

الضرائب على السلع الاستهلاكية وآليات مكافحة التهرب منها

Taxes On Consumption And Mechanisms To Combat Consumer Evasion

رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون العام

إعداد الباحثة: شيخة عبدالعزيز محمد عيسى الزرعوني

الرقم الجامعي: 1075687

إشراف الدكتورة: رنا غنيم - أستاذ القانون العام

العام الدراسي:

2021\2020

إقرار الباحث

أقر انا الموقعة أدناه الطالبة: شيخة عبدالعزيز محمد عيسى الزرعوني، المقيدة ببرنامج الماجستير - القانون العام، أن هذا البحث المقدم مني للحصول على درجة الماجستير في القانون العام، هو نتاج عملي وجهدي العلمي الخالص، وأنه لم يسبق لي التقدم لأي جهة علمية أو إدارية أو غيرها داخل الدولة أو خارجها للحصول على أي درجة علمية أخرى أو لأي سبب من الأسباب، وأن مضمون هذه الرسالة يعكس آراء الباحثة الخاصة وهي 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.

مقدم من: شيخة عبدالعزيز محمد عيسى الزرعوني

الرقم الجامعي: 1075687

التوقيع:

قرار إطروحة الماجستير

نوقشت هذه الرسالة في يوم الأربعاء بتاريخ 06-01-2021 الموافق فيه 22 جمادى الأول 1442هـ.
وقد قررت اللجنة اعتبار طالبة شيخة عبدالعزيز محمد عيسى الزرعوني ناجحة ومنحها درجة الماجستير
في القانون العام.

أعضاء لجنة المناقشة	الصفة	التوقيع	التاريخ
الأستاذة الدكتورة: سناء رواقه	رئيساً		
الأستاذة الدكتورة: رنا غنيم	عضواً ومشرفاً		

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى:

" قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ﴿٣٢﴾ "

(الآية 32 سورة البقرة)

وَعَنْ أَبِي الدَّرْدَاءِ ، قَالَ: سَمِعْتُ رَسُولَ اللَّهِ ﷺ، يَقُولُ: مَنْ سَلَكَ طَرِيقًا يَبْتَغِي فِيهِ عِلْمًا سَهَّلَ اللَّهُ لَهُ طَرِيقًا إِلَى الْجَنَّةِ، وَإِنَّ الْمَلَائِكَةَ لَتَضَعُ أَجْنِحَتَهَا لِطَالِبِ الْعِلْمِ رِضًا بِمَا يَصْنَعُ، وَإِنَّ الْعَالِمَ لَيَسْتَغْفِرُ لَهُ مَنْ فِي السَّمَوَاتِ وَمَنْ فِي الْأَرْضِ حَتَّى الْحِيتَانُ فِي الْمَاءِ، وَفَضْلُ الْعَالِمِ عَلَى الْعَابِدِ كَفَضْلِ الْقَمَرِ عَلَى سَائِرِ الْكَوَاكِبِ، وَإِنَّ الْعُلَمَاءَ وَرَثَةُ الْأَنْبِيَاءِ وَإِنَّ الْأَنْبِيَاءَ لَمْ يُورَثُوا دِينَارًا وَلَا دِرْهَمًا وَإِنَّمَا وَرَثُوا الْعِلْمَ، فَمَنْ أَخَذَهُ أَخَذَ بِحِطِّ وَافِرٍ.

(رواه أبو داود والترمذي)

الإهداء

إلى من علمتني معنى الكفاح ويا من أذاقتني طعم النجاح، مازلت بقلبي لم تموتي، مازلت أتذكرك
بالدعاء يا روحاً فارقت الحياة ولم تفارق مخيلتي، رحمك الله بقدر حنيني وشوقي لك،

إلى أُمي الغالية

إلى فقيدة قلبي، كلما سمعت اسمك وقد اتبعوه بالرحمة ابتلع عبدة مزمنة تجرد ذكريات غير قابلة للنسيان،

إلى جدتي الغالية

إلى من لا تحلو الحياة إلا بوجودهم إلى سندي وعزوتي

إلى أختي وأخي

إلى نبع الحب ومن علموني الصمود مهما تبدلت الظروف، إلى جميع أفراد أسرتي من قريب أو بعيد

إلى كل من يهمه أمريلهم جميعاً أهدي ثمرة جهدي

الباحثة

شيخة الزرعوني

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي هدانا لنعمة العلم، ما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله.

لا يسعني وأنا أضع اللمسات الأخيرة في هذه الرسالة أن أتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير للإستاذة والمشرقة الفاضلة الدكتورة رنا غنيم لما لحضرتها من فضل بالإصرار على الباحثة بالصبر والكتابة في هذا الموضوع، وما بذلها من جهد وما أوصت بها من توجيهات أخوية، وإرشادات علمية كان لها أبلغ الأثر بتشجيع الباحثة في الاستمرار والصبر للإعداد لهذه الرسالة.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى عضو اللجنة الأستاذة الدكتورة سناء رواقه لقبولها مناقشة هذه الرسالة، وكل من ساهم في تلقيني ولو بحرف في دراستي إلى جميع أساتذتي، وإلى من كانوا برفقتي ومصاحبتني أثناء دراستي، إلى زميلاتي وزملائي في الجامعة.

وأخيراً أتقدم بالشكر والتقدير لكل من ساعد على إتمام هذه الرسالة وقدم العون ومد يد المساعدة، حتى وصلت إلى ما أنا عليه لهم جميعاً جزيل الشكر.

فهرس المحتويات

16	المقدمة
18	مبحث تمهيدي: تاريخ الضريبة في القانون الإماراتي
20	المطلب الأول: الاتفاقية الموحدة لدول مجلس التعاون الخليجي
22	المطلب الثاني: تاريخ الضرائب في التشريع الإماراتي
24	الفصل الأول: الضرائب الاستهلاكية في دولة الإمارات العربية المتحدة
26	المبحث الأول: ماهية الضريبة
28	المطلب الأول: مفهوم ضريبة القيمة المضافة وأنواعها
31	المطلب الثاني: مفهوم الضريبة الانتقائية والسلع الخاضعة لها
34	المبحث الثاني: الآثار والانعكاسات الاقتصادية والاجتماعية لضرائب الاستهلاك في دولة الإمارات
36	المطلب الأول: انعكاسات تطبيق ضرائب الاستهلاك على الأفراد
37	المطلب الثاني: انعكاسات تطبيق ضرائب الاستهلاك على الاستثمار وقطاع الأعمال والاقتصاديات المختلفة
41	الفصل الثاني: الفصل الثاني: التهرب الضريبي وآليات مكافحته في دولة الإمارات العربية المتحدة
43	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

47	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي
49	المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية والاجتماعية الناجمة عن التهرب الضريبي
52	المبحث الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة
54	المطلب الأول: الآليات الإدارية لمكافحة التهرب الضريبي
61	المطلب الثاني: الآليات الجنائية لمكافحة التهرب الضريبي
69	الخاتمة
71	النتائج
73	التوصيات
75	المراجع

الضرائب على السلع الاستهلاكية وآليات مكافحة التهرب منها

شيخة الزرعوني-1075687

ملخص الرسالة

تبرز أهمية موضوع هذه الدراسة في اعتباره موضوعاً حديثاً، ولا يزال وليد النشأة في دولة الإمارات العربية المتحدة، ولم يأخذ حقه من البحث القانوني، حيث جاءت هذه الدراسة لتتناول موضوع الضرائب الاستهلاكية التي بدأت تفرض في وقت حديث على معظم السلع والخدمات داخل الدولة والتي لم تكن معروفة لدينا من قبل والتي يحاول بعض المكلفون التخلص منها بصور شتى بسبب الدور والأهمية التي أصبحت توليها الدول للضريبة من خلال استخدامها كأداة في إطار السياسة الضريبية من أجل تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، في اعتبار الضريبة من الأدوات المهمة التي تستخدمها الدولة في تحقيق سياستها على المستوى الاقتصادي والاجتماعي فضلاً عن أهميتها المالية. وتعتبر الضرائب و الرسوم من أقدم و أهم مصادر الإيرادات العامة و يطلق عليها الإيرادات السيادية، حيث تتميز عن غيرها من أنواع الإيرادات الأخرى كونها تدفع جبراً باعتبارها عملاً من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة، ففكرة الضريبة التي تبدو واضحة المعالم اليوم لم تكن كذلك في الماضي فقد تطورت طبيعتها و تباينت أهدافها كثيراً خلال العصور مع تطور النظم السياسية و الظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع وتحتل السياسة الضريبية في الفكر المالي الحديث أهمية بالغة لكونها إحدى أدوات السياسة المالية التي هي إحدى أدوات السياسة الاقتصادية، وبوصفها وسيلة متاحة لتحقيق الأهداف العامة إن السياسة الضريبية تعني الكيفية التي يتم من خلالها استخدام وتوجيه الضريبة إلى تحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها في إطار خطتها الاقتصادية. ويعد التهرب الضريبي من الجرائم الاقتصادية التي تنعكس بآثار سلبية على الاقتصاد الوطني وتؤدي إلى الإخلال بالعدالة والمساواة بين المكلفين. ومن الفئات المعرضة لعقوبات التهرب الضريبي الأشخاص (الطبيعيون أو الاعتباريون) الخاضعون للضريبة، ممن يمتنعون عمداً عن سداد أية ضريبة مستحقة الدفع أو غرامات إدارية، أو من يقومون بشكل متعمد بخفض القيمة الفعلية للخدمات أو المنتجات التي يوفرونها.

Taxes On Consumption And Mechanisms To Combat Consumer Evasion

Shaikha Alzarooni-1075687

Abstract

The importance of the subject of this study emerges as it is considered a recent topic, and is still born in the United Arab Emirates, and did not take its right from legal research, as this study came to deal with the subject of consumer taxes that began to be imposed recently on most goods and services within the country that were not It is known to us before that some taxpayers try to get rid of it in various ways because of the role and importance that countries have attached to the tax by using it as a tool within the framework of tax policy in order to achieve many economic and social goals, considering the tax is one of the important tools that the state uses in achieving its policy on The economic and social level as well as its financial importance .Taxes and fees are one of the oldest and most important sources of public revenue and are called sovereign revenues, as they are distinguished from other types of revenue because they are paid forcibly as an act of sovereignty enjoyed by the state, so the idea of a tax that seems clear today was not like that in the past. Its nature has evolved and its objectives varied greatly over the ages with the development of political systems and the prevailing economic conditions in society Tax policy in modern financial thought occupies great importance because it is one of the financial policy tools that is one of the tools of economic policy, and as a means available to achieve general goals. Tax policy means how the tax is used and directed to achieve the goals that the state seeks to achieve within the framework of its plan. Economic. Tax evasion is one of the economic crimes that have negative effects on the national economy and lead to a breach of justice and equality among the taxpayers. Among the groups subject to penalties for tax evasion are persons (natural or legal) subject to tax, who intentionally refrain from paying any payable tax or administrative penalties, or who deliberately reduce the actual value of the services or products they provide.

قامت الباحثة بتقسيم الدراسة إلى مبحث تمهيدي وفصلين إثنيين، ويدور المبحث التمهيدي حول (تاريخ الضريبة في القانون الإماراتي والاتفاقية الموحدة للضريبة في دول مجلس التعاون الخليجي وتاريخ الضرائب في التشريع الإماراتي) أما الفصل الأول تم تخصيصه للتطرق إلى (الضرائب على الاستهلاك في دولة الإمارات العربية المتحدة ومفهومه والآثار والانعكسات الاقتصادية والاجتماعية لتطبيقه)، و أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه للتطرق إلى (التهرب الضريبي وآليات مكافحته في دولة الإمارات العربية المتحدة وماهية التهرب الضريبي ومفهومه في التشريع الإماراتي وآثاره الاقتصادية والاجتماعية وآليات مكافحته الإدارية والجنائية).

أسباب اختيار موضوع الدراسة:

يبرز سبب اختيار موضوع الدراسة في اعتباره موضوعاً حديثاً، ولا يزال وليد النشأة في دولة الإمارات العربية المتحدة، ولم يأخذ حقه من البحث القانوني، حيث جاءت هذه الدراسة لنتناول موضوع الضرائب الاستهلاكية التي بدأت تفرض في وقت حديث على معظم السلع والخدمات داخل الدولة والتي لم تكن معروفة لدينا من قبل والتي يحاول بعض المكلفون التخلص منها بصور شتى بسبب الدور والأهمية التي أصبحت توليها الدول للضريبة من خلال استخدامها كأداة في إطار السياسة الضريبية من أجل تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، في اعتبار الضريبة من الأدوات المهمة التي تستخدمها الدولة في تحقيق سياستها على المستوى الاقتصادي والاجتماعي فضلاً عن أهميتها المالية.

وتستعرض الباحثة أيضاً آليات مكافحة التهرب من الضرائب بصوره المختلفة في التشريع الإماراتي خاصة في ظل عدم وجود مبادئ قانونية في مجال التهرب الضريبي مستخلصة من التجارب العملية في محاكم الدولة.

إشكالية الدراسة:

تنقسم ضرائب الاستهلاك في دولة الإمارات العربية المتحدة إلى ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية، لجأت إليها الدولة كأحد الحلول الهامة لمواجهة الأزمات الاقتصادية المحتملة التي قد تنتج عن نفاذ النفط كمورد أساسي لدولة الإمارات. وتتمثل إشكالية الدراسة الأساسية في دراسة الأثر الاقتصادي والاجتماعي في تطبيق الضرائب على الاستهلاك في الإمارات وكذلك تحليل ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد من أخطر المشكلات التي تواجهها الدول، والتي تجتهد في إيجاد الحلول المناسبة للحد منها، لما تنطوي عليه هذه الظاهرة من أخطار اقتصادية واجتماعية تنعكس على الدولة والمجتمع وذلك من خلال التعرف على الآليات التي لجأت إليها الدولة لمكافحة تلك الظاهرة.

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة في اعتبار الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة في العصر الحديث لمعظم الدول، كما تعتبر من أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة في إطار سياستها الضريبية للتأثير على النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وأيضاً سياسية، ولهذا أخذت الدراسات المتعلقة بالضريبة مكانة مهمة في دراسات علم المالية. بالإضافة إلى تأثير التهرب الضريبي على الفرد والمجتمع والتدقيق على موقف التشريع الإماراتي من التهرب الضريبي والوسائل والآليات التي انتهجتها الدولة في مكافحة التهرب الضريبي والحد منه.

تساؤلات الدراسة:

تهدف الدراسة إلى الإجابة على العديد من التساؤلات التي تجعل الدراسة أكثر تفصيلاً، ومن تلك

التساؤلات ستحاول الباحثة البحث عن إجابات وافية لجملة التساؤلات الآتية:

- 1- ما هو مفهوم ضريبة القيمة المضافة وما هي أنواعها؟
- 2- ما هو مفهوم الضريبة الانتقائية وما هي السلع التي تطبق عليها في دولة الإمارات العربية المتحدة؟
- 3- ما هو سبب فرض الضرائب في الدولة؟
- 4- ما هي الآثار الاقتصادية والاجتماعية الناجمة عن فرض الضريبة؟
- 5- ما هو مفهوم التهرب الضريبي؟
- 6- كيف يتم مواجهة جرائم التهرب الضريبي؟
- 7- ما هي الآثار الاقتصادية والاجتماعية الناجمة عن التهرب الضريبي؟

منهج الدراسة:

من أجل نجاح الخطة التي وضعتها الباحثة لدراسة هذا الموضوع والوصول إلى الهدف المقصود

على الوجه المطلوب، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي القائم على الاستقراء والتحليل والاستنباط،

للتعرف على النظام القانوني للضريبة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

الدراسات السابقة:

دراسة حمد سعيد محمد هزار العامري 2019، " جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة " دراسة مقارنة، وقد بدأت الضريبة مع ظهور المجتمعات، وهي بذلك مرتبطة بمفاهيم مالية أو سياسية، وكانت تؤخذ في البداية من الأفراد على أنها مساهمة طوعية غير إلزامية، يقدمها الأفراد للحاكم بسبب نفع مباشر يتقاضاه دافع الضريبة ممن دفعها له، أي أنها كانت مقابل خدمة وثمناً لمنفعة، بمعنى أن لها مظهراً تعاقدياً بين طرفين، هما دافع الضريبة أو الخاضع للضريبة، ومن يتلقى الضريبة أو الحاكم، وبقي الأمر كذلك حتى إذا كان القرن التاسع عشر، حيث توسعت رقعة المجتمعات وظهرت الحكومات وتزايدت الخدمات التي تؤديها، وبرزت الحاجة إلى التمويل، ومن هنا برزت آراء ترفض مبدأ التعاقد بين الخاضع للضريبة والحاكم، وأصبحت الضريبة إلزامية تبررها حاجة الدولة.

دراسة الياس قصابي 2018، " التهرب الضريبي وآليات مكافحته "، استمد دراسته من أهمية من الدور المهم للضرائب والرسوم في تمويل الميزانية ما يمكن الدولة من توفير موارد هامة تساعد على مجابهة النفقات العامة، وتحقيق مستوى من التنمية الاقتصادية من جهة، وتقليل التفاوت الاجتماعي بإعادة توزيع الدخل القومي من جهة أخرى.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي الدولي من بين أهم العوامل التي تؤثر تأثيراً مباشراً على الإيرادات العامة للدولة لذلك وجوده مرتبط أساساً في وجود الشركات متعددة الجنسيات التي تعمل على تهرب رؤوس الأموال من الدول المستضيفة نحو الجناات الضريبية، ما يؤثر سلباً على الإيرادات الجبائية للدولة وفي التالي انخفاض في مستوى تحصيلها الجبائي ما يؤدي إلى خلل في السياسة الاقتصادية وهذا ما يجعل من محاربة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي مسألة في غاية الأهمية يجب على الدول النامية أن تجد لها الحلول الناجحة.

دراسة عبدالمجيد محمود الصلاحيين 2012، " التهرب الضريبي وأحكامه الفقهية "، تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر المشكلات التي تواجهها الدول، والتي تجهد تلك الدول في إيجاد الحلول المناسبة للحد منها، لما تتطوي عليه هذه الظاهرة من أخطار اقتصادية واجتماعية تنعكس على الدولة والمجتمع. وقد كان للشريعة الإسلامية منهجها المتميز في محاربة هذه الظاهرة والحد منها عبر منظومة متكاملة ومتناغمة من التشريعات، وظفت لها مقاصدها وقواعدها العامة من خلال بيان حجم خطورة هذه الظاهرة، وإيجاد الوعي بالمسؤولية الجماعية للفرد، ومن خلال سد الذرائع التي تقضي إلى تعظيم هذه الظاهرة عبر منع المتهرب من قطف ثمار تهربه من خلال العقوبة الرادعة على المستويين الدنيوي والأخروي. وقد توصلت هذه الدراسة إلى إقرار سبق شريعة الإسلام في التصدي لهذه الظاهرة وتميزها في ذلك، بالإضافة إلى كفاءة وفاعلية النظام الضريبي في الإسلام لاعتماده على جوانب مختلفة لتطويق هذه الظاهرة والحد منها.

المقدمة

تعد الضرائب من أهم الواردات المالية في الوقت الحالي، حيث تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة، وأيضاً في تحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المختلفة، وتلجأ الدول إلى تطبيق الضرائب مهما اختلفت فلسفتها السياسية أو نظام حكمها. ولقد تعددت واختلفت تعريفات الضريبة ولكنها لا تعدو أن تكون اقتطاع نقدي جبري يدفعه المكلفون الضريبيون إلى الدولة متمثلة في إحدى هيئاتها وفي صفة نهائية بدون مقابل مباشر، وفي التالي يكون هؤلاء المكلفون قد ساهموا في صورة مباشرة أو غير مباشرة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة⁽¹⁾.

وتحقق الضرائب على الاستهلاك، وعلى رأسها الضريبة على القيمة المضافة، حوالي 40% من الإيرادات العامة في الدول النامية، تليها الضرائب المباشرة (الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على دخل الشركات) بنفس النسبة تقريباً، أما بالنسبة لباقي الإيرادات الضريبية، فإنها تتحقق في الغالب من الضرائب على التجارة الخارجية (الضريبة الجمركية)⁽²⁾.

تعتبر الضريبة مورد مهم لخزينة الدولة في تمويل نفقاتها العامة وهي تعد في بعض الدول الشريان الحيوي إلى الاقتصاد الذي يرفد هذه النفقات في التمويل المستمر على هذا أحاطت النظم الضريبية إلى هذه الدول أهمية قانونية في عملية التحصيل الضريبي وسعت جاهدة في استحداث السبل القانونية في إرساء عملية التحصيل الضريبي وفقاً إلى طريقة حسابية مطابقة إلى واقع المكلف الضريبي، لذلك عملية التحصيل الضريبي برمتها مرهونة في مدى التزام المكلف في دفع الضريبة والحيلولة دون

(1) أحمد عبدالصبور الدجاوي، مفاهيم أساسية حول السياسة الضريبية، مجلة الميزان، وزارة العدل بدولة الإمارات العربية المتحدة، العدد 211، السنة العشرون، مارس 2018، ص 48.

(2) Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J-P. and V. Summers (2001) The Modern VAT, Washington

DC: International Monetary Fund.

لجوئه للغش والتهرب الضريبي لذا كان من الضروري أن تستحدث التشريعات الضريبية الوسائل القانونية التي تتضمن عملية فاعلة وصحيحة للحصول الضريبي من بين هذه الوسائل القانونية الرقابة الضريبية والتي تمارسها الهيئة الاتحادية للضرائب⁽³⁾.

ونظراً لما تلعبه الضرائب من دور مهم في النهوض في الاقتصاد الوطني، وقعت دولة الإمارات العربية المتحدة على الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون في تاريخ (27) نوفمبر 2016 وصادقت عليها في تاريخ (16) أبريل 2017 ثم تبنت إدخال الضريبة الانتقائية في المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017، وقامت أيضاً في إدخال ضريبة القيمة المضافة في موجب المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في التشريع الإماراتي⁽⁴⁾.

(3) خالد حمد الحمادي - زيد أحمد الخميري، أثر القيمة المضافة على الأداء الأمني. مركز بحوث شرطة الشارقة، الإمارات، ط1، 2016، ص 12.

(4) أسامة عمارة، واقع النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، الجزائر، المجلد 3، العدد (2)، ط1، (2018)، ص 10.

المبحث التمهيدي

تاريخ الضريبة في القانون الإماراتي

من أجل تحقيق الدول لأهدافها الاقتصادية، وقدرتها على تنفيذ أنشطة وبرامج ومشروعات التنمية، مرهون بإمكانياتها لتوفير موارد مالية خاصة بها والبحث عن مصادر لتمويل خزintها، ويتم ذلك ببيع خدماتها مقابل تحصيل رسوم عادية اختيارية، أو تحصيل رسوم سيادية إجبارية، ومنها الضرائب بأنواعه، الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة والتي تعد مصدر هام يساهم في تمويل الانفاق العام، لذلك تلجأ حكومات الدول بوضع سياسات ضريبية يمكن من خلالها التحكم في الوعاء الضريبي والنسب الملائمة، بالإضافة إلى وضع تشريعات خاصة بها (5).

في أكتوبر صدر قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية بدأت دولة الإمارات العربية المتحدة بتطبيق الضريبة الانتقائية، وفي مطلع عام 2018 بتطبيق ضريبة القيمة المضافة ضريبة استهلاك عامة، على معظم المعاملات التي تتم على السلع والخدمات، ما لم ينص القانون على إعفاء أو استثناء لها بالتزامن مع تطبيق الضريبتين في بعض دول مجلس التعاون الخليجي (6).

ساهمت ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية في تحسين الأوضاع الاقتصادية في الدولة، حيث متوقع أن تجني الدولة من تطبيق ضريبة القيمة المضافة فقط ما يصل إلى (24) اربع وعشرين

(5) حمد سعيد محمد هزاع العامري، جرائم التهريب من ضريبة القيمة المضافة. دراسة مقارنة، منشورات جامعة الإمارات العربية لنيل رسالة الماجستير، ط1، 2019، ص 6.

(6) مرسوم اتحادي رقم (32) لسنة 2017 بشأن التصديق على الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. العدد (614) من الجريدة الرسمية الإماراتية بتاريخ 27 أبريل 2017. السنة 47.

مليار درهم سنوياً بما يعادل 1.7 % من الناتج المحلي الإجمالي، ومن المتوقع أن يتم توزيع 70% من إيرادات ضريبة القيمة المضافة على إمارات الدولة المختلفة بعد خصم المصاريف والالتزامات الضريبية، وفقاً لآلية توزيع تأخذ بعين الاعتبار تركيبة الناتج المحلي الإجمالي لكل إمارة، فيما ستحتفظ الحكومة الاتحادية بنسبة 30% المتبقية⁽⁷⁾.

صدرت التشريعات التي تنظم الإدارة الضريبية تبعاً، وتم إسناد ذلك إلى الهيئة الاتحادية للضرائب، وتم الطلب من الشركات والأعمال التي ينطبق عليها وتجاوزت حد التسجيل للضريبة توثيق إيرادات وتكاليف أعمالها والتسجيل لغايات الضريبة، بالإضافة إلى قيامها باحتساب وتوريد الضريبة المرتبطة بتلك الإيرادات والتكاليف، وتقديم الإقرار الضريبي ودفع الفارق بين الضريبة التي يتم تحصيلها من عملائهم، وبين الضريبة التي يتم دفعها على مشترياتهم ومصاريفهم المستردة إلى الحكومة، أو استردادها منها ضمن المدة المحددة ضريبة القيمة المضافة⁽⁸⁾.

تستعرض الباحثة هذا المبحث من خلال مطلبين ليضم المطلب الأول (الاتفاقية الموحدة للضريبة في دول مجلس التعاون الخليجي)، والمطلب الثاني (تاريخ الضرائب في التشريع الإماراتي).

(7) حمد سعيد محمد هزاع العامري، مرجع سابق، ص 6.

(8) أحمد ماجد - ندى الهاشمي، هيكل النظام الضريبي وضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات العربية المتحدة، وزارة الاقتصاد، الإمارات، الربع الثاني لسنة 2017، ص 10.

المطلب الأول

الاتفاقية الموحدة للضريبة في دول مجلس التعاون الخليجي

تم الاتفاق بين الدول الأعضاء في مجلس التعاون الخليجي من خلال الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة من خلال " الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون " و " الاتحاد الجمركي لدول مجلس التعاون "، وقد عمدت دول مجلس التعاون على العمل بشكل مشترك لتصميم السياسات العامة الجديدة وتطبيقها، ويتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة على معاملات استيراد السلع وتوريدها وتقديم الخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، وذلك انطلاقاً من الأهداف الواردة في النظام الأساسي لمجلس التعاون الخليجي والزامية إلى تنمية علاقات التعاون الخليجي والزامية إلى تنمية علاقات التعاون القائمة بينها، وتماشياً مع أهداف الاتفاقية الاقتصادية بين دول المجلس التي تسعى للوصول إلى مراحل متقدمة من التكامل الاقتصادي ووضع تشريعات وأسس قانونية متماثلة في المجالات الاقتصادية ووضع تشريعات وأسس قانونية متماثلة في المجالات الاقتصادية والمالية. ورغبة في تعزيز اقتصاد دول المجلس ومواصلة للخطوات التي تم اتخاذها لإقامة الوحدة الاقتصادية بينها. فتم الاتفاق بين دول مجلس التعاون على ما يلي (9):

1- الاتفاق على اعتماد اتفاقية لاستحداث إطار قانوني موحد لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس

التعاون، وتحتوي الاتفاقية على مواد ومبادئ مشتركة على كافة الدول الأعضاء اتباعها عند وضعها تشريعاتها المحلية.

(9) أحمد عبدالصبور الدجاوي، حوافز وضمانات الاستثمار الأجنبي المباشر في دولة الإمارات العربية المتحدة. دراسة مقارنة، منشورات مجلة الشارقة القانونية، المجلد 16، العدد (2)، ط1، 2019، ص 9.

2- تدخل الاتفاقية حيز التنفيذ بمجرد تصديق دولتين عضو على الأقل عليها، وتسري أحكامها على كل من الدول الأعضاء فور إصدار قانونها المحلي.

3- على كل دولة عضو استحداث قانونها المحلي بشأن ضريبة القيمة المضافة واللائحة التنفيذية لها وفقاً للأدوات التشريعية المطبقة في كل دولة.

4- يحتوي القانون المحلي على المبادئ المنصوص عليها في الاتفاقية بالإضافة إلى المواد الأخرى التي تركت لكل دولة صلاحية تنظيمها وكل ما لا يتعارض مع أحكام الاتفاقية.

5- اتفقت دول المجلس على جميع المواضيع الواردة في المبادئ الرئيسية لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون.

وتعتبر الدول الخليجية منطقة منخفضة الضرائب عالمياً، وجاذبة للاستثمارات، ومع بدء تطبيق

الضريبة الجديدة ستودع البلدان عسراً كانت فيه الضرائب شبه معدومة وضريبة القيمة المضافة VAT هي ضريبة غير مباشرة تفرض على جميع السلع والخدمات، التي يتم شراؤها وبيعها من قبل الشركات، مع بعض الاستثناءات. وقد بدأت كل من دولة الإمارات العربية المتحدة والمملكة العربية السعودية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة بناء على هذه الاتفاقية، وفي الأول من يناير تم الانتهاء من صياغة التشريعات الخاصة بهذه التشريعات الخاصة بهذه الضريبة وتمكنت الدولتان من تطبيق الضريبة في الموعد المحدد (10).

(10) أحمد ماجد، ندى الهاشمي، مرجع سابق، ص 15.

المطلب الثاني

تاريخ الضرائب في التشريع الإماراتي

أصدر صاحب السمو الشيخ خليفة بن زايد آل نهيان رئيس الدولة مرسوماً بالقانون الاتحادي رقم (13) لسنة 2016 بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب والهدف من تأسيسها إنشاء إدارة ضريبية تعني بإدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية، ووضع إجراءات موحدة لحقوق وواجبات الخاضعين للضريبة إلى تعزيز استدامة موارد الحكومة الاتحادية (11).

لم تورد التشريعات الضريبية ومن ضمنها التشريع الاتحادي الإماراتي تعريفاً واضحاً للضريبة بشكل عام (12). ولكن يوجد في دولة الإمارات العربية المتحدة ثلاثة أنواع من الضرائب تم النص عليها في التشريعات الضريبية والجمركية، وهي ضريبة القيمة المضافة والضريبة الجمركية والضريبة الانتقائية، وقد تم تعريف ضريبة القيمة المضافة بموجب المادة الأولى من المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة على أنها ضريبة تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وتشمل التوريد الاعتباري، كما تم تعريف الضريبة الجمركية في المادة الثانية من نظام قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على أنها المبالغ التي تحصل على البضائع وفق أحكام هذا النظام ولم يتم تعريف الضريبة الانتقائية بالمرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية ولكن جاء في المادة الأولى من هذا المرسوم بقانون أن السلع الانتقائية هي السلع التي يتم تحديدها بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير

(11) أحمد ماجد، ندى الهاشمي، مرجع سابق، ص 15.

(12) عبدالله محمد احجيلة، جرائم التهريب من الضريبة الانتقائية وإشكالية عقوباتها في التشريع الإماراتي. كلية القانون، جامعة العين للعلوم والتكنولوجيا، ط1، 2018، ص 3.

المالية على أنها خاضعة للضريبة، وقد جاءت المادة 2 من قرار مجلس الوزراء رقم (38) لسنة 2017 في شأن السلع الانتقائية لتحدد السلع التي تفرض عليها الضريبة الانتقائية وهي التبغ ومنتجاته والمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة⁽¹³⁾.

وقد فرض المشرع الإماراتي من خلال التشريعات الضريبية عقوبات جزائية فضلاً عن العقوبات الإدارية على الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذي يخالفون الإلتزامات الضريبية المفروضة عليهم خصوصاً المتهربين من أداء الضريبة المستحقة⁽¹⁴⁾.

(13) عبدالله محمد احجيلة، مرجع سابق، ص 4.

(14) يوسف سالم علي الكعبي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي. منشورات جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية القانون، قسم القانون العام، ط1، 2019، ص 25.

الفصل الأول

الضرائب على الاستهلاك في دولة الإمارات العربية المتحدة

تتجه دولة الإمارات العربية المتحدة في إطار المحافظة على مستوى المعيشة المرتفع وتقديم خدماتها طبقاً لأرقي المقاييس والمواصفات العالمية، إلى زيادة موارد الموازنة الاتحادية التي تعتمد على مساهمات إماراتي أبوظبي ودبي وإيرادات استثماراتها ومساهمات المصرف المركزي وبعض الرسوم، وتنميتها تحت تزايد ضغوط الإنفاق وتعدد متطلبات التنمية واعتمادها بالأساس على موارد النفط التي انخفضت أسعاره وتراجعت إيراداته بشكل كبير منذ النصف الثاني من عام 2014 وحتى أوائل العام 2017 لا تسهم الإيرادات الضريبية سوى بنسبة ضئيلة في الموازنة الاتحادية لدولة الإمارات، على خلاف الإيرادات الضريبية بمختلف دول العالم التي تسهم بشكل متباين في الإيرادات العامة لموازنتها ومنها دول نفطية هامة (15).

ومن هنا بدأت دولة الإمارات العربية المتحدة تتجه لبناء هيكل نظام ضريبي وإصدار قانون للقيمة المضافة والاتجاه لفرض تلك الضريبة لإيجاد موارد للموازنة الاتحادية من الإيرادات الضريبية وخاصة ضريبة القيمة المضافة، للحفاظ على كفاءة ما تقدمه للمواطن من خدمات حكومية بمقاييس عالمية راقية، وإيجاد الأدوات التي تمكنها من تحقيق الاستقرار الاقتصادي. بدأت دولة الإمارات العربية المتحدة تطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة أساسية تساوي 5% اعتباراً من مطلع عام 2018، بالتزامن مع تطبيقها في بقية دول مجلس التعاون الخليجي مع صدور القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية، والذي تسري أحكامه على الإجراءات الضريبية المتعلقة بإدارة وتحصيل وتنفيذ

(15) أحمد ماجد - ندى الهاشمي، مرجع سابق، ص 15.

الضرائب من قبل الهيئة الاتحادية للضرائب بهدف تنظيم الحقوق والالتزامات المتبادلة بين الهيئة ودافع الضريبة وأي شخص آخر يتعامل معها، وتنظيم الإجراءات والقواعد المشتركة التي تطبق على كافة القوانين الضريبية في الدولة (16).

تستعرض الباحثة هذا الفصل بمبحثين أساسيين، ليضم المبحث الأول (ماهية الضريبة)، والمبحث الثاني (الآثار والانعكاسات الاقتصادية والاجتماعية لتطبيق الضرائب على الاستهلاك في دولة الإمارات).

(16) أحمد ماجد - ندى الهاشمي، مرجع سابق، ص 3.

المبحث الأول

ماهية الضريبة

نظراً لأهمية النظام الضريبي في تحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة، وبالتالي انعكاس ذلك على تحقق أهداف السياسة الاقتصادية لهذه الدولة، طالما أن النظام الضريبي ما هو إلا الأداة التطبيقية للسياسة الضريبية وهذه الأخيرة وسيلة من الوسائل التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف سياستها الاقتصادية، ولما كانت الضريبة هي المرتكز الأساسي الذي يقوم عليه النظام الضريبي، فإن هذا الأخير مر بتطورات ومراحل عبر النظم الاقتصادية وذلك استتباعاً لتطور الحاصل في مفهوم الضريبة واختلاف الأنظمة الاقتصادية والمجتمعات. لقد تعددت التعاريف المقدمة للضريبة فعرفت على أنها مساهمة تأخذ صورة عينية أو نقدية، يجبر الأفراد على تقديمها للدولة بغض النظر عما إذا كانوا يستفيدون أم لا من الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة وعن درجة استفادتهم من هذه الخدمات، وهي تفرض عليهم تحقيقاً لأغراض مالية أو سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية (17).

وتعرف الضريبة أيضاً بأنها: الضريبة فريضة نقدية تقتطعها الدولة من أموال الأفراد جبراً وبصفة نهائية وبدون مقابل، لاستخدامها في تغطية نفقاتها العامة كنفقات الدفاع والأمن وتقديم الخدمات كالتعليم والصحة وتمويل مشاريع التنمية الأخرى وتحقيق أهداف السياسة المالية (18).

(17) محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي للاقتصاد المالي. منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ط1، 2003، ص 181.

(18) أحمد ماجد - ندى الهاشمي، مرجع سابق، ص 3.

وتم تعريف الضريبة أيضاً على أنها مبلغ نقدي تفرضه الدولة على المكلفين بصورة إجبارية دون مقابل، بهدف تغطية النفقات العامة، وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية (19).

وترى الباحثة أن أقرب تعريف للضريبة أنها عبارة عن مبلغ مالي تقوم الدولة بفرضه على المكلفين بصورة إجبارية وبدون مقابل، في سبيل إنفاقه على المصلحة العامة أو استخدامه في مجالات تدخل الدولة. لقد كان للنظام الضريبي دور فعال في كل مرحلة من مراحل تطور مفهوم الدولة، شمل هذا الدور توضيح القوانين والتشريعات التي تقوم بها على أساسها الضريبة التي تعتبر متغيراً اقتصادياً في يد الدولة تتخذها كأداة فعالة تستطيع بواسطتها التأثير على مختلف المجالات الاقتصادية سواء فيما يتعلق بمالية الدولة أو بما يرتبط بالحركة الاقتصادية، وبتحريك التنمية الاقتصادية عن طريق التحفيز التي تمنحها الدولة.

هذا المبحث سنقسمه الباحثة إلى مطلبين ليضم المطلب الأول (مفهوم ضريبة القيمة المضافة وأنواعها)، والمطلب الثاني (مفهوم الضريبة الانتقائية والسلع الخاضعة لها).

(19) محمد دويدار، مرجع سابق، ص 181.

المطلب الأول

مفهوم ضريبة القيمة المضافة وأنواعها

إن الضريبة على القيمة المضافة تعد ضريبة حديثة العهد وهي ثمرة تطور التقنيات الضريبية على مدى أكثر من خمسين عاماً منذ نشأتها على يد العالم الاقتصادي الفرنسي موريس لوريه⁽²⁰⁾. جرى تطبيقها بأشكال مختلفة في دول عدة طبقاً للمقتضيات الاقتصادية الخاصة بكل منها، وتنتمي هذه الضريبة إلى الضرائب غير المباشرة، حيث تدفع من قبل أشخاص يعلمون جيداً بأنهم لا يتحملونها، بل يتحملها أشخاص آخرون غيرهم، وقد قامت دولة الإمارات العربية المتحدة بتفعيل تطبيق ضريبة القيمة المضافة في (1) يناير 2018. وتعرف القيمة المضافة عادة بالفرق بين قيمة الأموال والخدمات المنتجة في مؤسسة ما وبين قيمة المواد الأولية والخدمات المنتجة في مؤسسة ما وبين قيمة المواد الأولية والخدمات المنفقة في سبيل الحصول على هذه المنتجات، ومن الناحية المحاسبية تمثل القيمة المضافة في المؤسسات التجارية بالفرق بين المبيعات من جهة، وكلفة البضاعة المباعة والأعباء الخارجية من جهة ثانية⁽²¹⁾.

ويرى البعض أن القيمة المضافة هي الفارق بين قيمة السلع عند دخولها المنشأة على شكل مواد وسيطة وقيمتها عند خروجها من المنشأة إلى السوق⁽²²⁾.

(20) باسم نعيم عوض، الضريبة على القيمة المضافة: مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة. مجلة البحوث لمالية والضريبة، الجمعية المصرية للمالية والضرائب، مصر، العدد 2012، ص 81.

(21) حمد سعيد محمد هزاز العامري، مرجع سابق، ص 9.

(22) خالد حمد الحمادي - زيد أحمد الخميري، مرجع سابق، ص 31.

وتعتبر القيمة المضافة مقياساً لنظم الأداء الأكثر استخداماً في الدول المتقدمة نظراً لأنها من المؤشرات الأكثر دقة لا الوقت الحاضر لتعرف فعالية مؤسساتها وأدائها نحو المجتمع والمتعاملين والمستوى الذي تحققه تلك المؤسسات عاماً بعد عام؛ وباعتبار القيمة المضافة مؤشراً دقيقاً لفاعلية المؤسسة، فلا تنحصر دقتها في تحديد مدى فاعلية المؤسسة فحسب بل تتجاوز إلى تحديد فاعلية العوامل ذات الصلة بمستويات الإنجاز مثل إتقان تقديم الخدمة في المؤسسات الخدمية وما يرتبط به من جودة أداء المؤسسة؛ وأسلوب إدارتها والقيم السائدة فيها فضلاً عن الشراكة مع مؤسسات المجتمع⁽²³⁾.

وقد تم تعريف ضريبة القيمة المضافة في المادة رقم (1) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة تفرض على استيراد أو توريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وتشمل التوريد الاعتباري⁽²⁴⁾.

وقد عرفت الهيئة الاتحادية للضرائب بدولة الإمارات ضريبة القيمة المضافة بأنها: ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، تفرض على معظم السلع والخدمات التي يتم توريدها في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد. المستهلك النهائي هو من يتحمل تكلفة هذه الضريبة. تقوم الأعمال والشركات المسجلة في الضريبة باحتسابها وتحصيلها لصالح الحكومة⁽²⁵⁾.

ضريبة القيمة المضافة هي الضريبة التي تفرض على الفارق بين سعر تكلفة وسعر بيع المنتج؛ وتعد من الضرائب غير المباشرة التي تفرض على جميع السلع والخدمات إلا المستثنى منها بقرار؛

(23) خالد حمد الحمادي - زيد أحمد الخميري، مرجع سابق، ص 32.

(24) مرسوم بقانون اتحادي رقم 8 لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة. الصادر عن قصر الرئاسة في أبوظبي. بتاريخ 2017/08/23 الموافق فيه 1 ذي الحجة 1438هـ. نشر في الصفحة 2. المادة رقم (1).

(25) محمد عبد الله صوان، الضرائب الحديثة في دولة الإمارات العربية المتحدة: ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية. دار الكتاب الجامعي للنشر والتوزيع، دولة الإمارات العربية المتحدة، ط1، 2019، ص 22.

وتقرض على معظم توريدات السلع والخدمات التي يتم شراؤها وبيعها. وهي واحدة من أكثر ضرائب الاستهلاك شيوعاً حول العالم التي يتم تطبيقها في نحو 140 دولة أو نحو 76% من 184 عضواً في المنظمتين الدوليتين (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي) ويعود تطبيقها عالمياً إلى عام 1954؛ وأصبحت حالياً مصدراً رئيسياً للإيرادات في معظم دول العالم؛ فهي تشكل الآن حوالي ربع الإيرادات الضريبية وما يقارب من 5 % جملة الناتج المحلي الإجمالي.⁽²⁶⁾

ويتحمل المستهلك النهائي تكلفة تلك الضريبة في حين يقوم قطاع الأعمال أو المنشآت باحتسابها وتحصيلها وبهذا فهي تقوم بدور محصل الضريبة لصالح الحكومة وسدادها إليها؛ وستعفى من الضريبة قطاعات التعليم والصحة والرسوم الدراسية، ورسوم الرعاية الطبية، وتكاليف الدواء، وتكاليف الجراحة، والنقل العام، وتذاكر الخطوط الجوية، ورسوم التأشيرات، ومكافآت الرواتب وأيضاً قائمة تضم 100 من السلع الغذائية؛ وتم فرض ضريبة القيمة المضافة اعتباراً من مطلع العام 2018 على كل القطاعات الانتاجية والخدمية وبنسبة 5% وسيتم إلزام الشركات التي تسجل إيرادات سنوية تفوق الـ 3.75 مليون درهم على التسجيل بنظام ضريبة القيمة المضافة؛ ويكمن الفرق بين ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة في أن ضريبة المبيعات تفرض على المعاملات المرتبطة بالسلع فقط كما يتم فرضها على مرحلة البيع النهائي للمستهلك فقط؛ بخلاف ضريبة القيمة المضافة التي يتم فرضها على السلع والخدمات خلال مختلف مراحل سلسلة التوريد بما في ذلك مرحلة البيع النهائي؛ كما يتم أيضاً فرض ضريبة القيمة المضافة على استيراد السلع والخدمات لضمان توفير الفرص المتكافئة للموردين المحليين الذين يتاجرون بالسلع والخدمات ذاتها ⁽²⁷⁾.

(26) محمد عبد الله صوان، مرجع سابق، ص 22.

(27) أحمد ماجد - ندى الهاشمي، مرجع سابق، ص 12.

المطلب الثاني

مفهوم الضريبة الانتقائية والسلع الخاضعة لها

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 بناءً على اقتراح وزير المالية على أنها خاضعة للضريبة، الغاية من فرض هذه الضريبة هو الحد من استهلاك تلك السلع، والمساهمة في الوقت ذاته بزيادة حصص لتغطية تكاليف الخدمات العامة ذات الفائدة إلى الإيرادات العامة التي تخصص لتغطية التكاليف الخدمات العامة ذات الفائدة وتنفيذاً لذلك جاءت المادة 2 من قرار مجلس الوزراء رقم 38 لسنة 2017 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⁽²⁸⁾:

1- المشروبات الغازية: تتضمن أية مشروبات تحتوي على الغاز باستثناء المياه الغازية غير المنهكة. وتعد من المشروبات الغازية أية مركّزات أو مساحيق أو جل أو مستخلصات يمكن تحويلها إلى مشروبات غازية⁽²⁹⁾.

2- مشروبات الطاقة: تتضمن أية 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

(28) عبدالله محمد احجيلة، مرجع سابق، ص 6.

(29) قرار مجلس الوزراء رقم (38) لسنة 2017 في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تُفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي. بتاريخ 2017/09/24 الموافق فيه 4 محرم 1439 هـ. نشر في الصفحة (2). المادة (4)، البند (2).

والجنسينج والجوارانا. كما تشمل أي مواد لها تأثير مطابق أو مشابه للمواد المذكورة. وتعد من مشروبات الطاقة أي مركبات أو مساحيق أو جل أو مستخلصات يمكن تحويلها إلى مشروبات طاقة.

3- التبغ ومنتجاته التي تشتمل على جميع المواد المدرجة ضمن الجدول 24 من التعرفة الجمركية الموحدة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

خصصت الضريبة الانتقائية على المشروبات الغازية ومشروبات الطاقة والتبغ ومنتجاته عام 2017 في الإمارات، بينما تم توسيع القائمة لتشمل الضريبة الانتقائية على المشروبات المحلاة والسجائر الإلكترونية والسوائل المستخدمة فيها، فبدأت من 1 ديسمبر 2019 الهيئة الاتحادية للضرائب بتنفيذ قرار مجلس الوزراء، بشأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي الذي صدر في 4 أغسطس 2019، وبالذي بموجبه يتم توسيع نطاق السلع التي تطبق عليها الضريبة الانتقائية لتشمل أيضاً⁽³⁰⁾:

- السوائل المستخدمة في أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية
- أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية
- المشروبات المحلاة

حيث كان قرار مجلس الوزراء الذي سيتم العمل به من بداية عام 2020 يصب في مصلحة الصحة العامة، وذلك من خلال الحد من استهلاك هذه المنتجات الضارة. وستطبق النسب الضريبية كالاتي:

(30) محمد عبد الله صوان، مرجع سابق، ص 388.

• 100% على السوائل المستخدمة في أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية

• 100% على أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية

• 50% على المشروبات المحلاة

تُعد الضرائب الانتقائية ضرائب غير مباشرة، أي أن المستهلك هو من يتحمل هذه الزيادة، حيث يقوم المصنّع أو المستورد لهذه السلع بالتسجيل في الهيئة الاتحادية للضرائب، ثم يدفع هذه المستحقات للهيئة لبيعها لاحقاً لتاجر التجزئة شاملة الضريبة الانتقائية، مما يعني أن المستهلك سيقوم بشراء هذه السلع الخاضعة لهذه الضريبة بسعر أعلى، وبالتالي ينخفض الاستهلاك على هذه السلع الضارة دون إجبار أي طرف من الأطراف على إيقاف بيعها أو شرائها⁽³¹⁾.

(31) محمد عبد الله صوان، مرجع سابق، ص 388.

المبحث الثاني

الآثار والانعكاسات الاقتصادية والاجتماعية لتطبيق الضرائب على الاستهلاك في دولة

الإمارات

تعتبر السياسة الضريبية جزءاً مهماً من الخطة الاقتصادية التي تضعها الدولة، وذلك من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية المختلفة حيث أن السياسة الضريبية في المجتمع لا تعمل بشكل منفرد وليست هي الأداة الوحيدة التي تحقق هذه الأهداف، وإنما تتناسق وتتكامل مع الأدوات الأخرى التي تملكها الدولة في سبيل تحقيق هذه الأهداف وهذه الأدوات كالسياسات النقدية وسياسة سعر الفائدة وسياسة الأسعار والأجور، فكلها تعتبر أدوات مهمة من السياسة الاقتصادية وللحكم على نجاح السياسة الضريبية يجب أن تعمل مع هذه الأدوات بشكل متكامل لتحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها السياسة الاقتصادية. كل دولة في العالم تسعى إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية المختلفة باستخدام الضرائب⁽³²⁾، وذلك حسب موقعها الجغرافي فهناك دول تختص بقطاع معين كالـدول الصناعية والزراعية والسياحية، حيث تقوم بإعفاء القطاع المتميز فيها من أي ضريبة إما بشكل دائم أو بشكل جزئي وذلك كما هو الحال في سوريا باعتبارها دولة تتميز بالزراعة وفرنسا باعتبارها دولة صناعية، حيث تكون هذه القطاعات غير مستخدمة فتعمل الدولة من خلال السياسة الضريبية إلى تشجيع الاستثمار في هذه النشاطات الإنتاجية، وقد تسعى الدولة إلى جذب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار وذلك من خلال الحوافز والإعفاءات الضريبية التي تشجعهم على الاستثمار كما هو الحال في قانون تشجيع الاستثمار الإماراتي. ويمكن كذلك أن تساعد السياسة الضريبية على زيادة الادخار بإعفاء أرباح الودائع المصرفية من الضريبة. وكذلك إعفاء أرباح وفوائد الأسهم والسندات من ضريبة القيمة المنقولة بالإضافة إلى ذلك

(32) أحمد عبدالصبور الدجاوي، مفاهيم أساسية حول السياسة الضريبية. مرجع سابق، ص 48.

تلعب السياسة الضريبية دوراً اقتصادياً كبيراً في تخفيف حدة التضخم وترشيد الاستهلاك وتشجيع الادخار وتشجيع الصناعات الوطنية وحمايتها من المنافسة الأجنبية عن طريق فرض ضريبة جمركية على الواردات الأجنبية، وذلك في ضوء السياسة التي تضعها الدولة لتجارتها الخارجية، بالإضافة إلى دورها في تشجيع التصدير (33).

على عكس الأهداف الاقتصادية للسياسة الضريبية، فإن الأهداف الاجتماعية من الأهداف التقليدية للمالية العامة والضرائب، تسعى السياسة الضريبية في المجتمع إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية المختلفة، وذلك من أجل تحقيق العدالة الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل بين الأفراد والقضاء على الطبقة واستغلال الأغنياء للفقراء في المجتمع، والدور الاجتماعي للضريبة نادى به كل من جان جاك روسو في كتابه (العقد الاجتماعي) وألح عليه حتى الأديب الفرنسي فولتير، والمفكر الاشتراكي كارل ماركس أشار إلى أهمية استعمال الضرائب لتحقيق العدالة الاجتماعية (34).

هذا المبحث سنقسمه الباحثة إلى مطلبين ليضم المطلب الأول (انعكاسات تطبيق الضرائب على الاستهلاك على الأفراد)، والمطلب الثاني (انعكاسات تطبيق الضرائب على الاستهلاك على الاستثمار وقطاع الأعمال والاقتصاديات المختلفة).

(33) أحمد عبدالصبور الدجاوي، مفاهيم أساسية حول السياسة الضريبية. مرجع سابق، ص 48.

(34) أحمد زهير شامية - خالد الخطيب، المالية العامة. دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2012، ص

المطلب الأول

انعكاسات تطبيق الضرائب على الاستهلاك على الأفراد

يقوم الأفراد المكلفين بدفع الضريبة دون أن يكون هناك مقابل لهذا المبلغ كتقديم خدمة معينة شخصية للمكلف بدفع الضريبة، وأنه على الفرد أن يدفع الضريبة باعتباره جزءاً من المجتمع الذي يعيش فيه، وأن الدولة تقوم مقابل دفع الضريبة بتقديم خدمات عامة للمجتمع ككل مثل خدمات البنية التحتية وبناء المدارس والمستشفيات.....الخ⁽³⁵⁾.

تؤثر الضريبة على الدخل بشكل مباشر على نمط استهلاك الأفراد في المجتمع، حيث أن قسماً من دخل الفرد مخصص للاستهلاك، وأن فرض الضريبة على الدخل سوف يؤثر على طريقة استهلاكه للسلع والخدمات ويتبع ذلك حسب حجم الدخل الذي يحصل عليه⁽³⁶⁾. الفرد فلو كان دخله مرتفعاً فإن تغيير نمط استهلاكه لن يتأثر كما يتأثر أصحاب الدخول المتدنية. ففرض الضريبة على الدخل يؤثر على الاستثمار، سواء كان بالتشجيع على الاستثمار أو عدم التشجيع، ويتم ذلك من خلال نظام الإعفاءات الضريبية والتخفيض في معدلات الضريبة على الدخل يؤدي ذلك إلى وجود مناخ استثماري يشجع على الاستثمار، مما يؤدي ذلك إلى دفع العجلة الاقتصادية إلى الأمام وبالتالي تحقيق الرفاهية الاقتصادية في المجتمع⁽³⁷⁾.

تطبق ضريبة القيمة المضافة، باعتبارها ضريبة استهلاك عامة، على معظم المعاملات التي تتم على السلع والخدمات مع بعض الاستثناءات التي تقرها الهيئة الاتحادية للضرائب من المتوقع أن ترتفع

(35) أحمد عبدالصبور الدجاوي، مفاهيم أساسية حول السياسة الضريبية. مرجع سابق، ص 138.

(36) أحمد عبدالصبور الدجاوي، مفاهيم أساسية حول السياسة الضريبية. مرجع سابق، ص 139.

(37) أحمد ماجد - ندى الهاشمي، مرجع سابق، ص 13.

تكلفة المعيشة بشكل طفيف ولكنها ستتفاوت بتفاوت نمط حياة الأفراد وسلوكهم الإنفاقي؛ فإذا كانت نفقاتهم تتركز في المقام الأول على السلع المستتناة من ضريبة القيمة المضافة مثلاً؛ فإنه لن تكون هناك زيادة كبيرة في تكلفة المعيشة. ولتطبيق نظام القيمة المضافة بشكل يسهم في تحسين الأوضاع الاقتصادية في الدولة؛ ستحرص الحكومة على تضمين النظام قواعد محددة تفرض على الأعمال التصريح بوضوح عن مقدار ضريبة القيمة المضافة التي يسددها المستهلك عن كل معاملة؛ كما سيتم توفير المعلومات المطلوبة للمستهلك لمساعدته في اتخاذ القرار الصائب لدى شراء السلع والخدمات، لا تفرض دولة الإمارات ضريبة الدخل على الأفراد⁽³⁸⁾.

المطلب الثاني

انعكاسات تطبيق الضرائب على الاستهلاك على الاستثمار وقطاع الأعمال والاقتصاديات

المختلفة

لقد واجهت الإمارات في السنوات الأخيرة العديد من الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية دفعتها إلى تبني سياسة ضريبة جديدة على خلاف ما انتهجته منذ قيامها على مدى أربعة قرون. ومن هنا تنطلق إشكالية الدراسة حول مدى ترابط عناصر السياسة الضريبية الجديدة وإحكام ودقة تأسيسها وصياغتها، ومدى تناسبها مع طبيعة التحولات الاقتصادية والمالية التي شهدتها المنطقة وتأثيرها المحتمل على بيئة الأعمال في الدولة وكذلك على الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي⁽³⁹⁾.

(38) أحمد ماجد - ندى الهاشمي، مرجع سابق، ص 13.

(39) رضا عريبي صميذة الشلبي، دور السياسة الضريبية في توجيه وحفز الاستثمار، (مع التطبيق على الاقتصاد الليبي)، كلية الحقوق قسم الاقتصاد والمالية العامة، ط1، 2014، ص 97.

من الضروري عند صياغة السياسة الضريبية أن يوضع في الاعتبار تحقيقها للكفاءة الاقتصادية من خلال فرض الضرائب بطريقة مناسبة على الدخل الناتجة عن الاستثمار والعمل. فمن المهم بمكان أن يعمل النظام الضريبي المطبق على جعل الآثار الجانبية السلبية للضرائب عند أقل معدل ممكن، بحيث يقل معه حدوث تشوهات اقتصادية يكون لها آثارها الضارة على الاقتصاد الوطني. يمكن استخدام السياسة الضريبية بطريقة متوازنة على نحو ييسر تشجيع تحويل الاستثمار من قطاع اقتصادي معين إلى قطاع آخر تكون أنشطته مفيدة من الناحية الاقتصادية. ولا يجب أن يفهم من ذلك أنه من الضروري فرض الضريبة بطريقة متساوية على كافة أشكال الدخل، بل يمكن تحقيق كفاءة اقتصادية أكبر من خلال فرض الضريبة بأسعار منخفضة على العناصر المنقولة مثل الاستثمار. تلعب السياسة الضريبية دوراً بالغ الأثر في تشجيع وتحفيز الاستثمارات سواء المحلية أو الأجنبية لذا كان من اللازم منح تسهيلات وحوافز استثمارية من أجل توفير مناخ جاذب لتوليد استثمارات عربية بينية وأجنبية مباشرة وتحرير الاستثمارات الأفقية كالاستثمار في مجال استخراج البترول ومشتقاته، وعلى ضوء ذلك يتم جلب العملات الصعبة، وإيجاد فرص عمل للمواطنين من شأنها أن تسهم في زيادة دخول الأفراد، ورفع مستوى الخزينة العامة من الإيرادات الضريبية التي يتم استقاؤها من الجهات المستثمرة، ومن ثم تحفيز الطلب الاستهلاكي والانفاق الحكومي العام على السلع والخدمات، وزيادة معدلات استثمارات الأعمال، الأمر الذي سيعتبر عليه تحريك وتنشيط الدورات الاقتصادية، وكان من اللازم أيضاً تخفيف قواعد المنافسة ولاسيما مناخ الأعمال إذا ما أردنا تدفق رؤوس أموال القطاع الخاص، وتشجيع المستثمرين وتعزيز نشاطاتهم الاستثمارية في جميع القطاعات الاقتصادية كالطاقة والنقل والاتصالات والتكنولوجيا والإسكان والعقارات والسياحة وغيرها (40).

(40) رضا عربي صميذة الشلبي، مرجع سابق، ص 97.

يمكن للضرائب أن تلعب دور كبير في قرارات الشركات بشأن المكان الذي تعلن فيه عن أرباحها إن منح الإعفاءات الضريبية سوف يزيد من فاعليتها الأمر الذي ينعكس على قدرة الضريبة في توجيه الاستثمارات ودعمها وبالشكل الذي يعزز من عملية التنمية ولاسيما إذا كانت الاستثمارات إنتاجية هذا من جانب ومن جانب آخر فإن اقتطاع الفوائد الاقتصادية تسهم في تمويل أنشطة استثمارية أخرى تحتاجها عملية التنمية⁽⁴¹⁾.

يهدف تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة إلى الإسهام في تحسين الأوضاع الاقتصادية في الدولة، بناءً على ذلك تم الحرص على تضمين النظام قواعد محددة لقطاعات الأعمال الخاضعة للنظام الضريبي، كذلك أقرت السياسة الضريبة عدم إلزامية الشركات الصغيرة بالتسجيل في ضريبة القيمة المضافة، ويهدف هذا القرار إلى حماية الشركات الصغيرة من عبئ إعداد الوثائق، وتقديم العديد من التقارير التي يتطلبها تطبيق ضريبة القيمة المضافة، كما قد لا تحتاج الشركات للتسجيل في الضريبة في حال كانت تباع سلع أو تقدم خدمات تخضع لنسبة 0% أو المعفى من الضريبة⁽⁴²⁾.

سيتوجب على الشركات التي يفوق رقم أعمالها الحد الأدنى للإيرادات التسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة لدى الجهة الحكومية المعنية؛ كما سيتعين عليها توثيق معاملاتها المالية بما يضمن دقة سجلاتها المالية وتحديثها بشكل دائم؛ وفي حال تجاوز مبلغ ضريبة القيمة المضافة الذي تفرضه

(41) عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي. دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2005، ص 100.

(42) مرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة. مرجع سابق. نشر في الصفحة (19). المادة رقم (47).

الشركات المبلغ الذي دفعته لمورديها فسيتعين عليها سداد قيمة الفارق للحكومة؛ وتلتزم الشركات المسجلة لغايات الضريبة بما يلي (43):

- 1- فرض ضريبة القيمة المضافة على توريداتها من السلع أو الخدمات .
- 2- الاحتفاظ بالسجلات التجارية التي تتيح للحكومة التحقق من صحة معاملاتها.
- 3- لن يتم إلزام بعض الشركات الصغيرة بالتسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة؛ كما ولا تحتاج الأعمال للتسجيل لغايات الضريبة في الحالات التالية:

أ - إذا كانت تباع سلع أو تقدم خدمات غير خاضعة لضريبة القيمة المضافة.

ب- إذا كان رقم أعمالها دون الحد الأدنى للإيرادات.

ويتعين على الأعمال غير الملزمة بالتسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة حفظ سجلاتها المالية بشكل منتظم يسمح بالرجوع إليها للتأكد.

(43) أسامة عمامرة، مرجع سابق، ص ص 83-103.

الفصل الثاني

التهرب الضريبي وآليات مكافحته في دولة الإمارات العربية المتحدة

تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر المشكلات التي تواجهها الدول، والتي تجهد تلك الدول في إيجاد الحلول المناسبة للحد منها، لما تتطوي عليه هذه الظاهرة من أخطار اقتصادية واجتماعية تنعكس على الدولة والمجتمع. على الخاضع للضريبة أن يسدد الضريبة وقت تقديمه للإقرار الضريبي. حيث يتعين عليه أن يسدد الضريبة المستحقة الدفع عن أي شهر إلى الهيئة في موعد لا يجاوز اليوم الخامس عشر من الشهر الذي يليه. ويتم سداد الضريبة المستحقة الدفع من خلال الوسائل التي تحددها الهيئة. ويلاحظ هنا أن المشرع الضريبي قد تبنى طريقة التحصيل المباشر⁽⁴⁴⁾.

يعتبر التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون الإماراتي، وتقوم وزارة المالية في دولة الإمارات بإغلاق أي شركة تتهرب من دفع الضرائب لمدة (72) اثنين وسبعين ساعة، كما تفرض عليها عقوبة مالية شديدة على المتهربين⁽⁴⁵⁾.

ينص القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية على أنه «يعاقب بالحبس والغرامة التي لا تتجاوز (5) خمسة أضعاف مقدار الضريبة التي تم التهرب منها أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من: الإخضاع للضريبة الذي قام عمداً بالامتناع عن سداد أي ضريبة مستحقة الدفع أو غرامات إدارية، الخاضع للضريبة الذي قام بتخفيض القيمة الفعلية لأعماله أو بعدم

(44) محمد إبراهيم أحمد الشافعي، الضريبة الانتقائية. دراسة تحليلية لأحكام وآثار المرسوم بقانون اتحادي رقم 7 لسنة 2017، منشورات جامعة عين شمس، كلية الحقوق، ط 1، 2018، ص 37.

(45) قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. الصادر عن قصر الرئاسة في أبوظبي. بتاريخ 2017/06/11 الموافق فيه 16 رمضان 1438هـ. نشر في الصفحة (12). المادة رقم (16).

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 عمداً بتقديم معلومات وبيانات خاطئة ووثائق غير صحيحة، الشخص الذي قام عمداً بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها، الشخص الذي قام عمداً بتخفيض الضريبة المستحقة الدفع وغيرها». كما ينص القانون على أن الشخص الذي يشترك مباشرة أو يتسبب بالتهرب الضريبي يكون مسؤولاً بالتكافل والتضامن مع الشخص الذي ساعده ⁽⁴⁶⁾. كما تفرض غرامات على تقديم إقرار ضريبي غير صحيح قيمتها 3 آلاف درهم للمرة الأولى و 5 آلاف درهم في حال التكرار، وفي حال أدى الخطأ إلى عدم تسديد قيمة معينة من الضريبة تفرض غرامة بقيمة 50% من المبلغ غير المسدد، إذا لم يقم الشخص المسجل بالتبليغ الطوعي، وإذا قام بتقديم التصريح الطوعي بعد إبلاغه يتم فرض غرامة بنسبة 30% وأما إذا قام بالتصريح الطوعي قبل إبلاغه بإجراءات التدقيق الضريبي فتفرض غرامة بنسبة 5% من قيمة الضريبة التي لم تسدد. إضافة إلى العديد من الحالات الأخرى التي حدد مجلس الوزراء بقراره الوارد بهذا الخصوص قيمة الغرامات المترتبة عليها. وقد فرض المشرع الإماراتي من خلال التشريعات الضريبية عقوبات جزائية فضلاً عن العقوبات الإدارية على الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يخالفون الالتزامات الضريبية المفروضة عليهم، خصوصاً المتهربين من أداء الضريبة المستحقة ⁽⁴⁷⁾. تستعرض الباحثة هذا الفصل من خلال مبحثين ليضم المبحث الأول (ماهية التهرب الضريبي)، والمبحث الثاني (آليات مكافحة التهرب الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة).

⁽⁴⁶⁾ قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. مرجع سابق. نشر في الصفحة (17). المادة رقم (26).

⁽⁴⁷⁾ عبدالله محمد احجيله، مرجع سابق، ص 31.

المبحث الأول

ماهية التهرب الضريبي

اختلف الفقهاء في إيجاد تعريف محدد للتهرب الضريبي فهناك من ينظر إليه من زاوية ضيقة تتأسس على استعمال وسائل احتيالية غير مشروعة تخالف مقتضيات النصوص الجبائية. وهناك من ينظر إليه على أساس وسيلة يتم بمقتضاها استغلال الثغرات القانونية التي تركها المشرع، ومن هنا فالتهرب الضريبي يدخل في إطار عدم أداء الضريبة في الوقت المحدد أو عدم أدائها بشكل مطلق من خلال استعمال وسائل احتيالية، إذا هو الامتناع كلي أو الجزئي من دفع الضرائب المستحقة، باستعمال المكلف لطرق احتيالية و تدليسية من أجل الامتناع عن سداد الضريبة المفروضة عليه (48).

تتعدد تعريفات التهرب الضريبي، وتختلف وجهات النظر بين الباحثين بشأنها حيث أن القانونيين يلكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة، ويميزون بين أنواعه، بينما الاقتصاديين لا يجدون فرق بين أنواع التهرب الضريبي حيث أن لها نفس الآثار على الخزينة العامة مهما كانت صور التهرب من تحمل عبء الضريبة وأيا كان نوعها. فقد عُرف التهرب الضريبي في علم المالية العامة على أنه: تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها وعُرف بأنه كل عمل ينتج عنه تخفيض أو إلغاء للضريبة، أو تأجيل لتاريخ استحقاقها، أو زيادة في قيمة الضريبة المطلوب تنزيلها أو استردادها، دون وجه حق (49). وعرفه جانب آخر من الفقه بأنه تخلص

(48) عبدالمجيد محمود الصلاحين، التهرب الضريبي وأحكامه الفقهية كلية الشريعة. الجامعة الأردنية، ط1، 2012،

ص 22.

(49) سوزي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية. منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص 18.

المكلف بالضريبة من عبئها، كلياً أو جزئياً، بما يضر بالخزانة العامة، باستعمال طرق خارجة على القانون (50).

وتستخلص الباحثة من التعريفات السابقة أن التهرب الضريبي يتمثل في قيام الخاضع للضريبة بإتباع طرق غير مشروعة لغايات التخلص من الضريبة المستحقة أو تخفيضها بالمخالفة للقوانين الضريبية، كأن يقوم الخاضع للضريبة بتقديم إقرار غير صحيح، أو بإعلان السلع بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية ليضيع على هيئة الضرائب استيفاء حقها في تحصيل الضريبة، مما يشكل ذلك جريمة تهرب ضريبي. وترى الباحثة أنه يجب التطرق إلى أركان جريمة التهرب الضريبي جريمة فتقوم التهرب الضريبي وفقاً للقواعد العامة على ركنين: مادي ومعنوي، ويتكون الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي من ثلاثة عناصر: سلوك إجرامي في صورة استعمال وسائل غير مشروعة أو طرق احتيالية، ونتيجة إجرامية وهي التخلص كلياً أو جزئياً من تصفية أو أداء الضريبة، وعلاقة سببية تربط بينهما بما يثبت أن هذا التخلص من الضريبة كان تحت تأثير استعمال الوسائل غير المشروعة، ويقصد بالوسائل غير المشروعة هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم بالضريبة في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى هيئة الضرائب باعتباره أحد الالتزامات المترتبة في ذمة المكلف بالضريبة إثر العلاقة الضريبية التي تنشأ بمقتضى القانون الضريبي، ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع لم يعرف الوسائل غير المشروعة واكتف بسرد الأفعال التي تعتبر تهرباً ضريبياً.

(50) يسرى السامرائي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي. بحث منشور، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد (9)، لسنة 2012، ص 133.

ويمكن تصنيف صور الركن المادي إلى ثلاث صور: تحايل مادي، تحايل محاسبي،

وتحايل قانوني (51):

أولاً: التحايل المادي، يحدث هذا النوع عن طريق إخفاء أو نقل أو تحويل المكلف

بالضريبة للسلع والمنتجات الخاضعة في الواقع للضريبة، وجعلها بعيداً عن مراقبة الهيئة الاتحادية للضرائب، أو وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الخاضعة نقصد التهرب من سداد الضريبة، وقد يكون الإخفاء جزئياً أو كلياً، ويكون جزئياً في حالة اتجاه نية المكلف إلى التخفيض من عبء الضريبة دون التخلص منها كلياً مثل تخفيض القيمة الفعلية لأعماله من خلال ممارسته لأنشطة ثانوية خفية غير مصرح بوجودها أصلاً إلى جانب النشاط الرئيسي المصرح به أو الإنتاج بمقاييس مخالفة أو تفوق المقاييس المحددة مسبقاً، كما يكون الإخفاء كلياً عندما يسعن المكلف إلى التخلص كلياً من دفع الضريبة مستغلاً نقص الرقابة. حيث يتم الإنتاج والبيع دون قيد أو فواتير ودون ترك أي أثر، وهو ما يسهم بطريقة مباشرة في إرساء اقتصاد خفي غير شرعي في ظروف سرية من خلال السوق السوداء، كما يعد من قبيل الغش والاحتيال قيام المكلف عن طريق أي وسيلة كانت بعرقلة أو منع موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم لإثبات المخالفات القانونية.

ثانياً: التحايل المحاسبي، وهو الأكثر استعمالاً، حيث يقوم المكلف بالضريبة بالتزوير

في محتوى المستندات أو الإقرارات المالية أو الضريبية عن طريق إدخال تغييرات في المحاسبة باعتبارها الأساس الذي تنطلق منه الهيئة في تحديد الوعاء الضريبي، ويبحث عن مطابقة القيود المحاسبية فيما

(51) علي محمد الحوسني، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي. منشورات دبي القانونية، العدد 29، لعام 2018، ص 46.

بينها من جهة وبين المستندات الثبوتية من جهة أخرى، ويعمل على تبرير الأعباء وإثبات المداخل المقيدة محاسبياً خلافاً للواقع، ويرى أحد الدارسين بأن التحايل المحاسبي في حقيقته هو محاسبة صورية.

ثالثاً: التحايل القانوني، وهو الأسلوب الأكثر تنظيماً، فيقوم المكلف بالضريبة بخلق

وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، وله صورتان: الأولى التلاعب في تكييف الحالات القانونية، والثانية الاعتماد على العمليات الوهمية، وتتمثل الصورة الأولى في قيام المكلف بتزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون معفاة منها أو خاضعة لضريبة أقل، مثل التصريح بأن التصرف الصادر عنه هو هبة أو سلم على سبيل الوديعة غير أنه في الحقيقة عقد بيع وذلك من أجل التخلص من دفع الضريبة مستتراً بصورية العقد رغم صحته من الناحية القانونية، أو من يقوم بتنظيم إعساره خلافاً للواقع للحيلولة دون تحصيل الضرائب والرسوم المدين بها كأن يسجل جميع ممتلكاته باسم أولاده أو زوجته⁽⁵²⁾.

ومن جانب الركن المعنوي، فلا بد أن يصدر هذا العمل المادي عن إرادة آثمة لدى المكلف، فالتهرب الضريبي جريمة عمدية يتطلب قيامها توافر القصد الجنائي العام والخاص. فما لم يثبت توافر هذا القصد فلا جريمة، فالقصد الجنائي العام هو انصراف إرادة المكلف بالضريبة إلى القيام بفعل وهو يعلم بالطابع غير الشرعي لسلوكه الإيجابي أو السلبي، الذي يتحقق عن طريق الإخفاء أو الغش والاحتتيال، أما القصد الجنائي الخاص فيتمثل في اتجاه قصد المكلف بالضريبة وغاياته من مباشرة أعمال الاحتتيال إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها وبالنتيجة حرمان الهيئة من تحصيل الضريبة، ويتعين عند القضاء بالإدانة أن يبرز الحكم الركن المعنوي وإلا كان الحكم مشوباً بالقصور في التسبيب، ويقوم سوء النية لدى المكلف في غياب الإقرار الضريبي انطلاقاً من الظروف و الوقائع التي تحيط بالجاني، إذ

(52) علي محمد الحوسني، مرجع سابق، ص 46.

يمكن على سبيل المثال استخلاص سوء نية المكلف في حالة معاينة مخالفات مستندة على محاسبة غير صحيحة أو مزورة من كون المكلف بالضريبة المخالف متمرساً وذا دراية وخبرة في هذا المجال (53).

المطلب الأول

مفهوم التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي

عرّفت المادة (1) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (13) لسنة 2016 بشأن الهيئة الاتحادية للضرائب التهرب الضريبي بأنه: استخدام شخص لوسائل غير مشروعة لعدم سداد ضريبة مستحقة الدفع أو استخدام وسائل غير مشروعة لاسترداد ضريبة لم يكن له حق استرجاعها أو استردادها، كما عرّفته المادة (1) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية 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 عرّفته 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 وفقاً لأحكام هذا المرسوم (54).

أما بالنسبة للمرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة، فلم يورد تعريف للتهرب الضريبي ضمن أحكامه، وأكتفى بالإشارة في المادة (77) منه في حالة مخالفة أحكامه، بالإحالة إلى التهرب الضريبي وفقاً للقانون الاتحاد في شأن الإجراءات الضريبية.

(53) علي محمد الحوسني، مرجع سابق، ص 46.

(54) عبدالله محمد احجيله، مرجع سابق، ص 371.

ونلاحظ من تعريف المشرع الإماراتي للتهرب الضريبي أنه لم يحدد ما هي الوسائل أو الطرق التي يتم بها التهرب ولم يصفها بوسائل احتيالية أو وسائل تتطو على غش كما هو الحال في القوانين الضريبية الأخرى، بل وصفها بالوسائل غير القانونية، ونرى أن المشرع قد وفق في هذا الجانب، إذ ترك المجال مفتوح لأي وسيلة غير قانونية من شأنها أن تلد إلى التهرب من أداء الضريبة ولم يحصرها فيما يعد غش أو احتيال، الأمر الذي يدع المجال أمامه واسعاً لمحاربة هذه الجريمة والحد منها. التهرب الضريبي الوارد في التشريعات الضريبية الإماراتية ساهم في تحديد أركان جرائم التهرب الضريبي المختلفة المنصوص عليها في هذه التشريعات بشكل واضح ودقيق، حيث تعددت وتتنوعت صور هذه الجرائم في ثلاثة قوانين ضريبية، إذ وردت ثمانية صور منها في المادة (26) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، وتم النص على صورة واحدة لجريمة التهرب الضريبي في المادة (77) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 بشأن ضريبة القيمة المضافة (55).

(55) يوسف سالم علي الكعبي، مرجع سابق، ص 25.

المطلب الثاني

الآثار الاقتصادية والاجتماعية الناجمة عن التهرب الضريبي

إن محاولة عدم دفع الضريبة تؤدي الى خلق مشاكل عديدة وخطيرة على صعيد الواردات والعدالة الاجتماعية، كما أنها قد تكون السبب في حصول الأزمات الاقتصادية وإلى عدم المساواة بين الأفراد حيث يتحمل الملتزمون منهم أعباء أكثر من المتهربين. وبهذا فإن للتهرب الضريبي عدة آثار منها⁽⁵⁶⁾:

الآثار الاقتصادية:

للهرب الضريبي آثار اقتصادية سلبية أهمها: ينتج عن التهرب انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني بكبح أهم محفزات الاقتصاد فالمكلف المتهرب سواء شخص لتالي في وضعية مالية أفضل من الذين دفعوا مستحقاتهم اتجاه الخزينة العمومية وبالتالي فوضعيته المالية تسمح له في ظل الظروف الاقتصادية أن يقوي مكانته في السوق، بتقديم منتجات وخدمات بأسعار تنافسية لتتاح له بذلك الفرصة لاحتكار السوق.

أن التهرب الضريبي يؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي تؤثر سلباً على الخزينة العامة للحكومة، ويترتب على العجز في الخزينة العامة الناتج عن التهرب الضريبي عرقلة برامج الانفاق

⁽⁵⁶⁾ سالم محمد الشوابكة، التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية. مجلة الحقوق، مجلة علمية محكمة ربع سنوية تعني بنشر الدراسات القانونية والشرعية، مجلس النشر العلمي، العدد 04، السنة 27، ديسمبر 2003، ص 101.

العام للدولة وما تؤدي إليه من زيادة فجوة التهرب الضريبي نتيجة لانخفاض إنفاق الدولة وبالتالي ضعف ثقة المكلفين بالحكومة (57).

كذلك يشكل التهرب الضريبي أحد معوقات تحقيق التنمية الاقتصادية لكون الضريبة من الوسائل الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية. حيث تؤثر التهرب الضريبي سلباً على التوازن القطاعي في الاقتصاد القومي، فوجود فرص للتهرب الضريبي في أنشطة اقتصادية معينة يجذب المستثمرين إليها وتتوسع هذا النشاط، وقد يكون هذا التوسع غير مفيداً للاقتصاد الوطني إلا في حدود معينة حسب التخطيط الاقتصادي للبلد. فيؤدي إلى تشوه الاقتصاد بحيث تكون أحد القطاعات متقدمة على القطاعات الأخرى ويكون الاقتصاد غير متكافئ وأحادي الجانب ويعرضه للأزمات الاقتصادية وبهذا يفقد الضريبة خاصيتها كأداة لتوجيه السياسة الاقتصادية (58).

في بعض الأحيان تلجأ الحكومة إلى تقليص دعمها لأسعار السلع والخدمات التي تقدمها الحكومة لتعويض النقص في الإيرادات الناجمة من التهرب الضريبي. إن السياسة الضريبية ستعشل في معالجة مشكلة التضخم في حالة وجود التهرب الضريبي. فعلى الرغم كون السياسة الضريبية إحدى الأدوات الرئيسية التي تستخدمها الحكومة لمعالجة التضخم عن طريق سحب القوة الشرائية الزائدة من المستهلكين المسببة لارتفاع الأسعار، ولكن وجود التهرب الضريبي يؤدي إلى فشل فاعلية هذا الأداة لتحقيق هذا الهدف (59).

(57) محمد البدرى، التهرب الضريبي بين التفسير الإداري و التفسير التشريعي. منشأة المعارف، الإسكندرية، جامعة المنوفية ط1، 2007، ص 122.

(58) سالم محمد الشوابكة، مرجع سابق، ص 102.

(59) محمد عبد الله صوان، مرجع سابق، ص 22.

الآثار الاجتماعية:

أن للتهرب الضريبي عدة آثار وهي تؤثر بشكل كبير على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصين على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة. وتظهر الانعكاسات الاجتماعية في التهرب الضريبي بشكل واضح في عدم شعور المكلفين بتطبيق مبدأ المساواة والعدالة، أي عدم شمول الضريبة للجميع، فعدم خضوع بعض الدخول للضريبة يخل بالمفهوم العام للعدالة⁽⁶⁰⁾.

كذلك فإن التهرب من الضريبة يضعف إيمان وثقة المواطنين بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للمجتمع و يقلل الثقة بالإدارة المالية و تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي⁽⁶¹⁾.

وكذلك دفع الضرائب غير المباشرة التي تفرض على السلع الاستهلاكية فمن الملاحظ أن المتهربين من الضرائب هم في أغلب الأحيان أفراد يتميزون بمستوى معيشي جيد و يستفيدون بأموالهم لدى السلطات لعدم الوقوع في العقاب الشيء الذي يزيدهم تلاحماً، هذه الحالة أو الوضعية تثبت الفوارق بين المكلف " المتهرب" و المكلف " النزيه" و تزيد من حدتها⁽⁶²⁾.

⁽⁶⁰⁾ خالد مهدي، التهرب الضريبي الدولي: أبعاد الظاهرة وسبل التصدي لها. دراسة في ظل مجهودات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، 2018، ص 23.

⁽⁶¹⁾ طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته جامعة قاصدي مرباح. ورقلة الجزائر، 2015، ص 37.

⁽⁶²⁾ مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي. دفاتر السياسة والقانون جانفي، 2015، ص 34.

المبحث الثاني

آليات مكافحة التهرب الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة

فرض القانون الالتزامات الضريبية لضمان مصلحة الدولة الضريبية وحققها في تحصيل الضرائب؛ ولتأكيد هذا الضمان وحمايته لهذه المصلحة من العبث وضع القانون الجزاءات اللازمة لتحقيق هذا الغرض؛ وقد كانت التشريعات القديمة تفرض جزاءات بالغة الشدة على من يرتكب الجريمة الضريبية؛ وصلت إلى الإعدام والإيداع في السجون ثم ما لبث أن تطورت فكرة الجزاء الضريبي إلى معنى آخر أخف حدة عما كان من قبل فاتجهت الدولة إلى إساءة معاملة من يخالف القانون الضريبي من خلال إخضاعه لأحكام خاصة قد تضر بمصالحه ومعاقبته عقاباً ينطوي على تعويض الضرر الذي حاق بالدولة نتيجة الإخلال بالتزامه الضريبي؛ فضلاً عن إخضاعه للعقوبة الجنائية وقد اضطرت الدولة فيما يتعلق بالعقوبات الجنائية إلى إدخال العقوبة المقيدة للحرية في أحوال الغش الضريبي؛ وذلك نظراً لخطورة النتائج المترتبة على هذا الغش بالإضافة إلى أن بعض القوانين شددت العقوبات في حال العود، وقد تم اللجوء في بعض الحالات إلى فرض جزاءات غير جنائية إلى جانب الجزاء الجنائي، كما أن بعض القوانين أقرت التصالح الجنائي⁽⁶³⁾.

أخذ القانون الإماراتي بعقوبتي الحبس والغرامة في جرائم التهرب الضريبي؛ وترك المصادرة للقواعد العامة في قانون العقوبات؛ وذلك وفقاً لنص المادة (26) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية على أنه⁽⁶⁴⁾:

⁽⁶³⁾ يوسف سالم علي الكعبي، مرجع سابق، ص. 72

⁽⁶⁴⁾ قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. مرجع سابق. نشر في الصفحة 17. المادة رقم

(26)، البند (1).

1- دون الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر يعاقب بالحبس والغرامة التي لا تتجاوز (5)

خمس 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.
- خاضع للضريبة الذي قام عمداً بتخفيض القيمة الفعلية أعماله أو بعدم ضم أعماله المرتبطة، وذلك بقصد عدم الوصول إلى حد التسجيل المطلوب.
- الشخص الذي قام بفرض وتحصيل مبالغ من عملائه مدعياً أنها ضرورية دون أن يكون مسجلاً.
- الشخص الذي قام عمداً 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.

2- 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 وفقاً لأحكام هذا القانون أو أي قانون ضريبي.

3- تطبيق المحكمة المختصة عقوبات التهرب الضريبي على أي شخص ثبت اشتراكه مباشرة أو متسبباً للتهرب الضريبي وفقاً للقانون الاتحادي رقم (3) لسنة 1987.

4- دون الإخلال بما ورد في البند (2) من هذه المادة، إذا ثبت قيام شخص بالإشتراك مباشرة أو بالتسبب للتهرب الضريبي وفقاً للبند (3) من هذه المادة، فإنه يكون مسؤولاً بالتكافل والتضامن مع الشخص الذي

ساعده عن سداد الضريبة المستحقة الدفع والغرامات الإدارية وفقاً لأحكام هذا القانون أو أي قانون ضريبي آخر ⁽⁶⁵⁾.

هذا المبحث سيقسمه الباحثة إلى مطلبين ليضم المطلب الأول (الآليات الإدارية لمكافحة التهرب الضريبي)، والمطلب الثاني (الآليات الجنائية مكافحة التهرب الضريبي).

المطلب الأول

الآليات الإدارية لمكافحة التهرب الضريبي

نصت المادة رقم (76) من المرسوم بقانون اتحادي رقم 8 لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة على الآتي ⁽⁶⁶⁾: دون الإخلال بأحكام القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية؛

1- على الهيئة إصدار تقييم الغرامات الإدارية للشخص وتبليغه بها خلال (5) خمسة أيام عمل من تاريخ الإصدار وذلك في أي من الحالات الآتية:

أ- عدم قيام الخاضع للضريبة بعرض الأسعار شاملة للضريبة وفقاً لأحكام المادة (38) من هذا المرسوم بقانون.

ب- عدم قيام الخاضع للضريبة بإبلاغ الهيئة عن تطبيقه للضريبة على أساس الهامش وفقاً لأحكام المادة (43) من هذا المرسوم بقانون.

⁽⁶⁵⁾ قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. مرجع سابق. نشر في المادة رقم (1)، البند (4).

⁽⁶⁶⁾ مرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 بشأن ضريبة القيمة المضافة. نشر في الصفحة 30. المادة رقم (76).

ت- عدم التقيد بالشروط والإجراءات الواجبة حول حفظ السلع في منطقة محددة أو نقلها إلى منطقة محددة أخرى.

ث- عدم قيام الخاضع للضريبة بإصدار الفاتورة الضريبية أو المستند البديل عند قيامه بأي توريد.

ج- عدم قيام الخاضع للضريبة بإصدار الإشعار الدائن الضريبي أو المستند البديل.

ح- عدم التزام الخاضع للضريبة بالشروط والإجراءات المتعلقة بإصدار الفاتورة الضريبية والإشعار الدائن الضريبي إلكترونياً .

ونصت المادة رقم (25) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات

الضريبية على (14) مخالفة بالإضافة إلى أية مخالفة أخرى يصدر بها قرار من مجلس الوزراء ⁽⁶⁷⁾.

ونص البند (2) من ذات المادة على أن تحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون المعلومات

والبيانات التي يجب أن يتضمنها تقييم الغرامات الإدارية ⁽⁶⁸⁾؛ كما نص البند (3) على أن يصدر مجلس

الوزراء قراراً يحدد بموجبه الغرامات الإدارية لكل مخالفة من المخالفات الواردة في البند (1) من هذه

المادة على أن لا تقل الغرامة الإدارية عن (500) خمسمائة درهم لأية مخالفة ولا تجاوز (3) ثلاثة

أضعاف مقدار الضريبة التي تم إصدار تقييم الغرامات الإدارية بشأنها ⁽⁶⁹⁾. ونص البند (4) على أنه لا

⁽⁶⁷⁾ قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. مرجع سابق. نشر في الصفحة 15-16، المادة رقم (25).

⁽⁶⁸⁾ قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. مرجع سابق. نشر في الصفحة 15-16، المادة رقم (25)، البند (2).

⁽⁶⁹⁾ قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. مرجع سابق. نشر في الصفحة 15-16، المادة رقم (25)، البند (3).

يترتب على توقيع أي غرامة إدارية بمقتضى أحكام هذا القانون أو أي قانون آخر إعفاء أي شخص من مسؤولية سداد الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون أو القانون الضريبي⁽⁷⁰⁾.

صدر قرار مجلس الوزراء رقم (40) لسنة 2017 بشأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية في الدولة؛ والذي أتى في (8) مواد الأولى متعلقة بالتعريفات والثانية بنطاق السريان وإشار إلى الجداول المرفقة بالقرار بشأن المخالفات والغرامات المتعلقة بالقوانين الضريبية الصادرة مؤخراً وهي قانون الإجراءات الضريبية والمرسوم بقانون في شأن الضريبة الانتقائية؛ والمرسوم بقانون في شأن ضريبة القيمة المضافة. والثالثة أكدت على عدم تأثير توقيع الغرامات الإدارية المرفقة بالقرار على المسؤولية عن سداد الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام القوانين الضريبية الاتحادية؛ والرابعة نصت على حق مجلس الوزراء في تعديل الغرامات الإدارية الواردة فيه؛ سواء بالإضافة أو الحذف أو التعديل ونصت المادة الخامسة منه على حق الشخص في الاعتراض على الغرامات المفروضة عليه وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الضريبية؛ السادسة خولت وزير المالية إصدار القرارات التنفيذية لهذا القرار والسابعة والثامنة تعلقت بتاريخ السريان والنشر⁽⁷¹⁾. وفيما يلي ستذكر الباحثة ملامح المخالفات والغرامات الإدارية الواردة بالجدولين رقم (1) المتعلق بتطبيق القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية؛ ورقم (3) المتعلق بتطبيق المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة؛ حيث أنهما يطبقان على قانون ضريبة القيمة المضافة.

⁽⁷⁰⁾ قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. مرجع سابق. نشر في الصفحة 15-16، المادة رقم (25)، البند (4).

⁽⁷¹⁾ قرار مجلس الوزراء رقم (40) لسنة 2017 في شأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية في الدولة. في شأن اللائحة التنفيذية للقانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية. الصادر عن مجلس الوزراء الإماراتي. نشر في الصفحة 1-3. المادة (1-8).

أورد الجدول رقم (1) في شأن الإجراءات الضريبية المشار إليه أعلاه؛ (15) خمسة عشر مخالفة تراوحت الغرامات المفروضة عليها بين مبالغ ثابتة ونسب تحسب على أساس نتيجة الخطأ في تقديم الإقرارات أو غيرها من الالتزامات المفروضة على الأشخاص أو الخاضعين للضريبة.

ومن الملاحظ أن المبالغ الثابتة تراوحت بين (1000) درهم و (50000) درهم؛ ويتم رفع بعض بعضها في حال التكرار إلا أنها لم تتجاوز (50000) في كل الحالات الواردة؛ وفي شأن النسب المحددة فإنها تراوحت بين 1% 50% من الضرائب أو الغرامات الغير مدفوعة وفروقات المبالغ الغير مسددة.

وأورد الجدول رقم (3) بشأن المخالفات والغرامات المتعلقة بتطبيق المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة؛ (6) مخالفات مختلفة عن ما ورد في الجدول (1) بشأن المخالفات والغرامات المتعلقة بتطبيق قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الاجراءات الضريبية؛ وأتبع ذات المنهج في تنويع الغرامات بين المبالغ الثابتة والنسب؛ بيد أن الغرامات المنصوص عليها في الجدول رقم (3) أغلبها عبارة عن مبالغ ثابتة تتراوح بين (2500) درهم و (50000) درهم؛ ولم يتم رفعها في أي مخالفة في حال التكرار، كما أنه لم يحدد سوى نسبة واحد وهي 50% من الضريبة؛ إن وجدت؛ والمفروضة على السلع فيما يتعلق بالمخالفة⁽⁷²⁾.

⁽⁷²⁾ قرار مجلس الوزراء رقم (40) لسنة 2017 في شأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية في الدولة. في شأن اللائحة التنفيذية للقانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية. الصادر عن مجلس الوزراء الإماراتي. نشر في الصفحة 1-3. المادة (1-8).

نجد أن المادة (25) من قانون التقييم الضريبي وتقييم الغرامات الإدارية قانون اتحادي

رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية على الهيئة إصدار تقييم الغرامات الإدارية للشخص وتبليغه به خلال خمسة أيام عمل وذلك في أي من المخالفات الآتية⁽⁷³⁾:

أ- عدم قيام الشخص الذي يمارس الأعمال بحفظ السجلات المطلوبة وغيرها من المعلومات المحددة في هذا القانون والقانون الضريبي.

ب- عدم قيام الشخص الذي يمارس الأعمال بتقديم البيانات والسجلات والمستندات المتعلقة بالضريبة باللغة العربية إلى الهيئة عند الطلب.

ت- عدم قيام الخاضع للضريبة بتقديم طلب التسجيل خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.

ث- عدم قيام المسجل بتقديم طلب إلغاء التسجيل خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.

ج- عدم قيام المسجل بإبلاغ الهيئة بأي حالة قد تتطلب تعديل المعلومات الخاصة بسجله الضريبي المحفوظ لدى الهيئة.

ح- 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.

خ- 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.

د- عدم قيام المسجل بتقديم الإقرار الضريبي خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.

⁽⁷³⁾ قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. مرجع سابق. نشر في الصفحة 15-16. المادة رقم (25).

ذ- عدم قيام الخاضع للضريبة بسداد الضريبة المبينة أنها الضريبة مستحقة الدفع في الإقرار الضريبي الذي تم تقديمه أو التقييم الضريبي الذي تم تبليغه به خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي. قيام المسجل بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح.

نصت المادة (37) من قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية سداد وتحصيل الضريبة والغرامات الإدارية في حالات خاصة على الممثل القانوني الاستمرار في تقديم الإقرارات الضريبية اللازمة للهيئة عن الخاضع للضريبة⁽⁷⁴⁾.

ونصت المادة (38) من قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية على مسؤولية سداد الضريبة في حال الشراكة 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⁽⁷⁵⁾.

ونصت المادة (39) على سداد الضريبة والغرامات الإدارية في حالات خاصة⁽⁷⁶⁾:

1- تسدد الضريبة المستحقة الدفع في حالات الوفاة على النحو الآتي:

خ- بالنسبة للضريبة المستحقة الدفع على الشخص الطبيعي قبل تاريخ وفاته؛ تسدد من قيمة عناصر التركة أو من الدخل الناتج عنها قبل توزيعها على الورثة أو الموصي لهم.

⁽⁷⁴⁾ قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. مرجع سابق. نشر في الصفحة 23. المادة رقم (37).

⁽⁷⁵⁾ قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. مرجع سابق. نشر في الصفحة 23. المادة (38).

⁽⁷⁶⁾ قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. مرجع سابق. نشر في الصفحة 24. المادة (39).

د- إذا تبين بعد توزيع التركة وجود ضريبة مستحقة الدفع لم يتم سدادها يتم الرجوع على الورثة والموصي لهم كل بحدود نصيبه في التركة لسداد الضريبة المستحقة الدفع؛ وذلك ما لم يكن قد تم الحصول على شهادة براءة ذمة من الهيئة لممثل التركة أو لأي من الورثة.

2- تسدد الضريبة المستحقة الدفع والغرامات الإدارية على الخاضع للضريبة ناقص الأهلية أو الغائب أو المفقود أو غير المعروف محل إقامته ومن في حكمهم؛ من قبل من يمثله قانوناً؛ وذلك من أموال وأموال الخاضع للضريبة.

3- تسدد الضريبة المستحقة الدفع والغرامات الإدارية على الخاضع للضريبة فاقد الأهلية من قبل من يمثله قانوناً وذلك من أموال وأموال الخاضع للضريبة.

نصت المادة (46) تخفيض الغرامات الإدارية أو الإعفاء منها إذا قامت الهيئة بتوقيع غرامة إدارية على أي شخص لمخالفته أحكام هذا القانون أو القانون الضريبي للهيئة أن تخفض أو تعفيه من الغرامة الإدارية إذا قام بتقديم الأدلة التي تبرر سبب عدم التزامه وذلك وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون⁽⁷⁷⁾. ولا يتم إعفاء أي شخص من مسؤولية سداد الضريبة المستحقة الدفع أو الغرامات الإدارية وإن عوقب الشخص بأي عقوبة بموجب قانون الإجراءات الضريبية.

⁽⁷⁷⁾ قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. مرجع سابق. نشر في الصفحة 26. المادة (46).

المطلب الثاني

الآليات الجنائية لمكافحة التهرب الضريبي

نصت المادة (24) من القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات

الضريبية على أنه للهيئة إصدار تقييم ضريبي بطريقة تقديرية إذا تعذر تحديد الضريبة التي تعتبر مستحقة الدفع أو الضريبة القابلة للاسترداد ولم تكن مستحقة الاسترداد حسب الأحوال. وقد حدد أكثر من حالة للجوء إلى التقدير الجزائي نذكر من بينها (78):

- 1- عدم قيام الخاضع للضريبة بالتقدم للتسجيل خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.
- 2- عدم قيام المسجل بتقديم الإقرار الضريبي خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.
- 3- قيام الخاضع للضريبة بتقديم إقرار غير صحيح.

وعليه فإن تحديد أرباح الخاضع للضريبة بطريق التقدير الجزائي؛ يعد جزءاً رادعاً له في حال لم يقدم هو إقراراً ما عن أرباحه؛ أو لم يؤسسه على أساس من دفاتر منتظمة أمينة مؤيدة بالمستندات أو عدم التزامه بالإبلاغ في الميعاد القانوني بوقف منشأته؛ وهنا يتم التقدير على أساس أرباح الخاضع للضريبة المفترضة إلى الحقيقة. كما أنه قد يلجأ القانون إلى فرض جزاءات إجرائية ومثالها الجزاءات الآتية:

أ- ما نصت عليه المادة (18) من قرار مجلس الوزراء رقم (52) لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة على أنه لا يترتب

(78) قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. مرجع سابق. نشر في الصفحة 14-15. المادة (24).

على إلغاء التسجيل الضريبي إعفاء الشخص من القيام بالواجبات والالتزامات المنصوص عليها في المرسوم بقانون والتي كانت مطبقة عليه عندما كان مسجلاً (79).

كما ينص البند (2) من المادة (8) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية بدولة الإمارات على أنه يعتبر أي إقرار ضريبي غير مكتمل يتم تسليمه للهيئة غير مقبول من قبلها إذا لم يتضمن البيانات الأساسية التي يحددها القانون الضريبي (80).

ومن هذا المنطلق فقد حرص المشرع الإماراتي على سن الأحكام العقابية ضد مرتكبي الجرائم الضريبية ومنها جريمة التهرب الضريبي ضمن قانون الإجراءات الضريبية الاتحاد والرسوم بقانون اتحادي في شأن الضريبة الانتقائية، بالإضافة إلى المرسوم بقانون اتحادي في شأن ضريبة القيمة المضافة، وذلك دون الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها أ قانون آخر وأخذاً بعين الاعتبار ما تضمنه قانون العقوبات الاتحادي من أحكام في شأن الجرائم الأخرى المرتبطة بالجرائم الضريبية (81).

تمثل العقوبة ردة فعل المجتمع في مواجهة الجريمة والمجرم، وتعتبر نظاماً قانونياً لتحقيق أم المجتمع وحمايته، ولا تختلف سياسة العقاب الضريبي عن نظرية العقوبة بالقسم العام لقانون العقوبات فهي جزاء يقرره القانون الضريبي ويوقعه القاضي المختص على من يثبت مسؤوليته عن الجريمة الضريبية، سواء كان الخاضع للضريبة شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، وذلك مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات العام أو أي قانون آخر وتنقسم العقوبات بشكل عام إلى عقوبات

(79) المادة (18) من قرار مجلس الوزراء رقم (52) لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية.
(80) قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. مرجع سابق. الصفحة 7. المادة رقم (8)، البند (2).

(81) حمد سعيد محمد هزاز العامري، مرجع سابق، ص 23.

أصلية وهي تلك التي تحكم المحكمة بها فقط كجزاء للجريمة وعقوبات فرعية وهي تلك العقوبات التي لا يحكم بها بمفردها كعقوبة للجريمة، بل إنها تضاف إلى غيرها من العقوبات الأصلية، وتعد العقوبات التكميلية أحد فرعي العقوبات الفرعية، فهي تتميز أي العقوبات التكميلية بأنها تضاف إلى عقوبة أخرى أصلية فلا يحكم بها بمفردها ويتعين على المحكمة أن تحكم بها إذا كانت وجوبية ولا تقتصر على الجنايات بل منها ما يسري على الجناح، أما الفرع الثاني من العقوبات الفرعية فيتمثل في العقوبات التبعية والتي تتميز بأنها تضاف كذلك إلى عقوبة أخرى أصلية وهي تتبع الحكم بقوة القانون أي من الواجب إعمالها حتى ولو لم تحكم بها المحكمة كما تتميز هذه العقوبة بأنها تتبع الحكم بالجناية فقط⁽⁸²⁾:

أولاً: العقوبات الأصلية

يقصد بالعقوبة الأصلية تلك التي تكفي بمفردها لتحقيق معنى الجزاء الجنائي؛ وبالتالي يمكن أن تحكم المحكمة بها فقط كجزاء للجريمة؛ فمنها ما هو مقرر كعقوبة للجناية ومنها ما يقرر للجنة ومنا ما يحكم بها عن ارتكاب المخالفة؛ وقد عدت (المادة 66) عقوبات اتحادي العقوبات الأصلية وهي عقوبات الحدود والقصاص والدية؛ وعقوبات تعزيرية وتتمثل في الإعدام السجن المؤبد السجن المؤقت، الغرامة والنظر إلى العقوبات الأصلية في الجرائم الضريبية نجد أن المشرع الضريبي اعتبرها الجزاءات الأساسية على ارتكاب الجريمة الضريبية سواء تمثلت الجريمة في التهرب من الضريبة أو غيرها من الجرائم الضريبية الأخرى بحيث تفي هذه الجزاءات بذاتها وبشكل مباشر بفكرة العقاب؛ فلا يتصور أن يصدر حكم جنائي في جريمة ضريبية بإدانة شخص متهرب من الضريبة دون أن يتضمن إحدى العقوبتين الحبس أو الغرامة إن لم يكن كلاهما معاً.

(82) يوسف سالم علي الكعبي، مرجع سابق، ص 76.

لما كان النشاط الإجرامي في جريمة التهرب الضريبي والجرائم الضريبية بشكل عام يتمثل في مخالفة الالتزامات الضريبية؛ فإن الفاعل الأصلي في الجريمة يكون بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام الذي يفرضه عليه القانون الضريبي سواء بإلزامه بالقيام بعمل أو بامتناع عن عمل تجاه الدولة المتمثلة في الجهة المعنية بتحصيل الضرائب أي يكون هو الطرف الملتزم في العلاقة الضريبية التي ينشئها القانون الضريبي، وبما أن القانون الضريبي أخضع أشخاص معينون يشكلون "الطرف الملتزم" كنوع من التنظيم الخاص في إنشاء علاقات ضريبية بين الدولة وهؤلاء الأشخاص؛ فإنه يمكن القول بأنه طالما أن الواجبات الضريبية الجنائية لا يتوجه بها القانون إلا لمن كان ملتزماً في العلاقة الضريبية التي نشأ عنها هذا الواجب فإنه لا يعتبر فاعلاً أصلياً في الجريمة الضريبية إلا الطرف الملتزم في هذه العلاقة الضريبية؛ فمثلاً لا يعتبر فاعلاً أصلياً في جريمة عدم تقديم الإقرار سوى من كان ملزم بتقديم الإقرار ولا يعتبر فاعلاً أصلياً في جريمة عدم أداء الضريبة في الميعاد إلا من كان ملزماً بإداء الضريبة (83).

ثانياً: العقوبات التكميلية

نظم المشرع العقوبات الفرعية بنوعيتها (التبعية والتكميلية) ضمن أحكام الفصل الثاني من قانون العقوبات الاتحادي وتحديداً في المواد من (73 وحتى 82)؛ حيث تتمثل العقوبات التبعية وفق المادة (73) في الحرمان من بعض الحقوق والمزايا كما يمكن أن تتمثل في مراقبة الشرطة للمحكوم عليه بعد انقضاء مدة عقوبته؛ وهذه العقوبات التبعية تلحق المحكوم عليه بقوة القانون دون حاجة إلى النص عليها في الحكم؛ ومثال ذلك بأن كل حكم صادر بعقوبة الإعدام يستتبع بقوة القانون من يوم صدوره وحتى يتم تنفيذه حرمان المحكوم عليه من كل الحقوق والمزايا فيحرم من أن يكون ناخباً أو عضواً

(83) يوسف سالم علي الكعبي، مرجع سابق، ص 76.

في المجالس التشريعية أو الاستشارية و أن يكون عضواً في المجالس البلدية و في مجالس إدارة الهيئات أو المؤسسات العامة أو الجمعيات أو المؤسسات ذات النفع العام أو شركات المساهمة أو مديراً لها أو أن يكون وصياً أو قيمياً أو وكيلاً أو أن يحمل أوسمه وطنية أو أجنبية أو أن يحمل السلاح، إلا أنه لا يجوز أن تزيد مدة الحرمان على ثلاث سنوات من تاريخ الانتهاء من تنفيذ العقوبة وذلك وفق المادة (75) عقوبات اتحادي؛ أضف إلى ذلك إذا كان المحكوم عليه بعقوبة السجن المؤبد أو المؤقت موظفاً عاماً أو مكلفاً بخدمة عامة ترتب على الحكم عزله منها حسب نص المادة (78) عقوبات اتحادي⁽⁸⁴⁾.

وأما بشأن العقوبات التكميلية والتي لا تقتصر على الجنايات فقط بل منها ما يسري على الجنيح؛ فالمحكمة عند الحكم في جريمة ما بالحبس أن تأمر بحرمان المحكوم عليه من حق أو أكثر مما نص عليه في المادة (75) لمدة لا تقل عن سنة ولا تزيد على ثلاث سنوات تبدأ من نهاية تنفيذ العقوبة أو انقضائها لأي سبب آخر؛ وذلك وفق المادة (80) من قانون العقوبات الاتحادي⁽⁸⁵⁾؛ كما يجوز عند الحكم على موظف عام بالحبس في إحدى الجرائم التي يشترط أن يكون الجاني فيها موظفاً عاماً أن يحكم عليه بالعزل مدة لا تقل عن سنة ولا تزيد على ثلاث سنوات» وفق المادة (81) من ذات القانون؛ كما أن مصادرة الأشياء والأموال المضبوطة التي تستعمل في الجريمة؛ يعد من قبيل العقوبات التكميلية التي للمحكمة الحكم بها.

⁽⁸⁴⁾ يوسف سالم علي الكعبي، مرجع سابق، ص 76.

⁽⁸⁵⁾ نص المادة (82) وفقاً لآخر تعديل بموجب مرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2016، الصادر بتاريخ 2016/09/18. نشر في الصفحة 3: تحكم المحكمة عند الحكم بالإدانة؛ بمصادرة الأشياء والأموال المضبوطة التي استعملت في الجريمة أو كان من شأنها أن تستعمل فيها أو كانت محللاً لها أو التي تحصلت منها فإذا تعذر ضبط أي من تلك الأشياء أو الأموال حكمت المحكمة بغرامة تعادل قيمتها وذلك كله دون الإخلال بحقوق الغير حسن النية.

ولما كانت جريمة التهرب الضريبي تعد من قبيل الجرح وذلك لأن عقوبتها محددة بالحبس أو بالغرامة أو كليهما (المادة 26 من قانون الإجراءات الضريبية)؛ إلا أن التشريع الضريبي قانون العقوبات الاتحادي؛ الإماراتي وتحديداً قانون الإجراءات الضريبية قد خلى من أي تنظيم في شأن العقوبات التكميلية بشأن هذه الجريمة؛ وبالتالي يمكن الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات الاتحادي بشأن توقيع العقوبات التكميلية عند الحكم بالإدانة على مرتكب جريمة التهرب الضريبي (86).

كما أن مسؤولية الأشخاص الاعتبارية عما يرتكبه ممثلوها أو مديروها من جرائم ضريبية وتحديداً جريمة التهرب الضريبي فإنه لا يجوز الحكم عليها بغير الغرامة والمصادرة والتدابير الجنائية المقررة للجريمة قانوناً ومما سبق بيانه؛ نرى أنه من المناسب أن يتم النظر بشأن إقرار بعض العقوبات التكميلية ضمن قانون الإجراءات الضريبية؛ خصوصاً أن القانون الضريبي جاء ليخاطب كل من الشخص الطبيعي والاعتباري؛ وتعتبر العقوبات التكميلية مهمة إلى جانب العقوبات الأصلية خصوصاً في سبيل ردع وجزر الشخص الاعتباري. للكشف عن الجرائم لابد من وجود أشخاص خولهم القانون القيام بأعمال التحري وجمع المعلومات بشأنها ومنحهم اختصاصات لممارسة هذه الأعمال وفق إجراءات رسمها لهم في سبيل مكافحة تلك الجرائم ومعاقبة مرتكبيها. وهذا ما يطلق عليه بالضبط القضائي وهو المرحلة الإجرائية السابقة على بداية الخصومة الجنائية والذي من شأنه الكشف عن وقوع الجريمة وجمع الاستدلالات اللازمة لمعرفة مرتكبها وتقديم النيابة العامة (1)؛ ويقوم بالضبط القضائي ما يسمى مأموري الضبط القضائي؛ وقد حددهم قانون الإجراءات الجزائية الاتحادي (2)؛ ومنهم أعضاء النيابة العامة وضباط الشرطة؛ وأوردت المادة (34) من ذات القانون بأنه "يجوز بقرار من وزير العدل بالاتفاق

(86) يوسف سالم علي الكعبي، مرجع سابق، ص 76.

مع الوزير المختص أو السلطة المختصة تخويل بعض الموظفين صفة مأموري الضبط القضائي بالنسبة إلى الجرائم التي تقع في دائرة اختصاصهم وتكون متعلقة بأعمال وظائفهم⁽⁸⁷⁾.

ونلاحظ بأن اختصاص مأمور الضبط القضائي يمكن أن يكون اختصاص خاص بالنسبة للجرائم التي تتعلق بالوظائف التي يمارسونها ويعتبر مأموري الضرائب من مأموري الضبط القضائي ذوى الاختصاص الخاص بالجرائم الضريبية؛ لذا فقد جاءت المادة (50) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي لتقرر منح صفة الضبطية القضائية للمدير العام ومدقي الضرائب بقولها يكون للمدير العام ومدقي الضرائب الذين يصدر بتحديدهم قرار من وزير العدل بالاتفاق مع الوزير صفة مأموري الضبط القضائي في إثبات ما يقع من مخالفات لأحكام هذا القانون أو القانون الضريبي أو القرارات الصادرة تنفيذاً لهما ويتطلب الكشف عن جريمة التهرب الضريبي والجرائم الضريبية مجموعة من مأموري الضبط القضائي قادرة بحكم تخصصهم المهني كمدقي ضرائب أو بحكم قدرتهم على البحث والتحري عن الجرائم بصفة عامة؛ فقد حددت المادة (30) من قانون الإجراءات الجزائية مهامهم بقولها " يقوم مأمورو الضبط القضائي بتقصي الجرائم والبحث عن مرتكبيها وجمع المعلومات والأدلة اللازمة

⁽⁸⁷⁾ قانون اتحادي رقم (35) لسنة 1992 بإصدار الإجراءات الجزائية؛ الطبعة 2017. الصفحة 29. المادة رقم (33)، تنص على أعضاء النيابة العامة؛ ضباط الشرطة وصف ضباطها وأفرادها ضباط وصف وأفراد حرس الحدود والسواحل؛ ضباط الجوازات ضباط الموانئ البحرية والجوية من رجال الشرطة أو القوات المسلحة ضباط وصف ضباط الدفاع المدني مفتشو البلديات» مفتشو وزارة العمل والشؤون الاجتماعية؛ مفتشو وزارة الصحة؛ الموظفون المخولون صفة مأموري الضبط القضائي بمقتضى القوانين والمراسيم والقرارات المعمول بها".

للتحقيق والاثهام "؛ كما أعطاهم القانون كذلك سلطة سماع أقوال المتهم في حالات معينة كما في حالة إذا خولهم القانون سلطة القبض على المتهم (88).

(88) قانون اتحادي رقم (35) لسنة 1992 بإصدار الإجراءات الجزائية؛ الطبعة 2017. نشر في الصفحة 35. المادة رقم (47). تنص على " يجب على مأمور الضبط القضائي أن يسمع أقوال المتهم فور القبض عليه أو ضبطه وإحضاره وإذا لم يأت بما يبرئه يرسله ثمان وأربعين ساعة إلى النيابة العامة المختصة ويجب على النيابة العامة أن تستجوبه خلال أربع وعشرين ساعة ثم تأمر بالقبض عليه أو إطلاق سراحه.

الخاتمة

لقد دفعت التطورات الاقتصادية والمالية التي شهدتها دولة الإمارات العربية المتحدة في السنوات الأخيرة، ومن بينها انهيار أسعار النفط والأزمة المالية العالمية، إلى تنويع مصادر دخلها وعمل إصلاحات ضريبية لتعزيز إيراداتها المالية من خلال إصدار مجموعة من التشريعات الضريبية مثل الضريبة الانتقائية والضريبة على القيمة المضافة.

تعتبر الضريبة أداة مهمة في السياسة المالية باعتبارها تمثل مورداً هاماً لخزينة الدولة وتتجه دولة الإمارات العربية المتحدة في إطار المحافظة على مستوى المعيشة المرتفع وتقديم خدماتها طبقاً لأرقى المقاييس والمواصفات العالمية؛ إلى زيادة موارد الميزانية الاتحادية وتنميتها تحت تزايد ضغوط الإنفاق وتعدد متطلبات التنمية واعتمادها بالأساس على موارد النفط حيث ستسهم الإيرادات الضريبية بنسبة عالية في الموازنة الاتحادية لدولة الإمارات؛ على غرار الإيرادات الضريبية بمختلف الدول ومنها دول نفطية هامة. وفيما يتعلق بالضرائب فلا يوجد حالياً بالدولة أي نوع من الإيرادات الضريبية المتعارف عليها (ضريبة المرتبات والأجور، ضريبة الدخل الشخصي، ضريبة الأرباح الرأسمالية، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ضريبة المهن الحرة، ضريبة القيم المنقولة، ضريبة الملكية، ضريبة الشركات إلا أن هناك ضرائب دخل على فروع البنوك الأجنبية والشركات المنتجة للنفط والغاز تولد دخلاً للموازنة المحلية.

ولقد تعددت أهداف الضريبة تبعاً للظروف المحيطة بها إلى اجتماعية واقتصادية وسياسية ولكي تتحقق هذه الأهداف لابد من وضع تشريع ضريبي يؤدي أغراضه ويعبر تعبيراً سليماً عن أهدافه التي تصب في مصلحة الدولة؛ وأن يتقبل الخاضعون للضريبة هذا التشريع ويلتزمون بأحكامه ولا يعمدون إلى مخالفته بطريقة أو بأخرى بحيث تؤدي هذه المخالفة إلى زعزعة النظام الضريبي وتؤثر سلباً على أوضاع المنتجين وعلى المنافسة فيما بينهم؛ بالتالي ينتج عن ذلك آثار مالية سيئة قد تؤثر على اقتصاد الدولة. من الضروري عند صياغة السياسة الضريبية أن يوضع في الاعتبار تحقيقها للكفاءة الاقتصادية من خلال فرض الضرائب بطريقة مناسبة على الدخل الناتجة عن الاستثمار والعمل. فمن المهم بمكان أن يعمل النظام الضريبي المطبق على جعل الآثار الجانبية السلبية للضرائب عند أقل معدل ممكن، بحيث يقل معه حدوث تشوهات اقتصادية يكون لها آثارها الضارة على الاقتصاد الوطني.

وبدأت دولة الإمارات العربية المتحدة في بناء هيكل نظام ضريبي؛ من خلال إصدارها القوانين واللوائح الضريبية الاتحادية التي تعتبر الحجر الأساس في تكوين أي نظام قانوني؛ وذلك ابتداء بإصدار المرسوم بقانون رقم (13) لسنة 2016 بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب؛ ثم القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية ولائحته التنفيذية؛ والرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية ولائحته التنفيذية؛ وكذلك مرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة؛ بالإضافة إلى القرارات وقرار (40) لسنة 2017 بشأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية في الدولة.

النتائج

- 1- تعرف الضريبة على أنها مبلغ نقدي تفرضه الدولة على المكلفين بصورة إجبارية دون مقابل، بهدف تغطية النفقات العامة، وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية.
- 2- تعد الضرائب من أهم الواردات المالية في الوقت الحالي، حيث تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة وتلعب الضرائب من دور مهم في النهوض في الاقتصاد الوطني.
- 3- طبقت حكومة دولة الإمارات الضريبة الانتقائية في الربع الأخير من عام 2017، وهي ضريبة غير مباشرة يتم فرضها على سلع معينة تعد ضارة بصحة الإنسان أو البيئة، ويشار إلى هذه السلع بـ"السلع الانتقائية".
- 4- في أعقاب انخفاض أسعار النفط وما نجم عنه من انخفاض في الإيرادات الحكومية المعتمدة أساساً على عوائد النفط، عمدت الحكومة إلى اللجوء إلى الإيرادات الضريبية لبناء قاعدة متنوعة للإيرادات، والتي كان من أهمها تطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5 % منذ بداية عام 2018.
- 5- أن المشرع الضريبي الإماراتي لم يحدد الوسائل أو الطرق التي يتم بها التهرب ولم يصفها بوسائل احتيالية أو وسائل تتطوي على غش بل وصفها بالوسائل غير القانونية ونرى أنه وفق في هذا الجانب، لترك المجال مفتوح لأي وسيلة غير قانونية من شأنها أن تؤدي إلى التهرب من أداء الضريبة، الأمر الذي يدع المجال أمامه واسعاً لمحاربة هذه الجريمة والحد منها.
- 6- تضمنت المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي مجموعة من الجرائم الضريبية كالقيام بمنع أو عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم تحت مسمى التهرب الضريبي، رغم أن هذه الجرائم الضريبية تعتبر مختلفة من حيث سلوكها الإجرامي عن جريمة التهرب الضريبي، الأمر الذي قد يسبب خلط بين هذه الجرائم عند التطبيق العملي لأحكام القانون.

7- قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 لم يتضمن نصوص خاصة بالإجراءات

الجزائية، فيما عدا تلك الخاصة بمأموري الضبطية القضائية، وكذلك شرط تحريك الدعوى الجزائية بشأن

جريمة التهرب الضريبي.

8- فرض المشرع الإماراتي من خلال التشريعات الضريبية المشار إليها عقوبات جزائية فضلاً عن العقوبات

الإدارية على الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يخالفون الالتزامات الضريبية المفروضة عليهم

خصوصاً المتهربين من أداء الضريبة المستحقة.

التوصيات

بناءً على كل ما تقدم، يتضح أن دولة الإمارات ستواجه تحديات في تطبيق ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية وذلك لحدائتها بنيتها الضريبة. وعليه، تضع الباحثة أمام الجهات المعنية في الدولة عدة توصيات بما يساعد في تحقيق رؤية حكومة دولة الإمارات.

1- ضرورة التنسيق بين السياسية الضريبية وكل من السياسة المالية والسياسة الاقتصادية لضمان تحقيق أهداف السياسة العامة للدولة .

2- ضرورة الاستثمار في التكنولوجيا وتطوير الأنظمة القائمة للعمليات الضريبية، حيث سيؤدي ذلك إلى زيادة الدقة وتوفير الوقت وتخفيف التكلفة.

3- زيادة الوعي الضريبي تعد من المقومات الرئيسة لنجاح سياسة الإصلاح الضريبي، لهذا يتعين على الدولة أن تركز مؤسساتها وأدواتها المختلفة من أجل خلق وعي ضريبي لدى أفراد المجتمع والمكلفين بدفع الضرائب، ويمكن للدولة أن تستعين بوسائل التواصل الاجتماعي ووسائل الإعلام وعقد الندوات والمؤتمرات مع منظمات المجتمع المدني.

4- وضع حوافز تشجيعية تساهم في الحد من التهرب الضريبي واختيار الأوقات الأكثر ملائمة للمكلف والتقسيم في دفع الضريبة.

5- الاستفادة من تجارب وممارسات الدول الأخرى في تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

6- تشجيع الباحثين المواطنين في جامعات الدولة وخارجها على الخوض في القانون الضريبي والتعمق فيه بما يسهم في تطويره في الدولة.

7- وضع استراتيجية متكاملة تعالج كافة الجوانب والثغرات التي ينفذ منها المتهربون من الضريبة.

8- تصنيف الجرائم الضريبية بحسب طبيعة السلوك الإجرامي لها، إذ أنها تختلف من حيث السلوك الإجرامي والنتيجة عن جريمة التهرب، فلا يصح أن يطلق على كافة الجرائم الضريبية التي تناولتها التشريعات الضريبية الإماراتية بأنها " تهرب ضريبي "، فمنها مثال ما تعتبر من الجرائم الضريبية المخلة بوسائل الفحص والتقدير والتحصيل، كقيام الشخص بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة.

قائمة المصادر والمراجع الأولية

أولاً: الكتب

- 1- أحمد زهير شامية - خالد الخطيب، المالية العامة. دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2012.
- 2- أحمد ماجد - ندى الهاشمي، هيكل النظام الضريبي وضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات العربية المتحدة، وزارة الاقتصاد، الإمارات، الربع الثاني لسنة 2017.
- 3- طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته جامعة قاصدي مرباح. ورقلة الجزائر، 2015.
- 4- سوزي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية. منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.
- 5- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي. دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2005.
- 6- عبدالله محمد احجيلة، جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية وإشكالية عقوباتها في التشريع الإماراتي. كلية القانون، جامعة العين للعلوم والتكنولوجيا، 2018.
- 7- عبدالمجيد محمود الصلاحين، التهرب الضريبي وأحكامه الفقهية كلية الشريعة. الجامعة الأردنية، ط1، 2012.
- 8- محمد البدر، التهرب الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي. منشأة المعارف، الإسكندرية، جامعة المنوفية، ط1، 2007.
- 9- محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي للاقتصاد المالي. منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ط1، 2003.

10- محمد عبدالله صوان، الضرائب الحديثة في دولة الإمارات العربية المتحدة: ضريبة القيمة

المضافة والضريبة الانتقائية. ط1، دار الكتاب الجامعي للنشر والتوزيع، دولة الإمارات العربية

المتحدة، 2019.

11- مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي. دفاتر السياسة

والقانون جانفي، 2015.

ثانياً: الدراسات

1- حمد سعيد محمد هزاع العامري، جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة. دراسة مقارنة، منشورات

جامعة الإمارات العربية لنيل رسالة الماجستير، ط1، 2019.

2- خالد حمد الحمادي - زيد أحمد خميري، أثر القيمة المضافة على الأداء الأمني. مركز بحوث شرطة

الشارقة الإمارات، ط1، 2016.

3- خالد مهدي، التهرب الضريبي الدولي: أبعاد الظاهرة وسبل التصدي لها. دراسة في ظل مجهودات

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، 2018.

4- رضا عريبي صميذة الشلبي، دور السياسة الضريبية في توجيه وحفز الاستثمار. مع التطبيق على

الاقتصاد الليبي، كلية الحقوق قسم الاقتصاد والمالية العامة، ط1، 2014.

ثالثاً: الدوريات

1- أحمد عبدالصبور الدجاوي، حوافز وضمانات الاستثمار الأجنبي المباشر في دولة الإمارات العربية

المتحدة. دراسة مقارنة، منشورات مجلة الشارقة القانونية، المجلد 16، العدد (2)، ط1، 2019.

- 2- أحمد عبدالصبور الدجاوي، مفاهيم أساسية حول السياسة الضريبية، مجلة الميزان، وزارة العدل بدولة الإمارات العربية المتحدة، العدد 211، السنة العشرون، مارس 2018.
- 3- أسامة عامرة، واقع النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، الجزائر، المجلد 3، العدد (2)، ط (2018).
- 4- باسم نعيم عوض، الضريبة على القيمة المضافة: مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة. مجلة البحوث المالية والضريبة، الجمعية المصرية للمالية والضرائب، مصر، العدد 2012.
- 5- سالم محمد الشوابكة، التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية. مجلة الحقوق، مجلة علمية محكمة ربع سنوية تعني بنشر الدراسات القانونية والشرعية، مجلس النشر العلمي، العدد 4، السنة 27، ديسمبر 2003.
- 6- علي محمد الحوسني، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الاماراتي. منشورات دبي القانونية، العدد 29، لعام 2018.
- 7- محمد إبراهيم أحمد الشافعي، الضريبة الانتقائية، دراسة تحليلية لأحكام وآثار المرسوم بقانون اتحادي رقم 7 لسنة 2017. منشورات جامعة عين شمس، كلية الحقوق، ط1، 2018.
- 8- يسرى السامرائي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي. بحث منشور، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد (9).
- 9- يوسف سالم علي الكعبي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي. منشورات جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية القانون، قسم القانون العام، ط1، 2019.

رابعاً: القوانين والمراسيم

- 1- قانون اتحادي رقم (35) لسنة 1992 بإصدار الإجراءات الجزائية. الطبعة 2017.
- 2- قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. الصادر عن قصر الرئاسة في أبوظبي. بتاريخ 2017/06/11 الموافق فيه 16 رمضان 1438هـ.
- 3- قرار مجلس الوزراء رقم (38) لسنة 2017 في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تُفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي. بتاريخ 2017/09/24 الموافق فيه 4 محرم 1439هـ.
- 4- قرار مجلس الوزراء رقم (40) لسنة 2017 في شأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية في الدولة. في شأن اللائحة التنفيذية للقانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية. الصادر عن مجلس الوزراء الإماراتي.
- 5- قرار مجلس الوزراء رقم (52) لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة. القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية.
- 6- مرسوم بقانون اتحادي رقم (13) لسنة 2016 بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب. الصادر عن قصر الرئاسة في أبوظبي. الصادر بتاريخ 2016/09/26 الموافق فيه 24 ذي الحجة 1437هـ.
- 7- مرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة. الصادر عن قصر الرئاسة في أبوظبي. بتاريخ 2017/08/23 الموافق فيه 1 ذي الحجة 1438هـ.
- 8- مرسوم اتحادي رقم (32) لسنة 2017 بشأن التصديق على الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. العدد (614) من الجريدة الرسمية الإماراتية بتاريخ 27 أبريل 2017.

خامساً: المراجع الأجنبية

- 1- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J-P. and V. Summers (2001) The Modern VAT, Washington DC: International Monetary Fund