

3-2019

## جريمة التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي

يوسف سالم علي الكعبي

Follow this and additional works at: [https://scholarworks.uaeu.ac.ae/public\\_law\\_theses](https://scholarworks.uaeu.ac.ae/public_law_theses)

 Part of the [Law Commons](#)

### Recommended Citation

2019). (علي الكعبي, يوسف سالم, "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي" (2019). *Public Law Theses*. 32.  
[https://scholarworks.uaeu.ac.ae/public\\_law\\_theses/32](https://scholarworks.uaeu.ac.ae/public_law_theses/32)

This Thesis is brought to you for free and open access by the Public Law at Scholarworks@UAEU. It has been accepted for inclusion in Public Law Theses by an authorized administrator of Scholarworks@UAEU. For more information, please contact [fadl.musa@uaeu.ac.ae](mailto:fadl.musa@uaeu.ac.ae).

جامعة الإمارات العربية المتحدة

كلية القانون

قسم القانون العام

جريمة التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي

يوسف سالم علي الكعبي


أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون العام

إشراف أ.د. جهاد محمد عبدالعزيز محمد

مارس 2019

## إقرار أصالة الأطروحة

أنا يوسف سالم علي الكعبي، الموقع أدناه، طالب دراسات عليا في جامعة الإمارات العربية المتحدة ومقدم الأطروحة الجامعية بعنوان " جريمة التهريب الضريبي في التشريع الإماراتي"، أقر رسمياً بأن هذه الأطروحة هي العمل البحثي الأصلي الذي قمت بإعداده تحت إشراف أيد جهاد محمد عبدالعزيز محمد، أستاذ مشارك في كلية القانون، وأقر أيضاً بأن هذه الأطروحة لم تقدم من قبل لنيل درجة علمية مماثلة من أي جامعة أخرى، علماً بأن كل المصادر العلمية التي استعنت بها في هذا البحث قد تم توثيقها والاستشهاد بها بالطريقة المتفق عليها. وأقر أيضاً بعدم وجود أي تعارض محتمل مع مصالح المؤسسة التي أعمل فيها بما يتعلق بإجراء البحث وجمع البيانات والتأليف وعرض نتائج و/أو نشر هذه الأطروحة.

توقيع الطالب:  التاريخ: ٤ / ٤ / ٢٠١٩ م

## إجازة أطروحة الماجستير

أجيزت أطروحة الماجستير من قبل أعضاء لجنة المناقشة المشار إليهم أدناه:

(1) المشرف (رئيس اللجنة): د/ جهاد محمد عبد العزيز

الدرجة: أستاذ مشارك

قسم القانون العام

كلية القانون – جامعة الإمارات العربية المتحدة

التوقيع:  التاريخ: ٢٠١٩/٣/١٨

(2) عضو داخلي: د/ بطي سلطان المهيري

الدرجة: أستاذ مشارك

قسم: القانون العام

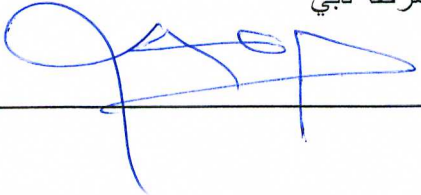
كلية: القانون – جامعة الإمارات العربية المتحدة

التوقيع:  التاريخ: ٢٠١٩/٣/١٨

(3) عضو خارجي : أ.د/ خالد موسى توني

الدرجة: أستاذ

أكاديمية شرطة دبي

التوقيع:  التاريخ: ٢٠١٩/٣/١٨

اعتمدت الأطروحة من قبل:

(1) عميد كلية القانون: الأستاذ الدكتور / محمد حسن علي محمد

التوقيع:  التاريخ: 2019/3/19

(2) عميد كلية الدراسات العليا بالإنابة الدكتور/ علي المرزوقي

التوقيع:  التاريخ: 24/4/2019

النسخة رقم 10 من 10

حقوق النشر © 2019 يوسف سالم علي الكعبي  
حقوق النشر محفوظة

## المخلص

تعتبر الضريبة مورد مهم لخزينة الدولة، حيث تساهم في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي، وتدفع بعجلة التنمية المجتمعية، من خلال إعانة الحكومة على مواجهة النفقات العامة.

لذا فقد أعطت دولة الإمارات العربية المتحدة أهمية بالغة لهذا المورد، ضمن إطار تشريعاتها المالية، حيث أنشأت نظام ضريبي مالي يمكن أن تعتمد عليه كمصدر تمويل ثابت ومستقر، وفرضت خلال التشريعات الضريبية - التي أصدرتها - عقوبات جزائية - فضلاً عن العقوبات الإدارية - على الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يخالفون الإلتزامات الضريبية المفروضة عليهم، خصوصاً المتهربين من أداء الضريبة المستحقة.

وقد وقع أختياري على موضوع " جريمة التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي " لعدة أسباب منها حداثة التشريعات الصادرة في شأن إجراءات وعقوبات هذه الجريمة في دولة الإمارات، خصوصاً في ظل عدم وجود مبادئ قانونية في مجال التهرب الضريبي مستخلصة من التجارب العملية في محاكم الدولة، الأمر الذي دفعنا إلى بحث ودراسة أركان هذه الجريمة، وتحليل النصوص القانونية التي تمثل صور السلوك الإجرامي الخاصة بالجريمة، من خلال تقسيم السلوك الإجرامي إلى: سلوك إجرامي إيجابي وسلوك إجرامي سلبي، والنظر فيما إذا كانت جميع هذه الصور تشكل جريمة تهرب ضريبي أم أنها تُصنف كجرائم ضريبية أخرى مختلفة، بالإضافة إلى دور القصد الجنائي بنوعية العام والخاص وتأثيره على قيام جريمة التهرب الضريبي، وعليه فقد تم تقسيم هذا البحث إلى عدة موضوعات تتبلور حول ماهية التهرب الضريبي وأركان جريمة التهرب الضريبي والعقوبات والإجراءات الخاصة بها، ومن ثم خرجنا في نهاية المطاف بأهم النتائج والتوصيات حول الموضوع.

وقد تبين من ذلك أن المشرع الإماراتي الضريبي قد أعتبر جميع صور السلوك الإجرامي بمثابة تهرب ضريبي – وتحديداً تلك الواردة ضمن المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي – رغم أن بعض هذه الصور تشكل جرائم ضريبية مختلفه عن جريمة التهرب وبعضها الآخر يمكن اعتباره طريق من طرق التهرب، وكان على المشرع تصنيف هذه الجرائم وتمييز جريمة التهرب الضريبي عنها بإفرادها بشكل مستقل ضمن أحكام القانون المشار إليه حتى لا تُحدث خلط ولبس عند تطبيق أحكام القانون في الواقع العملي.

**كلمات البحث الرئيسية:** التهرب الضريبي، التسجيل الضريبي، ضريبة القيمة المضافة، الضريبة الإنتقائية، مدققي الهيئة، الهيئة الاتحادية للضرائب، مأمور الضبط القضائي، الشخص الطبيعي، الشخص الاعتباري، المشرع الضريبي الإماراتي.



## العنوان والملخص باللغة الإنجليزية

### **The Crime of Tax Evasion in UAE Legislation**

#### **Abstract**

Tax revenue is one of the key resources for the state treasury in which it contributes to the economic stability and community development by assisting in covering a large amount of public expenditure.

The United Arab Emirates has given "Tax" great importance by setting it up within its framework of financial legislation and establishing a financial tax system that provides a stable source of income. Through its legislation, the UAE imposed different types of penalties on any violations especially on tax evasion violators.

There are several reasons why I chose to write about "the crime of tax evasion in UAE legislation" including having a new legislation that dictates the procedures and penalties regarding tax evasion, especially not having legal precedents at the federal courts. That drove me to conduct a research about all the aspects of this crime and analyze the legal articles that describes criminal conduct behind committing this crime in which there is the positive criminal behavior and the negative criminal behavior, and looking at whether the crime committed is classified as tax evasion crime or other types of crimes related to tax. In addition, considering the role of criminal intent with its different types and its impact on committing a tax evasion crime. With that said, I divided my research into different sections that revolve around the nature of tax evasion, the different aspects of it, procedures and penalties related to tax evasion and concluding my research with my recommendations and results regarding the subject.

The United Arab Emirates tax legislator has considered all forms of criminal conduct regarding tax evasion in article 26 of the federal tax procedure law. The legislator has provided clarity around what makes the crime within the category of tax evasion to avoid the risk of miss-classifying cases when dealing with these sorts of crimes in the practical world.

**Keywords:** Tax evasion, Tax registration, Value added tax, Selective Tax, Tax Auditors, Federal Tax Authority, judicial control officer, Citizen, legal experts, UAE Tax Legislator.

## شكر وتقدير

الحمد لله العلي القدير الذي وفقني لإنجاز هذا العمل المتواضع، ولا يسعني في النهاية إلا أن أنسب الفضل لأهله، فكل الشكر والتقدير إلى الأساتذة الأفاضل والإداريين في جامعة الإمارات العربية المتحدة وأخص بالشكر الأستاذ الدكتور/ جهاد محمد عبدالعزيز على ما بذله من جهد وما قدمه من نصائح قيمة لإنجاز هذا العمل بكل موضوعية وأمانة علمية، وأشكر أعضاء اللجنة، كل من: الدكتور/ بطي سلطان المهري، والأستاذ الدكتور / خالد موسى توني، على ملاحظاتهم القيمة وتوجيهاتهم السديده التي أثرت هذه الدراسة، إليهم جميعاً أهدي ثمرة جهدي ونجاحي في برنامج الماجستير.

## الإهداء

إلى من أستلهم منهما قوة وروح التفائل والكفاح..

إلى من دفعاني للعلم والعطاء

.. إلى من أحلم بدوام رضاها.. أمي الحنونة وأبي الغالي

إلى حصني الحصين والواحة التي أستظل بظلها..

إلى من كشفت لي الحياة مقدار حبي واحتياجي لهم.. أخوتي وأخواتي

إلى رفيقة درب في يسره وعسره..

إلى من شاركتني الحلم بهذه الرسالة.. زوجتي

إلى استمرار الحياة وتجدد الأمل..

إلى نور عيني ونبض فؤادي.. أولادي

إلى كل من علمني حرفاً.. إلى كل الأصدقاء والأحباب

.. أهدي هذا الجهد المتواضع بكل فخر واعتزاز

## قائمة المحتويات

i.....	العنوان
ii.....	إقرار أصالة الأطروحة
iii.....	حقوق الملكية والنشر
iv.....	إجازة أطروحة الماجستير
vi.....	الملخص
viii.....	العنوان والملخص باللغة الإنجليزية
x.....	شكر وتقدير
xi.....	الإهداء
xii.....	قائمة المحتويات
1.....	المقدمة
4.....	المبحث التمهيدي: ماهية التهرب الضريبي
5.....	المطلب الأول: مفهوم الضريبة
5.....	الفرع الأول: تعريف الضريبة
7.....	الفرع الثاني: أهداف الضريبة
9.....	المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي
9.....	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
13.....	الفرع الثاني: التمييز بين التهرب الضريبي وغيره من المفاهيم المشابهة
17.....	الفصل الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي
17.....	المبحث الأول: الركن المفترض (الشرط المسبق) في جريمة التهرب الضريبي
18.....	المطلب الأول: وجود ضريبة مستحقة
23.....	المطلب الثاني: وجود أشخاص خاضعين للضريبة
25.....	المبحث الثاني: الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي
25.....	المطلب الأول: النشاط الإجرامي (السلوك الإجرامي)
28.....	الفرع الأول: السلوك الإجرامي الإيجابي
52.....	الفرع الثاني: السلوك الإجرامي السلبي
56.....	المطلب الثاني: النتيجة الإجرامية
57.....	الفرع الأول: النتيجة في جريمة التهرب الضريبي

59	الفرع الثاني: الشروع في جريمة التهرب الضريبي.....
62	المطلب الثالث: دور العلاقة السببية في المسؤولية الجنائية عن التهرب الضريبي .....
64	المبحث الثالث: الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي.....
66	المطلب الأول: القصد الجنائي العام.....
66	الفرع الأول: عنصر العلم في جريمة التهرب الضريبي .....
68	الفرع الثاني: عنصر الإرادة في جريمة التهرب الضريبي .....
70	المطلب الثاني: القصد الجنائي الخاص .....
74	الفصل الثاني: العقوبات والإجراءات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي.....
74	المبحث الأول: العقوبات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي .....
75	المطلب الأول: عقوبات الشخص الطبيعي.....
76	الفرع الأول: العقوبات الأصلية.....
91	الفرع الثاني: العقوبات التكميلية .....
93	المطلب الثاني: عقوبات الشخص الاعتباري (المعنوي) .....
96	المبحث الثاني: الإجراءات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي .....
96	المطلب الأول: كشف جريمة التهرب الضريبي.....
98	الفرع الأول: حق الهيئة في تلقي البلاغات والقيام بالتدقيق الضريبي.....
100	الفرع الثاني: حق الإطلاع والحصول على السجلات الأصلية أو صور عنها أثناء التدقيق الضريبي.....
102	المطلب الثاني: تحريك الدعوى الجزائية .....
105	الفرع الأول: قيد رفع الدعوى الجزائية لجريمة التهرب الضريبي.....
109	الفرع الثاني: أسباب إنقضاء الدعوى الجزائية لجريمة التهرب الضريبي .....
113	الخاتمة.....
117	المراجع.....

## المقدمة

### أولاً: التعريف بموضوع البحث

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.

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 ابتداءً بإصدار المرسوم بقانون رقم (13) لسنة 2016 بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب، ثم القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية ولائحة التنفيذية، والرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية ولائحة التنفيذية، وكذلك مرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى القرارات الأخرى ذات الصلة ومنها قرار مجلس الوزراء رقم (38) لسنة 2017 في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تفرض عليها وكيفية احتساب السعر الانتقائي، وقرار (40) لسنة 2017 بشأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية في الدولة.

وقد فرض المشرع الإماراتي من خلال التشريعات الضريبية - المشار إليها - عقوبات جزائية - فضلاً عن العقوبات الإدارية - على الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يخالفون الإلتزامات الضريبية المفروضه عليهم، خصوصاً المتهربين من أداء الضريبة المستحقة.

ومن هذا المنطلق نجد أنه من الأهمية التعرف على ماهية التهرب الضريبي كأحد الجرائم الجزائية في النظام الضريبي الحديث في دولة الإمارات والعقوبات والإجراءات الخاصة بهذه الجريمة.

بحيث سنتناول من خلال هذا البحث دراسة صور الجرائم الضريبية الواردة في القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية بدولة الإمارات وكذلك المرسومين المشار إليهما أعلاه في شأن "الضريبة الانتقائية" و "ضريبة القيمة المضافة"، للوقوف على ما يشكل منها جريمة تهرب ضريبي من عدمه، من خلال تقسيم صور السلوك الإجرامي إلى سلوكيات إجرامية إيجابية وأخرى سلبية، ومن ثم تسليط الضوء على العقوبات والإجراءات المقررة بشأنها، للخروج في نهاية المطاف بأهم النتائج والتوصيات حول الموضوع.

### ثانياً: إشكاليات البحث

إن أهمية الدراسة تكمن في حداثة الموضوع الذي تتناوله، إذ أن التشريعات والقوانين الصادرة بشأن إجراءات وعقوبات فرض الضرائب في دولة الإمارات تعتبر حديثة، ولا يوجد تجارب عملية سابقة للدولة، حيث تبين الدراسة وجود خلط بين صور السلوك الإجرامي لجريمة التهرب الضريبي وبين صور السلوك الإجرامي الخاصة بالجرائم الضريبية الأخرى، الأمر الذي يتطلب من فقهاء القانون دراسة وتحليل ما تضمنته هذه القوانين من أحكام عقابية وإجرائية تتعلق بالجرائم الضريبية، لتفادي العديد من الإشكالات في التطبيق العملي لهذه الأحكام.

### ثالثاً: منهجية البحث

سيتمتع البحث على المنهج التحليلي الذي يتضمن تحليل نصوص التشريع الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة التي تمثل صور السلوك الإجرامي الخاصة بالجريمة التهرب الضريبي وبحث ودراسة أركان هذه الجريمة والعقوبات والإجراءات المقررة بشأنها، في ضوء



القواعد والقوانين النافذة بالدولة، وذلك من خلال الإسترشاد بما وصل إليه الفقه والقضاء للدول الأخرى في مجال التجريم الضريبي.

#### رابعاً: خطة البحث

مبحث تمهيدي: ماهية التهرب الضريبي

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي

الفصل الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي

المبحث الأول: الركن المفترض (الشرط المسبق) في جريمة التهرب الضريبي

المطلب الأول: وجود ضريبة مستحقة

المطلب الثاني: وجود أشخاص خاضعين للضريبة

المبحث الثاني: الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي

المطلب الأول: النشاط الإجرامي ( السلوك الإجرامي)

المطلب الثاني: النتيجة الإجرامية

المطلب الثالث: دور العلاقة السببية في المسؤولية الجنائية عن التهرب الضريبي

المبحث الثالث: الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي

المطلب الأول: القصد الجنائي العام

المطلب الثاني: القصد الجنائي الخاص

الفصل الثاني: العقوبات والإجراءات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي

المبحث الأول: العقوبات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي

المطلب الأول: عقوبات الشخص الطبيعي

المطلب الثاني: عقوبات الشخص الاعتباري (المعنوي)

المبحث الثاني: الإجراءات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي

المطلب الأول: كشف جريمة التهرب الضريبي

المطلب الثاني: تحريك الدعوى الجزائية

## المبحث التمهيدي: ماهية التهرب الضريبي

تعد الضريبة وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع الذي تفرض عليه، وهي أحد أهم المصادر التي تستقي منها الدولة الأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة.

ولقد تعددت أهداف الضريبة تبعاً للظروف المحيطة بها إلى إجتماعية 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 إقتصاد الدولة<sup>(1)</sup>.

ولا يتصور من جميع الخاضعين للضريبة الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب مقدس يحقق الصالح العام، بل من الطبيعي توقع رد الفعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم، وذلك إما بتفادي الضريبة كلياً أو على الأقل بالتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم، أو اللجوء إلى التحايل بطرق عديدة للتهرب من دفع الضريبة ومن هنا نشأت فكرة ما يسمى بالتهرب الضريبي، وسوف نستعرض بهذا المبحث ماهية التهرب الضريبي من خلال مطلبين يتضمن الأول: مفهوم الضريبة والثاني مفهوم التهرب الضريبي على النحو التالي:

(1) طرشي إبراهيم، رسالة ماجستير بعنوان " التهرب الضريبي وآليات مكافحته، جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق، 2015، ص4

## المطلب الأول: مفهوم الضريبة

عرفت الضريبة تطورات عديدة أضفت عليها مفهوم حديث يتماشى مع دور وأهداف الدولة المعاصرة، باعتبارها مصدر مالي هام من مصادر الإيرادات العمومية للدولة والتي تستعملها كأداة لتحقيق أهداف عامة يستفيد منها كل أفراد المجتمع بحيث تساهم في تحقيق مشاريع جديدة من شأنها توفير الرفاهية والحياة الكريمة لهم، ومن هذا المنطلق سوف نتناول تعريف الضريبة وأهدافها من خلال فرعين مستقلين على النحو التالي:

### الفرع الأول: تعريف الضريبة

لقد تباينت التعريفات القانونية للضريبة بسبب تطور الفكر الإقتصادي و الإجتماعي والسياسي وقد فسر الفكر التقليدي فرض الضريبة من قبل الدولة على المواطنين والمقيمين عليها بالرجوع إلى فكرة المنفعة التي تعود على الأفراد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة كالتعليم والصحة وغيرها، حيث تعتبر عقد ضمني يتم بين الأفراد من جهة والدولة من جهة أخرى يلتزم بمقتضاها الأفراد بتقديم الضرائب وتلتزم الدولة من جانبها بتحقيق منفعتهم العامة في شتى الميادين (1).

وتمثل الضريبة أهمية بالغة لتمييزها عن الإيرادات الأخرى التي تتشابه معها في بعض الخصائص وقد أعطى لها الباحثين الكثير من التعاريف نورد بعضاً منها فيما يلي:

فقد تم تعريفها على أنها " فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً الى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية، ودون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة وعلى أساس من الانتماء والشرعية " (2).

(1) عبد الغفور هلايلي، رسالة ماجستير بعنوان " آليات مكافحة التهريب الضريبي في التشريع الجزائري، مقدمة إلى كلية الحقوق والعلوم السياسية"، جامعة محمد خيصر بسكرة، الجمهورية الجزائرية، 2016، ص7.  
 (2) أ.د سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الاسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، 1999، ص11.

وقد عرفت أيضاً بأنها " التضحية الشخصية أو المادية مباشرة أو غير مباشرة المطلوبة

من الدولة والأشخاص العامين والمفروضة على المواطنين لتغطية الأعباء العامة" (1).

والجدير بالذكر أن المشرع الإماراتي قد عرف الضريبة فيما صدر عنه من تشريعات

ضريبية بأنها " كل ضريبة اتحادية تناط إدارتها وتحصيلها وتنفيذها بالهيئة " (2)، ويقصد بالهيئة

هي الهيئة الاتحادية للضرائب، والتي أنشأت بموجب مرسوم بقانون إتحادي رقم (13) لسنة 2016،

حيث تختص بإدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية والغرامات المرتبطة وتوزيع إيراداتها،

وتطبيق الإجراءات الضريبية المعمول بها في دولة الإمارات العربية المتحدة.

كما عرف الضرائب الإتحادية بأنها " الضرائب التي تفرض بموجب قانون اتحادي "،

وعرف كذلك القانون الضريبي بأنه " أي قانون اتحادي تفرض بموجبه ضريبة اتحادية " (3).

ونلاحظ من تعريف المشرع الإماراتي للضريبة بأنه لم يوضح المقصود من الضريبة،

وإنما حدد مصدرها بأنها ضرائب إتحادية، وحدد مسؤولية تحصيلها وتنفيذها والتي تعنى بها الهيئة

الإتحادية للضرائب، وكان من المفترض أن يضع تعريفاً قانونياً للضريبة، مثل ما وضع تعريفاً

للتهرب الضريبي (4) وغيره من المصطلحات الأخرى كالتدقيق الضريبي (5).

ومما سبق بيانه وما إطلعنا عليه من تعريفات بشأن الضريبة يمكن أن نقترح من جانبنا

تعريفاً لها كالتالي: (هي فريضة نقدية يلزم بها الخاضع للضريبة بقوة القانون تحصل لصالح الدولة

(1) د.روحي البعلبكي، مورييس نخلة، صلاح مطر، القاموس القانوني الثلاثي – قاموس قانوني موسوعي شامل ومفصل، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت - لبنان، الطبعة الأولى، 2002م، ص1090.

(2) قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، المادة (1)

(3) مرسوم بقانون اتحادي رقم (13) لسنة 2016 بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب، المادة (1).

(4) قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، المادة (1) التهرب الضريبي " 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 ".

(5) قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، المادة (1)، التدقيق الضريبي " إجراء تقوم به الهيئة لفحص السجلات التجارية أو أية معلومات أو بيانات متعلقة بشخص يمارس الأعمال"

دون مقابل، وذلك وفق النظام الضريبي النافذ، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بهدف تحقيق النفع العام).

هذا ومن الضرورة بمكان التنوية إلى ما يختلط بالضريبة من مفاهيم أخرى خصوصاً تلك التي تتشابه معها بشكل كبير "كمفهوم الرسم"، حيث يعد الرسم من الإيرادات الدورية والمنتظمة التي تدخل خزانة الدولة وتساهم في تمويل نفقاتها العامة، إذ تتشابه تعريفات علماء المالية العامة للرسم فيعرفه البعض على أنه "مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها كالرسوم القضائية أو رسوم التسجيل بالجامعة"<sup>(1)</sup>.

وإذ يتشابه كل من الرسم والضريبة في أنهما فريضتان نقديتان ويشتركان في عنصر الإيجاب وتساهمان في تمويل المرافق العامة إلا أن هناك اختلافات بينهما تتمثل في أن الضريبة تفرض دون مقابل، بينما الرسم يفرض مقابل خدمة معينة يطلبها الشخص ويحصل من خلالها على منفعة خاصة مباشرة، بالإضافة إلى المنفعة العمومية التي تعود على المجتمع ككل بصورة غير مباشرة، كما أن الضريبة تحدد على أساس المقدرة التكليفية، أما الرسم يتحدد على أساس النفع الخاص الذي يعود على المستفيد، كما أن الضريبة تهدف إلى تحقيق الهدف التقليدي وهو الهدف المالي والأهداف الحديثة وهي الاقتصادية والاجتماعية، في حين يهدف الرسم إلى تحقيق القدر اللازم من الأموال لتغطية كلفة الخدمة محل الرسم، بالإضافة إلى أن الضريبة تفرض بقانون يصدر من السلطة التشريعية، بينما يفرض الرسم بناء على قانون في صورة قرارات إدارية<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثاني: أهداف الضريبة

تسعى حكومات الدول من وراء فرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المختلفة، والتي تطورت بتطور هذه الدول من خلال دخولها في

(1) رحمة نابتي، رسالة ماجستير بعنوان "النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، مقدمة إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير"، جامعة قسنطينة 2، الجمهورية الجزائرية، 2014، ص15.  
(2) المرجع السابق ص16.

مختلف المجالات، فلم يعد غرضها تحقيق الهدف المالي فقط، بل توسعت لتشمل أهداف أخرى اقتصادية، سياسية واجتماعية، والتي تتلخص كالآتي:

### أولاً: الأهداف الاقتصادية

وهي من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر فالضريبة لا تقتطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك والانتاج والإدخار والإستثمار، لذلك تقوم الحكومات بإستخدامها لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية ولمعالجة الركود الاقتصادي ومنع التمرکز في المشاريع الاقتصادية، وكذلك لتشجيع الإستثمار والإدخار (1).

### ثانياً: الأهداف السياسية

يمكن أن تحقق الدولة أهدافاً سياسية من وراء فرضها للضريبة، كون الضريبة مرتبطة بشكل وثيق بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر إستعمالاً للضريبة لتحقيق أهداف سياسية. كما أن إتباع الدولة نظام ضريبي محفز ومدعم للسياسة المطبقة يؤدي إلى كسب ثقة الخاضعين للضريبة، مما يساهم ولو بشكل غير مباشر في صنع القرارات السياسية والممارسة الفعلية لسيادة الدولة، فشعورهم بحق المواطنة يدفعهم إلى إحترام الدولة ومن ثم القيام بواجباتهم الضريبية لتقتهم بعدالة السياسة الضريبية المعمول بها (2).

(1) ختار ولد الشيباني، التهرب الضريبي، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، المغرب، العدد رقم 6، 2014، ص194  
(2) علام لبله، رسالة ماجستير بعنوان " آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر"، مقدمة إلى كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجمهورية الجزائرية، 2016، ص33.

### ثالثاً: الأهداف الإجتماعية

تتمثل بعض هذه الأهداف في إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل، على سبيل المثال أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية، وقد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل، والقضاء على بعض السلع كالتبغ والكحول وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها، كما تساهم في معالجة أزمة السكن وذلك من خلال إعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة (1).

### المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي مصطلح واسع المعنى، ومن أجل الوصول إلى مفهوم دقيق وجامع للتهرب، لا بد من إستعراض بعض تعريفات فقهاء المالية وفقهاء القانون للتهرب الضريبي، حيث أن البعض يعرفه على أساس الوسائل التي يلجأ إليها الخاضع للضريبة للتخلص من دفعها، وآخرون حسب الخسارة التي تمس الخزينة العمومية.

لذا كان من الأهمية أن نسلط الضوء على مفهوم التهرب الضريبي، وذلك من خلال فرع أول يتناول تعريف التهرب الضريبي، وفرع ثاني يتناول التمييز بين التهرب الضريبي وغيره من المفاهيم المشابهة، وذلك على النحو التالي:

### الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

تتعدد تعريفات التهرب الضريبي، وتختلف وجهات النظر بين الباحثين بشأنها حيث أن القانونيين يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة

(1) المرجع السابق ص 16 و 17.

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 (1).

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 " (2)، 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 " (3).

وعرفه جانب آخر من الفقه بأنه " تخلص المكلف بالضريبة من عبئها، كلياً أو جزئياً، بما يضر بالخزانة العامة، باستعمال طرق خارجة على القانون " (4).

كما عُرف من الناحية القانونية على أنه " استخدام وسيلة غير مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة كأن يقدم الممول إقراراً كاذباً عن دخلة أو يمتنع عن دفع الضريبة" (5)، وعُرف كذلك بأنه " تخلص الخاضع للضريبة كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها، وبأنه يتمثل في قيام الخاضع للضريبة ببعض الأعمال أو الأفعال المخالفة للقانون والتي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه" (6).

(1) طورش بتاتة، رسالة ماجستير بعنوان "مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة1، الجمهورية الجزائرية، 2012، ص11.

(2) د. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة القضاء المدني – سلسلة دراسات وأبحاث، المغرب، العدد7 لسنة 2015، ص50

(3) د. عبدالرؤوف قطيش، شرين عبدالرؤوف قطيش، قانون الإجراءات الضريبية وتطبيقاته العملية رقم 44 لسنة 2008 وتعديلاته، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة الأولى 2017، ص35.

(4) أحمد سيد أحمد السيد، الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية طبقاً للقانون رقم 91 لسنة 2005 الخاص بالضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، 2013، ص108.

(5) د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص18

(6) الجالودي، إبراهيم عبدالكريم فياض، رسالة دكتوراة بعنوان "دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي، كلية الدراسات العليا – جامعة أم درمان الإسلامية، جمهورية السودان، 2015م، ص126.



وذهب جانب من فقهاء القانون إلى رأي بأن " التهرب الضريبي يتحقق بكل نشاط إيجابي أو سلبي، يتسم بالاحتيال أو الغش، يأتيه شخص ألزمه القانون بأداء الضريبة أو ألقى عليه عبء الوفاء بها، ويكون من شأنه التخلص من أداؤها أو عدم الوفاء بالتزاماته الضريبية كلياً أو جزئياً، سواء في مرحلة الربط أو في مرحلة التحصيل، بقصد التوصل إلى ضياع حق الخزينة العامة في الضريبة المستحقة قانوناً، ويقرر القانون عقاباً على ذلك " (1).

ويتضح من التعريفات السابقة وتحديداً القانوني منها، بأن التهرب الضريبي الذي يقوم على أساس مخالفة القانون - قد ينطوي على الغش أو أساليب غير مشروعة - "ويتمثل في امتناع الخاضع للضريبة الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش، وهو يعبر عن رفض الفرد الطبيعي أو المعنوي دفع مبلغ الضريبة، دون أن يكون له عذر في عدم الانصياع للتضحية التي تطلبها الدولة تحقيقاً للمصلحة العامة " (2).

وقد عرف المشرع الإماراتي التهرب الضريبي فيما أصدره من تشريعات ضريبية وتحديداً في القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية على أنه " 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 ".

وعرفه كذلك ضمن أحكام المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن 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 بقانون (3).

(1) أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص108.  
(2) د. أبو الوفا محمد أبو الوفا إبراهيم، مرجع سابق، ص30.

مما سبق يتضح لنا عدم وجود أختلاف بين التعريفين السابقين، إلا أن التعريف الأول – ضمن قانون الإجراءات الضريبية - يشمل تطبيق أي قانون ضريبي، بينما التعريف الثاني – ضمن المرسوم بقانون بشأن الضريبة الإنتقائية، يقتصر تطبيقه على الضريبة الإنتقائية فقط.

ونرى في ظل تشابه تعريف التهرب الضريبي في كلا التشريعين – على النحو سالف بيانه – فإنه يكفي الإشارة إلى تعريف التهرب الضريبي الوارد ضمن أحكام القانون الاتحادي في شأن الإجراءات الضريبية، حيث أنه يشمل أي قانون ضريبي.

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

ونلاحظ من تعريف المشرع الإماراتي للتهرب الضريبي أنه لم يحدد ما هي الوسائل أو الطرق التي يتم بها التهرب ولم يصفها بوسائل إحتيالية أو وسائل تنطوي 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 تؤدي إلى التهرب من أداء الضريبة ولم يحصرها فيما يعد عس أو احتيال، الأمر الذي يدع المجال أمامه واسعاً لمحاربة هذه الجريمة والحد منها.

ونتستخلص من التعريفات السابقة أن التهرب الضريبي يتمثل في قيام الخاضع للضريبة باتباع 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 ليفوت على هيئة الضرائب استيفاء حقها في تحصيل الضريبة، مما يشكل ذلك جريمة تهرب ضريبي.

## الفرع الثاني: التمييز بين التهرب الضريبي وغيره من المفاهيم المشابهة

من المهم تمييز التهرب الضريبي عما قد يختلط به من مصطلحات قانونية مماثلة، والتي من شأنها التسبب في خلط ولبس لدى القارئ، ومن أمثلة ذلك الغش الضريبي، والتجنب الضريبي.

### أولاً: التمييز بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

يتحقق التجنب الضريبي في حالة عدم قيام الخاضع للضريبة بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة، ويطلق عليه التهرب المشروع تمييزاً له عن التهرب غير المشروع أو بطريقة الغش (1).

إلا أنه ثمة خلاف حول تقسيم التهرب الضريبي إلى تهرب مشروع وغير مشروع، باعتبار أن التهرب الضريبي المشروع يتمثل في محاولة الخاضعين للضريبة الاستفادة من ثغرات التشريع الضريبي لتفادي دفع الضريبة، أما التهرب غير المشروع يتمثل في مخالفة قوانين الضرائب عمداً، ويندرج تحته كل الطرق غير القانونية التي من خلالها يتم التخلص من أداء الضريبة (2).

والرأي الراجح أن تقسيم التهرب الضريبي إلى مشروع وآخر غير مشروع يعطي مفهوماً خاطئاً للتهرب، إذ كيف يوجد تهرب وفي الوقت ذاته يكون هذا التهرب مشروعاً ومقرراً، ولا عقوبة على إرتكابه، لذا فإن عبارة تجنب الضريبة أو تفادي الضريبة يؤدي المعنى الصحيح للغرض المقصود، لأن لفظ التهرب يطلق على حالات التهرب الجنائي، والذي يقع مرتكبه تحت طائلة القانون (3). ونؤيد هذا الرأي لما ذكر من أسباب، خصوصاً أن لفظ التهرب نفسه لا يستقيم لغوياً عند إقترانه بكلمة مشروع، أي أنه يحمل معنى يتنافى مع صفة المشروعية.

(1) د. أبو الوفا محمد أبو الوفا إبراهيم، التخلص من الزكاة بين التجنب والتهرب ومكافحته دراسة مقارنة بالتطبيق المعاصر للضرائب - ندوة التطبيق المعاصر للزكاة، إصدار مركز صالح عبدالله كامل للإقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، مصر، المجلد 4، 1998، ص16.

(2) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص122.

(3) المرجع السابق، ص122.

ومن أمثلة التجنب أن تفرض الضريبة على إنتاج أو استهلاك سلعة معينة فيتجنب الخاضع للضريبة إنتاج أو استهلاك هذه السلعة، أو يتجنب استيراد السلع الخاضعة للضرائب الجمركية، كما قد يكون الخاضع للضريبة أمام وسيلتين لتحقيق أثر اقتصادي معين فيختار من بينهما الوسيلة التي من شأنها عدم تحميله بالضريبة إطلاقاً أو تحميله بضريبة أقل، كأن يتجنب المتاجرة في المشروبات الغازية، بسبب ارتفاع نسبة الضريبة المفروضة بشأنها، ويقوم بالمتاجرة بسلع أخرى تكون نسبة الضريبة المفروضة عليها منخفضة.

هذا وبطبيعة الحال فقد يعمد المشرع أحياناً إلى تشجيع الأفراد على عدم مباشرة العمل المؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة وذلك بقصد تحقيق أغراض معينة، كأن يهدف من وضع ضريبة على استهلاك سلع معينة لتقليل طلبها والانصراف نحو سلع أخرى أكثر توافراً من الأولى، (1) أو بهدف تقليل إستيراد بعض السلع الضارة بالمجتمع كالتبغ.

مما سبق نستنتج أن التجنب الضريبي يختلف تماماً عن التهرب الضريبي، فالتجنب الضريبي غير معاقب عليه جنائياً، فهو تصرف مشروع ويتم عن طريق تجنب الخاضع للضريبة حصول الواقعة المنشئة للضريبة، بحيث يتفادى القيام بأي عمل أو تصرف يجعله خاضعاً للضريبة، أما التهرب الضريبي، فهو تصرف غير مشروع تكون فيه الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت بالنسبة للشخص وأصبح ملزم قانوناً بأداء الضريبة - إلا أنه يلجأ إلى إستخدام طرق غير قانونية للتهرب من أداء الضريبة بشكل كلي أو جزئي، ويقع مرتكبة تحت طائلة العقاب الجنائي.

### ثانياً: التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

أختلفت الآراء حول الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، حيث ذهب البعض إلى القول بأن فكرة التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي، فالتهرب هو الجنس

(1) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 18 إلى ص 20.

أما الغش فهو النوع، فالغش وفقاً لهذا الإتجاه يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق التدليس والخداع (1).

حيث أن حالات التهرب الضريبي عديدة ومتنوعة ومنها: إدراج الخاضع للضريبة مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً، ومنها ما يتم عن طريق إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة، كما يتم كذلك عن طريق تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود سجلات أو حسابات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من سجلات أو حسابات أخفاها، كذلك يعد من حالات أو صور التهرب الضريبي ما تنطوي منها على غش وتدليس كإصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام إدارة الضرائب بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر (2)، لذا يطلق على هذه الصورة ما يسمى بالغش الضريبي.

وذهب البعض إلى أن التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي يقوم على أساس فكرة المشروعية، فالتهرب قد يكون مشروعاً كتجنب الشخص الطبيعي أو الاعتباري حصول الواقعة المنشئة للضريبة، أما الغش الضريبي فيتم عن طريق اللجوء إلى أساليب التدليس والخداع للتخلص من الضريبة، ويطلق على ذلك ما يسمى التهرب الضريبي غير المشروع (3).

ونرجح ما ذهب إليه الرأي الأول من أن الغش الضريبي أحد أنواع التهرب الضريبي، حيث أن تقسيم التهرب الضريبي إلى مشروع وآخر غير مشروع يعطي مفهوماً خاطئاً للتهرب – لما سبق بيانه من أسباب عند التمييز بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي.

لذا فإننا نستخلص مما سبق أن التهرب الضريبي لا يمكن أن يكون مشروعاً بل هو سلوك غير مشروع ويشكل إنتهاكاً للتشريعات الضريبية، ويعتبر الغش الضريبي أحد صور التهرب

(1) أ.د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 27.

(2) قانون الضريبة على الدخل بجمهورية مصر العربية الصادر بالقانون رقم (91) لسنة 2005، المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (23) تابع في 9 يونيو 2005، المادة (133).

(3) أ.د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 29.

الضريبي، والذي يلجأ إليه الخاضع للضريبة من خلال إستخدام أساليب التدليس والخداع للتخلص

من دفع الضريبة المستحقة.

## الفصل الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي

يتناول هذا الفصل دراسة الأركان التي ترتكز عليها جريمة التهرب الضريبي وفق التشريعات الضريبية لدولة الإمارات العربية المتحدة (1)، حيث تتكون هذه الجريمة شأنها شأن أي جريمة من ركنين هما الركن المادي والركن المعنوي، إضافةً إلى تطلبها توافر الركن المفترض (الشرط المسبق).

ومن هذا المنطلق سوف نتناول أركان جريمة التهرب الضريبي التي يتم فيها التخلص من جزء أو كل الضريبة بإستعمال وسائل غير قانونية، وذلك من خلال ثلاث مباحث: الأول منها سيكون بشأن الركن المفترض (الشرط المفترض)، والثاني سيناقش الركن المادي وسوف يتطرق المبحث الثالث إلى الركن المعنوي لهذه الجريمة.

### المبحث الأول: الركن المفترض (الشرط المسبق) في جريمة التهرب الضريبي

بالإضافة إلى الأركان العامة للجريمة هناك ركن يفترض قيامه يسمى بالركن المفترض، وهو مركز قانوني أو واقعي يسبق في وجوده قيام الجريمة، ويطلق عليه كذلك الشرط المسبق وقد عرفه الفقه المصري بأنه "العنصر الذي يفترض قيامه وقت مباشرة الفاعل لنشاطه" (2)، فهو شرط يتطلب القانون توافره في بعض الجرائم دون أن يدخل في عداد الأركان، كصفه الموظف العام التي يجب توافرها في الفاعل في جريمة الرشوة (3).

كما أن للشرط المفترض عدة صور فقد يتعلق بالفاعل كصفة الموظف العام في جريمتي الإختلاس والرشوة، وقد يتعلق بمحل الجريمة مثل المال المنقول المملوك للغير في السرقة، وقد

(1) القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية، المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة بشأن الضريبة الانتقائية 2017، المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 بشأن ضريبة القيمة المضافة.

(2) مجيد خضر احمد عبدالله، رسالة دكتوراه بعنوان "نظرية الغلط في قانون العقوبات"، جامعة بغداد، 2003، ص194، <http://almerja.net/reading.php?idm=76868>

(3) د. غنام محمد غنام، شرح قانون العقوبات الاتحادي لدولة الإمارات العربية المتحدة، القسم العام، مطبوعات جامعة الإمارات، الطبعة الأولى 2003، ص92 وص93.

يتعلق بالمجني عليه مثل الأنتسان الحي في جريمة القتل، لذا يتعين التحقق من وجود الشرط المفترض بالنسبة لجريمة التهرب الضريبي قبل الخوض في مدى توافر أركانها الأخرى ويتمثل هذا الشرط في وجود ضريبة مستحقة وشخص أو أشخاص خاضعين للضريبة، وسيتم دراستهما خلال مطلبين اثنين كالتالي:

### المطلب الأول: وجود ضريبة مستحقة

تطلب القانون لقيام جريمة التهرب الضريبي توافر ركن أو شرط يفترض وجوده قبل البحث عن تكوين عناصر الركن المادي للجريمة وهذا الشرط هو أن نكون أمام ضريبة مستحقة، ويتضح هذا المتطلب القانوني جلياً في تعريف المشرع للتهرب الضريبي - كما سبق بيانه - بأنه " استخدام وسائل غير قانونية ينتج عنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة أو عدم دفعها أو استرداده لضريبة لم يكن له حق استردادها وفقاً لأي قانون ضريبي " (1).

وقد عرف المشرع الإماراتي الضريبة المستحقة بأنها " الضريبة التي تحسب وتفرض بمقتضى أحكام أي قانون ضريبي " (2)، وقد رأينا في مستهل هذا البحث القوانين الضريبية الاتحادية الصادره في شأن ضريبة القيمة المضافة والضريبة الإنتقائية، كما عرف الضريبة المستحقة الدفع بأنها " الضريبة التي حل موعد سدادها للهيئة " (3)، وعرف كذلك الضريبة القابلة للإسترداد بأنها " المبالغ التي تم دفعها ويمكن للهيئة ردها أو جزء منها لدافع الضريبة بناءً على القانون الضريبي الخاص بها أو طلب استخدامها في سداد مستحقات أو غرامات إدارية أو ترحيلها للفترات الضريبية القادمة بناءً على نوع الإسترداد، وفقاً للقانون الضريبي " (4).

(1) قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي رقم 7 لسنة 2017، المادة (1). المرجع السابق، المادة (1).

(2) المرجع السابق، المادة (1).

(3) المرجع السابق، المادة (1).

(4) المرجع سابق، المادة رقم (1).



يتضح مما سبق أن التهرب الضريبي يكون على ضريبة مستحقة الدفع – أي على ضريبة حل موعد سدادها لهيئة الضرائب الإتحادية – ويتم التهرب إما بتخفيض الضريبة أو عدم دفعها بالكامل وإما بإسترداد ما لا يحق له إسترداده منها، وكل ذلك يتم بإستخدام وسائل غير قانونية كما سنرى عند دراسة الركن المادي لهذه الجريمة.

وبالرجوع إلى أحكام المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة نجد أن المادة (2) تفرض الضريبة على كل توريد خاضع للضريبة والتوريد الإعتباري الذي يقوم به الخاضع للضريبة أو الاستيراد المحدد وفقاً لأحكام المرسوم المشار إليه، وقضت المادة (3) من ذات المرسوم على أن فرض هذه الضريبة يكون بنسبة أساسية قدرها (5%).

ويستفاد من النصوص السابقة أن وعاء ضريبة القيمة المضافة يشمل – كقاعدة عامة – توريد جميع السلع والخدمات وذلك بسعر موحد حدده المشرع بنسبة مئوية قدرها (5%) يتم احتسابها على السعر النهائي للسلعة أو الخدمة، بما في ذلك حالات التوريد الإعتباري<sup>(1)</sup>، والتي نصت عليها المادة (11) من ذات المرسوم سالف الذكر<sup>(2)</sup>، ومن أمثلة التوريد الإعتباري: توريد لسلع او خدمات كانت تشكل جزءاً او كلا من أصول أعمال الخاضع للضريبة ولم تعد هذه السلع او الخدمات جزءاً من تلك الأصول، على أن يكون التوريد قد تم بدون مقابل، وترد على حالات التوريد الإعتباري عدة إستثناءات نظمها المادة (5) ومنها إذا كان التوريد معفى من الضريبة<sup>(3)</sup>.

(1) المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة، المادة رقم (1)، تعريف التوريد الإعتباري بأنه " كل ما يعتبر بمثابة توريد ويعامل كأنه توريد خاضع للضريبة وفقاً للحالات التي ينص عليها هذا المرسوم بقانون ".  
(2) المرجع السابق، المادة 11 " تكون الحالات التالية توريداً اعتبارياً:  
1- توريد لسلع او خدمات كانت تشكل جزءاً او كلا من أصول أعمال الخاضع للضريبة ولم تعد هذه السلع او الخدمات جزءاً من تلك الأصول، على أن يكون التوريد قد تم بدون مقابل.  
2- انتقال لسلع كانت تشكل جزءاً من أصول أعمال الخاضع للضريبة في الدولة الى أعماله في إحدى الدول المطبقة، أو من أعمال الخاضع للضريبة في إحدى الدول المطبقة الى أعماله في الدولة، إلا في الحالة التي يكون فيها انتقال السلع:  
أ- يعتبر بأنه تم بشكل مؤقت وفقاً للتشريعات الجمركية.  
ب- يتم كجزء من توريد آخر خاضع للضريبة لهذه السلع.  
3- توريد لسلع او خدمات يسمح بإسترداد ضريبة المدخلات إلا أنها استخدمت كلياً او جزئياً لغير أغراض الأعمال، وبعد التوريد اعتبارياً في حدود الاستخدام لغير أغراض الأعمال.  
4- السلع والخدمات التي يمتلكها الخاضع للضريبة بتاريخ إلغاء تسجيله الضريبي."  
(3) المرجع السابق، المادة (5) "الإستثناءات المتعلقة بالتوريد الإعتباري  
1- لا يكون التوريد توريداً اعتبارياً في أي من الحالات الآتية:

وحددت المادة (5) من المرسوم المشار إليه المقصود بتوريد السلع بأنه نقل ملكية السلع لشخص آخر أو حق التصرف بها - وفق ما تحدده اللائحة التنفيذية (1) - وعلى سبيل المثال: إبرام عقد بين طرفين يترتب عليه نقل السلع في وقت لاحق يعتبر توريداً للسلع إذا نص العقد على نقل ملكية السلع أو قصد نقل ملكية السلع في المستقبل، وكذلك توريد المياه وتوريد العقارات بما في ذلك أي عقد بيع أو تأجير.

وحددت المادة (6) من ذات المرسوم ما يعد توريداً للخدمات وهو كل توريد لا يعتبر توريداً للسلع، بما في ذلك تقديم الخدمات وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون (2)، وعلى سبيل المثال: نقل أو ترخيص الحقوق غير المادية، مثل حقوق المؤلفين والمخترعين والفنانين، والحقوق في العلامات التجارية والحقوق التي تعتبرها تشريعات الدولة ضمن هذه الفئة.

- 
- أ- إذا لم يتم استرداد مبلغ ضريبة المدخلات عن السلع أو الخدمات ذات الصلة.  
 ب- إذا كان التوريد معفى من الضريبة.  
 ج- إذا تم تعديل ضريبة المدخلات المستردة على السلع والخدمات وفقاً لنظام الأصول الرأسمالية.  
 د- إذا لم تتجاوز قيمة توريد السلع لكل مستلم خلال فترة (12) إثني عشر شهراً مبلغ (500) خمسمائة درهم، وكان التوريد بهدف استعمالها كعقبات أو هدايا تجارية.  
 هـ- إذا كان إجمالي ضريبة المخزجات الواجبة على جميع التوريدات الإعتبارية لكل شخص خلال فترة (12) إثني عشر شهراً أقل من (2000) ألفين درهم.
- 2- لأغراض الفقرتين (د) و(هـ) من البند (1) من هذه المادة، تعتبر فترة (12) الإثني عشر شهراً هي الفترة التي تنتهي بنهاية الشهر الذي قام الشخص خلاله بتوريد مشار إليه في أي من البندين المذكورين.
- (1) قرار مجلس الوزراء رقم (52) لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة، المادة (2) بشأن توريد السلع " 1- نقل ملكية السلع أو حق التصرف بها من شخص لآخر يشمل على سبيل المثال: أ- نقل ملكية السلع بموجب إتفاقية خطية أو شفوية لأي بيع.  
 ب- نقل ملكية السلع بمقابل بشكل إلزامي وذلك وفقاً للتشريعات السارية.
- 2- لأغراض البند (1) من هذه المادة، فإن نقل حق التصرف بأي أصول لا يعتبر بأنه توريد لسلع إلا إذا تمكّن الشخص الآخر من التصرف فيها كمالك.
- 3- إبرام عقد بين طرفين يترتب عليه نقل السلع في وقت لاحق يعتبر توريداً للسلع إذا نص العقد على نقل ملكية السلع أو قصد لنقل ملكية السلع أو نقل ملكية السلع في المستقبل.
- 4- تعتبر التوريدات التالية توريداً للسلع: أ- توريد المياه.  
 ب- توريد العقارات بما في ذلك أي عقد بيع أو تأجير.
- ج- توريد جميع أنواع الطاقة وتشمل الكهرباء والغاز، بما في ذلك الغاز الحيوي وغاز الفحم وغاز النفط المسال والغاز الطبيعي وغاز النفط والغاز المنتج وغاز محطات التكرير والغاز الطبيعي المعاد تكوينه وغاز النفط المسال المعالج بالحرارة وأي خليط غازات، سواء تم استعمالها للإضاءة أو الحرارة أو التبريد أو تكييف الهواء، أو أي أغراض أخرى."
- (2) المرجع السابق، المادة (3) " يُعدّ توريداً للخدمات كل توريد لا يعتبر توريداً للسلع بما في ذلك أي من الآتي:  
 1- منح حق أو التنازل عنه أو إيقافه أو تركه.  
 2- توفير تسهيل أو ميزة.  
 3- عدم المشاركة في أي نشاط أو عدم السماح في حصوله أو الإتفاق على القيام بأي نشاط.  
 4- نقل حصّة لا تقبل التجزئة في سلعة.  
 5- نقل أو ترخيص الحقوق غير المادية، مثل حقوق المؤلفين والمخترعين والفنانين، والحقوق في العلامات التجارية والحقوق التي تعتبرها تشريعات الدولة ضمن هذه الفئة."

كما أن المشرع في شأن تحديده لوعاء ضريبة القيمة المضافة لم يعول على طبيعة مزود الخدمة أو مورد السلعة، وما إذا كان شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً، ولم يميز بين كون الشخص الاعتباري من أشخاص القانون العام أم من أشخاص القانون الخاص، وإنما عول بالأساس على طبيعة العمل أو النشاط الخاضع للضريبة.

بالإضافة إلى أن قانون الضريبة الإنتقائية الصادر بالمرسوم اتحادي رقم 7 لسنة 2017 في المادة (2) منه قد حدد نطاق فرض الضريبة واحتسابها، حيث فُرضت هذه الضريبة على السلع الانتقائية - التي يصدر بها قرار من مجلس الوزراء - وذلك على السلع التي يتم إنتاجها في سياق ممارسة الأعمال بالدولة (1) أو تخزينها فيها أو أستيرادها أو الإفراج عنها من منطقة محددة، وقد أتى قرار مجلس الوزراء المشار إليه (2)، ليحدد نوع السلع الإنتقائية ونسب الضريبة المفروضة عليها وهي التبغ ومنتجاته والنسبة الضريبة عليها 100%، المشروبات الغازية بنسبة 50%، بالإضافة إلى مشروبات الطاقة بنسبة 100%.

ومما سبق يتضح بأن المشرع الإماراتي قد فرض الضريبة على الشخص الطبيعي والإعتباري وحددها بنسب معينة ووضح إجراءات ومواعيد إستحقاقها، وحدد عقوبات على المتهربين من أداءها، ويثور التساؤل حول مدى تطلب الشرط المفترض المتمثل في وجود ضريبة مستحقة مسبقاً في كافة الجرائم الضريبة ضمن التشريع الضريبي الإماراتي أم قصرها على جرائم معينة، وتحديدًا بالنسبة لصور جريمة التهرب الضريبي.

(1) مرسوم بقانون اتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن الضريبة الإنتقائية، المادة (1) تعريف الأعمال " أي نشاط يمارس بانتظام واستمرارية واستقلالية من قبل أي شخص وفي أي مكان، والذي يتضمن أو من الممكن أن يتضمن التجارة بالسلع الإنتقائية.  
(2) قرار مجلس الوزراء رقم (38) لسنة 2017 في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تُفرض عليها وكيفية احتساب السعر الإنتقائي، المادة (2)، والمادة (6).

وبالرجوع إلى صور الجرائم الضريبية التي تضمنتها المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي رقم (7) لسنة 2017<sup>(1)</sup>، والمادة (23) من المرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية<sup>(2)</sup>، نلاحظ أن المشرع قد تطلب توافر شرط مسبق في جريمة التهرب الضريبي، يتمثل في وجود ضريبة مستحقة وذلك في كافة صور التهرب التي تضمنها التشريع الإماراتي.

ونلاحظ مما سبق أن ما سنه المشرع الإماراتي من أحكام في هذا الصدد ما هو إلا تحديداً لنطاق فرض الضريبة ونسبتها، فضلاً عن إشارته بشكل واضح وصريح إلى الشرط المفترض بقوله الضريبة المستحقة أو الضريبة المستحقة الدفع والتي أوردها المشرع في تلك الأحكام عند تنظيمه للقواعد والإجراءات الضريبية لأغراض تحصيل الضريبة والرقابة عليها، لذا فإنه لا بد أن نكون أمام ضريبة مستحقة كشرط مسبق قبل البحث عن باقي أركان جريمة التهرب الضريبي بالإضافة إلى الشرط المفترض الآخر وهو وجود شخص أو أشخاص خاضعين للضريبة كما سنرى في المطلب الآتي.

- (1) قانون الإجراءات الضريبية 7 لسنة 2017، المادة 26 بشأن عقوبات التهرب الضريبي تنص على " 1- دون الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر، يعاقب بالحبس والغرامة التي لا تتجاوز (5) خمسة أضعاف مقدار الضريبة التي تم التهرب منها أو بإحدى هاتين العقوبتين، كلاً من:
- أ- الخاضع للضريبة الذي قام بالإمتناع عمداً عن سداد أية ضريبة مستحقة الدفع أو غرامات إدارية.
- ب- الخاضع للضريبة الذي قام عمداً بتخفيض القيمة الفعلية لأعماله أو بعدم ضم أعماله المرتبطة وذلك بقصد عدم الوصول إلى حد التسجيل المطلوب.
- ج- الشخص الذي قام بفرض وتحصيل مبالغ من عملائه مدعياً أنها ضريبة دون أن يكون مسجلاً.
- د- الشخص الذي قام عمداً بتقديم معلومات وبيانات خاطئة ووثائق غير صحيحة للهيئة.
- هـ- الشخص الذي قام عمداً بإخفاء أو إتلاف ووثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة.
- و- الشخص الذي قام بسرقة أو إساءة استخدام أو التسبب في إتلاف ووثائق أو مواد أخرى في حوزة الهيئة.
- ز- الشخص الذي قام بمنع أو عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم.
- ح- الشخص الذي قام عمداً بتخفيض الضريبة المستحقة الدفع من خلال التهرب الضريبي أو التواطؤ في التهرب الضريبي...."
- (2) - المرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية، المادة (23) تنص على " مع مراعاة حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون الإتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية والعقوبات الواردة بشأنها، يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بأي مما يأتي:
- أ- إدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى الدولة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها دون سداد الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو كلياً.
- ب- إنتاج أو تحويل أو حيازة أو تخزين أو نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تسدد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة.
- ت- وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية، خلافاً للنص الوارد في البند (2) من المادة (24) من هذا المرسوم بقانون، بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بقصد استردادها دون وجه حق.
- ث- تقديم أي مستندات أو إقرارات أو سجلات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بقصد استردادها دون وجه حق."

## المطلب الثاني: وجود أشخاص خاضعين للضريبة

من المعلوم – وكما ذكرنا سلفاً – أن بعض الجرائم تستلزم أركاناً أو شروطاً خاصة لتكوينها كشرط صفة الفاعل في جريمة الرشوة بأن يكون موظفاً عاماً فإن جريمة التهرب الضريبي فضلاً عن توافر أركانها يجب أن تتوافر في فاعلها صفة الخاضع للضريبة، وقد عرف قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي – سالف البيان – الخاضع للضريبة بأنه " الشخص الذي يخضع للضريبة بموجب أحكام القانون الضريبي المعني " والمقصود بالشخص هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري.

كما حددت اللائحة التنفيذية للمرسوم سالف الذكر معيار للتسجيل الضريبي لأغراض تحصيل الضريبة يتمثل في قيمة التوريدات التي يكون بموجبها الشخص الطبيعي أو المعنوي ملزماً بالتسجيل لدى الهيئة الإتحادية للضرائب للحصول على رقم ضريبي وهو أن تصل قيمة هذه التوريدات إلى (375,000 درهم)، وكذلك وضع حد للتسجيل الاختياري وهو أن تصل قيمة التوريدات إلى (187,500 درهم) (1)، كما أن المادة (5) من قانون الضريبة الإنتقائية قد حظرت على أي شخص ممارسة أي نشاط يندرج ضمن الأنشطة الإنتقائية - سالفة البيان - قبل تسجيله لغايات الضريبة.

وعليه نلاحظ أن أحكام القوانين الضريبية الإتحادية الصادرة لغايات الضريبة - سواء تلك المتعلقة بالضريبة على السلع الإنتقائية أم التي تتعلق بضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات بشكل عام - جميعها جاءت لتخاطب الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين ممن تنطبق عليهم القواعد والنظم الضريبية، حيث ألزمت من تصل إيراداته منهم إلى (375,000 درهم) بالتسجيل الضريبي لغايات تحصيل الضريبة.

(1) قرار مجلس الوزراء رقم (52) بسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة، الباب الثالث (التسجيل)، المواد (6) و(7) و(8).

كما أن المشرع حظر ممارسة أي نشاط يتعلق بالسلع الانتقائية ما لم يكن الشخص مسجلاً في السجل الضريبي لدى الهيئة الاتحادية للضرائب، وعليه فلا يعتبر الشخص خاضعاً للضريبة ما لم تصل إيراداته إلى حد التسجيل المشار إليه أو يتعامل تجارياً مع الأنشطة المتعلقة بالسلع الانتقائية سائلة البيان مع الأخذ بعين الاعتبار ما ورد من إستثناءات وإعفاءات ضمن تلك القوانين الضريبية. وبالنظر في صور التهرب الضريبي الواردة في التشريعات الضريبية – المشار إليها سابقاً – ضمن المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي رقم (7) لسنة 2017، والمادة (23) من المرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية، نجد أن المشرع الإماراتي قد استخدم في بعض الصور مصطلح "الخاضع للضريبة" وبعضها الآخر استخدم مصطلح "الشخص"، وبعض الصور لم يستخدم فيها أي من المصطلحين، أي لم يحدد الفاعل، إلا أن ذلك لا ينفى ضرورة توفر الشرط المفترض المتمثل في أن يكون الفاعل خاضع للضريبة في جريمة التهرب الضريبي، وأن هذه الجريمة لا تقوم ما لم يكن مرتكبها خاضعاً للضريبة.

لذا نرى أنه قد يكون من المناسب طالما استخدم المشرع مصطلح الخاضع للضريبة في إحدى صور التهرب الضريبي أن يقوم باستخدام ذات المصطلح في باقي صور التهرب، خصوصاً أن استخدام مصطلح "الخاضع للضريبة" ينسجم مع ما تتطلبه جريمة التهرب الضريبي من توافر ركن مفترض لقيامها، وذلك بأن يكون مرتكب السلوك الإجرامي فيها خاضعاً للضريبة، بالإضافة إلى وجود ضريبة مستحقة.

ويتبين لنا مما سبق أن جريمة التهرب الضريبي تشترط لقيامها توفر شرط ثان مفترض وهو أن يكون مرتكب السلوك الإجرامي فيها خاضعاً للضريبة علاوةً على أن ما يتم التهرب منه يعد ضريبة مستحقة، وذلك وفقاً لما نصت عليه الأحكام الضريبية العقابية، إذ لا تقع جريمة التهرب أو بمعنى أصح لا حاجه للبدء في البحث عن توافر ركنها المادي ومن ثم المعنوي لإثباتها ما لم يتوفر منذ البداية الركن أو الشرط المفترض وهو أن يكون الشخص خاضع للضريبة وتكون هذه

الضريبة مستحقة، فلا يمكن على سبيل المثال مجازاة شخص - طبيعي أو اعتباري - عن جريمة تهرب لعدم تسجيله لأغراض سداد الضريبة وهو من الأساس لم تصل إيراداته إلى حد التسجيل الإلزامي.

### المبحث الثاني: الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي

إن التحقق من توافر الركن المادي للجريمة هو الشرط الأساسي للبحث في مدى توافر التجريم من عدمه لأنه المظهر الخارجي لها وبه يتحقق الإعتداء على المصلحة المحمية قانوناً، فإذا كان تاماً كانت الجريمة تامة أما إذا توقف عند حد معين كان في طور المحاولة ولكل منها أحكامه (1).

حيث نصت المادة (31) من قانون العقوبات الاتحادي الإماراتي على أن الركن المادي للجريمة يتكون من نشاط إجرامي بارتكاب فعل أو الامتناع عن فعل متى كان هذا الارتكاب أو الامتناع مجرماً قانوناً.

ولا تختلف جريمة التهرب الضريبي من حيث تطلبها للركن المادي وعناصره عن غيرها من الجرائم، ولكن لكل عنصر فيها وضعه الخاص، لذا كان لا بد من دراسة عناصر الركن المادي لهذه الجريمة من خلال تناول (النشاط الإجرامي) (المطلب الأول) ثم النتيجة الإجرامية (المطلب الثاني) وأخيراً علاقة السببية بينهما (المطلب الثالث).

#### المطلب الأول: النشاط الإجرامي (السلوك الإجرامي)

لكي تقع الجريمة، لا بد من وجود سلوك إجرامي معين يصدر عن الجاني، فإذا لم يصدر أي سلوك في أية صورة كانت لا يعاقب ولا يحاسب على أي جرم، ويتمثل النشاط الإجرامي في الجريمة الضريبية في العمل الذي يصدر من الجاني إعتداء على المصلحة الضريبية للدولة (2).

(1) محمد زياد رمضان، جريمة الغش الضريبي وأثارها، مكتبة صادر ناشرون، لبنان، الطبعة الأولى، 2004، ص 81.  
(2) المرجع السابق ص 82.

وسلوك المتهرب هو الأساس الذي يقوم عليه البنين القانوني في جريمة التهرب الضريبي، وبدونه لا نكون بصدد جريمة، فقد تضمن التشريع الضريبي الإماراتي (1) صور متعددة للسلوك الإجرامي في الجرائم الضريبية المنصوص عليها بما فيها الصور الخاصة بجريمة التهرب الضريبي، ويتبين من ألفاظ وعبارات هذه النصوص أن صور السلوك الإجرامي قد ورد بعضها على شكل سلوك إيجابي وبعضها ورد على شكل سلوك سلبي.

حيث ورد ضمن أحكام المادة (26) - بشأن عقوبات التهرب الضريبي - من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي رقم (7) لسنة 2017، والتي تنص على:

" 1- دون الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر، يعاقب بالحبس والغرامة التي لا تتجاوز (5) خمسة أضعاف مقدار الضريبة التي تم التهرب منها أو بإحدى هاتين العقوبتين، كلاً من:

- أ- الخاضع للضريبة الذي قام بالإمتناع عمداً عن سداد أية ضريبة مستحقة الدفع أو غرامات إدارية.
- ب- الخاضع للضريبة الذي قام عمداً بتخفيض القيمة الفعلية لأعماله أو بعدم ضم أعماله المرتبطة وذلك بقصد عدم الوصول إلى حد التسجيل المطلوب.
- ج- الشخص الذي قام بفرض وتحصيل مبالغ من عملائه مدعياً أنها ضريبة دون أن يكون مسجلاً.
- د- الشخص الذي قام عمداً بتقديم معلومات وبيانات خاطئة ووثائق غير صحيحة للهيئة.
- هـ- الشخص الذي قام عمداً بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة.
- و- الشخص الذي قام بسرقة أو إساءة استخدام أو التسبب في إتلاف وثائق أو مواد أخرى في حوزة الهيئة.
- ز- الشخص الذي قام بمنع أو عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم.

(1) قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي رقم 7 لسنة 2017، المادة (26)، المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة، المادة (77)، المرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الإنتقائية.



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

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 مستحقة الدفع والغرامات الإدارية وفقاً لأحكام هذا القانون وای قانون ضريبي آخر.

كما أن من صور السلوك الإجرامي لجريمة التهرب الضريبي ما ورد ضمن أحكام المادة (23) - بشأن حالات التهرب الضريبي - من المرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية، والتي تنص على " مع مراعاة حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية والعقوبات الواردة بشأنها، يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بأي مما يأتي:

1- إدخال أو محاولة إدخال سلع إنتقائية إلى الدولة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها دون سداد الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو كلياً.

2- إنتاج أو تحويل أو حيازة أو تخزين أو نقل أو تلقي سلع إنتقائية لم تسدد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة.

3- وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الإنتقائية، خلافاً للنص الوارد في البند (2) من المادة (24) من هذا المرسوم بقانون، وذلك بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بقصد إستردادها دون وجه حق.

4- تقديم أية مستندات أو إقرارات أو سجلات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بقصد استردادها دون وجه حق."

وتضمنت المادة (77) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة إحدى صور السلوك الإجرامي كذلك، حيث نصت على " إذا ثبت بأن شخصاً غير مسجّل قام بالحصول على سلع وفقاً للبند (3) من المادة (48) من هذا المرسوم بقانون (1)، مدعياً بأنه مسجل، فيعتبر بأنه قام بالتهرب الضريبي ويعاقب وفقاً للقانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية.

وعليه سوف نقسم الدراسة في هذا المطلب إلى فرعين، الأول منهما سوف يتناول السلوك الإجرامي الإيجابي، يليه الثاني مستعرضاً السلوك الإجرامي السلبي.

### الفرع الأول: السلوك الإجرامي الإيجابي

يتحقق السلوك الإجرامي الإيجابي في جريمة التهرب الضريبي في كل حالة يأتي فيها الجاني نشاطاً أو سلوكاً غير مشروع عبارته عن حركة عضوية تظهر في العالم الخارجي بطريقة مادية ملموسة، تجعله يحقق غرضه الإجرامي، وهو التهرب من أداء الضريبة المفروضة عليه بموجب التشريعات الضريبية (2).

(1) المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة، المادة (48)، البند (3)، ينص على أنه " في حال قام مسجل بتوريد خاضع للضريبة في الدولة لأي سلع من النفط الخام أو المكرر...، وذلك إلى مسجل آخر، وكان قصد المستلم إما إعادة بيعها كنفط خام أو مكرر... أو استعمال هذه السلع لإنتاج وتوزيع أي من أنواع الطاقة فتطبق القواعد الآتية: لا يفرض المسجل الذي قام بالتوريد الضريبة على قيمة توريد السلع المذكورة في الفقرة. على مستلم السلع أن يحتسب الضريبة على قيمة السلع الموردة له ويكون مسؤولاً عن جميع الالتزامات الضريبية المترتبة على ذلك وعن احتساب الضريبة المستحقة عليها "

(2) د. عادل الشاوي، جريمة الغش الضريبي - دراسة في القانون المغربي، مجلة القضاء المدني - سلسلة دراسات وأبحاث، المغرب، العدد 7، 2015 ص 119.

وصور السلوك الإيجابي للجرائم الضريبية - الواردة في التشريعات الضريبية الاتحادية - بما فيها الصور الخاصة بجريمة التهرب الضريبي كثيرة، وسوف نتناول ما سبق من صور للسلوك الإجرامي في النصوص المشار إليها بشئ من التفصيل لكي نميز الصور الخاصة بجريمة التهرب الضريبي عن صور الجرائم الضريبية الأخرى، وذلك على النحو التالي:

**أولاً: صور السلوك الإجرامي الإيجابي الواردة ضمن نص المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي**

**1) قيام الخاضع للضريبة عمداً بتخفيض القيمة الفعلية لأعماله بقصد عدم الوصول إلى حد التسجيل المطلوب**

ألزم المشرع الإماراتي الخاضع للضريبة القيام بالتسجيل الضريبي لدى الهيئة الاتحادية للضرائب لغايات الضريبة في حال تجاوزت قيمة توريداته خلال فترة الاثنى عشر شهراً السابقة، حد التسجيل الإلزامي والذي حددته اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون بشأن ضريبة القيمة المضافة (375,000) ثلاثمائة وخمس وسبعون ألف درهم، أو توقع أن تجاوز قيمة توريداته خلال فترة (30) الثلاثين يوماً القادمة هذا الحد، كما فرض التسجيل الضريبي على كل شخص ليس لديه مكان إقامة في الدولة أو إحدى الدول المطبقة لنظام الضرائب في حال قام بتوريدات سلع أو خدمات ولم يكن شخص آخر ملزماً بسداد الضريبة المستحقة عن هذه التوريدات في الدولة (1). كما أن المادة (5) من قانون الضريبة الانتقائية قد حضرت على أي شخص ممارسة أي نشاط يندرج ضمن الأنشطة الانتقائية - كالمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة و سلع التبغ ومنتجاته - وذلك قبل تسجيله لغايات الضريبة، وعليه فلا يعتبر الشخص خاضعاً للضريبة ما لم تصل إيراداته إلى حد التسجيل المشار إليه أو يتعامل تجارياً مع الأنشطة المتعلقة بالسلع الانتقائية سالفه الذكر.

(1) - المرسوم بقانون رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة، المادة (13)، ولائحته التنفيذية رقم (52) لسنة 2017، المادة (7).

وتأسيساً على ما سبق، فإن السلوك الإجرامي الإيجابي المشار إليه يمكن أن يتحقق - على سبيل المثال - عندما يتعمد الخاضع للضريبة التصريح ببيانات مخالفة للواقع لتخفيض القيمة الفعلية لأعماله ضمن الإقرار الضريبي الذي يتقدم به للهيئة الاتحادية للضرائب، بحيث لا يفصح عن إيراداته السنوية الحقيقية التي بلغت حد التسجيل الإلزامي، وبالتالي يتمكن من الإفلات من أداء الضريبة المستحقة عليه.

## (2) قيام الشخص عمداً بتخفيض الضريبة المستحقة الدفع من خلال التهرب الضريبي أو التواطؤ في التهرب الضريبي

ألزم المشرع الضريبي الإماراتي الشخص الخاضع للضريبة بتقديم الإقرار الضريبي للهيئة عن كل فترة ضريبية وضمن المهل والإجراءات التي حددتها اللائحة التنفيذية في شأن ضريبة القيمة المضافة للتصريح عن جميع التوريدات التي قام بها أو تلقاها خلال فترة معينة، بغرض سداد الضريبة التي تظهر في الإقرار الضريبي على أنها مستحقة الدفع (1).

يتحقق السلوك الإجرامي الإيجابي في الصورة المشار إليها، بتعمد قيام الشخص الخاضع للضريبة بتخفيض الضريبة المستحقة، وذلك عندما يلجأ الخاضع للضريبة إلى إحدى طرق التهرب الضريبي من خلال إخفاء جزء معين من النشاط التجاري الخاضع للضريبة، بحيث يخطر الهيئة الاتحادية للضرائب عن جزء من هذا النشاط الخاضع للضريبة، ويخفي ممارسته للجزء الآخر، ومثال ذلك أن يخطر الهيئة بتعامله مع القطاع العام في شأن توريد بضاعة معينة أو إجراء مقولة أخرى معه، ومن ناحية أخرى يخفي عن الهيئة تعاملاته مع بعض الأفراد، كي يقلل حجم إيراداته وأرباحه، كذلك تحقق السلوك الإيجابي بتخفيض الضريبة المستحقة عندما يخفي الخاضع للضريبة

(1) - المرسوم بقانون رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة، المادة (72) و(73)، و لائحته التنفيذية رقم (52) لسنة 2017، المادة (64)

ملكته لبعض العقارات عن الهيئة الاتحادية للضرائب (1). وبالتالي ينخفض مبلغ الضريبة المستحق عليه.

ونرى أنه من المناسب لو إكتفى المشرع الإماراتي بذكر الصورة التي يتحقق بها السلوك الإجرامي لجريمة التهرب الضريبي فقط، فلم يكن بحاجة إلى إضافه عبارة " من خلال التهرب الضريبي أو التواطؤ في التهرب الضريبي "، حيث أنها تشكل لبس ولا يفهم المقصود منها، ففعل التخفيض في قيمة الضريبة المستحقة الدفع يمثل سلوكاً لجريمة التهرب الضريبي فكيف يمكن أن يكون من خلال جريمة تهرب ضريبي أو التواطؤ في تهرب ضريبي، خصوصاً أن التواطؤ يعتبر وسيلة من وسائل الإشتراك في الجريمة تشبه الإتفاق (2)، ويخضع للقواعد العامة في قانون العقوبات العام، وهو ما سوف نتناوله فيما بعد عند الحديث عن العقاب على الإشتراك في جريمة التهرب الضريبي.

### **(3) قيام الشخص عمداً بتقديم معلومات وبيانات خاطئة ووثائق غير صحيحة للهيئة**

يمكن اعتبار صورة هذا السلوك الإجرامي طريقة من طرق التهرب الضريبي، وليس أحد صور التهرب الضريبي – كما ورد بنص المادة (26) سالفه الذكر من قانون الإجراءات الضريبية، حيث تطلب التشريع الضريبي من الشخص الخاضع للضريبة العديد من الإلتزامات الضريبية ومنها ما ورد ضمن المادة (8) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي بشأن إعداد وتقديم الإقرار الضريبي، حيث أعطى الحق للهيئة بعدم قبول الإقرار الضريبي المقدم لها إذا كان غير مكتمل ومتضمن البيانات الأساسية التي يحددها القانون الضريبي، كما جعل الخاضع للضريبة مسؤولاً عن صحة ما ورد من معلومات وبيانات في الإقرار الضريبي المتعلق به وأية مراسلات من قبله مع الهيئة.

(1) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص355.

(2) المرجع سابق، ص215.

ونصت المادة (48) من ذات القانون في شأن إثبات صحة البيانات على أنه "يقع عبء إثبات صحة الإقرار الضريبي على الخاضع للضريبة، ويقع عبء الإثبات في حالات التهرب الضريبي على عاتق الهيئة".

ويتحقق السلوك الإجرامي الإيجابي - المشار إليه - في الجريمة الضريبية بمجرد تعمد قيام الشخص بتقديم بيانات مخالفة للواقع ووثائق غير صحيحة لا تعبر عن المركز المالي للشخص الخاضع للضريبة، مما يؤدي إلى التقدير غير السليم لوعاء الضريبة خصوصاً إذا قُدمت هذه البيانات ضمن الإقرار الضريبي، فإذا ما ترتب على هذا السلوك تهرب جزئي أو كلي من الضريبة، سوف نكون بصدد جريمة تهرب ضريبي، أما في حال لم ينتج عن هذا السلوك أفلات الخاضع للضريبة من أداء الضريبة، سوف نكون - بحسب الأحوال - أمام فرضين أحدهما شروع في جريمة تهرب ضريبي والآخر أمام جريمة ضريبية عادية أساسها مخالفة إلزام قانوني محمي جنائياً، ومثال ذلك تقديم إقرار ضريبي يتضمن بيانات محاسبية مخالفة للحقيقة.

والراجع لدينا فيما سبق أن الجريمة التي يمثلها السلوك الإجرامي الإيجابي - المشار إليه - أقرب ما يكون أنها تشكل جريمة ضريبة من الجرائم المخلة بالثقة كجرائم التزوير في الإقرارات الضريبية والأوراق الأخرى، وليست جريمة تهرب ضريبي، حيث أن المشرع لم يتطرق إلى القصد الجنائي الخاص في هذه الصورة وهو التهرب من أداء الضريبة.

#### **4) قيام الشخص عمداً بإخفاء أو إتلاف ووثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة**

للحكم على صورة السلوك الإيجابي المشار إليها، لابد من الرجوع إلى التشريعات الضريبية للنظر فيما إذا كانت تدخل في تكوين الركن المادي لجريمة تهرب ضريبي أم أنها تشكل أحد الجرائم الضريبية الأخرى، وذلك وفقاً للتفصيل الآتي:

أ- فعل إخفاء - الخاضع للضريبة - للوثائق أو المواد الأخرى الملزم بتوفيرها للهيئة.

المقصود بالإخفاء هو التستر، أي ممارسة نشاط وإخفائه عن أعين الهيئة الاتحادية للضرائب سواء تقدم الشخص الخاضع للضريبة بالإقرار الضريبي أم لم يتقدم به، فالعبرة بإخفاء النشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة، وبذلك يكون الشخص قد أستعمل إحدى طرق التهرب من اداء الضريبة (1).

وفعل الإخفاء يعد أحد صورة السلوك الإيجابي في الجريمة الضريبية، ويفترض في الحالة - المشار إليها - أن الشخص الخاضع للضريبة قد قام بإخفاء نشاط معين أو جزء منه خاضع للضريبة عن الهيئة عن طريق إخفائه الوثائق أو أي مواد أخرى كالحسابات الإلكترونية، التي من شأنها أن تدل مدققي هيئة الضرائب على وجود هذا النشاط.

ب- فعل إتلاف الوثائق أو المواد الأخرى الملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة.

يقصد بالإتلاف كل سلوك يدخل تغييرات كلية أو جزئية على السجلات أو المستندات أو البيانات الإلكترونية، بحيث تصبح غير صالحة للاستعمال في الغرض الذي أمسكت من أجله، وهو الوقوف على حقيقة أرباح وإيرادات الشخص الخاضع للضريبة (2).

حيث نصت المادة (4) من قانون الإجراءات الضريبية بأن على كل شخص يقوم بأية أعمال أن يمسك سجلات أعماله المحاسبية والدفاتر التجارية وأية معلومات متعلقة بالضريبة، وحددت لائحته التنفيذية ضوابط (3) وفترة حفظ هذه السجلات (4)، ويتضح أن الشخص الخاضع للضريبة

(1) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص238.

(2) المرجع سابق، ص241.

(3) قرار مجلس الوزراء رقم (36) لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الاتحادي رقم (7) لسنة 2017، المادة (2) في شأن مسك السجلات المحاسبية والدفاتر التجارية " 1- تشمل السجلات المحاسبية والدفاتر التجارية ما يأتي:

أ- الدفاتر المحاسبية فيما يتعلق بتلك الأعمال، والتي تتضمن قيود المدفوعات والمقبوضات والمشتريات والمبيعات والإيرادات والمصروفات، وأي أعمال وأي أمور مفروضة بموجب القانون الضريبي أو أي قانون آخر معمول به...، للهيئة أن تطلب أي معلومات أخرى من أجل التأكد من الإلتزام الضريبي للشخص من خلال سلسلة مستندية قابلة للتدقيق بما في ذلك مسؤوليته عن التسجيل لغايات الضريبة."

(4) المرجع السابق، المادة (3) بشأن فترة حفظ السجلات "... أ- لمدة (5) سنوات بعد انتهاء الفترة الضريبية التي تتعلق بها بالنسبة للخاضع للضريبة، ب- لمدة (5) سنوات من انتهاء السنة الميلادية التي تم إنشاء المستند المعني خلالها بالنسبة للشخص غير الخاضع للضريبة...."

ملزم بحفظ السجلات والدفاتر التجارية والوثائق أو المواد الأخرى لتوفيرها للهيئة، وذلك لمدة خمسة سنوات بعد انتهاء الفترة الضريبية المتعلقة بأعمال تلك السجلات.

كما أن المادة (42) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي نصت فيما يتعلق بمدة التقادم (1) على أنه لا يجوز للهيئة إجراء تقييم ضريبي (2) بعد مرور (5) خمس سنوات من نهاية الفترة الضريبية ذات الصلة.

نلاحظ مما سبق أن المشرع الإماراتي لم يحدد مدة معينة – ضمن الصورة المشار إليها – لكي يتمكن بعدها الشخص الخاضع للضريبة من إتلاف الوثائق أو المواد الأخرى الملزم بحفظها، دون أن يقع تحت طائلة المسائلة والعقاب، إلا أن هذه المدة تم تحديدها ضمن أحكام قانون الإجراءات الضريبية – سالف الذكر - وبالتالي يمكن القول بأن الجريمة الضريبية تتحقق عند قيام الخاضع للضريبة عمداً بإتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة، حيث يفترض علم الشخص الخاضع للضريبة بالالتزام الواجب عليه بموجب القانون في حفظ الوثائق للمدة المحددة التي تحتاجها الهيئة لأغراض التدقيق للتأكد من صحة الإقرار الضريبي، وكذلك لغرض التقييم الضريبي المتمثل في تحديد الضريبة المستحقة الدفع أو الضريبة القابلة للإسترداد.

وتتمثل حالة التهرب الضريبي في قيام الخاضع للضريبة بإتلاف الدفاتر أو السجلات، وذلك قبل انقضاء مدة تقادم الدين الضريبي (3) بقصد التهرب الكلي أو الجزئي، حيث أن الخاضع للضريبة في هذه الحالة يكون قد قدم إقراره الضريبي على أساس مستندات وسجلات صحيحة، وعند الفحص

(1) قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 المادة (42) التقادم "1- باستثناء حالات ثبوت التهرب الضريبي أو عدم التسجيل الضريبي، لا يجوز للهيئة إجراء تقييم ضريبي بعد مرور (5) خمس سنوات من نهاية الفترة الضريبية ذات الصلة.2- في حالة ثبوت التهرب الضريبي، يجوز للهيئة إجراء تقييم ضريبي خلال (15) خمسة عشر سنة من نهاية الفترة الضريبية التي وقع خلالها التهرب الضريبي.3- في حالة عدم التسجيل الضريبي، يجوز للهيئة إجراء تقييم ضريبي خلال (15) خمسة عشر سنة من التاريخ الذي كان يتوجب فيه على الخاضع للضريبة القيام بالتسجيل الضريبي." (2) قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي رقم 7 لسنة 2017، المادة (1) تعريف التقييم الضريبي " قرار صادر من الهيئة يتعلق بالضريبة المستحقة الدفع أو الضريبة القابلة للإسترداد." (3) قرار مجلس الوزراء رقم (36) لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للقانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، مرجع سابق، المادة (20) بشأن اعتبار الضرائب ديوناً مستحقة للهيئة " عندما يتم تقييم مبلغ الضريبة أو الغرامة الإدارية، ويبلغ بها شخص بموجب القانون الضريبي، فإنه يصبح في حكم الدين المستحق السداد للهيئة، ويمكن تحصيله على ذلك الأساس".



لم يقدم الشخص الخاضع للضريبة إلى مدققي الضرائب السجلات والمستندات اللازمة والتي تؤيد أقراره الضريبي بحجة إتلافها (1).

مما سبق نستنتج أن جريمة التهرب الضريبي تتحقق في الصورة المشار إليها، إذا تم إتلاف المستندات أو السجلات قبل انقضاء المدة المحددة لتقادم دين الضريبة، أما إذا كان حاصلًا بعده فلا تقوم الجريمة، بالإضافة إلى أن إتلاف المستندات كان بقصد التهرب الجزئي أو الكلي من إداء الضريبة، فإذا لم يثبت أن هذه المستندات قد أُلغيت بقصد التهرب من أداء الضريبة، فلا تقوم جريمة التهرب الضريبي، ويمكن أن نكون أمام جريمة ضريبة أخرى تتمثل في مخالفة أحكام القانون الضريبي من خلال عدم المحافظة على السجلات والقيام بإتلافها قبل المدة المحددة قانوناً، وعليه لا يمكن اعتبار صورة السلوك الإجرامي - المشار إليها - أحد صور جريمة التهرب الضريبي، بل هي أقرب ما يكون طريقة من طرق التهرب، لذا كان على المشرع تصنيف صور التهرب الضريبي وحدها وعدم خلطها مع صور الجرائم الضريبية الأخرى حتى وإن كانت تستخدم كطرق للتهرب الضريبي.

#### **5) قيام الشخص بسرقة أو إساءة استخدام أو التسبب في إتلاف وثائق أو مواد أخرى في حوزة الهيئة**

للهيئة الاتحادية للضرائب الحق في القيام بالتدقيق الضريبي على أي شخص للتأكد من مدى التزامه بالأحكام الواردة في القوانين الضريبية سواء في مقر الهيئة أو مكان عمل الشخص الخاضع للتدقيق أو أي مكان آخر يمارس فيه هذا الشخص الأعمال أو يقوم بتخزين السلع أو بحفظ السجلات فيه، وفقاً للبندين (2و1) من المادة (17) من قانون الاجراءات الضريبية الاتحادي.

كما أن لمدقق الضرائب الحق أثناء إجراء التدقيق الضريبي في الحصول على السجلات الأصلية أو صور عنها وأخذ عينات من البضائع أو الأجهزة أو غيرها من الأصول من المكان الذي

(1) د. عبدالرؤوف قطيش، شرين عبدالرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص35.

يمارس فيه الشخص الخاضع للتدقيق الضريبي أعماله أو التي في حوزته أو حجزها، وذلك إستناداً لنص المادة (18) من ذات القانون.

مما سبق يمكن أن تتحقق صورة السلوك الإجرامي الإيجابي - المشار إليه - من خلال إتيان إحدى الأفعال المذكورة وهي السرقة أو إساءة استخدام أو التسبب في إتلاف وثائق أو مواد أخرى في حوزة الهيئة، والذي قد يشكل جريمة ضريبية مختلفة عن جريمة التهرب الضريبي، وذلك وفق التفصيل التالي:

#### أ- السرقة:

تتحقق السرقة باختلاس مال منقول مملوك لغير الجاني (1)، وذلك وفقاً لنص المادة (382) من قانون العقوبات الإتحادي، وعلى فرض أن الهيئة حصلت أثناء التدقيق الضريبي على سجلات أصلية أو صور عنها وأخذت عينات من البضائع أو الأجهزة وتحفظت عليها ومن ثم أصبحت في حوزتها، وبعدها قام الشخص بسرقة بعض المستندات أو الأجهزة التي تحتوي مثلاً على أدلة لإدانتته بإحدى الجرائم الضريبية، هنا تقوم في حقه جريمة ضريبية، ولكي تتحقق جريمة التهرب الضريبي في الفرضية - المشار إليها - فتحتاج إلى النص على القصد الجنائي لإتيان السلوك الاجرامي وهو التهرب من أداء الضريبة.

والسرقة جريمة عمدية، تشترط أن يكون المال (محل السرقة) مملوك للغير، أما إذا كانت الوثائق والمواد الأخرى تعتبر ملك لمرتكب فعل السرقة - كالشخص الخاضع للضريبة - فلا تقع في هذه الحالة جريمة السرقة، أما في حال كانت الوثائق والمواد الأخرى ملك لشخص أو جهة أخرى غير الفاعل سوف نكون بصدد جريمة سرقة - ويمكن أن ترتكب جريمة السرقة ويكون الغرض منها التهرب من أداء الضريبة، إلا أن جريمة التهرب الضريبي جريمة عمدية تحتاج لقيام

(1) د. فتية محمد قوازي - د. غنام محمد غنام، المبادئ العامة في قانون الإجراءات الجزائية الإتحادي لدولة الإمارات العربية المتحدة، الأفق المشرقة ناشرون، الطبعة الثالثة، 2013، ص289.

مسئوليتها الجنائية ضد مرتكبها إلى أثبات القصد الجنائي الخاص بها وهو التهرب الجزئي أو الكلي من أداء الضريبة.

ب- إساءة استخدام:

وهذا السلوك قد يقع بصورة عمدية وقد يقع بصورة غير عمدية - عن طريق الخطأ - وعلى سبيل المثال يمكن أن يتحقق عمداً عندما يعمد الشخص إلى تغيير تسلسل السجلات أو إخفاء الحسابات الإلكترونية بحجب البيانات التي حصل عليها مدققي الضرائب، مما يشكل جريمة ضريبية، كما يمكن أن يقع عن طريق الخطأ عندما يستخدم الشخص مثلاً برنامجاً جديداً على نظام الحسابات يؤدي إلى تلف البيانات أو إختلاف تسلسلها.

ت- التسبب في إتلاف:

قد يقع هذا السلوك بصورة عمدية وقد يقع بصورة غير عمدية - عن طريق الخطأ، حيث يمكن أن يتحقق على سبيل المثال بشكل عمدي عندما يقوم الشخص عمداً بحرق أو إعدام السجلات أو الصور أو الدفاتر أو غيرها مما حصل عليه مدقق الضرائب أثناء التدقيق الضريبي للقيام بعمله، مما يشكل جريمة ضريبية، ويمكن أن يتسبب الشخص عن طريق الخطأ بإشعال حريق برمية لسجائر مشتعله داخل سلة المهملات ينتج عنها إشتعال الحريق في المكتب أو المؤسسة.

## 6) قيام الشخص بمنع أو عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم

ألزمت المادة (21) من قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي الشخص الخاضع لعملية التدقيق الضريبي أو وكيله الضريبي أو من يمثله قانوناً أن يقدم كافة التسهيلات والمساعدة الممكنة لمدقق الضرائب لتمكينه من أداء عمله أثناء عملية التدقيق الضريبي (1).

كما تضمنت الفقرة (1) من المادة (12) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الإتحادي على أنه "... يجب على المستأجر الشاغل للمقرّ أو أي شخص تعتبره الهيئة مسيطراً عليه في حال غياب المستأجر الشاغل للمقرّ، تزويد الهيئة بكافة التسهيلات المعقولة اللازمة لممارسة سلطاتها بفعالية بموجب هذه المادة"، وعلى الهيئة أن ترسل إبلاغاً بالتدقيق الضريبي للشخص الخاضع للضريبة، متضمن العواقب المحتملة التي يمكن أن تنجم عن إعاقة ممارسة مدقق الضرائب لعمله، وفقاً للمادة (13) من ذات اللائحة.

لما كانت المادة (21)- سالفة الذكر – قد ألزمت الشخص الخاضع للضريبة أن يقدم كافة التسهيلات والمساعدة وتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات التي يطلبها مدقق الضرائب حتى يتسنى له الإطلاع عليها، بالتالي يمكن أن تتحقق صورة السلوك الإجرامي – المشار إليها – بإتيان إحدى الوسيئتين: المنع أو العرقلة، ويتحقق كل منهما على سبيل المثال كالتالي:

أ- فعل المنع: يقع هذا الفعل بصورة عمدية، ويقصد به الحظر أو الحرمان، وهو أن تحول بين الشخص وبين ما يريده (2)، ويتحقق السلوك الإجرامي الإيجابي المتمثل في المنع عن طريق حرمان موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم، كحظر دخول مدقق الضرائب

(1) قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي، مرجع سابق، المادة (17) بشأن حق الهيئة في القيام بالتدقيق الضريبي تنص على "1- للهيئة القيام بالتدقيق الضريبي على أي شخص للتأكد من مدى التزامه بالأحكام الواردة في هذا القانون والقانون الضريبي...."

(2) قاموس المعجم الوسيط، اللغة العربية المعاصر، قاموس عربي عربي، تم زيارة الموقع الإلكتروني بتاريخ: 2018/11/8  
/https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%86%D8%B9

إلى مخازن معينة أو منعه من الإطلاع أو إستعمال النظام الإلكتروني الخاص بالمؤسسة والذي يحتوي حسابات وبيانات مالية ينبغي التدقيق عليها.

ب- فعل العرقلة: ويقصد بعرقلة الأمر، أي صعوبة، وعراقيل الأمور هي صعابها (1)، حيث يمكن أن يقع هذا الفعل عمدياً كما يمكن أن يقع بشكل غير عمدي، ويتحقق بشكل عمدي مثلاً عند إمتناع الشخص عن توفير المستندات - المشار إليها - مع قدرته ومعرفته بمكانها ولديه الصلاحية في الوصول إليها، وبهذا الإمتناع يعيق المدقق عن أداء عمله ويُصعب عليه عملية التدقيق (2)، ويمكن أن يتحقق فعل العرقلة بصورة غير عمدية - عن طريق الخطأ - كأن يقوم الشخص عن طريق الخطأ بإرسال مستندات أخرى غير التي طلبها المدقق، أو يكون الشخص قد أضعاف مفاتيح مكتبه الذي يتحتوي على المستندات والإجهزة الإلكترونية المراد التدقيق عليها.

ونرى أن هذه الصورة تشكل جريمة من الجرائم الضريبية المخلة بوسائل الفحص والتقدير والتحصيل، والتي يتمثل نشاطها الإجرامي في الاخلال بالتنظيم الإجرائي الذي رسمه القانون لضمان تحصيل الضريبة (3).

وتجدر الإشارة إلى موقف المسؤولية الجنائية في حال وقعت الأفعال السابق ذكرها - وهي إساءة الإستخدام، التسبب في إتلاف، والعرقلة - عن طريق الخطأ، فهل يعاقب مرتكبها عن طريق الخطأ؟ وهل يؤثر الخطأ في إرتكاب هذا الأفعال على قيام جريمة التهرب الضريبي والتي تعد جريمة عمدية ذات قصد خاص؟.

(1) المرجع السابق - <https://www.almaany.com/ar/dict/ar-%D8%B9%D8%B1%D9%82%D9%84%D8%A9>

(2) د. أحمد سيد أحمد السيد، المرجع السابق، ص 251.

(3) د. ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015، ص 198.

ونرى في هذا الخصوص أن هذه الجرائم – فضلاً عن أنها عمدية – فإنها يمكن أن تقع كذلك بصورة غير عمدية - وذلك بصريح نص المادة (43) من قانون العقوبات الاتحادي " يسأل الجاني عن الجريمة سواء ارتكبها عمداً أم خطأ ما لم يشترط القانون العمد صراحةً "، حيث لم يشترط القانون العمد صراحةً في هذه الأفعال، إلا أنها لن يكون لها أثر في تكوين السلوك الإجرامي لجريمة التهرب الضريبي – في حال كانت غير عمدية – حتى وأن أدى هذا الخطأ إلى التهرب من الضريبة، حيث أن جريمة التهرب الضريبي جريمة عمدية ذات قصد خاص.

وبالتالي يمكن أن نعتبر هذه الأفعال - سوى كانت عمدية أو غير عمدية - صور لجرائم ضريبية مستقلة عن جريمة التهرب الضريبي، وذلك، للقيام الشخص بسلوك نهى القانون الضريبي عنه وفرض عقوبة جنائية على مرتكبه.

## 7) قيام الشخص بفرض وتحصيل مبالغ من عملانه مدعياً أنها ضريبة دون أن يكون مسجلاً

ذكرنا – فيما سبق – الغرض من فرض المشرع الضريبي على الأشخاص القيام بالتسجيل الضريبي وهو سداد الضريبة المستحقة عليهم أو إستراداد ما يحق لهم إستراداده وفق الضوابط والإجراءات التي حددتها التشريعات الضريبية.

ويقصد بفعل " إداء " هنا، هو التمويه أو إظهار الشيء على غير حقيقته (1)، ويقع هذا الفعل بصورة عمدية، ويتمثل السلوك الإجرامي الإيجابي في الصورة - المشار إليها – على سبيل المثال عندما يقوم صاحب المؤسسة التجارية أو بائع التجزئة ببيع بعض السلع على المستهلكين ويتقاضى منهم مبالغ مدعياً أنها ضريبة وهو من الأساس غير مسجل في السجل الضريبي، ومن وجهة نظرنا سوف نكون في هذه الحالة أمام فرضيتين وهما: أن الشخص عليه واجب قانوني يفرض

(1) قاموس المعجم الوسيط، مرجع سابق، -<https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/%D8%A7%D8%AF%D8%B9%D8%A7%D8%A1-%D8%A7%D9%90%D8%AF%D9%91%D9%90%D8%B9%D9%8E%D8%A7%D8%A1%D9%8C>

عليه القيام بالتسجيل الضريبي بسبب تجاوز إيراداته حد التسجيل الإلزامي لأغراض تحصيل الضريبة، أو أنه غير خاضع للضريبة لعدم وصول إيراداته لحد التسجيل الضريبي الإلزامي.

فإذا كان الشخص غير خاضع للضريبة وأظهر للمتعاملين معه عكس ذلك، بغرض تحصيل مبالغ مالية منهم على أنها ضريبة سوف تأول إلى الخزينة العامة للدولة، سواء عن طريق إصطناعه لفواتير ضريبة مزوره أو غيرها من الطرق التي تحمل المستهلك على دفع المبلغ غير المستحق لهذا الشخص. في هذه الحالة سوف نكون بصدد جريمة ضريبة وجرائم أخرى بحسب الأحوال كجريمة التزوير مثلاً، للقيام الشخص بسلوك نهى القانون الضريبي عنه وفرض عقوبة جنائية على مرتكبه، حيث عرف البعض الجريمة الضريبية بأنها " كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الخاضعين لأحكامها عملاً أو إمتناعاً إذا قرر القانون لهذا المخالفة عقوبة جنائية" (1).

أما إذا كان الشخص خاضع للضريبة بمعنى أنه ملزم بالتسجيل الضريبي لدى الهيئة الإتحادية للضرائب ولكنه لم يسجل، ومن ثم أظهر للمتعاملين معه أن عليهم دفع مبالغ مالية على أنها ضريبة مستحقة، ويقوم بإخذ هذه المبالغ لحسابه الشخصي، وفي هذه الفرضية سوف نكون أمام جريمة تهرب ضريبي ليس بسبب إدعاء الشخص بأن ما يحصله من مبالغ عباره عن ضريبة، بل لعدم قيام الخاضع للضريبة بالتسجيل الضريبي، ويمكن أن تترتب على هذا السلوك كذلك جرائم أخرى - بحسب الأحوال - كجريمة التزوير إذا قام بإصطناع فواتير مزوره لغرض إيهام المتعاملين لدفع الضريبة له.

ومن وجه نظرنا أن السلوك الإجرامي الإيجابي - المشار إليه - لا يمكن اعتباره أحد صور التهرب الضريبي بل يعتبر من صور الجرائم الضريبة المخلة بالثقة، ومن الواضح أن المشرع - في هذا السلوك الإجرامي - قد أراد تشديد العقوبة على مرتكبه لتعلقة بمسأله تخص الضريبة لتحقيق

(1) واسطي عبد النور، رسالة دكتوراه بعنوان - المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً، كلية الحقوق بجامعة أبي بكر بلقايد، الجزائر، سنة 2016 - 2017 ص 45 و ص 46.

الردع العام، إذ أنه لولا إدعاء مرتكب الفعل بأن ما يأخذه من مبالغ إضافية تعتبر ضريبة لما قام العميل (المستهلك) بدفعها له.

ومما سبق بيانه من صور للسلوك الإجرامي ضمن المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية – سألقة الذكر - نرى ضرورة قيام المشرع بتصنيف الجرائم الضريبية بحسب طبيعة السلوك الإجرامي لها، فلا يصح أن نطلق على كافة الجرائم الضريبية التي تناولتها المادة بأنها "تهرب ضريبي".

**ثانياً: صور السلوك الإجرامي الإيجابي الواردة ضمن نص المادة (23) من المرسوم بقانون في شأن الضريبة الانتقائية**

**(1) إدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى الدولة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها دون سداد الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو كلياً**

يمكن أن يطلق على التهرب الضريبي في صورة السلوك الإجرامي المشار إليها، ما يُعرف بالتهريب الضريبي الجمركي، والذي "يتحقق بإدخال بضائع من أي نوع أو إخراجها بطريق غير مشروع دون أداء الضرائب الجمركية المقررة"<sup>(1)</sup>.

وينصرف مدلول السلع الانتقائية محل التهريب إلى المعنى التجاري – أي أن تصديرها واستيرادها يكون بغرض الإتجار فيها، ويشترط أن يكون على هذه السلع ضريبة مستحقة، ولا يشترط لصحة التهريب الضريبي أن يتم ضبط السلع محل التهريب داخل الدائرة الجمركية، حيث أن الجريمة تتم بمجرد إدخال أو محاولة إدخال السلع الانتقائية إلى الدولة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها دون أداء الضريبة عنها، كما لم يحدد المشرع طريقة القيام بذلك، ما إذا كانت بطرق غير مشروعة، والتي يقصد بها مخالفة الإجراءات الجمركية الواجب مراعاتها عند التصدير أو الاستيراد، كما لم يشترط المشرع أن تكون المخالفه من خلال إتباع طرق احتيالية، كما أنه لا يمنع

(1) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص278.



المسؤولية عن مرتكب الجريمة أو الشروع فيها قيام الجاني بأداء الضريبة بعد ضبطه، فهو سداد لاحق للجريمة ولا يحول دون سبق وقوعها (1).

ومثال ذلك قيام الشخص الخاضع للضريبة بترحيل سلع إنتقائية معينه دون الحصول على إذن السفر أو قيامه بأخراجها من الدولة دون الحصول على إذن الإفراج، سواء تم ذلك عن طريق الطائرات أو البواخر أو السيارات.

## (2) إنتاج أو تحويل أو حيازة أو تخزين أو نقل أو تلقي سلع إنتقائية لم تسدد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة

نص المرسوم بقانون في شأن الضريبة الإنتقائية - سالف الذكر - ضمن أحكام المواد (2)، (3)، (4) بشأن نطاق الضريبة الإنتقائية المستحقة وأحتسابها ومسؤولية الأشخاص عنها، حيث تقع مسؤولية سداد هذه الضريبة على أي شخص يقوم بممارسة الأنشطة المتعلقة بالسلع الإنتقائية سواء بإنتاجها في الدولة أو تخزينها فيها أو أستيرادها أو الإفراج عنها من منطقة محددة (2)، وهذه السلع - كما ذكرها سابقاً - تتمثل في التبغ ومنتجاته والمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة (3).

ووفقاً لنص المادة (4) من - المرسوم بقانون المشار إليه - فإن مسؤولية الضريبة المستحقة تقع كذلك على الشخص الذي يشارك بأي من الأنشطة المذكورة، كما أن هذه المسؤولية تقع على أمين المستودع (4) - وذلك وفق ما حددته المادة (2) من اللائحة التنفيذية رقم (37) لسنة 2017 للمرسوم بقانون في شأن الضريبة الإنتقائية، وتتلخص على النحو التالي:

(1) المرجع السابق، ص 281.  
(2) مرسوم بقانون بشأن الضريبة الإنتقائية، مرجع سابق، المادة (1) تعريف المنطقة المحددة " أي منطقة مسيجة يقصد بإنشائها منطقة حرة لا يمكن الدخول إليها أو الخروج منها إلا عن طريق محدد، وأي منطقة تحددها الهيئة على أنها تخضع لإشراف أمين المستودع...."  
(3) قرار مجلس الوزراء رقم (38) لسنة 2017 في شأن السلع الإنتقائية والنسب الضريبية التي تُفرض عليها وكيفية احتساب السعر الإنتقائي، المادة (2)، والمادة (6).  
(4) مرسوم بقانون بشأن الضريبة الإنتقائية، مرجع سابق، المادة (1) تعريف أمين المستودع " أي شخص يتم قبوله وتسجيله لدى الهيئة للقيام بالإشراف على منطقة محددة...."

أ- يكون الشخص الذي شارك بأيّ من الأنشطة المذكوره ملزماً بدفع الضريبة المستحقة، إذا لم تستوف من الشخص الذي قام بالنشاط، ويشمل على سبيل المثال لا الحصر، أي شخص ضمن سلسلة توريد لم يتم دفع الضريبة فيها، وأي مستثمر أو شخص يملك مصلحة مالية في سلسلة توريد لم يتم دفع الضريبة فيها، كذلك أي مالك للسلع الإنتقائية في أيّ حالة لا يكون فيها هو ذاته المنتج أو المستورد أو أمين المستودع أو الشخص المُخزّن.

ب- يكون أمين المستودع مسؤولاً عن سداد الضريبة المستحقة، في حال تخلف الشخص المسؤول عن سدادها، وقام أمين المستودع بالإفراج عن هذه السلع الإنتقائية من المنطقة المحددة المشرف عليها، وذلك إذا تحققت الحالات التالية وهي: إذا لم يحتفظ أمين المستودع بالسجلات المحددة في المادة (24) من المرسوم بقانون (1)، أو إذا تخلف عن استيفاء أيّ من الشروط التي تفرضها الهيئة والمنصوص عليها في البند (2) (5) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون في شأن الضريبة الإنتقائية (3)، أو في حال استفاد بأيّ صورة من تخلف الشخص المسؤول عن سداد الضريبة المستحقة.

- (1) مرسوم بقانون بشأن الضريبة الإنتقائية، مرجع سابق، المادة 24 بشأن الإحتفاظ بالسجلات والمتطلبات الثبوتية "....على الخاضع للضريبة أن يحتفظ بالسجلات الآتية: أ- سجلات لجميع السلع الإنتقائية المنتجة أو المستوردة أو المخزّنة. ب - سجلات السلع الإنتقائية التي تم تصديرها وإثباتات ذلك التصدير، ج- سجلات عن نسب المخزون، بما في ذلك تفاصيل المواد المفقودة أو المتلفة. د- سجل ضريبي يحتوي على البيانات الآتية (1) الضريبة المستحقة على السلع الإنتقائية المستوردة. (2) الضريبة المستحقة على السلع الإنتقائية المنتجة. (3) الضريبة المستحقة على السلع الإنتقائية التي تم تخزينها. (4) الضريبة القابلة للخصم...."
- (2) نود التنويه إلى خطأ مادي في الفقرة (2)، ب (بالمادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (37) لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون في شأن الضريبة الإنتقائية، يتمثل في الإشارة إلى البند (6) من المادة (9) من القرار - حيث أن المادة (9) تحتوي فقط (5) بنود - والصواب أن يتم الإشارة إلى البند رقم (5).
- (3) قرار مجلس الوزراء رقم (37) لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الإنتقائية، مرجع سابق، البند (5) من المادة (9) ".... لغايات تسجيل أمين المستودع، للهيئة فرض الشروط الآتية: أ- تحديد كمية السلع الإنتقائية التي يُسمح لأمين المستودع بتخزينها داخل كل منطقة محدّدة مسؤول عنها في أي وقت محدّد. ب- تحديد نوع السلع الإنتقائية التي يمكن الإحتفاظ بها من قبل أمين المستودع في كل منطقة محدّدة مسؤول عنها. ج- الطلب من أمين المستودع تقديم ضمان مالي عن كل منطقة محدّدة مسؤول عنها، وذلك وفقاً لما تحدّده الهيئة. د- فرض متطلبات إضافية من حيث الإحتفاظ بالسجلات والتقارير وتقديمها للهيئة. هـ- تحديد مستوى الأمن المادي المطلوب في كل منطقة محدّدة مسؤول عنها. و- تحديد الفحوصات التي يتعيّن على أمين المستودع إجراؤها على السلع الإنتقائية المحفوظة بداخل كل منطقة محدّدة مسؤول عنها. ز- تحديد شروط الدخول إلى كل منطقة محدّدة مسؤول عنها والخروج منها، وأية قيود مفروضة على الدخول أو الخروج والتي يجب على أمين المستودع أن يفرضها "

ت- يكون الشخص المُخزّن مسؤولاً عن سداد الضريبة المستحقة في حال امتلاك "سلعاً انتقائية فائضة" (1) في حيز التداول الحر ومتوفرة في سياق ممارسة الأعمال داخل الدولة، ولم تدفع الضريبة عنها في السابق أو تم الإعفاء من دفعها أو إرجاعها أو تأجيلها.

ولما كانت صورة السلوك الإجرامي الإيجابي - المشار إليها - ضمن المادة (23) من - المرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية - التي نصت على مراعاة حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون الإتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية والعقوبات الواردة بشأنها، فإن الجريمة الضريبية يمكن أن ترتكب من أي شخص فُرض عليه إلتزام ضريبي ومسؤولية تجاه الضريبة الانتقائية المستحقة، سواء الشخص الذي قام بالنشاط الموجب للضريبة الانتقائية أو الشخص الذي شارك فيه أو أمين المستودع أو الشخص المُخزّن (2) - وذلك بحسب الأحوال - وفقاً لما يلي:

أ- إذا تهرب الشخص من أداء الضريبة الانتقائية المستحقة على السلع التي قام بإنتاجها في الدولة أو تخزينها فيها أو أستيرادها أو الإفراج عنها، فإنه بذلك يكون مرتكب لجريمة التهرب الضريبي.

(1) قرار مجلس الوزراء رقم (37) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية، مرجع سابق، المادة (11)، البند (2) " يقصد بـ "السلع الانتقائية الفائضة" السلع الانتقائية التي تنطبق عليها جميع ما يأتي:  
 أ- أن تكون مملوكة من قبل الشخص المخزّن في التاريخ الذي نشأ فيه الإلتزام الضريبي أو التاريخ الذي نشأت فيه زيادة في الإلتزام الضريبي أو من تاريخ بدء سريان المرسوم بقانون أيهم أسبق.  
 ب- أن تزيد عن معدّل المخزون الشهري للشخص المخزّن لذلك النوع من السلع الانتقائية، سواء ما يتم شراؤه أو إنتاجه، وفقاً لما يتم تحديده بناء على فترة (12) شهراً سابقة للتاريخ المحدد في الفقرة (أ) من هذا البند.  
 ج- أن يقوم الشخص المخزّن بامتلاكها قبل التاريخ المحدد في الفقرة (أ) من هذا البند.  
 د- أن يقصد الشخص المخزّن بيعها ضمن سياق ممارسة الأعمال في الدولة."  
 (2) مرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية، مرجع سابق، المادة (1) تعريف الشخص المُخزّن " الشخص الذي يمتلك سلعاً انتقائية، ولا يمكنه إثبات أنها خضعت سابقاً للضريبة..."

ب- إذا لم يتم أداء الضريبة مسبقاً، ولم يسددها الشخص الذي شارك في إنتاج السلع الانتقائية في الدولة أو تخزينها فيها أو أستيرادها أو الإفراج عنها، فإنه بذلك يكون مرتكب لجريمة التهرب الضريبي.

ت- إذا تخلف الشخص المسؤول عن سداد ضريبة السلع الانتقائية، وثبت قيام أمين المستودع بالإفراج عن هذه السلع من منطقة محددة، وكان هذا الأخير - كما سبق البيان - قد تخلف عن استيفاء أيّ من الشروط التي تفرضها الهيئة أو في حال استفاد بأيّ صورة من تخلف الشخص المسؤول عن سداد الضريبة المستحقة أو إذا كان لا يحتفظ بالسجلات والمتطلبات الثبوتية لجميع السلع الانتقائية، فإذا ما تخلف أمين المستودع عن القيام بالتزاماته المفروضه عليه قانوناً، فإنه يرتكب بذلك جريمة ضريبية وليس جريمة تهرب ضريبي، ويتحمل سداد الضريبة المستحقة على السلع التي قام بالإفراج عنها، حيث أنه - من وجهة نظرنا - لا يمكن أن نعتبر أمين المستودع مرتكب لجريمة تهرب إلا بعدما يصبح ملزم بسداد الضريبة كجزء له عن تقصيره في التزاماته وإفراجه عن السلع، فإذا ما ثبت إمتناعه عن السداد لهذه الضريبة فإنه يعتبر مرتكب لجريمة تهرب ضريبي.

ث- إذا لم تدفع الضريبة على السلع الانتقائية في السابق أو تم الإعفاء من دفعها أو إرجاعها أو تأجيلها، فإن الشخص المُخزّن لهذه السلع يكون مسؤولاً عن سداد الضريبة المستحقة عليها في حال امتلاك سلعاً انتقائية فائضة في حيز التداول الحر ومتوفرة في سياق ممارسة الأعمال داخل الدولة، على النحو السابق بيانه، فإذا ما تحققت في الشخص المُخزّن هذه الشروط، ومن ثم تخلف عن سداد ما عليه من ضريبة، فإنه يعتبر مرتكب لجريمة تهرب ضريبي.

ونرى أن المشرع الضريبي الإماراتي قد توسع في نطاق التجريم لحماية الضريبة، وحفاظاً عليها من عمليات التهرب الضريبي، حيث أنه جعل عقوبة التهرب في كل مرحلة يتم التعامل مع السلع الإنتقائية بإنتاجها في الدولة أو تخزينها فيها أو أستيرادها أو الإفراج عنها من منطقة محددة – وفرض هذه العقوبة على كل شخص يثبت تعمدته إتيان إحدى صور السلوك الإجرامي الإيجابي المنصوص عليها والتي تتمثل في: إنتاج، تحويل، حيازة، تخزين، نقل، تلقي، أي سلع إنتقائية لم تسدد الضريبة المستحقة عليها، وذلك بحسب الأحوال التي حددها القانون الضريبي.

### **(3) وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بقصد استردادها دون وجه حق، وذلك خلافاً للنص الوارد في البند (2) من المادة (24) من هذا المرسوم بقانون**

نصت الفقرة (2) من المادة (24) بالمرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية، على أنه " يحدد مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير السلع الانتقائية التي يجب وضع علامات مميزة عليها لبيان تلك التي تم دفع الضريبة عنها بالإضافة إلى الشروط والإجراءات المرتبطة بذلك ".

وحيث تضمن قرار مجلس الوزراء - بشأن وضع علامات مميزة على التبغ ومنتجاته – الصادر برقم (42) لسنة 2018 في المادة (1) منه، تعريف العلامة المميزة على أنها " طابع أو ختم رقمي أو مادي أو علامة تعتمد على الهيئة "، وبينت المادة (3) طريقة وضع العلامات المميزة على السلع الانتقائية المحددة وهي عبارة عن التبغ ومنتجاته (1)، لبيان انه تم سداد الضريبة عن هذه السلع (2)، ويجوز فقط للمورد المعين من قبل الهيئة القيام بتوريد العلامات المميزة، و لا يُسمح لأي

(1) قرار مجلس الوزراء رقم 42 لسنة 2018 في شأن وضع علامات مميزة على التبغ ومنتجاته، المادة (1) تعريف السلع الانتقائية المحددة: هي عبارة عن التبغ ومنتجاته والتي يتوجب وضع علامات مميزة عليها لبيان انه تم سداد الضريبة عنها.  
(2) المرجع السابق، المادة (3) " 1- توضع علامات مميزة على السلع الانتقائية المحددة لبيان انه تم سداد الضريبة عن هذه السلع وفقاً للشروط الآتية:

أ- يلتزم المُنتج بوضع العلامات المميزة على السلع الانتقائية المحددة.  
ب- يجب تثبيت العلامات المميزة على السلع الانتقائية المحددة بالطريقة وفي المكان على السلعة الانتقائية المحددة الذي تحدده الهيئة.  
2- للهيئة تغيير طريقة وشكل العلامات المميزة، بما في ذلك تحديد الحالات التي لا يتطلب فيها وضع علامة مميزة، وطريقة تثبيت العلامة المميزة ومكانها على السلعة الانتقائية المحددة.

3- يجب تثبيت العلامات المميزة على السلع الانتقائية المحددة في أي من الموقعين الآتيين:  
أ- داخل منشأة إنتاج السلع الانتقائية المحددة الموجودة داخل الدولة بعد التعبئة والتغليف مباشرة إذا تم إنتاجها في الدولة.

شخص غيره بتداول أو تبادل أو بيع أو توريد العلامات المميزة، وفقاً للبند (4) من المادة (4) من القرار- رقم (42) لسنة 2018 - المشار إليه.

ويستوي لكي تتحقق الجريمة أن تكون العلامة المميزة قد سبق إستعمالها من قبل ويتم استعمالها مره أخرى، كالتابع الذي وضع على محرر ضريبي سابق، ثم يقوم الشخص بإعادة استعماله على محرر آخر خاضع للضريبة لإيهام هيئة الضرائب بأداء الضريبة أو جزء منها، ولا يعد الطابع مستعمل إذا أخطأ الشخص وألصقه على محرر لا يجوز فيه وفاء الضريبة بطريق لصق الطابع، ثم تنبه إلى ذلك، وقام بإعادة إستعماله في محرر آخر، ولكن عليه إثبات ذلك، لان مجرد ثبوت لصق الطابع في محرر آخر يعد قرينة على سبق إستعماله (1).

مما سبق، نجد أن السلوك الإجرامي الإيجابي - المشار إليه - يتحقق عند قيام الشخص الخاضع للضريبة بوضع علامات مميزة غير صحيحة على سلع التبغ ومنتجاته، للدلالة على انه تم سداد الضريبة عن هذه السلع، سواء كانت هذه العلامات طابع أو ختم رقمي أو مادي أو أي علامة تعتمدها الهيئة، وذلك بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بقصد استردادها دون وجه حق، الأمر الذي يترتب عليه تهرب جزئي أو كلي من الضريبة وبالتالي تتحقق جريمة التهرب الضريبي.

مثال ذلك، قيام المنتج الخاضع للضريبة بتثبيت العلامات المميزة على السلع الانتقائية داخل المنشأة بعد التعبئة والتغليف مباشرة، وذلك عند إنتاجها في الدولة، فإذا قام الشخص بوضع علامات مقلده، أو سبق إستعمالها على سلع أخرى، بقصد التهرب من أداء الضريبة عن طريق إيهام هيئة الضرائب بأنه تم سدادها، فإنه يكون بذلك مرتكب لجريمة تهرب ضريبي.

ب- في مكان خارج الدولة قبل الاستيراد، إذا تم إنتاجها خارج الدولة." (1) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص332.

#### 4) تقديم أي مستندات أو إقرارات أو سجلات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بقصد استردادها دون وجه حق

يشترط لتتحقق صورة السلوك الإجرامي الإيجابي - المشار إليه - إتيان فعل التقديم، وذلك عندما يقوم الشخص بتسليم هيئة الضرائب الإقرارات الضريبية أو غيرها من المستندات أو السجلات وقد ورد عليها تغيير للحقيقة أو كانت غير صحيحة - بقصد التهرب من أداء الضريبة أو استردادها دون وجه حق - سواء كان هذا التغيير في البيانات الخاصة بوعاء الضريبة أو بتاريخ استحقاقها وغير ذلك من البيانات التي تؤثر في تحديد مقدار الضريبة المستحقة.

وقد نصت المادة (48) من قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي في شأن إثبات صحة البيانات على أنه "يقع عبء إثبات صحة الإقرار الضريبي على الخاضع للضريبة، ويقع عبء الإثبات في حالات التهرب الضريبي على عاتق الهيئة".

ونلاحظ أن الجريمة الضريبية لا تقوم بمجرد حصول التزوير أو الإصطناع - بخلاف لما هو مقرر في جرائم التزوير التي تقع ولو لم يستعمل المحرر المزور، ومعنى ذلك أن التزوير الضريبي أو اصطناع المحرر الضريبي أو تغيير الحقيقة فيه لا يشكل في الصورة - المشار إليها - جريمة ضريبية ما لم يقترن بالاستعمال المحرر المزور أو المصطنع عن طريق تقديمه إلى هيئة الضرائب (1).

ورغم أن تغيير الحقيقة في الإقرارات الفردية العرفية لا يعد تزويراً معاقباً عليه - بإعتباره لا يتناول إلا حقوقاً خاصة لصاحب الإقرار ومركزاً شخصياً للمقر ولا يصلح أن يكون سند يحتج به على الغير - إلا أن المشرع خرج عن هذا الأصل في الإقرارات الضريبية - وهي قرارات فردية

(1) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص358.

عرفية – فعاقب على التزوير فيها في حال إستعمالها، نظراً لما يجب على الخاضع للضريبة من إتباع الصدق فيما يقدمه من بيانات عند تنفيذه للإلتزامات الضريبية المفروضة عليه (1).

ومثال ذلك عندما يكون لدى الخاضع للضريبة نوعين من الدفاتر والسجلات المتعلقة بتجارته أو صناعته، إحداهما حقيقية وتعكس الواقع والأخرى تحتوي بيانات غير صحيحة - فيقوم بتقديم الإقرار الضريبي – المزور - إستناداً على الدفاتر والسجلات غير الحقيقية والتي لا تعبر عن حجم تعاملاته، بقصد التخلص من أداء الضريبة المستحقة عليه، أجزء منها، فإنه بذلك يكون مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي.

كما يمكن أن يتم تغيير الحقيقة عن طريق إصطناع المحرر وهو "عبارة عن إنشاء محرر بكامل أجزائه على غرار أصل سابق، ونسبة كذباً إلى غير مصدره، فالمحرر المصطنع لم يكن له وجود في الاصل، بخلاف المحرر المقلد الذي يفترض وجود محرر يتم تقليده " (2).

مثال ذلك أن يثبت الشخص الخاضع للضريبة – أو موظف لديه بناء على تعليمات الأخير – أسماء عمال وهميين لا وجود لهم في الواقع على أساس أنهم يعملون في المؤسسة ويتقاضون أجور ولديهم عقود عمل قام بإعدادها ووضع توقيعات في تلك العقود، وذلك بغرض زيادة النفقات وتقليل الأرباح، ففي هذه الحالة يكون الجاني - الخاضع للضريبة - قد أضر بالخزينة العامة بتخلصه من سداد الضريبة (3).

**ثالثاً: صورة السلوك الإجرامي الإيجابي الواردة ضمن نص المادة (77) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة**

وتتمثل هذه الصورة في قيام شخص غير مسجل بالحصول على سلع وفقاً للبند (3) من

المادة (48) من المرسوم بقانون - المشار إليه - مدعياً أنه مسجل.

(1) المرجع السابق، ص357

(2) أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص244.

(3) المرجع السابق، ص244.



فقد نص المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة على إلتزامات خاصة للإحتساب الضريبية ومنها ما ورد بالبند (3) من المادة (48) على أنه " في حال قام مسجل بتوريد خاضع للضريبة في الدولة لأي سلع من النفط الخام أو المكرر...، وذلك إلى مسجل آخر، وكان قصد المستلم إما إعادة بيعها كنفط خام أو مكرر... أو استعمال هذه السلع لإنتاج وتوزيع أي من أنواع الطاقة فتطبق القواعد الآتية:

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

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

مما سبق نستخلص أن المشرع الضريبي فرض قواعد خاصة في شأن التوريد الخاضع للضريبة في الدولة لأي من سلع النفط الخام أو المكرر أو الغاز الطبيعي أو المعالج أو غير المعالج أو أي نوع من أنواع الهيدروكربونات، حيث لم يجعل مسؤولية تحصيل ضريبة هذه السلع على الشخص المسجل المورد لها - وبالتالي ليس عليه أن يفرض ضريبة على قيمة توريدها - وإنما جعل هذه المسؤولية على الشخص الخاضع للضريبة الذي وردت لصالحه هذه السلع ليقوم بالإتجار بها أو استعمالها لإنتاج وتوزيع أي من أنواع الطاقة، والذي يفترض منه أن يكون مسجلاً في السجل الضريبي لدى هيئة الضرائب لأغراض تحصيل الضريبة.

والجدير بالذكر أن هذه الحالة تنطبق فقد على التوريد غير الخاضع لنسبة الصفر (1) للسلع سألقة الذكر، ولا تشمل توريد السلع والخدمات الأخرى، ولتحقيق ذلك لابد أن يقوم المستلم للسلع قبل تاريخ التوريد بالتصريح خطياً للمورد بما يفيد أن حصوله على السلع بهدف إعادة بيعها،

(1) المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة، المادة (45) بشأن السلع والخدمات التي يخضع توريدها لنسبة الصفر، البند (1) ينص على " تطبق نسبة الصفر على توريد السلع والخدمات الآتية: 1- التصدير المباشر أو غير المباشر الى خارج الدول المطبقة... "

والإقرار بأنه مسجّل، وعلى المورد التأكيد من هيئة الضرائب من التسجيل الضريبي للمستلم وفقاً للبيانات الواردة بالتصريح (1).

كما قرر المشرع في حال أنه كان يفترض في المورد أن يعلم بأن المستلم غير مسجّل لغايات الضريبة بتاريخ التوريد، فإن المورد والمستلم يكونان مسؤولان بالتكافل والتضامن عن الضريبة المستحقة والغرامات المرتبطة فيما يتعلق بالتوريد، وذلك وفقاً للبند (6) من المادة (48) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة.

ويتمثل السلوك الإجرامي الإيجابي الصورة - المشار إليها - في فعل "الإدعاء"، وهو - كما ذكرنا سابقاً - التمويه أو إظهار الشيء على غير حقيقته، وذلك عندما يدعي الشخص المستلم للسلع المورد أنه مسجّل لأغراض الضريبة وهو في الحقيقة ليس مسجلاً، ومن ثم يحصل على هذه السلع بدون احتساب الضريبة المستحقة على توريدها، وبالتالي إفلاته من إداء الضريبة المستحقة عليه.

### الفرع الثاني: السلوك الإجرامي السلبي

يتحقق السلوك الإجرامي السلبي في الجريمة الضريبية في كل حالة يعمد فيها المشرع إلى فرض القيام بالالتزام ضريبي معين عن طريق النص على العقاب لمجرد الامتناع عن القيام بهذا الإلتزام (2).

هذا ونجد بأن العمل السلبي في جريمة التهرب الضريبي هو احجام من الشخص الخاضع للضريبة عن مباشرة إلتزام قانوني محمي جنائياً يفرضه القانون الضريبي، فتتحقق الجريمة بمخالفة الإلتزام الضريبي الذي حدده القانون (3).

(1) المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة، المادة (48)، البند (4).

(2) د. عادل الشاوي، مرجع سابق، ص 122.

(3) د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق ص 117.

ومن خلال استقراء نصوص التشريع الضريبي الإماراتي (1)، نجد القليل من صور التهرب الضريبي تقع بالسلوك السلبي مقارنة مع الصور التي تقع بالسلوك الإيجابي، وقد وردت ضمن المادة (26) بالبندين (أ) و(ب) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي رقم (7) لسنة 2017، وهي:

### 1 - امتناع الخاضع للضريبة عمداً عن سداد أية ضريبة مستحقة الدفع أو غرامات إدارية

يعد الإمتناع أحد صورة السلوك السلبي في الجريمة الضريبية، ويفترض في الحالة - المشار إليها - احجام الشخص الخاضع للضريبة عن مباشرة الإلتزام القانوني بسداد الضريبة المستحقة عليه أو الاحجام عن سداد الغرامات الإدارية المترتبة عليه، مما يترتب عليه قيام جريمة التهرب الضريبي.

فقد ألزم المشرع الشخص الخاضع بأداء الضريبة وفق التشريعات الضريبية (2)، وحدد الإجراءات والضوابط للوفاء بهذا الإلتزام خلال مدة زمنية محددة (3)، حيث يجب على الخاضع للضريبة عند سداده لأي مبلغ للهيئة أن يحدد نوع الضريبة والفترة الضريبية التي تخص ذلك المبلغ (4)، وتقوم الهيئة بإجراء التقييم الضريبي في حالات حددها القانون (5) ومنها إذا قام الخاضع

- (1) قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي (7) لسنة 2017 بالمادة (26)، والمرسوم بقانون (7) لسنة 2017 بشأن الضريبة الإنتقائية بالمادة (23)، والمرسوم بقانون (8) لسنة 2017 بشأن ضريبة القيمة المضافة بالمادة (77).
- (2) المرجع السابق، الباب الثاني الفصل الثالث، الإلتزامات الضريبية، المادة (8) إعداد وتقديم الإقرار الضريبي
- 1- على كل خاضع للضريبة أن يقوم بما يأتي:..... ج- سداد أي ضريبة مستحقة الدفع وفقاً لما تم تحديده في الإقرار الضريبي أو أي تقييم ضريبي خلال المهلة الزمنية المحددة في هذا القانون والقانون الضريبي..... 4- على كل دافع للضريبة القيام بسداد أية غرامات إدارية مقررة خلال المدة الزمنية المحددة في هذا القانون والقانون الضريبي "
- (3) المرجع السابق، المادة (44) بشأن مدة الإلتزامات الضريبية تنص على " ما لم تحدد مدة زمنية خاصة للقيام بأي إلتزام أو أي إجراء آخر في هذا القانون أو القانون الضريبي، تمنح الهيئة الخاضع للضريبة مدة لهذه الغاية تتناسب مع طبيعة الإلتزام أو الإجراء لا تقل عن (5) خمسة أيام عمل ولا تزيد على (40) اربعين يوم عمل من تاريخ الواقعة التي أدت إلى نشوء الإلتزام أو القيام بالإجراء " والمادة (45) بشأن احتساب المدد الزمنية " في جميع الأحوال، بראعى في احتساب المدد الزمنية تطبيق القواعد الآتية: 1- لا يدخل ضمن المدة يوم التبليغ أو يوم حصول الواقعة التي نشأت المدة بسببها. 2- إذا صادف آخر يوم في المدة يوم عطلة رسمية تمدد المدة إلى أول يوم عمل يليه."
- (4) قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي، مرجع سابق، المادة (9) بشأن تحديد الضريبة المستحقة الدفع عند السداد
- 1- على الخاضع للضريبة عند سداده لأي مبلغ للهيئة أن يحدد نوع الضريبة والفترة الضريبية التي تخص ذلك المبلغ، وتقوم الهيئة بتخصيص المبلغ الذي تم سداده وفقاً لذلك.
- 2- إذا قام الخاضع للضريبة بسداد أي مبلغ دون تحديد نوع الضريبة أو الفترة الضريبية، يحق للهيئة تخصيص المبلغ أو جزءاً منه وفقاً للآلية التي تحددها اللانحة التنفيذية لهذا القانون.
- 3- إذا قام الخاضع للضريبة بسداد مبلغ أكبر من قيمة الضريبة المستحقة الدفع، فإنه يحق للهيئة تخصيص الفارق لفترة ضريبية لاحقة ما لم يتم الخاضع للضريبة بطلب استرداده وفقاً لأحكام هذا القانون.
- 4- إذا قام الخاضع للضريبة بسداد مبلغ أقل من قيمة الضريبة المستحقة الدفع، تطبق الأحكام الواردة في الفصل الرابع من الباب الثالث من هذا القانون.
- (5) المرجع السابق، المادة (24) بشأن التقييم الضريبي " 1- على الهيئة إصدار تقييم ضريبي لتحديد قيمة الضريبة المستحقة الدفع وتبليغه للخاضع للضريبة خلال (5) خمسة أيام عمل من تاريخ إصداره وذلك في أي من الحالات الآتية:

للضريبة بسداد مبلغ أقل من قيمة الضريبة المستحقة الدفع أو إذا قام بسداد مبلغ أقل من قيمة الضريبة المستحقة الدفع، والغرض من هذا التقييم هو تحديد قيمة الضريبة المستحقة الدفع، ويبلغ به الخاضع للضريبة خلال (5) خمسة أيام عمل من تاريخ إصداره، كما فرض المشرع غرامات إدارية على المخالفات الضريبية ويبلغ بها الشخص المخالف كذلك خلال (5) أيام عمل من تاريخ تقييمها (1)، ومن هذه المخالفات عدم قيام الخاضع للضريبة بتقديم طلب التسجيل خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي، ولا تسقط الضريبة المستحقة الدفع والغرامات الإدارية التي تم تبليغ الخاضع للضريبة بها بمرور الزمن ويجوز للهيئة المطالبة بها في أي وقت، وذلك وفق نص المادة (43) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي، كما نصت الأحكام الضريبية على حالات خاصة تتعلق بسداد

- أ- عدم قيام الخاضع للضريبة بالتقدم للتسجيل خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.  
 ب- عدم قيام المسجل بتقديم الإقرار الضريبي خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.  
 ج- عدم قيام المسجل بسداد الضريبة المبيّنة أنها الضريبة مستحقة الدفع في الإقرار الضريبي الذي تم تقديمه خلال المدة المحددة بالقانون الضريبي.  
 د- قيام الخاضع للضريبة بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح.  
 هـ- عدم قيام المسجل باحتساب الضريبة نيابة عن شخص آخر عندما يكون ملزماً بذلك وفقاً للقانون الضريبي.  
 و- إذا كان هناك نقص في الضريبة المستحقة الدفع نتيجة تهرب الشخص من الضريبة أو نتيجة تهرب ضريبي كان متواطئاً فيه.
- 2- للهيئة إصدار تقييم ضريبي بطريقة تقديرية إذا تعذر تحديد الضريبة التي تعتبر مستحقة الدفع أو الضريبة القابلة للإسترداد ولم تكن مستحقة الإسترداد حسب الأحوال....."
- (1) المادة 25- تقييم الغرامات الإدارية
- 1- على الهيئة إصدار تقييم الغرامات الإدارية للشخص وتبليغه به خلال (5) خمسة أيام عمل وذلك في أي من المخالفات الآتية:  
 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.  
 ج- عدم قيام الخاضع للضريبة بتقديم طلب التسجيل خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.  
 د- عدم قيام المسجل بتقديم طلب إلغاء التسجيل خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.  
 هـ- عدم قيام المسجل بإبلاغ الهيئة بأي حالة قد تتطلب تعديل المعلومات الخاصة بسجله الضريبي المحفوظ لدى الهيئة.  
 و- 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.  
 ز- 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.  
 ح- عدم قيام المسجل بتقديم الإقرار الضريبي خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.  
 ط- عدم قيام الخاضع للضريبة بسداد الضريبة المبيّنة أنها الضريبة مستحقة الدفع في الإقرار الضريبي الذي تم تقديمه أو التقييم الضريبي الذي تم تبليغه به خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.  
 ي- قيام المسجل بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح.  
 ك- قيام الشخص بتصريح طوعي عن أخطاء في الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب إسترداد الضريبة وفقاً للبندين (1) و(2) من المادة (10) من هذا القانون.
- ل- عدم قيام دافع الضريبة بتصريح طوعي عن خطأ في الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب إسترداد الضريبة وفقاً للبندين (1) و(2) من المادة (10) من هذا القانون قبل تبليغه بقيام الهيئة بالتنسيق الضريبي عليه.  
 م- عدم قيام الشخص الذي يمارس الأعمال بتقديم التسهيلات لمدقق الضرائب بالمخالفة لأحكام المادة (21) من هذا القانون.  
 ن- عدم قيام المسجل باحتساب الضريبة نيابة عن شخص آخر عندما يكون الخاضع للضريبة المسجل ملزماً بذلك وفقاً للقانون الضريبي.  
 س- أية مخالفة أخرى يصدر بها قرار من مجلس الوزراء....."

وتحصيل الضريبة والغرامات الإدارية كإلتزام الممثل القانوني، ومسؤولية سداد الضريبة في حال الشراكة، وسداد الضريبة في حال الإفلاس (1).

ونصت المادة (36) بشأن تحصيل الضريبة المستحقة الدفع والغرامات الإدارية، على أنه "إذا تخلف الخاضع للضريبة عن سداد الضريبة المستحقة الدفع أو الغرامات الإدارية خلال المهل المحددة في هذا القانون والقانون الضريبي... توجه الهيئة للخاضع للضريبة إخطاراً لسداد الضريبة المستحقة الدفع والغرامات الإدارية المترتبة خلال (20) عشرين يوم عمل من تاريخ تبليغه، وفي حال تخلف الخاضع للضريبة عن السداد بعد إخطاره... يصدر المدير العام قراراً بإلزام الخاضع للضريبة بدفع الضريبة المستحقة الدفع والغرامات الإدارية، ويبلغ خلال (5) خمسة أيام عمل من تاريخ صدور القرار مرفقاً به التقييم الضريبي وتقييم الغرامات الإدارية، ويعتبر قرار المدير العام بشأن التقييم الضريبي وتقييم الغرامات الإدارية سنداً تنفيذياً لغايات التنفيذ بواسطة قاضي التنفيذ لدى المحكمة المختصة".

مما سبق يتضح أن المشرع الإماراتي قد أوضح الإجراءات والضوابط اللازمة للشخص الخاضع للضريبة للقيام بتنفيذ الإلتزام المفروض عليه والمتمثل في سداد الضريبة، فإذا أمتنع عن سداد الضريبة المستحقة عليه والمبلغ بها، يكون بذلك قد ارتكب سلوكاً إجرامياً سلبياً يدخل في تكوين الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي. وهذا السلوك يتمثل في الإمتناع عن السداد.

## 2 - عدم ضم الخاضع للضريبة أعماله المرتبطة بقصد عدم الوصول إلى حد التسجيل المطلوب

بما أن الإمتناع هو سلوك سلبي يتمثل في الإحجام عن تنفيذ التزام قانوني محمي جنائياً، فإن هذا الإمتناع لن يكون له وجود في نظر التشريع الضريبي ما لم يقع بالمخالفة لإلتزام يفرضه

(1) قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي، مرجع سابق، الفصل الثالث من الباب الخامس، المواد من (37) – (40).

القانون، كما أنه لا يمكن أن ينسب الامتناع إلى من أحجم عن تنفيذ الإلتزام القانون، إن لم يوجد إلتزام قانوني من الأساس<sup>(1)</sup>.

وقد سبق بيان الإلتزام القانوني المفروض على الخاضع للضريبة، والمتمثل في التسجيل الضريبي لدى الهيئة الإتحادية للضرائب لغايات الضريبة في حال تجاوزت قيمة توريداته حد التسجيل الإلزامي وهو (375,000) درهم.

مما سبق نجد أن السلوك الإجرامي السلبي - المشار إليه - يتحقق على سبيل المثال عندما يمارس الخاضع للضريبة نشاطاً تجارياً - يحقق أرباحاً تجعله خاضعاً للضريبة - دون أن يخطر الهيئة الإتحادية للضرائب عن هذا النشاط ضمن أعماله التي يفصح عنها عند تقديمه الإقرار الضريبي، وذلك بقصد عدم الوصول إلى حد التسجيل الإلزامي المطلوب لأغراض تحصيل الضريبة، وبالتالي يكون متهرباً من أداء الضريبة المستحقة عليه.

### المطلب الثاني: النتيجة الإجرامية

أشرنا فيما سبق أن جريمة التهرب الضريبي كباقي الجرائم تتطلب ركناً مادياً يعبر عن وجودها، إذ يشتمل هذا الركن في الجريمة التامة على ثلاث عناصر وهي السلوك الإجرامي والنتيجة والعلاقة السببية بين السلوك والنتيجة، فلكل سلوك جرمي نتيجة تعكس خطورة هذا السلوك وخطورة فاعله، إلا أن بعض الجرائم يكتفى فيها بالسلوك بغض النظر عن النتيجة وهي ما يطلق عليها " الجرائم الشكلية "، لذا سوف نتطرق في هذا الجانب إلى مدى حاجة جريمة التهرب الضريبي إلى تحقق نتيجة معينة لإكتمال ركنها المادي أم يكتفى بالسلوك الإجرامي لقيام هذه الجريمة بغض النظر عن النتيجة، وذلك من خلال تناول النتيجة والشروع في جريمة التهرب الضريبي في فرعين أثنتين:

(1) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص252.

## الفرع الأول: النتيجة في جريمة التهرب الضريبي

يُقصد بالنتيجة بأنها الأثر المترتب على السلوك الإجرامي ولها مفهومان: الأول ويُقصد به النتيجة المادية، وتتمثل في التغيير الذي يُفضي إليه السلوك الإجرامي، والركن المادي لا يكتمل ولا تتم الجريمة إلا بحدوث هذه النتيجة، ويطلق عليه الجرائم المادية أو جرائم الضرر، كجرائم القتل والضرب والسرقعة، أما المفهوم الثاني للنتيجة يقصد به النتيجة القانونية وهو الإعتداء على مصلحة يحميها القانون، وليس بالضرورة حدوث ضرر مادي معين نتيجة لهذا الإعتداء، بل يكفي تهديد تلك المصلحة بالخطر، وهو ما يطلق عليه بجرائم الخطر أو الجرائم الشكلية، كجريمة حيازة السلاح بدون ترخيص، وهذه الجرائم يعاقب عليها القانون بمجرد وقوعها وتحقق أركانها بصرف النظر عن تحقق النتيجة من عدمه (1).

والنتيجة بالمفهوم القانوني تشكل عنصراً من عناصر الركن المادي في جميع الجرائم، بحيث يفترض افتراضاً لا يقبل إثبات العكس، بينما تشكل الجريمة بالمفهوم المادي عنصراً في الركن المادي في جرائم الضرر (2).

وبناء على هذا التقسيم نستنتج أن النتيجة بمعناها المادي تعتبر عنصراً في الركن المادي للجريمة، وما يدل على ذلك ما رتبته المشرع عليها من آثار قانونية كما في الشروع والعلاقة السببية، أما النتيجة بمعناها القانوني فهي لا تضيف جديداً إلى الجريمة بل لا تتعدى التكييف القانوني لما يحدثه (السلوك الإجرامي) المكون للجريمة.

فإذا ما نظرنا إلى جريمة التهرب الضريبي نجد أنها تعتبر من جرائم الضرر أي ذات النتيجة، أي أنها لا تقوم في ركنها المادي ما لم يترتب على السلوك الإجرامي تهرباً جزئياً أو كلياً من الضريبة وهي نتيجة لا بد من وقوعها لقيام تلك الجريمة، حيث أن الجرائم الضريبية قسماً:

(1) محمد زياد رمضان، المرجع السابق، ص 90 و 91.  
(2) د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص 144.

أحدهما يتطلب نتيجة إجرامية وهي - جرائم تلحق ضرراً بالمصلحة الضريبية - كجريمة التهرب من أداء الضريبة، والآخر لا يتطلب نتيجة إجرامية - كالجرائم التي تعرض المصلحة الضريبية للخطر (1).

ولما كانت جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المادية أي ذات النتيجة، فإن الركن المادي فيها يقوم على ثلاثة عناصر وهي السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية ورابطة السببية بين السلوك والنتيجة.

وما دل على ذلك، تعريف المشرع الإماراتي - كما أسلفنا - للتهرب الضريبي ضمن تشريعاته 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 " (2).

إذ نجد أن التعريف قد جسد عناصر الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي في عنصر (السلوك الإجرامي) وهو تخفيض الضريبة أو الإمتناع عن دفعها أو استرداد ما لا يحق إسترداده منها وذلك باستخدام وسائل غير قانونية، وعنصر (النتيجة الإجرامية) وهي التلخص الكلي أو الجزئي من الضريبة الواجبة قانوناً، وبطبيعة الحال فإنه لا بد من توفر العنصر الثالث (العلاقة السببية) التي تربط السلوك الإجرامي بالنتيجة الإجرامية.

مما سبق فإن جريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها في التشريعات الضريبية الإماراتية، لا تقوم - في ركنها المادي - ما لم يقع تلخص كلي أو جزئي من الضريبة الواجبة قانوناً كنتيجة مترتبة على السلوك الإجرامي، إذ لا محل للتجريم ما لم يتولد عن ارتكاب السلوك الإجرامي ضرر الإفلات الكلي أو الجزئي من الضريبة.

(1) د. أحمد فتحي سرور، المرجع السابق ص 122.  
 (2) قانون بمرسوم اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، المادة (1).



## الفرع الثاني: الشروع في جريمة التهرب الضريبي

الشروع هو البدء في تنفيذ فعل بقصد ارتكاب جريمة إذا أوقف أو خاب أثره لأسباب لا دخل لإرادة الجاني فيها، ويعد بدءاً في التنفيذ ارتكاب فعل يعتبر في ذاته جزءاً من الأجزاء المكونة للركن المادي للجريمة أو يؤدي إليه حالاً ومباشرةً، ولا يعتبر شروعا في الجريمة مجرد العزم على ارتكابها ولا الأعمال التحضيرية لها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك (1).

ولا يتصور الشروع إلا في الجرائم العمدية، حيث أن الجاني فيها يقصد إحداث النتيجة الإجرامية، ولكنها لا تتحقق لسبب خارج عن إرادته، لذا يتكون الركن المادي للشروع من عنصرين وهما البدء في تنفيذ السلوك الإجرامي وعدم تمام الجريمة لسبب غير اختياري (2).

والشروع في الجريمة هو الحالة التي يفشل فيها المجرم بإرتكاب جريمته لظروف خارجه عن إرادته، والأصل هو العقاب على الشروع في الجناية (3)، وعدم العقاب على الشروع في الجنحة إلا إذا وجدت نصوص خاصة تعاقب على الشروع في جنح معينة، وفق ما نصت المادة (36) – عقوبات إتحادي – بأنه "يحدد القانون الجنح التي يعاقب على الشروع فيها وكذلك عقوبة هذا الشروع". (4)

وبناء على النصوص السابقة - ضمن قانون العقوبات الاتحادي - وبإستقراء نصوص وأحكام التشريعات الضريبية الإماراتية يتضح بأنها تضمنت بعض الجرائم الضريبية التي لا يتصور فيها الشروع، كونها تعد من الجرائم الشكلية أو جرائم الخطر التي لا نتيجة لها – لأن الشروع يتطلب أن يكون للفعل الذي إرتكبه الجاني نتيجة، إلا أنه لا نتيجة للجرائم الشكلية – إلا أن جريمة

(1) قانون اتحادي رقم (3) لسنة 1987 بإصدار قانون العقوبات وتعديلاته، المادة (34).

(2) د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص 193.

(3) قانون اتحادي رقم (3) لسنة 1987 بإصدار قانون العقوبات وتعديلاته، المادة (35) " يعاقب على الشروع في ارتكاب الجناية بالعقوبات التالية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك:

1 - السجن المؤبد إذا كانت العقوبة المقررة للجريمة الإعدام.

2 - السجن المؤقت إذا كانت العقوبة المقررة للجريمة السجن المؤبد.

3 - السجن مدة لا تزيد على نصف الحد الأقصى المقرر للجريمة أو الحبس إذا كانت العقوبة السجن المؤقت "

(4) د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص 207.

التهرب الضريبي تعتبر من جرائم الضرر التي يتطلب لقيامها تحقق النتيجة الإجرامية، لذا فيتصور فيها الشروع، إلا أن العقاب على هذا الشروع مقرون بتصنيف المشرع لهذه الجريمة، فإن إعتبرها جنائية عوقب مرتكبها على الشروع فيها، أما إن إعتبرها جنحة فلا بد أن ينص المشرع صراحة على الشروع بشأنها.

ومن أمثلة الشروع في التهرب الضريبي أن يكتشف مأمور هيئة الضرائب أخفاء الشخص الخاضع للضريبة الإيراد معين من إحدى الأنشطة التجارية، وعدم ذكره في إقراره الضريبي بقصد التهرب الجزئي من الضريبة المستحقة الدفع، وذلك قبل قيام الشخص الخاضع للضريبة بسداد الضريبة المحدده في الإقرار.

والجدير بالذكر أن المشرع الإماراتي قد نص كقاعدة عامة على عدم الشروع في الجرح في المادة (36) عقوبات اتحادي – سالفه الذكر – ونظراً لأن الجرائم الضريبية التي نص عليها المشرع الإماراتي في تشريعاته الضريبية، تعد جميعها من جرائم الجرح، بالتالي لا عقاب على الشروع فيها إلا بنص، وبالرجوع إلى التشريعات الضريبية الإماراتية، وتحديدًا تلك الصادرة في شأن الإجراءات الضريبية وكل من ضريبة القيمة المضافة والضريبة الإنتقائية – المشار لها سابقاً – لم يتبين لنا وجود أي نص يجيز العقاب على الشروع في الجرائم الضريبية.

وننوه إلى أن الجرائم الضريبية ذات السلوك الإجرامي السلبي الذي ينشأ بمجرد إمتناع الشخص الخاضع للضريبة عن القيام بعمل معين ألزمه القانون به، وذلك في الأحوال التي لا تتحقق فيها النتيجة الإجرامية وهي عدم الأداء الجزئي أو الكلي للضريبة - كما ذكرنا من قبل – فالشروع غير متصور في هذه الجرائم، ببسبب أن النصوص التي تتضمن هذا النوع من الجرائم تستلزم القيام بعمل خلال فترة معينة أو في ظروف أو مناسبة محددة، فإذا لم تنقض هذه الفترة أو المناسبة فإن

الجريمة لا تبدأ على الإطلاق، أما إذا انقضت هذه الفترة أو المناسبة دون أن يقوم الجاني بالعمل الذي ألزمه به المشرع فإن الجريمة تقع تامة (1).

ومثال ذلك - كما سبق البيان - امتناع الخاضع للضريبة عمداً عن سداد أية ضريبة مستحقة الدفع أو غرامات إدارية، بحيث يكون الخاضع للضريبة في حالة إحجام عن سداد الضريبة أو الغرامات رغم مطالبة الهيئة الاتحادية بها، فإذا إستجاب الخاضع للضريبة وقام بسداد الضريبة قبل إنتهاء المدة المحددة لتنفيذ الإلتزام (2)، والتي بعدها سوف تلجأ الهيئة إلى التنفيذ عليه من قبل المحكمة المختصة، لن نكون بصدد جريمة تهرب ضريبي، أما إذا إنتهت المدة ومع ذلك أستمر الخاضع للضريبة في إحجامه ولم يسدد ما عليه من ضريبة أو غرامات سوف نكون بصدد جريمة تامة. وعليه لا يتصور الشروع في التهرب الضريبي الذي يتم بالسلوك الإجرامي السلبي المتمثل في الإمتناع عن إداء الضريبة.

مما سبق نستنتج أن جريمة التهرب الضريبي باعتبارها أحد الجرائم الضريبية - ووفقاً لمقدار عقوبتها المقررة في التشريع الإماراتي وهي الحبس أو الغرامة أو كليهما - فإنها تعد من جرائم الجرح، وبالتالي فإن الأصل عدم المعاقبة على الشروع فيها.

هذا وإن عقوبة الشروع في التشريع الإماراتي سواء تعلق الأمر بجناية أو بجنحة تقبل الشروع قد نصت عليها المادة (37) - عقوبات إتحادي - بأنه " تسري على الشروع الأحكام الخاصة بالعقوبات الفرعية والتدابير الجنائية المقررة للجريمة التامة" (3).

(1) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص262.  
(2) قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي، مرجع سابق، المادة(44) فيما يتعلق بمدة الإلتزامات الضريبية تنص على أنه " ما لم تحدد مدة زمنية خاصة للقيام بأي إلتزام أو أي إجراء آخر في هذا القانون أو القانون الضريبي، تمنح الهيئة الخاضع للضريبة مدة لهذه الغاية تتناسب مع طبيعة الإلتزام أو الإجراء لا تقل عن (5) خمسة أيام عمل ولا تزيد على (40) اربعين يوم عمل من تاريخ الواقعة التي أدت إلى نشوء الإلتزام أو القيام بالإجراء "  
(3) د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص 207 و ص208.

### المطلب الثالث: دور العلاقة السببية في المسؤولية الجنائية عن التهرب الضريبي

تعد العلاقة السببية شرط لقيام المسؤولية الجنائية، ويعني ذلك أنها أحد شروطها إلى جانب شروط أخرى تتطلبها، حيث إن اشتراط علاقة السببية لقيام المسؤولية يعلله أنه لا قيام للجريمة بغير (ركن مادي)، وعلاقة السببية عنصر لهذا الركن (1).

ويُقصد بعلاقة السببية أن النشاط هو الذي تسبب في حدوث النتيجة، ومن الواضح أن المقصود بالنتيجة التي ترتبط بالنشاط هي النتيجة المادية، فإذا أزهقت روح المجني عليه فإن الفاعل لا يسأل عنها إلا إذا كان هو الذي تسبب في حدوثها، وظهر في الفقه عدة نظريات لتحديد مدى توافر علاقة السببية، من هذه النظريات: نظرية تعادل الأسباب ونظرية السبب الأقوى ونظرية السببية الملائمة (2).

ونلاحظ أن قانون العقوبات الاتحادي قد تبني النظرية الأخيرة، حيث نصت المادة (32) منه على أنه " لا يُسأل الشخص عن جريمة لم تكن نتيجة لنشاطه الإجرامي، غير أنه يسأل عن الجريمة ولو كان قد أسهم مع نشاطه الإجرامي في إحداثها سبب آخر سابق أو معاصر أو لاحق متى كان هذا السبب متوقعا أو محتملا وفقا للسير العادي للأمر. أما إذا كان السبب وحده كافياً لإحداث نتيجة الجريمة، فلا يُسأل الشخص في هذه الحالة إلا عن الفعل الذي ارتكبه" (3).

ومفاد ذلك أنه لكي يسأل الشخص جنائياً فلا بد أن يكون السلوك الإجرامي الناشئ عن قيامه بعمل أو إمتناعه عن عمل هو الذي أدى إلى حدوث النتيجة الإجرامية المعاقب عليها، أي لا بد يربط السلوك الإجرامي بالنتيجة الإجرامية ارتباط السبب بالمسبب، والعلة بالمعلول (4)، وبالتالي فإن عدم

(1) د. محمود نجيب حسني، علاقة السببية في قانون العقوبات، دار النهضة العربية، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي 1983، ص145

(2) د. محمود نجيب حسني، مرجع سابق، ص145.

(3) قانون العقوبات رقم (3) لسنة 1987م المعدل بالقانون الاتحادي رقم (34) لسنة 2005م.

(4) د. محمود نجيب حسني، مرجع سابق، ص3.

وجود سلوك إجرامي غير مشروع، ونتيجة إجرامية لا يتصور علاقة سببية ولا يكون لها دور تقوم به.

كما أن معيار علاقة السببية وفق نظرية الملازمة التي تبناها المشرع الإماراتي، تقضي بأن السببية تكون متوافرة في الجرائم العمدية، متى كان فعل الجاني هو أحد العوامل التي ساهمت في إحداث النتيجة، وأنه كان قد توقعها فعلاً، أما الجرائم غير العمدية فيكفي فيها - فضلاً عن كون فعل الجاني قد ساهم في أحداث النتيجة - أن يكون في إمكان الجاني توقع هذه النتيجة (1).

حيث ورد بحكم المحكمة الاتحادية العليا بالدولة " لما كان ذلك وكان من المقرر أن رابطة السببية كركن من أركان جريمة الإصابة الخطأ تتطلب إسناد النتيجة إلى خطأ الجاني ومساءلته عنها طالما كانت تتفق مع السير العادي للأمر، وأن خطأ الغير يقطع تلك الرابطة متى استغرق خطأ الجاني، أو يخفف من مسؤوليته إن كان ثمة خطأ مشترك بمعناه الصحيح " (2).

ولما سبق فإن الأهمية القانونية لعلاقة السببية يقتصر على الجرائم ذات النتيجة المادية والتي يطلق عليها الجرائم المادية (جرائم الضرر)، دون الجرائم التي ليست لها نتيجة مادية، وهي الجرائم الشكلية (جرائم الخطر) (3).

وبالرجوع إلى الجرائم الضريبية نجد بعضها ينتمي إلى صنف الجرائم التي تقوم على فكرة التعريض للخطر كأساس للتجريم عن طريق النص على تجريم الأفعال الخطرة التي يمكن أن تلحق ضرراً بخزينة الدولة في صورة جرائم شكلية - كما أسلفنا أثناء الحديث عن النتيجة الإجرامية - وأن الجرائم الشكلية تمتاز بعدم اشتراط قيام ركنها المادي تحقيق نتيجة معينة من جراء إثبات الجاني للنشاط الإجرامي، وبالتالي لن يكون هنالك حاجة لإثبات علاقة السببية لقيام المسؤولية الجنائية على

(1) د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق ص 123.

(2) طعن رقم 169 لسنة 14 القضائية و7 لسنة 15 القضائية، صادر بتاريخ 6/30 / 1993.

(3) د. عادل الشاوي، مرجع سابق، ص 124.

الجاني (1)، أما بالنسبة لجريمة التهرب الضريبي فإنها تعد من جرائم الضرر – كما سبق البيان - وبالتالي فإنه لا بد من توافر علاقة السببية لقيام المسؤولية الجنائية.

وتأسيساً على ذلك، فإن علاقة السببية في جريمة التهرب الضريبي، تكون متوفرة عندما يكون السلوك الإجرامي للشخص الخاضع للضريبة المتمثل في إستعماله لإحدى الوسائل غير القانونية، هو الذي تسبب في حصول النتيجة المعاقب عليها، وهي إفلات الجاني - الشخص الخاضع للضريبة - من الأداء الكلي أو الجزئي للضريبة المفروضه عليه قانوناً (2).

أما إذا كان التهرب من أداء الضريبة يعود إلى سلوك شخص آخر غير الشخص الخاضع للضريبة، فلا تقوم الجريمة في حق الشخص الخاضع للضريبة لإنتفاء علاقة السببية، كأن تكون هناك بيانات وتعاملات للشخص الخاضع للضريبة متوفرة أمام الموظف المعني بالتدقيق على الضرائب ثم يغفلها عند الفحص والمحاسبة ولا يخضعها للضريبة، أو كان نتيجة لخطأ ارتكبه المحاسب في سجلاته المحاسبية (3).

### المبحث الثالث: الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي

يعتبر من المبادئ القانونية التي تتفق مع التشريع الجنائي الحديث، عدم جواز تجريم فعل ما لم يكن إرادياً قائماً على الإختيار الحر، ومن ثم يكون مقصوداً، فلا يكفي لقيام المسؤولية الجنائية لفاعل الجريمة أتيان النشاط الإجرامي ووجود نصوص جنائية تجرمه، ولكن لا بد أن تتوافر أركان الجريمة المادية والمعنوية لقيام المسؤولية الجنائية (4).

(1) د. عادل الشاوي، مرجع سابق، ص124 و ص125.

(2) أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص 357.

(3) المرجع السابق، ص357.

(4) محمد أحمد محمد منتصر، رسالة دكتوراه بعنوان " الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي – دراسة مقارنة "، كلية الحقوق بجامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، 2010، ص5 و6.

والركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي يقوم على أساس توافر القصد الجنائي وهو اتجاه إرادة الجاني عن علم إلى القيام بالنشاط والنتيجة، فالعلم والإرادة هما قوام القصد الجنائي، وعبرت المادة (38) عقوبات اتحادي عن القصد الجنائي بقولها " ويتوفر العمد باتجاه إرادة الجاني إلى ارتكاب فعل أو الامتناع عن فعل متى كان هذا الارتكاب أو الامتناع مجرماً قانوناً وذلك بقصد إحداث نتيجة مباشرة أو أية نتيجة أخرى مجرمة قانوناً ويكون الجاني قد توقعها..." وهو ركن رئيسي في الجرائم العمدية سواء كانت جنایات أو جنح أو مخالفات، وسواء كانت جرائم تقليدية أو جرائم إقتصادية (1).

وجريمة التهرب الضريبي تستلزم - علاوة على الركن المادي - أن يصدر الفعل المادي عن إرادة أئمة لدى الجاني، أي أن تكون هذه الإرادة مخالفة لما جاء به القانون، فهي بالتالي جريمة عمدية تتطلب قصداً عاماً يقضي بعلم الجاني بالتحايل أو الغش أو أي وسيلة غير قانونية تؤدي إلى التهرب من أداء الضريبة، وتقضي هذه الجريمة كذلك توفر قصداً خاصاً، تتجه فيه نية الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها (2).

وكما شهدنا بأن صور التهرب الضريبي التي تضمنتها التشريعات الضريبية الإماراتية قد أشارت إلى وجوب أن تكون إرادة مرتكب الجرم عمدية " - وعلى سبيل المثال - فقد نصت الفقرة (أ) من المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية في شأن عقوبات التهرب الضريبي بأنه " الخاضع للضريبة الذي قام بالامتناع عمداً عن سداد أية ضريبة مستحقة الدفع أو غرامات إدارية ".

(1) د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص160.

(2) واسطي عبد النور، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المنارة القانونية والإدارية - المغرب، العدد 20، 2017، ص341.

كما أن للقصد الجنائي في الجريمة بشكل عام صور متعددة ومتنوعة أهمها القصد العام والقصد الخاص والقصد المحدود وغير المحدود والقصد البسيط والقصد المشدد (مع سبق الإصرار) والقصد المباشر والقصد الإجمالي (1).

وما يهمننا في جريمة التهرب الضريبي، وذلك بصراحة النصوص القانونية هما القصد العام والقصد الخاص، وفيما يلي نستعرضهما في فرعين على النحو التالي:

### المطلب الأول: القصد الجنائي العام

من المعلوم أن القصد العام يشترط في الجرائم العمدية دون تخصيص لنوعها، وذلك من خلال اتجاه إرادة الجاني إلى القيام بالفعل المعاقب عليه قانوناً مع علمه بهذا النشاط ونتيجته الإجرامية، ويتمثل القصد العام في جريمة التهرب الضريبي في علم الخاضع للضريبة بالطابع غير المشروع لسلكة واتجاه إرادته إلى الطرق غير القانونية بهدف التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها (2).

ويمكن تعريف القصد الجنائي العام بأنه " إرادة الخروج على القانون بعمل أو بإمتناع، أو هو إرادة الإضرار بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل " (3) ومن هنا يمكن تناول عنصر القصد الجنائي العام في فرعين على النحو التالي:

### الفرع الأول: عنصر العلم في جريمة التهرب الضريبي

أن جريمة التهرب الضريبي كغيرها من الجرائم القصدية يجب لتوافر ركنها المعنوي أن يعلم الخاضع للضريبة بالركن المادي لفعله، فينبغي أن ينصرف علم الجاني إلى موضوع الإعتداء

(1) د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص 174

(2) سويح دنيازاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، العدد 17، 2014، ص 279 و ص 280.

(3) قرموش لبندة، رسالة ماجستير بعنوان " جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري "، جامعة محمد خيضر بكسرة - كلية الحقوق، الجزائر، 2014، ص 37.



على المصلحة المحمية بالخطر – وهي الخزينة العامة للدولة – ويعلم كذلك حقيقة السلوك المادي، فعندما يتقدم الخاضع للضريبة بدفاتر وسجلات مزورة، أو عندما يتقدم بدفاتر أو سجلات مُسَقَطَ منها عملية أو أكثر مما يخضع للضرائب، يجب أن يعلم بحقيقة ذلك التزوير أو الإسقاط، فإن لم يكن يعلم وتقدم بها سهواً لا يعاقب على جريمة تهرب ضريبي (1).

وإذا أخفى الخاضع للضريبة بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لخطأ مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوفراً لديه (2).

كما يجب أن يعلم الخاضع للضريبة المتهم بجريمة التهرب الضريبي بنتيجة سلوكه المادي وهي التهرب من الضريبة، فإذا لم يتبصر أن من شأن تقدمه بإقرارات غير صحيحة عن دخله يجعله يتهرب من الضريبة أو يقلل من الإقتطاع الضريبي لا يحاسب ولا يعاقب على تلك الجريمة، كما أنه يتطلب لإدانة الشريك في جريمة التهرب الضريبي إثبات علمه بالإقرارات غير الصحيحة المقدمة، وإدانة المحاسب بجريمة التهرب الضريبي يجب إثبات علمه بعدم صحة الإقرارات المقدمة إلى إدارة الضرائب (3).

والجدير بالذكر أنه لا يعتبر عذراً إنتفاء علم الجاني بعدم مشروعية الفعل الذي إرتكبه – أي لا يمكن لأحد أن يحتج بجهله بأحكام القانون، وفق ما عبرت عنه المادة (42) من قانون العقوبات الإتحادي على نحو " لا يعتبر الجهل بأحكام هذا القانون عذراً "، مما يترتب عليه الإفتراض الدائم للعلم بالقانون إفتراضاً لا يقبل العكس، وذلك أخذاً بالقاعدة القديمة (الجهل بالقانون ليس عذراً) (4).

(1) محمد زياد رمضان، مرجع سابق، ص125.

(2) أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص317.

(3) محمد زياد رمضان، مرجع سابق، ص125 وص126.

(4) د. عبد الحميد الشواربي، مرجع سابق، ص23.

## الفرع الثاني: عنصر الإرادة في جريمة التهرب الضريبي

نشير في هذا الصدد أن للإرادة دور مهم في القصد الجنائي، بل هي العنصر الأهم فيه، ولكي يتم الحكم على أي متهم بجريمة عمدية فإنه لا بد من إثبات إتجاه إرادته إتيان السلوك والنتيجة المترتبة على هذا السلوك (1).

ولإكمال صورة القصد الجنائي العام في جريمة التهرب الضريبي فإنه علاوة على علم الجاني بأن ما يرتكبه من سلوك يعتبر مجرم قانوناً، فلا بد كذلك أن تتجه إرادته إلى إستعمال وسائل غير قانونية لإيقاع الإدارة المعنية بالرقابة الضريبية في الغلط (2).

إذ لا يكفي أن يكون الجاني عالماً بالركن المادي للجريمة، بل يجب أن يكون مريداً تحقيق ذلك، فلا يتصور القصد الجنائي إلا إذا كان المتهم يريد تحقيق النشاط وكذلك تحقيق النتيجة، وهذا ما يفرق الجرائم العمدية عن الجرائم غير العمدية (3).

هذا وبالعودة إلى النصوص والقوانين الضريبية الصريحة وتعريف المشرع الإماراتي للتهرب الضريبي نجد أن جريمة التهرب الضريبي تتطلب القصد الجنائي، أي يجب أن تتجه إرادة الخاضع للضريبة إلى السلوك الإجرامي المنصوص عنه في تلك القوانين وإلى إرادة النتيجة الإجرامية المتمثلة بالتهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً.

إذ أنه أحياناً ما تتجه إرادة الخاضع للضريبة إلى التزوير والغش في قيود المحاسبية ولكن لا تتجه نيته إلى التهرب من دفع الضريبة بل مثلاً إلى إخفاء حقيقة دخله عن زوجته أو طليقته التي تطالبه بمبالغ كبيرة أمام المحاكم بمثابة مصاريف ونفقة أبناء، لذلك على القاضي عند الحكم بإدانته

(1) محمد زياد رمضان، مرجع سابق، ص 127.

(2) أحمد فتحي سرور، مرجع السابق، ص 317.

(3) د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص 169.

الخاضع للضريبة بجريمة التهرب الضريبي إثبات إرادته ونيته بالتهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً (1).

وقد عبر حكم محكمة النقض الجنائي بجمهورية مصر العربية عن دور القصد الجنائي في شأن تحديد المسؤولية عن جريمة التهرب الضريبي بقولها " من المقرر أن المستفاد من نص المادتين 43، 44 من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 أن جريمة التهرب من أداء ضريبة المبيعات جريمة عمدية يتطلب القصد الجنائي فيها اتجاه إرادة الجاني إلى ارتكاب الواقعة الإجرامية مع علمه بعناصرها، والأصل أن القصد الجنائي من ارتكاب الجريمة يجب أن يكون ثبوته فعلياً، ولا يصح القول بالمسؤولية المفترضة إلا إذا نص عليها الشارع صراحة، أو كان استخلاصها سائغاً عن طريق استقراء نصوص القانون وتفسيرها بما يتفق وصحيح القواعد والأصول المقررة في هذا الشأن، إذ من المقرر في التشريعات الجنائية الحديثة أن الإنسان لا يسأل بصفته فاعلاً أو شريكاً إلا عما يكون لنشاطه دخل في وقوعه من الأعمال التي نص القانون على تجريمها سواء أكان ذلك بالقيام بالفعل أو بالامتناع الذي يجرمه القانون ولا مجال للمسؤولية المفترضة في العقاب، ويجب التحرز في تفسير القوانين الجنائية والتزام جانب الدقة في ذلك وعدم تحميل عبارتها فوق ما تحتل، وأن مؤدى نص المادة 46 من القانون المار ذكره أن الذي يسأل عن أي فعل من أفعال التهرب الضريبي التي تقع من أحد الأشخاص المعنوية هو ممثل ذلك الشخص الذي يرتكب الجريمة شخصياً. لما كان ذلك، وكان الحكم المطعون فيه لم يدلل على ثبوت القصد الجنائي في حق المطعون ضده الأول...، وإنما أطلق القول بأن المذكور شريك متضامن بالشركة بما يوفر مسؤوليته عن التهرب من أداء ضريبة المبيعات مع ما في ذلك من إنشاء قرينة لا أصل لها في القانون مبناها افتراض علم المطعون ضده بالتهرب من أداء الضريبة فإنه يكون مشوباً بالقصور الذي له الصدارة على وجوه الطعن المتعلقة بمخالفة القانون - وهو ما يتسع له وجه الطعن - مما

(1) محمد زياد رمضان، مرجع سابق، ص129.

يعجز محكمة النقض عن إعمال رقابتها على تطبيق القانون تطبيقاً صحيحاً على واقعة الدعوى وتقول كلمتها في شأن ما نثيره النيابة العامة بوجه الطعن، مما يتعين معه نقض الحكم المطعون فيه والإعادة بالنسبة للمطعون ضده....، وللمطعون ضده الثاني... لوحة الواقعة ولحسن سير العدالة (1).

### المطلب الثاني: القصد الجنائي الخاص

يقتضي القصد الجنائي الخاص أن تتجه نية الجاني إلى تحقيق غاية معينة من وراء ارتكاب الجريمة، وهو في حقيقته يعد باعثاً معين يتوافر لدى الجاني، وعلى الرغم من أن الأصل هو عدم الإعتداد بالباعث على وقوع الجريمة، غير أنه في بعض الجرائم يستلزم المشرع وجود هذا النوع من القصد لوقوعها - كجريمة حيازة المخدرات بقصد الاتجار حيث يلزم أن تنصرف نية الجاني من وراء الحيازة إلى الاتجار بها - كما أنه عندما يتطلب المشرع قصداً خاصاً في إحدى الجرائم فإنه يضاف إلى القصد الجنائي العام، فهو لا يغني عنه لأنه ليس بدلاً عنه (2).

وإذا ما نظرنا إلى القصد الخاص كمكون للركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي نجد أن المشرع تطلب علاوة على القصد العام أن يبحث القاضي عن الباعث الذي دفع الجاني إلى إتيان نشاطه، والهدف الذي يسعى للتوصل إليه، ورغم ذهاب البعض بأن قانون العقوبات الإقتصادي لا يعتد بالباعث لأنه قانون تغلب عليه الصفة الموضوعية، وأن الباعث يتعلق بالجانب الشخصي، فإن المشرع غالباً لا يستعمل لفظ الباعث وإنما يستعمل لفظ القصد أو الهدف - ليعبر به عن القصد الخاص - وذلك ليعبر به عن البواعث، بينما يستعمل لفظ العمد ليعبر به عن القصد العادي (القصد العام) (3).

(1) محكمة النقض بمصر، الدوائر الجنائية، الطعن رقم 34594 للسنة القضائية 69، جلسة 26/02/2007، ص 58، ص 167، قضية 35).

(2) د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص 174.

(3) د. عبد الحميد الشواربي، مرجع سابق، ص 24.

والباعث على الجريمة هو المصلحة التي تدفع الجاني إلى ارتكاب جريمته، ويتفاوت من جريمة لأخرى بحسب الجاني حتى ولو كانت الجريمتان من نفس النوع، فالقصد الخاص يختلف من جاني لأخر، فقد تتجأ إرادة أحدهما إلى التخلص من كل الضريبة المستحقة عليه باستخدام طرق غير قانونية، في حين تتجأ إرادة الثاني إلى التخلص من جزء منها فقط، إلا أن الغاية واحدة وهي حرمان إدارة الضرائب من الحصول على الضريبة وبالتالي الإعتداء على الخزينة العامة للدولة، فالباعث هنا يعتبر عنصر في الركن المعنوي لا تقوم جريمة التهرب الضريبي إلا بتوافره (1).

ويتمثل صورة هذا القصد في جريمة التهرب الضريبي - وذلك بصراحة النصوص القانونية في التشريعات الضريبية الإماراتية - بأن يتجه الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، أي حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها في هذه الضريبة.

وبالعودة إلى نص المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي رقم (7) لسنة 2017، نجد أن جميع صور السلوك الإجرامي الخاصة بجريمة التهرب الضريبي تتطلب قصد جنائي خاص يتمثل في نية التهرب من دفع الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً، وهذه الصور كما تضمنتها بعض بنود المادة (26) المشار إليها على النحو التالي:

(أ) من المادة (26) المشار إليها " قيام الخاضع للضريبة عمداً بتخفيض القيمة الفعلية لأعماله بقصد عدم الوصول إلى حد التسجيل المطلوب"، ومنها ما ورد بصورة سلوك سلبي وهو " عدم ضم الخاضع للضريبة أعماله المرتبطة بقصد عدم الوصول إلى حد التسجيل المطلوب".

كما نصت المادة (23) من المرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية، على بعض حالات التهرب الضريبي - التي تتخذ صورة السلوك الإيجابي - على النحو الآتي: " إنتاج أو تحويل أو حيازة أو تخزين أو نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تسدد الضريبة المستحقة

(1) قرموش ليندة، مرجع سابق، ص37.

عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة، " وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بقصد استردادها دون وجه حق، " تقديم أي مستندات أو إقرارات أو سجلات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بقصد استردادها دون وجه حق " .

أما صور السلوك الإجرامي الأخرى الواردة في المادة (26) - المشار إليها - من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي رقم (7) لسنة 2017، والتي أعتبرها المشرع بمثابة تهرب ضريبي، فلم يتطلب لها المشرع قصد جنائي خاص ولكنه أكتفى بالنص على السلوك الإجرامي فقط، ومن هذه الصور ما ورد بالبند (د) " الشخص الذي قام عمداً بتقديم معلومات وبيانات خاطئة ووثائق غير صحيحة للهيئة "، (هـ) " الشخص الذي قام عمداً بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة "، (و) " الشخص الذي قام بسرقة أو إساءة استخدام أو التسبب في إتلاف وثائق أو مواد أخرى في حوزة الهيئة " .

والجدير بالذكر أن القصد الخاص الواجب إثباته في جريمة التهرب الضريبي هو قصد التهرب من الضريبة، وعلى القاضي إثباته وفقاً لوقائع كل قضية على حدة وإلا كان حكمه منقوصاً ويقبل الطعن به لهذا السبب (1).

هذا وقد قضت محكمة النقض الضريبي - جمهورية مصر العربية - في الطعن رقم 2012 لسنة 66 ق - جلسة 2003/4/22 " لما كان الحكم المطعون فيه انتهى إلى استبعاد حكم الفقرة السادسة من المادة 104 من القانون 157 لسنة 1981 على المطعون ضدها على مجرد القول بعدم وجود أنشطة أو إيرادات أخرى لهما وأن إقرارهما عن نشاطهما التجاري لم يجاوز إيرادهما فيه حد الإعفاء، دون أن يعرض لحقيقة الربط النهائي الذي حددته مصلحة الضرائب لأرباحهما عن نشاطهما التجاري الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الذي جاوز هذا الحد ويتناول

بالتقدير الأسباب التي أوردتها مصلحة الضرائب لتبرير تعمدهما التهرب من أداء الضريبة فإنه يكون معيباً " (1).

---

(1) حاتم عبدالمحسن أحمد، المستحدث في أحكام النقض الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2016، ص136.

## الفصل الثاني: العقوبات والإجراءات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي

يتميز التشريع الضريبي، بأحكام عقابية لها طابع خاص ومختلف عن أحكام قانون العقوبات العام، حيث تتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم الأخرى بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزينة الضريبية، كما أن الإلتزامات الضريبية التي يفرضها التشريع الضريبي هي خليط بين الواجبات الأخلاقية التي تدفع الأفراد للمساهمة في نفقات المرافق العامة التي تخدم المجتمع، والواجبات المشروطة التي لا يؤديها الأشخاص إلا خوفاً من العقاب (1).

ومن هذا المنطلق، فقد تضمنت التشريعات الضريبية بدولة الإمارات أحكام إجرائية وأخرى عقابية في شأن الجرائم التي تقع بالمخالفة للتشريعات الضريبية، ومن بينها جريمة التهرب الضريبي، وسوف نتطرق لهذه العقوبات والإجراءات في بحثين مستقلين، الأول سنتناول فيه العقوبات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي، والثاني سوف يكون عن الإجراءات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي.

### المبحث الأول: العقوبات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي

ذكرنا فيما سبق أن الضريبة تمثل مورد مهم من موارد الدولة خصوصاً في الوقت الحاضر إلا أن بعض الأشخاص الخاضعين للضريبة غالباً ما يشكلون عائق تجاه حصول خزينة الدولة على هذا المورد من خلال تهربهم من أداءها سواء بإخفاء انشطتهم بشكل كلي أو بإخفاء جزء كبير من حجم إيراداتهم الحقيقية عن الإدارة المعنية بتحصيل الضرائب – ويدفعهم إلى ذلك غريزة حب المال والإستئثار به – وبطبيعة الحال فإن استمرارية مخالفة القانون الضريبي سوف يؤدي إلى ظاهرة يقابلها وجود اقتصاد سري بعيداً عن الإدارة الضريبية وستسبب في ضياع جزء كبير من موارد الدولة والتي قد تُسخر لأغراض إجتماعية وإقتصادية وتساهم في القضاء على المشكلات المتعلقة

(1) د.محمد نعيم فرحات، تأصيل التهرب الضريبي وإجراءات الخصومة الجنائية الضريبية في القانون المصري، المؤتمر الضريبي الحادي عشر بعنوان النظام الضريبي المصري – القانون رقم 91 لسنة 2005 – مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، مركز الدراسات المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، المجلد 2، 2006، ص4.



بالبطالة ورفع مستوى دخل الفرد من كافة الجوانب، لذا كان لابد من وجود عقوبات رادعة وفاعله للحد من جريمة التهرب الضريبي (1).

ومن هذا المنطلق فقد حرص المشرع الإماراتي على سن الأحكام العقابية ضد مرتكبي الجرائم الضريبية ومنها جريمة التهرب الضريبي ضمن قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي والمرسوم بقانون اتحادي في شأن الضريبة الإنتقائية، بالإضافة إلى المرسوم بقانون اتحادي في شأن ضريبة القيمة المضافة، وذلك دون الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر وأخذاً بعين الإعتبار ما تضمنه قانون العقوبات الإتحادي من أحكام بشأن الجرائم الأخرى المرتبطة بالجرائم الضريبية، وسوف نتطرق لشرح هذه العقوبات من خلال مطلب أول يتناول عقوبات الشخص الطبيعي، ومن ثم تناول عقوبات الشخص الإعتباري (المعنوي) في المطلب الثاني.

### المطلب الأول: عقوبات الشخص الطبيعي

تمثل العقوبة ردة فعل المجتمع في مواجهة الجريمة والمجرم، وتعتبر نظاماً قانونياً لتحقيق أمن 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 (2).

وتنقسم العقوبات بشكل عام إلى عقوبات 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

(1) عمر أحمد صبري، عمر أحمد صبري، المؤتمر الضريبي العاشر، القانون رقم 91 لسنة 2005 بين التشريع ومتطلبات التطبيق - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مركز الدراسات المالية والضريبية، القاهرة، سبتمبر 2005، ص3.  
(2) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص363 إلى 360.

بمفردها ويتعين على المحكمة أن تحكم بها إذا كانت وجوبية ولا تقتصر على الجنايات بل منها ما يسري على الجنح، 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 (1).

ومن هذا المنطلق، سوف ينقسم هذا المطلب إلى فرعين: سيناوّل أولهما سيكون عن العقوبة الأصلية، أما الثاني سوف يتحدث عن العقوبة التكميلية.

### الفرع الأول: 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 ومما ما يحكم بها عن ارتكاب المخالفة، وقد عددت (المادة 66) عقوبات اتحادي العقوبات الأصلية وهي (عقوبات الحدود والقصاص والدية، وعقوبات تعزيرية وتمثل في الإعدام – السجن المؤبد – السجن المؤقت – الغرامة) (2).

وبالنظر إلى العقوبات الأصلية في الجرائم الضريبية نجد أن المشرع الضريبي إعتبرها 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 (3).

(1) د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص 331 وص 332.

(2) د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص 330.

(3) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص 386.

وعليه سوف نقسم هذا المطلب إلى ثلاث أقسام: أولها سوف يتناول العقوبات الخاصة بالفاعل الأصلي، والثاني سيكون عن العقوبات الخاصة بالشريك في الجريمة والثالث سوف يتطرق إلى العقوبات بالنسبة للغير.

### أولاً: العقوبات الخاصة بالفاعل الأصلي

لما كان النشاط الإجرامي في جريمة التهرب الضريبي والجرائم الضريبية بشكل عام يتمثل في مخالفة الإلتزامات الضريبية، فإن الفاعل الأصلي في الجريمة يكون بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الإلتزام الذي يفرضه عليه القانون الضريبي سواء بإلزامه بالقيام بعمل أو بإمتناع عن عمل تجاه الدولة المتمثلة في الجهة المعنية بتحصيل الضرائب أي يكون هو الطرف الملتزم في العلاقة الضريبية التي ينشؤها القانون الضريبي (1).

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 بأداء الضريبة وهكذا " (2).

فالجريمة يمكن أن ترتكب بفعل شخص واحد أو يساهم فيها عدة أشخاص يكونون جميعاً فاعلين أصليين - وهو ما يطلق عليه بالمساهمة الأصلية - ونظراً لتعدد المساهمين في الجريمة فقد

(1) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، المرجع السابق، ص 130  
(2) المرجع السابق، ص 141.

تأخذ بعض التشريعات الجنائية بنظام تعدد الجرائم وبعضها يأخذ بوحدة الجريمة المرتكبة بغض النظر عن عدد المساهمين فيها (1).

والجدير بالذكر أن المشرع الإماراتي قد أخذ بنظام وحدة الجريمة حتى لو تعدد المساهمين فيها وميز بين عقوبة الفاعل الأصلي والشريك في القانون الضريبي شأنه في ذلك شأن قانون العقوبات العام، كما سيتضح لنا عند إستعراض النصوص الواردة - في قانون الإجراءات الضريبية وقانون العقوبات الإتحادي - بشأن عقوبة الشريك في الجرائم الضريبية وتحديداً في جريمة التهرب الضريبي.

ويقصد بوحدة الجريمة الضريبية في هذا الصدد هو وحدة ركنها المادي والمعنوي حتى مع تعدد المساهمين فيها، وعليه يمكن القول بوحدة جريمة التهرب في حال استعمال الشركاء المتضامنين في شركة التضامن أساليب غير قانونية أو طرق إحتيالية للتهرب من سداد الضريبة المستحقة عليهم، وذلك بتقديم إقرارات ضريبية مخالفة للحقيقة أو إخفاء نشاط خاضع للضريبة، أو اصطناع فواتير الشراء أو البيع بقصد تقليل الأرباح (2).

ونشير هنا بأن سياسة العقاب الضريبي لا تختلف عن المتبع بالقسم العام لقانون العقوبات - إلا في القليل منه - إذ نجد مبدأ شخصية العقوبة حاضراً بالنسبة للجرائم الضريبية ويتجلى من خلال النص التشريعي الذي يحدد التجريم والعقاب الضريبي بحيث يكون العقاب على من اعتبر مسؤولاً عن ارتكاب الجريمة الضريبية، فلا تضامن في العقوبات ولا مسؤولية عن فعل الغير، كما تتجلى شخصية العقوبة من خلال التطبيق القضائي، بحيث ينظر إلى الهدف من توقيع العقاب على شخص الجاني، ويمارس القاضي سلطته التقديرية في سبيل إصلاح الشخص المرتكب للجريمة

(1) ياسر حسين بهنس، مرجع سابق، ص 107.

(2) مرجع سابق، ص 110

الضريبة وحمله على عدم العودة إلى الجريمة ولن يتحقق ذلك إلا إذا كانت العقوبة تركز على شخص المجرم (1).

وبالعودة إلى ما قرره المشرع الإماراتي في شأن مرتكب جريمة التهرب الضريبي، نجد أنه قد قرر عقوبة الحبس والغرامة التي لا تجاوز خمسة أضعاف مقدار الضريبة التي تم التهرب منها أو بإحدى هاتين العقوبتين (المادة 26 إجراءات ضريبية اتحادي)، وذلك دون الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر.

وهنا نجد المشرع قد أقر الغرامة النسبية التي يحدد مقدارها بنسبة معينة من الضرر المترتب على الجريمة، وبناء عليه فإنها لا تحدد بمبلغ مقطوع بل تحدد بنسبة معينة، ومن امثلة ذلك: الغرامة في جريمة الرشوة فقد قدرها المشرع بمبلغ يساوي قيمة الرشوة، وكذلك بالنسبة لجرائم المال العام كالإختلاس (2).

والغرامة النسبية فضلاً عن أنها عقوبة - وتسري عليها قاعدة الشخصية بحيث لا يجوز الحكم بها على غير مرتكب الجريمة، وتخضع كالغرامة العادية من حيث اعتبارها سابقة في العود ومن حيث وسائل تنفيذها بالإكراه البدني مثلاً - فإن الغرامة النسبية كذلك تحمل معنى التعويض حيث تسري عليها قاعدة التضامن بين مرتكبي الجريمة، فيحكم بها مرة واحدة عن الجريمة وليس على كل مساهم فيها، كما تسري على المساهمين قاعدة التضامن، وكذلك لا يجوز تطبيق قواعد وقف التنفيذ عليها، على خلاف الحال في الغرامة العادية (3)، حيث تنص المادة (72) عقوبات اتحادي على أنه " إذا حكم بالغرامة على عدة متهمين بحكم واحد في جريمة سواء أكانوا فاعلين أم شركاء وقعت المحكمة الغرامة على كل منهم على إنفراد ما لم تكن الغرامة المحكوم بها غرامة نسبية فيكون المتهمون ملتزمين بها على وجه التضامن إلا إذا نص القانون على غير ذلك ".

(1) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص366.

(2) د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص390.

(3) المرجع السابق، ص 391.

وقد عرفت المادة (69) – عقوبات إتحادي الحبس بأنه " وضع المحكوم عليه في إحدى المنشآت العقابية المخصصة قانوناً لهذا الغرض وذلك للمدة المحكوم بها، ولا يجوز أن يقل الحد الأدنى للحبس عن شهر ولا أن يزيد حده الأقصى على ثلاث سنوات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"، كما عرفت المادة (71) من ذات القانون عقوبة الغرامة بأنها " إلزام المحكوم عليه أن يدفع للخرينة المبلغ المحكوم به، ولا يجوز أن تقل الغرامة عن ألف درهم ولا أن يزيد حدها الأقصى على مليون درهم في الجنايات وثلاثمائة ألف درهم في الجنح، وذلك كله ما لم ينص القانون على خلافه ".

ومن خلال إستقراء المادة العقابية (26) من قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي) يلاحظ بأن المشرع جعل عقوبتي الحبس والغرامة جوازية وفقاً لمقتضى نصه سالف البيان " أو بإحدى هاتين العقوبتين "، وبالتالي فالقاضي مخير بين توقيع الحبس أو الغرامة أو كلاهما معاً، وفقاً لظروف كل دعوى على حده، كما نجد أن المشرع لم يضع حد أدنى أو أقصى لعقوبة الحبس الواردة في ذات المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية، وبالتالي يتم الرجوع عند التطبيق إلى القاعدة العامة في قانون العقوبات العام – وفق المادة (69) عقوبات إتحادي-، وهي أن لا تقل مدة الحبس عن شهر ولا يزيد عن ثلاث سنوات.

أما في شأن الغرامة فقد حددها المشرع الضريبي بأن لا تجاوز خمسة أضعاف مقدار الضريبة التي تم التهرب منها، ويعد ذلك خروجاً منه عن القاعدة العامة في قانون العقوبات والتي حدد للغرامة حد أقصى، حيث فرض المشرع الغرامة هنا وربطها بمقدار الضريبة التي تم التهرب من أدائها، لذا فإنه يجب معرفة مقدار الضريبة المتهرب منها وحصرها ثم الحكم بما لا يزيد عن خمس أضعافها كغرامة جزائية على مرتكب جريمة التهرب الضريبي، أما الحد الأدنى للغرامة فلم يحددها المشرع الضريبي، وبالتالي يتم الرجوع للقواعد العامة والتي جعلت الحد الأدنى للغرامة (ألف درهم)، وفقاً للمادة (71) من قانون العقوبات الإتحادي.

ويثور التساؤل حول حدود تنفيذ عقوبة الغرامة في الجرائم الضريبية على ورثة الشخص الخاضع للضريبة مع إعتبارها عقوبة شخصية – أي لا يحكم بها إلا على المسؤول عنها جنائياً كما سلف البيان – حيث نصت المادة (319) من قانون الإجراءات الجزائية الإتحادي على " إذا توفي المحكوم عليه بعد الحكم عليه نهائياً، تنفذ التعويضات وما يجب رده والمصاريف في تركته" ويتم ذلك وفق ترتيب معين (1)، والملاحظ من نص المادة (319) أنه لم يتطرق إلى الغرامات وغيرها من العقوبات المالية، الأمر الذي يفهم منه أن العقوبة المالية المحكوم بها على الخاضع للضريبة لا تنفذ عليه من تركته بعد وفاته.

وذلك على عكس ما ذهب إليه المشرع المصري في المادة (535) من قانون الإجراءات الجزائية، الذي كان واضحاً في هذا الشأن حيث نصت " إذا توفي المحكوم عليه بعد الحكم عليه نهائياً، تنفذ العقوبات المالية و التعويضات وما يجب رده والمصاريف في تركته ". مع العلم بأن ورثة المتوفي لا يلتزمون بهذا المبلغ إلا في حدود التركة، فلا يجوز تنفيذها على أموالهم الخاصة، كما أنها تنفذ بالطرق المدنية حيث لا يجوز التنفيذ بها على الورثة بطريق الإكراه البدني، لانه طريق جنائي لا يتبع إلا قبل المسؤول جنائياً (2).

إلا أنه في المقابل نجد المشرع الضريبي الإماراتي، قد ذهب في شأن سداد الضريبة والغرامات الإدارية في حالات وفاة الشخص الخاضع للضريبة وفق ما ورد بالمادة (39) من قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي في الفقرتين (أ، ب)، بأن تسدد الضريبة المستحقة الدفع على الشخص الطبيعي قبل تاريخ الوفاة من قيمة عناصر التركة، أو الدخل الناتج عنها قبل توزيعها على الورثة

(1) قانون الإجراءات الجزائية الإتحادي، فقد نصت المادة (306) على " إذا حكم بالغرامة وما يجب رده وبالتعويضات، وكانت أموال المحكوم عليه لا تفي بذلك كله وجب توزيع ما يتحصل منها بين ذوي الحقوق على حسب الترتيب الآتي:

أولاً: الغرامات وغيرها من العقوبات المالية.

ثانياً: المبالغ المستحقة للمدعي بالحقوق المدنية.

ثالثاً: المبالغ المستحقة للحكومة من رد وتعويض.

وإذا كانت الجرائم المحكوم فيها مختلفة تخصم المبالغ المدفوعة أو التي تحصلت بطريق التنفيذ على ممتلكات المحكوم عليه أولاً من المبالغ المحكوم بها في الجنائيات ثم في الجنج ثم في المخالفات "

(2) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص400

أو الموصى لهم، وإذا تبين بعد توزيع التركة وجود ضريبة مستحقة الدفع لم يتم سدادها، يتم الرجوع على الورثة والموصى لهم كل بحدود نصيبه في التركة لسداد الضريبة المستحقة الدفع.

ونرى أن ما أقره المشرع كعقوبة أصلية لمرتكب جريمة التهرب الضريبي، بحيث جعل مدة الحبس طبقاً للقاعدة العامة – من شهر إلى 3 سنوات - وجعله الحد الأقصى للغرامة بمقدار خمس أضعاف مبلغ الضريبة المتهرب منه، حيث تعتبر هذه العقوبة مناسبة وتحقق إحدى وسائل الزجر لمن تسول له نفسه أن يتهرب من أداء الضريبة، وقد ترك المشرع هنا مساحة للقاضي لتقدير العقوبة في الإطار المحدد له قانوناً، وذلك بحسب ظروف وملابسات الجريمة وبما يراه مناسباً للتحقيق العدالة وزجر مرتكب جريمة التهرب الضريبي وردعه عن العودة لإرتكابها مره أخرى.

أما في شأن المخالفات والجرائم الأخرى المنصوص عليها في ذات المادة (26) – والتي سبق دراستها ضمن الفصل الأول من حيث إمكانية تصنيفها من قبل المشرع وعدم تركها في مرتبة واحدة مع جريمة التهرب الضريبي، نرى كذلك بأن يتم تحديد عقوبة مختلفة لكل جريمة ضريبية من الجرائم المذكوره بحسب طبيعة كل منها وعدم إدراجها في مرتبة عقابية واحده كأنها جريمة تهرب ضريبي.

### ثانياً: العقوبات الخاصة بالشريك

المساهمة أو المشاركة في جريمة التهرب الضريبي تعني استعمال طرق التهرب الضريبي أو الأساليب غير القانونية المنصوص عليها في القانون من أكثر من شخص خاضع للضريبة يزاولون نشاطاً مهنيّاً أو تجارياً أو صناعياً واحداً وضمن كيان قانوني واحد بقصد التخلص من أداء الضريبة المستحقة عليهم، أو من شخص واحد خاضع للضريبة ومعه شريك أو أكثر من الغير (1).

(1) ياسر حسين بهنس، مرجع سابق، ص 107.



حيث نصت المادة (26) اجراءات ضريبية اتحادي في البند رقم(3) على أنه " تطبق المحكمة المختصة عقوبات التهرب الضريبي على أي شخص ثبت اشتراكه مباشرة أو متسبباً للتهرب الضريبي وفقاً لقانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987، والبند رقم (4) على أنه " دون الإخلال بما ورد في البند (2) من هذه المادة، إذا ثبت قيام شخص بالاشتراك مباشرة أو بالتسبب للتهرب الضريبي وفقاً للبند (3) من هذه المادة، فإنه يكون مسؤولاً بالتكافل والتضامن من الشخص الذي ساعده عن سداد الضريبة مستحقة الدفع والغرامات الإدارية وفقاً لأحكام هذا القانون وأي قانون ضريبي آخر " .

وبالرجوع إلى قانون العقوبات الإتحادي رقم (3) لسنة 1987 وتعديلاته – المشار إليه – نجد أن المشرع الإماراتي وضح المقصود بالشريك المباشر في نص المادة (44) على أنه " يعد فاعلاً للجريمة من ارتكبتها وحده أو كان شريكاً مباشراً فيها، ويكون الشريك مباشراً في الحالات الآتية: 1- إذا ارتكبتها مع غيره. 2- إذا اشترك في ارتكابها وكانت من جملة أفعال فأتى عمداً عملاً من الأعمال المكونة لها. 3- إذا سخر غيره بأية وسيلة لتنفيذ الفعل المكون للجريمة وكان هذا الشخص الأخير غير مسؤول عنها جنائياً لأي سبب.

كما بينت المادة (45) المقصود بالشريك بالتسبب ونصت على " يعد شريكاً بالتسبب في الجريمة 1-من حرض على ارتكابها فوقعت بناء على هذا التحريض. 2- من اتفق مع غيره على ارتكابها فوقعت بناء على هذا الاتفاق. 3- من أعطى الفاعل سلاحاً أو آلات أو أي شيء آخر استعمله في ارتكاب الجريمة مع علمه بها أو ساعد الفاعل عمداً بأي طريقة أخرى في الأعمال المجهزة أو المسهلة أو المتممة لارتكاب الجريمة. وتتوفر مسؤولية الشريك سواء أكان اتصاله بالفاعل مباشرة أو بالواسطة.

مما سبق بيانه من نصوص قانونية نجد أن قانون العقوبات الإتحادي قد أوضح المقصود بالمشاركة الإجرامية وضمن المادتين (44) و(45) – سالفتي الذكر – صورتان لهذه المشاركة

تتمثل الأولى في الاشتراك بالمباشرة، وذلك بمشاركة أكثر من فاعل في ارتكاب الجريمة – وبمعنى آخر وجود فاعل وفاعل مع غيره أو وجود فاعل وشريك بالمباشرة – وأما الصورة الثانية فتتمثل في الاشتراك بالتسبب، وذلك بمساهمة شريك بالتسبب مع فاعل الجريمة – بمعنى أنه يقوم بتنفيذ ماديات الجريمة فاعل أو أكثر، ويساهم معه الشريك الذي أطلق عليه القانون الشريك بالتسبب – وبالتالي تقوم المشاركة الإجرامية بين مساهم أصلي وبين مساهم تباعي (1).

وبالعودة إلى جريمة التهرب الضريبي والتي يكون الفاعل الأصلي هو الطرف الملتزم في العلاقة الضريبية، أي هو من توافرت لديه الصفة الخاصة التي لا تقع جريمة التهرب الضريبي – حسب الأصل - إلا بها، ورغم ذلك يمكن – وفقاً لما أخذ به المشرع الإماراتي ضمن أحكام قانون العقوبات الإتحادي سالفه البيان – أن يستمد الشريك إجراماً من تجريم الفعل الذي ساهم فيه لا من إجرام الفاعل نفسه، بمعنى أنه لا يحول من اعتبار الشخص شريكاً في جريمة ما أن يقتضي القانون في فاعلها وصفاً معيناً لا يتوافر في الشريك بحيث لا يمكن وقوع هذه الجريمة من الشريك، ومثال ذلك: اشتراك أحد الأشخاص العاديين في جريمة رشوة أو اختلاس ارتكبتها موظف عمومي (2).

وعليه فإن الجريمة الضريبية وبالتحديد جريمة التهرب الضريبي – بحسب الأصل – لا تقع إلا من أشخاص لديهم صفة معينة وهي ان يكونوا خاضعين للضريبة، ورغم ذلك يجوز فيها الاشتراك ممن لا تتوافر فيهم هذه الصفة، وبناء عليه لو قام الشخص الخاضع للضريبة بتحريض شخص آخر كالمحاسب بالشركة للقيام بصورة من صور السلوك الإجرامي المكون لجريمة التهرب الضريبي، فهنا سوف يكون الفاعل الأصلي هو الشخص الخاضع للضريبة والشريك هو المحاسب على الرغم من أن الأخير هو من قام بارتكاب السلوك الإجرامي.

(1) د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص 208 و 209.  
(2) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 151 و 152.

وقد يطلق على هذا النوع من الإشتراك ما يسمى بالمساهمة التبعية، إذ أن الشريك يرتكب الجريمة الضريبية دون أن يكون ملتزماً بالقانون الضريبي لكنه يكون مع شخص مخاطب بالقانون الضريبي، أي الفاعل الأصلي (1)، ولما كان الشريك يستمد إجرامه من الفعل المجرم الذي ساهم فيه وليس من إجرام الفاعل نفسه - كما سبق البيان - فإنه يشترط لمعاقبة الشريك عدة شروط ينبغي تسليط الضوء عليها بالنسبة للجرائم الضريبية وجريمة التهرب الضريبي، وهي على النحو التالي:

### 1- وقوع الفعل المعاقب عليه

يشترط لمعاقبة الشريك في الجريمة الضريبية أن تقع الجريمة التي اشترك فيها مع الشخص الخاضع للضريبة - الفاعل الأصلي - وأن تقع الجريمة تامة ولا تقف عند حد الشروع، إذ أن الجرائم الضريبية بصفه عامة من عداد الجنح، ولا عقاب على الشروع في الجنح إلا إذا نص القانون على ذلك، وذلك طبقاً للقواعد العامة في قانون العقوبات - كما سلف البيان في سياق حديثنا عن الشروع في جريمة التهرب الضريبي - وإذا ما وقف فعل الخاضع للضريبة عند حد الشروع فلا عقاب عليه، وبالتالي لا عقاب من باب أولى على الشريك (2).

أما إذا كانت الجريمة من عداد الجنايات فيستوي أن تقع الجريمة تامة أو تقتصر على مرحلة الشروع، لأن الشريك - كما ذكرنا - يستمد إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام فاعله وبالتالي يتعين لوقوع الإشتراك وقوع الجريمة الضريبية دون عبءه بمسؤولية الفاعل، كما لو توفى أو كان حسن النية في الجرائم العمدية (3).

### 2- وقوع الإشتراك بإحدى الطرق المبينة في القانون

حرص قانون العقوبات الإتحادي على توضيح المقصود بالمشاركة الإجرامية ضمن المادتين (44) و(45) - السابق الإشارة إليهما - والتي أخذت صورتان تتمثل الأولى في الإشتراك

(1) ياسر حسين بهنس، مرجع سابق، ص114.

(2) المرجع السابق، ص 114.

(3) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق ص153.

بالمباشرة – وهو ما أطلق عليه المساهمة الأصلية - والثانية في الاشتراك بالتسبب – أي المساهمة التبعية.

فقد تناولت المادة (45) عقوبات اتحادي المشار إليها - في شأن المساهمة التبعية - وسائل الاشتراك وحصرتها في التحريض والاتفاق والمساعدة وهي ذاتها التي إشتراطها القانون الضريبي الإماراتي في الجرائم الضريبية وجريمة التهرب الضريبي.

وهذه الوسائل إما أن تكون سابقة على ارتكاب الجريمة أو معاصرة لها، أما عن المساعدة فتتحقق بتقديم العون لمرتكب الجريمة الضريبية قبل أو أثناء وقوع الجريمة بقصد تسهيل إتمامها، ومثال على الاشتراك بالمساعدة في جريمة التهرب الضريبي بطريق الاحتيال من خلال اعتماد المحاسب لبيانات غير صحيحة في ميزانية الشخص الخاضع للضريبة (الفاعل الأصلي)، إلا أنه لا يتطلب عقاب الشريك على المساعدة أن تقترن بإتفاقه مع الفاعل الأصلي، فيمكن كمثال: أن يطلب الشخص الخاضع للضريبة من وكيله جرد محتويات المؤسسة التجارية لاستيفاء البيانات اللازمة لإقرار بأرباحه فيقدم له هذا الأخير عمداً بيانات مزورة لذكرها في الإقرار ومن ثم يقدم الأقرار المزور مع علمه بهذا التزوير (1).

### 3- قصد الاشتراك

لابد ليتم معاقبة الشريك في الجريمة الضريبية أن يتوافر لديه القصد الجنائي أي أن يعلم بالجريمة التي ترتكب وأن يقصد بعمله المشاركة في ارتكابها، إذ لا يعاقب إذا انتفى علمه بالجريمة (2).

والجدير بالذكر أن قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي – رقم 7 لسنة 2017 – قد جعل الشريك متضامناً مع الشخص الخاضع للضريبة في أداء قيمة الضريبة مستحقة الدفع التي تم التهرب

(1) المرجع السابق، ص154.

(2) ياسر حسين بهنس، مرجع سابق، ص117.

عن سدادها والغرامات الإدارية، وذلك وفق نص المادة (26) إجراءات ضريبية اتحادي - سالفه البيان - وتحديدًا البند رقم (4) منها والتي نصت على أنه " دون الإخلال بما ورد في البند (2) من هذه المادة، إذا ثبت قيام شخص بالاشتراك مباشرة أو بالتسبب للتهرب الضريبي وفقاً للبند (3) من هذه المادة، فإنه يكون مسؤولاً بالتكافل والتضامن مع الشخص الذي ساعده عن سداد الضريبة مستحقة الدفع والغرامات الإدارية وفقاً لأحكام هذا القانون وأي قانون ضريبي آخر ".

ويثور التساؤل في هذا الشأن حول العقوبة المقررة للشريك في جريمة التهرب الضريبي، فهل جعله المشرع متضامناً مع الخاضع للضريبة في سداد الضريبة المستحقة الدفع والغرامات الإدارية فقط، أم سوف تطبق عليه عقوبتي الحبس والغرامة المقررة لمرتكب جريمة التهرب الضريبي؟.

بالرجوع إلى الفقرة رقم (3) من المادة (26) إجراءات ضريبية - سالفه الذكر - نجدها تنص على " تطبق المحكمة المختصة عقوبات التهرب الضريبي على أي شخص ثبت اشتراكه مباشرة أو متسبباً للتهرب الضريبي وفقاً للقانون الاتحادي رقم (3) لسنة 1987، وبالنظر في القانون الأخير وتحديدًا في المادة (47) منه نجدها تنص على " من اشترك في جريمة بوصفه شريكاً مباشراً أو متسبباً عوقب بعقوبتها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك "، كما تنص المادة (51) من ذات القانون على "يعاقب الشريك في الجريمة مباشراً كان أو متسبباً بعقوبة الجريمة التي وقعت فعلاً ولو كانت غير التي قصد ارتكابها متى كانت الجريمة التي وقعت نتيجة محتملة للمشاركة التي حصلت".

مما سبق وبعد بيان شروط الإشتراك حتى يمكن معاقبة الشريك عن جريمة التهرب الضريبي. نلاحظ بأن المشرع - وفق البند (3) من المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية والمادة (47) من قانون العقوبات الاتحادي المشار لكليهما - قد منح السلطة للمحكمة بمعاقبة الشريك في جريمة التهرب الضريبي سواء كان اشتراكه مباشراً أو بالتسبب ذات العقوبة المقررة للفاعل

الأصلي وهي الحبس أو الغرامة أو كليهما، فضلاً عن جعله متضامناً مع الشخص الخاضع للضريبة في أداء قيمة الضريبة مستحقة الدفع التي تم التهرب عن سدادها والغرامات الإدارية.

ومن وجهة نظرنا نرى أن المشرع لم يجعل الشريك في ذات مرتبة الفاعل الأصلي من حيث العقاب، بل قرر عليه عقوبة أشد وأكثر من الفاعل الأصلي وذلك بجعله متضامناً مع الشخص الخاضع للضريبة (الفاعل الأصلي) في أداء قيمة الضريبة المستحقة والغرامات الضريبية، وهو من الأساس غير ملزم وغير خاضع للضريبة وهذه الضريبة والغرامات الإدارية مطالب بسدادها الفاعل الأصلي (الخاضع للضريبة) وليس الشريك، ولماذا قام المشرع بإقرار هذه العقوبة على الشريك بهذه الطريقة وإلزامه بالتضامن والتكافل لسداد ضريبة وغرامات مالية كبيرة، لم يكن مطالب بها قبل إشتراكه في جريمة التهرب الضريبي مع الفاعل الأصلي الملزم بها قبل وبعد ارتكاب الجريمة؟.

### ثالثاً: العقوبات بالنسبة للغير

قد يوكل الخاضع للضريبة بعض أعماله للغير كما لو قام بتوكيل شخص آخر لكي يقوم بتنفيذ ما يترتب عليه من التزامات، وهذا الغير قد يلتزم بتنفيذ ما يوكل إليه من إلتزامات وقد يتخلف عن تنفيذها، وقد يستعمل وسائل غير قانونية بقصد التهرب من أداء الضريبة<sup>(1)</sup>، ويثور التساؤل حول الأثر المترتب على مسؤولية الملتزم الأصلي ومن يعتبر الفاعل للجرائم المترتبة على مخالفة هذه الإلتزامات؟.

وقد يكون هذا الغير المؤكله إليه الأعمال أصلاً ممثلاً قانونياً لناقص الأهلية أو من في حكمة، إذ عرف قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي مصطلح " الممثل القانوني " (2)، ضمن المادة

(1) محمد حسين قاسم حسين، مرجع سابق، ص74.

(2) قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي رقم 7 سنة 2017، مرجع سابق، المادة (7) تنص على "على أس شخص يتم تعيينه ممثلاً قانونياً عن الخاضع للضريبة أو عن أمواله أو عن تركته أن يبلغ الهيئة خلال (20) عشرين يوم عمل من تاريخ التعيين، طبقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون "

الأولى منه بأنه " المدير بالنسبة لشركة ما، أو الولي أو الوصي أو القيم بالنسبة لفاقد الأهلية وناقصها أو أمين التفليسة المعين من قبل المحكمة بالنسبة للشركة التي تكون في حالة إفلاس، أو أي شخص تم تعيينه قانوناً لتمثيل شخص آخر " .

وحيث أن القاعدة العامة في القانون الجنائي تأسست بناء على مبدأ شخصية العقوبة، أي لا تُوقع العقوبة إلا على من ارتكب الفعل الإجرامي، فإن القوانين الضريبية تتفق كذلك مع القوانين الجنائية في مسألة شخصية المسؤولية الجزائية، إلا أنه يخرج بعضها عن هذه القاعدة أحياناً ويسأل الغير عن مخالفة الإلتزامات الضريبية المفروضه على الخاضع للضريبة، وذلك في سبيل ضمان تحصيل الضريبة (1)، إذ قضت المادة (32) عقوبات إتحادي على أنه " لا يسأل الشخص عن جريمة لم تكن نتيجة لنشاطه الإجرامي، غير أنه يسأل عن الجريمة ولو كان قد أسهم مع نشاطه الإجرامي في إحداثها سبب آخر سابق أو معاصر أو لاحق متى كان هذا السبب متوقفاً أو محتملاً وفقاً للسير العادي للأمر، أما إذا كان ذلك السبب وحده كافياً لإحداث نتيجة الجريمة فلا يسأل الشخص في هذه الحالة إلا عن الفعل الذي ارتكبه " .

ونظراً لإنتفاء المسؤولية الجنائية لناقص الأهلية ومن في حكمه، لذا فإنها تقع على عاتق الممثل القانوني بصفته المسؤول عن القيام بالالتزامات الطرف الملتزم في العلاقة الضريبية، ومقتضى ذلك هو إعتبار الممثل القانوني هو الفاعل الأصلي للجريمة الضريبية التي تقع بمخالفته الإلتزامات الضريبية المفروضه عليه (2).

أما إذا لم يكن هذا الغير ممثلاً قانونياً عن ناقص الأهلية أو من في حكمه – وبالتالي لا يعتبر الطرف الملتزم في العلاقة الضريبية بمعنى أنه ليس فاعلاً أصلياً - ومن ثم أهمل هذا الغير بصفته محاسب للشركة مثلاً في مباشرة الإلتزام الضريبي أو تعمد عدم القيام به، فإن الملتزم في

(1) طروش بتاتته، مرجع سابق، ص156.

(2) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص144.

العلاقة الضريبية وهو الشخص الخاضع للضريبة يكون وحده المسؤول عن ذلك باعتباره فاعلاً أصلياً - وذلك بسبب أن القانون الضريبي لا يعتد إلا بالملتزم في العلاقة الضريبية أو الممثل القانوني له، ولا يقيم وزناً للاتفاقات الخاصة فيما بين هذا الأخير وبين الغير - إذ أن مسؤولية هذا الملتزم تكون عن مسلكة الشخصي الذي تمثل في الإخلال بالالتزام المفروض عليه، لا عن الفعل الذي أتاه أو ارتكبه الغير، أي أن مسؤوليته عن الجريمة هي مسؤولية شخصية وليست مسؤولية عن فعل الغير، والجدير بالذكر " أن المسؤولية الشخصية للملتزم الأصلي عن الجريمة التي تتحقق بفعل الغير إنما تنحصر بالنسبة إلى الجرائم التي تقع مخالفة لالتزامات مفروضة عليه وحده، وهو ما لا يتحقق إلا إذا كان النص الذي فرض الالتزام يضع تنظيمياً خاصاً لا يتوجه به إلا لمن توافرت فيهم صفات معينة، وهو أمر تتميز به معظم الالتزامات الضريبية " (1).

وننوه إلى أن ما ذكرناه حول مسؤولية الفاعل الأصلي (الطرف الملتزم في العلاقة الضريبية) عن فعل الغير الذي ينوب عنه في أداء إلتزاماته الضريبية، إنما يتمثل في الجرائم الضريبية التي تتحقق بمخالفة الإلتزامات الضريبية التي حددها القانون وقرر عقوبة جزائية على مرتكبيها، كقيام الغير بمنع أو عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم أو قيامه بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة المعنية بتحصيل الضريبة. (المادة 26) إجراءات ضريبية اتحادي.

أما في الجرائم العمدية التي تتطلب توافر القصد الجنائي لدى المتهم فلا بد من إثبات هذا القصد بالنسبة إلى الملتزم الأصلي لا بالنسبة للغير الذي يقع منه الفعل الذي يشكل الجريمة، ومثال ذلك في جريمة تقديم إقرار مزور وهي جريمة عمدية، فإن وكل الخاضع للضريبة مهمة تقديم الإقرار للغير - المحاسب مثلاً - ومن ثم تعمد الأخير الإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرار وقام بتقديمه، فلا يسأل الخاضع للضريبة عن الجريمة ولو توافر القصد الجنائي في حق الغير - أي



المحاسب – ما لم يتوافر لديه شخصياً – أي الخاضع للضريبة – القصد الجنائي سواء بتحريض الغير أو بالاتفاق معه على الإخلال بالالتزام، أو حتى من خلال علمه بنيه الغير نحو الإخلال وتركه يحقق ما نوى راغباً في تحقيق النتيجة المترتبة على ذلك، في هذه الحالة يعتبر مسؤولاً عن الجريمة العمدية بوصفه فاعلاً أصلياً (1).

ولما كانت جريمة التهرب الضريبي تعتبر من الجرائم العمدية، فإنها لا تقع بمجرد عدم قيام الغير بمباشرة الإلتزام المفروض على موكله – أي على الخاضع للضريبة وهو الملتزم في العلاقة الضريبية وباعتباره الفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي – حيث يلزم أن يتوافر في حقه القصد الجنائي ولا يكفي فقد توافر هذا القصد في من وكله للقيام بالالتزاماته.

هذا ولن تخرج العقوبات الجزائية المقررة بالنسبة للغير عن إطار العقوبات التي نصت عليها المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي أخذاً بالإعتبار ما تضمنه قانون العقوبات الاتحادي، وذلك بحسب الفعل المرتكب من هذا الغير، وذلك ما لم يكن بطبيعة الحال ممثلاً قانونياً عن الخاضع للضريبة الناقص الأهلية ومن في حكمة كما سلف البيان، وكذلك ما لم يقم بإرتكاب فعل من أفعال الإشتراك التي تدخله في نطاق العقوبة الجزائية المقررة للشريك والفاعل الأصلي بحسب الأحوال في جريمة التهرب الضريبي أو غيرها من الجرائم الضريبية الأخرى.

### الفرع الثاني: 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

(1) المرجع السابق 149.

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 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 إتحادي، 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 إتحادي.

وأما بشأن العقوبات التكميلية والتي – كما ذكرنا - لا تقتصر على الجنايات فقط بل منها ما يسري على الجنح، فللمحكمة 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 الإتحادي، 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 (1)، يعد من قبيل العقوبات التكميلية التي للمحكمة الحكم بها.

ولما كانت جريمة التهرب الضريبي تعد من قبيل الجنح – وذلك لأن عقوبتها محددة بالحبس أو بالغرامة أو كليهما (المادة 26 من قانون الإجراءات الضريبية)، إلا أن التشريع الضريبي

(1) قانون العقوبات الإتحادي، نص المادة (82) وفقاً لآخر تعديل بموجب مرسوم بقانون إتحادي رقم (7) لسنة 2016 " 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 ".

الإماراتي وتحديداً قانون الإجراءات الضريبية قد خلاء من أي تنظيم بشأن 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. 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 (1).

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 والإعتباري، وتعتبر العقوبات التكميلية مهمة إلى جانب العقوبات الأصلية خصوصاً في سبيل ردع وجزر الشخص الاعتباري.

### المطلب الثاني: عقوبات الشخص الاعتباري (المعنوي)

الشخص المعنوي هو مجموعة من الأشخاص أو الأموال تتمتع بالشخصية الاعتبارية، ويعترف لها القانون بجميع الحقوق المدنية من ذمة مالية مستقلة، أهلية قانونية، حق التقاضي، كما يسأل الشخص المعنوي مدنياً (2)، وعلى غرار المسؤولية المدنية، هل يسأل الشخص المعنوي جنائياً؟.

(1) قانون العقوبات الاتحادي، المادة (65) تنص على "الأشخاص الاعتبارية فيما عدا مصالح الحكومة ودوائرها الرسمية والهيئات والمؤسسات العامة، مسؤولة جنائياً عن الجرائم التي يرتكبها ممثلوها أو مديروها أو وكلاؤها لحسابها أو باسمها. ولا يجوز الحكم عليها بغير الغرامة والمصادرة والتدابير الجنائية المقررة للجريمة قانوناً، فإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة اقتضت العقوبة على الغرامة التي لا يزيد حدها الأقصى على خمسمائة ألف درهم ولا يمنع ذلك من معاقبة مرتكب الجريمة شخصياً بالعقوبات المقررة لها في القانون".

(2) طروش بتاتته، مرجع سابق، ص150.

لو نظرنا في هذا الجانب نجد أن غالبية الفقهاء اعترفوا بإمكانية مساءلة الشخص المعنوي جنائياً، حيث يمكن أن ينسب للشخص المعنوي ارتكاب جريمة ما، وأن توقع عليه عقوبتها، كالجرائم الاقتصادية، التي يرتكبها القائمون على إدارة الشركات (1).

وقيل عند البعض بأن الشخص المعنوي مجرد من الإرادة التي تميز بها الشخص الأدمي وتدفع به إلى السلوك على وجه معين، وقد رد عليه، بأن علماء الاجتماع حالياً يسلمون بأن التكنل البشري إرادة ذاتية متميزة عن إرادة الأعضاء الداخليين في تكوينه وبأنها كافية لتحمله المسؤولية المدنية وهي تكفي كذلك لتقرير مسؤولية الجنائية (2).

كما قيل بأن عقوبة الحبس مثلاً لا يمكن توقيعها على الشخص المعنوي كونه ليس ذات جسم لحمي يمكن حبسه في سجن، وأن الغرامة كعقوبة على الشخص المعنوي سوف تصيب الافراد المساهمين في انشاءه وهم أبرياء من الجريمة المنسوبة إليه، ورد على هذا القول بأن كل عقوبة ولو وقعت على شخص أدمي لها أثر على غيره كأفراد أسرته، ولا يعتبر ذلك إخلالاً بقاعدة شخصية العقوبة وانحصارها في الجاني دون سواه حيث أن إمتداد أثر العقوبة أمر واقعي وليس حكم قضى به القانون، وهو في نفس الوقت أمر يحفز المساهمين على أن يبذلوا وسعهم في حسن اختيار القائمين بإدارة الشخص المعنوي والرقابة عليه، وبذلك يحقق أثراً زاجراً للمساهمين في القطاع الخاص وفعالاً للمصلحة العامة (3).

وقد ذهب المشرع الإماراتي إلى إقرار المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي ضمن أحكامه العقابية الواردة في قانون العقوبات الإتحادي، إذ نصت المادة (65) منه على أنه " الأشخاص الاعتبارية فيما عدا مصالح الحكومة ودوائرها الرسمية والهيئات والمؤسسات العامة، مسؤولة جنائياً عن الجرائم التي يرتكبها ممثلوها أو مديروها أو وكلائها لحسابها أو باسمها. ولا يجوز الحكم عليها

(1) د. محمد نصر محمد القطري، مرجع سابق، ص23.

(2) د. عبد الحميد الشواربي، مرجع سابق، ص31.

(3) المرجع السابق، ص31.

بغير الغرامة والمصادرة والتدابير الجنائية المقررة للجريمة قانوناً، فإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة اقتضت العقوبة على الغرامة التي لا يزيد حدها الأقصى على خمسمائة ألف درهم ولا يمنع ذلك من معاقبة مرتكب الجريمة شخصياً بالعقوبات المقررة لها في القانون " (1).

والجدير بالذكر أننا من خلال مراجعة التشريعات الضريبية الإماراتية، لم نجد نص صريح ومباشر بشأن المسؤولية الجزائية للشخص الاعتباري، إلا أنه تلاحظ أن المشرع الإماراتي قد خاطب كل من الشخص الطبيعي والإعتباري بشكل عام معبراً عنهم بلفظ " الشخص " (2)، ومن ثم فإن العقوبات الخاصة بالجرائم الضريبية ومنها ما يتعلق بالتهرب الضريبي جاءت لتطبق على كليهما.

ولما كان نص المادة (3) من قانون العقوبات الاتحادي قد أشار إلى أنه " تسري أحكام... هذا القانون على الجرائم المنصوص عليها في القوانين العقابية الأخرى ما لم يرد نص فيها على خلاف ذلك "، ومقتضى ذلك أن الأحكام العامة الواردة في قانون العقوبات تطبق على القوانين العقابية الخاصة ما لم يرد نص صريح يخالف ذلك، وبالتالي نستنتج أن المادة (65) - سالفه الذكر - بشأن المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية تطبق في مجال جريمة التهرب الضريبي.

ونجد مما سبق أن المشرع الإماراتي إترف للشخص المعنوي بالمسؤولية الجنائية عن الأفعال المخالفة للقوانين إلى جانب المسؤولية الجنائية لممثلة القانوني، فمن الملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة، بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعداً بذلك الدولة ودوائرها الرسمية والهيئات والمؤسسات العامة، أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية، فإنها تكون محلاً للمساءلة الجنائية.

وعليه فإن المسؤولية الجنائية عن مخالفة الالتزامات الضريبية يتحملها الشخص المعنوي، وتطبق عليه العقوبات الجنائية بإعتباره المسؤول القانوني عنها من ناحية، فإذا ما ارتكب جريمة

(1) وفقاً لآخر تعديل لقانون العقوبات الاتحادي بموجب مرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2016.  
(2) قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي رقم 7 لسنة 2017، مرسوم بقانون اتحادي رقم 8 لسنة 2017 بشأن الضريبة الإنتقائية، وقانون ضريبة القيمة المضافة الاتحادي رقم 7 لسنة 2017. المادة رقم (1)، التعريفات.

تهرب ضريبي مثلاً تطبق عليه العقوبات المالية والعقوبات الأخرى (غلق، حل، إقصاء الشركة...)، ومن ناحية أخرى فإن العقوبات المقيدة للحرية وبعض الغرامات الجزائية تطبق على الممثل القانوني للشخص المعنوي - وهو الشخص الطبيعي - بإعتباره المسؤول عن التنفيذ والتعبير عن إرادة الشخص المعنوي مع مراعاة طبيعة كل منهما (1).

### المبحث الثاني: الإجراءات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي

لم يضع قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي بدولة الإمارات كافة القواعد الإجرائية الواجب إتباعها حيال الجرائم الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي مكتفياً في ذلك ببعض تلك الإجراءات وتاركاً بعضها الآخر للقواعد العامة في قانون الإجراءات الجزائية الإتحادي، فقد أهتم القانون على سبيل المثال بذكر من لهم صفة الضبط القضائي في الجرائم الضريبية والسلطات الممنوحة لهم أثناء مباشرتهم لأعمالهم، وحق الاطلاع الممنوح لهم بصدد قيامهم بهذه الأعمال، والقيود الواردة على إقامة الدعوى الجنائية، ونحن في معرض الحديث عن تلك القواعد سوف نوضح القواعد الواردة في قانون الإجراءات الضريبية و في قانون الإجراءات الجنائية، وذلك في مطلبين اثنين، أولهما يتعلق بالكشف عن جريمة التهرب الضريبي وثانيهما يتعلق بتحريك الدعوى الجزائية بشأنها، وذلك على النحو التالي:

#### المطلب الأول: كشف جريمة التهرب الضريبي

للكشف عن الجرائم لابد من وجود أشخاص خولهم القانون القيام بأعمال التحري وجمع المعلومات بشأنها ومنحهم أختصاصات 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 الإتحادي (2)، ومنهم أعضاء النيابة العامة وضباط الشرطة، وأوردت المادة (34) من ذات القانون بأنه " يجوز بقرار من وزير العدل بالاتفاق 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 " (3).

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 ذوي الاختصاص الخاص بالجرائم الضريبية، لذا فقد جاءت المادة (50) من قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي لتقرر منح صفة الضبطية القضائية للمدير العام ومدققي الضرائب بقولها " يكون للمدير العام ومدققي 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 " (4).

ويتطلب الكشف عن جريمة التهرب الضريبي والجرائم الضريبية مجموعة من مأموري الضبط القضائي قادرة بحكم تخصصهم المهني كمدققي ضرائب أو بحكم قدرتهم على البحث والتحري عن الجرائم بصفة عامة، فقد حددت المادة (30) من قانون الإجراءات الجزائية مهامهم

(1) د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، الكتاب الأول، 2014، ص59.  
(2) قانون الإجراءات الجزائية الإتحادي، المادة (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 ".  
(3) قانون الإجراءات الجزائية الإتحادي رقم (35) لسنة 1992، المعدل بقانون إتحادي رقم (29) لسنة 2005، والمعدل بقانون إتحادي رقم (35) لسنة 2006.  
(4) قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي رقم 7 لسنة 2017.

بقولها " يقوم مأمورو الضبط القضائي بتقصي الجرائم والبحث عن مرتكبيها وجمع المعلومات والأدلة اللازمة للتحقيق والاتهام "، كما أعطاهم القانون كذلك سلطة سماع أقوال المتهم في حالات معينة كما في حالة إذا خولهم القانون سلطة القبض على المتهم (1).

وقد أصدر المشرع الإماراتي المرسوم بقانون اتحادي رقم (13) لسنة 2016 بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب، ومنحها عدة إختصاصات ضمن المادة رقم (4) من ذات المرسوم للقيام بإدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية والغرامات المرتبطة وتوزيع إيراداتها، وتطبيق الإجراءات الضريبية المعمول بها في الدولة، ولتحقيق ذلك فقد منح مدققي الضرائب في الهيئة صفة الضبطية القضائية والصلاحيات والوسائل اللازمة لكشف الجرائم الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي، مثل تلقي البلاغات التي ترد للمصلحة ضد الأشخاص الخاضعين للضريبة وفحصها للتأكد من مدى صحتها، والقيام بعمليات التدقيق الضريبي، وعمل التحريات اللازمة، وحق الاطلاع على الدفاتر والمستندات اللازمة للتأكد من تطبيق القانون أو تنفيذ الالتزامات الضريبية (2)، وفي الفرعين التاليين نحاول إلقاء الضوء على بعض هذه السلطات بحيث يتناول الفرع الأول (حق الهيئة في تلقي البلاغات والقيام بالتدقيق الضريبي، ويتناول الفرع الثاني (حق الإطلاع والحصول على السجلات الأصلية أو صور عنها أثناء التدقيق الضريبي).

### الفرع الأول: حق الهيئة في تلقي البلاغات والقيام بالتدقيق الضريبي

طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية الاتحادي يجب على مأمور الضبط القضائي أن يقبل التبليغات والشكاوى التي ترد إليه بشأن الجرائم والإبلاغ عن الجرائم، كما أن الإبلاغ عن الجرائم واجب على كل مواطن علم بوقوع الجريمة حتى ولو لم يكن مجنياً عليه أو مضروراً من الجريمة.

(1) القانون السابق، المادة (47) تنص على " يجب على مأمور الضبط القضائي أن يسمع أقوال المتهم فور القبض عليه أو ضبطه وإحضاره وإذا لم يأت بما يبرئه برسلة خلال ثمان وأربعين ساعة إلى النيابة العامة المختصة، ويجب على النيابة العامة أن تستجوبه خلال أربع وعشرين ساعة ثم تأمر بالقبض عليه أو إطلاق سراحه "

(2) ياسر حسين بهنس، مرجع سابق، ص 161.



وعلى اعتبار أن مأمور الضرائب – كما بينا – من مأموري الضبط ذا الاختصاص النوعي بالقضايا الضريبية، لذلك يعد تلقي البلاغات التي ترد من المواطنين ضد الأشخاص الخاضعين للضريبة بخصوص ما يمارسونه من أنشطة من المهام الرئيسية الموكلة لمدقق الضرائب لمراقبة تنفيذ القانون، وهذا الواجب مفروض عليه بموجب أحكام قانون الإجراءات الجزائية الإتحادي سالف الذكر (1).

وسواء أرسلت هذه البلاغات إلى المدقق الضريبي كونه يحمل صفة مأمور الضبط القضائي أو إلى الإدارة المختصة بالهيئة الإتحادية للضرائب، فقد قضى قانون الإجراءات الجزائية بأن على مأموري الضبط القضائي أثناء جمع الأدلة أن يستمعوا إلى أقوال من تكون لديهم معلومات عن الوقائع الجنائية ومرتكبيها وأن يسألوا المتهم عن ذلك، ولهم أن يستعينوا بأهل الخبرة ولا يجوز لهم تحليف الشهود أو الخبراء اليمين إلا إذا خيف ألا يستطيع فيما بعد سماع الشهود (2).

كما قرر المشرع الإماراتي الحق للهيئة الإتحادية للضرائب بالقيام بالتدقيق على أي شخص للتأكد من مدى التزامه بالأحكام الواردة في القانون الضريبي، سواء في مقر الهيئة أو مكان عمل الشخص الخاضع للتدقيق أو أي مكان آخر يمارس فيه هذا الشخص الأعمال أو يقوم بتخزين السلع أو بحفظ السجلات فيه، إلا أنه يتوجب على الهيئة إبلاغه قبل خمسة أيام عمل على الأقل قبل القيام بعملية التدقيق الضريبي، ولكن في بعض الحالات الإستثنائية لا يتم التبليغ المسبق بل يجوز للهيئة حسب الأحوال إغلاق المكان بشكل مؤقت لمدة لا تتجاوز (72) ساعة لإجراء عملية التدقيق، وتفتح الأماكن التي تم إغلاقها بعد انقضاء هذه المدة ما لم تحصل الهيئة الإتحادية للضرائب على إذن يجيز تمديد المدة المذكورة لمدة مماثلة وذلك قبل إنقضائها، وهذه الحالات تتمثل في وجود أسباب جدية تدعو إلى الاعتقاد بأن الشخص الخاضع للضريبة يشارك أو متورط في التهرب الضريبي، أو أسباب

(1) قانون الإجراءات الجزائية الإتحادي، المادة (35)، " يجب على مأموري الضبط القضائي أن يقبلوا التبليغات والشكاوى التي ترد إليهم في شأن الجرائم، ويجب عليهم وعلى رؤسهم أن يحصلوا على الإيضاحات وإجراء المعاينة اللازمة لتسهيل تحقيق الوقائع التي تبلغ إليهم أو التي يعلمون بها بأية كيفية كانت، وعليهم أي يتخذوا جميع الوسائل التحفظية اللازمة للمحافظة على أدلة الجريمة".

(2) قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي رقم (7) لسنة 2017، المادة (40).

تدعو إلى أن عدم إغلاق المكان بشكل مؤقت قد يتسبب في عرقلة إجراء التدقيق الضريبي، أو في حال قام الشخص الذي تم تبليغه مسبقاً بالتدقيق الضريبي بالشروع في منع مدقق الضرائب من الدخول إلى المكان الذي سيقام فيه التدقيق، وبطبيعة الحال على مدقق الضرائب الحصول مسبقاً على موافقة كتابية من المدير العام، وفي حال كان المكان المقرر الدخول إليه هو مكان سكن يجب الحصول على إذن من النيابة العامة (1).

كما مكنت المادة (20) من قانون الإجراءات الضريبية الهيئة من التدقيق على أي مسألة تم تدقيقها في السابق في حال ظهرت معلومات جديدة قد تؤثر على نتيجة عملية التدقيق على أن تراعى بشأن ذلك إجراءات التدقيق الضريبي وفقاً لأحكام القانون المشار إليه ولائحته التنفيذية.

### الفرع الثاني: حق الإطلاع والحصول على السجلات الأصلية أو صور عنها أثناء التدقيق الضريبي

أوجب القانون على الخاضعين للقانون الضريبي تقديم الدفاتر والسجلات إلى مدققي الضرائب عند طلبها، وذلك للثبوت من مدى الالتزام بالقانون الضريبي وبيان صحة المعلومات المقدمة إلى المصلحة في الإقرار الضريبي، ويعتبر عدم تقديمها عن طواعية في حد ذاته جريمة،

- (1) المرجع السابق، الفصل الثالث، المادة (17) تنص على "
- 1- للهيئة القيام بالتدقيق الضريبي على أي شخص للتأكد من مدى التزامه بالأحكام الواردة في هذا القانون والقانون الضريبي.
  - 2- للهيئة القيام بالتدقيق الضريبي في مقر الهيئة أو مكان عمل الشخص الخاضع للتدقيق أو أي مكان آخر يمارس فيه هذا الشخص الأعمال أو يقوم بتخزين السلع أو بحفظ السجلات فيه.
  - 3- إذا قررت الهيئة القيام بالتدقيق الضريبي في مكان عمل الشخص الخاضع للتدقيق أو أي مكان آخر يمارس فيه أعماله أو يخزن فيه السلع أو يحفظ فيه السجلات، فعلى الهيئة إبلاغه قبل (5) خمسة أيام عمل على الأقل قبل القيام بعملية التدقيق الضريبي.
  - 4- إستثناء مما ورد في البند (3) من هذه المادة، يحق لمدقق الضرائب الدخول إلى أي مكان يمارس فيه الشخص الخاضع للتدقيق أعماله أو حيث يتم تخزين السلع أو حفظ السجلات فيه، وحسب الأحوال يتم إغلاقه بشكل مؤقت من أجل إجراء عملية التدقيق الضريبي لمدة لا تتجاوز (72) إثنتين وسبعين ساعة دون تبليغ مسبق في إحدى الحالات الآتية:
    - أ- إذا كانت للهيئة أسباب جدية تدعو إلى الاعتقاد بأن الشخص الخاضع للتدقيق الضريبي يشارك أو متورط في التهرب الضريبي فيما يتعلق بهذا الشخص أو شخص آخر.
    - ب- إذا كانت للهيئة أسباب جدية تدعو إلى الاعتقاد بأن عدم إغلاق المكان الذي يقام فيه التدقيق الضريبي بشكل مؤقت قد يتسبب في عرقلة إجراء التدقيق الضريبي.
    - ج- إذا قام الشخص الذي تم تبليغه مسبقاً بالتدقيق الضريبي وفقاً للبند (3) من هذه المادة بالشروع في منع مدقق الضرائب من الدخول إلى المكان الذي سيقام فيه التدقيق الضريبي.
  - 5- في جميع الحالات المنصوص عليها في البند (4) من هذه المادة على مدقق الضرائب الحصول مسبقاً على موافقة كتابية من المدير العام، كما يجب الحصول على إذن من النيابة العامة في حال كان المكان المقرر الدخول إليه هو مكان سكن.
  - 6- يجب إعادة فتح الأماكن التي تم إغلاقها بموجب هذه المادة بعد انقضاء مدة (72) إثنتين وسبعين ساعة ما لم تحصل الهيئة على إذن من النيابة العامة بجزء تمديد فترة الإغلاق لمدة مماثلة قبل انقضاء مدة (72) إثنتين وسبعين ساعة السابقة.
  - 7- لا تحرك الدعوى الجزائية إلا بناءً على طلب المدير العام".

ولا يحق لمدقق الضرائب في حالة امتناع الخاضع للضريبة عن تقديمها أن يبحث عن هذه الأشياء وينقب عنها في كافة أرجاء المنشأة، إلا في حال اكتشاف أثناء الاستدلال أو أثناء الاطلاع ما يعتبر جريمة في حالة تلبس تبيح له تفتيش المتهم ومحلّه (1)، ويتم ضبط المستندات والأوراق التي تفيد في كشف الحقيقة متى أتضح له من أمارات قوية تفيد أنها موجودة فيه (2).

أضف إلى ذلك الحالات التي يجوز فيها القبض على المتهم، وبالتالي تفتيشه، وفق المادة (51) إجراءات إتحادي، والتي تنص على " لمأمور الضبط القضائي أن يفتش المتهم في الأحوال التي يجوز فيها قانوناً القبض على المتهم ويجرى تفتيش المتهم بالبحث عما يكون بجسمه أو ملابسه أو أمتعته من آثار أو أشياء تتعلق بالجريمة أو تكون لازمة للتحقيق فيها "، والحالات التي تجيز القبض حددتها المادة (45) والتي تنص " لمأمور الضبط القضائي أن يأمر بالقبض على المتهم الحاضر الذي توجد دلائل كافية على ارتكابه جريمة في أي من الأحوال الآتية: أولاً - في الجنايات، ثانياً - في الجناح المتلبس بها المعاقب عليها بغير الغرامة، ثالثاً - في الجناح المعاقب عليها بغير الغرامة إذا كان المتهم موضوعاً تحت المراقبة أو يخشى هروب المتهم، رابعاً - في جناح السرقة والاحتتيال وخيانة الأمانة والتعدي الشديد ومقاومة أفراد السلطة العامة بالقوة وانتهاك حرمة الآداب العامة والجناح المتعلقة بالأسلحة والذخائر والعقاقير المسكرات والعقاقير الخطرة ".

والجدير بالذكر بأن عملية التدقيق تجري خلال أوقات الدوام الرسمي للهيئة الإتحادية للضرائب، ولكن يجوز بقرار من المدير العام في حالة الضرورة إجراء التدقيق - كاستثناء - خارج هذه الأوقات، وذلك وفقاً للمادة (19) من قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي والتي تنص على "

(1) قانون الإجراءات الجزائية، مرجع سابق، المادة (51) تنص على " لمأمور الضبط القضائي أن يفتش المتهم في الأحوال التي يجوز فيها قانوناً القبض عليه ويجري تفتيش المتهم بالبحث عما يكون في جسمه أو ملابسه أو أمتعته من آثار أو أشياء تتعلق بالجريمة أو تكون لازمة للتحقيق فيها " ونصت المادة (53) على " لا يجوز لمأمور الضبط القضائي تفتيش منزل المتهم بغير إذن كتابي من النيابة العامة ما لم تكن الجريمة متلبساً بها وتتوفر أمارات قوية على أن المتهم يخفي في منزله أشياء أو أوراقاً تفيد كشف الحقيقة ويتم تفتيش منزل المتهم وضبط الأشياء والأوراق على النحو المبين في هذا القانون، كما يتم البحث عن الأشياء والأوراق المطلوب ضبطها في جميع أرجاء المنزل وملحقاته ومحتوياته " (2) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 236.

تجرى عملية التدقيق الضريبي خلال أوقات الدوام الرسمي للهيئة، ويجوز بقرار من المدير العام في حالة الضرورة إجراء التدقيق إستثنائياً خارج هذه الأوقات .

كما أن المادة (18)- من ذات القانون سالف الذكر – منحت الهيئة ومدقي الضرائب أثناء قيامهم بالتدقيق الضريبي الحق في الحصول على السجلات الأصلية أو صور منها وأخذ عينات من البضائع أو الأجهزة أو غيرها من الأصول من المكان الذي يمارس فيه الشخص الخاضع للتدقيق الضريبي أعماله أو التي في حوزته أو حجزها وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية، كذلك حث القانون - سالف الذكر - الشخص الخاضع لعملية التدقيق الضريبي أو وكيله الضريبي أو من يمثله قانوناً أن يقدم كافة التسهيلات والمساعدة الممكنة لمدقق الضرائب لتمكينه من أداء عمله، كما فرض ذات القانون العقوبة الجزائية على من يمنع أو يعرقل موظفي الهيئة – وفق المادة (26) والتي تنص على أنه " دون الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر، يعاقب بالحبس والغرامة التي لا تتجاوز (5) خمسة أضعاف مقدار الضريبة التي تم التهرب منها أو بإحدى هاتين العقوبتين، كلاً من:.... (ز) الشخص الذي قام بمنع أو عرقله موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم ."

مما سبق نجد أن المشرع قد منح بعض الصلاحيات للهيئة الاتحادية للضرائب بحيث تمكنها من القيام بمهام التدقيق الضريبي للتأكد من مدى الإلتزام بأحكام القانون وحسن تنفيذه، ومنح بعض السلطات لمأموري الضبط القضائي – مدقي الضرائب – لأداء مهامهم وأعمالهم المناطة بهم.

### **المطلب الثاني: تحريك الدعوى الجزائية**

من المعلوم أن النيابة العامة هي سلطة اتهام وتحقيق ومباشرة الدعوى الجزائية، فالخصمان في الدعوى الجزائية هما النيابة العامة والمتهم، رغم أن وظيفة الاتهام تتعارض مع وظيفة التحقيق، كونها تعتبر خصم في الدعوى لقيامها بوظيفة الاتهام وبالتالي يتعارض ذلك مع دورها في التحقيق، لذا تحرص تشريعات عديدة على الفصل بين وظيفة الاتهام التي يمكن أن تؤديها النيابة العامة

ووظيفة التحقيق التي تعهد بها إلى سلطة مختلفة وهو قاض التحقيق (كما في فرنسا) أو هيئة محلفين كبرى (كما في الولايات المتحدة الأمريكية) (1).

وعبرت المادة (5) من قانون الإجراءات الجزائية الإتحادي عن وظائف النيابة العامة بقولها " النيابة العامة جزء من السلطة القضائية وتباشر التحقيق والادعاء في الجرائم وفقاً لأحكام هذا القانون "، كما عبرت المادة (7) منه كذلك عن وظيفة مباشرة الدعوى الجزائية أمام المحكمة بقولها " تختص النيابة العامة دون غيرها برفع الدعوى الجزائية ومباشرتها ولا ترفع من غيرها إلا في الأحوال المبينة في القانون ".

فإذا وقعت الجريمة وثبتت نسبة التهرب الضريبي إلى شخص من الأشخاص المخاطبين بالقانون الضريبي، فإن ذلك يمثل اعتداء على المصالح المالية للدولة وهي محل للحماية الجنائية مما يخولها الحق في إنزال العقاب على مرتكب هذه الجريمة سواء كان فاعلاً أو شريكاً فيها، وتبدأ الخصومة الجنائية الضريبية عن طريق النيابة العامة التي تبدأ السير فيها ومباشرة إجراءاتها المحددة قانوناً حتى تنتهي هذه الخصومة بحكم جنائي ثابت أو بغير ذلك من وسائل الانقضاء (2).

ورغم أن الأصل هو حرية النيابة العامة في مباشرتها للدعوى الجزائية سواء بتحريك الدعوى أو عدم تحريكها، وبرفعها إلى المحكمة أو بحفظها أو بإصدار أمر بالأوجه لإقامتها، بيد أن هذه السلطة ترد عليها بعض القيود على سبيل الإستثناء وهي حالات لا يجوز فيها للنيابة العامة أن

(1) د. فتيحة محمد قوازي - د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص 42.  
 (2) د. محمد نعيم فرحات، المستحدث في التهرب الضريبي وإجراءات التقاضي في ظل أحكام القانون 91 لسنة 2005، المؤتمر الرابع عشر بعنوان التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب / مجلد 2، 2008، ص 54.

تبدأ التحقيق إلا إذا ارتفع القيد الذي أورده القانون وتتمثل هذه القيود في تقديم الشكوى (1)، أو الأذن أو الطلب (2).

ويتمثل الفرق بين الشكوى والإذن في أن الشكوى تصدر من المجني عليه في الجريمة لإعتبرات يراها المشرع قد يتعلق بعضها بالروابط العائلية وصلة القرابة بين الجاني والمجني عليه أو لكي يفسح الفرصة للتصالح بينهم، أما الإذن فإنه يصدر من جهة يتبعها المتهم، وهي جهة عامة، حيث يرى المشرع أن المصلحة العامة تقضي حماية بعض الأشخاص من الدعاوى الكيدية التي تعطلهم عن القيام بمهامهم والتي لها قدر معين من الحساسية كعضو المجلس الاتحادي وعضو الهيئة القضائية (3).

وفيما يتعلق بالطلب فقد عُرف بأنه " موافقة جهة عامة - لا ينتمي إليها المتهم - على تحريك الدعوى الجزائية في مواجهة المتهم عن بعض الجرائم التي حددها القانون " (4)، فقد قيد المشرع الدعوى الجزائية في بعض الجرائم على تقديم الطلب مثل جريمة العيب التي تقع بواسطة

(1) قانون الإجراءات الجزائية الاتحادي، مرجع سابق، المواد من (10) إلى (16) على التوالي: المادة (10): لا يجوز أن ترفع الدعوى الجزائية في الجرائم التالية إلا بناءً على شكوى خطية أو شفوية من المجني عليه أو ممن يقوم مقامه قانوناً:  
1 - السرقة والاحتيال وخيانة الأمانة وإخفاء الأشياء المتحصلة منها إذا كان المجني عليه زوجاً للجاني أو كان أحد أصوله أو فروعه ولم تكن هذه الأشياء محجوزاً عليها قضائياً أو إدارياً أو مثقلة بحق لشخص آخر.  
2 - عدم تسليم الصغير إلى من له الحق في طلبه ونزعه من سلطة من يتولاه أو يكفله.  
3 - الامتناع عن أداء النفقة أو أجره الحضانة أو الرضاعة أو المسكن المحكوم بها.  
4 - سب الأشخاص وقذفهم.  
5 - الجرائم الأخرى التي ينص عليها القانون.

ولا تقبل الشكوى بعد ثلاثة أشهر من يوم علم المجني عليه بالجريمة ومرتكبها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"، والمادة (11): تقدم الشكوى إلى النيابة العامة أو إلى أحد مأموري الضبط القضائي ويجوز في حالة التلبس بالجريمة أن تكون الشكوى إلى من يكون حاضراً من رجال السلطة العامة"، المادة (12): إذا تعدد المجني عليهم في الجرائم المنصوص عليها في المادة (10) فيكفي أن تقدم الشكوى من أحدهم. وإذا تعدد المتهمون وكانت الشكوى مقدمة ضد أحدهم تعتبر مقدمة ضد الباقين"، والمادة (13) " إذا كان المجني عليه في جريمة من الجرائم المشار إليها في المادة (10) لم يتم خمس عشرة سنة أو كان مصاباً بعاقة في عقله، تقدم الشكوى ممن له الولاية عليه. فإذا كانت الجريمة واقعة على المال فتقبل الشكوى كذلك من الوصي أو القيم. وتسري في هاتين الحالتين جميع الأحكام المتقدمة الخاصة بالشكوى"، المادة (14): "إذا تعارضت مصلحة المجني عليه مع مصلحة من يمثله أو لم يكن له من يمثله تقوم النيابة العامة مقامه"، المادة (15): "ينقضي الحق في الشكوى في الأحوال الواردة في المادة (10) بموت المجني عليه. وإذا حدثت الوفاة بعد تقديم الشكوى فلا أثر لها على سير الدعوى"، المادة (16): " لمن قدم الشكوى في الجرائم المشار إليها في المادة (10) من هذا القانون أن يتنازل عن الشكوى في أي وقت قبل أن يصدر في الدعوى حكم بات. وتنقضي الدعوى الجزائية بالتنازل. وفي حالة تعدد المجني عليهم لا ينتج التنازل أثراً إلا إذا صدر من جميع من قدموا الشكوى.

وفي حالة تعدد المتهمين فإن التنازل عن الشكوى بالنسبة لأحدهم يحدث أثره بالنسبة إلى الباقين. وإذا توفي المجني عليه بعد تقديم الشكوى، انتقل الحق في التنازل إلى ورثته جميعهم".

(2) فتية محمد قوازي - د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص 47 و 48.

(3) المرجع السابق، ص 65.

(4) المرجع السابق، ص 69.

الصحف أو غيرها من طرق النشر بموجب المادة(101) من قانون المطبوعات والنشر الاتحادي رقم 15 لسنة 1980، والتي تنص على " لا يجوز رفع الدعوى العمومية في جريمة العيب التي تقع بواسطة الصحف أو غيرها من طرق النشر في حق رئيس دولة عربية أو اسلامية أو أية دولة أخرى صديقة أو في حق ممثل لأحدى هذه الدول معتمد في البلاد الا بناء على طلب من الوزير " والوزير المعني هنا هو وزير الأعلام، وكذلك نصت المادة (102) من ذات القانون في شأن رفع الدعوى العمومية في جرائم نشر الاهانة في حق الهيئات النظامية، على أنه " لا يجوز رفع الدعوى العمومية بالنسبة الى الجرائم التي تقع بواسطة الصحف أو غيرها من طرق النشر والتي تتضمن اهانة أو سبا للمجلس الوطني الاتحادي أو الجيش أو المحاكم أو غير ذلك من الهيئات النظامية في الدولة الا بناء على طلب من الهيئة أو رئيس الجهة المجني عليها ".

ويثور التسائل في هذا الصدد حول الإجراءات التي نص عليها التشريع الضريبي الإماراتي بشأن الجرائم الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي، وما إذا قيّد سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى الجزائية بشأنها من عدمة، وما هي أسباب إنقضاء الدعوى الجزائية الضريبية، وسوف نستعرض الإجابة عن هذه التساؤلات من خلال فرع أول يتناول موضوع (قيد رفع الدعوى الجزائية لجريمة التهرب الضريبي) وفرع ثانٍ نتطرق فيه إلى (أسباب إنقضاء الدعوى الجزائية لجريمة التهرب الضريبي).

### الفرع الأول: قيد رفع الدعوى الجزائية لجريمة التهرب الضريبي

للنيابة العامة الاختصاص الأصلي في مباشرة الدعوى وليس من حق الإدارة الضريبية أن تشارك النيابة في مباشرة تلك المهام، إلا أن ذلك الاختصاص الأصلي مشروط بطلب مقدم من الإدارة الضريبية (1)، لذا نجد المشرع الإماراتي قد أورد هذا القيد ضمن قانون الإجراءات الضريبية

(1) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص 634

الإتحادي وفق نص البند رقم (7) من المادة (17) بقوله أنه " لا تحرك الدعوى الجزائية إلا بناء على طلب المدير العام".

والجدير بالذكر أن تحريك الدعوى الجزائية بإتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق بدون رفع هذا القيد – أي دون أن يكون بناء على طلب من المدير العام بالهيئة الإتحادية للضرائب – سوف تعد هذه الإجراءات باطلة ويتعين على المحكمة أن تقضي بعدم قبول الدعوى لرفعها بغير الطريق القانوني (1).

أما ما يسبق تحريك الدعوى من اجراءات الاستدلال فيجوز مباشرته دون قيد، كما يجوز مباشرة اجراءات التحقيق المسموح بها لمأمور الضبط القضائي استثناءً لأنها تسبق تحريك الدعوى الجزائية، ويبنى على عدم تقديم الطلب بطلان اجراءات بدء تسيير الدعوى الجزائية أمام جهة التحقيق أو الحكم وهذا البطلان متعلق بالنظام العام، ولا يصحح هذه الاجراءات طلب يصدر بعد اتخاذها، إذ يلزم أن يثبت الحكم الصادر في الدعوى أن رفعها كان بناء على طلب ممن يملك حق تقديمه وإلا كان الحكم معيباً (2).

وقد ذهبت محكمة النقض المصرية إلى وجوب تقديم الطلب ممن يملك حق تقديمه لرفع وقبول الدعوى الجزائية كما ورد بحكمها من أنه " لما كان الحكم المطعون فيه قد عوّل في قضائه بعدم قبول الدعوى الجنائية عن جريمة التهرب من أداء الضرائب على الأرباح التجارية قبل المطعون ضدهن على أن مصلحة الضرائب لم تطلب تحريك الدعوى الجنائية ضدهن، وكان الثابت من كتاب مصلحة الضرائب سالف البيان أنها طلبت تحريك الدعوى الجنائية عن الجريمة ذاتها التي رفعت بشأنها الدعوى الجنائية قبل المطعون ضدهن، وهو ما يكفي لزوال القيد الوارد على النيابة العامة والرجوع إلى حقها المطلق في رفع الدعوى على من يسفر التحقيق عن إسناد الجريمة إليه،

(1) فتية محمد قوازي - د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص70

(2) د. عبد الحميد الشواربي، مرجع سابق، ص548 و548.



فإن رفع الدعوى الجنائية قبل المطعون ضدهن عن الجريمة محل الاتهام يكون صحيحاً في القانون ويضحي قضاء الحكم بعدم قبولها استناداً إلى النظر الفائت معيباً بالخطأ في تطبيق القانون وتأويله والذي حجه عن الفصل في موضوع الدعوى بما يوجب نقضه" (1).

ويشترط في الطلب أن يكون مكتوباً فلا يكفي صدوره شفاهة، والحكمة من كتابة الطلب تقضي أن يكون موقفاً من صاحب السلطة في إصداره، وإن لم يشترط القانون أن يكون الطلب مكتوباً لكنه أمر ضمني مفهوم من طبيعة الطلب، كما يجب أن يكون الطلب معبراً بوضوح عن إرادة الجهة في تحريك ورفع الدعوى عن الجريمة الضريبية والا فقد قيمته القانونية، فإذا اقتصر الطلب على مباشرة التحقيق فقط فلن يكون له قيمة في تحريك ورفع الدعوى الجزائية، وينتج الطلب أثره حتى لو كان المتهم مجهولاً ولكن يجب أن يتضمن الاتهام بوقائع معينة استلزم المشرع تحريك الدعوى الجزائية بشأنها (2).

كما يشترط في الطلب أن يصدر ممن أناط القانون مهمة تقديمه، فإذا صدر الطلب من غير المخولين قانوناً بإصداره كان الإجراء باطلاً من النظام العام، ويجوز تقديم الطلب ممن سمح القانون بانابته في تقديمه، ويكفي لذلك الإنابة العامة ولا يشترط الإنابة بمناسبة كل جريمة (3)، وقد أناط المشرع الإماراتي هذه المهمة إلى المدير العام للهيئة الاتحادية للضرائب وفق المادة (17) السابق ذكرها من قانون الإجراءات الضريبية – أما في التشريعات الضريبية النظرية كالتشريع المصري فقد أناط هذه المهمة إلى وزير المالية.

حيث قرر قضاء محكمة النقض الضريبي – بجمهورية مصر – في الطعن رقم 645 لسنة 69 ق – جلسة 2005/6/28 بقولها " الأصل أن الوزير هو الذي يمثل وزارته والمصالح والإدارات التابعة لها فيما يرفع منها أو ضدها من دعاوى وطعون إلا إذا منح القانون الشخصية

(1) محكمة النقض بمصر، الدوائر الجنائية، الطعن رقم 11684 للسنة القضائية 66 جلسة 25/01/2006 س 57 ص 149 قضية 17.

(2) ياسر حسين بهنس، مرجع سابق، ص 181.

(3) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 247.

الإعتبارية لأية جهة إدارية منها وأسند صفة النيابة عنها لغير الوزير فتكون له عندئذ هذه الصفة في الحدود التي يعينها القانون " (1).

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الإماراتي لم يتطرق إلى القواعد المتعلقة بتقديم هذا الطلب – كما هو الحال بالنسبة لتقديم الشكوى – وذلك ضمن قانون الإجراءات الجزائية الإتحادي سواء من حيث تطلبه لشكل معين كأن يكون مكتوباً أو شفاهتاً، كما لم يوضح ما إذا يجب تقديمه خلال مدة محده من إكتشاف الجريمة، بالإضافة إلى أنه لم يوضح إمكانية التنازل عنه من عدمه، والآثار المترتبة على ذلك.

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي ولائحته التنفيذية لم نجد كذلك أي نص يشير إلى القواعد المشار إليها والخاصة بتقديم الطلب، فيما عدا البند رقم (7) من المادة (17) – المشار إليه سابقاً - والذي ينص على أنه " لا تحرك الدعوى الجزائية إلا بناء على طلب المدير العام ".

ونرى أنه من الملائم عند قيام المشرع الإماراتي بتعديل قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي أو قانون الإجراءات الجزائية الإتحادي – أيهما أسبق – أن يضع القواعد المشار إليها والخاصة بتقديم الطلب من السلطة المختصة التي حددها القانون وتمثلة في مدير عام هيئة الضرائب كشرط إلزامي لرفع الدعوى الجزائية لجريمة التهرب الضريبي، وذلك على غرار القواعد المنصوص عليها في شأن تقديم الشكوى ضمن أحكام قانون الإجراءات الجزائية الإتحادي وتحديداً في المواد من (10 إلى 16) على التوالي.

(1) حاتم عبدالمحسن أحمد، المستحدث في أحكام النقص الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2016، ص 227.

## الفرع الثاني: أسباب إنقضاء الدعوى الجزائية لجريمة التهرب الضريبي

تنقضي الدعوى الجزائية بشكل عام في حالة توافر سبب من أسباب انقضائها، كوفاة المتهم والعمو عن الجريمة ومضي المدة وصدور حكم بات، وتنطبق هذه الأسباب في نظام العدالة الجنائية بصورته التقليدية التي تركز على الدعوى الجزائية، ولكن بتطور السياسة الجنائية ظهر نظام آخر يسمى بالعدالة الرضائية أو التفاوضية يتم فيها العدول عن نظام الدعوى الجزائية، وقد أخذ به المشرع المصري في جرائم معينة، كالصلح الجنائي والتنازل عن الشكوى أو الطلب في الجرائم التي يعلق فيها القانون حرية النيابة في تحريك الدعوى الجزائية أو رفعها على إتخاذ هذا الإجراء، وطبقاً لهذا النظام تنقضي الدعوى الجزائية إذا بوشر أحد هذه البدائل (1).

والجدير بالذكر أن المشرع المصري لم يتطرق ضمن قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 – إلى حق التنازل عن الطلب، إلا أن القواعد العامة في قانون الإجراءات الجنائية نظمت أحكام التنازل بالمادة (10) منه، حيث نصت " لمقدم الشكوى أو الطلب في الأحوال التي يشترط فيها القانون شكواه أو طلبه، الحق في أن يتنازل عن الشكوى أو الطلب في أي وقت إلى أن يصدر في الدعوى حكم نهائي، وتنقضي الدعوى الجنائية بالتنازل " (2).

فيجوز التنازل عن الطلب كقاعدة عامة – في التشريع المصري - ويعتبر التنازل من الأسباب الخاصة التي تنقضي بها الدعوى الجزائية في بعض الجرائم دون البعض الآخر حددها المشرع، تحقيقاً لاعتبارات معينة تراها الجهة المختصة بإصدار الطلب بتحريك الدعوى العمومية، ومن هذه الجرائم التي يجوز فيها التنازل عن الطلب جريمة التهرب الضريبي، وترجع الحكمة من التنازل عن الطلب إلى موازنة السلطة المختصة بتقديمها بين مقتضيات العقاب، ويستوي أن يكون

(1) د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، ص 273.

(2) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص 847.

التنازل كتابة أو شفاهة، صريحاً أو ضمناً، ما دام أن التنازل منصرف بشكل واضح إلى الجريمة الضريبية محل الطلب (1).

أما فيما يتعلق بالدعوى الجزائية - طبقاً لتشريع المصري - في الجرائم الضريبية ومنها جريمة التهرب الضريبي فلا تختلف أسباب إنقضائها عن الأسباب العامة في انقضاء الدعوى الجزائية، فتتقضي بالحكم البات، ووفاء المتهم، والعفو عن الجريمة، وتتقضي بالتقادم، كما تتقضي بالصلح وتتقضي بالتنازل، ويعتبر الصلح والتنازل أسباب خاصة لإنقضاء الدعوى خروجاً على الوضع العام، وذلك لأن الدعوى ملك للمجتمع وليس للأفراد (2).

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية الاتحادي - بدولة الإمارات - وتحديداً المادة (20) بشأن إنقضاء الدعوى الجزائية والتي نصت على " تتقضي الدعوى الجزائية بوفاء المتهم أو بصدور حكم بات فيها أو بالتنازل عنها ممن له حق فيه أو بالعفو الشامل أو الغاء القانون الذي يعاقب على الفعل، وفيما عدا جرائم الحدود والقصاص والدية والجنایات المعاقب عليها بالإعدام أو السجن المؤبد، تتقضي الدعوى الجزائية بمضي عشرين سنة في مواد الجنایات الأخرى، كما تتقضي بمضي خمس سنين في مواد الجرح وسنة في مواد المخالفات، وذلك كله من يوم وقوع الجريمة ولا يوقف سريان المدة التي تتقضي بها الدعوى الجزائية لأي سبب كان ".

وقد وردت بعض الحالات التي تتقضي بها الدعوى الجزائية بالصلح الجنائي، وذلك ضمن المرسوم بقانون اتحادي رقم (17) لسنة 2018 بتعديل بعض أحكام قانون الإجراءات الجزائية الصادر بالقانون الاتحادي رقم (35) لسنة 1992، حيث نصت المادة (346) منع على " يجوز للنيابة العامة أو المحكمة المختصة بحسب الأحوال، اتخاذ إجراءات الصلح الجنائي بموجب اتفاق المجني عليه أو وكيله الخاص أو ورثته أو وكيلهم الخاص وبين المتهم لإنهاء النزاع في المسائل

(1) مرجع سابق، ص 844-848.  
(2) ياسر حسين بهنس، مرجع سابق، ص 183.

الجزائية بصورة ودية وفقاً للأحكام الواردة في هذا الفصل، ويترتب على الصلح انقضاء الدعوى الجزائية أو وقف تنفيذ الحكم الصادر فيها بحسب الأحوال"، وقد حددت المادة (347) من ذات المرسوم الجرائم التي يجوز فيها الصلح الجنائي ونصت على أنه "يجوز للمجني عليه أو وكيله الخاص أو لورثته أو وكيلهم الخاص إثبات الصلح مع المتهم أمام النيابة العامة أو المحكمة بحسب الأحوال، وذلك في الجرح والمخالفات المنصوص عليها في المواد، 330 (الفقرة الأولى)، 339، 343، (الفقرة الأولى) 352، 353، 372، 373، 374، 378، 379، (الفقرة الأولى)، 380، 394، 395، 399، 401، 402، 403، 404، 405، 406، 423 (الفقرة الأولى)، 424 (الفقرتان الأولى والثانية)، 425 (الفقرة الأولى)، 426، 428، 431، 433، 434 من قانون العقوبات (1)، وفي الأحوال الأخرى التي نص عليها القانون. ويجوز الصلح في أية حالة كانت عليها الدعوى، ولو بعد صيرورة الحكم باتاً".

ومما سبق عرضه من نصوص قانونية بشأن إنقضاء الدعوى الجزائية ضمن قانون الإجراءات الجزائية الإتحادي، نجد أن المشرع الإماراتي قد أورد بعض الحالات التي تنقضي بها الدعوى الجزائية وفق نظام العدالة الرضائية وهي التنازل عن الشكوى والصلح، إلا أننا لم نجد ما يتعلق بالتنازل عن الطلب أو ما يتعلق بالصلح الجنائي الضريبي في القانون المشار إليه، فضلاً عن عدم النص على ذلك في قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي رقم 7 لسنة 2017، الأمر الذي يدل

(1) قانون العقوبات الإتحادي رقم (3) لسنة 1987م وتعديلاته، ونذكر بعض هذه المواد وهي المادة (330) الفقرة الأولى: "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة والغرامة التي لا تتجاوز عشرة آلاف درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من صدر عليه حكم قضائي واجب النفاذ بأداء نفقة لزوج أو لأحد من أقاربه أو لأي شخص آخر يجب عليه قانوناً إعالتة أو بأداء أجره حضانة أو رضاعة أو سكن وامتنع عن الأداء مع قدرته على ذلك مدة ثلاثة أشهر بعد التنبيه عليه بالدفع"، المادة (339): "يعاقب بالحبس وبالغرامة من اعتدى على سلامة جسم غيره بأية وسيلة وأفضى الاعتداء إلى مرضه أو عجزه عن أعماله الشخصية مدة تزيد على عشرين يوماً، وتكون العقوبة الحبس مدة لا تزيد على سنة والغرامة التي لا تتجاوز عشرة آلاف درهم إذا لم تصل نتيجة الاعتداء إلى درجة الجسامة المذكورة في الفقرة السابقة، وإذا نشأ عن الاعتداء على حبلى إجهاضاً، عد ذلك ظرفاً مشدداً"، المادة (343) الفقرة الأولى: "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة وبالغرامة التي لا تتجاوز عشرة آلاف درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين، من تسبب بخطئه في المساس بسلامة جسم غيره، وتكون العقوبة الحبس مدة لا تزيد على سنتين والغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين إذا نشأ عن الجريمة عاهة مستديمة أو إذا وقعت الجريمة نتيجة إخلال الجاني بما تفرضه عليه أصول وظيفته أو مهنته أو حرفته أو كان الجاني تحت تأثير سكر أو تخدير عند وقوع الحادث أو امتنع عن مساعدة المجني عليه أو عن طلب المساعدة له مع استطاعته ذلك".

على عدم جواز تنازل الهيئة الاتحادية للضرائب عن الطلب بعد تقديمه للنيابة العامة، وكذلك عدم جواز الصلح الجنائي في الجرائم الضريبية.

## الخاتمة

استهدفت هذه الدراسة جريمة التهرب الضريبي كأحد الجرائم الجزائية الواردة في التشريع الضريبي في دولة الإمارات والعقوبات والإجراءات الخاصة بها، تناولنا خلالها مفهومي الضريبة والتهرب الضريبي في المبحث التمهيدي، وأركان جريمة التهرب الضريبي في الفصل الأول، وتناولنا في الفصل الثاني العقوبات والإجراءات الخاصة بهذه الجريمة.

وبعد بحث الموضوع حسب التقسيم – سالف الذكر – وتناول أهم جوانبه بالدراسة والتحليل، توصلنا في نهاية المطاف إلى أهم النتائج والتوصيات، وذلك على النحو التالي:

### أولاً: النتائج

- 1- تضمنت المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي مجموعة من الجرائم الضريبية - كالقيام بمنع أو عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم – تحت مسمى التهرب الضريبي، رغم أن هذه الجرائم الضريبية تعتبر مختلفه من حيث سلوكها الإجرامي عن جريمة التهرب الضريبي، الأمر الذي قد يسبب خلط بين هذه الجرائم عند التطبيق العملي لأحكام القانون.
- 2- أن المشرع الضريبي الإماراتي لم يحدد الوسائل أو الطرق التي يتم بها التهرب ولم يصفها بوسائل إحتيالية أو وسائل تنطوي على غش، بل وصفها بالوسائل غير القانونية، ونرى أنه وفق في هذه الجانب، ليترك 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.
- 3- تعد جريمة التهرب الضريبي من جرائم الضرر، أي أنها لا تقوم في ركنها المادي ما لم يترتب على السلوك الإجرامي تهرباً من الضريبة وهي نتيجة لا بد من وقوعها لقيام تلك الجريمة.

4- جريمة التهرب الضريبي تشترط لقيامها توفر الركن المفترض، بأن يكون مرتكب السلوك الإجرامي فيها خاضعاً للضريبة ووجود ضريبة مستحقة.

5- معظم الجرائم التي تضمنتها المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي تعد من الجرائم التي لا نتيجة لها – جرائم خطر – كالقيام عمداً بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة، لذا فإنه لا يتصور معها الشروع.

6- جريمة التهرب الضريبي من جرائم الضرر، لذا نحتاج لقيام المسؤولية الجنائية على الجاني أن يتم إثبات علاقة سببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة.

7- أن التشريع الضريبي الإماراتي وتحديداً قانون الإجراءات الضريبية قد خلاء من أي تنظيم بشأن العقوبات التكميلية بشأن جريمة التهرب الضريبي.

8- المشرع الإماراتي لم يُضمن تشريعاته - حتى الآن - أي قواعد تتعلق بمسألة الصلح الضريبي، مما يدل على عدم جواز الصلح الجنائي في الجرائم الضريبية.

9- أن المشرع لم ينص على إمكانية التنازل عن الطلب الذي تقدمه الهيئة الاتحادية للضرائب للنيابة العامة لرفع الدعوى الجزائية الضريبية، وبالتالي لا يجوز التنازل عن الطلب بعد تقديمه للنيابة.

10- أن المشرع الإماراتي لم يتطرق إلى القواعد المتعلقة بتقديم الطلب برفع الدعوى الجزائية – كما هو الحال بالنسبة لتقديم الشكوى – وذلك ضمن قانون الإجراءات الجزائية الاتحادي سواء من حيث تطلبه لشكل معين كأن يكون مكتوباً أو شفاهتاً، كما لم يوضح ما إذا يجب تقديمه خلال مدة محددة من إكتشاف الجريمة.



11- قانون الإجراءات الضريبية الإتحادي - 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.

### ثانياً: التوصيات

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

2- نرى أنه من المناسب أن يتم النظر بشأن إقرار بعض العقوبات التكميلية - كمنع الشخص الإعتباري من مزاولة النشاط لفترة معينة - وذلك ضمن أحكام قانون الإجراءات الضريبية، خصوصاً أن القانون الضريبي جاء ليخاطب كل من الشخص الطبيعي والإعتباري، وتعتبر العقوبات التكميلية مهمة إلى جانب العقوبات الأصلية خصوصاً في سبيل ردع وجزر الشخص الإعتباري.

3- نقترح إستصدار تشريع أو التعديل على التشريعات الحالية بحيث يتم إضافة قواعد وأحكام إجرائية وموضوعية خاصة بالصلح الجنائي الضريبي يحدد ضمنها الجرائم الضريبية التي يجوز فيها الصلح والجهة القضائية المختصة بإقراره والفصل بشأنه.

4- تضمين قانون الإجراءات الضريبية أو أفراد قانون إجرائي مستقل يختص بالإجراءات الواجبة الإتباع في خصوص التحقيق والضبط والمحاكمة والتنفيذ في الجرائم الضريبية بما في ذلك

إجراءات الصلح الجنائي بشأنها، خصوصاً فما لم يرد به نص في قانون الإجراءات الجزائية الاتحادي.

5- نرى أنه من الملائم عند قيام المشرع الإماراتي بتعديل قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي أو قانون الإجراءات الجزائية الاتحادي - أيهما أسبق - أن يضع القواعد المشار إليها والخاصة بتقديم الطلب من السلطة المختصة التي حددها القانون - ومتمثلة في مدير عام هيئة الضرائب كشرط إلزامي لرفع الدعوى الجزائية لجريمة التهرب الضريبي - وذلك على غرار القواعد المنصوص عليها في شأن تقديم الشكوى ضمن أحكام قانون الإجراءات الجزائية الاتحادي وتحديداً في المواد من (10 إلى 16) على التوالي.

## المراجع

### أولاً: المؤلفات العامة

- 1- د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، الكتاب الأول، 2014.
- 2- د.روحي البعلبكي، مورييس نخلة، صلاح مطر، القاموس القانوني الثلاثي – قاموس قانوني موسوعي شامل ومفصل، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت - لبنان، الطبعة الأولى، 2002م.
- 3- د. عبد الحميد الشواربي، الجرائم المالية والتجارية، دار الكتب والدراسات العربية، مصر- الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2017.
- 4- د. عبدالرؤوف قطيش، شرين عبدالرؤوف قطيش، قانون الإجراءات الضريبية وتطبيقاته العملية رقم 44 لسنة 2008 وتعديلاته، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت - لبنان، الطبعة الأولى، 2017.
- 5- د. غنام محمد غنام، شرح قانون العقوبات الاتحادي لدولة الإمارات العربية المتحدة، القسم العام، مطبوعات جامعة الامارات، الطبعة الاولى 2003.
- 6- د. فتيحة محمد قوازي – د. غنام محمد غنام، المبادئ العامة في قانون الإجراءات الجزائية الاتحادي لدولة الإمارات العربية المتحدة، الأفق المشرقة ناشرون، الطبعة الثالثة، 2013.

### ثانياً: الكتب والمؤلفات المتخصصة

- 1- د. أحمد سيد أحمد السيد، الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية طبقاً للقانون رقم 91 لسنة 2005 الخاص بالضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، 2013.
- 2- د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
- 3- أ.د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الاسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، 1999.
- 4- محمد زياد رمضان، جريمة الغش الضريبي وأثارها، مكتبة صادر ناشرون (ش.م.م)، لبنان، الطبعة الأولى، 2004.
- 5- د. محمود نجيب حسني، علاقة السببية في قانون العقوبات، دار النهضة العربية، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي 1983.
- 6- د. ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، جمهورية مصر، الطبعة الأولى، 2015.

## ثالثاً: الرسائل العلمية

## أ- رسائل الدكتوراه

1- الجالودي، إبراهيم عبدالكريم فياض، رسالة دكتوراه بعنوان " دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الارباح في التهرب الضريبي"، كلية الدراسات العليا-جامعة أم درمان الاسلامية، جمهورية السودان، 2015م.

2- محمد أحمد محمد منتصر، رسالة دكتوراه بعنوان " الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي - دراسة مقارنة"، كلية الحقوق بجامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، 2010، ص5 و6 -

[http://www.eulc.edu.eg/eulc\\_v5/Libraries/Thesis/BrowseThesisPages.aspx?fn=ThesisPicBody&BibID=10948694&TotalNoOfRecords=560&PageNo=1&PageDirection=First](http://www.eulc.edu.eg/eulc_v5/Libraries/Thesis/BrowseThesisPages.aspx?fn=ThesisPicBody&BibID=10948694&TotalNoOfRecords=560&PageNo=1&PageDirection=First)

3- واسطي عبد النور، رسالة دكتوراه بعنوان - المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً، كلية الحقوق بجامعة أبي بكر بلقايد، الجزائر، سنة 2017.

## ب- رسائل الماجستير

1- رحمة نابتي، رسالة ماجستير بعنوان "النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي"، مقدمة إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة2، الجمهورية الجزائرية، 2014 .

2- علام ليلة، رسالة ماجستير بعنوان "آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر"، مقدمة إلى كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجمهورية الجزائرية، 2016.

3- عبد الغفور هلايلي، رسالة ماجستير بعنوان " آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مقدمة إلى كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيصر بسكرة، الجمهورية الجزائرية، 2016.

4- طرشى إبراهيم، رسالة ماجستير بعنوان " التهرب الضريبي وآليات مكافحته، جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق، 2015.

5- طورش بتاتة، رسالة ماجستير بعنوان "مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة1، الجمهورية الجزائرية، 2012.

6- قرموش ليندة، رسالة ماجستير بعنوان " جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، جامعة محمد خيضر بسكرة - كلية الحقوق، الجزائر، 2014.

7- محمد حسن قاسم حسين، رسالة ماجستير بعنوان "الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م"، جامعة النجاح الوطنية بنابلس، فلسطين، 2004.

### ثالثاً: الدوريات العلمية

- 1- د. أبو الوفا محمد أبو الوفا إبراهيم، التخلص من الزكاة بين التجنب والتهرب ومكافحته دراسة مقارنة بالتطبيق المعاصر للضرائب - ندوة التطبيق المعاصر للزكاة، إصدار مركز صالح عبدالله كامل للإقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، مصر، المجلد 4، 1998.
- 2- د. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة القضاء المدني - سلسلة دراسات وأبحاث، المغرب، العدد 7 لسنة 2015.
- 3- ختار ولد الشيباني، التهرب الضريبي، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، المغرب، العدد رقم 6، 2014.
- 4- سويح دنيازاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، العدد 17، 2014.
- 5- عمر أحمد صبري، المؤتمر الضريبي العاشر، القانون رقم 91 لسنة 2005 بين التشريع ومتطلبات التطبيق - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مركز الدراسات المالية والضريبية، القاهرة، سبتمبر 2005.
- 6- د. عادل الشاوي، جريمة الغش الضريبي - دراسة في القانون المغربي، مجلة القضاء المدني - سلسلة دراسات وأبحاث، المغرب، العدد 7، 2015.
- 7- د. محمد نصر محمد القطري، المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري - دراسة مقارنة، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، مركز النشر والترجمة - جامعة المجمع، العدد الخامس، 2014.
- 8- د. محمد نعيم فرحات، تأصيل التهرب الضريبي وإجراءات الخصومة الجنائية الضريبية في القانون المصري، المؤتمر الضريبي الحادي عشر بعنوان النظام الضريبي المصري - القانون رقم 91 لسنة 2005 - مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، مركز الدراسات المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، المجلد 2، 2006.
- 9- د. محمد نعيم فرحات، المستجد في التهرب الضريبي وإجراءات التقاضي في ظل أحكام القانون 91 لسنة 2005، المؤتمر الرابع عشر بعنوان التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب / مجلد 2، 2008.
- 10- واسطي عبد النور، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المنارة القانونية والإدارية - المغرب، العدد 20، 2017.

#### رابعاً: شبكة المعلومات (إنترنت)

مجيد خضر احمد عبدالله، رسالة دكتوراه بعنوان "نظرية الغلط في قانون العقوبات"، جامعة بغداد، 2003، ص 194-195،

<http://almerja.net/reading.php?idm=76868>

#### خامساً: القوانين والقرارات

- 1- قانون الإجراءات الجزائية رقم 35 لسنة 1992 وتعديلاته.
- 2- قانون العقوبات الإتحادي رقم (3) لسنة 1987م وتعديلاته.
- 3- قانون المعاملات المدنية الإتحادي رقم (5) لسنة 1985م وتعديلاته.
- 4- قانون المطبوعات والنشر الإتحادي رقم 15 لسنة 1980.
- 5- قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية.
- 6- مرسوم بقانون اتحادي رقم (13) لسنة 2016 بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب.
- 7- مرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية.
- 8- مرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة.
- 9- قرار مجلس الوزراء رقم (37) لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية.
- 10- قرار مجلس الوزراء رقم (38) لسنة 2017 في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية التي تُفرض عليها وكيفية احتساب السعر الإنتقائي.
- 11- قرار مجلس الوزراء رقم (52) لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة.
- 12- قانون الضريبة على الدخل بجمهورية مصر العربية، الصادر بالقانون رقم (91) لسنة 2005، المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (23) تابع في 9 يونيو 2005.

#### سادساً: الأحكام القضائية

- 1- حاتم عبدالمحسن أحمد، المستحدث في أحكام النقض الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2016
- 2- طعن رقم 169 لسنة 14 القضائية و7 لسنة 15 القضائية، صادر بتاريخ 6/30 / 1993.

3- محكمة النقض بمصر، الدوائر الجنائية، الطعن رقم 11684 للسنة القضائية 66 جلسة 25/01/2006 س 57 ص 149 قضية 17.

4- محكمة النقض بمصر، الدوائر الجنائية، الطعن رقم 34594 للسنة القضائية 69، جلسة 26/02/2007، س 58، ص 167، قضية 35).