Sadaa Al-qalum Journal
مجلة صدى القلم
مجلة صدي القلم للعلوم الإنسانية والتطبيقية

أساليب ربط الضريبة وطرق تحصيلها في التشريع الليبي

نوري محمد مسعود معيميد
أستاذ مساعد - الاكاديمية الليبية للدراسات العليا فرع الساحل الغربي
Nourimohammed1821964@gmail.com

Received: 15. 11, 2025 **Accepted: 22. 11, 2025** **Published: 02 .12, 2025**

الملخص .

تتناول هذه الدراسة موضوع أساليب تحصيل الضريبة في التشريع الليبي، باعتباره من الموضوعات المهمة المرتبطة بفعالية النظام المالي للدولة. فالضريبة تُعد المصدر الأساسي للإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في تمويل النفقات العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

كما أن نجاح النظام الضريبي لا يقتصر على فرض الضريبة فقط، بل يعتمد أيضًا على كفاءة تحصيلها وتحويلها إلى مورد فعلي يدخل إلى الخزانة العامة.

وقد نظم المشرع الليبي وسائل متعددة لتحصيل الضرائب، مثل التحصيل المباشر، والاستقطاع من المنبع، ونظام الإقرار الضريبي ، إضافة إلى وسائل التنفيذ الجبري في حالة امتناع المكلف عن السداد إلا أن التطبيق العملي يكشف عن عدة صعوبات من أبرزها التهرب الضريبي، وضعف الوعي الضريبي، وتعقيد الإجراءات الإدارية , والحاجة إلى تطوير الإدارة الضريبية , والتحول الرقمي.

وتهدف الدراسة إلى تقييم مدى فعالية أساليب التحصيل الضريبي في ليبيا، وبيان الضمانات القانونية المقررة للمكلفين، مع اقتراح حلول عملية تسهم في تطوير نظام التحصيل وتحقيق التوازن بين مصلحة الخزانة العامة وحقوق المكلفين.

الكلمات المفتاحية : الضريبة، تحصيل الضريبة، النظام الضريبي الليبي، الإدارة الضريبية، أساليب ربط الضريبة .

Abstract:

This study examines the methods of tax collection in Libyan legislation, as one of the important subjects related to the effectiveness of the state's financial system. Taxes represent the primary source of public revenues used to finance public expenditures and support economic and social development. The success of the tax system depends not only on imposing taxes, but also on the efficiency of collecting them and transforming them into actual financial resources for the public treasury. The Libyan legislator has regulated several methods of tax collection, including direct collection, withholding at source, and the tax declaration system, in addition to compulsory enforcement procedures when taxpayers fail to fulfill their obligations. However, practical application reveals many challenges, such as tax evasion, weak tax awareness, administrative complexity, and the need for modernization and digital transformation of tax administration.

The study aims to evaluate the effectiveness of tax collection methods in Libya, analyze the legal guarantees granted to taxpayers, and propose practical solutions to improve the tax collection system while balancing the interests of the public treasury with taxpayers' rights.

Keywords: Tax, Tax collection, Libyan tax system, Tax administration, Tax assessment methods.

مقدمة

تُعد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل النفقات العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. ويُعتبر النظام الضريبي وسيلة أساسية لتحقيق العدالة الاجتماعية وتوزيع الأعباء المالية بين أفراد المجتمع .ولضمان فعالية النظام الضريبي، لا يكفي ربط الضريبة فحسب، بل يجب أن تُتبع أساليب دقيقة وفعالة لتحصيلها بما يضمن حقوق الدولة والمكلفين في الوقت ذاته.

إن المادة الخاضعة للضريبة قد تكون إحدى صور الثروة أو الدخل أو الإنفاق ، ولكن تحديد وعاء الضريبة وحده لا يكفي لتنفيذها فلا بد من التعرف إلى جانب على الأساليب المختلفة لتقدير قيمة هذا الوعاء الضريبي وطرق تحديد مقدار الضريبة الذي يجب على الممول دفعه ، هذا ما أصطلح على تسميته بأساليب ربط الضريبة، ثم يأتي بعد ذلك دور المفاضلة بين الأساليب المختلفة التي يمكن عن طريقها تحصيل سعر الضريبة .

وبتوافر هذه المعلومات الأساسية يتوافر لدى المشرع الضريبي الخلفية الفنية اللازمة لاختيار نوع الضريبة وأسلوب تنظيمها الفني الذي يتمشى مع الأسس العلمية لرسم السياسة الضريبة تحقيقاً لأهداف المجتمع .

وتبرز أهمية دراسة أساليب ربط الضريبة وطرق تحصيلها في ليبيا في ظل التحديات الاقتصادية والإدارية التي تواجه الإدارة الضريبية، الأمر الذي يستدعي البحث في مدى كفاءة التشريعات الحالية وآليات التحصيل المتبعة، مع تقديم مقترحات تسهم في تطوير النظام الضريبي الليبي .

لذلك فإن دراسة هذا الموضوع تسهم في بيان مدى فعالية النظام الضريبي الليبي، والكشف عن أوجه القصور التشريعي والإداري، مع اقتراح الحلول المناسبة لتطوير الإدارة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية .

أهداف البحث

- التعرف على أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة.
- دراسة أساليب تحديد سعر الضريبة في التشريع الليبي .
- بيان أساليب التحصيل الضريبي واجراءاته القانونية .

إشكالية البحث

تتمثل إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيس الاتي : ما مدى فعالية اسليب ربط الضريبة وطرق تحصيلها في التشريع الليبي , وما ابرز المعوقات التي تحد من كفاءة النظام الضريبي ؟

لذلك فإننا نتناول في هذه الورقة أساليب ربط الضريبة وتحصيلها في ثلاثة مطالب .

المطلب الأول : أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة .

المطلب الثاني :أساليب تحديد سعر الضريبة .

المطلب الثالث : أساليب تحصيل الضريبة .

المطلب الأول : أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة .

بفرض أننا توصلنا إلى اختيار نوع معين من أنواع الضرائب ولتكن ضريبة الدخل ، فإن المشكلة التي تفرض نفسها على الفور هي كيفية التوصل إلى تحديد دقيق لهذا الدخل ، وتتضح أهمية هذه المشكلة إذا ما ذكرنا أن أي مغالاة في تقدير الدخل سوف تؤدي إلى الإضرار بالممول وسرعان ما ينعكس ذلك على تصرفات الممول وقراراته الاقتصادية بما قد يتنافى ، والغرض من فرض الضريبة ويناقض أهداف المجتمع .ومن جهة أخرى فإن أي تقصير في تقدير الدخل الخاضع للضريبة يضر بمصالح المجتمع ، ولما كانت درجة الوعي الضريبي ونسبة الأمية ومدى انتظام الدفاتر المحاسبية وكفاءة الأجهزة الإدارية وعادات وتقاليد الأفراد تختلف من دولة لأخرى ، لذلك كان لابد وإن تتعدد أساليب تقدير المادة

الخاضعة للضريبة لتتناسب مع مستوى هذه المتغيرات وتتلاءم مع الإمكانيات العملية المتاحة ، وفيما يلي بيان أهم هذه الأساليب .

اولا : أسلوب المظاهر الخارجية .

وفي ظل هذا الأسلوب تلجأ الإدارة الضريبية إلى تقدير المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاستناد إلى بعض المظاهر الخارجية ، كأن تعتمد في تقدير دخل الممول أو ثروته على أساس القيمة الايجارية لمنزله أو عدد النوافذ والأبواب بمنزله وغيرها من المظاهر الخارجية ، فكلما زاد هذا العدد أعتبر ذلك قرينة على ارتفاع دخل الممول[1] .

وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة والاقتصاد في نفقات الجباية وعدم تدخلها في شؤون الممول أو مضايقته بالاطلاع على دفاتره وسجلاته ، كما أن هذه الطريقة لا تتطلب من الممول تقديم أي إقرارات أو مستندات مما يجعلها صالحة للمجتمعات التي ترتفع فيها نسبة الأمية ، فضلاً عن انخفاض احتمالات التهرب الضريبي وفقاً لهذا الأسلوب خاصاً إذا ما أحسن اختيار المظاهر الخارجية التي يعتمد عليها في التقدير ، مما يجعلها صالحة أيضاً للدول التي ينخفض فيها درجة الوعي الضريبي[2] .

إلا أن أهم عيوب هذا الأسلوب هو انخفاض درجة الدقة في التقدير ، فلا يخفى أن هذه المظاهر الخارجية كثيراً ما تتناقض مع الحقيقة ، فالشخص الذي يحب الظهور وحياة الترف والشخص المقتدر البخيل والشخص المتواضع ، كل أولئك لا تتناسب مظاهرهم الخارجية مع إيراداتهم ، والقيمة الايجارية للمنزل لعكس إلا قيمة الإيجارات التي كانت سائدة في تاريخ التأجير فالشخص الذي يسكن إحدى العقارات القديمة ذات الإيجار[3] المنخفض يدفع ضريبة أقل نسبياً مع أن دخله قد يزيد كثيراً عن إيرادات شخص أخر اضطرته ظروفه لتأجير مسكنه في إحدى العقارات الجديدة ذات الإيجار المرتفع .

كما أن هذه الطريقة تتجاهل تماماً ظروف الممول العائلية والصحية والاجتماعية فتبتعد بذلك عن تحقيق العدالة الضريبية ، بل أن الممول قد يحقق خسارةً في سنة من السنوات ومع ذلك يظل ملتزماً بأداة الضريبة وفقاً لمظاهرة الخارجية مما يلحق به أكثر الضرر ويتنافى مع أبسط قواعد العدالة ،فضلاً عن هذا الأسلوب لا يؤدي إلى تغيير الضريبة المستحقة على الممول مع تغيير دخله ، وحتى مع تقلبات الظروف الاقتصادية وتعاقب أوجه الدورات التجارية تظل المظاهر الخارجية ومن ثّم الضريبة ثابتة . وهكذا نجد أن حصيلة الضريبة وفقاً لهذا الأسلوب لا تتميز بالمرونة التلقائية [4].

ولقد استخدم هذا الأسلوب لتقدير المادة الخاضعة للضريبة في معظم الدول ، واستخدمته مصر حيث اتخذت مجموع القيمة الايجارية للمكان أو الأمكنة التي تشغلها المهنة والقيمة الايجارية للمسكن الخاص بصاحب المهنة قرينة لتقدير دخله الخاضع للضريبة على أرباح المهن الحرة ، واستمرت في استخدام الأسلوب حتى عدلت عنه بصدور القانون رقم 146 لسنة 1950 جاعلاً سريان الضريبة على الأرباح الفعلية التي يحققها أصحاب المهن الحرة ابتداءً من أول يناير سنة 1951 واقتصر استخدام هذه الطريقة في الوقت الحاضر على الدول المتخلفة، أو في حالة استخدامها كأسلوب جزائي عند امتناع الممول عن تقديم الإقرار[5].

ثانياً : أسلوب التقدير الجزافي .

ووفقاً لهذا الأسلوب يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بطريقة جزافية ، فتلجأ الإدارة الضريبية إلى تقدير الوعاء الضريبي بناءً على بعض القرائن والأدلة التي يفترض ارتباطها بالمادة الخاضعة للضريبة والتي قد تستحضرها الإدارة الضريبية أو يقدمها الممول بنفسه ، فتلجأ مثلاً إلى تقدير الربح التجاري للممول عن طريق رقم مبيعاته ، وقد تستدل على دخل الطبيب عن طريق عدد ساعات عمله[6] ، وأرباح الحلاق عن طريق عدد المقاعد الموجودة بالمحل ، وهكذا

فهي تشترك إذن مع طريقة المظاهر الخارجية في اعتمادها على القرائن دون الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي ، ولكنها تختلف عنها في طبيعة القرائن نفسها من حيث مدى ارتباطها بالمادة الخاضعة للضريبة ، ففي طريقة المظاهر الخارجية نجد أن العلاقة تكاد تكون معدومة بين المادة الخاضعة للضريبة والقرينة المتخذة أساساً للتقدير ، بينما أسلوب التقدير الجزافي لا يعتمد إلا على قرائن ذات صلة وارتباط وثيق بالمادة الخاضعة للضريبة ، فالتقدير الجزافي إذن طريقة تقريبية لتقدير المادة الخاضعة للضريبة ولكنها مع ذلك أكثر دقة وأصدق تعبيراً من طريقة المظاهر الخارجية .

وتنقسم أساليب التقدير الجزافي إلى صورتين رئيسيتين :

1. التقدير الجزافي القانوني .

يستند التقدير الجزافي القانوني على بعض القرائن التي ينص عليها القانون الضريبي نفسه ، كأن ينص المشرع على اعتبار الربح السنوي للممول معدلاً لنسبة معينة من قيمة المبيعات الإجمالية في السنة ، وقد ينص المشرع على اتخاذ أرباح سنة معينة كسنة أساس واعتبار أرباح عدد آخر من السنوات يساوي أرباح سنة الأساس ، أو ينص على تقدير التكاليف الجائز خصمها جزافياً بـ 20 % من الإيرادات الإجمالية ، ومن الواضح أن تطبيق مثل هذه النصوص لا يجوز الاعتراض عليه أو الطعن فيه ، حيث أنها نصوص قانونية .

2. التقدير الجزافي الاتفاقي (التعاقدي) .

ويتم هذا التقدير أي التقدير الجزافي الاتفاقي أو التعاقدي بناء على نص القانون الضريبي نتيجة لمناقشات واجتماعات بين كل من مندوبي الإدارة الجبائية والممول يصل الطرفان في نهايتها إلى اتفاق على تقدير الوعاء الضريبي[7] .

ومن الواضح أن تطبيق هذه الطريقة الاتفاقية تحتاج من مندوبي الإدارة إلى كثير من الخبرة والكفاءة والأمانة ، وتحتاج من الممول إلى كثير من النزاهة والوعي الضريبي ، لذلك فإنه من الملاحظ أن أسلوب التقدير الجزافي القانوني أكثر شيوعاً من الأسلوب الاتفاقي .

هذا ولازالت طريقة التقدير الجزافي مستخدمة في كثير من الدول نظراً لسهولتها النسبية وقلة تكاليف الجباية وصعوبة قيام الممول بإمساك دفاتر محاسبية منتظمة لبعض النشاطات[8] ، كذلك فإن هذا الأسلوب يصلح في بعض النشاطات التي يغلب على القائمين بها صفة الأمية أو ينخفض لديهم درجة الوعي الضريبي لديهم ، كما تستخدم أيضاً هذه الطريقة في بعض الحالات كأسلوب جزائي لامتناع الممول عن تقديم الإقرار .

ثالثاً : أسلوب الإقرارات المقدمة من غير الممول والممول :

1- أسلوب الإقرارات المقدمة من غير الممول .

وتبعاً لهذه الطريقة يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاعتماد على الإقرارات المقدمة من أشخاص آخرين غير الممول عن بعض إيرادات الممول ، فيكلف المستأجر بإبلاغ مصلحة الضرائب عن قيمة الإيجار الذي يدفعه للمالك ، ويطلب من رب العمل أن يبلغ عن الأجور والمرتبات التي يدفعها لكافة العاملين لديه ، ويطلب من الشركات أن تقدم إقرار عن قيمة الأرباح والفوائد الموزعة ، ويكلف الناشر بالتبليغ عما يدفعه من حقوق التأليف ... وهكذا .

وأهم ما تتميز به هذه الطريقة هو صحة البيانات الواردة بهذه الإقرارات حيث لا يكون لمقدم الإقرار عادةً أي مصلحة في التهرب أو تبليغ بيانات غير حقيقية ، إلا إذا أخذت هذه الإقرارات نفسها قرينة لتقدير ربح مقدم الإقرار .

إلا أنه من الواضح صعوبة الاعتماد عليها كلية لتقدير وعاء الضريبة ، فهي بطبيعتها صالحة فقط للإبلاغ عن بعض أنواع الإيرادات دون غيرها ، فأرباح المشروعات الفردية وأرباح المهن الحرة وأرباح الاستغلال الزراعي والتركات أمثلة واضحة لبعض الأوعية الضريبية التي لا يمكن تقديرها اعتماداً على إقرارات الغير ، ومع ذلك فقد يصلح هذا الأسلوب كوسيلة للحصول على قرائن صادقة تساعد على زيادة الدقة في أسلوب التقدير الجزافي أو كوسيلة لمراجعة إقرارات الممولين ومطابقة ما جاء بها من بيانات من صحتها .

ولقد دفعت هذه المزايا بالعديد من الدول إلى التوسع في استخدام هذا الأسلوب كلما أمكن ذلك ، ولم تقتصر بعض الدول على مطالبة الغير بتقديم إقرارات عن ممولي الضريبة بل تعدت ذلك فألزمت الغير باحتجاز الضريبة المستحقة

أو جزء تحت حساب الضريبة من المبالغ التي يدفعها للممول ، واتجهت مصر في السنوات الأخيرة إلى التوسع في هذا الأسلوب بإصدار القانون رقم 77 لسنة 1969 والقانون رقم 78 لسنة 1973 [9].

2- أسلوب الإقرارات المقدمة من الممول .

بموجب هذه الطريقة يقوم الممول نفسه بتقديم إقراراً للإدارة الضريبية عن قيمة الوعاء الضريبي ، وتعتبر هذه الطريقة إذا ما توافرت شروط صحتها أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة ، حيث لا تعتمد على الاستنتاج أو القرائن أو إقرارات الغير ، وإنما تعتمد على الممول نفسه الذي هو أعلم الناس بقيمة المادة الخاضعة للضريبة ، كما أنها تحمي الممول من تحكم الإدارة الضريبية في تقدير إيراداته وتوفر عليه الكثير من الإجراءات والوقت ، فضلاً عن أنها تخفف كثيراً من أعباء الإدارة الضريبية وتقلل من نفقات الجباية[10] ، لذلك كانت هذه الطريقة أكثر الأساليب استخداماً في الدول المتقدمة لتقدير معظم الأوعية الضريبية ،إلا أن نجاح هذا الأسلوب يقتضي توافر مستوى عال من الأخلاق ودرجة مرتفعة من الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع ، ولما كانت هذه المتطلبات يندر توافرها في العصور الحديثة فإن السهر على مراقبة هذا الأسلوب يقتضي توافر إدارة ضريبية على مستوى عال من الكفاءة والخبرة حتى يمكنها مراجعة هذه الإقرارات ، والتأكد من سلامة دفاتر ومستندات الممول والتحقق من صحة البيانات الواردة بها ، كما يقتضي منح مندوبي الإدارة للضريبة كافة السلطات والصلاحيات التي يمكنهم من أداء هذه الواجبات على الوجه الأكمل ، والنص على توقيع العقوبات الرادعة لمن يقدم بيانات غير صحيحة أو يرتكب طرقاً حتيالية للتهرب من الضريبة ، مع حفظ حق الممول في عدم إفشاء أسراره لغير مندوبي الإدارة والتظلم من إجراءات الإدارة الضريبية أمام جهة محايدة (السلطة القضائية) وإثبات صحة بياناته [11].

رابعاً : أسلوب التقدير الإداري المباشر.

وفي ظل هذا الأسلوب تتولى الإدارة الضريبية نفسها تقدير المادة الخاضعة للضريبة مستعينة بكافة الوسائل التي تمكن من ذلك ، فتقوم بعمل التحريات اللازمة والتردد على أماكن نشاط الممول والتفتيش على أعماله وفحص دفاتره ومستنداته ومناقشة الممول واستجوابه وتجميع كافة البيانات والمعلومات التي تفيدها ، ثم تقوم بتقدير الوعاء الضريبي على هذا الأساس ، والغرض الأساسي من هذه الطريقة هو التوصل إلى تقدير حقيقي وصادق للمادة الخاضعة للضريبة .

ولا جدال في أنه من الممكن وفقاً لهذا الأسلوب الاقتراب بصورة أفضل من طرق التقدير الثلاثة الأولى من تقدير الوعاء الضريبي بصورة صادقة إذا توخى مندوبي الإدارة الموضوعية وسادت حسن النية ، كما أن هذا الأسلوب يمكننا من التعرف على الظروف الشخصية للممول وتقرير ما يتناسب مح حالته المالية والاجتماعية من إعفاءات بعكس الحال في ظل الأساليب الثلاثة الأولى .

ورغم ذلك فإن ضخامة السلطات المخولة للإدارة الضريبية في ظل هذا الأسلوب وتمتعها بحرية واسعة في التقدير وحق الإدارة في التدخل في شؤون الممول وكثرة التردد عليه للتفتيش وفحص دفاتره ومستنداته يجعل مثل هذه الطريقة بغيضة على كل نفس وتدفع لممول إلى التفنن في أساليب التحايل والتهرب من دفع الضريبة، وكثيراً ما تسئ الإدارة في تقدير المادة الخاضعة للضريبة بحسن نية أو بسوء نية ، مما يجعل هذه الطريقة ترتبط في أذهان الممولين بالتعسف والمغالاة في التقدير ، ولذلك نرى كافة التشريعات التي تستخدم هذا الأسلوب تنص على إعطاء الممول حق التظلم والطعن في هذه التقديرات حماية للممول من التعسف مندوبي الإدارة ، كما أن هذه الطريقة تستغرق الكثير من الوقت والجهد وترتفع فيها نفقات الجباية [12].

وتلجأ أغلب النظم الضريبية إلى استخدام هذه الطريقة في الحالات التي يصعب فيها استخدام أسلوب الإقرارات نظراً لكثرة نسبة الممولين غير المتعلمين ، أو عندما تتبين الإدارة الضريبية عدم صحة البيانات الواردة في الإقرار أو عدم انتظام دفاتر الممول فتهدر دفاتر الممول وترفض الأخذ بما جاء في الإقرار وتلجأ إلى أسلوب التقدير الإداري المباشر ،

كما تلجأ الإدارة الضريبية إلى أسلوب التقدير المباشر عندما يمتنع الممول عن تقديم الإقرار أو يقدمه بعد المواعيد المقررة ، ومثال ذلك ما هو مقرر في التشريع المصري في المادة 45 من القانون رقم 14 لسنة 1939 [13].

المطلب الثاني : أساليب تحديد سعر الضريبة .

يتضمن ربط الضريبة تقدير الوعاء الضريبي ثم تحديد سعر الضريبة ، ونعني بتحديد سعر الضريبة حساب قيمة الضريبة المستحقة على الممول ، ويتم تحديد سعر الضريبة عن طريق تطبيق الأسعار الواردة في القانون على قيمة الوعاء الضريبي ، وقد يحدد المشرع سعر الضريبة وفقاً لإحدى الأسلوبين : التوزيعي أو القياسي .

اولاً : أسلوب الضريبة التوزيعية .

ويهدف المشرع من اتباع هذا الأسلوب تحديد مقدار الحصيلة الضريبية بغض النظر عن نسبتها إلى الوعاء الضريبي ، فقد يلجأ المشرع مثلاً إلى فرض ضريبة على الدخل مقدارها 20 مليون دينار ، فيوزع هذا المبلغ بين المحافظات المختلفة وفقاً لمعايير أخرى ، ثم يتم توزيع مقدار الضريبة وتحديد المبلغ المستحق على كل ممول على حده ، وواضح أنه قد يختلف السعر من ممول لآخر ، بل قد يختلف السعر المفروض على نفس الممول من سنة لأخرى [14].

ولقد اتبعت مصر صورة من صور تطبيق هذا الأسلوب في تحديد سعر ضريبة الأطيان الزراعية الصادرة في سنة 1899 ، فلقد حدد المشرع مقدار الحصيلة الضريبية المطلوبة بمبلغ 4,780 مليون دينار ثم قدرت القيمة الايجارية للأطيان الزراعية في ذلك الوقت فوجدت 16,690 مليون دينار وباستخراج النسبة بين حصيلة الضريبة المطلوبة وبين قيمة الوعاء الضريبي وجدت 28,64 % ففرضت الضريبة بهذا السعر .

وتتميز الضرائب التوزيعية بعدة خصائص فحصيلتها ثابتة مهما تغيرت الظروف الاقتصادية من كساد ورواج ومهما تقلبت قدرات الممولين الاقتصادية ، وحصيلتها معروفة مقدماً للخزانة ومضمونة يقيناً وعلى وجه التأكيد ، ولا تتأثر حصيلة هذه الضريبة بعجز بعض الأفراد أو امتناعهم عن الدفع أو بتهرب البعض الآخر ، ذلك أن نصيب هؤلاء جميعاً يتحمله الباقون ، وهذا يجعل لكل ممول مصلحة شخصية في الرقابة على غيره من الممولين لأن تهرب أحدهم معناه زيادة العبء الضريبي عليه [15].

ورغم هذه الخصائص فإن أسلوب الضرائب التوزيعية يحتوي على العديد من النقائص التي جعلت كافة النظم الضريبية الحديثة تعزف عن استخدامه ، فثبات الحصيلة نفسه يتنافى مع متطلبات المرونة التلقائية للضريبة والتي تعتبر إحدى سمات الضرائب الحديثة ، ومعرفة الحصيلة الضريبية مقدماً على وجه اليقين لا تعتبر ميزة كبيرة للضرائب التوزيعية حيث أن ارتقاء أساليب التنبؤ والتقدير الإحصائي الحديثة تستطيع تقدير حصيلة أي ضريبة بدرجة كبيرة من الدقة .

والضرائب التوزيعية أبعد ما تكون عن تحقيق مبادئ العدالة الضريبية ، فهي لا تراعي الظروف الشخصية والعائلية للممول ، كما أن توزيع مقدار الضريبة بين الأفراد غالباً ما يتم بطريقة غير عادلة ، فكثير ما تحابي لجان التوزيع المحلية أفراد الطبقات الغنية حيث يكون أقوى أعضاء اللجنة نفوذاً من هذه الطبقات ، كما أن العبء الضريبي قد يختلف من فرد لآخر لا لشئ إلا لوجود كل منهم في محافظة أو قرية مختلفة .

وممول هذه الضريبة لا يعرف على وجه التحديد مقدار الضريبة المطلوبة منه إلا بعد أن يتم التوزيع الذي قد يختلف من سنة لأخرى ، وفي هذا ما يناقض مبدأ اليقين ،وفرض الضريبة التوزيعية تزيد من ارتفاع حالات التهرب دليلاً على ضعف الحكومة وعدم قدرتها على تطبيق القوانين وإرغام المواطنين على احترامها [16].

ثانياً : أسلوب الضر ائب القياسية .

وعلى نقيض مما رأينا في أسلوب الضرائب التوزيعية فإنه في ظل أسلوب الضرائب القياسية يقوم المشرع بتحديد السعر أو الأسعار الضريبية إما في صورة نسبة أو نسب مئوية من قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو في صورة مبلغ محدد على كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة .

ويتلافى أسلوب الضرائب القياسية كل عيوب أسلوب الضرائب التوزيعية ، فالضرائب القياسية بمرونتها التلقائية وحساسيتها للتقلبات الاقتصادية ، وباستخدام أسلوب الضرائب القياسية يمكن للمشرع أن يقترب من تحقيق قواعد العدالة الضريبية ، فضلاً عن أنها تستوفي شروط اليقين ، وتتخذ أسعار الضرائب القياسية التي تستخدم النسب المئوية كأسلوب للقياس صورتين رئيسيتين هما : الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية [17].

1. الضرائب النسبية .

وهي تلك الضرائب التي تفرض بنسبة محددة وثابتة مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي ، فمثلاً تفرض ضريبة بنسبة 14% من القيمة الايجارية للأطيان الزراعية أو بنسبة 17% من قيمة الأرباح التجارية والصناعية .

فوفقاً لهذه الطريقة تظل نسبة الضريبة المستحقة إلى قيمة الوعاء الضريبي ثابتة مهما تغيرت قيمة المادة الخاضعة للضريبة ، وواضح أن حصيلة الضريبة هنا تتغير (بالزيادة أو النقص) بنفس نسبة التغير في قيمة الوعاء الضريبي ، فإذا ارتفعت القيمة الايجارية للأطيان الزراعية بنسبة 20% ارتفعت قيمة الضريبة المستحقة بنسبة 20 % وهكذا .

2الضرائب التصاعدية .

وهي تلك الضرائب التي تفرض بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي ، ففي ظل هذا الأسلوب تزداد نسبة الضريبة المستحقة إلى الوعاء الضريبي[18] كلما ازدادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة ، ويلاحظ أن أساليب تطبيق التصاعد في التشريعات الضريبية كثيرة ، فمجرد السماح بحد أدنى لنفقات المعيشة أو منح إعفاءات للأعباء العائلية في نظام ضريبة نسبية ينقلها من عداد الضرائب النسبية إلى نطاق الضرائب التصاعدية (في نطاق معين) حيث تزداد نسبة السعر الفعلي للضريبة مع زيادة قيمة الوعاء الضريبي ،ومع ذلك فإن أهم أساليب تطبيق الأسعار التصاعدية وأكثرها انتشاراً هما أسلوب التصاعد بالطبقات وأسلوب التصاعد بالشرائح [19].

- **أسلوب التصاعد بالطبقات .**

ويتم في هذه الحالة تقسيم الممولين إلى عدة طبقات حسب مقدار الدخول أو الثروات ، وترتيب هذه الطبقات تصاعدياً ، ثم تفرض الضريبة بنسب تتزايد كلما انتقلنا إلى طبقة أكثر ثراءً .

ووفقاً لهذا الأسلوب فإننا نحدد أولاً الطبقة التي ينتمي إليها الممول ثم نطبق السعر الخاص بها ، فالممول الذي يكون دخله السنوي 1500 دينار مثلاً تفرض عليه الضريبة بسعر 12 % على إجمالي دخله [20].

والممول الذي دخله السنوي 3500 دينار تفرض عليه الضريبة بسعر 25 % على إجمالي دخله ، وهكذا ..فكأن السعر الذي يخضع له الممول على حده في لحظة معينة هو سعر نسبي على إجمالي دخله ، كذلك فإن السعر الذي يخضع له جميع ممولي الطبقة الواحدة مهما اختلفت مراكزهم في داخل الطبقة هو أيضاً سعر نسبي موحد ، فالممول الذي دخله السنوي 2001 دينار والممول الذي دخله السنوي 2999 دينار يخضع كلاهما لسعر واحد قدره 18%.

أما التصاعد الضريبي فواضح هنا بين الطبقات ويخضع له الممول عند انتقاله من طبقة أدنى إلى طبقة أعلى .

ومن الملاحظ أن من أهم المشاكل التي يثيرها تطبيق هذا الأسلوب هو كيفية تحديد مدة (بداية ونهاية) الطبقة .

- **التصاعد بالشرائح .**

وفي ظل هذا الأسلوب يتم تقسيم دخل كل ممول على حده إلى عدة أقسام أو شرائح ، ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة لأخرى [21].

ولتوضيح الفرق في تطبيق أسلوب التصاعد فإننا نفترض ممولاً ما دخله السنوي 3500 دينار ، فنجد أن الضريبة تفرض عليه وفقاً لنظام التصاعد بالطبقات بسعر 25 % من إجمالي دخله ، ومن ثم يستحق عليه ضريبة قدرها 875 دينار ، في حين أن نفس الممول في ظل نظام التصاعد بالشرائح تكون الضريبة المستحقة عليه تؤخذ على المبلغ الزيادة بعد الشريحة فقط ، ويرجع السبب في ذلك أنه في ظل أسلوب التصاعد بالطبقات يخضع الممول لسعر نسبي على

إجمالي دخله وفقاً للطبقة الدخيلة التي ينتمي إليها، أي أن سعر الضريبة الحدي ، ويقصد به سعر الضريبة التي يخضع له الدينار الأخير من دخل الممول ، في ظل أسلوب التصاعد بالطبقات يساوي دائماً سعر الضريبة المتوسط , ونقصد به معدل الاستقطاع الضريبي الفعلي إلى مجموع الوعاء الضريبي .

أما في ظل أسلوب التصاعد بالشرائح فإن سعر الضريبة الحدي عادةً ما يختلف عن سعر الضريبة المتوسط بالنسبة لكل ممول على حده .

ويلاحظ أنه في ظل أسلوب التصاعد بالشرائح يستحق على أصحاب الدخول المتساوية مقدار متساوٍ من الضرائب في حين يفرض على أصحاب الدخول المختلفة عبئاً ضريبياً مختلفاً ، كما أن أسلوب التصاعد بالشرائح يتفادى الانتقال المفاجئ في سعر الضريبة من طبقة لأخرى ، ومع ذلك فإن مشكلة اختيار مدة الشريحة ما زالت قائمة هنا أيضاً كما هو الحال في ظل أسلوب التصاعد بالطبقات [22].

أسلوب الضريبة القياسية .

ويقصد به الضرائب التي تفرض في صورة مبلغ محدد على كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة ، فقد تتخذ من وحدة النوع أساساً لفرض الضريبة ومثال على ذلك الضرائب الجمركية النوعية والتي تتخذ من وحدة الوزن أو الحجم أو المساحة مقياساً لفرض الضريبة كمبلغ محدد على كل وحدة ، وقد تتخذ من الوحدة البشرية وحدة للقياس[23] ومثال ذلك إدارة الضرائب على الرؤوس ، وقد تتخذ من نوعية النشاط أو الخدمة للقياس ومثال ذلك أن تفرض ضريبة كمبلغ محدد 1000 دينار مثلاً على كل منتج لسلعة معينة بغض النظر عن أي اعتبارات أخرى كحجم إنتاجه أو مقدار الربح المحقق أو موسمية النشاط ... الخ .

المطلب الثالث : أساليب تحصيل الضريبة .

عندما تصل الضريبة إلى مرحلة التحصيل فإنها تصل بذلك إلى آخر مراحلها، فلا جدال في أن كافة المراحل السابقة إنما كانت تمهد وتهدف إلى هذه المرحلة النهائية ، ولو أخفقت الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة لمثلت كافة المراحل السابقة ، مهما روعي فيها من دقة ومهما بذل من أجلها من جهد سواءً في اختيار أساليب تنظيمها الفني أو في تنفيذها جهداً ضائعاً ونفقات عابثة لا طائل من ورائها ، ناهيك عما يترتب على ذلك من ارتباك في تنفيذ خطط الميزانية العامة ، فلا غرابة إذن في أن يعني العلماء والمنفذون بطرق تحصيل الضريبة وأن يسعوا إلى البحث عن أفضل الأساليب التي يمكن اتباعها .

ولا شك أن هناك العديد من الاعتبارات والمتغيرات التي لابد من أخذها في الحسبان عند اختيار أسلوب التحصيل لكل ضريبة على حده ، فالخزانة يعنيها الحصول على الأموال اللازمة لتنفيذ اعتمادات الميزانية في الوقت المناسب دون إبطاء ، ومن ثم تبذل أقصى جهدها لكي يتم التحصيل فور استحقاق سعر الضريبة ، وهي تسعى في الوقت ذاته إلى مكافحة التهرب الضريبي وتقليل حجم المتأخرات ، فتعمل على تحصيل الضريبة فور حصول الممول على الدخل أو الربح وقبل أن يتم التصرف فيه ويصعب عليه تسديد مقدار الضريبة ، وتسعى الإدارة إلى تقليل نفقات الجباية أو تحقيق قواعد الملائمة أو إلى تخفيف العبء النفسي على الممول وعدم إشعاره بثقل عملية الدفع ،فتلجأ إلى احتجاز قيمة الضريبة أو الجزء الأكبر منها قبل أن يحصل الممول على الإيراد ، أو تلجأ إلى تقسيط عملية تسديد الضريبة على عدة أقساط متباعدة أو تدمجها في أسعار السلع والخدمات التي يتداولها .

ومع اختلاف نوع الضريبة يختلف أسلوب التحصيل الذي يمكن اتباعه ، فما يصل لتحصيل الضريبة النقدية قد لا يصلح لتحصيل الضريبة العينية ، وقد يمكن تحصيل بعض أنواع الضرائب فوراً ، وقد يقتضي الأمر في ظل بعض أنواع الضرائب الأخرى الانتظار بعض الوقت حتى يمكن معرفة المركز المالي الحقيقي للممول ، كانتظار انتهاء السنة المالية للمنشأة لتحصيل ضريبة الأرباح التجارية ، أو كانتظار انتهاء السنة المالية للممول لتحصيل ضريبة الإيراد العام وتطبيق النصوص الخاصة بالإعفاءات والأسعار التصاعدية ، كذلك فإن اختلاف درجة التقدم الاقتصادي ونسبة درجة الوعي الضريبي ومستوى كفاءة الإدارة الضريبية من دولة لأخرى يؤدي إلى اختلاف أساليب التحصيل الصالحة في كل حالة ، ولقد كان من الطبيعي إذن أن تتعدد أساليب التحصيل للتلائم مع كل هذه الاعتبارات المتباينة .

وفيما يلي نعرض بإيجاز لأهم تلك الأساليب .

اولاً : أسلوب الوفاء المباشر.

عندما يتم تحديد سعر الضريبة تخطر الإدارة الضريبية الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه وميعاد أو مواعيد الدفع والإجراءات التي يجب اتباعها فيقوم الممول مباشرةً بتوريد قيمة الضريبة على الجهة المختصة في الميعاد أو المواعيد المذكورة ، ويتضح من ذلك أن الوفاء المباشر قد يتم على دفعة واحدة أو قد يتم على عدة أقساط .

وقد يكون تقسيط سعر الضريبة ملزماً بنص القانون فلا خيار للممول أو الإدارة الضريبية فيه ، أو قد يمنح القانون الإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط في حدود معينة [24].

وقد يتم الوفاء المباشر لسعر الضريبة عن طريق قيام الممول بلصق طوابق الدمغة ، فبمجرد تحديد سعر ضريبة الدمغة وفقاً لنوع وقيمة ومساحة المحرر يقوم الممول بالوفاء مباشرةً بسعر الضريبة عن طريق شراء الأوراق المدموغة أو طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود والشهادات والمحررات ...الخ .

ثانياً : أسلوب الأقساط المقدمة .

وفي ظل هذا الأسلوب يكون لدى الممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي ستستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية ، ويكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد بعض المبالغ في صورة أقساط دورية (شهرياً أو كل ثلاثة أشهر) مقدماً تحت حساب الضريبة ، ثم تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط وتحديد سعر الضريبة ، ثم تقوم بعمل التسوية على أساس ما تم دفعه من أقساط أثناء السنة ، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له ما زاد عن قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة [25].

وقد ترى بعض التشريعات خاصة في الدول المتخلفة والنامية والتي ينخفض فيها درجة الوعي الضريبي عدم ترك حرية الاختيار للممول في اتباع هذا الأسلوب فتنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع بتحديد طريقة احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها .

وقد تلجأ بعض الدول إلى إصدار سندات أو شهادات ضريبية بقيم نقدية مختلفة تعرض للبيع على مدار السنة ، ويقبل الممولين سواءً كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين على شرائها اختيارياً بكميات وفي أوقات يحددها كل ممول على حده حسب رغبته ،وفي نهاية العام عندما يتم تحديد سعر الضريبة المستحقة ، يقوم الممول بتقديم هذه الشهادات التي قام بشرائها على مدار السنة إلى الإدارة الضريبية وفاءً لسعر الضريبة وتسوية حسابه على هذا الأساس ، كما تقوم بعض الدول تشجيعاً للممولين على شراء هذه الشهادات بإصدارها بقيمة أقل من قيمتها الاسمية ، وعلى أن يتم تسويتها في حسابات الضريبة بقيمتها الاسمية .

وقد تلجأ بعض الدول بإصدار طوابع ضريبية بفئات نقدية ضئيلة تعرض للبيع في مكاتب البريد على مدار السنة ، ويقوم الممول بشراء هذه الطوابع اختيارياً بكميات وفي أوقات يحددها كل ممول على حسب رغبته ، ويقوم بإلصاقها في دفاتر خاصة ، ثم يقوم الممول بتقديم الدفاتر المكتملة إلى الإدارة الضريبية في نهاية العام لتسديد عما يستحق عليه من ضرائب [26].

ومن الواضح أن مثل هذه الأساليب تخفف من وقع الضريبة على الممول وتجعل أدائها أمر سهل ميسور بعكس الحال لو انتظر الممول حتى نهاية العام فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة ، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحايل والتهرب ، كما أن هذا الأسلوب يضمن للخزانة إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركزت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية [27].

ثالثاً : أسلوب الحجز من المنبع .

ووفقاً لهذا الأسلوب يلزم القانون جهة معينة أو شخص معين خلاف الممول بتحصيل الضريبة من الممول وتوريدها رأساً إلى خزانة الدولة ، ولا يمكن اتباع هذا الأسلوب بطبيعة الحال في جميع أنواع الضرائب ، بل لابد وأن يكون هذا الشخص مكلف بتحصيل الضريبة وبين الممول علاقة ما يترتب عليها أن يصبح الممول دائناً لهذا الشخص ، فعندما

تعلن الشركة المساهمة عن توزيع أرباح الأسهم يصبح المساهمون دائنون للشركة بهذه الأرباح الموزعة وممولون للضريبة على إيرادات القيم المنقولة في نفس الوقت .

ومن هنا تستطيع الشركة المساهمة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة من الممولين (حجزها من المنبع) وتسليم المساهمون الأرباح الصافية بعد خصم الضريبة ، ثم توريد الحصيلة الضريبية للدولة ، وعندما يحين موعد دفع المرتبات والمهايا لموظفي إحدى الهيئات أو الشركات ، يصبح الموظفون دائنون للهيئة بهذه المبالغ وممولون للضريبة على المرتبات والمهايا في نفس الوقت [28].

ومن هنا تستطيع تلك الهيئة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة من الممولين (حجزها من المنبع) وتسليم الموظفين مرتباتهم وأجورهم الصافية بعد خصم الضريبة ثم توريد حصيلة الضريبة للدولة .

ويتميز هذا الأسلوب بسهولة وسرعة التحصيل واستحالة التهرب منه ، حيث تحصل الضريبة قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة ، كما أن الممول يكاد لا يشعر بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها ، فضلاً عن انخفاض نفقات الجباية في ظل هذا الأسلوب خاصة وأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزانة ، لا يتقاضى في الغالب أي أجر نظير ذلك ،وأخيراً فإن أسلوب الحجز من المنبع شأنه في ذلك شأن أسلوب الأقساط المقدمة يضمن تدفق الإيرادات للخزانة بصفة مستمرة على مدار السنة .

إلا أن البعض يعيب على أسلوب الحجز من المنبع وعدم إشعاره للممول بوقع الضريبة مما يجعله لا يكترث بمتابعة ومراقبة النشاط الحكومي ، فتضعف فيه بعض صفات المواطن الصالح ، كما عاب البعض الآخر على هذا الأسلوب اعتماده على شخص من غير موظفي الإدارة الضريبية قد لا يتوافر فيه الإلمام التام بأحكام القانون الضريبي والكفاءة اللازمة لتطبيقه فيغفل أو يخطئ في تطبيق أو تفسير بعض البنود مما يفوت على الخزانة بعض إيراداتها أو يثقل العبء على كاهل بعض الممولين [29].

ولا شك في أن مزايا أسلوب الحجز من المنبع تفوق بكثير تلك النقائص المبالغ في تصويرها ، ولقد ترتب على ذلك أن أقبلت كافة الدول على استخدام هذا الأسلوب في تحصيل ضرائبها والتوسع في تطبيقه كلما سنحت الفرصة .

كما استخدم هذا الأسلوب في مصر لتحصيل ضرائب القيم المنقولة وكسب العمل ، ثم اتجهت في السنوات الأخيرة إلى التوسع في استخدام هذا الأسلوب بإصدار القانونين رقم 77 لسنة 1969 ورقم 78 لسنة 1973 ، لتحصيل أجزاء من ضرائب الأرباح التجارية والصناعية وأرباح المهن الحرة عن طريق الحجز من المنبع .

الخاتمة

نحن نعرف فى دراستنا للمالية العامة أن الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة , مساهمة منه فى التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية , ودون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفعها .

ونظراً لأهميتها , فقد أحاطتها معظم الدساتير بحماية خاصة تنظمها , وليس للفرد من خيار من دفعها , متى توفرت شروطها, بل هو مجبر على دفعها للدولة , بغض النظر عن استعداده أو رغبته فى الدفع , فإذا ماسولت له نفسه التهرب أو الامتناع عن دفعها , وقع تحت طائلة القانون ووجب عقابه عن ذلك . مع تحصيل الدولة لحقها بالحجز عن أمواله , واستخدام طرق التنفيذ الجبري لما لدين الضريبة من امتياز على كافة أموال الممول , ولدولة طرقها وأساليبها فى تحصيل الضريبة المفروضة من قبلها , بقانون ينظمها ويحدد أنواعها وكيفية تحصيلها وربطها وتحديد سعرها , وفق نظم محدده , وأساليب متبعه فى تحصيلها , منها أسلوب تحديدها بالمظاهر الخارجية للممول , أواتباع أسلوب التقدير الجزافى , أو تحصيلها وفق الإقرارات المقدمة من الممول مباشرة ,وذلك بتحديد سعرها وقيمتها وخصمها من أمواله الخاضعة للضريبة بعد التحري والتأكد منها وتحديد قيمتها , فالأساليب متعددة ومختلفة للدولة , وفق ماتراه مناسباً منها طبق لما نصت عليه قوانينها .

النتائج

- يمثل النظام الضريبي مورداً أساسياً لتمويل النفقات العامة.
- توجد عدة أساليب لربط الضرائب تختلف بحسب طبيعة الوعاء الضريبي.

- يعاني النظام الضريبي الليبي من بعض أوجه القصور التشريعي والإداري.
- يؤثر التهرب الضريبي سلباً على كفاءة التحصيل.
- يساهم التحصيل الإلكتروني في تطوير الإدارة الضريبية.

التوصيات

- تطوير التشريعات الضريبية بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية.
- تبسيط إجراءات التحصيل الضريبي.
- تعزيز الرقابة على حالات التهرب الضريبي.
- نشر الوعي الضريبي بين المواطنين.
- دعم الإدارة الضريبية بالكوادر الفنية والتقنيات الحديثة.

المراجع

1. محمد دويدار وإسامه الفولى : النظام الضريبي , دار الجامعة الجديدة , الإسكندرية , مصر : 2004 , ص24.
2. محمد دويدار وإسامه الفولى :المرجع السابق , ص 24 .
3. حلمى مجيد محمد الحمدى : المالية العامة , الجامعة المفتوحة , طرابلس , ليبيا , سنة 1992, ص158
4. حامد عبدالمجيد دراز .سعيد عبدالعزيز عثمان : مبادى المالية العامة , الدار الجامعية , الاسكندرية , مصر, سنة 2002 , ص91,92.
5. حامد عبدالمجيد دراز .سعيد عبدالعزيز عثمان : المرجع السابق , ص91,92.
6. حلمى مجيد : المرجع السابق ,ص159.
7. حامد عبد المجيد دراز : المرجع السابق , ص94 .
8. المرجع نفسه .
9. خالد الشاوى : نظرية الضريبة والتشريع الضريبى الليبى , منشورات جامعة قاريونس , بنغازى , ليبيا , 1989, ص229.
10. حلمى مجيد : المرجع السابق , ص161.
11. خالد الشاوى : المرجع السابق , ص233 .
12. محمد دويدار : المرجع السابق , ص27.
13. حامد عبدالمجيد دراز : المرجع السابق , ص99.
14. حلمى مجيد , المرجع السابق , ص163.
15. حامد عبدالمجيد دراز : المرجع السابق , ص101.
16. حامد عبدالمجيد دراز : المرجع السابق : ص101.
17. اسعد طاهر أحمد : الإعفاءات الضريبة فى النظم الضريبية الحديثة , مكتب الاتقان للطباعة والنشر , صرمان ,ليبيا , سنة ت ,(د.ت), ص103
18. المرجع نفسه ,ص98.
19. اسعد طاهر أحمد : المرجع السابق , ص98.
20. حامد عبدالمجيد دراز: المرجع السابق , ص105.
21. اسعد طاهر أحمد: المرجع السابق, ص99.
22. حامد عبدالمجيد دراز: المرجع السابق , ص108.

23. المرجع نفسه والصفحة .
24. حلمى مجيد :المرجع السابق ,ص176.
25. حامد عبدالمجيد دراز: المرجع السابق ,ص112.
26. المرجع نفسه , ص114.
27. حامد عبدالمجيد دراز: المرجع السابق , ص 114.
28. حلمى مجيد : المرجع السابق , ص174.
29. حامد عبدالمجيد دراز: المرجع السابق ,ص116.