

الضريبة وأثرها على الميزانية العامة لدولة ليبيا

■ د. محمد فرج شقلوف *

● تاريخ استلام البحث 2023/05/03 م ● تاريخ قبول البحث 2023/06/19 م

■ المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الضريبة وأثرها على الميزانية العامة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم جمع البيانات الأولية عن طريق التقارير والإحصائيات التي تصدر عن مصرف ليبيا المركزي، حيث تم إجراء هذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة الإدارة الضريبة والتشريعات والقوانين المنظمة لها في زيادة حصيلة الضرائب للمساهمة في النفقات العامة وتأثيرها على الميزانية العامة للدولة، فقد أجريت الدراسة على مدى 5 سنوات من (2015م - 2020م)، حيث تم تحليل الحصيلة الفعلية للضرائب ومقارنتها بالمقدر تحصيله ونسبته إلى إجمالي الإيرادات والنفقات العامة بميزانية الدولة، وكانت النتيجة هو قبول الفرضية الصفرية.

ولقد توصلت إلى عدم توفر إدارة ضريبة قادرة وفاعلة على القيام بإجراءات الربط والتحصيل أدى إلى انخفاض حصيلة الضرائب. وأن عدم وجود تشريعات وقوانين منظمة ومواكبة للتطور الاقتصادي كان له الأثر السلبي في عدم قدرة الإدارة الضريبة على القيام بالمهام المكلفة بها على أكمل وجه، مما زاد من عملية التهرب الضريبي. كما أن العامل

* أستاذ مشارك بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية E-mail: mohamedshagaluf@yahoo.com

السياسي والحروب التي تحصل بين الفترة والأخرى كانت سبب آخر في عزوف الممولين عن سداد الضريبة سواء على مستوى الأفراد، أو الشركات المحلية والأجنبية. إضافة إلى ذلك أن عدم اعتماد السلطات المخولة بإعداد واعتماد الميزانية على حصيلة الضرائب لتمويل الميزانية العامة للدولة واعتمادها بشكل كبير على الإيرادات النفطية. كما توصلت الدراسة إلى أن انخفاض حصيلة الضرائب حرم ميزانية الدولة من أهم مصادر التمويل الأساسية للنفقات العامة، الأمر الذي كان له تأثير سلبي على تقديم الخدمات للمواطنين.

● **الكلمات المفتاحية:** الضريبة- الميزانية العامة- التهرب الضريبي- إيرادات الدولة

■ Abstract:

This study aims to evaluate the taxation and its impact on the general budget for the state of Libya. To achieve the objectives of this study, the primary data was collected through reports and statistics issued by the Central Bank of Libya. The study was conducted over a period of 5 years from (2015 - 2020).

The main results revealed that the lack of a capable and effective tax administration to carry out assessment and collection procedures has led to a decline in tax revenues. The lack of legislation and laws that regulate and keep pace with economic development had a negative impact on the inability of the tax administration to carry out the tasks assigned to it to the fullest extent.

● **Keywords:** tax - general budget - tax evasion - state revenues

■ المقدمة:

عرفت الضريبة كمصدر من المصادر التي تتحصل منها الدولة على الأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة وتقديم الخدمات لمواطنيها، ومع تطور المفهوم الحديث للدولة أصبح لها بجانب هدفها المالي أهداف أخرى اقتصادية، واجتماعية، وسياسية تسعى لتحقيقها

من خلال فرض الضريبة التي تمكنها من التدخل في مختلف الأنشطة، وتوجيهها الوجهة السليمة التي تعود بالنفع العام على المجتمع وعلى المواطنين بالدرجة الأولى.

وبالرغم من أهمية الأهداف الاقتصادية، والمالية، والاجتماعية التي يمكن أن تحققها الدولة من خلال فرض الضريبة، إلا إن فرضها قد يصطدم بالعديد من المشاكل والعوائق من أهمها التهرب الضريبي، أو الإفلات من دفع الضريبة من قبل الممولين، الأمر الذي يحرم الميزانية العامة من أهم مصادر التمويل فيها.

ومن المتوقع حصول هذا الفعل من الأشخاص المكلفين بدفع الضريبة للدفاع عن مصالحهم، ومن هنا نشأت هذه الظاهرة، فهل لمثل هذا التهرب من آثار سلبية على الميزانية العامة للدولة من خلال حرمانها من مورد أساسي من موارد تمويلها، ولهذا الأمر تم اختيار موضوع الدراسة تحت عنوان: [الضريبة وأثرها على الميزانية العامة لدولة ليبيا] من خلال بيان مفهوم الضريبة وخصائصها، والمبادئ الأساسية لفرضها، وأهميتها وأهدافها، تم الحديث عن مدى مساهمتها في دعم الإيرادات العامة للدولة، ومن جانب آخر نتحدث عن ظاهرة التهرب الضريبي، وأنواعه، مع تحديد الأسباب التي تدفع الممول للتهرب الضريبي، وهل لها علاقة بالمول، أم بالإدارة الضريبة المكلفة بربط وتحصيل تلك الضريبة وإيداعها في خزينة الدولة، أم بالتشريعات والقوانين المنظمة لها، ومعرفة مدى تأثير ذلك التصرف على الميزانية العامة في الدولة بحرمانها من أهم مصدر من مصادر تمويلها الأساسية، وطرق معالجتها، وذلك من خلال الآتي:-

■ مشكلة الدراسة:

تعتبر الضريبة أحد المصادر الأساسية التي تتحصل منها الدولة على الأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة وتقديم الخدمات لمواطنيها، الأمر الذي يتطلب ضرورة الاهتمام بهذا المصدر لما له من أهمية في دعم الميزانية العامة للدولة، حيث الملاحظ انخفاض هذه الحصيلة خلال سنوات الدراسة بشكل كبير، الأمر الذي يدل على وجود مشكلة تستدعي

الدراسة والدراسة تتمثل في معرفة الأسباب وراء انخفاض حصيللة الضرائب، مما دفع إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي وما لها من آثار سلبية في حرمان الميزانية العامة للدولة من أحد أهم المصادر اللازمة لتمويلها .

وهذه المشكلة تطرح بعض التساؤلات المهمة تتمثل في الآتي :-

- هل للإدارة الضريبية أثر في ضياع جزء كبير من حصيللة الضرائب؟
- هل انخفاض حصيللة الضرائب يرجع إلى الممول نفسه ؟
- هل عدم وجود تشريعات وقوانين منظمة ومواكبة للتطور الاقتصادي دافع لتنامي ظاهرة التهرب الضريبي؟

■ أهداف الدراسة.

1- القيام بدراسة تحليلية مقارنة بين الضريبة المقدرة والمحصلة فعلا خلال الفترة من (2015 م وحتى 2020م) للتعرف على أثر سياسة الإدارة الضريبية على الميزانية العامة للدولة .

2- دراسة حصيللة الضريبة خلال تلك السنوات للوقوف على ما إذا كانت اسباب انخفاض حصيللة الضرائب سببها الممول نفسه .

3- التعرف على ما إذا كانت التشريعات والقوانين مواكبة للتطور الاقتصادي كانت من اسباب التهرب الضريبي، ومدى تأثير ذلك على حصيللة الضريبة اللازمة لتغطية النفقات العامة بميزانية الدولة .

■ أهمية الدراسة.

أهمية الدراسة تتمثل فيما يضيفه من إنتاج فكري ومعرفي إلى المكتبة العلمية. بالإضافة إلى امكانية الاستفادة من نتائج هذه الدراسة لبحث المشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبة في ليبيا بشأن ربط وتحصيل الضريبة. وكذلك مساعدة مصلحة الضرائب على

اتخاذ القرار كما إمكانية التعرف على ما إذا كانت هناك أوجه قصور في عملية الربط، أو التحصيل لاتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها.

■ منهجية الدراسة.

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لغرض الإجابة على أسئلة الدراسة، وتم استخدامه من خلال جمع المادة العلمية فيما يتعلق بموضوع الدراسة وطرق المعالجة للوصول إلى تقويم للظاهرة محل الدراسة.

■ حدود موضوع الدراسة.

- الحدود المكانية : « مصلحة الضرائب الليبية الموجودة في مدينة طرابلس».
- الحدود الزمنية : حيث تركز الدراسة على فترة زمنية تقدر بـ [5] سنوات عن الفترة من سنة 2015 م حتى سنة 2020 م .

■ طرق تجميع البيانات وتحليلها.

تم الاعتماد على بعض المراجع العلمية كالكتب والدوريات والمنشورات والمجلات ورسائل الماجستير والدكتوراه التي تهتم بدراسة موضوع الضريبة والإدارة الضريبية وظاهرة التهرب الضريبي، لتغطية الجانب النظري للدراسة، أما البيانات الأولية لهذه الدراسة فتم الاعتماد على الإحصائيات الواردة في تقارير مصرف ليبيا المركزي لمعرفة الضريبة وأثرها على الميزانية العامة، حيث تم اتباع أسلوب تحليل المحتوى لتحقيق أهداف هذه الدراسة.

■ الجانب النظري للدراسة

● التهرب الضريبي وأسبابه:

تعد الضريبة وفقا لـ (يونس، 2004م، ص 180. 181) استقطاعا جبريا من أموال الأفراد المكلفين بدفعها، ونظرا لما يتسم به هذا الاستقطاع من إلزامية وجبرية لا تتماشى

وتروق مع بعض الأفراد، فإن شريحة منهم قد تلجأ لتفادي هذا الاستقطاع بمختلف الطرق منها ما يعد مشروعاً في نظر القانون، ومنها ما لا يعد مشروعاً، بل يعتبر جريمة يعاقب عليها القانون.

في حين (زكي، 2000) يرى أن ظاهرة أن التهرب الضريبي قديمة قدم الضرائب ذاتها، وقد عرف هذا التهرب منذ نشأة الالتزام بها على عاتق الممولين شأنه في ذلك شأن الجريمة التي عرفت منذ أن وجد الإنسان، فهو يمثل ظاهرة يكاد لا يخلو منها مجتمع من المجتمعات مهما بلغت درجة تقدمه، وإن كان ذلك بدرجات متفاوتة في حد ذاتها تبعاً لاختلاف الوعي الضريبي، حيث يزداد في الدول النامية مقارنة بالدول المتقدمة. وتعتبر هذه الظاهرة من المشاكل الخطيرة التي تعاني منها العديد من دول العالم، حيث تؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية بشكل ملحوظ، مما يتسبب في فقد مبالغ كبيرة من الإيرادات التي تسهم بصورة فعالة في القضاء على مشاكل عديدة، وبالتالي إضعاف قدرة الدولة على القيام بمشروعات التنمية.

● ظاهرة التهرب الضريبي:

اختلفت وجهات نظر العلماء في تعريف ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك وفق الآتي:-

● الاتجاه الضيق لتعريف الظاهرة:

حيث تم تعريفه بأنه "الالتجاء إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة" (النجار، 2014). كما عرفه (صلاح، 2000) بأنه "محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً، أو جزئياً باتباع طرق مخالفة للقانون، وتحمل طابع الغش ونحوه".

والملاحظ هنا أن هذه التعريفات قد تضمنت عنصراً جوهرياً وهو مخالفة أحكام القانون الضريبي لتوافر حالة من حالات التهرب المؤثمة شرعاً، وذلك إما من خلال اتباع وسائل غير مشروعة للتخلص من الضريبة، أو التخلص الجزئي، أو الامتناع عن الإقرار الضريبي.

● الاتجاه الموسع لتعريف الظاهرة:

قد عرفه (عبد المنعم ن 2011، 42-43) بأنه « كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه». وعرفه (داوود، 2007) على أنه « التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها». وهو يقسم عادة إلى:

- تهرب مشروع، حيث يقصد به التجنب الضريبي.
- تهرب غير مشروع، ويقصد به التهرب الضريبي.

حيث يلاحظ أن هذه التعريفات توسع من مصطلح التهرب الضريبي ليشمل كافة أوجه التخلص من الضريبة التي يترتب عليها ضياع حقوق الخزانة العامة.

(داوود، 2007) يرى أن هناك حالات يتم فيها التخلص من عبء الضريبة ولا تمثل تهرباً من الضريبة، ومن أمثلة ذلك عند فرض ضريبة على منتجات سلعة معينة كضريبة الاستهلاك، أو الضريبة على المبيعات، حيث يقوم المنتج بتحميل المستهلك بعبء تلك الضريبة، وبالتالي يتخلص المنتج منها، حيث إن هذا التخلص لا يمكن أن نعتبره بمثابة تهرب ضريبي، وعليه يمكن القول بأن التخلص من عبء الضريبة قد يكون أمراً مباحاً في بعض الحالات، وقد يختلط بالتهرب الضريبي عندما يتم التخلص من عبء الضريبة عن طريق مخالفة قواعد القانون الضريبي.

● أنواع التهرب الضريبي:

قبل الحديث عن أنواع التهرب الضريبي لابد من توضيح شيء مهم يتعلق بمراحل التهرب الضريبي [الوقت الذي يتم فيه التهرب الضريبي]، حيث يتهرب المكلفون من دفع الالتزام الضريبي وفق الآتي (الضريحات، 2009):

- مرحلة تحديد الوعاء الضريبي وربطها: ففي هذه المرحلة يلجأ المكلف إلى الامتناع عن تقديم إقراره الضريبي توهما منه أن دائرة ضريبة الدخل سوف تغفل عنه،

أو أن تقدر الضريبة عليه بأقل مما يجب أن تأخذ منه، أو عن طريق تقديم إقرار ضريبي غير صحيح، أو الإدلاء ببيانات غير صحيحة عن مصادر دخله.

● **مرحلة تحصيل الضريبة وتسديدها:** وهي المرحلة التي لا يرغب فيها المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه في المواعيد التي حددها القانون الضريبي، حيث تفرض عليه عقوبة تتمثل بغرامة تأخير مقدارها (1 %) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير.

وبعد توضيح مراحل التهرب الضريبي التي لها صلة مباشرة بالإدارة الضريبية ومدى قدرتها على التعامل مع هذه الظاهرة نتحدث بشيء من التفصيل عن أنواع التهرب الضريبي، وذلك وفق الآتي:

● **أنواع التهرب الضريبي وفقاً لقيمته:** يقسم التهرب الضريبي وفقاً لقيمته، أي مقدار ما يمكن التخلص منه من الضريبة إلى (الفريجات، 2009):

● **التهرب الكلي:** وهو يتحقق عندما يستطيع المكلف بالضريبة التخلص منها كلياً عن طريق إخفاء نشاطه عن مصلحة الضرائب.

● **التهرب الجزئي:** وهو يتحقق إذا ما استطاع المكلف بالضريبة أن يتخلص من جزء منها، وذلك عن طريق إسقاط عناصر نشاطه، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي على حقيقة نشاطه، وبالتالي أرباحه.

● **أنواع التهرب الضريبي وفقاً لمدى مخالفته للتشريع:** يقسم التهرب الضريبي وفقاً لذلك كالآتي:

● **تجنب الضريبة:** وهو التهرب الذي يحدث دون مخالفة القانون، حيث يأخذ أحد الصور (اجتناب العمل، أو التصرف المنشئ للالتزام الضريبي - اجتناب الضريبة من خلال استغلال ثغرات القانون).

- التهرب الضريبي : وهو التهرب الذي ينشأ نتيجة مخالفة أحكام القانون باستخدام أي من الطرق، أو الوسائل الاحتيالية.
- أنواع التهرب الضريبي وفقاً لإقليمه: يمكن تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لمكان وقوعه إلى الآتي:
- التهرب الداخلي : وهو الذي يقع في نطاق إقليم الدولة، وهو أكثر أنواع التهرب الضريبي انتشاراً في دول العالم.
- التهرب الخارجي : وهو الذي يقع نتيجة استطاعة الممول تهريب أموال إلى خارج البلاد بطريق غير مشروع، وذلك بإنشاء فروع أجنبية للمنشأة دون ذكرها في الإقرار الضريبي.

• أسباب التخلص من العبء الضريبي:

هناك أسباب متعددة للجوء المكلف إلى التهرب من دفع عبء الضريبة المترتبة عليه، وإذا اجتمع أكثر من سبب عند المكلف بدفع الضريبة قويت عنده الدواعي على هذا التصرف بمقدار ما يجتمع لديه من أسباب، حيث تتنوع هذه الأسباب وتتعدد فمنها ما يرجع للجوانب السياسية، أو الاقتصادية، أو القانونية، أو الجزائية، أو النفسية، أو الأخلاقية، أو الإدارية والفنية، وذلك وفق الآتي (الفريجات 2009):

• الأسباب السياسية.

من الأسباب السياسية المتعلقة بعملية التهرب الضريبي سياسة الدولة الإنفاقية، والتي تعد أمراً هاماً في اتجاهات التهرب من دفع عبء الضريبة انخفاضاً وارتفاعاً، فعندما يكون إنفاق الدولة موجهاً إلى ما يحقق أكبر قدر من المنافع للأفراد يشعر المكلفون بالضريبة بجدوى دفعها ويمتنعون عن التهرب منها والعكس صحيح.

● الأسباب الاقتصادية.

تلعب الظروف الاقتصادية دورا مهما في عملية التهرب الضريبي، ففي أوقات الكساد الاقتصادي تكون نسبة التهرب الضريبي عالية جدا، ولما لهذه الظاهرة من تأثير واضح على حياة الأفراد ومستوى معيشتهم، حيث تتيح لهم الفرصة من التهرب، أو التملص من دفع عبء الضريبة المترتبة عليهم على العكس من ذلك، ففي أوقات الرخاء الاقتصادي ومع ارتفاع دخول الأفراد وارتفاع مستوى معيشتهم يكونوا قادرين على دفع المبالغ الضريبية المترتبة عليهم بكل يسر وسهولة ودون أي تردد.

وهنا يلاحظ أن موقف الدولة اتجاه هذه الظاهرة (التهرب الضريبي) يختلف في فترات الرخاء عنه في فترات الكساد، ففي حين تبدي الدولة نوعا من التساهل في فترات الرخاء بسبب زيادة إيراداتها نجدها تتشدد في فترات الكساد بسبب انخفاض إيراداتها، إضافة إلى ذلك يعتبر التباطؤ، أو التدني في معدلات النمو الاقتصادي للدولة سببا من أسباب التهرب الضريبي، أي أن عدم الاستقرار للفرص الاستثمارية (أي عدم وجود بيئة استثمارية جاذبة) تجعل صاحب هذا الاستثمار غير راض عن دفع الضريبة لا بل تجعله يفكر بالتخلص منها بأية وسيلة كانت كأن يقوم مثلا بإخفاء جزء من دخله المتعلق بهذه الاستثمارات.

● الأسباب القانونية.

وهذه الأسباب تتعلق بتشريعات القانون الضريبي، حيث إن هناك العديد من الأسباب، أو العوامل التي يكون لها ارتباط واسع وكبير بتشريعات القوانين الضريبية، ويكون لها دور رئيسي في تنفيذ عملية التهرب الضريبي، حيث تتمثل في الآتي:-

1- عدم الوضوح في صياغة بعض النصوص القانونية التي تعتبر بمثابة منافذ يستطيع متهربو الضريبة استغلالها متى يشاؤون وفي أي وقت للتهرب من دفع الضريبة، وكذلك التعقيد في التشريعات الضريبية يفسح المجال أمام دافعي الضرائب للتهرب من دفعها، وذلك بسبب عدم القدرة على تفسيرها وتطبيقها بالشكل الصحيح.

2- عدم وجود الاستقرار للتشريعات الضريبية، وذلك بسبب كثرة التعديلات والثغرات التي تحدث على هذا القانون دون تبرير الأسباب لهذه الثغرات، مما يجعل المكلف يشعر بثقل العبء الضريبي المترتب عليه ويدفعه للتهرب من دفعها، بالإضافة إلى عدم وجود المرونة في التشريعات، أي عدم مواكبتها للتغيرات المستمرة المرتبطة بالنواحي الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين بدفع الضريبة.

3- كثرة الضرائب التي يتم فرضها على المكلف في هذه القوانين الضريبية، مما تثقل كاهله وتجعله غير قادرا على دفع الضريبة المترتبة عليها.

4- عدم توفر الخبرة والدراية القانونية المتخصصة والكافية لدى المشرع لتمكنه من صياغة قوانين قادرة على معالجة مشكلة التهرب الضريبي ومحاولة الحد من انتشارها.

5- ارتفاع معدلات الضريبة المفروضة في التشريعات القانونية تجعل المكلف غير راغب وراض عن دفع الضريبة المستحقة عليه، وكذلك الازدواج الضريبي الداخلي الذي يكون على مستوى الدولة، أي من خلال فرض نفس الضريبة لأكثر من مرة وعلى نفس المكلف، إضافة إلى الازدواج الضريبي الدولي الذي يتمثل بخضوع المكلف لأكثر من مرة لدفع الالتزام الضريبي المترتب عليه وعلى نفس الدخل الخاضع للضريبة من أكثر من دولة، فهذا الأمر يعطي دافعا لدى المكلف بالتهرب من دفع الضريبة المترتبة عليه، لأن ذلك يشعره بزيادة العبء الضريبي المترتب عليه.

● الأسباب الجزائية.

تتمثل هذه الأسباب بعدم وجود عقوبات صارمة على كل المتهربين من الضريبة لكي تمكنهم من العدول عن التهرب الضريبي، وتساعد الدولة على الحد من هذه الظاهرة الخطيرة لتكون هذه العقوبات بمثابة رادع قوي للمتهربين تتناسب مع جريمة التهرب الضريبي. كما أضاف (فريحات، 2009) بأن هناك اسبابا نفسية وأخلاقية متمثلة في :

● الأسباب النفسية.

قد يتولد هذا الشعور عند الكثير من الأفراد المكلفين بدفع الضريبة، وهو الميل النفسي إلى الالتزام بدفع العبء الضريبي المستحق عليه شعورا منه بأن عملية الالتزام لا تخلق له أية جدوى، أو فائدة (دون مقابل) ليحاول بعدها الخروج من دائرة الالتزام الضريبي وبأي طريقة.

● الأسباب الأخلاقية.

هنا يكون للعامل الأخلاقي لدى المكلفين بدفع الضرائب دور في تقوية، أو إضعاف الوعي الضريبي لديهم ليكون انطلاقهم وإحساسهم من واجب المسؤولية الوطنية في دفع هذا الالتزام (العبء الضريبي) لا التهرب منه، فكلما زاد الوعي الضريبي عند الأفراد الملتزمين أخلاقيا يجعلهم يؤدون واجباتهم بكل قناعة لشعورهم بالمنافع والخدمات التي يحصلون عليها من قبل الدولة المتمثلة في خدمات الصحة والتعليم والأمن وغيرها من الخدمات الأخرى.

● الأسباب الإدارية والفضية:

1. ضعف كفاءة الإدارة الضريبية من حيث الخبرات والتدريب والتأهيل الجيد.
2. غياب التنسيق بين دائرة ضريبة الدخل وبعض الجهات الخاصة والمؤسسات الحكومية الأخرى بشأن تجميع البيانات والمعلومات.
3. عدم وجود شبكة حاسوبية (منظومة إلكترونية) تتعلق بحفظ جميع البيانات والمعلومات الخاصة بالمكلفين وكل ما يتعلق بعملية جباية الضرائب.
4. انخفاض الرواتب والعلاوات للعاملين في دوائر قطاع الضريبة، مما يجعلهم يتعرضون للرشاوى من بعض المكلفين.
5. عدم وجود طرق محكمة في إجراءات التحصيل تمكن المكلف بدفع الضريبة من التهرب من سداد الالتزام المترتب عليه.

وبعد تحديد مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه، ومعرفة الأسباب المؤدية إليه لا بد من تحليل تلك البيانات والمعلومات التي تتعلق بمدى مساهمة الضريبة في دعم الإيرادات العامة بالميزانية العامة للدولة الليبية، حيث تم الحصول على هذا البيانات والمعلومات من قبل مصلحة الضرائب ومصرف ليبيا المركزي، وهذا ما سنتحدث عنه بالشرح والتحليل في الجانب العملي لهذه الدراسة.

■ الضريبة ودورها في دعم الإيرادات العامة

● مفهوم الضريبة:

تعد الضريبة أحد مصادر تمويل خزينة الدولة الأساسية، وأهم الإيرادات العامة في الاقتصاديات الحديثة، وتشكل ضريبة الدخل الجانب الأكبر فيها كونها تمتاز بغزارة حصيلتها وبالثبات والتكرار، وقد اهتم المشرع الضريبي بها كون أنها تعد من أهم العوامل المؤثرة في الاستثمار، وتعتبر جزءاً من الناتج الإجمالي، فهي بالتالي إحدى أدوات السياسة المالية الهامة التي تؤثر على نمو نشاط القطاع الخاص والاقتصاد الوطني بشكل عام، وتساهم في حل العديد من المشاكل الاقتصادية كالتضخم والبطالة، وتعمل على تحقيق مجموعة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية، ونظراً لأهمية الضريبة وخطورتها فإن دساتير وقوانين الدول قد أحاطتها بشيء من الحماية الخاصة، وأكدت على قانونيتها (العجومي، 2010).

● تعريف الضريبة:

اختلفت وجهات نظر الفقهاء حول وضع تعريف واضح ومحدد للضريبة بسبب اختلاف الآراء لديهم، ويعود ذلك للدور الذي تلعبه في الجانب المالي والاجتماعي والسياسي والاقتصادي، وقد وردت بعض التعريفات نذكر منها الآتي:-

فقد عرفها كل من «ياسر السلامين (2014)، وعبد الرحمن الدقة» بأنها «مبالغ نقدية تدفع جبراً من قبل المكلفين بها إلى خزينة الدولة بصورة دورية، أو غير دورية بهدف تمويل الخدمات العامة، وتنفيذ سياسات اقتصادية، واجتماعية، وهي محددة

وفقا لقوانين وأنظمة وأسس وقواعد ومعدلات مقررة لذلك، وبدون أي مقابل مباشر. أما «(طارق أبو سنيينة، 2008)» فقد عرفها بأنها « فريضة مالية تفرضها الدولة على المكلفين دون مقابل بهدف تحقيق العدالة الاجتماعية، والقيام بمشاريعها التنموية التي من شأنها خدمة المجتمع بشكل متساو. كما عرفها « حامد عبد المجيد دراز، 1987، ص91)» بأنها «فريضة مالية نقدية تستقطعها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة، وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية.

وفي تعريف أكثر حداثة عرفها الخصاونة (2000) على أنها " استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطنين. ومن خلال هذه التعاريف يمكننا إعطاء تعريف شامل جامع للضريبة:- (اقتطاع مالي، أو نقدي يدفعه الأفراد إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة جبرا، وبدون مقابل بصفة نهائية حسب قدرة المواطن مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة للدولة).

● خصائص الضريبة:

من خلال ما تم استعراضه من تعريفات يمكن أن نستخلص العديد من الخصائص التي تتميز بها الضريبة تتمثل في الآتي (القيسي، 1998، ص126-127):

1. تعد الضريبة مبلغا ماليا : وقد يكون هذا المال عينا كما كان عليه الوضع في العصور السابقة كاقطاع جزء من الثمار، أو نقدا، وهي أسهل من حيث فرضها وتحصيلها.
2. الضريبة تفرض جبرا : فلا يخير المكلفون لا بأدائها، ولا بكيفية دفعها، ولا بتحديد موعدها، وإذا امتنعوا عن أدائها طوعية حصلت منهم بصورة جبرية لأنها تفرض بقانون، وبالتالي فهي ملزمة للجميع.
3. الضريبة تفرض من الدولة : أي يتم فرضها من خلال وزاراتها وهيئاتها ومؤسساتها التي تتمتع بسلطة عامة لفرضها، فهي مظهر من مظاهر السيادة للدولة، وهي تفرض بموجب قانون، فلا ضريبة، ولا رسم إلا بقانون، ولا يجوز تعديلها، أو إلغائها

إلا بموجب قانون، فالقانون يضيف عليها صفة الجبر، ومن يمتنع عن دفعها فإن الدولة تجبره على ذلك بقوة القانون.

4. تدفع الضريبة بدون مقابل، أو منفعة خاصة : فيجب أن يدفعها المكلفون دون أن ينتظروا مقابل لها، وذلك لأنهم يأخذون مردودها بطريق غير مباشر بالاستفادة من خدمات الدولة لهم.

5. تفرض الضريبة بصفة نهائية: أي أن المكلف الملزم بعملية دفعها لا يحق له أن يطالب باستردادها، ولا يحق له المطالبة بأية فوائد عليها لأن فرضها عليه يكون نهائياً.

6. تحقق الضريبة أهدافا اقتصادية وسياسية واجتماعية ومالية، وأن الدولة تستخدم الضريبة كأداة هامة لها تأثير مباشر وفعال على كافة مجالات الحياة في المجتمع.

● المبادئ الأساسية لفرض الضريبة:

يستلزم على الدولة عندما تقوم بفرض الضريبة على الأشخاص سواء كانوا طبيعيين، أو اعتباريين أن تتبنى مبادئ أساسية، وذلك للتوفيق ما بين مصلحتها كدولة ومصلحة المكلفين بدفع الضريبة، حيث تتلخص أهم المبادئ الأساسية لفرض الضريبة في الآتي (عبدالمولى، 1989، ص277):

● مبدأ العدالة:

يتمثل مضمونه في أنه يجب على الدولة عندما تقوم بفرض الضريبة أن تراعي تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين أفرادها، وخير مثال على ذلك يتحقق في الإعفاءات الضريبية، والشرائح الضريبية، وبالتالي ليس من المعقول أن يدفع المكلف الفقير نفس المبلغ الذي يدفعه الغني، إلا إن علماء الاقتصاد اختلفوا في آلية فرضها لتحقيق العدالة بين المكلفين، فذهب (آدم سميث) إلى أن المقصود بذلك هو أن يساهم كل أعضاء الجماعة في تحمل أعباء الدولة تبعاً لمقدرتهم النسبية، وبالتالي يرى أن تحقيق العدالة الضريبية

يتم من خلال فرض الضريبة النسبية بحيث يتناسب مبلغها مع الدخل الذي يحصل عليه المكلف بدفعها، إلا إنه ظهر بعض كتاب المالية منهم (جان ساي) الذي رأى أن الضريبة النسبية لا تحقق العدالة، وإنما يتم تحقيقها باستخدام الضريبة التصاعدية باعتبارها تسمح بأن يساهم كل مواطن في الأعباء العامة وفقاً لمقدرتهم المالية.

● مبدأ اليقين:

يتمثل في أن يكون مبلغ الضريبة وآلية سدادها وموعد سدادها وأحكامها وإجراءاتها واضحة ومحددة للممول، وبدون غموض، أو إبهام، وبشكل مسبق، ويكون ذلك من مهمة الإدارة الضريبية.

● مبدأ الملائمة في الدفع:

يقصد بذلك أن تكون آلية توريد مبلغ الضريبة إلى خزينة الدولة من قبل الشخص المكلف تبعاً لمقدرته المالية، ويقتضي ذلك أن يكون ميعاد دفع الضريبة مناسباً ويتلاءم مع المكلف بها وفقاً لمقدرته المالية، بحيث يتم دفع مبلغ الضريبة المقرر بعد حصوله على الدخل الذي يعتبر وعاءً لها.

● مبدأ الاقتصاد في نفقات الجباية:

بمعنى أن تقوم الدولة الممثلة بالإدارة الضريبية بجباية الضريبة بأقل التكاليف التي تشمل تكاليف الجباية، والرواتب التي تدفعها الدولة إلى الأشخاص الذين يقومون بربط الضريبة وتحصيلها، والهدف من ذلك تحقيق الزيادة في الحصيلة الضريبية.

● مبدأ السنوية:

يقصد به أن يتم تحصيلها بصورة سنوية، وذلك لتجنب تراكم الضريبة لعدة سنوات فمن الأهمية فرضها بشكل سنوي، وذلك لارتباطها بالسنة المالية، حيث تكون تلك الفترة عادة لمدة سنة لاحتساب الأرباح وإعداد دفاتر الحسابات والميزانية العمومية، ويعتبر من المناسب للدوائر الضريبية فرض الضريبة بعد انتهاء السنة المالية، وكذلك الحال بالنسبة

لموازنة الدولة التي يتم إعدادها بشكل سنوي باعتبار أن الإيرادات الضريبية مهمة في بند الإيرادات العامة للدولة.

● أهمية الضريبة:

في الوقت الذي زادت فيه أعباء الدولة تجاه مواطنيها تلعب الضريبة فيها دورا مهما، حيث أصبحت مهام الدولة والأعباء الملقاة على عاتقها كبيرة، وبالتالي فهي بحاجة إلى إيرادات لتغطيتها، وتعد الضريبة أحد مصادر التمويل الأساسية للخرينة العامة، وتشكل الجزء الأهم والأكثر استقرارا بين تلك المصادر، وقد تزايد الاهتمام بها في مختلف الدول ليس لأنها تشكل المصدر الرئيسي للإيرادات فقط، وإنما لاعتبارها إحدى أدوات السياسة المستخدمة في توجيه النشاط الاقتصادي والتأثير فيه.

وأصبحت الضريبة اليوم تكتسب أهمية كبرى في بعض الدول النامية على وجه الخصوص، ذلك أن كثيرا من تلك الدول تجد في المساعدات والقروض الخارجية مصدرا لتمويل نسبة هامة من نفقاتها العامة، لكن تعاضم مديونيتها الخارجية وانخفاض، أو تلاشي إمكانية حصولها على المساعدات والقروض جعلها تواجه مواقف صعبة، وتتبنى سياسات مالية مشددة ترمي إلى ضبط إنفاقها وتنويع وتحسين مصادر إيراداتها، وزيادة اعتمادها على الضريبة، فقد توسعت بعض البلدان في تحصيل الضريبة، ولكن المردود من الخدمات والرعاية لم يكن بالشكل المطلوب، مما أدى إلى ظهور أصوات تنادي بضرورة المسائلة من قبل دافعي الضريبة للتأكد من الاستغلال الأمثل لهذه الحصيلة، فالضريبة تهم العديد من القطاعات بالمجتمع، فهي تهم القطاع العائلي، وقطاع الأعمال والاستثمارات، والقطاع الحكومي، ومع التطور الاجتماعي والاقتصادي والأزمات الاقتصادية التي حصلت في القرن العشرين لاسيما في العام (1929م) أدت لتوسع مجال الضريبة، فأصبحت أداة هامة في مجال التنمية الاقتصادية، حيث نجد أن الدولة المتخلفة اقتصاديا والفقيرة التي يجني أفرادها دخولا متوسطة ومنخفضة تركز في نظامها الضريبي على الضريبة غير المباشرة كضريبة الاستهلاك والرسوم الجمركية .

■ الأساس الفنى للضريبة:

ذهب فقهاء المالية العامة إلى إسناد حق الدولة في فرض الضريبة وإلزام الأفراد بها بصفة عامة إلى نظريتين هما (شلفوم، 2015):-

● نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي.

حيث نادى بها الفقهاء الماليون، وفي مقدمتهم (جان جاك روسو)، وقد حاول أصحاب هذه النظرية تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على فكرة المنفعة التي تعود على الأفراد من تدخل الدولة لإشباع حاجاتهم العامة، وذهبوا إلى حد القول بأن عقدا ضمنيا يقوم بين مجموع الأفراد من جانب، والدولة من جانب آخر يلتزم بمقتضاه (الأفراد) بدفع الضريبة مقابل التزام (الدولة) بتحقيق منفعتهم العامة في شتى المجالات، ويؤخذ على هذه النظرية أنها تؤدي إلى الخروج عن التعريف الفني للضريبة.

● نظرية التضامن الاجتماعي.

ومؤدى هذه النظرية أن الأفراد يسلمون بوجود الدولة كضرورة سياسية واجتماعية تقوم على تحقيق الصالح العام وإشباع حاجاتهم العامة، حيث يقتضي التنظيم السياسي للدولة أن يقوم بين مجموع الأفراد تضامن اجتماعي لأجل تمكينها من تمويل نفقاتها العامة.

■ أهداف الضريبة:

هناك العديد من الأهداف للضريبة تتمثل فيما يلي (عبدالمجيد، 2005) :-

● الأهداف المالية:

يعد الهدف المالي الهدف التقليدي للضريبة، وذلك لتغطية نفقات الدولة ويتمثل في مد الميزانية بالأموال اللازمة.

● الأهداف الاقتصادية:

من خلال تحقيق توازن اقتصادي بين الإيرادات والنفقات، وإعادة توزيع الدخل، حيث تقوم الدول الرأسمالية بتخفيض الضريبة أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق وزيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوى الشرائية.

● الأهداف الاجتماعية:

تعمل الضريبة على تحقيق التضامن الاجتماعي وتقليل الفوارق بين طبقات المجتمع بحيث تستخدم في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية كإعفاء بعض الهيئات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية دينية، أو أسرية منها، ومساهمتها في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضريبة منخفضة السعر على السلع الاستهلاكية الضرورية مثل الخبز، وفرض ضريبة مرتفعة السعر على بعض السلع الضارة بالصحة مثل المشروبات الكحولية و السجائر.

● الأهداف السياسية:

تهدف الضريبة إلى تأكيد سيادة الدولة على أراضيها، حيث إنها تستخدم كأداة من أدوات السياسة الخارجية، ومثال ذلك استخدام الرسوم الجمركية لتسهيل التجارة مع بعض الدول، أو للحد منها، وهذا عن طريق تخفيض رسوم الواردات من هذه الدول، أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها.

وهناك بعض العلماء من يضيف أهداف أخرى تتمثل في (رحال 2015):

الأهداف المالية: تقوم الدولة بفرض الضريبة بغية الحصول على الأموال والإيرادات اللازمة للقيام بكافة المهام المترتبة عليها، حيث إن الضريبة تعتبر أهم رافد لخزينة الدولة من المال.

الأهداف الاجتماعية: عندما تقوم الدولة بفرض الضريبة فإنها لا تسعى فقط لمد الخزينة العامة بها، بل إن هناك عدة أهداف أخرى تسعى الدولة إلى تحقيقها مثل الأهداف الاجتماعية والتي تمكنها من التحكم بالنسل، وإعادة توزيع الدخل والثروات، والحد من الظواهر الاجتماعية المشينة.

الأهداف الاقتصادية: تعمل الضريبة على إحداث آثار اقتصادية في بعض القطاعات الاقتصادية، ومن أهم أدوارها تأثيرها على النشاط الاقتصادي، وذلك بما تقوم به من عملية تخفيض القوة الشرائية الزائدة، ومحاربة التوجهات التضخمية، كما تستخدم من أجل تشجيع بعض النشاطات الإنتاجية مثل قطاع السياحة والصناعة، وذلك بمنحها إعفاءات.

رسم السياسات العامة للدولة : تعمل الضريبة على رسم السياسات العامة للدولة مثل سياسة حماية المنتجات الوطنية من المنافسة الأجنبية ؛ وذلك بفرض ضريبة أكبر على المنتجات الأجنبية مما يعطي فرصة أكبر للمنتجات المحلية، الأمر الذي يؤدي إلى تشجيع الاقتصاد المحلي ودعمه.

■ الإيرادات العامة للدولة :

قبل الحديث عن دور الضريبة في زيادة حصيلة الإيرادات العامة لابد من تحديد مفهوم تلك الإيرادات ومصادرها، وذلك وفق الآتي:

● مفهوم الإيرادات العامة:

الإيرادات العامة: هي المصادر الذي تستمد الدولة منها الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها المتعددة لأجل إشباع الحاجات العامة، ونتيجة لتطور دور الدولة في المجال الاقتصادي والاجتماعي إلزامها بالتوسع في النفقات العامة، الأمر الذي تطلب التوسع في حجم الإيرادات العامة، وإلى تعدد أنواعها وأغراضها.

ويرى (الغزاوي، 1994) إنه في العصر الحديث تعددت مصادر الإيرادات العامة واختلفت طبيعتها تبعاً لنوع الخدمة العامة التي تقوم بها الدولة والهدف منها، ويعرض الفكر المالي الحديث العديد من المحاولات لتقسيم الإيرادات العامة على أساس التمييز بين أنواعها المختلفة إلى أقسام يضم كل منها الموارد المتحددة في الطبيعة والخصائص، حيث إن بعضها ذات صفة دورية كالضرائب والرسوم، والبعض الآخر قد تلجأ إليها الدولة في أوقات معينة كالقروض والإصدار النقدي الجديد.

● مصادر الإيرادات العامة:

مصادر الإيرادات العامة وفقاً لخلاط (2013) تختلف من دولة إلى أخرى إلا أنه يمكن حصرها في الآتي:

1- إيرادات الدولة من أملاكها : ويقصد به جميع الأملاك والأموال التي تملكها الدولة التي تخضع لأحكام القانون العام وتخصص للنفع العام، ومنها الطرق والحدائق العامة والأماكن الأثرية، ويدخل في ذلك الدوائر الحكومية لأنها مخصصة ولا تهدف الدولة من استغلالها تحقيق الأرباح، أما الأملاك الخاصة فهي التي تملكها الدولة ملكية خاصة وتخضع لأحكام القانون الخاص، وتهدف من خلال إدارتها إلى تحقيق الربح مثل آبار النفط والأراضي الزراعية ومختلف المشاريع الصناعية والتجارية، حيث يمكن تصنيف الأملاك الخاصة إلى الأملاك الزراعية والعقارية التي تتكون من الأراضي الزراعية والغابات والمناجم والمحاجر والأحياء السكنية، وتشمل أيضاً الأملاك التجارية والصناعية التي يقصد بها مختلف المشاريع الصناعية والتجارية التي تملكها الدولة، والتي تشكل حصة بيع منتجاتها جانباً من الإيرادات العامة لها، ويضاف إلى ذلك فيما يتعلق بالجانب المالي، وهو ما تملكه الدولة من الأوراق المالية كالأسهم والسندات وفوائد القروض.

2- الرسوم : فهي تعتبر من الإيرادات العامة التي تدخل خزينة الدولة بصفة قد تكون دورية ومنتظمة، حيث تستخدم حصيلتها في تحقيق المنافع العامة، ويعرف الرسم

بأنه مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة مقابل نفع خاص مقترن بنفع عام يعود على المجتمع ككل كرسوم الكهرباء والماء.

3. القروض العامة : فالقروض العام يعني حصول الدولة على الأموال من الغير سواء كان ذلك في الداخل، أو الخارج مع التعهد بردها مع الفوائد في وقت أجل السداد.

4. الإصدار النقدي الجديد : وهو قيام الدولة بإصدار نقدي جديد خلال فترة زمنية تتجاوز نسبة الزيادة الاعتيادية في حجم المعاملات في الاقتصاد القومي خلال نفس الفترة ، وغالبا ما يتبع هذا المصدر ارتفاع في المستوى العام للأسعار وحدوث التضخم.

5. الغرامات والمصادرات : التي تكون نتيجة لمخالفات قانونية.

6. الضرائب : وتمثل في العصر الحديث أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، واستخدامها كأداة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، حيث تعمل على توجيه الاستثمار وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والعدالة الاجتماعية.

● دور الضريبة في دعم الإيرادات العامة للدولة.

قبل الحديث عن دور الضريبة في دعم الإيرادات العامة لابد من التوضيح بشأن أمرين هما [تقسيمات الضريبة - طرق تحصيل الضريبة]، وذلك وفق الآتي:-

■ تقسيمات الضريبة:

إن الضريبة بشكل عام إما أن تفرض على عوائد عناصر الإنتاج، أو تفرض على تدفق الإنفاق الاستهلاكي والاستثماري، الأمر الذي يتطلب من الدولة أن تختار من القواعد الفنية للضريبة ما يناسبها للاستقطاع الضريبي، وذلك بما يتفق مع الأهداف الأساسية لها، ويمكن تقسيم الضرائب إلى الآتي (عجام، 1997):-

● الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال : فالضريبة على الأشخاص هي الضريبة التي تتخذ من الشخص نفسه وعاء لها، فالشخص الطبيعي في ظل هذه الضريبة هو المادة الخاضعة لها بغض النظر عما يملكه من أموال حتى إنها سميت ضريبة الرؤوس، أما الضريبة على الأموال فهي أن يكون المال سواء ثروة، أو دخلا هو المادة الخاضعة للضريبة، وبذلك أصبحت الأموال في الاقتصاديات الحديثة هي أساس فرضها .

● الضريبة الوحيدة والمتعددة : وهي أن تعتمد الدولة في إيراداتها على ضريبة وحيدة إذ تقوم بفرض ضريبة رئيسية تمثل الأهمية النسبية لحصيلة إيراداتها، أما نظام الضرائب المتعدد، وهو ما تأخذ به النظم الضريبية الحديثة، فهي تقوم على تنوع الضريبة وتعدد الأوعية الضريبية منها الضريبة على دخول الأفراد والضريبة على الأعمال .

● الضريبة المباشرة وغير المباشرة : فمن الضرائب المباشرة المعمول بها في ليبيا ضريبة دخل العقارات، حيث تسري على الدخل الناتج من استثمار العقارات أيا كانت طريقة استثمارها، وضريبة الدخل الزراعي، فهي تسري على الدخل الصافي من الاستغلال الزراعي للأراضي الزراعية سواء كانت مشجرة، أو غير مشجرة، والضريبة على دخول المهن الحرة التي أساسها الرئيسي عنصر الإنتاج (العمل الفكري، أو العضلي)، والضريبة على الأجور والمرتبات وما في حكمها، حيث تفرض على الدخل الناتجة عن القيام بوظيفة، أو خدمة سواء كانت مؤقتة، أو دائمة، والضريبة على دخول الأجانب المقيمين في ليبيا، وضريبة الجهاد التي تفرض على كافة الأجور والمرتبات وما في حكمها، أما الضريبة غير المباشرة في ليبيا هي الضرائب الجمركية والإنتاج والمشروبات الغازية والملح والتبغ والملاهي والدمغة .

● طرق تحصيل الضريبة:

.الوفاء المباشر: أي يقوم الملف بسداد الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة المالية من واقع الإقرار الضريبي الذي يقدمه عن دخله، أو ثروته .

. الأقساط المقدمة : بحيث يسدد المكلف بدفع الضريبة أقساطا دورية خلال السنة طبقا للإقرار الذي يقدمه عن دخله على أن تتم التسوية النهائية للضريبة في نهاية السنة.

. الحجز عند المنبع : قد تلجأ الإدارة الضريبية عند تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز عند المنبع.

■ دور الضريبة في دعم الإيرادات العامة.

تعتبر الضريبة أهم عنصر لما يسمى بالطاقة المالية للاقتصاد القومي التي تشير إلى قدرة تيار الإيرادات العامة على تغذية النفقات العامة التي يستلزم نشاط الدولة القيام بها، ففي ظل تزايد الإنفاق العام ونموه بمعدلات متزايدة وعالية أصبحت هناك حاجة ضرورية لوجود الضريبة، وما مدى استطاعة الدولة فرضها ؟ وإلى أي حد تبلغ الطاقة الضريبة، وحتى تتضح الروية بشأن ذلك فلا بد من الحديث عن العوامل المحددة للطاقة الضريبة، وهي كالتالي (عبد الحميد، 2010):

1. مستوى النمو الاقتصادي والفائض الاقتصادي: توجد علاقة بين مستوى النمو الاقتصادي والذي يعبر عنه بمتوسط دخل الفرد من الدخل القومي، وبين الطاقة الضريبية للاقتصاد القومي، فكلما ارتفع مستوى النمو الاقتصادي كلما زادت الطاقة الضريبة، ويقصد بالفائض الاقتصادي الفرق بين الإنتاج الكامن والاستهلاك الضروري، والإنتاج الكامن هو الإنتاج الذي يمكن الوصول إليه إذا كانت جميع عوامل الإنتاج موظفة توظيفاً كاملاً، وعليه يجب الاسترشاد بالفائض الاقتصادي لتحديد أسعار الضرائب.

2. نمط توزيع الدخل القومي: وهو كيفية توزيع الدخل القومي بين الطبقات والفئات الاجتماعية، وهو ما يؤثر بدوره في الطاقة الضريبية، فكلما زاد التفاوت في توزيع الدخل كلما انخفضت الطاقة الضريبية والعكس صحيح.

3. التوزيع القطاعي للدخل القومي: تزداد الطاقة الضريبية كلما زاد نصيب القطاع الصناعي من الدخل القومي، وتقل الطاقة الضريبية كلما زاد نصيب القطاع الزراعي من الدخل القومي.

4. حالة النشاط الاقتصادي: تتوقف الطاقة الضريبية للاقتصاد القومي على حالة النشاط الاقتصادي، فالتضخم قد يزيد حصيلته النقدية للضريبة، ولكنه ينطوي على التقليل من قيمتها الحقيقية والانكماش يؤدي إلى نقص الحصيلته النقدية للضريبة، وقد يزيد من قيمتها الحقيقية نتيجة لانخفاض الأسعار.

5. إنتاجية الإنفاق العام: إذا كانت إنتاجية الإنفاق العام مرتفعة زادت الطاقة الضريبية.

6. الكفاءة الإدارية للأجهزة الحكومية المحصلة للضرائب: كلما تميزت الأجهزة الحكومية بالكفاءة الإدارية وقلت درجة التعقيد في أدائها وزادت درجة قدرتها على تحصيل الضرائب سوف يؤدي ذلك إلى زيادة الطاقة الضريبية، وكلما انخفضت الكفاءة الإدارية للأجهزة الحكومية انخفضت تلك الطاقة.

■ محددات الطاقة الضريبية في ليبيا:

(المجبري، 2003) يقر بأن مستوى الضريبة يتحدد بمدى توفر الطاقات الضريبية أكثر مما يتحدد بالطلب من السلع العامة، أو مستوى النفقات العامة، ويرجع ذلك إلى أن البلدان النامية ومن بينها ليبيا تواجه ضغوطاً إنفاقية كبيرة، وأيضاً ضيقاً وندرة القواعد الضريبية مما يجعلها غير قادرة على تمويل نفقاتها، وهذا يجعل القواعد الضريبية مستغلة بالكامل، حيث يجب أن تتوافق القدرة على التحصيل للضريبة مع الطلب الكافي على السلع العامة لكي يتحقق مستوى معين من الإيرادات الضريبية، حيث إن الطاقة الضريبية تفسر مستوى إيرادات الضرائب في البلدان النامية ومنها ليبيا.

وبعد هذا الاستعراض لمفهوم الضريبة وأهدافها ودورها في دعم الإيرادات العامة من

خلال تحديد مفهوم تلك الإيرادات ومصادرها والكيفية التي يتم بها تقسيم تلك الضريبة وطرق تحصيلها نتحدث في الفصل الثالث عن موضوع التهرب الضريبي وأسبابه.

قبل الحديث عن أثر الضريبة على الميزانية العامة للدولة الليبية كان لابد من توضيح بعض الموضوعات الهامة ذات العلاقة بالموضوع وبشكل مختصر تتعلق بمفهوم الميزانية العامة وأهدافها، وذلك وفق الآتي:-

■ مفهوم الميزانية العامة للدولة:

تمثل الميزانية العامة الوثيقة التي تخول أجهزة الدولة المختلفة تحصيل الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة التي تلتزم الحكومة الاضطلاع بها خلال سنة مالية قادمة، فالميزانية بتعرضها للنفقات العامة في جانب منها والإيرادات العامة في الجانب الآخر إنما تهدف لتوضيح الموقف المالي للحكومة، ومدى ما تحققه من فائض، أو عجز.

فإذا كان هناك تساو بين الإيرادات عبر ذلك عنه بتوازن الميزانية، أما إذا كان جانب النفقات أكبر من جانب الإيرادات دل ذلك على وجود العجز والعكس، فإذا كان جانب الإيرادات أكبر من جانب النفقات دل على وجود الفائض. بيد أن معرفة الفائض، أو العجز ليس كل ما تهدف إليه الميزانية، فالذي تهدف إليه الميزانية العامة في المقام الأول هو أن تكون أداة لاستخدام الموارد في أفضل استخداماتها وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي والسياسي وإشباع كافة حاجات المجتمع، وبالتالي لم يعد وجود عجز فيها أمراً سيئاً في كل الحالات، كما لا يكفي وجود الفائض للتدليل على سلامة الوضع المالي، وإنما يمكن قياس سلامة الأداء الاقتصادي والمالي للدولة من خلال ما تحققه الميزانية العامة من أهداف.

ويدور جوهر الميزانية العامة حول ثلاثة اعتبارات هي:-

الاعتبار الأول: مستقبلي. يأخذ الحياة المستقبلية للمجتمع في الاعتبار من خلال تقدير حجم الموارد المتوقع صرفها خلال فترة زمنية معينة، وغالبا ما تكون (سنة).

الاعتبار الثاني: إداري. إذ تقوم الدولة بعدة إجراءات مالية وإدارية تمكنها من استخدام موارد المجتمع بكفاءة الطرق وأسرعها في تحقيق الأهداف.

الاعتبار الثالث: قانوني. تقوم به السلطة التشريعية لتضفي على الميزانية عنصر الالتزام لتمكين السلطة التنفيذية من القيام بجباية الإيرادات وصرف النفقات المحددة فيها دون تغيير.

وبذلك فإن فعالية الميزانية تتوقف على كفاءة أداء هذه المحاور الثلاثة. فكل عمل مستقبلي لا يقوم على آليات وأساليب عملية للتنبؤ يظل بعيداً عن الدقة الكاملة، وكل إجراء إداري ومالي لا يقوم على قواعد ومفاهيم واضحة يتداخل، أو يتعارض مع غيره من الإجراءات، وكل عمل قانوني لا يقوم على الشرعية واحترام القوانين النافذة لا يجد الاحترام والقبول.

لهذا كان لا بد للميزانية أن تتأثر بهذه الظروف ومن ثم يجب أن تصاغ أهدافها ويتبأ بنفقاتها وإيراداتها بعد الأخذ في الاعتبار لكل الظروف المؤثرة.

■ تعريف الميزانية:

تعددت تعريفات الميزانية العامة للدولة، حيث عرفها (عبدالمعمر، 1971) على أنها «تقرير مفصل ومعتمد لنفقات الدولة وإيرادات لمدة سنة مقبلة». كما عرفتها (كردودي، 2007) على أنها "تقدير مفصل ومعتمد من السلطة التشريعية يقدر الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة لفترة زمنية عادة ما تكون سنة بما يحقق أداء السياسة الاقتصادية والاجتماعية".

وبذلك تكون الميزانية العامة للدولة من أكثر الآليات الاقتصادية أهمية في الدولة، حيث تعكس أولويات سياسة البلاد الاقتصادية والاجتماعية والثقافية من حيث ترجمتها إلى مصروفات وضرائب.

● أهداف الميزانية العامة للدولة.

يتمثل الهدف العام للميزانية في توفير بيان رسمي وكمي موثق به لخطط المنشأة معبرا عنه في شكل نقود، وبذلك يتضح أن هناك عدة أهداف فرعية تنبثق من هذا الهدف العام تتمثل في الآتي (عبد العال، 2006) :

- توفر الميزانية دليلا للعمل يمكن الاستفادة منه وترتيب الأولويات من خلاله.
- تساعد الميزانية جهات الاختصاص على تحديد الأهداف.
- تعمل الميزانية كأساس لقياس وتقييم الأداء بالجهة، أو المنشأة.
- تعمل على ربط قرارات المصروفات بأهداف سياسية محدودة وبالموارد الحالية والمقبولة.
- ربط القرارات الرئيسية بوضع الاقتصاد القومي للدولة.
- ضمان الفعلية والكفاءة في تنفيذ الحكومة لمهامها.

■ الجانب العملي

● أثر الضريبة على الميزانية العامة للدولة

من أهم الجوانب التي يمكن للحصيلة الضريبة الفعلية من خلاله المساهمة في الميزانية العامة للدولة، بالإضافة إلى إمكانية تحديد نسبة التهرب الضريبي فيها، حيث أجريت الدراسة خلال فترة خمس سنوات (2015 م . 2020م) ، وذلك وفق الآتي:

● الإيرادات الضريبة الفعلية المحصلة من قبل مصلحة الضرائب [ضريبة الدخل].

حيث تم تناول الموضوع وفق أربعة تحليلات هي:

● تحليل السلسلة الزمنية لإيرادات ضريبة الدخل.

إن تحليل السلسلة الزمنية لإيرادات ضريبة الدخل شيء مهم، لأن من خلاله نستطيع

معرفة قيمة الإيرادات الفعلية المحصلة من قبل مصلحة الضرائب.

والجدول رقم (1) يوضح لنا قيمة تلك الإيرادات خلال فترة الدراسة، وذلك وفق الآتي.

السنة	إجمالي الإيرادات الفعلية	معدل النمو
2015	671,300,00	1.6
2016	716,900,000	6.8
2017	845,200,000	17.9
2018	1,063,500,000	26
2019	945,500,000	(-)11
2020	633,000,000	(-)33

• المصدر: (مصرف ليبيا المركزي، 2010):

ومن خلال الإطلاع على البيانات الواردة في الجدول السابق يتضح أن الإيرادات الضريبية الفعلية قد سجلت أكبر قيمة لها خلال سنة 2018م، وبلغت قيمتها حوالي [1,063,500,000 د.ل.] (مليون وثلاثة وستون ألفاً وخمسمائة دينار ليبي بمعدل نمو بلغ 26 ٪، ثم تغير معدل النمو بالقيمة السالبة (الانخفاض) إلى أن وصل ما نسبته (33 ٪) خلال سنة 2020م، وهذا يرجع إلى خروج أغلب الشركات الأجنبية التي كانت تشتغل في البلاد، وكذلك العامل الأمني، وعدم الاستقرار السياسي في الدولة، والحروب التي قد تحدث بين الفترة والأخرى، مما ساعد أغلب الممولين في التهرب عن تقديم إقراراتهم الضريبية في المواعيد المقررة لها، أو امتناعهم عن التقديم وإخفاء أنشطتهم الاقتصادية، بالإضافة إلى ضعف الإدارة الضريبية وعدم قدرتها على مواكبة التطور الحاصل بإدخال الميكنة المتطورة للكشف عن حالات التهرب الضريبية.

ولتوضيح الرؤية أكثر لابد من تحديد تقديرات إيرادات الضرائب ومقارنتها بالإيرادات الفعلية عن السنوات من 2015م وحتى 2020م، والجدول رقم (2) يبين لنا ذلك وفق الآتي

السنة	إجمالي الإيرادات المقدره المستهدف	إجمالي الإيرادات الفعلية المتحقق	مقدار الزيادة والنقص
2015	1,000,000.000	671,300,000	_328,700,000
2016	1,200,000.000	716,900,000	_483,100,000
2017	1,200,000.000	845,200,000	_354,800,000
2018	900,000.000	1,063,500,000	1,063,300,000
2019	900,000.000	945,500,000	945,500,000
2020	1,200,000.000	633,000,000	000'567,700

● المصدر: (مصرف ليبيا المركزي، 2015):

ومن خلال مقارنة قيمة الإيرادات الضريبية الفعلية مع الإيرادات الضريبية المقدره نجد أن ما تم تقديره خلال السنوات [2015 . 2016 . 2017] يفوق ما تم تحصيله فعلا، حيث إن القيم المتحصل عليها فعلا خلال تلك السنوات متقاربة فيما بينها إلى حد ما بفارق ليس بالكبير، ولكنها تختلف عن المستهدف الذي تم تقديره، وهذا قد يرجع إلى سوء التقدير من قبل اللجنة المشتركة بين الإدارة الضريبية والإدارة العامة للميزانية، وكذلك قد يرجع لعدم دراسة المجتمع الضريبي وطبيعة الأنشطة الخاضعة للضريبة، ومدى قدرة الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة المستهدفة في ظل الظروف الراهنة وما تعاني منه البلاد من صرعات وحروب، وما يؤكد ذلك هو الارتفاع المفاجئ لإجمالي الإيرادات الفعلية خلال سنة 2018م، حيث بلغ ما قيمته [945,500,00 د.ل.] تسعمائة وخمسة وأربعون ألفا

وخمسمائة دينار ليبي ومقارنتها بإجمالي الإيرادات المستهدفة خلال نفس السنة، والذي يقدر بـ [1,063,300,000] ليختلف الوضع وتختلف القيم بين المستهدف والمحقق خلال سنة 2020م بالانخفاض بفارق أكثر من [500,000 د.ل.] خمسمائة ألف دينار.

● تحليل السلسلة الزمنية للإيرادات العامة:

إن تحليل السلسلة الزمنية للإيرادات العامة شيء مهم، لأن من خلاله نستطيع معرفة مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في إيرادات الميزانية العامة للدولة. والجدول رقم (3) يوضح هذه النسبة خلال الفترة من (2015م حتى 2020م)، وذلك وفق الآتي:-

السنة	إجمالي الإيرادات الفعلية للضرائب	إجمالي الإيرادات العامة	نسبة مساهمة إيرادات الضرائب في الميزانية العامة %
2015	671,300,000	16,843,400,000	4 %
2016	716,900,000	8,595,200,000	3.8 %
2017	845,200,000	22,337,600,000	3.8 %
2018	1,063,500,000	49,143,600,000	1.2 %
2019	945,000,000	57,365,200,000	1.7 %
2020	633,000,000	22,818,000,000	2.7 %
المتوسط العام	—	—	4 %

● المصدر: (مصرف ليبيا المركزي، 2015)

ومن خلال الإطلاع على ما ورد بالجدول من بيانات تبين أن السلسلة الزمنية للإيرادات العامة قد سجلت أعلى قيمة لها خلال سنة 2016م، حيث بلغت [22,337,200,000 د.ل.] اثنين وعشرون مليون وثلاثمائة وسبعة وثلاثون ألفاً وستمائة دينار ليبي، وإن إجمالي مساهمة إيرادات الضرائب فيها كانت بقيمة [716,300,000 د.ل.]، حيث تعد النسبة

منخفضة رغم أنها الأعلى خلال فترة سنوات الدراسة، والتي قدرت بـ 3.8٪ من قيمة إجمالي الإيرادات العامة خلال تلك السنة، وقد استمرت هذه النسبة في الانخفاض خلال السنوات اللاحقة حتى وصلت أدنى معدل لها خلال سنة 2019م [1,7] ثم حصل تحسن طفيف خلال سنة 2020م فكان المعدل حوالي [2,7]، ولكن لا يمكن اعتباره تحسناً في مستوى مساهمة حصيللة إيرادات الضرائب في الميزانية العامة للدولة خلال هذه السنة عند مقارنة ذلك بالسنوات السابقة.

الأمر الذي يدل ويؤكد على وجود عدة أسباب منها ما يتعلق بالإدارة الضريبية وما يتعلق بالتشريعات المنظمة للضريبة كونها غير مواكبة للتطور الحاصل، وكذلك الظروف الأمنية، فجميع تلك الأسباب كان لها دور في إخفاء أغلب الممولين الملتزمين بدفع الضريبة لنشاطاتهم الاقتصادية ودفع الأغلب منهم للتهرب الضريبي.

ويدل من جانب آخر وعند دعم الميزانية بالإيرادات لا تعتمد الجهات المختصة على حصيللة الضرائب في تمويلها، إنما يتم الاعتماد على مصادر أخرى لدعمها [الإيرادات النفطية].

● تحليل السلسلة الزمنية للنفقات العامة:

هذا الجدول رقم (4) يوضح نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في تغطية النفقات العامة للدولة الليبية خلال الفترة من (2015م حتى 2020م)، وذلك وفق الآتي:-

السنة	إجمالي الإيرادات الفعلية للضرائب	إجمالي النفقات العامة	معدل نمو النفقات العامة	نسبة مساهمة إيرادات الضرائب في الميزانية العامة
2015	671,300,000	29,196,100,000	8,6	2,3
2016	716,900,000	21,315,800,000	-27	3,5

السنة	إجمالي الإيرادات الفعلية للضرائب	إجمالي النفقات العامة	معدل نمو النفقات العامة	نسبة مساهمة إيرادات الضرائب في الميزانية العامة
2017	845,200,000	24,834,400,000	16.5	3.4
2018	1,063,500,000	29,269,200,000	20	3.63
2019	945,000,000	33,940,500,000	15	2.78
2020	633,000,000	25,382,000,000	- 25	2.49

● المصدر: (مصرف ليبيا المركزي، 2015)

ومن خلال الإطلاع على ما ورد بالجدول من بيانات تبين أن أعلى قيمة لمساهمة الإيرادات الضريبية في تغطية النفقات العامة (ضريبة الدخل) خلال فترة الدراسة سجلت سنة 2018م، حيث بلغت [3. 63 %]، وكانت أدنى نسبة لها خلال سنة 2015م، حيث بلغت [2'3 %]، وبالرغم الارتفاع البسيط لها بعد سنة 2018م إلا إنها سجلت انخفاضا مستمرا إلى أن وصلت سنة 2020م إلى نسبة (2. 49 %)، وهذا الانخفاض له تأثير كبير على الميزانية العامة للدولة.

■ النتائج والتوصيات:

تعتبر الضرائب أحد أهم المصادر الرئيسية للإيرادات العامة، ونظرا لأهميتها ودورها في دعم النفقات العامة تحظى باهتمام الدول، وبالتالي تعمل على زيادة حصيلتها والعمل على الحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وما يؤدي إليها، حيث تم إجراء هذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة الإدارة الضريبية والتشريعات والقوانين المنظمة لها في زيادة حصيلة الضرائب للمساهمة في النفقات العامة وتأثيرها على الميزانية العامة للدولة، فقد

أجريت الدراسة على مدى 5 سنوات من (2015م - 2020م)، حيث تم تحليل الحصيلة الفعلية للضرائب ومقارنتها بالمقدر تحصيله ونسبته إلى إجمالي الإيرادات والنفقات العامة بميزانية الدولة .

ومن خلال ذلك تم التوصل إلى مجموعة من النتائج كانت كالآتي :-

● أولاً: النتائج.

1- عدم توفر إدارة ضريبية قادرة وفاعلة على القيام بإجراءات الربط والتحصيل أدى إلى انخفاض حصيلة الضرائب.

2- عدم وجود تشريعات وقوانين منظمة ومواكبة للتطور الاقتصادي كان له الأثر السلبي في عدم قدرة الإدارة الضريبية على القيام بالمهام المكلفة بها على أكمل وجه، مما زاد من عملية التهرب الضريبي.

3- العامل السياسي والحروب التي تحصل بين الفترة والأخرى كانت سببا آخر في عزوف الممولين عن سداد الضريبة سواء على مستوى الأفراد، أو الشركات المحلية والأجنبية.

4- عدم اعتماد السلطات المخولة بإعداد واعتماد الميزانية على حصيلة الضرائب لتمويل الميزانية العامة للدولة واعتمادها بشكل كبير على الإيرادات النفطية.

5- انخفاض حصيلة الضرائب حرم ميزانية الدولة من أهم مصادر التمويل الأساسية للنفقات العامة، الأمر الذي كان له تأثير سلبي على تقديم الخدمات للمواطنين.

● ثانياً: التوصيات.

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها عن طريق البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليه والمتعلقة بالإيرادات الفعلية لحصيلة الضرائب عن السنوات محل الدراسة (2015-2020م)، ومقارنتها بالمقدر تحصيله ونسبته إلى إجمالي الإيرادات والنفقات العامة بميزانية الدولة تم صياغة التوصيات بالآتي :-

- 1- دعم الإدارة الضريبية بالعناصر والخبرات والإمكانيات المادية اللازمة للدفع بها نحو تحقيق أهدافها والرؤية التي تسعى إلى تحقيقها.
- 2- ضرورة العمل على تطوير التشريعات والقوانين الضريبية بما يواكب تطور النشاط الاقتصادي ويعود بالنفع على الجميع.
- 3- لا بد من رفع الوعي الضريبي لدى المواطن (الممول)، وتقديم كافة أوجه التعاون لدفعه نحو الالتزام بدفع الضريبة الملزم بدفعها.
- 4- لا بد من إيجاد حل توافقي للانقسام السياسي الحاصل في الدولة الذي كانت له آثار سلبية واضحة على جميع القطاعات الاقتصادية وقد أثر بشكل ملحوظ على إعداد وتنفيذ الميزانية العامة وحرمانها من العديد من المصادر التي كان من الأولى أن تكون داعمة لها في التمويل.

■ قائمة المراجع

● أولاً : الكتب.

1. إياد أحمد القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، عمان، ط (2)، سنة 1998م.
2. السيد المرسي حجازي، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، مؤسسة محليون للنشر والتوزيع، بيروت، ط (1)، سنة 1997.
3. السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، ط (1)، سنة 1985م.
4. جهاد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته العملية وفقاً للتشريع الأردني، دار وائل للطباعة، عمان، ط (1)، سنة 2000 م.
5. جمال عبد الناصر، المعجم الاقتصادي، دار أسامة للنشر، عمان، ط (1)، سنة 2006 م.
6. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ط (1)، سنة 1987 م.

7. عبد المطلب عبد المجيد، اقتصاديات المالية العامة، الاسكندرية، الدار الجامعية، بلا (ط)، سنة 2005م.
8. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، منشورات الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، ط (بلا)، سنة 2010م.
9. عاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط (2)، سنة 1998 م.
10. طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط(1)، سنة 1999م.
11. محمد الغزاوي، واخرون، اقتصادات المالية العامة، دار المسرة للنشر، القاهرة، ط (بلا)، سنة 1994 م .
12. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة طرابلس، ط (بلا)، سنة 2004م.
13. هيثم عجام، المالية العامة - دراسة على تطبيقية الاقتصاد الليبي، منشورات الهيئة القومية للبحث العلمي، بيروت، ط (بلا)، سنة 1997م.

● ثانيا : الدوريات .

1. أسماعيل عبدالفتاح، الموسوعة الاقتصادية، مركز الاسكندرية للكتاب، القاهرة، ط (2)، سنة 2005م.
2. خالد عبدالحفيظ، أثر الإيرادات الضريبية على بعض المتغيرات الاقتصادية في السودان في الفترة من 1985م حتى 2010م، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية، ألمانيا، ط (1)، سنة 2021 م .
3. ياسر السلامين، وعبد الرحمن الدقة، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين ، المكتبة الأكاديمية، فلسطين، ط (4)، سنة 2014م.

● ثالثا: المجالات والبحوث والندوات والمحاضرات.

1. أمل صلاح، دراسة تحليلية لظاهرة التهرب الضريبي في البنية الحضرية المصرية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد (55)، سنة 2000 م .
2. سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، منشورات المجلة الجامعية، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، كلية الاقتصاد - صرمان، جامعة الزاوية، سنة 2013م.
3. عبد المنعم محمد داوود، آفاق التهرب الضريبي في ظل القانون 91 لسنة 2005م. الأبعاد التشريعية والقانونية والفقهية، مجلة مركز البحوث والمراجعة الجمركية والضريبية، القاهرة، سنة 2007 م.
4. محمد شلغوم، أساس حق الدولة في فرض الضريبة، مجلة العلوم القانونية والشرعية، جامعة

- الزاوية، ليبيا، العدد السابع، سنة 2015 م .
5. ماجد العجومي، ضريبة الدخل في القانون الفلسطيني، ورقة بحثية مقدمة لدراسة قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م، فلسطين، سنة 2010م.
6. محمد خالد المهيني، محاضرات في المالية العامة بالمعهد الوطني للإدارة العامة، البوابة الإلكترونية، سنة 2013 م .
7. فتحي عبدالحفيظ المجبري، قياس الجهد الضريبي في البلدان النامية. دراسة اقتصادية قياسية (1992.1997) ندوة النظام الضريبي في ليبيا التقييم والإصلاح، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، سنة 2003م.
8. ياسر الفريجات، التهرب الضريبي في الأردن - الأسباب وطرق العلاج، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، عدد (74)، منشورات جامعة القاهرة، كلية الحقوق، سنة 2009م.

● رابعا: رسائل الماجستير والدكتوراه.

1. آلاء الأمين، دور وطبيعة المعلومة الضريبية في الحفاظ على المال العام، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، سنة 2019م.
2. طارق أبو سنينة، العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، سنة 2008م.
3. عمر زكي، دراسة الأبعاد السلوكية للمحاسبة الضريبية وأثرها على الإفصاح عن الربح الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، سنة 2000م.
4. مصطفى رحال، أثر قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 في تشجيع الاستثمار في الأردن «رسالة ماجستير غير منشورة» جامعة الشرق الأوسط، الأردن، عمان، سنة 2011م.
5. مجدي عبدالسلام النجار، مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وأثرها في الكشف عن التهرب الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سنة 2014م.
6. محمد عبدالمنعم، جرائم التهرب من الضريبة على المبيعات، جرائم التهرب من الضريبة على المبيعات، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، سنة 2011 م .