

مدى كفاية العقوبات المقررة لمكافحة جريمة التهرب الضريبي

وفقا للقانون رقم 7 لسنة 2010

(دراسة مقارنة مع التشريع المصري والتشريع التونسي)

امال يوسف محمد الخبولي

قسم القانون الجنائي- كلية القانون صرمان - جامعة صبراتة

ملخص :

ملخص البحث: اعتمد المشرع الضريبي الليبي في قانونه الضريبي رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل العديد من الأدوات العقابية التي تتبعها الدولة لحماية كيانها من هذه الجرائم.

إلا أنه، تبين من خلال هذه الدراسة أن العقوبات المعتمدة لازالت قاصرة على العقوبات المالية المتمثلة في الغرامة الضريبية على الرغم من انتشار هذه الجريمة إذ أصبحت هذه الظاهرة من أكبر المشاكل التي تعاني منها الدولة الليبية في ظل الظروف الحرجة التي تمر بها البلاد منذ اندلاع ثورة 17 فبراير 2011، حيث تشهد البلاد مساراً مضطرباً في مختلف مجالات الحياة لاسيما الحياة الاقتصادية والسياسية في ظل انتشار السلاح في أيدي المواطنين، حيث أدى ذلك إلى تعطيل القوانين، ومن أهمها قانون الضريبة على الدخل.

كما تبين أن لهذا القصور أثر على نفسية المكلف وتجعله غير آبه بتسديد الضريبة وتشجعه على التهرب منها.

المقدمة:

يسعى أي قانون عقابي لتحقيق أهدافه، والتي أهمها مكافحة الظاهرة الإجرامية المنتشرة فيه من خلال اعتماد آليات وقائية، وفي حال قصور هذه الآليات نجده يتدخل في نصوص قانونية أخرى لوضع آليات علاجية صارمة تتضمن أشد وأنجع الجزاءات لقواعد هي موجودة مسبقاً في هذا القانون العقابي.

لكن القانون الضريبي الليبي رقم 10 لسنة 2010، كان شاذاً عن هذا الواقع، إذ نلاحظ أنه وسع في مجالات التجريم وخفف من العقوبات، وكان الأجدى به أن ينص على عقوبات أشد حتى يكون لها الطابع الجزري الذي هو الهدف لأي عقوبة قانونية، والذي يبدو أنه اختلف في هذه النصوص الذي كان يتأمل منها بقاء العقوبات على ما كانت عليه في القانون القديم أو التشديد فيها لمكافحة هذه الظاهرة.

لذلك نؤكد الحاجة إلى وجود قانون ضريبي يتم من خلاله التأكيد على احترام حق الدولة في الحصول على مواردها الأساسية لتمويل خزينتها العامة، على أن يكون هذا القانون متضمناً عقوبات يمكن من خلالها التصدي لهذه الجريمة ومواجهتها لضمان استمرار دخول الموارد المالية للخزينة العامة.

إشكالية البحث:

ما مدى كفاية العقوبات المقررة في القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل في مكافحة جريمة التهرب الضريبي؟

مبررات اختيار الموضوع:

يعتبر موضوع العقوبات الضريبية المعتمدة من قبل المشرع الليبي من أهم الموضوعات القانونية والعملية التي بحاجة للدراسة في الوقت الحاضر، بسبب كثرة نواحي القصور القانونية في مواد التجريم الضريبي، وهو ما أدى إلى إفلات كثير من المكلفين وممن ارتكبوا جرائم التهرب الضريبي من العقاب، وأيضاً بسبب كثرة المشاكل العملية التي تثار لدى المكلفين أو القائمين على تطبيق قوانين الضرائب.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى إيجاد عقوبات أخرى يمكن للمشرع اعتمادها وتقنينها عبر تشريعاته الضريبية كآليات لمكافحة جريمة التهرب الضريبي.

مصطلحات البحث

-**العقوبة** هي "جزاء جنائي يوقع على أي فرد ارتكب أحد الجرائم المنصوص عليها في القانون وتنقسم إلى جنائيات وجنح ومخالفات، والذي يفرق بين جريمة وأخرى هو الجزاء المقرر لها" (يوسف، 2004، صفحة 129).

وعرفها البعض الآخر بأنها "انتقاص أو حرمان من كل أو بعض الحقوق الشخصية يتضمن إيلاماً ينال مرتكب الفعل الإجرامي كنتيجة قانونية لجريمته ويتم توقيعها بإجراءات خاصة وبمعرفة جهة قضائية" (الشريبي، 2002، صفحة 396).

-**الجريمة الضريبية**: تعددت الآراء بشأن تعريف جريمة التهرب الضريبي، فقد عرفها الدكتور أحمد فتحي سرور بأنها "كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممول عمل أو امتناع يترتب عليه الاخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابه عقاباً" (سرور، 1990، صفحة 36).

وعرفها بعضهم بأنها "مصلحة حماها المشرع في قانون العقوبات ورتب عليها أثراً جنائياً متمثلاً في العقوبة"، وهي عند البعض الآخر "إتيان فعل أو الامتناع عن فعل يحضره أو يقرره القانون ويرصد له عقاباً عند مخالفته ويؤدي ذلك الفعل أو ذلك الامتناع إلى الاعتداء على مصلحة الخزانة العامة" (داود، 2003، صفحة 63).

أو هي "إتيان ما ينهي عنه المشرع أو الامتناع عما يأمر به بقصد ضياع حق الدولة في الضريبة، أي الفعل المؤثم قانوناً الذي يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة العامة" (الشرع، 2000، صفحة 16). أو "كل اعتداء على مصلحة ضريبية بمخالفة أوامر المشرع ونواهيه الضريبية التي يقرر لها المشرع جزاء جنائياً (بشاي، دون طبعة، صفحة 57).

أو "كل عمل أو امتناع يرتكبه الممول بالمخالفة لأوامر ونواهي المشرع الضريبي مستعملاً إحدى الطرق والوسائل الاحتمالية المنصوص عليها في القانون على سبيل الحصر بقصد التهرب من سداد الضرائب المستحقة عليه كلياً أو جزئياً ويقرر المشرع على ارتكابه عقوبة جنائية" (الخبولى، 1995، صفحة 60).

-**التهرب الضريبي**: عرفه بعض الفقهاء بأنه "تخلص المكلف القانوني بالضريبة من عبئها كلياً أو جزئياً بما يضر بالخزانة العامة باستعمال طرق خارجة عن القانون" (جادو، 2004، صفحة 42)

ويقصد به عند البعض الآخر "استعمال الملتزم بأداء الضريبة طرق احتيالية بغرض عدم الوفاء بالضريبة ما يترتب على ذلك من عدم استيفاء الدولة لحقها من الضريبة" (بونس، 1990، صفحة 120).

أو هو " محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع أساليب وطرق مخالفة للقانون تحمل طابع الغش ونحوه" (الخولي، دون تاريخ، صفحة 32). ومن التعريفات السابقة نلاحظ، أن المكلف بالضريبة لكي يُعد متهرباً من دفعها لا يكفي أن يستخدم فقط أساليب احتيالية، وإنما لا بد أن تكون هذه الأساليب منصوصاً عليها في قانون الضرائب.

لذا استوجب إمام البحث بموضوع العقوبات الضريبية لبيان مدى فاعلية تأطيرها القانوني ومظاهر عدم كفايتها، التعرف على العقوبات المعتمدة لمكافحة جريمة التهرب الضريبي، فالعقوبات الجنائية نوعان عقوبات أصلية تتمثل في السجن والغرامة الأصلية، وعقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة لبعض الحقوق.

لذلك سنعرض لكلا النوعين من هذه الجزاءات لمعرفة مدى فاعليتها في مكافحة الجريمة الضريبية على النحو التالي:

المبحث الأول: العقوبات الجنائية الأصلية:

تتنوع العقوبات الأصلية بين العقوبات السالبة للحرية (المطلب الأول) والعقوبات المالية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: العقوبات السالبة للحرية:

العقوبات السالبة للحرية هي العقوبات التي يفرضها المشرع، وتطبق على المتهم بناءً على حكم قضائي وتمس حق الإنسان في حريته، ذلك أنها تسلب هذا الحق لمدة محددة حيث يتم وضع المحكوم عليه في مكان مخصص للاعتقال، (أبو عامر، 1986، صفحة 383)، أو هي قضاء المحكوم عليه المدة المحكوم بها في إحدى المنشآت العقابية المخصصة لهذا الغرض طبقاً للقانون.

وقد حرصت معظم التشريعات العقابية على النص على صور هذه العقوبة، واتفقت على أن العقوبات السالبة للحرية المقررة في الجرائم الضريبية لا يمكن أن تتجاوز الخمس سنوات سجن، لكل من تهرب كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة أو دفع الضرائب أو الرسوم

التي هو خاضع لها باستعمال مناورات وطرق تدليسيه أو احتيالية، غير أنها تختلف بالنسبة لقيمة المخالفة الجنائية المطبقة في حق المكلف المتهم عن أدائها.

وقد لجأ المشرع الضريبي الليبي إلى هذه العقوبة في القانون رقم 64 لسنة 1973 بشأن ضريبة الدخل المعدل في العديد من نصوصه، فقد وردت عقوبة الحبس في جريمة استعمال طرق احتيالية في المادة 109 من قانون ضريبة الدخل السابق حيث نصت على أنه "يعاقب بالحبس مدة لا تتجاوز سنة وبغرامة لا تقل عن خمسين ديناراً...".

وكذلك يعاقب بالحبس في حالة التخلف عن خصم الضريبة وتوريدها في الميعاد حيث نصت المادة 110 من ذات القانون على أنه "يعاقب بالحبس مدة لا تتجاوز ستة أشهر وبغرامة لا تقل عن عشرين ديناراً...". وقد عاقب قانون ضريبة الدمغة رقم 65 لسنة 1973 المعدل في نص المادة 23 "بالحبس مدة لا تقل عن سنة وبغرامة لا تقل عن مائة دينار...".

والأصل، أنه لا يجوز أن تنقص مدة الحبس عن أربع وعشرين ساعة ولا تزيد على ثلاث سنوات إلا في الأحوال المنصوص عليها قانوناً.

وبالرجوع إلى القانون الليبي المعمول به في الوقت الحالي، نجد أن المشرع الليبي قد تولى عن النص على هذه العقوبة في كل من القانونين رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل، والقانون رقم 12 لسنة 2004 بشأن ضريبة الدمغة، حيث لم ينص ضمن متن أي مادة من مواد هذين القانونين على عقوبة الحبس، واكتفى بالنص على عقوبة الغرامة فقط، ونجد أغلب نصوص مواد تنص على أنه "مع عدم الإخلال بالعقوبة الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى"، وسار على نفس النهج في القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل، حيث لم ينص على عقوبة الحبس.

ويعتبر هذا الفراغ التشريعي قصوراً يجب تلافيه، إذ لا تعتبر الغرامة وحدها كافية لتحقيق الردع المطلوب من تطبيق العقوبات.

كما أن هذه العقوبات لا تجد من يتولى تنفيذها، مما يسبب إحباطاً لذا الممول النزيه والملتزم بدفع الضريبة، فعدم جدية العقوبات تجعل في مقدور الممول الإفلات منها وعدم الاكتراث لها، فكلما كان الخطر مؤكداً كلما اتجه الفرد نحو الالتزام بدفع الضريبة وتفادي العقاب والعكس صحيح (الحاسي، 2001، صفحة 179).

والقانون الضريبي المصري، نجده كذلك قد أورد عقوبة "الحبس" في جريمة عدم الإخطار عن الالتزام بالضريبة من الممول نفسه أو غيره قد بالشروط القانونية التي تضمنها المرسوم بقانون رقم 7 لسنة 1953، وأورد أيضاً عقوبة الحبس بالنسبة إلى جريمة استعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة (بشاي، دون تاريخ، صفحة 155).

وعلى العكس من المشرع الليبي فإننا نجد المشرع التونسي نص على العقوبة المقيدة للحرية في العديد من المواضع، فقد جاء بالفصل 92 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية "يعاقب بالسجن لمدة تتراوح بين ستة عشر يوماً وثلاث سنوات وبخطية تتراوح بين 1000 دينار و50000 دينار كل شخص قام بتوظيف الأداء على القيمة المضافة أو المعلوم على الاستهلاك أو الأداءات غير المباشرة الأخرى المستوجبة على رقم المعاملات، أو قام بخصم الأداء من المورد ولم يتولى دفع المبالغ المستوجبة لفائدة الخزينة في أجل ستة أشهر...." ونص الفصل 94 "يعاقب بالسجن لمدة تتراوح ستة عشر يوماً وثلاث سنوات وبخطية تتراوح بين 1000 دينار و50000 دينار.....".

ويرى البعض في تونس، "أن هذه العقوبات مخففة مقارنة بالقوانين المقارنة، خاصة القانون الفرنسي الذي يعاقب على التحيل الجبائي بعقوبات أشد. فالسجن أدناه سنة وأقصاه خمس سنوات وحصر النقص في حدود 10% من المبلغ الخاضع للأداء في حين رفع فيه التشريع التونسي إلى 30% من رقم المعاملات أو فائض الأداء المصرح به" (الزكراوي، 2020، صفحة 397).

في حين يرى البعض الأخر (العياري، 2019، صفحة 764) " أن النص على العقوبات السالبة للحرية يضع فقه القضاء أمام إشكال مهم يتعلق بكيفية تطبيق هذه العقوبات على الذوات المعنوية التي تشكل جزءاً كبيراً من النسيج الاقتصادي التونسي وبالتالي عدد غير يسير من المطالبين بالأداء"، حيث يرى أن علة هذا الإشكال ترجع ما نص عليه المشرع ضمن الفصل 107 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أن "تطبق العقوبات البدنية المنصوص عليها بالفصول 92 و94 و79 و99 و101 من هذه المجلة بالنسبة إلى الذوات المعنوية بصفة شخصية على رؤسائها أو وكلائها أو مديرها أو على كل شخص له صفة لتمثيل الذات المعنوية أو تولي تسييرها...". فالقراءة العكسية لهذا النص يتبين إقرار المشرع للمسؤولية الجزائية للذوات المعنوية على الأقل في المجال الجبائي.

ويظهر من خلال عرض موقف التشريعات المقارنة أن المشرع الليبي قد جانبه الصواب لعدم نصه على العقوبات المفيدة، ما جعل سياسته العقابية تنسم بالنقص والضعف في مواجهة المكلفين بأداء الضريبة، وبالتالي عدم فعاليتها في تحقيق الهدف المنشود منها وهو ردع المكلفين بالأداء على التهرب من ارتكاب جريمة التهرب الضريبي، فكان على المشرع النص عليها تحقيقاً للردع الذي تطمح له جل التشريعات تماشياً مع اتجاه السياسة الجنائية الحديثة.

ومما يجدر ذكره أن هناك جانب من الفقه يعارض تطبيق العقوبات السالبة للحرية في إطار الجرائم الضريبية، إذ ذهبوا إلى القول بأن عقوبة الحبس وإن كانت تلحق ألماً بالجاني المتخلف عن أداء الضريبة، إلا أنه كان الأجدر بالمشرع عدم اللجوء إليها لأنها تؤدي إلى الاضرار بالخرينة العامة بشكل غير مباشر، فحبس الجاني وتقييد حريته يؤدي إلى انقطاع مصدر دخله مما يحبس عن الخزينة العامة مصدر مهم من مصادر تغذيتها بالأموال (الشرع، 2000، صفحة 217).

كما قد تضرر هذه العقوبات خزانة الدولة بشكل مباشر، لأن حبس الجاني يكلف الدولة الكثير من نفقات المعيشة والحراسة وغيرها، بالإضافة إلى الآثار السيئة للعقوبات السالبة للحرية قصيرة المدة والتي تتمثل في اختلاط الجاني غيره من المجرمين اللذين هم أكثر خطورة وتمرساً منه على الإجرام، لذلك يدعو هؤلاء إلى اللجوء للعقوبات الإدارية في معالجة هذه الجريمة كفرض الغرامة الإدارية أو غلق المؤسسة أو المحل فهذه العقوبات تنسم بالردع الفعال أكثر مما تحققه العقوبات السالبة للحرية (ركاب وحسن، دون تاريخ، صفحة 190).

المطلب الثاني: العقوبات المالية

تتنوع العقوبات المالية التي تقررها التشريعات المختلفة، ولكن تظل الغرامة هي العقوبة الأصلية الوحيدة من بينها، وإن كانت في أحوال محدودة عقوبة تكميلية. وهي على نقيض المصادرة التي تعد دائماً إما عقوبة تكميلية، أو تدبير احترازي.

وقد أورد المشرع الليبي ضمن نصوص قانون تعريفها لها، حيث نصت المادة 26 منه على أن "عقوبة الغرامة هي إلزام المحكوم عليه أن يدفع إلى خزانة الدولة المبلغ المقدر في الحكم، ولا يجوز أن ينقص هذا المبلغ على عشرة قروش بأي حال من الأحوال".

وللغرامة كقاعدة عامة حد أدنى عام، وهو بموجب قانون العقوبات لا يقل عن عشرة قروش بأي حال من الأحوال، ولم يحدد هذا القانون الحد الأعلى لهذا الغرامة تاركاً ذلك لسلطة المحكمة التقديرية وذلك على العكس من بعض التشريعات الأخرى التي وضعت حداً أعلى لها.

والخطية الجبائية تقرر مع جميع الجرائم الجبائية السالبة للحرية، وقد يتم ورودها منفردة ومستقلة مما يجعل مجال انطباقها أشمل وأعم من نطاق تطبيق العقوبات الجزائية الأخرى (بريك، 2016، صفحة 85).

وقد تضمن قانون العقوبات الليبي لسنة 1953 ما يقضي بتوقيع عقوبة الغرامة باعتبارها عقوبة تكميلية لعقوبة السجن، بحيث يترتب على الحكم بها إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى خزانة المحكمة المبلغ المقدّر في الحكم.

والجدير بالذكر هنا، أنه عند الرجوع إلى التشريعات الضريبية الليبية سواء قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010، أو قانون ضريبة الدمغة رقم 12 لسنة 2004، نجد العقوبة الجنائية الوحيدة المعتمدة في هاذين القانونين تتمثل في عقوبة الغرامة التي تلحق بالمكلف المتهرب من دفع الضريبة.

حيث نصت المادة 78 من القانون الضريبي رقم 7 لسنة 2010 على أنه "يعاقب بغرامة مقدارها مثل الضريبة المستحقة طبقاً للربط النهائي كل من تخلف بغير عذر مقبول عن تقديم الإقرارات أو الإخطارات أو البيانات المنصوص عليها في المواد (38، 43، 44، 49، 52، 60، 72) ويعتبر في حكم التخلف عن تقديم الإقرارات أو الإخطارات أو البيانات الممول من مبلغ الغرامة الإضافية إذا كان تأخره بسبب مقنع للإدارة الضريبية" ونصت كذلك المادة 74 منه على أن "يعاقب بغرامة لا تقل عن 500 خمسمائة دينار ولا تزيد على 10000 عشرة ألف دينار، كل من لا يسدد الضريبة في موعدها أو تسبب بخطئه أو إهماله في تأخير توريد الضريبة للخزانة العامة".

ويعاب على نص هذه المادة أن الفارق كبير بين الحد الأدنى والحد الأعلى للغرامة، وترك للمصلحة حرية تحديد قيمة الغرامة بين هذين الحدين؛ إذ بذلك يكون قد خالف العدالة الضريبية وتحيز لصالح الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى أن تحديد القانون سقفاً للغرامة سوف يشجع الممول الذي تبلغ غرامة التأخير المستحقة عليه حدها الأعلى إلى التأخير والمماطلة في سداد الضريبة (أبو غفة، 2020، صفحة 22).

أما على صعيد القانون المصري، إنه وبحسب القانون رقم 91 لسنة 2005، فقد اعتمد عقوبة الغرامة كعقوبة أصلية تقرر في حال تهرب الممول من أداء الضريبة، إذ نصت المادة رقم 133 من الفصل السابع الخاص بالعقوبات الضريبية في هذا القانون على إنه "يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تتجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين".

وفي السياق نفسه نصت المادة 135 على أنه "يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسة الاف ولا تتجاوز عشر ألف جنيه كل من ارتكب أي من الأفعال الآتية" 1-الامتناع عن تقديم إخطار بمزاولة المهنة. 2-الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، 3-عدم إصدار أو تسليم الفاتورة المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من المادة 78 من هذا القانون....".

وبالانتقال إلى المشرع التونسي نجد أن مجال الخطايا الجزائية يمتد لكامل الباب الثاني من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، فالعقاب في هذه الجرائم يكون مزدوجاً، إذ أنه في جميع الجرائم الجبائية كان مرفقاً بخطايا جزائية، أما باقي الجرائم فقد اعتمد المشرع الخطايا الجزائية دون إرفاقها بالعقوبة البدنية (بريك، 2016، صفحة 86).

فمثلاً نص الفصل 92 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على إنه "يعاقب بالسجن لمدة تتراوح بين ستة عشر يوماً وثلاث سنوات وبخطية تتراوح بين 1000 دينار و 50000 دينار أي شخص قام بتوظيف الأداء على القيمة المضافة أو المعلوم على الاستهلاك أو الأداءات غير المباشرة الأخرى المستوجبة على رقم المعاملات أو قام بخصم الأداء من المورد ولم يتول دفع المبالغ المستوجبة لفائدة الخزينة في أجل ستة أشهر ابتداء من اليوم الأول الموالي لانتهااء الأجل المحدد للدفع وذلك علاوة على دفع أصل الأداء والخطايا المنصوص عليها بالفصول من 81 إلى 86 من هذه المجلة".

كما نص الفصل 97 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنه "يعاقب بخطية تتراوح بين 100 دينار و 10000 دينار الشخص لم يقم بمسك المحاسبة أو الدفاتر أو السجلات المنصوص عليها بالتشريع الجبائي، أو امتنع عن تقديمها لأعوان مصالح الجباية أو قام بإتلافها قبل انتهاء المدة القانونية المحددة لحفظها.

وفي صورة العود خلال خمس سنوات تصبح الأفعال المذكورة مستوجبة للسجن والخطية التي يمكن أن تصل إلى خمسين ألف دينار" (الفقي، 2002، صفحة 908).

ومن أهم الإشكاليات التي تثار بشأن هذه العقوبة هي تشكيك جانباً من الفقه في الطبيعة التعويضية لها، هل هي طبيعة جنائية أم طبيعة مدنية؟ أم لها طبيعة مزدوجة؟ ذهب بعض الفقهاء إلى القول بأن الغرامة التعويضية هي عقوبة جنائية استناداً إلى أن القضاء بها حتمي، بحيث يجب على المحكمة أن تقضي بها من تلقاء نفسها دون حاجة إلى إثبات توافر ركن الضرر لأنها مفروضة بقوة القانون جزاءً على مخالفة أحكام القانون الضريبي، كما أنه لا يجوز القضاء بها إلا إذا تعين مقدارها في الحكم، كما أنها تحصل بطريق الإكراه البدني إذا تعذر تحصيلها طوعاً أو بالطرق الإدارية (الشريبي، 2002، صفحة 352).

بينما جانباً آخر من الفقه لا يرى ذلك، باعتبار أن الغرامة الضريبية من قبيل التعويضات المدنية البحثة تأسيساً على أنها تلحق الممول المخالف لإحكام قانون الضريبة أثناء حياته وتلحق ورثته بعد وفاته، ومن ثم فليس لها صفة شخصية لإمكان انتقالها للغير وهي تستحق وتصبح واجبة الأداء بالرغم من صدور قانون لاحق يلغي هذه الجزاءات أو يخفف منها، وعلى ذلك لا يعتد بمبدأ تطبيق القانون الأصلح، فضلاً عن أن هذه الجزاءات تتعد مع الغرامة الجنائية كما يجوز الالتجاء إليها والأخذ في الاعتبار الأعدار المخففة لها، كما إنه لا يجوز الحكم بوقف تنفيذها وأن التصالح ممكن دائماً بشأنها (الخولي، أسباب البراءة في جريمة التهرب الضريبي، صفحة 361).

في حين اتجه بعض الفقهاء إلى القول بأن الغرامة الضريبية لها طبيعة مختلطة فهي عقوبة تنطوي على عنصر التعويض، ويميز أصحاب هذا المذهب بعض الفقهاء إلى القول بأن الغرامة الضريبية لها طبيعة مختلطة فهي عقوبة تنطوي على عنصر التعويض في جزاء ينزله المجتمع بالجاني مقابل الضرر أو الخطر الذي أصاب المصلحة الاجتماعية.

كما أنها تنطوي على عنصر الإيلام الاجتماعي ويتحقق هذا الإيلام بالمساس بحقوق الجاني سواء الحق في الحياة، وفي سلامة الجسم، والحق في الحرية، أو بفرض الغرامات عليه عند تكليفه بأداء مبلغ معين، بينما التعويض لا يتوخى إلا جبر الضرر المحقق الوقوع والذي حاق بالمجني عليه، ومن ثم فإن الغرامة الضريبية هي عقوبة تعويضية، وإن كانت فكرة العقاب هي الأصل في هذه الغرامة، إلا أنها تهدف في الوقت

ذاته إلى تحقيق معنى التعويض، وبالتالي يتضح أن العقاب والتعويض مختلطين في هذه الغرامة مما يبرر وصفها بأنها ذات طبيعة مختلطة (سرور ، 1990، 208).

ومن ثم فالغرامة، مثلها مثل أي عقوبة جنائية أخرى، فهي لا تفرض إلا بقانون كما أنها شخصية حيث توقع على من ثبت ارتكابه الفعل الإجرامي المعاقب عليه، ولا توقع إلا عن طريق حكم قضائي ويسري عليها ما يسري على العقوبات الجنائية من أسباب السقوط كالنقادم والعمو والوفاة (الشربيني ، 2002، صفحة 410).

نلخص من ذلك، أن الغرامة في التشريع الضريبي الليبي عقوبة أصلية، فالمكلف عندما يرتكب الجريمة الضريبية، يهدف بالدرجة الأولى إلى التخلص من أداء دين الضريبة والذي يتمثل بمبلغ من المال.

ولذلك ركز المشرع في الجزاء على العنصر المالي للجاني حتى يكون أبلغ في رده وأجدى في زجره لما في ذلك من إيلاام له فيحقق المشرع الضريبي هدفه وهو تغذية الخزانة الضريبية بالأموال، إلا أنه يجب عدم قصر العقوبة المقررة على المخالف للتشريع الضريبي على الغرامة لأنه قد يستهين بها المكلف ولا تؤثر في مركزه المالي نظرا لتدني قيمتها وعدم تحقق هدف الردع فيها لعدم كفايتها على إلزام المكلف على عدم مخالفة النصوص الضريبية.

المبحث الثاني: العقوبات التكميلية

قد يلجأ المشرع بالإضافة إلى فرض عقوبات جنائية أصلية على مخالف القانون الضريبي إلى بعض الإجراءات الاحتياطية من قبل السلطات الضريبية بدون نصوص صريحة في القانون، وذلك عن طريق التعاون المشروع بين الدوائر الدولية الرسمية وشبه الرسمية بقصد تحقيق المصلحة العامة، وتتخذ السلطات الضريبية هذه الإجراءات لمضايقة الممول وإلزامه بتسديد ما يستحق عليه من الضرائب ومن هذه الإجراءات، الحجز التحفظي (المطلب الأول) ومنع السفر (المطلب الثاني)

المطلب الأول: الحجز التحفظي

تستوفى الديون العمومية إما بطريقة رضائية خلال الفترة الممتدة ما بين تاريخ الشروع في التحصيل وتاريخ الاستحقاق، وإما باللجوء إلى مجموعة من إجراءات التحصيل الجبري، إذ إن الجهات المكلفة بالتحصيل مجبرة على المرور بمرحلة التحصيل الرضائي

قبل الشروع في الإجراءات الجزية في مواجهة الملزمين. وهذا يعتبر ضماناً حقيقية لفائدة الخاضعين للضريبة، فلا يمكن إرغام أو جبر المدين على أداء ما بذمته من ديون من دون المرور بمرحلة التحصيل الرضائي بشكل طوعي واختياري (فرحات، 2022، صفحة 131). وقبل أن نتعرض لدراسة الضمانات المتعلقة بالجوانب الشكلية لفرض وتنفيذ مساطر الحجز الإداري بليبيا من خلال مدى إقرار الشروط المسبقة للتحصيل الجبري في ظل التشريع الليبي، ثم مدى تطبيق تبليغ الإنذار القانوني كمرحلة من مراحل التحصيل الجبري. فإن الأمر يتطلب بيان المقصود بالحجز التحفظي (أولاً) ومن ثم بيان الضمانات المتعلقة بالجوانب الشكلية لتنفيذه (ثانياً).

أولاً: مفهوم الحجز التحفظي

الحجز التحفظي هو حظر مؤقت على الأموال يترتب عليه غل يد مالك المال وحائزه عن التصرف فيه، ويصدر هذا الإجراء عن محكمة أو سلطة مختصة، وقد عرف هذا الإجراء في المادة الأولى من اتفاقية فيينا لسنة 1988 على أنه "يقصد بتعبير تجميد المال أو التحفظ عليه الحظر المؤقت على نقل هذه الأموال أو تحويلها أو التصرف فيها أو تحريكها أو وضع اليد عليها بصورة مؤقتة، على أساس أنها أمر صادر من محكمة أو سلطة مختصة" (صدقي، 2006، صفحة 280).

والتحصيل اسم مشتق من Recouvrer ويقصد به تحصيل مبالغ من المال متوجبة، وبالتعميم مجموع العمليات القضائية أو الخارجية عن القضاء التي تشترط الحصول على دفع دين مالي¹، وتتمتع الإدارة الضريبية عند تحصيل الضريبة جبراً بامتياز التنفيذ المباشر، إذ يكون لها سلطة اتخاذ الإجراءات اللازمة دون اللجوء إلى القضاء، ولكن يشترط لذلك إشعار الممول المطالب بالأداء (النجائي، 2013، صفحة 285).

وبالرجوع إلى النصوص التشريعية للقانون الضريبي الليبي، نجد أنه لم يعرف مصطلح التحصيل ولا آيا من القوانين المالية.

وقد خول قانون الضريبة رقم 7 لسنة 2010 للإدارة الضريبية سلطات واسعة لضمان تحصيل الديون العمومية، وتعود أهمية هذه السلطات إلى خطورة المهمة الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية التي يناط بها تحصيل الإيرادات العامة اللازمة للنفقات.

وبالتالي فإن كل تأخر عن الدفع من طرف المكلّف بالأداء يترتب عنه تعرض حقوق الدولة إلى الخطر المتمثل في تعطيل تنفيذ برامجها التنموية، ويعتبر الحجز الاحتياطي في هذا المجال من بين الوسائل الناجحة والفعالة لمحاربة التهرب الضريبي، كما يشكل ضماناً أساسية لاستخلاص ديون الدولة عن طريق ممارسة ضغط مادي ومعنوي على المكلفين الذين يعمدون عن قصد استنزاف الأموال العامة.

حيث نصت المادة 30 من قانون ضريبة الدخل لسنة 2010 على أنه " إذا تبين أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلأمين المصلحة استثناء من أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية أن يصدر أمر بحجز الأموال التي يرى استيفاء الضريبة منها تحت أي يد كانت، وتعتبر هذه الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجراً تحفظياً، ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم محكمة أو بقرار من أمين المصلحة أو بمضي ستة أشهر من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بمقدار الضريبة طبقاً لتقدير المصلحة، وهو ما يقابله نص المادة 32 من القانون 1973 والمادة 31 من القانون 2004 بشأن الدخل.

كما نصت اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن الضريبة على الدخل على أنه "إذا امتنع الممول أو الملزم بتوريد الضريبة عن سدادها في الموعد المحدد قانوناً اتخذت ضده إجراءات الحجز التنفيذي طبقاً لأحكام القانون الإداري".

يتبين من هذا النصوص، قد يحصل أن تحجز أموال الممول حجراً احتياطياً تحفظياً لغرض دفع الضريبة، وذلك في حالات استثنائية تقع حتى قبل أن يتم ربط الضريبة، ومن ذلك حالة ما إذا تراءى لمصلحة الضرائب أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فيكون لرئيس المصلحة استثناء من أحكام قانون المرافعات المدنية أن يصدر أمراً بحجز الأموال التي يرى استيفاء الضرائب منها تحت أي يد كانت وتعتبر هذه الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر تحفظياً (الشاوي، دون تاريخ، صفحة 348).

ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو مضت سنة من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بمقدار الضريبة طبقاً لتقدير المصلحة، حسب ما هو وارد في نص المادة 30 من قانون ضريبة الدخل الليبي.

ويتم الحجز التحفظي على أموال الممول سواء كانت هذه الأموال في حيازة المالك وتحت تصرفه أو في حيازة الغير إذا استشعر أن صاحبها يحاول تهريبها ليحول دون تحصيل دين الضريبة منها.

وفيما يتعلق بمصطلح الدين العمومي الذي يستوجب استخلائه بتطبيق أحكام قانون الحجز الإداري، فإنه يعد من أحد الحقوق المنصوص عليها في المادة الأولى من قانون الحجز الإداري الليبي، وهي كالآتي:

"يجوز إتباع قواعد وإجراءات الحجز الإداري المبينة في هذا القانون في حالة عدم الوفاء بالمبالغ المبينة في البنود التالية سواء كانت هذه المبالغ مستحقة للحكومة أو الهيئات أو المؤسسات العامة وذلك في المواعيد المحددة بالقوانين والقرارات الخاصة بها:

- الضرائب والإتاوات والرسوم بجميع أنواعها.
- المبالغ المستحقة للدولة مقابل خدمات عامة.
- القروض المقدمة من الحكومة وكذلك المبالغ المستحقة عن القروض أو التسهيلات الائتمانية الممنوحة من المصارف التي تزيد مساهمة الدولة في رؤوس أموالها على النصف.

- الغرامات المستحقة قانوناً والمبالغ المختلصة من الأموال العامة.
- إيجارات أملاك الدولة الخاصة ومقابل الانتفاع بأملكها العامة سواء في ذلك ما كان بعقد أو بغير عقد.

- ثمن ما تبيعه الدولة من أراض، وعقارات أخرى، وملحقاتها، وفوائدها.
- ما يكون مستحقاً للجهات الحكومية أو الهيئات العامة القائمة على الأوقاف بصفتها ناظرًا أو متوليًا أو حارسًا من إيجارات أو أحكام أو أثمان استبدال الأعيان التي تديرها.

- القروض المقدمة من الحكومة أو من المصاريف التي تزيد مساهمة الدولة في رؤوس أموالها على النصف.

- المبالغ الأخرى التي تنص على تحصيلها بطريق الحجز الإداري.
- ولا يوقع مثل هذا الحجز على هذه الديون إلا بعد أن يعد مكتب الضرائب الذي يطلبه مذكرة تفصيلية بالأسباب التي ألجأته إلى طلب إيقاع الحجز التحفظي، على أن يبين في المذكرة مقدار الضريبة المستحقة أو التي تستحق وأسم الممول ونشاطه والضريبة النوعية

التي يخضع لها دخله وأسم الشخص الثالث الذي سيوقع الحجز لديه أن وجد (الشاوي، دون تاريخ، صفحة 315).

ورغم أن النص بإيقاع الحجز التحفظي منح إلى رئيس المصلحة، فإن اختصاصه هذا قابل للتفويض إلى موظفي المصلحة بموجب أحكام المادة 95 من قانون ضريبة الدخل الليبي سابق الإشارة إليه.

ثانياً: الضمانات المتعلقة بالجوانب الشكلية لتنفيذ الحجز الاحتياطي:

1- الإنذار الضريبي كشرط سابق للتحويل الجبري

أقرت أغلب التشريعات من خلال القوانين المنظمة لإجراء تحصيل الدين الضريبي مبدأ عدم مباغته الملزم بأداء الدين، إذ لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين بدفع ما عليه من التزامات.

والهدف من ذلك، منح مديني الدولة فرصة أخيرة لتمكينهم من دفع ديونهم الضريبية قبل أن تصبح خاضعة لإجراءات مالية وإضافات ق د تفوق أصل الدين في بعض الأحيان، وفي نفس الوقت منع على الإدارة الضريبية الشروع في اتخاذ الإجراءات التي تترتب عنها أعباء مالية إلا بعد توجيه إشعار مجاني.

ويعتبر الإشعار الأخير أو (التنبيه بالأداء) إجراء شكلي من إجراءات التحصيل الرضائي للدين الضريبي، وهو عبارة عن تنبيه بالأداء، أو تذكير بالمديونية التي لم يتم سدادها للقباضة المعنية بها بعد انقضاء المدة القانونية المقررة في هذا الصدد (فرحات، 2022، صفحة 136).

ويهدف هذا التنبيه إلى إخبار الملزم بمبادرة الإدارة الضريبية في الشروع في التحصيل والاستحقاق، التي تحدد على ضوءها بطبيعة الحال المرحلة الرضائية لاستخلاص ديون الدولة، عن طريق إرسال الإشعارات الضريبية من المحاسب الضريبي إلى المكلفين بأداء الضريبة، وكذلك بعد قيام مصالح التحصيل بواجب الإخبار عن طريق تعليق الملصقات، التي أقرتها أغلب التشريعات المتعلقة بالتحصيل ومنها قانون الضريبة الليبي رقم 7 لسنة 2010.

ففي هذا السياق نجد أنه على الرغم من أهمية المقترضات المؤطرة لهذه المرحلة والتشريع الليبي من خلال قانون الحجز الإداري، نجد أن أحكام تنفيذ الحجز الإداري فيه

جاءت مشتتة مما يضيف طابع التعقيد على تلك الإجراءات والمساطر وذلك بالنظر إلى طبيعة المحجوز.

ففيما يخص الإنذار أو التنبيه بالأداء في حالة حجز المنقول لدى المدين وبيعه، التي تنظمه أحكام المادة 6 من القانون قانون الحجز الإداري، حيث نصت على:

. يعلن مندوب الحاجز إلى المدين أو من يجيب عنه تنبيهه بالأداء وإنذار بالحجز ثم يشرع فوراً في توقيع الحجز مصحوباً بشاهدين.

. على المندوب أن يبين في محضر الحجز الإجراءات التي قام بها وما يكون قد واجهه من عقبات واعتراضات أثناء التنفيذ وما اتخذته في شأنها.

من خلال ما نصت عليه هذه المادة، نلاحظ أن المشرع قد أقر التنبيه بالأداء والإنذار بالحجز أولاً ثم الشروع فوراً في توقيع الحجز في إجراءات الإعلان ولم يفصل بين المراحل التي تمر بها مساطر تنفيذ الحجز وتقيداً بأي آجال مما يؤدي إلى غموضها وتشعبها، بالإضافة إلى أنه أكد على ضرورة الشروع فوراً في توقيع الحجز، وهو ما يعتبر خرقاً للضمانات المخولة للملزم مقابل خطورة هذه المساطر. وبما يتعلق بتنفيذ الحجز لدى الغير فإن النص على الإنذار بالأداء جاء ضمناً ضمن الأحكام المنظمة له.

2- عدم قابلية الحجز على الممتلكات الضرورية لعيش المدين:

وبالرجوع إلى أحكام قانون الحجز الإداري الليبي، وتحديد الفقرة الأولى من المادة الثانية والتي جاء فيها: "يجوز الحجز على أموال المدين الجائز الحجز عليها قانوناً أي كان نوعها". فعبارة الجائز الحجز عليها قانوناً تشير ضمناً إلى عدم قابلية تطبيق الحجز على بعض الممتلكات، إلا أن القانون المذكور اكتفى بهذه الإشارة فقط ولم يحدد المشرع الليبي هذه الممتلكات.

ونجد المشرع الليبي تدارك موقفه من خلال مقتضيات المادة الخامسة من قانون الحجز الإداري، والتي تنص على: "فيما عدا ما نص عليه هذا القانون تسري أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية الخاصة بالحجوز والتي لا تتعارض مع أحكام هذا القانون.

كما أن المشرع الليبي في قانون المرافعات المدنية والتجارية حدد الأحوال التي لا يجوز التنفيذ عليها في الفصل الخامس من القانون سالف الذكر، وتحديد المواد (398، 399، 400، 401، 402، 403)، وهي كالتالي:

- لا يجوز الحجز على خاتم الزواج والفرش اللازم للمدين وزوجه وأقاربه وأصهاره على عمود النسب المقيمين معه في معيشة واحدة ولا على ما يرتادونه من ثياب.
- كما لا يجوز الحجز على أدوات المنزل والمطبخ الضرورية للمدين ولأفراد أسرته المقيمين معه فيلا معيشة واحدة.
- كما لا يجوز الحجز على الأشياء إلا لاقتضاء ثمنها أو مصاريف صيانتها أو نفقة مقررة، كالكتب اللازمة لمهنة المدين وأدوات الصناعة التي يستعملها بنفسه في عمله والأوسمة والرسائل والدفاتر ومخطوطات العائلية والمخطوطات اليدوية باستثناء ما يكون منها مجموعة نادرة أو فنية أو علمية.
- العتاد الحربي المملوك إذا كان من العسكريين مع مراعاة رتبته.
- الوقود والحبوب والدقيق وما يلزمه لقوته هو وعائلته لمدة شهر .
- بقرة أو ثلاث من الماعز أو النعاج أو بعير أو حمار مما ينتفع به المدين وما يلزم لغدائها لمدة شهر والخيار للمدين.
- كما لا يجوز الحجز على أدوات المنزل والمطبخ الضرورية للمدين ولأفراد أسرته المقيمين معه.
- الأشياء المقدسة وما يستعمل للقيام بالواجبات الدينية" المادة 397 من قانون المرافعات المدنية والتجارية الليبي".
- الأدوات والأشياء التي يحتفظ بها مالك الأرض لخدمتها أو لزراعتها، يجوز الحجز عليها منفردة عن العقار بشرط ألا توجد لدى المدين أموال منقولة أخرى، وللقاضي المختص بناء على طلب المدين وبعد سماع أقوال الدائن أن يمنع توقيع الحجز بأمر منه على الأشياء المذكورة التي يرى أنها ضرورية لزراعة الأرض.

المطلب الثاني: المنع من السفر:

- أقر المشرع الضريبي الليبي إجراء احتياظيا على الممول الأجنبي المتهرب من أداء الضريبة، ويتمثل هذا الإجراء في منعه من السفر بهدف تحصيل دين الضريبة.
- حيث يمنع الممولين الأجانب المقيمين في ليبيا من السفر إلى الخارج بصورة نهائية قبل إثبات تأديتهم لجميع ما هو مستحق عليهم من ضرائب.

وهذا الإجراء كرسته العديد من الدول، بل إن بعض التشريعات تتطلب من الشخص الذي يغادر القطر وعليه ضرائب مستحقة إما أن يدفعها، أو أن يقدم كفالة ضامنة لتسديدها من شخص مقيم تقبل به السلطة الضريبية، من مؤسسة حالية أو مصرف عامل في ذلك البلد، ويتبع هذا الإجراء بصورة خاصة بالنسبة للتجار ومدراء الشركات المسؤولين عنها، ولا يتبع بالنسبة لموظفي الدوائر الرسمية أي الحكومية وشبه الرسمية أي الهيئات العامة ولا لمستخدميها وعمالها، ذلك لأن تسديدهم لضرائب الدخل بالنسبة لمرتباتهم وأجورهم يتم عن طريق الحجز لدى المنبع.

وقد نصت المادة 84 من قانون ضريبة الدخل على أنه "لا يجوز للجهات المختصة إعطاء تأشيرات خروج لأي ممول غير المتمتعين بجنسية الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى إلا بعد تقديمه شهادة من المصلحة بسداده الضريبة المستحقة عليه. وفي جميع الأحوال التي يكون فيها هذا الممول مسؤولاً بموجب أحكام هذا القانون على إحدى الشركات، فلا يجوز منحه شهادة سداد الضريبة إلا بعد سداد الشركة للضريبة المستحقة عليه حتى تاريخ حصوله على الشهادة أو تقديم ضمان تقبله المصلحة.

وتحدد اللائحة التنفيذية فئات المسؤولين في الجهات العامة والخاصة الخاضعة لأحكام هذا القانون ويستثنى من شرط الحصول على شهادة سداد الضريبة موظفو الدولة والمؤسسات والهيئات العامة الأجنبي إلا في حالة الخروج النهائي من البلاد.

ونصت المادة 85 منه على أنه: "على محرري العقود وغيرهم ممن يختصون قانوناً بتوثيق أو شهر المحررات إبلاغ المصلحة فوراً بكل تصرف أو عقد يتخذ بشأنه إجراء أمامهم ويرتب دخلاً خاضعاً للضريبة.

وفي جميع الأحوال التي يكون فيها الممول مسؤولاً بموجب أحكام القانون على أحد الشركات فلا يجوز منحه شهادة سداد الضريبة، إلا بعد سداد الشركة للضريبة المستحقة عليها حتى تاريخ حصوله على الشهادة أو تقديم ضمان تقبله المصلحة.

ويستثنى من شروط الحصول على شهادة سداد الضريبة موظفو الدولة والمؤسسات والهيئات العامة الأجنبي إلا في حالة الخروج النهائي. ويجوز منح استثناءات أخرى من هذا القيد بقرار من الأمين.

- الإجراءات والجزاءات التي تفرض على غير الممولين من موظفين حكوميين وغيرهم بقصد منع التهرب من دفع الضريبة، كالإزام محرري العقود بإبلاغ المصلحة حالاً عن جميع ما يقومون به من توثيقات ومعاملات قد ينتج عنها دخلاً خاضعاً للضريبة.
- وكذلك إلزام كتاب المحاكم بإبلاغ مصلحة الضرائب عن كل عقار يباع بالمزاد العلني تطبيقاً لإجراءات التنفيذ الإجباري القانوني وعن قائمة شروط البيع خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إيداع قائمة هذه الشروط.
- وكذلك إلزام كتاب المحاكم بإبلاغ مصلحة الضرائب عن كل عقار يباع بالمزاد العلني تطبيقاً لإجراءات التنفيذ الإجباري القانوني وعن قائمة شروط البيع خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إيداع قائمة هذه الشروط.

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة تم التركيز على أهم ما يعتري القانون رقم 7 لسنة 2010 من نقص وقصور عند تأطيره للعقوبات التي اعتمدها المشرع الليبي في هذا القانون لمكافحة جريمة التهرب الضريبي مقارنة بالعقوبات المعتمدة في تشريعات دول الجوار تونس ومصر، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج وهي كالآتي:

- 1- عمل المشرع الضريبي على سن قوانين تتخللها جزاءات مالية لردع كل من يقوم بمخالفة قواعد القانون الضريبي، بالإضافة إلى أنه في القانون رقم 7 لسنة 2010 ولائحته التنفيذية، منح الإدارة الضريبية العديد من السلطات، والتي أهمها سلطة تقدير الإقرار الضريبي الممول، وخولها سلطة إصدار العقوبات، وسلطة التظلم أمام اللجان الإدارية، وسلطة قضائية لفرض العقوبات على المخالف، وعلى الرغم من أن القانون لم يغفل النص على مجموعة من الضوابط التي تخضع لها هذه السلطات، تبقى خطورتها تنبع من التوظيف الخاطيء لهذه لسلطات، وهذه الخطورة ولدت قصور ونقص في الآليات التي تتبعها الإدارة في جباية الضريبة والحد من تهرب المكلفين بها.
- 2- على الرغم من الجهود التي تقوم بها الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب من المكلفين بدفعها ومحاولتها تطبيق القوانين الضريبية على الجميع على حد السواء، لكن ضعف الوعي الضريبي لدى الممولين، وانخفاض كفاءة الأجهزة الضريبية خاصة في نشر الثقافة الضريبية لزيادة الوعي الضريبي. بالإضافة إلى وجود ثغرات للتهرب الضريبي بحكم

العلاقات الاجتماعية الوطيدة بين الأجهزة الضريبية والممولين حيث كان لها دور فعال في منح الإعفاءات وعدم تطبيق الجزاءات على المتهربين من أدائها خاصة في المدن والقرى الصغيرة والداخلية، مما جعل الإيرادات الضريبية منخفضة إلى درجة عدم تمكنها من تغطية نفقات التقدم الاقتصادي والاجتماعي.

3-تأخر المشرع الضريبي الليبي في تبني ترسانة قانونية لجزر التهرب الضريبي، وخير دليل على ذلك ما يتعلق بأحكام العقوبات التي للمحكمة الحكم بها على من ثبت ارتكابه لأحدى الجرائم الضريبية، وقد حدد القانون جملة من الجزاءات كلها من نوع واحد وهي الغرامات مستبعدا العقوبات المقيدة للحرية والمتمثلة في السجن والحبس، الأمر الذي يمكن القول معه بأنها ضعيفة مقارنة مع ما يجري العمل به في نطاق التشريعات المقارنة، كما أن نصوصه قاصرة ولا تغطي كل حالات التهرب، كما في حالة العود إلى ارتكاب نفس الفعل وفي حال الشروع فيها، وهو ما يدل على أن العقوبات دون المستوى المطلوب وتفتح المجال أمام الممولين للتهرب من أداء الضريبة.

هذه النتائج استوجبت تقديم توصيات تتوجها للبحث.

ثانيا: التوصيات

1-وضع المزيد من النصوص التي تنسم بالوضوح والشفافية والبساطة، وتحتوي على آليات ومفاهيم أكثر يسرا وهو ما يبسر عمل الإدارة الضريبية من جهة، ويضمن الفهم والتطبيق من قبل الممولين من جهة أخرى.

2-العمل على سد كل الفراغات التشريعية داخل القانون رقم 7 لسنة 2010، كعدم النص على عقوبة الشروع في جريمة التهرب الضريبي وعدم النص على عقوبة الشريك، فوجود هذا الفراغ التشريعي يحول دون معاقبة الجاني وذلك لوجود مبدأ الشرعية الجنائية.

3-لتجاوز محدودية العقوبات الضريبية وما يعترها من قصور ونقص، فإنه يجب إرساء نظام ضريبي جديد ينسجم مع السياسات العمومية الأخرى من خلال احتوائه على عقوبات محددة ومناسبة تتخذ ضد مرتكبي جريمة التهرب الضريبي، والتي أهمها العقوبات المقيدة للحرية لأن الواقع العملي أثبت أن العقوبات المعتمدة لازالت قاصرة على العقوبات المالية المتمثلة في الغرامة الضريبية، والواقع أثبت انتشار هذه الظاهرة، والذي يمكن أن

يكون لتخفيف العقوبة أثر على نفسية المكلف وتجعله غير آبه بتسديد الضريبة وتشجعه على التهرب منها.

المراجع

أولاً: الكتب:

1. أحمد فتحي سرور، (1990)، الجرائم الضريبية، دار النهضة للطباعة، القاهرة مصر، دون طبعة.
2. الصغير الزكراوي(2020)، قانون المنازعات الجبائية، دار الكتاب للنشر، تونس، طبعة أولى.
3. أمين بريك، الجريمة الجبائية في تونس، (2016)، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس.
4. أنور محمد صدقي، (2006)، المساعدة، المسؤولية عن الجرائم الاقتصادية دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة في التشريعات الأردنية والسورية واللبنانية والمصرية والفرنسية وغيرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
5. خالد الشاوي، نظرية الضريبة في التشريع الضريبي الليبي، منشورات جامعة بنغازي، طبعة الأولى.
6. روفائيل بونس، موسوعة ضرائب الاستهلاك، دار النهضة العربية، بدون طبعة، سنة 1990
7. سنية أحمد يوسف، (2004)، الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
8. عبد القادر علي سالم أبو عفة، (2020)، العدالة الضريبية من منظور القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل، مجلة البحوث القانونية، العدد11، 2020، (من ص1 إلى 29).
9. عبد المنعم محمد داود، (2003)، موسوعة التهرب الضريبي، مطبعة سامي الإسكندرية، مصر.
10. عماد فاضل ركاب، زينب عبد الكاظم حسن، التناسب التشريعي بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي، دراسة مقارنة، كلية القانون، جامعة البصرة، العراق.
11. كمال العياري، الوسيط في القانون الجبائي، (2019)، القواعد الأصولية للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، إجراءات التقاضي والتنفيذ، مجمع الأطرش لنشر الكتاب المختص وتوزيعه، تونس، الطبعة الأولى.
12. مجدي محمد علي الخولي، أسباب البراءة في جريمة التهرب الضريبي في التشريع المصري، بدون ناشر، مصر، بدون طبعة..
13. مجدي محمد علي الخولي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع المصري، بدون ناشر، مصر، بدون سنة نشر.
14. مجدي محمد علي الخولي، الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في التشريع المصري، بدون دار النشر، بدون طبعة.

15. محمد زكي أبو عامر، (1986)، " قانون العقوبات القسم العام"، الطبعة الأولى، دار المطبوعات الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر.
16. محمد سعد محمد الشرييني، (2002)، جرائم التهرب من ضريبة المبيعات وفقاً لأحكام القانون رقم 11 لسنة 1991 والقانون رقم 17 لسنة 2001، دار النهضة العربية، القاهرة
17. محمد نجيب جادو، (2004)، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى.

ثانياً: الرسائل الجامعية:

1. إبراهيم فرحات، (2022)، الدور الاقتصادي والاجتماعي للضريبة على الدخل في تجربتي ليبيا والمغرب، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السوسيسي، جامعة محمد الخامس بالرباط، مركز دراسات الدكتوراه القانون والاقتصاد، المغرب، "غير منشورة".
2. ادوارد جرش بشاي، التجريم الضريبي المصري، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، مصر، غير طالب نور عبود الشرع"، (2000)، الجريمة الضريبية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بغداد، "غير منشورة".
3. طالب نور عبود الشرع"، (2000)، الجريمة الضريبية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بغداد، "غير منشورة".
4. عبد الرحيم النجائي، (2013)، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجا، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية، أكدال الرباط، أطروحة دكتوراه، المغرب، "غير منشورة".

ثالثاً: الندوات:

- جمعة خليفة الحاسي (2001)، المشاكل الضريبية التي تواجه النظام في الاقتصاد الليبي، ندوة النظام الضريبي في ليبيا التقييم والإصلاح، طرابلس، الهيئة القومية للبحث العلمي، مركز بحوث العلوم الاقتصادية، (من ص 171 إلى 185).

رابعاً: المراجع الإلكترونية:

- نجيب الفقي، زجر المخالفات الجبائية الجزائرية، (2002)، ملتقى "القاضي الجبائي" ليومي 03-04 جنافي 2002، الجمعية التونسية للقانون الجنائي، (من ص 1 إلى 11) منشور على الموقع: <http://www.profiscal.com>