



**جامعة المنصورة**

**كلية الحقوق**

**إدارة الدراسات العليا**

٢٠٢٣ - ٢٠٢٢

بحث بعنوان

# **السياسة العقابية لجرائم التهرب الضريبي في التشريع الإمارتي**

مقدم للحصول على درجة الدكتوراه في القانون الجنائي

إعداد الباحث

**فيصل حسين علي عبد الله**

إشراف

الأستاذ الدكتور

**أكمل يوسف السعيد يوسف**

أستاذ القانون الجنائي

٢٠٢٣ م

## المقدمة

### أولاً: موضوع الدراسة:

تعتبر الضريبة أداة حاسمة في التغطية النقدية، حيث تمثل دعماً أساسياً لخزانة الدولة. إن دولة الإمارات العربية المتحدة، في إطار الحفاظ على حداثة المسكن وتقديم عروضه وفق أعلى المعايير والمواصفات العالمية، تتحول إلى النمو والتوسع في أصول الموازنة الاتحادية في ظل ضغوط الإنفاق المتزايدة، ومتطلبات التحسين المتعددة، و اعتمادها عادة على الأصول النفطية. وسوف تساهم الإيرادات الضريبية بنسبة عالية في النطاق السعري الاتحادي لدولة الإمارات العربية المتحدة، تماماً مثل الإيرادات الضريبية بمختلف الدول ومنها دول نفطية هامة<sup>(١)</sup>.

وتتميز الحماية جاءت الأحكام الجزائية المنصوص عليها في النظام الإماراتي للأمن النقدي من من التهرب الضريبي بخصوصية متميزة، حيث أعطى المشرع الإماراتي لظاهرة التهرب الضريبي صفة جزائية تحت مختلف النصوص القانونية الضريبية، خاصة صدور المرسوم بقانون رقم (ثلاثة عشر) لسنة ٢٠١٦ في شأن الوضع الراهن للهيئة الاتحادية للضرائب، ثم القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن النهج الضريبي وسياساتها الحكومية، والمرسوم الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية ولوائحه التنفيذية، بالإضافة إلى غيرها الاختيارات الاختيارات المعمول بها، وقرار مجلس الوزراء رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن السلع الانتقائية ونسب الضريبة المفروضة عليها وكيفية احتساب الرسم الانتقائي، وقرار (٤٠) لسنة ٢٠١٧ في شأن الغرامات الإدارية المفروضة على مخالفة الضوابط القانونية الضريبية داخل الولايات المتحدة الأمريكية، والاتفاقيات الضريبية الدولية التي تهدف إلى مكافحة التهرب والازدواج الضريبي الدولي، والتي تتجسد في مناورات احتيالية احتيالية تحجب الإيمان السيئ لدافع الضرائب وميل إرادته إلى الإضرار بالأمن الاقتصادي. الحكومة الوطنية باستخدام التهرب من المبالغ الضريبية المستحقة عليها، وحرمان الخزينة العامة من التبرج منها، والتهرب من المشاركة في الأعباء العامة على الرغم من مدى وشدة العقوبات الجزائية الفريدة التي تركز على الحرية الشخصية للممول

---

(١) د. أحمد سيد أحمد السيد، الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية طبقاً للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، ٢٠١٣. ص ٦٩. أنظر :

jit B.Gill:the Nuts and Bolts of Revenue Administration Refrom,paper presented at learning Week organized by the public Sector Group of the poverty reduction and Economic Management Department latin America andCaribbean Region,The world Bank,jan.2003.p135.

وحقه الاقتصادي. المسؤولية القانونية، بالإضافة إلى التبعات التكميلية والضريبية المقررة للشخصية. الطبيعي والمعنوي<sup>(٢)</sup>.

يتميز التشريع الضريبي، بأحكام جزائية لها طابع فريد وتختلف عن أحكام قانون العقوبات الشامل، تتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم الأخرى بكونها تتكون من اعتداء على هواية خزينة الضرائب، والمسؤوليات الضريبية التي يفرضها التشريعات الضريبية هي مزيج من الالتزامات الأخلاقية التي تدفع الأفراد إلى تقديم مساهمات في أسعار أسعار المراكز العامة التي تخدم المجتمع، وهي واجبات مشروطة لا يقوم بها الإنسان الآن إلا إلا خوفا من العقاب<sup>(٣)</sup>.

### **ثانيا: أهمية الدراسة :**

تعتبر اشكالية توفير الأمن الاقتصادي وحمايته من الاهتمامات الرئيسية للدولة ، حيث اتجهت الدول لتطبيق اصلاحات ليبرالية شاملة لتحفيز الاستثمارات وتنويع الاقتصاديات الوطنية من خلال تكييف النظام القانوني للدولة مع متطلبات تحقيق الأمن الاقتصادي من خلال ضمان تدفق الاستثمارات لاسيما الأجنبية منها بموجب عقود الشراكة الأجنبية<sup>(٤)</sup> ومنح اعفاءات جمركية وضريبية على مختلف الأنشطة الاقتصادية وأرباح الشركات الخاصة، وتسهيلات أخرى تتعلق بتحويل رؤوس الأموال للخارج بالنسبة للمستثمرين الأجانب، غير أنه بالرغم من الضمانات والتحفيزات التي كرستها التشريعات الوطنية لاسيما منها التشريعات الاماراتية للاستثمارات إلا أن ذلك لم يمنع من تغلغل ظاهرة الغش الضريبي في الوسط الاقتصادي الوطني، حيث أنه سنويا تفلت

---

(٢) د. أشرف العربي: الربيع العربي: مقارنة اقتصادية لفهم الدوافع واستخلاص الدروس، في: مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، مجلد ١٥، العدد الأول، يناير ٢٠١٣. ص ٦٦.

(٣) د. محمد نعيم فرحات، تأصيل التهرب الضريبي وإجراءات الخصومة الجنائية الضريبية في القانون المصري ، المؤتمر الضريبي الحادي عشر بعنوان النظام الضريبي المصر - القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، مركز الدراسات المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، المجلد ٢ ، ٢٠٠٦ ص ٢٠.

(٤) بدر الدين براحليه، قاعدة ٥١/٤٩ بالمائة في الشراكة الأجنبية بين حماية السيادة الوطنية وعرقلة الاستثمار الأجنبي، مجلة جامعة العين للأعمال والقانون، المجلد ٢، العدد ٢، ٢٠٠٨، ص ١٦.

مبالغ مالية ضخمة من الخزينة العمومية نتيجة الممارسات الاحتيالية التدليسية لأرباب العمل والتي تتمثل خاصة في عدم التصريح بمدخلهم الحقيقية، اضافة لممارسات أخرى شكلت منظومة فساد كاملة ترتب عنها تداعيات خطيرة على الاقتصاد الوطني وأدى ذلك بالمشروع الإماراتي لصياغة حماية جزائية خاصة للأمن الاقتصادي الوطني من ظاهرة الغش الضريبي وهو الأمر الذي يتضح من خلال تحليل اشكالية ماهي الخصوصية المميزة للحماية الجزائية المقررة للأمن الاقتصادي من ظاهرة الغش الضريبي؟.

### **ثالثا: إشكالية الدراسة :**

(١) ما هي أسباب التهرب والغش الضريبي وآثاره ؟

(٢) عقوبات جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية؟

(٣) ما هي صور وأنواع جرائم التهرب الضريبي؟

وسوف توضع خطة الدراسة ومنهجية الدراسة للاجابة علي الاشكالية الرئيسية والاشكاليات

الفرعية

### **رابعا: منهجية الدراسة :**

سيعتمد البحث على المنهج التحليلي الذي يتضمن تحليل نصوص التشريع الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة الضريبي وبحث ودراسة العقوبات المقررة بشأنها، في ضوء القواعد والقوانين النافذة بالدولة، وذلك من خلال الاسترشاد بما وصل إليه الفقه والقضاء الدول الأخرى في مجال التجريم الضريبي وخصوصا التشريعات المصرية والأجنبية ذات الصلة.

### **خامسا: خطة الدراسة:**

تضمنت التشريعات الضريبية بدولة الإمارات أحكام إجرائية وأخرى عقابية في شأن الجرائم التي تقع بالمخالفة للتشريعات الضريبية، ومن بينها جريمة التهرب الضريبي، وسوف نتطرق لهذه العقوبات والإجراءات في مبحثين مستقلين.

المبحث الأول : العقوبات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: عقوبة التهرب الضريبي من نظام الفاتورة في الامارات.

## المبحث الأول

### العقوبات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي

#### تمهيد وتقسيم :

ذكرنا فيما سبق أن تمثل الضرائب مورداً هاماً للدولة، خاصة في الوقت الحالي. إلا أن مشكلة البعض من الضريبة كثيراً ما تشكل عائقاً أمام حصول خزينة الدولة على هذا المورد من خلال تهربهم من دفعه، سواء عن طريق إخفاء أنشطتهم بشكل كامل أو عن طريق إخفاء جزء كبير من حجم أعمالهم. الإيرادات الفعلية من الإدارة. قلقون من تحصيل الضرائب - وقد يدفعهم إلى ذلك غريزة الولع بالمال واحتكاره - وبالمسار، فإن استمرار مخالفة اللائحة الضريبية سيؤدي إلى ظاهرة مشابهة لأنماط حياة الاقتصاد الغامض على مسافة ما. من الضرائب وسيتسبب في خسارة جزء كبير من مصادر إدارة المملكة التي يمكن تسخيرها لأغراض اجتماعية واقتصادية والمساهمة في إزالة القضايا المرتبطة بالبطالة ورفع مستوى بما يتماشى مع أرباح الفرد في جميع العناصر لذا كان لا بد من وجود عقوبات رادعة وقوية للحد من جريمة التهرب. الضريبي<sup>(٥)</sup>.

ومن هذا نقطة البداية هي أن المشرع الإماراتي حرص على سن أحكام جزائية ضد مرتكبي الجرائم الضريبية، إلى جانب جريمة التهرب الضريبي، ضمن لائحة الإجراءات الضريبية الاتحادية، والمرسوم بقانون اتحادي في شأن الضريبة الانتقائية، بالإضافة إلى القانون الاتحادي. -مرسوم تنظيمي في شأن الضريبة على التكاليف، مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون. وكل لائحة أخرى، مع مناقشة الأحكام الواردة في قانون

---

(٥) د. عمر أحمد صبر ، عمر أحمد صبر ، المؤتمر الضريبي العاشر، القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بين التشريع ومتطلبات التطبيق - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مركز الدراسات المالية والضريبية، القاهرة، سبتمبر ٢٠٠٥ ، ص ٣.

العقوبات الاتحادي بشأن الجرائم المختلفة ذات الصلة بالجرائم الضريبية<sup>(٦)</sup>، وسوف نتطرق لشرح هذه العقوبات من خلال:-

المطلب الأول : عقوبات الشخص الطبيعي.

المطلب الثاني : عقوبات الشخص الاعتباري.

## **المطلب الأول**

### **عقوبات الشخص الطبيعي**

#### **تمهيد وتقسيم :**

تمثل العقوبة إن استجابة المجتمع في مواجهة الجريمة والمجرم، لحصد سلامة المجتمع وحمايته، وشمول العقوبة الضريبية لم تعد تتأرجح عن مبدأ العقوبة في الباب العام من قانون العقوبات، إذ إنها بعيدة كل البعد عن "عقوبة". يقررها باستخدام القانون الضريبي ويفرضها في وضع يقرر من يحاكم أو يسجن، بغض النظر عن الجريمة الضريبية سواء أكانت إذا كان الفرد الطبيعي فرداً خاضعاً للضريبة، فقد خالف العقوبة القصوى المنصوص عليها في المعيار قانون العقوبات أو أي نظام آخر. تنقسم العواقب عادة إلى عقوبات أصلية - وهي تلك التي تفرض باستخدام قاعة المحكمة على أفضل وجه كعقوبة على الجريمة - وعواقب فرعية - وهي العقوبات التي قد لا تفرض وحدها كعقوبة على الجريمة، ولكن بديل بالمثل. علاوة على اختلاف النتائج الحقيقية، تؤخذ العقوبات التكميلية في الاعتبار بأحد فرعي النتائج الثانوية. إنهم يتميزون - بالعواقب التكميلية - من حيث أنهم يتعرضون لعقوبة حقيقية أخرى ولا يتم التحكم بهم من قبلهم. ويجب على المحكمة أن تحكم فيها إذا كانت واجبة ( ) ولا تقتصر على الجنايات، بل يلتزم بعضها بالجنح. أما القسم الثاني من العقوبات الفرعية فيمكن أن تتمثل في عقوبات فرعية تتميز بإمكانية إضافتها إلى عقوبة أخرى فريدة، وتراقب الحكم

---

(٦) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص ٣٦٣ إلى ٣٦٠.

بقوة التنظيم. ويجب تنفيذها حتى ولو لم تحكم فيها المحكمة. وتتميز هذه العقوبة أيضاً بكونها تتبع الحكم. بالجناية فقط<sup>(٧)</sup>.

ومن هذا المنطلق، سوف ينقسم هذا المطلب إلى فرعين: -  
الفرع الأول: العقوبة الأصلية.  
الفرع الثاني: العقوبة التكميلية.

## **الفرع الأول**

### **العقوبات الأصلية**

يقصد بالعقوبة والأصل فيها ما يكفي بذاته لتحقيق معنى العقوبة الجنائية، ومن ثم لا يجوز للمحكمة أن تحكم بها إلا كعقوبة على الجريمة. منها ما يحكم عليه كعقوبة لجناية، وبعضها يحكم عليه بجنحة، وبعضها يحكم عليه لارتكاب مخالفة (٨). وتعدد المادة ٦٦ من العقوبات الاتحادية العقوبات الأصلية وهي العقوبات. العقوبات والقصاص والديات والعقوبات التعزيرية وهي (الإعدام - السجن المؤبد - السجن المؤقت - الغرامة) (٩). وبالنظر إلى العقوبات الأصلية للجرائم الضريبية نجد أن المشرع الضريبي اعتبرها العقوبات الأساسية لارتكاب الجريمة الضريبية - سواء كانت الجريمة تمثل التهرب الضريبي أو غيرها من الجرائم الضريبية الأخرى - فهذه العقوبات في حد ذاتها تحقق الفكرة بشكل مباشر من العقاب. ولا يعقل أن يصدر حكم جنائي في جريمة ضريبية بإدانة متهرب من الضريبة دون تضمين إحدى العقوبتين<sup>(٨)</sup>.

لما كان يتمثل النشاط الإجرامي في جريمة التهرب الضريبي والجرائم الضريبية شعبياً في الإخلال بالتزامات الضريبية. إن مرتكب الجريمة الأصلي هو نفسه من يتحمل وطأة أداء هذا الواجب المفروض عليه بمساعدة النظام الضريبي، سواء بإلزامه بالقيام بعمل أو بالامتناع عن فعل تجاه الوطن المتمثل. عن طريق الجهة المعنية بتحصيل الضريبة.

(٧) د. غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص ٣٣١ وص ٣٣٢.

(٨) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص ٣٨٦.

الضرائب، مما يعني أنه هو حفلة عيد الميلاد الإلزامية داخل العلاقة الضريبية التي تم إنشاؤها من خلال قانون الضرائب، ولأن قانون الضرائب أخضع بعض الرجال والنساء الذين يمثلون "حفلة عيد الميلاد الإلزامية" لشكل من أشكال الوكالة الفريدة في إقامة العلاقات الضريبية بين المملكة وهؤلاء الأشخاص<sup>(٩)</sup>، "فإنه يمكن القول بأنه طالما أن الواجبات الضريبية الجنائية لا يتوجه بها القانون إلا لمن كان ملتزماً في العلاقة الضريبية فمثلاً لا يعتبر فاعلاً أصلياً في جريمة عدم تقديم الإقرار سوى من كان فهو ملزم بنشر الإقرار، ولا يعتبر أحد مرتكباً كبيراً لجريمة عدم دفع الضريبة في الوقت المحدد، إلا الأشخاص الملزمين بدفعها الضريبة وهكذا<sup>(١٠)</sup>.

فالجريمة يمكن أن يتم ارتكابه عن طريق شخص واحد أو عن طريق عدة رجال ونساء جميعهم مرتكبون حقيقيون. وهذا ما يعرف بالمساهمة الأصلية. ونظراً لتعدد أفراد الجريمة، فقد يتخذ بعض القانون الجنائي بالإضافة إلى ذلك أداة لتعدد الجرائم، بينما يأخذ البعض الآخر تضامن الجريمة المرتكبة مهما كان مقدارها المساهمين فيه<sup>(١١)</sup>.

والجدير بالذكر أن لقد اعتمد المشرع الإماراتي نظام الجريمة الوحدوية، ولو بافتراض وجود أكثر من مساهم فيها، وميز بين عقوبة الفاعل الوحيد والشريك داخل اللائحة الضريبية، كما هو الحال في قانون العقوبات العام، كما يتبين لنا لدى الاطلاع على النصوص الواردة - ضمن قانون الأساليب الضريبية وقانون الجزاء الاتحادي - بشأن عقوبة الشريك في الجرائم. الضريبة، وخاصة في جريمة التهرب الضريبي<sup>(١٢)</sup>.

ويقصد بوحدة الجريمة الضريبية وهي في هذا الصدد وحدة تفاصيلها المادية رغم تعددها وتعددتها، ويمكن القول بأن الجريمة الهاربة تتحد في حالة انكشاف رفاق مشتركين ضمن

---

(٩) سالم نهاد أحمد - تصنيف العقوبات المنصوص عليها في قوانين الضرائب علي الدخل وضريبة الدمغة وضريبة الابلولة الي أنواع الجرام المقررة في قانون العقوبات - النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية - ٢٠٠٥. ص

(١٠) د . أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، المرجع السابق، ص ١٣٠.

(١١) د. ياسر حسين بهنس، مرجع سابق، ص ١٠٧.

(١٢) د. السعدني مصطفى حسن بسيوني - التهرب الضريبي : أسبابه وآثاره علي المجتمع - الاقتصاد والمحاسبة- ٢٠١٦ ص ٢١٥.

شركة الوثام المتنوعة غير المتنوعة. أو استراتيجيات احتيالية للتهرب من برامج مكافحة الفيروسات المستحقة لها، وذلك عن طريق تقديم زيادات ضريبية قد تكون مخالفة للواقع أو إخفاء التسلية التي تسمح بإخضاع البيع للضريبة. أو تليفق فواتير الشراء أو بغرض التخفيض الأرباح<sup>(١٣)</sup>.

ونشير هنا بأن لم تعد تغطية العقوبة الضريبية تختلف عما هو متبع ضمن الجزء المفضل من قانون العقوبات إلا في بعض المقاربات، حيث نكتشف مبدأ هدية العقوبة الخاصة للجرائم الضريبية ويتجلى ذلك من خلال النص التشريعي الذي يحدد التجريم والعقوبة الضريبية بحيث توقع العقوبة على من يعتبر مسؤولاً عن ارتكاب الجريمة الضريبية، فلا وحدة في العقوبات. فلا إلزام على تصرفات الآخرين، ويتم معرفة طبيعة العقوبة من خلال البرامج القضائية، بحيث يؤخذ في الاعتبار هدف توقيع العقوبة على رجل أو امرأة الجاني، واختيار الألعاب البدنية له تقديره. السلطة حتى تتمكن من إصلاح الشخص الذي ارتكب الجريمة الضريبية والضغط عليه لعدم العودة إلى الجريمة. لا يمكن تنفيذ هذا حتى تستهدف العقوبة الشخص المجرم<sup>(١٤)</sup>.

وبالعودة إلى ما قرره المشرع الإماراتي في شأن مرتكب جريمة التهرب الضريبي، نجد أنه قد قرر عقوبة الحبس والغرامة التي لا تجاوز خمسة أضعاف مقدار الضريبة التي تم التهرب منها أو بإحدى هاتين العقوبتين المادة ٢٦ إجراءات ضريبية اتحادي، وذلك دون الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر<sup>(١٥)</sup>.

وهنا نجد وقد أجاز المشرع أفضلية نسبية تحدد مقدارها بنسبة موجبة من الضرر الناتج عن الجريمة. وبالتالي لا يتم تحديده بمبلغ مقطوع، بل بنسبة معينة. ومن أمثلة ذلك: الدرجة

---

(١٣) مرجع سابق، ص ١١٠

(١٤) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص ٣٦٦.

(١٥) د. سوز عدلي ناشد ، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الاسكندرية، دار

المطبوعات الجامعية، ٢٠١٦. ص ١١٠

الأولى في جريمة الرشوة. وقد حددها المشرع بمقدار مماثل لرسم الرشوة، وكذا الحال في جرائم المال العام كالاختلاس<sup>(١٦)</sup>.

والغرامة النسبية فضلاً عن إنها عقوبة بعيدة - وينطبق عليها دليل الشخصية، فلا يجوز فرضها علينا جميعاً غير مرتكب الجريمة، وهي ميل إلى ما يشبه الوضع الطبيعي المرضي من حيث أنها تؤخذ في الاعتبار سابقة العود ومن حيث كيفية تنفيذه بالإكراه البدني، كمثال - الجودة النسبية تتضمن أيضاً وسيلة التعويض، إذ ينطبق عليها مبدأ الوحدة بين مرتكبي الجريمة ، يتم فرضه مرة واحدة في الجريمة وليس على كل لاعب فيها، تماماً كما تنطبق قاعدة التماسك على المساهمين. كما لن تطبق عليه سياسات وقف التنفيذ، ليس كما هو الحال مع لطيفة كل يوم، حيث نصت المادة الثانية والسبعون من قانون الجزاء الاتحادي على أنه "إذا فرض ممتاز على عدة متهمين بحكم واحد على جريمة، سواء كانوا فاعلين أو شركاء، تفرض المحكمة غرامة على كل منهم شخصياً، إلا أن الأفضل فرضاً هو استثنائي متناسب، وفي هذه الحالة يكون المتهمون مسؤولون عنها مجتمعين، إلى أن ينص النظام على غير ذلك".<sup>(١٧)</sup>

وقد عرفت المادة (٦٩): العقوبات الاتحادية: طريقة الحبس "إيداع المحكوم عليه في أحد المراكز العقابية المستهدفة باستخدام النظام لهذا الغرض طوال المدة المحكوم بها عليه. ولا يجوز أن يقل الحد الأدنى لمدة الحبس عن شهر واحد، كما لا يجوز أن تزيد أقصى حدوده على ثلاث سنوات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. وعرفت المادة الحادية والسبعون من نفس القانون عقوبة الغرامة بأنها "إلزام المحكوم عليه بأن يؤدي للخرينة المبلغ المحكوم به. ولا يجوز أن يقل الأفضل كثيراً عن ألف درهم، ولا يزيد أكثره على مليون

---

(١٦) د. شرع السيد محمد - التهرب الضريبي : ماهيته ، آثاره ، كيفية مكافحته - مجلة البحوث المالية والضريبية - ٢٠٠٠..، ص ١١٠

(١٧) د. عوادي مصطفى؛ الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الإماراتي، مطبعة سخري، الوادي، الجزائر. ٢٠١١..، ص ١١٠

درهم في الجنايات، وثلاثمائة ألف درهم في الجرح، وكل ذلك إلى أن ينص النظام على ذلك». على خلافه (١٨)

ومن خلال واستقراء المادة الجزائية رقم ٢٦ من قانون النهج الضريبي الاتحادي يذكر أنه انسجاماً مع نصه المذكور "أو أن المشرع أجاز عقوبات الحبس والغرامة وفقاً لنصه المذكور أو هذا النوع من العواقب" (١٩)، وبالتالي يكون لدى القاضي رغبة بين تنفيذ الحبس أو الجودة أو كليهما، بما يتفق مع الأحوال. كل حالة منفصلة. كما نكتشف أن المشرع لم يعد يضع حداً أدنى أو أقصى لعقوبة الحبس المشار إليها في نفس المادة (٢٦) من نظام الأساليب الضريبية. ومن ثم يشار عند التطبيق إلى القاعدة العامة في قانون العقوبات واسع الانتشار - وفقاً للمادة التاسعة والستين من قانون العقوبات الاتحادي - وهي أنه لا يجوز أن تقل مدة الحبس كثيراً عن شهر واحد. (٢٠).

أما في شأن الغرامة وقد قرر المشرع الضريبي أنه لا ينبغي أن يتجاوز خمسة أضعاف المبلغ. ويعتبر هذا خروجاً عن القاعدة العامة داخل قانون العقوبات التي تضع حداً أقصى للمرضية، لأن المشرع فرض الكبيرة هنا وربطها بمبلغ الضريبة التي أصبح يتمتع عنها، فيجب الاعتراف بها. مقدار الضريبة الممتنع عنها والمقتصر عليها، ثم يحكم بما لا يزيد على خمسة أمثالها كغرامة جزائية على مرتكب جريمة التهرب الضريبي. أما الحد الأدنى المرضي فلم يحدده المشرع الضريبي الآن (٢١)، ومن ثم يرجع إلى القواعد العامة التي نصت على الحد الأدنى الاستثنائي للمادة ٧١ من قانون العقوبات الاتحادي (٢٢).

---

<sup>١٨</sup> د. كردودي سهام ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد في النشر والتوزيع، الجزائر. ٢٠١١. ص ٥٠٠

<sup>١٩</sup> قانون الإجراءات الجزائية الاتحادي ، فقد نصت المادة ( ٣٠٦ ) على " إذا حكم بالغرامة وما يجب رده والتعويضات، وكانت أموال المحكوم عليه لا تفي بذلك كله وجب توزيع ما يتحصل منها بين ذو الحقوق على حسب الترتيب الآتي :

١: الغرامات وغيرها من العقوبات المالية.

٢: المبالغ المستحقة للمدعي بالحقوق المدنية.

٣: المبالغ المستحقة للحكومة من رد وتعويض.

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

(٢٠) د. أحمد سيد أحمد السيد، مرجع سابق، ص ٤٠٠.

ويثور التساؤل حول حدود تنفيذ عقوبة الغرامة في الجرائم الضريبية تجاه ورثة الشخص: الأفضل فرضها عند تسليم الشخص المسؤول جنائياً للضريبة، باعتبارها عقوبة خاصة - كما سبق - كما نصت المادة ٣١٩ من قانون الإجراءات الجنائية الاتحادي: "إذا توفي المحكوم عليه بعد الحكم النهائي عليه، يتم تنفيذه". قضاؤه، وما يجب عليه رده، وما في ماله من تكاليف» ويتم وفق ترتيب معين<sup>(٢١)</sup>، والملاحظ من نص ولم تعد المادة ٣١٩ تتلاءم مع الغرامات والعقوبات المالية الأخرى، مما يعني أن العقوبة المالية المفروضة على الخاضع للضريبة لا تنفذ من تركته بعد وفاته. وذلك تقديراً لما قاله المشرع المصري في المادة ٥٣٥ من قانون الآداب التي تصبح نظيفة إذا مات المحكوم عليه بعد الحكم الجزائي عليه، في هذا الشأن حيث نصت على: "العقوبات المالية، الرد، ما يجب أن يتم سدادها، وسيتم تطبيق الأسعار في تركته"<sup>(٢٢)</sup>. مع العلم أن ورثة المتوفى لا يلزمون بهذا المبلغ إلا في حدود التركة، فلا يجوز تنفيذه على ميزانيتهم الشخصية، كما ينفذ بالطرق المدنية، لأنه لا يجوز تنفيذه وذلك تجاه الورثة عن طريق الإكراه الجسدي، لأنه أسلوب إجرامي يمكن ملاحظته بشكل أفضل من خلال الشخصية المسؤولة جنائياً<sup>(٢٣)</sup>.

في المقابل نجد أن المشرع الضريبي الإماراتي قد قرر، بشأن سعر الضريبة والغرامات الإدارية في حالات زوال الشخصية الخاضعة للضريبة، وفقاً لما ورد في المادة (٣٩) من لائحة أساليب الضريبة الاتحادية في الفقرات (أ، ب)، أن الضريبة المستحقة عن طريق

---

(٢١) د. وليد الشيباني ختار - التهرب الضريبي - مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية - ٢٠١٨. ص ٢٠٠

٢٢ د. ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، جمهورية مصر، الطبعة الأولى، ٢٠١٨. ص ٨٨.

(٢٣) مشار إليه :

د. إبراهيم طرشي ، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مصباح ورقلة، الجزائر. ٢٠١٨. ص ٣٢١.

الشخص العشبي قبل تاريخ الوفاة يجب أن يتم سدادها من ثمن عناصر التركة، أو الأرباح الناتجة عنها قبل توزيعها على الورثة<sup>(٢٤)</sup>.

أو الموصي لهم، إذا تبين بعد صرف التركة احتمال وجود ضريبة مستحقة لم تدفع بعد، يجوز الرجوع على الورثة والموصى لهم، كل في حدود حصته داخل التركة، لدفع الضريبة المستحقة الدفع<sup>(٢٥)</sup>.

ونرى أن ما وقد جعلها المشرع عقوبة فريدة لمرتكب جريمة التهرب الضريبي، فجعلها قاعدة معيارية لمدة الحبس - من شهر إلى ٣ سنوات - وجعلها الغرامة القصوى ٥ أضعاف مبلغ الضريبة المتهرب منها حيث تعتبر هذه العقوبة مناسبة، وهي من أساليب توبيخ الأفراد الذين يغرون أنفسهم بالابتعاد عنها. ومن دفع الضريبة، ترك المشرع هنا مساحة للقاضي لتقدير العقوبة في الإطار الخاص به عبر التنظيم، بما يتناسب مع ظروف وملابسات الجريمة وما يراه مناسباً لتحقيق العدالة وتوبيخ مرتكب الجريمة. جريمة التهرب الضريبي وردعه عن ارتكابها مرة أخرى<sup>(٢٦)</sup>.

أما في شأن المخالفات والجرائم المختلفة المنصوص عليها في نفس المادة ٢٦ - والتي سبق أن تمت دراستها في الفصل الأول من حيث إمكانية تصنيفها من قبل المشرع وعدم تركها في مكانة متساوية مع جريمة التهرب الضريبي. كما نرى أن يتم تحديد عقوبة محددة لكل جريمة من الجرائم الضريبية المذكورة بما يتناسب مع طبيعة كل منها. ولم تعد تضعها في فئة جزائية واحدة وكأنها جريمة تهرب ضريبي<sup>(٢٧)</sup>.

وفي ذلك قضت المحكمة الجزئية "ولما كان ذلك وكان الثابت بالأوراق أن النيابة العامة أحالت الطاعن وآخرين للمحاكمة بجريمة التهرب الضريبي ومعاقبتهم طبقاً للقانون الاتحادي

---

(٢٤) د. أبو حجلة بشار . أثر التشريعات الضريبية على أنشطة التجارة الإلكترونية من وجهتي نظر دافعي الضريبة ومدققي الضريبة، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن. ٢٠٢١، ص ١٥٦.

(٢٥) د. أحمد كريدي مالك، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، جامعة القادسية، العراق، ٢٠١٧. ص ٢٦٦.

(٢٦) د. اسعيد خليفة ، الرقابة الجبائية ، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر . ٢٠١٤. ص ٥٥.

(٢٧) د. بو لعناصر فريال، غش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، رسالة ماجستير، الجزائر. ٢٠١٢. ص

رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية والمرسوم بقانون رقم ٣ لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية والقرارات المنظمة لذلك، بصفتهم يزاولون نشاطاً تجارياً خاضعاً للضريبة تهربوا من سداد الضريبة بأن حازوا السلع الانتقائية (سجائر لا تحمل العلامة المميزة المعتمدة من الهيئة الاتحادية للضرائب)، مما مفاده أنه لمعاقبة الشخص بالجريمة يجب أن يزاول الجاني نشاطاً تجارياً وأن يكون مكلفاً قانوناً بسداد الضريبة وقد تطلبت الفقرة الثالثة من المادة ٢٣ من قانون الضريبة الانتقائية في هذه الجريمة فضلاً عن القصد العام وهو التهرب من سداد الضريبة المستحقة للدولة أو استردادها، قصداً جنائياً خاصاً وهو التهرب من سداد الضريبة المستحقة للدولة أو استردادها منها دون وجه حق، ويفترض القصد الجنائي العام في هذه الجريمة علم الجاني بارتكابه فعلاً احتيالياً وهو وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية، وهو يعلم أن ذلك سيؤدي إلى التهرب من سداد الضريبة المستحقة للدولة أو استردادها منها دون وجه حق، ويتعين كذلك أن تتجه إرادة الجاني إلى هذا الفعل الاحتياالي، ويتمثل القصد الخاص في هذه الجريمة باتجاه إرادة الجاني إلى التهرب من سداد الضريبة المستحقة للدولة أو استردادها منها دون وجه حق. ولما كان ذلك وكان الثابت أن الطاعن تمسك بأنه لم يرتكب الجريمة وأنه مجرد سائق في الشركة المتهمه وأن أركان الجريمة محل الاتهام منتفية بحقه وكان الحكم المطعون فيه خالف ذلك ولم يرد على هذا الدفاع بالرد القانوني السائغ إضافة إلى عدم بيان أركان الجريمة بحقه فإن الحكم يكون قد جاء معيباً بما يستوجب نقضه مع الإحالة.<sup>٢٨</sup>

## الفرع الثاني

### العقوبة التكميلية

نظم المشرع العقوبات الفرعية كلا النوعين متتابعان ومتكاملان ضمن أحكام قانون العقوبات الاتحادي خاصة بالافلاس، خاصة في المواد من ٧٣ إلى ٨٢، حيث تتمثل العقوبات التبعية - وفقاً للمادة الثالثة والسبعين - بالحرمان من بعض الحقوق والنعم، ويمكن أيضاً

<sup>٢٨</sup>الطعن رقم 660 لسنة ٢٠٢٣ جزائي لسنة ٢٠٢٣ جزئي

وتتمثل في تعقب الشرطة للمحكوم عليه بعد انتهاء مدة عقوبته، وهذه العقوبات اللكنية تمارس على المحكوم عليه ضغط التنظيم دون الحاجة إلى بيانها في الحكم. ومثال ذلك أن كل حكم يصدر تنفيذاً لعقوبة الإعدام يشمل ضغط التنظيم من يوم صدوره وحتى تنفيذه. ويحرم المحكوم عليه من كافة الحقوق والمزايا. يُحظر عليه أن يكون عضواً أو ناخباً أو عضواً في المجالس البلدية، أو المجالس التشريعية أو الاستشارية، أو مجالس إدارة الهيئات أو المؤسسات العامة، أو الجمعيات أو المؤسسات ذات النفع العام، أو المجموعات. أن يكون وصياً أو وصياً أو وكيلًا أو محافظاً على الأوسمة الوطنية أو الأجنبية أو أن يكون مساهماً أو مديراً فيها أو أن يحمل السلاح<sup>(٢٩)</sup>، إلا أنه لا يجوز ويجب أن تزيد مدة الحرمان على ثلاث سنوات من تاريخ تمام تنفيذ العقوبة وفقاً للمادة ٧٥ من قانون العقوبات الاتحادي. وكذلك إذا كان المحكوم عليه بالسجن المؤبد أو المؤقت موظفاً عاماً أو موظفاً في ناقل عام، يترتب على الحكم عزله منها، مع مراعاة نص المادة ٧٨ عقوبات اتحاد<sup>(٣٠)</sup>.

وأما بشأن العقوبات التكميلية، والتي - كما ذكرنا - لا تقتصر على الجنايات في أبسط صورها، بل تشمل أيضاً الجناح. ويجوز للمحكمة أيضاً، عند الحكم على جريمة بالسجن، أن تأمر بحرمان المحكوم عليه من حق واحد أو أكثر من الحقوق المنصوص عليها في المادة الخامسة والسبعين لمدة لا تقل عن اثني عشر شهراً ولا تزيد على ثلاثة. السنوات التي تبدأ من التوقف عن تنفيذ العقوبة أو انقضائها لسبب آخر، وفقاً للمادة ٨٠ من قانون العقوبات الاتحادي. كما يجوز الحكم على موظف عام بالسجن في إحدى الجرائم التي يشترط فيها أن يكون مرتكبها موظفاً عاماً، بالفصل مدة لا تقل عن اثني عشر شهراً ولا تزيد على ثلاث سنوات، وذلك بالدرجة الأولى. مع المادة الحادية والثمانين من نفس القانون، وتعتبر مصادرة

---

(٢٩) د. بوخشة فاطمة ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة مولاي طاهر، الجزائر. ٢٠١٤. ص ٣٤٢.

(٣٠) انون العقوبات الاتحادي ، نص المادة ٨٢ وفقاً لآخر تعديل بموجب مرسوم بقانون اتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٦ " تحكم المحكمة عند الحكم بالإدانة، بمصادرة الأشياء والأموال المضبوطة التي استعملت في الجريمة أو كان من شأنها أن تستعمل فيها أو كانت محل تعادل قيمتها، لها أو التي تحصلت منها، فإذا تعذر ضبط أ من تلك الأشياء أو الأموال حكمت المحكمة بغرام وذلك كله دون الإخلال بحقوق الغير حسن النية."

الأشياء المضبوطة والميزانية المستخدمة داخل الجريمة من النتائج التكميلية التي يمكن أن تحكم بها المحكمة أيضاً بها (٣١).

ولما كانت تعتبر جريمة التهرب الضريبي جنحة - لأن عقوبتها تقتصر على الحبس أو الغرامة أو كل منهما، المادة ٢٦ من نظام العمليات الضريبية. لكن قانون الضرائب في دولة الإمارات العربية المتحدة، ولا سيما قانون العمليات الضريبية، يخلو من القانون المتعلق بالعقوبات التكميلية لهذه الجريمة، وبالتالي يمكن الرجوع إلى اللائحة العامة. المنصوص عليها في قانون العقوبات الاتحادي بشأن فرض عواقب تكميلية عند الإدانة مرتكب جريمة التهرب الضريبي (٣٢).

كما أن لا يجوز الحكم على مسؤولية الأشخاص الاعتباريين عن الجرائم الضريبية المرتكبة من خلال ممثليهم أو مديريهم، على وجه الخصوص، من خلال أي شيء بخلاف الإجراءات القانونية والمصادرة وإجراءات التهرب الضريبي الجنائية المنصوص عليها للجريمة قانوناً (٣٣).

ومما سبق بيانه، ونعتقد أنه من المناسب مراعاة الموافقة على بعض العقوبات التكميلية، لأن اللائحة الضريبية جاءت لتتناول كل من الشخص العشبي والسجني ضمن لائحة النهج

---

(٣١) مشار إليه :

د. بوشري عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة تلمسان، الجزائر. ٢٠١٥. ص ١٨٥.

(٣٢) قانون العقوبات الاتحادي ، المادة ٦٥ تنص على " الأشخاص الاعتبارية فيما عدا مصالح الحكومة ودوائرها الرسمية والهيئات والمؤسسات العامة، مسؤوله جنائياً عن الجرائم التي يرتكبها ممثلوها أو مديروها أو وكلاؤها لحسابها أو باسمها. ولا يجوز الحكم عليها بغير الغرامة والمصادرة والتدابير الجنائية المقررة للجريمة قانوناً، فإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة اقتضت العقوبة على الغرامة التي لا يزيد حدها الأقصى على خمسمائة ألف درهم واليمنع ذلك من معاقبة مرتكب الجريمة شخصياً بالعقوبات المقررة لها في القانون."

(٣٣) د. بوعزيزة رضا ، التهرب الضريبي في الامارات ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية. ٢٠١٨. ص ٧٩.

الضريبي بشكل رئيسي والعقوبات التكميلية تعتبر ضرورية بالإضافة إلى العواقب الحقيقية، خاصة في محاولة الردع والتثبيط الشخص الاعتباري<sup>(٣٤)</sup>.

ولقد نص المشرع المصري علي عقوبة التهرب الضريبي بموجب القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في المادة ٦٦ من ضريبة القيمة المضافة علي أنه "يعاقب بغرامة لا تق عن خمسمائة جنيه ولا تجاوز خمسة الف جنيه فضلا عن الضريبة وضريبة الجدول والضريبة الاضافية المستحقة كل من خالف الأحكام والجراءات المنصوص عليها في هذا القانون أو لائقته التنفيذية دون أن يكون عملا من أعمال التهرب المنصوص بها فيه."

## **المطلب الثاني**

### **عقوبات الشخص الاعتباري (المعنوي)**

الشخص المعنوي إنها مجموعة من الأشخاص أو الصناديق التي تتمتع بشخصية السجن، ويعترف النظام بجميع الحقوق المدنية، بما في ذلك المسؤولية الاقتصادية المستقلة، والقدرة على السجن، والحق في التقاضي. وبالمثل، فإن الشخص المجرم مسؤول بطريقة حسنة، وكما هو الحال مع المسؤولية القانونية المدنية، هل يمكن الاعتماد على الشخص؟ المعنوي جنائيا<sup>(٣٥)</sup>.

لو نظرنا في هذا الجانب نكتشف أن عامة الفقهاء قد حددوا إمكانية حماية الكيان الاعتباري الخاضع للمساءلة الجنائية، إذ قد يتهم الكيان السجني بارتكاب جرائم ضد القانون

---

(٣٤) د. جالود إبراهيم عبدالكريم فياض، رسالة دكتوراه بعنوان " دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الارباح في التهرب الضريبي"، كلية الدراسات العليا- الامارات، ٢٠١٥م. ص ٥٨.

(٣٥) د. حسين سارة ، طرق تقدير وعاء الضريبة والطعن فيها في التشريع الإماراتي العراقي دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن. ٢٠٢١ . ص ٦٧.

ويعاقب عليه، بما في ذلك الجرائم الاقتصادية التي يرتكبها المسؤولون عن إدارة الشركات<sup>(٣٦)</sup> .

وقيل عند البعض أن يخلو الرجل أو المرأة الأخلاقية من الحاجة التي تميز الفرد الإنساني. ويقولون بأن التكتل يدفعه إلى التصرف بطريقة مؤكدة، وقد رد عليه بإعلان أن علماء الاجتماع يقولون الآن إن للإنسان إرادة شخصية وهذا أمر رائع من حاجة الأعضاء المشمولة بتكوينهم، وأنها أميال يكفي لإبقائهم مسؤولين عن الشؤون المدنية، ويكفي أيضاً التحديد مسؤوليته الجنائية .

كما قيل بأن فعقوبة السجن، على سبيل المثال، لا يمكن فرضها على شخصية سجيئة لأنها لم تعد تتمتع بجسم لحمي يمكن حبسه في السجن. الاستثناء، كعقوبة على شخص جنائية، سيكون له تأثير على الأشخاص الذين ساهموا في ظهوره وقد يكونون بريئين من الجريمة المنسوبة إليه. تمت العودة إلى هذا الإعلان بأن كل عقوبة<sup>(٣٧)</sup> ولو بقاعدة شخصية لقد أصاب الإنسان وكان له تأثير على الآخرين، بما في ذلك أفراد عائلته. وهذا لا يؤخذ دائماً بعين الاعتبار مخالفة العقوبة وحصرها في الجاني بمفردي، حيث أن امتداد أثر العقوبة هو عدد فعلي وليس حكماً مفروضاً باستخدام القانون. وفي الوقت نفسه، يعد هذا أمراً يحفز المساهمين على بذل قصارى جهدهم لاختيار المسؤولين بشكل جيد، ومن خلال القيام بذلك يحقق تأثيراً قوياً على السيطرة والتلاعب بالكيان الإجرامي للمساهمين في القطاع غير العام. منطقة وفعالاً للمصلحة العامة<sup>(٣٨)</sup> .

---

(٣٦) د. خصاونة جهاد . مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الإماراتي، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإماراتية عمان ٢٠١٠ ص ١٣٠.

(٣٧) د. رفعت رشوان، التنظيم القانوني للضبطية القضائية في دولة الإمارات العربية المتحدة، محاضرة مقدمة في إطار الخطة التدريبية السنوية لإدارة الشؤون القانونية بوزارة الداخلية. ٢٠١٥. ص ١١٨.

(٣٨) د. زبيدي إبراهيم ، الفراغ التشريعي في احكام الضرائب، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الوسيط في تشريع الضرائب، القاهرة، دار المعارف. ٢٠١٩. ص ١٤٧.

وقد ذهب لقد قرر المشرع الإماراتي فهم المسؤولية القانونية الجنائية للشخصية السجنية ضمن أحكامها الجزائية الواردة في قانون العقوبات الاتحادي، حيث نصت المادة ٦٥ منه على أنه: "يسأل الأشخاص جنائياً، عدا عن أغراض الحكومة ومحترميها". الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة، عن الجرائم المرتكبة عن طريق ممثليها أو مديريها أو المسوقين لحسابهم أو لحسابهم». وفي دعوتها لا يجوز الحكم عليها<sup>(٣٩)</sup>.

وقد ذهب لقد قرر المشرع الإماراتي فهم المسؤولية القانونية الجنائية للمسجون ضمن أحكامه الجزائية الواردة في قانون العقوبات الاتحادي، حيث نصت المادة الخامسة والستون منه على أنه: "يسأل الناس جزائياً، فيما عدا هوى السلطات وسلطاتها المشروعة". الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة، عن الجرائم التي ترتكب بواسطة ممثليها أو مديريها أو البائعين لحسابهم أو لحسابهم". وفي دعوتها لا يجوز دائماً الحكم عليها<sup>(٤٠)</sup>.

بغير التدابير الممتازة والمصادرة والجنائية المقررة قانوناً للجريمة. وإذا نص النظام على عقوبة صحيحة للجريمة غير الأفضل، اقتضت العقوبة على الدرجة الأولى التي لا يتجاوز أكثرها خمسمائة ألف درهم. وهذا لا يمنع من معاقبة مرتكب الجريمة في نظري بالعقوبات المقررة لها في القانون<sup>(٤١)</sup>

والجدير بالذكر ومن خلال مراجعة اللائحة الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة، لم نجد نصاً واضحاً ومباشراً فيما يتعلق بالمسؤولية القانونية الجنائية ذات الطابع الإجرامي. لكن تلاحظون أن المشرع الإماراتي قد تناول الصفتين الطبيعية والجنائية شعبياً، معبراً عنهما

---

(٣٩) د. خصاونة جهاد . مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الإماراتي، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإماراتية، عمان. ٢٠١٩ . ص ١٨٨.

(٤٠) د. رفعت رشوان، التنظيم القانوني للضبطية القضائية في دولة الإمارات العربية المتحدة، محاضرة مقدمة في إطار الخطة التدريبية السنوية لإدارة الشؤون القانونية بوزارة الداخلية. ٢٠١٥.

(٤١) د. زيدان زياد أمين عبد الغني ، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الإماراتية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت المفرق، الأردن. ٢٠١١ ، ص ٩٩.

بكلمة "صفة"، وترتب على ذلك نفاذ العقوبات على الجرائم الضريبية، وهي: فيما يتعلق بالتهرب الضريبي على كليهما<sup>(٤٢)</sup>.

ولما كان وأشار نص المادة (٣) من قانون العقوبات الاتحادي إلى أن "تسري أحكام... هذا النظام على الجرائم المنصوص عليها في قوانين جزائية أخرى ما لم يرد نص مخالف فيه"، وهذا يعني أن الأحكام العامة الواردة في قانون العقوبات الاتحادي يلتزم القانون بالمبادئ التوجيهية القانونية الجزائية. غير علنية حتى يوجد نص صريح على خلاف ذلك، ومن ثم نستنتج أن المادة الخامسة والستين - المذكورة أعلاه بشأن المسؤولية القانونية الجنائية للأشخاص المجرمين تنطبق في فرع جريمة التهرب الضريبي<sup>(٤٣)</sup>.

ونجد مما سبق وحدد المشرع الإماراتي المسؤولية الجنائية للرجل القانوني أو المرأة عن الأفعال المخالفة للقوانين، بالإضافة إلى المسؤولية الجنائية لمستشار السجون لديه. يشار إلى أن واجب رجل أو امرأة الجنائية ليس دائماً مطلقاً. وبدلاً من ذلك، حرص المشرع على حصرها بالشخص الاعتباري من تنظيم تلك الدولة ودوائرها الشريفة، والهيئات العامة والمؤسسات الخاصة، مستثناة. أما الجثث الموجودة في أماكن معروفة فهي أماكن بعيدة. ويواجه البعض الآخر الخاضع للقانون الخاص، بما في ذلك المؤسسات المالية، صعوبة في المساءلة الجنائية<sup>(٤٤)</sup>.

---

(٤٢) د. سلاني أمين، و بالهادي أسامة، و أسامة ، أساليب وطرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ليسانس، جامعة يحي فارس، المدينة، ٢٠١٩، ص ١٧٧.

(٤٣) د. سمور موفق . المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية. ٢٠١٥ . ص ١٧٦.

(٤٤) د. سويس نفيصة ، الرقابة الجنائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة ورقلة، ٢٠٢٠. ص ٣٢٥.

وعليه فإن المسؤولية الجنائية يتحمل انتهاك المسؤوليات الضريبية من قبل رجل أو امرأة الجنائية، ويتم تنفيذ العقوبات الجنائية عليه باعتباره المسؤول عنها قانوناً من جهة واحدة فقط. لو ارتكب جريمة.<sup>(٤٥)</sup>

ونص المشرع المصري علي عقوبة الأشخاص الاعتبارية في المادة ٧٠ من قانون القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ علي أنه " في حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتباريين يكون المسؤول عنه الشريك المسؤول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية علي حسب الأحوال."

## **المبحث الثاني**

### **عقوبة التهرب الضريبي من نظام الفاتورة في الامارات**

**تمهيد وتقسيم :**

---

(٤٥) د. شوابكة إبراهيم، وقييلات حمدي ، موقف المشرع الإماراتي من العدالة الضريبية في قانون ضريبة الدخل أبحاث اليرموك، ٢٤(٤): ٢٣. ٢٠١٨. ص ٣١٢.

تعتبر الضريبة أداة حاسمة للتأمين المالي، إذ لا تقتصر وظيفتها على الهدف النقدي، بل تضاعفت رغباتها كبديل لتشمل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في ظل تحسن المفهوم والشكل في يومنا هذا. الولايات المتحدة الأمريكية. . وفي طليعة هذه الأحكام تحقيق الاستقرار النقدي والاجتماعي وتسريع تقنية التنمية (١). إعادة توزيع الدخل ومعالجة الدورات المالية وتشجيع الفروع الصناعية وتحفيز الادخار النقدي والتمويل وفق أولويات التنمية.

وحتى تحقق الضريبة أهدافها لا بد من توافر شرطين أساسيين:

الأول: توافر تشريعات ضريبية سليمة وواضحة وصادقة تتضمن لوائح ضريبية سليمة. ثانياً: إعطاء دافعي الضرائب هذا القانون وعدم اللجوء إلى التهرب الضريبي بشكل أو بآخر، لأن هذا التهرب له عواقب وخيمة على مالية البلاد، ويضعف عدالة النظام الضريبي، ويؤثر على المبيعات الضريبية، وله نتائج وخيمة. الآثار النقدية التي تؤثر على ظروف المنتجين وحالات المعارضة. فيما بينها<sup>(٢٦)</sup>.

ويلاحظ أن المكلف لم يتخلص تماماً من أنانيته، حتى أنه يعتبر مسؤولية دفع الضريبة واجباً مقدساً. وبالتالي، فمن الطبيعي أن نتوقع من المكلفين بدفع الضريبة رد فعل يأخذ شكل الدفاع عن مصالحهم، سواء من خلال تجنب الضريبة بشكل مطلق. أو كحد أدنى عن طريق تقليص نطاق الخصم الضريبي المفروض عليهم ومن هنا نشأت ظاهرة التهرب الضريبي<sup>(٢٧)</sup>.

المطلب الأول : التهرب الضريبي من نظام الفاتورة.

المطلب الثاني : أبرز المشكلات يعاني منها النظام الضريبي في الامارات .

---

(٢٦) انظر:

المادة (٦٧) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م:

”مع عدم الإخلال بأى عقوبة أشد منصوص عليها فى أى قانون آخر يعاقب على التهرب من الضريبة

(٢٧) المهاني، محمد خالد ، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة\_مصر ٢٠١٠ ،

ص ١٣٠.

## المطلب الأول

### التهرب الضريبي من نظام الفاتورة

هو فشل الشخصية الخاضعة للضريبة (رجل أو امرأة) أو (منظمة) في دفع الضرائب المستحقة للدولة بسبب أرباحه أو ثروته أو أي واقعة أخرى منتجة للضريبة مع المدخول أو الاستيراد، أو تقليل كميات تلك الضرائب، من خلال استخدام الاستراتيجيات والأساليب التي يمكن أن تكون غير قانونية عن طريق القانون وتتطوي على الاحتيال. الخداع وسوء النية. ويعتبر التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون في معظم دول القطاع، ويتعرض المتهربون للواجب أمام القضاء ويترتب على ذلك عواقب مدنية وجنائية قد تصل إلى السجن. (٤٨).

وفي هذا الموقع ينبغي التمييز بين التهرب الضريبي الذي يجرمه استخدام التنظيم - والتهرب الضريبي الذي يستخدم أساليب وأساليب مشروعة لا يتحمل النظام مسؤوليتها، وإن كان يتم تحفيز عدد منها بغرض استغلال الثغرات. الموجودة ضمن نصوص المبادئ التوجيهية القانونية بهدف تجنب الضريبة أو تخفيضها إلى أقصى حد ممكن. (٤٩)

#### مفهوم التهرب الضريبي بحسب دائرة ضريبة الدخل والمبيعات:

يعرف فرع ضريبة الأرباح والدخل في دولة الإمارات العربية المتحدة التهرب الضريبي بأنه مخالف للقانون من قبل المكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً أم لا، وذلك من

---

(٤٨) الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي:

يتمثل الفرق بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي أن الغش الضريبي يسلك فيه الخاضع للضريبة طرقاً غير مشروعة بغرض تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي قد تصل إلى استعمال الاحتيال والتدليس والتزوير مما يتوفر في ذلك عنصري الجريمة المادي والمعنوي وبالتالي يعتبر هذا التصرف حالة من حالات التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون. أما التهرب الضريبي فهو أن يقوم الخاضع للضريبة بإدارة أعماله بطرق يسعى من خلالها لتخفيف العبء الضريبي ويسلك في ذلك طرقاً باستغلال ثغرات القانون أو التلاعب بها عن طريق الحيل وكتمان معلومات النشاط التجاري كلياً حتى لا يقوم بدفع أية ضرائب و إخفاء أرقام الأعمال في جميع بيانات الخاضع للضرائب والارباح الحقيقية، أو تخفيض أسعار بيع السلع من أجل التهرب من دفع الجمارك.

(٤٩) موسوعة الجزيرة . مواقع إلكترونية، التهرب الضريبي: "أسبابه وأساليبه". ٢٠١٦.

خلال مخالفته لأحكام القانون الضريبي، سواء كان ذلك عن طريق التزوير أو الإخفاء أم لا. السجلات والإحصائيات أو تقديم بيانات وبيانات كاذبة بهدف عدم سداد الضريبة أو تخفيض رسم الضريبة المستحق على المكلف. ولهذا السبب يتهرب المكلف من العبء الضريبي الذي فرضه عليه المشرع ضمن قانون الضرائب<sup>(٥٠)</sup>.

ينطبق التهرب الضريبي على مفهوم الجريمة في القانون، وهو عمل غير قانوني يعاقب عليه القانون لأنه يعتبر انحرافاً وتجاوزاً للعديد من المعايير المجتمعية. وأسلوب التهرب الضريبي يشمل كافة عناصر الجريمة القانونية والمادية والأخلاقية. كما يعتبر التهرب الضريبي جريمة مالية واقتصادية<sup>(٥١)</sup> حيث نرى أن المشرع بحاجة إلى تعظيم التبعات

#### (٥٠) عقوبات التهرب من الضريبة:

إذا لم يتم الخاضع الضريبة المضافة بسدادها أو تهرب منها فإنه يعرض نفسه لعقوبة السجن والغرامة بما لا يتجاوز خمسة أضعاف قيمة الضريبة التي لم يسدها الخاضع للضريبة أو تهرب من سدادها، وتسري العقوبة إذا ثبت أن الخاضع للضريبة قد أتى بأحد الأفعال التالية:

امتناع الخاضع للضريبة سواء كان متعمداً أو متجاهلاً سداد أية ضريبة مستحقة الدفع

الخاضع للضريبة الذي يخفض قيمتها الفعلية للتهرب من التسجيل

إذا قام شخص غير مسجل للضريبة بتحصيل قيمتها من عملائه

من قدم معلومات وبيانات مغلوطة ووثائق غير حقيقية للضرائب

من أخفى أو أثلّف وثائق أو بيانات أو مواد، وهو ملزم بحفظها أو أساء استخدامها

من عرقل ومنع موظفي الهيئة من القيام بواجباتهم

من تواطأ مع متهرب من الضريبة

كل من ثبت اشتراكه أو معاونته للمكلف بالضريبة في عملية التهرب الضريبي سواء سواء بصورة مباشرة أو كان سبباً في التهرب ، وكل من تثبت مساعدته على عدم سداد الضريبة أو أي غرامات إدارية أخرى. يحاسب مع المتهرب الرئيسي تحت بند المسؤولية بالتكافل والتضامن .

#### (٥١) أشكال التهرب الضريبي:

غالباً ما يكون القصد من السبل المتنوعة التي يتبعها المتهربون من أداء الضرائب، خفض مبلغ الضريبة المفروضة من قبل هيئة الضرائب الاتحادية والتي يجب أدائها، لمصلحة الدولة، ومن تلك التصرفات:

عدم التصريح بالدخل

الإحجام عن تقديم إقرار ضريبي للإدارة الضريبية

خفض قيمة الدخل الخاضع للضريبة

تقديم فواتير مزورة للجمارك وتكون نتيجتها ذلك خفض الرسوم الجمارك وضريبة القيمة المضافة

المفروضة على الجرائم النقدية والمالية والتي من بينها التهرب الضريبي، حتى تكون هذه العقوبات رادعة للأفراد الذين يغريهم تكريس هذه الجرائم وتحقيق أهدافهم في الالتزام بالقواعد الضريبية. وذلك باستخدام دافعي الضرائب حتى تتمكن الحكومة من توفير المصادر الاقتصادية اللازمة لتغطية أسعارها المعاصرة والأسمالية<sup>(٥٢)</sup>.

التصريح بفواتير شراء وهمية، أو عدم التصريح بها بغرض التقليل من العائدات  
زيادة حساب التكاليف، خصماً من الدخل الإجمالي واستهلاك رأس المال  
تهريب رؤوس الأموال إلى الخارج؛ تهرباً من فرض الضريبة عليها.

(٥٢) عقوبة التهرب الضريبي في الإمارات:

يتمثل التهرب الضريبي في قيام الخاضع للضريبة بإتباع طرق غير مشروعة من الناحية القانونية بغية التهرب من أداء الضريبة المستحقة أو تخفيضها، حيث تتعدد الوسائل التي يمكن من خلالها التهرب ضريبياً ، كتقديم إقرارات ضريبية غير صحيحة أو بيع السلع بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية وغير ذلك من الوسائل التي تدخل جميعها في نطاق وسائل التهرب الضريبي .

التهرب الضريبي في الإمارات:

عرّف المشرع الإماراتي التهرب الضريبي بأنه استخدام وسائل غير قانونية ينتج عنها تخفيض قيمة الضريبة مستحقة الأداء أو عدم دفعها أو استرداد ضريبة لم يكن للخاضع للضريبة استردادها وفق أي قانون ضريبي .  
المشرع الإماراتي لم يحدد الوسائل التي يمكن من خلالها التهرب ضريبياً، حيث ترك الأمر على إطلاقه فيما يتعلق بذلك، بحيث تكون جميع الوسائل والطرق التي ينجم عنها وتكون الغاية منها التهرب ضريبياً وسائل غير قانونية ، الأمر الذي يترك المجال أمامه واسعاً فيما يتعلق بمحاربة هذه الجريمة والقضاء عليها .

النيابة الاتحادية لجرائم التهرب الضريبي:

أنشئت هذه النيابة بموجب القرار الوزاري رقم ٣٨٦ لعام ٢٠٢٢، حيث تختص دون غيرها بالتصرف وبمباشرة الدعوى الجزائية أمام المحكمة المختصة وذلك بشأن جرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها في القوانين الإماراتية ، ويكون ذلك بموجب طلب مقدم من الإدارة الضريبية وفق ما نص عليه قانون الإجراءات الضريبية الاتحادية بقوله أنه لا تحرك الدعوى الجزائية إلا بطلب من المدير العام .

آلية التحقق من التهرب الضريبي قبل مباشرة الدعوى الجزائية :

منح المشرع الإماراتي الهيئة الاتحادية للضرائب بموجب المرسوم بقانون اتحادي رقم ١٣ لعام ٢٠١٦ صلاحيات واسعة فيما يتعلق بتحصيل وتنفيذ الضرائب وتطبيق الإجراءات الضريبية المعمول بها، بالإضافة لذلك فقد منحها المشرع سلطة القيام بمهام التدقيق الضريبي، سواء أكان ذلك بموجب البلاغات الواردة للهيئة أو بموجب التحريات التي يقوم بها مدققو الهيئة والذين منحهم القانون صفة الضبطية القضائية .

حيث يمكن للهيئة وبموجب الصلاحيات الممنوحة لها أن تقوم بالتدقيق الضريبي على أي شخص للتأكد من التزامه بالأحكام الواردة في القوانين الضريبية، ويمكن للهيئة أن تقوم بمهامها هذه في مقرها أو في مكان عمل الشخص الخاضع

للتدقيق أو أي مكان آخر يمارس فيه هذا الشخص أعماله، وفي جميع الأحوال فإن الهيئة وقبل قيامها بعمليات التدقيق هذه يجب عليها إبلاغ الشخص بذلك قبل خمسة أيام باستثناء الحالات التي تكون فيها للهيئة أسباب جدية ندعوها للاعتقاد بأن الشخص الخاضع للتدقيق الضريبي متورط أو مشارك في التهرب الضريبي ، حيث تقوم الهيئة في مثل هذه الحالات بإغلاق مكان العمل مدة لا تتجاوز ٧٢ ساعة دون تبليغ مسبق للقيام بمهام التدقيق الضريبي .

للهيئة وفي معرض قيامها بالتدقيق الضريبي الحصول على السجلات الأصلية أو صور عنها وغير ذلك من المستندات التي تراها ضرورية للتحقق من التزام الشخص الخاضع للتدقيق الضريبي بالأحكام والإجراءات الضريبية المنصوص عليها في القانون .

مباشرة الدعوى الجزائية :

كما ذكرنا سابقاً فإن الجهة المختصة بتحريك الدعوى العامة بحق المتهم ضريبياً هي النيابة الاتحادية لجرائم التهرب الضريبي، حيث تقوم بذلك بموجب الطلب المقدم إليها من الهيئة بعد تحقق الأخيرة من ذلك عن طريق التدقيق الضريبي الذي قام به مدققو الهيئة .

لم يشترك القانون الإماراتي شكلاً معيناً للطلب بشأن تحريك الدعوى العامة ، والإجراءات المتعلقة به، حيث اقتصر قانون الإجراءات الضريبية على أن يكون ذلك بموجب طلب من المدير العام دون الاستطرداد في الشروط الشكلية المتعلقة به .

الأحكام المتعلقة بتقادم جرائم التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة

نص التعديل الجديد الوارد على قانون ضريبة القيمة المضافة بموجب المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٨) لعام ٢٠٢٢ على أنه يجوز للهيئة الاتحادية للضرائب وخلال (١٥) سنة من نهاية الفترة الضريبية التي وقع خلالها التهرب الضريبي وخلال المدة المحددة نفسها من التاريخ الذي كان يتوجب فيه على الخاضع للضريبة التسجيل الضريبي القيام بإجراءات التدقيق الضريبي وإصدار التقييم الضريبي.

عقوبة التهرب الضريبي :

نص قانون الإجراءات الضريبية على العقوبات المفروضة بشأن التهرب الضريبي، حيث يعاقب الشخص الذي ثبت قيامه بالتهرب الضريبي بالحبس والغرامة التي لا تتجاوز خمسة أضعاف مبلغ الضريبة التي تم التهرب منها، تطبق الأحكام ذاتها بشأن أي شخص ثبتت مشاركته بشكل مباشر أو تسبب بذلك، حيث يكون الشخص في حالة التسبب والمشاركة مسؤولاً بالتكافل والتضامن فيما يتعلق بسداد الضريبة مستحقة الدفع والغرامات الإدارية المفروضة .

يتم إيقاع العقوبات الواردة أعلاه في الحالات التالية:

في حال قيام الشخص الخاضع للضريبة بالامتناع عمداً عن سداد أية ضريبة مستحقة الدفع أو غرامات إدارية قيام الشخص الخاضع للضريبة بتخفيض القيمة الفعلية لأعماله وذلك بهدف عدم الوصول إلى حد التسجيل الضريبي المطلوب . الحالة التي يقوم فيها الشخص بتحصيل قيمة الضريبة من عملائه دون أن يكون خاضعاً للتسجيل الضريبي

قيام الشخص بتقديم بيانات ومستندات غير صحيحة للهيئة الاتحادية للضرائب

قيام الشخص بإتلاف وإخفاء وثائق وبيانات ملزم بحفظها للهيئة

قيام الشخص بسرقة أو إتلاف مواد وبيانات ومستندات في حوزة الهيئة

الحالة التي يقوم فيها الشخص الخاضع للتدقيق الضريبي بمنع أو عرقلة مدققي للضرائب من القيام بالمهام الموكلة إليهم

## أنواع التهرب الضريبي<sup>(٥٣)</sup>:

١- التهرب المشروع: هو أن يتأخر المكلف عن أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات في القانون الضريبي التي تؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة مع عدم الإخلال بالأحكام الجنائية بحيث يتجنب دفع الضريبة لتوفير أو الابتعاد عن ضريبة الشركات من خلال صرف هذه الأخيرة إلى شكل من أشكال التبرعات للأشخاص الذين تربطهم صلة قرابة بصاحب الشركة من الدرجة الأولى أثناء حياته، بحيث لا تكون تلك النطاقات السعرية بعد وفاته مشكلة في ضريبة الشركات.

٢- التهرب غير المشروع: هو التهرب المتعمد من جانب المكلفين عن طريق تعمد مخالفة أحكام قانون الضرائب بهدف عدم سداد الضرائب المستحقة عليهم، إما عن طريق الامتناع عن تقديم أي بيان عن أرباحه. أو عن طريق تقديم إقرار ناقص أو كاذب، أو عن طريق تجهيز حقائق وقيود مزيفة، أو عن طريق الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الإدارات المالية من فهم حقيقة الأرباح لتتمكن من إخفاءها عدد منهم.

---

قيام الشخص بتخفيض الضريبة مستحقة الدفع من خلال التهرب الضريبي أو التواطؤ فيه الحالة التي يثبت فيها قيام شخص غير مسجل بالحصول على السلع المبينة في البند الثالث من المادة ٤٨ من المرسوم بقانون الخاص بضريبة القيمة المضافة مدعياً بأنه خاضع للتسجيل الضريبي، حيث تشمل هذه السلع النفط الخام أو المكرر ، الغاز الطبيعي سواء كان معالجا أم لم يكن كذلك، الهيدروكربونات النقية .

أهمية إيقاع العقوبات بشأن التهرب الضريبي تكمن أهمية إيقاع العقوبات بشأن جرائم التهرب الضريبي لما تمثله الضرائب من إيراد للخرينة العامة للدولة ، فضلا عن ذلك فإن مخالفة أحكام التشريعات الضريبية من شأنه أن يحدث زعزعة في النظام الضريبي، الأمر الذي يؤثر سلبا على المنتجين وعلى المنافسة الحرة بينهم، بالإضافة للأثار المالية السيئة التي ستطال الدولة جراء ذلك، وبالتالي فإن إيقاع العقوبات بشأن مخالفة أحكام التشريعات الضريبية من شأنه أن يعزز الاستقرار الاقتصادي في الدولة، الأمر الذي سينعكس إيجاباً على الخدمات التي تقدمها الدولة.

<sup>(٥٣)</sup> د. كاظم صالح حسن . مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، قسم البحوث والدراسات دائرة

الشؤون القانونية، هيئة النزاهة العراقية، بغداد\_العراق ٢٠١٢ ، ص ٢٥٣.

٣- التهرب القريب: يحدث هذا النوع داخل حدود الولايات المتحدة التي يقع فيها بعيداً، بحيث لا تتجاوز أعمال الاحتيال التي تتم بواسطة دافع الضرائب تلك الحدود، سواء من خلال استغلال الثغرات الموجودة في الجهاز الضريبي أو عبر تقنيات أخرى. والتقنيات إلى جانب التهرب عن طريق الامتناع عن التصويت، المعروف باسم "التهرب الضريبي". امتناع الشخص عن القيام بالحركة التي تنشئ الضريبة بهدف التهرب من دفعها، مع رفض استيراد بعض الأصناف من الخارج للابتعاد عن الضرائب الجمركية. (٥٤).

٤- التهرب الدولي: هذا شكل من أشكال التهرب الضريبي، لأنه يشمل العمل على تجنب دفع الضرائب في بلده عن طريق التهرب بشكل غير قانوني من الدخل والأرباح التي يمكن الادعاء بأنها تخضع للضريبة في البلد الذي تم فيه فعلياً إلى بعض الولايات المتحدة الأخرى تتميز بطريقة جمع الاقتباسات المنخفضة فيها (٥٥).

أساليب التهرب الضريبي (٥٦) هناك العديد من الأساليب والاستراتيجيات التي يتبعها دافعو الضرائب والشركات بهدف الابتعاد عن دفع الضرائب، ومنها ما يلي:

- عدم التصريح بالدخل الحقيقي والامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي لمصلحة الضرائب.

- تخفيض قيمة الدخل الخاضع للضريبة.

- التلاعب بمبالغ الضريبة المستقطعة من أرباح الموظفين والموظفات بالمجموعات وعدم نقلها الآن إلى فرع ضريبة الأرباح والمبيعات بشكل كامل.

- تقديم فواتير مزورة إلى إدارة الجمارك بحيث تقلل من ثمن المسؤولين الجمركية والرسوم المضافة المتراكمة على البضائع المستوردة.

---

(٥٤) د. فتيحة محمد قواز المبادئ العامة في قانون الإجراءات الجزائية الاتحادي لدولة الإمارات العربية المتحدة، الأفاق المشرقة ناشرون، الطبعة الثالثة، ٢٠٢٠، ص ١٩٠

(٥٥) د. قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، ٢٠١٣/٢٠١٤. ص ٢٠٣.

(٥٦) موسوعة الجزيرة . مواقع إلكترونية، التهرب الضريبي: أسبابه وأساليبه. ٢٠١٦.

معظم الأساليب التي تستخدمها الشركات للابتعاد عن الضرائب هي: الاحتفاظ بفواتير شراء وهمية مما يؤدي إلى تضخيم الرسوم، أو عدم طرح المبيعات بسبب التقليل من العوائد.

أما الهدف المتبقي من تلك الممارسات فهو تقليل كمية الضريبة التي يجب دفعها لفرع ضريبة الدخل والمبيعات، من خلال تخفيض الأرباح المعلنة، والتي قد تكون أساساً لحساب ضريبة الدخل.

### الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي<sup>(٥٧)</sup>:

يوجد العديد من الأسباب التي تدفع أو تشجع المكلفين على ممارسة التهرب الضريبي، ومن أبرز هذه الأسباب ما يلي :

- ضعف أداء المؤسسات الحكومية وهيئاتنا، وعدم قدرة المملكة على تطبيق النظام وفرض سيادتها، وعدم قدرتها على ممارسة التزاماتها الرقابية حتى تتمكن من ضبط الممارسات التي يمكن أخذها بعين الاعتبار التهرب الضريبي وإحالة مرتكبيها إلى عدالة.
- الفساد المتفشى داخل مؤسسات المملكة وداخل دوائر الضرائب بشكل خاص، والذي يلهم ثمن الرشاوى بدلاً من دفع الضرائب المستحقة للمملكة. <sup>(٥٨)</sup>.
- تطبيق عقوبات غير رادعة على المدانين بالتهرب الضريبي، مما لا يحقق الردع المطلوب من العقوبة، مما يشجع المكلفين بدفع الضريبة على الابتعاد عما إذا كان الإيراد المكتسب من خلالها أكبر بكثير من العقوبة المنسوبة إليها .
- تكاليف ضريبية باهظة وعبء ضريبي ثقيل، والآن لا تستفيد من أي عروض حكومية في المقابل، أو تستفيد إلى أقصى حد من العروض التي تفتقر إلى المتعة. ومن ثم لا يرى المواطن أي فائدة من الضرائب التي يمكنه دفعها للدولة <sup>(٥٩)</sup>.

---

<sup>(٥٧)</sup> موسوعة الجزيرة . مواقع إلكترونية، التهرب الضريبي: أسبابه وأساليبه" ٢٠١٦.

<sup>(٥٨)</sup> د. لطيفة الجميلي، شرح قانون العقوبات الإماراتي، القسم الخاص الأفاق المشرقة، الإمارات العربية، ٢٠١٣. ص

- الإحساس بعدم مشروعية الضرائب في الموقع الأول، إذا كان النظام الحاكم نفسه يفتقر إلى الشرعية الديمقراطية ولم يعد ينبثق ويحدد الإرادة الشهيرة.
- ويتضاعف هذا الشعور إذا أصبح الفساد كبيراً داخل الجماعات الوطنية، وأصبح المال العام مباحاً للنهب والسلب دون محاسبة أو رقابة، وإذا رأى المواطن أن الأموال العامة أصبحت غنائم يتمتع بها رجال السلطة والسلطة. الأشخاص القريبين منهم، ويتم إهدارهم على مصاريف تناول غير مقصودة. (٦٠).
- الاستخدام التعسفي للسلطة التقديرية من قبل الإدارة الضريبية في بعض الحالات، مما يشجع بعض المواطنين على ممارسة أنشطتهم في الخفاء وعدم التصريح بها، أو عدم التوقيع لدى الإدارات الضريبية. (٦١).

---

(٥٩) د. محمد حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الإماراتي رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٤. ص ٢٥٤.

(٦٠) د. محمد رشاد، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في التشريع المالي المصري، القاهرة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٠، ص ٢٦٩.

(٦١) د. محمد زياد رمضان، جريمة الغش الضريبي وآثارها، مكتبة صادر ناشرون (ش.م.م)، لبنان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤. ص ٣٢٣.

## المطلب الثاني

### أبرز المشكلات يعاني منها النظام الضريبي في الإمارات<sup>(٦٢)</sup>

خمس مشكلات يعاني منها النظام الضريبي في الامارات ، دفعته ليكون نظاماً ضريبياً غير عادلاً، وتمثلت في:-

١- التطبيق الضعيف لمبدأ التقدمية في الضرائب المباشرة، والتي تتضمن ضريبة الدخل. تؤكد الأدبيات الاقتصادية المتنوعة أن التركيز على مبدأ التدرج في الضرائب المباشرة، وتحديد الضرائب على الأرباح والمداخيل، بما يتوافق مع تعدد وتنوع كسب الشرائح الاجتماعية، يعد من أهم المعايير الحيوية لصدق النظم الضريبية، والميثاق وشدد الإماراتي على ضرورة الاستفادة من مبدأ التدرج في الأداة الضريبية، حيث تساهم التدرج في تقليل الفوارق الاجتماعية، وهي وسيلة لتحقيق التحسن المالي، وجذب الاستثمارات، وإتاحة إمكانيات نشاط إضافية لمجموعة كبيرة من الأفراد والمواطنين<sup>(٦٣)</sup>.

أحد أساسيات الجهاز الضريبي العادل هو أنه يأخذ في الاعتبار قدرة دافعي الضرائب على الدفع، والحاجة إلى عدم تطبيقه بشكل مفرط، مع الأخذ في الاعتبار الظروف غير العامة لدافعي الضرائب، وإنفاذ الضرائب التي تتماشى مع مصالحهم الاقتصادية. المواهب التي ستجذبك الوقوع في متاعب التهرب الضريبي.

---

(٦٢) د. عوض، احمد . النظام الضريبي في الأردن غير عادل ورقة سياسات، مركز الفينيق للدراسات الاقتصادية والمعلوماتية، الأردن. ٢٠١٨ ص ٥٠.

(٦٣) د. محمد صديق ، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، القاهرة، دار النهضة العربية. ٢٠١٦. ص ٢٣٣.

وانسجماً مع هذا المعيار، يمكن وصف ضريبة الأرباح المطبقة في الأردن بأنها ضريبة تصاعدية شبه ثورية أو مشوهة، لأنها مبنية على ثلاث شرائح ضيقة لا تأخذ بعين الاعتبار التفاوت في كسب الناس<sup>(٦٤)</sup>.

مما أدى إلى تهرب أعداد كبيرة من المكلفين من الدفاع عن الضرائب المستحقة لهم، وهذا ينطبق على ضريبة الدخل وضريبة الدخل العامة، إضافة إلى غياب المنفعة الفعالة لمبدأ التدرج، كما ذكرنا سابقاً.

ويؤثر هذا على مبدأ العدالة الضريبية بين الأشخاص بما يتوافق مع دخولهم الحصرية وشرائحهم الاجتماعية، بغض النظر عن مستويات أرباحهم وقدرتهم على دفع ما هو مستحق لهم من تلك الضرائب، وكذلك المؤسسات وفقاً لدخولها الحصرية<sup>(٦٥)</sup>. كما أن نقطة الضعف في إيرادات ضريبة الدخل تعود أيضاً إلى نقطة الضعف الفنية والعديد لفعالية وأداء الجهاز التنفيذي العامل داخل موضوع تحصيل الضرائب.

٢- اتساع نطاق الضرائب غير المباشرة وقلة التمايز فيها، والتي تتكون من ضريبة المبيعات الإجمالية، والضرائب الفريدة، والتزامات الجمركية، حيث أن الغالبية العظمى من المنتجات والخدمات تشكل مشكلة للتخفيضات الضريبية القريبة من بعضها البعض. يشعر عامة الناس بالقلق من سعر ضريبة الدخل المألوف بنسبة ١٦٪، وهو معدل مبالغ فيه تماماً مقارنة بتكاليف ضرائب الدخل القياسية أو ضرائب القيمة المضافة، ويتم خصم عدد قليل من العناصر من رسوم ضريبة المبيعات المفضلة التي تقل عن ذلك، والسلع التي لا تدخل في الضريبة العامة على المبيعات

---

(٦٤) د. محمد عبد اللطيف عبد العال، الجرائم المادية وطبيعة المسؤولية الناشئة عنها، دار النهضة العربية، ١٩٩٧. ص ٥٦.

(٦٥) د. محمود عبد الفضيل، "حول إعمال وتفعيل الحقوق الاقتصادية والاجتماعية في العالم العربي: إشكاليات الواقع واستراتيجيات العمل، في: ممدوح سالم. محرر. الحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية في العالم العربي: أعمال الندوة العربية حول تفعيل العهد الدولي للحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، الدار البيضاء ١٦-١٧ يوليو ٢٠١٣. ص ٥٥

محدودة جداً (والخطر يكمن في أن السلطات الحالية اتخذت خياراتها بفرض ضريبة دخل معروفة على الأصناف التي تم إعفاؤها، وبالتالي سيتم إعفاء السلع الأولية الأخرى) الوضع لضريبة دخل معروفة بدرجات مختلفة، الأمر الذي من شأنه أن ينتهك مبدأ العدالة الضريبية.

٣- عدم التوازن في شكل المبيعات الضريبية المباشرة وغير المباشرة. يعتمد النظام الضريبي في الأردن بشكل أساسي على المبيعات الضريبية غير المباشرة، ويتميز بالتحيز نحو الضرائب غير المباشرة. (٦٦)

ومن المسلم به أن الضرائب الحقيقية تعتمد إلى حد كبير على الضرائب المباشرة (ضريبة الأرباح) والضرائب الثورية، إذ قد يتم دفعها عن طريق من لهم النهج، بينما تعتبر الضرائب غير المباشرة ضرائب غير عادلة لأنها تخصم عند الاستهلاك وبنسب متطابقة دون التفكير في التفاوت داخل الدخل في دافعيهم (٦٧).

وهذا يؤدي إلى تعميق فجوة التفاوت الاجتماعي، ويقلل الطلب القياسي على السلع والخدمات، وبالتالي يفرض ضغوطاً غير مواتية على أسعار الازدهار المالي.

٤- اتساع نطاق حالات التهرب الضريبي، وطريقة التهرب الضريبي حيث لا يقوم الفرد الذي يدفع الضريبة بسداد ما عليه من مستحقات عليه كلياً أو جزئياً، وذلك باستخدام تقنيات وتقنيات مخالفة لأحكام النظام الضريبي، وذلك بمساعدة من الاحتيال أو الخداع. (٦٨).

---

(٦٦) د. مصطفى حسن مصطفى: مبادئ علم المالية العامة، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى ٢٠١٧. ص ٤٤.

(٦٧) د. ميشيل فلاح، قراءة تقنية وقانونية حول التجارة الإلكترونية، رسالة ماجستير بكلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، غير منشور، ٢٠١٣. ص ٩٩.

(٦٨) د. النجار عبد الهادي - النظام الضريبي المصري: واقعة ومستقبل - المؤتمر العلمي الثانوي الخامس للاقتصاديين المصريين : رؤية مستقبلية للاقتصاد المصري في ظل التطورات العالمية والإقليمية - ١٩٩٩. ص ٤٩٥.

ترجع الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي إلى أسباب سجنية وسياسية ونقدية واجتماعية، حيث أن ضعف تطبيق القانون بسبب ضعف تقنيات الإصلاح السياسي يلعب دوراً أساسياً في ظهور مرافق لها تأثير على عدم قدرة المؤسسات الحكومية على أسلوبها وتنفيذها. اللائحة التنظيمية، بالإضافة إلى الفعالية الضعيفة وأداء المؤسسات الرئاسية المشاركة في تحصيل الضرائب. سواء من حيث الإجراءات أو العمال أنفسهم<sup>(١)</sup>.

### الآثار المترتبة على التهرب الضريبي<sup>(٢)</sup>.

وللتهرب الضريبي آثاراً سلبية على الاقتصاد والمجتمع، من أهمها:

- ١- انخفاض عائدات الأصول العامة واللجوء إلى ضوابط مالية تقلل من حجم الرسوم العامة مما يؤدي إلى انخفاض الاستثمارات وانخفاض درجة الخدمات.
- ٢- رفع أسعار الضرائب الحالية أو فرض ضرائب جديدة لتعويض الحكومة عن النقص في المبيعات بسبب التهرب.
- ٣- تضطر السلطات إلى تغطية العجز المالي عن طريق القروض الداخلية أو الخارجية، مما يؤدي إلى تزايد المتاعب المرتبطة بسداد الرهن العقاري والهوية.
- ٤- يخلق تشوهات واختلالات جوهرية داخل النظام الضريبي مما يعيق تحقيق العدالة الضريبية لدى دافعي الضرائب ويخلق شعوراً بالظلم والتمييز ونقص العدالة<sup>(٣)</sup>.

(٣).

---

(١) د. وائل إبراهيم الراشد - الضرائب: أنواعها وآثارها الاقتصادية والاجتماعية من الناحية النظرية - المؤتمر العلمي الثاني للاقتصاديين الكويتيين: أدوات السياسة المالية لمواجهة العجز في الموازنة العامة - ٢٠١٦. ص ٢١٦.

(٢) دائرة ضريبة الدخل والمبيعات (٢٠١٩). تعليمات شؤون الفوترة والرقابة عليها رقم (١) لسنة ٢٠١٩ / صادرة استناداً

لأحكام الفقرة (أ) من المادة (١١) والمادة (١٦) من نظام تنظيم شؤون الفوترة والرقابة عليها رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٩.

(٣) د. ولد الشيباني ختار - التهرب الضريبي - مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية - ٢٠١٦. ص ١٠٠.

٥- خامساً: انخفاض درجة توفير الناقلات، والتميز الرهيب في الخدمات الحكومية، وإعاقة قدرة الحكومة على تفعيل مبادرات رأس المال والبنية التحتية، مما يقلل من إمكانيات الاستثمار، وفي النهاية يضعف قدرة السلطات على تحفيز الازدهار المالي المستدام<sup>(١)</sup>.

٦- الضرر المعنوي بسبب انتشار الفساد وخيانة الأمانة.

### الخاتمة

تعتبر الضريبة من أهم الإيرادات العامة للدولة ووسيلة لتحقيق التنمية الشاملة لها، وإن ظاهرة التهرب الضريبي هي ظاهرة خطيرة جداً على الفرد والدولة والتي تحول دون حصول الدولة على الإيرادات التي تستحقها، فالتهرب الضريبي يعني تخلص المكلف من التزامه بدفع الضريبة المفروضة عليه بموجب أحكام القانون كلياً أو جزئياً وذلك من خلال قيامه بإتباع أساليب احتيالية مخالفة للقانون.

وجميع صور التهرب الضريبي من غش وتحايل وتلاعب بالمعلومات المقدمة في الإقرارات الضريبية أو استغلال الثغرات الموجودة في أحكام القانون تصب في نتيجة واحدة وهي الحيلولة دون حصول الدولة على إيراداتها الضريبية.

واستهدفت هذه الدراسة جريمة العش التهرب الضريبي وأثرها على الأمن الاقتصادي كأحد الجرائم الجزائية الواردة في التشريع الضريبي في دولة الإمارات والعقوبات والإجراءات الخاصة بها .

كما إن مكافحة هذه الظاهرة ليس بالأمر السهل نظراً للإشكاليات التي يتخذها والتقنيات والأساليب المتبعة من قبل المكلفين للتهرب من الضريبة، فيجب علينا تحديد الدوافع التي

---

(١) د. ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، جمهورية مصر، الطبعة الأولى،

تحمل المكلف على التهرب من دفع الضريبة والتي تنمي الأوضاع الاقتصادية السيئة داخل الدولة ونقوم بمعالجتها.

ويجب علينا أن نقوم بتطبيق الطرق الوقائية للتهرب الضريبي فمثلاً إن قلة الوعي الضريبي لدى المكلفين من أبرز الأسباب للتهرب من دفع الضريبة، لذلك يجب أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي لديهم وإحساسهم بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي ويعبر عن مدى التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع في تحمل أعباء الدولة المالية، ويمكن أن يتم ذلك من خلال نشر حملات لتوعية المواطنين بماهية الضرائب وما هي الأهداف من فرض الضرائب.

بالإضافة إلى تطبيق الرقابة الفعالة على الإقرارات الضريبية فالرقابة الضريبية هي وسيلة أو أداة منحها القانون للإدارة الضريبية والتي تخولها التحقق من صحة المعلومات والإقرارات المقدمة من المكلفين لتقوم بتصحيح الأخطاء الواردة فيها، وذلك عن طريق الاطلاع والتحقيق في كل المعلومات المقدمة لها.

ولقد توصلت الي مجموعة من النتائج والتوصيات , وهي كما يلي :-

### **أولاً : النتائج.**

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

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

١- أن هناك تفاوتاً بين التشريعين المقارنين في مدى الاتجاه نحو تغليظ عقوبات جرائم التهرب الضريبي فالقانون المصري ألحق جرائم التهرب الضريبي بالجنايات و يعاقب عليها بالسجن والغرامة أو بإحداهما بالإضافة إلى جواز المصادرة إلا في بعض الأحوال، في حين

اعتبرها القانون الإماراتي من الجنب وعاقب عليها بالحبس والغرامة أو بإحداهما، وترك المصادرة للأحكام العامة وهي وجوبية إلا في بعض الأحوال.

٢- لم يرق القانون الإماراتي بتوضيح مدى إمكانية التصالح في جرائم التهرب الضريبي، وهو ما يقتضى معه والحال هكذا باللجوء للقواعد العامة لخلو النص وبالتالي لم يجرى المشرع الإماراتي التصالح في تلك الجرائم.

٣- أن المشرع الإماراتي لم يتعرض بشكل خاص لمسألة اعتبار مرتكب جريمة التهرب الضريبي عائداً أو مناقشة الارتفاع بحدود العقوبة في حال العود، وترك هذا التنظيم للقواعد العامة في العود.

٤- 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.

٥- عدم تناسب العقوبات المفروضة على المتهربين من دفع الضريبة مع مقدار التهرب الضريبي.

٦- تتم عملية الرقابة الضريبية من قبل المختصين بها وهم مدير عاد الدائرة والموظفين المفوضين من قبله خطياً، حيث يقوموا بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق والرقابة على المكان .

٧- اعتبار جريمة التهرب من أداء ضريبة الدخل جنحة يؤدي إلى عدم العقاب على الشروع في جريمة التهرب الضريبي عموماً والناشئة عن التجارة الإلكترونية خصوصاً لعدم وجود نص صريح للعقاب على الشروع.

٨- عقوبة الحبس المقررة لجريمة التهرب من أداء الضريبة العامة على الدخل لا تتناسب مع خطورة الجريمة وجسامتها.

٩- تنفيذ مدة العقوبة كاملة على الممول بالأسلوب التقليدي (العقوبة السالبة للحرية) لن يصيب المحكوم عليه وحده ولكن يصيب المجتمع كله بصفته مجني عليه، حيث أن فترة قضاء العقوبة قد لا يترتب عليها توقف الممول عن ممارسة نشاطه في تلك الفترة فحسب، بل قد يتوقف النشاط توقفا نهائيا من جراء العقوبة السالبة للحرية، وبالتالي تكون العقوبة قد مست المجني عليه (المجتمع)، في حين أن العدالة تقتضى عدم إلحاق الضرر بالمجني عليه من جراء جريمة الجاني.

١٠- خلو التشريعات الضريبية من نصوص تتعلق بالبلاغات ضد الممولين وخاصة البلاغ الرقمي، وكذلك خلوها من تقرير مكافأة للمبلغين لتحفيزهم على الإبلاغ ضد الممولين المتهربين من أداء الضريبة.

١١- تعد جريمة التهرب والغش الضريبي من جرائم الضرر، لأنها لا تقوم في ركنها المادي ما لم يترتب على السلوك الإجرامي تهربا من الضريبة وهي نتيجة لابد من وقوعها لقيام تلك الجريمة.

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

١٣- معظم الجرائم التي تضمنتها المادة ٢٦ من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي تعد من الجرائم التي لا نتيجة لها - جرائم خطر - كالقيام عمدا بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها وتوفيرها للهيئة، لذا فإنه لا يتصور معها الشروع.

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

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

- ١٦- المشرع الإماراتي لم يضمن تشريعاته - حتى الآن - أي قواعد تتعلق بمسألة الصلح الضريبي، مما يدل على عدم جواز الصلح الجنائي في الجرائم الضريبية.
- ١٧- أن المشرع لم ينص على إمكانية التنازل عن الطلب الذي تقدمه الهيئة الاتحادية للضرائب للنيابة العامة لرفع الدعوى الجزائية الضريبية، وبالتالي لا يجوز التنازل عن الطلب بعد تقديمه للنيابة.

### ثانياً: التوصيات:

- ١- نوصي المشرع بالنظر في إضافة جرائم تهرب ضريبي والتفصيل فيها أسوة بالقانون المصري، مع الإبقاء على عدم إقرار التصالح في جرائم التهرب الضريبي، للأسباب السابق بيانها.
- ٢- نوصي المشرع بتشديد العقوبات على المتهمين 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 ١٠٠٠٠ درهم ولا تزيد على خمسة أضعاف الضريبة المتهرب منها.
- ٣- نوصي المشرع بإفراد 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.
- ٤- نتمنى على المشرع الاتحادي الإماراتي النص صراحة في قانون الضريبة الانتقائية على عقوبات جزائية للأفعال التي سماها هذا القانون في المادة (٢٣) «جرائم تهرب

ضريبي»، ودون أن يقرر لها عقوبات جزائية تقمع هذا التهرب وتحمي الاقتصاد الوطني.

٥- يوصي الباحث المشرع الإماراتي بتشديد العقوبات المقررة على المتهربين من دفع الضريبة، لأن العقوبة التي نص عليها القانون لا تتلاءم مع مقدار الفرق الضريبي. وذلك بتعديل نص المادة (٦٦/أ) من قانون ضريبة الدخل ليصبح كالآتي:

يعاقب بغرامة تعويضية تعادل ضعف الفرق الضريبي كل من قام بالتهرب الضريبي أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على التهرب من الضريبة بأن يأتي أي فعل من الأفعال التالية: وذلك بحذف كلمة "مثل" والاستعاضة عنها بكلمة ضعف.

## قائمة المراجعـــــــــــــــــ

### المراجع باللغة العربية:

١. السيد احمد عبد الخالق، المالية العامة، دار النهضة العربية بدون دار نشر، ٢٠١٠.
٢. إبراهيم حامد الطنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦.
٣. أحمد سيد أحمد السيد، الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية طبقا للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة علي الدخل، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، ٢٠١٣.
٤. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.
٥. إدوار جرجس بشاي: التجريم الضريبي للمصري، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، سنة ١٩٨١.
٦. تكلأ شريف رمسيس ، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي، القاهرة. ١٩٧٨.

٧. **جلال الشافعي**، أساليب الفحص الضريبي الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة ٢٠٠٠.
٨. **حاج طارق** ، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان. ٢٠٠٩.
٩. **حسني الجندي**: القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بند ٤٣. ٢٠١٥.
١٠. **خطيب خالد شامية**، أحمد زهير ، مالية عامة، الطبعة الثانية، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن. ١٩٩٩.
١١. **رحماني منصور**، قانون الجبائي للمال والأعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر. ٢٠١٦.
١٢. **رمضان صديق**: التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، بدون جهة نشر، سنة ٢٠١١.
١٣. **زين العابدين ناصر** : علم المالية والتشريع الضريبي، جامعة عين شمس. ٢٠١٤.
١٤. **سالم نهاد أحمد** - تصنيف العقوبات المنصوص عليها في قوانين الضرائب علي الدخل وضريبة الدمغة وضريبة الابلولة الي أنواع الجرام المقررة في قانون العقوبات - النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية - ٢٠٠٥.
١٥. **شرع السيد محمد** - التهرب الضريبي : ماهيته ، آثاره ، كيفية مكافحته - مجلة البحوث المالية والضريبية - ٢٠٠٠.
١٦. **شعيب ضيف** - جدوي تقسيم الضرائب الي مباشرة وغير مباشرة - مجلة دفاتر اقتصادية - ٢٠١١.

١٧. الصباح عبد الرحمن ، مبادئ الرقابة الإدارية المعايير التقييم، التصحيح، دار  
زهرا للنشر والتوزيع، الأردن. ٢٠١٥.
١٨. الصحن عبد الفتاح ، مبادئ وأسس المراجعة، الطبعة الثانية، مؤسسة شباب  
الجامعة ٢٠١٠. .
١٩. الطحاوي سمير إبراهيم احمد - النظام الضريبي الأمثل لمصر - المؤتمر  
الضريبي الثامن عشر : نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة -  
٢٠١٢ .
٢٠. عوادي مصطفى؛ الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي  
الإماراتي، مطبعة سخري، الوادي، الجزائر. ٢٠١١.
٢١. محمود نجيب حسني، علاقة السببية في قانون العقوبات، دار النهضة العربية،  
مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي ٢٠١٥.
٢٢. ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة  
للنشر والتوزيع، الجزائر. ٢٠١٥.
٢٣. نجار عبد الهادي - النظام الضريبي المصري : واقعة ومستقبل - المؤتمر  
العلمي الثانوي الخامس للاقتصاديين المصريين : رؤية مستقبلية للاقتصاد المصري  
في ظل التطورات العالمية والإقليمية - ٢٠١٣ .
٢٤. نصر أبو العباس أحمد - التنسيق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة -  
المؤتمر الضريبي الرابع : تطوير النظام الضريبي المصري لمسايرة متطلبات  
الإصلاح الاقتصادي - ٢٠١٥ ..
٢٥. هاشم أماني هاشم السيد حسن - منهجية مقترحة لحل بعض المشكلات  
التطبيقية لقانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - الفكر المحاسبي -  
٢٠١٢ .

٢٦. هاني طعيمات، حقوق الإنسان وحرياته الأساسية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان. ٢٠٠١.
٢٧. هندأوي بداري، التجارة الإلكترونية في مصر هل تخضع للضرائب، ٦ إبريل ٢٠١٦.
٢٨. وائل إبراهيم الراشد - الضرائب: أنواعها وآثارها الاقتصادية والاجتماعية من الناحية النظرية - المؤتمر العلمي الثاني للاقتصاديين الكويتيين: أدوات السياسة المالية لمواجهة العجز في الموازنة العامة - ١٩٩٥ .

## فهرس المحتويات

|                                                                                   |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------|----|
| المبحث الأول: العقوبات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي                               | ٥  |
| المطلب الأول: عقوبات الشخص الطبيعي                                                | ٦  |
| الفرع الأول: العقوبات الأصلية                                                     | ٧  |
| الفرع الثاني: العقوبة التكميلية                                                   | ١٤ |
| المطلب الثاني: عقوبات الشخص الاعتباري (المعنوي)                                   | ١٧ |
| المبحث الثاني: عقوبة التهرب الضريبي من نظام الفاتورة في الامارات                  | ٢١ |
| المطلب الاول: التهرب الضريبي من نظام الفاتورة                                     | ٢٣ |
| المطلب الثاني: أبرز المشكلات يعاني منها النظام الضريبي في الامارات <sup>(١)</sup> | ٣١ |
| الخاتمة:                                                                          | ٣٥ |
| قائمة المراجع:                                                                    | ٤١ |
| فهرس المحتويات:                                                                   | ٤٥ |