة ٥٠٠٠ جنيه سنوياً لكافة أفراد المجتمع مع المساواة بين الرجل والمرأة.

رفع قيمة الإعفاء الشخصي للموظفين إلى ٤٠٠٠ جنيه بدلاً من ٢٠٠٠ جنيه ليصبح حد الإعفاء لهذه الفئة ٩٠٠٠ جنيه سنوياً.

مع المزايا التي أبقى عليها هذا القانون والتي قررها القانون الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالنسبة للضريبة على المرتبات والأجور بما في ذلك العلاوات الخاصة التي تقرر منذ عام ١٩٨٧ والتي تضاف إلى أساسي المرتب كل خمس سنوات، والتي تصل نسبتها إلى ٢١٠٪ من الأساسي، هذا بالإضافة إلى إعفاء كل من:-

- اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الإيداع التي تستقطع وفقاً لأحكام التأمين الاجتماعي أو أية أنظمة بديلة عنها.

- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش، على الا يزيد ما يعفى الممول منه على ١٥٪ من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكبر. ١٩٢

حيث أصبحت الضريبة التي يدفعها الموظف هي:-

صافي الدخل السنوي = إجمالي المرتب السنوي - الحصة في المعاشات + الإشتراك في صناديق التأمين + الإشتراك في صناديق العلاج + العلاوات الخاصة.

وعاء الضريبة = صافي الدخل السنوي - الإعفاء العائلي ٥٠٠٠ جنيه + الإعفاء الشخصي ٤٠٠٠ جنيه. ١٩٣

هذا بالنسبة للفئة الخاضعة لضريبة الأجور والمرتبات وما في حكمها، ماذا عن الفئات الأخرى؟

^{١٩٢} نص المادة ١٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل.

^{١٩٣} زوين، هشام، زوين، محسن. شرح قانون الضرائب على الدخل المنظومة متكاملة للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. مرجع سابق. ص ٥٨.

يمكن القول أن المشرع المصري في هذا القانون قد أخضع كافة الدخول لشرائح واحدة، سواء أكان الممول موظفاً، أم تاجراً أم صاحب مهنة حرة، أم حرفياً، وهذه الشرائح هي:-

الشريحة	المبلغ	سعر الضريبة
الشريحة الأولى	ويكون مبلغها أكثر من ٥٠٠٠ حتى ٢٠٠٠٠ جنيه	٪١٠
الشريحة الثانية	أكثر من ٢٠٠٠٠ حتى ٤٠٠٠٠ جنيه	٪١٥
الشريحة الثالثة	أكثر من ٤٠٠٠٠ جنيه	٪٢٠
ويتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهاً أقل.		

وظاهر الأمر طبعاً يوحي بأن المشرع لم يحقق العدالة هنا، لأنه لم يميز بين معدلات الدخل حسب مصادرها، ولكن وبمنظرة فاحصة لهذا القانون، يلاحظ أن الضريبة تفرض على صافي دخول تزيد كثيراً عما يحصل عليه محدودو الدخل من إيرادات، وبمعنى آخر فإن المخاطب بهذا القانون من ناحية فرض الضريبة هم أصحاب الدخل الأعلى، أما محدودي الدخل فهم غير مخاطبين به، بل إن هذه الفئة المحدودة الدخل تستفيد من هذا القانون بطريقة مباشرة وغير مباشرة، بالإضافة إلى استفادتها من الإعفاء الضريبي نتيجة لرفع هذا الإعفاء وتوسيع الشرائح الضريبية فهي مستفيدة أيضاً بطريقة غير مباشرة، وذلك من خلال الزيادة المتوقعة في النمو الاقتصادي، وزيادة معدلات التشغيل من جانب، والاستفادة من الإنفاق العام على الدعم والخدمات الأساسية من جانب آخر.

فقد وزن المشرع المصري كثيراً في الحقوق التي تحصل عليها مختلف الفئات، وبالرغم من توحيد الشرائح قد أعطى المشرع ميزات كثيرة لأصحاب الدخل المتوسطة والصغيرة، وذلك عبر العديد من الإمتيازات الموجودة في ثنايا القانون، ومنها على سبيل المثال لا الحصر:-

الإعفاء الشخصي الممنوح للموظفين، والذي يقدر بقيمة ٤٠٠٠٠ جنيه+ الإعفاء العائلي ٥٠٠٠ جنيه= ٩٠٠٠٠ جنيه.

وأيضاً الإعفاء الممنوح لأصحاب المهن الحرة، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاوله المهنة الحرة، وهناك إعفاءات ممنوحة لأرباح النشاط التجاري والصناعي، والتي من ضمنها:-

إعفاء أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاوله النشاط.

إعفاء أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل وحضائر تربية المواشي وتسمينها، ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك، وأرباح مشروعات مراكب الصيد وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاوله النشاط.

إعفاء ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية، وغيرها من الإعفاءات.^{١٩٤} إذاً فالمشروع المصري في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أراد أن يحقق الكثير من الأهداف التي من أهمها تحقيق التنمية الاقتصادية داخل المجتمع، ومراعاة الظروف الاجتماعية للممول عند فرضه للضريبة.

فهل راعى المشروع الضريبي الليبي مثل هذه الاعتبارات التي راعاها المشروع المصري وتراعيها غالبية التشريعات الضريبية؟

رغم ما قام به المشروع الضريبي الليبي في القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ من الفصل بين ضريبة النشاطات الصناعية والحرفية، إلا أن الفرق في نسبة الضريبة بينهم لا تذكر، فقد كان الفرق بمقدار ٥٪ فقط، هذا بالإضافة إلى أن هذا القانون لم يأت بأي إعفاءات أو مزايا لهذه الفئات، سواء للفئة الخاضعة لضريبة النشاط التجاري، أو النشاط الصناعي، أو الحرفي، أو الفئة الخاضعة لضريبة المهن الحرة، باعتبار أن منح مثل هذه الإعفاءات والمزايا يكون نوعاً من التمييز في معدلات الضريبة، فالمشروع المصري مثلاً رغم توحيد الشرائح على كافة الفئات، إلا أنه ميز في معدلات هذه الدخول، وذلك من خلال المزايا والإعفاءات الممنوحة لهم وفق القانون.

إذاً المشروع الضريبي الليبي لم يحقق ما يطمح له الممول، وما يحقق التنمية الاقتصادية داخل الدولة، لأن الفرق كبير بين ما يحققه التاجر وما يحققه الممول في النشاط الصناعي والحرفي، بل إن هناك فرقاً حتى بين النشاط الصناعي والحرفي فالمفترض أن يعامل الحرفي معاملة المهن الحرة، وذلك لتماثل درجة الجهد الإنساني المبذول في كل من المهنتين، بل إن النشاطات الصناعية نفسها يوجد فرق بينها، فهناك بعض من النشاطات الصناعية الصغيرة التي تساهم في التنمية الاقتصادية أو تقضي على البطالة في المجتمع يجب أن تعامل معاملة ضريبية خاصة، كأن تمنح لها فترة إعفاء ضريبي كامل لا يقل عن خمس سنوات، تبدأ من سنة التشغيل، ورغم وجود بعض الإعفاءات الضريبية الممنوحة لبعض النشاطات الصناعية، وفقاً للقرار رقم ٢٧٩١ لسنة ٢٠٠٣ بناء على نص المادة ٢٦ من القانون رقم ٢٢ لسنة ١٩٨٩ بشأن التنظيم الصناعي، والتي نصت على أنه "يجوز بقرار من اللجنة الشعبية العامة بناء على عرض اللجنة الشعبية العامة للقطاع المختص منح المشروع الصناعي

^{١٩٤} نص المادة ٣١ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل.

لمدة محدودة ولأسباب جوهرية بعض الإعفاءات الضريبية"، إلا أن هذه الإعفاءات خاصة ومحدودة، ومدتها لم تتجاوز ثلاث سنوات^{١٩٥}.

وأخيراً يمكن القول أنه كان الأجدر بالقانون الضريبي الإهتمام بمثل هذه الإعفاءات والنص عليها ومنحها مدداً تصل إلى عشر سنوات إسوةً بالتشريعات الضريبية الأخرى.

المطلب الثاني: التقادم الضريبي في القانون الليبي

بالرغم من أن الدين الضريبي محاط بالعديد من الضمانات الضريبية، وذلك لأهميته باعتباره مرتبطاً بالصالح العام، إلا أنه قد يظال هذا الدين السقوط وهو ما يعرف بالتقادم الضريبي، فهو أكثر سبب من أسباب انقضاء دين الضريبة إذ أنه يؤدي إلى إعفاء ذمة الممول من دين الضريبة.

فما هو مفهوم التقادم الضريبي؟ وكيف تمت معالجته في القانون الليبي؟

الفرع الأول: مفهوم التقادم الضريبي

عرفه جانب من الفقه بأنه سقوط حق المطالبة بالدين وعدم سماع الدعوى التي تحميه، ويقصد به أيضاً انتهاء المدة التي يصبح فيها دين الدائن صالحاً للمطالبة به.^{١٩٦}

كما عرفه جانب آخر بأنه سقوط الحق بمرور مدة من الزمن دون أن يطالب به الدائن أو سقوط الدين وبراءة ذمة المدين منه نتيجة عدم المطالبة به من الدائن بعد فوات مدة من الزمن يحددها القانون.^{١٩٧}

^{١٩٥} المادة ٢٦ من القانون رقم ٢٢ لسنة ١٩٨٩ بشأن التنظيم الصناعي.

^{١٩٦} اقشيشو، عبدالغفور. ٢٠١٥. أساس التقادم الضريبي وقائلته. ص ٢.

^{١٩٧} السنهوري، عبدالرزاق. الوسيط في القانون المدني. الجزء الثالث. ط ١٩٦٨. ص ٩٩٢.

كما يقصد به مضي مدة معينة تحدد من المشرع دون أن يطالب فيها الدائن المدين بالدين الذي يكون في ذمته حيث يترتب على مضي تلك المدة انقضاء الالتزام الذي يكون في ذمة المدين لذلك الدائن بالتالي لا يحق له المطالبة بذلك الدين بعد ذلك.

وينقسم التقادم إلى نوعين:

أ- التقادم المسقط.

ب- التقادم المكسب.

ويقصد بالتقادم المسقط هو ذلك التقادم الذي يكون سبباً لانقضاء الحقوق التي تتعلق بالذمة المالية إذا ما توفى صاحب الحق أو أهمل في المطالبة به وذلك خلال فترة زمنية يحددها القانون.

ويقصد بالتقادم المكسب هو ذلك التقادم الذي يسمح فيه لحائز الحقوق العينية أن يكتسبها إذا ما استمر في حيازتها مدة من الزمن يتم تحديدها وفقاً للقانون.

١- **التقادم في الوعاء الضريبي:** نظم المشرع الضريبي الليبي مسألة التقادم الضريبي في القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل، حيث كان يعود تنظيم مسألة التقادم إلى القانون المدني إلى حين صدور القانون رقم ٢١ لسنة ١٩٦٨، فقد نصت المادة ٣٦٤ من القانون المدني على "١- تتقادم بثلاث سنوات دعاوى الضرائب والرسوم المستحقة للدولة، ويبدأ سريان التقادم في الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق عنها، وفي الرسوم المستحقة عن الأوراق القضائية من تاريخ انتهاء المرافعة في الدعوى التي حررت في شأنها هذه الأوراق أو من تاريخ تحريرها إذا لم تحصل مرافعة.

٢- وتتقادم بثلاث سنوات أيضاً دعاوى المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق، ويبدأ سريان التقادم من يوم رفعها"١٩٨.

^{١٩٨} المادة ٣٦٤. القانون المدني والقوانين المكملة له. مشروع تحديث قطاع العدل. موسوعة التشريعات الليبية. الاصدار الأول ديسمبر ٢٠١٠.

وبعد صدور القانون رقم ٢١ لسنة ١٩٦٨ تم تنظيم التقادم الضريبي في المادة ٢٦ منه حيث نصت على "يسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضي خمس سنوات، وتبدأ مدة التقادم في الأحوال التي يلتزم فيها الممول بتقديم إقرار سنوي عن دخله من اليوم التالي لإنهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار، وفي الأحوال الأخرى من تاريخ استحقاق الضريبة، على أنه في الحالات المشار إليها في الفقرة الثانية من المادة ٢٠ لا تبدأ مدة التقادم إلا من تاريخ علم المصلحة بعناصر الدخل المخفأة، وينقطع التقادم فضلاً عن الأسباب المقررة بالقانون المدني، بالتنبيه على الممول أو الملتزم بالضريبة بأدائها، أو بعرض الأمر على لجان التظلم أو الطعن" ١٩٩.

وقد نصت المادة ٢٧ من هذا القانون على أنه "يسقط حق الممول في المطالبة باسترداد ما دفعه زيادة على المستحق عليه بمضي ثلاث 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 وتنقطع المدة بالطلب الذي يرسله الممول إلى المصلحة بكتاب مسجل برد الزيادة التي أداها".

كما نصت المادة ٢٧ والمادة ٢٨ من القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ على مثل هذا التقادم. ٢٠٠

إلا أنه تجدر الإشارة إلى أن عبارة خمس سنوات الواردة في المادة ٢٧ من القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ قد تم استبدالها بعشر سنوات وذلك وفقاً لقرار الأمانة العامة لمؤتمر الشعب العام رقم ٨ لسنة ١٩٧٩، أما بعد صدور القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ فقد أصبح حق الدولة لا يسقط بالتقادم وذلك بنص المادة ٢٦ منه، حيث نصت على "لا يسقط حق الدولة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى أحكام هذا القانون بمضي

^{١٩٩} المادة ٢٦. من القانون رقم ٢١ لسنة ١٩٦٨. المتعلق المتعلق بقانون ضرائب الدخل. تاريخ النشر ١٩٧١.

^{٢٠٠} نص المادة ٢٧ "يسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضي خمس سنوات، وتبدأ مدة التقادم في الأحوال التي يلتزم فيها الممول بتقديم إقرار سنوي عن دخله من اليوم التالي لإنهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار في الأحوال الأخرى من تاريخ استحقاق الضريبة على أنه في الحالات المشار إليها في الفقرة الثانية من المادة ٢٠ لا تبدأ مدة التقادم إلا من تاريخ علم المصلحة بعناصر الدخل المخفأة، وينقطع التقادم فضلاً عن الأسباب المقررة بالقانون المدني بالتنبيه على الممول أو الملتزم بالضريبة بأدائها أو بعرض الأمر على لجان التظلم أو الطعن. نص المادة ٢٨ "يسقط حق الممول في المطالبة باسترداد ما دفعه زيادة على المستحق عليه بمضي ثلاث 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، وتنقطع المدة بالطلب الذي يرسله الممول إلى المصلحة بكتاب مسجل برد الزيادة التي أداها".

المدة"، وهذا طبعاً مخالفاً للاعتبارات والمبررات التي يقوم عليها التقادم الضريبي وهي استقرار التعامل ووجوب احترام الأوضاع المستقرة بعد مرور مدة دون أن يطالب صاحب الحق بحقه فعندما لا يطبق نظام التقادم تعم الفوضى والاضطراب في المعاملات، حيث يكون للدائن أن يطالب مدينه بالدين مهما طالت المدة التي مضت على استحقاق الدين،^{٢٠١} ونجد أن أغلب النظم الضريبية تنص على مدد قد تكون قصيرة أو قد تكون طويلة لانقضاء حق الدولة فقد نصت المادة ٢٨ من القانون المالي الأساسي السوري على أنه "لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد مرور خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة الموجبة للدفع".^{٢٠٢} كما نصت المادة ٤٢ من قانون المحاسبة العمومية اللبناني على "أن الضرائب والرسوم على اختلاف أنواعها تسقط عن المكلفين بعامل مرور الزمن من ٣١ كانون الأول من السنة الرابعة بعد السنة التي جرى فيها التكليف، فيقطع مرور الزمن بمجرد الشروع بالملاحقات الفردية المنصوص عليها في القانون، ويعد الإنذار شروعاً بالملاحقة".^{٢٠٣}

ولكن سرعان ما عدّل المشرع الليبي النص القاضي بعدم سقوط حق الدولة في المطالبة بدين الضريبة مراعاة منه لمبررات التقادم الضريبي كم أسلفنا أعلاه، وذلك بصدر القانون الجديد رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ المعدل للقانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ حيث نصت المادة ٢٥ منه على "سقوط حق الدولة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى أحكامه بمضي سبع سنوات".

كما نصت المادة ٢٦ منه على أنه "يسقط حق الممول في المطالبة باسترداد ما دفعه زيادة على المستحق عليه بمضي خمس سنوات....."، حيث كانت في القوانين السابقة محددة بثلاث سنوات، فقد زاد المشرع سنتين لإعطاء الفرصة للمول في المطالبة بحقه.

ولكن تجدر الإشارة إلى أنه بالرغم من التعديل الوارد في قانون الضريبة على الدخل بتحديد مدد التقادم إلا أنها بقيت على ما هي عليه في القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة فقد نص على أنه "لا

^{٢٠١} أنظر تفصيلاً. أسعد طاهر أحمد. الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة. مرجع سابق. ص ١١٥.

^{٢٠٢} القانون المالي الأساسي وتعديلاته الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٩٢ تاريخ ١٩/٧/١٩٦٢. محمد الحلاق. التشريع الضريبي. منشورات الجامعة الافتراضية السورية. ٢٠١٨. ص ١٨١.

^{٢٠٣} سلوم، حسين. المالية العامة والقانون المالي الأساسي. دار الفكر اللبناني. ط ١. ١٩٩٠. ص ١٧٧.

يسقط حق الدولة في المطالبة بالضريبة المستحقة طبقاً لأحكام هذا القانون بمضي المدة، بينما يسقط الحق في استرداد المبالغ المدفوعة بغير وجه حق بمضي ثلاث سنوات من تاريخ أدائها من قبل الممول.^{٢٠٤}

أما فيما يتعلق بالضريبة الجمركية فقد تناولت المادة ٢١٧ والمادة ٢٢١ ما يفيد سقوط الحق في المطالبة بباقي ثمن البضائع التي يجوز لإدارة الجمارك القيام ببيعها خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع وإلا أصبح حقاً للخزانة العامة.

أما فيما يتعلق بالتقادم ومدته في ضريبة الملاهي، وقانون الضريبة العقارية، والضريبة على المواشي فلم يرد بشأنه أي نص وبالتالي يمكن القول أنه يجب الرجوع إلى قواعد التقادم المنصوص عليها في القانون المدني باعتبار أن قواعده عامة تطبق في حالة عدم وجود قانون خاص،^{٢٠٥} باعتبار أن قانون الضرائب على الدخل نص خاص بضرائب الدخل فقط بينما نص القانون المدني بشكل عام شاملاً لجميع الضرائب والرسوم المستحقة للدولة، ولهذا فإنه يبقى النص الواجب التطبيق عند عدم وجود نصوص أخرى خاصة تعارضه في قوانين الضرائب غير المباشرة والرسوم الأخرى.^{٢٠٦}

الفرع الثاني: طبيعة التقادم الضريبي

لعله من المهم إثارة مسألة الطبيعة القانونية للتقادم الضريبي، وهل هو تقادم أم سقوط؟ وهل يعتبر من النظام العام أي أن القاضي يستطيع إثارته من تلقاء نفسه؟

تجدر الإشارة إلى أنه وباستقراء النصوص القانونية الضريبية في النظام الضريبي الليبي، قد استخدمت مصطلح التقادم ولم تستخدم مصطلح السقوط، ومنها مثلاً المادة ٢٥ و ٢٦ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠، والقانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة.

^{٢٠٤} نص المادة ٤٠ والمادة ٧١ من القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ بشأن ضريبة الدمغة.

^{٢٠٥} الصلاحي، فوج يوسف. ١٩٩٩. المنازعات الضريبية في القانون الليبي. مرجع سابق. ص ٥٧٣.

^{٢٠٦} الشاوي، خالد. نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ٣٣٢.

أما فيما يتعلق باعتبار التقادم من النظام العام أم لا فقد نصت المادة ٣٧٤ من القانون المدني الليبي على أنه "لا يجوز للمحكمة أن تقضي بالتقادم من تلقاء نفسها، بل يجب أن يكون ذلك بناء على طلب المدين أو بناء على طلب دائنيه أو أي شخص له مصلحة فيه ولو لم يتمسك به المدين".

إذاً فالتقادم الضريبي ليس من النظام العام، ولا يستطيع القاضي إثارة من تلقاء نفسه، وذلك باعتباره يمس مصلحة شخصية للمدين، لذلك يجب على المدين إثارة هذه المسألة أمام القضاء، فالدفع بالتقادم يكون من المدين نفسه أو كفيله، أو المدين المتضامن، وأيضاً من دائني المدين، وتجدر الإشارة إلى أن المدين لا يستطيع أن يدفع بالتقادم أو أن يتمسك به إلا إذا كان هو الطاعن، وهذا ما جاء في أسباب قرار لجنة استئناف منازعات ضرائب بنغازي الصادر في الطعن رقم ٨٢/٢٠ الصادر بجلسة ١٠/٤/١٩٩١:- حيث قضت "إن دفع المطعون ضده الممول بسقوط حق المصلحة في اقتضاء الضريبة عن سنتي ١٩٧٣ و ١٩٤٧ ليس في محله قانوناً ذلك أن الممول لم يطعن على القرار الابتدائي، وقد أكد في مذكرته المقدمة لهذه اللجنة قبوله ذلك القرار، ومن ثم فلا يجوز للممول أن يتخذ من الطعن المرفوع من المصلحة سبيلاً للدفع بسقوط حق المصلحة بالتقادم لأنه وبفرض إجابته إلى ذلك الدفع فإن هذا فيه إضرار بالمصلحة الطاعنة والقاعدة القانونية أن لا يضار طاعن بطعنه، وهو ما يتعين معه الإلتفات عن ذلك الدفع"^{٢٠٧}.

وبالتالي فإن هذه القاعدة تسري حتى على الطعون المرفوعة أمام دوائر القضاء الإداري إذا كان الطعن مرفوعاً من المصلحة وحدها.

إذاً التقادم الضريبي يعتبر أكبر سبب لإنقضاء الديون الضريبية، وذلك يرجع إلى عدم قيام الإدارة الضريبية أو الخزنة العامة بتحصيل الضريبة داخل الأجل القانوني المقرر لها.

أخيراً يمكن القول بأن خلاصة ما تم التوصل إليه من خلال هذا البحث، أن المشرع الليبي حاول وخاصة في القوانين الصادرة مؤخراً مراعاة العديد من الإعفاءات الضريبية وذلك لتحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ولكنها لا زالت لم تصل إلى المستوى المطلوب، فقد تبين أن هناك العديد من الإعفاءات لم يتم النص عليها، من ضمنها الإعفاءات التي يجب أن تقدم إلى المشروعات الاقتصادية الصغيرة، وذلك نظراً

^{٢٠٧} طعن قضائي رقم ٨٢/٢٠. الصادر بجلسة ١٠/٤/١٩٩١. من لجنة استئناف منازعات ضرائب طرابلس.

لما تحققت هذه المشروعات في التنمية الاقتصادية، والقضاء على البطالة، هذا إلى جانب أنه لم يراعي عدد الأبناء المعالين عند النص على إعفاء الأعباء العائلية، وأما في ما يتعلق بالتقادم الضريبي، يمكن القول بأن المشرع قد عدل عن ما كان منصوص عليه في القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ والذي يقضي بأن حق الدولة لا يتقادم بمرور المدة، وهذا طبعاً مخالفاً لمبررات التقادم الضريبي وهي استقرار التعامل ووجوب احترام الأوضاع المستقرة بعد مرور المدة، حيث أصبح حق الدولة يسقط بالتقادم وذلك بمرور سبع سنوات، كما لوحظ بأن القانون الجديد قد زاد في مدة تقادم سقوط حق الممول حيث أصبحت خمسة سنوات بدلاً من ثلاث سنوات، وذلك بهدف إعطاء الفرصة للممول للمطالبة بحقوقه، ولكن لا زالت الإشكالية قائمة في باقي القوانين الضريبية، حيث أنه لا زال النص على أن حق الدولة لا يتقادم بمرور المدة قائماً.

المبحث الثاني: الازدواج والتهرب الضريبي في القانون الليبي.

تعد كلاً من ظاهرة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي من المشكلات التي تثور ونحن بصدد الحديث عن النظام الضريبي، فكلاهما عند حدوثه يترتب آثاراً سلبية على الفرد والمجتمع ككل، فهما يسببان في حدوث آثار سلبية على الاستثمار والإنتاج داخل الدولة، ومن هنا نجد أغلب التشريعات الضريبية، تسعى جاهدة إلى الحد من هذه المشكلات الضريبية، فهي دائماً تحاول وضع قانون ضريبي يضمن أو يساهم على الأقل في التقليل من حدوث هذه المشكلات، فما المقصود بكلاً منهما وما هي أنواعهما وأسبابهما، وآثارهما؟ وكيف تمت معالجتهما من قبل المشرع الضريبي الليبي؟

المطلب الأول: الازدواج الضريبي.

المطلب الثاني: التهرب الضريبي.

المطلب الأول: الازدواج الضريبي في القانون الليبي.

تعد ظاهرة الازدواج الضريبي من أخطر الظواهر في الأنظمة الضريبية، ذلك لأنها تثقل كاهل الممول باستقطاعات متكررة تتنافى مع مبادئ العدالة الضريبية بالإضافة إلى أنها تؤدي إلى العديد من الآثار السلبية، وتشكل عقبة في سبيل الاستثمار، وتؤدي إلى عرقلة الإنتاج، وغيرها من الآثار غير المرغوب فيها.

فما المقصود من الازدواج الضريبي؟ وماهي أنواعه وآثاره وكيفية تجنبه؟

الفرع الأول: تعريف الازدواج الضريبي وأنواعه وآثاره:-

أولاً: تعريف الازدواج الضريبي:-

يعرف فقه القانون العام الازدواج الضريبي بأنه، فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس الممول، وعلى ذات المال، وفي نفس المدة.^{٢٠٨}

كما عرفها آخر بأنها خضوع المال لأكثر من مرة لنفس الضريبة وعلى الممول نفسه وفي نفس الفترة الزمنية، ويحدث الازدواج أيضاً عندما تفرض ضريبة على نفس الممول، ونفس المال، وعن نفس المدة من قبل دولتين، وذلك لما تتمتع به كل دولة من سلطة تبعاً لسيادتها في فرض الضريبة داخل حدودها الإقليمية.^{٢٠٩}

ونخلص من هذه التعريفات إلى أنه لكي يتحقق الازدواج الضريبي لا بد من اجتماع الأربعة العناصر

الآتية:-

أ-وحدة الممول.

^{٢٠٨}حرزي، محمد عباس. اقتصاديات المالية العامة. ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر. ط٢٠٠٥. ص ٣٢٩.

^{٢٠٩}قزاز، حزية عبدالله. دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي في العراق. ٢٠١١. بحث مقدم إلى معهد الدراسات والبحوث العربية. ص ١٣.

ب-وحدة المادة الخاضعة للضريبة.

ج-وحدة الضريبة.

د-وحدة المادة التي تفرض عليها الضريبة.

ثانياً: أنواع الازدواج الضريبي:-

يتنوع الازدواج الضريبي إلى الازدواج الداخلي، والازدواج الدولي، هذا من حيث المكان، وإلى الازدواج المقصود، والازدواج غير المقصود، من حيث القصد، وأخيراً إلى الازدواج القانوني، والازدواج الاقتصادي، من حيث طبيعة الازدواج.

١ الازدواج الداخلي والازدواج الدولي

الازدواج الضريبي الداخلي هو الذي يتحقق عندما يفرض من داخل الدولة الواحدة، عندما تفرض ضريبتين على نفس الشخص ونفس المال، وذلك بواسطة الحكومة الاتحادية، والأخرى بواسطة حكومة الولايات، أو أن تفرض من قبل الدولة الموحدة البسيطة وذلك عن طريق الحكومة المركزية، والأخرى بواسطة السلطة المحلية.^{٢١٠} أما الازدواج الدولي فيتحقق هذا الازدواج عند فرض دولتين أو أكثر ضريبة على نفس الممول، ونفس المال، وذلك يرجع إلى أن كل دولة من هذه الدول تضع تشريعاتها الضريبية وفقاً لظروفها الاقتصادية وحاجاتها ومبادئها الاجتماعية والسياسية.^{٢١١}

٢ الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود

يقصد بالازدواج المقصود هو ذلك الازدواج الذي تتقصده الدولة عند فرضها الضريبة تحقيقاً منها لعدة أهداف اقتصادية، أو اجتماعية، فقد تلجأ الدولة للازدواج الضريبي المقصود بغرض زيادة الحصيلة الضريبية،

^{٢١٠} انظر تفصيلاً. عزوز على. ٢٠١٣/٤/٢٠١٤. آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع والتحديات". أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة حبيبة بن علي. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية. السنة الجامعية. ص ٦٢.

^{٢١١} الشريف، ادريس عبد الحميد. الدراجي، حسن أحمد. ٢٠٠١/الازدواج الضريبي. بحث مقدم في ندوة النظام الضريبي في ليبيا. التقييم والإصلاح. الجزء الأول. منشورات أكاديمية الدراسات العليا طرابلس. ص ١٩٥.

وذلك لكي تواجه الزيادة المستمرة في الإنفاق العام، كما قد تلجأ إليه لتحقيق أهداف اقتصادية، ومالية، واجتماعية.

أما الازدواج الضريبي غير المقصود، فهو الازدواج الذي يتحقق بدون قصد من المشرع، ومن الأسباب التي تؤدي إلى وجود مثل هذا النوع من الازدواج اختلاف الأسس الضريبية والمالية والاقتصادية التي يقوم عليها التشريع الضريبي في الدول المختلفة، أو قد يرجع إلى ممارسات هيئات مختلفة داخل الدولة لسלטها في فرض الضرائب،^{٢١٢} وما لا شك فيه أن هذا النوع من الازدواج يضر بالسياسة المالية للدولة، هذا بالإضافة إلى الإضرار بالممولين.

٣ الازدواج القانوني والازدواج الاقتصادي

يتحقق الازدواج القانوني عندما تقوم الإدارة الضريبية داخل الدولة، أو داخل دولتين أو أكثر بأن تفرض ضريبة على نفس المكلف سواء أكان هذا المكلف شخص طبيعي أو اعتباري، وتكون هذه الضريبة من طبيعة واحدة، وفي فترة زمنية واحدة، ويكون ذلك عندما يكون هذا المكلف مقيماً في دولتين مختلفتين، ومن هنا يكون من حق كل دولة فرض ضريبة على هذا الشخص فيتعرض للازدواج الضريبي، أو أنه قد يكون مقيماً في دولة ما ويقوم بممارسة نشاطه التجاري في دولة أخرى، وبالتالي يتعرض للازدواج الضريبي.

أما الازدواج الضريبي الاقتصادي هو ذلك الازدواج الذي يخضع فيه شخصان قانونيان مستقلان عن بعضهما لأكثر من ضريبة، ولكن عبء الضريبة النهائي يقع على إحداهما، مثل ضريبة الشركات المساهمة، وضريبة توزيع الأرباح، ففي النهاية يقع عبء الضريبتين على المساهم.^{٢١٣}

ثالثاً: آثار الازدواج الضريبي

^{٢١٢} حفو محمد. ٢٠١٨. اشكالية الازدواج الضريبي وكيفية تجاوزها. مجلة القانون والأعمال. ص ٦.

^{٢١٣} الشريف، ادريس عبدالحميد. الدراجي، حسن أحمد. الازدواج الضريبي. بحث مقدم في ندوة النظام الضريبي في ليبيا. التقييم والإصلاح. مرجع سابق. ص ١٩٥.

ينتج عن وجود الازدواج الضريبي سواء أكان ازدواج داخلي أو دولي العديد من الآثار السلبية التي تؤثر على مصلحة الممول حيث يؤدي إلى المساس بالعدالة الضريبية بين الأفراد، وعلى مصلحة الدولة حيث يضر بالمصلحة الاقتصادية لها، وتتجلى أهم الآثار السلبية للازدواج الضريبي في الآتي:-

١ الآثار الاجتماعية

يمس الازدواج الضريبي بأهم ركن من الأركان الأساسية للضريبة وهو العدالة الضريبية فوجوده يتم تحميل الممول لأكثر من طاقته، كما أنه يجعل مبدأ المساواة في دفع الضريبة شعاراً نظرياً غير معمول به.^{٢١٤}

٢ الآثار الاقتصادية

إن من أكثر الآثار الاقتصادية للازدواج الضريبي أنه يؤدي إلى عرقلة الأنشطة الاقتصادية، ويؤدي إلى عزوف الأفراد عن المشاركة في الحياة الاقتصادية، حيث تقل رغبتهم في العمل والإنتاج هذا بالإضافة إلى أنه يعرقل أو يعوق حركة انتقال رؤوس الأموال والمبادلات التجارية والأيدي العاملة، والعلاقات الاقتصادية الدولية، وهذا بالطبع يضر بمصالح الدول سواء المتقدمة أو النامية، فلن تقوم الدول المتقدمة بدورها في القيام بمشاريع استثمارية خارجية، وفي المقابل لن تحصل الدول النامية على الأموال الضرورية واللازمة لتمويل المشاريع الاقتصادية اللازمة لعملية التنمية فيها.^{٢١٥}

٣ الآثار المالية

إن الازدواج الضريبي يؤدي في أغلب الأحيان إلى قلة الحصيلة الضريبية، وذلك بسبب لجؤ الممولين إلى التهرب الضريبي عند حدوثه، فعندما تفرض ضرائب أكثر من مرة على نفس الشخص ونفس المال وفي نفس الوقت يلجأ الممول حينئذ إلى التهرب من دفع الضريبة مما يؤدي إلى قلة حصيلتها، وهذا يؤثر سلباً على إيرادات الخزانة العامة.

^{٢١٤} انظر تفصيلاً. عزوز على. آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع والتحديات". مرجع سابق. ص ٦٢.

^{٢١٥} الشوابكة، سالم محمد. ٢٠٠٠. المالية العامة والتشريعات الضريبية. دار زند للنشر والتوزيع. ط ٢٠٠٠. ص ٧٤.

الفرع الثاني: أساليب تجنب الازدواج الضريبي

نظراً لكثرة الآثار السلبية التي يسببها الازدواج الضريبي سواء من الناحية الاقتصادية، أو الاجتماعية، أو المالية، كما تم الإشارة إليه سابقاً كان لا بد من وجود حلول لتجنب هذا الازدواج سواء أكان داخلي أو دولي فما هي أهم أساليب تجنب الازدواج الضريبي؟

أولاً: تجنب الازدواج الضريبي الداخلي

إن من أهم أساليب تجنب الازدواج الضريبي الداخلي هو تدخل المشرع الضريبي في داخل الدولة نفسها، وذلك بوضع نصوص ضريبية يراعي فيها المشرع عدم وجود الازدواج، هذا إلى جانب وضع قواعد تلتزم بها السلطات المختلفة عند فرض الضرائب، مثل توزيع الضرائب بين السلطة المركزية، والدولة الاتحادية من ناحية وبين السلطات المحلية أو الولايات من ناحية أخرى بحيث تخصص لكل منها نوع معين من أنواع الضرائب، أو يمنعها من فرض نوع معين من الضرائب.^{٢١٦}

ثانياً: تجنب الازدواج الضريبي الدولي

لكي يتم تفادي الازدواج الضريبي الدولي هناك حلول داخلية وحلول دولية:

١ الحلول الداخلية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي

تتمثل الحلول الداخلية في أن تتخذ الدولة إجراءات تشريعية لمنع الازدواج، وذلك بتضحيتها في فرض الضرائب على بعض رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة فيها تشجيعاً لهذه الأموال، ومن أمثلة ذلك نص القانون المصري المادة رقم ٨ القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وذلك لإعفاء القروض الأجنبية والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة، أو شركات القطاع العام من مصادر خارج جمهورية مصر العربية.^{٢١٧}

^{٢١٦} بيومي، زكريا محمد. ١٩٩٦. الوجيز في المالية العامة. الجزء الأول. الإيرادات العامة. ص ٢٤٦ وما بعدها.

^{٢١٧} انظر تفصيلاً. أسعد طاهر. الإعفاءات الضريبية في النظم الضريبية الحديثة. مرجع سابق. ص ١٥٥ وما بعدها. والشريف، ادريس عبد الحميد. الدراري، حسن أحمد. الازدواج الضريبي. مرجع سابق. ص ٢٠٠ وما بعدها.

٢ الحلول الدولية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي

إن من أهم الحلول الدولية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي هو الإتفاقيات الدولية، حيث تتفق الدول على منع حدوث هذا الازدواج، هذا إلى جانب إهتمام الهيئات الدولية بمسألة الازدواج الضريبي، والمتمثلة في معهد القانون الدولي، وغرفة التجارة الدولية، وعصبة الأمم، إلى جانب التقارير الصادرة من لجنة الخبراء الاقتصاديين، وتقارير لجنة الخبراء الفنيين، حيث رصدت هذه الجهود الدولية العديد من الحلول للحد من الازدواج الضريبي، وتمثلت هذه الحلول في أربع نقاط تتمثل في الآتي:-

أ- طريقة الإعفاء

تقتضي هذه الطريقة أن تتنازل أحد الدولتين عن فرض الضريبة على الممول وتخضعه الدولة الأخرى، وربما تكون هذه الدولة دولة المنتج أو دولة الإقامة.

ب- طريقة الخصم

وتكون هذه الطريقة بخصم دولة الإقامة الضريبة المستحقة على الدخل من المكلف بدفعها، والمدفوعة في دولة مصدر الدخل.

ج- طريقة اقتسام الإيراد

وفي هذه الطريقة تفرض أحد الدولتين المتعاقدين الضريبة على المكلف وبعد جبايتها من الدولة الفارضة لها تتقاسمها مع الدولة المتعاقدة معها.

د- طريقة التوزيع للمادة التي تخضع للضريبة

ويتم ذلك عن طريق التناوب في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدين، كإن تفرض أحد الدولتين الضريبة على أرباح الأسهم، وتفرض الدولة الأخرى الضريبة على المرتبات.^{٢١٨}

^{٢١٨} حفو محمد. ٢٠١٨. اشكاليات الازدواج الضريبي وكيفية تجاوزها. مرجع سابق. ص ١١.

فما هو موقف المشرع الضريبي الليبي من ظاهرة الازدواج الضريبي؟

يمكن القول أن المشرع الضريبي الليبي في القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤م بشأن ضريبة الدخل قد قضى على أكبر ازدواج ضريبي، وذلك بإلغاء الضريبة العامة على الدخل التي كانت مفروضة بموجب القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ وقد استمر هذا الإلغاء حتى بصدور القانون الجديد رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل، ولكنه لم يرفع الازدواج الضريبي الموجود في ضريبة الشركات، حيث أن ناتج مساهمة الشركة في شركة مساهمة أخرى يخضع للضريبة على الشركات المفروضة على الشركة الأولى مالكة الأسهم في الشركة الثانية، وإنه لا يحول دون خضوع هذا الدخل للضريبة سبق اقتطاع ضريبة عليه بمناسبة محاسبة الشركة الثانية، وهذا لا يعدو أن يكون ازدواج اقتصادي تتعدد فيه ذات الضريبة على ذات المبلغ، وإنما تحت ممولين مختلفين.

والمشرع لم يعالج هذا الازدواج حتى بعد صدور القانون الجديد رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل، بالرغم من وجود الجدل والنقاش الذي ثار بين الممولين والإدارة حول مدى خضوع دخل الشركات المساهمة الناتجة عن مساهمتها في شركة أخرى للضريبة على الشركات، والذي نتج عنه صدور تعليمات تفسيرية بالخصوص، ولا زال هذا الخلاف قائماً إلى يومنا هذا، وقد نصت التعليمات التفسيرية على الآتي:-

* نصت التعليمات التفسيرية رقم ٤/ج/١٢٢، الصادرة عن مصلحة الضرائب الليبية بتاريخ ٢٣/١/٢٠٠٤، في شأن قانون ضرائب الدخل رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٣ على أنه طبقاً للمادة ٩٣ تعتبر:-

أولاً: شركة المحاصة تخضع للضرائب المقررة.

ثانياً: تدخل الأرباح الناتجة عن المحاصة لأحكام المادة ٩٧ من القانون رقم ٦٤/١٩٧٣، وتعديلاته.

ثالثاً: لم يتضمن القانون الليبي نصاً لتجنب الازدواج الضريبي في مثل هذه الحالة، وحتى بعد صدور القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤ أرادت شركة بوليمكس سيكوب المحدودة التأكد من خضوع شركة المحاصة بين شركة بوليمكس سيكوب، وشركة هيدروبودوما للضريبة، وقد كان رد المصلحة كالاتي:-

إن شركة المحاصة تدخل تحت هذا الإطار وينبغي خضوعها للضريبة إذا ما حققت دخلاً مرة أخرى تؤكد المصلحة على رأيها القائل بعدم وجود نص في القانون الليبي لتجنب الازدواج الضريبي، فالمصلحة متمسكة

برأيها فيما يتعلق بخضوع شركة المحاصة لضريبة الدخل ثم خضوع أرباح شركة بوليمكس لضريبة الدخل كلاً بصفة مستقلة، تعليمات تفسيرية رقم ٤/ج/٧٢٢، الصادرة بتاريخ ١٥/٨/٢٠٠٤.

وبالإضافة إلى الأزواج الموجود في ضريبة الشركات، هناك ازدواج في ضريبة الجهاد، فإلى جانب الضرائب النوعية التي تفرض على الدخل، فرض المشرع ضريبة الجهاد بموجب القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٧٠ كضريبة إضافية على الدخل، حيث يخضع لهذه الضريبة جميع الدخل النوعية ما عدا دخل الزراعة الذي أعفي بموجب القانون، ويترتب على ضريبة الجهاد ازدواج ضريبي داخلي مقصود.

هذا بالإضافة إلى الأزواج الموجود في حالة مساهمة أشخاص في شركات خارجية، فإن ما يوزع على الشركاء أو المساهمين من دخل الشركة الخاضعة لضريبة الشركات، سوف يخضع إلى نوعين من أنواع الضرائب على الأقل، وهما ضريبة الشركات في الخارج، والضريبة النوعية في ليبيا، وهذا الإجراء يتعارض مع رغبة الدولة في تشجيع الاستثمار الخارجي، وقد يترتب على ذلك الكثير من الصعوبات والتعقيدات العملية، وخاصة فيما يتعلق بحساب الضريبة على المساهمين غير المقيمين بالنسبة للشركات الأجنبية.

المطلب الثاني: التهرب الضريبي في القانون الليبي

يمكن القول أن التهرب الضريبي يعد من أخطر وأساء الظواهر المالية التي تعاني منها الدول بصفة عامة والدول النامية بصفة خاصة، حيث أن هذه الظاهرة مستفحلة بشكل كبير في الدول النامية أكثر منها في الدول المتقدمة، وذلك يرجع إلى تدني وغياب التشريعات والجزاء الرادعة في هذه الدول، وبالرغم من أن الدول المتقدمة واجهت هذه الظاهرة بسياسات واستراتيجيات قانونية محكمة، إلا أنها أيضاً لا تخلو من المعاناة من مثل هذه الظاهرة، لأن وجودها مرتبط بوجود الضريبة نفسها، فحيث وجدت الضريبة وجد التهرب منها، ومن هنا يمكن طرح التساؤلات الآتية، ما المقصود من التهرب الضريبي؟ وما هي أشكاله وأسبابه وآثاره وطرق علاجه؟

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله

أولاً- مفهوم التهرب الضريبي

لم يضع المشرع كعادته تعريفاً للتهرب الضريبي، إنما ترك ذلك للفقهاء، ويرجع ذلك لصعوبة تحديد وحصر الأساليب المستخدمة في التهرب، وذلك نتيجة إلى تطور هذه الأساليب بشكل مستمر ومتواصل، إذ أن الممولين يستخدمون بين الحين والآخر أساليب وأشكال جديدة للتهرب الضريبي يصعب في كثير من الأحيان اكتشافها ومراقبتها، وبالرغم من عدم وضع تعريف للتهرب الضريبي إلا أن المشرع الليبي قد وضع وصفاً لهذه الظاهرة في المادة ٧٥ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة على الدخل،^{٢١٩} حيث نصت على "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يعاقب بغرامة لا تقل عن أربعة أمثال ما لم يؤد من الضريبة كل من ارتكب بقصد التخلص من كل أو بعض الضريبة، أو حرض، أو اتفق، أو ساعد على ارتكاب أي فعل من الأفعال الآتية:-

الإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات، والأوراق، والأوراق التي تقدم تنفيذاً لأحكام هذا القانون.

إعداد أي حسابات، أو دفاتر، أو سجلات، أو تقارير، أو ميزانية غير صحيحة.

استعمال أي طريقة احتيالية لإخفاء، أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة.

ومن خلال هذا النص يتضح جلياً أن المشرع الليبي تبني المفهوم الواسع للتهرب الضريبي، فقد شمل هذا النص جميع جوانب وعناصر التهرب بل نص على معاقبة المحرض، والمساعد على التهرب، وهذا يرجع إلى خطورة هذه الجريمة على استقرار الدولة، وتحقيق الأمن فيها.^{٢٢٠}

إذاً فالمشرع لم يضع سوى وصف حالات التهرب دون تحديد لمفهومه وبالتالي سيتم تحديد المقصود من

التهرب الضريبي كما حدده الفقه في الآتي:-

^{٢١٩} مدونة التشريعات. السنة العاشرة. العدد الرابع. الصادر بتاريخ ٢٨/٤/٢٠١٠ م.

^{٢٢٠} على محمد على سالم. الضريبة على دخل الشركات. دراسة تحليلية في قانون ضرائب الدخل. رسالة ماجستير. كلية القانون. جامعة طرابلس

٢٠١٠. ص ١٦١.

المقصود من التهرب الضريبي

وضع فقهاء القانون العام العديد من التعريفات لظاهرة التهرب الضريبي، حيث عرفه البعض بأنه كل التصرفات والمحاولات المالية التي يلجأ إليها الممول أو غيره لكي يتهرب من دفع الضريبة والتخلص منها.^{٢٢١} وعرفه آخر بأنه عدم دفع الضريبة الملزم بها الممول سواء جزء منها أو كلها، ويكون التهرب إما قبل بدء فترة دفعها أو خلالها وذلك باستخدام وسائل غير مشروعته لذلك التهرب.^{٢٢٢}

كما عُرِفَ بأنه التخلص الممول من الإلتزام القانوني لدفع الضريبة المفروضة عليه جزئياً أو كلياً، وذلك بإتباع أساليب وطرق احتيالية مخالفة للقانون.^{٢٢٣}

وقد عرفه فقهاء القانون الليبي بأنه سعي الممول لكي يتخلص بشكل كلي أو جزئي من الإلتزام القانوني المتعلق بدفع الضريبة المفروضة عليه ويكون ذلك بالإستعانة بالأساليب والطرق الاحتيالية الغير مشروعة قانوناً.^{٢٢٤}

كما عرفه شراح القانون الليبي بأنه يحصل عندما يتبع الممول وحده أو بمساعدة موظفي السلطات الضريبية طرقاً للغش، والتزوير، والإخفاء، وتجنب تقديم المعلومات الحقيقية عن نشاطاته ودخوله الخاضعة للضريبة بغية التملص من دفع الضريبة أو أي جزء منها.^{٢٢٥} إذا فالتهرب الضريبي لا يخرج عن مفهوم التخلص المكلف بدفع الضريبة من الضريبة المستحقة عليه سواء بشكل جزئي أو كلي، وذلك بإتباع طرق ووسائل وأساليب احتيالية غير قانونية.

^{٢٢٢} زكي، محمد. ٢٠٢١. التهرب الضريبي (كيفية قياسه وسبل مكافحته). مجلة اقتصادية. العدد ٦ مايو ٢٠٢١. ص ١١. و جاسم، سهام محمد. ٢٠١١. العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي "دراسة حالة العراق". مجلة الاقتصادي الخليجي. العدد ١٩ لسنة ٢٠١١. ص ١٨.

^{٢٢٣} العدي، إبراهيم. ٢٠١٥. أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي "دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية". مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد ٣١. العدد الأول. ص ٨٠.

^{٢٢٤} يونس، منصور ميلاد. ٢٠١٣. المالية العامة. مرجع سابق. ص ٢٠٠.

^{٢٢٥} الشاوي، خالد. نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ٣٣٥.

ثانياً: أشكال التهرب الضريبي

تتنوع وتتعدد أشكال التهرب من الضريبة، إلى حد يصعب معه تحديدها وحصرها بدقة، ولذلك سيتم التطرق إلى دراسة أهمها وأشهرها على صعيد الفقه العام، والممارسة الدولية، وتبعاً لما أورده المشرع الضريبي الليبي وفقاً للقانون الجديد رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ م. ٢٢٦

قسم فقه القانون العام أشكال التهرب الضريبي إلى نوعين كالآتي:-

١- التهرب المشروع والتهرب غير المشروع

يقصد بالتهرب المشروع ذلك التهرب الذي لا تجريم له ولا عقوبة عليه، كأن يتفادى الشخص القيام بالواقعة التي توجب دفع الضريبة، مثال ذلك الإمتناع عن استرداد السلع الأجنبية لتجنب أداء الضريبة الجمركية،^{٢٢٧} أو أنه يستغل بعض الثغرات القانونية لكي لا تتحقق الضريبة عليه، ومثال ذلك قيام الشخص بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته. ٢٢٨

أما بالنسبة للتهرب غير المشروع، فهو ذلك التهرب الذي يقوم فيه الممول بمخالفة الأحكام القانونية، وذلك بأن يقوم ببعض الأعمال والطرق والأساليب الاحتمالية للتخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه قانوناً كأن يقدم معلومات غير حقيقية عن مصدر دخله، أو يقدم إقرارات غير صحيحة مزورة أو محرفة للإدارة الضريبية،^{٢٢٩} وفي هذه الحالة يتعرض الممول للمسألة القانونية بمجرد اكتشاف مثل هذه الأعمال.

^{٢٢٦} حامد، منصور الفيتوري. ٢٠١٥. اشكالية ظاهرة التهرب الضريبي "دراسة في ضوء أحكام التشريع الضريبي الليبي". مجلة البحوث القانونية.

مجلة علمية محكمة تصدر عن كلية القانون جامعة مصراته. العدد الأول. ص ١٣.

^{٢٢٧} الهيشي، نوزاد عبدالرحمن. المندلسي، ناجي ساسي. التهرب الضريبي. الأسباب-الآثار-المعالجات. بحث مقدم في ندوة النظام الضريبي الليبي التقييم والإصلاح. مرجع سابق. ص ٢٠١.

^{٢٢٨} يونس، منصور ميلاد. ٢٠١٣. المالية العامة. مرجع سابق. ص ٢٠١.

^{٢٢٩} كاشكول، سهاد. ٢٠١٣. التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق. مجلة دراسات محاسبية ومالية. المجلد الثامن. العدد ٢٣.

الفصل الثالث. ص ٤٦٠.

٢ التهرب الضريبي الداخلي والتهرب الضريبي الدولي

يقصد بالتهرب الداخلي هو ذلك التهرب الذي يحدث داخل إقليم الدولة ويحكمه قانونها،^{٢٣٠} أما التهرب الدولي فهو ذلك التهرب الذي يحدث خارج إقليم الدولة، وقد عرفه الفقه بأنه التهرب من دفع الضريبة عبر الحدود الدولية، والذي يؤدي بدوره إلى فقد الدولة مورداً هاماً من مواردها أي إيراداتها سواء أن سلك المكلف في ذلك طريقاً مشروعاً أو غير مشروع، وسواء أن توافرت لديه نية التهرب أو لا، وأياً كان التشريع الضريبي الذي اختاره لكي يستفيد من تباين الأنظمة القانونية الضريبية للدول وهذا لأجل الوصول إلى هدفه وهو تخفيض الضريبة أو إسقاطها بشكل كلي،^{٢٣١} ومن أمثلة التهرب الضريبي الدولي، تهرب الشركات المتعددة الجنسية، أو بالقيام بتهريب الأموال من دولة إلى أخرى أي من دولة المنشأ إلى بلد الإعفاءات الضريبية.^{٢٣٢} إذاً يمكن القول بأن التهرب الضريبي الداخلي تسهل مراقبته، ومتابعته، واكتشافه، والحد منه أكثر من التهرب الضريبي الدولي، وذلك يرجع إلى أن التهرب الضريبي الداخلي يخضع إلى سيادة وقانون دولة واحدة، أما التهرب الدولي فإنه يخرج من نطاق سيادة الدولة وقانونها، بالتالي يحتاج إلى العديد من الجهود الدولية لمراقبته والحد منه ومن أمثلة هذه الجهود، الإتفاقيات الدولية سواء أكانت ثنائية أو اجتماعية.^{٢٣٣}

وقد حدد المشرع الضريبي الليبي على سبيل المثال لا الحصر في المادة ٧٥ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضريبة الدخل، أشكال التهرب الضريبي حيث نصت المادة على:

-الإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات، والأوراق التي تقدم تنفيذاً لأحكام هذا القانون.

-إعداد أي حسابات، أو دفاتر، أو سجلات، أو تقارير، أو ميزانية غير صحيحة.

^{٢٣٠} خبابة عبدالله. أساسيات في اقتصاد المالية العامة. مرجع سابق. ص ١١٣.

^{٢٣١} سوزي، عدلي ناشد. ١٩٩٩. ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية. دار المطبوعات الجامعية. الإسكندرية. ص ٣٣.

^{٢٣٢} عبدالمجواد حماد الهادي حماد. ٢٠٠٤-٢٠٠٥ التهرب الضريبي للشركات المتعددة الجنسيات رسالة ماجستير. كلية القانون. جامعة طرابلس. ص ١٤-١٥.

^{٢٣٣} حامد، منصور الفيتوري. اشكالية ظاهرة التهرب الضريبي. دراسة في ضوء أحكام التشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ١٤.

- استعمال أي طريقة احتيالية لإخفاء، أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة".

وقد رأى فقه القانون العام الليبي^{٢٣٤} أن المشرع من خلال هذا النص قد توسع في تحديد أشكال وصور التهرب الضريبي، فقد وضع نقاط محددة وخطوطاً عريضة متى توافرت هذه النقاط ينطبق عليها مصطلح التهرب الضريبي هذا إلى جانب حرصه على أن هذه الطرق والوسائل على سبيل المثال لا الحصر، كما أنه أتبع سياسة وقائية، وذلك من خلال توسيع مفهوم التهرب الضريبي لكي يشمل، التحريض، التستر، والعون، والمساعدة، وهذا يؤدي بدوره إلى تعزيز الحماية القانونية، وذلك لمحاربة التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآثاره وطرق علاجه

أولاً: أسباب التهرب الضريبي

لكي تتم معالجة تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، والذي يؤدي وجوده وتفشيهِ إلى العديد من الآثار السلبية على المجتمع ككل، يجب التعرف على أسباب وجوده، حيث تختلف هذه الأسباب من دولة إلى أخرى، والذي أدى بدوره إلى صعوبة حصرها وإحصائها، بالتالي ستنم دراسة أهم أسباب التهرب الضريبي، وذلك لوضع أو إيجاد الحلول التي من شأنها القضاء عليه أو التقليل من وجوده، وترجع هذه الأسباب إلى العديد من العوامل الاقتصادية والإدارية والنفسية:-

١ الأسباب الاقتصادية

إن من أهم أسباب التهرب الضريبي هو الظروف الاقتصادية التي تمر بها الدولة، حيث أن هذه الظروف تؤثر بالسلب والإيجاب على المستوى الاقتصادي للفرد فعندما تمر الدولة بحالة اقتصادية سيئة تتعرض فيها إلى ضغوط الانكماش الاقتصادي يؤدي ذلك إلى انخفاض مرتبات الأفراد داخل الدولة، ومن المعلوم أنه كلما كانت الظروف الاقتصادية للممول متدهورة كلما شكل ذلك حافزاً على الغش والتهرب الضريبي.^{٢٣٥}

^{٢٣٤} حامد، منصور الفيتوري. إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي. دراسة في ضوء أحكام التشريع الضريبي الليبي. مرجع سابق. ص ١٤-١٥.

^{٢٣٥} خبابة عبدالله. أساسيات في اقتصاد المالية العامة. مرجع سابق. ص ١١٤-١١٥. والهيشي، نوزاد عبدالرحمن. التهرب الضريبي الأسباب الآثار المعالجات. مرجع سابق. ص ١٩٢.

هذا إلى جانب نوعية النشاط الاقتصادي الذي تتبناه الدولة ويكون غالب فيها، فكلما كانت المهن ذات الأجور هي الغالبة قل التهرب الضريبي، وكلما كانت المهن الحرة هي المهيمنة في نشاط الدولة الاقتصادي، كلما زادت فرص التهرب الضريبي، ويرجع ذلك إلى أن المهن ذات الأجور يمكن فيها للإدارة معرفة كل المعلومات المتعلقة بأجور المكلفين بالضريبة، ويكون ذلك من الجهات التابع لها المكلف أي جهات عمله، هذا إلى جانب استخدام الإدارة أسلوب الحجز من المنبع، بينما لا تستطيع الإدارة الضريبية استخدام هذه الإجراءات فيما يتعلق بالمهن الحرة،^{٢٣٦} وهذا ما جعل التهرب الضريبي فيها متاح ومتفشي.

٢ الأسباب السياسية

يكون لسياسة الإنفاق العام التي تتبعها الدولة دور فعال في الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي، فإذا ما أنفقت الدولة الحصيلة الضريبية التي تقوم بجبايتها من الممولين في وجوه نافعة، يؤدي ذلك الإنفاق المجدي إلى شعور الأفراد داخل المجتمع بأن ما يقومون بدفعه من ضرائب يعود بالفائدة عليهم، أما إذا حصل العكس وبددت الدولة الأموال العامة^{٢٣٧} في نفقات غير مفيدة كالإنفاق التفاخري، البذخي كما هو سائد في العديد من الدول النامية، وخاصة النفطية منها، فهذا الإنفاق الغير ذي نفع يجعل المكلفين يتهربون من دفع الضريبة.^{٢٣٨}

هذا إلى جانب أن الاستقرار السياسي داخل الدولة يكون له دور كبير في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي والعكس صحيح فالوضع السياسي الغير مستقر يعطي الفرصة للمكلفين بدفع الضريبة التهرب من دفعها.

٣ الأسباب الإدارية

هناك العديد من العوامل الفنية والإدارية التي تؤثر على مسألة التهرب الضريبي، فالإدارة الضريبية هي أداة لتنفيذ القانون الضريبي، وضعف مستواها التنظيمي يؤدي إلى فتح المجال أمام الممولين للتهرب من الضريبة، ويكون ذلك نتيجة العجز الذي تعاني منه تلك الإدارة سواء على المستوى المادي، أو المستوى البشري، أو على مستوى التكوين.

^{٢٣٦} نعوش، صباح. ١٩٨٧. الضرائب في الدول العربية. منشورات المركز الثقافي العربي. الدار البيضاء. الطبعة الأولى. ص ١١٧.

^{٢٣٧} العدي، إبراهيم. أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية. مرجع سابق. ص ٨١.

^{٢٣٨} الهيشي، نوزاد عبدالرحمن. ناجي ساسي المندلسي. التهرب الضريبي الأسباب الآثار المعالجات. مرجع سابق. ص ١٩١.

فيتمثل العجز المادي في نقص اللوازم والوسائل المكتبية الحديثة، وتختلف نظم المعلوماتية، وأيضاً عدم توفر قاعدة البيانات والإحصاءات المطلوبة، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى عجز الإدارة في تحديد الوعاء الضريبي، فالإدارة الضريبية وخاصة في الدول النامية لا زالت تعمل بالأسلوب اليدوي في تجميع المعلومات المتعلقة بالممولين وحصرتها، وهذا يؤدي إلى عدم حصول الإدارة على المعلومات بشكل صحيح ودقيق، مما يفسح المجال للتهرب من بعض الضرائب، أو كلها وخاصة مع التطور التكنولوجي الحاصل اليوم.

أما فيما يتعلق بالمستوى البشري نجد أن هناك ضعف كبير وتدني في مستوى العنصر البشري الذي يمثل الإدارة الضريبية، من حيث الكم والكيف، فمن ناحية الكم نجد أن عدد الموظفين في إدارات الجباية الضريبية ضئيل مقارنة بالملفات الضريبية ومراقبتها، ونقص حملات المراقبة هذه تجعل المتهرب من دفع الضريبة في أمان ولمدة طويلة، أما بالنسبة للكيف فإن عامل الخبرة والتأهيل لدى الموظفين يعتبر عاملاً أساسياً لنجاح الإدارة الضريبية، وهذا ما تعاني منه أغلب الدول النامية والتي من ضمنها ليبيا، هذا إلى جانب أن هناك ضعف كبير على مستوى التكوين للموظفين، فالموظف لا يتحصل حتى على القليل من الدورات التكوينية والتي يتعرف من خلالها على كافة أنواع الضرائب والرسوم المفروضة وخاصة الجديدة منها حتى يتسنى له التعامل معها ومعرفة كيفية ربطها وتحصيلها، وهذا بطبيعة الحال يعطي للمكلف فرصة أكبر للتهرب من الضريبة، وذلك في غياب معرفة الموظف بأخر التطورات الحاصلة في المجال الضريبي.

إلى جانب ذلك تجدر الإشارة إلى أن من أسباب التهرب الضريبي أيضاً ضعف الوازع الأخلاقي، وضعف مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين إذ أن التهرب الضريبي ينخفض ويرتفع حسب الوعي الضريبي لدى المكلفين

ثانياً: آثار التهرب الضريبي وطرق علاجه

أولاً: آثار التهرب الضريبي

ينتج عن التهرب الضريبي آثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي ومن هذه الآثار:-

إن من أهم آثار التهرب الضريبي، أنه يؤدي إلى عدم تحقيق الأهداف التي فرضت الضريبة لتحقيقها^{٢٣٩} سواء أكانت أهداف مالية، أو اقتصادية، أو اجتماعية.

كما ينتج عن التهرب الضريبي تقليل الحصيلة الضريبية، حيث تؤدي هذه الظاهرة إلى انخفاض إيرادات الدولة، بالتالي ينعكس سلباً على القدرة على الإنفاق من قبل الدولة.

عندما يتحقق التهرب الضريبي وينخفض إيراد الدولة تلجأ حينئذ إلى القروض الخارجية والداخلية لسد العجز الذي ينتج عن التهرب الضريبي، بالتالي يتحمل عبئ سد هذه القروض وما يترتب عليها من فوائد الأجيال القادمة.

انعدام العدالة الضريبية، حيث يدفع جزء من المكلفين الضريبة ويتهرب آخرون منها مما يجعل الوضع المالي للمتهربين أفضل من دافعي الضريبة، وهذا بدوره يؤدي إلى تحسين إنتاج المتهرب وتقوية مكانته في السوق بالتالي يقوم بتقديم منتجات وخدمات بأسعار منافسة مما يؤدي إلى احتكار السوق وخلق ظاهرة خطيرة تتمثل في المنافسة غير المشروعة.^{٢٤٠}

ثانياً: طرق علاج التهرب الضريبي

يعتبر من أهم وأول الأساليب العلاجية لظاهرة التهرب الضريبي، هو تحسين التشريع الضريبي واستقراره، بحيث يصاغ بطريقة سليمة ومحكمة حتى لا توجد به ثغرات قانونية يمكنها أن تفتح الباب أمام الممولين للتهرب من دفع الضريبة،^{٢٤١} كما أنه يجب أن يصاغ بشكل متسق مع الوضع الاقتصادي^{٢٤٢} للدولة، كما أنه يجب على المشرع الضريبي أن يحرص على صياغة قانونية يمكن لها أن تواكب فترة زمنية طويلة حتى يتسم التشريع بالاستقرار

^{٢٣٩}بتائه، طورش. ٢٠١٢. مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر. رسالة ماجستير. كلية القانون قسم القانون الخاص جامعة قسنطينة. ص ٨٩.
^{٢٤٠} مالك، أحمد كريدي. ٢٠١٧. التهرب الضريبي ووسائل مكافحته. بحث مقدم إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد قسم الاقتصاد. جامعة القادسية. ص ٣٠.

^{٢٤١} مالك، أحمد كريدي. ٢٠١٧. التهرب الضريبي ووسائل مكافحته. مرجع سابق. ص ٣٣.

^{٢٤٢} العدي، إبراهيم. ٢٠١٥. أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي "دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية. مرجع سابق. ص ٨٢.

وذلك لضمان تحصيل الضريبة وأيضاً متابعتها من قبل موظفي الإدارة الضريبية،^{٢٤٣} ذلك لأن عدم استقرار القانون الضريبي يعد سبباً رئيسياً لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

إن الخلل في الإدارة الضريبية سواء على المستوى المادي أو البشري يؤدي إلى الخلل في تطبيق القانون الضريبي بالتالي يسهل على الممول التهرب من دفع الضريبة، لذلك فإن إصلاح الإدارة الضريبية يعتبر أمراً ضرورياً لكي يتم سد كل منفذ يمكن أن يستغله الممول للتهرب من دفع الضريبة، إذاً لكي يتم تفادي التهرب الضريبي يجب تحسين الإمكانيات البشرية للإدارة الضريبية سواء من حيث الكم أو الكيف هذا إلى جانب التركيز على تحسين أجور الموظفين لحمايتهم من الرشوة والاعراض التي تقدم لهم من الممولين،^{٢٤٤} كما أنه يجب النظر إلى الجانب المادي للإدارة الضريبية، وذلك من خلال تزويد الإدارة بأحدث الإمكانيات التكنولوجية الحديثة لكي يتمكن الموظفين من مراقبة الممولين ودخولهم كما يسهل عليهم كشف الطرق الاحتيالية المستخدمة في عملية التهرب مثال ذلك استخدام الحاسبة الإلكترونية وجعلها تحتوي على كل المعلومات التي تتعلق بدخل الممول، وذلك لضمان وجود هذه المعلومات حتى في حالة ضياع المعلومات^{٢٤٥} والوثائق الورقية من الممول أو الإدارة.

وقد تبني عمال الجباية في الإسلام أسلوب حصر الممولين^{٢٤٦} لمنع التهرب الضريبي ونجد ذلك في ما قام به الخليفة عمر بن الخطاب عندما كلف كلاً من كسرى بن قباد، وعثمان بن حنيف، وحذيفة بن اليمان، بمسح سواد الشام والعراق حيث بلغ في ذلك الزمن ستة وثلاثين ألف ألف جريب، ومن ثم فرض عليهم الخراج، كما أحصوا أهل السواد وثم فرض عليهم الجزية.^{٢٤٧}

^{٢٤٣} طرشي ابراهيم. ٢٠١٥. التهرب الضريبي وآليات مكافحته. رسالة ماجستير. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة قاصدي مرباح. ص ٢٣.

^{٢٤٤} بتاته، طورش. ٢٠١٢. مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر. مرجع سابق. ص ١٠٤. تير لامية. ٢٠٢٠. التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري. (رسالة ماجستير). جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي. كلية الحقوق والعلوم السياسية. ص ٤٤.

^{٢٤٥} أمين، خلادي محمد. كايش محمد ياسين. ٢٠١٤. الغش والتهرب الضريبي. بحث مقدم في قسم العلوم التجارية. جامعة أبي بكر بلقايد. ص ٦٥.

^{٢٤٦} النداف، ماهر معروف. الكردي، رائد على محمد. غيث، مجدي على. ٢٠١٧. حكم فرض الضرائب والتهرب منها في الفقه الاسلامي. دراسات علوم الشريعة والقانون. المجلد ٤٤. ملحق ١. ص ١٠٤.

^{٢٤٧} أبو يوسف. ١٩٨٢. الخراج. الطبعة الثالثة. القاهرة. المطبعة السلفية الألباني. سلسلة الأحاديث الضعيفة. ص ٤٢.

إن لوعي المكلف بدفع الضريبة أهمية كبيرة في القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، فإن قياس فشل أو نجاح أي نظام ضريبي يعتمد على وعي الممول ومدى اقتناعه بأهمية دفع الضريبة لتمويل الخزنة العامة^{٢٤٨} وخاصة عندما توضح الدولة أوجه إنفاقها وأن ما تجبیه من ضرائب ينفق في المصلحة العامة، فإن توعية الممولين بأهمية الضريبة وما تحققه من أهداف غاية في الأهمية لدولتهم يعد أمراً ضرورياً للتقليل من التهرب الضريبي، هذا إلى جانب أهمية وجود الثقة بين الممول والإدارة الضريبية إذ أن تعسف الإدارة الضريبية في جباية الضريبة يجعل الممول يلجأ إلى التهرب، وتتم توعية الممولين عن طريق الوسائل المرئية والمسموعة والمقروءة، مع تكثيف الحملات الإعلامية لزيادة وعيهم بالضريبة وأهدافها وكيفية جبايتها واحتسابها،^{٢٤٩} وقد حرصت الشريعة الإسلامية على إرساء مبدأ الثقة بين الممول وعامل الجباية ويتضح ذلك في قول الرسول عليه الصلاة والسلام "العامل على الصدقة بالحق كالغازي في سبيل الله حتى يرجع إلى بيته"^{٢٥٠}، هذا إلى جانب حث الشريعة الإسلامية على التجاوب مع عامل الجباية وعدم إخفاء المعلومات المتعلقة بالجباية عليه وهذا ما ورد عن جرير بن عبدالله فقد قال "إذا جاءكم المصدق فلا تكتموه من نعمكم شيئاً"^{٢٥١}.

هذا إلى جانب الإجراءات الأخرى التي يتخذها المشرع الضريبي لمكافحة التهرب وأهمها، أن يلزم المشرع الضريبي الممول بتقديم إقراره مؤيد باليمين وفي حالة ما تبين أن هذا الإقرار غير صحيح يطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات التي تتعلق باليمين الكاذب، هذا إلى جانب الإعتماد على ما يقدمه الغير من تبليغات وتشجيعهم بمنحهم مكافأة مالية، وقد جاء في الشريعة الإسلامية ما يؤيد ذلك حيث روي عن ابن جريج عن أبي الزبير أنه سمع جابر بن عبدالله يقول "إذا جاءك المصدق فارع إليه صدقتك، ولا تتبعها منه، ووله منها ما تولى"^{٢٥٢}.

^{٢٤٨} طرشي إبراهيم، ٢٠١٥. التهرب الضريبي وآليات مكافحته. مرجع سابق، ص ٢٦.
^{٢٤٩} معالي، سامح خالد عبدالله، ٢٠١٥. معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب. رسالة ماجستير مقدمة بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين، ص ١٤٥.
^{٢٥٠} الراوي: رافع بن خديج. المحدث الألباني. المصدر: صحيح أبي داود، ص ٢٩٣٦.
^{٢٥١} عطية، مصطفى، ٢٠٠٧. موقف التشريع الإسلامي من المشكلات الضريبية. شبكة السراب القانونية. منتدى قوانين وتشريعات سورية يتضمن بعض القوانين والدراسات والأبحاث القانونية، ص ١٠٤.
^{٢٥٢} أبو عبيد، ١٩٦٨. كتاب الأموال. البند ١١٠٤. الطبعة الأولى. مصر. مكتبة الكليات المصرية، ص ٥٥٨.

كما يكافح التهرب الضريبي عن طريق التوسع في نظام الجباية من المنبع أي الحجز من المنبع، كما يجب أن تخول الإدارة الضريبية حق الإطلاع على الوثائق والمستندات التي تتعلق بربط الضريبية.

نخلص أخيراً إلى أن المشرع الليبي قد قضى على أكبر ازدواج ضريبي كان موجوداً قبل القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٤، وذلك بإلغائه للضريبة العامة على الدخل، ولكن لا زال هناك الازدواج الموجود في ضريبة الشركات بالرغم أن هذا الازدواج قد أثار نقاش كبير بين الممولين والإدارة إلا أن المشرع لم يعالجه حتى في القانون الجديد رقم ٧ لسنة ٢٠١٠، كما أنه وكما تبين بأن مشكلة التهرب الضريبي لم تحل بشكل جذري، وذلك بسبب تطور الوسائل والطرق الاحتيالية لممارسته وخلصت الدراسة إلى أن أهم أسباب تفشي هذه الظاهرة يرجع إلى ضعف التشريع والإدارة الضريبية، وقلة الوعي الضريبي لدى الممولين وهذه العيوب مجتمعة سواء أكانت في النظام الفني أو القانوني للضريبة تؤدي إلى نشوء الخلافات بين الإدارة والممول فما المقصود من المنازعة الضريبية وما هو دور الإدارة في حل مثل هذه الخلافات؟ هذا ما سستم دراسته في الفصل التالي من هذا البحث.