



## ماهية التهرب الضريبي وصوره في التشريع الليبي

د. امحمد ضو عمر أبوخريص\*

محاضر، كلية القانون فرع الرحيبات، جامعة نالوت، ليبيا

### What is tax evasion and its forms in Libyan legislation

Dr. Amhmmid Dhaw Omar Abu Ikrays\*

Lecturer, Faculty of Law, Alruhaibat Branch, Nalut University, Libya

\*Corresponding author

ahmadabogres1976@gmail.com

\*المؤلف المراسل

تاريخ النشر: 2023-04-07

تاريخ القبول: 2023-04-04

تاريخ الاستلام: 2023-03-03

#### المخلص

من خلال دراستي لظاهرة التهرب الضريبي وصورها في التشريع الليبي، حيث تناولت هذه الظاهرة من خلال تعريفها ثم تعرضنا للأسباب التي تؤدي إلى انتشار وزيادة هذه الظاهرة لاسيما في الدول النامية ومن بينها ليبيا وتناولت أهم صور التهرب الليبي في الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بالتفصيل في التشريع الليبي وعليه توصلت من خلال هذه الدراسة لعدة نتائج وعدة توصيات من أهمها:  
أولاً: النتائج:

- 1 – إن من أسباب التهرب الضريبي في أغلب الدول هو ضعف وعي الأفراد في المجتمع بالإضافة إلى ضعف التشريعات الضريبية خاصة في وضع عقوبات رادعة للحد من هذه الظاهرة.
- 2 – تعتبر الإدارة الضريبية المساهم الأكبر في تفشي هذه الظاهرة نظراً لضعف الموظفين المختصين بمكافحة هذه الظاهرة وقلة خبرتهم في تتبع مرتكبي جريمة التهرب الضريبي بالإضافة إلى ضعف الامكانيات وأساليب الإدارة الحديثة في حصر المجتمع الضريبي وتتبع الأنشطة الخاضعة للضريبة وتحصيل الضريبة الواجب سدادها.
- 3 – للتهرب الضريبي أثره السيئ على الاستثمار التي تسعى الدول النامية على جذب وتنشيطه ولتحقيق تنميتها الاقتصادية حيث أثرت على معدلات جذب الاستثمار وكذلك على المشروعات الاستثمارية القائمة التي أدت إلى إفراغ خطط الاستثمار من مضمونها وتحقيق التنمية الاقتصادية المطلوب تحقيقها.  
ثانياً: التوصيات:

- 1 – للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الدول النامية ومنها ليبيا يتعين اتباع سياسة تشريعية أكثر صرامة وضع عقوبات رادعة لمرتكبي هذه الجرائم بحيث تكون هذه العقوبات ضمن العقوبات المقررة للجنايات وليس للجنح وفرض غرامات تصل إلى ثلاثة أضعاف الضريبة المتهرب منها وذلك تماشياً مع النظم الضريبية المقارنة.
- 2 – إيجاد سبل علمية حديثة وإدخال التقنية الحديثة في مصلحة الضرائب أو المأموريات التابعة لها لحصر المجتمع الضريبي واتباع أساليب محاسبية جادة وفعالة للأنشطة الخاضعة للضريبة واستخدام الأساليب الفنية الحديثة في ربط الضريبة وتقديرها والبعد عن التقديرات الجرافية في الربط والتقدير.

3 – عمل أو إعداد دورات تدريبية مكثفة للعاملين بمصلحة الضرائب لتنمية قدراتهم ومهارتهم وفقاً للأساليب الفنية الحديثة في تقدير وربط الضريبة وفقاً للأساليب المحاسبية الحديثة.

**الكلمات المفتاحية:** التهرب الضريبي، التشريع الليبي، مصلحة الضرائب

### Abstract

Through my study of the phenomenon of tax evasion and its effects on economic development in Libya, where I dealt with this phenomenon by defining it, then we exposed the reasons that lead to the spread and increase of this phenomenon, especially in developing countries, including Libya, and I dealt with the most important forms of Libyan evasion in direct and indirect taxes in detail in Accordingly, through this study, I reached several results and several recommendations, the most important of which are:

First: Results:

1 - One of the reasons for tax evasion in developing countries is the lack of awareness of individuals in society, in addition to the weakness of tax legislation, especially in setting deterrent penalties to reduce this phenomenon.

2 - The tax administration in developing countries is considered the largest contributor to the spread of this phenomenon due to the weakness of the staff specialized in combating this phenomenon and their lack of experience in tracking the perpetrators of the crime of tax evasion, in addition to the weakness of the capabilities and modern management methods in counting the tax community, tracking the taxable activities and collecting the tax that must be paid.

3 - Tax evasion has a bad effect on investment that developing countries seek to attract and activate and to achieve their economic development, as it affected investment attraction rates as well as existing investment projects that led to emptying investment plans of their content and achieving the required economic development.

Second: Recommendations:

1- To reduce the phenomenon of tax evasion in developing countries, including Libya, a more stringent legislative policy should be followed, and deterrent penalties should be set for the perpetrators of these crimes, so that these penalties are within the penalties prescribed for felonies and not for misdemeanors, and fines of up to three times the tax evaded, in line with comparative tax systems.

2- Finding modern scientific methods and introducing modern technology in the Tax Authority or its affiliated missions to count the tax community, adopting serious and effective accounting methods for taxable activities, using modern technical methods in tax assessment and assessment, and avoiding arbitrary assessments in assessment and assessment.

3- Conducting or preparing intensive training courses for employees of the Tax Authority to develop their capabilities and skills according to modern technical methods in estimating and assessing tax in accordance with modern accounting methods.

**Keywords:** tax evasion, Libyan legislation, tax authority

### المقدمة

تلعب الضرائب دوراً اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً في جميع دول العالم و ذلك من خلال السياسة الضريبية التي تهدف إلى تحقيق العديد الأهداف منها زيادة إيرادات الدولة و العمل على استقرار الاقتصاد القومي و تشجيع النمو الاقتصادي و تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع و نجاح السياسة الضريبية في تحقيق الأهداف يتطلب وجود نظام ضريبي سليم، و تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر الظواهر سلبية في السياسة الضريبية الحديثة، نظراً لما تمثله من آثار اقتصادية و اجتماعية و سياسية خطيرة في كافة الأنظمة الاقتصادية سواء رأسمالية أو اشتراكية، فلا ينجو أي نظام من آثارها الوخيمة و آثارها المعرقة للتنمية الاقتصادية خاصة في الدول النامية.

لذلك اهتم فقهاء القانون و الاقتصاد معاً بهذه الظاهرة و تحديد أسبابها و صورها و تضمنت تشريعات الدول كافة لأنماط التهرب الضريبي و صورته و بذلت قصارى جهدها لمكافحة هذه الظاهرة و الحد من آثارها خاصة الاقتصادية، فهي تلقي بظلالها على البرامج المالية للدولة فتحد من ندرتها في تحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة و تمتد آثارها على سياسات السوق من معدلات الإنتاج و الاستهلاك فتؤثر تأثيراً مباشراً أو غير مباشر، هذا بالإضافة إلى التأثيرات السلبية التي تعرقل جذب الاستثمار و انخفاض معدلاته في الدول النامية و منها ليبيا التي تعاني عناء كبيراً بسبب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي التي ظهرت جلياً في الأونة الأخيرة نتيجة انخفاض الإيرادات النفطية مما أدى إلى انخفاض التدفقات المالية و النقدية عجز دائم في الميزانية العامة الليبية و توقف تام في كافة المشروعات الإنتاجية و تدمير اقتصاديات الدولة و التضخم النقدي و الاقتصادي الذي ساد في الأفق بسبب عدم توفر السيولة النقدية و المعناة التي تخطت كل الحدود للاقتصاد الليبي حيث أصبح لظاهرة التهرب الضريبي تأثيراً واضحاً على كافة مناحي الحياة في الدولة.

### أولاً: أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من منطلق أن الضريبة مورداً مالياً تقليدياً لا غنى عنه في كافة الأنظمة المالية العالمية، حيث ثبت أنه المصدر الأكثر ثباتاً ونمواً لإيرادات الدولة الحديثة بخلاف الإيرادات المالية الأخرى مثل: الإيرادات النفطية التي تتأثر بسياسات الأسواق العالمية تارةً وبالظروف السياسية الدولية والإقليمية بل والداخلية تارةً أخرى.

فهو مصدر معرض للانقراض وانخفاض حصيلته المالية لعدم تحكم الدولة في أسعاره وفي حجم إنتاجه من ثم تذبذب إيراداته بخلاف الضريبة التي تخضع كلياً لسيادة الدولة وإيراداتها فلا تتأثر بعوامل داخلية أو خارجية تنقص من حصيلتها ومن ثم فإن اعتماد الميزانية العامة للدولة عليها تجعلها أكثر استقرار خاصة في التنمية الاقتصادية، ولما كان التهرب الضريبي يمثل ظاهرة تؤدي إلى عدم ثبات حصيلة الضرائب وانخفاضها مما يجعل اقتصاد الدولة أكثر عرضة للانتكاسات الاقتصادية ومن هنا تأتي أهمية البحث في الوقوف على هذه الظاهرة وتحديد أسبابها وصورها.

### ثانياً: إشكالية البحث:

تأتي إشكالية هذا البحث في الآثار التي تسببها ظاهرة التهرب الضريبي في النظام المالي الليبي والتي تعرقل تنفيذ خطط التنمية بشكل عام بسبب ندرة الموارد المالية خاصة بعد انخفاض الإيرادات النفطية وتوقفها تماماً في بعض الأحيان نظراً للظروف الأمنية والسياسية التي تمر بها البلاد مما يستوجب معه قيام الإدارة بتفعيل وسائل مكافحة التهرب الضريبي لذلك يطرح السؤال الآتي:

ما هو التهرب الضريبي وأسبابه وصوره حتى يضع المشرع الليبي الوسائل للحد من هذه الظاهرة، ومعالجة آثارها؟

### ثالثاً: أهداف البحث:

لعل من أهداف هذا البحث التعرض لظاهرة التهرب الضريبي في النظام الليبي لتحقيق الأهداف الآتية:

1 – الوقوف على ماهية هذه الظاهرة وأسبابها وصورها.

2 – أثبت الواقع أن الاعتماد على الإيرادات النفطية في ليبيا لدعم الميزانية الليبية ومشروعات التنمية في ليبيا أمر غير محمود العواقب ودافعاً هاماً للاهتمام بالتشريع الضريبي الليبي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي لتوفير الإيرادات المأمونة لتحقيق التنمية.

3 – ثبتت في الآونة الأخيرة إن عدم الاهتمام بظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الليبي كانت أهم الأسباب التي تعرضت لها مشروعات التنمية للتوقف والانحصار لاسيما بعد انخفاض الإيرادات النفطية في الميزانية الليبية.

4 – إن إعادة الإعمار الذي يمثل أهم أهداف التنمية في ليبيا لا غنى عن الضريبة لتحقيقها لذلك يجب بذل كل الجهود للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ومعالجة آثارها.

#### رابعاً: صعوبات البحث:

تكمن صعوبات البحث في ندرة المراجع والكتب والمؤلفات العلمية التي تتناول هذه المشكلة ووسائل مكافحتها خاصة في ظل الظروف التي تمر بها ليبيا مع ندرة التطبيقات العلمية وتقاعس الإدارة الضريبية في القيام بدورها لمكافحة هذه الظاهرة، بالإضافة إلى عدم وجود بيانات واضحة تحدد آثار ظاهرة التهرب الضريبي على الاقتصاد الليبي وصعوبة التنقل بين المكتبات والإدارات الضريبية للحصول على المراجع والوثائق التي تدعم موضوع البحث.

#### خامساً: الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تطرقت إلى موضوع التهرب الضريبي ولكن ليس باستفاضة، حتى وإن تطرقت إلى بعض جوانب التهرب الضريبي ولكن ما يخص صور التهرب الضريبي في التشريع الليبي لم تجد الدراسات المستفيضة في هذا الجانب، فحاولنا دراسة هذا الموضوع بأكثر تعمق ودقة ولا ندعي الكمال والسبق ولكن قد بذلنا ما في وسعنا ونسأل الله التوفيق والسداد.

#### سادساً: منهج البحث:

يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي من خلال دراسة التهرب الضريبي وصوره في التشريع الليبي والمؤلفات التي تناولت ظاهرة التهرب الضريبي مع تدعيم البحث بالمنهج التحليلي والقانوني.

#### سابعاً: خطة البحث:

يتناول الباحث هذا الموضوع وفق منهجية علمية حديثة على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

المبحث الثاني: صور التهرب الضريبي في التشريع الليبي

المطلب الأول: صور التهرب الضريبي في الضرائب المباشرة في التشريع الليبي

المطلب الثاني: صور التهرب الضريبي في الضرائب غير المباشرة في التشريع الليبي

#### المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

على الرغم من أن فكرة التهرب الضريبي ليست حديثة، إلا أن انتشارها في الوقت المعاصر لم يحظى بالأهمية المطلوبة مما لا شك فيه إن الاتفاق على التعريف محدد ومتفق عليه للتهرب الضريبي – موضوع الدراسة – سوف يكون عوناً للباحث في تعريفه ومعرفة أسبابه وصوره وموقف الفقه والمشرع الليبي من هذه الظاهرة و حيث كثر في الآونة الأخيرة الحديث عن مفهوم التهرب الضريبي حتى اختلط بالعديد من المفاهيم و أصبح التعبير عن التهرب الضريبي يدل على عدة مفاهيم تبعد عن المعنى الحقيقي للتهرب من أداء الضرائب.

وعلى ذلك يقسم المبحث إلى:

## المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

## المطلب الثاني: اسباب التهرب الضريبي

## المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تنتشر في جميع دول العالم، وتعتبر ظاهرة أخلاقية قبل أن تكون مالية أو اقتصادية، وهي جريمة تقع لمخالفة التزام أداء الضريبة باستخدام الطرق والوسائل غير مشروعة بقصد التخلص من أوائها وهي جريمة خطيرة تمس الخزائن العامة في المجتمع وتعد أخطر أنواع السرقة لأنها تمس حقوق أفراد المجتمع بأكمله.

ونظراً لأهمية ظاهرة التهرب الضريبي لكونها ظاهرة عالمية توجد عند وجود الضرائب في ضوء ذلك نحاول الوصول إلى تعريف التهرب الضريبي لغة واصطلاحاً:

### أولاً – تعريف التهرب الضريبي لغة:

يتفق معظم علماء اللغة على معنى واحد لعريف التهرب الضريبي حيث عرفه ابن منظور بأنه هرب – الهرب والفرار هرب يهرب هرباً فر يكون ذلك للإنسان وغيره من أنواع الحيوان وأهرب جد في الذهاب مذعوراً<sup>1</sup>.

والإمام الزمخشري يذهب بمادة هرب نحو المعنى السابق حيث يقول: هرب جد به الهرب والمتهرب ومن هنا يتضح لنا أن علماء اللغة أجمعوا على أن الكلمة تعني الفرار والجد في الهرب للتخلص من أمر ما وتكون للإنسان وغيره<sup>2</sup>.

والضريبة هي الفرض والإلزام حيث يقال ضرب عليه مبلغ من المال أي فرضه عليه وألزمه عليه<sup>3</sup>.

### ثانياً – تعريف التهرب الضريبي اصطلاحاً:

بالاطلاع على معظم التشريعات الضريبية المقارنة يتضح أن المشرع الضريبي لم يعرف التهرب الضريبي وتولى الفقه المقارن مهمة تناول هذه الظاهرة و حيث أن فكرة التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة، بل هي فكرة قديمة منذ أن عرفت المجتمعات الإنسانية الضرائب و ركزت الاتجاهات الفقهية عموماً على تعريف التهرب الضريبي، و تميزه عن الظواهر التي قد تختلط به، مثل العبء الضريبي و غيرها، بالإضافة إلى تقسيمه وفقاً للقانون إلى تجنب ضريبي و آخر غير مشروع، و من ناحية أخرى قسم بعض الفقهاء التهرب الضريبي وفقاً لحجمه إلى تهرب كلي و تهرب جزئي و من ناحية ثالثة تم تقسيمه وفقاً لإقليميته، إلى تهرب داخلي أو ( إقليمي ) و تهرب دولي، و بالرغم من الصعوبة الشديدة في وضع تعريف شامل و دقيق يلامس جميع جوانب التهرب الضريبي و على غرار أغلب التشريعات الضريبية و التي لم تضع تعريف للتهرب الضريبي، سار المشرع الضريبي الليبي على نفس المنهج، ولم يضع تعريف محدد للتهرب الضريبي حيث ترك ذلك إلى الفقه إلا أن القانون في ليبيا كغيره من الدول خاض غمار التجربة للبحث عن تعريف لظاهرة التهرب الضريبي، و قام بالمساهمة في إثراء النقاش لظاهرة التهرب الضريبي و ذلك و يمكن التعرض لتعريف الفقه للتهرب الضريبي من خلال اتجاهين الأول – الاتجاه الموسع، والثاني – المضيق، لتعريف التهرب الضريبي و سنتناول ذلك تفصيلاً على النحو الآتي:

1 - ابن منظور: لسان العرب، طبعة دار المعارف، بدون تاريخ، ج 6 / 4664.

2 - الإمام الزمخشري: أساس البلاغة، طبعة دار التنوير العربي، بيروت 1984، ج 4، ص 482.

3 - عبد المجيد محمود الصلاحين، التهرب الضريبي وأحكامه الفقهية، كلية الشريعة، الأردن، ص 190.

## أ - الاتجاه الأول - التعريف الموسع للتهرب الضريبي:

عرف التهرب الضريبي بأنه ((كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه))<sup>4</sup>.

ومنهم من عرفه بأنه تخلص المكلف القانوني من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبثها إلى شخص آخر وفي هذه الحالة لا تحصل الإدارة أية ضريبة<sup>5</sup>.

وعرفه جانب آخر: أنه محاولة التخلص بشتى الطرق والأساليب من أداء الضريبة<sup>6</sup>.

وكما عرفه جانب آخر: بأنه ظاهرة خطيرة يحاول بواسطتها الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة الإفلات من دفعها كلها أو جزء منها<sup>7</sup>.

وأشار الفقهاء بأنه لا يتحقق إلا بالاتجاه إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها الضريبي، حيث ترك ذلك إلى الفقه إلا القانون في ليبيا كغيره من الدول خاض غمار التجربة للبحث عن تعريف التهرب الضريبي، وقام بالمساهمة في إثراء النقاش حتى لا تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة كأن يقدم إقراراً كاذباً عن دخل أو يمتنع عن دفع الضريبة<sup>8</sup>.

وعرف أيضاً: بأنه وسيلة للتخلص من الضريبة لأنه ينطوي على العبث بالقانون والإخلال بأحكامه، حيث ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة<sup>9</sup>.

## ب - الاتجاه الثاني - التعريف المضيق للتهرب الضريبي:

يذهب الفقهاء إلى أن التهرب الضريبي هو محاولة الشخص الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً متبعاً طرقاً وأسباباً مخالفة للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش<sup>10</sup>.

وذهب رأي آخر إلى أن التهرب من الضرائب يقصد به محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع أساليب وطرق مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش نحوه<sup>11</sup>.

وذهب رأي ثالث أن المقصود من التهرب هو امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها مستعيناً في ذلك بكافة أنواع الغش وهي مختلفة ومتعددة ولذلك عادةً ما يعرف التهرب من الضريبة بالغش الضريبي<sup>12</sup>.

ومنهم من يعرفه بأنه محاولة الممول عدم دفع الضريبة بإخفاء بعض العناصر كلياً أو جزئياً و استعمال طرق احتيالية أو غش لعدم دفع الضريبة في أي مرحلة من مراحلها سواء عند الربط أو في مرحلة التحصيل<sup>13</sup>.

4 - حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار الضرائب، دار المعارف، القاهرة، 1963، ص 346.

5 - محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، دار المعرفة، الجامعة الإسكندرية، 1996، ص 229.

6 - محمد السعيد وهبة، صور التهرب الضريبي، دار نشر الثقافة، 1996، ص 164.

7 - احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1990، ص 211.

8 - مجدي محمد الخولي، الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في التشريع المصري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1995، ص 32.

9 - زين العابدين ناصر، علم المالية والتشريع الضريبي، طبعة 1982، القاهرة، مصر، ص 157.

10 - احمد جامع، علم المالية العامة، مكتبة جامعة عين شمس، طبعة 1970، ص 123.

11 - رفعت المحجوب، المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 1979، ص 219.

12 - جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة عين شمس، مصر، 1982، ص 30.

13 - هيثم محمد شريف، مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بنها، مصر، ص 5.

كما عرف التهرب الضريبي من قبل فقهاء القانون الجنائي بأنه: لجوء الممول إلي وسيلة غير مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة وهو ما يمكن اعتباره بأنه نفس اتجاه التعريف الغالب عند فقهاء المالية ويتعين هنا الإشارة إلى ما يسمى التجنب الضريبي الذي يعد غير مجرم ولا يقرر له القانون عقاباً ويسمى بالتخطيط الضريبي والذي يعد من الحقوق المشروعة سواء للدولة أو للفرد وله عدة صور منها، امتناع الشخص عن الواقعة المنشئة للضريبة واستفادة الممول من مناطق محددة بالإعفاءات الضريبية<sup>14</sup>.

ويرى الباحث أن التعريف المضيق للتهرب قد قصر على الصورة الجسمية و هو الغش الضريبي أو استعمال طرق احتيالية و هذا خطأ في التهرب الضريبي نوعان: جسيم و بسيط و البسيط يتمثل في امتناع الممول عن سداد الضريبة و الجسيم يتمثل في استعمال طرق احتيالية لعدم سداد الضريبة المستحقة و تؤيد الاتجاه الموسع في تعريف التهرب الضريبي كونه تناول التهرب الضريبي بصورتيه البسيطة و هي الامتناع عن سداد أو دفع الضريبة المستحقة في ميعادها.

و الجسيم هو استخدام وسائل احتيالية للتهرب من الضريبة وهذا ما أكدته التشريعات الضريبية في التشريع الليبي و التشريع المقارن في تجريم التهرب الضريبي في صورتيه البسيطة والجسيمة حيث نصت المادة ( 75 ) من القانون رقم ( 7 ) لسنة 2010 م بشأن ضرائب الدخل في ليبيا ( مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يعاقب بغرامة لا تقل على أربعة أمثال مالم يؤدي من الضريبة كل من ارتكب بقصد التخلص من الضريبة أو جزء منها أو حرض، أو أتفق أو ا على ذلك كالإدلاء ببيانات غير صحيحة أو إعداد حسابات أو دفاتر غير صحيحة أو استعمال طرق احتيالية لإخفائه )<sup>15</sup>.

و ذهب المشرع المصري إلى تجريم التهرب الضريبي متبينا مسلكاً محدداً له حيث نص على عقوبة التهرب الضريبي في القانون رقم (175) لسنة 1981 الخاص بضرائب الدخل الباب العاشر منه المادة ( 187 ) معاقبا على التهرب بعقوبة السجن و ذلك لكل من تخلف عن إخطار مزاولة النشاط المنظمة بأحكام المادة ( 133 ) منه، و كل من تهرب من أداء أحد الضرائب المنصوص عليها في القانون باستعمال طرق احتيالية<sup>16</sup>.

ونصت المادة (44) من القانون (11) لسنة 1991 المصري يعاقب على فعل التهرب بالحبس الذي لا يقل عن شهر، وبالغرامة التي لا تقل عن ألف جنيه ولا تزيد عن خمسة آلاف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويحكم على الفاعلين والشركاء متضامنين بالضريبة، والضريبة الإضافية وتعويض لا يجاوز لثلاثة أمثال الضريبة<sup>17</sup>.

### المطلب الثاني – أسباب التهرب الضريبي:

أن ظاهرة التهرب الضريبي في غالبية دول العالم إلا أن نطاقه يختلف من بلد إلى آخر كما يختلف من شخص إلى آخر وتعاني الدول النامية من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، مما يؤثر بشكل سلبي على التنمية الاقتصادية والنمو الاقتصادي، وكذلك عجز في الميزانية العامة للدولة وذلك لعدة أسباب.

14 - رفعت المحجوب، المالية العامة، مرجع سابق، ص 219.

15 - مدونة التشريعات الليبية، السنة العاشرة، العدد الرابع، الصادر 2010/4/28، ص 150.

16 - جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، مرجع سابق، ص 31.

17 - اسعد طاهر احمد، ضريبة المبيعات في الميزان، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2001، ص 120.

## أولاً: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

يقصد بالإدارة الضريبية مجموعة من العاملين بالإدارات والمأموريات، المنوط بهم تنفيذ تشريعات الضريبة على المبيعات، بالإضافة إلى نظم العمل السائد مثل توزيع الاختصاصات<sup>18</sup>.

هناك العديد من الأسباب التي تتعلق بالإدارة الضريبية والتي تؤدي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي أهمها:

### 1 – تعقيد النظام الضريبي وعدم مرونته:

إن أغلب الأنظمة الضريبية دائماً تعتبر معقدة و هي حقيقة لا يمكن إنكارها و قد يصعب فهمها و إدراكها من المكلفين العاديين من غير المختصين بذلك و عدم المساواة في معاملة الممولين فيلاحظ وجود معاملة خاصة لفئة خاصة إضافة إلى تعدد أسعار بعض الضرائب بالإضافة إلى أن الإدارة الضريبية ليست مهتمة بالمولين من خلال عدم توضيح للممول أسلوب التعامل معها و تحديد المطلوب منه القيام به و عدم القيام بدورات تدريبية و توضيحية عبر وسائل الإعلام لضريبة مفروضة حتى يكون النظام الضريبي خالي من الغموض يجعل الممول يبتعد عنه و عدم التواصل مع الكوادر و العناصر المختصة بذلك و اللجوء للتهرب الضريبي<sup>19</sup>.

### 2 – ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية وبين الممول:

ينظر الممولين إلى الإدارة الضريبية بأنها جهة تسعف و جباية الأموال و في الجهة الثانية تنظر الإدارة للمول بأنه متهرب من دفع ما عليه من الالتزام و هي الضريبة و لابد من ضبطه، و انطلاقاً من ذلك فإن الإدارة الضريبية ينشأ لها عدم الثقة و الشك في الممول و صدقه ، وذلك من حيث الإقرارات و المستندات التي يقدمها التي تخضع للضريبة و يتطلب مراجعة الإقرارات و المستندات التي قدمها و التأكد من مطابقتها أو صدقها و قد تقوم الإدارة الضريبية بدفع أو أنفاق مبالغ مالية لإنجاز مهمتها قد يفوق و يتعدى المبلغ الذي تريد تحصيله من الممول، أو تقوم باللجوء إلى التقدير الذي يعتبر أسلوب يتم من خلاله ظلم الممول خاصة و إن تم الاعتماد على المظاهر الخارجية التي قد تكون غير صحيحة أو التقدير الجزافي للضريبة<sup>20</sup>.

أما الممول فهو الطرف الثاني وفي الغالب لا يثق في الإدارة الضريبية كونه ينظر إلى تعسفها في الإجراءات سواء في التحصيل للضريبة أو الربط، ويعتبرها ليست عادلة ولا يثق في عناصرها وهذا ما يجعله يلجأ للتهرب الضريبي وعدم تسديد ما عليه من التزامات وهي الضرائب الأمر الذي يكلف خسائر طائلة في خزنة الدولة<sup>21</sup>.

### 3 – عدم كفاءة الإدارة الضريبية:

الإدارة الضريبية هي التي يناط بها تطبيق القانون الضريبي الذي ينشئ علاقات مترابطة بين الممول والإدارة وهي تعتبر مجموعة من الأجهزة التي تقوم بتطبيق القانون الضريبي، وذلك من خلال حصر الممولين أو المكلفين بالضريبة وربطها ثم تحصيلها وهي من الإدارات المهمة كونها هي المسؤولة عن تجميع وتحصيل إيرادات الدولة والتي يتم بموجبها تمويل النفقات في الدولة، و الإدارة الضريبية لتكون فاعلة لابد أن تتوفر فيها مجموعة من المقومات.

18 - احمد فوزي السيد الخولي، مواجهة ظاهرة التهرب من الضريبة على المبيعات، رسالة ماجستير، مصر، جامعة الاسكندرية، كلية الحقوق، 2007، ص 111.

19 - جميل عبد الرحمن صابوني، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة للقوميات، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، 2005، ص 61.

20 - محمد نجيب محمد جادو، ظاهرة التسرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق، مصر، 2003، ص 321.

21 - محمد نجيب محمد جادو، ظاهرة التسرب الضريبي، المرجع السابق، ص 323.

أولها توافر الخبرات الفنية ذات الكفاءة في العمل و ثانيها توفير الحوافز التشجيعية من مرتبات عالية و غيره من حوافز و ذلك لأداء عمله بكفاءة، و ثالثها و توفير التكنولوجيا الحديثة، و تعتمد الإدارة الضريبية في القيام بعملها على الموظفين و هم الذين يتعاملون مع الممولين و بناء علة ذلك يقع على عاتق الموظفين و خاصة المختصين في الضرائب نجاح أو فشل التشريع الضريبي حتى تتحقق الإدارة الضريبية الهدف المطلوب منها بكفاءة، كما تعتمد على موارد مادية تهيئ لها الوصول إلى الممولين بأسهل و أسرع الطرق منها مثلاً الحاسب الآلي<sup>22</sup>.

### ثانياً: الأسباب التشريعية:

التشريع الضريبي أنه مجموعة من القوانين و اللوائح و القرارات و التعليمات التي تصدرها الجهة المختصة بفرض الضرائب و التي تنظم طرق تحصيلها و جبايتها، كما يتضمن أحكام المحاكم و قرارات اللجان الضريبية، و التي تمثل سابقة الرجوع لآثارها لاحقاً<sup>23</sup>.

و الأسباب التشريعية لها دور فاعل و متميز في بروز و انتشار ظاهرة التهرب الضريبي على أساس إن كثرة التشريعات الضريبية من جهة وجود الثغرات في نصوص موادها تشكل إذا تلازمت مع أسباب أخرى دافعاً و حافزاً على التهرب الضريبي و يظهر دور العوامل أو الأسباب التشريعية في انتشار التهرب الضريبي من خلال وجود العناصر الآتية:

### 1 – مسلك المشرع في التنظيم الوضعي للضريبة:

يعتبر القصور التشريعي سبب هام في لجوء الممولين للتهرب من الضريبة لا سيما إذا كان القصور ناتج عن الغموض في بعض النصوص التشريعية وتباينها و التعارض فيما بينها و نوضح هذا تفصيلاً على النحو التالي:

### أ – الغموض في النصوص التشريعية والضريبية:

عدم وضوح العبارات في النصوص القانونية أو كونها تكون مبهمة و فضفاضة و بالتالي يؤدي الاختلاف في التفسير و التأويل بين الممول من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى مما يسبب نزاعات و اختلافات، و كذلك نقص في النص في القانون الضريبي بحيث أن الجهة المختصة بوضع التشريعات الضريبية تغفل على بند أو عبارة أو كلمة في نص القانون الضريبي مما يتيح للممول فرصة أو ثغرة بأن يتهرب من دفع الضريبة أو الالتزام بها في الأصل فالتشريع الضريبي ينبغي أن يكون واضحاً و محدداً، حيث أنه يفرض التزامات، و يؤثر على المراكز المالية للمكلفين، و أي غموض غالباً مما يؤدي إلى تعدد الآراء و تضارب التطبيقات و كثرة النزاعات، و استناد المكلف إلى التفسير الذي يساعده على التهرب من الضريبة و هو ما يعبر عنه بقاعدة اليقين الضريبية إحدى أهم مبادئ فرض الضريبة<sup>24</sup>.

### ب – التعارض و عدم التنسيق بين القوانين الضريبية:

يعتبر التطور و النمو المستمر في اقتصاد الدولة و بالتالي يستلزم على الدولة اتساع نشاطها، و من ثم زيادة الاتفاق العام بمعدل أكبر من الزيادة الحاصلة في نصيب الفرد من الناتج القومي الإجمالي، و إن الزيادة في الأنفاق تجعل الدولة تبحث عن مصادر تمويلية جديدة و كافية، من ثم سوف تلجأ للضرائب كونها من أهم المصادر، و بناءً على ذلك و من أجل زيادة حصيلة الضريبة إما أن تلجأ إلى زيادة في سعر الضريبة الموجودة و إما تقوم باستحداث أنواع جديدة من الضرائب و هذه الضرائب المستحدثة تفرض من السلطة التشريعية في قوانين ضريبية و بعض قوانين تنظيم الدولة في مجالات اجتماعية أو اقتصادية و لكنها

22 - جميل عبد الرحمن صابوني، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة للقوميات، مرجع سابق، ص 61.

23 - جميل عبد الرحمن صابوني، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة للقوميات، المرجع السابق، ص 50.

24 - احمد فوزي السيد الخولي، مواجهة ظاهرة التهرب من الضريبة على المبيعات، مرجع سابق، ص 111.

تتطرق إلى موضوع الضرائب مثل قوانين الاستثمار كونها تفرض ضريبة أو تعفي منها و على السلطة التشريعية أن تعمل على منع التعارض أو التضارب بين نصوص القوانين أو التشريعات الضريبية ذاتها أو بينها وبين القوانين أو التشريعات الأخرى، و إن عدم التوافق و التنسيق بين التشريعات الضريبية ينتج عنه ظاهرة الازدواج الضريبي.

## 2 - مسلك المشرع في اختيار الفن الضريبي:

إن اختيار الفن التشريعي الذي يهدف للحصول على الاقتطاع الضريبي سواء على الدخل أو على رأس المال يختلف من مشرع إلى آخر، و الفن الضريبي يتضمن كيفية تحديد الوعاء الضريبي و مقدار الضريبة الواجبة الخصم أو الاقتطاع ، و حيث أن نوع الضرائب التي يفرضها المشرع يكون لها دور مهم في تحديد التهرب و نسبته لأنه يتم تقديرها مدى ملائمتها للظروف الاقتصادية و الاجتماعية في الدولة و مدى نجاح المشرع في استخدام الفن الضريبي لتحقيق الأهداف المطلوبة من السياسة الضريبية و حيث أنه في الواقع إن فرص التهرب من الضرائب غير المباشرة كضريبة الاستهلاك هي أقل من التهرب من الضرائب المباشرة كضريبة الدخل كون الضرائب الغير مباشرة يتم جبايتها أو الحصول عليها من خلال القيام بإجراء خاضع للرقابة من الإدارة الضريبية كعبور المنافذ أو شراء الأشياء دون النظر على الإقرارات التي يقدمها الممول، و إن الضرائب المباشرة تكون فرص النجاح في التهرب منها تكون عالية و كبيرة لأنها تعتمد على إقرارات يتم تقديمها من الممول قد تكون صحيحة أو عكس ذلك<sup>25</sup>.

## ثالثاً: - الأسباب الاقتصادية:

إن الأسباب الاقتصادية تلعب دوراً بارزاً في خلق التهرب الضريبي و انتشاره و تؤثر الظروف الاقتصادية التي تسود المجتمع الضريبي من ناحية الميل للتهرب الضريبي و عدم الاستقرار الاقتصادي و تقلب الأنظمة الاقتصادية تكون له عواقب وخيمة تؤدي بالدرجة الأولى للتهرب الضريبي و هروب رؤوس الأموال إلى خارج البلاد مما يؤثر على الاقتصاد الوطني و يؤدي إلى أزمات اقتصادية تجعل الأفراد يتهربون مع دفع الضرائب. حيث إن النظام الضريبي هو أحد الأجزاء المكونة للنظام المالي، والذي يرتبط بالنظام الاقتصادي في الدولة ارتباط وثيق، ويتأثر النظام الضريبي بكافة العوامل الاقتصادية الموجودة في هذه الدولة، سواء تعلق بالظروف الاقتصادية بشكل عام، أو بالوضع الاقتصادي للمول بشكل خاص<sup>26</sup>.

## أ - فيما يتعلق بالظروف الاقتصادية للدولة:

تعتبر الحالة الاقتصادية للدولة سواء في حالة رخاء أو حالة كساد تؤثر تأثيراً مباشراً في وجود و حجم التهرب الضريبي، فإن موقف الدولة تجاه التهرب الضريبي يختلف في فترة الرخاء عن فترة الكساد ففي فترة الرخاء و الانتعاش تزداد دخل الأفراد، و كذلك يزداد فرص نقل العبء الضريبي و من خلال ذلك لن يشعر الممولين بثقل العبء الضريبي الذي فرض عليهم و من ثم فإنه لن يتجهوا إلى التهرب الضريبي و ذلك خوفاً من تطبيق القانون عليهم مادام إنهم يستطيعوا دفع الضريبة و الدولة تبتدى نوعاً من التساهل بينما في حالة ركود النشاط الاقتصادي و كساده تتشدد الدولة و ذلك من أجل تعويض الفاقد في الاحتياجات المالية فأنها تلجأ إلى فرض ضرائب جديدة مما يؤثر و يزيدهم العبء الضريبي على الممول و أن الممول لا يستطيع دفع الضريبة نتيجة لتردي الأوضاع الاقتصادية و من هنا سوف يلجأ الممول للتهرب الضريبي و التخلص من الالتزام بدفعها<sup>27</sup>.

## ب - أما من حيث الظروف الاقتصادية للمول:

25 - محمد خير أحمد العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2003، ص 5.

26 - جميل عبد الرحمن صابوني، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات العابرة للقوميات، مرجع سابق، ص 50.

27 - السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، القاهرة، دار النهضة العربية، ط 2000، ص 809.

إن الظروف الاقتصادية لها تأثير على الممول إما أن يدفعه للتهرب الضريبي وذلك إذا كان الدخل محدود وبسيط، إن الضريبة سوف تتقطع من دخله وبالتالي ينقص المال الخاص به بإشباع الحاجات الضرورية مما يجعله يحرص على المحافظة عليه، وأما إذا كان دخل الممول جيد فإن اقتطاع الضريبة لن يؤثر في ماله وقدرته المالية وإشباع حاجاته الضرورية وعندها الممول لن يتهرب من دفع الضريبة المفروضة عليه وسوف يقوم بأدائها نظراً لشعوره الإيجابي العائد من دفع الضريبة<sup>28</sup>.

**رابعاً:** وهناك أسباب أخرى من بينها الأسباب النفسية والسلوكية لدافع الضريبة، وهي أن الممول يجد نفسه عادةً مرغماً على قبول الضريبة مع عدم قناعته بها يسعى داخلياً من التخلص منها، باعتبارها التزام مقيد لحريته ويزيد الشعور بعدم ارتياحه لدفع الضريبة وغيرها من الأسباب.

### **المبحث الثاني: صور التهرب الضريبي في التشريع الليبي**

تتعدد صور التهرب الضريبي و تختلف في النظم الضريبية الحديثة فبعض النظم يعتبرها جناية و بعض النظم الأخرى تعتبرها جنحة إلا أن التشريع الضريبي الليبي أورد كافة صور التهرب الضريبي بوصف الجنحة و لكن أثرت أن تناول صور التهرب الضريبي من ناحية التقسيم المالي و الضريبي و ليس من ناحية التحريم الجنائي لذلك سأعرض لصور التهرب الضريبي من خلال تقسيم الضرائب إلي ضرائب مباشرة و أخرى غير المباشرة و عليه سنتناول صور التهرب الضريبي في الضرائب المباشرة في مطلب أول و نتعرض إلى صور التهرب الضريبي في الضرائب غير المباشرة و ذلك وفقاً للتقسيم الآتي:

**المطلب الأول: صور التهرب الضريبي في الضرائب المباشرة في التشريع الليبي.**

**المطلب الثاني: صور التهرب الضريبي في الضرائب غير المباشرة في التشريع الليبي.**

**المطلب الأول: صور التهرب الضريبي في الضرائب المباشرة في التشريع الليبي**

مما لا شك فيه إن المشرع الليبي تأثر بالمشرع المصري في كثير من التشريعات و منها التشريع الضريبي لذلك تشابهت صور التهرب الضريبي في الضرائب المباشرة في التشريع المصري و الليبي و زيادة في التوضيح و التفصيل سنتعرض للصور التهرب الضريبي في التشريع و كذلك الغرامات الأخرى المقضي بها و هو يتفق مع النص العام في قانون العقوبات المصري الذي يقضي بأن كل من أشترك في جريمة عليه عقوبتها<sup>29</sup>.

ولقد حدد المشرع الضريبي الليبي في القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل صور التهرب الضريبي في عدة صور يمكن حصرها في الصور الآتية:

**الصورة الأولى: جرائم التهرب الضريبي المتعلقة بالإقرار الضريبي:**

حدد المشرع الضريبي بالقانون رقم 7 لسنة 2010 صور التجريم الخاص بالإقرار الضريبي على النحو الآتي:

**أ – جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي أو تقديمه بعد الميعاد:**

نصت المادة (72) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي يعاقب بغرامة مقدارها مثل الضريبة المستحقة طبقاً للربط النهائي كل من تخلف بغير عذر مقبول عن تقديم الأقرارات أو الإخطارات أو البيانات المنصوص عليها في المواد (52، 60، 72، 38، 43، 44، 49)<sup>30</sup>.

28 - جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، مرجع سابق، ص 204.  
29 - محمد حامد محمد عطا، التهرب الضريبي وقضاء النقض، أهم المبادئ والأحكام التي صدرت من محكمة النقض في مجال التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص 94.

30 - هذه المواد من القانون رقم 7 لسنة 2010 قانون ضريبة الدخل الليبي التي تلزم الممول بتقديم الإقرار الضريبي السنوي.

ويعتبر في حكم التخلف عن تقديم الإقرارات أو الإخطارات أو البيانات وذلك عند تقديمها غير مستوفية وللشروط المقررة في شأنها، ولتوضيح هذه الصورة من التجريم سنتعرض لمفهوم الإقرار الضريبي وميعاده والبيانات الخاصة به بإيجاز وفق ما جاء به المشرع الضريبي الليبي على النحو الآتي:

## 1 - مفهوم الإقرار الضريبي:

قد تناولنا تعريف الإقرار الضريبي في الفرع السابق بأنه هو بيان مكتوب يتعهد به الممول أو الملتزم به قانوناً في الميعاد المحدد موضحاً به نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية بالشكل والأوضاع المنصوص عليها في القانون و اللوائح و التعليمات و ذلك أن المشرع الضريبي الليبي في القانون رقم 7 لسنة 2010 أُلزم الممول بتقديم إقراراً سنوياً عن نتيجة عملياته خلال السنة المالية التي حددتها اللائحة التنفيذية و ذلك وفقاً للنموذج رقم 4 المنصوص عليه في المادة 33 من اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

## 2 – البيانات التي يتضمنها الإقرار:

لقد اشترط المشرع الضريبي في اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل الليبي بالمدة الثامنة أن يكون الإقرار موقعاً عليه من الممول أو من يمثله ومرفقاً بالتقارير المالية والمستندات التي يستلزمها قانون ضريبة الدخل والتشريعات النافذة معتمدة من مراجع قانوني مسجل بجدول المراجعين الليبيين المشتغلين وأن يتم تقديمه في الآجال المحددة<sup>31</sup>.

و نصت المادة (43) من اللائحة التنفيذية للقانون المشار إليه على أنه يجب أن يشتمل الإقرار (4) ضرائب المنصوص عليه في المادة (33) من هذه اللائحة على جميع ارباح الممول سواء كان فرداً أو تشاركية الناتجة عن نشاطه الرئيسي أو من أي نشاط آخر يخضع للضريبة طبقاً لحكم المادة ( 46 ) من القانون و كذلك جميع أرباح الناتجة عن بيع أصل من أصول النشاط المادية أو غير المادية أو عن تأخير أدوات المنشأة و خدمات عمالها لذي أية جهة، و الفرق الناتج من إعادة تقديم أموال المنشأة عند انفصال شريك أو انضمامه و ما يحصل من ديون معلومة خلال السنة المقدم عنها الإقرار و غير ذلك من أرباح النشاط بالإضافة إلى ذلك يجب أن يتضمن الإقرار بيانات المبالغ التي تقضاها الممول، مقابل أي عمل به لا يعتبر من ضمن نشاطه أو بصفة عارضة، وكافة التكاليف و المصروفات التي أنفقت فعلاً في سبيل الحصول على الدخل المقدم عنه الإقرار<sup>32</sup>.

## 3 – من الذي يقدم الإقرار:

نصت المادة (9) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل الليبي على أنه تربط الضريبة باسم الممول شخصياً ولو عديم الأهلية أو ناقصها أو كان مشهراً إفلاسه أو غير مقيم في ليبيا وإذا توفي الممول ربطت الضريبة باسمه عن الفترة السابقة لوفاته، أما فيما يتعلق بالتشاريكات تربط الضريبة باسم كل شريك عن جملة ما يحصل عليه من دخل التشاركية سواء في صورة ربح أو أية مبالغ أخرى تحت أي وصف يكون قد حصل عليها قبل توزيع الدخل. أما بالنسبة إلى الشركات وفروع الشركات الأجنبية والأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة على الشركات فتربط الضريبة باسم كل منها<sup>33</sup>.

## 4 – ميعاد الإقرار:

نصت المادة (38) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل الليبي بأنه مع مراعاة حكم المادتين (60، 52) على كل ممول أن يقدم للمصلحة إقراراً كتابياً على دخله الخاضع للضريبة وذلك خلال

31 - المادة 8 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي.

32 - المادة 43 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي.

33 - المادة 9 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي.

التسعين يوماً التالية لانتهاؤ السنة الضريبية، ويكون تقديمها على النموذج ووفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية.

فإذا كانت السنة انتهت بخسارة، فيجب أن يتضمن الإقرار مقدار الخسارة على أن ترفق بالإقرار في جميع الأحوال الوثائق والمستندات المؤيدة له.

وتسري في شأن الإقرار وحساب الخسارة والتوقف عن النشاط والتنازل عنه الأحكام المقررة في المواد (39)، (14)، (41)، (42)، (43)، (44)، (45)<sup>34</sup>.

## 5 – الجهة التي يقدم لها الإقرار:

يقدم الإقرار وتسدّد الضريبة المستحقة في مقر مصلحة الضرائب وذلك تطبيقاً لنص المادة 21 من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي التي نصت على أن دين الضريبة واجب الأداء.

## ب – جريمة تقديم الإقرار الضريبي بالمخالفة لما هو بالسجلات والدفاتر والمستندات:

حددت المادة (37) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل الليبي في هذه الصورة في الفقرة الأولى في المادة السابقة وقرر المشرع الليبي الغرامة لا تقل عن (1000) ألف دينار ولا تزيد عن (5000) خمسون ألف دينار ونصت كذلك المادة (75) من نفس القانون في الفقرة الأولى حيث قرر المشرع لها عقوبة بغرامة لا تقل عن أربعة أمثال ما لم يؤد الضريبة كل من ارتكب بقصد التخلص من كل أو بعض الضريبة أو حرض أو أتفق أو ساعده، ونقسم هذه كالصورة من التجريم إلى جريمتين وفقاً لهذه الجريمة نوضحها على النحو الآتي:

## 1 - تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد على عدم وجود دفاتر السجلات أو الحسابات أو المستندات:

نصت المادة (73) من القانون 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل في القانون الليبي في فقرتها الأولى حيث تضمنت هذه الفقرة على أنه كل مسؤول عم إدارة نشاط خاضع للضريبة لا يقوم بمسك الدفاتر والسجلات وإعداد الحسابات التي يلزم بمسكها وإعدادها وفقاً لحكم المادة الثالثة والتسعين من هذا القانون يعاقب بغرامة لا تقل عن (1000) ألف دينار ولا تزيد على (50000) خمسون ألف دينار<sup>35</sup>.

## 2 – تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد الى دفاتر وسجلات أو حسابات مصطنعة أو مزورة:

نصت المادة (75) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل الليبي في فقرتها الأولى على أنه:

(مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يعاقب بغرامة لا تقل عن أربعة أمثال ما لم يؤد من الضريبة كل من ارتكب بقصد التخلص من كل أو بعض الضريبة أو حرض أو أتفق أو ساعد على ارتكاب أي فعل من الأفعال السابقة والفعل الآتي:

1 – الإدلاء ببيانات غي صحيحة في الإقرارات والأوراق التي تقدم تنفيذاً لأحكام هذا القانون حيث يتعين على الممول الالتزام بالمصادقية والشفافية اللازمة عن الدخل الخاضع للضريبة في الإقرار الضريبي الذي قدمه:

## الصورة الثانية – جرائم التهرب الضريبي المتعلقة بالدفاتر والسجلات والمستندات:

<sup>34</sup> - المادة 38 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي.

<sup>35</sup> - المادة 73 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي.

ألزم المشرع الليبي في القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل الممول الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات والاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالضريبة واشترط فيها شروطاً لكي تكون حجة وأعتبر المشرع الليبي عدم إمساك هذه الدفاتر والسجلات جريمة تهرب ضريبي يعاقب عليها في المواد (73، 75) من هذا القانون ويمكن ان نتناول هذه الصورة بالتفصيل على النحو الآتي:

#### أ – تعريف الدفاتر والسجلات والمستندات الضريبية وأنواعها:

سبق أن عرفنا الدفاتر و السجلات و المستندات الضريبية في الفرع الأول حيث نصت المادة ( 58 ) من القانون التجاري الليبي على أن كل تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية و دفتر الجرد و الميزانية و يستوي أن يكون هذا التاجر فرداً أو جماعة و على ذلك يستبعد غير التجار من الأفراد و الشركات المدنية من بين الملزمين بمسك الدفاتر التجارية، و المقصور بصغار التجار كما نصت المادة (12) من القانون التجاري الليبي الأفراد الذين يعملوا تجارة صغيرة أو حرفة بسيطة ذات نفقات زهيدة بحيث يعتمدون في الغالب على مساعيهم البدنية للحصول على أرباح قليلة لتأمين معيشتهم أكثر من استنادهم على رأس مالهم النقدي كالبائع الطواف أو الذين يقومون بنقلات صغيرة على البر أو سطح الماء<sup>36</sup>.

#### أنواع الدفاتر والسجلات التي يلتزم الممول بإمسكها:

أوجب المشرع الليبي على كل ممول أن يقوم بمسك دفترين على الأقل وهما دفتر اليومية و دفتر الجرد و الميزانية و هنا المشرع وضع الحد الأدنى لعدد الدفاتر و هذا ما نصت عليه المادة (58) تجاري في فقرتها الأولى وهم دفتر اليومية و دفتر الجرد و الميزانية و أوجبت المادة (59) تجاري على كل تاجر أن يرتب و يحتفظ في ملفات خاصة بصور ما يرسله من مكاتبات و برقيات تتعلق بنشاطه التجاري و كذلك مل يتسلمه منها ولقد ترك المشرع الحرية للتاجر عليه سوف نتكلم عن الدفاتر الإلزامية و الدفاتر الاختيارية.

#### 1 – الدفاتر الإلزامية:

كما ذكرنا فإن الدفاتر الإلزامية التي يجب على التجار مسكها هي دفتر اليومية و دفتر الجرد و الميزانية.

2 – الدفاتر الاختيارية و يعد دفتر الاستناد أهم أنواع الدفاتر الاختيارية.

3 – ملف المراسلات.

بالإضافة إلى دفتر اليومية و دفتر الجرد و الميزانية التي يلتزم كل تاجر الاحتفاظ بلف يتضمن مراسلاته الخاصة بتجارته<sup>37</sup>.

#### ب – صور التهرب الضريبي المتعلقة بالدفاتر والسجلات والمستندات:

حدد المشرع الضريبي الليبي صور التهرب الضريبي المتعلقة بالدفاتر والسجلات والمستندات الضريبية في ثلاثة صور وهي:

#### 1 – جريمة عدم إمساك الدفاتر والسجلات والمستندات الضريبية:

نصت المادة (73) الفقرة الأولى من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي بأنه على كل مسؤول عن إدارة نشاط خاضع للضريبة لا يقوم بمسك الدفاتر والسجلات وإعداد الحسابات التي يلزم بمسكها و إعدادها و وفقاً لحكم المادة (93) من هذا القانون بحيث عاقب عليها المشرع بغرامة لا تقل عن (1000) ألف دينار و لا تزيد عن (50000) خمسون ألف دينار<sup>38</sup>.

#### 2 - جريمة الامتناع عن تقديم ما يطلب من البيانات والدفاتر والسجلات التي يلزم بمسكها:

نصت المادة (73) الفقرة الثانية من القانون 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي على أنه على كل ممول امتنع عن تقديم ما يطلب منه من البيانات أو من الدفاتر أو السجلات التي يلزم بمسكها و عاقب

<sup>36</sup> - المادة 59 من القانون التجاري الليبي.

<sup>37</sup> - المادة 59 من القانون التجاري الليبي.

<sup>38</sup> - المادة 38 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي.

المشروع الليبي بعقوبة و هي غرامة لا تقل عن (1000) ألف دينار ولا تزيد عن (50000) خمسون ألف دينار<sup>39</sup>.

### 3 – جريمة إعداد حسابات أو دفاتر أو سجلات أو تقارير أو ميزانية غير صحيحة.

نصت المادة (75) الفقرة الثانية على المعاقبة بغرامة لا تقل عن أربعة أمثال ما لم يؤد الضريبة كل من ارتكب بقصد التخلّص كل من أو بعض الضريبة أو حرض أو أنفق أو ساعد على أي فعل من الأفعال السابقة.

الفقرة الثانية – إعداد أي حسابات أو دفاتر أو سجلات أو تقارير أو ميزانية غير صحيحة.

### الصورة الثالثة - جرائم عدم تحصيل وتوريد الضريبة المستحقة في الميعاد:

لقد ألزم المشروع الضريبي الليبي في القانون رقم 7 لسنة 2010 الممول بتحصيل الضريبة و توريدها و إجراء الخصم اللازم لها خلال المواعيد المحدد و اعتبر الإخلال بهذا الالتزام يمثل أحد جرائم التهرب الضريبي و يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها بالمادة (74) من القانون المشار إليه بتوقيع عقوبة الغرامة لا تقل عن (500) خمسمائة دينار و لا تزيد عن (10000) عشرة ألف دينار عندما لا يسدد الضريبة في الميعاد أو تسبب بخطئه أو إهماله في تأخير توريد الضريبة للخزانة العامة و كذلك المادة (76) من القانون نفسه بتوقيع عقوبة الغرامة لا تقل عن ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة كل من يتخلف عن خصم أو توريد الضريبة الملتزم بخصمها و توريدها في الميعاد و لقد ورد الالتزام بالاستقطاع و الخصم و التوريد بالمواد (19،20) من القانون 7 لسنة 2010 و نبين ذلك على النحو التالي:

#### أ – جريمة عدم تحصيل الضريبة:

حيث ألزمت المادة (19) من القانون المشار إليه الممول بتحصيل الضريبة دفعة واحدة إذا لم يجاوز (100) مائة دينار، فإذا جاوزت ذلك يكون التحصيل على أربعة أقساط، وتحمل الأقساط دورياً اعتباراً من اليوم العاشر وحتى اليوم الخامس والعشرين من كل شهر الربيع والصيف والفاصح والكانون وتدفع الضريبة أو القسط الأول منها بحسب الأحوال في أول ميعاد من المواعيد المذكورة تال لتاريخ استحقاقها<sup>40</sup>.

#### ب – جريمة عدم أداء وتوريد الضريبة في الميعاد:

ألزمت المادة 20 من القانون المشار إليه كل من تأخر على أداء الضريبة أو توريدها في الميعاد المحدد ثم فرض عليه غرامة قدرها (1%) واحد في المائة من قيمة الضريبة المستحقة عن كل تأخير تبلغ مدته شهراً أو جزء من الشهر لا يقل عن خمسة عشر يوماً بحيث لا تتجاوز الغرامة (12%) اثني عشر في المائة من القيمة و تحصل الغرامة في ذات الوقت الذي تحصل فيه الضريبة.

وذلك وفقاً للمواعيد المحددة لتوريد الضريبة وفقاً لنص المادة (19) سواء كان سداد الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط<sup>41</sup>.

### الصورة الرابعة – جرائم التهرب من الضرائب المرتكبة ضد الموظفين القائمين على تنفيذ القانون والمساهمة الجنائية في جريمة التهرب الضريبي:

39 - المادة 73 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي.

40 - المادة 20 من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي.

41 - المادة التاسعة عشر من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي.

حدد المشرع الليبي في القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل جرائم التهرب من الضرائب المرتكبة ضد الموظفين القائمين على تنفيذ القانون و كذلك المساهمة الجنائية في جريمة التهرب الضريبي و نوضح ذلك تفصيلاً على النحو الآتي:

#### أ – جريمة التهرب من الضرائب المرتكبة ضد الموظفين القائمين على تنفيذ القانون:

نصت المادة (73) من القانون 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل الليبي في فقراتها الثالثة على أنه مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد، يعاقب بغرامة لا تقل عن (1000) ألف دينار و لا تزيد عن (50000) خمسون ألف دينار.

كل من منع بغير مقتضى أحد الموظفين القائمين على تنفيذ هذا القانون من دخول أي مبني لأداء واجبه<sup>42</sup>.

#### ب – المساهمة الجنائية في جريمة التهرب الضريبي:

نصت المادة (75) من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل الليبي على أنه مع عدم الأخلال بأي عقوبة أشد يعاقب بغرامة لا تقل على أربعة أمثال ما لم يؤد الضريبة كل من ارتكب بقصد التخلص من كل أو بعض الضريبة أو حرض أو اتفق أو ساعد على ارتكاب الأفعال الآتية:

1 – الإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات و الأوراق التي تقدم تنفيذاً للقانون.

2 – إعداد أي حسابات أو دفاتر أو سجلات أو تقارير أو ميزانية غير صحيحة.

3 – استعمال أي طرق احتيالية لإخفاء أو محاولة لإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة.

هنا يتضح أن المشرع الليبي توسع في تحديد صور و أشكال التهرب الضريبي حيث وضع خطوط عريضة و نقاط محددة، متى توافرت في أي حالة ينطبق عليها اصطلاح التهرب الضريبي، و تدخل في نطاق التجريم القانوني، بهدف محاربة التهرب الضريبي و كما أن المشرع الليبي اتبع سياسة وقائية، من خلال توسيع مفهوم التهرب الضريبي ليشمل التحريض و المساعدة و النشر و العون بجميع أشكاله مما يعزز نطاق الحماية كسد منيع لمحاربة التهرب الضريبي<sup>43</sup>.

#### المطلب الثاني – صور التهرب الضريبي في الضرائب غير المباشرة في التشريع الليبي:

أخذ المشرع الليبي بالنظام الضرائب غير المباشرة في الضريبة الجمركية و الضريبة على الانتاج أو الاستهلاك و تعد الضريبة على الانتاج أو الاستهلاك أهم أنواع الضرائب غير المباشرة في النظام الليبي حيث أصدر المشرع الليبي عدة تشريعات تخص الضرائب غير المباشرة أهمها القانون رقم 3 لسنة 1964 بفرض رسم إنتاج على المشروبات الروحية و كذلك قانون بفرض رسم إنتاج على أنواع البترول الليبي الصادر في 13 أكتوبر لسنة 1965 إلى أن أصدر المشرع الليبي القانون رقم 19 لسنة 1992 بشأن الضريبة على الانتاج أو الاستهلاك بفرض الضريبة على السلع التي يتم تصنيعها أو انتاجها داخل البلاد أو استيرادها من الخارج بحيث تحدد فئة الضريبة المستحقة وفقاً لجدول يصدر بها قرار من اللجنة الشعبية العامة، سابقاً و قد تضمن هذا القانون عدة صور للتهرب الضريبي نتعرض لها تفصيلاً على النحو الآتي:

#### أولاً – التصرف في السلعة الخاضعة للضريبة قبل أداء الضريبة المستحقة:

نصت المادة (8) من القانون 19 لسنة 1992 بشأن الضريبة على الانتاج أو لاستهلاك على تجريم التصرف في السلع الخاضعة للضريبة سواء كانت منتجة أو مصنعة بالبيع أو عرضها للبيع قبل أداء ضريبة الانتاج

<sup>42</sup> - المادة 19 من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي.

<sup>43</sup> - منصور الفيتوري حامد، إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة دراسات قانونية، تصدر عن كلية القانون، جامعة مصراته، العدد الأول، أكتوبر 2015، ص 15.

المقررة عليها في غير الاحوال المرخص بتداولها قبل أداء الضريبة و تشمل هذه الصور من التجريم السلع المصنعة محلياً أو التي يتم استيرادها من الخارج حيث التزمت المادة (2) من القانون 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الانتاج أو الاستهلاك باستحقاق ضريبة الانتاج أو الاستهلاك على السلع باكتمال إنتاجها أو تصنيعها أو استهلاكها و لا يجوز للمنتج أن يتصرف في أي سلعة إلا بع أداء الضريبة المستحقة عليها و استثناء منكم الفقرة السابقة يجوز للجنة الشعبية العامة للتخطيط و التجارة و المالية سابقاً الترخيص لبعض المصانع أو المعامل للتصرف في السلع التي تنتجها قبل أداء الضريبة عليها على أن يتم تسديد الضريبة المستحقة خلال مدة أقصاها ستة أشهر من تاريخ التصرف فيها و يكون توريد الضريبة نقداً أو بشيك مقبول الدفع إلى مصلحة الضرائب وفق الإقرار و إن الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة استحقاق الضريبة و حيث إن واقعة بيع السلع أو أداء الخدمة بالنسبة للسلع المنتجة محلياً و ما يعتبر في حكم البيع و أما السلع المستوردة فالواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة الافراج الجمركي عنها و قد عرف المشرع البيع باعتباره الواقعة المنشئة للضريبة بأنه انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع و لو كان مستورداً إلى المشتري و يعد بيعاً في حكم القانون إصدار الفاتورة باعتبار الفاتورة هي المظهر الذي يدل على إتمام عملية البيع و تسليم السلعة أو أداء الخدمة و ذلك باعتبارها أن الملكية للشئ لا تتم إلا بتسليم السلعة و أداء الثمن أو مقابل الخدمة سواء كله أو بعضه أو دفعة تحت الحساب أو تصفية حساب أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن للسلعة و قد يتم هذا الإجراء في وقت واحد<sup>44</sup>.

#### ثانياً – عدم مسك السجلات الضريبية:

نصت المادة (4) من القانون 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج أو الاستهلاك بأنه على كل من ينتج سلعة خاضعة لضريبة الإنتاج أن يمسك سجلاً منتظماً يعتمد عليه في حساب الضريبة، وأن يكون هذا السجل موقفاً ومختوماً من قبل مصلحة الجمارك وعليه الاحتفاظ به لمدة خمس سنوات على الأقل<sup>45</sup>.

وقد حددت اللائحة التنفيذية لهذا القانون السجلات التي يتعين الالتزام بإمسكها من الخاضعين للضريبة وهي على النحو الآتي:

#### أ – سجل قيد المواد الأولية:

في هذا السجل يتم تجميع البيانات الخاصة بالمواد الأولية التي تدخل في العملية الإنتاجية، و توزيع هذه المواد على السلع المختلفة، و يكون الهدف من هذا الدفتر تحديد قيمة المواد الأولية المستخدمة في إنتاج السلعة و يمكن التوصل إلى تحديد قيمة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج من خلال المعادلة الآتية:

مواد مشتراه + مواد موجودة بالمخازن أول فترة + مواد موجودة بالمخازن آخر الفترة و مواد مستخدمة في الإنتاج.

#### ب – سجل قيد بيانات السلع المنتجة:

هذا السجل يقيد فيه كافة العمليات التي تتم بالمصنع حتى نصل إلى إنتاج السلعة النهائية ويقسم هذا السجل إلى الآتي:

**المواد الداخلة في الإنتاج:** وهي المواد المنصرفة بإذن الصرف من المخازن.

**الأجور:** وهي مجموع المبالغ التي أنفقت في إنتاج السلعة النهائية من واقع كشوف الأجور والمرتببات.

44 - أسعد طاهر احمد، ضريبة المبيعات في الميزان، شرح أحكام الضريبة العامة على المبيعات وكافة المشاكل العلمية والأحكام القضائية الصادرة من القضاء المصري، 2001، مرجع سابق، ص 71، 72.  
45 - المادة 4 من القانون 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج الليبي.

**المصروفات المباشرة:** التي صرفت على الإنتاج بما فيها الأجور والمواد الداخلة في الإنتاج و نسبة الهالك و هالك السلع الرأسمالية..... الخ من المصروفات لإنتاج السلعة النهائية.

**مجموع التكاليف المباشرة:** وهي مجموع مواد الإنتاج والأجور و المصروفات المباشرة.

**مجموع التكاليف التسويقية:** وهي المبالغ اللازمة لتسويق السلعة مثل الإعلانات ومصاريف السمسة أو وكالة البيع..... الخ.

**التكاليف الإدارية غير المباشرة:** و هي مجموع المبالغ المنصرفة كتكاليف إدارية لازمة الإنتاج مثل أجور إيجار ماكينات لإتمام الإنتاج أو رسوم خبراء و رسوم محلية أو ضرائب.. الخ.

**مجموع التكاليف الكلية:** و هي مجموع البيانات السابقة للوقوف على حجم التكاليف النهائي.

**تكلفة الوحدة الواحدة من السلع:** وذلك من خلال قسمة عدد وحدات الإنتاج على مجموع التكاليف الكلية.

#### ج – سجل قيد المبيعات:

وهو السجل الذي يشمل بياناً كاملاً لفواتير البيع ويسمى دفتر المبيعات.

#### د – سجل المخازن:

وهذا السجل يظهر حركة السلع داخل المخازن، ويساعد هذا السجل في تدعيم نظام المراقبة الداخلية في المنشأة م حيث السلع التي يتم إنتاجها، ثم يتم دخولها إلى المخازن، ثم خروجها من المخازن للبيع وهذه النهاية التي يحرص عليها المشرع حيث ينتهي إلى عدد الوحدات المباعة لأجل فرض الضريبة بصورة يقينية<sup>46</sup>.

وفي جميع الأحوال اشترط أن تكون هذه السجلات والدفاتر منتظمة ومطابقة للشروط القانونية التي يستوجبها المشرع في حجبتها للإثبات مثل عدم الكشط أو الشطب أو الحشر ضمن خانات السجل..... الخ.

#### ثالثاً – إخفاء الدفاتر والمستندات أو تقديم دفاتر أو مستندات أو حسابات مصنعة:

نصت المادة (8) من القانون 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة على الإنتاج أو الاستهلاك في الفقرة الثالثة على اعتبار إخفاء الدفاتر و المستندات أو تقديم دفاتر أو حسابات مصنعة أو غير صحيحة أو وضع علامة أو إخفاء سلعة بقصد التخلص من أداء الضريبة المستحقة كلها أو بعضها<sup>47</sup>.

ويعد هذا الفعل تهرباً ضريبياً إذا ارتكبه الخاضع للضريبة عمداً ويدخل تحت هذه الصورة من التهرب الضريبي استخدام المستندات والفواتير الوهمية باعتبارها مستندات مزورة أو مصنعة للتخلص من سداد الضريبة كلياً أو جزئياً أو خصمها دون وجه حق.

#### رابعاً – الإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات والأوراق التي تقدم تنفيذاً للقانون:

نصت المادة (8) من القانون 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج أو الاستهلاك في الفقرة الرابعة على تجريم أداء الخاضعون للضريبة ببيانات غير صحيحة في إقراراتهم الضريبية أو المستندات أو الأوراق التي تقدم منهم لتنفيذ هذا القانون حيث ألزم المشرع منتجي السلع المحلية بتقديم إقرارات ضريبية عند استحقاق الضريبة طبقاً لنص المادة (2) من القانون 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج أو الاستهلاك

46 - أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، شرح أحكام الضريبة العامة على المبيعات وكافة المشاكل العلمية والأحكام القضائية الصادرة من القضاء المصري، 2001، مرجع سابق، ص 131.  
47 - المادة 8 من القانون 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج الليبي.

على السلع الخاضعة للضريبة عند اكتمال انتاجها أو تصنيعها أو استهلاكها مصحوبة بسداد الضريبة المستحقة وكذلك على مستوردي السلع من الخارج أو الخاضعة للضريبة بالالتزام بتقديم اوراق ومستندات على الاستيراد بعد الافراج الجمركي عن هذه السلع و إلزام المشرع في الفقرة الرابعة سألقة الذكر عدم الإدلاء ببيانات غير صحيحة وإلا أعتبر هذا التصرف تهرباً ضريبياً يعاقب عليه بمقتضى هذا القانون<sup>48</sup>.

#### خامساً – منع الموظفين المختصين بتنفيذ هذا القانون من التفتيش والاطلاع على السجلات والبيانات:

نصت المادة (8) من القانون 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الانتاج أو الاستهلاك في الفقرة الخامسة على منع أي من الموظفين القائمين على تنفيذ هذا القانون بغير مقتضى مشروع من دخول أي مبنى لأداء واجبه، أو الامتناع عن تقديم ما يطلبه من البيانات أو السجلات التي يلزم مسكها وفقاً لحكم المادة الرابعة من هذا القانون<sup>49</sup>.

وتطبيقاً لأحكام هذا القانون يجوز للموظفين القائمين على تنفيذ التفتيش ودخول المباني وطلب البيانات والسجلات والتي يلتزم الخاضعين للضريبة بإمساکها وعليهم تقديمها بمجرد طلبها وإلا أعتبر امتناعهم عن السماح للموظفين بالتفتيش ودخول المباني جريمة تهرب ضريبي يعاقب عليها وفقاً لأحكام هذا القانون وكذلك نفس الحكم إذا امتنعوا عن تقديم البيانات والسجلات وتمكين الموظفين من الاطلاع عليها ومراجعتها<sup>50</sup>.

#### سادساً – التصرف في السلع المعفاة:

نصت المادة (5) من القانون 12 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج أو الاستهلاك على الإعفاءات المقررة على ضريبة الإنتاج أو الاستهلاك وأهمها:

منتجات المعاهد العلمية والجامعات ومؤسسات التدريب المهني وما شابهها وذلك في حدود ما يلزم للأغراض التعليمية والتدريبية لها.

السلع التي تحول تحويلاً خاصاً لاستعمالها في الصناعة.

العينات التي تستهلك في أغراض التحليل والكميات التي يثبت فقدها بمحاضر رسمية.

المنتجات التي تفقد مواصفاتها بإدخالها في العمليات الصناعية لإنتاج سلعة أخرى.

ويحظر التصرف في هذه الأشياء أو السلع التي أعفيت من هذه الضريبة بخلاف الغرض الذي من أجله قرر المشرع إعفاءها حيث يعد هذا تهرباً ضريبياً في أحكام هذا القانون<sup>51</sup>.

#### سابعاً – عدم تقديم بيانات على السلع الخاضعة للضريبة:

نصت المادة (4) من القانون 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج أو الاستهلاك على المسؤول عن إدارة المصنع أو المعمل أن يقدم إلى مصلحة الجمارك بياناً عن كل سلعة خاضعة للضريبة وفقاً للجداول التي وضعتها اللجنة الشعبية العامة سابقاً بشأن السلع الخاضعة للضريبة ويعتبر هذا التصرف تهرباً ضريبياً يطبق عليه أحكام التهرب الضريبي الواردة في هذا القانون و لقد حددت المادة التاسعة العقوبات الوجوبية و التكميلية التي توقع على كافة حالات و صور التهرب الضريبي السابقة حيث نصت بأنه يعاقب كل من

48 - المادة (2، 8) من القانون 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج الليبي.

49 - المادة 8 من القانون 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج الليبي.

50 - عبد الهادي محمد مقبل، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصاديات الدول الأخذه في النمو، رسالة دكتوراه، مصر، جامعة طنطا، كلية الحقوق، سنة 1988، ص 455.

51 - أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، شرح أحكام الضريبة العامة على المبيعات وكافة المشاكل العلمية والأحكام القضائية الصادرة من القضاء المصري، 2001، مرجع سابق، ص 144.

تهرب من أداء ضريبة الانتاج بغرامة لا تقل عن 500 دينار ولا تتجاوز 5000 دينار، ويجوز الحكم بإغلاق المصنع أو المعمل مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر وبمصادرة السلع والمواد والادوات والاجهزة والآلات التي استعملت في انتاجها.

كما يجوز الحكم بأداء تعويض للخزانة العامة لا يتجاوز مثلي الضريبة المستحقة، فإذا تعذر تحديد الضريبة قدرت المحكمة تعويضاً مناسباً وإذا عاد الفاعل لارتكاب التهرب قبل مضي سنة من تاريخ الحكم عليه يجوز الحكم بإغلاق المصنع أو المعمل نهائياً مع مضاعفة الحد الأقصى للتعويض.

وكذلك حددت المادة (10) عقوبة على مخالفة أي أحكام هذا القانون بخلاف حالات وصور التهرب الضريبي السابقة حيث نصت المادة العاشرة بأنه يعاقب على أي مخالفة لأحكام هذا القانون والقرارات التنفيذية الصادرة بمقتضاه بغرامة لا تقل عن 100 مائة دينار ولا تزيد عن 1000 الف دينار<sup>52</sup>.

وجدير بالذكر أن المشرع الليبي اعتبر كافة حالات التهرب الضريبي في مجال الضريبة على الانتاج أو الاستهلاك من قبيل الجرح لذلك أجاز فيها التصالح بين مرتكب الجريمة ومصلحة الجمارك وذلك وفقاً للمادة (11) من القانون 12 لسنة 1992 بشأن ضريبة الانتاج أو الاستهلاك وهو ما سوف نبينه لاحقاً.

## الخاتمة:

بعد إن انتهينا في هذا البحث من دراسة ظاهرة التهرب الضريبي وصوره في التشريع الليبي، حيث تناولت هذه الظاهرة من خلال تعريفها ثم تعرضنا للأسباب التي تؤدي إلى انتشار وزيادة هذه الظاهرة لاسيما في الدول النامية ومن بينها ليبيا وتناولت أهم صور التهرب الضريبي في الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بالتفصيل في التشريع الليبي وعليه توصلت من خلال هذه الدراسة لعدة نتائج وعدة توصيات من أهمها:

## أولاً: النتائج:

نظراً لأهمية ظاهرة التهرب الضريبي في السياسة الضريبية الحديثة لقد توصل الباحث إلى عدة نتائج من أهمها:

- 1 – تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي في الوقت الحالي من أكثر الظواهر اهتماماً للباحثين في علم القانون والاقتصاد للوقوف على أهم أسبابها وآثارها على الدول النامية منها ليبيا.
- 2 – من أسباب التهرب الضريبي في أغلب الدول هو ضعف وعي الأفراد في المجتمع بالإضافة إلى ضعف التشريعات الضريبية خاصة في وضع عقوبات رادعة للحد من هذه الظاهرة.
- 3 – تعتبر الإدارة الضريبية في الدول النامية المساهم الأكبر في نقشي هذه الظاهرة نظراً لضعف الموظفين المختصين بمكافحة هذه الظاهرة وقلة خبرتهم في تتبع مرتكبي جريمة التهرب الضريبي بالإضافة إلى ضعف الامكانيات وأساليب الإدارة الحديثة في حصر المجتمع الضريبي وتتبع الأنشطة الخاضعة للضريبة وتحصيل الضريبة الواجب سدادها.
- 4 – نظراً لانتشار هذه الظاهرة في الدول النامية كانت لها آثار وخيمة على الاقتصاد وتعطيل خطط التنمية الاقتصادية بها والتأثير على ميزان مدفوعاتها من جانب والميزان التجاري لتلك الدول من جانب آخر.
- 5 – للتهرب الضريبي أثره السيئ على الاستثمار التي تسعى الدول على جذب وتنشيطه ولتحقيق تنميتها الاقتصادية حيث أثرت على معدلات جذب الاستثمار وكذلك على المشروعات الاستثمارية القائمة التي أدت إلى إفراغ خطط الاستثمار من مضمونها وتحقيق التنمية الاقتصادية المطلوب تحقيقها.

<sup>52</sup> - المادة (4، 10) من القانون 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج الليبي.

## ثانياً: التوصيات:

- 1 - للحد من ظاهرة التهرب الضريبي يتعين اتباع سياسة تشريعية أكثر صرامة وضع عقوبات رادعة لمرتكبي هذه الجرائم بحيث تكون هذه العقوبات ضمن العقوبات المقررة للجنايات وليس للجنح وفرض غرامات تصل إلى ثلاثة أضعاف الضريبة المتهرب منها وذلك تماشياً مع النظم الضريبية المقارنة.
- 2 - إيجاد سبل علمية حديثة وإدخال التقنية الحديثة في مصلحة الضرائب أو المأموريات التابعة لها لخصر المجتمع الضريبي واتباع أساليب محاسبية جادة وفعالة للأنشطة الخاضعة للضريبة واستخدام الأساليب الفنية الحديثة في ربط الضريبة وتقديرها والبعد عن التقديرات الجزافية في الربط والتقدير.
- 3 - عمل أو إعداد دورات تدريبية مكثفة للعاملين بمصلحة الضرائب لتنمية قدراتهم ومهارتهم وفقاً للأساليب الفنية الحديثة في تقدير وربط الضريبة وفقاً للأساليب المحاسبية الحديثة.
- 4 - تفعيل الإعلام المرئي والمسموع لتنمية الوعي للمجتمع وحثهم على أهمية الالتزام بتطبيق القانون الضريبي وسداد وفقاً لمصادقات جادة وبعيدة عن التحايل والغش واتباع أساليب غير قانونية في إخفاء انشطتهم الخاضعة للضريبة.
- 5 - انشاء جهاز مستقل لمكافحة التهرب الضريبي مراقبة الأنشطة المستفيدة من الإعفاءات الضريبية وحوافز الاستثمار وغلغ الأنشطة المتهربة من الضريبة ومصادرة إنتاجها وتقرير عقوبات رادعة لها.
- 6 - تفعيل اجراءات سداد الضريبة من المنبع واتخاذ اجراءات الحجز الإداري لتحصيل الضريبة باعتبارها أهم الاجراءات للحد من تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.

## المراجع

### أولاً: الكتب

- 1 - ابن منظور: لسان العرب، طبعة دار المعارف، بدون تاريخ، ج 6 / 4664.
- 2 - احمد جامع، علم المالية العامة، مكتبة جامعة عين شمس، طبعة 1970.
- 3 - احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1990.
- 4 - اسعد طاهر احمد، ضريبة المبيعات في الميزان، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2001.
- 5 - الأمام الزمخشري: أساس البلاغة، طبعة دار التنوير العربي، بيروت 1984، ج 4.
- 6 - السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، القاهرة، دار النهضة العربية، ط 2000.
- 7 - حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار الضرائب، دار المعارف، القاهرة، 1963.
- 8 - رفعت المحجوب، المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 1979.
- 9 - زين العابدين ناصر، علم المالية والتشريع الضريبي، طبعة 1982، القاهرة، مصر.
- 10 - عبد المجيد محمود الصلاحين، التهرب الضريبي وأحكامه الفقهية، كلية الشريعة، الأردن.
- 11 - محمد السعيد وهبة، صور التهرب الضريبي، دار نشر الثقافة، 1996.
- 12 - محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، دار المعرفة، الجامعة الإسكندرية، 1996.

### ثانياً: الرسائل العلمية

- 1 - احمد فوزي السيد الخولي، مواجهة ظاهرة التهرب من الضريبة على المبيعات، رسالة ماجستير، مصر، جامعة الاسكندرية، كلية الحقوق، 2007.
- 2 - جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة عين شمس، مصر، 1982.
- 3 - جميل عبد الرحمن صابوني، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة للقوميات، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، 2005.
- 4 - عبد الهادي محمد مقبل، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصاديات الدول الآخذة في النمو، رسالة دكتوراه، مصر، جامعة طنطا، كلية الحقوق، سنة 1988.

- 5 - مجدي محمد الخولي، الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في التشريع المصري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1995.
  - 6 - محمد خير أحمد العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2003.
  - 7 - محمد نجيب محمد جادو، ظاهرة التسرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق، مصر، 2003.
  - 8 - هيثم محمد شريف، مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بنها، مصر.
- ثالثاً: المجالات والدوريات**
- 1 - منصور الفيتوري حامد، إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة دراسات قانونية، تصدر عن كلية القانون، جامعة مصراته، العدد الأول، أكتوبر 2015.
- رابعاً: المدونات والقوانين**
- 1 - القانون التجاري الليبي.
  - 2 - القانون 19 لسنة 1992 بشأن ضريبة الإنتاج الليبي.
  - 3 - القانون رقم 7 لسنة 2010 قانون ضريبة الدخل الليبي التي تلزم الممول بتقديم الإقرار الضريبي السنوي.
  - 4 - اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضريبة الدخل الليبي.
  - 5 - مدونة التشريعات الليبية، السنة العاشرة، العدد الرابع، الصادر 2010/4/28.