



جامعة أبوظبي
Abu Dhabi University

دولة الإمارات العربية المتحدة

جامعة أبوظبي

كلية القانون – فرع أبوظبي

المكافحة القانونية لجرائم التهرب الضريبي في القانون الإماراتي

دراسة مقارنة

Legal control of tax evasion crimes in UAE law

Comparative study

الباحث/عبدالله أحمد الشرقي

الرقم الجامعي: 1078902

إشراف: الدكتور/ محمد عبدالله العوا

أستاذ القانون الجنائي المساعد

العام الأكاديمي 2021 – 2022

إقرار:

(أقر أنا الموقع أدناه الطالب/ عبدالله أحمد عوض الشرقي المقيد ببرنامج ماجستير القانون العام أن هذا البحث المقدم مني للحصول على درجة الماجستير في القانون العام هو من نتاج عملي وجهدي العلمي الخالص، وأنه لم يسبق لي التقدم به لأي جهة علمية أو إدارية أو غيرها داخل الدولة أو خارجها للحصول علي أي درجة علمية أخرى أو لأي سبب من الأسباب، وأن مضمون هذه الرسالة يعكس آراء الباحث الخاصة وهى ليست بالضرورة الآراء التي تتبناها الجهة المانحة للدرجة العلمية. كما أقر بقبول قيام الجامعة في حال إجازة الرسالة من قبل لجنة المناقشة والحكم بطباعة الرسالة ونشرها بالكيفية التي تراها محققة لأغراضها وأهدافها، دون أن يكون لي حق العدول عن هذا الإقرار بعد إجازة الرسالة.

اسم الطالب: عبدالله أحمد عوض الشرقي

الرقم الجامعي: 1078902

التوقيع: 

إجازة أطروحة الماجستير

عنوان الرسالة: المكافحة القانونية لجرائم التهرب الضريبي في القانون الإماراتي (دراسة مقارنة)

اسم الباحث: عبدالله أحمد الشرقي

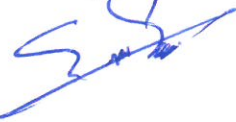
الرقم الجامعي: (1078902) - فرع أبوظبي.

نوقشت هذه الرسالة في يوم الخميس الموافق 17 من فبراير 2022 بدءاً من الساعة 03.00 ظهراً، وقرر أعضاء لجنة المناقشة والحكم المشار إليهم أدناه إجازة الرسالة وهم:

أولاً) الدكتور/ حسين عيسى المحمد - أستاذ القانون الجنائي المساعد.

كلية القانون - قسم القانون العام - جامعة أبوظبي. (رئيس لجنة المناقشة والحكم)

التوقيع



التاريخ

2022/02/17

ثانياً) الدكتور/ محمد عبد الله العوا - أستاذ القانون الجنائي المساعد. (المشرف وعضو لجنة المناقشة)

كلية القانون - قسم القانون العام - جامعة أبوظبي.

التوقيع



التاريخ

2022/02/17

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي

بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ (19) ﴾

سورة النمل الآية (19)

إهداء :

- إلى والدي العزيزين.
- إلى كل من ساندني ودعمني وشاركني رحلتي العلمية للحصول على درجة الماجستير، إلى زوجتي وإخوتي وأصدقائي ..

أهدي هذا العمل المتواضع

شكر وتقدير

الحمد لله أولاً وأخيراً على توفيقه وتيسيره، كما أود أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى من كان لهم الفضل علي في رحلتي للحصول على درجة الماجستير وفي مقدمتهم الدكتور المشرف على هذا البحث العلمي المتواضع الدكتور/ محمد عبدالله العوا - أستاذ القانون الجنائي المساعد، وذلك لما قدمه لي من نصح وتوجيه وإرشاد في أثناء رحلتي نحو إتمام هذا البحث، كما لم يتوان عن توجيهي لمنهجية البحث والدراسة وتزويدي بمصادر المراجع اللازمة لإتمام هذا البحث.

كما لا أنسى توجيه كل الشكر والتقدير لأعضاء اللجنة الموقرة، الذين لم يألوا جهداً في سبيل إثراء هذا العمل.

المكافحة القانونية لجرائم التهرب الضريبي في القانون الإماراتي

دراسة مقارنة

الباحث/ عبدالله أحمد عوض الشرقي

ملخص

يتمحور إطار موضوع هذه الرسالة حول العقوبات الجنائية لجرائم التهرب الضريبي المطبقة حديثاً في القانون الإماراتي والغرامات الإدارية المرتبطة بها وموائمة هذه العقوبات للنظام القضائي الإماراتي والمجتمع الإماراتي ومقارنة هذه العقوبات بالعقوبات المطبقة في القانون المصري من حيث مقدار العقوبة وموائمة العقوبة للمجتمع والنظام القضائي.

حيث تتنوع جرائم التهرب وعقوباتها وفقاً لتنوع التشريعات الضريبية المطبقة في كل نظام ضريبي بالإضافة على أنواع الضرائب المطبقة في كل بلد. وبما أن الباحث سيركز في بحثه على النظام الضريبي الإماراتي فإننا سنلتزم بأنواع الضرائب المطبقة في القانون الضريبي الوطني وهما ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية. حيث سنتطرق إلى شرح تفصيلي للضريبة وأنواعها ومن ثم سنتطرق إلى العقوبات الجنائية والغرامات الإدارية التي سننها كعقوبة رادعة لكل من يخالف التشريعات الضريبية.

وعليه فإننا سننتاول في هذا البحث عدة مواضيع تبدأ بالتعريف بجريمة التهرب الضريبي ومن ثم مقارنة جناية التهرب والعقوبات المرتبطة بها في القانون الاماراتي مع القانون المصري نظراً لاعتباره أحد أهم الأمثلة الضريبية العالمية وأحد أقدم التشريعات العربية من الناحية الضريبية. وسنخرج في نهاية المطاف بأهم النتائج والتوصيات حول الموضوع لإظهار الفوارق واستخلاص النتائج التي يمكن ادخالها أو تبنيها في نظامنا الوطني.

Legal control of tax evasion crimes in UAE law

Comparative study

Abstract of the thesis in English

The subject of this thesis is about criminal penalties for newly applied tax evasion offences in UAE law and associated administrative fines, and to adapt them to the UAE judicial system and society, and to compare these penalties with those applied in Egyptian law in terms of the amount of punishment and the proportionality of the punishment to the community and the judicial system. Evasion offences and penalties vary according to the variety of tax legislation applicable in each tax code as well as the types of taxes applied in each country. Moreover, since we are in our research, we will touch. To focus on the UAE tax system, we will adhere to the types of taxes applied in the national tax code, namely VAT and selective taxation. We will go through a detailed explanation of the tax and its types. Then we will address criminal penalties and administrative fines that he enacts as a deterrent punishment for anyone who violates tax legislation. Therefore, we will address several topics in this research, starting with the definition of the crime of tax evasion and thus comparing the crime of evasion and the penalties associated with it in UAE law with Egyptian law, as it is considered one of the most important global tax examples and one of the oldest Arab legislations in terms of taxation. Furthermore, we will eventually develop the most important findings and recommendations on the subject to eventually show the differences. To draw conclusions that can be introduced or adopted into our national system.

المقدمة:

لا شك أن قدرة الدولة على تنفيذ أنشطتها التنموية وتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية مرهون بإمكانيتها على توفير المصادر المالية الملائمة لتمويل خزينتها، وتعد الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة بشكل عام وقد عرفت الدول والامبراطوريات القديمة الضرائب منذ القدم، وما زالت تُستخدم حتى اليوم، كما أن تحديد سعرها لم يستخدم في الماضي كما هو الحال في وقتنا الحاضر.

وعليه، ولمواكبة اقتصاديات العالم الجديد في عصر العولمة ولإصلاح النظم المالية العامة والتقليل من الاعتماد على النفط كمورد رئيسي لمواردها المالية وفي إطار المحافظة على مستوى المعيشة المرتفع للأفراد في المجتمع ولتقديم خدماتها طبقاً لأرقى المقاييس والمواصفات العالمية، صدر مرسوم بقانون اتحادي رقم (13) لسنة 2016 بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب تتبعه العديد من القوانين والقرارات المتعلقة بالضرائب والإجراءات الضريبية. حيث قامت الدولة بفرض نوعين من الضرائب في نظامها الضريبي وهما ضريبة القيمة المضافة حيث صدر بمرسوم بقانون اتحادي رقم 8 لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة بالإضافة إلى الضريبة الانتقائية التي صدرت بمرسوم بقانون اتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية، كما قامت بإصدار القانون المنظم للإجراءات الضريبية وهو القانون اتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، وعليه فقد قامت الدولة بإنشاء نظام ضريبي مالي متكامل ومستقر ومحفز اقتصادياً بنسب فائدة تنافسية وهي الأقل عالمياً (5%) فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة كما فرضت عقوبات جزائية وإدارية صارمة على جميع الأشخاص المخالفين للالتزامات الضريبية المفروضة عليهم والمتهربين من أداء الضريبة الواجب سدادها.

ولعل سبب اختياري لموضوع جرائم التهرب الضريبي بالإضافة إلى ارتباط الموضوع مع تخصصي الدراسي في مجال القانون العام هو عملي في الهيئة الاتحادية للضرائب مما سيجمع لي الفائدة العلمية أكاديمياً والفائدة التطبيقية وظيفياً. كما توجد هناك العديد من الأسباب العلمية الأخرى التي تضيف على موضوع هذا البحث الكثير من الأهمية منها حداثة التشريعات الصادرة في شأن إجراءات وعقوبات هذه الجريمة في دولة الامارات العربية المتحدة وقلة المواضيع حولها ووجود شح في المبادئ القانونية التطبيقية المستنبطة من المحاكم نظراً لحداثة القوانين والتجارب العملية في محاكم الدولة مقارنة بالمواضيع الأخرى.

وعليه فإن الباحث سيتناول في هذا البحث عدة مواضيع تبدأ بالتعريف بجرائم التهرب الضريبي ومن ثم مقارنة جريمة التهرب والعقوبات المرتبطة بها في القانون الاماراتي مع القانون المصري نظراً لاعتباره أحد أهم الأمثلة الضريبية العالمية وأحد أقدم التشريعات العربية من الناحية الضريبية. وسنخرج في نهاية المطاف بأهم النتائج والتوصيات حول الموضوع للوصول في النهاية إلى اظهار الفوارق واستخلاص النتائج التي يمكن ادخالها أو تبنيها في نظامنا الوطني.

أولاً: الإطار العام للموضوع:

إن موضوع الضريبة هو موضوع غاية في الأهمية والحساسية بالنسبة للدول المطبقة له، كأحد أهم مصادر الدخل للدول ولما له من ارتباط وثيق السياسة المالية للدولة وميزانياتها. فدول الخليج كدول منتجة ومصدرة للنفط غير معتمدة على الضريبة كمصدر أساسي للدخل حيث تمثل الإيرادات النفطية النسبة الأغلب من الإيرادات المالية للدولة، ولكن دول المنطقة بشكل عام ودولة الإمارات العربية المتحدة بشكل خاص مدركة أن النفط كمصدر للدخل ليس مصدراً خالداً كما أن نهاية عصر

النفط قد لا تكون بنضوب الاحتياطات، وإنما بالاستغناء عنه لمصلحة مصادر الطاقة الأخرى، وقد يحصل ذلك قبل نضوب النفط بعدة عقود من الزمن. وعليه فإن دول الخليج وبناءً على ما سبق وكخطوة إضافية لتنويع مصادر الدخل قامت باعتماد النظام الضريبي كمصدر إضافي للدخل ومواكبةً لاقتصاديات العالم المتقدمة.

يتمحور إطار موضوع هذه الرسالة حول العقوبات الجنائية لجرائم التهرب الضريبي المطبقة حديثاً في القانون الإماراتي والغرامات الإدارية المرتبطة بها وموائمة هذه العقوبات للنظام القضائي الإماراتي والمجتمع الإماراتي ومقارنة هذه العقوبات بالعقوبات المطبقة في القانون المصري من حيث مقدار العقوبة وموائمة العقوبة للمجتمع والنظام القضائي.

ثانياً: الإطار الخاص للموضوع:

يتعين على الباحث القيام أولاً بشرح تمهيدي للضرائب المطبقة في الدولة وأنواعها وخصائصها، ومن ثم سنتطرق للتعريف بجرائم التهرب الضريبي وأنواعه في القانون الإماراتي ومن ثم إجراء دراسة مقارنة بين العقوبات الجنائية والغرامات الإدارية لجرائم التهرب الضريبي في القانون الوطني ومقارنتها مع القانون المصري.

حيث تمت المقارنة مع النظام الضريبي المصري باعتباره أحد أقدم وأفضل النظم الضريبية المطبقة على الصعيد العربي.

التعريف بموضوع الرسالة:

إن الموضوع الأساسي للرسالة يتمحور حول التعريف بجناية التهرب الضريبي، أركانها، أنواعها والعقوبة المطبقة على مرتكب جناية التهرب الضريبي وكذلك الغرامات الإدارية المطبقة من حيث موائمة الفعل للعقوبة.

الإطار القانوني لموضوع الرسالة:

يتمحور الإطار القانوني الأساسي لموضوع الرسالة على القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، كما سيتم التطرق إلى قرار مجلس الوزراء رقم 40 لسنة 2017 وتعديله بالقرار 49 لسنة 2021 بشأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية في الدولة بالإضافة إلى قرار مجلس الوزراء رقم 33 لسنة 2019 بشأن الغرامات الإدارية لمخالفة الإجراءات المتعلقة بتطبيق العلامات المميزة على السلع الانتقائية. إن ما يميز الإطار القانوني لموضوع الرسالة بشكل عام هو حداثة القوانين مما يجعلها معرضة بشكل أكبر للنقد البناء بغية الوصول إلى نظام ضريبي مثالي موائم للطبيعة السياسية والمالية والاقتصادية لدولة الإمارات العربية المتحدة.

أهمية موضوع الرسالة:

إن أهمية موضوع الرسالة تكمن في أهمية الإيرادات العامة للدول بشكل عام ورغبتها في حماية الوعاء الضريبي وحمايته من السرقة أو الانتقاص، كما توجد أهمية قانونية للموضوع استناداً على حداثة التشريعات القانونية الضريبية في الدولة والإجراءات القضائية والجنائية المصاحبة لهذه

القوانين مما يشكل تحدياً جديداً للسلطة القضائية نظراً لحدثة القوانين والتجارب العملية في محاكم الدولة.

مبررات اختيار موضوع الرسالة:

إن الأسباب الرئيسية لاختياري موضوع الرسالة هو حداثة الموضوع على مجتمع الامارات العربية المتحدة، حيث لم يدرس بالقدر الكافي محلياً نظراً لحداثة الموضوع من الناحية القانونية والناحية التطبيقية بالإضافة إلى الأهمية الاقتصادية للضرائب والدور الجديد الذي تمثله كونها أحد أهم الركائز الأساسية للميزانية الاتحادية حيث يتم صرف أغلب الإيرادات الضريبية على الميزانيات الحكومية الاتحادية والمحلية بدلاً من الاعتماد على الإيرادات النفطية كمصدر أساسي للميزانيات الاتحادية. إن النظام الضريبي بشكل عام هو دلالة على النضج والتقدم الكبير في النظام الاقتصادي للدولة وهو دلالة إضافية على النظرة المستقبلية الثاقبة للقيادة الحكيمة.

الإشكال المحوري لموضوع الرسالة:

إن الإشكال الأساسي لموضوع الرسالة يتمحور حول التشريعات والإجراءات القانونية التي وضعها المشرع لمكافحة جرائم التهرب الضريبي ومعاقبة المعتدين على أموال الدولة، من حيث موائمة الفعل للعقوبة بالإضافة إلى تأثير هذه العقوبات والغرامات الإدارية المصاحبة لها على الاقتصاد المحلي. إن الضريبة بشكل عام تعد ظاهرةً دخيلةً على مجتمع الإمارات العربية المتحدة فهو لا يمتلك الوعي الضريبي الكافي نظراً لحداثة النظام الضريبي في الدولة بشكل خاص والدول المجاورة بشكل عام، ولكن العقوبات الجنائية والغرامات الإدارية لجرائم التهرب الضريبي ساهمت في نشر الثقافة الضريبية في نظر البعض، ولكن البعض يرى أن القوانين والغرامات المطبقة على مرتكبي جنایة التهرب

الضريبي كلن لها أثر سلبي على الاقتصاد المحلي لاسيما مع الأوضاع الأخيرة وانشار فايروس كوفيد-19.

المناهج المعتمدة:

اعتمد الباحث في هذا البحث على المنهج الوصفي أولاً كما تمت الاستعانة بالمنهج المقارن، حيث تم تحليل النصوص القانونية للعقوبات الجنائية المطبقة في القانون الاماراتي والمصري كما استعان الباحث بمنهج البحث المقارن لمقارنة الجزاءات الجنائية لجريمة التهرب الضريبي بالإضافة إلى العقوبات الإدارية كذلك في القانون الإماراتي والمصري لتحديد أوجه التشابه والاختلاف بين القوانين المذكورة أعلاه للخروج بأفضل النتائج والتوصيات الممكنة وكذلك لتحديد أوجه التحسين المتاحة في القانون الضريبي الوطني.

تقسيم البحث:

تم تقسيم البحث إلى مبحث تمهيدي عن الضرائب المطبقة في دولة الإمارات العربية المتحدة اشتمل على مطلبين حيث يتناول المطلب الأول ضريبة القيمة المضافة ومبادئها الأساسية في حين يتناول المطلب الثاني موضوع الضريبة الانتقائية.

في الفصل الأول تطرق الباحث إلى موضوع الإطار التجريمي للتهرب الضريبي وتم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول عن مفهوم جريمة التهرب الضريبي، أركانها وصورها واشتمل على مطلبين، المطلب الأول عن مفهوم وصور التهرب الضريبي والمطلب الثاني عن أركان جريمة التهرب الضريبي. وفي المبحث الثاني تحدث الباحث عن أسباب وصور جرائم التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي وتكون عذا المبحث من مطلبين أساسيين، المطلب الأول عن أسباب جرائم التهرب الضريبي والمطلب الثاني عن صور جرائم التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي.

وفي الفصل الثاني تناول الباحث موضوع جزاءات التهرب الضريبي وتكون هذا الفصل من مبحثين، المبحث الأول عن الجزاءات الجنائية على جريمة التهرب الضريبي وتكون هذا المبحث من مطلبين، المطلب الأول عن الجزاءات الجنائية على جريمة التهرب الضريبي في القانون الإماراتي والقانون المصري والمطلب الثاني عن مقارنة أوجه التشابه والاختلاف في العقوبات الجنائية. أما في المبحث الثاني فقد تطرق الباحث إلى موضوع الجزاءات الإدارية على التهرب الضريبي ففي المطلب الأول تحدث الباحث عن الغرامات الإدارية على التهرب الضريبي في القانون الإماراتي والقانون المصري وفي المطلب الثاني قارن الباحث أوجه التشابه والاختلاف في الغرامات الإدارية.

مبحث تمهيدي

الضرائب المطبقة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

تعتبر الضرائب اهم مصدر من مصادر الايرادات العامة، وذلك لأنها التعبير المالي عن علاقة الفرد بالدولة الى جانب أهميتها في تحقيق السياسة الاقتصادية للدولة.، ونظر لما تلعبه الضرائب من دور هام في النهوض بالاقتصاد الوطني، قامت دولة الامارات المتحدة بسن التشريعات المنظمة وللتعرف على أنواع الضرائب المطبقة في الدولة، سيتم تقسيم هذا المبحث الى مطلبين، نتناول في المطلب الأول ضريبة القيمة المضافة، وفي المطلب الثاني الضريبة الانتقائية.

المطلب الأول

ضريبة القيمة المضافة ومبادئها الأساسية

ضريبة القيمة المضافة من الضرائب الحديثة في دولة الإمارات العربية المتحدة، وهي تشكل رافد رئيسي من الروافد الضريبية في الدولة، ولتناول هذه الضريبة سيقسم الباحث هذا المطلب لشرح مفهوم تلك الضريبة في الفرع الأول، ثم المبادئ الأساسية التي تحكم هذه الضريبة في الفرع الثاني كما يلي:

الفرع الأول:

تعريف ومفهوم ضريبة القيمة المضافة:

عند البحث في تعريف الضريبة نجد أنه لا يوجد اختلاف عليها عند فقهاء المالية حيث توحدت معظم التعاريف في هذا الإطار حول مضمون موحد رغم اختلاف الصيغ المعبر عنها في التعريف إلا أن الخصائص العامة المستسقة من تلك التعاريف واحدة حيث تعرف الضريبة "مبلغ من النقود يفرض ويجبى من دخول وثروات الأشخاص (الطبيين أو المعنويين) جبراً وبصفة نهائية وبدون مقابل مباشر وذلك بغرض تغطية النفقات العامة وتحقيق أهداف عامة". (1)

وبتعبير آخر لا يخرج عن ذات المفهوم يمكن تعريف الضريبة بأنها "عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة" (2).

(1) الوليد صالح عبد العزيز، المالية العامة النظرية والتطبيق، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع القاهرة، الطبعة الاولى، 2013، ص101.

(2) المرجع السابق، مرجع سابق، ص105.

وفى ذات السياق عرفها البعض بأنها "فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبر من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية" (3). وقد عرف المشرع الإماراتي الضريبة بأنها "كل ضريبة اتحادية تناط إدارتها وتحصيلها وتنفيذها بالهيئة" (4) وهي الهيئة الاتحادية للضرائب، والتي أنشئت بموجب المرسوم بقانون اتحادي رقم (13) لسنة 2016.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن للباحث تعريف الضريبة بأنها (اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقاً لمقدرته مساهمة في الأعباء العامة أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة) ويعتقد الباحث أن هذا التعريف يحتوى على ما يميز الضريبة لما قد يختلط بها، مظهراً بذلك طبيعتها، كما أنه يشير إلى الأسس التي تستند إليها ويفصح عن أهدافها ومدى ما لحقها من تطور.

كما نود الإشارة إلى أن الضرائب لا تطبق إلى بوجود أساس دستوري لها، كونها لا تقرر إلا بقانون، كما أن الضرائب تختلف عموماً عن ما يشابهها من مصادر الإيرادات كونها تدفع بصورة إلزامية في حين أن الرسوم يتم تحصيلها كمقابل لخدمة يستفيد منها دافع الرسوم، كما تعد الضرائب من أهم وأكبر العوائد المالية التي تعتمد عليها الدول، في حين تعد الرسوم عوائد ثانوية للجهات الحكومية.

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة حديثة النشأة في دولة الإمارات العربية المتحدة (5)، حيث تم البدء في تطبيقها في الأول من يناير 2018م من خلال المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017م في شأن ضريبة القيمة المضافة، والقرار الصادر من مجلس الوزراء رقم (52) لسنة

(3) عادل فليج العلى، المالية العامة، والتشريع الضريبي المالي، الحامد للنشر والتوزيع، الاردن، عمان، ط1، 2007، ص 91.

(4) المادة (1) من القانون رقم (7) لسنة 2017 في شأن الاجراءات الضريبية.

(5) سعيد سيف السيوسي، ضريبة القيمة المضافة وآليات تطبيقها في دولة الإمارات العربية المتحدة، دراسة وصفية تحليلية، دار الحافظ، دولة الإمارات العربية المتحدة – دبي، الطبعة الأولى، 2017م، ص 13.

2017م في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون المشار إليه أعلاه، وتعد ضريبة القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة على استهلاك السلع والخدمات في كل مراحل الإنتاج وحتى التوزيع، والتي يتحملها المستهلك حيث يقوم المكلف بجباية هذه الضريبة وتحصيلها وفقاً لمعايير معينة، ثم يسددها للجهات الضريبية المختصة كالهيئة الاتحادية للضرائب⁽⁶⁾.

ويحدد المرسوم بقانون رقم (8) لسنة 2017م في شأن ضريبة القيمة المضافة، أطر احتساب الضريبة المستحقة، وتجزئة ضريبة المدخلات وتسويتها، ونظام الأصول الرأسمالية، وتسوية الضريبة بعد تاريخ التوريد، والفواتير الضريبية، والإشعار الدائن الضريبي، والفترة الضريبية والإقرارات الضريبية وسداد الضريبة واسترجاعها، بالإضافة إلى ترحيل فائض الضريبة القابلة للاسترداد واسترداد الضريبة. ويشمل أيضاً أحكاماً أخرى تتعلق باسترداد الضريبة، وتعريفات المخالفات وعقوبات التهرب الضريبي.

ويمكن تعريف ضريبة القيمة المضافة بأنها ضريبة عامة تفرض على الانفاق الاستهلاكي للسلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، ويترتب على ذلك بأن يتحملها المستهلك النهائي⁽⁷⁾.

وقد عرفها المشرع الإماراتي في المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017م في شأن ضريبة القيمة المضافة في الباب الأول الخاص بالتعريفات والكلمات والعبارات الدالة بأنها: (ضريبة تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وتشمل التوريد الاعتباري)⁽⁸⁾.

(6) محمد عبد الله الصوان، الضرائب الحديثة في دولة الإمارات العربية المتحدة (ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية)، دارا لكتاب الجامعي، دولة الإمارات العربية المتحدة – العين، الطبعة الأولى 2020م، ص 10-151.

(7) عبد الباسط وفا، التشريع المالي، ضريبة القيمة المضافة وفقاً لأحكام مرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017م، تأصيل علمي وعملي، أكاديمية شرطة دبي، الطبعة الأولى، 2018، ص 6.

(8) المادة (1) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017م في شأن ضريبة القيمة المضافة.

كما عرفت المادة (1) من قرار مجلس الوزراء رقم (52) لسنة 2019 بشأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السلع الانتقائية ضريبة القيمة المضافة بأنها (ضريبة تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات وفقا لأحكام المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة)

كما عرفت المادة (1) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017م في شأن ضريبة القيمة المضافة وكما عرفت المادة نفسها التوريد الاعتباري بأنه: "كل ما يعتبر بمثابة توريد ويعامل كأنه توريد خاضع للضريبة وفقا للحالات التي ينص عليها هذا المرسوم بقانون"، حيث تناولت المادة (11) من ذات المرسوم بقانون اتحادي عن حالات التوريد الاعتباري، والتي نصت على أن تكون الحالات التالية توريدا اعتبارياً:

- توريد لسلع أو خدمات كانت تشكل جزءاً أو كلا من أصول أعمال الخاضع للضريبة ولم تعد هذه السلع أو الخدمات جزءاً من تلك الأصول، على أن يكون التوريد قد تم بدون مقابل.
- انتقال السلع كانت تشكل جزءاً من أصول أعمال الخاضع للضريبة في الدولة إلى أعماله في إحدى الدول المطبقة، أو من أعمال الخاضع للضريبة في إحدى الدول المطبقة في أعماله في الدولة، إلا في الحالة التي يكون فيها انتقال السلع:
 - أ- يعتبر بأنه تم بشكل مؤقت وفقاً للتشريعات الجمركية.
 - ب- يتم كجزء من توريد آخر خاضع للضريبة لهذه السلع.
- توريد لسلع أو خدمات يسمح باسترداد ضريبة المدخلات إلا أنها استخدمت كلياً أو جزئياً لغير أغراض الأعمال. ويعد التوريد اعتبارياً في حدود الاستخدام لغير أغراض الأعمال.
- السلع والخدمات التي يمتلكها الخاضع للضريبة بتاريخ الغاء تسجيله الضريبي.

وتعد ضريبة القيمة المضافة صورة محسنة من الضريبة على رقم الاعمال المتتابعة او التراكمية حيث تستطيع كل مرحلة خصم الضرائب التي سبق دفعها في المرحلة السابقة مباشرة أي ان الضريبة تفرض على جميع مراحل انتاج السلعة او توزيعها مع خصم ما سبق سداه من ضرائب على المواد الداخلة في انتاج السلعة أو توزيعها فجوهر ضريبة القيمة المضافة هو نظام الخصم الذي يميزها عن غيرها من الضرائب على المبيعات (9).

الفرع الثاني:

المبادئ الاساسية لضريبة القيمة المضافة:

1. مبدأ الخصم: أي ان المكلف له الحق في استرداد ما دفعه عند شرائه للسلع والخدمات التي قام فيما بعد ببيعها، وبالتالي فان هذه الضريبة يقع عبئها في نهاية الدورة الاقتصادية على المستهلك النهائي للسلع أو الخدمات حيث يكون المدين الحقيقي. أما المنتج أو المورد للسلع والخدمات فهو المدين القانوني.
2. مبدأ الحساب الذاتي: المقصود بهذا المبدأ ان خيارات التقدير أمام المكلف معدومة وذلك لأنها محددة بالفواتير والمستندات ويقوم المكلف باحتسابها بنفسه أي يمارس رقابة ذاتية. وتحدد القيمة المضافة عادة إما بجمع كافة المدفوعات التي أدت الى عوامل الانتاج او في صورة اجور وإيجارات وفوائد وأرباح او بالفرق بين قيمة المبيعات في نهاية فترة معينة وبين قيمة المشتريات في بدايتها،

(9) الوليد صالح عبد العزيز، مرجع سابق، ص119.

وقد تحسب على أجمالي المبيعات في نهاية فترة معينة، ثم يستتزل منها الضريبة التي سددت في المراحل السابقة (10).

3. مبدأ الوجهة: ضريبة القيمة المضافة يتم فرضها في الاسواق والنشاطات المحلية التي يتم فيها استهلاك السلعة او الاستفادة من الخدمة المنشئة للضريبة (11).

(10) الوليد صالح عبد العزيز، مرجع سابق، ص119

(11) جمال شهاب الدين، اثر الضريبة على القيمة المضافة في اعادة توزيع الدخل، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015، ص7.

المطلب الثاني

الضريبة الانتقائية

تمهيد وتقسيم:

تعد الضريبة الانتقائية من الضرائب غير المباشرة على السلع المحددة بنسب متغيرة وفقاً للقانون الضريبي، وستناول في هذا المطلب تعريف الضريبة الانتقائية وماهي السلع التي تطبق عليها الضريبة الانتقائية.

الفرع الأول

تعريف الضريبة الانتقائية

أوضحت المادة الأولى من المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية وفي سياق بيانها بما هو مقصود بالكلمات والعبارات الواردة فيها أن السلع الانتقائية هي السلع التي يتم تحديدها بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية على أنها خاضعة للضريبة، وتنفيذاً لذلك جاءت المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (52) لسنة 2019 في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية وكيفية احتساب السعر الانتقائي لتتص على أنه: لأغراض المادة (2) من المرسوم بقانون، تفرض الضريبة على السلع الانتقائية الآتية:

1- التبغ ومنتجاته⁽¹²⁾.

2- السوائل المستخدمة في أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية.

(12) وقد نصت المادة (3) من قرار مجلس الوزراء رقم (52) لسنة 2019 في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية وكيفية احتساب السعر الانتقائي لأغراض المادة (2) من هذا القرار يشمل التبغ ومنتجاته كافة الاصناف الواردة في الفصل (24) من جدول التعريفات الجمركية الموحدة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المستوردة او التي يتم زراعتها او التي يتم انتاجها في الدولة بما فيها لفائف السجارة التي تسخن كهربائياً.

3- أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية.

4- المشروبات الغازية.

5- مشروبات الطاقة.

6- المشروبات المحلاة.

والهدف الرئيسي من الضريبة الانتقائية تقليل استهلاك سلع معينة نسبة لأضرارها المتعددة كما انها تساهم بشكل كبير في رفع إيرادات الدولة التي يمكن تخصيصها فيما بعد في تغطية نفقات خدمات عامة، وعليه فأنها تعد مصدر دخل عالي يساهم في توفير الخدمات بصورة جيدة كما يساهم في عملية اثراء الخزينة الحكومية.

وتعد الضريبة الانتقائية من الضرائب التي يتحملها المستهلك النهائي هدفت الدولة من فرضها الى تحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية، ويكون الفرق بين ضريبة المخرجات التي تستحق الفترة ضريبية معينة، وضريبة المدخلات القابلة للاسترداد للفترة الضريبية ذاتها.

بيد أنه في حالة تجاوز ضريبة المخرجات قيمة ضريبة المدخلات، عندئذ يجب سداد الفارق للهيئة الاتحادية للضرائب. أما إذا تجاوزت قيمة ضريبة المدخلات قيمة ضريبة المخرجات، يكون للخاضع لها ان يحصل على استرداد لما دفعه (13).

وفي دولة الامارات العربية المتحدة يجب التسجيل في الضريبة الانتقائية لكل شخص طبيعيا كان او اعتباريا يقوم بجلب السلع الانتقائية التي حددت بواسطة السلطات، كما يقوم بالتسجيل كذلك المنتج لها ومن يقوم بتخزينها منطقة معينة او مخزن ضريبي.

ويقوم ارباب الاعمال الذين يخضعون للضريبة الانتقائية بعملية توثيق للإيرادات والتكاليف التي تغطيها مع حساب الضريبة المذكورة التي ترتبط بالتكلفة والإيراد، ويتم حسابها استنادا للعمليات

(13) محمد عبد الله الصوان، مرجع سابق، ص18.

المسجلة، كما يقوم هؤلاء التجار بدفع القيمة المضافة على قيمة الخدمات والسلع التي يشترونها من المورد والفرق بين ما يتم دفعه وما يتم تحصيله هو القيمة التي تسدد الى الدولة. وهناك ما يعرف باسم الاقرار الضريبي هو عبارة عن مستند على فترة زمنية ضريبية ⁽¹⁴⁾، وقد عرفه المشرع الإماراتي في المادة الأولى من قانون الإجراءات الضريبية رقم 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية بأنه: "المعلومات والبيانات المحددة لغايات الضريبة التي يقدمها الخاضع للضريبة وفقاً للنموذج المعد من الهيئة".

تشكل هذه الضريبة أحد المصادر الجديدة للدولة والتي يمكن ان ترفد الخزنة العامة بمبالغ كبيرة يمكن ان تساهم في عملية استمرار خدمات الدولة. وذلك في إطار الرؤية الاماراتية والاستراتيجية التي تهدف الى تنويع المصادر وتقليل الاعتماد على النفط.

وتم تحصيل هذه الضريبة من المؤسسات بعد أن تقوم هذه الأخيرة بتحصيلها من العملاء وفي بعض الأحيان يمكن أن تقوم هذه المؤسسات باسترداد الضريبة التي كانت قد دفعتها لمورديها. وعليه فإن ما تتلقاه الحكومة من عائدات يتمثل في تلك "القيمة التي أضيفت" عبر مراحل سلسلة التوريد. للضريبة الانتقائية العديد من الايجابيات الاقتصادية التي تصب في صالح الدولة وسكانها وتتمثل هذه الإيجابيات في الآتي:

1- تقوم الضريبة الانتقائية على هدف ارتفاع تكاليف شراء المادة الضارة سواء كانت تبغ أو مشروبات مع يؤدي إلى إثراء الخزنة العامة.

2- يمكن ان تكون المبالغ التي يتم تحصيلها من هذه الضرائب قاعدة للعديد من المشاريع التي تفيد الشباب كما يمكن استخدامها في عملية تطويرية للقطاع الصحي وقطاع النقل الأمر الذي يساهم في تطوير عمليات البنية التحتية للدولة.

(14) جمال شهاب الدين، مرجع سابق، ص17.

3- فرض الضريبة الانتقائية على التبغ ومنتجاته، سيسهم بشكل كبير في تراجع أعداد المدخنين، خصوصاً في فئتي محدودي الدخل وصغار السن، كون كلفته العالية تدفع بواسطة المستهلكين بشكل مباشر، الذين لن تتمكن أغليبيتهم من تحمل هذه الضريبة، ومن ثم سيفكرون بشكل جاد بالإقلاع عن التدخين.

الفرع الثاني

السلع المفروضة عليها الضريبة الانتقائية:

تُعد الضريبة الانتقائية أحد أنواع الضرائب التي يتم تحصيلها بصورة غير مباشرة يتم تحميلها للمستهلك النهائي وتقرض على مجموعة من السلع التي تسبب ضرراً للعامة والخاصة كما تسبب ضرراً للبيئة كما تقرض على الكماليات من السلع ويتم تحديدها بنسب متفاوتة. وتقرض هذه الضريبة على التبغ والمشتقات المتعلقة به كما تقرض على ما يسمى بمشروبات الطاقة بنسبة مئة في المائة كما تقرض على المشروبات الغازية بنسبة تصل الى خمسين في المائة. وفي خصوص المشروبات الغازية فإن هذه الضريبة لا تقرض على جميع هذه المشروبات، بل يستثنى منها المشروبات غير المنهكة.⁽¹⁵⁾

وتشمل المشروبات الغازية أي مادة يقصد منها أن تحول الى هذا المشروب سواء كانت مستحضرات أو مساحيق أو مستخلصات، كما تشمل المشروبات الطاقية كل مشروب يتم بيعه على هذا الأساس بحيث يحتوى على مواد من شأنها ان تعمل على تحفيز الذهن والبدن، كما عرف المشرع الإماراتي

(15) المقصود بالمشروبات الغازية وفقاً للمادة 6 من قرار مجلس الوزراء رقم 52 لسنة 2019 ما يأتي: أ- أي مشروبات تحتوي على الغاز باستثناء المياه الغازية غير المنهكة ب- أي مركبات أو مساحيق أو جل أو مستخلصات يمكن تحويلها الى مشروبات غازية).

في قرار مجلس الوزراء رقم (52) لسنة 2019 في المادة السابعة عندما قال: "يقصد بمشروبات الطاقة كل مما يأتي:

1- أيّ مشروبات يتم تسويقها أو بيعها على أنها مشروبات للطاقة قد تحتوي على مواد منبهة أو

تمنح التحفيز العقلي أو البدني، وتشمل على سبيل المثال لا الحصر الكافيين والتورين والجنسينج والجوارانا، كما تشمل أي مواد لها تأثير مطابق أو مشابه للمواد المذكورة.

2- أي مركبات أو مساحيق أو جل أو مستخلصات يمكن تحويلها إلى مشروبات طاقة."

ويأتي هذا التوجه في إطار سعي الحكومة للمحافظة على الصحة العامة ومحاولة تغيير انماط السلوك الصحي غير السوي والذي يكبد الدولة والمجتمع مبالغ باهظة في إطار مكافحة الأمراض الناجمة عن تعاطي هذه المواد.

حيث استهدف القرار كافة المشروبات التي يتم تحليلتها بالسكريات المضافة، إضافة إلى أجهزة التدخين الإلكترونية وما يستخدم من سوائها عند استخدامها. كما نص القرار على الضريبة على المشروبات التي يتم تحليلتها بالسكر هي خمسون بالمائة.

تؤثر الضريبة في حياة الشعب الاجتماعية، فهي تقطع جزءاً من أموال الأفراد وتبدل من نمط حياتهم ومن درجة التفاوت فيما بينهم، وتؤثر الضريبة في رغبة الفرد بالعمل، وتعد وسيلة لمصادرة الأجزاء العليا من الثروات الشخصية وتخفيف حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية، أو زيادة هذه الفوارق.

وتؤثر الضريبة غير المباشرة في البنية الاجتماعية فتكون سبباً في زيادة حدة التفاوت بين الطبقات الاجتماعية كما هو الحال في الضرائب غير المباشرة التي تؤدي إلى تخفيض "المركز النسبي لأصحاب الدخل المنخفضة نظراً لأن العبء النسبي لهذه الضرائب أشد على الطبقات الفقيرة منه على الطبقات الغنية" وهي تمنع الطبقات الفقيرة من الادخار، ولا تؤثر في ادخار الطبقات الغنية

بالنسبة نفسها، فتزيد من حدة التفاوت في البنية الاجتماعية، أما الضرائب المباشرة والتصادعية منها بصورة خاصة فإنها تخفف من درجة التفاوت في توزيع الثروات، وتكون سبباً في إقامة مجتمع أكثر تماسكاً لا فوارق كبيرة بين طبقاته الاجتماعية، فتقتطع الضرائب المباشرة من المكلفين أصحاب الثروة والدخل المرتفع نسبة أكبر من المال، وتصادر الأجزاء العليا من الثروات وتخفف من غنى الغني.

إن تطبيق الضريبة الانتقائية في دولة الإمارات، يؤدي إلى انخفاض في استهلاك التبغ والمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة محلياً سنوياً. إن التبغ سبب أساسي وراء 60% من الأمراض المزمنة في الدولة مثل الجلطات، والسرطان، والضغط، والسكري، التي تعد بدورها أكثر أسباب الوفاة. كما أنه من أبرز الأهداف التي يحققها فرض الضريبة يتمثل في الحفاظ على الصحة العامة من خلال تخفيض نسبة استهلاك السلع الضارة ودفع المستهلكين للتقليل من استهلاكها، إضافة إلى مساعدة الراغبين بالإقلاع عنها.

تعمل الضريبة على الحد أو تأخير البدء في استهلاكها خصوصاً من قبل الشباب. هذا إضافة إلى توجيه الموارد المالية المتحصلة من الضريبة لمشاريع وبرامج مفيدة وخفض تكاليف العلاج وتعويض خزينة الدولة عما تنفقه لمعالجة البيئة والمتضررين ويؤدي فرض الضرائب المباشرة إلى تحقيق أو الوصول إلى حالة استقرار اقتصادي غير منسوب بالتضخم أو بالانكماش، ففي حالة التضخم نستخدم الضريبة كأداة للعلاج الاقتصادي، عن طريق رفع نسبتها في فرضها بغرض امتصاص كمية النقد الزائدة.

وفي حالة الانكماش تخفض أسعارها وتزيد الإعفاءات مما يزيد من الادخار وبالتالي التوسع في الاستثمار، وبذلك تكون الضريبة لها فعاليتها في علاج مساوئ الدورة التجارية وما ينجم عنها من آثار سيئة. (16)

كما أن زيادة نسبة الضريبة أو فرضها بالنسبة لقطاع معين وخفضها أو الغاءها بالنسبة لقطاع آخر يعتبر تشجيعاً لإنتاج معين وخفض إنتاج آخر، مما يجعل الموارد الاقتصادية للدولة تستغل بالشكل الذي تحدده السياسة العامة للدولة.

كما يؤثر النظام الضريبي في توجيه الاستثمار ونمو بعض القطاعات الإنتاجية أو قصورها، كما يؤثر في الادخار والاستهلاك، فعندما تفرض الضريبة على قطاع اقتصادي معين بمعدل منخفض يوجه الممولون استثماراتهم نحو هذا القطاع على اعتبار إنه يحقق لهم الربح الأفضل، وهكذا تؤدي الضريبة دوراً رئيسياً في نمو القطاعات الإنتاجية التي تقيد من نظام ضريبي مفضل، على نقيض ذلك تكون الضريبة أداة فعالة لمنع توظيف رؤوس الأموال في القطاعات الإنتاجية الخاضعة لمعدل ضريبي مرتفع، أما بالنسبة للضريبة الانتقائية فأنها تخفض بالفعل استهلاك الطبقات الأقل دخلاً (وهم الفئة الأكبر) للمنتجات الضارة بعد ارتفاع أسعارها.

إن ارتفاع تكاليف المواد الضارة يوجه الشركات المنتجة للسلع الضارة لإيجاد بدائل لتجنب تسديد الضرائب على منتجاتها.

فالأموال التي سوف تجمع جراء تنفيذ هذه الضريبة سوف يتم استخدامها في مشاريع وبرامج مفيدة للشباب والدولة مثل تخفيض نفقات العلاج وتطوير المستشفيات وإمدادها بأحدث الأجهزة الطبية وتطوير عملية النقل والمواصلات ومعالجة البيئة مما يجعلها تعود على المواطنين بفائدة وعائد أكبر.

(16) جمال شهاب الدين، مرجع سابق، ص21

فدولة الإمارات تتكبد عشرات الملايين من الدراهم سنوياً لعلاج الأمراض الناتجة عن استخدام التبغ بأشكاله كافة، فضلاً عن أنه سبب رئيس للإصابة بأمراض القلب، والشرابين، والسرطانات المختلفة، التي بدورها تصدر قائمة أسباب الوفاة في الدولة، مؤكدة أن فرض الضريبة الانتقائية على التبغ سيحدّ من مستهلكيه، ويوفر أموالاً لعلاج ضحاياه.

الفصل الأول

الإطار التجريمي للتهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي من أكثر الظواهر السلبية التي تمس بأهداف الضريبة وتؤدي إلى الأضرار باقتصاد الدولة، حيث تعد الضرائب من أهم الأدوات المالية التي تؤثر في الاقتصاد الوطني لدورها الكبير في توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي. وللمحافظة على حق الدولة في هذا الإطار درجت كافة التشريعات على معاقبة كل من يخل بالنظام الضريبي فيها، وسيخصص الباحث هذا الفصل لإيضاح الإطار التجريمي للتهرب الضريبي من خلال بحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي، أركانها وصورها

المبحث الثاني: جرائم التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي

المبحث الأول

مفهوم جريمة التهرب الضريبي، أركانها وصورها

إن ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت تشغل الكثير الدول؛ لما تمثله من آثار اقتصادية واجتماعية وأمنية خطيرة في وضع هذه الدول ومكانتها. وهذه الظاهرة لا تختلف عن الظواهر الاجرامية الأخرى التي تسود المجتمعات الحديثة، وسيتم تخصيص هذا المبحث لبيان مفهوم جريمة التهرب الضريبي اركانها وصورها من خلال مطلبين نتناول في المطلب الاول مفهوم وصور التهرب الضريبي، وفي المطلب الثاني أركان جريمة التهرب الضريبي.

المطلب الأول

مفهوم وصور التهرب الضريبي

تمهيد

للتهرب الضريبي صور متعددة تتطور مع الوقت ويتغير شكلها في كل زمان، غير أن الهدف منها ثابت وهو إزالة أو تخفيف العبء الضريبي. وسنتناول في هذا المطلب تعريف جريمة التهرب الضريبي وصوره وتمييز جريمة التهرب الضريبي عما يشته به.

الفرع الأول

تعريف التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي بأنه: " تجنب دفع الضريبة بطرق غير مشروعة أي مخالفة القانون الضريبي ⁽¹⁷⁾. ويعرفه البعض بأنه: " التخلص من الالتزام بدفع الضريبة، وينقسم إلى التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع. ⁽¹⁸⁾

وفي تعريف آخر هو أن يسعى المكلف إلى عدم دفع الضريبة المستحقة عليه دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر وفي هذه الحالة لا تحصل أية ضريبة، ويحدث غالباً حينما يعتمد المكلف إلى مخالفة نص من نصوص القانون بطريقة من الطرق وبصفة خاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي كأن يقوم المكلف بإخفاء جزء كبير من المادة الخاضعة للضريبة عن أعين الإدارة ويقوم بكشف قدر ضئيل من تلك المادة خلافاً للواقع.

(17) الوليد صالح عبد العزيز، مرجع سابق، ص 227.

(18) طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 1999، ص 84.

ويرى البعض ان التهرب الضريبي عبارة عن لجوء المكلف إلى استخدام وسائل غير مشروعة ومخالفة لأحكام القانون الضريبي، وذلك من خلال التهرب عن دفع الضرائب المستحقة عليه وفقا للنسب التي تفرضها الحكومة لأدائها. وكما عرفه خبراء الموازنات المالية (19).

كما يرى البعض الآخر بانه " هو قيام الأفراد باللجوء إلى ما يمكنه الاستفادة من قانون الضرائب من ثغرات لكي ينفذوا منها في تخلصهم من سداد قيمة الضريبة المفروضة (20).

أما على المستوى التشريعي فقد عرف المشرع الإماراتي التهرب الضريبي في الباب الأول من التعاريف ونطاق تطبيق القانون في مادته الأولى من قانون الإجراءات الضريبية رقم (7) لسنة 2017م بأنه " استخدام وسائل غير قانونية ينتج منها تخفيف مقدار الضريبة المستحقة أو عدم دفعها أو استرداد لضريبة لم يكن له حق استردادها وفقا لأي قانون ضريبي.

كما عرفته المادة (1) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الضريبة الانتقائية بأنه: " استخدام الشخص لوسائل غير قانونية ينتج عنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة أو عدم دفعها أو استرداد لضريبة لم يكن له حق استردادها وفقا لأحكام هذا المرسوم بقانون".

كما عرفه المشرع المصري في دليل المخالفات والتهرب في ضوء احكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (67) لسنة 2016 ولائحته التنفيذية بانه "ارتكاب المسجل فعلا من الافعال غير المشروعة والمنصوص عليها بقانون الضريبة على القيمة المضافة بوصفه تهربا".

وقيام المشرع الضريبي بتعريف التهرب الضريبي، أدى إلى سد باب الاجتهاد في تعريف هذا التهرب، لاسيما أن الفقه انقسم بهذا الشأن إلى فريقين، فريق تبنى التعريف الموسع الذي يشمل

(19) محمد حسن عاكوم، التهرب الضريبي، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت – لبنان، الطبعة الأولى، 2019، ص 30-31.

(20) صخر الجنيدي، التشريع المالي والضريبي، ط1، دار الثقافة والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 111.

التهرب المشروع وغير المشروع، بينما أخذ الفريق الآخر بالتعريف الضيق، الذي يجعل التهرب الضريبي مقصوراً على التهرب غير المشروع فقط.

والتهرب ظاهرة عامة الا ان نطاقها يختلف من بلد لآخر ومن شخص لآخر وإذا كان السبب الظاهر للتهرب هو رغبة الممول في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، الا ان هنالك أسباب أخرى لذا فان دوافع رغبة الممول في الاحتفاظ بالمال وعدم التنازل عنه للدولة كأسباب للتهرب الضريبي تتمثل في اعتقاد الشخص بأنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها واعتقاده بان الدولة تسيء استخدام الضرائب⁽²¹⁾.

ويختلف الغش عن التهرب الضريبي بأن "الغش مرادفاً للتهرب الضريبي غير المشروع ويعد الغش الضريبي تصرف إرادي غير مشروع فهو نابع من شخص لديه سوء نية ولا يحترم القواعد ولا القوانين الضريبية المفروضة عليه، ومن أمثلة الغش الضريبي (الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي أو وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية)⁽²²⁾.

كما يتعين عدم الخلط في هذا الصدد بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي فهذا الأخير لا يمثل انتهاكاً للقانون المالي من الناحية الشكلية حيث يتخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب للقانون المالي من الناحية الشكلية حيث يتخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوصه كان يتمتع الشخص عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة أو أن يوجه نشاطه الاقتصادي إلى أوجه النشاط المعفاة من الضريبة أو المفروضة عليه ضرائب أقل سعراً في كل هذه الحالات يتجنب المكلف دفع الضريبة دون أن يحمل آخر بعينها ومع ذلك لا يعد من قبيل

(21) الوليد صالح عبد العزيز، مرجع سابق، ص227.

(22) عبد الله محمد احجيلة (جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية واشكالها عقوباتها في التشريع الإماراتي)، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، المجلد 15، العدد 2، 2018، ص 372-373.

التهرب الضريبي غير المشروع لهذا فان التهرب الضريبي هو المراد حسب ما سبق أما التجنب الضريبي والذي ينتج عن استغلال الثغرات الموجودة في القانون فهو أمر مشروع⁽²³⁾.

الفرع الثاني

صور التهرب الضريبي

تختلف صور التهرب الضريبي باختلاف نوع الضريبة فالتهرب في الضرائب المباشرة يختلف عن صور التهرب في مجال الضرائب غير المباشرة وتتنوع الطرق والأشكال التي يتبعها الأفراد والشركات، للتهرب من أداء الضرائب، أو خفض مبلغ الضريبة المفروضة من قبل هيئة الضرائب الاتحادية والتي يجب أدائها لمصلحة الدولة، وذلك بخفض الأرباح المصرح بها، وهي التي تحتسب الضريبة على أساسها ومنها:

- إخفاء الممول بعض أوجه نشاطه الخاضع للضريبة.
- تقديم إقرارات غير صحيحة لتقليل حجم الوعاء الضريبي.
- خفض قيمة الدخل الخاضع للضريبة.
- التصريح بفواتير شراء وهمية، أو عدم التصريح بها بغرض التقليل من العائدات.
- تهريب رؤوس الأموال إلى الخارج؛ تهرباً من فرض الضريبة عليها.

كما وضع القانون في المادة (26) القانون رقم (7) لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية بعضاً

من صور التهرب الضريبي وهي كالتالي:

- 1- الخاضع للضريبة الذي قام بالامتناع عمداً عن سداد أية ضريبة مستحقة الدفع أو غرامات إدارية.
- 2- الخاضع للضريبة الذي قام عمداً بتخفيض القيمة الفعلية لأعماله أو بعدم ضم أعماله المرتبطة وذلك بقصد عدم الوصول إلى حد التسجيل المطلوب.

(23) عبد الله الصعيدي، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007، ص180

- 3- الشخص الذي قام بفرض وتحصيل مبالغ من عملائه مدعياً أنها ضريبة دون أن يكون مسجلاً.
- 4- الشخص الذي قام عمداً بتقديم معلومات وبيانات خاطئة ووثائق غير صحيحة للهيئة.
- 5- الشخص الذي قام عمداً بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة.
- 6- الشخص الذي قام بسرقة أو إساءة استخدام أو التسبب في إتلاف وثائق أو مواد أخرى في حوزة الهيئة.
- 7- الشخص الذي قام بمنع أو عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجبهم.
- 8- الشخص الذي قام عمداً بتخفيض الضريبة المستحقة الدفع من خلال التهرب الضريبي أو التواطؤ في التهرب الضريبي.

الفرع الثالث

تمييز التهرب الضريبي عما يشته به

تمهيد

للتهرب الضريبي العديد من المرادفات المشابهة له والتي قد يختلط على القارئ الفصل بينهم، وعليه سيتطرق الباحث لذكرها وتفنيدها.

1. التهرب الضريبي والازدواج الضريبي:

يعرف الازدواج الضريبي فرض أكثر من ضريبة على نفس الوعاء الضريبي وذلك خلال فترة زمنية واحدة ويتم اقتطاعها من نفس الشخص (24).

(24) محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010، ص 381.

حيث يتمثل الازدواج الضريبي في دفع الضريبة اكثر من مرة على ذات الوعاء الضريبي⁽²⁵⁾، وبالتالي فإن المتهرب من الضريبة يختلف عمن يتم عليه ازدواج الضريبة فهذه الاخيرة تعني أنه يدفع أكثر من مرة أما التهرب الضريبي فهو تهرب من تتوافر عليه شروط الضريبة من دفعها بصورة كلية أو جزئية من خلال استخدام طرق غير مشروعة كالاختيال والغش ومخالفة أحكام القانون⁽²⁶⁾.

2. التهرب الضريبي والغش الضريبي:

الغش في اللغة مأخوذ من الغشش وهو المشرب الكدر، يقال غش صاحبه يغشه غشا، زين له المصلحة وأظهر له غير ما يضر، ويقال هذا شيء مغشوش وهذا لبن مغشوش أي مخلوط بالماء⁽²⁷⁾. واصطلاحاً هو " كتم كل ما لو علمه المبتاع كرهه".

وقد حرمت الشريعة الإسلامية الغش في كافة صورته وتأصيل ذلك في القرآن الكريم، قال تعالى: " وَأَوْفُوا أَلْكَيلَ إِذَا كِلْتُمْ وَزِنُوا بِالْقِسْطَاسِ الْمُسْتَقِيمِ ۚ ذَٰلِكَ خَيْرٌ وَأَحْسَنُ تَأْوِيلًا " (28). وقال تعالى: " وَيَلْ لِّمُطَفِّفِينَ (1) الَّذِينَ إِذَا اكْتَالُوا عَلَى النَّاسِ يَسْتَوْفُونَ (2) وَإِذَا كَالُوهُمْ أَوْ وَزَنُوهُمْ يُخْسِرُونَ (3) ". (29) وقال تعالى " يَا أَيُّهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا لَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبُطْلِ إِلَّا أَنْ تَكُونَ تِجَرَةً عَنْ تَرَاضٍ مِّنْكُمْ ۚ وَلَا تَقْتُلُوا أَنْفُسَكُمْ ۚ إِنَّ اللَّهَ كَانَ بِكُمْ رَحِيمًا " (30). وفي السنة النبوية الشريفة قال صلى الله عليه وسلم " من غشنا فليس منا " (31).

(25) سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الاولى، 2015، ص 121.

(26) سالم محمد الشوابكة، مرجع سابق، ص 130.

(27) ابن منظور، لسان العرب، مكتبة لبنان، بيروت، الطبعة الأولى بدون تاريخ نشر، حرف الشين، مادة غشش ص323.

(28) الآيات (35) سورة الإسراء.

(29) الآيات (1-3) من سورة المطففين

(30) الآية (29) من سورة النساء

(31) أخرجه مسلم في صحيحه (145)

أما على مستوى التشريع الوضعي فلم يتعرض المشرع الاتحادي بدولة الإمارات العربية المتحدة إلى تعريف الغش الضريبي حتى لا يكون التقنين قوالب جامدة، بل يتسم بالمرونة والتطور بما يسمح بدخول كل ما يستجد من أنواع الغش التجاري في المستقبل. ويمكن تعريف الغش الضريبي بأنه "استعمال وسائل التدليس والاحتيال حتى يتمكن الشخص من التملص من واجباته الضريبية والتخلص منها مثال الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي أو وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية" (32). وبالتالي هذه الجريمة تقوم على ركن مادي يتمثل في نشاط إجرامي هو استعمال وسائل تدليس واحتيال. ونتيجة إجرامية هي التملص من الضريبة وعلاقة سببية بين استعمال الوسائل التدلسية والاحتمالية والتملص من أداء الضريبة.

يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة (33).

ومن صور الغش الضريبي، الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي أو تعمد الكذب في مضمون هذا التصريحات وتقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة أو التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير قانونية أمام المصالح الضريبية، أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاء ماديًا، كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة.

ويمكن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي والغش في أن التهرب تكون فيه إرادة ذلك المكلف بالضريبة متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي، إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلاً مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة

(32) عبد الله محمد احجيبة، مرجع سابق، 373.

(33) محمود رياض عطية موجز ي المالية العامة دار المعارف القاهرة ص 293\ 294

أو جزاء. فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدلسية).

ويؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد. إذ أنه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيله الضرائب. كما أنه قد يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.

كما لم يعرف المشرع الإماراتي كغيره من المشرعين جريمة الاحتيال، وإنما اكتفى بتحديد النموذج القانوني لهذه الجريمة من خلال صور الركن المادي، أما في الفقه القانوني فيعرف الاحتيال بأنه " من الجرائم التي يتعدى فيها الجاني على الملكية منقول أو عقار بأساليب الحيلة التي حددها القانون بحيث يؤدي إلى حمل المجني عليه لتسليمه المال بنية تملكه"⁽³⁴⁾

وفي تعريف آخر للاحتيال هو: " استيلاء على مال الغير باستعمال وسائل الخداع المؤدية إلى إيقاع المجني عليه في الغلط، ويؤدي إلى تسليمه لماله إلى الجاني "⁽³⁵⁾. وعرفه البعض الآخر بأنه: " الاستيلاء على مال الغير من خلال استعمال وسائل يشوبها الخداع، وتؤدي إلى إيقاع المجني عليه في الغلط، فيقوم بتسليم المال الذي في حيازته للجاني "⁽³⁶⁾.

(34) د. جودة حسين جهاد، قانون العقوبات " جرائم الاعتداء على الأموال "، مطبوعات أكاديمية شرطة دبي - الإمارات العربية المتحدة، الطبعة الثانية 2008، ص190

(35) أ. حسن مبارك طالب، جرائم الاحتيال والعوامل الاجتماعية والنفسية المؤدية لها، مطبوعات جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى 2007، ص14-15

(36) د. نايل عبد الرحمن، الوجيز في الجرائم الواقعة على الأموال، دار الفكر العربي للطباعة والنشر، الأردن - عمان، الطبعة الثانية 1996، ص160

حدد المشرع أفعال الاحتيال التي رأى أنها جديرة بالعقاب، وقد وردت الأفعال على سبيل الحصر بحيث أن الاستيلاء على مال الغير لا يعد جريمة احتيال إذا لم يقوم الفاعل بأحد هذه الأفعال التي حددها المشرع الاتحادي في المادة (451) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (31) لسنة 2021 بإصدار قانون الجرائم والعقوبات. ومفهوم الغش الضريبي والتهرب الضريبي تأتي بمعنى واحد، بيد أن الغش عن التهرب الضريبي بأن "الغش مرادفاً للتهرب الضريبي غير المشروع".

3. التهرب الضريبي والتجنب الضريبي:

إن التجنب الضريبي هو عبارة عن تجنب المكلف من تحمل الضريبة أو الالتزام بها سواء كان هذا التجنب بالأسلوب الإيجابي أو السلبي دون مخالفة أحكام القانون، وإنما قيامه فقط باستغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم الالتزام من دفع الضريبة المترتبة عليه، ومن أمثله سلباً امتناع المكلف من شراء بضائع أو سلع مفروضة عليها ضريبة مرتفعة (37).

ويسمى البعض التجنب الضريبي التهرب المشروع نظراً لأن التخلص من الضريبة يتم في هذه الحالة دون أن يتضمن مخالفة للقوانين، ومثال ذلك أن يتمتع الفرد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة، أو أن يتمتع عن القيام بالتصرفات القانونية التي تخضع لضرائب التداول والتسجيل، أو يتمتع عن استيراد السلع التي تفرض عليها ضرائب جمركية عالية، أو أن يتمتع عن ممارسة نشاط معين مفروض عليه ضرائب دخل مرتفعة، وهذه النتائج قد يقصد المشرع تحقيقها بذاتها. وقد يتم تجنب الضريبة عن طريق الاستفادة من الثغرات الموجودة في صياغة قانون الضريبة، كما لو صدر قانون ضريبة التركات بفرض هذه الضريبة على كل التركات وحدها دون

(37) سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، 2008، ص 208.

الهبّات فيلجأ الشخص بقصد تجنب ضريبة التركات إلى توزيع أمواله على ورثته عن طريق الهبة أثناء حياته. (38)

أما التهرب الضريبي فهو لجوء المكلف إلى طرق ووسائل مخالفة لأحكام القانون من خلال استخدام وسائل الغش والاحتيال والتي يعاقب القانون على ارتكابها، ويترتب عليها المساس بالمصلحة الاقتصادية للدولة (39).

(38) د خالد سعد زغلول، التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب علي الاستثمارات الوافدة، دراسة مقدمة لمؤتمر التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة بجامعة الدول العربية في الفترة 9-11 نوفمبر 1933، القاهرة، ص 23

(39) محمد عاكوم، مرجع سابق، مرجع سابق، ص 44.

المطلب الثاني

أركان جريمة التهرب الضريبي

اتفقت أغلب التشريعات على أن الجريمة هي سلوك إجرامي بارتكاب فعل جرمه القانون، أو الامتناع عن فعل أمر به القانون، فالجريمة واقعة متكاملة العناصر يترتب على وقوعها عدوان على المصالح الأساسية في المجتمع⁽⁴⁰⁾، وعند القيام بدراستها لابد من النظر إليها كوحدة متماسكة الأجزاء والتي بدونها لا تقوم لها قائمة في القانون⁽⁴¹⁾.

وعليه يمكن القول إن قيام الجريمة وتسليط العقاب على المجرم لا يتم إلا بتوفر الأركان القانونية للجريمة، فعملاً بمبدأ الشرعية لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانوني سابق الوضع، وهو ما اصطلح على تسميته بالركن الشرعي للجريمة⁽⁴²⁾، كما أن العقاب الجزائي لا يتسلط إلا بوجود الفعل أو السلوك الإجرامي الذي نص القانون على تجريمه.

الفرع الأول

الركن المفترض في جريمة التهرب الضريبي

يتطلب القانون لقيام جريمة التهرب الضريبي أن تكون هنالك ضريبة مستحقة، وقد عرف المشرع الإماراتي الضريبة المستحقة بأنها " الضريبة التي تحسب وتفرض بمقتضى أحكام أي قانون ضريبي ".⁽⁴³⁾

(40) د. رمسيس بهنام، النظرية العامة للقانون الجنائي، منشأة المعارف، الاسكندرية، الطبعة الرابعة، دون سنة نشر، ص165

(41) د. محمد سعيد عبد الفتاح، الوجيز في شرح قانون العقوبات الاتحادي، الافاق المشرقة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الاولى 2014، ص84

(42) د. احمد فتحي سرور، أصول قانون العقوبات، القسم العام، منشأة المعارف الاسكندرية، طبعة 1999، ص63

(43) المادة (1) من القانون 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية.

وعليه فإن التهرب الضريبي يكون على ضريبة مستحقة الدفع وعلى ضريبة حل موعد سدادها للهيئة الاتحادية للضرائب ويتم التهرب إما بتخفيض الضريبة، أو عدم دفعها بالكامل، وإما باسترداد ما لا يحق له استردادها منها، وكل ذلك يتم باستخدام وسائل غير قانونية.

وبالرجوع إلى صور الجرائم الضريبية التي تضمنتها المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي رقم (7) لسنة 2017، والمادة (23) من المرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية، نلاحظ أن المشرع قد تطلب توافر شرط مسبق في جريمة التهرب الضريبي، يتمثل في وجود ضريبة مستحقة وذلك في كافة صور التهرب التي تضمنها التشريع الإماراتي.

كما يتطلب الركن المفترض لجريمة التهرب الضريبي وجود أشخاص خاضعين للضريبة وقد عرفت المادة الأولى من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي الخاضع للضريبة بأنه " الشخص الذي يخضع للضريبة بموجب أحكام القانون الضريبي المعني " والمقصود بالشخص هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري.

ونجد أن أحكام القوانين الضريبية الاتحادية الصادرة لغايات الضريبة - سواء تلك المتعلقة بالضريبة على السلع الانتقائية أم التي تتعلق بضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات بشكل عام - جميعها جاءت لتخاطب الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين ممن تنطبق عليهم القواعد والنظم الضريبة.

كما حددت المادة 7 فقرة 1 من قرار مجلس الوزراء رقم 52 لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم 8 لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة هذه القوانين شروط تسجيل المنتجات الانتقائية، حيث ألزمت من يصل إلى الحد الإلزامي وهو (375000 درهم) بالتسجيل الضريبي لغايات تحصيل ضريبة القيمة المضافة، كما حددت الفئات الملزمة بالتسجيل للضريبة الانتقائية.

الفرع الثاني

الركن المادي

الركن المادي للجريمة هو ماديتها، أي ما يدخل في كيانها وتكون له طبيعة مادية فتلمسه الحواس ويتكون من ثلاثة عناصر الفعل والنتيجة وعلاقة سببية والفعل هو النشاط الإجرامي وقد يكون فعل إيجابي ويتحقق عند مخالفة نص قانوني ينهي عن ارتكاب فعل وقد يكون فعل سلبي ويتحقق عند مخالفة نص قانوني يأمر بإتيان فعل معين.

وقد عرفت المادة (32) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (31) لسنة 2021 بإصدار قانون الجرائم والعقوبات. الركن المادي بانه يتكون من نشاط إجرامي بارتكاب فعل أو الامتناع عن فعل متى كان هذا الارتكاب أو الامتناع مجزماً قانوناً " أما النتيجة فهي الأثر المترتب على السلوك الإجرامي وقد تكون مادية إذا أصبحت ملموسة وترتب عليها ضرر إذا كانت بمثابة عدوان على مصلحة أو حق يحميه المشرع وتشكل خطر ⁽⁴⁴⁾ ويعتبر الركن المادي للجريمة المظهر الخارجي لها، وعن طريقه يتم الاعتداء على المصلحة المحمية قانوناً ⁽⁴⁵⁾ فهو الذي يخرج الجريمة من عالم التجريد إلى عالم الوجود.

وبعبارة أخرى يقصد بالركن المادي للجريمة مظهرها الخارجي وهو انعكاس لما يختلج في نفسية مرتكبها، ويتخذ مظهراً مادياً ⁽⁴⁶⁾، ولا يعرف القانون جرائم بغير ركن مادي الذي يقوم في غالبية الجرائم على عناصر ثلاثة هي الفعل والنتيجة الإجرامية، وعلاقة السببية التي تربط بينهما، وفي هذه

(44) أ. جميلة جلام، الحماية الجنائية للمستهلك من الغش التجاري، رسالة ماجستير، جامعة القاضي عياض، مراكش المغرب، 2011، ص 23.

(45) د. محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات القسم العام، الناشر دار النهضة العربية، الطبعة السادسة، ص 46.

(46) عمر عبد المجيد مصباح، شرح قانون العقوبات الاتحادي الإماراتي، دار الكتب القانونية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2015، ص 211.

الحالة يطلق على الجريمة تعبير الجريمة التامة، تميزا لها عن الشروع، لأنه يفترض عدم تحقق النتيجة الإجرامية لأسباب خارجة عن إرادة الجاني (47).

الفصل الأول

السلوك الإجرامي

يعرف السلوك الإجرامي بأنه " النشاط الملموس الصادر من الفاعل ليحقق به الفعل المعاقب عليه، فالمشرع إما يأمر بإتيان فعل أو يأمر بالامتناع عن إتيان فعل ولا يعاقب المشرع الجنائي على النية السيئة والمقصد الشرير إلا بخروجه إلى الوجود في صورة فعل مادي محسوس (48). ويتخذ السلوك الإجرامي بوجه عام صورتين الأولى السلوك الايجابي الذي يتمثل في قيام الآتيان بفعل منهي عن بحركة عضوية إرادية بهدف تحقيق النتيجة الإجرامية، والصورة الثانية السلوك السلبي الذي يقع في صورة الامتناع والذي يعرف بأنه "إحجام شخص عن إتيان فعل ايجابي معين كان الشارع ينتظره منه في ظروف معينة، بشرط أن يوجد واجب قانوني بهذا الفعل، وان يكون في استطاعته القيام به" (49). ويتمثل السلوك الاجرامي في جريمة التهرب الضريبي في العمل الذي يصدر من الجاني اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة" (50).

وسلوك المتهرب هو الأساس الذي يقوم عليه البنين القانوني في جريمة التهرب الضريبي وبدونه لا نكون بصدد جريمة، فقد تضمن التشريع الضريبي الإماراتي صور متعددة للسلوك الإجرامي في

(47) شريف سيد كامل، قانون العقوبات الاتحادي، القسم العام، مطبوعات جامعة الجزيرة، دبي، الطبعة الأولى، 2009 ص103

(48) محمد السعيد عبد الفتاح، الوجيز في شرح قانون العقوبات الاتحادي الإماراتي، الأفاق المشرقة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2014، ص118.

(49) فوزية عبد الستار، شرح قانون العقوبات، القسم الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، 2012، ص850

(50) محمد زياد رمضان، جريمة الغش الضريبي وأثارها، مكتبة صادر ناشرون، لبنان، الطبعة الأولى، 2004، ص 81.

الجرائم الضريبية المنصوص عليها بما فيها الصور الخاصة بجريمة التهرب الضريبي، ويتبين من ألفاظ وعبارات هذه النصوص أن صور السلوك الإجرامي قد ورد بعضها على شكل سلوك إيجابي وبعضها ورد على شكل سلوك سلبي.

وتتحقق السلوك الإجرامي الإيجابي في جريمة التهرب الضريبي في كل حالة يأتي فيها الجاني نشاطاً غير مشروع أو سلوكاً متمثلاً في حركة عضوية تظهر في العالم الخارجي بطريقة مادية ملموسة، تجعله يحقق غرضه الإجرامي، وهو التهرب من أداء الضريبة المفروضة عليه بموجب التشريعات الضريبية. (51)

جريمة التهرب الضريبي تتحقق في الصورة المشار إليها، إذا تم إتلاف اصل المستندات أو السجلات قبل انقضاء المدة المحددة لتقادم دين الضريبة، أما إذا كان جاء بعده فلا تقوم الجريمة، بالإضافة إلى أن إتلاف المستندات كان بقصد التهرب الجزئي أو الكلي من إداء الضريبة، فإذا لم يثبت أن هذه المستندات قد أُلغيت بقصد التهرب من أداء الضريبة، فلا تقوم جريمة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني

النتيجة الإجرامية

تُعرف النتيجة الإجرامية بأنها ما يحدثه السلوك الإجرامي من أثر وتتمثل في التعدي الواقع على المصلحة المحمية قانوناً. (52).

ويقصد بالنتيجة الأثر الذي يترتب على السلوك الإجرامي والذي يأخذه المشرع بعين الاعتبار في التكوين القانوني للجريمة. وإذا كانت النتيجة هي المرحلة الأخيرة للسلوك الإجرامي والذي يجرمه المشرع إلا أنها تُعد منفصلة عنه، ولقد تردد الفقه بين مفهومين للنتيجة المفهوم المادي والقانوني.

(51) عادل الشو، جريمة الغش الضريبي - دراسة في القانون المغربي، مجلة القضاء المدني - سلسلة دراسات وأبحاث، المغرب، العدد (7) - 2015، ص119.

(2) محمد السعيد عبد الفتاح، مرجع سابق، ص123.

- أولاً: المفهوم المادي للنتيجة:

النتيجة وفقاً للمفهوم المادي هي التغيير الملوّث الذي يظهر إلى العالم الخارجي ويرتبط بالسلوك الإجرامي بعلاقة سببية، بمعنى آخر هي الأثر المحسوس الذي ينتج عن السلوك ويحدث تغييراً في العالم الخارجي لم يكن موجوداً من قبل ويرتبط به - أي بالسلوك - برباط السببية. فهناك بعض الجرائم التي قد تترتب على ارتكابها آثاراً مادية، وهذه الآثار التي تحدث تتمثل في النتيجة الإجرامية التي تكون قد تحققت بسبب السلوك الإجرامي (53).

- ثانياً: المفهوم القانوني للنتيجة:

النتيجة في المدلول القانوني هي ذات السلوك مقدار تقديرًا قانونيًا، فالفعل وفقاً لهذا المفهوم يعد نتيجة ما دام أنه يهدر مصلحة مشمولة بالحماية الجزائية أو يشكل خطراً عليها.

ولا بد من التفرقة هنا بين المدلول المادي للنتيجة التي تتمثل فيما يحدث من تغيير في العالم الخارجي، والثاني النتيجة بمدلولها القانوني وهي الاعتداء على المصلحة التي يحميها القانون سواء أدى هذا الاعتداء إلى الإضرار بالمصلحة المعتدى عليها أو تهديدها بخطر (54).

والنتيجة يمكن أن تحمل على المفهوم المادي أو القانوني فكلاهما مقبول من وجهة النظر المجردة إلا أن المفهوم المادي دائماً ما يكون راجحاً على المدلول القانوني باعتباره أنه الأكثر اتساقاً مع التنظيم القانوني الحالي. ويتضح ذلك في عدة مواضيع منها الشروع والقصد الجنائي وعلاقة السببية، أما المفهوم القانوني للنتيجة فهو محدود القيمة، ولا يمكنه أن يحل الإشكاليات التي تعرض عند دراسة الجريمة، وتكمن أهميته في بيان العلة من التجريم.

(53) عمر عبد المجيد مصباح، مرجع سابق، ص 223.

(54) عمر عبد المجيد مصباح، مرجع سابق، ص 225.

وطبقا للتقسيم أعلاه نجد جريمة التهرب الضريبي تعتبر من جرائم الضرر اذا أنها لا تقوم في ركنها المادي ما لم يترتب على السلوك الإجرامي تهربا كلياً أو جزئياً من الضريبة وهي نتيجة لا بد من وقوعها لقيام تلك الجريمة.

الفصل الثالث

علاقة السببية

علاقة السببية هي الصلة المادية التي تربط بين سلوك الجاني سواء كان فعلاً إيجابياً أو سلبياً وبين النتيجة الإجرامية، وهي تعتبر عنصراً ضرورياً في الجرائم التي يتطلب القانون لقيامها تحقق نتيجة إجرامية. حيث لا يسأل الجاني في الجرائم ذات النتيجة عن جريمة تامة إلا إذا كانت النتيجة الإجرامية التي حدثت في العالم الخارجي ترتبط بسلوكه بعلاقة سببية⁽⁵⁵⁾. حيث نصت المادة (33) المرسوم بقانون اتحادي رقم (31) لسنة 2021 بإصدار قانون الجرائم والعقوبات على انه "لا يسأل الشخص عن جريمة لم تكن نتيجة لنشاطه الإجرامي".

وجريمة التهرب الضريبي من جرائم الضرر تكون علاقة السببية فيها متوافرة عندما يكون ما قام به الشخص من سلوك إجرامي، باستعمال أحد الأساليب غير القانونية هو الذي تسبب في حصول النتيجة المعاقب عليها، وهو تجنب الشخص الخاضع للضريبة دفعها سواء كان هذا التجنب كلياً أو جزئياً⁽⁵⁶⁾.

(55) شريف سيد كامل، مرجع سابق، ص 112

(56) احمد السيد احمد السيد، الجوانب الموضوعية والاجرائية للجرائم الضريبية، طبقا للقانون رقم 91 لسنة 2005 الخاص بالضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الاولى، 2013، ص 375.

الفرع الثالث

الركن المعنوي

يلزم أن يتوافر للجريمة كيان نفسي ليوصف الفعل من خلاله بأنه عمداً أو خطأ غير عمدي، وبناء على ذلك تقدر المسؤولية عن الجريمة، فلا جريمة بدون ركن معنوي يوضح طبيعة العلاقة بين الفاعل وفعله.

ويعتبر الركن المعنوي من أهم أركان الجريمة وذلك لارتباطه بشخصية المجرم الذي يعتبر اليوم المحور الرئيسي للسياسة الجنائية الحديثة. فليس بكاف لقيام الجريمة واستكمال عناصرها القانونية مجرد توافر الركن المادي بكافة عناصره "سلوك، نتيجة، علاقة سببية بينهما" سواء كان هذا الركن سلوكاً مجرداً أو سلوكاً أفضى إلى نتيجة إجرامية، بل تكتمل الجريمة حين يقترن بركن آخر يطلق عليه الركن المعنوي للجريمة، وليست الجريمة هي كيان مادي فحسب، إنما هي كيان نفسي أيضاً، فإذا كان الركن المادي للجريمة يتكون من النشاط والنتيجة الإجرامية المترتبة عليه وعلاقة سببية تربط بينهما، فإن الركن المعنوي يمثل الأصول النفسية لماديات الجريمة والسيطرة عليها. لأن هذه الماديات لا يعني بها الشارع إلا إذا صدرت عن إنسان يسأل ويتحمل العقاب المقرر لها. واشتراط صدورها عن إنسان، معناه اشتراط نسبتها إليه في كل أجزائها، ولا يكون كذلك إلا أن يكون لها أصول في نفسيته. وبقدر سيطرة الإرادة الجريمة على ماديات الجريمة، تتحدد صورة الركن المعنوي فيها. ولاتجاه الإرادة للجريمة صورتين رئيسيتين: القصد الجرمي وبه تكون الجريمة المقصودة،

والخطأ به تكون غير مقصودة، وكلاهما - القصد والخطأ- يمثل صورة الركن المعنوي (57) في الجريمة (58).

والركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي يقوم على أساس توافر القصد الجنائي وهو اتجاه إرادة الجاني عن علم إلى القيام بالنشاط والنتيجة، فالعلم والإرادة هما قوام القصد الجنائي.

- أولاً: العلم:

في الجريمة القصدية لا بد من يكون الجاني يعلم بأن عناصرها متوافرة، ويقصد بذلك العلم الذي ينصرف إلى علم الجاني بما ترتبه الجريمة من نتيجة، وما يتصل بها من وقائع (59).

وعليه يجب أن يكون الجاني علم بكافة العناصر المرتبطة بالجريمة مادية كانت أو معنوية، وتتمثل في العناصر التي يتألف منها الركن المادي، وهذه تشمل العلم بماهية السلوك وما ينطوي عليه من خطورة إجرامية توقع ما سترتب على السلوك من نتيجة إجرامية، وتوقع علاقة السببية التي تصل ما بين الفعل والنتيجة، كذلك يتطلب العلم بطريقة ارتكاب الجريمة وبوسيلة تنفيذها إذا كان محل اعتبار قانوني.

وجريمة التهرب الضريبي كغيرها من الجرائم القصدية يجب لتوافر ركنها المعنوي أن يعلم الخاضع للضريبة بالركن المادي لفعله، فينبغي أن ينصرف علم الجاني إلى موضوع الاعتداء على مصلحة الدولة التي يحميها القانون ويعلم كذلك حقيقة السلوك المادي، فعندما يقوم الشخص بتقديم اقرارات

(57) تنص المادة (39) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (31) لسنة 2021 بإصدار قانون الجرائم والعقوبات على أن " يتكون الركن المعنوي للجريمة من العمد أو الخطأ، ويتوفر العمد باتجاه إرادة الجاني إلى ارتكاب فعل أو الامتناع عن فعل متى كان هذا الارتكاب أو الاقتناع مجزماً قانوناً، وذلك بقصد إحداث نتيجة مباشرة أو أية نتيجة أخرى مجرمة قانوناً يكون الجاني قد توقعها. ويتوفر الخطأ إذا وقعت النتيجة الإجرامية بسبب الخطأ الفاعل سواء أكان هذا الخطأ إهمالاً، أم عدم انتباه، أم عدم احتياط، أو طيشاً أو رعونة أم عدم مراعاة القوانين، أو اللوائح، أو الأنظمة، أو الأوامر".

(58) محمود نجيب حسني: النظرية العامة للقصد الجنائي، دراسة تأصيلية مقارنة للركن المعنوي في الجرائم العمدية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1978، رقم 3، ص 9.

(59) شريف سيد كامل، مرجع سابق، ص 113

ضريبية غير صحيحة، يجب أن يعلم بحقيقة ذلك عمله، فإن لم يكن يعلم وتقدم بها سهوا لا يعاقب على جريمة التهرب الضريبي (60).

وبعبارة أخرى يجب ان يعلم الخاضع للضريبة المتهم بجريمة التهرب الضريبي بنتيجة سلوكه المادي وهي التهرب من الضريبة، فإذا لم يتبصر أن من شأن تقدمه بإقرارات غير صحيحة عن دخله يجعله يتهرب من الضريبة أو يقلل من الاقتطاع الضريبي لا يحاسب ولا يعاقب على تلك الجريمة (61).

والعلم بما يتعلق به من صفة أو حالة أو مركز يتطلب القانون لقيام الجريمة توافرها بحيث يجب ان الجاني عالما بكافة عناصر جريمة، بان يعلم بطبيعة فعله وكيفية تنفيذه وما سيستخدمه من وسائل في سبيل الوصول للنتيجة المرجوة كما يجب أن يكون عالما بتوقيت التنفيذ حيث ينبغي أن يتوافر علم الجاني بمكان ارتكاب الجريمة وزمانه إذا كان هذا المكان أو الزمان يشكل عنصراً في الركن المادي، وكذلك يلزم العلم بالظروف المشددة التي تغير من وصف الجريمة.

ويخرج عن نطاق الوقائع التي يتطلب القانون علم الفاعل بها الظروف المشددة للعقوبة التي لا تغير من وصف الجريمة، كمن يقوم بجريمة تهرب ضريبي، مع سبق الحكم عليه بذات الوصف، كما يخرج من نطاق العناصر المكونة للجريمة الحالة الشخصية المتعلقة بالأهلية الجنائية للفاعل للجريمة الأصلية، حيث أن الأهلية ليست من مكونات الواقعة الإجرامية، وإنما هي شرط لازم لإقامة المسؤولية الجنائية.

- ثانياً: الإرادة:

(60) محمد زياد رمضان، جريمة الغش الضريبي وأثارها، مكتبة صادر ناشرون، بيروت، الطبعة الأولى، 2004. ص125.

(61) المرجع السابق، ص126

تمثل الإرادة أساس القصد الجنائي وجوهره وأبرز عناصره لأن القصد أو العمد بمفهومه لدى عامة الناس هو توجيه الإرادة لتحقيق أمر معين، وإذا كان هذا الأمر إجرامياً كان القصد جنائياً⁽⁶²⁾.

وتنقسم الإرادة إلى قسمين:

1. إرادة ارتكاب الفعل:

لوقوع المسؤولية الجنائية يجب أن تثبت إرادته اتجهت لفعل يمثل القيام به تعدياً على حق يحميه النظام والقانون أو خرقاً لقانون يعاقب عليه فاعله واتجاه الفاعل لارتكاب الجريمة يفترض علمه بماهيته وخطورته على الحق الذي يحميه النظام والقانون.

2. إرادة النتيجة:

لا تكفي إرادة الفعل في إتمام جريمة كاملة إذ لا بد من تتجه إرادة الجاني إلى تحقيق النتيجة كتجنب دفع المستحق من الضريبة، فهنا وجدت إرادة النتيجة وأصبحت جريمة كاملة. فالإرادة هي نشاط نفسي يتجه لتحقيق غرض معين بوسيلة معينة، فالدافع هو نشاط نفسي يحرك إرادة الجاني ويدفعها إلى القيام بالتهرب الضريبي وتجنب دفع المستحق عليه⁽⁶³⁾.

(62) فوزية عبد الستار، شرح قانون العقوبات، القسم الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، 2012.

(63) محمد سامي الشوا، مبادئ قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999، ص 531.

المبحث الثاني

أسباب وصور جرائم التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي

تمهيد وتقسيم:

نظم المشرع الاماراتي الافعال والتصرفات المكونة لجرائم التهرب الضريبي من خلال القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017م في شأن الإجراءات الضريبية والمرسوم بقانون رقم 7 لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية والمادة 77 من قانون ضريبة القيمة المضافة. كما سيتم تقسيم هذا المبحث الى مطلبين نتناول في المطلب أسباب جرائم التهرب الضريبي، وفي المطلب الثاني صور جرائم التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي.

المطلب الأول

أسباب جرائم التهرب الضريبي

تمهيد

لعل الباحث تطرق مسبقاً لذكر السبب الرئيسي لجريمة التهرب الضريبي وهو تخفيف العبء الضريبي، ولكن الباحث في هذا المطلب سيتناول هذه الأسباب من عدة زوايا مختلفة للوصول إلى فهم حقيقي لهذه الأسباب.

الفرع الأول

أهداف الضريبة

الغرض المالي للضريبة يقصد به مد الخزنة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة⁽⁶⁴⁾، فالضرائب تعد من أهم هذه المصادر ولكي تحقق الضريبة أكبر قدر ممكن من الإيرادات للدولة فإنه يجب أن تتوفر فيها أربع صفات هي: الانتاجية، والثبات، والمرونة، والحياد، وتعد الغاية المالية من الغايات التقليدية للضرائب ولذا كانت الضريبة لدى الفكر التقليدي مسوغة بغايتها المالية فحسب، أو بعبارة أخرى فإن النفقات العامة هي التي تسوغ عندهم الالتجاء إلى الضريبة وهي التي تحدد في نفس الوقت نطاقها⁽⁶⁵⁾.

وللضريبة أغراض اجتماعية غير مالية، حيث تستطيع الدولة أن تستخدم الضريبة كأداة لمعالجة الكثير من المشاكل الاجتماعية والاقتصادية والسياسية منها حيث أصبح من المسلم به في الوقت

(64) محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، ج1، 1994، ص165.

(65) محمد حسن الجزيري، د. رفيق محمد الجزيري، ضريبة الدخل في التشريع المصري، مكتبة عين شمس، دون سنة نشر ص12.

الحالي استخدام الضريبة - بالإضافة لكونها اداة للحصول على الايرادات اللازمة لتمويل النفقات العامة - لتحقيق اغراض اجتماعية واقتصادية.

الهدف الاجتماعي للضريبة تطوير المجتمع وتخفيف حدة التفاوت بين الدخل والثروات: فتعمل الدولة على زيادة الضرائب على اصحاب الدخل والثروات المرتفعة فالأصل في الضريبة انها تصيب الايرادات العالية ⁽⁶⁶⁾، ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على الفقراء وأصحاب الدخل المنخفضة ويتم ذلك من خلال تطبيق ضريبة تصاعدية على الدخل ومن خلال تطبيق ضرائب على الشركات. فالضريبة الحيادية التي تحافظ على المراكز النسبية للطبقات الاجتماعية لا وجود لها من الناحية العملية. ومن أهداف الضريبة الاجتماعية الحد من الظواهر الاجتماعية السيئة فبعض السلع قد تكون منافية للعادات والتقاليد او ذات تأثير سلبي اجتماعيا فتحاول الدولة ان تحد من انتشارها محاربتها فتلجأ الى اكثر من وسيلة لتحقيق هذا الهدف ومنها الضرائب، اذ تقوم بزيادة الضرائب على هذا النوع من السلع للحد من شرائها كفرض الضرائب على الكحول او الدخان وغيرها.

أما الهدف الاقتصادي للضريبة استخدم الضريبة لتحفيز الادخار والاستثمار من خلال تخفيض الضرائب أو إلغائها على الاستثمارات المالية المتنوعة أو على صناديق الادخار أو على عوائد أدونات الخزينة ومستندات التنمية. وقد تستخدم الضرائب لتشجيع بعض القطاعات الاقتصادية مثل قطاع الصناعة أو السياحة أو الزراعة، وإعادة تخصيص الموارد الاقتصادية من خلال تشجيع الدولة لبعض فروع النشاط الاقتصادي فإذا استهدفت الدولة مثلاً القطاع الصناعي أو بعض فروعها وقامت بإعفاء تلك النشاطات من الضرائب كلياً أو جزئياً، فهذا يؤدي إلى نمو وتطور ذلك الفرع من النشاط الاقتصادي ويترتب على ذلك إعادة تخصيص الموارد الاقتصادية وتحقيق إنتاج أعلى. ومن

(66) عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة الروضة، دمشق، ط2، 1993، ص343.

الاهداف الاقتصادية حماية الصناعة الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج.

الفرع الثاني

أسباب جرائم التهرب الضريبي

التهرب ظاهرة عامة إلا أن نطاقها يختلف من بلد لبلد آخر ومن شخص لآخر، وإذا كان السبب الظاهر للتهرب، هو رغبة الممول في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة - فالمال شقيق الروح كما يقال - إلا أنه هناك أسباب أخرى، لذا فإن دوافع رغبة الممول في الاحتفاظ بالمال وعدم التنازل عنه للدولة كأسباب للتهرب الضريبي تتمثل فيما يلي:

الفصل الأول

الأسباب الأخلاقية:

تعتبر الأسباب الأخلاقية من أهم أسباب التهرب الضريبي، فكلما ازداد الوعي الضريبي وشعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة، وكانت نظرة الرأي العام للمتهرب من الضريبة نظرة ازدراء كلما قل التهرب من الضريبة - وهذه الصفات متوافرة في كثير من الدول كإنجلترا وألمانيا، والعكس صحيح فكلما قل الوعي الضريبي وعدم شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة، وتسامح الرأي العام مع المتهربين من الضريبة زادت نسبة التهرب من الضريبة - ويرجع هذا الشعور لدى الأفراد لاعتقادهم بأن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة، أو أنهم يدفعون إلى الدولة أكثر مما يأخذونه، فضلا عن شعور الأفراد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع أسعار الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة علي نفس الوعاء مما يدفع المكلف إلى التهرب منها (67).

(67) خالد سعد زغلول حلمي تنازع القوانين في المجال الضريبي مطبوعات جامعة الكويت 2007 ص 95.

الفصل الثاني

الأسباب التنظيمية الفنية للتهرب الضريبي

هناك عدد من الأسباب المالية والفنية تؤثر على التهرب الضريبي أهمها:

أ - التنظيم الفني للضريبة: يزداد معدل التهرب الضريبي كلما كان التنظيم الفني للضريبة يعتمد على تقديم إقرار من الممولين، حيث يعتمد الممول إلى المغالاة في تقدير التكاليف الواجب خصمها للحصول على الدخل الصافي، وهذا هو الحال في الضرائب المباشرة. مثل الضرائب على أرباح المهن غير التجارية والضرائب على الأرباح التجارية والصناعية، وإن فرض التهرب من الضرائب على أرباح المهن غير التجارية أكبر منها في الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية، وضرائب الدخل الرأسمالية (عقارية أو قيم منقولة) وذلك لأن مراقبة دخول المهن غير التجارية أصعب بكثير من مراقبة دخول المهن التجارية والدخل الرأسمالية (68).

كما إن طريقة تحصيل الضريبة تلعب دوراً مهماً في التقليل من معدلات التهرب، مثال ذلك استخدام طريقة الحجز عند المنبع يؤدي إلى تقليل فرص التهرب من الضريبة، لأنه لا مجال لتهرب صاحب الدخل من دفعها بينما استخدام طريقة التوريد المباشرة تؤدي إلى زيادة فرص التهرب أمام الممولين.

ب - تعدد النظم الضريبية: يترتب على تعدد النظم الضريبية وتعقدها وكثرة التعديلات وغموض النصوص زيادة فرص التهرب الضريبي - وهذا هو الحال في تعدد النظم الضريبية التي تطبق على المشروعات الاستثمارية وهذا أمر دفع هذه المشروعات إلى الاستفادة من هذا التعدد من خلال التنقل من نظام إلى آخر مستفيدةً بإعفاءات جديدة - أو من خلال الثغرات.

الفصل الثالث

الأسباب السياسية للتهرب الضريبي:

(68) محمد حسن الجزيري، د. رفيق محمد الجزيري، مرجع سابق، ص16.

تلعب سياسة الإنفاق التي تتبعها الدولة دوراً هاماً في التهرب الضريبي، فإذا أنفقت الدولة حصة الضرائب التي تجبها في وجوه نافعة، فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة وبناء على ذلك يقل تهربهم من الضرائب المفروضة، أما إذا بددت الدولة حصة الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين فإنهم سيبدلون قسارى جهدهم في التهرب من الضريبة (69).

الفصل الرابع

الأسباب الاقتصادية:

تعتبر الظروف الاقتصادية السائدة في الدولة أحد العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي، ففي أوقات الرخاء تزداد الدخول. وتقل درجة حساسية الأفراد للضرائب، مما يقلل من حالات التهرب الضريبي بينما في أوقات الكساد والانكماش تقل الدخول وترتفع درجة حساسية الأفراد للضرائب وتزداد حالات التهرب الضريبي. كما إن طبيعة البنيان الاقتصادي للدولة تؤثر على التهرب الضريبي لصعوبة تحصيل الضرائب على الأرباح الزراعية، أما الدول التي يغلب عليها الطابع الصناعي فيقل معدلات التهرب الضريبي. (70)

الفصل الخامس

الأسباب الجزائية للتهرب الضريبي:

يساعد الجزاء الذي تفرضه الدولة على التهرب من الضرائب على الإقلال من التهرب الضريبي والممول يوازن بين مبلغ الضريبة المترتب عليه وبين الجزاء الذي يتعرض له إذا تهرب من الضريبة ثم افتضح أمره، فإذا كان الجزاء أكبر عدل عن التهرب، والعكس صحيح. ويترتب على التهرب الضريبي مجموعة من الآثار أو النتائج تتلخص في الآتي:

(69) محمد حسن الجزيري، د. رفيق محمد الجزيري، مرجع سابق، ص 19.

(70) محمد كمال حمدي، مرجع سابق، ص 59.

1- يؤدي التهرب إلى انخفاض حصيللة الضرائب، وهذا من شأنه أن يؤثر على سير المرافق العامة وقيام الدولة بوظائفها.

2- يترتب على التهرب الإخلال بمبدأ المساواة والعدالة الضريبية، وذلك أن التهرب يؤدي إلى قلة الحصيللة، لتعويض الفرق بين الحصيللة المقدرة والحصيللة الفعلية تضطر الدولة إلى زيادة الضرائب التي يتحملها بالطبع الأمناء (71).

3- يترتب على التهرب إضعاف أخلاق الجماعة، وإضعاف علاقة التضامن الاجتماعي وشيوع الغش والفساد في المجتمع، مما يكون له آثار ضارة على المجتمع بأسره.

4- يترتب على التهرب آثار اقتصادية ضارة، حيث يؤدي التهرب في فرع معين من فروع الإنتاج على توسيعه حتى ولو لم يكن مفيدا للمجتمع، كما أن التهرب يخل بمبدأ المنافسة بين المنتجين، فهو لا يسمح بأن تتوقف الربحية على الكفاءة والجودة، بل تتوقف الربحية على القدرة على التهرب من الضريبة (72).

(71) سنية احمد يوسف، الاطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديد القاهرة , 2004, ص78

(72) د. عادل فليج العلي، المالية العامة، والتشريع الضريبي المالي، الحامد للنشر والتوزيع، الاردن، عمان، ط1, 2007 , ص101.

المطلب الثاني

صور جرائم التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي.

تمهيد:

تعدد صور جرائم التهرب الضريبي، واتخذت أشكالاً متعددة، وقد حصرها المشرع الإماراتي بين قانون الإجراءات الضريبية وقانون الضريبة الانتقائية وقانون ضريبة القيمة المضافة، وسيقوم الباحث بتناول هذه الصور على التفصيل التالي:

الفرع الأول

صور التهرب الضريبي في قانون الإجراءات الضريبية

يعتبر قانون الإجراءات الضريبية رقم 7 لسنة 2017 هو القانون الرئيسي الذي ينظم حالات التهرب الضريبي، وقد عرفت المادة الأولى من هذا القانون التهرب الضريبي بأنه: (استخدام وسائل غير قانونية ينتج عنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة أو عدم دفعها أو استرداد لضريبة لم يكن له حق استردادها وفقاً لأي قانون ضريبي).

كما نصت المادة 26 من هذا القانون تحت عنوان "عقوبات التهرب الضريبي" فيما نصت عليه أنه: (دون الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر يعاقب بالحبس والغرامة التي لا تتجاوز خمسة أضعاف مقدار الضريبة التي تم التهرب منها، أو بإحدى هاتين العقوبتين كلا من:

- الخاضع للضريبة الذي قام بالامتناع عمداً عن سداد أية ضريبة مستحقة الدفع أو غرامات إدارية.

- الخاضع للضريبة الذي قام عمداً بتخفيض القيمة الفعلية لأعماله أو بعدم ضم أعماله المرتبطة وذلك بقصد عدم الوصول إلى حد التسجيل المطلوب.

- الشخص الذي قام بفرض وتحصيل مبالغ من عملائه مدعياً أنها ضريبة دون أن يكون مسجلاً.

- الشخص الذي قام عمدا بتقديم معلومات وبيانات خاطئة ووثائق غير صحيحة للهيئة.
- الشخص الذي قام عمدا بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة.
- الشخص الذي قام بسرقة أو إساءة استخدام أو التسبب في إتلاف وثائق أو مواد أخرى في حوزة الهيئة.

- الشخص الذي قام بمنع أو عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم
- الشخص الذي قام عمداً بتخفيض الضريبة المستحقة الدفع من خلال التهرب الضريبي أو التواطؤ في التهرب الضريبي).

وجريمة التهرب من دفع ضريبة القيمة المضافة جريمة عمدية يتطلب لتوافرها توافر أركان جريمة التهرب الضريبي من خلال ركنها المفترض وقيام الممول بمخالفات التزاماته الضريبية (73).

ويتطلب الركن المادي لهذه الجريمة سلوك مادي يقوم به المكلف بأداء الضريبة ليتوصل من خلاله إلى تحقيق نتيجة معينة، وهذا السلوك الإجرامي قد يكون في صورة إيجابية كتزوير مستندات غير حقيقية، أو في صورة سلبية للامتناع عن ارتكاب الفعل، والوسائل الاحتمالية التي يسعى مرتكبها إليها كالاختيال الضريبي والتزوير في المستندات والإقرارات الضريبية والأوراق وفواتير الشراء والبيع للسلع والخدمات، أو بواسطة التزوير فيها، أو عن طريق النصب، كل ذلك مما يشكل صور النشاط الإجرامي التي يرتكبها المكلفون أو الممولون للتهرب من سداد الضريبة المستحقة عليهم (74).

وجرائم التهرب الضريبي تعتبر من قبيل جرائم الخطر حيث انها تعرض المصلحة التي تنشأ من الضريبة للخطر من خلال تقليص إيرادات الضرائب مما يضر بصورة مباشرة باقتصاد الدولة،

(73) حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الاولى، 2006، ص 93.

(74) ياسر حسين، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر، القاهرة، الطبعة الاولى، 2015، ص 95.

وبناء على ذلك فإن النتيجة الإجرامية لهذه الجريمة هو المساس بالمصلحة العامة للدولة وتعريض اقتصادها للخطر مما ينجم عنه الضرر العام.

ويشترط لاكتمال الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي للقيمة المضافة أن تكون هناك علاقة سببية تربط ما بين السلوك أو النشاط الإجرامي والنتيجة الإجرامية المتحققة، فلا يشترط في كثير من الأحيان يتوافر علاقة سببية بين السلوك المرتكب من قبل الممول أو المكلف وبين النتيجة الإجرامية، وذلك على اعتبار بأن هذه النوعية من الجرائم لا تتطلب وجود نتيجة معينة لها، وبناء على ذلك تقع هذه الجرائم عن طريق ارتكاب السلوك الإجرامي بغض النظر عن تحقق النتيجة أو عدم تحققها (75).

والركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي من ضريبة القيمة المضافة لا يختلف عن جرائم القانون العام، فقد تكون الجريمة عمدية وقد تقع بسبب الخطأ غير العمدية، ويشترط يكون الممول متمتعاً بكافة شروط الأهلية الجنائية، وتوافر القصد الجنائي لدى الممول.

وعليه سنتطرق بشكل تفصيلي إلى صور التهرب الضريبي التي حددها المشرع الإماراتي في قانون الإجراءات الضريبية:

- أولاً: الخاضع للضريبة الذي قام بالامتناع عمداً عن سداد أية ضريبة مستحقة الدفع أو غرامات إدارية.

حيث عاقب المشرع على امتناع دافع الضريبة العمدي عن سداد المستحقات الضريبية المترتبة عليه أو أي نوع من الغرامات الإدارية التي فرضت عليه نتيجة مخالفته للإجراءات الضريبية.

- ثانياً: الخاضع للضريبة الذي قام عمداً بتخفيض القيمة الفعلية لأعماله أو بعدم ضم أعماله المرتبطة وذلك بقصد عدم الوصول إلى حد التسجيل المطلوب.

(75) المرجع السابق، ص 103-104.

استهدفت هذه الصورة الخاضعين للضرائب غير المسجلين في نظام الضريبة المضافة ممن يشترط عليهم التسجيل وذلك كونهم تجاوزوا فعلياً الحد الإلزامي للتسجيل، ولكنهم قاموا بتخفيض قيمة أعمالهم الفعلية وذلك بهدف تجنب التسجيل في ضريبة القيمة المضافة.

- ثالثاً: الشخص الذي قام بفرض وتحصيل مبالغ من عملائه مدعياً أنها ضريبة دون أن يكون مسجلاً.

تضمنت هذه الصورة غير المسجل في ضريبة القيمة المضافة والذي يقوم بعمل احتيالي يتمثل في تحصيل مبالغ مالية بهدف الانتفاع منها مدعياً أنها مبالغ ضريبية سيتم تسليمها لخزينة الدولة.

- رابعاً: الشخص الذي قام عمداً بتقديم معلومات وبيانات خاطئة ووثائق غير صحيحة للهيئة.

الشخص الذي يقوم بتزوير مستنداته الرسمية الملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة عند اللزوم، أو يقوم بتقديم مستندات غير صحيحة أو بيانات خاطئة بصورة عمدية.

- خامساً: الشخص الذي قام عمداً بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة.

إخفاء أو إتلاف أي نوع من الوثائق الملزم خاضع للضريبة بحفظها.

سادساً: الشخص الذي قام بسرقة أو إساءة استخدام أو التسبب في إتلاف وثائق أو مواد أخرى في حوزة الهيئة.

الشخص المتسبب بإتلاف أي وثائق أو مواد أخرى في حوزة الهيئة أو سرقة أي وثائق من الهيئة أو إساءة استخدامها مما يتسبب بإتلافها.

- سابعاً: الشخص الذي قام بمنع أو عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم

عاقب المشرع الإماراتي على عرقلة عمل موظفي الهيئة أو مأموري الضبط القضائي العاملين فيها مما يتسبب بعرقلتهم عن أداء مهامهم.

- ثامناً: الشخص الذي قام عمداً بتخفيض الضريبة المستحقة الدفع من خلال التهرب الضريبي أو التواطؤ في التهرب الضريبي.

تعد هذه الصورة من أكثر الصور شيوعاً، حيث يتمحور الهدف الرئيسي للتهرب الضريبي حول التخفيف أو إزالة العبء الضريبي، حيث وضع المشرع قاعدة عامة واسعة تتضمن أي وسيلة احتيالية ينتج عنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة على دافع الضريبة وبسبب ذلك منح الهيئة سلطة تقديرية كبيرة لتحديد آلية احتيال المتهم من دفع الضريبة ومنحها الصلاحية لتحريك الدعوى الجنائية ضده.

الفرع الثاني

صور التهرب الضريبي في قانون الضريبة الانتقائية:

لجريمة التهرب من الضريبة الانتقائية العديد من الصور التي نص عليها المشرع في القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017م في شأن الضريبة الانتقائية، كما انها تختلف عن تلك الافعال الواردة في متن المادة (23) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017م في شأن الإجراءات الضريبية حيث نصت المادة (23) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017م في شأن الضريبة الانتقائية على أنه "مع مراعاة حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017م في شأن الإجراءات الضريبية والعقوبات الواردة بشأنها يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بأي ما يأتي:

1. إدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى الدولة أو إخراجها أو محاولة إخراجها دون سداد

الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو كلياً

2. إنتاج، أو تحويل، أو حيازة، أو تخزين، أو نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تسدد الضريبة

المستحقة عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة

3. وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية، خلافا للنص الوارد في البند (2)

من المادة (24) من هذا المرسوم بقانون بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو

استردادها دون وجه حق

4. تقديم مستندات، أو إقرارات، أو سجلات غير صحيحة، أو مزورة، أو مصطنعة بقصد

التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق".

ويتبين للباحث أن صور التهرب الضريبي في المادة 23 من قانون الضريبة الانتقائية الصادر

بالمرسوم بقانون رقم 7 لسنة 2017 تختلف عن تلك الأفعال الجرائم المنصوص عليها في قانون

الإجراءات الضريبية الصادر بالقانون 7 لسنة 2017 حسب الفعل الذي قام به الجاني، وقد قام

المشرع بتقسيمها إلى أربع فئات حسب الفعل الذي قام به الممول على النحو الآتي:

الفصل الأول

جرائم التهريب الجمركي للتخلص من ضريبة السلع الانتقائية:

نصت المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية على أنه: "مع مراعاة حالات التهرب

الضريبي المنصوص عليها في القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية

والعقوبات الواردة بشأنها يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بأي مما يلي: 1-

إدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى الدولة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها دون سداد

الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو كلياً". (76)

(76) المادة (23) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية.

والسلع الانتقائية كما هي محددة بالمادة 2 من قرار مجلس الوزراء رقم 52 لسنة 2019 هي:

1 - التبغ ومنتجاته

2 - السوائل المستخدمة في أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية.

3 - أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية

4 - المشروبات الغازية.

5 - مشروبات الطاقة.

6 - المشروبات المحلاة.

وقد ورد تعريف كافة هذه السلع الانتقائية على التفصيل الوارد بالمواد من 3 وحتى 8 من قرار مجلس الوزراء سالف البيان.

وتفترض هذه الجرائم أن محلها على السلع الانتقائية، ولا تقوم إلا بإدخال أو محاولة إدخال السلع التي تقع تحت ما تم ذكره في شأن السلع التي تشملها الضريبة الانتقائية.

ويتمثل السلوك الاجرامي لهذه الجريمة في إدخال السلع الانتقائية إلى الدولة وإخراجها منها، ويكون ذلك من خلال ادخال السلع الانتقائية إلى دولة الإمارات العربية المتحدة أو إخراجها منها بطريقة غير شرعية ينتج عنها التهرب من سداد الضريبة المستحقة جزئياً أو كلياً⁽⁷⁷⁾.

ونرى هنا أن المشرع الإماراتي ذكر لفظ "الادخال" و"المحاولة" في نص واحد، وهذا يعني أن المشرع ساوى في العقوبة بين الجريمة التامة والشروع فيها.

ويرى البعض ان لفظ محاولة الواردة في الفقرة الاولى من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية قصد به المشرع الشروع في الجريمة الذي يتطلب بدء في التنفيذ وليس العمل التحضيري وحجة هذا

(77) عبد الله محمد احجيله، جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية وإشكالية عقوباتها في التشريع الإماراتي، كلية القانون - جامعة العين للعلوم والتكنولوجيا، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، 2018، المجلد 15، العدد 2، ص 375.

الرأي أن في متن الفقرة الاولى من المادة (23) سالفه الذكر جرم تمام الفعل والمحاولة فيه ولم يذكر كلمة شروع في متن تلك الفقرة. ويتفق الباحث مع هذا التوجه لأنه لا يتصور أن يعاقب المشرع على تحضير الفعل ولا يعاقب على الشروع فيه. فالمحاولة تعني البدء في التنفيذ أي الشروع. وانطلاقاً من أن الجريمة جنحة ولا عقاب على الشروع في الجرح إلا بنص فقد نص المشرع صراحة على العقاب على الشروع في هذه الجريمة كما حدد مقدار العقوبة.

وتعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة الانتقائية من الجرائم العمدية التي يتطلب لتحقيقها توافر القصد الجنائي العام بعنصرية العلم والإرادة، وذلك بقصد التخلص من أداء الضرائب المقررة عليه والتهرب منها كلها أو بعضها بالإضافة إلى توافر القصد الجنائي الخاص وهو رغبته في عدم أداء الضريبة المستحقة⁽⁷⁸⁾. ولا يتصور أن ترتكب هذه الجريمة بطريق الخطأ حيث التعريف التشريعي للتهرب الضريبي جاء بأنه (استخدام الشخص لوسائل غير قانونية) وهذا التعريف يكشف عن المشرع الإماراتي اعتبر هذه الجريمة عمدية.

ويشترط لقيام هذه الجريمة توافر القصد الجنائي العام والخاص حيث يجب أن تتجه إرادة الجاني إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة كما يجب أن يكون عالماً بكافة عناصرها وأن تتجه إرادته إلى إدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى الدولة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها مع علمه بأنه يقوم بهذه الأفعال المجرمة قانوناً.⁽⁷⁹⁾

الفصل الثاني

جرائم وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية

(78) احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الاولى، 1990، ص 297-298.

(79) عبد الله محمد احجيله، مرجع سابق، ص 377.

نصت الفقرة الثالثة من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية على أنه: "يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بوضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية، خلافاً للنص الوارد في البند (2) من المادة (24) من هذا المرسوم بقانون، وذلك بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بقصد استردادها دون وجه حق".

ويقصد بذلك وضع علامات ضريبية مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية لبيان أنه تم دفع الضريبة عن هذه السلع، وذلك بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها بغير وجه حق (80).

حيث ألزم القانون كل من يخضع للضريبة الانتقائية أن يضع علامة مميزة صحيحة على أي سلع انتقائية من بيان ذلك حماية للمصلحة العامة للدولة، كما هذه العلامات المميزة الموضوعة على السلع الانتقائية تمكن من الرقابة عليها وتحول دون تلاعب المتاجر بأسعارها (81).

ومحل هذه الجريمة يتمثل في السلعة الانتقائية التي تم وضع علامات مميزة غير صحيحة عليها بقصد التهرب من الضريبة الانتقائية أو بغية استردادها دون وجه حق.

وعناصر الركن المادي لهذه الجريمة يتمثل في النشاط الاجرامي وهو القيام بفعل وضع العلامات المميزة غير الصحيحة، وتحقق النتيجة الاجرامية المتمثلة في تجنب دفع المستحق من الضريبة إما عن طريق عدم دفعها أو من خلال استردادها دون وجه حق، مع ضرورة توافر علاقة السببية بين النشاط والنتيجة، والذي يقوم على أن التخلص من دفع الضريبة الانتقائية أو استردادها دون وجه حق الذي أراد تحقيقه الجاني أتى من خلال قيامه بوضع العلامة المميزة غير الصحيحة (82).

(80) عبد الله محمد احجيلا، مرجع سابق، ص 378.

(81) عبدالله محمد احجيلا مرجع سابق، ص 378.

(82) عبدالله محمد احجيلا، مرجع سابق، ص 379.

كما تتطلب هذه الجريمة شأنها شأن باقي الجرائم توافر الركن المعنوي بتوافر القصد الجاني الذي بدون لا تقع هذه الجريمة. ويتكون القصد الجنائي العام من علم وإرادة⁽⁸³⁾، ويتحقق هذا القصد العام من خلال علم الجاني بارتكابه فعلاً احتيالياً وهو وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية، وعلمه كذلك بأن هذا الفعل من شأنه أن يؤدي للتهرب من سداد الضريبة المستحقة أو من خلال استردادها دون وجه حق بالإضافة لاتجاه إرادته للفعل الاحتيالي. وقد تطلبت الفقرة الثالثة من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية قصداً جنائياً خاصاً وهو التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها بغير وجه حق.

وقد نصت عليه المادة (39) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (31) لسنة 2021 بإصدار قانون الجرائم والعقوبات (أن العمد يتوفر باتجاه إرادة الجاني إلى ارتكاب فعل أو الامتناع عن فعل متى كان هذا الفعل أو الامتناع عن فعل مجزماً قانوناً بقصد إحداث نتيجة جرمية)، فيما ذكرت أيضاً المادة 44 من المرسوم بقانون الجرائم والعقوبات رقم 31 لسنة 2021: (أن الجاني يسأل عن الجريمة سواء ارتكبها عمداً أو خطأ ما لم يشترط القانون العمد صراحة).

الفصل الثالث

جرائم تقديم مستندات أو اقرارات ضريبية غير صحيحة:

نصت الفقرة الرابعة من المادة (23) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017م بشأن الضريبة الانتقائية على أنه (يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بتقديم أية مستندات، أو إقرارات، أو سجلات غير صحيحة، أو مزورة، أو مصطنعة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق).

(83) غنام محمد غنام، شرح قانون العقوبات الاتحادي، مطبوعات جامعة الإمارات، ط1، 2003م، ص 174.

ويتحقق الركن المادي في جريمة التزوير الضريبي عن طريق الإدلاء ببيانات غير حقيقية في الاقرارات وغيرها من الأوراق الضريبية الأخرى التي تقدم وفقاً لقانون الضريبة الانتقائية. واللوائح والقرارات والأنظمة الصادرة تنفيذاً له وبما لا يخالفه⁽⁸⁴⁾، ولا ننسى أن هذا التغيير يكون من خلال أحد الطرق التي نص عليها المرسوم بقانون الجرائم والعقوبات لأنه القانون الذي يلجأ إليه في حال وجود نقص أو إذا شاب غموض في نصوص القانون

والجريمة العمدية يتطلب فيها القانون توافر القصد الجنائي العام من علم وإدارة، وعليه لا بد أن يعلم الجاني وهو (الممول) في جرائم التهرب الضريبي بأن ما يقوم به من أفعال وتصرفات غير مشروعة ومخالفة لأحكام القانون الضريبي لدولة الإمارات من خلال التزوير في الإقرارات الضريبية، وأن تتجه إرادته إلى تحقيق مبدأ السلوك الإجرامي. فضلاً عن توفر القصد الجنائي الخاص والمتمثل في اتجاه نية الجاني إلى عدم أداء الضريبة كلها أو بعضها أو استردادها دون وجه حق.⁽⁸⁵⁾

ويتطلب الركن المعنوي في هذه الجريمة بتوفر القصد العام المتمثل في العلم والإرادة، أي أن يكون الجاني عالم وقت ارتكاب الفعل بأركان الجريمة، واتجاه إرادته إلى ارتكاب هذا الفعل أو السلوك الإجرامي. وبناء على ذلك يتحقق العلم عندما يكون الجاني على إحاطة وقت ارتكاب أو اقتراب الفعل الإجرامي حتى تتكامل العناصر الأساسية للجريمة المرتكبة، وعليه يتعين على الجاني أن يعلم بماهية الفعل المادي المكون للجريمة، وأن فعله يترتب عليه أضراراً بالغير.

الفصل الرابع

جرائم تداول السلع الانتقائية التي لم تسدد الضريبة المستحقة عليها

(84) احمد فتحي سرور، مرجع سابق، مرجع سابق، ص 357.

(85) أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، مرجع سابق، ص 358.

نصت الفقرة الرابعة من المادة (23) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017م بشأن الضريبة الانتقائية على أنه (يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي من قام بإنتاج، أو تحويل، أو حيازة، أو تخزين، أو نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تسدد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو كلياً).

ومن هنا فقد منع المشرع الاماراتي تداول أو حيازة أي منتج انتقائي لم تسدد ضريبته ولم يحدد إن كان يحمل العلامة المميزة أو لا يحملها. والركن المادي لجريمة حيازة سلعة انتقائية يتوافر في النطاق المكاني للدولة في إطار المنطقة المحددة دون ان يكون الحائز مسدداً للضريبة التي تستحق على هذه السلعة والمنطقة المحددة يقصد بها اي يتم سياج عليها باعتبارها منطقة حرة. والمناطق محدودة المساحة ومسورة داخل الحدود الجغرافية للدول، وعادة ما تكون مواقعها بالقرب من الموانئ أو المطارات وتتميز بأنظمتها الخاصة التي قد تختلف بشكل ملحوظ عن الأنظمة السائدة في البلد التي تتواجد بها⁽⁸⁶⁾.

أما على المستوى التشريعي فقد عرف القانون رقم (13) لسنة 2015 بإنشاء مجلس المناطق الحرة بإمارة دبي المنطقة الحرة بأنها "أية منطقة حرة منشأة في الإمارة بتشريع من الحاكم" كما عرفت المادة (1) من القانون الاتحادي رقم (8) لسنة 2004 في شأن المناطق الحرة المالية المنطقة الحرة بأنها " المنطقة الحرة التي تنشأ في أية أمانة من أمارات الدولة التي تزاوّل فيها الأنشطة المالية". تقوم المناطق الحرة في مساحة جغرافية محددة بدقة، ودائماً يتم اختيار هذه المنطقة وفقاً لمعايير ومتطلبات محددة من خلال مراعاة ما يمارس فيها من أنشطة اقتصادية واستثمارية وما سيطراً عليها في المستقبل من

(86) عبد الله احجيله، مرجع سابق، ص382.

توسع، وفي الغالب تقام هذه المناطق في أماكن ذات كثافة سكانية قليلة، أو في موانئ الدولة سواء أكانت بحرية أو جوية (87).

وقد عرفت المادة (1) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة المنطقة المحددة بأنها " اية منطقة يتم تحديدها بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير على أنها منطقة محددة لغايات هذا المرسوم بقانون.

كما يشترط لجريمة التخزين توافر شرطين ان يتم تخزين السلع في داخل إقليم الدولة وخارج المنطقة المحددة دون ان يتم تسديد الضريبة المستحقة بقصد التهرب من تسديدها كما يشترط ان يكون التخزين في إطار ممارسة نشاط بانتظام واستقلالية واستمرارية". (88)

كما يقوم الركن المادي لجريمة نقل سلع انتقائية إذا تم نقلها من مكان إلى آخر داخل دولة الامارات خارج اطار المنطقة التي تحديدها سلفا من دون ان يتم تسديد الضريبة الواجبة بقصد التهرب منها اما تلقي سلعة انتقائية فان الركن المادي لهذه الجريمة يقوم حين يتم استلام هذه السلعة داخل الدولة وخارج المنطقة المحددة دون تسديد ما يستحق عليها من ضريبة وان يكون القصد التهرب من هذا الواجب. وجريمة انتاج، أو تحويل، أو حيازة، أو تخزين، أو نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تسدد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة تعتبر جريمة عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي العام بتوافر عنصري العلم والارادة كما تتطلب الفقرة الثانية من المادة (23) من قانون الضريبة

(87) محمد عوض الحارزي، الدور الاقتصادي للمناطق الحرة في جذب الاستثمار، دار الحلبي الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى، 2007، ص32.

(88) محمد صالح كمشي، عوامل نجاح المناطق الصناعية الحرة تجربة المنطقة الحرة بجبل علي، مجلة التعاون، منشورات الشؤون الإعلامية لمجلس التعاون لدول الخليج العربية، العدد (43) سبتمبر 1996، ص15.

الانتقائية توافر قصد جنائي خاص يتمثل في لتهرب من سداد الضريبة المستحقة على السلع الانتقائية.

الفرع الثالث

صور التهرب الضريبي في قانون ضريبة القيمة المضافة

تمهيد

تطرق المشرع الاماراتي لعدة صور لجريمة التهرب الضريبي في القانون رقم (7) لعام 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، ولكننا في هذا الغصن سنتطرق لصور جريمة التهرب الضريبي في القانون الاتحادي رقم 8 لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة.

الغصن الأول

صور التهرب الضريبي في قانون ضريبة القيمة المضافة الإماراتي

نصت المادة (77) مرسوم بقانون اتحادي رقم 8 لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة "إذا ثبت بأن شخصًا غير مسجل قام بالحصول على سلع وفقًا للبند 3 من المادة 48 من هذا المرسوم بقانون مدعيًا بأنه مسجل، فيعتبر بأنه قام بالتهرب الضريبي ويعاقب وفقًا للقانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية.

ونجد ان البند (3) من المادة (48) من المرسوم سالف الذكر تنص على انه "في حال قام مسجل بتوريد خاضع للضريبة في الدولة لأي سلع من النفط الخام، أو المكرر، أو الغاز الطبيعي المعالج، أو غير المعالج، أو أي نوع من أنواع الهيدروكربونات، وذلك الى مسجل آخر، وكان قصد المستلم إما إعادة بيعها كنפט خام، أو مكرر، أو غاز معالج، أو غير معالج، أو اي نوع من الهيدروكربونات أو استعمال هذه السلع لإنتاج وتوزيع اي من أنواع الطاقة، فتطبق القواعد الآتية:

أ- لا يفرض المسجل الذي قام بالتوريد الضريبة على قيمة توريد السلع المذكورة في هذه الفقرة.

ب- على مستلم السلع أن يحتسب الضريبة على قيمة السلع الموردة له ويكون مسؤولاً عن جميع الالتزامات الضريبية المترتبة على ذلك وعن احتساب الضريبة المستحقة عليها".

والركن المادي للجريمة الواردة في متن المادة (77) تتمثل في حصول الشخص على سلع معينة تم النص عليها في البند (3) من المادة 48 من السالف الذكر وتتمثل هذه السلع في النفط الخام الذي يتكون من مزيج معقد من المركبات الهيدروكربونية على اختلاف حالاتها الغازية والسائلة والصلبة، والتي قد يصل مجموعها إلى ما يزيد عن 17000 مركب عضوي. كما يدخل في هذه السلع النفط المكرر، أو الغاز الطبيعي المعالج، أو غير المعالج، أو أي نوع من أنواع الهيدروكربونات، وقد تتطلب المشرع لقيام هذه الجريمة عدم التسجيل، وتعتبر هذه الجريمة جريمة عمدية ويتعين لتحقيق هذا القصد توافر القصد العام والخاص، حيث يتوافر القصد العام حين توجيه الجاني إرادته نحو ارتكاب الجريمة، وهو يعلم بكل عناصرها القانونية كما هو الحال في الجرائم العمدية.

الفصل الثاني

صور جرائم التهرب الضريبي في القانون المصري

تنص المادة (68) من القانون المصري رقم 67 لسنة 2016 بشأن إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة:

"يعد تهرباً من الضريبة وضريبة الجدول يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (67) من هذا القانون، ما يأتي :

1. عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة .

حيث يترتب على الإخفاق في تقديم الإقرارات الضريبية في المواعيد المحددة غرامات معينة

ويعد عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة جريمة تهرب ضريبي يتمثل ركنها

المادي في التقاعس عند التسجيل مع توافر القصد الجنائي

2. بيع السلعة أو أداء الخدمة أو استيراد أي منهما دون الإقرار عنها، وسداد الضريبة وضريبة

الجدول المستحقة .

الإقرار الضريبي هو المستند الرسمي الذي يجب على المؤسسات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة

تعبئته وتقديمه إلى الهيئة الاتحادية للضرائب عن كل فترة ضريبية، كما تحددها الهيئة يوضح

الإقرار أي ضريبة مخرجات مستحقة، وأي ضريبة مدخلات قابلة للاسترداد، بالإضافة إلى أي

تفاصيل أخرى يُشار إليها في الطلب. وعدم تقديم هذا الإقرار يمثل الركن المادي لهذه الجريمة

3. خصم الضريبة أو ضريبة الجدول كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم.

يتخذ السلوك الإجرامي بشكل عام صورتين الأولى السلوك الإيجابي الذي يتمثل في الآتيان بفعل منهي

عن بحركة عضوية إرادية بهدف تحقيق النتيجة الإجرامية، والصورة الثانية السلوك السلبي الذي يقع

في صورة الامتناع والذي يعرف بأنه "إحجام شخص عن إتيان فعل ايجابي معين كان الشارع ينتظره

منه في ظروف معينة، بشرط أن يوجد واجب قانوني بهذا الفعل، وان يكون في استطاعته القيام به

"(89). وتعد هذه الجريمة في ركنها المادي في صورة سلوك ايجابي يتمثل في خصم الضريبة أو

ضريبة الجدول كلياً أو جزئياً دون وجه حق

4. استرداد الضريبة أو ضريبة الجدول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك .

(89) فوزية عبد الستار، شرح قانون العقوبات، القسم الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، 2012،

5. تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها .
6. عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول .
7. انقضاء ستين يوماً على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجدول دون الإقرار عنها وسدادها .
8. إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدول .
9. عدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل انتظام إصدار الفواتير وفقاً لأحكام المادة (12) من هذا القانون .
10. اصطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية، وتقع المسؤولية بالتضامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها .
11. عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقاً لأحكام المادة (13) من هذا القانون .
12. حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة .
13. عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي، وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل .
14. عدم الالتزام بأحكام المادة (40) أو المادة (42) من هذا القانون .
15. وضع علامات أو أختام مصطنعة للتخلص من سداد ضريبة الجدول كلها أو بعضها .
16. قيام المنتج أو الموزع أو التاجر ببيع سلع الجدول التي يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول عليها هو سعر بيع المستهلك بسعر أعلى من السعر الذي تم احتساب الضريبة عليه،

سواء السعر المعلن من المنتجين أو المستوردين لتلك السلع أو الوارد بالقوائم السعرية المحددة بمعرفة الوزير، وذلك كله دون سداد الضريبة المستحقة على الزيادة في السعر .

17. حيازة سلع الجدول بقصد الاتجار دون أن يكون ملصقاً عليها العلامة المميزة (البندول) والتي يصدر قرار من الوزير بوضع هذه العلامة عليها .

18. التصرف في السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال فترة الحظر دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة .

19. عدم الالتزام بأحكام المادة الرابعة أو المادة الخامسة من مواد الإصدار.

الفصل الثاني

جزاء التهرب الضريبي

تُعد جريمة التهرب الضريبي من أخطر الجرائم المالية باعتبار بعدها الاقتصادي، وبناء على ذلك منحها المشرع عناية خاصة في إيقاع العقوبة على مرتكبيها، كما نص القانون أن المسؤولية بالتكافل والتضامن تكون لكل من ثبت اشتراكه في عملية التهرب الضريبي سواء بالمباشرة أو التسبب في التهرب الضريبي، وكل من ساعد الخاضع للضريبة على عدم سداد الضريبة المستحقة الدفع أو أي غرامات إدارية أخرى. وعليه سنخصص هذا الفصل لبيان الجزاءات التي نص عليها المشرع من خلال مبحثين على النحو الآتي:

المبحث الأول: الجزاءات الجنائية على جريمة التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: الجزاءات الإدارية على التهرب الضريبي :

المبحث الأول

الجزاءات الجنائية على جريمة التهرب الضريبي.

تقسيم: العقوبات بصفة عامة تقسم إلى قسمين الأول يمكن أن تكون كافية لتحقيق معنى العقوبة وأهدافها، ويمكن أن تحكم بها المحكمة مستقلة وهي ما تعرف بالعقوبة الأصلية، والثاني لا يمكن تصورها إلا بجانب عقوبة أصلية حيث أنها تأتي تكميلية وتبعية وقد نص المشرع الاتحادي على العقوبات الأصلية في المواد من (67) إلى (73) وعلى العقوبات الفرعية في المواد من (74) إلى (80) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (31) لسنة 2021 بإصدار قانون الجرائم والعقوبات، وبناء على ذلك سيستم تقسيم هذا المبحث الى مطلبين، نتناول في المطلب الاول الجزاءات الجنائية على جريمة التهرب الضريبي في القانون الإماراتي والقانون المصري، وفي المطلب الثاني مقارنة أوجه التشابه والاختلاف في العقوبات الجنائية.

المطلب الأول

الجزاءات الجنائية على جريمة التهرب الضريبي في القانون الإماراتي والقانون المصري

يمكن تعريف العقوبة في حكم القانون بأنها ألم عادل مشروع يوقع على المحكوم عليه في جريمة باسم المجتمع وطبقاً للقانون ويتعين في ضوء التعريف السابق التمييز بين العقوبة كجزاء قانوني وما يمكن ان يختلط بها من صور أخرى للآثار المترتبة على الجريمة الجنائية. فقد تكون الجريمة الجنائية جريمة أخلاقية⁽⁹⁰⁾ في الوقت ذاته فينشأ عنها جزاء أخلاقي الى جانب الجزاء القانوني الذي يتمثل في العقوبة إلا أن الجزاء الاخلاقي يختلف عن العقوبة فهو جزاء معنوي لا يخرج عن تحفيز الجاني واستهجان سلوكه من قبل المجتمع، وعلى حين تتدخل السلطة في المجتمع لتوقيع العقوبة القانونية لا يحد ذلك بالنسبة للجزاء الاخلاقي الذي ينحصر في شعور الجماعة، وعلى حين يكون الجزاء القانوني مادياً وملموساً يكون الجزاء الاخلاقي معنوياً. ويتميز الجزاء الاخلاقي بكونه اوسع نطاقاً من الجزاء القانوني إذا يقابل الجزاء الاخلاقي دائرة الافعال التي يعاقب عليها القانون الوضعي بالإضافة الي طائفة اخرى من الافعال لا يشملها الجزاء القانوني.

ومن أجل ذلك سيقوم الباحث بتناول الجزاءات الجنائية على ارتكاب جرائم التهرب الضريبي في كلا التشريعين الإماراتي والمصري على التفصيل التالي:

الفرع الأول

الجزاءات الجنائية على جريمة التهرب الضريبي في القانون الإماراتي

(90) غنام محمد غنام شرح قانون العقوبات الاتحادي لدولة الإمارات العربية المتحدة مطبوعات جامعة الامارات 2003 ص 44.

تمهيد

سنتناول الجزاءات الجنائية لجريمة التهرب الضريبي في القانون الإماراتي ابتداءً بالعقوبات الأصلية وانتهاءً بالعقوبات التبعية، كما سنتناول أنواع العقوبات المفروضة في القانون الضريبي.

الفصل الأول

العقوبات الأصلية في جرائم التهرب الضريبي

اعتبر المشرع الإماراتي العقوبات الأصلية في جرائم التهرب الضريبي من الجزاءات الأساسية على مرتكبي هذه الجرائم، وبسبب ذلك لا يتصور صدور حكم جنائي بإدانة شخص متهرب من أداء الضريبة دون أن يتضمن إحدى العقوبتين وهما الحبس أو الغرامة أو كلاهما معاً بحسب ما يصدره ويقدره قاضي الموضوع.

وتختلف طبيعة العقوبات الأصلية من حيث الأحكام التي يخصص بها القانون كل منها تبعاً لاختلافها في نوع الحق الذي تمسه، وذلك حسب طبيعتها سواء كانت هذه العقوبات بدنية أو ماسة بالحرية والاعتبار أو عقوبة مالية. وتعتبر العقوبة المالية الأصلية الوحيدة هي الغرامة.

ويقصد بالعقوبات الأصلية بأنها تلك العقوبات التي تكفي بمفردها لتحقيق معنى الجزاء الجنائي، ولذلك يمكن للمحكمة أن تحكم بها فقط كجزاء للجريمة المرتكبة، فمنها ما هو مقرر كعقوبة للجناية ومنها ما يقرر كجناحة ومنها ما يحكم بها عن ارتكاب المخالفة طبقاً لما عدته المادة (67) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (31) لسنة 2021 بإصدار قانون الجرائم والعقوبات عن العقوبات الأصلية وهي: (عقوبات الحدود والقصاص والدية، وعقوبات تعزيرية وتتمثل في الإعدام - السجن المؤبد - السجن المؤقت - الحبس - الغرامة).

ونص المشرع الإماراتي على العقوبات الضريبية في نص المادة (26) من قانون الإجراءات

الضريبية الاتحادية، وذكر الحالات والفئات التي تنطبق عليها تلك العقوبة، كما أنه وضع قيداً

إجرائياً أوردته في المادة 17 فقرة 7 من قانون الإجراءات الضريبية التي نصت على أنه: "لا تحرك

الدعوى الجزائية إلا بناءً على طلب المدير العام".

وبالتالي فإن جرائم التهرب الضريبي تعتبر من (جرائم الطلب) التي لا تستطيع النيابة العامة التحقيق

فيها أو إحالتها إلى القضاء إلا بناءً على طلب من مدير عام الهيئة الاتحادية للمضرائب.

أولاً: عقوبة الحبس في التهرب الضريبي:

تعتبر عقوبة الحبس من أهم الجزاءات التي تضمنها قانون الإجراءات الضريبية على مرتكبي

مخالفات التهرب من سداد الضريبة، فقد قرر المشرع الإماراتي عقوبة الحبس للكثير من صور

التجريم التي وردت في هذا القانون الجديد⁽⁹¹⁾.

والحبس هو سلب حرية المتهم مدة من الزمن تحددها مقتضيات التحقيق ومصلحته وفق ضوابط

القانون⁽⁹²⁾. وكذلك يقصد بعقوبة الحبس بأنها إحدى العقوبات التي تنال من حرية المحكوم عليه

في التنقل بعزله عن المجتمع، وعن عمله في إحدى المؤسسات العقابية خلال فترة من الزمن سواء

قصرت أم طالت تلك الفترة السالبة للحرية⁽⁹³⁾. وقد عرفت المادة (70) من المرسوم بقانون اتحادي

رقم (31) لسنة 2021 بإصدار قانون الجرائم والعقوبات الحبس بأنه (وضع المحكوم عليه في إحدى

المنشآت العقابية المخصصة قانوناً لهذا الغرض وذلك للمدة المحكوم بها، ولا يجوز أن يقل الحد

الأدنى للحبس عن شهر ولا يزيد حده الأقصى على ثلاث سنوات ما لم ينص القانون على خلاف

ذلك).

(91) حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، مرجع سابق، ص 168.

(92) محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات، القسم العام، المجلد الثاني، ط3 (معدلة ومنقحة)، منشورات زين الحقوقية، بيروت - لبنان، ص 989.

(93) محمود مصطفى، القسم العام، مرجع سابق، بند 388، ص 489، حمادة خير محمود، السياسة الجنائية في مواجهة الجرائم الضريبية، دار مصر للنشر والتوزيع، القاهرة، ط1، 2020م، ص 375.

ونص المشرع الإماراتي في المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادية، وذكر الحالات والفئات التي تنطبق عليها عقوبة الحبس. ويلاحظ أن المشرع الإماراتي لم يتطرق إلى ذكر الحد الأدنى أو الأقصى لعقوبة الحبس، وعليه يتعين الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات الاتحادي⁽⁹⁴⁾، وبالرجوع لنص المادة (70) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (31) لسنة 2021 بإصدار قانون الجرائم والعقوبات يتضح لنا بأن عقوبة الحبس وهي ألا تقل عن شهر ولا تزيد عن ثلاث سنوات على الأفعال التي يرتكبها الممول الذي يتهرب من أداء الضريبة⁽⁹⁵⁾، والتي جاءت في البنود المنصوص عليها في المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية.

ثانياً: عقوبات الغرامة في التهرب الضريبي:

تعرف الغرامة بأنها إلزام المدعى عليه بأداء مبلغ نقدي إلى الخزنة العامة للدولة⁽⁹⁶⁾، وقد نصت المادة (72) من المرسوم بقانون الجرائم والعقوبات عن عقوبة الغرامة وعرفت بأنها: (إلزام المحكوم عليه أن يدفع للخزينة المبلغ المحكوم به، ولا يجوز أن تقل الغرامة عن ألف درهم ألا يزيد حدها الأقصى عن عشرة ملايين درهم في الجنايات خمسة ملايين درهم في الجنح، وذلك كله ما لم ينص القانون على خلافه)، فالغرامة الضريبية هي عبارة عن إلزام المتهم من أداء الضريبة بدفع مبلغ معين من مقدار ما لم يؤد من الضريبة. وقد يقوم المشرع بتقديره والنص عليه في صلب القانون، أو يترك تقديرها للقاضي، وقد عاقب المشرع بالغرامة وذلك جبراً للضرر الذي يعود على الخزنة العامة من جراء التهرب من سداد الضريبة، وردعاً لكل من تسول له نفسه التهرب من أداء الضريبة.

(94) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 194.

(95) حسني الجندي، القانون الجنائي المصري، مرجع سابق، ص 169.

(96) محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، ص 1019.

ويتضح من خلال ما ورد في نص المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية بأن المشرع الإماراتي، قد حدد الغرامة بأن لا تتجاوز خمسة أضعاف مقدار الضريبة التي تهرب منها الممول المتخلف عن السداد، وهذا يعد خروجاً للقواعد العامة في قانون العقوبات والتي حددها المشرع للغرامة الحد الأقصى، حيث فرض المشرع الغرامة الضريبية وربطها بمقدار الضريبة التي يتم التهرب من أدائها. لذا يجب معرفة مقدار الضريبة المتهرب منها وحصرها ثم الحكم بما لا يزيد عن خمسة أضعافها كغرامة جزائية على مرتكب جريمة التهرب الضريبي، أما الحد الأدنى للغرامة فلم يحددها المشرع الضريبي، وبسبب ذلك يتم الرجوع للقواعد العامة والتي جعلت الحد الأدنى للغرامة عشرة آلاف درهم وفقاً للبند الثاني من المادة (30) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (31) لسنة 2021 بإصدار قانون الجرائم والعقوبات⁽⁹⁷⁾.

وتعتبر الغرامة من أنسب العقوبات لجرائم التهرب الضريبي بسبب ملاءمة طبيعتها مع طبيعة المصلحة العامة التي شرعت هذه الجرائم لحمايتها، والغرامة الواردة في هذا القانون هي عقوبة جنائية أصلية، وتهدف إلى التخلص من دين الضريبة باعتبارها ذات طابع مالي، فكان من البديهي أن يركز المشرع في الجزاء على هذا العنصر المالي للجريمة، للردع والزجر، ولذلك يحقق المشرع الضريبي الإماراتي الهدف من فرض الغرامة لما يحقق ذلك من إيلاء المحكوم عليه بها بطريق الاقتطاع من ماله وتغذية الخزانة العامة للدولة⁽⁹⁸⁾.

الفصل الثاني

العقوبات الفرعية في جرائم التهرب الضريبي

(97) يوسف سالم علي الكعبي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي، مرجع سابق، ص 80.

(98) حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، مرجع سابق، ص 169.

عرفت المادة (74) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (31) لسنة 2021 بإصدار قانون الجرائم والعقوبات. حيث نصت على أن: (العقوبات التبعية هي تلك العقوبة التي تلحق المحكوم عليه بقوة القانون دون الحاجة إلى النص في الحكم كالحرمان من بعض الحقوق والمزايا، ومراقبة الشرطة). يقصد بالعقوبات التبعية: تلك العقوبات الإضافية التي تلحق بالعقوبات الأصلية وتوقع بجانبها فهي تلحق بالمحكوم عليه بقوة القانون كنتيجة لازمة للحكم عليه بعقوبة أصلية فهي دائماً تكون وجوبية ولا يشترط أن ينص عليها القاضي في حكمه (99).

وتتميز العقوبات التبعية بأنها عقوبة تضاف إلى عقوبة أخرى أصلية، ولا يجوز الحكم بها بمفردها كعقوبة للجريمة، وبالتالي فإنها تتبع الحكم بقوة القانون بمعنى أنه من الواجب إعماله حتى ولو لم تحكم المحكمة بها، ويتضح من خلال ذلك بأن العقوبة التبعية تتبع الحكم بجناية وهي تختلف عن العقوبات الأصلية والعقوبات التكميلية ومن ذلك بأن الشخص المحكوم عليه بعقوبة السجن المؤبد أو المؤقت فإنه يتم عزله من وظيفته أي أنه على وجه الخصوص يتم حرمانه من الحقوق والمزايا التي وردت في المادة (76) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (31) لسنة 2021 بإصدار قانون الجرائم والعقوبات والتي تشمل الحق في الانتخابات، والعضوية في المجالس البلدية، والتعيين كوصي أو قيم، وحمل أوسمة وطنية أو أجنبية، حمل السلاح، فالحرمان من هذه الحقوق والمزايا مقرر في حالة الحكم بعقوبة السجن المؤبد أو المؤقت ويضاف إلى ذلك العزل من الوظيفة كما نصت عليها المادة (78) من قانون العقوبات الاتحادي⁽¹⁰⁰⁾. ولم ينص المرسوم بقانون اتحادي رقم (31) لسنة 2021 بإصدار قانون الجرائم والعقوبات صراحة على عقوبات تكميلية في جرائم التهرب الضريبي من قانون

(99) د. حمادة خير محمود، السياسة الجنائية في مواجهة الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 390.

(100) غنام محمد غنام، شرح قانون العقوبات الاتحادي، مرجع سابق، ص 332.

رقم (7) لسنة 2017م بشأن قانون الإجراءات الضريبية، وهذا يعني أننا نرجع للقواعد العامة من المرسوم سالف الذكر في شأن العقوبات التكميلية.

ويمكن تعريف العقوبات التكميلية أنها: (العقوبات التي تحكم بها المحكمة بالإضافة إلى عقوبة أخرى أصلية، وتنقسم العقوبات التكميلية إلى عقوبات وجوبية وأخرى جوازية) ⁽¹⁰¹⁾.

كما تتم مصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، وكما يمكن مصادرة السلع التي تم التهريب من سداد ضريبيتها.

والمصادرة عقوبة يتم بمقتضاها نزع ملكية مال معين من أموال المحكوم عليه لصالح الدولة (مصادرة خاصة) أو نزع ملكية كل أموال المحكوم عليه ونقل ملكيتها للدولة (مصادرة عامة) ⁽¹⁰²⁾. وفي تعريف آخر "نزع ملكية مال معين محدد المقدار أو قابل للتحديد من المحكوم عليه للدولة وحلولها محله في ملكية هذا المال بغير مقابل" ⁽¹⁰³⁾

ورغم أن الأصل في العقوبة التكميلية أنها جوازية إلا أن المشرع الإماراتي خرج عن هذا الأصل واعتبر المصادرة وجوبية كعقوبة تكميلية بالنص على ذلك صراحة في مصادرة العطية التي يقبلها الموظف العام. والمشرع الإماراتي عند تقريره بوجوبية المصادرة فإنه لم يفرق بين الأشياء التي يجوز التعامل فيها وبين التي لا يجوز حيازتها وتداولها والتعامل فيها حيث إن المصادرة الوجوبية في غالبية التشريعات الجنائية ترتبط بمحلها، حيث إن مصادرة ما لا يجوز إحرازه أو حيازته من الأشياء التي تخرج بذاتها عن دائرة التعامل يعد تدبيراً وقائياً يتم بموجبه نزع الشيء الذي لا يجوز تداوله من حيازة من يحوزه باعتبار الضرر الذي ينجم عنه بغض النظر عن إدانة المتهم أو برأته أو كان هو مالك

(101) غنام محمد غنام، شرح قانون العقوبات الاتحادي، مرجع سابق، ص 416.

(102) د. احمد محمد بونة، علم الجزاء الجنائي (النظرية والتطبيق)، دار النهضة العربية، القاهرة، د.ط، 2009، ص 65.

(103) د. محمد حنفي محمود محمد، الموسوعة الشاملة في شرح القانون الإماراتي للمواد المخدرة، مكتبة دار الحقوق، الطبعة الأولى، 2002، ص 394.

الشيء أو غيره، لأن المشرع اعتبر هذه الأشياء مصدر ضرر أو خطر عام مما يستدعي مصادرتها. ويعتبر شرط ان يكون الشيء مضبوطاً من اهم شروط المصادرة التي تؤكد على الطبيعة العينية لهذه العقوبة، فإذا لم يكن الشيء مضبوطاً لأي سبب كان ولو كان بفعل الجاني فالأصل انه لا يجوز الحكم بمصادرته ولا الحكم على الجاني بدفع قيمته لان المصادرة عقوبة عينية تقع على الشيء نفسه ولا تتحول الى بدل نقدي، ولا تخرج المصادرة عن طبيعتها العينية حتى في حالة قيام النيابة ببيع الشيء محل المصادرة لاحتمالية تلفه وتحول المصادرة الى مبلغ المبيع حيث تحفظ بالطبيعة العينية رغم ذلك (104).

ولم يتطرق المشرع الإماراتي صراحة في القوانين الضريبية إلى مصادرة المنقولات أو السلع المتهرب من سدادها، ولكن العديد من التشريعات ذكرت المصادرة في قوانينها الضريبية وهو ما ستطرق إليه الباحث لاحقاً.

الفرع الثاني

الجزاءات الجنائية على جريمة التهرب الضريبي في القانون المصري

أخذ القانون المصري بعقوبة السجن كعقوبة أصلية والغرامة كعقوبة تكميلية وجوبية ونص على المصادرة كعقوبة تكميلية جوازيه باستثناء بعض الأحوال، حيث نصت المادة رقم (67) من القانون رقم 67 لسنة 2016 بإصدار ضريبة القيمة المضافة على أنه: "مع عدم الاخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها في أي قانون آخر، يعاقب على التهرب الضريبي من الضريبة وضريبة الجدول

(104) تطبيقاً لذلك قضت محكمة تمييز دبي "النص في المادة (82) من قانون العقوبات مفاده أن القضاء بمصادرة ما لا يجوز حيازته من الأشياء التي تخرج بذاتها عن دائرة التعامل إنما هو تدبير وقائي ينصب على الشيء بذاته باعتبار أنه لا يجوز التغافل عنه. وذلك بغرض دفع الضرر من بقائها في يد من يحرزها أو يحوزها ومن ثم فإن المصادرة في هذه الحالة تكون وجوبية. الحكم رقم 34 الصادر بجلسة 6 يوليو 2002 جزاء.

بالسجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين".¹⁰⁵

غير أن المشرع المصري قام مؤخراً بتعديل على الجرائم والعقوبات المذكورة أعلاه عندما قام بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020 حيث أضاف في المادة (72): (يعاقب على مخالفة حكم المادة (20) من هذا القانون بالحبس مدة لا تقل عن سنة ولا تجاوز ثلاث سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تزيد على مائتين وخمسين ألف جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين). ونصت المادة (20) من نفس هذا القانون على التالي: (يُحظر على موظفي المصلحة الارتباط بأي علاقة عمل مباشرة أو غير مباشرة مع أي من مكاتب المحاسبة، أو المراجعة، أو مكاتب المحاماة، أو غيرها من المنشآت المهنية أو أي من الممولين أو المكلفين فيما يتصل بتطبيق أحكام هذا القانون أو القانون الضريبي).

- ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، وذلك فيما عدا السفن والطائرات، ما لم تكن أعدت أو أجرت فعلاً بمعرفة مالكيها لهذا الغرض.
- ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما بحسب الأحوال، والضريبة الإضافية.
- وتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات.
- وتنتظر قضايا التهريب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال.

(105) القانون رقم (67) لسنة 2016 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة، نشر في الجريدة الرسمية العدد 35 مكرر في السابع من سبتمبر 2016.

- وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من الضريبة أو ضريبة الجدول من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة".

المطلب الثاني

مقارنة أوجه التشابه والاختلاف في العقوبات الجنائية

تمهيد

سيتناول الباحث في هذا المطلب أوجه التشابه والاختلاف في العقوبات الجنائية لجريمة التهرب الضريبي بين القانونين الإماراتي والمصري

الفرع الأول

أوجه التشابه

أ- اعتبر المشرع الإماراتي والمصري العقوبات الأصلية في جرائم التهرب الضريبي من الجزاءات الأساسية على مرتكبي هذه الجرائم، وبالتالي لا يتصور صدور حكم جنائي بإدانة شخص متهرب من أداء الضريبة دون أن يتضمن إحدى العقوبتين وهما الحبس أو الغرامة أو كلاهما معاً بحسب ما يصدره ويقدره قاضي الموضوع.

ب- حدد القانون المصري والإماراتي الحد الأعلى للغرامة المرتبطة بجريمة التهرب الضريبي.

الفرع الثاني

أوجه الاختلاف

1. عاقب المشرع الإماراتي بالحبس على مرتكب جنائية التهرب الضريبي، في حين أن المشرع المصري عاقب بالسجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز الخمس سنوات وبالتالي اعتبرها كجنائية، فالمشرع المصري جعل من جريمة التهرب الضريبي جنائية الوصف وعقوبتها السجن من 3- 5 سنوات (م 67) من قانون القيمة المضافة، بينما اعتبرها المشرع الإمارات جنحوية الوصف وفقاً لنص المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي.

2. حدد المشرع المصري مبلغ الغرامة الأقصى المعاقب عليه في جريمة التهرب الضريبي، في حين أحسن المشرع الإماراتي بربط مبلغ الغرامة الأقصى بمقدار الضريبة المتهرب من سدادها أي جعلها (غرامة نسبية)، وعليه وجب معرفة مقدار الضريبة المتهرب منها وحصرها ثم الحكم بما لا يزيد عن خمسة أضعافها كغرامة جزائية على مرتكب جريمة التهرب الضريبي، أما الحد الأدنى للغرامة فلم يحددها وذلك لكي يكون مقدار الغرامة متناسباً مع المبلغ المتهرب منه كما يعطي ذلك المحكمة سلطة تقديرية كبيرة لتحديد مبلغ الغرامة بما يتناسب مع جسامة الجريمة.
3. تطرق المشرع المصري لأحكام مصادرة الوسائل المستخدمة في التهريب، في حين لم يتطرق المشرع الإماراتي لها وبالتالي نرجع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات والمتعلقة بمصادرة الأشياء والأموال المستخدمة في الجريمة.
4. اعتبر المشرع المصري جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة وذلكم للتأكيد على جسامة هذه الجريمة وسبباً إضافياً رادعاً بينما صمت المشرع الإماراتي عن اعتبارها كذلك.
5. تطرق المشرع المصري صراحةً للتصالح وأحكامه في المادة (72) من القانون رقم (67) لسنة 2016، في حين أن المشرع الإماراتي لم يتطرق لأحكام التصالح في القانون الضريبي كما أن القواعد العامة من قانون الإجراءات الجزائية لدولة الإمارات العربية المتحدة حيث نص صراحة على جواز التصالح في المخالفات والجنح التي نص فيها على الغرامة فقط دون الجنح التي يعاقب عليها بالحبس.
6. ضاعف المشرع المصري العقوبة في حالة تكرارها خلال ثلاث سنوات في حين لم يتطرق المشرع الإماراتي للتكرار.
7. نص المشرع المصري على العقوبة التكميلية لجرائم التهرب الضريبي ولم ينص المشرع الإماراتي صراحة على عقوبات تكميلية في جرائم التهرب الضريبي من قانون رقم (7) لسنة

2017م بشأن قانون الإجراءات الضريبية، وهذا يعني رجوعنا للقواعد العامة من قانون العقوبات الاتحادي في شأن العقوبات التكميلية.

المبحث الثاني

الجزاءات الإدارية على التهرب الضريبي

تقسيم

سيتم تقسيم هذا المبحث الى مطلبين، نتناول في المطلب الاول الغرامات الإدارية على التهرب الضريبي في القانون الإماراتي والقانون المصري، ونتناول في المطلب الثاني مقارنة أوجه التشابه والاختلاف في الغرامات الإدارية

المطلب الأول

الغرامات الإدارية على التهرب الضريبي في القانون الإماراتي والقانون المصري

تمهيد

سيتناول الباحث الغرامات الإدارية المترتبة على الخاضع للضريبة عند مخالفته للإجراءات الضريبية في القانون الإماراتي ومن ثم مقارنتها مع القانون المصري.

الفرع الأول

الغرامات الإدارية على التهرب الضريبي في القانون الإماراتي

حدد المشرع الإماراتي قائمة الغرامات الإدارية التي يتم تطبيقها على عدم الممتثلين للقانون والإجراءات الضريبية على قائمة جداول بالغرامات الإدارية في قرار مجلس الوزراء رقم (40) لسنة 2017 بشأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية في الدولة وتم التعديل عليها بقرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2021 نوردها بالتفصيل أدناه:

الفصل الأول:

المخالفات والغرامات الإدارية المتعلقة بتطبيق القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن

الإجراءات الضريبية:

تطرق المشرع الإماراتي لتفصيل الغرامات الإدارية في قرار مجلس الوزراء رقم (40) لسنة 2017 بشأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية في الدولة وتعديلاته قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2021، سيتم إرفاقها في الملاحق.

كما قسم المشرع الغرامات على النحو الآتي:

أولاً: جدول الغرامات بشأن المخالفات والغرامات الإدارية المتعلقة بتطبيق القانون الاتحادي رقم (7)

لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية:

تطرق فيه المشرع للغرامات الإدارية للمسجلين الضريبيين غير الملتزمين بالإجراءات الضريبية ابتداءً بغرامة التأخر بالتسجيل وصولاً إلى غرامات التأخر في الدفع ونهايةً بغرامات التأخر في إلغاء الرقم الضريبي.

ثانياً: جدول الغرامات بشأن المخالفات والغرامات الإدارية المتعلقة بتطبيق المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية:

اهتم فيه المشرع بالغرامات المطبقة على السلع الانتقائية التي تم التطرق لها مسبقاً، كما تم إصدار جدول موازي بناءً على قرار مجلس الوزراء رقم (33) لسنة 2019 بشأن الغرامات الإدارية لمخالفة الإجراءات المتعلقة بتطبيق العلامة المميزة على التبغ ومنتجاته، والعلامة المميزة توضع على السلع الانتقائية كذلك.

ثالثاً: جدول الغرامات بشأن المخالفات والغرامات الإدارية المتعلقة بتطبيق المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة:

تطرق فيه المشرع لبيان الغرامات الإدارية والمخالفات المتعلقة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة. ومثال ذلك مخالفات الفواتير الضريبية.

وعليه وبما يتعلق بالجدول الغرامات الإدارية فإننا نود الإشارة أنه تم التعديل على جدول الغرامات الإدارية رقم (40) الذي صدر في عام 2017، حيث تم إصدار قرار مجلس الوزراء رقم 49 لسنة 2021 بتعديل بعض أحكام قرار المجلس بشأن الغرامات الإدارية التي تُفرض على مخالفة القوانين الضريبية في الدولة والذي يهدف إلى دعم ومساندة المسجلين في النظام الضريبي للوفاء بالتزاماتهم الضريبية، بما يعزز تنافسية الدولة في مجال ممارسة الأعمال.

وتضمن القرار تخفيض العديد من الغرامات الإدارية التي تم فرضها على مخالفة القوانين الضريبية في إطار توجيهات القيادة الرشيدة بتطبيق النظام الضريبي وفقاً لأفضل المعايير التي تضمن تحقيق

مزيد من النمو للاقتصاد الوطني، وتحقيق الشفافية، والمحافظة على الزخم الاقتصادي بتوفير بيئة تشريعية ضريبية مثالية مشجعة على الامتثال الذاتي، وتتميز بالمرونة ومواكبة المتغيرات، من خلال الاستمرار في إصدار القرارات وفقاً للمتطلبات المرحلية.

وبموجب التعديل تم تخفيض أو تعديل آلية احتساب 16 نوعاً من الغرامات الإدارية، حيث شمل التخفيض غرامات المخالفات الإدارية المتعلقة بتطبيق القانون الاتحادي بشأن الإجراءات الضريبية، والمرسوم بقانون اتحادي بشأن الضريبة الانتقائية، والمرسوم بقانون اتحادي بشأن ضريبة القيمة المضافة. كما وفر التعديل مزيداً من التسهيلات لمساعدة الخاضعين للضريبة على الامتثال الذاتي، ويُشجّع على الإسراع في التصريح الطوعي.

كما أنه وفقاً للتعديل قامت الهيئة بإعادة تحديد الغرامات الإدارية المفروضة على المُسجّل للضريبة قبل تاريخ سريان القرار الجديد بهذا الشأن، والتي لم يتم سدادها كلياً، لتساوي 30% من إجمالي الغرامات غير المدفوعة والمستحقة السداد على دافعي الضرائب المتعثرين.

الفرع الثاني

الغرامات الإدارية على التهرب الضريبي في القانون المصري:

يقوم قانون الضرائب في مصر على فلسفة جديدة ورؤية متكاملة تعتمد على خفض العبء الضريبي عن كاهل الأفراد والمجتمع وتوزيعه بطريقة أكثر عدالة. كما جاء القانون بتيسيرات غير مسبقة في نظم ربط الضريبة وتحصيلها وذلك بهدف إرساء قواعد للثقة المتبادلة بين الحكومة المصرية "متمثلة في مصلحة الضرائب" والممول. وكذلك اقر القانون إطاراً عاماً للعفو الضريبي والتصالح وكلها أمور من شأنها البدء في مرحلة جديدة، تختلف جذرياً عما هو سائد الآن، بين الممول والمصلحة وفي هذا

الإطار وحفاظا على حق المجتمع والخزانة العامة فقد شدد القانون من العقوبات على الجرائم التي نص عليها.

كما نود الإشارة أن المشرع المصري قام مؤخراً بتحديث على الجرائم والعقوبات الضريبية بشكل يتناسب مع نموها الاقتصادي عندما قام بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020 حيث نص في المادة (69) على أنه: (يعاقب بغرامة لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة، كل من:

أ- تأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدد المحددة في المادة (31) من هذا القانون بما لا يجاوز ستين يوماً.

ب- تقديم بيانات خاطئة بالإقرار إذ ظهرت في الضريبة زيادة ما ورد به.

ت- لم يمكن موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها.

ث- لم يلتزم بأحكام المواد (6، 7، 8، 9، 11، 12، 13، 14، 15، 21، 29، 32/فقرتين أولى وثانية) من هذا القانون.

وتضاعف العقوبة بحديها الأدنى والأقصى لثلاثة أمثالها في حالة العود). حيث يتبين لنا في الفقرة الرابعة أن المواد المذكورة تتعلق بالمواضيع التالية:

1- المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020 تتعلق بسرية المهنة

والبيانات التي يطلع عليها أي شخص بحكم وظيفته واختصاصه وعدم إطلاع الغير على أية بيانات إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً.

2- المادة (7) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020 تتعلق بالالتزام

الممولين أو من يمثلهم بتقديم الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة إمسакها إلى موظفي مصلحة الضرائب ممن يمتلكون صفة الضبطية القضائية.

3- المادة (8) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020 تتعلق بالتزام

المختصين في الوزارات والهيئات الحكومية التي يكون من اختصاصها منح ترخيص بناء العقارات، أو مزاولة تجارة، أو صناعة، أو حرفة، أو مهنة بإخطار مصلحة الضرائب عند منح أي ترخيص.

4- المادة (9) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020 تتعلق بالتزام مالك

أي عقار أو منتفع به بإبلاغ مأمورية الضرائب في حالة استغلاله لعقاره في أي نشاط خاضع للضريبة.

5- المادة (11) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020 تتعلق بالتزام كافة

المنشآت والمؤسسات والجهات والهيئات بأن تقدم لموظفي مصلحة الضرائب عند طلب دفاتر حساباتها كل ما تم طلبه من مستندات.

6- المادة (12) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020 تتعلق بالتزام جميع

من لديه أي التزامات تجارية أو مالية مع أشخاص مرتبطة بأن يقدم للمصلحة جميع المستندات المرتبطة بمعاملاته المالية والتجارية وذلك لتسعير المعاملات.

7- المادة (13) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020 تتعلق باشتراطات

تقديم المستندات.

8- المادة (14) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020 تتعلق بالتزام

جهات طبع ونشر الكتب بإخطار مصلحة الضرائب عن أي نشر أو إعلان عن مؤلف جديد.

9- المادة (15) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020 تتعلق بالزام

الجهات الحكومية باطلاع موظفي مصلحة الضرائب ممن يحملون صفة الضبطية القضائية من

الاطلاع على ما يريدونه من بيانات متعلقة الضريبة وبما لا يتعارض مع مقتضيات الأمن

القومي.

10- المادة (21) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020 تتعلق بحالات

تضارب المصالح.

11- المادة (29) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020 تتعلق بالتزام

كل ممول أو مكلف أو من يمثله قانوناً بتقديم الإقرارات الضريبية عن الفترة الضريبية في

النموذج المخصص إلى مأمورية الضرائب المختصة.

12- المادة (32/فقرتان أولى وثانية) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة

2020 تتعلق بالتزام الممولين بتقديم إقراراتهم الضريبية من خلال الوسائل الإلكترونية المتاحة،

ويعتبر مسؤولاً عن ما يقدمه مسؤولية تامة.

كما أضاف المشرع في المادة (70): على أنه (يعاقب على عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص

في المادة (31) من هذا القانون لمدة تتجاوز سنتين يوماً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه

بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز مئتي ألف جنيه. وتضاعف العقوبة المنصوص

عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات).

كما نص كذلك في المادة (71) من نفس القانون على أنه: (يعاقب بغرامة لا تقل عن عشرين ألف

جنيه ولا تجاوز مئة ألف جنيه كل خالف أحكام المواد (24، 28، 35/فقرتين أولى وثانية،

37/فقرتين أولى ورابعة، 38/فقرات أولى وثانية وثالثة) من هذا القانون. ويعاقب بغرامة لا تزيد على

خمسين ألف جنيه كل من لم يلتزم بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية خلال المدة المقررة قانوناً).

كما أضاف المشرع المصري غرامة مرتبطة بقبول التصالح في حالة تأخر الممول عن طلب التصالح، حيث اشترط دفع 50% من الالتزام الضريبي بالإضافة إلى مبلغ الالتزام الضريبي في حالة طلب التصالح بعد تحريك الدعوى الجنائية، واشترط كذلك سداد 100% من مبلغ الالتزام الضريبي بالإضافة إلى الالتزام الضريبي في حالة كان الحكم باتاً.

حيث نصت المادة رقم (75) من القانون رقم (206) لسنة 2020 على أنه: (يجوز للوزير أو من يفوضه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو القانون الضريبي، وعلى من يرغب في التصالح أن يدفع قبل رفع الدعوى الجنائية مبلغاً يعادل (100%) من قيمة المستحقات الضريبية طبقاً لهذا القانون أو القانون الضريبي، ويكون الدفع إلى خزانة المصلحة أو إلى من يرخص له في ذلك الوزير. ولا يسقط الحق في التصالح برفع الدعوى الجنائية إلى المحكمة المختصة إذا دفع (150%) من قيمة المستحقات الضريبية طبقاً لهذا القانون أو القانون الضريبي، ولك قبل صدور الحكم حكم في الموضوع، فإذا صدر حكم بات جاز التصالح نظير دفع (175%) من قيمة المستحقات الضريبية طبقاً لهذا القانون أو القانون الضريبي).

المطلب الثاني

مقارنة أوجه التشابه والاختلاف في الغرامات الإدارية

على النقيض من القانون الإماراتي، لم يتطرق المشرع المصري للغرامات الإدارية بشكل منفصل مشابه لجدول الغرامات الصادرة بقرارات من مجلس الوزراء، وإنما اكتفى بذكر الغرامات في باب الجرائم والعقوبات في قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري الصادر برقم 206 لسنة 2020.

كما نرى بأن قرار الغرامات الإدارية وجدول الغرامات المطبقة بقرارات من مجلس الوزراء تأتي منطقية كونها مقيداً بمبالغ محددة وفقاً للصلاحيات الممنوحة له بنص القانون في المادة (25) فقرة (3) من قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي، والتي نصت على أنه: "يصدر مجلس الوزراء قراراً يحدد بموجبه الغرامات الإدارية لكل من المخالفات الواردة في البند 1 من هذه المادة، على ألا تقل الغرامة الإدارية عن 500 درهم لأية مخالفة ولا تجاوز 3 أضعاف مقدار الضريبة التي تم إصدار تقييم الغرامات الإدارية بشأنها".

حيث حدد المشرع الحد الأعلى للغرامات وهو ثلاث أضعاف مبلغ الضريبة المحددة عبر التقييم الضريبي وتقييم الغرامات الإدارية، حيث تمثل هذه الغرامات الإدارية جزاءً مناسباً للعقوبات التي لا تصل إلى حد عقوبة التهرب الضريبي، كما أنها لا تمنع من تحريك الدعوى الجنائية لجريمة التهرب الضريبي.

كما نود الإشارة إلى أنه في حالة تطبيق الغرامة فإنه لا تخصم مبالغ الغرامات الإدارية المفروضة من الغرامة الضريبة في حال فرضها وفقاً لنص المادة (26) من القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية، والتي نصت في البند الأول منها على أنه (دون الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر، يعاقب بالحبس والغرامة التي لا تجاوز (5) خمسة أضعاف مقدار الضريبة التي تم التهرب منها، أو بإحدى هاتين العقوبتين، كلا من...) ونصت في الفقرة

الثانية على انه (لا يترتب على توقيع أية عقوبة بمقتضى أحكام هذا القانون أو أي قانون آخر إعفاء أي شخص من مسؤولية سداد الضريبة المستحقة الدفع أو الغرامات الإدارية وفقا لأحكام هذا القانون أو أي قانون ضريبي).

كما نصت المادة رقم (73) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري سالف البيان على أنه في حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في القانون الضريبي يكون المسؤول عنه الشريك المسؤول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية علي حسب الأحوال، وللمسؤول إثبات عدم علمه بواقعة التهرب. وفي التشريع تنص المادة 38 من قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي على أنه: "إذا اشترك عدة أشخاص في أعمال لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة يكون كل منهم مسؤولاً أمام الهيئة بالتكافل والتضامن عن الضريبة المستحقة الدفع والغرامات الإدارية عن تلك الأعمال".

كما وأن مسؤولية الشخص الاعتباري في القانون الإماراتي مقرر بما ورد من تعريف (الشخص) في المادة الأولى - تعاريف من قانون الإجراءات الضريبية بأنه (الشخص الطبيعي أو الاعتباري). وقد جاء في ضوابط تقسيط الغرامات الادارية والإعفاء وردها في المرسوم بقانون اتحادي رقم 28 لسنة 2021 بتعديل بعض احكام القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شان الاجراءات الضريبية ان الهيئة المختصة بالضريبة يجوز لها بناء على عرض المدير العام ان تصدر قرار بتقسيط المبلغ المستحق كضريبة او الاعفاء منه كلياً، او جزئياً، او رده كله، او بعضه

كما ان المشرع الضريبي الإماراتي، ذهب في شأن سداد الضريبة والغرامات الإدارية في حالات وفاة الشخص الخاضع للضريبة وفق ما ورد بالمادة (39) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحاد في الفقرتين (أ، ب) ، بأن تسدد الضريبة المستحقة الدفع على الشخص الطبيعي قبل تاريخ الوفاة

من قيمة عناصر التركة، أو الدخل الناتج عنها قبل توزيعها على الورثة أو الموصى لهم، وإذا تبين بعد توزيع التركة وجود ضريبة مستحقة الدفع لم يتم سدادها، يتم الرجوع على الورثة والموصى لهم كل بحدود نصيبه في التركة لسداد الضريبة المستحقة الدفع.

الخاتمة

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر التي تمس بأهداف الضريبة لإنهاء تحول دون تحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين بالضريبة اضافة الى انعكاساتها السلبية على المجتمع كافة نظراً لما تؤدي إليه هذه الظاهرة من انخفاض في الحصيلة الضريبية، وبالتالي عدم إمكانية تحقيق أهداف التنمية وإضعاف فاعلية السياسات المالية والحكومية

وتتعدد الطرق والأساليب التي يتبعها الأفراد والشركات، للتهرب من أداء الضرائب، ومنها: عدم التصريح بالمدخلات، والإحجام عن تقديم إقرار ضريبي للإدارة الضريبية، وخفض قيمة الدخل الخاضع للضريبة، وتقديم فواتير مزورة لإدارة الجمارك؛ لخفض قيمة الرسوم الجمركية والضريبية على القيمة المضافة المستخلصة من السلع المستوردة، والتصريح بفواتير شراء وهمية؛ لتضخيم المصاريف أو عدم التصريح بعمليات بيع؛ بغرض التقليل من العائدات، ويكون الهدف النهائي من هذه الممارسات هو خفض مبلغ الضريبة الواجب أدائها، لمصلحة الدولة، بخفض الأرباح المصرح بها، وهي أساس احتساب الضريبة.

وقد عالج المشروع الإماراتي هذه الأفعال والتصرفات من خلال القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017م في شأن الإجراءات الضريبية، وعرف التهرب الضريبي بأنه: "استخدام وسائل غير قانونية ينتج عنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة أو عدم دفعها أو استرداد لضريبة لم يكن له حق استردادها وفقاً لأي قانون ضريبي وقد تناولت في هذه الدراسة التهرب الضريبي واحكامه وفقاً لتنظيم المشرع الاماراتي وتوصلت للنتائج والتوصيات التالية:

أولاً: النتائج

1. لم يغلظ المشرع الإماراتي العقوبة على مرتكب جريمة التهرب الضريبي في حالة العود، حيث لم ينص قانون الإجراءات الضريبية على عقوبة مغلظة في حالة التكرار وهو ما قد يدفع ضعاف النفوس لتكرار الجريمة لعدم وجود عقوبة رادعة.
2. تختلف صور التهرب الضريبي الواردة في المادة (26) من قانون الاجراءات الضريبية عن صور التهرب الضريبي التي وردت في المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية. وبالتالي لا يمكن ان تتم المعاقبة في النماذج الواردة في المادة (23) بعقوبتي الحبس والغرامة التي نصت عليها المادة (26) من قانون الاجراءات الضريبية.
3. المشرع الإماراتي، حدد الغرامة بأن لا تتجاوز خمسة أضعاف مقدار الضريبة التي تهرب منها الممول المتخلف عن السداد، وهذا يعد خروجاً للقواعد العامة في المرسوم بقانون الجرائم والمجرام والعقوبات والتي حددها المشرع للغرامة الحد الأقصى.
4. لم ينص قانون الإجراءات الضريبية صراحة على عقوبات تكميلية في جرائم التهرب الضريبي من قانون رقم (7) لسنة 2017م بشأن قانون الإجراءات الضريبية،
5. لم ينظم المشرع الاماراتي أحكام الصلح في حالة الجرائم الضريبية.
6. استناداً على المواد (27، 28، 29، 30) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (31) لسنة 2021 بإصدار قانون الجرائم والعقوبات والذين ذكر فيهم المشرع أنواع الجرائم فإن جريمة التهرب الضريبي في القانون الإماراتي استناداً إلى عقوبتها تعد من الجناح وهو ما يقلل من أهمية هذا الفعل وهو ما يعاكس الواقع، في حين عرفه المشرع المصري على أنه جناية وغلظ عقوبتها باعتبارها من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة.

ثانياً: التوصيات

1. في ضوء النتيجة الاولى نوصي المشرع الاماراتي بتقرير عقوبات مغلظة لمرتكب جريمة التهرب الضريبي في حالة تكرارها خلال مدة زمنية محددة.
2. في ضوء النتيجة الثانية نوصي المشرع الاماراتي بتوحيد النماذج الاجرامية الواردة في كل من المادة (26) من قانون الاجراءات الضريبية المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية.
3. في ضوء النتيجة الثالثة نوصي المشرع الاماراتي بتحديد الحد الاقصى للغرامة عن جريمة التهرب بحد اقصى عن المنصوص عليه حالياً.
4. في ضوء النتيجة الرابعة نوصي المشرع الاماراتي بالنص في القوانين الضريبية على عقوبات تكميلية خاصة للأشخاص المعنوية.
5. في ضوء النتيجة الخامسة نوصي المشرع الاماراتي باستحداث نصوص في القوانين الضريبية الحالية تنظم احكام الصلح الضريبي كما نوصي باعتماد غرامات إدارية نسبية مرتبطة بمبلغ الضريبة في حال تأخر المسجل الضريبي عن طلب الصلح في أثناء التقاضي أو بعد صدور الحكم البات.
6. في ضوء النتيجة السادسة نوصي المشرع الإماراتي بتغليظ عقوبة التهرب الضريبي بما يتماشى مع جسامة الفعل، وعليه يتم اعتبار فعل التهرب الضريبي كجناية، كما نوصي باعتبارها من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة.

الملاحق

1- جدول الغرامات بشأن المخالفات والغرامات الإدارية المتعلقة بتطبيق القانون الاتحادي رقم (7)

لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية:

جدول رقم (1)		
بشأن المخالفات والغرامات الإدارية المتعلقة بتطبيق القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية		
م	بيان المخالفة	قيمة الغرامة الإدارية بالدرهم
1	عدم قيام الشخص الذي يمارس الأعمال بحفظ السجلات المطلوبة وغيرها من المعلومات المحددة في قانون الإجراءات الضريبية والقانون الضريبي.	(10,000) عن المرة الأولى. (20,000) في حالة التكرار.
2	عدم قيام الشخص الذي يمارس الأعمال بتقديم البيانات والسجلات والمستندات المتعلقة بالضريبة باللغة العربية إلى الهيئة عند الطلب.	(20,000)
3	عدم قيام الخاضع للضريبة بتقديم طلب التسجيل خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.	(10,000)
4	عدم قيام المسجل بتقديم طلب إلغاء التسجيل خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.	(1,000) عند التأخر بتقديم الطلب وبذات التاريخ شهرياً، وبعد أقصى (10,000)
5	عدم قيام المسجل بإبلاغ الهيئة بأي حالة قد تتطلب تعديل المعلومات الخاصة بسجله الضريبي المحفوظ لدى الهيئة.	(5,000) عن المرة الأولى. (10,000) في حالة التكرار.
6	عدم قيام الممثل القانوني عن الخاضع للضريبة بالإبلاغ عن تعيينه ممثلاً قانونياً له خلال المواعيد المحددة، على أن تكون الغرامات في هذه الحالة من أموال الممثل القانوني الخاصة.	(10,000)

7	عدم قيام الممثل القانوني عن الخاضع للضريبة بتقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد المحددة، على أن تكون الغرامات في هذه الحالة من أموال الممثل القانوني الخاصة.	(1,000) عن المرة الأولى. (2,000) في حالة التكرار خلال مدة (24) شهر.
8	عدم قيام المسجل بتقديم الإقرار الضريبي خلال المهلة المحددة في القانون الضريبي.	(1,000) عن المرة الأولى. (2,000) في حالة التكرار خلال مدة (24) شهر.
9	عدم قيام الخاضع للضريبة بسداد الضريبة المبينة على أنها ضريبة مستحقة الدفع في الإقرار الضريبي أو التصريح الطوعي الذي تم تقديمه أو التقييم الضريبي الذي تم تبليغه به خلال المهلة المحددة في القانون الضريبي.	1. يلزم الخاضع للضريبة بدفع الغرامة المطبقة على التأخر بسداد الضريبة المستحقة الدفع وبحد أقصى (300%) وفقاً للآتي: أ. (2%) من الضريبة غير المدفوعة تستحق في اليوم التالي لتاريخ استحقاق الدفع، عند التأخر في سداد الضريبة المستحقة الدفع. ب. (4%) غرامة شهرية تستحق بعد شهر واحد من تاريخ استحقاق الدفع، وبذات التاريخ شهرياً بعد ذلك، على مبلغ الضريبة الذي لم يسدد حتى تاريخه. 2. لغايات هذه الغرامة، يكون تاريخ استحقاق الدفع في حال التصريح الطوعي والتقييم الضريبي كالآتي: أ. في حال التصريح الطوعي (20) يوم عمل من تاريخ تقديمه. ب. في حال التقييم الضريبي (20) يوم عمل من تاريخ استلامه.
10	قيام المسجل بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح.	1. يتم فرض غرامة ثابتة: (1,000) عن المرة الأولى. (2,000) في حالة التكرار. 2. استثناءً من البند (1) من هذه الغرامة، في حال نتج عن الإقرار الضريبي غير الصحيح فارق ضريبي أقل من الغرامة الثابتة المذكورة في البند (1) من هذه الغرامة، يتم فرض غرامة تساوي الفارق الضريبي على ألا تقل عن (500) درهم. 3. يستثنى من فرض الغرامة المحددة في البندين (1) و(2) من هذه الغرامة كل من يصحح إقراره الضريبي قبل تاريخ استحقاق الدفع.

11	قيام الشخص/ دافع الضريبة بتصريح طوعي عن أخطاء في الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب استرداد الضريبة وفقاً للبندين (1) و(2) من المادة (10) من قانون الإجراءات الضريبية.	دون الإخلال بما قد يترتب بموجب الغرامة المذكورة في البند (10) من هذا الجدول، يتم فرض غرامة نسبية على المبلغ الفارق بين الضريبة التي احتسبها والتي كان يتوجب احتسابها، وفقاً للآتي: 1. (5%) على المبلغ الفارق في حال تم تقديم التصريح الطوعي خلال سنة من تاريخ استحقاق الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب الاسترداد ذو الصلة. 2. (10%) على المبلغ الفارق في حال تم تقديم التصريح الطوعي خلال السنة الثانية من تاريخ استحقاق الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب الاسترداد ذو الصلة. 3. (20%) على المبلغ الفارق في حال تم تقديم التصريح الطوعي خلال السنة الثالثة من تاريخ استحقاق الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب الاسترداد ذو الصلة. 4. (30%) على المبلغ الفارق في حال تم تقديم التصريح الطوعي خلال السنة الرابعة من تاريخ استحقاق الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب الاسترداد ذو الصلة. 5. (40%) على المبلغ الفارق في حال تم تقديم التصريح الطوعي بعد السنة الرابعة من تاريخ استحقاق الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب الاسترداد ذو الصلة.
12	عدم قيام الشخص/ دافع الضريبة بتصريح طوعي عن خطأ في الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب استرداد الضريبة، وفقاً للبندين (1) و(2) من المادة (10) من قانون الإجراءات الضريبية، قبل تبليغه بقيام الهيئة بالتدقيق الضريبي عليه.	دون الإخلال بما قد يترتب بموجب الغرامة المذكورة في البند (10) من هذا الجدول، تفرض على الشخص: 1. غرامة بنسبة (50%) على مقدار الخطأ. 2. غرامة بنسبة (4%) عن كل شهر أو جزء من الشهر من أي من الآتي: أ. الضريبة غير المدفوعة للهيئة، من تاريخ استحقاق الدفع للفترة الضريبية المعنية حتى تاريخ استلام التقييم الضريبي. ب. الضريبة التي لم يتم ردها للهيئة بسبب استرداد ضريبة دون حق، من تاريخ استرداد الضريبة من الهيئة وحتى تاريخ استلام التقييم الضريبي.

13	عدم قيام الشخص الذي يمارس الأعمال بتقديم التسهيلات لمصدق الضرائب بالمخالفة لأحكام المادة (21) من قانون الإجراءات الضريبية.	(20,000)
14	عدم قيام المسجل باحتساب الضريبة نيابة عن شخص آخر عندما يكون الخاضع للضريبة المسجل ملزماً بذلك وفقاً للقانون الضريبي.	1. يلزم المسجل بدفع الغرامة المطبقة على التأخر بسداد الضريبة المستحقة الدفع وبحد أقصى (300%) وفقاً للآتي: أ. (2%) من الضريبة غير المدفوعة تستحق في اليوم التالي لتاريخ استحقاق الدفع، عند التأخر في سداد الضريبة المستحقة الدفع. ب. (4%) غرامة شهرية تستحق بعد شهر واحد من تاريخ استحقاق الدفع، وبذات التاريخ شهرياً بعد ذلك، على مبلغ الضريبة الذي لم يسدد حتى تاريخه. 2. لغايات هذه الغرامة، يكون تاريخ استحقاق الدفع في حال التصريح الطوعي والتقييم الضريبي كالاتي: أ. في حال التصريح الطوعي (20) يوم عمل من تاريخ تقديمه. ب. في حال التقييم الضريبي (20) يوم عمل من تاريخ استلامه.
15	عدم قيام الشخص باحتساب أي ضريبة قد تكون مستحقة على استيراد السلع وفقاً للقانون الضريبي.	(50%) من الضريبة غير المدفوعة أو غير المعلن عنها.

2- جدول الغرامات بشأن المخالفات والغرامات الإدارية المتعلقة بتطبيق المرسوم بقانون اتحادي رقم

(7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية:

جدول رقم (2)		
بشأن المخالفات والغرامات الإدارية المتعلقة بتطبيق المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية		
م	بيان المخالفة	قيمة الغرامة الإدارية بالدرهم
1	عدم قيام الخاضع للضريبة بعرض الأسعار شاملة للضريبة.	(5,000)

2	عدم التقيد بشروط وإجراءات نقل السلع الانتقائية من منطقة محددة إلى منطقة محددة أخرى، وآلية المحافظة عليها وتخزينها ومعالجتها فيها.	تكون الغرامة هي المبلغ الأعلى من (50,000) أو (50%) من الضريبة، إن وجدت، والمفروضة على السلع فيما يتعلق بالمخالفة.
3	عدم قيام الخاضع للضريبة بتوفير قوائم أسعار السلعة الانتقائية التي يقوم بإنتاجها أو باستيرادها أو بيعها للهيئة.	(5,000) عن المرة الأولى. (10,000) في حالة التكرار.

3- جدول الغرامات بشأن المخالفات والغرامات الإدارية المتعلقة بتطبيق المرسوم بقانون اتحادي رقم

(8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة:

جدول رقم (3) بشأن المخالفات والغرامات الإدارية المتعلقة بتطبيق المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة		
م	بيان المخالفة	قيمة الغرامة الإدارية بالدرهم
1	عدم قيام الخاضع للضريبة بعرض الأسعار شاملة للضريبة.	(5,000)
2	عدم قيام الخاضع للضريبة بإبلاغ الهيئة عن تطبيقه للضريبة على أساس الهامش.	(2,500)
3	عدم التقيد بالشروط والإجراءات الواجبة حول حفظ السلع في منطقة محددة أو نقلها إلى منطقة محددة أخرى.	تكون الغرامة هي المبلغ الأعلى من (50,000) أو (50%) من الضريبة، إن وجدت، والمفروضة على السلع فيما يتعلق بالمخالفة.
4	عدم قيام الخاضع للضريبة بإصدار الفاتورة الضريبية أو المستند البديل عند قيامه بأيّوريد.	(2,500) عن كل حالة يتم اكتشافها.
5	عدم قيام الخاضع للضريبة بإصدار الإشعار الدائن الضريبي أو المستند البديل.	(2,500) عن كل حالة يتم اكتشافها.
6	عدم التزام الخاضع للضريبة بالشروط والإجراءات المتعلقة بإصدار الفاتورة الضريبية والإشعار الدائن الضريبي إلكترونياً.	(2,500) عن كل حالة يتم اكتشافها.

4- جدول المخالفات والغرامات الإدارية المرفق بقرار مجلس الوزراء رقم (33) لسنة 2019:

م	بيان المخالفة	قيمة الغرامة بالدرهم
1	امتلاك الشخص أو تداوله لسلع انتقائية محددة في الدولة لا تحمل العلامة المميزة.	• (50,000). • و (50%) من مبلغ الضريبة الانتقائية المستحقة عن السلع الانتقائية المحددة.
2	سماع متعمد من الشخص باستخدام مقره لبيع سلع انتقائية محددة في الدولة لا تحمل العلامة المميزة.	• (25,000) عن المخالفة الأولى. • (50,000) في حالة التكرار.
3	قيام الشخص بتغيير العلامات المميزة المثبتة على سلع انتقائية محددة أو القيام بالطباعة فوق العلامات المميزة المثبتة على سلعة انتقائية محددة.	• (50,000). • و (50%) من مبلغ الضريبة الانتقائية المستحقة عن السلع الانتقائية المحددة.
4	عدم قيام شخص بالإقرار عن نقل السلع الانتقائية المحددة من خلال النظام الإلكتروني المعرف في قرار مجلس الوزراء رقم (42) لسنة 2018.	• (20,000) لكل حدث.
5	عدم امتثال الشخص لمتطلبات التخزين الآمن للعلامات المميزة التي تحددها الهيئة.	• (50,000) لكل حدث.
6	عدم امتثال الشخص بالقيود الزمنية لرد العلامات المميزة غير المستخدمة إلى الهيئة.	• (50,000) لكل حدث.
7	عدم قيام الشخص بتثبيت العلامات المميزة على السلع الانتقائية المحددة بالطريقة وفي المكان على النحو الذي تحدده الهيئة.	• (25,000) عن المخالفة الأولى. • (50,000) في حالة التكرار.
8	قيام الشخص بتداول أو تبادل أو بيع أو توريد غير مصرح للعلامات المميزة.	• (25,000) عن المخالفة الأولى. • (50,000) في حالة التكرار. • وغرامة مرتبطة بالضريبة بقيمة (50%) من المبلغ الذي تم تحصيله على اعتباره أنه ضريبة.
9	إعادة استخدام الشخص لعلامات مميزة سبق أن تم استخدامها على سلعة انتقائية محددة.	• (50,000). • و (50%) من مبلغ الضريبة الانتقائية المستحقة عن السلع الانتقائية المحددة.

قائمة المراجع

اولاً: المراجع العامة:

1. احمد فتحي سرور، أصول قانون العقوبات، القسم العام، منشأة المعارف الاسكندرية، طبعة 1999،
2. الوليد صالح عبد العزيز، المالية العامة النظرية والتطبيق، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع القاهرة، الطبعة الاولى، 2013.
3. جودة حسين جهاد، قانون العقوبات " جرائم الاعتداء على الأموال "، مطبوعات أكاديمية شرطة دبي - الإمارات العربية المتحدة، الطبعة الثانية 2008،
4. عادل فليج العلى ، المالية العامة ، والتشريع الضريبي المالي ، الحامد للنشر والتوزيع ، الاردن ، عمان ، ط1، 2007
5. عمر عبد المجيد مصبح، شرح قانون العقوبات الاتحادي الإماراتي، دار الكتب القانونية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2015،
6. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، 2008
7. صخر الجنيدي، التشريع المالي والضريبي، ط1، دار الثقافة والتوزيع، عمان، الأردن، 2017،
8. طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 1999،
9. عبد الله الصعيدي، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007
10. عبد الودود يحي، الموجز في النظرية العامة للالتزامات، مصادر الالتزام، دار النهضة العربية، بدون تاريخ نشر.
11. رمسيس بهنام، النظرية العامة للقانون الجنائي، منشأة المعارف، الاسكندرية، الطبعة الرابعة، دون سنة نشر.

12. محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات، القسم العام، المجلد الثاني، ط3 (معدلة ومنقحة)، منشورات زين الحقوقية، بيروت - لبنان
13. شريف سيد كامل ، قانون العقوبات الاتحادي، القسم العام، مطبوعات جامعة الجزيرة، دبي، الطبعة الأولى، 2009
14. فوزية عبد الستار ، شرح قانون العقوبات، القسم الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، 2012.
15. غنام محمد غنام، شرح قانون العقوبات الاتحادي، مطبوعات جامعة الإمارات، ط1، 2003
16. محمد السعيد عبد الفتاح، الوجيز في شرح قانون العقوبات الاتحادي الإماراتي، الآفاق المشرقة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى 2014
17. محمد سامي الشوا، مبادئ قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999،
18. نايل عبد الرحمن، الوجيز في الجرائم الواقعة على الأموال، دار الفكر العربي للطباعة والنشر، الأردن - عمان، الطبعة الثانية 1996

ثانيا: المراجع المتخصصة

1. احمد السيد احمد السيد، الجوانب الموضوعية والاجرائية للجرائم الضريبية، طبقا للقانون رقم 91 لسنة 2005 الخاص بالضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الاولى، 2013،
2. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الاولى، 2006،
3. حمادة خير محمود، السياسة الجنائية في مواجهة الجرائم الضريبية، دار مصر للنشر والتوزيع، القاهرة، ط1، 2020م
4. سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الاولى، 2015
5. سعيد سيف السويسي، ضريبة القيمة المضافة وآليات تطبيقها في دولة الإمارات العربية المتحدة، دراسة وصفية تحليلية، دار الحافظ، دولة الإمارات العربية المتحدة - دبي، الطبعة الأولى، 2017
6. سنية احمد يوسف، الاطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديد القاهرة، 2004،
7. محمد عبد الله الصوان، الضرائب الحديثة في دولة الإمارات العربية المتحدة (ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية)، دارا لكتاب الجامعي، دولة الإمارات العربية المتحدة - العين، الطبعة الأولى 2020.
8. عبد الباسط وفا، التشريع المالي، ضريبة القيمة المضافة وفقا لأحكام مرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017م، تأصيل علمي وعملي، أكاديمية شرطة دبي، الطبعة الأولى، 2018،

9. محمد زياد رمضان، جريمة الغش الضريبي وآثارها، مكتبة صادر ناشرون، بيروت، الطبعة الأولى، 2004

10. محمد حسن عاكوم، التهرب الضريبي، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت - لبنان، الطبعة الأولى، 2019،

11. محمد حسن الجزيري، د. رفيق محمد الجزيري، ضريبة الدخل في التشريع المصري، مكتبة عين شمس، دون سنة نشر

12. محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010

13. ياسر حسين، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر، القاهرة، الطبعة الأولى، 2015

ثالثاً: البحوث العلمية:

1. حسن مبارك طالب، جرائم الاحتيال والعوامل الاجتماعية والنفسية المؤدية لها، مطبوعات جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى 2007،

2. خالد سعد زغلول، التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب علي الاستثمارات الوافدة، دراسة مقدمة لمؤتمر التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة بجامعة الدول العربية في الفترة 9-11 نوفمبر 1933، القاهرة

3. عادل الشوا، جريمة الغش الضريبي - دراسة في القانون المغربي، مجلة القضاء المدني - سلسلة دراسات وأبحاث، المغرب، العدد (7) - 2015،

4. عبد الله محمد احجيلة (جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية واشكالية عقوباتها في التشريع الإماراتي)، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، المجلد 15، العدد 2، 2018

رابعاً: الرسائل العلمية:

1. جمال شهاب الدين، اثر الضريبة على القيمة المضافة في اعادة توزيع الدخل، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015
2. جميلة جلام، الحماية الجنائية للمستهلك من الغش التجاري، رسالة ماجستير، جامعة القاضي عياض، مراكش المغرب، 2011

خامساً: القوانين والمراسيم واللوائح:

1. قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الاجراءات الضريبية.
2. المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017م في شأن ضريبة القيمة المضافة.
3. المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017م في شأن الضريبة الانتقائية.
4. المرسوم بقانون اتحادي رقم(31) لسنة 2021 باصدار قانون الجرائم والعقوبات .
5. قرار مجلس الوزراء رقم 33 لسنة 2019 بشأن الغرامات الإدارية لمخالفة الإجراءات المتعلقة بتطبيق العلامات المميزة على السلع الانتقائية.
6. قرار مجلس الوزراء رقم 55 لسنة 2019 في شأن السعر الانتقائي لمنتجات التبغ.
7. قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2021 بشأن تعديل بعض أحكام قرار مجلس الوزراء رقم (40) لسنة 2017 بشأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية في الدولة.
8. قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري – قانون رقم (67) لسنة 2016.
9. قانون رقم (206) لسنة 2020 بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد.
10. قرار مجلس الوزراء رقم (52) لسنة 2019 في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي.

الصفحة	الفهرس
8	مبحث تمهيدي: الضرائب المطبقة في دولة الإمارات العربية المتحدة، تعريفها، أنواعها وأهدافها.
9	المطلب الأول: مفهوم ضريبة القيمة المضافة ومبادئها الأساسية
9	الفرع الأول: تعريف ومفهوم ضريبة القيمة المضافة
13	الفرع الثاني: المبادئ الأساسية لضريبة القيمة المضافة
15	المطلب الثاني: الضريبة الانتقائية
15	الفرع الأول: تعريف الضريبة الانتقائية
18	الفرع الثاني: السلع المفروضة عليها الضريبة الانتقائية
23	الفصل الأول: الإطار التجريمي للتهرب الضريبي
24	المبحث الأول مفهوم جريمة التهرب الضريبي، أركانها وصورها:
25	المطلب الأول: مفهوم وصور التهرب الضريبي
25	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
28	الفرع الثاني: صور التهرب الضريبي
29	الفرع الثالث: تمييز التهرب الضريبي عما يشته به
35	المطلب الثاني: أركان جريمة التهرب الضريبي.
35	الفرع الأول: الركن المفترض في جريمة التهرب الضريبي
37	الفرع الثاني: الركن المادي
42	الفرع الثالث: الركن المعنوي
46	المبحث الثاني: أسباب وصور جرائم التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي
47	المطلب الأول: أسباب جرائم التهرب الضريبي
47	الفرع الأول: أهداف الضريبة
49	الفرع الثاني: أسباب جرائم التهرب الضريبي
53	المطلب الثاني: صور جرائم التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي.

53	الفرع الأول: صور التهرب الضريبي في قانون الإجراءات الضريبية
57	الفرع الثاني: صور التهرب الضريبي في قانون الضريبة الانتقائية
66	الفرع الثالث: صور التهرب الضريبي في قانون ضريبة القيمة المضافة
71	الفصل الثاني: جزاءات التهرب الضريبي
72	المبحث الأول: الجزاءات الجنائية على جريمة التهرب الضريبي.
73	المطلب الأول: الجزاءات الجنائية على جريمة التهرب الضريبي في القانون الإماراتي والقانون المصري
73	الفرع الأول: الجزاءات الجنائية على جريمة التهرب الضريبي في القانون الإماراتي
80	الفرع الثاني: الجزاءات الجنائية على جريمة التهرب الضريبي في القانون المصري
83	المطلب الثاني: مقارنة أوجه التشابه والاختلاف في العقوبات الجنائية.
83	الفرع الأول: أوجه التشابه
83	الفرع الثاني: أوجه الاختلاف
86	المبحث الثاني: الجزاءات الإدارية على التهرب الضريبي:
87	المطلب الأول: الغرامات الإدارية على التهرب الضريبي في القانون الإماراتي والقانون المصري
87	الفرع الأول: الغرامات الإدارية على التهرب الضريبي في القانون الإماراتي
89	الفرع الثاني: الغرامات الإدارية على التهرب الضريبي في القانون المصري:
94	المطلب الثاني: مقارنة أوجه التشابه والاختلاف في الغرامات الإدارية
97	الخاتمة
98	النتائج
99	التوصيات
100	الملاحق
106	قائمة المراجع