

6-2019

"جرائمُ التهرب من ضريبة القيمة المضافة" دراسة مقارنة

حمد سعيد محمد هزارة العامري

Follow this and additional works at: https://scholarworks.uaeu.ac.ae/public_law_theses



Part of the [Law Commons](#)

Recommended Citation

(هزارة العامري, حمد سعيد محمد, "جرائمُ التهرب من ضريبة القيمة المضافة" دراسة مقارنة" (2019). *Public Law Theses*. 24.
https://scholarworks.uaeu.ac.ae/public_law_theses/24

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.

جامعة الإمارات العربية المتحدة

كلية القانون

قسم القانون العام

جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة
"دراسة مقارنة"

حمد سعيد محمد هزارة العامري

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون العام

إشراف د. محمد شاكرا الحمادي

يونيو 2019

إقرار أصالة الأطروحة

أنا محمد سعيد محمد هزارة العامري، الموقع أدناه، طالب دراسات عليا في جامعة الإمارات العربية المتحدة ومقدم الأطروحة الجامعية بعنوان " *جرائم التهريب من ضريبة القيمة المضافة (دراسة مقارنة)* "، أقر رسمياً بأن هذه الأطروحة هي العمل البحثي الأصلي الذي قمت بإعداده تحت إشراف د. محمد شاكر الحمادي، 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.

التاريخ: 25/6/2019

توقيع الطالب: 

إجازة أطروحة الماجستير


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

(1) المشرف (رئيس اللجنة) : د/ محمد شاكر الحمادي

الدرجة: أستاذ مشارك

قسم القانون العام

كلية القانون – جامعة الإمارات العربية المتحدة

التوقيع:  التاريخ: ٢٠١٩/٦/١٩

(2) عضو داخلي: د/ جهاد محمد عبد العزيز

الدرجة: أستاذ مشارك

قسم: القانون العام

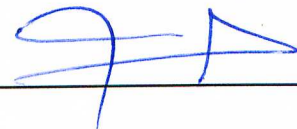
كلية: القانون – جامعة الإمارات العربية المتحدة

التوقيع:  التاريخ: ٢٠١٩/٦/١٩

(3) عضو خارجي : أ.د/ خالد موسى توني

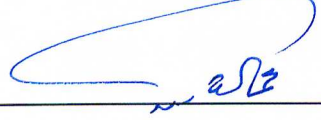
الدرجة: أستاذ

أكاديمية شرطة دبي

التوقيع:  التاريخ: ٢٠١٩/٦/١٩

اعتمدت الأطروحة من قبل:

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

التوقيع:  التاريخ: 19/7/19 c.

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

التوقيع:  التاريخ: 8/7/2019

النسخة رقم 4 من 8

حقوق النشر © 2019 حمد سعيد محمد هزاز العامري
حقوق النشر محفوظة

المُلخَص

يُناقش هذا البحث أحد أهم المواضيع القانونية المُستحدثة بدولة الإمارات وهو (جرائم التهرب من ضريبة القيمة المُضافة)، حيث ان العمل بدأ بالقانون الضريبي مطلع عام 2018، أي أنه مازال حديث العهد سواء بالتطبيق أو حتى بمراجعة النظر في حال وجود بعض القصور أو النقصان إن وُجد.

وأقوم في هذا البحث بالتطرق لماهية ضريبة القيمة المُضافة وأهميتها ليس فقط بالنسبة للدولة ومواردها المالية، بل أيضاً للحفاظ على نفس مُستوى الخدمات التي تقدمها للمواطنين والمقيمين على أرضها وهم في الغالب نفس الأشخاص الخاضعين للضريبة. لذا قمت بالبحث في هذا الموضوع ودور القانون في مجابهة أي صور من صور التهرب من دفع تلك الضريبة لما له من آثار سلبية.

وقمت باستعراض أهم صور التجريم التي نص عليها المشرع الإماراتي وتقسيم تلك الجرائم وفقاً لمرتبتها ووفقاً لما إذا كانت جرائم تهرب أصلية بطبيعتها، أم أن المشرع ارتأى لخطورتها أن تقع تحت طائلة التجريم في ذات جرائم التهرب الضريبي وهو ماتعرضنا له تحت مُسمى (الجرائم المُلحقة بالتهرب الضريبي).

وقد اشتملت الدراسة على تحليل أهم صور التجريم الواردة بالقانون الإماراتي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية، مع مقارنتها مع ما جاء في التشريع المصري باعتباره من أقدم التشريعات العربية المُتأصلة في معالجة الضرائب ومكافحة الجرائم المُرتبطة بها وعلى رأسها جرائم التهرب الضريبي.

وفي البحث المعروض تطرقنا لأحكام العقاب على جرائم التهرب الضريبي بكافة صورها، حيث تطرقنا لنطاق تطبيق تلك الأحكام من حيث الزمان والمكان. وقمت بتوضيح النطاق الشخصي لتطبيق العقوبة سواء الشخص الخاضع للضريبة أو المساهمين والمشاركين فيها. وأفردنا في هذا البحث مبحثاً كاملاً لتوضيح الجزاءات الجنائية لجرائم التهرب الضريبي في القانون الإماراتي والقانون المقارن.

مع التعرض لأهم المسائل المُتعلقة بالتصالح الجنائي في الجرائم الضريبية وأحكام العود فيها، وفي نهاية البحث ذكرت أهم النتائج التي توصلت إليها مشفوعة بالتوصيات التي خلصت إليها.

كلمات البحث الرئيسية: ضريبة القيمة المُضافة، جرائم التهرب الضريبي، الإجراءات الضريبية، الخاضع للضريبة، الجزاءات، الغرامة الضريبية.

العنوان والملخص باللغة الانجليزية

Value Added Tax Evasion Crimes “A Comparative Study”

Abstract

This research discusses one of the most important legal topics in the UAE, namely, "Value Added Tax Evasion Crimes". As the application started with the tax law in early 2018, that is, it is still new, whether by application or even review of the case in case of some shortcomings or decreases, if any.

In this paper, the value added tax and its importance are discussed not only for the state and its financial resources, but also to maintain the same level of services provided to citizens and residents on their land who are often the same persons subject to tax. This subject and the role of law are explained in confronting any images of evasion of paying that tax because of its negative effects.

The most important forms of criminalization stipulated by the UAE legislator and the division of those crimes are reviewed according to the perpetrator and according to whether the crimes of evasion are inherent in nature or is the legislator considered that it is dangerous to be criminalized in the same crimes of tax evasion.

The study included an analysis of the most important forms of criminalization in UAE Law No. (7) of 2017 on tax procedures, compared with what is stated in the Egyptian legislation as one of the oldest Arab legislation inherent in the treatment of taxes and combating the crimes associated with them.

In the presented research, the provisions of punishment for the crimes of tax evasion in all its forms are discussed. In addition, the scope of application of these provisions in terms of time and place are also discussed. The personal scope of the application of the penalty whether the taxable person or the contributors and participants are clarified. In this research, the criminal sanctions for tax evasion crimes in UAE law and comparative law are clarified. Moreover, the most important issues relating to criminal reconciliation in the tax crimes and provisions of repetition are discussed. At the end of the research, the most important results are mentioned, together with the recommendations that were concluded.

Keywords: VAT, tax evasion crimes, tax procedures, taxable, sanctions, tax fine.

شكر وتقدير

إلى أستاذي ومعلمي، إلى الذي أنفق من وقته الثمين لمتابعتي وإرشادي سبيل العلم الصحيح أتوجه بأسمى عبارات الشكر والتقدير د. محمد شاكر الحمادي وذلك لما قدمه لي من نصح وإرشاد وتوجيه في أثناء مسيرتي نحو إتمام هذا البحث، كما لا أنسى توجيه كل الشكر والتقدير لأعضاء اللجنة الموقرة، الذين لم يولوا جهداً في سبيل إثراء هذا العمل.

وتقديرًا للدعم الذي قدمه لي في ظل قصور غير مُتعمد بالمكتبة القانونية الإماراتية عن توفير مراجع ومؤلفات مرتبطة بنطاق البحث اللذي هو حديث التطبيق في الدولة، والذي لم يتوانى أستاذنا الفاضل عن توجيهنا لمنهجية البحث والدراسة من أجل إخراج هذا البحث.

شكراً أستاذنا الفاضل،،، شكراً معلمنا القدير

الإهداء

إلى كل من علمني حرفاً في هذه الدُّنيا الفانية
إلى والدي العزيزين اللذان تعبوا من أجلي، وإلى إخوتي الأعزاء وأصدقائي الكرام
إلى جميع أعضاء الأسرة القانونية في دولة الإمارات العربية المتحدة
إلى كل هؤلاء وهؤلاء أهدى جهدي المتواضع
ونسأل الله أن يجعله نبراساً لكل طالب علم

فهرس المُحتويات

i.....	العنوان
ii.....	إقرار أصالة الأطروحة
iii.....	حقوق الملكية والنشر
iv.....	إجازة أطروحة الماجستير
vi.....	الملخص
vii.....	العنوان والملخص باللغة الانجليزية
viii.....	شكر وتقدير
ix.....	الإهداء
x.....	فهرس المُحتويات
1.....	المقدمة
4.....	المبحث التمهيدي: ماهية ضريبة القيمة المضافة وأهميتها ومفهوم جريمة التهرب الضريبي وتطورها التشريعي
5.....	المطلب الأول: ماهية ضريبة القيمة المضافة وأهميتها ومفهوم جريمة التهرب الضريبي
5.....	الفرع الأول: ماهية الضريبة على القيمة المُضافة وأهميتها
11.....	الفرع الثاني: تعريف جريمة التهرب الضريبي
13.....	المطلب الثاني: التطور التاريخي للتجريم والعقاب في المجال الضريبي
14.....	الفرع الأول: التطور التاريخي للتجريم والعقاب في المجال الضريبي بصورة عامة
17.....	الفرع الثاني: التطور التاريخي للتجريم والعقاب في المجال الضريبي في القانون المصري
20.....	الفصل الأول: أركان جرائم التهرب الضريبي وصورها
22.....	المبحث الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي
22.....	المطلب الأول: الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي
27.....	المطلب الثاني: الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي
32.....	المبحث الثاني: صور وانواع جرائم التهرب الضريبي

33	المطلب الأول: جرائم التهرب الضريبي
34	الفرع الأول: جريمة امتناع الخاضع للضريبة عن سدادها
36	الفرع الثاني: جريمة الاحتيال الضريبي
40	الفرع الثالث: جريمة إخفاء وإتلاف الوثائق
43	المطلب الثاني: جرائم مُلحقة بالتهرب الضريبي
43	الفرع الأول: جرائم التعدي على المستندات والوثائق بحوزة الجهة الحكومية المعنية بتحصيل الضريبة
49	الفصل الثاني: نطاق تطبيق القانون الضريبي والضبطية القضائية
49	المبحث الأول: النطاق الزماني والمكاني للتطبيق
50	المطلب الأول: نطاق تطبيق القانون من حيث الزمان
56	المطلب الثاني: نطاق تطبيق القانون من حيث المكان
63	المبحث الثاني: الشخص الخاضع للضريبة
64	المطلب الأول: الطرف السلبي في العلاقة الضريبية
66	المطلب الثاني: الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية
68	المطلب الثالث: الجريمة التي تقع بفعل الغير
73	المبحث الثالث: نظام الضبطية القضائية في الجرائم الضريبية
73	المطلب الأول: مأموري الضبط القضائي وسلطتهم
76	المطلب الثاني: إجراءات الاستدلال والتحقيق في الجرائم الضريبية
80	الفصل الثالث: الجزاءات الضريبية
81	المبحث الأول: الجزاءات الجنائية
81	المطلب الأول: العقوبات الأصلية والفرعية التي أخذ بها القانون الإماراتي
82	المطلب الثاني: العقوبات الأصلية والفرعية التي أخذ بها القانون المصري
85	المبحث الثاني: الجزاءات غير الجنائية والتصالح الجنائي
85	المطلب الأول: الجزاءات غير العقابية
86	الفرع الأول: الغرامات الإدارية
91	الفرع الثاني: التقييم الضريبي والجزاءات الإجرائية
92	الفرع الثالث: جزاءات مدنية
93	المطلب الثاني: التصالح الجنائي
94	الفرع الأول: شروط الصلح
95	الفرع الثاني: الطبيعة القانوني للتصالح الجنائي
95	الفرع الثالث: آثار الصلح
98	الفرع الرابع: أثر الصلح بالنسبة إلى الغير

98	المبحث الثالث: أحكام العود في جرائم التهرب الضريبي
99	المطلب الأول: الشروط العامة لتحقيق العود في القانون الضريبي
101	المطلب الثاني: تطبيق العود في القانونين المقارنين
103	الخاتمة
107	قائمة المراجع

المقدمة

تمهيد

ظهرت الحاجة إلى الضرائب بظهور الدولة وقيام السلطة التي أخذت على عاتقها مهام حفظ الأمن والدفاع وإقامة العدل، وكان مفهوم الدولة يقتصر على الناحية المالية فقط كوسيلة تؤمن للسلطات الحاكمة الأموال اللازمة لقيامها بهذه المهام، ومع تطور مفهوم الدولة وتدخلها في الحياة العامة تطورت أهدافها ومهامها وأصبحت الضرائب أداة من أدوات التدخل والتوجيه والرقابة في المجالات الاجتماعية والاقتصادية، وتفرض الضرائب على الدخل واستعمالاته، وعلى الثروة وزياداتها وتداولها، وبالتالي انقسمت الضرائب إلى قسمين: ضرائب مباشرة وغير مباشرة.

ولابد من العلم أن حالة الركود وتباطؤ النمو في اقتصاديات الكثير من الدول، إضافة إلى العجز المتواصل في الموازنة، وتراكم الدين العام من جهة، والحاجة الملحة للاندماج في الاقتصاد العالمي، خصوصاً في ظل التحولات الإقليمية والعالمية والاقتصادية المتوقعة، تعد من الأسباب الأكثر أهمية التي فرضت إحداث تغييرات جوهرية في النظام الضريبي لهذه الدول، وانطلاقاً من الأهمية التي تتميز بها الضريبة على القيمة المضافة، حاولت بقدر الإمكان الحصول على معلومات تشمل أهم مواضيع الضريبة وخاصة تلك التي تتعلق بموضوع الدراسة.

أهمية البحث وسبب اختياره:

تتبع أهمية هذا البحث من خلال كونها تسلط الضوء على أحد أهم المواضيع الحديثة بدولة الإمارات وهي تطبيق الضرائب وما ينبثق عنها من جرائم تهرب ضريبي.

كما ستساهم الدراسة في وضع مقارنة تشريعية بين الوضع في دولة الإمارات وغيرها من الدول التي طبقت تلك العقوبات على جرائم التهرب الضريبي لتكون الدراسة بمثابة أداة في يد المشرع الإماراتي والقائمين على تطبيق القانون لمعرفة مدى سلامة وكفاية ما تم فرضه من نصوص

تعالج جريمة التهرب الضريبي. وأيضاً لمعالجة ما قد يطرأ من قصور ونقص تشريعي أثناء تطبيق هذا القانون في مراحل الأولوية التي يبدأ تطبيقها في ذات الوقت الذي تُعد فيه هذا الدراسة.

إشكالية البحث:

يتعرض البحث لماهية ومدى كفاية النصوص المتعلقة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة لمعرفة مدى كفاية تلك النصوص، وهل هي كافية في حد ذاتها لضمان تحصيل الضريبة ومكافحة التهرب منها؟ وهل العقوبات التي قررها المشرع الإماراتي في هذا الصدد كافية؟ أم أن هناك بعض القصور الذي يستوجب التدخل؟ وذلك كله بالمقارنة بالتشريع المصري.

كما يتطرق البحث لمسألة الصور والمظاهر الإجرامية التي نص عليها وأفردها تحت نص المادة (26) من القانون رقم 7 لسنة 2017 ويناقش البحث مدى اعتبار بعض هذه الصور مرتبطة بالتهرب الضريبي أم يمكن القول أنها غير مرتبطة به؟ وهو ما سنتطرق له في دراستنا.

منهج البحث:

اعتمدت في البحث هذا على المنهج التحليلي المقارن، حيث قمت باستعراض النصوص القانونية المنظمة لضريبة القيمة المضافة وفق القانون الإماراتي وتحليل تلك النصوص بالمقارنة بالتشريع المصري باعتباره من أقدم التشريعات العربية في سن القوانين الضريبية ومنها ضريبة القيمة المضافة.

الدراسات السابقة:

لم يقع بين أيدينا بحث يتناول ذات الموضوع (جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة) سواء في التشريع الإماراتي أو غيره، ويعود السبب في عدم دراسة جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة في القانون الإماراتي بأن هذه الضريبة تم تطبيقها حديثاً في دولة الإمارات كما أسلفنا، وفي شأن التشريعات التي طبقت الضرائب في وقت سابق تمت دراسة الجرائم الضريبية الواردة فيها بشكل عام، وأنت الدراسات في كتب وأطروحات وأوراق عمل أستعنا بها في هذه الدراسة ونذكر

منها على سبيل المثال كتاب (الجرائم الضريبية) للدكتور أحمد فتحي سرور وكتاب (القانون الجنائي الضريبي) للدكتور حسن الجندي وكتاب (الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية) للدكتور صباح مصباح محمود، والدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، وكتاب الجرائم الضريبية والتصالح الضريبي) للدكتور السيد أحمد محمد علام.

خطة البحث:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة ومبحث تمهيدي وثلاثة فصول وخاتمة، تناولنا في المبحث التمهيدي والمعنون بـ(ماهية ضريبة القيمة المضافة وأهميتها ومفهوم جريمة التهرب الضريبي وتطورها التشريعي) (المطلب الأول)، والتطور التاريخي للتجريم والعقاب في المجال الضريبي (المطلب الثاني)، وتناولنا في الفصل الأول (أركان جرائم التهرب الضريبي وصورها) وتم تقسيمه إلى مبحثين المبحث الأول: أركان جرائم التهرب الضريبي وفي المبحث الثاني: صور وأنواع جرائم التهرب الضريبي، وعرجنا منه للفصل الثاني (نطاق تطبيق القانون الضريبي والضبطية القضائية) وتم تناوله في ثلاثة مباحث المبحث الأول: النطاق الزمني والمكاني للتطبيق، وفي المبحث الثاني: الشخص الخاضع للضريبة وفي المبحث الثالث: نظام الضبطية القضائية في الجرائم الضريبية، وتعرضنا في الفصل الثالث الجزاءات الضريبية ودرسناه في ثلاثة مباحث هو الآخر من خلال ثلاثة مباحث الجزاءات الجنائية والجزاءات غير الجنائية إلى جانب التصالح الجنائي وأحكام العود في الجرائم الضريبية، وأخيراً الخاتمة ومن ثم النتائج والتوصيات وقائمة المراجع.

المبحث التمهيدي: ماهية ضريبة القيمة المضافة وأهميتها ومفهوم جريمة التهرب الضريبي وتطورها التشريعي

مقدمة:

ظهرت الحاجة إلى الضرائب بظهور الدولة وقيام السلطة التي أخذت على عاتقها مهام حفظ الأمن والدفاع وإقامة العدل، وكان مفهوم الدولة يقتصر على الناحية المالية فقط كوسيلة تؤمن للسلطات الحاكمة الأموال اللازمة لقيامها بهذه المهام⁽¹⁾، ومع تطور مفهوم الدولة وتدخلها في الحياة العامة تطورت أهدافها ومهامها وأصبحت الضرائب أداة من أدوات التدخل والتوجيه والرقابة في المجالات الاجتماعية والاقتصادية، وتفرض الضرائب على الدخل واستعمالاته، وعلى الثروة وزياداتها وتداولها، وبالتالي انقسمت الضرائب إلى قسمين: ضرائب مباشرة وغير مباشرة.

ولابد من العلم أن حالة الركود وتباطؤ النمو في اقتصاديات الكثير من الدول، إضافة إلى العجز المتواصل في الموازنة، وتراكم الدين العام من جهة، والحاجة الملحة للاندماج في الاقتصاد العالمي، خصوصاً في ظل التحولات الإقليمية والعالمية والاقتصادية المتوقعة، تعد من الأسباب الأكثر أهمية التي فرضت إحداث تغييرات جوهرية في النظام الضريبي لهذه الدول، وانطلاقاً من الأهمية التي تتميز بها الضريبة على القيمة المضافة، حاولت بقدر الإمكان الحصول على معلومات تشمل أهم مواضيع الضريبة وخاصة تلك التي تتعلق بموضوع الدراسة، وسوف يتم ذلك من خلال المطالبين التاليين:

- المطلب الأول: ماهية ضريبة القيمة المضافة وأهميتها ومفهوم جريمة التهرب الضريبي
- المطلب الثاني: التطور التاريخي للتجريم والعقاب في المجال الضريبي

(1) عبد الأمير شمس الدين، الضرائب ... أسسها العلمية وتطبيقاتها، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، الطبعة الأولى، 1987، ص 36.

المطلب الأول: ماهية ضريبة القيمة المضافة وأهميتها ومفهوم جريمة التهرب الضريبي

تمهيد:

لا يخفي على كل ذي بصيرة مدى الأهمية الكبرى التي تحظى بها الضرائب في مختلف دول العالم اليوم من حيث كونها موردا هاما من موارد الخزينة العامة للدولة من جهة، وباعتبارها أداة من أدوات السياسة المالية تحقق عن طريقها الدولة مجموعة من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية من جهة أخرى، ولكي تتوصل الدولة إلى إنجاز تلك الأهداف كان لابد لها من ضمان دفع الضريبة من قبل المكلف بها، وبما أن فرض الضريبة يكون بقانون، وباعتبار أن الضمان الأساسي لاحترام القانون هو وجود الجزاء المفروض على من يخالفه، فرضت الدولة مجموعة من الجزاءات القانونية على من يخالف قواعد القانون الضريبي (2)، وفي هذا المطلب سوف يتم تناول ماهية الضريبة وأهميتها ومفهوم جريمة التهرب الضريبي، وذلك من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: ماهية الضريبة وأهميتها

الفرع الثاني: تعريف جريمة التهرب الضريبي

الفرع الأول: ماهية الضريبة على القيمة المضافة وأهميتها

في الوقت الراهن ومع التطور السريع الذي طرأ على المجتمعات العمرانية أصبحت الدولة هي التي تقوم بالإشراف على مختلف الأنشطة الاقتصادية داخل مجالها الجوي والبري والبحري، وذلك لما لها من سلطة وسيادة، وبالتالي أصبح لزاما على كل شخص أن يقدم جزءا من ماله للدولة لتخصمه الدولة في الإنفاق على أفراد المجتمع وتوفير الرعاية والحماية لهم، وهذا الجزء من المال هو ما يسمى بالضرائب (3)، فالشخص يدفع للدولة قدر من دخله، مقابل قيام الدولة بتوفير كافة

(2) د. صباح مصباح محمود، أحمد خلف حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ... دراسة مقارنة، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العراق، المجلد 14، العدد الثاني، 2007، ص 443.

(3) د. عبد القادر حلمي، المحاسبة الضريبية على الإيرادات والقيم المنقولة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1967، ص 57.

الخدمات اللازمة له، والتي بدونها تكون الحياة مستحيلة، وقد عرفت الضريبة أيضا بأنها ما يمكن دفعه لدعم الحكومة، وهي بذلك تختلف عن الغرامة أو العقوبة التي تفرض من قبل الحكومات، وذلك لأن الضريبة لا يراد منها الردع أو العقاب على سلوك غير مقبول (4).

ثم تطور مفهوم الضريبة بعد ذلك تبعا لتطور الأمم والعصور، فأصبحت الضريبة ليس مجرد هدايا وخدمات يقدمها الأفراد من تلقاء أنفسهم، بل أصبحت إلزامية، ولذا يحق للدولة مطالبة الأفراد بها لكي تساعد على أداء وظائفها (5)، وفي هذه الحالة يمكن تعريف الضريبة بأنها: "مساهمة مالية إجبارية يقوم بدفعها الأفراد بصفة نهائية ودون مقابل"، وقد اتجهت الدول للبحث عن طرق أكثر فعالية توفر لها ما تحتاج إليه من أموال دون أن تهدد اقتصادها، لذلك وجدت في جباية الأموال الحل الأمثل.

وقد بدأت الضريبة مع ظهور المجتمعات، وهي بذلك مرتبطة بمفاهيم مالية أو سياسية، وكانت تؤخذ في البداية من الأفراد على أنها مساهمة طوعية غير إلزامية، يقدمها الأفراد للحاكم بسبب نفع مباشر يتقاضاه دافع الضريبة ممن دفعها له، أي أنها كانت مقابل خدمة وثمان لمنفعة، بمعنى أن لها مظهرا تعاقديا بين طرفين، هما دافع الضريبة أو الخاضع للضريبة، ومن يتلقى الضريبة أو الحاكم، وبقي الأمر كذلك حتى إذا كان القرن التاسع عشر، حيث توسعت رقعة المجتمعات وظهرت الحكومات وتزايدت الخدمات التي تؤديها، وبرزت الحاجة إلى التمويل، ومن هنا برزت آراء ترفض مبدأ التعاقد بين الخاضع للضريبة والحاكم، وأصبحت الضريبة إلزامية تبررها حاجة الدولة (6).

(4) أحمد كريدي مالك، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، جامعة القادسية، العراق، 2017، ص 3.
(5) إخلص محمد قسم الله مصطفى، نموذج مقترح لقياس الوعاء الضريبي على القيمة المضافة في القطاع الصناعي في السودان: التطبيق على صناعة الروبوت، رسالة دكتوراه، جامعة أم درمان، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، السودان، 2015، ص 30.
(6) د. عبد الناصر نور، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002، ص 11.

كان وما زال هناك خلاف كبير حول التفسير القانوني لفرض الضرائب، وبالرجوع إلى فكرة المنفعة التي تعود على الأفراد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة كالتعليم والصحة وغيرها، وكان روسو صاحب فكرة العقد الاجتماعي صاحب هذا الرأي، حيث قال بأن عقداً ضمناً يقوم بين الأفراد من جهة الدولة، ومن جهة أخرى يلتزم بمقتضاه الأفراد بتقديم الضرائب، وتلتزم الدولة من جانبها بتحقيق منفعتهم العامة في شتى المجالات، وبناء على ذلك فإن الضريبة تعرف بأنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة، ولتتمكن الدولة من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية (7)، ويمكن تعريف الضرائب أيضاً بأنها "فريضة إلزامية تفرض بواسطة السلطات العامة من دون مقابل معين مباشر يعود عليها، وبناء على ذلك يمكن القول بأن الإطار العام لتعريف الضريبة يتمحور في كونها فريضة إلزامية الغرض منها تحقيق أهداف المجتمع بدون مقابل معين أو منفعة مباشرة" (8).

تعريف ضريبة القيمة المضافة

لتوضيح ماهية ضريبة القيمة المضافة يتعين علينا بدايةً أن نوضح الم المقصود بمصطلح القيمة المضافة ومن ثم نتطرق لمفهوم ضريبة القيمة المضافة وصولاً لعرض التعريفات الخاصة بها سواء في التشريع المقارن أو التشريع الإماراتي.

مفهوم القيمة المضافة:

للقيمة المضافة معان عدة تختلف باختلاف الموضوع، وفي مجال علم الاقتصاد معناها "استبدال الشيء بأشياء أخرى، أي منفعة الشيء، والقيمة هو النوع والتمن الذي يقوم مقام السلعة أو المنتج، كذلك تعرف بأنها الفرق بين قيمة السلع المنتجة وقيمة المواد التي أدخلت في إنتاجها، وهو ما يعرف بالاستهلاك الوسيط في عملية الإنتاج: القيمة المضافة – قيمة الإنتاج – الاستهلاك الوسيط،

(7) إخلاص محمد قسم الله مصطفى، التطبيق على صناعة الروبوت، مرجع سابق، ص 31.
(8) أحمد كريدي مالك، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، مرجع سابق، ص 4.

أما الاستهلاك الوسيط فهو استهلاك المواد التي دخلت في إنتاج السلع إضافة إلى الخدمات المشتراه من الغير على الصعيد الوطني، وتجمع القيم المضافة لكل القطاعات والمؤسسات لتكون القيمة المضافة الإجمالية، وهو ما يعرف بالنتاج المحلي، وهي تعبر في الواقع عن مقدار أو مساهمة المؤسسة في تكوين الثروة الوطنية"، إذا فالقيمة المضافة تعني الثروة التي يضيفها الشخص الطبيعي أو المعنوي على سلعة أو خدمة جراء مزاولته للنشاط الاقتصادي بحيث تختلف قيمة السلعة أو الخدمة الجديدة مختلفة عن سابقتها (9).

"وتعرف القيمة المضافة عادة بالفرق بين قيمة الأموال والخدمات المنتجة في مؤسسة ما وبين قيمة المواد الأولية والخدمات المنتجة في مؤسسة ما وبين قيمة المواد الأولية والخدمات المنفقة في سبيل الحصول على هذه المنتجات، ومن الناحية المحاسبية تمثل القيمة المضافة في المؤسسات التجارية بالفرق بين المبيعات من جهة، وكلفة البضاعة المباعة والأعباء الخارجية من جهة ثانية" (10).

أما من ناحية الضريبة، فالقيمة المضافة تمثل الفرق بين ثمن بيع السلعة أو بدل الخدمة وثمان شراء المواد والخدمات الداخلة في إنتاجها وتسويقها: (القيمة المضافة = ثمن البيع - تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج)، وهذه المعادلة تسمح بتطبيق آلية الضريبة على القيمة المضافة القائمة على الأداء المجزأ وفقا لمنطق قانون الضريبة على القيمة المضافة، على أن تخضع لهذه الضريبة عمليات تسليم الأموال وتقديم الخدمات لقاء عوض والتي تتم من قبل شخص خاضع للضريبة كما تخضع لها عمليات الاستيراد مهما كان من يقوم بها، وتعد الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب المركبة التي تفرض على الإنفاق العام للاستهلاك، أو تلك النسبة المفروضة على رقم الأعمال وهي

(9) د. باسم نعيم عوض، الضريبة على القيمة المضافة: مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة، مجلة البحوث المالية والضريبة، الجمعية المصرية للمالية والضرائب، مصر، العدد 76، 2012، ص 81.
(10) د. محمد حسني سعد، الضريبة على القيمة المضافة "دراسة مقارنة"، الجامعة الإسلامية في لبنان، المعهد العالي للإدارة، بيروت، 2003، ص 18 - 21.

ضريبة تفرض على جميع الأموال والخدمات المستهلكة محلية الصنع كانت أم مستوردة، ويتم استيفاء هذه الضريبة في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية، الإنتاج، التوزيع، الاستهلاك (11).

والضريبة على القيمة المضافة تُعد ضريبة حديثة العهد وهي ثمرة تطور التقنيات الضريبية على مدى أكثر من خمسين عاماً منذ نشأتها على يد العالم الاقتصادي الفرنسي موريس لوريه، وجرى تطبيقها بأشكال مختلفة في دول عدة طبقاً للمقتضيات الاقتصادية الخاصة بكل منها، وتنتمي هذه الضريبة إلى الضرائب غير المباشرة، حيث تدفع من قبل أشخاص يعلمون جيداً بأنهم لا يتحملونها، بل يتحملها أشخاص آخرون غيرهم، وقد قامت دولة الإمارات العربية المتحدة بتفعيل تطبيق ضريبة القيمة المضافة في 1 يناير 2018.

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف الضريبة على القيمة المضافة بأنها:

"ضريبة واسعة الوعاء تفرض على مبيعات السلع والخدمات مع السماح بخصم الضريبة المحملة على السلع المشتراه كمدخلات (عدا السلع الرأسمالية أحياناً) من الضريبة المستحقة على المخرجات" (12)، والضريبة على القيمة المضافة ضريبة عامة على الاستهلاك، يتحملها المستهلك بشكل غير مباشر، وتفرض عند استهلاك السلع أو الخدمات، وتحصل لحساب الخزينة عن طريق المكلفين الخاضعين للضريبة عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية (13).

وقد تم تعريف ضريبة القيمة المضافة في المادة رقم (1) من المرسوم بقانون اتحادي رقم 8 لسنة 2017 بشأن الضريبة على القيمة المضافة بأنها "ضريبة تفرض على استيراد أو توريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وتشمل التوريد الاعتباري" ويرى المطلع على هذا التعريف بأنه قد عرفت الضريبة ومراحل فرضها بيد أنها لم تحدد ما هي القيمة

(11) باسم نعيم عوض، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 82.
 (12) د. سعيد عبد المنعم محمد، الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة، ص 20.
 (13) د. محمد حسني سعد، الضريبة على القيمة المضافة "دراسة مقارنة"، مرجع سابق، ص 19.

المضافة التي تفرض عليها الضريبة، وعليه فإننا نميل إلى التعريف الوارد في الفقرة السابقة والذي عرفها بأنها ضريبة واسعة الوعاء تفرض على مبيعات السلع والخدمات مع السماح بخصم الضريبة المحملة على السلع المشتراه كمدخلات (عدا السلع الرأسمالية أحياناً) من الضريبة المستحقة على المخرجات" وذلك أنه تعريف جامع مانع فقد عرف الضريبة وميزها عن غيرها بالسماح بخصم الضريبة المحملة.

ضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات:

ويعتبر فرض الضرائب امر هام جدا في دولة الإمارات العربية المتحدة، وقد جاء فرض الضرائب في الإمارات العربية المتحدة ضمن إطار مبادرة على مستوى دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية تهدف إلى تنويع اقتصادات المنطقة، وفي ظل انخفاض أسعار النفط بشكل عام خلال السنوات الأخيرة، أصبح على دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية النظر في مصادر إيرادات جديدة لتخفيض الاعتماد على المنتجات الهيدروكربونية كمساهم رئيسي في الخزينة العامة، وعليه، اتفقت دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على توقيع اتفاقيات إطارية موحدة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية، وستقوم كل دولة بتطبيق تشريعات داخلية لتطبيق هذه الضرائب، ونظراً لتمتع مواطنو دولة الإمارات ومقيموها بخدمات عامة استثنائية مثل الرعاية الصحية والطرق والتعليم والحدائق والخدمات الاجتماعية والبنية التحتية، وتكلفة هذه الخدمات بالكامل تدفعها الحكومة، كان من الضروري فرض ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية لتساهم في تنويع مصادر إيرادات الدولة بما يمكّنها من الاستمرار في تقديم خدماتها العامة للأجيال المستقبلية بمستوى عالٍ من الجودة والفعالية، وبما يتماشى مع أحد المحاور الرئيسية لـ "رؤية الإمارات 2021" والمتمثلة في بيئة مستدامة وبنية تحتية متكاملة.

وقد عرفت الهيئة الاتحادية للضرائب بدولة الإمارات ضريبة القيمة المضافة بأنها:

"ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، تفرض على معظم السلع والخدمات التي يتم توريدها في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد. المستهلك النهائي هو من يتحمل تكلفة هذه الضريبة. تقوم الأعمال والشركات المسجلة في الضريبة باحتسابها وتحصيلها لصالح الحكومة"

الفرع الثاني: تعريف جريمة التهرب الضريبي

تم تعريف جريمة التهرب الضريبي في المادة (1) من القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية بأنها "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".

ولم يعرف القانون المصري جريمة التهرب الضريبي، وتصدر لتعريفها بعض الشراح، فعرفها الدكتور أحمد فتحي سرور بأنها "كل عمل أو امتناع عن عمل يترتب عليه الاخلال بواجب أداء الضريبة في الميعاد القانوني سواء بعدم أداء الضريبة كلها أو بعضها أو التأخر في أدائها كاملة عن الميعاد القانوني"، وعرفها الدكتور حسن صادق المرصفاوي كل وسيلة يلجا إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه باستعمال الطرق الاحتيالية للتخلص من أداء الضريبة (14).

ونحن نميل إلى التعريف الوارد في القانون الإماراتي ونرى أنه وفق في تعريف جريمة التهرب الضريبي فلم يربط وقوع الجرائم بعدم سداد الضريبة في الميعاد كما جاء في تعريف الدكتور أحمد فتحي سرور والذي يعتقد المطلع عليه للوهلة الأولى بأنه حصر الجرائم في عدم سداد الضريبة كلها أو بعضها في الميعاد القانوني، وإن كان هذا الاعتقاد غير صحيح، وذلك أن كل جرائم التهرب الضريبي تترتب عليها ذات النتيجة التي ذكرها الدكتور إلا أننا نرى تبسيط المعلومة للمطلع وذلك أن القانون الضريبي يمس حياة العامة بشكل يومي ومباشر، كما أننا نعتقد بأن تعريف الدكتور

14) نجاد البرعي وشركاه، المجموعة المتحدة للقانون، جريمة التهرب من أداء الضريبة،...سلسلة الأوراق القانونية3 ص 9.

المرصفاوي حصر الجرائم في الطرق الاحتمالية، بيد أن التشريعين المقارنين أوردا عدت صور لجريمة التهرب الضريب ليست كلها تقع بطرق احتمالية، و سيتم ايضاح ذلك لاحقاً عند التحدث عن أنواع جرائم التهرب الضريبي.

وبعد تعريف جريمة التهرب الضريبي نرى أنه من الضروري التمييز بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي الذي يتحقق بعدم قيام الخاضع للضريبة بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حدوث الواقعة المنشئة للضريبة وبذلك لا تكون هناك جريمة، كما أنه لا يجوز الخلط – من جهة أخرى – بين التجنب الضريبي، وبين الصورية التي تنطوي على الغش، مثال ذلك من يباشر عملاً تتحقق به الواقعة المنشئة للضريبة، ثم يعمد إلى إخفاء هذا العمل تحت غطاء عمل آخر من طبيعة مختلفة من شأنه أن يؤدي إلى تحميله بضريبة أقل أو بإعفائه بشكل تام من الضريبة، وهذه جريمة يعاقب عليها القانون (15).

وقبل الدخول إلى المطب الثاني في هذا المبحث نعتقد أنه من المستحسن توضيح الصورة بشأن القانون الجنائي الضريبي، فقد يعتقد البعض بأن هناك قانون يصدر عن السلطة التشريعية يسمى بالقانون الجنائي الضريبي كما هو الحال مع بقية القوانين الأخرى، مثل قانون العمل، وقانون العقوبات، وقانون الأحوال الشخصية، وغير ذلك من القوانين المتخصصة، والصحيح أنه لا يوجد قانون جنائي ضريبي مستقل يحكم النصوص التي تحدد ماهية الجرائم الضريبية، أو يحدد العقوبات المقررة لها، فتوجد نصوص التجريم والعقاب مبعثرة في القوانين الضريبية، وفيما لم يرد به نص خاص يرجع إلى الشريعة العامة في القانون الجنائي وهو قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجزائية بشأن الإجراءات، فقانون العقوبات يعتبر هو الإطار العام للقانون الجنائي الضريبي أو ما يسمى بالنصوص الجزائية الضريبية، هذا بالإضافة إلى أن قانون الإجراءات الجزائية والذي يحدد ما هي الإجراءات التي تتبع من لحظة ارتكاب الجريمة حتى المحاكمة وتنفيذ الحكم، بالإضافة إلى بيان

(15) محمد حسين قاسم حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، ص 55.

الأجهزة المختصة بذلك، وهو الذي يطبق في حالة ارتكاب أي جريمة كانت ومن ضمنها الجرائم الضريبية (16)، وقد يكون سبب عدم وجود قانون جنائي ضريبي مستقل ذات السبب في عدم وجود قانون إداري شامل، والذي يرجع إلى تطور النظم الإدارية تبعاً لتطور الأحوال الاجتماعية والسياسية، وإن كنا نرى أنه من المستحسن النظر في إصدار قانون جنائي ضريبي مستقل من الناحية الموضوعية والإجرائية، وذلك لخصوصية جرائم التهرب الضريبي كما نعتقد، وسنحاول إظهار بعض ملامح هذه الخصوصية في هذه الدراسة وبالأخص في الفصل الثاني (نطاق تطبيق القانون من حيث الزمان والمكان).

المطلب الثاني: التطور التاريخي للتجريم والعقاب في المجال الضريبي

ذكرنا في المطلب الأول أن الضرائب بدأت بشكل اختياري، حيث كانت عبارة عن مساهمة تطوعية يقوم بها من يريد مساعدة الدولة في القيام بأعمالها المنوطة بها من تقديم خدمات للمواطنين، ومع تطور المجتمعات وظهور الحكومات بدأت الدعوة إلى جعل الضرائب إجبارية، وخاصة في ظل تعاظم مهام الحكومة وصعوبة إيجاد مصادر مالية تتناسب مع مقدار ما يحتاجه المواطنون من خدمات، وبعد فرض الضرائب وجعلها إجبارية ملزمة لمن شملهم القانون اتجه البعض ممن فرض عليهم الضرائب إلى التهرب من دفعها للحكومة، وكان لزاماً على الدولة البحث عن عقوبات لمواجهة هذا التهرب الضريبي، ولذا يمكننا القول أن الجرائم والعقوبات الضريبية قديمة قدم فرض الضرائب نفسها وجعلها الزامية، وحيث أن القانون الضريبي حديث العهد في دولة الإمارات سنكتفي في هذا المطلب بتناول التطور التاريخي للتجريم والعقاب في المجال الضريبي بصورة عامة وفي القانون المصري، وذلك من خلال الفرعيين التاليين:

الفرع الأول: التطور التاريخي للتجريم والعقاب في المجال الضريبي بصورة عامة

الفرع الثاني: التطور التاريخي للتجريم والعقاب في المجال الضريبي في القانون المصري

الفرع الأول: التطور التاريخي للتجريم والعقاب في المجال الضريبي بصورة عامة

لا يمكننا عند الحديث عن سياسة العقاب والتجريم الضريبي أن نتجاهل الحديث عن المبادئ العامة التي تقوم عليها سياسة التجريم بوجه عام، ولا يمكننا سرد هذه المبادئ العامة دون الاستعراض الموجز لكلا من جهود المدرستين التقليدية والتقليدية الجديدة أو المدرسة الوضعية، أو الى ما اتجهت إليه مذاهب التوفيق بين المدرسة التقليدية أو المدرسة الوضعية، وقد ذهبت المدرسة التقليدية بأن أساس حق العقاب هو ضرورة محافظة الجماعة على كيانها وصيانة أمنها ونظامها، معتمدة في ذلك على مبدأ النفعية، بينما طالبت المدرسة التقليدية الجديدة بأن أساس حق العقاب هو العدالة المطلقة مجردة عن فكرة المنفعة، وقد ذهبت المدرسة الوضعية إلى الاستناد على المبدأ النفعي الذي استندت إليه المدرسة التقليدية القديمة، فدعت إلى ضرورة تأسيس سلطة العقاب على أساس مصلحة المجتمع وضرورة حمايته والدفاع عنه، أما مذهب التوفيق فقد سعى إلى وضع سياسة التجريم بحيث تضم ما في النظرية التقليدية والوضعية طبقاً لما أسفرت عنه المشاهدة والتجربة (17).

"ويمكننا القول بأن المدرستين اعتمدتا على مبدأي النفعية والعدالة، وذلك أن فكرة النفعية تقوم على أساس عدم جواز تجريم غير الأفعال التي من شأنها الإخلال بنظام الجماعة وأمنها دون النظر إلى فكرة المساس بالأخلاق أو عدمها، وعليه فإن القانون يهدف إلى تحقيق أحد الغرضين أو كلاهما، أولهما يتمثل في تحقيق المصلحة الاجتماعية وتأكيد العدالة، فإذا انحصر الهدف من القانون نحو تحقيق المصلحة الاجتماعية وتغليبها على أي اعتبار آخر، ولو أدى ذلك إلى التضحية التامة بالعدالة، فإنه يعتبر قانوناً نفعياً (18)، والثاني إذا استهدف المشرع من وضع القانون تأكيد العدالة بغض النظر عن المصلحة الاجتماعية اعتبر قانوناً عادلاً، وترتكز فلسفة العدالة على الأمر الأخلاقي المستقل بذاته، أي الأمر غير المشروط بأي شرط أو قيد الذي يقابل الأمر المشروط أو الغائي،

(17) د. علي أحمد راشد، المفهوم الاجتماعي للقانون الجنائي المعاصر أو نظرية القانون الجنائي الاجتماعي، على أحمد راشد، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، المجلد العاشر، العدد الثاني، 1970، ص 18.

(18) د. أحمد خليفة، النظرية العامة للتجريم: دراسة في فلسفة القانون الجنائي، دار المعارف، مصر، 1959، ص 100.

ويرى فريق بأن الضمير الجماعي لا يتأثر بارتكاب الجرائم الضريبية بمقولة أنها لا تؤدي إلى رد فعل اجتماعي يثير في النفوس ضرورة توقيع العقاب، وأنه لهذا يعتبر القانون الضريبي قانوناً جنائياً خالصاً، ولا يعتبر قانوناً أخلاقياً، ويلاحظ في القانون الجنائي أنه يختزل الالتزام الأخلاقي في الخضوع للعقاب عند وقوع الجريمة، أي هو التزام شرطي لا يولد سوي عند مخالفة القانون، بينما في القانون الأخلاقي فإنه يجبر الضمير على اتباع القاعدة التي يضعها واحترام النهي الذي أقامه" (19).

ولابد من الإشارة إلى أنه لا يكفي للفرد أن يتسم بالخلق الشخصي الذي يتحقق بالاستقامة دون أن يتوافر لديه الخلق الاجتماعي، وهذا الأمر يتطلب من الشخص أن تكون أفعاله مطابقة لمقتضيات الخير الاجتماعي، فيقوم بالوفاء بالالتزامات التي يفرضها عليه المجتمع، ومن القواعد الأساسية في المجتمع أن يساهم أفرادها في الأعباء التي يتحملها من خلال المساهمة في نفقات الخدمات التي تقدمها الدولة من خلال دفع الضرائب، وهذا الأمر أشرنا إليه من قبل، وبمرور الوقت زادت درجة الشعور بالواجبات الضريبية، وارتقى الخلق الضريبي إلى مراتب سامية كما حدث في إنجلترا بصفة خاصة نتيجة لانتشار التعليم السياسي في هذه الدولة، هذا إضافة إلى حسن معاملة الخاضع للضريبة عند دفع الضرائب، وإن كان خلاف هذا الأمر لا يعفي الملتزم من دفع الضرائب، وقد أصبح الغش الضريبي مصدر إزعاج في الحياة الاقتصادية، وذلك لأنه يتسبب في الأضرار بالخرانة أضعاف ما يضر بالأشخاص الخاضعين للضريبة الذين يتهربون من أداء الضريبة، فالتهرب الضريبي يحرم الدولة من الاستفادة من أحد أهم مصادر إيراداتها، مما يضطرها إلى فرض عقوبات بالطريقة التي تحقق الصالح العام وتحفظ حقوق الدولة والمواطنين، وهذا اتجاه صريح نحو النفعية.

وعند استقرار التطور التاريخي للعقاب على التهريب الضريبي، نجد بما لا يدع مجالاً للشك أن الإجراءات الضريبية تأثرت كثيراً بمبدأ النفعية في بادئ الأمر، حيث كانت لا تهدف سوى سد حاجة الضرورات العملية لتعويض ما يترتب على التهريب الضريبي من نقص في إيرادات الخزانة، فكانت الوظيفة الأساسية للجزاء الجنائي الضريبي هو تعويض الخسائر التي لحقت الخزانة بسبب الغش الضريبي، وتبعاً لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للممول أكثر من وقوعه على شخص مرتكب الغش نفسه، وقد خطى التطور بهذه الجزاءات نحو قانون العقوبات العام، فعرف قانون العقوبات الضريبي عقوبة الحبس وهي لا تتسم بخصيصة تعويض الخسائر التي أصابت الخزانة، بل بلغ أمر التطور في بعض التشريعات إلى نبذ فكرة تأسيس المسؤولية على مجرد النتيجة المادية للغش، متجهة إلى الأخذ بالركن المعنوي للجريمة ومراعاة الظروف الشخصية للجاني، وهي بذلك تكون قد انحازت إلى اتجاه العدالة الذي يسيطر على قانون العقوبات الحديث الآن.

ومن الملاحظ أن التشريعات القديمة كانت تفرض جزاءات بالغة الشدة على من يرتكب الجريمة الضريبية، حيث وصلت إلى الإعدام في بعض الدول، ثم ما لبث أن تطورت فكرة الجزاء الضريبي إلى معنى آخر أخف حدة عما كان من قبل، فاتجهت الدولة إلى إساءة معاملة من يخالف القانون الضريبي، وذلك من خلال إخضاعه لأحكام خاصة قد تضر بمصالحه، أو من خلال معاقبته عقاباً ينطوي على تعويض الضرر الذي لحق بالدولة نتيجة الإخلال بالتزامه الضريبي، فضلاً عن إخضاعه للعقوبة الجنائية، وبإمعان النظر في نصوص قوانين بعض البلدان يتبين أن هذه القوانين تضم مجموعة من العقوبات الضريبية، منها عقوبة زيادة الضريبة، وهذه الضريبة تم فرضها في العراق بعد التطورات الاقتصادية التي شهدتها البلاد منذ بداية تسعينيات القرن المنصرم، إضافة إلى حالة التضخم التي لازمت الاقتصاد العراقي والتي أدت إلى انخفاض قيمة النقود بشكل مبالغ فيه، وفي ظل هذه الظروف كان من غير المنطقي أن تكتفي العراق بالعقوبات البدنية والسالبة

للحريات، بل لجأت إلى مضاعفة الضريبة، وهذا التوجه العراقي يتواءم مع التشريعات الحديثة التي لجأت هي الأخرى إلى مضاعفة الضريبة عند تخلف الملتزم عن سداد الضريبة (20).

ومن العقوبات الضريبية أيضا عقوبة الغرامة، وتتمثل في إجبار الملتزم على دفع مبلغ معين تم تحديده في الحكم إلى الخزينة العامة للدولة (21)، وهناك عقوبة الحبس، وهي إحدى العقوبات السالبة للحرية، والتي تعرف بأنها وضع المحكوم عليه في أماكن خاصة لمدة محددة تم النص عليها في الحكم، وتتنوع العقوبات الضريبية من دولة لأخرى، ففي العراق مثلا لا يمكن توقيع عقوبة الغرامة الضريبية بجانب عقوبة أخرى، بينما القانون الفرنسي يسمح بذلك، وهناك قانون الضرائب على الدخل المصري رقم 157 لسنة 1988 المعدل، والقانون رقم 224 لسنة 1951، والقانون رقم 613 لسنة 1955، وهذه القوانين يلاحظ على بعض نصوصها أنها فرضت عقوبة الغرامة الضريبية وأطلقت عليها في البداية الزيادة، ومن ثم التعويض الذي لا يقل عن مقدار معين، ولا يزيد عن ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة، بالإضافة إلى عقوبة الغرامة الجنائية المحددة.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للتجريم والعقاب في المجال الضريبي في القانون المصري

عرفت الحضارة المصرية الضرائب منذ زمن، بيد أن صور التجريم والعقاب في التشريعات المصرية الحالية، مرت بمراحل من التطور، وفي البداية كانت تلزم من يتحملون عبء الضريبة بتقديم إقرار موحد عن مجموعة دخلهم، وفي ذلك الوقت لم يكن هناك موظفين مختصين، كما أن من يتحمل عبء الضريبة لم يكن قد تعود عليها، وهو الأمر الذي سمح لبعضهم بالتهرب عن أداء الضريبة، للأسباب التي سبق ذكرها فضلا عن تدني الوعي الضريبي لديهم (22).

(20) صباح مصباح محمود، أحمد خلف حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ... دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 451.

(21) د. محمد علي السالم عياد الحلبي، شرح قانون العقوبات، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص 488 - 489.

(22) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى 2005-2006 ص 19

فلجأت التشريعات لمكافحة التهرب إلى فرض بعض الجزاءات المالية، وتمثل أولها في صورة شرط جزائي والذي ينظم أحكامه القانون المدني، مالبث أن تطور الجزاء إلى أن تحول إلى مبلغ من المال يفرض على أساس ما فات الخزانة من مبلغ الضريبة.

بيد أن الجزاءات المفروضة لم تردع المتهربين وزادت حالات التهرب الضريبي فلجأ المشرع إلى العقوبات الجنائية لحماية خزانة الدولة.

ويرى الشراح أن بداية النظام الضريبي المصري هي عام 1939 وذلك بعد إلغاء نظام الامتيازات الأجنبية بمقتضى معاهدة مونترو التي عقدت سنة 1937، وصدر القانون رقم 14 لسنة 1939 بتاريخ 26 يناير 1939 بفرض الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وقرر عقوبات الجنحة وهي الزيادة على ما لم يدفع من الضريبة بموجب المادة 85 منه وتضاعف هذه الغرامات في حالة العود.

وشددت العقوبات بالقانون رقم 253 لسنة 1953 فعدلت المادة 85 فأدخلت عقوبة الحبس إلى جانب الغرامة بالإضافة لتقرير نوع من التعويض للخزانة العامة، وتضاعف في حال العود خلال ثلاث سنوات، كما أنه نص على معاقبة المساهم وتضامنه مع المتهرب في أداء ما يترتب على فعلها من فروق الضريبة، بيد أن هذا التعديل ألغى العقاب على الشروع في جريمة التهرب الضريبي والذي كان مجرم قبل ذلك.

وصدر القانون رقم 46 لسنة 1978 والذي أطلق عليه اسم قانون العدالة الضريبة، فشدد النصوص العقابية الذي تضمنها القانون رقم 14 لسنة 1939، وبموجبه صارت جرائم التهرب الضريبي من قبيل الجنايات المعاقب عليها بالأشغال الشاقة المؤقتة والتعويض، واعتبرت جريمة التهرب الضريبي مخلة بالشرف الأمانة. وبصدر القانون رقم 157 لسنة 1981 بشأن الضريبة على الدخل، ألغى القانون رقم 14 لسنة 1939 والقانون رقم 46 لسنة 1978، وتم فرض عده أحكام على المكلفين بأداء الضريبة و أبقى على وصف الجنابة لجرائم التهرب الضريبي فقرر لها

عقوبة السجن وعاقب الشريك بذات العقوبة، أضاف مسؤولية المحاسب، وبعد ذلك عدل قانون العدالة الضريبية بالقانون رقم 187 لسنة 1993.

وبعد ذلك أتت أحكام جديدة وجوهرية بصدر القانون رقم 91 لسنة 2005 الخاص الضريبية على الدخل والذي ألغى القانون رقم 157 لسنة 1981، وجاء بعدة أحكام، ونرى ذكر ملامح من أهم سماتها وهي:

1. تصدر نصوص التجريم، النص الذي يقضي بعدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر بالنسبة لتلك المواد.
2. إلغى تجريم بعض الأفعال والتي كانت مجرمة في القانون السابق، ومن أمثلتها جريمة عدم تقديم إقرار الثروة، وعدم اعتماد الإقرار الضريبي من محاسب.
3. تخفيف عقوبات بعض الجرائم، وأهما إزالة وصف الجنائية من جميع الجرائم الضريبية وصفها بالجنح.
4. تشديد عقوبة الغرامة (23).

الفصل الأول: أركان جرائم التهرب الضريبي وصورها

تمهيد وتقسيم:

يقصد بالجريمة الضريبية، كما ذكرنا في المبحث التمهيدي، "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"، لذا فإن الجريمة الضريبية قد تقع من الخاضع للضريبة نفسه، وذلك من خلال قيامه بسلوك من شأنه التأثير على الخزينة العامة وعلى الإيرادات العامة، وقد تكون يقع من غير الخاضع للضريبة كما هو الحال في مساهمة مدقق الحسابات أو الممثل القانوني للمكلف بتنظيم حسابات غير دقيقة وغير صحيحة، تؤدي إلى تقليل إيرادات الدولة من الضرائب (23)، كما يقصد بجرائم التهرب الضريبي هذا النوع من الجرائم الضريبية الذي ينطوي على الإخلال بواجب أداء الضريبة في الميعاد القانوني، سواء بعدم أداء الضريبة كلها، أو بعضها، أو التأخر في أدائها كاملة عن الميعاد القانوني (24).

بعد التعريف الذي ساقه المشرع الإماراتي لجريمة التهرب الضريبي، ينبغي التعرض لماهية تلك الجريمة وصورها وأنواعها.

ف نجد أن المشرع الإماراتي في القانون الاتحادي رقم (7) لسنة (2017) في شأن الإجراءات الضريبية قد نص في المادة (26) على مايلي:

"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، كلا من:

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

إدارية

ب. الخاضع للضريبة الذي قام عمدا 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 مدعيا أنها ضرورية دون أن يكون

مسجلا

د. الشخص الذي قام عمدا بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة

هـ. الشخص الذي قام بسرقة أو إساءة استخدام أو التسبب في إتلاف وثائق أو مواد أخرى في

حوزة الهيئة

و. الشخص الذي قام بمنع أو عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم

ز. الشخص الذي قام عمدا 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 وفقا لأحكام هذا

القانون أو أي قانون ضريبي.

3- تطبيق المحكمة المختصة عقوبات التهرب الضريبي على أي شخص ثبت اشتراكه مباشرة

أو متسببا للتهرب الضريبي وفقا للقانون الاتحادي رقم (3) لسنة 1987.

4- دون الإخلال بما ورد في البند (2) من هذه المادة، إذا ثبت قيام شخص بالاشتراك مباشرة

أو بالتسبب للتهرب الضريبي وفقا للبند (3) من هذه المادة، فإنه يكون مسؤولا بالتكافل

والتضامن مع الشخص الذي ساعده عن سداد الضريبة المستحقة الدفع والغرامات الإدارية

وفقا لأحكام هذا القانون أو أي قانون ضريبي آخر"

والمادة السابقة قامت بحصر كافة الصور الإجرامية التي قد تُشكل انتهاكاً للقانون الضريبي

وإجراءاته.

لذا سيتعين علينا أن نقوم بتحليل تلك الصور الإجرامية لجريمة التهرب الضريبي وتقسيمها إلى فئات وفقاً لطبيعة تلك الصور الإجرامية و وفقاً أيضاً لمرتكبيها وهو ما سنتناوله في هذا الفصل عبر مبحثين متتاليين:

المبحث الأول: أركان جرائم التهرب الضريبي

المبحث الثاني: صور وأنواع جرائم التهرب الضريبي

المبحث الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي

تمهيد وتقسيم:

سبق وذكرنا أن أي جريمة لها ركنين رئيسيين: الركن المادي والركن المعنوي، وهو ما ينطبق أيضاً على الجريمة الضريبية، حيث أن هذا النوع من الجرائم لا يختلف في أركانه عن أركان أية جريمة أخرى، وفي هذا المبحث سوف نتحدث عن أركان جريمة التهرب الضريبي، وذلك من خلال المطالب التالية:

- المطلب الأول الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي
- المطلب الثاني الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي

المطلب الأول: الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي

يقصد بالركن المادي للجريمة ذلك السلوك الذي يباشره مرتكب الجريمة، حيث أنه يمكن أن يكون سلوكاً إيجابياً أو سلوكاً سلبياً، أي امتناع عن مباشرة عمل ما، والركن المادي هو الذي يظهر ماديات الجريمة، إذ أنه لا جريمة في مجرد الاعتقاد الجرمي، أي أننا لا نستطيع أن نجزم بوجود جريمة إلا إذا كان هناك عمل مادي قام به المجرم وأدى هذا العمل إلى حدوث آثار مادية على أرض الواقع، دون النظر إلى طبيعة تلك الآثار والنتائج، حيث تختلف من جريمة إلى أخرى،

لكن ما يجب الاهتمام به هو تلك الآثار المادية التي أحدثها المجرم على أرض الواقع نتيجة سلوكه الإجرامي (25).

وتختلف طبيعة هذا الركن من جريمة إلى أخرى، ولذا فإن الركن المادي لأي جريمة يتمثل في سلوك إجرامي ونتيجة إجرامية إلى علاقة سببية تربط ما بين السلوك الإجرامي وما بين النتيجة، ونستطيع أن نبين طبيعة الركن المادي للجريمة الضريبية من خلال معرفة الالتزامات التي تترتب على المكلفين بأداء دين الضريبة التي تختلف من مكلف إلى آخر، إلا أن جميع هذه الالتزامات تترتب على عاتق المكلف والناجئة عن العلاقة الضريبية ما بينه وبين الإدارة الضريبية تشكل مخالفتها جريمة ضريبية، وذلك لأن القانون نص على ضرورة الالتزام بها، وإلا اعتبر المخالف لها مرتكب لجريمة ضريبية، إذا فالجريمة الضريبية تنشأ بموجب قانون الضريبة والقوانين الأخرى، أما بالنسبة إلى الركن المادي للجريمة الضريبية فإن البعض يضيف إلى عناصر الفعل والنتيجة وعلاقة السببية عنصر المكان ومحل الجريمة (الموضوع)، إلا أن المتعارف عليه أن الركن المادي يتكون من العناصر الثلاثة المذكورة، وهي:

1- النشاط الإجرامي:

سبق وذكرنا أن السلوك الإجرامي يتكون من مخالفة المكلف للالتزامات الضريبية، وهذا الأمر يشكل اعتداءً مباشراً على الخزنة العامة والمصلحة الضريبية، حيث يباشر الجاني في مخالفة النصوص الضريبية، وبالتالي الاعتداء على الخزنة العامة، وذلك عن طريق الفعل الذي يقوم به، كما لو قام بتقديم دفاتر وفواتير صورية، أو قام بإخفاء بضائع، أو قام بالإدلاء بمعلومات غير صحيحة للإدارة الضريبية، وهذا ما نطلق عليه بالفعل الإيجابي أو الجريمة الإيجابية، والتي تتم عن طريق فعل إيجابي يباشره الجاني ويشكل اعتداءً على مصلحة الضرائب والخزنة العامة، ومن هذا

(25) د. محمد زكي بو عامر، قانون العقوبات "القسم العام"، الدار الجامعية، بيروت، 1993، ص 71.

يتضح لنا أن النشاط الإجرامي يتمثل في الجريمة الضريبية في العمل الذي يصدر من الجاني اعتداءً على المصلحة الضريبية للدولة، وتختلف طبيعته باختلاف هذه الجرائم (26).

"وتتميز معظم الجرائم الضريبية بطابع معين في نشاطها الإجرامي، فالجرائم المخلة بالالتزام بأداء الضريبة يتمثل النشاط فيها في الغش الضريبي، وفي الجرائم المخلة بوسائل الفحص والتقدير والتحصيل يتمثل النشاط الإجرامي فيها في الإخلال بالتنظيم الإجرائي الذي رسمه القانون للتحقق من واقعتها المنشئة وضبط وعائها وضمان تحصيلها، وقد ذهب فريق من الفقه الإيطالي إلى القول بوجود بعض الجرائم التي تتكون من حالة فردية، لا من نشاط إيجابي أو سلبي، وذلك إذا كانت هذه الحالة مما تولد شبهة معينة، وبغض النظر عن عدم صحة ما انتهى إليه هذا الفقه من القول بأن هذه الجرائم تعتبر بلا سلوك، فإن قانون العقوبات الضريبي قد خلا من تنظيم جرائم ترجع علة التحريم فيها على مجرد الشبهة" (27)، وقد يتم النشاط الإجرامي في صورة عمل إيجابي أو سلبي.

الجريمة الضريبية الإيجابية:

الجريمة الضريبية الإيجابية تقع بفعل يباشره المكلف، وذلك عن طريق عمل إيجابي يصدر من الجاني، إلا أن الجريمة الضريبية الإيجابية يمكن أن تقع بطريق الامتناع كما هو الحال في جريمة التزوير في إقرارات الضريبة بطريق الترك، لذا فإن طبيعة الفعل الإيجابي يختلف باختلاف الجريمة، فقد يتمثل هذا السلوك في إخفاء البضائع، وذلك عن طريق إدخالها إلى مكان لا تهتدي إليه مصلحة الضرائب، أو بإخفاء الدفاتر التجارية أو بحرقها، كما أنه يمكن أن يكون عملاً يصدر من

(26) محمد حسين قاسم حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم

(25) لسنة 1964، جامعة النجاح الوطنية، 2004، ص 39.

(27) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 113، 114.

غير المكلف كما هو الحال في قيام مدقق الحسابات بتنظيم دفاتر وفواتير غير دقيقة وغير صحيحة (28).

الجريمة الضريبية السلبية:

أما الجريمة السلبية أو ما تسمى بجريمة الامتناع، فإنها تنتج عندما يمتنع المكلف عن أداء التزام يوجب عليه القانون أو يقوم به، بحيث أن امتناعه عن ذلك يشكل جريمة ضريبية يعاقبه القانون عليها، ومن أمثلته الجرائم السلبية التي يحجم فيها الجاني عن مباشرة عمل إيجابي معين يفرض عليه القانون القيام به جريمة عدم تقديم الإقرار في الموعد المحدد، كما نصت عليه المادة (26) من القانون الاتحادي الإماراتي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، ويجب أن يتوافر الامتناع السلبي بالكامل لكي نستطيع أن نجزم بأن هناك جريمة سلبية (29)، ويلاحظ أن الجريمة السلبية لا تتحقق إلا في صورة امتناع سلبي كامل يكفي وحده للعقاب عليه، أما إذا كان هذا الامتناع مجرد شرط لوقوع الفعل الإيجابي الذي يقوم به الجاني تحت طائلة التجريم فإن الجريمة تعتبر إيجابية لا سلبية، كما في جريمة التهرب الجمركي، ولهذا يبدو الفارق الهام بين جريمة عدم أداء الضريبة، وجريمة إدخال بضائع أو إخراجها بطرق غير مشروعة دون أداء الضريبة الجمركية، فالأثنان وإن اشتركا في الإخلال بالالتزام بأداء الضريبة، إلا أن مجرد الإخلال بهذا الالتزام يكفي لوقوع الجريمة الأولى، مما يضيف عليها وصف السلبية، بينما الجريمة الثانية لا تقع إلا بفعل إيجابي يتمثل في إدخال البضائع أو إخراجها بطرق غير مشروعة، ولا يعتبر الإخلال بالالتزام المذكور سوى مجرد شرط لوقوع الفعل الإيجابي تحت طائلة التجريم (30).

(28) معن الحياي، جرائم التهرب الجمركي ... دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 31.
 (29) د. أحمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، مصر، الطبعة الأولى، 1960. ص 111.
 (30) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 116، 117.

2- النتيجة:

يقصد بالنتيجة ذلك الأثر الذي يحدثه الجاني جراء قيامه بالسلوك المحظور، علماً بأن البعض قسم النتيجة إلى قسمين: نتيجة مادية وأخرى قانونية، حيث يتم التمييز ما بين الآثار التي تترتب نتيجة السلوك المجرم إلى نتيجة مادية تحدث تغييراً على أرض الواقع، ويتمثل أحياناً في زيادة رأس مال المتهرب من الضرائب، أو في انتقال أمواله إلى دولة أخرى في حالة التهرب، وفي تزويره المستندات وصنع مستندات غير دقيقة، وقد تكون نتيجة قانونية تتمثل في اعتباره مجرماً يستحق العقاب، إلا أن الباحث محمد حسين يرى عدم وجود ضرورة لذلك التقسيم، معللاً لذلك بأن الجريمة تنشأ بتحقق نتائجها، سواء أكانت مادية أو قانونية، لأنه وأن كان هذا التقسيم له أهمية من ناحية نظرية، إلا أنه لا يفيد في شيء من الناحية العملية، لأن المتهرب يعتبر مرتكباً لجريمة ضريبية، لذا فإن النتيجة تتمثل في التغيير الذي يحدثه النشاط الإجرامي أو السلوك الإجرامي، وهذا ما يتمثل في الأثر المادي للجريمة، أما بالنسبة للأثر القانوني للجريمة فإنه يتمثل في التكيف القانوني للأثر المترتب على السلوك الإجرامي (31).

3- علاقة السببية:

يقصد بعلاقة السببية تلك الرابطة ما بين السلوك الإجرامي والنتيجة التي تحققت منه، حيث لا يمكن تصور نتيجة جرمية دون توافر علاقة سببية ما بين سلوك الجاني وما بين النتيجة الجرمية. وبالاطلاع على المادة 32 من قانون العقوبات الاتحادي رقم 3 لسنة 1987 بأنه نجدها تنص على أنه "لايسأل 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

(31) محمد حسين قاسم حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، مرجع سابق، ص 40، 41.

متى كان هذه السبب متوقعا أو محتملا وفقاً للسير العادي للأمر. أما إذا كان ذلك السبب وحده كافياً لإحداث نتيجة الجريمة فلا يسأل الشخص في هذه الحالة إلى عن الفعل الذي ارتكبه".

ولا شك أن بحث علاقة السببية أمر لا يتسع له هذا المجال، وهو موضوع تعددت فيه النظريات واختلفت فيه الآراء، وإنما نقتصر هنا على بيان الرأي الراجح في الفقه، ومقتضاه أن السببية تكون متوافرة في الجرائم العمدية متى كان فعل الجاني هو أحد العوامل التي ساهمت في إحداث النتيجة، وأنه كان قد توقعها فعلاً، أما في الجرائم الغير عمدية فيكفي فيها أن يكون في إمكان الجاني توقع هذه النتيجة (32).

المطلب الثاني: الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي

لاشك أن الهدف من عقاب مرتكب الجريمة الضريبية قديماً كان يتمثل فقط في العقاب على ارتكاب الجريمة، دونما أي اعتبار لظروف ارتكبتها، أو حتى النظر لدوافع وأسباب ارتكابها، وبالتالي يصبح كافياً أن تتوافر علاقة السببية المادية بين السلوك والنتيجة لوجود الجريمة الضريبية والمسؤولية عنها، ولا يلزم أن يتوافر مسلك نفسي للجاني تجاه الواقعة الإجرامية المادية التي تحققت بفعله لكي تنعقد مسؤوليته جنائياً، فإنه مع ذلك تطور هذا الهدف في التشريع الجنائي الحديث ليصبح منع الجريمة سواء كان المنع ابتداءً أو ردع الغير عن ارتكاب مثلها (33).

ويشير البعض إلى أن "القانون الضريبي إذا صرح بالركن المعنوي الذي يتعين توافره لقيام الجريمة، فليس هناك رجعة لإسناد الطابع المادي لها، وخير مثال على ذلك جريمة التهرب الضريبي، إلا أن الاتجاهات المعاصرة للسياسة الجزائية في العديد من الدول تتجه إلى ضرورة تضمن المخالفات الضريبية على عنصر معنوي بشكل جلي و واضح، ومن ثم يشترط في جريمة

(32) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 123، 124.
 (33) محمد أحمد محمد منتصر، الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي ... دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس كلية الحقوق، ص 11.

التهرب الضريبي ارتكابها بقصد سيء" (34)، ولا بد من العلم أن صفة الإجرام لا تتحقق في هذه النوعية من الجرائم بمجرد مخالفة القوانين واللوائح، وأن ثبوت حسن نية المخالف يعتبر سببا في امتناع الملاحقة الجنائية، ففي هذه الجرائم لا يقتصر فحسب على ارتكاب الجاني الواقعة المجرمة بالقانون الجنائي الضريبي، وإنما يشترط عنصرها النفسي الذي يرتبط بالنشاط الذي تم ارتكابه والمتمثل في قصد التهرب من أداء الضريبة، بحيث يؤدي عدم توافر القصد لدى الفاعل أو الشريك إلى عدم مسؤوليته، ونتيجة لما تقدم، فإنه يتعين توافر ركن نفسي لكي يسأل مرتكبها عن الجريمة (35).

وبالتطرق للركن المعنوي نلاحظ تعدد التعريفات المتعلقة بالركن المعنوي في قانون العقوبات الضريبي، ولكن من اللافت أن المشرع لم يستخدم مصطلح "الركن المعنوي" في نصوص التجريم المتعددة للتعبير عن الكيان النفسي للجريمة، ومن ثم استقر في الفقه الجنائي ذلك المبدأ الذي يقضي بأن توافر الكيان المادي لا ينشأ مسؤولية ولا يستوجب عقابا ما لم يصاحبه كيانا نفسيا يتمثل في الإرادة الإجرامية، لذا فإن هناك جانب من الفقه يؤصل للتعريفات المختلفة في نظر المشرع الجنائي، ويطلق على الركن المعنوي بأنه الرابطة النفسية التي تسمح بإسناد الواقعة غير المشروعة إلى إرادة فاعلها (36)، أو الصلة النفسية بين الفاعل وبين الواقعة التي يعاقب عليها القانون (37)، "فالركن المعنوي عبارة عن علاقة نفسية أو معنوية تربط الجاني بالنشاط غير المشروع الذي تم ارتكابه" (38)، وسنتناول بإيجاز الشروط اللازمة لانعقاد المسؤولية الجنائية عن الجريمة الضريبية، فنحدث أولا عن الأهلية الجنائية، ثم نبين أساس المسؤولية وهو الخطأ.

(34) د. محمد عبد اللطيف عبد العال، الجرائم المادية وطبيعة المسؤولية الناشئة عنها، دار النهضة العربية، 1997، ص 69.

(35) محمد أحمد محمد منتصر، الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي ... دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 12.

(36) د. محمد عبد الغريب، شرح قانون العقوبات، دار النهضة العربية، مصر، 2000، ص 601.

(37) عمر السعيد رمضان، الركن المعنوي في المخالفات، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 1959، ص 61.

(38) محمد أحمد محمد منتصر، الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي ... دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 13.

1- الأهلية الجنائية:

تفترض الأهلية الجنائية ان يكون الشخص المرتكب للجريمة مؤهل لكي تنطبق عليه النصوص الجزائية، فمجرد مخالفة القواعد في حد ذاته لايشكل عقاباً بالتبعية إلا في حال توافر الأهلية الجنائية المستوجبة للعقاب.

لذا فإنه إن لم تتوافر تلك الأهلية وقت ارتكاب الجريمة، فلامحل لتوافر المسؤولية الجنائية التي يترتب عليها العقاب.

وذلك لأن الجنون والغيوبة الناشئة عن تعاطي العقاقير المخدرة سببا لامتناع المسؤولية الجنائية، ولا تقتضي الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية خضوعها لأحكام خاصة بصدد ضرورة توافر التمييز والإدراك فيمن يرتكب هذه الجريمة، فيتعين الرجوع بشأنها إلى القواعد العامة، إلا أن البحث يقتضي الوقوف عند مسألتين، أولهما التمييز الجنائي، وثانيهما أهلية الشخص المعنوي لتحمل المسؤولية الجنائية الضريبية.

فبالنسبة للتمييز الجنائي فإن مناطه بلوغ الشخص سن السابعة، "على أنه يلاحظ في صدد الجرائم الضريبية ان الفاعل فيها هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية والمقصود بالطرف السلبي هنا (الطرف الذي يفرض عليه القانون الضريبي التزاما بعمل أو امتناع عن عمل تجاه الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية، وعلى ذلك فإن فكرة الطرف السلبي للعلاقة الضريبية لا تقف عند حد المدين بالضريبة أو من يوجب القانون على أداء الضريبة، وإنما تتسع لكل شخص يلزمه القانون الضريبي بالقيام أو بالامتناع عن أداء غير ذلك من الأعمال، وتحديد من هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية أمر يتكفل به القانون وحده، فلا تستطيع الإدارة الضريبية بقرار منها، ولا الأشخاص باتفاقهم أن ينقلوا عبء الالتزام على شخص آخر لكي يعتبر طرفا سلبيا في هذه العلاقة) (39)، وعلى ذلك فإن "توافر التمييز الجنائي ببلوغ الشخص سن السابعة لا يكفي وحده لتوافر الأهلية الجنائية

(39) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دون دار نشر، القاهرة، 1956. ص 164.

للفاعل الأصلي للجريمة الضريبية، ولا بد من التنبيه هنا إلى أن هذه النتيجة ليست استثناء من قواعد الأهلية الجنائية، بل من الخطأ القول بأن سن التمييز الجنائي في الجرائم الضريبية يتفق مع سن التمييز المدني، لأن الأهلية المدنية ليست في هذه الحالة مناطاً لمسألة الفاعل الأصلي للجريمة الضريبية، وإنما هي في الواقع من الأمر مناط مقدرته على مباشرة الالتزام الضريبي نفسه، وبعبارة أخرى يمكن القول أن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية لا يباشر الالتزام الضريبي ما لم تتوافر لديه الأهلية المدنية، فإذا لم تتوافر هذه الأهلية سقط عنه عبء مباشرة الالتزام، فإن قام بفعل يعتبر مخالفة له فلا يقال بعدم مساءلته عن الجريمة على أساس عدم توافر الأهلية المدنية لديه، وإنما تأسيساً على أنه لم يكن أصلاً مكلفاً بمباشرة الالتزام الضريبي ومن ثم فلا يصح القول بأنه خالفه، هذا عن الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية، أما الشريك فيها فلا يشترط فيه بلوغ سن التمييز الجنائي، وعلة ذلك أن الشريك في الجريمة الضريبية هو غير الملتزم الضريبي، وبالتالي فلا ضرورة لأن تتوافر عنده الأهلية المدنية التي لم يقتضها القانون إلا لتحمل عبء الالتزام الضريبي" (40).

2- الخطأ العمدي وغير العمدي:

لا يكفي لوقوع الجريمة مجرد الإسناد المادي إلى مرتكبها، وإنما يتعين فوق ذلك تحقيق الإرادة الآثمة لدى الجاني، وهو ما يسمى بالإسناد المعنوي، فالجريمة لا تقع ما لم يتوافر خطأ في حق ارتكابها، وهذا الخطأ إما أن يكون عن عمد، أو عن غير عمد، وقد نصت المادة (43) قانون العقوبات الاتحادي رقم 3 لسنة 1987 على أن "يسأل الجاني عن الجريمة سواء ارتكبها عمداً أم خطأ ما لم يشترط العمد صراحة"، ويترتب على ذلك أنه حيث يسكت المشرع عن بيان الركن المعنوي في الجريمة يستوي العمد والخطأ فيها، وفيما يتعلق بجرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة (26) من القانون رقم 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية، فإن المشرع

نص صراحة على العمد في 5 بنود وذلك في الجرائم التالية (الامتناع عن سداد الضريبة أو الغرامات الادارية، تخفيض القيمة الفعلية أو عدم ضم الأعمال، تقديم معلومات أو بيانات خاطئة، إخفاء أو إتلاف مواد، تخفيض الضريبة المستحقة الدفع من خلال التهرب الضريبي أو التواطئ فيه) وأنت صورتان تجريميتان بألفاظ تفيد العمد في جريمتين وهما (تحصيل المبالغ مدعياً أنها ضريبة دون أن يكون مسجلاً، منع أو عرقلة موظفي الهيئة) فلفظ الادعاء لا يفيد الا العمد كما نعتقد ونستحب في هذا المعنى لفظي المنع او العرقلة وإن كنا غير جازمين في ذلك، حيث أن العرقلة قد تقع بسبب الخطأ والأهمال، بيد أن ما دفعنا الى هذا الاستصاحب ورود المادة (25) من القانون ذاته بتقييم الغرامات الإدارية والتي وردت في غالبها على أفعال أو امتناع عن أفعال قد تقع بالعمد أو الخطأ ومنها ما يؤدي إلى عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم، وعلى سبيل المثل ما ورد في البند م من المادة المشار إليها والتي نصت على المخالفة التالية "عدم قيام الشخص الذي يمارس الأعمال بتقديم التسهيلات لمدقق الضرائب بالمخالفة لأحكام المادة 21 من هذا القانون" وتنص المادة 21 على التعاون أثناء التدقيق الضريبي، وبذلك لا يتبقى معنى سوى الصور التجريبية الوارد في البند و من المادة (26) والتي أتت بـ 3 صور تجريبية وهي (1- سرقة 2- إساءة استخدام 3- التسبب في إتلاف) وثائق أو مواد في حوزة الهيئة، وهذا البند لم يحدد صراحة هل يشترط العمد لوقوع هذه الجرائم أو يكفي لوقوعها الخطأ غير العمدي، وإن كانت جريمة السرقة لا تقع إلا عمداً حسب الأصل وذلك أن من أخذ شيئاً معتقداً أنه له يخرج من نطاق جريمة السرقة، بيد أننا نرى أن إساءة استخدام الوثائق والمواد أو التسبب في إتلافها قد يقع بطريق الخطأ غير العمدي، وإن كان هذا قصد المشرع الإماراتي، فإننا نعتقد أن لم يصيب بخلط جرائم عمدية وغير عمدية في بند واحد الامر الذي قد يسبب اشكالات عند التطبيق.

"ومن اللافت أن هناك فريق من الفقه في القرن التاسع عشر ذهب إلى القول بأن الجرائم الضريبية يكفي لوقوعها توافر الجانب المادي دون المعنوي، بحجة أن مخالفة الالتزامات الضريبية لا يتطلب جهداً خاصاً، وأن قانون العقوبات الضريبي يهدف فقط إلى تحصيل الضرائب بخلاف

قانون العقوبات العام الذي يسعى للحفاظ على النظام الاجتماعي بالعقاب على مخالفة الالتزامات الخلقية، وأن تلك الوظيفة التي يقوم عليها قانون العقوبات الضريبي تحتم إخضاعه لقواعد جنائية قاسية منها الاكتفاء بوقوع الفعل المادي للجريمة لانعقاد المسؤولية الجنائية، هذا إضافة إلى صعوبة إثبات الخطأ العمدي أو غير العمدي في حق الخاضع للضريبة الذي يحرر إقراره محاطاً بسرية تامة" (41).

ومن جهتنا لا نؤيد ماذهب إليه هذا الفريق، ونرى أنه يجب اشتراط العمد صراحة في جميع جرائم التهرب الضريبي، لاستبعاد احتمال تطبيق النصوص بشكل غير سليم بسبب التفسير.

المبحث الثاني: صور وأنواع جرائم التهرب الضريبي

تمهيد وتقسيم

الواقع أن استقراء نص المادة 26 من القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 نجده قد نص على الصور الإجرامية بشكل شامل بحيث تضمنت المادة المذكورة أهم الصور المعاقب عليها والتي تُمثل صور التهرب الضريبي.

ولكن عند قراءة النصوص يتمعن نجد أن هناك بعض الصور التي أوردها المشرع في المادة المذكورة قد لا تمثل جريمة تهرب ضريبي بالصورة الصحيحة وذلك لعدم وجود ارتباط وثيق بينها وبين جريمة التهرب الضريبي وذلك من حيث مرتكب الفعل أو ماديات الفعل ذاته، وذلك أن بعض هذه الجرائم قد تقع من غير الخاضعين للضريبة، كما أن بعضها الآخر قد يقع على مواد أو أشياء ليست مرتبطة بالضريبة بشكل وثيق.

ونرى من جانبنا أن قيام المشرع بسردها في نص المادة إنما أتى لتصوير وجود ارتباط واقعي بين هذه الجرائم وجريمة التهرب الضريبي وليس لوجود ارتباط قانوني، لذا سنقوم في المبحث هذا بطرح تقسيم لتلك الجرائم يعتمد على معيار الأصالة والارتباط.

وسنقوم بتقسيم تلك الصور الإجرامية إلى نوعين، من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: جرائم التهرب الضريبي

المطلب الثاني: جرائم مُلحقة بالتهرب الضريبي

المطلب الأول: جرائم التهرب الضريبي

بعد ماسبق وأوضحناه عن الجريمة الضريبية وصورها التي أوردتها المُشرع الإماراتي في المادة 26 من القانون 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية. سوف نستعرض في هذا المطلب أهم تلك الصور الإجرامية وهي المُتعلقة بصفة أساسية بعملية التهرب الضريبي بشكل واضح، ومُرتبطة في الوقت ذاته بشخص الخاضع للضريبة والتي نرى أنها جرائم وثيقة الصلة بالتهرب الضريبي من ناحية ركنها المادي والمعنوي وهو ما سنتعرض له تفصيلاً

لذا سنقوم بالتعرض لتلك الجرائم الأصلية عبر ثلاثة فروع رئيسية وهم:-

الفرع الأول: جريمة امتناع الخاضع للضريبة عن سدادها

الفرع الثاني: جريمة الاحتيال الضريبي

الفرع الثالث: جريمة إخفاء وإتلاف الوثائق

الفرع الأول: جريمة امتناع الخاضع للضريبة عن سدادها

نصت المادة 26 من القانون 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية 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، كلا من:

أ. الخاضع للضريبة الذي قام بالامتناع 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

ولابد من العلم أنه 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، وتطبق المحكمة المختصة عقوبات التهرب الضريبي على أي شخص ثبت اشتراكه مباشرة أو متسبباً للتهرب الضريبي وفقاً للقانون الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 المشار إليه، كما أنه ودون 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.

وهاتين الصورتين اللتين أوردتهما المادة 26 والتي تُعد في حد ذاتها النموذج المثالي لجريمة

امتناع الخاضع للضريبة عن سدادها.

وبالإطلاع على القانون المصري نجد أن المادة رقم 68 من القانون رقم 67 لسنة 2016

بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة أوردت (19) تسعة عشر صورة إجرامية من صور التهرب الضريبي.

وفيما يخص جريمة امتناع الخاضع للضريبة عن سدادها عمداً نجد المشرع المصري قد أسهب في توصيف تلك الصورة التجريبية عبر تفصيلها لتبدأ من عدم قيام الخاضع للضريبة بالتقدم للتسجيل في المواعيد المحددة وانتهاءً بمحاولة تخفيض قيمة الضريبة المستحقة بما تشمله من مظاهر أخرى.

و واقع الأمر أن مجرد مقارنة أولية ما بين ما جاء في القانون الإماراتي ونظيره المصري نجد هناك عدة أوجه للاختلاف تتمثل فيما يلي:

أولاً: القانون المصري فصل في جريمة الامتناع و وضع المدة في القانون، وكذلك الحال في باقي الجرائم التعدد الكبير للصور الإجرامية المرتبطة بجرائم التهرب الضريبي لتصل إلى 19 صورة تجريبية.

ثانياً: قيام المشرع الإماراتي بالتزويد في الفقرة (أ) من نص المادة 26 من القانون حين نصت " أ. الخاضع للضريبة الذي قام بالامتناع عمداً عن سداد أية ضريبة مستحقة الدفع أو غرامات إدارية".

فالملاحظ أن المشرع الإماراتي قام بدايةً بالمساواة بين الامتناع عن سداد الضريبة وبين الامتناع عن دفع الغرامات الإدارية.

ونحن في رأينا نرى ان المشرع الإماراتي قد جانبه الصواب في تلك الفقرة وذلك لسببين:-

أولهما: غموض مصطلح " الغرامات الإدارية" وعدم تحديد المقصود بها

فهل يقصد المشرع كافة الغرامات الإدارية التي قد توقع على المؤسسة – وهي بحد ذاتها تتنوع لأسباب عدة ؟ أم يقصد فقط تلك المرتبطة بعدم أداء الضريبة او الإخلال بأي التزام مرتبط بها أو بالإجراءات الخاصة بها ؟

وثاني تلك الأسباب أن قيام المشرع بالمساواة بين جريمة الامتناع العمدي من قبل الخاضع للضريبة عن سدادها وبين مجرد عدم تسديد الغرامات الإدارية يمثل مقارنة بين تلك الصورتين من حيث الجسامة وهو ما لائراه متفقاً مع سياسة العدالة العقابية.

الفرع الثاني: جريمة الاحتيال الضريبي

ج - الشخص الذي قام بفرض وتحصيل مبالغ من عملاته مدعياً أنها ضريبة دون أن يكون مسجلاً
 ز - الشخص الذي قام عمداً بتخفيض الضريبة المستحقة الدفع من خلال التهرب الضريبي أو التواطؤ
 في التهرب الضريبي

تقع جريمة الاحتيال الضريبي مخالفة للالتزام بأداء الضريبة، وفي هذا القدر تشترك جريمة الاحتيال الضريبي مع جريمة الامتناع عن أداء الضريبة أو التأخر في أدائها، إلا أنهما يختلفان فيما يتطلبه الاحتيال الضريبي من اللجوء إلى بعض الطرق الاحتيالية التي يحقق بها الجاني غرضه في التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وهو ما يؤدي إلى اعتبارها جريمة إيجابية خلافاً للجريمة الأخرى (42)، وللاحتيال الضريبي العديد من الصور، منها ما يتعلق بتخفيض القيمة الفعلية للأعمال الفعلية لأعماله أو بعدم ضم أعماله المرتبطة، وذلك بقصد عدم الوصول إلى حد التسجيل المطلوب، كما أنها قد تقع بإخفاء أو إتلاف مستندات أو وثائق عمداً مع أنه ملزم بحفظها وتغييرها للهئية، كما أنها قد تكون بتخفيض الضريبة المستحقة الدفع عمداً من خلال التهرب الضريبي أو التواطؤ فيه.

وقبل الشروع في الحديث عن جرائم الاحتيال الضريبي لا بد أن نتعرف على الطرق الاحتيالية في جريمة الاحتيال الضريبي، وما إذا كان يتعين الرجوع في هذا الصدد إلى معنى الاحتيال في جريمة النصب أم يتعين تفسير هذا الاحتيال تفسيراً خاصاً، وقد ذهب البعض إلى أن الشارع يتطلب لتوافر جريمة الاحتيال الضريبي استعمال طرق احتيالية بالمعنى المقصود في جريمة النصب، وبموجب قانون الإمارات العربية المتحدة، فإن الاحتيال يعني القيام بحيازة أو استلام أموال

(42) د. أحمد فتحي سرور الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 310.

أو سلع منقولة يمتلكها شخص آخر من خلال الوسائل الاحتيالية، ولكي تكون هذه الوسائل احتيالية، فيجب أن تنفع الضحية بتسليم الأموال أو البضائع أو الممتلكات إلى الجاني، وفي حين يعتبر الخداع جانبًا ضروريًا للاحتيال، فإنه لا يكفي في حد ذاته ليشكل الجريمة، ويعتبر الاحتيال قد وقع فقط عندما ينطوي الفعل على كل من الخداع واستخدام الوسائل الاحتيالية للحصول على الممتلكات أو الأصول (43)، والغاية من الطرق الاحتيالية هو الإخفاء، إلا أن الإخفاء مجرد طريق للاحتيال، والواقع من الأمر أنه في تفسير الطرق الاحتيالية في جريمة الإخلال بواجب أداء الضريبة لا يتطلب القانون أن تصل هذه الطرق إلى مرتبة الطرق الاحتيالية المكونة لجريمة النصب (44).

ولابد من العلم أن جريمة الاحتيال الضريبي باعتبارها من الجرائم الضريبية تتميز بطبيعة خاصة عن جريمة النصب (الاحتيال)، وهي من الجرائم العادية، وقد حرص المشرع على تحديد هذه الطرق بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو باعتماد بيانات غير صحيحة، مما يفيد صراحة أن المشرع لا يتطلب قدرًا من الاحتيال سوى مباشرة أحد الأفعال التي حددها.

وقد فرق المشرع الإماراتي بين الاحتيال والخداع أو النصب، ويتضح ذلك في قرار محكمة تمييز دبي التي أقرت أن "فعل الكذب في حد ذاته لا يؤدي إلى حدوث الاحتيال، ويتعين تحديد وسائل كل من الخداع والاحتيال في الحصول على ممتلكات أو أصول من أجل ارتكاب الجريمة، وأن مجرد الأقوال والادعاءات المزيفة ليست كافية كي تتحقق وسائل الاحتيال، وأوضحت المحكمة أن الكذب يجب أن يكون مصحوبًا بأفعال مادية أو مظاهر خارجية تتسبب في جعل الضحية يعتقد في حقيقة الكذب ويُسلم أمواله نتيجة لهذا الاعتقاد، وتعرف المادة 399 من قانون العقوبات عنصر الجريمة باستخدام الوسائل الاحتيالية على أنه يشكل أي من الإجراءات التالية المرتكبة بقصد خداع الآخرين، وفيما يتعلق بالخداع فإنه يقصد به الحصول على السيطرة أو التصرف في الممتلكات التي

(43) المادة 399 من قانون العقوبات الاتحادي لدولة الإمارات العربية المتحدة رقم (3) لسنة 1987 وتعديلاته.
 (44) د. محمد رشاد، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في التشريع المالي المصري، القاهرة، 1947، دون دار نشر، ص 302 - 304.

لا يحق للمحتال التصرف فيها، فإنه من الممكن أن تكون الكذبة العادية دون أداة خارجية بمثابة احتيال، وقد تم وضع هذا القانون ليشمل الحالة التي يعتقد فيها الضحية بصحة المعاملة المالية حتى ولو لم يقدم مرتكب الجريمة ادعاءات محددة بشأن منصبه أو صفته، وحتى إذا تم استخدام اسم مزيف أو صفة زائفة كجزء من كذبة عادية ودون دعم من أداة خارجية فإن هذه الأعمال لا تزال خادعة وينبغي معاقبة مرتكبها وفقاً لقانون الاحتيال، وفي هذه الحالات، إذا رأت الضحية أن هوية المتهم صحيحة دون وجود الأدلة المصاحبة المعتادة فإن المحتال لا يزال مذنباً بانتحاله اسم مزيف أو صفة مزيفة، ومن المهم ملاحظة أن الخداع يمكن أن يتم في أشكال كثيرة، ولكن حينما وقع كتابة فإنه يمكن أيضاً أن يشكل تزويراً" (45).

و واقع الأمر بأن التشريعات الضريبية بما في ذلك الإماراتي والمصري تفرض على الملتزم الضريبي واجب الصدق في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية تقديراً لما يجب أن تقوم عليها العلاقة الضريبية من تفاهم وإقناع بعدالة الالتزامات الضريبية المفروضة عليهم، فعاقب على التزوير فيها مع أنها لا تمس إلا مركزاً شخصياً للمقر، وعلى ذلك فإن الإدارة الضريبية لا تنتظر تعزيز الأقوال التي تبدو من الملتزم الضريبي بما يؤيدها، ولا يمكن القول بأن الإدارة الضريبية قد استسلمت لمجرد أكاذيب مرسله غير مؤيدة طالما أن القانون الضريبي قد فرض واجب الصدق على من يقدم هذه الأقوال، هذا إلى أننا ليس حياء جريمة نصب بالمعنى المقصود في قانون العقوبات، وإنما بصدد أعمال غير مشروعة تقترب بإخلال الخاضع للضريبة بالالتزام بأداء الضريبة، وهذا دفع بعض الفقهاء إلى المناداة باعتبار الاحتيال الضريبي جريمة إدارية يوكل أمر توقيع الجزاء عنها إلى الإدارة الضريبية (46).

(45) قرار محكمة تمييز دبي الصادر في الحكم رقم (19) لعام 1995.
 (46) د. أحمد فتحي سرور الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 312.

وقد حددت المادة (26) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية الطرق الاحتيالية، حيث نصت المادة على أنه يعاقب بالحبس والغرامة التي لا تتجاوز خمسة أضعاف مقدار الضريبة التي تم التهرب منها، أو بإحدى هاتين العقوبتين كلا من:

أ. الخاضع للضريبة الذي قام عمدا بتخفيض القيمة الفعلية لأعماله أو بعدم ضم أعماله

المرتبطة، وذلك بقصد عدم الوصول إلى حد التسجيل المطلوب

ب. الشخص الذي قام بفرض وتحصيل مبالغ من عملائه مدعيا أنها ضرورية دون أن يكون

مسجلا

ه. الشخص الذي قام عمدا بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة

ح. الشخص الذي قام عمدا بتخفيض الضريبة المستحقة الدفع من خلال التهرب الضريبي أو

التواطؤ في التهرب الضريبي

وهذه الطرق التي حددها القانون تعتبر من طرق الاحتيال الضريبي، وكافة هذه الطرق

تدور حول فكرة إعطاء بيانات غير صحيحة لإسقاط الخاضع للضريبة بعض عناصر أرباحه

التجارية في الإقرار المقدم منه إلى الإدارة الضريبية يتوافر به الاحتيال المذكور في القانون، ولا

يشترط أن يكون الإخفاء نتيجة وقائع إيجابية كاصطناع فواتير شراء صفقات وهمية واصطناع

فواتير بالمصروفات أو تمزيق فواتير شراء بعض البضائع، وإنما قد يتحقق الإخفاء نتيجة وقائع

سلبية مثل إسقاط عناصر الإيرادات، أو إغفال قيد بعض المبيعات.

ونظرة إلى التشريع المصري نجد أن المادة 68 من قانون رقم 67 لسنة 2016 لم تأت

بنص مماثل لذلك الذي أتت به المادة 26 من القانون الإماراتي فقرة (ج) - الشخص الذي قام بفرض

وتحصيل مبالغ من عملائه مدعيا أنها ضرورية دون أن يكون مسجلا "

ومن ناحيتنا نرى ان قيام أي شخص بالاستيلاء على مال الغير دون وجه حق باستخدام

وسائل إحتيالية هو في حد ذاته الركن المادي المُشكل لجريمة الاحتيال.

حيث تنص المادة 399 من قانون العقوبات الاتحادي لدولة الإمارات العربية المتحدة رقم (3) لسنة 1987 وتعديلاته.

"يعاقب بالسجن أو بالغرامة كل من توصل إلى الاستيلاء لنفسه أو لغيره على مال منقول أو سند أو توقيع هذا السند أو إلى إلغائه أو إتلافه أو تعديله، وذلك بالاستعانة بطريقة احتيالية أو باتخاذ اسم أو صفة مزيفة بغرض خداع المجني عليه وحمله على تسليم تلك الأموال.

ويعاقب على الشروع بالحبس مدة لا تتجاوز سنتين أو بدفع غرامة لا تزيد على عشرة آلاف درهم إماراتي".

وبهذا نرى أن المشرع قد أضاف تلك الصورة الإجرامية في غير محلها.

الفرع الثالث: جريمة إخفاء وإتلاف الوثائق

إن القانون قد منح موظفي الإدارة الضريبية المهتمين بصفة الضبط القضائي سلطة الاطلاع على الدفاتر والمستندات وغيرها من الأوراق الضريبية، وتأكيدا لهذه السلطة وحتى تباشر الإدارة الضريبية سلطتها في الرقابة الضريبية، فقد أوجب القانون الضريبي على من يحوز الأوراق الضريبية التي يرغب مأمور الضرائب في الاطلاع عليها أن يقدمها له عند طلبها، وعاقب على الامتناع عن تقديمها، حيث نص القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية على أنه ودون 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، الشخص الذي قام بمنع أو عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم (47).

"ولذا يتعين على من يحوز الأوراق الضريبية المراد الاطلاع عليها أن يقدمها إلى مأمور الضرائب عند كل طلب، ويتحقق الامتناع بعدم تقديم هذه الأوراق عند طلبها ولو لم يسبقه إعلان

(47) القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، الباب الخامس، المادة (26).

سابق، ولا يحول دون وقوع الجريمة أن يطلب المتهم من مأمور الضرائب الاطلاع على هذه الأوراق بعد سبق امتناعه عن تقديمها إليه، ويعتبر غلق الخاضع للضريبة لمحلّه في الوقت الذي حدده مأمور الضرائب للاطلاع على الأوراق الضريبية بمثابة امتناع عن تقديم الأوراق الضريبية، وقد قضى مجلس الدولة الفرنسي بأنه يعد امتناعاً أن يغلق الممول بأب منشأته في الوقت الذي حدده له مندوب الإدارة الضريبية للاطلاع على الأوراق الضريبية⁽⁴⁸⁾، ويشترط أن يتم الاطلاع على الأوراق الضريبية في المكان الذي توجد به هذه الأوراق المراد الاطلاع عليها، وفي أثناء ساعات العمل العادي، والمراد بساعات العمل العادي أوقات العمل بالنسبة إلى المنشأة أو الشخص الذي ترى الإدارة الضريبية استعمال سلطتها في الاطلاع لديه، لا أوقات العمل العادي للإدارة الضريبية، وإذا وجه مأمور الضرائب خطاباً إلى الخاضع للضريبة لإحضار دفاتره ومستنداته الضريبية إلى مكتبه بالإدارة أو طالبه بتقديمها إليه في غير الساعات المحددة لعمله فامتنع عن تقديم هذه الأوراق لا يعد هذا الامتناع جريمة (49).

وقد أوجب المشرع في بعض الأحوال حماية للمصلحة الضريبية أن يمنع كل من يحوز أوراقاً تفيد في التحقيق من صحة تنفيذ القانون الضريبي عن إتلاف هذه الأوراق قبل انقضاء مدة التقادم التي تسقط بعدها حق الحكومة في المطالبة بالضرائب التي يقرها هذا القانون، ويتحقق إتلاف الأوراق الضريبية بجعلها غير صالحة للغرض الذي أعدت من أجله مما يؤدي إلى الحيلولة دون الاستفادة منها في التحقيق من صحة تطبيق القانون الضريبي، ويتعين أن يرد الإتلاف على المحررات والأوراق الضريبية الأخرى المشار إليها في جريمة الامتناع السابقة، ويشترط أن تكون الأوراق المتلفة صالحة لإثبات ما يراد معرفته بشأن ضريبة لم يسقط بعد حق الحكومة في المطالبة بها، ولا يحول دون وقوع الجريمة أن تكون الأوراق الضريبية محل الإتلاف مملوكة للمتلف نفسه، وهنا تبدو الحكمة من أفراد نص خاص لهذه الجريمة، وعدم ترك العقاب عليها للقواعد العامة، حيث

(48) د. أحمد فتحي سرور الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 368.

(49) د. مرسي فهمي، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، دون دار نشر، 1956، الجزء الثاني، ص 55.

نص القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية على أنه ودون 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، الشخص الذي قام عمداً بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة، وكذلك الشخص الذي قام بسرقة أو إساءة استخدام أو التسبب في إتلاف وثائق أو مواد أخرى في حوزة الهيئة⁽⁵⁰⁾، فالقانون لا يعاقب من أتلف الأوراق الضريبية وحسب، بل يعاقب أيضاً كل من تسبب في إتلافها، وعلّة تجريم هذا الإتلاف ولو صدر من مالك الأوراق المتلفة هو ما أراد به القانون من أحكام الرقابة الضريبية بفرض بعض الواجبات التي من شأنها تمكين الإدارة من التحقق من صحة تطبيق القانون الضريبي.

ويجدر بنا الإشارة إلى أن هذه الجريمة عمدية، يتعين فيها توافر القصد الجنائي العام، فلا عقاب على الإتلاف غير العمدي، ويتعين أن يعلم الجاني بحقيقة الأوراق التي أتلفها، وأنه لم يسقط بعد حق الحكومة في المطالبة بالضريبة وفي القانون الإماراتي فإن مدة مسك السجلات الضريبية غير العقارية (5) سنوات، وفقاً لنص المادة رقم (3) من قرار مجلس الوزراء رقم 36 لسنة 2017 بشأن اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية، ويجب أن تتجه إرادة الجاني إلى الإتلاف، فلا عقاب إذا شب حريق في منشأة الخاضع للضريبة تسبب في إتلاف ما لديه من دفاتر ومستندات، ومتى توافر هذا القصد وقعت الجريمة دون ما حاجة إلى تطلب قصد خاص، أي قصد التهرب من أداء الضريبة⁽⁵¹⁾.

(50) القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، المادة (26).
 (51) د. أحمد فتحي سرور الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 372، 373.

المطلب الثاني: جرائم مُلحقة بالتهرب الضريبي

بعد تعرضنا بالتفصيل في المبحث السابق للجرائم التي تُعد - من وجهة نظرنا - جرائم تهرب ضريبي أصلية تعين علينا في هذا المبحث التطرق لباقي الصور والمظاهر الإجرامية التي نصت عليها المادة (26) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية وهذه الصور هي:

ح. الشخص الذي قام بسرقة أو إساءة استخدام أو التسبب في ائتلاف وثائق أو مواد أخرى في حوزة الهيئة.

و. الشخص الذي قام بمنع أو عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم.

لذا سنتعرض في هذا المطلب لدراسة تلك الصور الإجرامية من خلال الفرعين التاليين

الفرع الأول: جرائم التعدي على المستندات والوثائق

الفرع الثاني: جرائم منع ومقاومة السلطات

الفرع الأول: جرائم التعدي على المستندات والوثائق بحوزة الجهة الحكومية المعنية بتحصيل الضريبة

هذه الصورة الإجرامية التي نص عليها المشرع قمنا بإدراجها في الجرائم الملحقة بالتهرب الضريبي، لكونها غير متعلقة أو مرتبطة قانوناً بالعمليات الضريبية سواء التسجيل، أو تقديم الإقرارات، أو سداد الضريبة، وغيرها من العمليات الأخرى.

حيث نصت الفقرة ح من نص المادة 26 من القانون على:

ح. الشخص الذي قام بسرقة أو إساءة استخدام أو التسبب في ائتلاف وثائق أو مواد أخرى في حوزة

الهيئة

لكن يبدو أن المشرع الإماراتي قد قام بإدراج تلك الفقرة كضمانة لاستمرارية قيام الجهة الحكومية المعنية (الهيئة الاتحادية للضرائب) في القيام بأعمالها وضمن إزالة أي عوائق قد تعترض القيام بتلك الأعمال وإنجازها.

وباستقراء النص القانوني لتلك الصورة الإجرامية وتحليل ماتضمنه من أفعال مادية نجده يتلخص في الأمور التالية:-

- أولاً:- جريمة السرقة
- ثانياً:- إساءة الاستخدام
- ثالثاً:- التسبب في الإلتلاف

و واقع الأمر ان تلك الجريمة تفترض بدايةً أن تكون تلك الوثائق والمواد موجودة في حوزة الهيئة (الهيئة الاتحادية للضرائب)

لذا فلا محل للتجريم إذا كانت تلك الوثائق أو المستندات أو غيرها من المواد موجودة لدى أي أطراف أخرى حتى لو كانت جهات خاصة أو هيئات حكومية.
فمع صراحة النص لايجوز القياس خاصة فيما يتعلق بالتجريم.

كما يتصور أن تقع تلك الجرائم من شخص الخاضع للضريبة أو من أي شخص آخر، وذلك في ظل عمومية النص " الشخص الذي قام ب....."

ولابد أن نشير أن عمومية النص القانوني حين ذكر " الشخص الذي قام ب....." أو أي مواد أخرى " تفتح الباب للتعدي على أي أصول أو ممتلكات أو مواد أخرى لدى الهيئة (الهيئة الاتحادية للضرائب) حتى وإن لم تكن مرتبطة تلك المواد بأي وثائق أو مستندات ضريبية.

لذا يتصور وقوعها على المرافق والأجهزة وغيرها من المواد.

ونستعرض فيما يلي أهم الصور التجريبية التي أوردتها المشرع

أولاً: جريمة السرقة

لذا يجب التفرقة هنا بين القائم بالركن المادي للسرقة وفقاً للصورتين التاليتين:

الصورة الأولى: ارتكاب الشخص الخاضع للضريبة لجريمة السرقة

عرفت المادة 382 من قانون العقوبات الاتحادي بأنها "اختلاس مال منقول مملوك لغير الجاني"

لذا لا يمكن تصور أن تقع تلك الجريمة من الشخص الخاضع للضريبة على الإقرارات

الضريبية والمستندات وكافة الأوراق والملفات الخاصة بنشاطه التجاري، لكونه ورغم تقديمه للوثائق

والإقرارات والمستندات المتعلقة بالضريبة فهي مازالت مملوكة له.

لكن يتصور وقوع السرقة من الشخص الخاضع للضريبة فقط على باقي الأمور التي قد

تكون مملوكة للهيئة مثل الملفات الأخرى أو الممتلكات المنقولة مثل الأجهزة وخلافه.

الصورة الثانية: ارتكاب أشخاص غير خاضعين للضريبة لجريمة السرقة

وهذه الصورة تنطبق على أي من الأشخاص الخاضعين للضريبة في حال قيامه بسرقة أي

من المواد أو المستندات أو الوثائق الموجودة لدى الهيئة الاتحادية للضرائب.

ونحن من جانبنا نرى أنه كان من الأفضل والأكثر توافقاً مع القواعد العامة للتجريم والعقاب

أن يستبدل المشرع كلمة "سرقة" بكلمة "استيلاء" أو "استيلاء بدون وجه حق" حتى تنطبق تلك

الفقرة على كافة القائمين بالاستيلاء على مباحوزة الهيئة من مستندات أو أوراق.

وبالرجوع إلى قانون العقوبات الاتحادي نجد نص في المادة 389 على أنه "يعاقب بالحبس

مدة لا تقل عن سنة إذا وقعت السرقة على مال مملوك لأحد الجهات الحكومية"

وفيما يتعلق بالقانون المصري نجده لم يورد أي نص مشابه لذلك الذي نصت عليه المادة 26 من القانون الإماراتي فقرة (ح) والمتعلقة بسرقة أو إساءة استخدام أو التسبب في اتلاف وثائق أو مواد أخرى في حوزة الهيئة.

وبالإطلاع على قانون العقوبات الاتحادي 3 لسنة 1987 وتعديلاته بصورة عامه نجده نص في المادة رقم 202 على أنه "يعاقب بالسجن المؤقت من خرب بأية وسيلة مصنعاً أو أحد ملحقاته أو مرافقه أو مستودعاً للمواد الأولية أو المنتجات أو السلع الاستهلاكية أو غير ذلك من الأموال الثابتة أو المنقولة المعدة لتنفيذ خطة التنمية" وتنص المادة 278 من على أنه "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على خمس سنوات كل من نزع أو اتلف أو استولى بغير حق على أوراق أو مستندات أو أشياء مودعة بناءً على حكم أو أمر قضائي أو إداري في الأماكن المعدة لحفظها أو مُسلمة إلى شخص كلف بالمحافظة عليها، وتكون العقوبة السجن المؤقت إذا كان الجاني هو الحارس أو المكلف بحفظ هذه الأشياء.

وإذا استعان الجاني في ارتكاب الجريمة بأعمال العنف على الأشخاص عد ذلك ظرفاً مشدداً"

ومن جانبنا نرى أنه كان من بإمكان المشرع الاكتفاء بهذا النصوص لتجريم الأفعال التي نصت عليها البند ح، وبشكل خاص في جريمة اتلاف الاشياء التي تحوزها الجهات الحكومية بنا على حكم أو أمر قضائي أو إداري.

الفرع الثاني: جرائم منع وعرقلة موظفي الهيئة الضريبية

الشخص الذي قام بمنع أو عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم حسناً فعل المشرع الإماراتي حين نص على تلك الصورة الإجرامية، فمن المعروف أن القائمين على تنفيذ السياسة الضريبية للدولة هم الموظفين القائمين على مراجعة ومراقبة ومتابعة كافة العمليات الضريبية والمقصود بهم هم موظفو الهيئة الاتحادية للضرائب.

وقد يذهب قائل إلى أنه لاداعي لإيراد تلك الصورة التجريبية إلى نص جريمة التهرب الضريبي بدعوى أن منع الموظف العام وعرقلة يتم التصدي لها وفق القواعد العامة للقانون الجزائري.

لكننا لا نتماشى مع هذا الرأي المُفترض ونؤيد تماماً ما ذهب إليه المشرع الضريبي وذلك أن القواعد القانونية الخاصة بحماية الوظيفة العامة تتعرض فقط لصور التعدي على موظفي الهيئة ومقاومتهم بالقوة والعنف حيث تنص المادة 249 من قانون العقوبات الاتحادي رقم 3 لسنة 1987 على أنه "يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ستة اشهر وبغرامة لا تقل عن خمسين ألف درهم كل من تعدى على موظف عام أو مكلف بخدمة عامة أو قاومه بالقوة أو بالعنف، وذلك أثناء أو بسبب تأدية وظيفته أو خدمته، وتكون العقوبة الحبس مدة لا تقل عن سنة وبالغرامة التي لا تقل عن خمسين ألف درهم إذا حصل مع التعدي أو المقاومة ضرب"

وباستقراء وتحليل نص المادة السابقة نجدها تحصر صور الحماية لموظفي الهيئة فقط في حال التعدي عليهم ومقاومتهم، مع اشتراط أن يتم ذلك بحدوث تعدي أو مقاومة يصاحبها قوة أو عنف.

لكنها لم تُعالج أو تتعرض لبعض مظاهر منعهم عن تأدية اعمالهم أو عرقلتها باستخدام أساليب أخرى غير العنف والقوة.

كمثال أن يتهرب الخاضع للضريبة من مقابلة الموظفين التابعين للهيئة بدون أسباب مقبولة، أو يصطنع أموراً وهمية (قانونية او مادية) قد تُشكل عائقاً أمام موظفي الهيئة وتمنعهم من القيام بواجباتهم.

وبمقارنة تلك الصورة التجريبية التي وضعها المشرع الإماراتي في المادة 26 بنظيرتها في قانون ضريبة القيمة المضافة المصري

تنص المادة 66 من قانون 67 لسنة 2016 بشأن ضريبة القيمة المضافة على مايلي

" ويُعدُّ مخالفةً لأحكام هذا القانون الحالات التالية:

.....

5- عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة

والتفتيش والمعاينة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها

والملاحظ هنا أن التشريعين الإماراتي والمصري قد انتهجا ذات النهج بشأن إيراد تلك

الصورة التجريبية كأحد صور التهرب الضريبي.

لكن يظل الاختلاف في التكييف القانوني لتلك الصورة التجريبية الخاصة في العقاب عليها

أيضاً سواء من حيث التشدد أو التخفيف وهو ما سنتعرض له في الفصل الثالث من هذا البحث.

الفصل الثاني: نطاق تطبيق القانون الضريبي والضبطية القضائية

تمهيد وتقسيم:

سأقوم في هذا الفصل بتناول نطاق تطبيق القانون الضريبي والضبطية القضائية، وفيه سأعرض للنطاق الزماني والمكاني، وتحديد الأشخاص الخاضعين للنص العقابي سواء بصفة أصلية أو جراء مساهمتهم واشتراكهم في الجريمة مع التعرض لنظام الضبطية القضائية الخاصة بجريمة التهرب الضريبي، وذلك من خلال ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: النطاق الزماني والمكاني للتطبيق
- المبحث الثاني: الشخص الخاضع للضريبة
- المبحث الثالث: نظام الضبطية القضائية في الجرائم الضريبية

المبحث الأول: النطاق الزماني والمكاني للتطبيق

مقدمة:

يبدأ سريان النص الجنائي منذ العمل به، فإنه من مقتضيات مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات عدم تطبيق النصوص الجنائية بأثر رجعي، ولا خلاف في تطبيق هذه القاعدة على الجرائم الضريبية التي تخضع لها، ولا يؤثر على تطبيق هذه القاعدة النص على سريان قانون الضريبة على الماضي، كما أنه من القواعد المسلم بها أيضا في القوانين الجنائية الحديثة قاعدة الإقليمية، أي إقليمية القوانين الجنائية أو قانون العقوبات، بمعنى أن هذا القانون ينطبق على كل ما يقع في إقليم الدولة من جرائم بغض النظر عن جنسية مرتكب هذه الجرائم، دون أن يمتد إلى ما يقع في الخارج من جرائم، وذلك احتراما لمبدأ سيادة الدولة على إقليمها، ولما كان النشاط الإجرامي في الجريمة الضريبية يتمثل في مخالفة احد الالتزامات الضريبية، فان الفاعل الأصلي في هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام، أي الطرف السلبي في العلاقة الضريبية التي ينشئها القانون الضريبي،

وهذه العلاقة الضريبية طرفها الإيجابي هو الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية المختصة والهيئات المحلية إذا ما كانت الضريبة محلية، وهي تملك سلطة تنفيذ الالتزام الضريبي، وطرفها السلبي هو المخاطب بالقاعدة الضريبية، وعليه التزام ضريبي بأداء الضريبة، وهذا الالتزام هو نوع من أداء عمل معين، وفي هذا المبحث سوف نتناول كافة هذه النقاط من خلال المطالب التالية:

- **المطلب الأول: نطاق تطبيق القانون من حيث الزمان**
- **المطلب الثاني: نطاق تطبيق القانون من حيث المكان**

المطلب الأول: نطاق تطبيق القانون من حيث الزمان

من القواعد الرئيسية أنه يبدأ سريان النص الجنائي منذ العمل به، حيث أن من مقتضيات مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات عدم تطبيق النصوص الجنائية بأثر رجعي، بيد أنه قد تطرأ على هذا المبدأ بعض الاستثناءات، وفي هذا المبحث سنتعرض للقاعدة العامة في تطبيق القانون من حيث الزمان والاستثناءات الواردة عليها بشأن العقوبات الضريبية، وذلك من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: القاعدة العامة في تطبيق قانون العقوبات من حيث الزمان

الفرع الثاني: الاستثناءات الواردة على القاعدة

الفرع الأول: القاعدة العامة في تطبيق قانون العقوبات من حيث الزمان:

كم أشرنا فإن من القواعد الأساسية بدأ سريان النص الجنائي منذ العمل به، حيث أن من مقتضيات مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات عدم تطبيق النصوص الجنائية بأثر رجعي، "ولا خلاف في تطبيق هذه القاعدة على الجرائم الضريبية التي تخضع لها، ولا يؤثر على تطبيق هذه القاعدة النص على سريان قانون الضريبة على الماضي، حيث لا تؤثر رجعية الضريبة على إطلاق قاعدة عدم شرعية الجرائم والعقوبات، فلا يجوز مثلاً في حالة فرض الضريبة بأثر رجعي على إيرادات سنة سابقة على العمل بالقانون الجديد ان يسأل الخاضع للضريبة لعدم تقديمه اقرار على هذه

الإيرادات، وبالنسبة إلى الضرائب ذات النطاق السنوي كالضرائب على الأرباح التجارية والصناعية يصح فرضها في أي وقت من السنة دون أن يكون في ذلك معني الرجعية، وإنما هو مجرد تطبيق للأثر المباشر لقانون الضريبة" (52).

"ومن ناحية أخرى فإنه لتحديد دين الضريبة يجب الرجوع إلى القانون المعمول به وقت حصول الواقعة المنشئة للضريبة لا وقت صدور قرار ربطها فمثلا إذا صدر قانون بعد حصول الواقعة المنشئة للضريبة يقرر رفع سعر الضريبة أو الإعفاء منها، فإن الضريبة تظل كما هي محكومة بالقانون القديم، إلا إذا نص القانون الجديد على عكس ذلك صراحة، وعلّة ذلك أن دين الضريبة ينشأ بحصول الواقعة المنشئة لها لا من يوم صدور قرار الإدارة الضريبية بربط الضريبة، فهذا القرار الأخير في حقيقته ليس إلا كاشفاً لدين الضريبة وليس منشئاً له، وإذن فلا يقال برجعية قانون الضريبة على مدة سابقة على صدوره طالما أن الواقعة المنشئة للضريبة لم تكن قد حصلت وفقاً لقانون سابق.

وخلاصة ما سبق أن قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات تنطبق على إطلاقها على العقوبات الضريبية، ولا يؤثر فيها النص على رجعية قانون الضريبة، لأن هذه الرجعية يقتصر نطاقها في هذه الحالة على الجانب الضريبي دون الجانب الجنائي، وذلك أن تعديل أساس الضريبة أو ربطها ليس عقوبة.

وبالحديث عن نطاق القاعدة بالنسبة إلى النصوص الاجرائية فالأصل فيها أن النصوص الإجرائية تسري بأثر مباشر من يوم نفاذها ولو كانت عن جرائم وقعت قبل ذلك، ويتعين الرجوع إلى القواعد العامة في قانون الإجراءات الجزائية والتي بمقتضاها تسري النصوص الإجرائية الجديدة بأثر مباشر على الدعاوى التي لم يتم الفصل فيها نهائياً" (53).

(52) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 72-73
 (53) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 74-77

وقد نصت المادة (13) من قانون العقوبات الإماراتي على أنه في حال صدر بعد وقوع الجريمة وقبل الفصل فيها بحكم بات قانون أصلح للمتهم فهو الذي يطبق دون غيره، وإذا صدر بعد صيرورة الحكم باتا قانون يجعل الفعل أو الترك الذي حكم على المتهم من أجله غير معاقب عليه يوقف تنفيذ الحكم وتنتهي آثاره الجنائية ما لم ينص القانون الجديد على خلاف ذلك، فإذا كان القانون الجديد مخففا للعقوبة فحسب فالمحكمة التي أصدرت الحكم البات بناء على طلب النيابة العامة أو المحكوم عليه – إعادة النظر في العقوبة المحكوم بها في ضوء أحكام القانون الجديد (54).

ويتوجب علينا تعريف النصوص الموضوعية قبل الحديث عن نطاق القاعدة بالنسبة إلى هذه النصوص الموضوعية، ويقصد بها تلك القواعد التي تحدد الجرائم والعقوبات وما يتعلق بها من حيث الإباحة والمسؤولية والعقاب، والقاعدة هي عدم رجعية القوانين الجنائية، ومنها العقوبات الضريبية، إلا أن البحث قد صار في هذا الصدد عن مدى تطبيق ما نصت عليه المادة (13) من قانون العقوبات من أنه في حال صدر بعد وقوع الجريمة وقبل الفصل فيها بحكم بات قانون أصلح للمتهم فهو الذي يطبق دون غيره، ويرجع في تحديد زمن الجريمة إلى وقت وقوع الفعل بصرف النظر عن وقت تحقيق نتيجته، وهذا الأمر نصت عليه المادة (12) والتي ذكرت أنه يعاقب على الجريمة طبقا للقانون النافذ وقت ارتكابها والعبرة في تحديده بالوقت الذي تمت فيه أفعال تنفيذها دون النظر إلى وقت تحقيق نتيجتها (55)، على أنه إذا صدر قانون أو عدة قوانين لاحقه للجريمة وقبل الفصل فيها بحكم بات يتبع أصلحها للمتهم، وكذلك يتبع الأصلح له من نصوصها إذا كانت التجزئة ممكنة، وإذا صدر بعد الحكم البات قانون يجعل الفعل الذي حكم على المتهم من أجله غير مخل لجزاء يوقف تنفيذ الحكم وتنتهي آثاره الجزائية، أما إذا جاء القانون الجديد مخففا للجزاء للمحكمة التي أصدرت الحكم البات أن تنتظر في تطبيق أحكام القانون الجديد بناء على طلب المحكوم

(54) قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016.

(55) قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016.

عليه أو النيابة العامة، وهذا وفقا للمادة (13) التي جاء فيها أنه إذا كان القانون الجديد مخففا للعقوبة فحسب فالمحكمة التي أصدرت الحكم البات بناء على طلب النيابة العامة أو المحكوم عليه – إعادة النظر في العقوبة المحكوم بها في ضوء أحكام القانون الجديد (56).

واستثناء من أحكام المادة (13) في قانون العقوبات الإماراتي إذا صدر قانون بتجريم فعل أو ترك أو بتشديد العقوبة المقررة له وكان ذلك مؤقتا بفترة محددة أو كانت قد دعت لصدوره ظروف استثنائية طارئة فإن انتهاء الفترة المحددة لسريانه أو زوال الظروف الاستثنائية الطارئة لا يمنع من إقامة الدعوى الجنائية على ما وقع من جرائم خلالها، ولا يحول دون تنفيذ العقوبة التي يكون قد حكم بها على أساس ذلك القانون (57)، ويسري القانون الجديد على ما وقع قبل نفاذه من الجرائم المستمرة أو المتتابعة أو جرائم العادة التي يستمر على ارتكابها في ظلها، وإذا عدل القانون الجديد الأحكام الخاضعة بالعود أو تعدد الجرائم أو العقوبات فإنه يسري على كل جريمة تخضع المتهم لأحكام التعدد أو يصبح بمقتضاها في حالة عود ولو كانت الجرائم الأخرى قد وقعت قبل نفاذه (58).

الفرع الثاني: الاستثناءات الواردة على القاعدة

لا خلاف في تطبيق المواد المذكورة في الفرع السابق على العقوبات الجنائية البحتة (ويقصد بالبحتة هنا العقوبات التي لا تحمل فكرة التعويض) مثل (السجن والحبس والغرامة الجنائية)، إلا ان البحث قد ثار بشأن الغرامات الضريبية، فذهب الفقه والقضاء في فرنسا إلى عدم تطبيق القانون الأصلح على هذه الغرامات، وذلك باعتبار أنها تعد بمثابة تعويض مدني للخرانة أكثر منها عقوبة جنائية، وقيل فوق ذلك بأن المركز القانوني الضريبي يختلف عن المركز القانوني الجنائي، وذلك

(56) قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016.

(57) قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016.

(58) قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016.

من حيث أن الغرامة الضريبية يتولد الحق في تحصيلها منذ وقوع الجريمة دون تدخل من القاضي، بل أن دوره يقتصر على مجرد كشف هذا المركز القانوني دون انشائه، بخلاف الغرامات الجنائية فإنه يتعين تدخل القاضي لخلق مركزها القانوني لأنه لا عقوبة بغير حكم، وأن الخزنة بالنسبة إلى هذه الغرامات أشبه بالمجني عليه في الجريمة الذي أصيب بالضرر وأصبح له حق مكتسب في الحصول على التعويض طبقاً للقانون الساري وقت وقوع الجريمة (59).

ويؤيد الدكتور أحمد فتحي سرور هذا الرأي مستندا إلى الطبيعة الخاصة للغرامة الضريبية، حيث أن هذه الغرامة ليست عقوبة بحتة- ويقصد بالعقوبة البحتة العقوبة التي لا تحمل فكرة التعويض- ، فإذا نشأ للخزنة حق في التعويض وجب استبعاد تطبيق قواعد التجريم والعقاب التي فالمصلحة العامة أولى من المصلحة الخاصة، ومنها رجعية القانون الأصلح، وعلّة ذلك أن مراعاة جانب المتهم في تطبيق بعض نصوص قانون العقوبات إلى جانب أنها جاءت على سبيل الاستثناء من القواعد العامة، فإن مجالها ينحصر فيما ينشأ للمجتمع قبله من سلطة في العقاب دون أن يتعدى إلى إعفائه من الالتزامات المالية التي نشأت في حقه، "ولابد من التنبيه إلى دقة بحث القانون الضريبي الأصلح للمتهم في صدد العقوبات الجنائية البحتة والمتمثلة في السجن والحبس والغرامة، فمن المقرر عدم سريان القانون الصادر بفرض الضريبة على الماضي، إلا إذا وجد نص صريح يقرر خلاف ذلك، لأن هذا الأمر يؤثر في استقرار المعاملات والطمأنينة مما قد يؤدي به إلى إضعاف روح الادخار والاستثمار وعدم الاطمئنان إلى وضع المنشآت سياستها المالية التي تسير عليها في المستقبل، هذا فضلا عن أن سريان قانون الضريبة على الماضي يتعذر معه تحقيق العدالة الضريبية" (60).

والقاعدة السابقة هي قاعدة مطلقة لا يحد منها أن يكون القانون الضريبي الجديد قد خفض من سعر الضريبة أو قرر الغاؤها أو أتى بوجه للإعفاء منها، لأن ذلك يمس بحقوق مكتسبة نشأت

(59) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 80
 (60) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 79، 80. د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص 127، 128، 130.

للخزانة بمقتضى القانون القديم، مما يترتب معه أن تطبيق القانون الجديد بأثر رجعي إلحاق الضرر بالخزانة.

وبناء على ما تقدم، "فإنه إذا صدر قانون يقرر إلغاء ضريبة، فإنه لا يعتبر قانوناً أصحح للمتهم بعد أداء الضريبة في الميعاد، طالما أن هذا القانون الجديد لا يتعدى أثره الوقائع اللاحقة عليه دون ما سبقه من وقائع، هذا إلا إذا نص القانون الضريبي على سريانه بأثر رجعي فإنه في هذه الحالة يعد قانوناً أصحح للمتهم بالنسبة إلى الضرائب التي الغيت أو أعتفى فيها بمقتضى هذا القانون، كما يعتبر كذلك أصحح للمتهم بعدم الوفاء بالالتزامات الأخرى التي قصد بها القانون التحقق من توافر واقعها المنشئة أو ربطها أو تحصيلها، بحيث يعتبر المخاطبون بالنصوص التي قررت هذه الالتزامات غير مخاطبين بها وفقاً للقانون الجديد، والقانون الذي يخفض سعر الضريبة أو يعدل في أساس فرضها أو تاريخ استحقاقها بأثر رجعي، يعتبر قانوناً أصحح للمتهم بالجريمة الضريبية إذا كانت مخالفته قد تمت في حدود التعديل الجديد في سعر الضريبة أو أساس فرضها أو تاريخ استحقاقها، ولا يعتبر كذلك بالنسبة إلى المتهمين بعدم القيام بالالتزامات الأخرى التي فرضها القانون للتحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة أو ربطها أو تحصيلها، لأن هذا التعديل السالف بيانه لا يؤثر في قيام هذه الالتزامات" (61).

"والملاحظ أن ما ذكرناه بشأن عدم رجعية قانون الضريبة إلا بنص خاص، لو كان في صالح الخاضع للضريبة، إنما ينصرف إلى النصوص الخاصة بفرض الضريبة والتي من شأنها أن تمس بالحقوق المكتسبة للدولة في اقتضاء الضريبة في ميعاد معين، أما النصوص الأخرى التي قصد بها المشرع مساعدة الإدارة في الرقابة والتحصيل بفرض التزامات إجرائية على الخاضع للضريبة أو غيره كالتالي تفرض الالتزامات بتقديم الإقرار أو بتقديم الدفاتر إلى موظفي مصلحة الضرائب، فإن الإعفاء منها أو تقييدها لصالح المتهم كإطالة ميعاد تقديم الإقرار يتعين سريانه بأثر

رجعي لعدم تعلق ذلك بحق الدولة في اقتضاء دينها الضريبي، وغني عن البيان أن "القول بعدم رجعية قانون الضريبة لا يخل بما يطرأ عليه من تعديل يتناول قواعد التجريم والعقاب والمسؤولية، كأن يقرر عدم تجريم الإخلال بأحد الالتزامات الضريبية كالالتزام بالإقرار أو بحجز الضريبة عن المتبع، أو بتقرير وجه للإباحة أو للإعفاء من العقاب أو امتناع عن المسؤولية، أو بتخفيف العقاب، وفي مثل هذه الأحوال ينطبق القانون الجديد بأثر رجعي، وذلك لأنه - وكما هو معلوم - فإن رجعية الضريبة يترتب عليها الإخلال بمبدأ قانونية الضريبة" (62).

والخلاصة أنه لا أثر للقانون الجديد الأصلح للمتهم بشأن الغرامات الضريبية، أما عن العقوبات الجنائية الأخرى فإن صدور قانون جديد بتنظيم أداء دين الضريبة لصالح الخاضع للضريبة لا يكون له أثر رجعي إلا بنص صريح.

أما في حالة القانون الذي من شأنه تعديل أحد أو بعض الالتزامات الإجرائية أو أحد قواعد المسائلة والجزاء، دون إخلال بعدم رجعية قانون الضريبة، فإنه بلا شك سيتم تطبيقه كونه أصلح للمتهم في تلك الحالة.

المطلب الثاني: نطاق تطبيق القانون من حيث المكان

من القواعد المسلم بها في القوانين الجنائية الحديثة قاعدة الإقليمية، أي إقليمية القوانين الجنائية أو قانون العقوبات، بمعنى أن هذا القانون ينطبق على كل ما يقع في إقليم الدولة من جرائم بغض النظر عن جنسية مرتكب هذه الجرائم، دون أن يمتد إلى ما يقع في الخارج من جرائم، وذلك احتراماً لمبدأ سيادة الدولة على إقليمها، على أنه قد ترد على هذه القاعدة الاستثناءات التي من شأنها السماح بسرمان قانون العقوبات على أفعال تم ارتكابها في الخارج، إما بسبب طبيعة هذه الأفعال وخطورتها على الأمن العام في الدولة على الرغم من وقوعها في الخارج، وقد نصت المادة (19)

(62) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 82.

من قانون العقوبات الإماراتي على أنه يسرى هذا القانون على كل من ارتكب فعلا خارج الدولة يجعله فاعلا أو شريكا في جريمة وقعت كلها أو بعضها داخل الدولة (63)، وفي المادة (20) من القانون ذاته يذكر أنه: يسري هذا القانون على كل من ارتكب فعلا خارج الدولة يجعله فاعلا أو شريكا في جريمة من الجرائم الآتية (64):

- جريمة ماسة بأمن الدولة الخارجي أو الداخلي أو ضد نظامها الدستوري أو سنداتها المالية المأذون بإصدارها قانونيا أو طوابعها أو جريمة تزوير أو تقليد محرراتها أو اختتامها الرسمية.
- جريمة تزوير أو تقليد أو تزيف عملة الدولة أو تزويجها أو حيازتها بقصد تزويجها سواء تمت تلك الأفعال داخل الدولة أو خارجها.
- جريمة تزوير أو تقليد أو تزيف عملة ورقية أو مسكوكات معدنية متداولة قانونيا في الدولة أو تزويج تلك العملات والمسكوكات فيها أو حيازتها بقصد تزويجها.

ونصت المادة (21) من القانون على أنه يسري هذا القانون على كل من وجد في الدولة بعد أن ارتكب في الخارج بوصفه فاعلا أو شريكا جريمة تخريب أو تعطيل وسائل الاتصال الدولية أو جرائم الاتجار في المخدرات أو النساء أو الصغار أو الرقيق أو جرائم القرصنة والارهاب الدولي أو جرائم غسل الأموال (65)، وفي المادة (22) يكون كل مواطن ارتكب وهو خارج الدولة فعلا يعد جريمة بمقتضى أحكام هذا القانون سواء بوصفه فاعلا أو شريكا يعاقب طبقا لأحكامه إذا عاد إلى البلاد وكان ذلك الفعل معاقبا عليه بمقتضى قانون البلد الذي وقع فيه، ويسري هذا الحكم على من يكتسب جنسية الدولة بعد ارتكاب الفعل، وفي تطبيق هذه المادة يعتبر من لا جنسية له في حكم

(63) قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016.

(64) قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016.

(65) قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016.

المواطن إذا كان مقيماً في الدولة إقامة معتادة (66)، وفي المادة (23) لا تقام الدعوى الجنائية على مرتكب جريمة في الخارج إلا من النائب العام، ولا يجوز إقامتها على من يثبت أن المحاكم الأجنبية أصدرت حكماً نهائياً ببراءته أو إدانته واستوفى العقوبة أو كانت الدعوى الجنائية أو العقوبة المحكوم بها سقطت عنه قانونياً أو حفظت السلطات المختصة بتلك الدولة التحقيق، ويرجع في تقدير نهائية الحكم وسقوط الدعوى أو العقوبة أو حفظ التحقيق إلى قانون البلد الذي صدر فيه الحكم، فإذا كانت العقوبة المحكوم بها لم تنفذ كاملة وجب استيفاء مدتها، أما إذا كان الحكم بالبراءة صادراً في جريمة مما نص عليه في المادتين (20) و (21) وكان مبنياً على أن قانون ذلك البلد لا يعاقب عليها جازت إقامة الدعوى الجنائية عليه أمام محاكم الدولة وتكون المحكمة الكائنة بمقر عاصمة الاتحاد هي المختصة بنظر الدعوى (67)، وفي المادة (24) تحسب للمحكوم عليه عند تنفيذ العقوبة التي يقضى عليه بها المدة التي قضاها في الحجز أو الحبس الاحتياطي أو تنفيذ العقوبة في الخارج عن الجريمة التي حكم عليه من أجلها (68)، ووفقاً للمادة (25) فإنه مع عدم الإخلال بحكم الفقرة الأولى من المادة (1) لا يسري هذا القانون على الأشخاص المتمتعين بحصانة مقررة بمقتضى الاتفاقيات الدولية أو القانون الدولي أو القانون الداخلي، وذلك في إقليم دولة الإمارات العربية المتحدة (69).

وقد ذكرنا أن قانون العقوبات قانون إقليمي ينطبق على كل ما يقع في إقليم الدولة من جرائم بغض النظر عن جنسية فاعلها، على أنه قد ترد على هذه القاعدة استثناءات، إما بسبب طبيعة هذه الأفعال وخطورتها على الأمن العام في الدولة على الرغم من وقوعها في الخارج، وهي ما تعرف بالجرائم الماسة بأمن الدولة، أو بسبب شخص المتهم أو صفته (الشخصية الإيجابية) أو بسبب

(66) قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقاً لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016.

(67) قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقاً لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016.

(68) قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقاً لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016.

(69) قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقاً لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016.

خطورة هذه الجرائم على المجتمع الدولي ذاته (الجرائم العالمية)، ولما كانت قاعدة اقليمية قانون العقوبات من القواعد الأساسية المتعلقة بسيادة الدولة، فإنها تنطبق على العقوبات الضريبية، ولا نجد محلا في هذا الصدد لعرض فكرة الإقليمية وما يرد عليها من استثناءات، وإنما سنقتصر على إيضاح بعض الأمثلة من الجرائم الضريبية وبيان مدى انطباق هذه القاعدة واستثناءاتها (70).

ويجب أن نشير هنا أنه لا محل للمادة (21) من قانون العقوبات في دولة الإمارات العربية المتحدة والتي تتكلم على أنه يسري هذا القانون على كل من وجد في الدولة بعد أن ارتكب في الخارج بوصفه فاعلا أو شريكا جريمة تخريب أو تعطيل وسائل الاتصال الدولية أو جرائم الاتجار في المخدرات أو النساء أو الصغار أو الرقيق أو جرائم القرصنة والإرهاب الدولي أو جرائم غسل الأموال (71)، كما أنه لا يفوتنا أن نؤكد أن العقوبات الضريبية تخضع للقواعد العامة التي بمقتضاها لا يسري التشريع الجنائي على جرائم وقعت في إقليم الدولة ممن يتمتعون بالإعفاء من تطبيقه، ويلاحظ أن فرض الضرائب على ممثل الدول الأجنبية لا يعني خضوعهم للقانون الضريبي، وقد جرت المجاملات الدولية على إعفاء ممثل الدول الأجنبية من ضرائب معينة شريطة المعاملة بالمثل، وقد يرد هذا الإعفاء في المعاهدات أو القوانين الداخلية (72).

ويسري قانون العقوبات وفقا للمادة (19) على كل من ارتكب خارج إقليم دولة الإمارات العربية المتحدة فعلا يجعله فاعلا أو شريكا في جريمة وقت كلها أو بعضها في هذا الإقليم، وهذه قاعدة عامة تسري على العقوبات الضريبية، وذلك أن الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية لا تتنافى مع تطبيق هذه القاعدة، ومثال ذلك أن يقوم شخص بارتكاب فعلا في الخارج يجعله فاعلا أصليا لجريمة وقعت كلها أو بعضها في إقليم دولة الإمارات العربية المتحدة، كإرسال مقيم في بلد أجنبي إقرارا غير صحيحا عن إيراداته، أو يمتنع عن دفع الضريبة في الميعاد المحدد لها، ويتصور حدوث

(70) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 84، 85.
 (71) قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016.
 (72) د. حسين خلاف، الاحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص 103.

ذلك كثيراً لدى الدول التي تأخذ قوانينها الضريبية بمبدأي التبعية السياسية والتبعية الاقتصادية والتي غالباً ما تكون عند تطبيق قانون الضريبة على الدخل، بيد أن دولة الإمارات لم تطبق الضريبة على الدخل وبالتالي فهي لا تأخذ بهذين المبدئين، وللتوضيح فإن مبدأ التبعية السياسية يقتضي فرض الدولة الضريبة على مواطنيها التابعين لها سياسياً، ولو كانوا مقيمين في الخارج، أو كانت ثروتهم وقيمة دخلهم مستمدة من دولة أخرى أو موجودة بها، والمقصود مبدأ التبعية الاقتصادية فرض الدولة الضريبة على الأشخاص التابعين للدولة من الناحية الاقتصادية باعتبارها مصدر دخلهم أو موقع ثروتهم أو مكان توطنهم.

كما أنه من الضروري الإشارة إلى أن جريمة تقديم إقرار غير صحيح ليست من جرائم التزوير التي تقع بمجرد تغيير الحقيقة في المحرر ولو لم يستعمل، وإنما لا تقع هذه الجريمة سوى بتقديم الإقرار، وعلى ذلك فإنه وإن كانت واقعة تغيير الحقيقة قد تمت في الخارج، إلا أن تقديم الإقرار قد تم داخل دولة الإمارات العربية المتحدة بإرساله إلى هيئة الضرائب، فواجب أداء الضريبة يقتضي من الخاضع لها المقيم في الخارج أن يؤدي الضريبة إلى هيئة الضرائب، فإن الجريمة تعتبر قد وقعت في المكان الذي كان يتعين على الخاضع للضريبة أن يوافي فيه بالتزامه الضريبي - وهو الاقليم الإماراتي - وهو ما ينطبق على جميع الجرائم الضريبية السلبية كجريمة عدم تقديم الإقرارات وغيرها (73).

ومثال الحالة التي يرتكب فيها الشخص فعلاً في الخارج يجعله شريكاً في جريمة وقعت كلها أو بعضها في الإقليم الإماراتي من يرسل وهو في الخارج إلى شخص مقيم في هذا الاقليم بضائع أو مواد من أي نوع لإخراجها بطرق غير مشروعة دون أداء الضرائب الجمركية، وقد استحدث قانون العقوبات نصاً يقتضي بأن الجريمة تعتبر مقترفة في الدولة إذا كان يراد تحقيق النتيجة فيها، ولذا ووفقاً للمادة (16) من قانون العقوبات في دولة الإمارات العربية المتحدة فإنه

يعاقب من يرتكب جريمة في الخارج وفقا لقانون العقوبات الإماراتي، ويتحقق ذلك في الحالة التي يشرع فيها الجاني في الخارج في ارتكاب جريمة تقع في الدولة، إلا أن فعله يوقف تنفيذه أو يخيب أثره في الخارج لسبب لا دخل لإرادته فيه، فهنا أراد الجاني تحقيق النتيجة في بلاده فتعتبر جريمة كأنها قد اقترفت فيها، ومثال ذلك من يشرع في تهريب بعض البضائع داخل الدولة فيضبط في الخارج قبل الوصول إلى الحدود (74).

ويثار البحث حول مدى تطبيق المادة (22) من قانون العقوبات الإماراتي على الجرائم الضريبية، وهي التي تعاقب كل إماراتي أو من في حكمه ارتكب جريمة وهو خارج دولته تعتبر جنائية أو جنحة في القانون الإماراتي إذا عاد إلى البلاد وكان الفعل معاقبا عليه بمقتضى قانون البلد الذي ارتكب فيه، فإذا ارتكب مواطن جريمة ضريبية في الخارج، ثم عاد إلى إقليم دولة الإمارات العربية المتحدة، فهل يمكن محاكمته طبقا للمادة (23) والتي تنص على أنه لا تقام الدعوى الجنائية على مرتكب جريمة في الخارج إلا من النائب العام، ولا يجوز إقامتها على من يثبت أن المحاكم الأجنبية أصدرت حكما نهائيا ببراءته أو إدانته واستوفى العقوبة أو كانت الدعوى الجنائية أو العقوبة المحكوم بها سقطت عنه قانونيا أو حفظت السلطات المختصة بتلك الدولة التحقيق، ويرجع في تقدير نهائية الحكم وسقوط الدعوى أو العقوبة أو حفظ التحقيق إلى قانون البلد الذي صدر فيه الحكم، فإذا كانت العقوبة المحكوم بها لم تنفذ كاملة وجب استيفاء مدتها، أما إذا كان الحكم بالبراءة صادرا في جريمة مما نص عليه في المادتين (20) و (21) وكان مبنيا على أن قانون ذلك البلد لا يعاقب عليها جازت إقامة الدعوى الجنائية عليه أمام محاكم الدولة وتكون المحكمة الكائنة بمقر عاصمة الاتحاد هي المختصة بنظر الدعوى (75)، وفي هذا نذهب إلى ما ذهب إليه الدكتور أحمد فتحي سرور في أن يشترط لتطبيق حكم هذه المادة أن يعاقب على الفعل بمقتضى قانون العقوبات الوطني (76)، ولما

(74) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 87
 (75) قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016.

(76) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 87

كان القانون الضريبي في الإمارات العربية المتحدة لا يحمي غير المصلحة الضريبية للخرزانة الإماراتية، وذلك نظراً لإقليمية قانون الضرائب والتي تحدثنا عنها في بداية هذا المطلب والتي تعني أن قانون الضريبة يطبق في إقليم الدولة دون أن يتعداها إلى إقليم الدول الأخرى، ومن ثم فهو لا يسري على الضرائب الأجنبية ولا يعبأ بمخالفة قانونها ولو صدر من المواطنين.

ولا يمكننا أن نتصور قانونياً أن يرتكب مواطن في الخارج جريمة ضريبية معاقباً عليها في كلا القانونين قانون دولة الإمارات العربية المتحدة والقانون الأجنبي، وهذا الأمر يستحيل معه قانونياً تطبيق المادة (22) من قانون العقوبات على الجرائم الضريبية، وهذا خلافاً لقانون العقوبات العام الذي يحمي جميع مصالح الأشخاص الموجودين في إقليم الدولة، فلا تمييز بين الجريمة التي تقع على أحد المواطنين أو الأجانب مما تقتضاه إمكان أن يرتكب المواطنون في الخارج فعلاً يعاقب عليه في كلا الإقليمين الإماراتي والأجنبي، وهنا يبدو جلياً أحد مظاهر الاستقلال القاعدي للعقوبات الضريبية نتيجة استثنائها بحماية المصلحة الضريبية للدولة، دون المصالح الضريبية للدول الأخرى، خلافاً لقانون العقوبات العام الذي يعاقب على جميع الجرائم التي تقع في إقليم الدولة دون عبء شخصية المجني عليه، والخلاصة أن العقوبات الضريبية لا يمتد نطاقه إلى الجرائم التي ترتكب في الخارج إلا إذا كانت قد وقعت كلها أو بعضها في إقليم دولة الإمارات العربية المتحدة، وقد أوردت المادة (23) من قانون العقوبات في الإمارات العربية المتحدة قيدين على رفع الدعوى الجنائية على الجرائم التي يتم ارتكابها في الخارج، القيد الأول، يتمثل في أن سلطة تحريك الدعوى الجنائية قاصرة على النائب العام، والقيد الثاني يتمثل في عدم جواز إقامة الدعوى الجنائية قبل الجاني إذا كان قد تمت محاكمته أمام محكمة أجنبية قضت ببراءته أو بإدائته ولكنه استوفى مدة العقوبة كاملة، فإنه لا يتصور حصوله قانونياً لأن المواطن الذي يخالف القانون الضريبي في الإمارات لا يعتبر في الوقت ذاته مرتكباً لجريمة ضريبية في الخارج تطبيقاً لما ذكرناه سابقاً في شأن العقوبات الضريبية لا تحمي سوى المصلحة الضريبية للدولة.

وهنا لا بد أن نشير إلى أن تحريك الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية في جميع الأحوال لا بد أن يكون بناءً على طلب من المدير العام للهيئة، حيث نص البند 7 من المادة رقم 17 من القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 بشأن الاجراءات الضريبية على أنه (لاتحرك الدعوى الجزائية إلا بناءً على طلب المدير العام).

المبحث الثاني: الشخص الخاضع للضريبة

تمهيد:

لما كان النشاط الإجرامي في الجريمة الضريبية يتمثل في مخالفة أحد الالتزامات الضريبية، فإن الفاعل الأصلي في هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام، أي الطرف السلبي في العلاقة الضريبية التي ينشئها القانون الضريبي، "وهذه العلاقة الضريبية طرفها الإيجابي هو الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية المختصة والهيئات المحلية إذا ما كانت الضريبة محلية، وهي تملك سلطة تنفيذ الالتزام الضريبي، وطرفها السلبي هو المخاطب بالقاعدة الضريبية، وعليه التزام ضريبي بأداء الضريبة، وهذا الالتزام هو نوع من أداء عمل معين، وعلى هذا الأساس فإن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية ليس هو المدين بالضريبة وحده، وإنما هو فوق ذلك من يلتزم بالالتزامات الضريبية الأخرى، وهذه العلاقة الضريبية التي ينشئها قانون الضريبة هي علاقة شخصية بين طرفين، وتتميز عن الضمانات العينية التي قد يخولها القانون للإدارة الضريبية وتنفصل تمام الانفصال عن الالتزامات الضريبية المقررة قانونياً" (77)، ولا بد من ملاحظة أن الالتزامات التي ينشئها قانون الضريبة تتمتع بذاتية خاصة تتمثل في حماية المصلحة الضريبية للدولة في قانون دولة الإمارات العربية المتحدة، وبالتالي فإنها لا تدور سوى على الضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة من حيث التحقق من واقعها المنشئة وضبط وعائها وضمان تحصيلها دون غيرها

(77) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص

من الضرائب الأجنبية، وفي هذا المطلب سوف نتناول الشخص الخاضع للضريبة، وذلك من خلال الفروع الآتية:

- المطلب الأول: الطرف السلبي في العلاقة الضريبية
- المطلب الثاني: الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية
- المطلب الثالث: الجريمة التي تقع بفعل الغير

المطلب الأول: الطرف السلبي في العلاقة الضريبية

سبق وذكرنا أن الأجنبي في إقليم دولة الإمارات العربية المتحدة الذي يمتنع عن دفع الضريبة المستحقة طبقاً لقانون بلده لا يعاقب وفقاً للقانون الإماراتي، وذلك لأنه لم يكن طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبية التي ينشئها هذا القانون، فمثلاً الامتناع عن تقديم الإقرار يعد جريمة وفقاً لقانون الإمارات، إلا أن ارتكاب هذا الفعل من أحد المواطنين خلافاً للقانون الأجنبي لا يعني أنه في الوقت ذاته خالف القانون الإماراتي، وذلك لأن الجريمة الضريبية لا يمكن وقوعها إلا من الطرف السلبي في العلاقة الضريبية التي أنشأها القانون، وأيضاً فإن المواطن الذي يرتكب جريمة ضريبية في الخارج طبقاً للقانون الأجنبي إذا عاد إلى الوطن لا يجوز معاقبته طبقاً للمادة (22) من قانون العقوبات الإماراتي، وذلك لأن فعله هذا لا يعتبر جريمة في القانون الإماراتي، وإن كان يعاقب على مثله، وذلك باعتبار أنه لم يكن طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبية التي أنشأها هذا القانون، ولما كان الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية، فإنه يتعين علينا أن نحدد بوضوح المقصود بالطرف السلبي للعلاقة الضريبية.

"الطرف السلبي في العلاقة الضريبية هو الطرف الذي يفرض عليه القانون الضريبي التزاماً بعمل أو امتناع عن عمل تجاه الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية، وعلى ذلك فإن فكرة الطرف السلبي للعلاقة الضريبية لا تقف عند حد المدين بالضريبة أو من يوجب القانون عليه أداء الضريبة (الشخص الخاضع للضريبة)، وإنما تتسع لكل شخص يلزمه القانون الضريبي بالقيام أو بالامتناع

عن أداء غير ذلك من الأعمال، وتحديد من هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية أمر يتكفل به القانون وحده، فلا تستطيع الإدارة الضريبية بقرار منها، ولا الأشخاص باتفاقهم أن ينقلوا عبء الالتزام على شخص آخر لكي يعتبر طرفاً سلبياً في هذه العلاقة" (78).

وعند تعدد الأطراف السلبيين في العلاقة، يكون الطرف الذي الزمه القانون بأداء الضريبة هو وحده الطرف السلبي في العلاقة الضريبية، والمصطلح على تسمية بالطرف القانوني، ليتم تمييزه عما يسمى بالطرف الاقتصادي، وهو الذي يتحمل الضريبة فعلياً على الرغم من عدم التزامه بها قانونياً، وخير مثال لذلك تاجر التجزئة أو المستهلك، إذ يتمكن التاجر المستورد في كثير من الحالات من نقل عبء الضريبة الجمركية عليه بإضافتها إلى ثمن السلعة المستوردة، ومن المسلم به أن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية لا يملك صلاحية نقل صفته إلى شخص آخر، وذلك لأن القانون وحده هو الذي حدد أطراف هذه العلاقة الضريبية (79).

"ولا يجوز أن يتفق الملتزم (الخاضع للضريبة) مع آخر على الحلول بدلاً عنه في علاقته بالدولة، وذلك لأن الالتزام الضريبي هو من التزامات القانون العام، تفرضه الدولة بما لها من سلطة السيادة، ولكن هذا الأمر لا يحول دون إمكان الاتفاق بين الملتزم الضريبي والغير على أن يتحمل هذا الأخير عبء الالتزام لحسابه وباسمه، وخاصة بالنسبة إلى الالتزام بالوفاء بالضريبة، بل قد يتقدم الغير للوفاء بدين الضريبة دون اتفاق سابق بينه وبين الخاضع للضريبة، كأن يتقدم أحد أقربائه لوفاء دين الضريبة المستحقة على دخله خشية عليه من إجراءات التنفيذ، أو أن يكون المدين شريكاً في شركة تضامن فيؤدي الضريبة عنه شريك آخر خشية أن يؤدي الحجز الإداري الذي تقوم به هيئة الضرائب إلى التأثير في نقاط الشركة، وقد اعتادت بعض الشركات على تحمل ضريبة القيم المنقولة المفروضة على التوزيعات التي تجريها هذه الشركات على مساهميها أو حتى سنداتها أو غيرهم، وفي هذه الحالة يعتبر أداء الغير للالتزام بمثابة وفاء بالضريبة، إلا أن هذا الوفاء الذي يقوم

(78) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 133.
 (79) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص 164.

به غير الملتمزم الأصلي بالضريبة لا يضيف وصف القانونية الضريبية على هذا الغير نظرا لانعدام العلاقة بينه وبين الإدارة الضريبية" (80).

ومن الضروري التمييز بين الملتمزم الأصلي بالدين الضريبي والمسؤول عن أداء هذا الدين، فقد يرى المشرع مساءلة الغير عن أداء الدين الضريبي.

ويرجع في تحديد أهلية الالتزام بأداء دين الضريبة إلى ما قرره القانون المدني من أحكام الأهلية، كما تسري قواعد الأهلية المنصوص عليها في القانون المدني على الالتزامات الضريبية التي يقصد بها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها وضمان تحصيلها. وبالنسبة للشخص المعنوي فإن ممثله القانوني يعتبر الطرف السلبي في العلاقة الضريبية (81).

المطلب الثاني: الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية

يتمتع القانون الضريبي بتنظيمين متعلقين بالطرف السلبي في العلاقة الضريبية، أحدهما عام يترتب عليه اعتبار جميع الأشخاص طرفا سلبيا في نوع معين من العلاقات الضريبية، والآخر خاص يحدد أطراف معينون يشكلون الطرف السلبي في العلاقة الضريبية، وهذا هو الأصل، وعليه متى سلك القانون الضريبي طريق التنظيم الخاص بإنشاء علاقات ضريبية بين الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية وبعض الأشخاص فإن الواجبات الضريبية الجنائية تتجه للطرف السلبي في هذه العلاقة، ولا يعتبر فاعلاً أصلياً في الجريمة الناشئة عن الإخلال بهذا الالتزام إلى من كان طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبية الخاصة، ومثاله لا يعتبر فاعلاً أصلياً في جريمة عدم أداء الضريبة في الميعاد إلا من كان ملزماً بأداء الضريبة، وعند توجه القانون الضريبي للتنظيم العام، ويكون ذلك في حالات استثنائية عندما لا يتطلب القانون صفة معينة في الطرف السلبي في العلاقة الضريبية،

(80) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 135، 136.

(81) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 140.

يصلح كل شخص لاعتباره فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية المترتبة على مخالفة أحكام هذا التنظيم العام (82).

"وقد يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية، وذلك عند تعدد الأطراف السليبيون في العلاقة الضريبية كما في التضامن بالوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة، وفي حالات تعدد الملتزمين بأداء عمل واحد معين كما بالنسبة إلى التزام الورثة والموصي لهم والموهوب لهم وعلى من آل إليه الاستحقاق في وقف أو على من ينوبون شرعا عن واحد ممن ذكروا أن يقدموا لمصلحة الضرائب إقرارا مؤقتا وقائمة جرد تفصيلية، والضابط في تعدد الفاعلين في الجريمة الضريبية أن يكون كلا منهم ملتزما بالالتزام الضريبي ذاته الذي وقعت الجريمة بمخالفته، ويلاحظ أنه لا محل في الجرائم الضريبية المخالفة للتنظيم الخاص بما استقر عليه القضاء من أنه يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة من قام بدور مباشر في تنفيذ الجريمة اقتضى وجوده على مسرحها وقيامه بعمل من الأعمال المكونة لها، وعلّة ذلك أن الفاعل الأصلي في هذه الجرائم هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية" (83).

وعليه أنه إذا أمكن تصور الاشتراك في هذه الجريمة ممن ليس طرفا سلبيا في هذه العلاقة المذكورة، فإنه لا يمكن أن يؤدي هذا الاشتراك إذا ما تم بطريق المساعدة لمجرد أن الشريك قد قام بدور مباشر في تنفيذ الجريمة على مسرح ارتكابها إلى اعتباره فاعلا أصليا فيها، على أنه يلاحظ بالنسبة إلى الالتزامات الضريبية العامة فإنه تنطبق بشأنها القواعد العامة في العقوبات الضريبية بشأن الفاعل الأصلي (84).

(82) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 141.

(83) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 142.

(84) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 143.

وتشير المادة (44) من قانون العقوبات الإماراتي إلى أنه يعد فاعلاً للجريمة من ارتكبا وحده أو كان شريكاً مباشراً في الحالات الآتية (85):

- إذا ارتكبا مع غيره
- إذا اشترك في ارتكابها وكانت تتكون من جملة أفعال، فأتى عمداً عمل من الأعمال المكونة لها
- إذا سخر غيره بأية وسيلة لتنفيذ الفعل المكون للجريمة وكان هذا الشخص الأخير غير مسؤول عنها جنائياً لأي سبب

ونصت المادة (45) من ذات القانون على أنه يعد شريكاً بالتسبب في الجريمة:

أولاً: من حرض على ارتكابها فوقعت بناءً على هذا التحريض.

ثانياً: من اتف مع غيره على ارتكابها فوقعت بناءً على هذا الاتفاق.

ثالثاً: 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 لإرتكاب الجريمة. وتتوفر مسؤولية الشريك سواء أكان اتصاله بالفاعل مباشرة أم بالوساطة.

المطلب الثالث: الجريمة التي تقع بفعل الغير

القانون الضريبي الأصل فيه إقامة تنظيم خاص من شأنه إنشاء علاقات ضريبية لها طرف سلبي يعتبر وحده الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية، بيد أنه قد يعهد الطرف السلبي إلى الغير بالقيام بالالتزامات التي يفرضها عليه القانون، ومثاله توكيل الخاضع للضريبة شخصاً آخر لدفع الضرائب وتقديم الاقرارات الضريبية التي الزمة القانون بتقديمها، فيهمل هذا الأخير في الوفاء بهذه

(85) القانون الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقاً لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016، المادة (44).

الالتزامات، "وهنا يثار تساؤل حول أثر ذلك على مسؤولية الملتزم الأصلي، وكذلك تحديد الفاعل للجرائم المترتبة على مخالفة هذه الالتزامات، وقبل الخوض في غمار الإجابة عن هذه التساؤلات ننبه على أنه لا بد من استبعاد الممثل القانوني لناقصي الأهلية ومن في حكمهم، وذلك لأن هذا الممثل القانوني يعتبر المسؤول عن القيام بالتزامات الطرف السلبي في العلاقة الضريبية، لا ناقص الأهلية ومن في حكمه، وبهذا يكون الممثل القانوني فاعلا للجريمة التي وقعت منه، فالمسؤولية الجنائية في الجريمة الضريبية هي مسؤولية شخصية وليست حكمه لمجرد أن الجريمة عادت عليه بالفائدة، وذهب رأي آخر إلى أن المساعدة حسب الأحوال، وأن الممثل القانوني لا يعتبر فاعلا للجريمة وذلك لأنه ليس طرفا في علاقة معينه بينه وبين الدولة، ولكن من الملاحظ أن هذا الرأي شاذ وغريب على القانون، وذلك نتيجة لما ينتهي إليه من نتيجة شاذة مؤداها وجود بعض الجرائم التي لا فاعل لها، فضلا عن أن الممثل القانوني يعتبر المسؤول عن الالتزامات الضريبية الملقاة على عاتق الطرف السلبي في العلاقة الضريبية" (86).

ونخلص مما سبق أن الممثل القانوني هو الفاعل الأصلي للجريمة الضريبية التي تقع بمخالفة الالتزامات الضريبية المفروضة عليه، ولا يسأل ناقص الأهلية أو من في حكمه إلا عن الاشتراك في الجريمة التي يرتكبها ممثلهم القانوني، إذا توافرت لديهم الأهلية الجنائية وأثبت قيامهم بالإشتراك، وينحصر البحث في هذه النقطة في بيان من يعتبر الفاعل الأصلي للجريمة الضريبية متى وقع الفعل المكون لها ممن أوكل إليهم الطرف السلبي القيام بالالتزام المفروض عليه والذي وقعت الجريمة بمخالفته، ويرى الدكتور أحمد فتحي سرور بأن "العقوبات الضريبية تتميز بأن معظم جرائمها لها طبيعة خاصة تتشابه مع جرائم المخالفات، ولذا لا يتطلب فيها القانون توافر القصد الجنائي أو الخطأ غير العمدي، بل يستوي فيها توافر أي من نوعي الخطأ المذكورين دون أن يؤثر أحدهما في التكيف القانوني للجريمة، ولما كان القانون الضريبي لا يعتد إلا بالطرف السلبي في العلاقة الضريبية أو

الممثل القانوني له، فإنه إذا أهمل الغير في مباشرة الالتزام الضريبي، فإن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية يكون وحده هو المسؤول عن ذلك باعتباره فاعلاً أصلياً، ويعتبر في نظر القانون الضريبي مخالفاً لما ألقى عليه من التزامات ضريبية، ولكن إذا أوفى الغير بالالتزام الضريبي فإن الجريمة لا تقع بسبب عدم تحقيق النتيجة في الجرائم الإيجابية، وهو المسير في العالم الخارجي، أو بسبب عدم تحقق الوضع السلبي اللازم توافره في الجرائم السلبية، والمتمثل في عدم تحقق الالتزام الضريبي الذي فرضه القانون" ومن جهتنا نرى أن التشريعين المقارنين، قد إتجها إلى المعاقبة على جريمة التهرب الضريبي متى وقعت عمداً، وإن كان يؤخذ على النص الإماراتي إيراد صور تجريرية قد تقع بطريق الخطأ، كما سيأتي بيان ذلك عند تناول الجرائم الضريبية الواردة في القانون الإماراتي، وعليه وبصورة عامة نرى أن التشريعين المقارنين أفردا جزاءات غير جنائية لتصحيح ومكافحة المخالفات التي تقع بطرق غير عمدية، ومثال ذلك الغرامات الإدارية والتقييم الضريبي.

ويؤكد الدكتور بأنه "لابد من العلم أن مسؤولية الطرف السلبي تكون عن مسلكه الشخصي الذي انحصر في الإخلال بالالتزام المفروض عليه لا عن الفعل الذي أتاه الغير، وعلّة ذلك واضحة بالنسبة إلى الجرائم السلبية، وذلك لأن الالتزام بالقيام بعمل معين يقع أساساً على عاتق الطرف السلبي، فإن لم يباشره وقعت الجريمة بفعله هو، فالخاضع للضريبة الذي يترك لوكيله مهمة تقديم الإقرار أو دفع الضريبة في الموعد يعتبر مخالفاً لالتزامه الضريبي إذا لم يقدم الإقرار أو لم يؤد الضريبة في الموعد المحدد لها، ولا يحول دون وقوع الجريمة توقعه قيام الغير بالوفاء بالالتزام الضريبي طالما أن القانون قد قصر عبء الالتزام على عاتق الطرف السلبي وحده دون غيره" (87)، ونشير مره أخرى إلى أن القانونين المقارنين نصاً صراحة في أغلب نصوصها إلى إشتراط العمد لوقوع الجريمة الضريبة، مما لا نرى معه تطبيق المفهوم السابق.

وقد أقر "القضاء مبدأ مسؤولية الملتزم الأصلي جنائياً عن أفعال تابعة في المخالفات والجناح التي من طبيعتها، طالما أن الالتزام الذي وقعت الجريمة بمخالفته يقع عبؤه عليه وحده، وقد قضى القانون الفرنسي بمسؤولية المالك عن مخالفة الالتزام بالكنس والري إذا وقعت من المستأجرين، ولكن لا بد من العلم أنه وإن كان الفعل الذي يقوم به الغير يؤدي إلى الإخلال بالالتزام الضريبي، إلا أن مساءلة الطرف السلبي عن هذا الإخلال إنما تنقرر عن نشاطه هو الشخصي في الإخلال بالالتزام المفروض عليه وحده، لا بسبب الفعل الذي ارتكبه الغير، أي أن مسؤوليته عن الجريمة هي مسؤولية شخصية وليست مسؤولية عن فعل الغير، وعلى هذا الأساس تنعقد مسؤولية الملتزم الأصلي متى قام الغير بالفعل المؤدي إلى الإخلال بالالتزام، ولو تم ذلك منه عن عمد أو إهمال، وطالما أن الجريمة التي وقعت لا يشترط لقيامها توافر القصد الجنائي لدى الفاعل"، ولا بد من العلم 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 تنظيمًا خاصًا لا يتوجه به إلا لمن توافرت فيهم صفات معينة، وهو أمر تتميز به معظم الالتزامات الضريبية" (88).

وفي شأن الجرائم العمدية، فإنه يلزم إثبات القصد الجنائي لدى الملتزم الأصلي، وليس بالنسبة إلى الذي وقع منه الفعل المكون للجريمة فالعبرة بالقصد الجنائي لدى الملتزم الأصلي نفسه، ولا يقال بأن الخاضع للضريبة - وهو الملتزم الأصلي بتقديم الإقرار الصادق - قد خالف الالتزام بعدم مباشرته إياه بنفسه وإسناد العبء لغيره دون أن يقوم بتابعته لمنعه من مخالفة الالتزام المفروض عليه، لا يستوي الاستناد إلى هذا القول طالما متى تطلب القانون توافر القصد الجنائي لدى الخاضع لضريبة بنفسه، بحيث يتوافر لديه العلم والارادة، أما إذا توافر القصد الجنائي لديه سواء بتحريض الغير أو بالاتفاق معه على الإخلال بالالتزام، أو بعلمه بنية الغير، فهذا الإخلال

وتركه إياه يحقق ما نوى راغبا في النتيجة المترتبة على ذلك، فإنه يعتبر مسؤولا عن الجريمة العمدية بوصفه فاعلا أصليا، والخلاصة مما سبق بأن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية يعتبر فاعلا أصليا للجريمة الضريبية متى وقعت نتيجة الإخلال بالالتزام المفروض عليه ولو قام الغير بالفعل المؤدي إلى هذا الإخلال طالما أن المدين الأصلي بهذا الالتزام وعليه وحده ينسب الإخلال به، هذا إلا إذا كانت الجريمة عمدية فلا تقع الجريمة الضريبية بمجرد عدم مباشرة تابعة الالتزام المفروض عليه، ما لم يتوافر في حقه القصد الجنائي، وبالرغم من أن القاعدة القانونية تؤكد على أنه لا جريمة بلا خطأ، إلا أن القانون قد يخرج عن هذه القاعدة فينص صراحة على مسؤولية الشخص عن الجريمة ولو لم يقع هو بالفعل المادي المكون لها، مؤسسا ذلك على افتراض الخطأ (89).

وفي الباب الثالث من قانون العقوبات في دولة الإمارات العربية المتحدة تم تخصيص الفصل الثالث للحديث عن المشاركة الإجرامية، ففي المادة (45) من هذا الفصل فإنه يعد شريكا بالتسبب في الجريمة (90):

- من حرض على ارتكابها فوِّعت بناء على هذا التحريض
- من اتفق مع غيره على ارتكابها فوِّعت بناء على هذا الاتفاق
- من أعطى الفاعل سلاحا أو آلات أو أي شيء آخر استعمله في ارتكاب الجريمة مع علمه بها، أو ساعد الفاعل عمدا بأي طريقة أخرى في الأعمال المجهزة أو المسهلة أو المتممة لارتكاب الجريمة، وتتوفر مسؤولية الشريك سواء أكان اتصاله بالفاعل مباشرة أو بالواسطة ووفقا للمادة (47) فإنه من اشترك في جريمة بوصفه شريكا مباشرا أو متسببا عوقب بعقوبتها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك (91)، وفي المادة (51) تم التأكيد على أنه يعاقب

(89) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 149.
 (90) القانون الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016، المادة (45).
 (91) القانون الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016، المادة (47).

الشريك في الجريمة مباشرة كان أو متسببا بعقوبة الجريمة التي وقعت فعلا ولو كانت غير التي قصد ارتكابها متي كانت الجريمة التي وقعت نتيجة محتملة للمشاركة التي حصلت (92).

المبحث الثالث: نظام الضبطية القضائية في الجرائم الضريبية

في هذا المطلب سوف نتحدث عن مأمور الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص بالجرائم الضريبية أولا، وكذلك السلطة المخولة له، وبعد ذلك سيتم الحديث عن إجراءات الاستدلال على الجرائم الضريبية، وكذلك إجراءات التحقيق، وذلك من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: مأموري الضبط القضائي وسلطتهم

المطلب الثاني: إجراءات الاستدلال والتحقيق في الجرائم الضريبية

المطلب الأول: مأموري الضبط القضائي وسلطتهم

يتعين أولا التمييز بين طائفتين من مأموري الضبط القضائي، فالطائفة الأولى ذات اختصاص عام بالنسبة الى جميع الجرائم، وهي الفئة التي حولها المشرع صفة الضبطية القضائية في جميع الجرائم الواقعة في دوائر اختصاصها دون تحديد جرائم معينة، وقد حددت هذه الفئة المادة (33) من قانون الإجراءات الجزائية الاتحادي رقم 35 لسنة 1992 بنصها على أن يكون من مأموري الضبط القضائي في دوائر اختصاصهم: أعضاء النيابة العامة، ضباط الشرطة وصف ضباطها وأفرادها، ضباط وصف وأفراد حرس الحدود والسواحل، ضباط الجوازات، ضباط الموانئ البحرية الجوية من رجال الشرطة أو القوات المسلحة، ضباط وصف ضباط الدفاع المدني، مفتشو

(92) القانون الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016، المادة (51).

البلديات، مفتشو وزارة العمل والشؤون الاجتماعية، مفتشو وزارة الصحة، والموظفون المخولون صفة مأموري الضبط القضائي بمقتضى القانون والمراسيم والقرارات المعمول بها (93).

بينما الطائفة الثانية فهم مأموري الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص بالنسبة إلى الجرائم التي تتعلق بالوظائف التي يؤديها، وقد أشارت المادة (34) من قانون الإجراءات الجزائية الاتحادي أنه 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 ووظائفهم، والواضح من هذا النص أن هذه الفئة من مأموري الضبط القضائي قد حصر الشارع الاختصاص النوعي لأعضائهم في جرائم معينة تقع في دائرة اختصاصها أو تكون متعلقة بأعمال ووظائفها، ومن أمثلة هؤلاء: مهندسو التنظيم ومفتشو الصحة، والموظفون الذين يعينهم وزير العدل بالاتفاق مع وزير الشؤون الاجتماعية فيما يختص بالجرائم التي تقع من الأحداث الجانحين أو المشردين، ومن اللافت أنه في قانون الإجراءات الجزائية الاتحادي في دولة الإمارات العربية المتحدة أن المشرع الاتحادي قد جعل النيابة العامة على رأس مأموري الضبط القضائي، بالرغم من أنها نادراً ما تمارس وظائف الضبط القضائي، حيث يكون ذلك عن طريق أعضاء الضبط القضائي من غير أعضاء النيابة العامة، فهؤلاء هم أول من يتلقون نبأ وقوع الجريمة، وعملهم الذي يباشرونهم يعد بمثابة الشعاع الذي ينيّر الطريق لجهات التحقيق والادعاء، وبنص المشرع الاتحادي في المادة 2/33 من قانون الإجراءات الجزائية على أن يكون من مأموري الضبط القضائي في دوائر اختصاصهم ضباط الشرطة وصف ضباطها وأفرادها، وبذلك يكون قد اعتبر جميع رجال الشرطة من مأموري الضبط القضائي، وهو ما أكدته المادة السابعة من قانون قوة الشرطة والأمن رقم 12 لسنة 1976 المعدلة بالقانون رقم (6) لسنة 1989 (94).

(93) د. رفعت رشوان، التنظيم القانوني للضبطية القضائية في دولة الإمارات العربية المتحدة، محاضرة مقدمة في إطار الخطة التدريبية السنوية لإدارة الشؤون القانونية بوزارة الداخلية، ص 8.

(94) د. رفعت رشوان، التنظيم القانوني للضبطية القضائية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سابق، ص 8 - 10.

وبالحديث عن مأموري الضبط القضائي في الجرائم الضريبية فإنهم يمتازون بأنهم ذوي الاختصاص الخاص، فهم لا يتمتعون بصفة الضبط القضائي إلا بالنسبة إلى الجرائم المتعلقة بوظيفتهم التي منحها القانون سلطة ضبطها، وفي حدود اختصاصهم المحلي، وفي غير النطاق الذي رسمه القانون لهم، ترتفع عنهم هذه الصفة ويصبحون أفراد عاديين، وغني عن البيان أن مأموري الضبط القضائي ذوي الاختصاص العام يكون من سلطتهم مباشرة الإجراءات الخاصة بالجرائم الضريبية، وقد جرى قضاء محكمة النقض المصرية على أن تفتيش الأمتعة والأشخاص الذين يدخلون إلى الدائرة الجمركية أو يخرجون منها أو يمرون بها هو ضرب من الكشف عن افعال التهريب، استهدف به الشارع صالح الخزانة، ويقوم بهذا التفتيش موظفو الجمارك الذين اسبغت عليهم القوانين صفة الضبطية القضائية في أثناء قيامهم بتأدية وظائفهم لمجرد قيام مظنة التهريب فيمن يوجدون بمنطقة المراقبة دون أن يتطلب الشارع توافر قيود القبض والتفتيش المنظمة بقانون الإجراءات الجنائية، واشتراط وجود الشخص المراد تفتيشه في إحدى الحالات المقررة له في نطاق الفهم القانوني للمبادئ المقررة في القانون، كما قضى قانون الجمارك بأن ما تجر به سلطات الجمارك من معاينة البضائع وأمتعة المسافرين إنما هو نوع من البحث لأغراض اقتصادية ومالية، أو لأغراض أخرى تتعلق بالصحة والوقاية العامة (95).

ووفقاً للمادة (50) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية فإنه 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 تنفيذا لهما.

وقد نصت المادة 63 من القانون 67 لسنة 2016 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر على أنه "الموظفي المصلحة الذين يصدر بتحديد وظائفهم قرار من وزير العدل

بالاتفاق مع الوزير صفة مأموري الضبط القضائي فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا القانون والقرارات المنفذة له"

كما أجاز القانون في حالات الضبط الاستعانة برجال السلطات الأخرى إذا تطلب الأمر ذلك.

المطلب الثاني: إجراءات الاستدلال والتحقيق في الجرائم الضريبية

إجراءات جمع الاستدلالات تتمثل في مجموعة من الإجراءات التي يباشرها مأمور الضبط القضائي بما لا يمس حرية الافراد، وهي مرحلة تسبق التحقيق وتحريك الدعوى الجنائية، والهدف منها الكشف عن الجرائم ومرتكبيها، وذلك بجمع عناصر الإثبات اللازمة للتمكن من مباشرة التحقيق الابتدائي تمهيدا للإحالة إلى المحكمة أو الحفظ أو الأمر بأن لا وجه لإقامة الدعوى، ومرحلة جمع الاستدلالات لا تدخل في نطاق إجراءات الخصومة الجنائية، فهي من الإجراءات الأولية السابقة على السابقة على تحريك الدعوى، وتعتبر ممهدة لنشوء الدعوى الجنائية، ويختص مأموري الضبط القضائي في الحصول على جميع الايضاحات واجراء التحريات في هذه المرحلة سواء ابلغوا بها أو أعلنوا بها بأي وسيلة، ولهم في ذلك اتخاذ جميع الوسائل التحفظية للتمكن من ثبوت تلك الوقائع، وقيام النيابة العامة بإجراء التحقيق بنفسها لا يوجب توقف مأموري الضبط القضائي عن القيام إلى جانبها بهذه الواجبات، وكل ما في الأمر أن المحاضر الواجب على مأموري الضبط القضائي تحريرها بما وصل إليه بحثهم ترسل إلى النيابة العامة لتكون عنصراً من عناصر الدعوى، تحقق النيابة ما ترى وجوب تحقيقه منها، وقد نظم القانون الضريبي وسائل الرقابة اللازمة للتحقق من تنفيذ أحكامه، والتي من شأنها كشف الجرائم الضريبية، ومن هذه الوسائل سلطة الاطلاع على الدفاتر والمستندات والأوراق الأخرى المثبتة لكل ما يتعلق بتنفيذ القانون الضريبي.

1- سلطة الاطلاع:

سلطة الاطلاع تعني "السلطة المخولة إلى مأموري الضبط القضائي ذوي الاختصاص الضريبي الخاص في أن يطلع على الدفاتر والمستندات والأوراق الأخرى للتحقق من تنفيذ أحكام

القانون الضريبي، وقد عنيت كثير من القوانين الضريبية بتأكيد هذه السلطة لتمكين الإدارة الضريبية من التحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي، على أنه إذا كشف مأمور الضبط جريمة أثناء اطلاعه في حدود حقه المقرر بالقانون الضريبي، فإن هذه الجريمة تعتبر في حالة تلبس تبيح له تفتيش المتهم وفقاً للقانون، كما أنه إذا دخل مأمور الضبط القضائي المحل للاطلاع على الدفاتر أو الأوراق الأخرى فشاهد أمور استدلت بها على وقوع جريمة ضريبية، فإن له أن يضبطها ويقوم بتفتيش المكان بحثاً عن الأدلة اللازمة لهذه الجريمة" (96)، ويجب على مأمور الضبط القضائي متى علم بالجريمة أن يحرص على الحصول على جميع الإيضاحات بشأنها، من خلال جمع الأدلة والمعلومات عن الجريمة ومرتكبيها، ولمأمور الضبط القضائي الاستعانة بكافة الوسائل المشروعة وفقاً للقانون في التحري والاستدلال طالما أنه لم يمس بحرية الأفراد أو حرمة مساكنهم، وطالما أن رجل الضبط لم يخلق فكرة الجريمة في ذهن الجاني بطريقة الخداع أو الغش أو التحريض، ولا مشكلة في أن يلجأ رجل الشرطة إلى أساليب بارعة تساعد في الكشف عن الجريمة (97).

وقد نصت المادة 64 من القانون المصري رقم 67 لسنة 2016 بإصدار ضريبة القيمة المضافة على أنه "الموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، الحق في الاطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات والفواتير والوثائق أيّاً كان نوعها المتعلقة بتطبيق أحكام هذا القانون وضبطها عند وجود دلائل على وجود مخالفة لأحكامه.

ولهم بإذن كتابي من رئيس المصلحة أو من ينييه أخذ عينات محددة من السلع للتحليل

والفحص.

(96) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 235.
 (97) د. رفعت رشوان، التنظيم القانوني للضبطية القضائية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سابق، ص 21،
 22.

ويلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في تقدير أو ربط أو
تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيها يتعلق بها من منازعات
بمراعاة سرية المهنة.

ولا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بتقدير أو ربط أو تحصيل
الضريبة إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال
المصرح بها قانوناً.

ولا يعتبر إفشاء للسرية إعطاء بيانات للخلف المشار إليه في المادة 8 من هذا القانون، أو
تبادل المعلومات والبيانات بين المصالح الايرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به
قرار من الوزير".

2- تحرير محضر بإجراءات الاستدلال

تنص المادة (36) من القانون الاتحادي رقم 35 لسنة 1992 بإصدار قانون الإجراءات
الجزائية على أنه يجب أن تثبت جميع الإجراءات التي يقوم بها مأمورو الضبط القضائي في محاضر
موقع عليها منهم يبين بها وقت اتخاذ الإجراءات ومكان حصولها، ويجب أن تشمل تلك المحاضر
زيادة على ما تقدم توقيعات المتهمين والشهود والخبراء الذين سئلوا، وفي حالة الاستعانة بمترجم يتعين
توقيعه على المحاضر المذكورة، وترسل المحاضر إلى النيابة العامة مع الأوراق والأشياء
المضبوطة"، ولم يستلزم القانون ان يصطحب مأمور الضبط معه كاتباً وقت مباشرته لهذا الاجراء
اللهم إلا في الأحوال التي يباشر فيها مأمور الضبط إجراء بوصفه سلطة تحقيق وليس بوصفه سلطة
استدلال، وإن كان استعانة مأمور الضبط بكاتب في مرحلة الاستدلال لا يترتب البطلان ما دام تحرير
محضر الاستدلال قد تم تحت إشرافه وذيل بتوقيعه.

وقد أعتبر القضاء الإماراتي أن تحرير هذا المحضر يعد من قبيل تنظيم العمل وضمان
حسن سيره ولا يترتب على مخالفة وجوب تحرير البطلان، ولا بد من الإشارة إلى أن القانون قد

رسم، بل أوجب طريقاً واحداً للإثبات في هذه الحالة، وهو تحرير محضر الاستدلالات، فإذا أغفل مأمور الضبط تدوين ما اتخذ من إجراءات مكثفياً بأقواله في محضر تحقيق النيابة فإن الأمر لا يعدو أن يكون مجرد إدلاء بشهادة، ولا بد من العلم أن جمع الاستدلالات ليس إجراء من إجراءات التحقيق، ويترتب على ذلك أن المشتبه فيه في مرحلة جمع الاستدلالات لا تثبت له صفة المتهم باعتبار أنها تثبت بأول إجراء من إجراءات التحقيق، فطالما أن مأمور الضبط القضائي يباشر إجراء من إجراءات الاستدلال وليس إجراء من إجراءات التحقيق المخولة له استثناء، فلا تثبت صفة المتهم للمشتبه فيه، ومن ثم لا يجوز له التمسك باصطحاب محاميه في هذه المرحلة، والأمر متروك لمأمور الضبط القضائي الذي له أن يسمح بذلك، أو أن يتغاضى عنه، على حين أنه لو كان ما يقوم بها مأمور الضبط القضائي هو إجراء من إجراءات التحقيق فيحق للمتهم التمسك بحضور محاميه أثناء التحقيق، ويؤكد على صحة ذلك أن النص على الاستعانة بمحام لم يرد ذكره في القانون الإماراتي في مرحلة جمع الأدلة بمعرفة مأمور الضبط القضائي، وإنما جاء في تحقيق النيابة العامة أثناء الاستجواب والمواجهة (98).

الفصل الثالث: الجزاءات الضريبية

مقدمة:

فرض القانون الالتزامات الضريبية لضمان مصلحة الدولة الضريبية وحققها في تحصيل الضرائب، ولتأكيد هذا الضمان وحمايته لهذه المصلحة من العبث وضع القانون الجزاءات اللازمة لتحقيق هذا الغرض، وقد كانت التشريعات القديمة تفرض جزاءات بالغة الشدة على من يرتكب الجريمة الضريبية، وصلت إلى الإعدام والإيداع في السجون، ثم ما لبث أن تطورت فكرة الجزاء الضريبي إلى معنى آخر أخف حدة عما كان من قبل، فالتجته الدولة إلى إساءة معاملة من يخالف القانون الضريبي من خلال إخضاعه لأحكام خاصة قد تضر بمصالحه ومعاقبته عقاباً ينطوي على تعويض الضرر الذي حاق بالدولة نتيجة الإخلال بالتزامه الضريبي، فضلاً عن إخضاعه للعقوبة الجنائية، وقد اضطرت الدولة فيما يتعلق بالعقوبات الجنائية إلى إدخال العقوبة المقيدة للحرية في أحوال الغش الضريبي، وذلك نظراً لخطورة النتائج المترتبة على هذا الغش، بالإضافة إلى أن بعض القوانين شددت العقوبات في حال العود (99)، وقد تم اللجوء في بعض الحالات إلى فرض جزاءات غير جنائية إلى جانب الجزاء الجنائي، كما أن بعض القوانين أقرت التصالح الجنائي وسوف نتناول الجزاءات الضريبية المترتبة على الجريمة من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: الجزاءات الجنائية
- المبحث الثاني: الجزاءات غير الجنائية والتصالح الجنائي
- المبحث الثالث: أحكام العود في جرائم التهرب الضريبي

المبحث الأول: الجزاءات الجنائية

تتطوي الجزاءات العقابية إما على فكرة العقوبة البحتة (كالسجن والحبس) أو على فكرة العقوبة التعويضية (الغرامة والمصادرة)، أو بعبارة أخرى العقوبة التي تهدف إلى تعويض الدولة عما أصابها من ضرر بسبب وقوع الجريمة، كما في الغرامة الضريبية، وقد أخذ كل من القانون المصري ونظيره الإماراتي ببعض هذه العقوبات والتي سنتناولها في هذا المبحث من خلال المطلبين الآتيين:

المطلب الأول: العقوبات الأصلية والفرعية التي أخذ بها القانون الإماراتي
المطلب الثاني: العقوبات الأصلية والفرعية التي أخذ بها القانون المصري

المطلب الأول: العقوبات الأصلية والفرعية التي أخذ بها القانون الإماراتي

أخذ القانون الإماراتي بعقوبتي الحبس والغرامة في جرائم التهرب الضريبي، وترك المصادرة للقواعد العامة في قانون العقوبات، وذلك وفقاً لنص المادة (26) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية على أنه (100):

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،
كلا من:

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

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

(100) القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، المادة (26).

ي. الشخص الذي قام بفرض وتحصيل مبالغ من عملائه مدعيا أنها ضرورية دون أن يكون مسجلا

ك. الشخص الذي قام عمدا بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة
ل. الشخص الذي قام بسرقة أو إساءة استخدام أو التسبب في إتلاف وثائق أو مواد أخرى في حوزة الهيئة

م. الشخص الذي قام بمنع أو عرقلة موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم

ن. الشخص الذي قام عمدا 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 وفقا لأحكام هذا القانون أو أي قانون ضريبي.

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

دون الإخلال بما ورد في البند (2) من هذه المادة، إذا ثبت قيام شخص بالاشتراك مباشرة أو بالتسبب للتهرب الضريبي وفقا للبند (3) من هذه المادة، فإنه يكون مسؤولا بالتكافل والتضامن مع الشخص الذي ساعده عن سداد الضريبة المستحقة الدفع والغرامات الإدارية وفقا لأحكام هذا القانون أو أي قانون ضريبي آخر.

المطلب الثاني: العقوبات الأصلية والفرعية التي أخذ بها القانون المصري

أخذ القانون المصري بعقوبتي السجن والغرامة كعقوبات أصلية ونص على المصادرة كعقوبة تكميلية جوازية باستثناء بعض الأحوال، وذلك وفق ما نصت عليه المادة 68 من القانون رقم 67 لسنة 2016 بإصدار ضريبة القيمة المضافة على أنه " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد

منصوص عليها في أي قانون آخر، يعاقب على التهرب الضريبي من الضريبة وضريبة الجدول بالسجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، وذلك فيما عدا السفن والطائرات، مالم تكن أعدت أو أجرت فعلا بمعرفة مالكيها لهذا الغرض.

ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما، بحسب الأحوال، والضريبة الإضافية.

وتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات.

وتتظر قضايا التهريب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال.

وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهريب من الضريبة أو ضريبة الجدول من الجرائم المخالة بالشرف والأمانة".

وباستقراء هذه المادة نجد أن المشرع المصري ارتقى بجريمة التهريب الضريبي من الجرح إلى الجنايات مقارنة بما جاء في القانون الإماراتي، وذلك أنه نص على أن عقوبة التهريب من الضريبة وضريبة الجدول هي السجن بحد أدنى ثلاث سنوات وبعده أعلى خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ومن جهتنا نؤيد ما اتجه إليه القانون المصري في تصنيف جريمة التهريب الضريبي كجناية، وذلك لما لها من آثار سلبية على اقتصاد الدولة، بيد أن القانون الإماراتي تفوق على القانون المصري في الغرامة المفروضة على التهريب الضريب حيث حددها بخمسة أضعاف المبلغ المراد التهريب منه، وهذا يترك سلطة تقديرية كبيرة للمحكمة عند تحديد الغرامة التي يجب أن تفرض على المجرم.

و نص القانون المصري نص على المصادرة حيث أجاز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب مع استثناء السفن والطائرات لما لها من طبيعة خاصة، بينما اتجه القانون الإماراتي إلترك تنظيمه أحكامها لقانون العقوبات، والذي ينص على أن المصادرة وجوبية وفقاً للمادة 82 منه والتي نصت على أنه "تحكم المحكمة عند الحكم بالإدانة، بمصادرة الأشياء والأموال المضبوطة التي استعملت في الجريمة أو كان من شأنها أن تستعمل فيها أو كانت محلها 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" ونرى أن المعيار الذي وضعه المشرع الإماراتي لعدم جواز المصادرة أفضل من المعيار الذي إختارة القانون المصري في ذلك.

بيد أنه يحسب للقانون المصري اعتبار جريمة التهرب الضريبي في كافة الأحوال جريمة مُخلّة بالشرف والأمانة، بما يترتب على ذلك من آثار خطيرة على مرتكبيها، وهو مايشكل في حد ذاته عنصراً من عناصر الردع التي تستهدفها السياسة العقابية.

وهو حكم نفتقده بشكل عام في نصوص قانون العقوبات الإماراتي، وان كان قد استقر الرأي على اعتبار عدد من الجرائم مخلّة بالشرف والأمانة منها السرقة والتزوير والجرائم الواقعة على العرض، ونرى أن جريمة التهرب الضريبي مخلّة بشرف والأمانة وذلك أنها لا تخرج من نطاق السرقة والتزوير.

ونرى أن القانون الإماراتي إمتاز بشكل كبير في حكم الغرامة التي قد يتم الحكم بها على المتهرب ضريبياً، حيث أنه نص على أن سقف الغرامة (5) خمسة أضعاف الضريبة التي تم التهرب منها.

ونرى أن هذا النص يتماشى بشكل واضح مع الردع الخاص المراد إيقاعه على الجاني، فضلاً عن أنه كفيل بتعويض الدولة عن الخسائر التي قد تتعرض لها بسبب إرتكاب جرائم التهرب

الضريبي، ولا تتحق هذه الميزه في القانون المصري الذي نص على أن سقف الغرامة (50,000) خمسون ألف جنيه مصري.

المبحث الثاني: الجزاءات غير الجنائية والتصالح الجنائي

تمهيد:

الجزاءات غير الجنائية إما أن تنطوي على فرض أحكام وتدابير شديدة على مرتكبي الجريمة، مما يؤدي إلى عدم تمتعهم بالمزايا التي تنص عليها القواعد الأخرى التي يخضع لها سائر المخاطبين بالقانون الضريبي أو على فكرة تدبير الوقاية، وفي المرسوم بقانون اتحادي رقم 8 لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة لدولة الإمارات العربية المتحدة تنص المادة (77) على أنه في حال ثبت بأن شخصا غير مسجل قام بالحصول على سلع وفقا للبند (3) من المادة (48) من مرسوم بقانون الاتحادي بشأن ضريبة القيمة المضافة وادعى هذا الشخص أنه مسجل، فبهذا يعتبر قد قام بالتهرب الضريبي، ويعاقب على هذا التهرب وفقا للقانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017⁽¹⁰¹⁾، وقد أقر القانون العديد من الجزاءات العقابية وغيرها للتصدي لجريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة، وفي هذا المطلب سوف نتناول الفرعين التاليين:

• المطلب الأول: الجزاءات غير العقابية

• المطلب الثاني: التصالح الجنائي

المطلب الأول: الجزاءات غير العقابية

من المتعارف عليه، وكما ذكرنا آنفاً، أن الجزاءات غير الجنائية إما أن تنطوي على فرض أحكام شديدة على مرتكبي الجريمة، مما يؤدي إلى عدم تمتعهم بالمزايا التي تنص عليها القواعد الأخرى التي يخضع لها سائر المخاطبين بالقانون الضريبي أو على فكرة تدبير الوقاية، وتتمثل

(101) القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية.

الجزاءات غير العقابية في صور مختلفة منها الغرامات الإدارية والتقييم الضريبي والجزاءات المدنية، وسنتناول هذه الجزاءات في الفروع الآتية:

الفرع الأول: الغرامات الإدارية

الفرع الثاني: التقييم الضريبي والجزاءات الإجرائية

الفرع الثالث: الجزاءات المدنية

الفرع الأول: الغرامات الإدارية

نصت المادة رقم (76) من المرسوم بقانون اتحادي رقم 8 لسنة 2017 في شأن ضريبة

القيمة المضافة على الآتي:

"دون الإخلال بأحكام القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات

الضريبية، على الهيئة إصدار تقييم الغرامات الإدارية للشخص وتبليغه بها خلال (5) خمسة أيام

عمل من تاريخ الإصدار وذلك في أي من الحالات الآتية:

1- عدم قيام الخاضع للضريبة بعرض الأسعار شاملة للضريبة وفقاً لأحكام المادة (38) من

هذا المرسوم بقانون.

2- عدم قيام الخاضع للضريبة بإبلاغ الهيئة عن تطبيقه للضريبة على أساس الهامش وفقاً

لأحكام المادة (43) من هذا المرسوم بقانون.

3- عدم التقيد بالشروط والإجراءات الواجبة حول حفظ السلع في منطقة محددة أو نقلها إلى

منطقة محددة أخرى.

4- عدم قيام الخاضع للضريبة بإصدار الفاتورة الضريبية أو المستند البديل عند قيامه بأي

توريد.

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

6- عدم التزام الخاضع للضريبة بالشروط والإجراءات المتعلقة بإصدار الفاتورة الضريبية

والإشعار الدائن الضريبي إلكترونياً."

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

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

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

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

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

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

ثلاثة أضعاف مقدار الضريبة التي تم إصدار تقييم الغرامات الإدارية بشأنها).

ونص البند (4) على أنه (لا يترتب على توقيع أي غرامة إدارية بمقتضى أحكام هذا القانون

أو أي قانون آخر إعفاء أي شخص من مسؤولية سداد الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون

أو القانون الضريبي).

وبتاريخ 2017-9-24 صدر قرار مجلس الوزراء رقم 40 لسنة 2017 بشأن الغرامات

الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية في الدولة، والذي أتى في (8) مواد الأولى

متعلقة بالتعريفات والثانية بنطاق السريان وإشار إلى الجداول المرفقة بالقرار بشأن المخالفات

والغرامات المتعلقة بالقوانين الضريبية الصادرة مؤخراً وهي (قانون الإجراءات الضريبية،

والمرسوم بقانون في شأن الضريبة الإنتقائية، والمرسوم بقانون في شأن ضريبة القيمة المضافة)،

والثالثة أكدت على عدم تأثير توقيع الغرامات الإدارية المرفقة بالقرار على المسؤولية عن سداد

الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام القوانين الضريبية الاتحادية، والرابعة نصت على حق مجلس

الوزراء في تعديل الغرامات الإدارية الواردة فيه، سواء بالإضافة أو الحذف أو التعديل، ونصت

المادة الخامسة منه على حق الشخص في الاعتراض على الغرامات المفروضة عليه وفقاً للإجراءات

المنصوص عليها في قانون الاجراءات الضريبية، السادسة خولت وزير المالية إصدار القرارات التنفيذية لهذا القرار، والسابعة والثامنة تعلقت بتاريخ السريان والنشر.

وفيما يلي سنذكر ملامح المخالفات والغرامات الإدارية الواردة بالجدولين رقم (1) المتعلق بتطبيق القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، ورقم (3) المتعلق بتطبيق المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة، حيث أنهما يطبقان على قانون ضريبة القيمة المضافة موضوع البحث.

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

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

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

ويدرك المطلع بأن قرار مجلس الوزراء أتى منطقياً في فرض الغرامات الإدارية، ولم يطلق العنان في تقييدها، وفقاً للصلاحيات الممنوحة له بنص القانون والتي نصت على أن الحد الأعلى للغرامات هو (3) ثلاثة أضعاف مقدار الضريبة التي تم إصدار تقييم الغرامات الإدارية بشأنها، والذي نرى أنه جزء قاسي نوع ما للمخالفات التي لا تصل إلى حد التهرب الضريبي، كما أن فرض مثل هذه الغرامات لا يمنع من تحريك دعوى جريمة التهرب الضريبي، ولا تخصص مبالغ الغرامات الإدارية المفروضة من الغرامة الضريبة في حال فرضها وفقاً لنص المادة (26) من القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية، والتي نصت في البند رقم 1 منها 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، كلا من...) ونصت في البند رقم 2 على أنه (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).

وفيما يتعلق بالوضع في مصر قد نص القانون رقم 67 لسنة 2016 في المادة (66) منه على أنه "يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسمائة جنيه ولا تتجاوز خمسة آلاف جنيه فضلاً عن الضريبة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية المستحقة كل من خالف الأحكام والإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون أو لائحته التنفيذية دون أن يكون عملاً من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه.

ومن جانبنا نرى أن القانون المصري منطقي بشكل أكبر وقد وضع الحد الأعلى للغرامات الإدارية بشكل واضح وبسيط، كما أنه لم يخلط بين المخالفات الإدارية وجرائم التهرب الضريبي، أسوة بالقانون الإماراتي الذي أتى في بعض الأحيان بمخالفات إدارية وتعتبر جرائم تهرب ضريبي في ذات الوقت ومن أمثلة ذلك المخالفات الواردة في الفقرات (أ، ي، م) من البند 1 في المادة رقم 25 من القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية والتي نصت على أنه على

الهيئة إصدار تقييم الغرامات الإدارية للشخص وتبليغه به خلال 5 أيام عمل وذلك في أي من المخالفات التالية:

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

وهذه المخالفة كما هو واضح تشترك في قدر كبير منها مع جريمة إتلاف وثائق أو مواد ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة.

كما أن المخالفة في الفقرة ي وهي قيام المسجل بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح، تختلط الجريمتين المنصوص عليهما في الفقرتين (د، ح) من المادة رقم 26 من ذات القانون فتتص الفقر د على جريمة تقديم معلومات وبيانات خاطئة ووثائق غير صحيحة للهيئة.

وتتص الفقرة ح على جريمة تخفيض الضريبة المستحقة الدفع من خلال التهرب الضريبي أو التواطئ فيه.

أخيراً فإن المخالفة الواردة في الفقرة م، تختلط مع جريمة عرقلي موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم، والتي نصت عليها الفقرة ز من المادة 26 بذات القانون.

وأخيراً نقترح يتم الفصل بين المخالفات الإدارية وجرائم التهرب الضريبي أسوة بما جاء في القانون المصري، والنظر في تعديل البند رقم (3) من المادة رقم (25) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، وذلك بتحديد الغرامات الإدارية بحيث لا تتجاوز ضعف مقدار الضريبة التي تم إصدار تقييم الغرامات الإدارية بشأنها، ويترك للقضاء الاختصاص في تقدير مضاعفة الغرامة الضريبية بما لا يتجاوز 5 أضعاف الضريبة المراد التهرب منها إذا كانت أمامه حالة من حالات التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: التقييم الضريبي والجزاءات الإجرائية

نصت المادة (24) من القانون رقم 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية على أنه للهيئة إصدار تقييم ضريبي بطريقة تقديرية إذا تعذر تحديد الضريبة التي تعتبر مستحقة الدفع أو الضريبة القابلة للاسترداد ولم تكن مستحقة الاسترداد حسب الأحوال.

وقد حدد أكثر من حالة للجوء إلى التقدير الجزافي نذكر من بينها:

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

وعليه فإن تحديد أرباح الخاضع للضريبة بطريق التقدير الجزافي، يعد جزاء رادع له في حال لم يقدم هو إقرارا ما عن أرباحه، أو لم يؤسسه على أساس من دفاتر منتظمة أمينة مؤيدة بالمستندات أو عدم التزامه بالإبلاغ في الميعاد القانوني بوقف منشأته، وهنا يتم التقدير على أساس أرباح الخاضع للضريبة المفترضة لا الحقيقية (102).

كما أنه قد يلجأ القانون إلى فرض جزاءات إجرائية ومثلها الجزاءات الآتية:

- أ- ما نصت عليه المادة الثامنة عشر من قرار مجلس الوزراء رقم 52 لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة على أنه "لا يترتب على إلغاء التسجيل الضريبي إعفاء الشخص من القيام بالواجبات والالتزامات المنصوص عليها في المرسوم بقانون والتي كانت مطبقة عليه عندما كان مسجلا" (103).

(102) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 189.
 (103) المادة الثامنة عشر من قرار مجلس الوزراء رقم 52 لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية.

ب- كما تنص الفقرة الثانية من المادة الثامنة من القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية بدولة الإمارات على أنه يعتبر أي إقرار ضريبي غير مكتمل يتم تسليمه للهيئة غير مقبول من قبلها إذا لم يتضمن البيانات الأساسية التي يحددها القانون الضريبي (104).

الفرع الثالث: جزاءات مدنية

يقصد بها جبر الضرر الذي عاد على الدولة من وقوع الجريمة باعتبارها عملا غير مشروع، وهي في الوقت ذاته تتجرد من كل معنى من معاني العقاب، وذلك لأنها لا تتجاوز حدود الضرر المذكور، وقد شرعت هذه الجزاءات جبرا للضرر، لا بمعنى العقوبة الجنائية أو الجزائية، ويلاحظ أن القانون الضريبي قد نص في بعض الأحوال على مساءلة غير الملتزم الأصلي بأداء الدين الضريبي بطريق التضامن معه، مثال ذلك ما نصت عليه المادة 12/2 من قرار مجلس الوزراء الإماراتي رقم 52 لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم 8 لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات العربية المتحدة من أن كافة أعضاء المجموعة الضريبية مسؤولين شخصيا وبالتضامن عن أية ضرائب مستحقة الدفع عن العضو الممثل، وقد جاء أيضا في القانون الإماراتي الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية من أنه 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 وفقا لأحكام هذا القانون أو أي قانون ضريبي (105)، ولا يجوز الخلط بين هذه الجزاءات المدنية والعقوبات التعويضية، فبينما تبدو الأولى مجردة من عنصر العقاب، فإن الثانية تعتبر عقوبة في الأصل وإن خالطها عنصر التعويض.

(104) البند 2 من المادة 8 من القانون الاتحادي الإماراتي رقم 7 لسنة 2017.

(105) المادة 2/26 من القانون الإماراتي الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية.

المطلب الثاني: التصالح الجنائي

نوضح بدايةً أن المُشرع الإماراتي قد نص صراحة على جواز التصالح الجنائي مع المتهم في بعض الجرائم، لكنها فقط في الجرح والمخالفات التي نص فيها على عقوبة الغرامة وحدها، دون الجرح التي يعاقب عليها بالحبس وجوباً أو اختياراً (106).

لكن أيضاً من الضروري التأكيد على أن سياسة التجريم الضريبي وإن كانت تقوم على فكرة العدالة إلا أنها لا تخلو من الاستناد إلى أساس من النفعية، وتطبيقاً لفكرة النفعية هذه لا يهتم الدولة مدى ما يتحملة الجاني من عقاب لارتكابه الجريمة، بل يكفي تحقيق مصلحتها العامة في صورة الصلح الذي تجريه معها، ويلاحظ أن الأصل في الدعوى الجنائية الضريبية أن تنقضي وفقاً للقواعد المقررة في قوانين الإجراءات الجنائية وليس من بينها الصلح، وذلك إلا إذا نص المشرع عليه كسبب من أسباب الانقضاء، وهو ما فعله في معظم الجرائم الضريبية كالقانون العام للضرائب في فرنسا والقانون البلجيكي وغيرها من القوانين التي تجيز التصالح في الجرائم الضريبية، أما إذا لم ينص المشرع على ذلك فلا مجال للقول بإجازة الصلح كسبب من أسباب انقضاء الدعوى الجنائية طبقاً لقانون الإجراءات الجنائية (107)، هذا إلى أنه لا يجوز أن يمتد أثر الصلح كسبب من أسباب الانقضاء إلى الجرائم العادية المرتبطة مع الجرائم الضريبية (108)،

لذا ولأهمية الصلح يتوجب علينا أن نتطرق للنظام المعمول به في القانون المصري لتوضيح مدى إمكانية إسقاطه وتطبيقه مُستقبلاً على التشريع الإماراتي، وسنتناول هذا الموضوع من خلال الفروع التالية:

(106) المادة (20) مكرر من قانون الإجراءات الجزائية لدولة الإمارات العربية المتحدة رقم (35) لسنة 1992 وفقاً لآخر التعديلات.

(107) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 257

(108) د. السيد أحمد محمد علام، الجرائم الضريبية والتصالح الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى 2012، ص 186

الفرع الأول: شروط الصلح

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للتصالح الجنائي

الفرع الثالث: آثار الصلح

الفرع الرابع: موقف القانون الإماراتي والمصري من الصلح

الفرع الأول: شروط الصلح

يتميز الصلح في الجرائم الضريبية بأنه يصدر في حدود السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، ولكي ينعقد صحيحا يجب أن يصدر من هيئة مختصة طبقاً للأساس المقرر بالقانون، وأن يتفق الطرفان عليه، وذلك من خلال:

أ- أن يصدر من هيئة مختصة:

لأهمية الآثار المترتبة على الصلح فإن القانون غالباً ما يسند الموافقة عليه أو عرضه إلى سلطة عليا في الدولة، فنجد في بعض الأحيان يسندة إلى الوزير المختص أو من يفوضه، كما أنه قد يسند المدير العام للإدارة الضريبية المختصة (109).

ب- اتفاق الطرفين على الصلح:

لابد من العلم أن الإدارة لا تفرض التصالح على المتهم بقرار من منها، وذلك لأنه لا يتحقق إلا بتلاقي إرادة طرفيه على انعقاده، سواء تم الإيجاب من المتهم أو من الإدارة الضريبية طالما أن هذا الإيجاب قد صادفه قبول من الطرف الآخر، كما أن الصلح ليس حقا للمتهم، ولذا لا تلزم الإدارة الضريبية بالاستجابة إليه إذا طلبه، وذلك خلافاً لما هو مقرر في بعض القوانين كقانون الإجراءات الجنائية المصري الذي يقضي بشأن الصلح في المخالفات أنه إذا كان يتعين على سلطة الضبط أو سلطة الاتهام أن تعرض الصلح على المتهم دائماً قبل رفع الدعوى (110).

(109) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 258
 (110) د. السيد أحمد محمد علام، الجرائم الضريبية والتصالح الضريبي، مرجع سابق، ص 177

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للتصالح الجنائي

يختلف التصالح الجنائي الضريبي عن الصلح في المخالفات في أمرين، أولهما أن المتهم لا يملك المناقشة في تحديد مبلغ الصلح، وثانيهما أن القانون نفسه لا الطرف الآخر في الصلح هو الذي يحدد مبلغه، وهناك سؤال يثار حول مدى تأثير هذا الاختلاف في الطبيعة القانونية للصلح الجنائي الضريبي، وقد ذهب الفقه إلى أن النظام الذي تنقضي به الدعوى الجنائية إذا دفع المتهم باختياره مبلغاً محدد من الأموال يندرج تحت ما يسمى بالخضوع الاختياري بمعنى الخضوع في دفع تلك الأموال، وهو نظام أخذت به العديد من التشريعات كالقانون الفرنسي والروسي والقانون السويسري، وذهب بعض الفقهاء إلى أن هذا النظام يقفاً وسطاً بين التحكيم والتنفيذ الاختياري المعجل للعقوبة، وأن هذا الانقضاء الاختياري هو اتفاق بمقتضاه تتحول الجريمة التي يعاقب عليها قانون العقوبات إلى مجرد خطأ إداري يؤدي إلى انقضاء الدعوى الجنائية، والغرض منه توقيع جزاء سريع وفعال لبعض الجرائم ذات الأهمية القانونية، ويرى البعض بأن خضوع اختياري وليس صلحاً في حقيقته، فالإدارة لا تملك الاختيار تجاه هذا الصلح، وتمنح المتهم الاختيار بقبول أداء المبلغ الذي تعرضه عليه الإدارة كما هو محدد في القانون، وعليه فإن هذا الصلح ما هو إلا عمل قانوني من جانب واحد، وعلى ذلك يبدو الصلح الجنائي الضريبي باعتباره عملاً صادراً من جانبين مختلفاً في المخالفات الذي يندرج تحت نظام الخضوع الاختياري (111).

الفرع الثالث: آثار الصلح

يجعل الصلح الجنائي الضريبي للخزانة العامة للدولة حقا في الحصول على المبلغ الذي أسفر عنه الاتفاق بين الطرفين، وهو لا يقل عن الحد المقرر قانوناً، ويترتب على الصلح انقضاء الدعوى الجنائية،

وإذا تم الصلح الجنائي الضريبي قبل رفع الدعوى تعين على النيابة أن تأمر بحفظ الأوراق أو أن تقرر بأن لا وجه لإقامة الدعوى الجنائية، وإذا تم رفع الدعوى تعين الحكم بانقضاء الدعوى الجنائية بالصلح، وهو أمر متعلق بالنظام العام فلا حاجة للدفع به (112).

بالنسبة للقانون الإماراتي

وكما قدمنا بأن القانون الإماراتي لم يتم النص صراحة فيه على جواز الصلح في جرائم التهرب الضريبي، وإعمالاً للقواعد العامة فإنه لا يجوز التصالح الجنائي فيها إلا بنص خاص، ولخلو النص يتعذر قيام الجهة الإدارية بالقيام بالتصالح مع مرتكب جريمة التهرب الضريبي.

بالنسبة للقانون المصري

القانون رقم 67 لسنة 2016 نص في المادة (72) منه على أنه " لا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ اية اجراءات في جرائم التهرب وغيرها من الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون إلا بناء على طلب من الوزير أو من يفوضه.

ويجوز للوزير أو من يفوضه التصالح في الجرائم المشار إليها، وذلك قبل صدور حكم بات في الدعوى مقابل سداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو كليهما، حسب الاحوال، والضريبة الاضافية وذلك بالاضافة إلى تعويض لا يجاوز نصف الحد الاقصى للغرامة المنصوص عليه في المادة 66 إذا كان التصالح في جريمة من الجرائم المنصوص عليها بها، وتعويض يعادل نصف الضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما، بحسب الاحوال، إذا كان التصالح في جريمة من جرائم التهرب، أما إذا كان التصالح في الجريمة المنصوص عليها في المادة (71) من هذا القانون فيتحدد التعويض بما لا يجاوز نصف الحد الاقصى للغرامة المنصوص عليها بها.

ويترتب مباشرة على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وإلغاء ما ترتب على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المقضي بها."

وبالاطلاع على النص أعلاه نجد أن القانون المصري أجاز التصالح في جرائم التهرب والجرائم الأخرى المنصوص عليها في قانون الضريبة على القيمة المضافة بتوافر الشروطين التاليين:

1- بناء على طلب من الوزير أو من يفوضه

2- قبل صدور حكم بات في الدعوى.

ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وما ترتب على قيامها من آثار.

ونحن نذهب إلى ما أخذ به القانون الإماراتي من عدم جواز التصالح في جرائم التهرب الضريبي، لعدة أسباب أهمها:

1- جرائم التهرب الضريبي من الجرائم المصطنعة أي أنها ليست من الجرائم التي وقر في

النفس البشرية على أختلاف الأديان والشعوب أستنكارها مثل جرائم القتل والسرقه وغيرها،

وتم سن هذه الجريمة لحماية الاقتصاد الوطني، وقد ذهبنا في البداية إلى أن بعض الشعوب

بدأت تشعر بالالتزام بالضريبة، وصارت تستنكر التهرب منها، بيد أن اقرار التصالح في

جرائم التهرب الضريبي يهدم ما نسعى لبنائه من احترام القانون الذي يجرم التهرب

الضريبي، وبشكل خاص عندما نعلم أنه لا يجوز التصالح في جرائم السرقه والتزوير في

قانون العقوبات العام.

2- أقرار التصالح قد يغري ضعاف النفوس لمحاولة التهربي بما أن هناك مجال للتصالح.

الفرع الرابع: أثر الصلح بالنسبة إلى الغير

ينحصر أثر الصلح الجنائي الضريبي في انقضاء الدعوى الجنائية ووقف تنفيذ العقوبة حسب الأحوال بالنسبة إلى المتهم الذي كان طرفاً في الصلح دون غيره من المتهمين في الدعوى، فإذا كانت الدعوى لا زالت في حوزة النيابة العامة تصدر أمر بأن لاوجه لإقامة الدعوى، وإن كانت في حوزة المحكمة وجب الحكم بإنقضاء الدعوى (113)، ما لم يصدر بشأنها حكم بات.

المبحث الثالث: أحكام العود في جرائم التهرب الضريبي

تمهيد:

تخضع العقوبة المقررة للجريمة الضريبية للأحكام العامة في العقوبة الواردة في قانون العقوبات العام، إلا ما تتعلق منها بالعقوبة التعويضية، فهذا النوع من العقوبات خاصة يخضع للأحكام السابق ذكرها بشأن الغرامة الضريبية، وقد عنى المشرع الضريبي بتنظيم العود تنظيمًا خاصًا، ويتحقق العود بارتكاب الشخص جريمة بعد الحكم عليه نهائيًا في جريمة أخرى، وقد نظم المشرع الضريبي العود تنظيمًا خاصًا في مختلف القوانين الضريبية، وذلك نظرًا إلى الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية، ويتميز العود في الجرائم الضريبية بأنه عود خاص مؤقت، ولفظة خاص عند إطلاقها على مصطلح العود فإنها تعني أنه يشترط لاعتبار الشخص عائدًا تماثل الجريمة التي ارتكبها مع تلك التي سبق الحكم عليه من أجلها، بينما تعني لفظة مؤقت أنه يلزم لاعتبار الجاني عائدًا أن تكون الجريمة الجديدة قد وقعت في فترة معينة، ولهذا فإنه يخضع كقاعدة عامة فيما لم يرد به نص إلى قانون العقوبات، وسنتناول ذلك في الفروع الآتية:

المطلب الأول: الشروط العامة للتحقق حالة العود في القانون الضريبي
المطلب الثاني: تطبيق العود في قانون ضريبة القيمة المضافة الإمارات
المطلب الثالث: تطبيق العود في قانون ضريبة القيمة المضافة المصري

المطلب الأول: الشروط العامة لتحقق العود في القانون الضريبي

لتحقق حالة العود في القانون الضريبي بشكل عام، يشترط توافر ثلاثة شروط، وهي:

1- صدور حكم بات سابق بالإدانة في جنحة أو جنابة ضريبية:

وهذا يعني أنه لا يكفي الحكم في جريمة عادية، يجب أن تكون الجريمة ضريبية ويشترط في هذا الحكم أن يكون صادرا من محكمة جنائية وطنية، ونشير هنا إلى أن اشتراط أن تكون المحكمة وطنية إلى ما سبق ووضحناه من أن ارتكاب جريمة تهرب ضريبي في دولة أجنبية لا يعاقب وفقاً للقوانين الوطنية، وقد خلت التشريعات الضريبية بوجه عام من اشتراط الحكم بعقوبة معينة.

2- ارتكاب جريمة ضريبية لاحقة تماثل الجريمة الضريبية السابق الحكم بها عليه:

يجب أن تكون الجريمة الضريبية المرتكبة لاحقا مماثلة للجريمة السابقة، بيد أن التشريعات الضريبية لم تسير على نهج واحد، فبعضها نص على التماثل الحقيقي مع الجريمة المحكوم فيها، وبعضها الآخر أكتفى بالتماثل الحكمي مع احد الجرائم الضريبية المنصوص عليها في القانون المعني، كما اشترطت بعض القوانين التماثل الحقيقي بين الجريمتين، وتساءل البعض عن التماثل الحقيقي المطلوب هل يجب أن يتوافر بالنسبة إلى ذات الجريمة بذات القانون، أو يكفي بارتكاب الجريمة ذاتها منصوصا عليها في أي قانون ضريبي آخر (ومثال ذلك عدم تقديم اقرار ضريبي عن ضريبة القيمة المضافة وعدم تقديم اقرار ضريبي عن ضريبة الدخل) نتحدث هنا عن الدول التي تأخذ بهذه الضرائب، ويرى الدكتور أحمد فتحي سرور أنه "وإن كانت جرائم الإخلال بواجب تمثّل نوعا معينا من الجرائم، إلا أن صريح نصوص القانون الضريبي التي تشترط التماثل الحقيقي تقتضي هذا التماثل بين الجرائم الواردة في قانون ضريبي معين لا في جميع القوانين الضريبية، وقد يكفي بالتماثل الحكمي للجريمة المرتكبة مع إحدى الجرائم الأخرى التي ينص عليها القانون ذاته، ولا بد

من العلم أن القول بالتمييز بين هذه الجرائم الضريبية باشتراط التماثل الحقيقي في بعض الأحوال والاكتفاء بمجرد التماثل الحكمي في أحوال أخرى يستند إلى صريح النص " (114).

3- أن يرتكب الجاني الضريبة الأخيرة في خلال مدة معينة:

يشترط لتحقيق العود في القوانين الضريبية بشكل عام، ان ترتكب الجريمة اللاحقة خلال مدة معينة يحددها القانون الضريبي الذي نص على العود، وقد اختلفت التشريعات الضريبية في هذا الشأن كما أن غالبها ولم تتفقد بمرور مدة الخمس سنوات المنصوص عليها في قانون العقوبات العام في بعض الدول، وثار التساؤل حول المدة الواجب توافرها لقيام العود إذا لم يحددها القانون الضريبي المعني، وذلك بعد الاتفاق بأن العود في القوانين الضريبية عود مؤقت، وبالنسبة لاحتساب مدة العود فلا خلاف بشأنها إذا ما حدد القانون الضريبي المعني، أما إذا خلا القانون الضريبي من بيان مبدأ احتساب مدة العود، فيرى الدكتور أحمد فتحي سرور بأنه يتعين الرجوع إلى ما نص عليه قانون العقوبات بشأن العود الخاص المؤقت، وتجدر الإشارة إلى أن السبب في اختلاف مدة العود وبدء احتسابها في بعض القوانين الضريبية، يعود إلى سكوت المشرع في بعض الأحيان عن تنظيم أحكام العود بشكل واضح، كما أن تعدد القوانين الضريبية الدولية الواحدة وعدم تقنين أحكامها في مجموعة واحدة يسودها التناسق في الأحكام، ومن الضروري ملاحظة أن الجريمة الضريبية تعتبر سابقة في العود العام إذا ارتكب الجاني بعدها جريمة عادية، مع أن الحكم السابق في جريمة عادية لا يعتد به في احتساب العود الضريبي (115).

(114) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 220، 221.
(115) د. أحمد فتحي سرور الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 223.

المطلب الثاني: تطبيق العود في القانونين المقارنين

الوضع في قانون ضريبة القيمة المضافة الإماراتي

بالاطلاع على المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة وبالرجوع على القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، ندرك أن القانون الإماراتي لمن يفرد نص خاص ينظم العود في جرائم التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة، وعليه لا وجود لعود خاص في جرائم التهرب الضريبي ولا يمنع من ذلك تطبيق أحكام العود العام على العقوبات لجرائم التهرب الضريبي وذلك بتطبيق أحكام العود المنصوص عليها في قانون العقوبات الاتحادي رقم 3 لسنة 1987 وتعديلاته، والذي نظم أحكام العود في المواد (106، 107، 108)، حيث نصت المادة (106) على أنه يعتبر عائدا (116):

- من حكم عليه بحكم بات بعقوبة جنائية ثم ارتكب جريمة بعد ذلك
- من حكم عليه بحكم بات بالحبس مدة ستة أشهر أو أكثر ثم ارتكب جنحة قبل مضي ثلاث سنوات من تاريخ انقضاء هذه العقوبة
- ولا تقوم حالة العود إلا في نطاق الجرائم المتحدة من حيث العمد والخطأ، وللمحكمة ألا تعتبر العود في هذه الحالات ظرفا مشددا (117).

وأشارت المادة (107) إلى أنه إذا سبق الحكم على العائد بعقوبتين مقيدتين للحرية كليهما لمدة سنة على الأقل أو بثلاث عقوبات مقيدة للحرية إحداها على الأقل لمدة سنة وذلك في سرقة أو احتيال أو خيانة أمانة أو تزوير أو إخفاء أشياء متحصلة من هذه الجرائم أو في شروع فيها، ثم ارتكب جنحة مما ذكر أو شروعا معاقبا عليه فيها، وذلك بعد الحكم عليه بآخر تلك العقوبات،

(116) القانون الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016، المادة (106)

(117) المادة (106) استبدلت بقانون اتحادي رقم (34) لسنة 2005م.

فلمحكمة أن تحكم عليه بالسجن المؤقت مدة لا تزيد عن خمس سنين بدلا من تطبيق أحكام المادة السابقة (118)، وأوضحت المادة (108) من ذات القانون أن للمحكمة أن تحكم بمقتضى نص المادة السابقة على من يرتكب جنحة مما ذكر فيها بعد سبق الحكم عليه في جريمة من الجرائم المنصوص عليها في المواد (305)، (424)، (426)، (428) بعقوبتين مقيدتين للحرية كليهما لمدة سنة على الأقل أو بثلاث عقوبات مقيدة للحرية إحداها على الأقل لمدة سنة (119).

الوضع قانون ضريبة القيمة المضافة المصري:

بصدور القانون 67 لسنة 2016 نجده نص في عجز المادة 67 على اعتبار مرتكب جريمة التهرب عائداً إذا قام بتكرار ارتكابها خلال ثلاث سنوات، وهنا تتم مضاعفة العقوبة نتيجة اعتبار مرتكب جريمة التهرب الضريبي عائداً.

وبذلك يكون القانون المصري قد تفوق على القانوني الإماراتي في تنظيم أحكام العود الخاص المؤقت لجرائم التهرب الضريب وهو ما نؤيده لما لهذه الجريمة من انعكاسات اقتصادية مؤثرة ونرى أن يعتمد في ذلك التماثل الحكمي وليس التماثل الحقيقي للخطورة التي تنطوي عليها هذه الجرائم.

(118) القانون الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016، المادة (107).

(119) القانون الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 وفقا لأحدث التعديلات الواردة بالمرسوم بقانون رقم (7) لسنة 2016، المادة (108).

الخاتمة

بدأنا في المبحث التمهيدي في هذا البحث بالتعرف على ماهية ضريبة القيمة المضافة وأهميتها ومفهوم جريمة التهرب الضريبي، ووجدنا القانون الإماراتي يعرف ضريبة القيمة المضافة على أنها "ضريبة تفرض على استيراد أو توريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وتشمل التوريد الاعتباري" وعرف جريمة التهرب الضريبي على أنها "كل عمل أو امتناع عن عمل يترتب عليه الإخلال بواجب أداء الضريبة في الميعاد القانوني سواء بعدم أداء الضريبة كلها أو بعضها أو التأخر في أدائها كاملة عن الميعاد القانوني" وأكدنا تأييدا لهذا التعريف بعد عرض عدة تعريفات ساقها الشراح، كما أننا تعرضنا بالشرح للفرق بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، وإنتهينا إلى أن التجنب الضريبي لا يعد جريمة.

وتعرضنا بعد ذلك في المطلب الثاني من المبحث التمهيدي للتطور التاريخ للقانون الضريبي بصورة عامة وفي القانون المصري دون القانون الإماراتي وذلك ان الضريبة موضوع البحث طبقت حديثا في دولة الامارات.

وفي الفصل الأول درسنا أركان جرائم التهرب الضريبي وصورها في القانونين، ووجدنا أن القانون الإماراتي ألحق عدة جرائم بجرائم التهرب الضريبي بالرغم من أنها غير مرتبطة قانونياً بها، كما خلصنا إلى تفوق القانون المصري في أفراد الصور الإجرامية لجرائم التهرب الضريبي كما أنها فصل فيها بشكل أكبر مقارنة بما ورد في القانون الإماراتي، وعند تعرضنا للركن المادي والمعنوي للجرائم وجدنا صعوبة في تحديد الركن المعنوي المطلوب لجرائم التهرب الضريبي، بذات عند غموض بعض النصوص الواردة في القانون الإماراتي ورجحنا أنه في التشريعات الحديثة، فإن جرائم التهرب الضريبي لا تكون إلا عمدية.

وتطرقنا في الفصل الثاني إلى نطاق تطبيق القانون الضريبي والضبطية القضائية، وانتهينا فيه إلى أن عدم استثناء القانون الضريبي من تطبيق القواعد المعمول بها في هذا الشأن في قانون

العقوبات العام، مع توضيح بعض الخصوصية التي يتمتع بها القانون الضريبي من حيث المفهوم وليس التطبيق، وعلى سبيل المثال عدم تطبيق مبدأ (الشخصية الإيجابية) على من يرتكب جريمة ضريبة في الخارج متعلقة بالقانون الضريبي لتلك الدولة، وكذلك بينا سبب جواز رجعية الضريبة، وعدم جواز رجعية القانون الجنائي الضريبي إلا ما كان أصلح للمتهم وفقاً للقواعد العامة في قانون العقوبات، وتطرفنا لمسؤولية الشخص الخاضع للضريبة ووضعنا المقصود بالطرف السلبي في العلاقة والمسؤولية التي تقع بفعل الغير، الضريبة ونظام الضبطية القضائية.

أخيراً في تناولنا في الفصل الثالث الجزاءات، وتعرضنا فيه الجنائية وغير الجنائية والمدنية، كما تعرضنا فيه للصالح الجنائي وأحكام العود، ولاحظنا أن القانون الإماراتي صنف جرائم التهرب الضريبي على أنها جنح بينما صنفها القانون المصري على أنها جنایات، ونص على القانون المصري على أنها مخلة بالشرف والامانة بينما لم ينص القانون الاماراتي على ذلك، ولاحظنا تشديد عقوبة الغرامة الضريبة في القانون الاماراتي - بما لا يتجاوز 5 أضعاف الضريبة المراد التهرب - مقارنة بما جاء في القانون المصري - سقف الغرامة (50,000) خمسون ألف جنيه مصري، كما أن القانون المصري أجاز الصلح الجنائي بينما لم يقره القانون الإماراتي، وتبين أن القانون القانون المصري ينص على العود الخاص بينما ترك القانون الاماراتي تنظيم أحكام العود للقواعد العامة.

النتائج

بعد دراستنا هذه توصلنا إلى عدة نتائج من خلال مقارنة التشريع الإماراتي بالتشريع المصري.

ومن أبرز النتائج التي توصلنا إليها والتي يمكن أن نجملها في النقاط التالية:

1- تفوق القانون المصري في تحديد الصور التجريمية لجريمة التهرب الضريبي كم أنه لم يخلط

بين الجرائم الضريبية والجرائم التي رأينا أنها ملحقه بجرائم التهرب الضريبي.

- 2- أن جرائم التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة اتخذت أكثر من مظهر منها ماهي جرائم تهرب ضريبي بطبيعتها، ومنها مايمكن إلحاقها بها جراء النص عليها، رغم عدم تمثيلها لأحد صور التهرب الضريبي مثل جريمة منع المختصين من الاطلاع على الوثائق والمستندات الضريبية وإعاقة عملهم.
- 3- أن هناك تفاوتاً بين التشريعين المقارنين في مدى الاتجاه نحو تغليظ عقوبات جرائم التهرب الضريبي فالقانون المصري الحق جرائم التهرب الضريبي بالجنايات و يعاقب عليها بالسجن والغرامة أو بإحداهما بالإضافة جواز المصادرة إلا في بعض الاحوال، في حين اعتبرها القانون الإماراتي من الجرح وعاقب عليها بالحبس والغرامة أو بإحداهما، وترك المصادرة للأحكام العامة وهي وجوبية إلا في بعض الاحوال.
- 4- لم يقم القانون الإماراتي بتوضيح مدى إمكانية التصالح في جرائم التهرب الضريبي، وهو مايقضى معه الحال هكذا باللجوء للقواعد العامة لخلو النص وبالتالي لم يجرز المشرع الإماراتي التصالح في تلك الجرائم.
- 5- أن المشرع الإماراتي لم يتعرض بشكل خاص لمسألة اعتبار مرتكب جريمة التهرب الضريبي عائداً او مناقشة الارتفاع بحدود العقوبة في حال العود، وترك هذا التنظيم للقواعد العامة في العود.
- 6- هناك بعض النصوص والمفردات التي كان يتوجب على المشرع الإماراتي إعادة صياغتها بشكل أكثر دقة لتكون بمثابة غطاء مانع وجامع لكافة صور جريمة التهرب الضريبي.

التوصيات

- نوصي المشرع بالنظر في اضافة جرائم تهرب ضريبي والتفصيل فيها أسوة بالقانون المصري، مع الابقاء على عدم اقرار التصالح في جرائم التهرب الضريبي، للأسباب السابق بيانها.

- نوصي المشرع بتشديد العقوبات على المُتهربين من أداء الضريبة سواء الخاضعين لها أو حتى المساهمين بها، وذلك برفع الحد الأدنى للعقوبات وعلى سبيل المثال:
 - الحبس لمدة لا تقل عن سنة ولا تزيد على ثلاث سنوات
 - غرامة لا تقل عن 10000 درهم ولا تزيد على خمسة أضعاف الضريبة المتهرب منها.
- نوصي المشرع أفراد نصوص تتعلق بالعود الخاص في جرائم التهرب الضريبي وعلى سبيل المثال
- تضاعف العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون أو أي قانون ضريبي آخر في حال العود خلال ثلاث سنوات لأي جريمة من جرائم التهرب الضريبي نوصي المشرع الفصل بين المخالفات الإدارية وجرائم التهرب الضريبي أسوة بما جاء في القانون المصري.
- نوصي المشرع النظر في تعديل البند رقم (3) من المادة رقم (25) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية، وذلك بتحديد الغرامات الإدارية بحيث لا تتجاوز ضعف مقدار الضريبة التي تم إصدار تقييم الغرامات الإدارية بشأنها، ويترك للقضاء الاختصاص في تقدير مضاعفة الغرامة الضريبية بما لا يتجاوز 5 أضعاف الضريبة المراد التهرب منها إذا كانت أمامه حالة من حالات التهرب الضريبي.

قائمة المراجع

كتب عامة:

1. باسم نعيم عوض، الضريبة على القيمة المضافة: مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة، مجلة البحوث المالية والضريبة، الجمعية المصرية للمالية والضرائب، مصر، العدد 76، 2012.
2. د. أحمد خليفة، النظرية العامة للتجريم: دراسة في فلسفة القانون الجنائي، دار المعارف، مصر، 1959.
3. د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، 1991.
4. د. أحمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، مكتبة النهضة المصرية، مصر، الطبعة الأولى، 1960.
5. د. السيد أحمد محمد علام، الجرائم الضريبية والتصالح الضريبي، دار النهضة العربية، 2012 ط1.
6. د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى 2005-2006 ص 20 وما بعدها.
7. د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دون دار نشر، القاهرة، 1956.
8. د. صباح مصباح محمود، أحمد خلف حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية. دراسة مقارنة، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العراق، المجلد 14، العدد الثاني، 2007.
9. د. عبد الأمير شمس الدين، الضرائب ... أسسها العلمية وتطبيقاتها، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، الطبعة الأولى، 1987.
10. د. عبد القادر حلمي، المحاسبة الضريبية على الإيرادات والقيم المنقولة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1967.
11. د. عبد الناصر نور، د. عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002.
12. د. علي أحمد راشد، المفهوم الاجتماعي للقانون الجنائي المعاصر أو نظرية القانون الجنائي الاجتماعي، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، المجلد العاشر، العدد الثاني، 1970.
13. د. محمد حسني سعد، الضريبة على القيمة المضافة "دراسة مقارنة"، الجامعة الإسلامية في لبنان، المعهد العالي للإدارة، بيروت، 2003.

14. د. محمد رشاد، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في التشريع المالي المصري، القاهرة، 1947، دون دار نشر.
15. د. محمد زكي بو عامر، قانون العقوبات "القسم العام"، الدار الجامعية، بيروت، 1993.
16. د. محمد عبد اللطيف عبد العال، الجرائم المادية وطبيعة المسؤولية الناشئة عنها، دار النهضة العربية، 1997.
17. د. محمد على السالم عياد الحلبي، شرح قانون العقوبات، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
18. د. مرسي فهمي، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، دون دار نشر، 1956، الجزء الثاني.
19. معن الحيارى، جرائم التهرب الجمركي ... دراسة مقارنة، دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 1997.

رسائل علمية:

1. أحمد كريدي مالك، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، جامعة القادسية، العراق، 2017.
2. إخلاص محمد قسم الله مصطفى، نموذج مقترح لقياس الوعاء الضريبي على القيمة المضافة في القطاع الصناعي في السودان: التطبيق على صناعة الروبوت، رسالة دكتوراه، جامعة أم درمان، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، السودان، 2015.
3. محمد أحمد محمد منتصر، الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي ... دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس كلية الحقوق.

أخرى:

1. د. رفعت رشوان، التنظيم القانوني للضبطية القضائية في دولة الإمارات العربية المتحدة، محاضرة مقدمة في إطار الخطة التدريبية السنوية لإدارة الشؤون القانونية بوزارة الداخلية.
2. نجاد البرعي وشركاه، المجموعة المتحدة للقانون، جريمة التهرب من أداء الضريبة، ...سلسلة الأوراق القانونية 3.