

الفصل الأول

التعريف بعلم الضريبة وعلاقته بالعلوم الأخرى

يمكن أن تأخذ الدراسة النظرية للضريبة جوانب متعددة وذلك لعلاقة الضرائب بالعديد من المواضيع والعلوم الأخرى، وسوف نتناول فيما يلي أهم هذه العلاقات لننتبين موقع علم الضريبة بين سائر العلوم الأخرى ونتعرف على بعض المجالات التي يمكن أن تتجه إليها الدراسات المتعلقة بالضرائب.

علاقة الضرائب بعلم المالية العامة:

يرتبط موضوع الضرائب أولاً بعلم المالية العامة الذي يهتم أساساً بتنظيم الإيرادات والنفقات العامة للدولة وبالسياسات والقواعد والمبادئ المرتبطة بمالية الدولة.

وحاجة الدولة إلى الإيرادات تتبع من أنها في المجتمعات الحديثة تضطلع بمهام متعددة، وتقوم على سبيل المثال بنشاطات في ميادين الدفاع والأمن والتعليم والصحة والإعلام والمواصلات والأشغال العامة وغير ذلك من القطاعات. وهي لهذا تنفق نفقات هائلة في سبيل تسيير هذه النشاطات، ولذلك لا بد لها من تدبير الأموال اللازمة لتمويل أوجه الإنفاق المختلفة.

وتمثل الضرائب أحد عناصر الإيرادات الرئيسية في خزانة الدولة (الخزانة العامة). ومن هنا يأتي ارتباط الضرائب بالدراسات التي تتناول النشاط المالي للدولة من حيث تخطيط وبرمجة أوجه الإنفاق العام وتحديد مقدار وموارد الأموال اللازمة لهذا الإنفاق، وما يترتب على السياسات المتبعة بخصوصها من آثار اقتصادية واجتماعية. وهذه الدراسات هي محور اهتمام علم المالية العامة الذي لم يعد قاصراً بدوره على الأمور المتعلقة بالموازنة الكمية للمبالغ اللازم إنفاقها من قبل الدولة بالإيرادات العامة المتاحة لها، بل أصبح علم المالية العامة بمفهومه الحديث يشمل الاهتمام باستخدام السياسات المالية للدولة بما فيها السياسات الضريبية لإحداث تغييرات مستهدفة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية داخل الدولة⁽¹⁾ وهو ما يطلق عليه بعض علماء المالية العامة "العامل الكيفي" للسياسات المالية⁽²⁾

(1) دكتور محمد وديع بدوي، دراسات في المالية العامة (القاهرة، دار المعارف بمصر، سنة 1966م)، ص 9.

(2) الدكتور خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي (بنغازي، جامعة قار يونس، سنة 1975م)، ص 90.

ومن ذلك نخلص إلى أن علاقة الضرائب بعلم المالية العامة هي علاقة الجزء بالكل، فالضرائب تعتبر مصدراً رئيسياً من مصادر الإيرادات العامة للدولة ولكنها ليست المصدر الوحيد حيث إن الدولة يمكن أن تحصل على إيراداتها العامة من عدة مصادر تتفاوت أهميتها من دولة إلى أخرى.

مصادر الإيرادات العامة (للدولة):

يمكن أن تحصل الدولة على إيراداتها العامة من عدة مصادر أهمها على وجه العموم ما يلي:

- (1) إيرادات تجبئها عن طريق الضرائب المفروضة داخل الدولة، وهي تمثل أهم الإيرادات في أغلب الدول وخاصة الرأسمالية منها. ويطلق على هذه الإيرادات "إيرادات سيادية".
- (2) إيرادات تحصل عليها الدولة نتيجة لملكية عقارات أو مشاريع إنتاجية أو موارد طبيعية، وهي ما يطلق عليه عادة (إيرادات الدومين العقاري أو الصناعي) وهذا النوع من إيرادات الدولة تزداد أهميته في الدول الاشتراكية على وجه الخصوص.
- (3) إيرادات تحصل عليها الدولة مقابل خدمات توديعها للمجتمع بصفة عامة ويستفيد منها بعض أفراد المجتمع بصفة خاصة. ومثالها الرسوم التي قد تجبئها الدولة من المستفيدين بخدمات التعليم أو القضاء أو الصحة والرسوم التي تفرض مقابل منح بعض التراخيص كترخيص تسجيل وتجول المركبات الآلية وتراخيص مزاولة الحرف أو المهن الحرة.
- (4) إيرادات تحصل عليها الدولة عن طريق الاقتراض محلياً أو من الخارج ومثالها القروض التي تحصل عليها الدولة من المصارف المحلية أو المصرف المركزي والقروض التي تحصل عليها عن طريق الدعوة للاكتتاب في سندات تصدرها الدولة أو الهيئات العامة التابعة لها. ومن أمثلة القروض الخارجية ما تفترضه الدولة من المصرف الدولي (World Bank) أو من صندوق النقد الدولي (IMF) أو من الهيئات أو من الدول الأخرى.
- (5) إيرادات تخلقها الدولة عن طريق إصدار أوراق نقدية إضافية، ولو أن هذا الإجراء لا تلجأ إليه الدولة إلا في الحالات الاضطرارية القصوى نظراً لأثاره الاقتصادية السيئة.

علاقة الضرائب بعلم الاقتصاد:

يرتبط موضوع الضرائب ارتباطاً هاماً بعلم الاقتصاد الذي يبحث بدوره، في قضية إشباع حاجات الفرد في المجتمع وفي التخصيص الأمثل للموارد المتاحة في المجتمع بما يكفل تحقيق هذه الغاية وما يضمن في المدى البعيد تحقيق النمو الاقتصادي ورفع مستوى دخل الفرد. والعلاقة بين الاقتصاد والضرائب ترجع إلى علاقة الأول بعلم المالية العامة الذي تشكل الضرائب جزءاً منه. فبينما يهتم علم الاقتصاد بإشباع حاجات الفرد في المجتمع، يهتم علم المالية العامة بإشباع حاجات الدولة في ذلك المجتمع، وإن ما تحصل عليه الدولة عن طريق الضرائب لإشباع حاجاتها إنما يقطع من دخول الأفراد التي يستعملونها لإشباع حاجاتهم أو للاذخار⁽³⁾.

كما أن الدولة من ناحية أخرى عندما تتفق على الأوجه المختلفة، تقوم عرضاً بسد بعض حاجات الأفراد. حيث إن ما تتفقه على قطاعات التعليم، والصحة والضمان الاجتماعي، على سبيل المثال، هو إنفاق على خدمات عامة يكون المستفيد منها أفراد المجتمع.

وبالإضافة إلى ذلك تلعب النشاطات المالية للدولة والمتمثلة في طرق تحصيل الإيرادات العامة وإنفاقها دوراً هاماً في توجيه الاقتصاد الوطني، وتزداد أهمية هذا الدور مع زيادة حجم القطاع العام الذي هو سمة المجتمعات الحديثة ولذلك كان للاعتبارات الاقتصادية المقام الأول في رسم السياسة المالية للدولة الحديثة.

الاعتبارات الاقتصادية للإيرادات والنفقات العامة:

لقد أصبحت السياسة المالية المتعلقة بالحصول على الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة في الدولة الحديثة ترسم بمراعاة ما يمكن أن تحدثه هذه النفقات والإيرادات من آثار على اقتصاديات البلد. وعلى الرغم من أن الغرض الأول من حصول الدولة على الإيرادات بما فيها الضرائب هو تدبير الأموال اللازمة لمقابلة أوجه الإنفاق العام إلا أن كلاً من سياسة الإيراد والإنفاق العام قد تستعمل لتحقيق أهداف اقتصادية معينة. ومن أمثلة الأغراض الاقتصادية التي قد تهدف السياسة الضريبية إلى تحقيقها ما يلي:-

(3) الدكتور خالد الشاوي، المرجع السابق/ ص 4.

(1) تشجيع الصناعات الوطنية، بفرض ضرائب جمركية حمائية على الواردات من السلع المماثلة.

(2) تشجيع الاستثمار في بعض القطاعات الإنتاجية، عن طريق إعفاء هذه القطاعات من الضرائب وذلك مثل إعفاء الدخل من الزراعة في ليبيا من ضرائب الدخل لمدة عشر سنوات.

(3) استعمال السياسة المالية بما فيها زيادة الضرائب المفروضة أو الإقلال منها، لمكافحة التضخم والحد من كمية النقود المتداولة أو للإنعاش الاقتصادي بإتباع سياسة مالية توسعية.

علاقة الضرائب بعلم القانون:

يرتبط موضوع الضرائب بعلم القانون نظراً لأن حصول الدولة على إيراداتها العامة بما فيها الضرائب وكذلك أوجه صرف هذه الإيرادات على النفقات العامة للدولة تتم عادة ضمن إطار قانوني معين. فميزانية الدولة التي تحدد أوجه الإنفاق العام ومصادر تمويله في كل سنة مالية تصدر في الدول الحديثة بموجب قانون قبل بداية السنة المالية. كما أنه، هناك قاعدة أصولية عامة متعارفاً عليها في فقه الضرائب مؤداها أنه "لا يجوز فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بقانون" وقد تبنت دساتير الدول هذه القاعدة وذلك بما فيها الجماهيرية العربية الليبية حيث نصت المادة (17) من الإعلان الدستوري الصادر من مجلس قيادة الثورة على أنه "لا يجوز فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ولا يجوز إعفاء أحد من الضرائب في غير الأحوال المبينة في القانون" (4).

التشريع الضريبي والتشريع المالي:

وتتدرج الدراسات القانونية للضرائب تحت ما يسمى "بالتشريع الضريبي" الذي يختص بدراسة القوانين التي تفرض الضرائب بموجبها وبالأحكام الخاصة بتحديد من وما يخضع للضريبة وطريقة ربطها وجبايتها والاعتراض عليها وكل ما يتعلق بالإجراءات القضائية الخاصة بالخصومات التي تثار بشأن الضرائب. ويشمل التشريع الضريبي بالإضافة إلى القوانين الضريبية الصادرة من السلطة التشريعية جميع اللوائح التفسيرية والتنفيذية والقواعد التنظيمية المتعلقة بالضرائب والتي تصدرها السلطات التنفيذية المخولة قانوناً بإصدارها.

(2) الإعلان الدستوري - الصادر عن مجلس قيادة الثورة في 11 ديسمبر 1969 المادة (17).

علاقة الضرائب بالعلوم السياسية:

يرجع ارتباط الضرائب بعلم السياسة إلى كون الضريبة إحدى الموارد الرئيسية للدولة والتي تفرض أداؤها على الأفراد التابعين لها لانفاقها على منافع عامة، المستفيد منها في النهاية هم أفراد المجتمع بوجه عام. ويقوم أساس حق الدولة في فرض الضرائب على الأفراد على ما يربطهم بها من روابط سياسية واقتصادية واجتماعية.

وهذه الروابط تفرض حقوقاً والتزامات على كل من الدولة والأفراد التابعين لها. فالدولة ملزمة بالقيام بوظائف معينة لإشباع حاجات جماعية وهي تحتاج في سبيل النهوض بوظائفها إلى المال الذي تحصل عليه عن طريق إلزام الأفراد التابعين لها بأدائه بما لها من حق السيادة عليهم وإشراكا لهم في تحمل أعباء الإنفاق العام باعتبارهم متضامنين في منظمة سياسية مشتركة هي الدولة.

وتخضع سياسة الدولة في فرض الضرائب لسياستها العامة وهي لذلك تتأثر إلى حد بعيد بوجهة النظر السياسية السائدة في الدولة وبالمذهب السياسي الذي تنتهجه وما إذا كانت تميل إلى إتباع المذهب الفردي الذي ينادي بعدم المساس بحقوق الفرد أو المذهب الاجتماعي (الاشتراكي) الذي يغلب حقوق ومصالح الجماعة على المصالح الخاصة للأفراد.

علاقة الضرائب بعلم المحاسبة:

يهتم علم المحاسبة بالأسس والمبادئ والقواعد والإجراءات التي يتم على أساسها قياس وتقييم النشاطات الاقتصادية والأوضاع المالية للمشروعات أو الوحدات الاقتصادية بمختلف أنواعها وتقديم البيانات المالية عنها، وما يستلزمه ذلك من تتبع للعمليات المالية وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية ثم تصنيفها وتبويبها وتجميعها وتلخيصها في شكل قوائم مالية مفيدة ومعبرة عن حقيقة المركز المالي للمشروع وما له من حقوق وما عليه من التزامات وما حققه خلال كل فترة زمنية من إنجازات مالية.

ويرجع ارتباط الضرائب بالمحاسبة إلى أن تحديد الأموال الخاضعة للضريبة وربط الضريبة المقررة عليها لا يمكن أن يتم إلا بالاعتماد على البيانات المالية التي توفرها المحاسبة والرجوع إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية والاعتماد على القواعد والطرق المحاسبية المتعارف عليها في تحديد قيم الأصول والالتزامات وتقدير الدخل أو الأموال الخاضعة للضريبة.

وعلى الرغم من أن بعض الإجراءات المحاسبية للأغراض الضريبية قد تختلف عن الطرق والقواعد المتبعة في إعداد الحسابات المالية وذلك عندما تنص الأحكام والتشريعات الضريبية على أساليب محاسبية مختلفة عما هو متعارف عليه في علم المحاسبة المالية إلا أن ذلك لا يخرج المحاسبة الضريبية من نطاق العمل المحاسبي.

فالمحاسبة الضريبية هي فرع من فروع المحاسبة تقوم أولاً على مراعاة الأحكام والتشريعات الضريبية في إعداد الحسابات وتحديد أوعية الضرائب، وثانياً على إتباع المبادئ والقواعد المتعارف عليها في علم المحاسبة.

الفصل الثاني

نشأة الضرائب وتطورها

إن الدراسة العلمية للضريبة في إطارها النظري يجب أن تبدأ بتحديد مفهوم الضريبة واستعراض لنشأة وتطور فكرة الضريبة نفسها وما يستند عليه فرض الضرائب من مبررات وأسس. وهذا ما يهدف الفصل الحالي من الكتاب إلى بحثه بشيء من الإيجاز.

فكرة الضريبة وتطورها:

الضريبة في مفهومها الحديث وباعتبارها مورداً أساسياً تعتمد عليه الدولة لسد نفقاتها العامة إنما نشأت بنشوء الدولة نفسها. وكان تطورها وتطور أهدافها عبر الأجيال والعصور مرتبطاً بتطور وظائف الدولة وأهدافها التي تحددها الفلسفات السياسية وما يترتب عليها من أنظمة اقتصادية مختلفة.

ففي العصور الأولى عندما كان الأفراد يعيشون في جماعات وعشائر متفرقة وهائمة في بقاع الأرض، لم تكن هناك مرافق مشتركة واحتياجات مالية عامة توجب فرض الضرائب. حتى إن المرافق الدفاعية الناشئة عن تخاصم الشعوب والقبائل كان يتولاها الأشخاص فرادى دون تدخل جماعي واسع النطاق.

وحين استقرت حياة الجماعة نشأت الأمم وظهرت الحاجات المشتركة وزادت متطلبات واحتياجات الجماعة إلى جانب الدفاع العام والاطمئنان على الأمن الداخلي والفصل في المنازعات بين الأفراد، اضطرت السلطات الحاكمة إلى تكليف الأشخاص بالخدمات الإلزامية كالخدمة العسكرية وحراسة الأمن. كما استعان للتهوؤ بأعباء المالية العامة على الهبات والمساعدات التي يقدمها الأثرياء من المواطنين. ولذلك كانت حصيلة هذه الهبات والمساعدات تتسم بعدم الدوام أو الإلزام.

ومع نشوء الحضارة، زاد الحرص على حيازة المال وضعفت الروح التعاونية بين الأفراد وتناقصت الحصائل التطوعية الاختيارية مع تزايد حاجات الإنفاق العام، مما حمل الحكام على فرض الضرائب الشخصية على الأفراد؛ كضريبة الرؤوس إلى جانب الرسوم التي يدفعها الأفراد لقاء منافع خاصة يحصلون عليها من المرافق العامة، كعبور الجسور ودخول الأسواق ومزاولة المهن ومرور البضائع عبر أقاليم الدولة وما شابه ذلك.

وفي مرحلة تالية أصبحت الضرائب تفرض على الأموال (أو الثروة) ويدفعها المكلفون من دون منفعة خاصة تعود عليهم، ولكنها تُستأدى كفريضة إلزامية من الأفراد لسد النفقات العامة للسلطات الحاكمة. وأصبح ينظر إلى الضرائب على أنها واجب وطني على المكلفين من أفراد المجتمع. كما تعددت أنواع الضرائب المفروضة في كل دولة؛ منها ما يفرض على المال أو الثروة بمناسبة امتلاكها أو الحصول عليها كضرائب الدخل ورأس المال؛ ومنها ما يفرض بمناسبة التصرف في الثروة أو المال كضرائب الاستهلاك وضرائب الإنتاج والتداول.

وقد كانت النظم الضريبية السائدة في أغلب الدول حتى القرن الثامن عشر تقتصر على العدالة والمساواة بين المواطنين بحيث كانت تصيب إيرادات أو ثروات معينة وتهمل أخرى. وكان عبء الضرائب يقع على طبقات في المجتمع دون غيرها؛ الأمر الذي أدى إلى وجود الأحقاد بين طبقات الأمة وقيام الاضطرابات والحروب الأهلية وإلى الثورات على الحكام.

ولذلك كان من أهم الأمور التي عنيت بها الثورة الفرنسية التي قامت في أواخر القرن الثامن عشر هو موضوع العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع في فرض الضرائب، وأنه لا تفرض ضريبة إلا بقانون يوافق عليه ممثلو المكلفين بأدائها (أي ممثلو الشعب)، مع وجوب فرض رقابة الشعب على إنفاق السلطات الحاكمة لحصيلة الضرائب. وكان لهذه المبادئ صدى واسع في بقية الدول الأوروبية وأغلب دول العالم. وأصبحت الأنظمة الضريبية الحديثة تقوم على مبادئ وقواعد تراعى فيها العدالة والمساواة بين المواطنين إلى جانب الاعتبارات الأخرى الاقتصادية والاجتماعية التي تتعلق بالصالح العام.

وقد ساهم الكثير من العلماء والمفكرين في إثراء العلوم الضريبية بحصيلة جيدة من الآراء والأفكار التي تشكل الإطار النظري لعلم الضريبة وتقدم مبررات فرض الضرائب والمبادئ والقواعد التي يجب أن تُبنى عليها الأنظمة الضريبية.

تعريف الضريبة وخصائصها:

يمكن تعريف الضريبة في مفهومها الحديث بأنها فريضة مالية، تستأديها الدولة أو الهيئات التابعة لها، بموجب قواعد مقررّة، إجبارياً وبصورة نهائية، من المكلفين، لتغطية النفقات العامة، من غير أن يكون دفعها نظير مقابل معين.

ومن هذا التعريف يمكن تلخيص أهم خصائص الضريبة لتشمل ما يلي:

(1) الضريبة عبارة عن فريضة مالية (أي مبلغ من المال)، تستأديها الدولة من الأفراد أو من المكلفين بدفع الضرائب. وهذا ما يميز الضريبة عن غيرها من الالتزامات المفروضة على الأفراد. فاللزام الأفراد بأداء خدمات لا يعتبر ضريبة.

(2) الضريبة تستأدى من المكلفين إجبارياً، وهذا ما يميزها عن التبرعات والمبالغ التي تؤدي للدولة بصفة اختيارية. ويترتب على هذه الخاصية ما للسلطات الجبائية من حق التنفيذ الجبري على أموال المكلف استيفاءً لحق الخزنة العامة.

(3) الضريبة تُجبي بصفة نهائية. وهذا يعني أن دافعي الضرائب ليس لهم الحق في استرداد المبالغ المدفوعة للخزنة العامة أو في المطالبة بفوائد عنها. وهذا هو ما يميز الضريبة عن القرض.

(4) الضريبة لا تدفع نظير مقابل معين، أي لا تدفع باعتبارها ثمناً لخدمات معينة تؤديها الدولة لدافع الضريبة. ولهذا لا يدخل في تحديد المبلغ المفروض كضريبة ما يعود على المكلف من أداء المرافق العامة. وهذا ما يميز الضريبة عن الرسم.

(5) الضريبة تُستأدى بموجب قواعد قانونية مقررّة، ومعنى ذلك أنها تؤدي طبقاً لتشريع قانوني تصدره السلطة التشريعية في الدولة ويكون محدداً ومعروفاً يتبين منه حقوق وواجبات كل من المكلف والإدارة الجبائية، فلا يجوز أحدهما على الآخر وبذلك يتحقق عنصر اليقين في الضريبة.

(6) الضريبة تفرض أساساً لغرض تغطية النفقات العامة، وهذا الغرض يميزها عن الغرامات التي تفرض على الأفراد بسبب مخالفتهم للقوانين واللوائح المعمول بها في الدولة. فبينما هدف الضريبة الأساسي هو تمويل الخزنة العامة فإن هدف الغرامة هو العقاب والردع لمخالفي القانون وإن كانت حصيلة الغرامات تثري الخزنة العامة.

أساس فرض الضريبة:

اختلف العلماء في تحديد الطبيعة القانونية للضريبة، فمنهم من وصفها بأنها علاقة تعاقدية بين الدولة والأفراد، ومنهم من اعتبرها من مستلزمات السلطة التي تمارسها الدولة على رعاياها أو التابعين لها.

(أ) النظرية التعاقدية:

في القرن الثامن عشر سادت نظرية العقد الاجتماعي التي نادى بها جان جاك روسو والتي بمقتضاها "أن البشر عندما اعتزموا حياة الجماعة تعاقدوا على أن يتنازل كل فرد منهم عن جزء من حرياته الطبيعية إلى هيئة حاكمة ترعى شؤون الجماعة وتستمد سلطاتها من هذا التعاقد المشترك"⁽¹⁾.

ولقد كان من تأثير هذه النظرية أن اعتبرت الضريبة في نظر كثير من العلماء صلة تعاقدية بين الدولة والفرد دافع الضريبة وإن اختلفوا في تكييف طبيعة العقد. فذهب البعض إلى وصف هذا العقد بأنه عقد بيع أي أن الدولة تبني للأفراد خدماتها ومن ثم يتعين عليهم أن يؤدوا ثمن هذه الخدمات في شكل ضريبة. وذهب البعض الآخر إلى وصف هذا العقد بأنه عقد إيجار أي أن الدولة تزجر مرافقها للأفراد مقابل جعل معين هو الضريبة. وقال آخرون بأنه عقد تأمين وأن الضريبة التي يدفعها المكلف تعتبر قسط تأمين يؤديه إلى المؤمن لديه وهو الدولة مقابل تمتعه بحمايتها⁽²⁾.

غير أن هذا التصوير للضريبة (على أنها وليدة اتفاق مبرم بين الدولة والمواطنين) هو تصوير وهمي وخاطئ من أساسه، ولا تصلح النظرية التعاقدية أساساً لتبرير الضريبة وذلك لأسباب عدة أهمها ما يلي:

(1) أن نظرية العقد الاجتماعي التي تبني كيان الدولة على إيجاب وقبول بين المواطنين والسلطة الحاكمة قد فقدت اليوم اعتبارها من جميع النواحي التاريخية والاجتماعية والمنطقية.

(2) أن الضريبة لا يمكن اعتبارها عقد بيع أو إيجار لأن مقتضى ذلك هو التعادل بين الالتزامات المتقابلة أي بين العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف وبين المنفعة التي تعود عليه من الخدمات التي تؤديها الدولة. وهذا التعادل يتعذر وجوده في الواقع لأن كثيراً من الخدمات والمرافق العامة لا يمكن توزيع فوائدها على الأفراد بحيث تتساوى مع الضرائب التي يدفعها كل منهم.

(1) دكتور محمد بديع بدوي، دراسات في المالية العامة. (القاهرة: دار المعارف بمصر 1966) ص 104-105.

(2) الدكتور خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي. (بنغازي: جامعة بنغازي 1975م)

(3) إن اعتبار الضريبة نتيجة عقد حماية أو تأمين بين الدولة والأفراد هو أيضاً تصور خاطئ لأنه يعني قصر وظائف الدولة على صيانة الأمن وتعويض رعاياها عما يصيبهم من أضرار وهذا مخالف للواقع والمنطق معاً لأن للدولة وظائف أخرى بجانب حماية الأمن كما أنها ولو كانت تحمي المكلفين ضد الاعتداء على أشخاصهم وأموالهم إلا أنها لا تلتزم بتعويضهم عما يصيبهم من ضرر بسبب هذا الاعتداء.

(ب) نظريات سيادة الدولة والتضامن الاجتماعي:

يعتبر فرض الضرائب في إطار هذه النظرية على أنه مظهر من مظاهر سيادة الدولة في إقليمها وعلى رعاياها. إذ أن الدولة - وهي الصورة الحديثة لتعاضد الجماعات الإنسانية - تؤدي وظائفها بقصد إشباع الحاجات الجماعية وتحقيق الصالح العام دون التركيز على مصالح الأفراد الخاصة. ولما كان أداء وظائف الدولة يستلزم الإنفاق فإن الدولة لها الحق أن تكلف رعاياها والقاطنين في أرضها بأن يتعاونوا للتهوض بأعباء هذا الإنفاق، وذلك بموجب ما لها من السيادة عليهم واشتركا من أفراد المجتمع في تحمل أعباء الإنفاق العام لأنهم جميعاً أعضاء متضامنون في منظمة سياسية مشتركة هي الدولة⁽³⁾ وعلى الدولة أن توزع أعباء النفقات العامة بين أفرادها حسب درجة يسار كل منهم طبقاً لما يقضي به مبدأ التضامن الاجتماعي والعدالة.

ومبدأ سيادة الدولة هو "مبدأ مطلق، على الأقل من الناحية النظرية". إذ تستطيع الدولة بموجبها - إذا كان لها سيادة تامة على إقليم معين - أن تخضع أي شخص أو مال موجود في حدود ذلك الإقليم للقوانين الضريبية المفروضة من قبل تلك الدولة. وهذا الأمر لا يثير أي مشكلات تطبيقية عند التعامل مع الأشخاص التابعين للدولة والمقيمين بها أو الأموال المملوكة لهؤلاء داخل إقليم تلك الدولة.

غير أن الدول في العصر الحديث لا تعيش في عزلة عن بعضها، الأمر الذي أدى إلى انتقال الأشخاص والأموال من بلد إلى آخر بغية العمل والاستثمار، وأدى بالتالي إلى إمكانية ارتباط الشخص الواحد بأكثر من دولة، كأن تكون للشخص المقيم في الدولة (أ) أموال مستثمرة في الدولة (ب)، أو أن ينتقل الشخص التابع لدولة معينة من دولة الوطن التي يحمل جنسيتها للعمل أو الإقامة في دولة أخرى وهكذا...

(3) د. محمود وديع، المرجع السابق ذكره، ص 108-109.

وهذا الأمر يقودنا إلى الكلام عن نطاق سريان الضريبة من حيث المكان وهو ما نتناوله بإيجاز فيما يلي:

نطاق سريان الضريبة:

بما أن الضريبة تفرض بموجب قانون، فإن القانون الضريبي كغيره من فروع القانون الأخرى يتضمن بعض الأحكام التي تحدد نطاق سريانه من حيث الزمان ومن حيث المكان، والأشخاص أو الأموال الذين يشملهم سريان القانون. كما قد ترد فوق هذا أحكام عامة في دستور الدولة أو قانونها المدني متعلقة بسريان القانون وتكون مطبقة بصدد التشريع الضريبي أيضاً⁽⁴⁾.

والذي يهمنا هنا هو مناقشة النطاق المكاني لسريان القانون الضريبي⁽⁵⁾، نظراً لارتباطه بمبدأ سيادة الدولة ولاعتماده على طبيعة الضريبة وأساس الخضوع لها. وفي هذا الخصوص يتردد علماء الضريبة بين معيارين رئيسيين لتحديد نطاق سريان الضريبة هما:

- 1- معيار الرابطة (أو التبعية) السياسية.
- 2- معيار الرابطة (أو التبعية) الاقتصادية.

معيار التبعية السياسية:

المقصود بالتبعية السياسية هو رابطة الجنسية التي تربط الدولة بالأشخاص التابعين لها (أي برعاياها) وهي رابطة سياسية وقانونية تقوم على انتماء الأشخاص لدولة معينة. ومن المعلوم أن رابطة الجنسية تبقى قائمة بين الفرد والدولة التي يحمل جنسيتها سواء أكان الفرد مقيماً داخل الدولة أم خارجها. ويترتب على الجنسية حقوق وواجبات على المواطنين؛ ولعل أبرز الحقوق هو الرعاية والحماية التي تقدمها الدولة لرهاياها في الداخل والخارج؛ أما واجبات المواطنين تجاه الدولة فتتمثل فيما تكلفهم بأدائه من واجبات الدفاع كالخدمة العسكرية وواجبات أداء الضرائب التي تقرها الدولة بما لها من حق السيادة على رعاياها، مقابل ما يتمتعون به من رعاية الدولة وحمايتها لهم.

(4) الدكتور خالد الشاوي، المرجع السابق ذكره، ص 271.
(5) أما النطاق الزمني لسريان الضريبة (سريان الضريبة من حيث الزمان) فإننا نكتفي بالإشارة في خصوصه إلى أن الأصل في القوانين عموماً بما فيها القانون الضريبي هو تطبيقها بأثر فوري أي أن القانون يتم تطبيقه على الوقائع التي تتم بعد تشريعه فقط ولا يكون له أثر رجعي. وهذا ما أخذ به المشرع الليبي بخصوص قانون ضرائب الدخل.
(أنظر نص المادة المائة وأحدى عشرة من القانون رقم 11 لسنة 1372 وبشأن ضرائب الدخل).

وعند الأخذ بفكرة التبعية السياسية كمعيار لسريان القانون الضريبي، فإن الضريبة المفروضة من قبل الدولة يجب أن تسري على جميع مواطنيها بغض النظر عن مكان إقامتهم أو موقع أموالهم أو مكان مزاوله نشاطهم وأعمالهم. ومن ثم يتعقب القانون الضريبي مواطني الدولة ورعاياها أينما كانوا ويلحق نشاطهم وأموالهم حتى ولو كانت على إقليم دولة أخرى.

ومما يؤخذ على معيار التبعية السياسية أنه قد يؤدي إلى الازدواج الضريبي (أي خضوع نفس الشخص ونفس المال أو الدخل لضريبتين في نفس الوقت) وذلك بالنسبة للمواطن الذي يعمل في الخارج وهذا الازدواج قد يكون معيباً لمنافاته للعدالة الضريبية⁽⁶⁾.

كما أن فرض الضريبة على المواطن المقيم بالخارج قد يثبت أنه عمل عديم الجدوى من الناحية التطبيقية، خاصة إذا كان المال الخاضع للضريبة يقع في إقليم دولة أخرى وذلك لصعوبة إلزام الممول بدفع الضريبة ما لم توجد اتفاقيات دولية للتعاون على تحصيل الضرائب.

بالإضافة إلى ذلك، فإن مبدأ خضوع الأفراد لضرائب الدولة التي يحملون جنسيتها كمقابل لرعايتها وحمايتها لهم أينما وجدوا لا يقوم على دعائم من الواقع العملي المعاصر عند البحث عن حقيقة تلك "الحماية السياسية". لأن الحماية الفعلية هي "الحماية الاقتصادية" التي تقدمها الدولة للمال أو الدخل الناتج من أموال موجودة داخل إقليمها أو للعمل والنشاط الذي يتم فيها. "أما الحماية السياسية" فهي حماية مفترضة وهي ليست حقاً قانونياً للمواطن يمكن إلزام دولته بحمايته في الخارج وبمطالبتها بالتعويض إن لم تقم بذلك وإنما هو حق يعترف به القانون الدولي العام، للدولة نفسها، لها أن تمارسه ولها أن تستكشف عن ممارسته⁽⁷⁾.

لهذه الأسباب، لم تعد فكرة التبعية السياسية معياراً يمكن الارتكاز عليه بمفرده لتحديد مدى سريان القانون الضريبي. بل أن هذا المعيار أصبح يستخدم من قبل بعض الدول استثناءً في حالات معينة بغية توسيع قاعدتها الضريبية وزيادة حصيلتها من الضرائب أو لأسباب سياسية أو اقتصادية⁽⁸⁾.

وتعتمد أغلب التشريعات الضريبية الحديثة على معيار بديل كأساس لمدى شمولية الضريبة وهو المعيار القائم على فكرة التبعية الاقتصادية والذي سنتناوله بالمناقشة فيما يلي:

(6) منتعرض لموضوع العدالة الضريبية ومفهوم الازدواج الضريبي بالتفصيل في جزء لاحق من هذا الكتاب (أنظر الفصل السادس).
(7) الدكتور خالد الشاوي، المرجع السابق ذكره، ص 381.
(8) دكتور عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، (بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر) ص 153-154.

معايير التبعية الاقتصادية:

يقصد "بالتبعية الاقتصادية": العلاقة التي تنشأ بين الفرد والدولة بحكم مساهمته في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لتلك الدولة أو استفادته مما تقدمه الدولة من خدمات ومنافع وفرص متاحة داخل إقليمها. فثمة علاقة اقتصادية بين الفرد وبين الدولة التي يمتلك فيها ثروة أو يحقق بها دخلاً لكون الثروة أو الدخل جزءاً من اقتصاديات المجتمع الذي تشملته حدود تلك الدولة. وتقوم العلاقة الاقتصادية في هذه الحالة بسبب إنتاج الثروة أو تداولها داخل الدولة.

كما توجد علاقة مماثلة بين الفرد وبين الدولة التي يقيم فيها لأنها هي المكان الذي يستهلك به ثروته وينعم فيه بالخدمات التي تقدمها تلك الدولة للقاطنين فيها.

واستناداً إلى فكرة "التبعية الاقتصادية" تسري الضرائب التي تفرضها الدولة على جميع الأشخاص المقيمين بها وعلى جميع الأموال والأنشطة الواقعة في إقليم تلك الدولة بصرف النظر عن جنسية أولئك الأشخاص، وبصرف النظر عما إذا كان أصحاب الأموال أو الأنشطة من المواطنين أو الأجانب أو كانوا يقيمون داخل الدولة أو خارجها.

ويعرر علماء الضريبة سريان الضرائب بهذا الشكل (أي على أساس التبعية الاقتصادية) بأنه هو المعيار الذي يحقق العدالة، ذلك أن كل من يشارك في النشاط الاقتصادي للدولة عليه أن يتحمل جزءاً من أعبائها العامة مقابل استفادته مما تنتجه الدولة من فرص وما تقدمه من خدمات ومنافع عامة.

من هذا الاستعراض لفكرة التبعية الاقتصادية يلاحظ أنها تشتمل على جانبين أو أساسين لفرض الضريبة وهما:

- (1) المواطن أو محل إقامة الممول نفسه.
- (2) موقع المال أو مصدر الدخل.

وسوف نتناول مفهوم كل منهما وموقف التشريع الضريبي إزاءها.

أولاً: أساس المواطن أو الإقامة المعتادة للممول:

لا يوجد تعريف موحد للمواطن أو الإقامة المعتادة وتختلف التشريعات والقوانين في تحديد المقصود به. إلا أنه يمكن القول بأن الشخص يعتبر مقيماً في مكان أو بلد معين إذا حل به بقصد الاستقرار المعتاد والاستيطان به بصفة مستمرة. وهذا ما يميز المواطن أو محل الإقامة المعتادة عن أماكن الإقامة العارضة أو المرور العابر. ويحدد القانون في أغلب الدول الحديثة فترة معينة (سنة أشهر مثلاً) من الإقامة الفعلية في الدولة لكي يعتبر

الشخص خاضعاً للضريبة بصرف النظر عن كونه مواطناً أو أجنبياً، له نية الإقامة الدائمة والتوطن أم لا.

ومبدأ المواطن أو الإقامة المعتادة يبدو مقبولا إلى حد كبير كأساس لفرض الضريبة ويمكن الدفاع عنه بأن من يقيم بصفة دائمة في دولة معينة أو يتخذها موطناً له لفترة طويلة يجب أن يساهم في تحمل أعبائها كمقابل لما يتمتع به من خدمات تلك الدولة ومنافعها العامة. إلا أن هذا الأساس في فرض الضريبة قد انتقد لعدة أسباب يمكن إجمالها فيما يلي:

(1) إن فرض الضريبة على المقيمين بالدولة عن أموالهم أو دخولهم الخارجية يعني مد سلطة الدولة إلى خارج حدودها لتطبيق القانون الضريبي على تلك الأموال أو الدخل. وهذا أمر ينطوي على مشاكل قانونية وصعوبات عملية في حصر أو عية الضريبة وفرض الضرائب وتحصيلها خارج حدود الدولة.

(2) لا يكفي هذا المبدأ وحده كأساس لفرض الضريبة، لأن كثيراً من الأموال والدخول الموجودة أو الناتجة في الدولة قد تكون مملوكة لأشخاص غير متوطنين بها. فإذا اقتصر فرض الضريبة على الأشخاص المتوطنين أو المقيمين بالدولة، فإن ذلك سيؤدي إلى فقدان الدولة لجزء كبير من حقوقها المشروعة المتمثلة في سيادتها على الأموال والنشاطات الكائنة داخل إقليمها وحق فرض الضرائب عليها.

ثانياً: أساس موقع المال أو مصدر الدخل:

بمقتضى هذا المعيار تفرض الضريبة على الأموال الموجودة داخل إقليم الدولة وعلى النشاطات والوقائع التي تتم داخل حدودها، بغض النظر عن جنسية أو محل إقامة أصحاب هذه الأموال أو النشاطات والوقائع. وهذا ما يعرف في علم الضرائب بمبدأ "إقليمية الضريبة" وتبدو أهمية هذا المبدأ كأساس لفرض الضريبة على النحو التالي:

(1) من الواضح أن سلطة الدولة المالية لا يمكن ممارستها إلا داخل حدودها الإقليمية؛ إذ يسهل تحديد المادة الخاضعة للضريبة وربط الضرائب وتحصيلها عندما يكون وعاء الضريبة أموالاً أو دخلاً لا تحققت داخل الدولة.

(2) إن فرض الضريبة على هذا الأساس له ما يبرره من الناحية المنطقية؛ لأن صاحب المال أو الدخل المحقق في دولة معينة يستفيد من فرص الاستثمار والعمل ومن الخدمات والمنافع العامة التي تقدمها تلك الدولة، وبالتالي عليه أن يساهم في تحمل الأعباء والنفقات العامة التي تقع على عاتق الدولة (أي دولة المصدر) حتى ولو كان يقيم خارجها.

التقسيمات الفنية للضرائب

لقد حاول علماء الضريبة تقسيم الضرائب وتصنيفها بالاعتماد على معايير شتى. فمنهم من نظر إليها على أساس عددها، حيث إن الدولة الواحدة قد تلجأ في سد حاجاتها المالية إلى فرض (ضريبة واحدة) أو (ضرائب متعددة). ومنهم من قسّم الضرائب على أساس ما إذا كان وعاءها شخصاً أو مالا - وبذلك يتم تصنيف الضرائب إلى (ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال). إلا أن أهم تصنيف يجري استعماله في الكتابات الضريبية الحديثة هو بتقسيم الضرائب إلى (ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة). وفيما يلي عرض موجز لبعض تقسيمات الضرائب.

(أ) الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة :

يقصد بنظام الضريبة الوحيدة ذلك النظام الضريبي الذي تعتمد فيه الدولة على ضريبة واحدة للحصول على كل مؤونتها المالية من المكلفين. أما في نظام الضرائب المتعددة، فإن الدولة تفرض عدة أنواع من الضرائب على المكلفين.

وقد ظهرت فكرة الضريبة الواحدة خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر حيث نادى الطبيعيون في فرنسا بفرض ضريبة واحدة على الملكية العقارية تمشياً مع نظريتهم القائلة بأن الأرض هي مصدر الثروات⁽¹⁾. وبالتالي لا محل لتتبع هذه الثروات في دورتها المختلفة بل يجب فرض الضريبة وتحصيلها من المصدر. ويرى أنصار الضريبة الواحدة أن هذا النظام يمتاز بالاقتصاد في النفقات الخاصة بالجباية والتحصيل وأنه يمكن تدريجها تبعاً لمقدرة الفرد المالية⁽²⁾.

(1) الدكتور خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي (بنغازي : جامعة بنغازي 1975م)

ص 72 - 71.

(2) الدكتور دولا علي والدكتور محمد حمدي النشار، النظم الضريبية (القاهرة : مؤسسة المطبوعات الحديثة 1961) ص 25.

(3) إذا اتبعت الدولة أساساً آخر في فرض الضرائب غير مبدأ إقليمية الضريبة فإن ذلك قد ينشأ عنه صعوبات تطبيقية ومشاكل ناتجة عن الازدواج الضريبي الدولي بالإضافة إلى التعدي على سيادة واستقلال الدول الأخرى عندما تمتد ضرائب الدولة إلى الأموال الواقعة خارج حدودها الإقليمية.

وعلى الرغم من أن مبدأ "إقليمية الضريبة" يبدو على أنه هو المعيار الأكثر ملاءمة في فرض الضرائب عند مقارنته بغيره من المعايير، وهو في الحقيقة الاتجاه السائد في النظم الضريبية الحديثة، إلا أن الاعتماد على هذا المبدأ وحده لا يكفي، إذ أنه يغفل فرض الضريبة على الأشخاص المقيمين بالدولة عندما تكون أموالهم ومصادر دخلهم بالخارج، في حين أن هؤلاء الأشخاص يتمتعون بخدمات الدولة التي يعيشون فيها مما يستوجب مساهمتهم في نفقاتها العامة عن طريق إلزامهم بدفع الضرائب فيها (أي في دولة الإقامة).

ولهذه الأسباب نجد أن أغلب التشريعات الضريبية الحديثة، بما فيها القانون الليبي، لا تعتمد في فرض الضرائب على معيار واحد بصورة مطلقة، وإنما تقوم بفرض ضرائب متعددة ومتنوعة وتحدد بالنسبة لكل ضريبة نطاق سريانها على الأموال والأشخاص أخذاً في بعض هذه الضرائب بمبدأ إقليمية الضريبة، وفي البعض الآخر بمعيار الإقامة. ويمكن أن تعتمد بعض ضرائب الدولة على معيار التبعية الاقتصادية بشقيه (أي "الإقامة" و "مصدر الدخل" معاً)، كما أن معيار التبعية السياسية لم يستبعد من الأنظمة الضريبية الحديثة تماماً وقد تستند إليه بعض أنواع الضرائب.

وسوف يتضح من دراستنا لقانون ضرائب الدخل الليبي (في الباب الثاني من هذا الكتاب) أن المشرع الليبي قد أخذ بمعيار التبعية الاقتصادية بشقيه (مصدر الدخل، والإقامة أو الموطن). وجعل قاعدة المصدر (أي إقليمية الضريبة) هي الأساس في سريان ضرائب الدخل حيث تسري بنص القانون : "على كل دخل ناتج في الجماهيرية العظمى عن أية أصول موجودة بها مادية أو غير مادية أو من أي نشاط أو عمل فيها"⁽⁹⁾. وبالإضافة إلى هذه القاعدة أخذ المشرع الليبي أيضاً بقاعدة "الموطن والإقامة" في حالات استثنائية حددها قانون ضرائب الدخل ومن أمثلتها "الدخول الخارجية للمقيمين في البلاد"⁽¹⁰⁾، والدخل المحقق في الخارج لشركات خاضعة لضريبة الشركات الليبية⁽¹¹⁾.

(9) القانون رقم 11 لسنة 1372 و. بشأن ضرائب الدخل (المادة الأولى).

(10) قانون رقم 11 لسنة 1372 و. بشأن ضرائب الدخل (المادة الرابعة والستون).

(11) قانون رقم 11 لسنة 1372 و. بشأن ضرائب الدخل (المادة الثانية والسبعون).

إلا أن عيوب الضريبة الواحدة تفوق مزاياها مما أدى بهذا النظام إلى عدم تطبيقه في أي دولة من دول العالم. فاعتماد الدولة على ضريبة واحدة لسد جميع نفقاتها يجعل هذه الضريبة من الجسامة بحيث ترعج الممول وتحمله على التهرب من دفعها بكافة الطرق كما أن الضريبة الواحدة بعيدة عن مبدأ العدالة الضريبية ولا يمكن للدولة استخدامها كأداة لتحقيق أغراضها الاقتصادية والاجتماعية. لهذه الأسباب فضلت الدول إتباع نظام الضرائب المتعددة فهي توزع الأعباء الضريبية على أفراد المجتمع بصورة أوسع ويمكن بذلك ضمان حصيلة أوفر للدولة لأنها تصيب سائر نواحي يسار الأفراد ويقوم بعضها بإصلاح أخطاء البعض الآخر.

(ب) الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

الواقع أن كل الضرائب مفروضة على الأشخاص بمعنى أن الدولة تطالب بها دائماً شخصاً من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين. ولكن تصنيف الضرائب إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال يقصد به التفرقة بين ما إذا كان الوعاء الخاضع للضريبة شخصاً أو مالاً؛ فالضرائب على الأشخاص تفرض على الشخص بسبب وجوده على أرض الدولة وتسمى ضريبة الرؤوس (أو الفردة) وقد عرفت هذه الضريبة قديماً عند الرومان وعند العرب⁽³⁾. ولكن هذا النوع من الضريبة لم يستمر العمل به وزال وجوده وأصبحت الضرائب في الوقت الحديث تفرض على الأموال أو الثروات أي أنها أصبحت تتخذ ثروة الممول أو دخله وعاءً لها. (ولعل الشكل الوحيد المعاصر للضريبة على الأشخاص هو ضريبة الانتخابات المفروضة في بعض الدول على المواطنين الناخبين لتمتعهم بحق التصويت في الانتخابات، وكذلك ضريبة الأفراد التي فرضت في بريطانيا سنة 1989 - ولاقت معارضة شديدة من قبل المواطنين مما أدى إلى إلغائها).

(ج) الضرائب العينية والضرائب الشخصية:

يقصد بالضرائب العينية، تلك الضرائب التي تهتم فقط، بالمال المتخذ وعاء للضريبة بغض النظر عن ظروف الممول الشخصية أو مدى قدرته على تحمل أعباء الضريبة. ففي هذه الضرائب يتم حصر وتقدير المال الخاضع للضريبة ثم تربط عليه الضريبة بالسعر المقدر وذلك دون اعتبار لمن يكون مالكا لهذا المال وظروفه الخاصة.

أما الضرائب الشخصية فهي التي يراعي فيها، عند تطبيقها ظروف الممول الشخصية ومدى قدرته على تحمل أعباء الضريبة المقررة. فتأخذ في الاعتبار الحالة الاجتماعية والعائلية للممول وما إذا كان أعزباً أو متزوجاً ويعول أسرة وما إذا كان المال الخاضع

(3) محمد سعيد عبد السلام، دراسة في مقدمة علم الضريبة (القاهرة: دار المعارف بمصر 1968م) ص 33 - 35.

للضريبة هو مصدر الدخل الوحيد للممول أو أن للممول مصادر دخل أخرى. ويعتبر إدخال عنصر الشخصية في الضريبة صورة من صور محاولات التشريعات الضريبية الحديثة لتحقيق العدالة الضريبية. حيث إن المقدرة التكليفية للممولين (أي قدرتهم على تحمل أعباء الضريبة) تختلف باختلاف ظروفهم الشخصية. والظروف الشخصية للممول هي التي تحدد مقدراته التكليفية. فالشخص الذي يعول زوجة وأولاداً تختلف قدرته على دفع الضريبة عن الشخص الأعزب لاختلاف الأعباء العائلية والمعيشية في الحالتين. وسوف نتعرض في فصل لاحق من هذا الكتاب لأهم الوسائل المتبعة لتحقيق شخصية الضريبة والعدالة الضريبية.

(د) الضرائب التوزيعية والضرائب التحديدية أو القياسية:

يقصد بالضريبة التوزيعية تلك التي يقوم المشرع، مقدماً، بتحديد مبلغها الإجمالي المطلوب تحصيله من المكلفين، دون أن يحدد سعرها، ثم يقسم هذه الحصيلة المطلوبة تقسيماً إدارياً على عدد الولايات أو المقاطعات أو المحافظات أو غيرها من الأقاليم الإدارية داخل الدولة، وتوزع الأعباء بعد ذلك على عدد المدن والقرى الموجودة داخل كل إقليم. وعلى كل وحدة إدارية أن توزع نصيبها من الأعباء على الممولين الأفراد الموجودين بها وتقوم بتحصيل وتوريد نصيبها المقرر إلى الخزينة العامة للدولة.

وهذا النوع من الضرائب معيب لأنه يؤدي في النهاية إلى تفاوت أسعار الضريبة بين الأشخاص المقيمين في أقاليم مختلفة من الدولة الواحدة، وذلك نتيجة لما يحدث من عدم مساواة في توزيع الضريبة بين الوحدات الإدارية - ولا يمكن أن يصل التقسيم التنازلي إلى تحقيق المساواة بين كافة المواطنين في الدولة⁽⁴⁾.

ونظراً لعيوب الضريبة التوزيعية فإن الأنظمة الحديثة قد عزفت عن الأخذ بها. وأصبحت جميع الضرائب المعمول بها في الوقت الحاضر ضرائب تحديدية. والمقصود بالضريبة التحديدية أو القياسية هو تلك الضريبة التي يقوم المشرع بتحديد سعرها مقدماً، وينص عليه في قانون فرضها، أما مقدار الحصيلة النهائية لهذه الضريبة فإنه يتوقف على الظروف الاقتصادية وأثرها على المادة الخاضعة للضريبة كما يعتمد على كفاءة الإدارة الضريبية المكلفة بحصر الأموال الخاضعة للضريبة وربط الضرائب المقررة.

(4) محمد سعيد عبد السلام، دراسة في مقدمة علم الضريبة (القاهرة: دار المعارف بمصر 1968م) ص 33-35.

(هـ) الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

يعتبر هذا التقسيم للضرائب (إلى مباشرة وغير مباشرة) أهم التقسيمات وأكثرها شيوعاً في الدراسات الضريبية، وذلك على الرغم من عدم وجود معيار دقيق للفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

ويقصد بالضرائب المباشرة بصفة عامة الضرائب التي تفرض على الأموال والثروات بمناسبة الحصول عليها أو بسبب امتلاكها، مثل ضرائب الدخل وضرائب رأس المال التي يقع عبؤها مباشرة على الشخص المكلف بدفعها. أما الضرائب غير المباشرة فهي التي تصل بطريق غير مباشر إلى الأموال والثروات التي بحوزة الأفراد بمناسبة استعمالها أو تداولها، ومن أمثلة هذه الضرائب، الضريبة الجمركية والضرائب على الإنتاج والبيع التي يدفعها الأشخاص القائمون باستيراد البضائع أو إنتاجها وبيعها ويتم نقل عبئها النهائي إلى المستهلكين الذين تستوفي منهم الضرائب عن طريق دمجها في أسعار البضائع والخدمات المباعة.

ونظراً لأهمية الضرائب المباشرة وغير المباشرة، فسنتناولها بالتفصيل ونفرد لدراسة كل منها فصلاً خاصاً من الفصلين التاليين.

(و) الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية:

يقصد بالضريبة النسبية تلك الضريبة التي يفرضها المشرع بسعر نسبي ثابت على قيمة المادة الخاضعة لها، أي كانت هذه القيمة. حيث يطبق نفس السعر على القيمة الكبيرة والقيمة الصغيرة على السواء. فإذا كان سعر الضريبة 15% على الدخل مثلاً فإن هذا السعر يطبق على كل المادة الخاضعة للضريبة مهما كانت قيمتها.

أما الضريبة التصاعدية فالمقصود بها هو تلك الضريبة التي يتغير سعرها تصاعدياً مع زيادة المادة الخاضعة لها. كأن تكون ضريبة الدخل مثلاً 10% على الدخل الذي لا يزيد عن 1000 دينار و 15% على الدخل الذي تزيد قيمته عن 1000 دينار ولا تتجاوز 2000 دينار و 20% على الدخل الذي يتجاوز 2000 دينار.

ويمكن أن تأخذ الضريبة التصاعدية عدة أشكال سنشرحها بالتفصيل في الفصل السادس من هذا الكتاب.

والغرض الرئيسي من اتباع أسلوب التصاعد في سعر الضريبة هو التمييز في المعاملة بين الأشخاص ذوي الدخل المحدود وبين أصحاب الدخول والثروات الكبيرة ومحاولة تحقيق المساواة في التضحية بينهم.

الفصل الرابع

الضرائب المباشرة

بعد أن ميزنا بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة (في الفصل السابق)، نأتي إلى دراسة أهم أنواعها. حيث تشمل الضرائب المباشرة النوعين الرئيسيين التاليين.

- (أ) الضريبة على الدخل.
- (ب) الضريبة على رأس المال.

وسوف نكرس الفصل الحالي لدراسة هذين النوعين بشيء من التفصيل.

أولاً : الضريبة على الدخل

تعتبر ضرائب الدخل من أهم أنواع الضرائب التي تلجأ الدول الحديثة إلى فرضها لتمويل الخزينة العامة. وقبل الكلام عن ضريبة الدخل يجب أولاً أن نعرف ما هو الدخل؟ وما هي أركانه؟ وكيف نميزه عن رأس المال؟

والواقع أن التمييز بين الدخل ورأس المال لا يخلو من الصعوبة لعدم وجود مظاهر خارجية تميز كلا منهما عن الآخر. وقد اختلف العلماء في تعريف الدخل وتحديد مدلوله.

تعريف الدخل لدى الاقتصاديين:

يعرف الاقتصاديون الدخل بأنه كل منفعة أو خدمة يحصل عليها الفرد من عمله أو من مصدر معين يطلق عليه الثروة أو رأس المال، خلال فترة زمنية معينة وذلك بغض النظر عن نوع الخدمة أو المنفعة أو المصدر. وهذا تعريف واسع يشمل كل منفعة مادية أو غير مادية يحصل عليها الفرد من الثروة، فالأموال المنقولة تعتبر ثروة أو رأس مال والإيرادات الناتجة عن استثمار تلك الأموال تعتبر دخلاً. كما أن الثوب الذي يملكه الإنسان ثروة والدفع الذي يحصل عليه من ارتدائه يعتبر دخلاً وفقاً لهذا التعريف، والصور المعلقة على الحائط ثروة والسرور الذي يحصل عليه مالكها عند النظر إليها يعتبر دخلاً بهذا المفهوم.

ولذلك فإن هذا التعريف للدخل لا يفيدنا كثيراً في موضوع الضرائب لأننا نحتاج لوعاء للضريبة قابل للتقدير بالنقد. أما المنافع المعنوية، كالسرور والدفع، فيصعب تقييمها بالنقد لاختلافها من شخص لآخر.

تعريف الدخل لدى علماء المالية والضرائب:

الدخل عند علماء المالية والضرائب هو كل ناتج نقدي أو قابل للتقدير بالنقد يأتي بصفة دورية من مصدر ثابت أو قابل للبقاء. وهذا التعريف يستند إلى نظرية شهيرة في علم المالية والضرائب - هي "نظرية المصدر" وهي ترى أن الدخل يتولد نتيجة لاستغلال مصدره ولذا فإن وجود الدخل واستمرار الحصول عليه يتوقف على وجود وثبات مصدره وعلى استغلال المصدر وصيانته كما أن الدخل يتوقف وينتهي بانعدام المصدر وفنائه.

أركان الدخل :

مما تقدم يمكن القول بأن مفهوم الدخل لدى علماء المالية والضرائب يشتمل على الأركان التالية :

(1) **التقويم بالنقد :** لما كانت الضريبة عبارة عن مبلغ من النقود، فيجب إذن أن يكون الوعاء أو المصدر الذي تؤخذ منه هو مصدر نقدي أو قابل للتقدير بالنقد. ومن ثم يجب استبعاد كافة الاحساسات والمنافع المعنوية التي يصعب تقديرها بالنقد. أما المنافع العينية التي يحصل عليها الممول وتكون قابلة لتقدير قيمتها بالنقد فهي تدخل في نطاق هذا المفهوم وتعتبر دخلاً من وجهة نظر علم الضرائب. ومثال ذلك قيمة الانتفاع بالسكن الذي تخصصه بعض الجهات لموظفيها حيث يمكن تقدير هذه القيمة نقداً وتضاف إلى دخل الموظف الخاضع للضريبة.

(3) **الدورية أو احتمال الدورية :** الدخل يتحقق في أوقات متعاقبة، كالمرتب الشهري الذي يحصل عليه الموظف، والأرباح السنوية التي يحققها المشروع التجاري أو الصناعي، والمحصول السنوي للأرض الزراعية، والإيجار الشهري الذي يتقاضاه صاحب العقار المؤجر للغير، وغير ذلك من الإيرادات المتجددة والمتكررة. ولا يشترط أن تكون الدورية مؤكدة أو منتظمة بل يكفي أن تكون محتملة الحصول، أي أن يكون المصدر الذي أنتج الدخل قابلاً لإعادة إنتاجه في الفترات الزمنية المقبلة دون ضرورة ضمان نفس القدر من الدخل في كل فترة. فقد يفقد الموظف عمله ويتوقف مرتبه لفترة معينة إلى أن يحصل على عمل جديد. وقد يحقق المشروع التجاري أو الصناعي خسائر في بعض السنوات. وقد لا تنتج الأرض الزراعية أية محاصيل في سنة من السنوات نتيجة لبعض الآفات الزراعية أو العوامل الطبيعية، وهذه الظروف جميعها لا تنفي عن الدخل المحقق في فترة من الفترات صفة الدورية. لأن الدورية المطلوبة ليست هي انتظام تحقق الدخل بل يكفي

وجود الاحتمال بتجدد الدخل بصفة دورية، ومن جهة أخرى يستبعد من مفهوم الدخل الأرباح أو الإيرادات العارضة التي لا تتوفر فيها خاصية التجدد وإنما تأتي بصورة عارضة كأرباح اليانصيب أو المضاربات المالية أو الهبات والتركات والصفقات التجارية العارضة التي تخرج عن النشاط المعتاد للممول. ولهذا فإنه عندما يراد إخضاع مثل هذه الأرباح والإيرادات العارضة لضرائب الدخل، تنص التشريعات الضريبية عليها صراحة لأنها لا تدخل ضمن المفهوم العام للدخل. وهذا ما حدا بالمشروع الليبي على أن ينص في المادة التاسعة والأربعين من قانون ضرائب الدخل رقم 11 لسنة 1372 و.ر. على أن يخضع لضريبة دخل التجارة والصناعة والحرف.... الدخل الناتج من مزاوله أي نشاط تجاري أو صناعي أو حرفي ولو كان عارضاً لا يتصل بالمهنة....".

(3) **المدة :** لا يمكن قياس الدخل إلا بالنسبة إلى مدة زمنية معينة كالشهر أو السنة أو غيرها، بعكس رأس المال الذي يمثل عناصر الثروة المنقولة أو الثابتة التي يملكها الفرد في نقطة زمنية معينة. ولذلك فإن رأس المال يقاس عن طريق حصر جميع عناصر الثروة المتركمة لدى الفرد في لحظة معينة أما الدخل فهو يقاس بمعرفة ما حصل عليه الفرد خلال الفترة المعنية (الواقعة بين نقطتين معينتين من الزمن) بغض النظر عن كيفية التصرف في الدخل المحقق وما إذا تم إنفاق ذلك الدخل أو ادخاره والاحتفاظ به. وعادة ما يقاس الدخل وترتبط عليه الضرائب على أساس سنوي إلا أن بعض الضرائب كضريبة الأجور والمرتبات وما في حكمها يتم ربطها على أساس الفترات التي تدفع عنها تلك الأجور والمرتبات وهي شهرياً أو أسبوعياً بحسب دورية هذا النوع من الدخل.

(4) **ثبات المصدر :** لما كان الدخل يتجدد دورياً، فلا بد أن يكون المصدر الذي ينتج منه الدخل ثابتاً أو شبه مستديم. وصفة ثبات المصدر هنا، لا تعني الدوام وعدم الفناء، لأن كل شيء مآله في النهاية إلى الزوال. ولكن المقصود من ثبات المصدر هو افتراض استمراره وقابليته للبقاء لفترة معقولة من الزمن. ومصدر الدخل قد يكون رأسمالاً كالعقارات أو الأصول المنقولة، وقد يكون مصدر الدخل هو الجهد الإنساني عقلياً كان أو بدنياً. وقد يكون المصدر الذي ينتج الدخل مزيجاً من رأس المال والجهد الإنساني معاً كما هو الحال بالنسبة لدخل المشروعات التجارية والصناعية والحرفية والمهنية.

(5) **استغلال المصدر وصيانته :** للحصول على الدخل وضمان استمراره وتجده خلال الفترات الزمنية المتعاقبة يجب استغلال المصدر وصيانته. فمجرد امتلاك شخص لمصنع لا يكفي لتوليد إيرادات منه، وإنما يجب لإنتاج الإيراد أن يقوم صاحب المصنع بتشغيله. ووجود أموال نقدية في حوزة الشخص لا تنتج دخلاً إلا إذا قام صاحبها باستثمار هذه الأموال بأي شكل من الأشكال المنتجة. وكذلك بالنسبة للقوة العقلية أو البدنية التي يتمتع بها الفرد لا تنتج دخلاً لصاحبها إلا إذا قام باستغلالها في عمل منتج للدخل.

ولكي يظل مصدر الدخل ثابتاً ومنتجاً للدخل بصفة دورية يجب صيانة هذا المصدر والحفاظ عليه بحالة جيدة. ومن هنا تأتي الحاجة إلى تخصيص مبالغ للصيانة والاستهلاك. وهذه المبالغ تعتبر جزءاً من النفقات اللازمة لإنتاج الدخل.

والنفقات التي ينفقها الشخص للحصول على الدخل كثيرة ومتعددة وتختلف من نشاط اقتصادي إلى آخر. ومثال ذلك قيمة المواد الأولية المستعملة في الإنتاج، وتكاليف التصنيع والتشغيل والإدارة بما فيها النفقات اللازمة على العمال والمستخدمين والقوة المحركة والنور والمياه والإيجارات المدفوعة وغيرها. ونفقات الصيانة هي تلك النفقات اللازمة لإصلاح ما يتعرض له مصدر الدخل (كالآلات - والمعدات - والمباني) من تلف أثناء القيام بعملية الإنتاج أي أنها نفقات ضرورية للمحافظة على إنتاجية المصدر. وأقساط الاستهلاك هي الأخرى عبارة عن مبالغ يجب احتجازها من الدخل تدريجياً في مقابل الفناء الجزئي للأصل أو بعبارة أخرى في مقابل النقص التدريجي الذي يطرأ على الأصل نتيجة لاستخدامه في عملية الإنتاج، وحتى يمكن استبدال الأصل عند توفقه النهائي عن الإنتاج بأصل جديد منتج.

وكما يتعين احتجاز جزء من الدخل كقسط استهلاك للأصول المادية كالألات والعقارات فإنه أيضاً يجب استبعاد جزء من دخل الموظف أو العامل (يسمى عادة قسط التقاعد أو الضمان الاجتماعي) الغرض منه هو الاحتياط للمستقبل ولاستعماله عندما تحل الشيخوخة وتضمحل القدرة على العمل أو يعجز الشخص عن العمل نتيجة للمرض أو الإصابة.

ومن المهم التمييز بين النفقات اللازمة لإنتاج الدخل (أو تكاليف الدخل) وبين استثمارات الدخل. لأن الأولى تستقطع من الدخل الإجمالي قبل الوصول إلى الدخل الصافي الذي يخضع للضريبة، أما النفقات التي تعتبر استعمالاً للدخل كالإنفاق على أوجه الاستهلاك المختلفة فلا يسمح باستقطاعها من الدخل الخاضع للدخل. لأن هذه تمثل أوجه الانقاع بالدخل بعد الحصول عليه ولا علاقة لها بعملية إنتاج الدخل نفسه.

مصادر الدخل :

يقسم علماء الضرائب الدخل بحسب مصادره إلى ثلاثة أقسام رئيسية كما يلي :

(1) الدخل الذي مصدره العمل أو الجهد الإنساني سواء أكان العمل يدوياً أو عقلياً ويأتي هذا الدخل عادة في صورة أجور أو مرتبات أو ما في حكمها من علاوات ومكافآت يحصل عليها الشخص مقابل عمله لحساب الغير.

(2) الدخل الذي مصدره رأس المال ومثاله ريع العقارات كالأراضي الزراعية أو المباني المؤجرة أو الأرباح والفوائد التي يحصل عليها مالك الأسهم والسندات والأموال المستثمرة.

(3) الدخل الذي مصدره مزيج من العمل ورأس المال كأرباح المشروعات الصناعية والتجارية والدخل من ممارسة الحرف والمهن المختلفة التي يمارسها الشخص لحسابه ويعتمد فيها على عمله العقلي أو البدني بالإضافة إلى رأس المال المستثمر فيها.

والتمييز بين هذه المصادر الثلاثة له أهميته في الفقه الضريبي لأن العمل كمصدر للدخل عادة ما ينظر إليه على أنه مصدر ضعيف للدخل، لأن طاقة الإنسان - وهي مصدر إيراده - مهددة بالنقص والزوال بسبب التعطل والمرض والشيخوخة والموت. ولذلك يولي المشرع الضريبي هذا النوع من الدخل بعناية خاصة وذلك عن طريق تخفيض نسبة الضريبة المفروضة على دخل العمل بالمقارنة بالدخل المتأتي من رأس المال. وهذا ما اتجه إليه المشرع الليبي في قانون ضرائب الدخل رقم 11 لسنة 1372 و.ر. حيث نجد أن سعر الضريبة على الأجور والمرتبات وما في حكمها من الدخل الناتج عن العمل أقل من الضرائب المفروضة على الأرباح التجارية أو أرباح النشاطات الصناعية أو دخل الأعمال المهنية (أي المهن الحرة). كما يلاحظ أن أسعار الضرائب المفروضة على دخل النشاطات الصناعية والحرفية والأعمال المهنية تتراوح بين سعري الضريبة على الدخل الناتج عن العمل ودخل الأرباح التجارية وذلك لاختلاف تفاعل عنصري العمل ورأس المال في كل نوع من هذه الدخول. ففي الوقت الذي يكون فيه العمل هو العنصر الأساسي أو الوحيد في دخل الأجور والمرتبات الأمر الذي يقتضي أن تكون الضريبة عليه منخفضة فإن عنصر رأس المال يصبح له بعض الدور في الأعمال المهنية أو النشاطات الصناعية والحرفية. ولذلك تزيد نسبة الضريبة على هذه الدخول عن ضريبة الأجور والمرتبات. أما النشاط التجاري فإن رأس المال هو العنصر الأساسي لإنتاج الدخل فيه ولذلك تزيد نسبة الضريبة المفروضة على الأرباح التجارية عن سائر الدخول الأخرى المذكورة أعلاه.

موقف التشريعات الضريبية من مدلول الدخل :

لقد بينا فيما سبق المعنى الفني للدخل وأركانه طبقاً للنظرية التقليدية للدخل لدى علماء المالية العامة والضرائب. والأصل أن لا يخضع لضريبة الدخل وفقاً لهذا المفهوم إلا العناصر التي تعد نتاجاً دورياً يتجدد ويتكرر باستمرار مع بقاء المصدر ودوامه دون المساس به لأن المساس بمصدر الدخل وفرض ضريبة عليه تقتطع جزءاً منه سنة بعد أخرى يؤدي إلى فناء ذلك المصدر تدريجياً إلى أن يندثر ولا تجد الضريبة عندئذ مادة تقتطع جزءاً منها.

وعلى الرغم من أهمية الدخل كوعاء لأكثر الضرائب انتشاراً في المجتمعات الحديثة إلا أننا لا نجد له تعريفاً جامعاً مانعاً في التشريعات الضريبية. وتذهب التشريعات المختلفة إلى التوسع حيناً في معنى الدخل الخاضع للضريبة وإلى التضييق فيه حيناً آخر.

وكثيراً ما تخرج بذلك عن الالتزام بالمعنى الفني للدخل كما بيناه. فقد يدخل المشرع في نطاق الدخل الخاضع للضريبة بعض عناصر الثروة التي تتصف بالدورية مثل الأرباح العارضة من نشاطات غير متكررة أو المكاسب المحققة من بيع بعض الأصول الرأسمالية للممول ويمكن أن

يرجع توسيع التشريعات الضريبية في مفهوم الدخل إلى رغبة الدولة في زيادة موارد الخزنة العامة من الضرائب أو إلى محاولتها الحيلولة دون تهرب بعض الممولين من دفع الضرائب. وقد تضيق التشريعات من نطاق الدخل الخاضع للضريبة كما في الحالات الآتية:

(1) حالة إعفاء بعض الدخول من الضريبة لأسباب اقتصادية (كإعفاء دخل الزراعة لتشجيع الاستثمار في المشاريع الزراعية وإعفاء المباني الجديدة من ضريبة دخل العقارات لتشجيع البناء) أو لأسباب مالية (كإعفاء دخل السندات الحكومية لتشجيع الاكتتاب فيها) أو لأسباب اجتماعية وإنسانية. كإعفاء المعاشات وإعانات الضمان الاجتماعي من الضريبة) أو لغير ذلك من الأسباب.

(2) حالة إعفاء أجزاء من الدخل كحد أدنى لأعباء المعيشة.

(3) حالة إتباع أساليب في تقدير الدخل وجبايته لا توصل إلى فرض ضريبة على الدخل الحقيقي للممول (كما هو عند تقدير الدخل جزائياً أو عن طريق المظاهر الخارجية).

طرق تحديد الدخل

يمكن أن نجمل الطرق التي يتم بها تحديد دخل الممولين لأغراض حساب الضرائب المستحقة عليهم للدولة في طريقتين رئيسيتين هما طريقة التحديد المباشر وطريقة التقدير غير المباشر، ويندرج تحت كل منهما عدد من الأساليب. وسوف نتعرض لطريقة التقدير غير المباشر أولاً لأنها كانت سائدة قديماً.

(1) تقدير الدخل بطريقة غير مباشرة :

يكون التقدير غير المباشر عندما يتم الوصول إلى مقدار دخل الممول عن طريق الاستدلال ببعض المؤشرات والقرائن الدالة عليه أو عن طريق استعمال بعض المعايير لاستنتاج الدخل بطريقة تقديرية. ومن أهم الأساليب غير المباشرة المستعملة في تقدير الدخل طريقة المظاهر الخارجية وطريقة التقدير الجزائي.

(أ) طريقة المظاهر الخارجية : وهي عندما تعتمد مصلحة الضرائب في تقدير الدخل الذي حققه الممول على بعض القرائن أو المظاهر الخارجية التي يمكن أن تستدل بها على درجة يساره وتستنتج عن طريقها مقدار دخله الواجب إخضاعه للضريبة. ومثال هذه الطريقة اعتبار القيمة الإيجارية للمسكن، وعدد السيارات، وطريقة المعيشة، أو عدد المستخدمين في المنشأة، دالة على حالة الممول وتقرض الضريبة على أساس هذه المظاهر.

وتتماز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة وقلة التكاليف بالنسبة للإدارة الجبائية كما أنها لا تعطي لموظفي الضرائب فرصة الإطلاع على أسرار الممول المالية. إلا أنه يعاب عليها أنها لا تحقق العدالة في توزيع الأعباء المالية على الأفراد لبعدها عن كشف حقيقة الوضع المالي الفعلي للممول، ولهذا فإن أغلب التشريعات الحديثة قد هجرت استعمالها. وإن استخدمت، فإنها لا تستخدم إلا كوسيلة إضافية للتحقق من صحة الإقرارات التي يقدمها الممولون عن دخولهم.

(ب) طريقة التقدير الجزائي : يقصد بالتقدير الجزائي أن يحسب الدخل بطريقة تقديرية إجمالية دون بحث حقيقة تفصيلاته، وفي هذه الطريقة يلجأ رجال الإدارة الضريبية إلى الاعتماد على معايير معينة موضوعية من قبل المشرع أحياناً أو من قبل الإدارة الضريبية نفسها وذلك لاستنتاج دخل الممول على أساس تقريبي. ومثالها استنتاج الأرباح التجارية والصناعية على أساس نسبة معينة من رقم المبيعات أو المشتريات أو رقم الوحدات المنتجة وقد تستخدم في هذه الطريقة بعض القرائن الخارجية الأخرى. وهذه الطريقة معيبة أيضاً لأنها لا تقدر الدخل على أساس واقعي وإنما اعتماداً على التخمين والافتراض الذي قد يكون بعيداً عن الحقيقة.

(2) تقدير الدخل بطريق مباشر:

يعمل التقدير المباشر للدخل على الوصول إلى مقدار الدخل الفعلي للممول عن طريق حصر وقياس عناصر هذا الدخل مباشرة بالاعتماد على البيانات الفعلية بدلاً من الاعتماد على القرائن أو المظاهر الخارجية. والتقدير المباشر للدخل هو أكثر الأساليب شيوعاً في التشريعات الضريبية الحديثة. ويمكن أن تصل الإدارة الضريبية إلى مقدار دخل الممول الخاضع للضريبة بتعاون الممول نفسه وتقديمه لإقرار عن دخله. كما يمكن أن تلجأ الإدارة الضريبية من تلقاء نفسها لحساب دخل الممول مباشرة من واقع مستندات ودفاتر الممول وذلك في حالة تخلفه عن تقديم الإقرار أو في حالة الشك في صحة البيانات الواردة بالإقرار المقدم.

(أ) إقرار الممول: يعتبر الإقرار الضريبي أهم الوسائل التي تعتمد عليها التشريعات الحديثة في التقدير المباشر للدخل الخاضع للضريبة. حيث يطلب إلى الممول نفسه تقديم إقرار في ميعاد معين إلى مصلحة الضرائب يبين فيه تفاصيل دخله ومصادره. وتتولى إدارة الضرائب التحقق من صحة البيانات الواردة بالإقرار وذلك عن طريق فحص ومراجعة حسابات الممول ومستنداته ودفاتره التي يكفل القانون عادة لإدارة الضرائب حق الإطلاع عليها. كما لها أن ترفض الإقرار المقدم أو أن تقوم بتعديله إذا كانت البيانات الواردة به غير صحيحة.

(ب) التحديد الإداري : ومقتضى ذلك أن يعتمد رجال الإدارة الضريبية بأنفسهم إلى تحديد الدخل الفعلي للممول ويتم ذلك عن طريق التحري عن نشاطات الممول وممتلكاته والرجوع إلى الدفاتر والمستندات التي يمكن أن يجمع منها البيانات والمعلومات المتعلقة بدخل الممول. وأسلوب التحديد الإداري للدخل أسلوب استثنائي لا تلجأ إليه إدارة الضرائب عادة إلا في الأحوال التي يتخلف فيها الممول عن تقديم الإقرار أو عن تقديم البيانات الصحيحة.

وقد اعتمد المشرع الليبي في تقدير الدخل الخاضع لضريبة، أساساً، على أسلوب التقدير المباشر الذي يعتمد بالنسبة لأغلب أنواع الدخل على الإقرارات التي ألزم القانون المكلفين بدفع الضرائب بتقديمها في مواعيد حددها قانون ضرائب الدخل الليبي. وقد بين القانون أيضاً الشكل الذي تقدم به الإقرارات الضريبية ونوع البيانات المطلوبة والمستندات الواجب إرفاقها بها وذلك بالنسبة لكل نوع من أنواع الدخل المطلوب تقديم إقرار عنها. ولمصلحة الضرائب في حالة تخلف الممول عن تقديم الإقرار المطلوب أو في حالة رفض المصلحة للإقرار المقدم من قبل الممول "أن تقدر الدخل وفق ما تراه مناسباً وأن تربط الضريبة بناء على هذا التقدير"⁽¹⁾.

أنواع ضرائب الدخل

يوجد نوعان رئيسيان للضرائب المفروضة على الدخل هما:

الضرائب النوعية على فروع الدخل، والضريبة العامة على الدخل (ضريبة الدخل العام).

(1) الضرائب النوعية على فروع الدخل :

ويعني ذلك تقسيم الدخل إلى أنواع مختلفة وفقاً لمصادرها، وتفرض ضريبة منفصلة على كل نوع على حدة. ويمكن هذا النظام من التمييز في سعر الضريبة بين مصادر الدخل الرئيسية وهي:

- (أ) العمل.
- (ب) رأس المال.
- (ج) والمصدر المختلط (أي المزيج من العمل ورأس المال).

(1) المادة الرابعة من قانون ضرائب الدخل رقم 11 لسنة 1372 و.ر.

كما يسمح هذا النظام باستخدام الطريقة المناسبة لتقدير كل نوع من الدخل وكيفية وموعد جباية الضريبة المفروضة عليه بما يتماشى مع طبيعة ومصدر الدخل.

وقد عمد المشرع الليبي إلى انتهاج هذا الأسلوب حيث قسم قانون ضرائب الدخل الليبي الدخل التي يمكن أن يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون والخاضعة للضريبة بحسب مصادرها إلى سبعة أنواع وهي كما يلي⁽²⁾:

- (أ) دخل الزراعة.
- (ب) دخل التجارة والصناعة والحرف.
- (ج) دخل الشركاء في الجهات التي تطبق مقولة شركاء لا أجراء.
- (د) دخل المهن الحرة.
- (هـ) الدخل الناتج عن العمل وما في حكمه.
- (و) الدخل الخارجية للمقيمين في البلاد.
- (ز) الدخل الناتج عن الودائع لدى المصارف.

(2) الضريبة العامة على الدخل (ضريبة الإيراد العام)

ويقصد بذلك تجميع الدخل التي يحصل عليها الممول من المصادر المختلفة في وعاء واحد وفرض ضريبة واحدة على هذا المجموع. وقد يكون هذا النظام بديلاً لنظام الضرائب النوعية أو مكملًا له. وهو يعتبر من أرقى أنواع ضرائب الدخل وذلك لأن مجموع الدخل الناتج للممول من مصادره المختلفة هو المقياس لمقدرته المالية على الدفع، ويمكن عن طريقه صبغ الضريبة بالصبغة الشخصية ومراعاة الظروف والعوامل الشخصية التي تقلل من المقدرة المالية للممول كالأعباء العائلية وغيرها. وإذا ما استعمل نظام ضريبة الدخل العام كمكمل للضرائب النوعية يمكن معاملة الدخل النوعية معاملة خاصة لكل نوع من الدخل حسب مصدره كالترفق بالدخل الذي مصدره العمل، ثم تجمع الدخل من مصادرها المختلفة في وعاء واحد لتسري عليها ضريبة الدخل العام التي يمكن أن يراعي فيها منح بعض الإعفاءات للممول مقابل الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية وغير ذلك من الخصومات ثم تُطبق عليها الضريبة العامة على الدخل بأسعار تصاعدية لتحقيق المساواة في التضحية بين الممولين.

وقد تبني المشرع الليبي في قانون ضرائب الدخل رقم 11 لسنة 1372 و.ر. الضرائب النوعية على الدخل. وحاول معاملة الدخل بمراعاة العوامل الخاصة بكل مصدر من مصادر هذه الدخل وأخضع أغلب الدخل النوعية للضرائب التصاعدية. كما ألغى القانون المذكور ضريبة الدخل العام التي كانت مفروضة بموجب قانون ضرائب الدخل القديم رقم 64 لسنة 1973م.

(2) قانون ضرائب الدخل رقم 11 لسنة 1372 و.ر، المادة السادسة والثلاثون.

ثانياً: الضريبة على رأس المال

الضريبة على رأس المال هي نوع آخر من أنواع الضرائب المباشرة. وبخلاف ضريبة الدخل التي تفرض على ما يحققه الممول خلال فترة معينة من إيرادات، فإن الضريبة على رأس المال تفرض على عناصر الثروة التي بحوزة الشخص في نقطة معينة من الزمن، أي التي يملكها في تاريخ معين. مثال نهاية السنة (يوم 31 ديسمبر). وذلك لأن رأس المال لا يمكن تقديره إلا بالنسبة إلى نقطة زمنية معينة.

مفهوم رأس المال:

يقصد برأس المال من الناحية المالية والضريبية مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها الشخص في تاريخ معين سواء أكانت هذه الأموال منتجة لدخل نقدي أم عيني أم منتجة لخدمات أو عاطلة عن الإنتاج. ومثال الأموال العقارية المباني والأراضي الزراعية وغير الزراعية، والعقارات القابلة لإنتاج الدخل عند استغلالها. أما الأموال المنقولة فمثالها الأموال النقدية المستثمرة أو المكتنزة، والأسهم والسندات، والأوراق التجارية والذمم، وغير ذلك من الممتلكات القابلة للتقدير بالنقود.

ولتقدير رأس مال شخص معين في لحظة معينة يجب حصر وتقييم هذه العناصر التي تمثل بالتعبير المحاسبي والقانوني أصول ذمته المالية، ويطرح منها ما على الشخص من التزامات مالية أو ديون تجاه الغير (ويطلق عليها الخصوم). والفرق هو رأس مال ذلك الشخص في اللحظة المعنية أو بعبارة أخرى هو مقدار ثروته المادية. وعلى الرغم من أن تعبير "الثروة" قد يشمل مفاهيم أوسع إلا أنه في الغالب ما يستخدم في الكتابات المالية والضريبية للتعبير عن نفس مدلول رأس المال.

كما أن لفظ "رأس المال" بدوره قد يستعمل بمعنى أوسع أو أضيق مما ذكرنا، إلا أننا لغرض تعريف الضريبة على رأس المال نقصر على مدلوله المشار إليه أعلاه.

أنواع الضريبة على رأس المال:

يميز علماء الضريبة بين نوعين رئيسيين من أنواع الضرائب المفروضة على رأس المال. وذلك بناء على ما إذا كانت الضريبة تهدف فعلاً إلى الوصول إلى رأس المال وتقتطع جزءاً منه، أو أنها تفرض على رأس المال ولكنها في الحقيقة تدفع من الدخل الذي ينتجه رأس المال. وسوف نتعرض فيما يلي إلى كل من هذين الصنفين من الضرائب بشيء من التفصيل ثم نبين أهم أنواع ضرائب رأس المال بصفة عامة.

(أ) ضرائب رأس المال التي تؤدي من الدخل:

هذا النوع، تكون الضريبة فيه مفروضة على رأس المال، أي تتخذ رأس المال وعاء تحسب عليه الضريبة ولكنها في الواقع لا تصل إلى اقتطاع جزء منه بل تدفع من الدخل الذي ينتجه رأس المال أو الذي يمكن أن ينتجه رأس المال إذا ما استغل وذلك لأن سعر هذه الضريبة يكون معتدلاً وقيمتها تكون في حدود الدخل الناتج من رأس المال. فلو فرضنا أن عنصر رأس المال المفروض عليه الضريبة تبلغ قيمته 50 000 دينار وأن استثماره يغل إيراداً بمعدل 10% سنوياً (أي 5000 دينار)، وأن ضريبة رأس المال المفروضة هي 2% من قيمته، فإن مقدار الضريبة المستحقة وهو 1000 دينار لا تصل لاقتطاع جزء من رأس المال لأنها في حدود ما يمكن أن يدفع من الدخل. وكأن الضريبة في هذه الحالة صورة من صور الضريبة على الدخل بنسبة 20% من هذا الدخل. إلا أن الفرق بين هذا النوع من الضرائب على رأس المال وبين ضريبة الدخل هو أن الأولى تفرض على الثروة سواء أكانت الثروة مستغلة وتنتج دخلاً لصاحبها أم أنها عاطلة عن الإنتاج، ولهذا فإن هذه الضريبة تؤدي إلى إشراك أصحاب الثروات في تحمل أعباء الإنفاق العام حتى لو كانت ثرواتهم غير مستثمرة في الإنتاج، الأمر الذي لا يمكن الوصول إليه عن طريق ضرائب الدخل وحدها. ومن شأن ضرائب رأس المال هذه أن تدفع أصحاب الأموال المكتنزة والثروات العاطلة إلى استغلال ثرواتهم وتحويلها إلى رؤوس أموال منتجة تساهم في النشاطات الاقتصادية للمجتمع، لأن خضوع هؤلاء للضريبة أو عدمه لا يتوقف على ما إذا كانت ثرواتهم منتجة أم عاطلة عن الإنتاج.

وقد لجأت بعض الدول إلى فرض هذا النوع من ضرائب رأس المال بصفة تكميلية بجانب ضريبة الدخل وذلك للتمييز في المعاملة بين الممول الذي مصدر دخله هو رأس المال وبين الممول الذي ينتج دخله من عمله، وفي هذه الحالة يطلق عليها "الضريبة التكميلية على رأس المال".

(ب) ضرائب رأس المال التي تقتطع جزءاً منه:

هذا النوع، من الضرائب على رأس المال، تكون الضريبة فيه أعلى من الحد الذي يمكن أن يفي به الدخل الناتج من رأس المال. ولذلك تصل الضريبة المفروضة بالفعل إلى رأس المال، وتقتطع جزءاً منه، أي يضطر الممول إلى استخدام جزء من رأس ماله في سداد الضريبة.

والأصل أنه نظراً لكون الضريبة فريضة متكررة، يجب أن يكون الوعاء الذي تغترف منه مماثلاً لها في التجدد. لأن الضرائب إذا ما تجاوزت دخل الأفراد وامتدت إلى رأس المال المنتج لهذا الدخل فإنها تلتهم تدريجياً رأس المال مما يؤدي إلى الفناء التدريجي لهذا المصدر من مصادر الدخل. وهذا ما جعل الضريبة على رأس المال تتعرض إلى كثير من

النقد حيث انتقدها بعض علماء الضريبة بأنها تحد من الرغبة في الادخار وبالتالي من القدرة على الاستثمار.

وقد دافع مؤيدو الضريبة على رأس المال عنها باعتبارها أفضل الوسائل التي يمكن استخدامها في تقليل الفوارق بين الطبقات الغنية والفقيرة وفي إصابتها بعض الثروات المكتسبة بطريق غير عادي أو من دون مجهود من جانب أصحابها كالتركات والزيادة في قيمة العقارات.

وقد فضلت أغلب التشريعات الضريبية الحديثة عدم اللجوء إلى ضرائب رأس المال إلا في أحوال معينة أو لاعتبارات استثنائية كالرغبة في إسهام رؤوس الأموال في النفقات غير العادية للدولة كما في حالات الحروب والأزمات والكوارث.

وقد يكون الدافع لفرض هذا النوع من الضرائب أيضاً حمل الأفراد على استثمار الأموال المجمدة أو استغلال العقارات المعطلة عن الإنتاج أو الرغبة في استرداد الزيادة في الثروات التي آلت إلى بعض الأفراد من دون مجهود من جانبهم أو حصلوا عليها بطرق غير عادية.

ومن أهم الأشكال التي تفرض بها الضرائب على رأس المال ما يلي:

(1) الضريبة الاستثنائية على رأس المال:

وهي ضريبة غير عادية يقرر فرضها بصدد ظروف استثنائية للدولة. وتستخدم حصيلتها في استهلاك كل أو بعض الدين العام الذي يتقل كاهل الدولة بسبب النفقات غير العادية التي تواجهها أثر الحروب أو الكوارث الطبيعية أو الأزمات. ولقد ظهرت فكرة فرض هذه الضريبة عقب الحرب العالمية الأولى لسداد الدين العام للدولة عن طريق ضريبة على ثروات الأفراد والشركات.

(2) الضريبة على الملكية:

وهي عندما تفرض الضريبة بسبب مجرد تملك الممول لرأس المال دون النظر لأصله أو كيف آلت ملكيته للممول. وهذه الصورة من الضريبة قد تكون على مجموع ما يمتلكه الممول أو على عناصر معينة من رأس المال، وقد تكون الضريبة مفروضة على ملكية أصول معينة للتشجيع على استغلالها كما هو الحال عند فرض ضريبة على ملكية الأراضي الزراعية غير المستغلة، أو على ملكية الأراضي الفضاء والصالحة للبناء الواقعة داخل مخططات المدن الرئيسية.

(3) الضريبة على الزيادة في قيمة الممتلكات :

تلجأ بعض الدول إلى فرض ضريبة على الممتلكات العقارية التي ترتفع قيمتها

لأسباب خارجة عن نشاط صاحبها ومجهوداته مثل التحسينات التي تقوم بها الدولة قرب العقار كتشييد الطرق أو شبكات المجاري أو غيرها من إنشاءات الخدمات العامة. وقد تكون زيادة القيمة العقارية راجعة إلى عوامل أخرى اجتماعية واقتصادية عامة كازدياد عدد السكان والنمو العمراني وانتشار المدنية والتقدم. ويكون وعاء الضريبة في هذا النوع من الضرائب هو الزيادة التي طرأت في قيمة العقار للأسباب السابقة. ويقوم فرض مثل هذه الضريبة على أنه من حق الدولة أن تشارك الفرد فيما أثرى به بفضل المجتمع الذي يعيش في كنفه ومن دون مجهوده الشخصي.

وكما تفرض الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية يمكن أن تفرض أيضاً على الزيادة في قيمة الممتلكات المنقولة.

والنقد الموجه لهذه الضريبة أساسه صعوبة التمييز بين الارتفاع في القيمة الذي يكون منشؤه مجهود المالك وبين الارتفاع الذي يكون بفضل المجتمع. كما أن عوامل التضخم والتغير المضطرب في قيمة النقود تضيف صعوبات أخرى على عملية التقييم وتحديد مقدار الزيادة الفعلية في قيم الممتلكات، مما حدا بأغلب الدول إلى الابتعاد عن فرض هذه الضريبة أو إلى تطبيقها في حدود ضيقة.

(4) الضريبة على التركات:

من المعروف أن التركة هي الثروة التي يخلفها شخص عند وفاته. وتعتبر الضريبة على التركات أهم الضرائب المفروضة على رأس المال والتي تقتطع أجزاء منه. ويبرر العلماء فرض ضريبة التركات على أساس أن الفرد تربطه بالجماعة التي يعيش فيها رابطة من التضامن تشبه الرابطة الموجودة بين أفراد الأسرة الواحدة، وتجعل للدولة الحق في الاشتراك في الإرث والحصول على جزء من التركة، شأنها في ذلك شأن الورثة من أفراد أسرة المتوفى. كما أن ضريبة التركات من شأنها أن تؤدي إلى تقليل الفوارق بين الطبقات بالإضافة إلى أن حصيلة هذه الضريبة تزود الخزانة العامة بإيرادات دون تحميل الممولين بأعباء تنقل كاهلهم لأن عبء الضريبة يستقر على الوارث الذي لا يشعر بها لأنها تقتطع جزءاً من ثروة آلت إليه دون مجهود بذله.

وهناك صورتان للضريبة على التركة وهما:-

(أ) الضريبة على مجموع التركة قبل تقسيمها:

وينظر إليها باعتبارها آخر ضريبة يدفعها المورث، لذلك يجب أن تدفع من مجموع التركة قبل توزيعها على الورثة. ومن ثم فهي لا تراعي الحالة الشخصية لكل وارث ولا تمنح أية إعفاءات أو تخفيضات. وهذه الضريبة تفرض على القيمة

الصافية لأعيان التركة بعد جرد عناصرها وخصم جميع الديون التي عليها. ويتم تقييم مفردات التركة بالسعر الذي يمكن أن تباع به هذه المفردات. ولا يجري توزيع التركة عادة إلا بعد دفع الضرائب المستحقة عليها للدولة.

(ب) **الضريبة على نصيب الوارث :** ومقتضى ذلك أن تفرض الضريبة على حصة كل وارث أو موصى له بعد تقسيم التركة باعتبار أن المكلف بالضريبة هو الوارث وليس المورث. وهي لذلك قد تراعي الظروف الشخصية لكل وارث بتتويج سعر الضريبة أو تقرير إعفاءات وخصومات وفقاً لقيمة النصيب الموروث والأعباء العائلية للوارث ودرجة قرابته للمتوفى.

وقد ينص التشريع الضريبي على إحدى هاتين الضريبتين على التركات أو يقرر ضريبة مزدوجة تجمع بين النوعين.

الفصل الخامس

الضرائب غير المباشرة

تفرض الضرائب غير المباشرة على المال بمناسبة استعماله أو تداوله. فالمال الذي يحصل عليه الشخص كدخل يستعمله بإنفاقه كله أو بعضه على أوجه الاستهلاك المختلفة في سبيل الحصول على السلع والخدمات التي يريدها لمتطلبات المعيشة. ويتعرض الشخص لدفع بعض الضرائب عند الإنفاق على السلع والخدمات المذكورة؛ ويدفعها بطريقة غير مباشرة كجزء من ثمن البضائع أو الخدمات المقناة. ويطلق على هذا النوع من الضرائب "ضرائب الاستهلاك".

وإذا ادخر الشخص جزءاً من دخله فإن هذا الادخار يصبح بالتالي رأسمال. وهو إما أن يُكتنز ويُجمد أو قد يجري التصرف فيه واستعماله في أوجه الاستثمار المختلفة ويصبح مالياً متداولاً.

وتتعرض عناصر المال المتداول إلى بعض الضرائب غير المباشرة التي تفرض على المعاملات وتداول الأموال بين الأشخاص. ويطلق على هذا النوع من الضرائب "ضرائب التداول".

ولذلك يقسم العلماء الضرائب غير المباشرة إلى:

- 1- ضرائب الاستهلاك.
- 2- ضرائب التداول.

وسوف نتناول كلا من هذين النوعين من الضرائب بشيء من التفصيل فيما يلي:-

أولاً: ضرائب الاستهلاك

هي ضرائب تفرض على السلع التي يبتاعها المستهلكون، وقد تكون الضرائب مفروضة في المرحلة التي تباع فيها السلعة للمستهلك أو في مرحلة سابقة لها كما هو الحال عند فرض الضريبة على الإنتاج.

إلا أن الذي يتحمل عبأها هو المستهلك الذي يدفع الضريبة كجزء من ثمن البضاعة المشتراة، ولو أن توريدها للخزانة العامة يتم عن طريق البائع أو منتج السلعة. ولهذا السبب تعتبر ضرائب غير مباشرة إذ لا يراعى فيها ظروف المستهلك وتصيب المستهلكين على قدم المساواة.

وقد تفرض ضرائب الاستهلاك على أنواع معينة من السلع كما أنها قد تفرض على مجموع ما ينفقه المستهلك في صورة ضريبة عامة على المبيعات تضاف إلى فاتورة البيع.

ومن خصائص الضرائب على الاستهلاك غزارة حصيلتها ومرونتها نظراً لإخضاع عامة المستهلكين لها وأن حصيلتها تزداد أو تنقص تبعاً لحالة النشاط الاقتصادي، ففي أوقات الرخاء تزيد دخول الأفراد ويزداد إقبالهم على الاستهلاك، وينخفض هذا الاستهلاك في أوقات الكساد عند تقلص دخول الأفراد.

كما أن عنصر الإجبار الذي تنطوي عليه الضرائب المباشرة يكون أقل توفراً في حالة ضرائب الاستهلاك إذ أن الشخص يتمتع بقدر من الحرية في تجنب دفع هذه الضرائب وذلك عن طريق إقلاعه عن استهلاك السلع والخدمات المفروضة عليها. إلا أن هذه الحرية تعتبر ميزة مظهرية وذلك بالنسبة لبعض البضائع الضرورية التي لا يستطيع المستهلك الاستغناء عنها، وبالتالي يتحمل عبء الضريبة المفروضة عليها بغض النظر عن قدرته المالية.

وعند تشريع ضرائب الاستهلاك يحتاج المشرع إلى التوفيق بين عدد من الاعتبارات أهمها ما يلي:

الاعتبار المالي : وهو النابع من رغبة الدولة في الحصول على حصيلة كبيرة من الضرائب وهذا الاعتبار يستوجب فرض الضرائب على السلع الكثيرة الاستعمال لزيادة إيرادات الدولة من حصيلتها.

الاعتبار الاجتماعي : وهو الذي ينظر إلى وقع هذه الضريبة على الطبقات الفقيرة أو ذوي الدخل المحدود من المستهلكين. ويستوجب هذا الاعتبار تخفيض أو عدم فرض الضريبة على السلع الضرورية التي لا يمكن للفقراء الاستغناء عنها.

الاعتبار الاقتصادي : وهو ينظر إلى أثر الضرائب على النشاطات الاقتصادية في الدولة وسياسة الدولة بشأن تنظيم هذه النشاطات وتوجيهها لتحقيق أهداف اقتصادية معينة. وقد تكون سياسة الدولة تشجيع صناعات معينة دون غيرها، أو حماية الصناعات المحلية من المستوردة، أو تشجيع الاستهلاك عموماً أو الحد منه.

وقد رأى البعض، للتوفيق بين الاعتبارات السابقة، أن تفرض ضرائب الاستهلاك على السلع الكثيرة الاستهلاك والتي لا تصل إلى مرتبة السلع الضرورية. ولكن تحديد ما يعد من السلع

ضرورياً وما لا يعد كذلك أمر نسبي يختلف من شخص لآخر. فالتبغ والشاي وأجهزة الراديو والثلاجات قد تعد سلعاً ضرورية في نظر البعض وقد لا تعد كذلك في نظر الآخرين.

ولكن من الواضح أن ظروف الدولة وسياساتها هي التي تجعلها تغلب أحد هذه الاعتبارات على الأخرى.

أنواع الضرائب على الاستهلاك :

تشمل ضرائب الاستهلاك الأنواع التالية :

(1) ضرائب الإنتاج :

يمكن فرض ضريبة الاستهلاك على السلع في مرحلة الإنتاج، ويطلق عليها أيضاً (رسوم الإنتاج) وإن كانت من الناحية العلمية ضريبة وليست رسماً. ويقوم بدفع هذه الضريبة إلى الخزنة العامة منتج السلعة الذين يضيفون قيمة الضريبة إلى ثمن السلعة عند بيعها، وبالتالي يلقون بعينها على عاتق المستهلكين. ويدفع المستهلك ضريبة الإنتاج بصورة غير مباشرة عند شرائه السلعة ودفعه للثمن المحمل بالضريبة.

والسلع التي تصلح من الناحية المالية لتكون محلاً لفرض ضريبة الإنتاج هي السلع التي تنتج بكميات كبيرة في مصانع قليلة حتى تكون حصيلتها وفيرة ونفقات جبايتها قليلة. ويتولى المشرع تحديد السلع التي تفرض عليها هذه الضريبة وفي العادة ما تكون من السلع الآتية:

البنزين، الغاز، الكحول، المشروبات الغازية، الكبريت، السكر، السجائر، الأطعمة المحفوظة... الخ.

كما يحدد المشرع أيضاً سعر الضريبة تبعاً لطبيعة السلعة الخاضعة لها ومدى استهلاكها. وقد يكون السعر بنسبة معينة من قيمة السلعة أو بمبلغ معين عن كل وحدة. ويتم ربط الضريبة من واقع الإقرار الذي يتقدم به المنتج إلى مصلحة الضرائب وتتولى المصلحة عمليات الرقابة والمراجعة اللازمة للتحقق من صحة البيانات المقدمة في الإقرار والتأكد من عدم إفلات السلع المباعة من الضرائب الواجبة الأداء.

ومثال ضرائب الإنتاج في ليبيا هو الرسوم المفروضة على إنتاج المشروبات الغازية بموجب القانون رقم 16 لسنة 1964م، وكذلك الرسوم التي كانت مفروضة على إنتاج المشروبات الروحية بمقتضى القانون رقم 3 لسنة 1963م.

(2) الضرائب الجمركية :

وهي من أهم ضرائب الاستهلاك، وتفرض على السلع عند استيرادها أو عند تصديرها ويمكن أن تفرض الضرائب الجمركية لعدة أغراض منها :

(أ) الغرض المالي : وهو الحصول على إيراد لخزانة الدولة.

(ب) الغرض الاقتصادي : وهو حماية أو تشجيع الإنتاج المحلي وذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على البضائع المستوردة بحيث تتمكن السلع المنتجة محلياً من منافسة السلع المستوردة. كما قد تفرض الضرائب الجمركية على بعض الخامات المصدرة وذلك لتشجيع بيعها محلياً واستعمالها في الصناعات الوطنية.

(ج) الغرض الاجتماعي : وهو عرقلة دخول بعض السلع لأهداف اجتماعية أو أخلاقية كالخمور وغيرها من المواد غير المرغوب فيها.

ويتولى المشرع تحديد السلع الخاضعة للضريبة الجمركية وأسعار الضريبة أو التعرفة الجمركية المفروضة على كل منها. وقد تكون هذه التعرفة على أساس نسبة معينة من قيمة السلعة أو على أساس مبلغ معين عن كل وحدة (أو قطعة) من السلعة المعنية. إلا أن الأسلوب الأول هو الأكثر استعمالاً. وترتبط الضريبة الجمركية على أساس الإقرار الجمركي الذي يقدمه الممول والذي تستطيع مصلحة الضرائب التحقق من صحته بفحص مستندات الاستيراد والتحويلات النقدية. وغالباً ما تشمل القيمة التي تربط عليها الضريبة الجمركية ثمن شراء البضاعة مضافاً إليه تكاليف النقل والتأمين إلى ميناء الوصول.

وتؤدي الضرائب الجمركية المقررة على البضائع المستوردة إلى الخزانة العامة قبل الإفراج عن هذه البضائع واستخراجها من ميناء الوصول. إذ يسددها المستورد ويقوم بإضافتها على سعر البضاعة عند بيعها. وبالتالي ينتقل عبؤها إلى المستهلكين.

(3) الاحتكارات الجبائية :

من وسائل فرض ضرائب الاستهلاك احتكار الدولة لصناعة بعض السلع أو بيعها. إذ تستطيع من خلال ذلك أن تحدد ثمناً للسلعة يزيد عن الربح الاقتصادي وتعتبر هذه الزيادة في حقيقة الأمر ضريبة مستترة. ويأخذ الاحتكار صوراً متعددة. فقد تحتكر الدولة الصناعة والبيع. وقد تحتكر الدولة استيراد سلعة معينة والاتجار فيها. وقد يقتصر الاحتكار على مرحلة البيع فقط. وتمتاز طريقة الاحتكار بأنها لا تشعر الأفراد بعبء الضريبة لأنها تدفع كجزء من ثمن البضاعة، كما أنها لا تحتاج من الدولة إلى مجهودات الإطلاع على مستندات الممولين ومراجعتها، وهي بذلك تجنب الأفراد المضايقات الإدارية.

(4) الضريبة على السلعة بمناسبة بيعها للمستهلك (ضريبة المبيعات):

وتضاف إلى فاتورة البيع، ويدفعها المستهلك بإضافتها إلى ثمن السلعة. ويقوم البائع في هذه الحالة بتحويل الضريبة نيابة عن الخزانة العامة ثم يورد حصيلتها بصفة دورية إلى مصلحة الضرائب حسب التوقيت الذي يحدده القانون الضريبي المنظم. ويمكن أن تكون ضريبة المبيعات هذه مفروضة بسعر موحد لجميع السلع المباعة للمستهلك كما يمكن أن تحدد أسعار متفاوتة للأنواع المختلفة للسلع كالملابس والمواد الغذائية، والمواد الألكترونية، والكتب والقرطاسية، والسيارات،.... الخ.

ومن عيوب هذه الضريبة أنها تحتاج إلى إمساك حسابات ودفاتر خاصة بها من قبل البائعين كما تضطر مصلحة الضرائب إلى بذل مجهودات في مراجعة هذه الحسابات والتحقق من سلامة تحويل الضريبة وتوريدها.

ثانياً : ضرائب التداول

سبق أن ذكرنا أن الدخل أو المال الذي ينفقه الشخص في شراء سلع استهلاكية يتعرض لضرائب الاستهلاك. أما المال المدخر أو ذلك الجزء من الدخل الذي لا ينفقه صاحبه على الاستهلاك فإنه قد يستعمله في بعض أوجه الاستثمار كشراء عقارات (أراضي أو مباني) أو اقتناء أوراق مالية أو غيرها من الثروات المنقولة. وبذلك يتعرض هذا المال لنوع آخر من الضريبة هي ضريبة المعاملات "أو ضريبة التداول".

وأهم ضرائب التداول المتعارف عليها :

- (1) الضريبة على نقل الملكية.
- (2) ضريبة الدمغة.

كما يرى البعض أن ضريبة الأبلولة على التركات تدخل في نطاق ضرائب التداول لأنها تدفع بمناسبة انتقال الملكية من الموروث إلى الوارث، إلا أن البعض الآخر يرى أنها من الضرائب المباشرة على رأس المال. وقد سبق أن تناولنا هذه الضريبة في نطاق الحديث عن ضرائب رأس المال، ولهذا سنكتفي فيما يلي بشرح النوعين الأولين من ضرائب التداول.

(1) الضريبة على نقل الملكية :

يقتضي تداول بعض الثروات كالأراضي والمباني والسيارات والبواخر والطائرات تسجيل ملكيتها لمن انتقلت إليه. ويتم هذا التسجيل في سجلات تملكها السلطة العامة (مصلحة التسجيل العقاري مثلاً بالنسبة للعقارات) وذلك مقابل رسم معين يدفعه المالك الجديد ويطلق عليه عادة "رسم التسجيل". وتعتبر رسوم التسجيل رسماً بالمعنى الصحيح إذا كانت قيمتها معتدلة بحيث تعد متناسبة مع المنفعة التي يحصل عليها دافعها - وهي إثبات ملكيته وجعلها بمنأى عن الطعن فيها. أما إذا كانت هذه الرسوم مرتفعة وتجاوزت قيمتها مقدار المنفعة المذكورة فإنها تعتبر في الواقع ضريبة على انتقال الملكية من يد إلى أخرى.

(2) ضريبة الدمغة :

وهي تفرض على بعض المحررات والمعاملات والتصرفات وتدفع بشراء أوراق مدفوعة أو طابع دمغة تلصق على المحررات أو بتوريد قيمتها إلى مصلحة الضرائب نقداً أو بصك.

ويحدد المشرع عادة أنواع المحررات والمعاملات الخاضعة لضريبة الدمغة وسعر الضريبة المفروضة وطريقة أدائها ولضمان تطبيق هذه الضريبة يوجب القانون على رجال القضاء وكافة المصالح والإدارات التابعة للدولة عدم الاعتداد بأي محرر أو معاملة مما يخضع لضريبة الدمغة إلا بعد التأكد من أن الضريبة المفروضة قد دفعت.

وينظم هذه الضريبة في ليبيا قانون ضريبة الدمغة رقم 12 لسنة 1372 و.ر. وسوف نتناول بعض أحكامه بشيء من التفصيل في الفصل السابع من هذا الكتاب.

الفصل السادس

أسس العدالة الضريبية

لم تعد الضرائب في العصر الحديث مجرد وسيلة لتمويل خزانة الدولة بالأموال اللازمة للإنفاق العام. وقد أشرنا في مواضع سابقة من هذا الكتاب إلى ارتباط الضرائب بالأمور الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع وإلى تأثير السياسات المالية والضريبية للدولة بهذه الأمور وكيف تستعمل الضرائب بدورها لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية داخل الدولة.

كما لم تعد الأنظمة الضريبية الحديثة تعتمد على فرض ضريبة وحيدة تغترف منها الدولة إيراداتها العامة، بل أصبحت كل دولة تستخدم مزيجاً من الأنواع المختلفة من الضرائب تراعي في اختياره سائر الاعتبارات المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي ترتبها. ويطلق على مجموع الضرائب المفروضة في دولة ما "الهيكل الضريبي" لتلك الدولة. ويشمل الهيكل الضريبي مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة والقواعد المنظمة لربط هذه الضرائب وجبايتها. ولا يمكن القول بوجود هيكل ضريبي موحد يصلح لجميع الدول لأن هذا يعتمد على ظروف كل دولة والاعتبارات المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية المتعلقة بها.

وقد تجد الدولة الواحدة نفسها مضطرة لتغيير هيكلها الضريبي أو تعديله من وقت لآخر لتغير ظروفها ولضرورة التمشي مع المعطيات المتغيرة بها. إلا أن هناك بعض القواعد أو المبادئ العامة التي يجب أن يبنى عليها كل نظام ضريبي، وهي مستمدة من الأهداف الأساسية للمجتمعات الإنسانية الحديثة. فالهيكل الضريبي يجب أن يكون مصمماً بطريقة تخدم أهداف المجتمع. وللمجتمعات الحديثة أهداف عدة، إلا أننا يمكن أن نشير هنا إلى هدفين رئيسيين ذوي طابع اقتصادي واجتماعي نظراً لارتباطهما المباشر بموضوع الضرائب وهما :

أولاً : رفع مستوى دخل الفرد في المجتمع وتحقيق أكبر درجة ممكنة من النمو الاقتصادي في حدود الإمكانيات التي تفرضها الموارد والتقنية والمهارات المتاحة في المجتمع. ويجب لتحقيق هذا الهدف أن يعمل الهيكل الضريبي على إيجاد حوافز لإحداث تغيير في السلوك الاقتصادي يساعد على مضاعفة الدخل الحقيقي للأفراد. كما يجب عدم تحميل الأفراد بأعباء أكثر من اللازم بفرض ضرائب لا توجد مبررات مالية أو اقتصادية أو اجتماعية

لفرضها.

ثانياً : العدالة في توزيع الثروات والدخول الحقيقية بين أفراد المجتمع. ومبدأ العدالة هو من أهم المواضيع التي تثار حولها النقاش والجدل في الكتابات والدراسات الضريبية. وعلى الرغم من أهميته ومن وفرة ما أثير حوله من نقاش إلا أن مفهوم العدالة يصعب تحديده بدقة وهو يخضع للمفاهيم الاجتماعية والأخلاقية السائدة في كل مجتمع.

ويمكن القول بأن هناك عدداً من الاعتبارات التي اتفق علماء الضرائب على وجوب مراعاتها لكي تتحقق العدالة الضريبية ويساعد الهيكل الضريبي على تحقيق الأهداف الأساسية للمجتمع.

الاعتبارات الواجب مراعاتها في الضرائب لتحقيق العدالة :

- 1- لتحقيق العدالة الضريبية يجب أن تفرض الضريبة في المجتمع على جميع الأفراد وجميع الثروات دون استثناء. وهذا ما يطلق عليه عادة "مبدأ عمومية الضريبة".
- 2- إذا كان من الواجب إخضاع جميع الأشخاص والأموال للضريبة فمن الواجب أيضاً مراعاة المقدرة المالية للممول أو قدرته على دفع الضريبة. وهذا يستدعي صبغ الضريبة بالصبغة الشخصية. وهو ما يطلق عليه "شخصية الضريبة".
- 3- يجب أن يراعى في الضرائب مبدأ المساواة في التضحيات بين أفراد المجتمع بحيث يكون الإحساس بعبء الضريبة متساوياً بالنسبة لجميع الأفراد.
- 4- يجب عدم إلزام الممول بدفع الضريبة أكثر من مرة عن نفس المال ونفس المدة، أي "تجنب الازدواج الضريبي".

مبدأ عمومية الضريبة

المقصود بعمومية الضريبة، كما ذكرنا سابقاً، أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص في المجتمع الذين لديهم المقدرة المالية المتمثلة فيما يملكون من أموال أو ما يحصلون عليه من دخول أو ما ينفقون على أوجه الاستهلاك والاستثمار. كما تعني عمومية الضريبة أيضاً أن تفرض على كافة الأموال والدخول مهما كان نوعها. فالضريبة وفقاً لهذا المبدأ يجب أن تكون عامة يخضع لها جميع الأشخاص وجميع الأموال. بمعنى أنه يجب ألا يقتصر فرض الضرائب على أشخاص معينين أو طبقات معينة ويعفى منها أشخاص أو طبقات أخرى. وألا تصيب الضريبة أموالاً وثروات معينة وتهمل الأموال والثروات الأخرى.

والملاحظ أن الأنظمة الضريبية القديمة لم تكن تراعي مبدأ العمومية هذا، إذا أن بعض الفئات مثل النبلاء ورجال الدين في الدول الأوروبية كانوا لا يخضعون للضرائب، وكان عبء الضريبة كله يقع على باقي الشعب. وبالمثل فإن بعض الأنظمة الضريبية في الدول العربية أثناء فترة الاستعمار كانت تعفى الأشخاص الأجانب من دفع الضريبة وكان لا يخضع لها إلا المواطنون الخاضعون للاستعمار.

كما أن النظام الضريبي لا يتوفر فيه مبدأ عمومية الضريبة إذا كانت الضرائب المفروضة تقتصر على أنواع معينة من الأموال مثل الضريبة على الثروات العقارية وإهمال الثروات المنقولة أو فرض ضريبة الدخل على الأجور والمرتببات وإهمال الأنواع الأخرى من الدخل. أو فرض ضريبة الاستهلاك على السلع الضرورية وإهمال الأنواع الأخرى من الدخل. أو فرض ضريبة الاستهلاك على السلع الضرورية وإهمال السلع الأخرى الكمالية والترفيهية.

وقد اتجهت التشريعات الضريبية الحديثة إلى اتخاذ مبدأ عمومية الضريبة أساساً لفرض الضرائب. وهذا يبرر تنوع الضرائب المفروضة في الدولة الواحدة. إذ يشتمل الهيكل الضريبي للدولة الحديثة على أنواع متعددة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة لكي لا يقلت أحد من دفع الضرائب وتحمل نصيبه من الأعباء المالية العامة للدولة. ومبدأ العمومية كما هو مطبق في التشريعات الضريبية الحديثة ليس مبدأ مطلقاً إذ قد توجد ضرورة لإعفاء بعض الأشخاص أو الأموال من الضريبة لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو إنسانية أو لأسباب تنظيمية (لمنع الازدواج الضريبي)⁽¹⁾.

ويتضح مما سبق أن مبدأ عمومية الضرائب يشتمل على جانبين: الجانب الأول يتعلق بعمومية الضريبة بالنسبة للأشخاص (العمومية الشخصية للضريبة). أما الجانب الثاني فهو يتعلق بعمومية الضريبة بالنسبة للأموال والثروات (العمومية المادية للضريبة). وسوف نتناول كلا من هذين الجانبين بشيء من التفصيل فيما يلي:

(1) الدكتور خالد الشاوي، المرجع السابق ذكره، ص 188.

(أ) العمومية الشخصية للضريبة:

ومقتضاها أنه يجب أن تكون الضريبة عامة بالنسبة لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في الدولة، سواء أكان هؤلاء الأشخاص مواطنين أم أجانباً مقيمين على أرض الدولة، وقد تتجاوز الضريبة في بعض الأحيان حدود الدولة لتصل إلى مواطنيها المقيمين في دولة أخرى. ويستند إخضاع الدولة لجميع الأشخاص المقيمين بها من وطنيين وأجانب للضرائب المفروضة بها إلى ما يطلق عليه في الدراسات القانونية معيار (التبعية الاقتصادية). ومؤاده أن هناك رابطة اقتصادية بين الدولة والأشخاص المقيمين بها سواء أكانوا يتمتعون بجنسيتها أم بجنسيات أجنبية. وهذه الرابطة تنشأ بحكم مشاركة الشخص في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدولة التي يقيم بها وذلك عن طريق تدفق دخل الشخص من اقتصاد البلد أو لمجرد استفادته من الخدمات التي تقدمها الدولة للمقيمين فيها والتي تفرض الضرائب لتغطية كل أو بعض نفقاتها⁽²⁾.

وإذا ما امتد سريان ضرائب الدولة إلى رعاياها المقيمين بالخارج فإن هذا يكون بالاستناد إلى معيار "التبعية السياسية" التي تقوم على رابطة الجنسية بين الفرد والدولة ووجوب دفع الضريبة لدولة الجنسية مقابل انتماء الشخص لتلك الدولة وتمتعه بالحماية السياسية التي توفرها الدولة لرعاياها أينما كانت إقامتهم.

الاستثناءات من العمومية الشخصية للضريبة:

الأصل أن تكون الضريبة مفروضة على جميع الأشخاص، غير أن هذا المبدأ كما ذكرنا ليس مبدأ مطلقاً، إذ ترد عليه بعض الاستثناءات التي ينص عليها التشريع الضريبي.

(1) الإعفاءات السياسية والقنصلية:

وهي تشمل الإعفاءات التي يتمتع بها أعضاء السلك الدبلوماسي التابعون لدولة أجنبية. وقد جرى العرف الدولي أن يتمتع الممثلون الدبلوماسيون بحصانات وإعفاءات في الدول التي يباشرون فيها وظائفهم. وهذه الميزات تقررت بموجب اتفاقية دولية تعرف بمعاهدة جنيف. ومن هذه الإعفاءات إعفاؤهم من كافة أنواع الضرائب والرسوم إلا ما كان مقابل خدمات فعلية كالنور والمياه وما شابهها. كما تشمل الإعفاءات السياسية ما يتقرر في بعض الدول من إعفاء اللاجئين السياسيين.

(2) الشاوي، ص 377.
للمزيد من التفاصيل عن معيار التبعية الاقتصادية وغيره من أسس فرض الضريبة أنظر أيضاً الفصل الثاني من هذا الكتاب.

(2) الإعفاءات المقررة بموجب اتفاقيات ومعاهدات دولية:

وهي الإعفاءات التي تقررها الاتفاقيات والمعاهدات الثنائية أو الجماعية بين الدول لبعض الأشخاص أو الهيئات كما هو الحال بالنسبة لإعفاء المكاتب والمستخدمين التابعين للأمم المتحدة وجامعة الدول العربية والإتحاد الأفريقي.

(3) الإعفاءات التشريعية:

وهي الإعفاءات التي تنص عليها التشريعات ويكون القصد منها في العادة تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية أو الاجتماعية؛ كإعفاء المعاهد التعليمية والهيئات الدينية والخيرية، وإعفاء الطلبة من دفع الضريبة عن المنح التعليمية التي يتلقونها، أو إعفاء أصحاب الدخول الصغيرة في بعض الدول.

(ب) العمومية المادية للضريبة:

ومؤداها أن تخضع للضريبة المفروضة من قبل الدولة كافة الأموال والدخول الواقعة أو المحققة داخل إقليمها. كما يمكن أن تمتد ضرائب الدولة لتسري على الأموال والدخول الخارجية الخاصة بالأشخاص المقيمين بالدولة أو التابعين لها سياسياً. وتستند فكرة سريان ضرائب الدولة على كافة الأموال والدخول والمعاملات الواقعة في داخل إقليمها بغض النظر عن جنسية أو إقامة أصحابها، إلى معيار التبعية الاقتصادية السابق ذكره^(*). وهو يقوم على ارتباط المصالح الاقتصادية للممول بالبلد الذي يقع به ماله أو الذي تحقق فيه دخله. ويقال إن "الضرائب الإقليمية" إذا اتخذت موقع المال أو مصدر الدخل أساساً لسريان الضريبة. وإذا ما امتد سريان الضرائب المفروضة من قبل دولة إلى الأموال والدخول الموجودة أو المحققة في الخارج لأشخاص يقيمون في تلك الدولة أو يتبعونها سياسياً (أي يتمتعون بجنسيتها)، فإن هذا يكون بالاستناد إلى معيار "التبعية السياسية" الذي يتخذ موطن الشخص أو إقامته أساساً لإخضاعه للضريبة.

الاستثناءات من العمومية المادية للضريبة:

على الرغم من أن الأساس لتحقيق العدالة الضريبية هو إخضاع كل الأموال والدخول والمعاملات للضرائب المفروضة، على قدم المساواة، إلا أن هناك عدة استثناءات من هذا المبدأ تتبعها الدول لأغراض اقتصادية أو اجتماعية أو إنسانية؛ والأمثلة على ذلك تشمل إعفاء الدخول المحققة من بعض النشاطات لتشجيع الاستثمار فيها، كإعفاء دخل الزراعة من ضرائب الدخل أو

(*) أنظر الفصل الثاني.

إعفاء المباني الحديثة من ضرائب العقارات لتشجيع التطوير العمراني. كما أن الأسباب الاجتماعية والإنسانية تستدعي إعفاء حد أدنى للمعيشة وإعفاء جزء من دخل الممول من ضرائب الدخل نظير الأعباء العائلية وذلك للتخفيف على الطبقات الفقيرة في المجتمع. وهذه الإعفاءات تطبقها أغلب الدول الحديثة وهي لا تعتبر خروجاً عن مبدأ عمومية الضريبة إنما هي تطبيق للعدالة الضريبية.

مبدأ شخصية الضريبة

المقصود "بشخصية الضريبة" هو أن تراعى الضريبة المفروضة حالة الممول وظروفه الشخصية ومقدرته على دفع الضريبة المقررة ونوع المصدر الذي يستمد منه دخله. حيث إن ركن العدالة الضريبية لا يكتمل بالاعتماد على المادة الخاضعة للضريبة وحدها وإخضاعها لضريبة يتساوى تقديرها لجميع الأشخاص. وإنما يجب أن تقوم المساواة في الضرائب على أساس من المقارنة بين المادة الخاضعة للضريبة وبين ظروف الممول الفرد وحالته العائلية بحيث تكون المساواة المنشودة مساواة في التضحية وفي وقع العبء الضريبي على الممولين. وعندما تراعى الضريبة هذه العوامل يقال إنها "ضريبة شخصية" وهذا ما يميزها عن "الضرائب العينية" التي تتناول المادة الخاضعة لها بمعزل عن شخصية الممول.

ويرتبط مبدأ المساواة في التضحية الضريبية ارتباطاً وثيقاً بنظرية "تناقص المنفعة الحدية" المعروف لدى الاقتصاديين. ومؤدى هذه النظرية أنه بعد حد معين تبدأ المنفعة الإضافية لكل وحدة من أي سلعة في التناقص. وينطبق هذا التناقص الحدي على سلعة واحدة كما يصدق على مجموعة من السلع وبالتالي يصدق على الدخل المكتسب أو المال الذي بحوزة شخص ما، لأنه الوسيلة التي يحصل بها الشخص على السلع والخدمات المطلوبة. فمنفعة وحدات الدخل تتناقص تدريجياً كلما زاد عدد هذه الوحدات لأن وحدات الدخل الأولى تخصص لشراء الضروريات والوحدات الأخيرة لدى صاحب الدخل الكبير تخصص لشراء الكماليات أو للاذخار. واستناداً إلى ذلك يجب أن يكون سعر الضريبة تصاعدياً حتى يكون وقعها متساوياً لدى أصحاب الدخل الكبيرة وأصحاب الدخل الصغيرة على السواء.

وتحاول التشريعات الضريبية الحديثة مراعاة كل هذه العوامل المذكورة لإضفاء الصبغة الشخصية على الضرائب المفروضة في الدولة. وسوف نحاول فيما يلي الإلمام ببعض الوسائل المتبعة في الأنظمة الضريبية الحديثة لتحقيق شخصية الضريبة.

وسائل تحقيق شخصية الضريبة:

تتركز هذه الوسائل جميعاً حول مراعاة ظروف الممول الفرد عند فرض الضريبة. وأهم هذه الوسائل المتعارف عليها ما يلي:

(1) إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول:

تعفى معظم التشريعات الضريبية الحديثة جزءاً معيناً من الدخل بالنسبة لكل ممول وذلك على اعتبار أنه ضروري لإنفاقه على الحاجات الضرورية لمعيشة الممول، ولذلك يجب عدم إخضاع هذا الجزء للضريبة. ويكون هذا الإعفاء على أساس مبلغ معين يعتبر متوسط ما يحتاجه الفرد في المجتمع لمواجهة الأعباء المعيشية الضرورية. ويستقطع المبلغ المعفى من وعاء الضريبة وتحسب الضرائب على ما تبقى من الدخل.

ولا يخفى أن تحديد الحد الأدنى من الدخل اللازم لمعيشة الفرد لا يخلو من الصعوبات إذ أن هذا الحد يفاوت من شخص لآخر باختلاف طرق المعيشة والميل للإنفاق، إلا أن الدولة في العادة تقوم بتحديد هذا الحد بشكل تحكيمي على وجه التقريب مستعينة في ذلك ببعض الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية كمرعاة الأسعار القياسية لنفقات المعيشة ومتوسط دخل الفرد في السنة وغير ذلك من الاعتبارات. ومن الجدير بالذكر أنه لكي يتحقق إعفاء الحد الأدنى للمعيشة الهدف الأساسي منه وهو العدالة الضريبية يجب أن تعيد الدولة النظر في مقداره من وقت إلى آخر على ضوء التغيرات التي تطرأ على نفقات المعيشة وأسعار السلع الضرورية وعلى ضوء التغيرات في متوسط الدخل الفردي وفي الحياة الاجتماعية والاقتصادية بصفة عامة.

(2) أخذ الحالة العائلية للممول في الحسبان:

لتحقيق شخصية الضريبة يجب أن تراعى الضرائب المفروضة في الدولة الأعباء العائلية التي يتحملها الممول وعدد أفراد الأسرة المسؤول عن إعالتها والإنفاق عليها. فالممول الذي تهرق كاهله الأعباء العائلية تكون قدرته على دفع الضريبة أقل من الممول الذي ليس لديه أعباء عائلية. ومن ثم فإن أغلب التشريعات الضريبية الحديثة تحاول تخفيف عبء الضريبة على الممولين عن طريق إعفاء جزء من الدخل وفقاً للظروف العائلية لكل ممول وما إذا كان متزوجاً ويعول أولاداً أو متزوجاً ولا يعول أولاداً أو غير متزوج.

وينص قانون ضرائب الدخل الليبي قانون (رقم 11 لسنة 1372 و.ر) على إعفاء من ضرائب الدخل مقداره 1200 دينار سنوياً للممول الأعزب و 1800 دينار سنوياً للممول المتزوج ولا يعول أولاداً و 2400 ديناراً سنوياً للممول الذي يعول أولاداً سواء أكان متزوجاً أم مطلقاً أم أرملاً. (المادة السابعة والثلاثون من قانون ضرائب الدخل رقم 11 لسنة 1372 و.ر).

(3) التمييز في معدلات الضريبة بين الدخول حسب مصادرها:

تنقسم مصادر الدخل إلى ثلاثة أنواع كما ذكرنا سابقاً. وهي دخول مصدرها العمل،

ودخول ناتجة من رأس المال، ودخول ناتجة من مصدر مختلط هو العمل ورأس المال معاً. ومن وسائل إضفاء الصبغة الشخصية على ضرائب الدخل، يميز المشرع عادة بين أسعار الضريبة على هذه الأنواع المختلفة في الدخل. ويخضع الدخل الذي مصدره العمل لأسعار ضريبية أقل، لأن هذا المصدر معرض إلى النقصان والقضاء بسبب التعطل والمرض والشيخوخة أو الوفاة كما أن هذا النوع من الدخل يحققه الممول ببذل مجهود أكبر من حالة الدخل الأخرى ولذلك يحتاج من المشرع الضريبي إلى عناية ورعاية خاصة بعكس الدخل الناتج من رأس المال الذي يتحقق من دون مجهود من قبل صاحبه، فهو لذلك يخضع لضرائب أعلى. وأما الدخل الذي ينتج من مصدر مختلط فتكون الضريبة عليه وسطاً بين النوعين الآخرين من أنواع الدخل. وهذا ما اتجهت إليه أغلب التشريعات الحديثة بما فيها التشريع الضريبي.

(4) استخدام المعدلات الضريبية التصاعدية:

تعتبر الضرائب التصاعدية إحدى وسائل تحقيق شخصية الضريبة. لأنها تقوم على التمييز في سعر الضريبة بين أصحاب الدخل المرتفعة وأصحاب الدخل المنخفضة، وتهدف إلى المساواة في التضحية الضريبية بين الممولين. إذ أنه من الحقائق الاقتصادية المعروفة أن المنفعة الحدية للمال تتناقص تدريجياً بزيادة وحدات هذا المال لدى الشخص. أي أن منفعة كل وحدة من وحدات الدخل أو المال الذي يحصل عليه الشخص تتناقص مع زيادة ما يحصل عليه الشخص من هذه الوحدات، ولذلك فإنه إذا ما فرضت الضريبة بسعر واحد أو بنسبة واحدة على المكلفين بغض النظر عن مقدار الدخل أو المال الخاضع للضريبة فإن الإحساس بوقع الضريبة على صاحب الدخل المنخفض تكون أكبر من إحساس صاحب الدخل المرتفع بهذه الضريبة. لأنه في الحالة الأولى يتم استقطاع الضريبة من المال أو الدخل المخصص للضروريات أما في الحالة الثانية فإنها تستقطع من المال أو الدخل المخصص للكماليات أو للاذخار. ويطلق على الضرائب المفروضة بسعر واحد "ضرائب نسبية".

أما الضرائب التصاعدية، فإن سعر الضريبة المفروضة يتغير تصاعدياً كلما زاد حجم الدخل أو المال الخاضع للضريبة. وتأخذ الضرائب التصاعدية عدة أشكال أهمها ما يلي:-

(أ) التصاعد بالطبقات:

وذلك عن طريق تقسيم المال أو الدخل الخاضع للضرائب إلى فئات أو طبقات وتخضع كل فئة أو طبقة بكاملها لسعر معين واحد. ويزداد السعر في كل طبقة عن سابقتها.

ومثال ذلك:

الطبقة الأولى: الدخل الذي لا يتجاوز 1000 دينار سنوياً تفرض عليه الضريبة بسعر 5%.
الطبقة الثانية: الدخل الذي يزيد عن 1000 دينار ولا يتجاوز 2000 دينار تفرض عليه الضريبة بسعر 10%.
الطبقة الثالثة: الدخل الذي يزيد عن 2000 دينار ولا يتجاوز 5000 دينار تفرض عليه الضريبة بسعر 15%.
الطبقة الرابعة: الدخل الذي يزيد عن 5000 دينار ولا يتجاوز 10000 دينار تفرض عليه الضريبة بسعر 20%.
الطبقة الخامسة: الدخل الذي يزيد عن 10000 دينار تفرض عليه الضريبة بسعر 30%.

وهكذا.

ويعاب على هذه الطريقة من طرق التصاعد في الضريبة أنها لا تعالج التفاوت في الدخل داخل الطبقة الواحدة إذ أن صاحب الدخل الذي مقداره 6000 دينار مثلاً تفرض عليه الضريبة بنفس النسبة التي تفرض على صاحب الدخل الذي مقداره 10000 دينار. كما أن هذه الطريقة قد تكون جائرة بالنسبة لبعض الأشخاص الذين يزيد دخلهم زيادة طفيفة عن حدود طبقة معينة مما يخرجهم من تلك الطبقة إلى طبقة أخرى أعلى سعراً.

(ب) التصاعد بالشرائح:

ويكون ذلك بتقسيم الدخل أو المال الخاضع للضريبة إلى عدة شرائح أو أقسام متساوية يطبق على كل شريحة سعر خاص. ويتصاعد هذا السعر بالنسبة لكل شريحة تالية. وبذلك لا يطبق على دخل الممول سعراً واحداً لكل المادة الخاضعة للضريبة كما هو الحال في نظام التصاعد بالطبقات وإنما تطبق عليه أسعار متعددة بتعدد الشرائح.

ومثال ذلك:

الألف دينار الأولى من الدخل	تخضع للضريبة بسعر 5%
الألف دينار التالية من الدخل	تخضع للضريبة بسعر 10%
الألف دينار التالية من الدخل	تخضع للضريبة بسعر 15%
الخمس آلاف دينار التالية من الدخل	تخضع للضريبة بسعر 25%
العشرة آلاف دينار التالية من الدخل	تخضع للضريبة بسعر 30%

وهكذا.

ومن المعلوم أن طريقة التصاعد بالشرائح هي التي أخذ بها المشرع الضريبي الليبي في قانون ضرائب الدخل رقم 11 لسنة 1372 و.ر.

(ج) التصاعد عن طريق الخصم من المادة الخاضعة للضريبة:

وفيها يكون سعر الضريبة واحداً ولكنه لا يطبق على كل المال أو الدخل بل يسمح المشرع بخصم جزء معين وتطبيق الضريبة على الجزء الباقي.

ومثال ذلك أن يكون سعر الضريبة المقررة هو 10% ويسمح بإعفاء.

- 50% من الألفين دينار الأولى من الدخل.
- و 40% من الألف دينار التالية من الدخل.
- و 30% من الخمسة آلاف دينار الأولى من الدخل.

وهكذا.

وبذلك يطبق سعر الضريبة المحدد وهو 10% على باقي الدخل بعد خصم النسب المعفاة منه. وتكون النتيجة تصاعداً في الضريبة كلما زادت شرائح الدخل.

الازدواج الضريبي

المقصود بالازدواج الضريبي هو فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس الممول وعن نفس المال وعن نفس المدة، ومن هذا المفهوم يتضح أن الازدواج الضريبي لا يحدث إلا إذا اجتمعت في الضريبة المتكررة العناصر الآتية:

(أ) أن تكون الضريبة المتكررة من نوع واحد؛ ويجب أن نفرق هنا بين ازدواج الضرائب وبين الجمع بين عدة أنواع من الضرائب. فإخضاع الممول لأنواع مختلفة من الضرائب في آن واحد - كالضرائب النوعية المفروضة على الدخل حسب مصادره - لا تعتبر ازدواجاً إنما الازدواج هو تكرار فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها على نفس الوعاء، وذلك مثل إخضاع المواطن المصري الذي يحقق دخلاً من وظيفته بلجياً لضريبة الدخل الليبية ثم إخضاعه مرة أخرى لضريبة مماثلة عن ذات الدخل في جمهورية مصر.

(ب) أن تكون الضريبة المتكررة مفروضة على نفس الشخص؛ وتظهر أهمية هذا الشرط بصفة خاصة بالنسبة للأشخاص الاعتبارية كالشركات المساهمة. فإذا فرضت ضريبة على أرباح الشركة قبل توزيعها ثم فرضت ضريبة أخرى على نصيب كل مساهم من الأرباح الموزعة،

لا يكون هذا ازدواجاً ضريبياً من الناحية القانونية وذلك لاختلاف شخص المساهم عن شخصية الشركة الاعتبارية. فالممول لا يعتبر واحداً بالنسبة للضريبتين على الرغم من أن الذي يقع عليه عبء الضريبتين من الناحية العملية هو المساهمون، ولهذا فإنه في مثل هذه الحالة يكون هناك ازدواج ضريبي من الناحية الاقتصادية أما من الناحية القانونية فليس هناك ازدواج ضريبي من الناحية الاقتصادية أما من الناحية القانونية فليس هناك ازدواج ضريبي لاختلاف الشخصية القانونية للممولين. ومن النادر اهتمام التشريع الضريبي بحالات الازدواج الضريبي الاقتصادي.

(ج) أن تكون الضريبة المتكررة مفروضة على نفس الوعاء (أو المال): كأن تخضع أرباح الأسهم والسندات التي يملكها الشخص في دولة أجنبية مرة لضريبة الدولة الأجنبية ومرة أخرى لنفس الضريبة في دولة الموطن أو الإقامة. أو إخضاع الأرباح التي يحققها ممول من بيع بعض أصول منشأته الصناعية للضريبة عند بيع هذه الأصول ثم إعادة إخضاع نفس المبالغ بعد إدراجها في حساب الأرباح والخسائر الخاصة بالمنشأة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

(د) أن تكون المدة المفروضة عنها الضريبة المتكررة هي نفس المدة، أما تكرار فرض ذات الضريبة عن فترات زمنية مختلفة فلا يعد ازدواجاً ضريبياً. ويلاحظ أن أغلب النظم الضريبية الحديثة تعتمد على أنواع متعددة من الضرائب في الهيكل الضريبي الواحد والتي تسري في كثير من الأحيان على نفس المكلف ونفس المال. إلا أن هذا لا يعتبر بالمفهوم الحديث ازدواجاً ضريبياً، ولو أنه في كثير من الأحيان ما تكون بعض الضرائب المتعددة متشابهة ولا تختلف إلا في تسمياتها مما يجعل اعتبارها ازدواجاً ضريبياً أو عدمه مسألة قابلة للجدل.

والمهم في الأمر هو أن الازدواج الضريبي ينظر إليه أغلب علماء الضرائب بأنه ظاهرة غير عادية يجب تجنبها أو الحد منها عند تصميم الهيكل الضريبي للدولة حتى لا تتقلل الضرائب كاهل الممول وتعرضه إلى استقطاعات متكررة عن نفس المال، خاصة إذا جاءت هذه الاستقطاعات المتكررة نتيجة لعدم التنسيق بين التشريعات والقوانين الضريبية المختلفة وأدت إلى الابتعاد عن مبادئ العدالة والمساواة في التخصيصات بين الممولين. وفي هذا الصدد يجب التمييز بين الأنواع التالية من الازدواج الضريبي:

(3) الازدواج الضريبي الداخلي والازدواج الضريبي الدولي:

الازدواج الضريبي الداخلي هو الذي يتحقق إذا توافرت عناصره وشروطه بالنسبة للضرائب المفروضة في نطاق الدولة الواحدة. وقد يوجد الازدواج الداخلي نتيجة لوجود أكثر من سلطة تشريعية واحدة داخل الدولة لها الحق في فرض الضرائب، مثل وجود سلطة مركزية اتحادية وسلطات في الولايات المتحدة أو البلديات.

وتجنب الأزواج الضريبي في هذه الحالة يجب أن يتم عن طريق التأكد من سلامة الإجراءات التشريعية والتنسيق بين التشريعات الضريبية المختلفة في داخل الدولة.

كما أن الأزواج الداخلي قد يتحقق أيضاً في حالة وجود سلطة تشريعية واحدة في الدولة. وإذا لم يكن المشرع الضريبي يهدف من أزواج الضرائب إلى تحقيق غايات اقتصادية أو اجتماعية أو مالية معينة، فيجب أن يعاد النظر في النظام الضريبي لتلافي حالات الأزواج غير المقصود.

أما الأزواج الدولي: فهو الذي يحصل عند خضوع الشخص لضرائب أكثر من دولة واحدة نتيجة لإقامته أو لوجود أمواله في دولة غير دولة الموطن، نظراً لأن كل دولة لها الحق في فرض الضرائب على الأموال الواقعة بها والدخول المحققة في داخل إقليمها وعلى الأشخاص المقيمين بها من وطنيين أو أجانب.

كما يمتد هذا الحق في فرض الضرائب على رعايا الدولة المقيمين في الخارج إلى الأموال والدخول التي يحققها الأشخاص التابعون لها من مصادر خارجية. وإذا لم يكن هذا الأزواج مقصوداً من قبل المشرع في دولة معينة لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية معينة فيجب العمل على تلافيه وذلك عن طريق إجراءات تشريعية من جانب الدولة الواحدة أو عن طريق الاتفاقيات والمعاهدات مع الدول الأخرى المعنية لتنسيق التشريعات الضريبية فيما بينها وقد كانت لمنظمة الأمم المتحدة واللجان المنبثقة عنها وكذلك المنظمات الدولية الأخرى - محاولات وجهود كثيرة في هذا الشأن. ويوجد الآن العديد من الاتفاقيات الدولية التي عقدتها الدول فيما بينها لتجنب الأزواج الضريبي.

(4) الأزواج الضريبي المقصود وغير المقصود:

إن كلا من الأزواج الداخلي والدولي قد يكون مقصوداً أو غير مقصود من قبل المشرع. والأزواج المقصود هو الذي يتعمده المشرع ويكون له ما يبرره من الأسباب أو الأهداف المالية أو الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية التي وضعها المشرع في اعتباره عند تصميم النظام الضريبي للدولة وفرض الضرائب.

أما الأزواج غير المقصود فهو الذي لم يتعمده المشرع ولم يتخذ الإجراءات اللازمة لتلافيه وهو الذي يأتي نتيجة لبعض نواحي القصور في التشريعات والقوانين الضريبية. وهذا الأمر يستدعي إعادة النظر في هذه التشريعات والقوانين لتجنب حالات الأزواج المعيب.

الباب الثاني

دراسة تطبيقية على الهيكل الضريبي الليبي

التعريف بالهيكل الضريبي الليبي ومكوناته

لقد سبق أن أشرنا في القسم الأول من هذا الكتاب إلى أن "الهيكل الضريبي" هو اصطلاح يقصد به مجموعة الضرائب المفروضة في دولة ما. ولكل دولة أن تضمن هيكلها الضريبي ما تراه مناسباً من الأنواع المختلفة من الضرائب وذلك بما يتلاءم مع ظروفها وأهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وعلى ضوء هذه الاعتبارات قد تقوم الدولة من حين لآخر بإدخال بعض التعديلات على هيكلها الضريبي وذلك بفرض أنواع جديدة من الضرائب أو بإلغاء بعض الضرائب أو تعديلها أو الإعفاء منها. ومن المعروف في فقه الضرائب أنه لا يجوز فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية المختصة في الدولة. ونظراً لأهمية هذه القاعدة الأصولية فقد تبنتها دساتير مختلف الدول الحديثة بما في ذلك الإعلان الدستوري الصادر عن مجلس قيادة الثورة الليبية بتاريخ 11 ديسمبر 1969؛ حيث نصت المادة 17 منه على أنه:

"لا يجوز فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، ولا يجوز إعفاء أحد من الضرائب في غير الأحوال المبينة في القانون".

وبناءً على ذلك، صدرت عدة تشريعات وقوانين تتضمن فرض ضرائب بأنواعها المختلفة وتنظم طرق ربطها وجبايتها والاعتراض عليها والإعفاء منها. ويمكن تقسيم الضرائب السارية الآن في الجماهيرية العربية الليبية إلى قسمين رئيسيين كما يلي: (انظر الشكل التوضيحي في الصفحة 65)

القسم الأول: الضرائب المباشرة

وتشمل ما يلي:

(أ) ضرائب مفروضة على الدخل:

- (1) ضرائب الدخل.
- (2) ضريبة الجهاد.
- (3) ضريبة الصندوق القومي الفلسطيني (ضريبة تحرير فلسطين).

- (ب) ضرائب مفروضة على رأس المال، وتشمل:
- (1) ضريبة الأراضي الفضاء الواقعة في مخططات المدن الرئيسية.
 - (2) ضريبة العقارات.
 - (3) ضريبة المواشي.

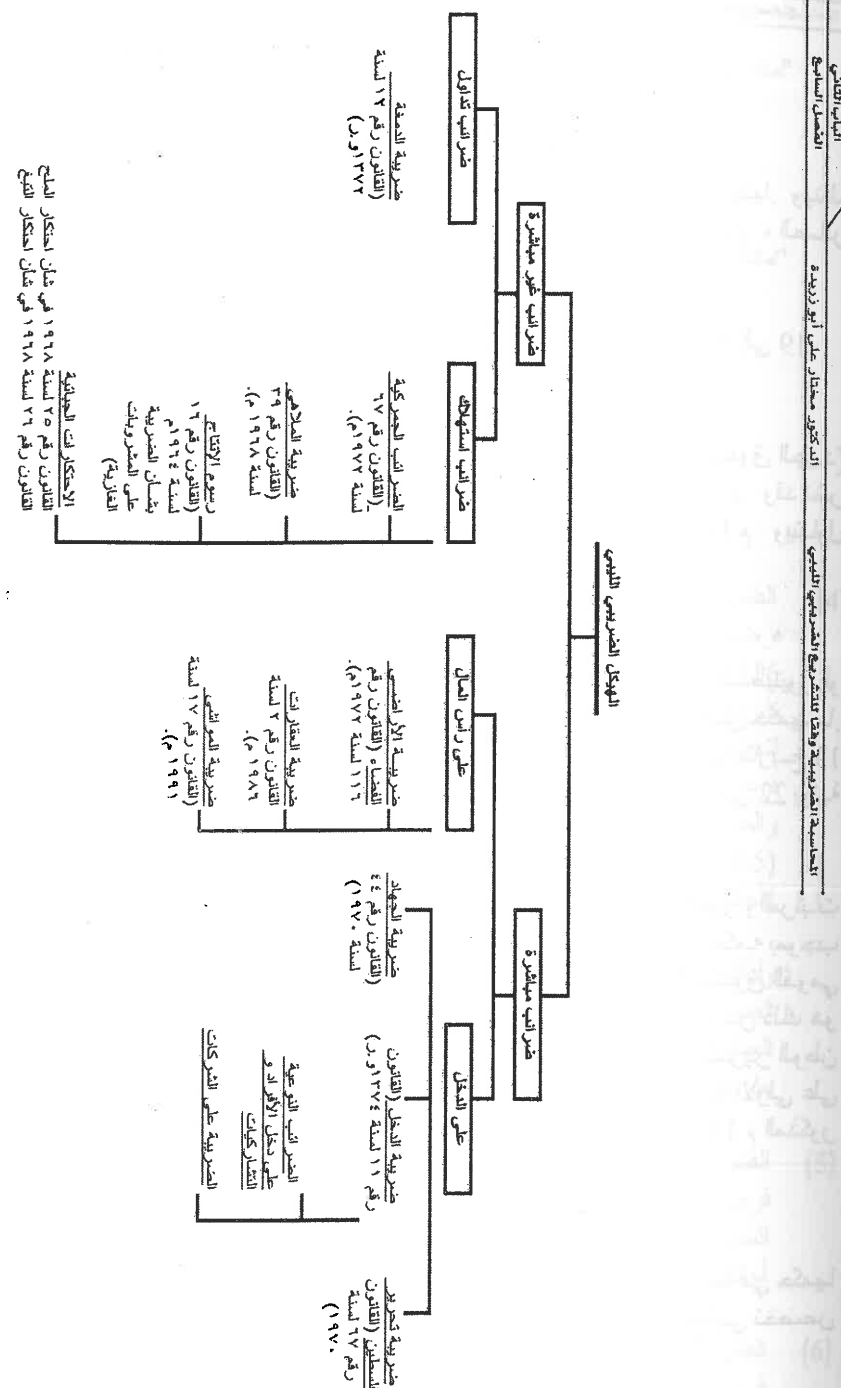
القسم الثاني: الضرائب غير المباشرة

وتشمل ما يلي:

- (أ) ضرائب الاستهلاك وتشمل:
- (1) الضرائب الجمركية.
 - (2) ضريبة الملاهي.
 - (3) رسوم الإنتاج.

(ب) ضرائب التداول وتتمثل في ضريبة الدمغة :

وفيما يلي لمحة عاجلة عن كل من هذه الضرائب والقوانين المنظمة لها، مع الملاحظة بأن ضرائب الدخل وضريبة الجهاد والضريبة على العقارات سيجري دراستها بالتفصيل بالفصول التالية من هذا الكتاب. أما بقية الضرائب الأخرى فسوف نكتفي بالإشارة المختصرة الواردة بخصوص كل منها أدناه.



عرض موجز لأهم الضرائب المطبقة في ليبيا:

(1) ضرائب الدخل:

وهي أهم الضرائب المباشرة المطبقة في البلاد من حيث عموميتها وحصيلتها. وينظم ضرائب الدخل في الجماهيرية العربية الليبية القانون رقم 11 لسنة 1372 و.ر. ، الصادر بتاريخ 2004/3/6 ف.

وسوف يتعرض هذا الكتاب لدراسة ضرائب الدخل بالتفصيل. في الفصول 9 إلى 19.

(2) ضريبة الجهاد:

فرضت ضريبة الجهاد كضريبة إضافية على الدخل (يذهب ريعها لصالح صندوق الجهاد) بموجب القانون رقم 44 لسنة 1970 م والصادر بتاريخ 26 مارس 1970 م. وقد نشر هذا القانون بالجريدة الرسمية في العدد رقم 16 الصادر في أول إبريل 1970 م. ويتناول هذا الكتاب ضريبة الجهاد بالتفصيل في الفصل الثامن.

(3) ضريبة الصندوق القومي الفلسطيني (ضريبة تحرير فلسطين):

وهي تعتبر ضريبة إضافية على الدخل، ويخضع لها الموظفون والعمال الفلسطينيون أو من هم من أصل فلسطيني وذلك عما يحققونه من أجور أو مرتبات وما في حكمها. وقد فرضت هذه الضريبة بموجب القانون رقم 67 لسنة 1970 م الصادر بتاريخ 13 يونيو 1970 م. ونشر القانون بالجريدة الرسمية في العدد رقم 32 الصادر في 22 يونيو 1970 م.

تسري هذه الضريبة على الدخل الذي يحققه الأشخاص الفلسطينيون من الأجور والمرتبات وما في حكمها والذي يخضع أيضاً لضريبة الدخل الناتج عن العمل وما في حكمه بموجب قانون ضرائب الدخل رقم 11 لسنة 1372 و.ر. وسريان ضريبة الصندوق القومي الفلسطيني يقتصر على الأشخاص الفلسطينيين فقط دون غيرهم. والهدف من ذلك هو إسهام الفلسطينيين العاملين بليبيا في تمويل الكفاح والمجهودات الرامية لتحرير الوطن الفلسطيني من الاستعمار الصهيوني، وهي مجهودات تقع مسؤولياتها بالدرجة الأولى على كاهل الفلسطينيين أنفسهم أينما وجدوا. وقد اشتمل القانون رقم 67 لسنة 1970 م المذكور على ثلاث مواد هي كما يلي:

"مادة (1)":

"يستقطع ما نسبته 6% (ستة في المائة) من المرتبات والأجور وما في حكمها المستحقة للموظفين والعمال الفلسطينيين أو من هم من أصل فلسطيني تخصص هذه النسبة لصالح الصندوق القومي الفلسطيني."

"مادة (2)":

"تحصل النسبة المنصوص عليها في المادة السابقة في المواعيد ووفقاً للإجراءات التي تتبع في تحصيل ضريبة الأجور والمرتبات وتقيّد لحساب الصندوق القومي الفلسطيني وتتولى وزارة الخزانة تحويل الحصيلة شهرياً إلى الصندوق."

"مادة (3)":

"على الوزراء كل فيما يخصه تنفيذ هذا القانون ويعمل به اعتباراً من أول الشهر الميلادي التالي لتاريخ نشره في الجريدة الرسمية."

ومن الجدير بالذكر أن نسبة الضريبة قد رفعت من 6% إلى 7% وذلك بموجب قرار الأمانة العامة لمؤتمر الشعب رقم 7 لسنة 1979 م، والصادر بتاريخ 27 مايو سنة 1979 م. وقد نص القرار على أن تخصص هذه الزيادة لصالح جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني.

(4) الضريبة على الأراضي الفضاء:

فرضت هذه الضريبة بموجب أحكام الباب الثاني من "قانون تنظيم التطوير العمراني" رقم 116 لسنة 1972 م الصادر بتاريخ 30 أغسطس 1972 م. وتعتبر الضريبة جزءاً من تشريع متكامل كان يهدف إلى تشجيع ودفع حركة التشييد والبناء وتهيئة الوسائل لتنميتها لتحقيق التطوير في المدن والقرى الرئيسية بالجماهيرية العربية الليبية. هذا التشريع فرض ضريبة على الأراضي الفضاء التي يملكها الأفراد داخل المناطق السكنية والإدارية والصناعية والتجارية في المخططات المعتمدة للمدن والقرى المعنية. وذلك بنسبة معينة (2.5% سنوياً) من قيمة الأرض الفضاء التي تتوفر بها شروط فرض الضريبة طبقاً لأحكام القانون.

ولذلك فإن هذه الضريبة تعتبر ضريبة مفروضة على رأس المال المتمثل في الأراضي الفضاء التي يملكها الممول. غير أن هذه الضريبة قد فقدت أهميتها العملية نظراً لأيلولة العقارات والأراضي الزائدة عن حاجة الممول للدولة. مع العلم بأن القانون الذي فرضت بموجبه الضريبة لم يُلغ رسمياً.

(5) الضريبة على العقارات:

فرضت هذه الضريبة بموجب القانون رقم (2) لسنة 1986 م. وهي ضريبة مفروضة على المساكن والأراضي الملحقة بها الواقعة داخل المناطق الحضرية بالبلاد. وسوف نتناول أحكام هذه الضريبة بالتفصيل في الفصل التاسع عشر من هذا الكتاب.

(6) الضريبة على المواشي:

فرضت هذه الضريبة بموجب القانون رقم 17 لسنة 1991 م الصادر في 23 يوليو

لسنة 1991 م. وهي تسري على ما يملكه الممول من الإبل والأبقار والضأن والماعز. وتدفع الضريبة سنوياً. وقد نصت المادة الثانية من القانون على أن يعفى من الضريبة أصحاب المواشي في الحدود الآتية:

- أ- المواشي التي في طور الرضاعة.
- ب- الإبل والبقر التي لا يزيد عددها على عشرة رؤوس.
- ج- الضأن والماعز التي لا يزيد عددها على خمسين رأساً.

وحددت المادة الثالثة من القانون سعر الضريبة على المواشي التي تجاوز حد الإعفاء على النحو التالي:

- أ- الإبل : 3 ثلاثة دنانير عن كل رأس.
- ب- البقر : 2 ديناران عن كل رأس.
- ج- الضأن والماعز : 500 خمسمائة درهم عن كل رأس.

على أن تخفض الضريبة بمقدار النصف بالنسبة للمواشي التي تربي تربية مكثفة في الحيازات الزراعية.

وتتولى حصر المواشي الخاضعة لهذه الضريبة لجان تشكل لهذا الغرض بقرار من اللجنة الشعبية للخراتة. وقد صدر قرار اللجنة الشعبية العامة رقم 286 لسنة 1992 بشأن اللائحة التنفيذية للقانون المذكور.

(7) الضرائب الجمركية:

تعتبر الضرائب الجمركية من أهم الضرائب غير المباشرة المطبقة في أغلب المجتمعات بما في ذلك الجماهيرية العربية الليبية. وينظم هذه الضرائب في الجماهيرية قانون الجمارك رقم 67 لسنة 1972 م، والصادر بتاريخ 23 مايو 1972 م. ويتكون هذا القانون من 142 مادة مقسمة إلى عشرة أبواب بيّنها كالاتي:

- | | |
|---------------|--|
| الباب الأول: | أحكام عامة: |
| | الفصل الأول: أحكام تمهيدية. |
| | الفصل الثاني: الضرائب الجمركية. |
| | الفصل الثالث: المنع والتقييد. |
| | الفصل الرابع: العناصر المميزة للضرائب. |
| الباب الثاني: | رجال الجمارك. |
| الباب الثالث: | الإجراءات الجمركية: |
| | الفصل الأول: قوائم الشحن. |

الباب الرابع:
الفصل الثاني: الإقرارات الجمركية.
الفصل الأول: أحكام عامة.

الفصل الثاني: البضائع العابرة.
الفصل الثالث: المستودعات.

الفصل الرابع: السماح المؤقت.
الفصل الخامس: الإفراج المؤقت.

الفصل السادس: رد الضرائب الجمركية.
الفصل السابع: الإعفاءات الجمركية.

الباب الخامس:
الباب السادس: رسوم الخدمات.

الباب السابع: المخالفات الجمركية.
الباب الثامن: التهريب الجمركي.

الباب التاسع: بيع البضائع.
الباب العاشر: أحكام ختامية.

ونكتفي في هذا المجال بالإشارة إلى أحكام المواد 8 و 9 من قانون الجمارك المذكور.

"مادة 8:"

"تخضع البضائع التي تدخل أراضي الجمهورية (الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية) لضرائب الواردات المقررة في التعريفة الجمركية علاوة على الضرائب والرسوم الأخرى المقررة وذلك إلا ما يستثنى بنص خاص.

أما البضائع التي تخرج من أراضي الجماهيرية فلا تخضع للضرائب الجمركية والرسوم الأخرى إلا ما ورد بشأنه نص خاص.

وتحصل الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم التي تستحق بمناسبة استيراد البضاعة أو تصديرها عن طريق إدارة الجمارك وذلك وفقاً للقوانين والقرارات المنظمة لها. ولا يجوز الإفراج عن أية بضاعة قبل إتمام الإجراءات الجمركية وأداء الضرائب والرسوم المستحقة ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون⁽¹⁾.

"مادة 9:"

"مع مراعاة أحكام هذا القانون تجبى الضرائب المنصوص عليها في التعريفة الجمركية على البضائع المستوردة إلى الجماهيرية والمصدرة منها.

(1) قانون الجمارك رقم 67 لسنة 1972 لسنة 1972 المادة (8).

ويجوز أن تعدل التعريفة أو تستبدل بقرار من وزير الخزانة. كما يجوز منه فرض ضريبة إضافية لا تتجاوز 5% من الضريبة الجمركية المستحقة على بعض البضائع وتخصيص حصيلتها للأغراض التي يصدر بتحديد قرار من مجلس الوزراء (أي اللجنة الشعبية العامة)⁽²⁾.

(8) ضريبة الدمغة:

وهي أيضاً من أهم الضرائب غير المباشرة المطبقة في ليبيا وفي سائر الدول الحديثة. وتعتبر ضريبة الدمغة من ضرائب التداول لأنها تفرض بمناسبة القيام بعمليات التداول التي تتم عن طريق تحرير مستندات كالعقود والكمبيالات والفواتير والإيصالات والسجلات وغيرها من الوثائق والمحركات المثبتة للتصرفات والمعاملات والوقائع التي من شأنها، أو يقصد بها إحداث آثار قانونية تنطوي على عمليات تداول أو ترتيب بعض الحقوق والالتزامات.

وينظم ضريبة الدمغة في ليبيا القانون رقم 12 لسنة 1372 و.ر (2004م) ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار اللجنة الشعبية العامة رقم 156 لسنة 1372 و.ر. (2004م).

وقد اشتمل قانون ضريبة الدمغة على خمسين مادة كما اشتملت لائحته التنفيذية على 38 مادة، تبين في مجموعها أحكام الخضوع للضريبة والإعفاء منها وطرق استيفائها والإجراءات والضوابط المتعلقة بتطبيقها والجزاءات المترتبة على التهرب منها. وبالإضافة إلى المواد المذكورة فإن القانون مرفق بجدول يبين أنواع المحركات والتصرفات والمعاملات والوقائع الخاضعة لضريبة الدمغة، وسعر الضريبة المفروضة في كل حالة، والملتزم بإدائها، وحالات الإعفاء منها⁽³⁾.

ما يخضع لضريبة الدمغة:

لقد نصت المادة الأولى من قانون ضريبة الدمغة على الآتي:

"ضريبة الدمغة ثابتة أو نسبية، وتفرض على الأوراق والوثائق والمطبوعات والإعلانات والسجلات وغيرها من المحركات، كما تفرض على التصرفات والمعاملات والوقائع وفقاً للأحكام المقررة في هذا القانون وعلى النحو وبالأسعار المبينة في الجدول المرفق".

(2) قانون الجمارك رقم 67 لسنة 1972 م المادة (9).

(*) لأهمية هذا الجدول بالنسبة لكثير من المشتغلين بالحاسبة وغيرهم من القراء رأينا وضعه ضمن ملحقات هذا الكتاب لتسهيل الرجوع إليه عند الحاجة.

وقد اشتمل الجدول المرفق بالقانون على بيان بأنواع المحركات والتصرفات والمعاملات والوقائع الخاضعة للضريبة، وفيما يلي أهمها:

(أ) الضريبة على المحركات وتشمل:

- 1- الطلبات والإقرارات التي تقدم إلى مصلحة الضرائب.
- 2- الطلبات والعرائض والإقرارات والشكاوى.
- 3- الشهادات والتقارير الخاصة بمراجعة الحسابات.
- 4- الرخص الخاصة بمزاولة الأعمال أو النشاطات الاقتصادية المختلفة.
- 5- الدفاتر والسجلات التجارية.
- 6- المحركات المصرفية (كالصكوك والحوالات وخطابات الاعتماد).
- 7- العقود بأنواعها.
- 8- الوصايا بأنواعها وتعديلاتها وإلغاءها.
- 9- الأوراق التجارية (الكمبيالات والسندات الاذنية).
- 10- الأوراق المالية (أسهم وسندات وحصص تأسيس وما في حكمها).
- 11- المحركات الخاصة بنقل الأشخاص والبضائع (تذاكر السفر وبوالص الشحن).
- 12- المحركات الخاصة بالملاحة التجارية (بيان الشحنة، ومحاضر المعاينة وإقرارات التلف وتصاريح الدخول إلى الموانئ ومغادرتها).
- 13- الوصولات والمخالصات والفواتير المؤشر عليها بالتخليص.
- 14- مستندات الإيداع في المستودعات العامة.
- 15- التصميمات والرسومات الهندسية.
- 16- المحاضر والإقرارات التي يجريها محررو العقود والموثقون.
- 17- الإعلانات.
- 18- الشهادات الصادرة من الجهات العامة.

(ب) الضريبة على التصرفات والمعاملات والوقائع وتشمل:

- 1- التصرفات في العقار أو المنقول.
- 2- عقود الرهن وعقود الإيجار وعقود الصلح.
- 3- عقود التوريد والمقاولات والأشغال العامة وغيرها من الخدمات أو الأعمال.
- 4- استغلال المناجم والمحاجر وما في حكمها.
- 5- عقود المشاركة وعقود الشركات (تأسيس الشركة أو زيادة رأسمالها أو تغيير الشركاء أو اندماج أو إنهاء الشركة أو تصفيتها).
- 6- إنشاء الجمعيات والمؤسسات الخاصة.

- 7- عقود فتح الاعتمادات والاقتراض.
- 8- الحسابات الجارية لدى المصرف.
- 9- عقود الكفالة والضمان والتأمينات بأنواعها.
- 10- معاملات الوفاء والمخالصة.
- 11- عقود الوكالة.
- 12- أقساط التأمين.
- 13- التصديق على التوقيعات التي يجزئها محررو العقود والموتقون.

الإعفاءات من ضريبة الدمغة:

تنص المادة الحادية والعشرون من القانون على أن يعفى من ضريبة الدمغة المحررات والتصرفات التالية:

- 1- المحررات والتصرفات بين الجهات العامة وهي الجهات الممولة كلياً من الخزينة العامة كما تعفى المحررات والتصرفات التي تستعملها هذه الجهات في تعاملها مع الغير وذلك بقدر ما تتحمله منها.
- 2- المحررات والتصرفات المتعلقة بالنقابات والهيئات الخاصة ذات النفع العام والجمعيات المعترف بها من الدولة والقائمة على أغراض مهنية أو اجتماعية أو ثقافية أو رياضية وذلك في الأحوال التي تكون فيها الضريبة على عاتقها أو بالقدر الذي تتحمله منها.
- 3- المحررات والتصرفات التي تنشئها أو تبرمها أو تستعملها في حدود اختصاصها هيئات التمثيل الدبلوماسية والقنصلي الأجنبية في ليبيا بشرط المعاملة بالمثل، وكذلك الهيئات الدولية التي تتمتع بالحصانات والامتيازات الدبلوماسية.
- 4- المحررات المتعلقة بأداء فريضة الحج.
- 5- المحررات المتعلقة بالدراسة في المؤسسات التعليمية.
- 6- المحررات التي تنشئها أو يبرمها أو يستعملها الذين يتقاضون معاشات أساسية.
- 7- المحررات التي يقدمها الباحثون عن العمل.

أسعار ضرائب الدمغة:

يحدد الجدول المرفق بقانون ضريبة الدمغة أسعار هذه الضريبة وهي تنقسم إلى نوعين من الأسعار.

- النوع الأول : أسعار ثابتة، محددة بمبلغ معين يفرض على المحرر أو التصرف أو المعاملة.
- النوع الثاني: أسعار نسبية، بحيث تحسب الضريبة بنسبة معينة على قيمة المحرر أو التصرف أو المعاملة.

ونقتصر في هذا الكتاب إلى الإشارة إلى ضريبة الدمغة على بعض معاملات الوفاء والمخالصة، نظراً لعلقتها بموضوعات الكتاب.

ضريبة الدمغة على المرتبات:

وهي تحسب بنسبة 0.05% (خمسة في الألف) من صافي المبلغ المدفوع للموظف أو العامل أي بعد الاستقطاعات بما في ذلك استقطاعات السلف إن وجدت. ويقع عبء هذه الضريبة على الممول (أي على الجهة الملتزمة بدفع المرتب أو الأجر). ويعفى من الضريبة في هذه الحالة المرتبات المدفوعة من الجهات العامة وهي الجهات الممولة كلياً من الخزينة العامة. كما يعفى من هذه الضريبة النقابات والهيئات الخاصة ذات النفع العام والجمعيات المعترف بها من قبل الدولة والقائمة على أغراض مهنية أو اجتماعية أو ثقافية أو رياضية وهيئات التمثيل الدبلوماسية والقنصلي والهيئات الدولية المتمتعة بالامتيازات الدبلوماسية في ليبيا.

ضريبة الدمغة على الوفاء بدين ضرائب الدخل والجهاد:

وهي تحسب بنسبة 0.05% (خمسة في الألف) على قيمة ضريبة الدخل وضريبة الجهاد المدفوعة لمصلحة الضرائب، ويقع عبء الضريبة على الممول الملتزم بتسديد ضرائب الدخل والجهاد.

(9) ضريبة الملاهي:

تعتبر هذه الضريبة إحدى الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك. وينظم هذه الضريبة في الجماهيرية العربية الليبية قانون ضريبة الملاهي رقم 39 لسنة 1968 الذي تنص المادة الأولى منه على ما يلي:

"تفرض ضريبة مقدارها 10% من أجرة دخول الحفلات الآتية:

التمثيل المسرحي، الحفلات الموسيقية أو الغنائية أو الاستعراضية، السيرك، الألعاب البهلوانية أو الهزلية أو المسرحية أو التتويم، حفلات الرقص، سباق الخيل والسيارات، المباريات والألعاب الرياضية، ألعاب التسلية أيأ كان نوعها، وذلك سواء أقيمت الحفلات في المحال العامة أم الخاصة أم الأندية. كما تفرض الضريبة المذكورة على دخول جميع

حفلات الملاهي المشابهة لما تقدم والتي يصدر بتحديد لها قرار من مجلس الوزراء.

وتفرض ضريبة مقدارها 15% من أجرة دخول الحفلات السينمائية والحفلات الأخرى المقترنة بعرض شريط سينمائي".

وبالإضافة إلى هذه الضريبة فقد صدر عن مجلس قيادة الثورة القانون رقم 4 لسنة 1972 م، الذي نص على فرض ضريبة إضافية لصالح المكفوفين على كل تذكرة دخول إلى دور الخيالة وقد حدد هذا القانون مقدار الضريبة الإضافية بمبلغ 10 دراهم عن كل تذكرة وهي تطبق على تذاكر دور الخيالة وحدها دون غيرها من الملاهي.

وتجبي هذه الضرائب من جمهور المستهلكين عند بيع التذاكر وذلك عن طريق أصحاب دور الملاهي أو القائمين بتنظيم الحفلات أو المباريات والسباقات الخاضعة للضريبة والذين يتعين عليهم توريد حصيلة الضريبة إلى مصلحة الضرائب في المواعيد المحددة بموجب القانون.

(10) رسوم الإنتاج على المشروبات الغازية:

لقد سبق أن أشرنا إلى أن الرسوم أو الضرائب التي تفرض على السلع بمناسبة إنتاجها تعتبر ضرائب غير مباشرة (ضرائب استهلاك) حيث إن المنتج يقوم بتحميل مثل هذه الضريبة إلى المستهلك عن طريق إضافتها لثمن بيع السلعة. ومن أمثلة ضرائب الإنتاج التي عرفت في ليبيا: الضريبة على المشروبات الغازية، التي فرضت بموجب القانون رقم 16 لسنة 1964 م الصادر بتاريخ 2 أكتوبر 1964 والذي تم نشره بالجريدة الرسمية في العدد الخاص المؤرخ 6 أكتوبر 1964 م.

وقد نصت المادة (1) من قانون الضريبة على المشروبات الغازية على الآتي:

"يفرض رسم إنتاج بنسبة 1.250 ج.ل عن كل هيكتو لتر من جميع المياه الغازية التي تصنع في ليبيا. ويعتبر من المياه الغازية كل مشروب مشبع بالغاز إلا ما استثنى بقرار من مدير عام مصلحة الجمارك والإنتاج".

وقد صدرت بموجب هذا القانون لائحة من وزير المالية بتاريخ 15 نوفمبر 1964 بشأن تحديد طريقة تقدير وجباية رسم الإنتاج على المياه الغازية. وقد نشرت هذه اللائحة بالجريدة الرسمية في العدد 15 الصادر بتاريخ 1964/12/26.

(11) الاحتكارات الجبائية (الملح والتبغ):

عندما تحتكر الدولة أو المؤسسات المملوكة لها صناعة بعض السلع أو بيعها وتقوم بتحديد ثمن للسلعة المحتكرة يزيد عن الربح الاقتصادي فإن هذه الزيادة تعتبر عند علماء الضرائب نوعاً مستتراً من الضرائب غير المباشرة. ومن أهم السلع التي جرت العادة في كثير من الدول على احتكارها التبغ والملح والسكر والوقود وغيرها من السلع الواسعة الانتشار.

ويمكن الإشارة هنا إلى القوانين التالية المنظمة لاحتكار كل من الملح والتبغ في ليبيا:

- (1) القانون رقم 25 لسنة 1968 في شأن احتكار الملح⁽³⁾.
- (2) القانون رقم 65 لسنة 1976 بتعديل بعض أحكام القانون رقم 25 لسنة 1968⁽⁴⁾.
- (3) القانون رقم 26 لسنة 1968 في شأن احتكار التبغ⁽⁵⁾.

- (3) نشر بالجريدة الرسمية في العدد 68 بتاريخ 1968/5/2 م.
- (4) نشر بالجريدة الرسمية في العدد 56 بتاريخ 1976/10/30 م.
- (5) نشر بالجريدة الرسمية في العدد 18 بتاريخ 1968/5/2 م.