مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية

اسم المقال: "جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية وإشكالية عقوباتها في التشريع الإماراتي"
اسم الكاتب: عبدالله محمد احجيله
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/8313
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 06:18 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

جامعة الشارقة
ملتقى الحضارات

مجلة جامعة الشارقة

دورية علمية محكمة

للعلوم القانونية



المجلد 15، العدد 2
ربيع الثاني 1440 هـ / ديسمبر 2018 م

الترقيم الدولي المعياري للدوريات 2616-6526

جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية وإشكالية عقوباتها في التشريع الإماراتي

عبدالله محمد احجيله

كلية القانون - جامعة العين للعلوم والتكنولوجيا

أبوظبي - الإمارات العربية المتحدة

تاريخ الاستلام: 25-02-2018 **تاريخ القبول: 27-03-2018**

ملخص البحث:

تعتبر الضريبة أداة مهمة في السياسة المالية باعتبارها مورداً مهماً لخزينة الدولة، وهي تساهم كذلك في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي، ومعالجة ظاهرة التضخم ودفع عجلة التنمية ومواجهة النفقات العامة، ومنذ نشأة الالتزام بدفع الضريبة على عاتق المكلف بها عُرف التملص منها والاحتيال في آدائها شأنه في ذلك شأن الجريمة بمفهومها القانوني.

لهذه الأسباب وانسجاماً مع أهداف الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية لسنة 2001، أقرت دولة الإمارات العربية المتحدة الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون والتوقيع عليها في عام 2016.

وتماشياً مع ما تقدم أدخلت دولة الإمارات هذه الاتفاقية ضمن نسيج قانونها الداخلي، حيث أصدرت المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الضريبة الانتقائية، وقد جرّمت المادة (23) من هذا المرسوم بقانون التهرب الضريبي دون النص على عقوبات جزائية تقمع هذا التهرب وتحمي الاقتصاد الوطني، ومن هنا تتجلى إشكالية موضوع هذه الدراسة.

الكلمات الدالة: تهرب، جريمة، عقوبة، ضريبة.

المقدمة:

1. موضوع الدراسة

أدى البحث المستمر للدولة عن وسائل تمويلية إلى الاهتمام بالضريبة التي أصبحت من أهم الموارد المستقرة لتغطية نفقات الدولة, ويظهر ذلك جلياً من خلال ما تنشئه التشريعات الضريبية المختلفة من التزامات على عاتق المكلفين بالضريبة وما ترتبه بالمقابل من جزاءات جنائية عند الإخلال بهذه الالتزامات، ومنذ نشأة الالتزام بدفع الضريبة على عاتق المكلف بها عُرف الاحتيال في أدائها شأنه في ذلك شأن الجريمة بمفهومها القانوني، ولكن الجريمة التي يرتكبها المكلف بالضريبة بصفته هذه يُطلق عليها ما يسمى بـ « الجريمة الضريبية».

ونظراً لما تلعبه الضرائب من دور مهم في النهوض بالاقتصاد الوطني، وقعت دولة الإمارات العربية المتحدة على الاتفاقيةً الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون بتاريخ 27 نوفمبر 2016 وصادقت عليها بتاريخ 16أبريل 2017 بالمرسوم الاتحادي رقم (32) لسنة 2017[1]، وقامت دولة الإمارات بإدخالها ضمن نسيج قانونها الداخلي، حيث أصدرت المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الضريبة الانتقائية.

2. أهمية الدراسة

تبرز أهمية موضوع هذه الدراسة باعتباره موضوعاً حديثاً، ولا يزال وليد النشأة في دولة الإمارات العربية المتحدة، ولم يأخذ حقه من البحث القانوني، حيث جاءت هذه الدراسة لتتناول موضوع جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية وإشكالية عقوباتها في ضوء أحكام المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الضريبة الانتقائية.

3. مشكلة الدراسة

تتمثل المشكلة الرئيسة التي جاءت هذه الدراسة لمعالجتها بأن المادة (23) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الضريبة الانتقائية جرّمت بشكلٍ صريح وواضح عدة أفعال تندرج ضمن مفهوم التهرب الضريبي دون أن تقرر لهذه الأفعالً عقوباتً جزائية تقمع هذا التهرب، هذا الأمر الذي يجعل التجريم هناغير ذي فاعلية ويقع هو والعدم سواء.

4. تساؤلات الدراسة

(1) تم نشر المرسوم الاتحادي رقم (32) لسنة 2017 بشأن التصديق على الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية في الجريدة الرسمية الإماراتية، السنة47، العدد614، تاريخ27 أبريل 2017.

- مـا تعريـف التهـرب الضريبـي فـي ضـوء أحـكام التشـريعات الضريبيـة الاتحاديـة الإماراتيـة؟- ولمـاذا لـم ينـص المشـرع الإماراتـي فـي المـادة(23) مـن المرسـوم بقانـون اتحـادي بشـأن الضريبـة الانتقائيـة علـى عقوبـات جزائيـة للأفعـال التـي سـمّاها «جرائـم» واعتبرهـا صـوراً لجريمـة التهـرب مـن الضريبـة الانتقائيـة؟ - وهـل مـن الممكـن أن يعاقـب علـى هـذه الأفعـال بعقوبـات جزائيـة تـم النـص عليهـا فـي أي قانـون آخـر غيـر المرسـوم بقانـون اتحـادي بشـأن الضريبـة الانتقائيـة؟

5. المنهج العلمي للدراسة

ارتأينـا اتبـاع المنهـج التحليلـي، وذلـك مـن خـلال تحليـل النصـوص القانونيـة المتعلقـة بجرائـم التهـرب مـن الضريبـة الانتقائيـة والتـي جـاءت فـي المرسـوم بقانـون اتحـادي رقـم (7) لسـنة 2017 بشـأن الضريبـة الانتقائيـة وفـي اللوائـح والقـرارات الضريبيـة الصـادرة بهـذا الخصـوص.

6. خطة الدراسة

تـم تقسـيم الدراسـة إلـى مبحـثٍ تمهيـدي، يُمهّـد لدارسـتنا هـذه بالمفاهيـم القانونيـة ذات الصلـة بجرائـم التهـرب مـن الضريبـة الانتقائيـة، ومبحـث أول، يوضـح ماهيـة جرائـم التهـرب مـن الضريبـة الانتقائيـة، ومبحـث ثـانٍ، يتصـدى لإشـكالية عقوبـات جرائـم التهـرب مـن الضريبـة الانتقائيـة.

المبحث التمهيدي:

المفاهيم القانونية ذات الصلة بجرائم التهرب من الضريبة الانتقائية

ثمّـة عـدة مفاهيـم قانونيـة لابـد مـن التمهيـد بهـا لمعرفـة ماهيـة جرائـم التهـرب الضريبـي التـي وردت فـي المرسـوم بقانـون اتحـادي رقـم (7) لسـنة 2017 فـي شـأن الضريبـة الانتقائيـة، لـذا سـنُمهّد لموضـوع دراسـتنا هـذه، بمفهومـا الضريبـة والجريمـة الضريبيـة بشـكلٍ عـام فـي المطلـب الأول مـن هـذا المبحـث، وسـنكمل تمهيدنـا فـي مطلـبٍ ثـانٍ وهـو، مفهـوم الضريبـة الانتقائيـة والسـلع الخاضعـة لهـا وفقـاً لأحـكام قانـون الضريبـة الانتقائيـة الاتحـادي الإماراتـي، وسـيكون ذلـك علـى النحـو التالـي:

المطلب الأول:

مفهوما الضريبة والجريمة الضريبية

تم تعريف الجريمة بشكلٍ عام بأنها فعل أو امتناع يقرر القانون على ارتكابه جزاءً جنائياً، ولا شك أن الجريمة الضريبية تختلف عن غيرها من الجرائم لكونها تشكل اعتداءً على المصلحة المالية للدولة، ولتوفير الحماية الجنائية لهذه المصلحة، فإن التشريعات الضريبية تحدد الأفعال التي تُشكل اعتداءً على هذه المصلحة وتعاقب عليها بعقوبات جنائية، فما مفهوم الجريمة الضريبية؟ وقبل ذلك - ما المفهوم القانوني للضريبة بشكلٍ عام؟ سنجيب على ذلك كما يلي:

الفرع الأول: مفهوم الضريبة بشكلٍ عام

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

ولم يتم تعريف الضريبة الانتقائية بالمرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية التي هي محل دراستنا هنا، ولكن جاء في المادة الأولى من هذا المرسوم بقانون أن السلع الانتقائية هي السلع التي يتم تحديدها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية على أنها خاضعة للضريبة، وقد جاءت المادة(2) من قرار مجلس الوزراء رقم (38) لسنة 2017 في شأن السلع الانتقائية لتحدد السلع التي تفرض عليها الضريبة الانتقائية وهي التبغ ومنتجاته والمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة).

وإزاء عدم وجود تعريف تشريعي للضريبة، فقد اضطلع الفقه بتعريفها، وسنشير إلى أهم هذه التعريفات الفقهية بإيجاز، حيث عرّفها بعضهم بأنها: (مبلغ من المال تجبيه الدولة جبراً دون مقابل لتغطية النفقات العامة)[1]، وتم تعريفها أيضاً بأنها:(المورد المالي

(1) مشار لذلك لدى محمد حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2004، ص25.

العام الذي تقتطعه الدولة من الأشخاص جبراً وبغرض استخدامه لتحقيق أهداف عامة) [1]، وتعرف الضريبة في الاقتصاد الحديث على أنها: (قيمة نقدية تقتطعها الدولة من المكلف بها دون أن يقابلها دفع معين وتفرضها الدولة طبقاً لمقدرة المكلف بها وتستخدمها في تغطية النفقات العامة)[2].

الفرع الثاني: مفهوم الجريمة الضريبية

لم تتطرق التشريعات الجزائية لتعريف الجريمة الضريبية، وبناءً على ذلك عرفها جانب من الفقه بأنها [3]: (كل فعل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابه عقابا جزائياً)، وتتسم الجرائم الضريبية المنصوص عليها في التشريع الاتحادي الإماراتي بعدة خصائص تتمثل بما يلي:

أولاً: إن الجرائم الضريبية غير محصورة في قانون محدد، وقد جاء مصدر تجريمها في عدة تشريعات ضريبية اتحادية إماراتية، حيث أشارت المادة (26) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شان الإجراءات الضريبية إلى عدة صورلجريمة التهرب الضريبي وعاقبت عليها بالحبس والغرامة، وسنشير إلى هذه الصور فيما بعد، وقد نصت المادة (77) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة على إحدى صور جريمة التهرب الضريبي وأحالت المعاقبة عليها وفقاً للقانون الاتحادي بشأن الإجراءات الضريبية بقولها: (إذا ثبت بأن شخصاً غير مسجل قام بالحصول على سلع وفقاً للبند 3 من المادة 48 من هذا المرسوم بقانون، مدعياً بأنه مسجل، فيعتبر بأنه قام بالتهرب الضريبي، ويعاقب وفقاً للقانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شان الإجراءات الضريبية).

ونصت المادة (23) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية تحت عنوان حالات التهرب الضريبي على عدة صور لجريمة التهرب الضريبي هي تختلف عن تلك الواردة في قانون الإجراءات الضريبية بقولها: مع مراعاة حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شان الإجراءات الضريبية والعقوبات الواردة بشأنها، يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بإدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى الدولة أو إخرجها أو محاولة

(1) مشار لذلك لدى قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2014، ص5.

(2) بهذا المعنى أنظر: بن سنوسي ليلى و جديد مسعودة، الضرائب وآثارها على التنمية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر، بدون سنة نشر، ص3.

(3) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص36.

إخراجها منها دون سداد الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو كلياً، .....الخ)، وسنتناول شرح هذه الصور لاحقاً.

ومن التدقيق بالمادة (23) السالفة الذكر، يتضح أنها نصت على تجريم عدة صور للتهرب الضريبي دون أن تقرر لها عقوبات جزائية تقمع هذا التهرب وتحمي الاقتصاد الوطني، ومن هنا تبرز إشكالية التجريم مع عدم وجود عقوبات جزائية لصور جريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة (23) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية التي سنتناول شرحها بالتفصيل فيما بعد.

ثانياً: إن كل الجرائم الضريبية المنصوص عليها في التشريعات الضريبية الاتحادية الإماراتية هي من نوع الجنح، لأنه من مطالعة المادة (26) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية يتضح أنها عاقبت على صور جريمة التهرب الضريبي الواردة فيها بالحبس والغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ثالثاً: إن الجرائم الضريبية ولا سيما جريمة التهرب الضريبي تؤثر سلباً في الخزينة العامة للدولة واقتصادها الوطني، وذلك لكون الضرائب تُعد من أهم مصادر الدولة المالية[1].

المطلب الثاني:

مفهوم الضريبة الانتقائية والسلع الخاضعة لها

أوضحت المادة الأولى من المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية وفي سياق بيانها بما هو مقصود بالكلمات والعبارات الواردة فيها أن السلع الانتقائية هي السلع التي يتم تحديدها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية على أنها خاضعة للضريبة، وتنفيذا لذلك جاءت المادة(2) من قرار مجلس الوزراء رقم (38) لسنة 2017 في شأن السلع الانتقائية والنسب الضريبية وكيفية احتساب السعر الانتقائي لتنص على أنه: (لأغراض المادة(2) من المرسوم بقانون, تفرض الضريبة على السلع الانتقائية الآتية:-1 التبغ و منتجاته2 - المشروبات الغازية-3 مشروبات الطاقة).

ويتضمن التبغ ومنتجاته كافة الأصناف الواردة في الفصل (24) من التعرفة الجمركية الموحدة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المستوردة أو التى يتم زراعتها أو إنتاجها

(1) أنظر، د. يسرى السامرائي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، بحث منشور، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد4، العدد9 لسنة 2012، ص 120 وما بعدها.

فـي الدولـة، ويشـمل التبـغ نبـات التبـغ بجميـع أنواعـه وفصائلـه وأجزائـه مـن جـذور وسـيقان وأوراق وثمـار وبـذور خضـراء أو مجففـة، ويقصـد بمنتجـات التبـغ تلـك المنتجـات التـي تتكـون كلياً أو جزئياً مـن أوراق التبـغ كمـادة خـام سـواءً أكانـت صحيحـة أم مقطّعـة أم مفرومـة، وسـواءً أكانـت علـى حالتهـا الطبيعيـة أم مخلوطـة بمـواد أخـرى أم مشـكّلة فـي أيـة صـورة، ومسـحوق التبـغ فـي أيـة صـورة مـن صـوره أو أيـة مـادة أخـرى مركبـة يدخـل التبـغ فـي مكوناتهـا[1].

ويقصـد بالمشـروبات الغازيـة وفقـاً للبنـد الأول مـن المـادة (4) مـن قـرار مجلـس الـوزراء رقـم (38) لسـنة 2017 فـي شـأن السـلع الانتقائيـة مـا يأتـي:(أ- أي مشـروبات تحتـوي علـى الغـاز باسـتثناء الميـاة الغازيـة غيـر المنكهـة ب- أي مُركّـزات أو مسـاحيق أو جـل أو مسـتخلصات يمكـن تحويلهـا إلـى مشـروبات غازيـة)، ولا تتضمـن المشـروبات الغازيـة أي مشـروبات تحتـوي علـى الكحـول حتـى وإن كان المُنتـج يعتبـر مشـروباً غازيـاً [2]، وينبغـي التنويـه أنـه فـي حـال وأن خضـع المُنتـج المشـار إليـه فـي الفقـرة (ب) مـن البنـد الأول مـن المـادة الرابعـة المشـار إليهـا أعـلاه مسـبقاً للضريبـة قـي الدولـة , فـإن المشـروب الغـازي الـذي ينتـج مـن مـزج هـذا المُنتـج مـع عامـل غـازي قـي مـكان بيـع المُنتـج للاسـتهلاك مـن قبـل غيـر الخاضـع للضريبـة لـن يعتبـر سـلعة انتقائيـة ولا تسـتحق أيـة ضريبـة عليـه، ولا يمكـن اعتبـار الضريبـة المدفوعـة عـن المُنتـج المشـار إليـه فـي الفقـرة (ب) مـن البنـد الأول مـن المـادة السـابقة علـى أنهـا ضريبـة غيـر قابلـة للخصـم وفقـاً للمـادة (16) مـن المرسـوم بقانـون اتحـادي رقـم (7) لسـنة 2017 فـي شـأن الضريبـة الانتقائيـة [3]، ويقصـد بالضريبـة القابلـة للخصـم الضريبـة المدفوعـة مـن قبـل الخاضـع للضريبـة أو التـي تعتبـر وكأنهـا ضريبـة مدفوعـة مـن قبلـه، وفـي حـال توافـق أي مُنتـج مـع تعريـف المشـروبات الغازيـة المشـار إليـه فـي المـادة الرابعـة السـابقة الذكـر وتوافـق أيضـاً مـع تعريـف مشـروبات الطاقـة المشـار إليـه فـي المـادة (5) مـن قـرار مجلـس الـوزراء رقـم (38) لسـنة 2017 فـي شـأن السـلع الانتقائيـة, فإنـه يصنـف كمشـروب طاقـة وتسـتحق الضريبـة عليـه بالنسـبة المفروضـة علـى مشـروبات الطاقـة.

وقـد أوضحـت المـادة الخامسـة فـي بندهـا الأول مـن قـرار مجلـس الـوزراء رقـم (38) لسـنة 2017 فـي شـأن السـلع الانتقائيـة المقصـود بمشـروبات الطاقـة بقولهـا: (يقصـد بمشـروبات الطاقـة مـا يأتـي:أ- أي مشـروبات يتـم تسـويقها أو بيعهـا علـى أنهـا مشـروبات للطاقـه قـد تحتـوي علـى مـواد منبهـة أو تمنـح التحفيـز العقلـي أو البدنـي, وتشـمل علـى سـبيل المثـال لا الحصـر الكافييـن والتوريـن والجنسـينج والجوارانـا, كمـا تشـمل أي مـواد لهـا تأثيـر مطابـق أو مشـابه

(1) أنظر نص المادة (1) من القانون الاتحادي الإماراتي رقم (15) لسنة 2009 في شأن مكافحة التبغ.

(2) أنظر البند 2 من المادة (4) من قرار مجلس الوزراء رقم (38) لسنة 2017 في شأن السلع الانتقائية.

(3) أنظر البند 3 من المادة (4) من قرار مجلس الوزراء رقم (38) لسنة 2017 في شأن السلع الانتقائية.

للمـواد المذكـورة، ب- أي مُركّـزات أومسـاحيق أو جـل أو مسـتخلصات يمكـن تحويلهـا إلـى مشـروبات طاقـة)، ولا تتضمـن مشـروبات الطاقـة أي مشـروبات تحتـوي علـى الكحـول حتـى وإن كان المُنتـج يعتبـر مشـروب طاقـة) [1]، وينبغـي الإشـارة هنـا، أنـه فـي حـال وأن خضـع المُنتـج المشـار إليـه فـي الفقـرة (ب) مـن البنـد (1) مـن المـادة الخامسـة المشـار إليهـا أعـلاه مسـبقاً للضريبـة فـي الدولـة, فـإن مشـروب الطاقـة الـذي ينتـج مـن مـزج هـذا المُنتـج مـع أي منتجـات أخـرى قـي مـكان بيـع المُنتـج للاسـتهلاك مـن قبـل غيـر الخاضـع للضريبـة لـن يعتبـر سـلعة انتقائيـة، ولا تسـتحق أيـة ضريبـة إضافيـة عليـه، ولا يمكـن اعتبـار الضريبـة المدفوعـة عـن المُنتـج المشـار إليـه فـي الفقـرة (ب) مـن البنـد (1) مـن المـادة السـابقة علـى أنهـا ضريبـة غيـر قابلـة للخصـم وفقـاً للمـادة (16) مـن المرسـوم بقانـون اتحـادي رقـم (7) لسـنة 2017 فـي شـأن الضريبـة الانتقائيـة [2]،

المبحث الأول:

ماهية جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية

يتعيّـن بـادئ ذي بـدء وضـع تعريـف محـدد للتهـرب الضريبـي فـي مطلـبٍ أول، ثـم نخصـص مطلـبٍ ثـانٍ لبيـان ماهيـة جرائـم التهـرب الضريبـي وفقـاً لأحـكام قانـون الضريبـة الانتقائيـة الاتحـادي الإماراتـي مـن خـلال بيـان أركان هـذه الجرائـم وعناصرهـا القانونيـة، وذلـك علـى النحـو الآتـي:

المطلب الأول:

التعريف التشريعي والفقهي للتهرب الضريبي

الفرع الأول: تعريف التشريع الاتحادي الإماراتي للتهرب الضريبي

عرّفـت المـادة (1) مـن المرسـوم بقانـون رقـم (13) لسـنة 2016 بشـأن الهيئـة الاتحاديـة للضرائـب التهـرب الضريبـي بأنـه: (اسـتخدام شـخص لوسـائل غيـر مشـروعة لعـدم سـداد ضريبـة مسـتحقة الدفـع أو اسـتخدام وسـائل غيـر مشـروعة لاسـترداد ضريبـة لـم يكـن لـه حـق اسـترجاعها أو اسـترادها)[3]، كمـا عرّفتـه المـادة (1) مـن القانـون الاتحـادي رقـم (7) لسـنة

(1) أنظر البند الثاني من المادة (5) من قرار مجلس الوزراء رقم (38) لسنة 2017 في شأن السلع الانتقائية.

(2) أنظر البند الثالث من المادة (5) من قرار مجلس الوزراء رقم (38) لسنة 2017 في شأن السلع الانتقائية.

(3) لقد ورد في نهاية هذه المادة عبارة (لاسترداد ضريبة لم يكن له حق استرجاعها أو استرادها) وبتقديرنا أن المشرع هنا ذكر تعبيرين مترادفين ولا فرق بينهما، وهما الاسترجاع والاسترداد.

2017 في شأن الإجراءات الضريبية بأنه: (استخدام وسائل غير قانونية ينتج عنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة أوعدم دفعها أو استرداد لضريبة لم يكن له حق استردادها وفقاً لأي قانون ضريبي)، كما عرّفته المادة (1) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الضريبة الانتقائية بأنه: (استخدام الشخص لوسائل غير قانونية ينتج عنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة أو عدم دفعها أو استرداد لضريبة لم يكن له حق استردادها وفقاً لأحكام هذا المرسوم بقانون)- يورد الباحث على هذه التعريفات العديد من الملاحظات، يمكن إجمالها بما هو تالٍ:

أولاً: إن قيام المشرع الضريبي الإماراتي بتعريف التهرب الضريبي, أدى إلى سد باب الاجتهاد في تعريف هذا التهرب، لاسيما أن الفقه انقسم بهذا الشأن إلى فريقين، فريقٌ تبنى التعريف الموسع الذي يشمل التهرب المشروع وغير المشروع، بينما أخذ الفريق الآخر، بالتعريف الضيق، الذي يجعل التهرب الضريبي مقصوراً على التهرب غير المشروع فقط.

ثانياً: تبنت التشريعات الضريبية الاتحادية الإماراتية بتعريفها للتهرب الضريبي تعريفاً ضيقاً يجعل التهرب الضريبي مقصوراً على التهرب المخالف للقانون (الغش الضريبي).

ثالثاً: جاء تعريف التهرب الضريبي في جميع التشريعات الضريبية الاتحادية، متطابقاً إلى حدٍ ما، حيث لا يوجد تعارض في التعريفات الواردة فيها من حيث الصور التي تشكل تهرباً ضريبياً، ويمكن إجمال ذلك بصورتين الأولى، استخدام الخاضع للضريبة وسائل غير مشروعة لعدم سداد الضريبة المستحقة الدفع عليه أو لتخفيض مقدارها، أما الثانية، فهي استخدام الخاضع للضريبة وسائل غير مشروعة لاسترداد ضريبة لم يكن له حق استردادها قانوناً.

رابعاً: تتفق التشريعات الضريبية الاتحادية بتعريفها للتهرب الضريبي، من حيث عدم حصر الوسائل غير القانونية التي يستخدمها الخاضع للضريبة للتخلص أو محاولة التخلص من الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً، وهذا منهج حسن يحسب للمشرع الإماراتي.

خامساً: يستفاد من تعريف التهرب الضريبي الوارد في التشريعات الضريبية الإماراتية السالفة الذكر في تحديد أركان جرائم التهرب الضريبي المختلفة المنصوص عليها في هذه التشريعات بشكلٍ واضح ودقيق، حيث تعددت وتنوعت صور هذه الجرائم في ثلاثة قوانين ضريبية، إذ وردت ثمانية صور منها في المادة (26) من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شان الإجراءات الضريبية، وتم النص على صورة واحدة لجريمة التهرب الضريبي في المادة (77) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 بشأن ضريبة القيمة المضافة.

الفرع الثاني: التعريف الفقهي للتهرب الضريبي

عـرّف الفقـه الاقتصـادي[1] التهـرب الضريبـي بمفهومـه الاقتصـادي تعريفـاً واسـعاً بقولـه هـو: (كل تهـرب مـن الضريبـة مـن شـأنه أن يفقـد الدولـة مـورداً هامـاً مـن مـوارد إيراداتهـا، يسـتوي فـي ذلـك أن يسـلك المكلـف بالضريبـة طرقـاً مشـروعة أو غيـر مشـروعة أو تتوفـر لديـه إرادة التهـرب أم لا، وأيـاً كان التشـريع الضريبـي الـذي يختـاره، مسـتفيداً مـن تبايـن الأنظمـة والتشـريعات الضريبيـة فـي الدولـة مـن أجـل التوصـل إلـى هدفـه نحـو تخفيـف عبئـه الضريبـي أو إسـقاطه تمامـاً).

مـن الملاحـظ أن هـذا التعريـف يتسـع ليشـمل كل صـور التخلـص مـن أداء الضريبـة المشـروعة وغيـر المشـروعة، وذلـك بخـلاف مـا ذهـب إليـه الفقـه القانوني[2]الـذي عـرّف التهـرب الضريبـي تعريفـاً ضيقـاً وقـال بأنـه: (لجـوء الأفـراد إلـى وسـائل غيـر مشـروعة للامتنـاع عـن دفـع الضرائـب المقـررة عليهـم أو دفعهـا ولكـن بمقـدار أقـل من المقـدار المحـدد قانوناً)، ويسـتعمل الفقـه القانونـي تعبيـر التهـرب الضريبـي ويقصـد بـه الغـش الضريبـي، لأنـه ينظـر إلـى الوسـيلة المتبعـة فـي تحقيـق التهـرب الضريبـي، أي اتبـاع أسـاليب وطـرق احتياليـة مخالفـة للقانـون، وهـو بذلـك ينطلـق مـن وجهـة نظـر قانونيـة تجريميـة بحتـة تجعـل التهـرب مقصـوراً علـى الحـالات التـي تتضمـن انتهـاكاً للقانـون، وبنـاءً علـى التعريفيـن الفقهييـن السـابقين سـنُميّز بيـن التهـرب الضريبـي بمفهومـه الاقتصـادي الموسـع وبيـن مـا قـد يشـتبه بـه مـن مسـميات أو مصطلحـات كالغـش الضريبـي أوالتجنـب الضريبـي أوالتهـرب الضريبـي علـى النحـو الآتـي:

أولاً: التهرب الضريبي بمفهومه الاقتصادي والغش الضريبي

ينبغـي التنويـه ابتـداءً أن تعابيـر الغـش الضريبـي والاحتيـال الضريبـي والتدليـس الضريبـي تعتبـر تعابيـر متعـددة ذات معنـى واحـد، ونحـن نؤثـر اسـتعمال تعبيـر الغـش الضريبـي، لكونـه الأكثـر شـيوعاً فـي الكتابـات الفقهيـة، ويختلـف الغـش عـن التهـرب الضريبـي باعتبـار أن الأول مـرادف للتهـرب غيـر المشـروع، (أي التهـرب منظـور إليـه بمفهومـه القانونـي)، بينمـا يشـمل الثانـي التهـرب الضريبـي المشـروع وغيـر المشـروع، (أي التهـرب منظـور إليـه بمفهومـه الاقتصـادي).

(1) سوزي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص18.

(2) قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، بحث منشور في مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، العدد48، المجلد أ، 2017، ص280.

وعلى ذلك يعتبر الغش الضريبي تصرفاً إرادياً غير مشروعاً، وهو ينبىء عن سوء نية وعدم احترام للقانون من قبل الشخص الخاضع للضريبة، وهو بذلك يفترض مخالفة مباشرة منه لقواعد الإدارة الضريبية عن طريق استخدامه لطرق احتيالية غير مشروعة للتخلص من الضريبة المفروضة عليه [1]، ومن صور الغش الضريبي الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي أو وضع علامات مميزةغير صحيحة على السلع الانتقائية [2].

ثانياً: التهرب الضريبي بمفهومه الاقتصادي والتهريب الضريبي الجمركي

من غير المتصور وجود التهرب الضريبي إلا في نطاق قانون الجمارك، إذ هو كل مخالفة لأحكام هذا القانون بهدف الإفلات من الضريبة الجمركية أو التخفيف من عبئها، وهو يُعرّف وفقاً للمادة (142) من نظام «قانون» الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بأنه:(إدخال أو محاولة إدخال البضائع إلى البلاد أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها بصورة مخالفة للتشريعات المعمول بها دون أداء الضرائب الجمركية كليًا أو جزئيًا، أو خلافًا لأحكام المنع أو التقييد الواردة في هذا النظام «القانون» والأنظمة والقوانين الأخرى)، وتبعاً لهذا التصور لا يمكن أن يختلط التهريب الضريبي بالتهرب الضريبي، لأن الأول يقتصر على التهرب من ضريبة معينة وهي الضريبة الجمركية، أما الثاني (التهرب الضريبي) باعتباره مفهوماً اقتصادياً فهو أوسع نطاقاً، إذ تندرج تحته كافة صور الهروب من تحمل عبء الضريبة أياً كان نوعها كلياً أو جزئياً، وبغض النظر عما إذا كانت تلك الصور مشروعة أم غير مشروعة ومن ثم يدخل في إطارها ظاهرة التهريب الضريبي[3].

ثالثاً: الغش الضريبي والتجنب الضريبي

يتلخص التمييز بين الغش الضريبي الذي يُطلق عليه (التهرب غير المشروع) والتجنب الضريبي الذي يُطلق عليه (التهرب المشروع) بأن الأول لا يتحقق إلا باللجوء إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة على النحو السابق بيانه، أما التجنب الضريبي فيتحقق بعدم قيام الشخص بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة، كأن تفرض الضريبة على إنتاج أو استهلاك سلعة معينة فيمتنع الشخص عن هذا الإنتاج أو الاستهلاك أو يمتنع عن استيراد السلع الخاضعة

(1) يسرى السامرائي، مرجع سابق، ص132.

(2) أنظر بهذا المعنى، محمد حسين، مرجع سابق، ص83 وما بعدها.

(3) يسرى السامرائي، مرجع سابق، ص133، د. سوزي ناشد، مرجع سابق، ص17.

للضرائب المرتفعة [1]، وهو بذلك يعتبر تصرفاً مشروعاً بالمفهوم القانوني.

المطلب الثاني:

الأفعال المجرمة كتهربٍ ضريبي وليس لها عقاباً في قانون الضريبة الانتقائية

نصت المادة (23) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية على أنه: مع مراعاة حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية والعقوبات الواردة بشأنها، يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بأي مما يأتي: (1 - إدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى الدولة أو إخرجها أو محاولة إخراجها منها دون سداد الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو كلياً 2 - إنتاج أو تحويل أو حيازة أو تخزين أو نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تسدد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة 3 - وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية، خلافاً للنص الوارد في البند (2) من المادة (24) من هذا المرسوم بقانون، بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق 4 - تقديم أية مستندات أو إقرارات أو سجلات غير صحيحة أو مزوّرة أو مصطنعة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق).

بالتدقيق بنص هذه المادة يتبيّن أنها جرّمت بشكلٍ صريح وواضح أفعالاً تندرج ضمن مفهوم التهرب الضريبي، ودون أن تقرر لهذه الأفعال عقوباتً جزائية، وهذا بطبيعة الحال يثير إشكالية وجود جرائم بدون تقرير عقوبات لها، الأمر الذي يجعل التجريم هناغير ذي فاعلية، وبالتالي يصبح هو والعدم سواء، ولا نريد في هذا المقام الخوض في هذه الإشكالية وكيفية معالجتها قانوناً، لأننا سنتناول ذلك تفصيلاً فيما بعد، ويتبيّن لنا كذلك أن جرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة(23) السالفة الذكر، تتعدد وتتنوع تبعاً لاختلاف الأفعال المادية المذكورة فيها، ويمكن تقسيم هذه الجرائم تبعاً لذلك إلى ثلاث فئات، تتمثل الفئة الأولى، بجرائم التهريب الضريبي الجمركي للتخلص من ضريبة السلع الانتقائية، وتتمثل الثانية، بجرائم الاحتيال والتزوير الضريبي للتخلص من ضريبة السلع الانتقائية، أما الثالثة، فيمكن تسميتها بالجرائم الأخرى التي تختلف تبعاً لطبيعة النشاط المادي الذي يمارسه الجاني على السلع الانتقائية، ومن هنا سنتناول فئات هذه الجرائم في الفروع التالية:

(1) أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص18.

الفرع الأول: جرائم التهريب الضريبي الجمركي للتخلص من ضريبة السلع الانتقائية

نصت الفقرة الأولى من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية على أنه: (يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بإدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى الدولة أو إخرجها أو محاولة إخراجها منها دون سداد الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو كلياً)، ويتعيّن لقيام جرائم التهريب الضريبي الجمركي هنا توافر الأركان التالية:

أولاً: محل الجريمة (السلع الخاضعة للضريبة الانتقائية)- لا تقوم هذه الجرائم إلا إذا تم إدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى الدولة أو إخرجها أو محاولة إخراجها منها، وقد وردت هذه السلع الانتقائية على سبيل الحصر في المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (38) لسنة 2017 بشأن السلع الانتقائية وهي التبغ ومنتجاته والمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة.

ثانياً: الركن المادي- يتألف الركن المادي للجريمة بوجهٍ عام من ثلاثة عناصر السلوك والنتيجة وعلاقة السببية بينهما، وعلى ذلك يشترط لتوافر الركن المادي المكون لجرائم التهريب الضريبي الجمركي توافر هذا العناصر، ويختلف الفعل المادي في هذه الجرائم من جريمة إلى أخرى، وبناءً على ذلك تتعدد الجرائم وتتنوع تبعاً لطبيعة الأفعال المذكورة في الفقرة الأولى من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية، وسنوضح هذه الأفعال التي يشكل كل منها جريمة مستقلة كالآتي:

1. إدخال السلع الانتقائية إلى الدولة أو إخرجها منها- تتحقق هذه الأفعال، وتبعاً لذلك تقوم جريمتا إدخال السلع الانتقائية إلى الدولة أو إخراجها منها، بإدخال السلع الانتقائية إلى إقليم دولة الإمارات العربية المتحدة أو إخراجها منها دون سداد الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو كلياً، بشرط أن يتم إدخال السلع الانتقائية أو إخراجها منها بوسائل غير مشروعة، ويقصد بالوسائل غير المشروعة هنا مخالفة الإجراءات الجمركية القانونية الواجب مراعاتهاعند استيراد أو تصدير السلع الانتقائية، وقد ورد هذا الشرط في تعريف التهرب الضريبي الوارد في المادة الأولى من قانون الضريبة الانتقائية الإماراتي، وتقوم هاتان الجريمتان بغض النظرعن الوسيلة المستخدمة في إدخال السلع أو إخراجها.

2. محاولة إدخال السلع الانتقائية إلى الدولة أو إخرجها منها - من الملاحظ أن المشرع الضريبي الاتحادي الإماراتي ساوى بالتجريم بين جريمتي إدخال السلع الانتقائية إلى الدولة أو إخرجها منها وبين المحاولة فيهما، حيث نصت الفقرة الأولى من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية على أنه: (يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بإدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى

الدولـة أو إخرجهـا أو محاولـة إخراجهـا منهـا) ولعـل السـبب فـي ذلـك هـو خطـورة جرائـم التهـرب الجمركـي بشـكلٍ عـام وخطـورة جرائـم التهـرب الضريبـي الجمركـي للسـلع الانتقائيـة بشـكلٍ خـاص، ولابـد هنـا مـن الرجـوع إلـى القواعـد العامـة فـي قانـون العقوبـات الاتحـادي المتعلقـة بالشـروع، ولكـن علينـا قبـل ذلـك طـرح التسـاؤلين التالييـن: مـا الفـرق بيـن الشـروع والمحاولـة فـي ارتـكاب الجريمـة؟ وإذا كان هنـاك فـرق بينهمـا، فمـاذا قصـد المشـرع الاتحـادي بلفـظ «محاولـة» الـوارد فـي الفقـرة الأولـى مـن المـادة (23) مـن قانـون الضريبـة الانتقائيـة السـالفة الذكـر؟

مـن المسـلم بـه أن الجريمـة لا تقـع فـي لحظـة واحـدة بـل ينتـج ارتكابهـا مـن سلسـلة أفعـال نفسـية ومـاديـة، فالجريمـة تمـر بثـلاث مراحـل، مرحلـة نفسـية يتبعهـا مرحلـة تحضيريـة وتنتهـي بمرحلـة التنفيـذ، والأصـل ألا يعاقـب القانـون علـى المرحلتيـن الأخيرتيـن، لأن الشـروع فـي الجريمـة يأتـي بعـد المرحلتيـن النفسـية والتحضيريـة، حيـث تتجـه إرادة الجانـي إلـى تنفيـذ الجريمـة، ولكـي توصـف الجريمـة بأنهـا شـروع يجـب إلا تتـم النتيجـة الإجراميـة لأسـباب لا دخـل لإرادة الجانـي فيهـا، ومـن الجديـر بالذكـر أن بعـض التشـريعات تُطلـق لفـظ «المحاولـة» علـى الشـروع وتعتبـر هاذيـن اللفظيـن مترادفيـن تمامـاً ولا فـرق بينهمـا، كالتشـريع اللبنانـي الـذي اسـتعمل لفـظ المحاولـة فـي المـادة (200) مـن قانـون العقوبـات، والتشـريع الجزائـري الـذي اسـتعمل اللفـظ ذاتـه فـي المـادة(30) مـن قانـون العقوبـات، وتسـتعمل بعـض التشـريعات لفـظ الشـروع كالتشـريع الأردنـي والمصـري والإماراتـي، وقـد عرّفتـه المـادة (34) مـن قانـون العقوبـات الاتحـادي الإماراتـي.

ومـا ينبغـي الإشـارة إليـه هنـا أن ثمّـة جانـب مـن الفقـه المصري[1]يُطلـق علـى الأعمـال التحضيريـة دون البـدء فـي التنفيـذ تسـمية (محاولـة أو الشـروع فـي الشـروع) وذلـك عندمـا يجـرّم المشـرع صراحـةً مجـرد «محاولـة ارتـكاب الجريمـة»، ووفقـاً لهـذا الـرأي فـإن المشـرع يجـرم عـادةً «المحاولـة» بشـكلٍ صريـح، كمـا أن العقـاب بشـكلٍ عـام يمكـن أن يقـع علـى الجريمـة التامـة والشـروع فيهـا ومحاولـة ذلـك إذا تـم النـص علـى العقـاب علـى هـذه المحاولـة صراحـةً.

وقـد عـرّف جانـب آخـر مـن الفقـه[2] لفـظ «المحاولـة» علـى نحـو مختلـف عـن الرأي السـالف الذكـر، حيـث قـال أن هـذا اللفـظ: « ينصـرف إلـى كل فعـل مـادي أو مجموعـة أفعـال ماديـة تقطـع بسـلوك الجانـي سـبيل الجريمـة متـى كانـت تـؤدي إلـى وقوعهـا ولـو بطريـق غيـر حـال ولا مباشـر، فينصـرف بالتالـي إلـى الأفعـال التـي يصـح عدهـا تحضيريـة متـى كانـت كافيـه

(1) أحمد عوض بلال، مبادئ قانون العقوبات المصري، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، ص326، عبد الرءوف مهدي، شرح القواعد العامة لقانون العقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009، ص 598.

(2) رؤوف عبيد، مبادئ القسم العام من التشريع العقابي المصري، دار الفكر العربي، 1965، ص 293.

فـي اسـتظهار توافـر التصميـم النهائـي لـدى الجانـي علـى سـلوك سـبيله الإجرامـي ولا تقبـل تأويـلاً غيـر هـذا، ومتـى كانـت قريبـة الصلـة بالفعـل التنفيـذي للجريمـة ولـو لـم يصـح وصفهـا بأنهـا شـروعاً فيهـا»، ووفقـاً لهـذا الـرأي، فـإن العقـاب يمتـد إلـى مـا دون الشـروع مـن الأعمـال التحضيريـة التـي سـتوصل الجانـي إلـى البـدء فـي التنفيـذ حتـى ولـو لـم يتـم النـص علـى العقـاب علـى المحاولـة صراحـةً، ولكـن يُشـترط بحسـب هـذا الـرأي أن تكـون الأعمـال التحضيريـة كافيـه لاسـتظهار توافـر التصميـم النهائـي لـدى الجانـي علـى سـلوك سـبيله الإجرامـي.

وعـوداً علـى ذي بـدء نحـن نـرى بـأن المشـرع الاتحـادي الإماراتـي قصـد بلفـظ «محاولـة» الـوارد فـي الفقـرة الأولـى مـن المـادة (23) مـن قانـون الضريبـة الانتقائيـة فعـل الشـروع الـذي يسـتلزم للعقـاب عليـه البـدء فـي التنفيـذ وليـس العمـل التحضيـري الغيـر معاقـب عليـه مـن حيـث المبـدأ، ونسـتند فـي هـذا الـرأي إلـى حجتيـن، تتمثـل الأولـى، بـأن المشـرع الاتحـادي جـرّم فـي الفقـرة السـالفة الذكـر تمـام الفعـل والمحاولـة فـي ارتكابـه ولـم يذكـر كلمـة شـرع فيهـا بتاتـاً، ومـن غيـر المتصـور أن يجـرّم المشـرع العمـل التحضيـري للفعـل ولـم يجـرّم الشـروع فيـه، أمـا الحجـه الثانيـة، لـو أراد المشـرع الاتحـادي أن يقـع التجريـم فـي الفقـرة الأولـى السـالفة الذكـر علـى الشـروع فـي ارتـكاب الفعـل والمحاولـة كعمـل تحضيـري لـه لنـص علـى ذلـك صراحـةً كمـا فعـل فـي المادتيـن (9، 12) مـن القانـون الاتحـادي رقـم (7) لسـنة 2014 فـي شـأن مكافحـة الجرائـم الإرهابيـة.

ثالثـاً: الركـن المعنـوي: أوضحـت المـادة (38) مـن قانـون العقوبـات الاتحـادي أن العمـد يتوافـر باتجـاه إرادة الجانـي إلـى ارتـكاب فعـل أو الامتنـاع عـن فعـل متـى كان هـذا الارتـكاب أو الامتنـاع مجرمـاً قانونـاً وذلـك بقصـد إحـداث نتيجـة جرميـة، وقـد بينـت المـادة (43) مـن ذات القانـون أن الجانـي يسـأل عـن الجريمـة سـواءً ارتكبهـا عمـداً أم خطـأ مـا لـم يشـترط القانـون العمـد صراحـة، ولمعرفـة مـا إذا كانـت الجريمـة عمديـة أو خطـأ ينبغـي الرجـوع إلـى النـص القانونـي لاسـتظهار منـه الركـن المعنـوي الـذي يتطلبـه القانـون، ونحـن نـرى بأنـه يسـتفاد مـن تعريـف التهـرب الضريبـي الـوارد فـي المـادة الأولـى مـن قانـون الضريبـة الانتقائيـة أن جرائـم التهـرب الضريبـي ذات طبيعـة عمديـة ومـن غيـر المتصـور ارتكابهـا بالخطـأ، حيـث جـاء فـي تعريـف التهـرب الضريبـي بأنـه: (اسـتخدام الشـخص لوسـائل غيـر قانونيـة)، وهـذه العبـارة تكشـف عـن إرادة المشـرع فـي اعتبـار هـذا التهـرب جريمـة عمديـة - ويتعيّـن لتحقـق هـذا القصـد توافـر القصـد العـام والخـاص، حيـث يتوافـر القصـد العـام حيـن توجيـه الجانـي لإرادتـه نحـو ارتـكاب الجريمـة، وهـو يعلـم بـكل عناصرهـا القانونيـة كمـا هـو الحـال فـي الجرائـم العمديـة، وعلـى ذلـك يتحقـق هـذا القصـد فـي هـذه الفئـة مـن الجرائـم بتوجيـه إرادة الجانـي إلـى إدخـال أو محاولـة إدخـال سـلع انتقائيـة إلـى الدولـة أو إخرجهـا أو محاولـة إخراجهـا منهـا مـع علمـه بذلـك، وعلـى سـبيل المثـال لا يُعـد القصـد العـام متوافـراً فـي الجرائـم السـالفة الذكـر، إذا ثبـت

أن الشخص ضُبط وهو يحاول الخروج بالسلع الانتقائية من باب الجمرك وهو يعتقد أن صديقه قد أدى الضريبة المستحقة عليها، ويشترط لتوافر القصد الجنائي في جرائم التهريب الضريبي الجمركي للسلع الانتقائية أن تُرتكب الأفعال المادية المكونة لهذه الجرائم لتحقيق غاية معينة، وهي التخلص من دفع الضريبة الانتقائية المستحقة عليه.

الفرع الثاني: جرائم الاحتيال والتزوير المتعلقة بضريبة السلع الانتقائية

أولاً: جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية (الاحتيال الضريبي)

نصت الفقرة الثالثة من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية على أنه: (.....يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بوضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية، خلافاً للنص الوارد في البند (2) من المادة (24) من هذا المرسوم بقانون، بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق)- أشرنا فيما سلف بأن تعابير الغش والتدليس والاحتيال الضريبي تعتبر تعابير متعددة لمعنى واحد، وأن التهرب الضريبي يأتي بعدة صور ومنها صورة الاحتيال، وهو يأتي بهذه الصورة عندما يقوم الخاضع بالضريبة باتباع وسائل احتيالية للتخلص من الضريبة المستحقة، وبناءً على ما تقدم، فإن الاحتيال الضريبي يعتبر تصرفاً عمدياً غير مشروع، وهو ينبيء عن سوء نية من قبل الخاضع للضريبة، ومن صور هذا الاحتيال تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية، وهذه الصورة الأخيرة تُشكل الجريمة التي هي محل درستنا هنا، وسندرسها على النحو الآتي:

أ. المقصود بوضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية

يقصد بذلك وضع علامات ضريبية مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية لبيان أنه تم دفع الضريبة عن هذه السلع، وذلك بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق، ويُستنتج هذا التعريف من الفقرة الثالثة من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية السالفة الذكر، وكذلك من البند الثاني من المادة (24) من ذات القانون.

وبتقديرنا، إن حكمة المشرع بالنص على ضرورة وضع علامات ضريبية مميزة على السلع الانتقائية، تتمثل بتوفير الحماية للمصلحة الضريبية للدولة، وذلك لكي لا يتم وضع علامات ضريبية مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية ينجم عنها تخفيض نسبة الضريبة المستحقة عليها أو التهرب من دفعها بشكلٍ كلي هذا من جهة، ومن جهةٍ أخرى، يبتغي المشرع بفرض الالتزام بوضع هذه العلامات المميزة بسط نوع من الرقابة على أسعار السلع الانتقائية واظهارها بعد إضافة الضريبة إليها لتعريف المستهلك بالأسعار

الصحيحة بعد استحقاق الضريبة عنها دون التلاعب بالزيادة فيها حتى لا يقع المستهلك ضحية تضليل وخداع.

ب. أركان جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية

1. محل الجريمة: وهو يتمثل بالسلع الانتقائية التي تم وضع علامات مميزة غير صحيحة عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق.

2. الركن المادي: يتألف الركن المادي في هذه الجريمة من ثلاثة عناصر، السلوك الجرمي الذي يتمثل بوضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية، ونتيجة تتمثل بالتخلص من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق، وعلاقة سببية تثبت أن هذا التخلص كان بسبب وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية وبغض النظر عن الوسيلة الاحتيالية التي استخدمت بوضع هذه العلامات، ويجدر بالذكر أن المشرع الضريبي الإماراتي لم يحدد في الفقرة الثالثة من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية الوسائل الاحتيالية التي يتم من خلالها وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية.

3. الركن المعنوي: تتميز جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية بأنهاعمدية، وركنها المعنوي هو القصد الجنائي، وإذا لم يثبت توافر هذا القصد فلا تقع هذه الجريمة، وقد تطلبت الفقرة الثالثة من المادة(23) من قانون الضريبة الانتقائية في هذه الجريمة فضلاًعن القصد العام قصداً جنائياً خاصاً وهو التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق، ويفترض القصد العام في هذه الجريمة علم الجاني بارتكابه فعلاً احتيالياً - وهو وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية، ويعلم أن ذلك سيؤدي إلى التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق، ويتعيّن كذلك أن تتجه إرادة الجاني إلى هذا الفعل الاحتيالي.

ثانياً: جريمة تقديم مستندات أو إقرارات ضريبية غير صحيحة (التزوير الضريبي)

نصت الفقرة الرابعة من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية على أنه:(.....يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بتقديم أية مستندات أو إقرارات أو سجلات غير صحيحة أو مزوّرة أو مصطنعة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق)، يتضح من هذه الفقرة أن تقديم مستندات أو إقرارات ضريبية غير صحيحة للهيئة العامة للضرائب يُشكل جريمة تزوير في هذه المستندات أو الإقرارات، ومن هنا

سنتناول بالشرح أركان هذه الجريمة، ولكن يجدر بنا قبل ذلك الإشارة إلى تعريف الإقرار الضريبي كما عرّفته المادة الأولى من قانون الضريبة الانتقائية بقولها: (هو المعلومات والبيانات المحددة لغايات الضريبة التي يقدمها الخاضع للضريبة وفقاً للنموذج المعد من الهيئة)، ويتطلب القانون لقيام جريمة التزوير في المستندات أو الإقرارات الضريبية توافر ثلاثة أركان، ركناً مادياً هو الإدلاء ببيانات غير صحيحة أو مزوّرة، ومحلاً للجريمة هو الإقرارات الضريبية، وركناً معنوياً يأخذ صورة القصد الجنائي، وسنوضح هذه الأركان على النحو الآتي:

1. الركن المادي (تغيير الحقيقة)

يتحقق هذا الركن بالإدلاء ببيانات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بالإقرارات الضريبية وغيرها من الأوراق الضريبية الأخرى التي يتعيّن تقديمها وفقاً لقانون الضريبة الانتقائية واللوائح والقرارات الصادرة تنفيذاً له، سواء تعلقت هذه البيانات بوعاء الضريبة أم بتاريخ نشوئها أم استحقاقها أم بحالة الخاضع للضريبة الاجتماعية وغير ذلك من البيانات الواردة في المستندات أو الإقرارات أو السجلات الضريبية التي تؤثر في تحديد الضريبة واستحقاقها، ويتعين أن يتم هذا التغيير بإحدى طرق التزوير المادي أو المعنوي التي نص عليها قانون العقوبات باعتباره القانون العام الذي يتعيّن الرجوع إليه عند كل نقص واستجلاء أي غموض في التشريعات الجزائية الخاصة، ويرى جانب من الفقه [1]، إن ما يرد في الإقرارات الفردية بشكلٍ عام من بيانات كاذبة لا يُعد تزويراً على اعتبار أن هذا الكذب نادراً ما ينشأعنه ضرر، وأن الإقرارات الفردية لا تتناول إلا حقوقاً خاصة بالمقر، وهذه الإقرارات تخضع في كل الأحوال لمراجعة من كُتبت له، إلا أنه بالرغم من ذلك اعتبر قانون الضريبة الانتقائية الإماراتي في المادة (23) إن ما يرد في الإقرارات الفردية من بيانات كاذبة جريمة تزوير، ولعل السبب في ذلك هو توسيع دائرة الحماية الجنائية للمصلحة الضريبية للدولة.

2. المحل (الإقرارات الضريبية أو الأوراق الضريبة الأخرى)

يتحقق هذا الركن بالإدلاء ببيانات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة في محررات الإقرارات الضريبية وغيرها من الأوراق الضريبية الأخرى التي يتعيّن تقديمها وفقاً لقانون الضريبة الانتقائية واللوائح والقرارات الصادرة تنفيذاً له، وينبغي التنويه هنا، أن هذه الجريمة لا تقوم إلا بعد تقديم هذه الإقرارت الكاذبة للهيئة الاتحادية للضرائب، وذلك خلافاً لما هو عليه الحال في جرائم تزوير المحررات المنصوص عليها في قانون العقوبات الاتحادي والتي تقوم بمجرد تزوير المحرر بنية استعماله كمحرر صحيح، وينبني على

(1) محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات، القسم الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988، ص224.

هذا التباين بين القانونين، أن تقادم جريمة تزوير الإقرارات الضريبية يحتسب من تاريخ تقديم الإقرار إلى هيئة الضرائب وذلك بعكس تقادم تزوير المحررات وفقاً لقانون العقوبات الذي يحتسب من تاريخ تزوير المحرر بنية استعماله كمحرر صحيح، وينبغي التنويه أنه لا يشترط توافر الضرر كركن مستقل لقيام جريمة تقديم إقرارات ضريبية غير صحيحة، لكون الضرر محتملاً دائماً في هذه الجريمة، وهو تعريض حق الدولة في الضريبة للخطر[1].

3. الركن المعنوي

تصنف هذه الجريمة من الجرائم العمدية، وركنها المعنوي هو القصد الجنائي، وإذا لم يثبت توافر هذا القصد فلا تقع هذه الجريمة، وقد تطلبت الفقرة الرابعة من المادة(23) من قانون الضريبة الانتقائية في هذه الجريمة فضلاً عن القصد العام قصداً جنائياً خاصاً وهو التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق.

الفرع الثالث: الجرائم الأخرى المختلفة تبعاً للنشاط الذي يُمارس على السلع الانتقائية

نصت الفقرة الثانية من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية على أنه: (يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بإنتاج أو تحويل أو حيازة أو تخزين أو نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تسدد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة)، ومن مطالعة هذه الفقرة يُلاحظ أنها نصت على عدة أفعال مادية ويعتبر ارتكاب أي فعل منها جريمة تهرب ضريبي مستقلة - هذا في حال توافر الأركان الأخرى التي تطلبها المشرع، وسندرس النماذج الجرمية المنصوص عليها في الفقرة السالفة الذكر كجرائم أدرجها المشرع الاتحادي ضمن صور التهرب الضريبي في المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية وذلك من خلال بيان أركانها على النحو الآتي:

أولاً: محل الجريمة -يتمثل محل الجريمة هنا بالسلع الانتقائية التي تم إنتاجها أو تحويلها أو حيازتها أو تخزينها أو نقلها أو تلقيها دون تسدد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة.

(1) أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص358، ولمزيد من التفاصيل حول ركن الضرر في جريمة التزوير بشكلٍ عام، أنظر، فرج علواني هليل، جرائم التزييف والتزوير، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1993، ص 191.

ثانياً: الركن المادي - يتخذ الركن المادي المكون لأي من الجرائم المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية القيام بأي فعل من الأفعال الآتية:

1. إنتاج أو تحويل سلع انتقائية لم تسدد الضريبة المستحقة عليها

يُراد بإنتاج السلع الانتقائية في هذا السياق، أي عمل يشمل صناعة هذه السلع أو زراعتها، دون تسديد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من تسديدها، ويقصد بتحويل السلع الانتقائية في السياق ذاته، تغيير تركيبتها من شكل إلى آخر بالقدر الذي يترتب عليه فرض الضريبة الانتقائية عليها دون تسديد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من تسديدها، وقد اشترطت المادة (2) من قانون الضريبة الانتقائية لفرض الضريبة على إنتاج السلع الانتقائية توافر شرطين هما: إنتاج هذه السلع في دولة الإمارات العربية المتحدة، وأن يكون هذا الانتاج في سياق ممارسة الأعمال، ويقصد بالأعمال هنا، أي نشاط يمارس بانتظام واستمرارية واستقلالية من قبل أي شخص وفي أي مكان ويتضمن أو من الممكن أن يتضمن التجارة بالسلع الانتقائية [1]، وعلى ذلك فإن الركن المادي المكون لجريمة الإنتاج يُعد متوافراً إذا تم إنتاج السلع الانتقائية في دولة الإمارات العربية، وتم هذا الإنتاج بانتظام واستمرارية ولغايات التجارة بالسلع الانتقائية دون سداد الضريبة المستحقة عليها.

2. حيازة أو تخزين سلع انتقائية لم تسدد الضريبة المستحقة عليها

يتوافر الركن المادي لجريمة حيازة سلع انتقائية، إذا كانت حيازة هذه السلع[2]في إقليم دولة الإمارات العربية وخارج المنطقة المحددة دون تسديد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سدادها، وذلك لأن المنطقة المحددة تعامل على أنها خارج أراضي الدولة لأغراض الضريبة، ويقصد بالمنطقة المحددة، أي منطقة مسيّجة يقصد بإنشائها منطقة حرة، ولا يمكن الدخول إليها أو الخروج منها إلا عن طريق محدد، وأي منطقة تحددها الهيئة الاتحادية للضرائب على أنها تخضع لإشراف أمين المستودع، وهو الشخص الذي يتم قبوله وتسجيله لدى الهيئة المذكورة آنفاً بالإشراف على منطقة محددة، ويقوم الركن المادي لجريمة تخزين سلع انتقائية إذا تم تخزينها في إقليم دولة الإمارات العربية وخارج المنطقة المحددة دون تسديد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سدادها، وقد اشترطت المادة (2) من قانون الضريبة الانتقائية لفرض الضريبة على تخزين السلع الانتقائية توافر شرطين هما: تخزين هذه السلع في دولة الإمارات العربية، وأن يكون هذا

(1) بهذا المعنى جاء تعريف الأعمال بمقتضى المادة الأولى من قانون الضريبة الانتقائية الاتحادي الإماراتي.

(2) لمعرفة المقصود بالحيازة قانوناً، أنظر، د. لطيفة الجميلي، شرح قانون العقوبات الإماراتي، القسم الخاص، الآفاق المشرقة، الإمارات العربية، 2013، ص47.

التخزين في سياق ممارسة نشاط بانتظام واستمرارية واستقلالية من قبل أي شخص وفي أي مكان يتضمن أو من الممكن أن يتضمن التجارة بالسلع الانتقائية.

3. نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تسدد الضريبة المستحقة عليها

يقوم الركن المادي لجريمة نقل السلع الانتقائية إذا تم نقلها من مكان إلى آخر داخل دولة الإمارات العربية وخارج المنطقة المحددة دون تسديد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سدادها، ويقوم الركن المادي كذلك في جريمة تلقي السلع الانتقائية إذا تم استلامها داخل دولة الإمارات العربية وخارج المنطقة المحددة دون تسديد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سدادها، ويُستنتج من نص المادة (14) من قانون الضريبة الانتقائية التي نصت على أنه:(يجوز نقل السلع الانتقائية من منطقة محددة إلى منطقة محددة أخرى دون استحقاق الضريبة عنها).

ثالثاً: الركن المعنوي- تعتبر هذه الجرائم (أي جرائم إنتاج أو تحويل أو حيازة أو تخزين أو نقل أو تلقي سلع انتقائية) من الجرائم العمدية، وركنها المعنوي هو القصد الجنائي، وإذا لم يثبت توافر هذا القصد فلا تقع هذه الجرائم، وقد تطلبت الفقرة الثانية من المادة(23) من قانون الضريبة الانتقائية في هذه الجرائم فضلاً عن القصد العام قصداً جنائياً خاصاً وهو التهرب من سداد الضريبة المستحقة على السلع الانتقائية.

المبحث الثاني:

إشكالية عقوبات جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية

قبل أن نحاول تقديم مقترحات لمعالجة إشكالية عقوبات جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية وفقاً لأحكام قانون الضريبة الانتقائية الاتحادي الإماراتي، يجدر بنا أن نحدد هذه الإشكالية بشكلٍ دقيق، وعلى ذلك سنتناول تحديد هذه الإشكالية في مطلبٍ أول، وسنخصص المطلب الثاني، للمقترحات القانونية التي من شأنها معالجة هذه الإشكالية، وذلك كما هو تالٍ:

المطلب الأول:

تحديد إشكالية عقوبات جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية

قلنا فيما سبق، إنه لم يرد في قانون الضريبة الانتقائية الاتحادي الإماراتي أي نص يعاقب على جرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة (23) من القانون المذكو آنفاً، ومن هنا تتجلى إشكالية قانونية تتلخص بوجود هذه الجرائم التي سمّاها المشرع

الضريبي بمسمى «جرائم» دون أن يضع لها عقاباً جزائياً وذلك على نحو سنوضحه بعد قليل، ولا شك أن غياب العقوبات الجزائية لهذه الجرائم يجعل التجريم غير ذي فاعلية ويجعله هو والعدم سواء، هذا الأمر الذي يترتب عليه الاعتداء على المصلحة المالية للدولة من خلال التهرب الضريبي الذي ليس له عقوبات جزائية - ولتوضيح الإشكالية السالفة الذكر - لابد من عرض نص المادة (23) المرسوم بقانون بشأن الضريبة الانتقائية والتعليق على إشكاليتها بعدة ملاحظات.

جاء نص المادة (23) السالفة الذكر تحت عنوان حالات التهرب الضريبي على النحو الآتي: (مع مراعاة حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شان الإجراءات الضريبية والعقوبات الواردة بشأنها، يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بأي مما يأتي:-1 إدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى الدولة أو إخرجها أو محاولة إخراجها منها دون سداد الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو كلياً، -2 إنتاج أو تحويل أو حيازة أو تخزين أو نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تسدد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة، -3 وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية، خلافاً للنص الوارد في البند (2) من المادة (24) من هذا المرسوم بقانون، بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق، -4 تقديم أية مستندات أو إقرارات أو سجلات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق)- الواقع من الأمر، أن هذه المادة تثير عدة ملاحظات تتعلق جميعها بالعقوبة الجزائية، ويمكن تلخيصها فيما يأتي:

أولاً: لقد اعتبر قانون الضريبة الانتقائية الاتحادي الأفعال المنصوص عليها في هذه المادة «جرائم تهرب ضريبي» بقوله: (يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بأي مما يأتي:...) دون أن يقرر لهذه الجرائم عقوبات جزائية، ومن استعراض الباحث لجميع نصوص قانون الضريبة الانتقائية الاتحادي ونصوص القوانين الضريبية الإماراتية الأخرى لم نجد أي نص يقر عقوبات جزائية لهذه الجرائم.

ثانياً: إن عدم النص على عقوبات لجرائم التهرب الضريبي في قانون الضريبة الانتقائية يتعارض مع ما جاء في الفقرة الثالثة من المادة(23) من الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية التي أقرتها دولة الإمارات العربية ووقعت عليها في عام 2016، والتي أكدت على ضرورة إقرار عقوبات لجرائم التهرب الضريبي.

ثالثاً: لا يمكن أن يُستنتج من عبارة (مع مراعاة حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شان الإجراءات الضريبية والعقوبات الواردة بشأنها) التي جاءت في مطلع المادة (23) السالفة الذكر أن المشرع الاتحادي أراد

أن يعاقب من يرتكب هذه الجرائم بالعقوبات الواردة في المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية وهما عقوبتا الحبس والغرامة، لأنه لا يستفاد من كلمة «مُرَاعَاة» الواردة في العبارة السالفة الذكر أن المشرع أراد أن يعاقب من يرتكب هذه الجرائم بالعقوبات الواردة في المادة (26)، لأنه يُقصد بكلمة «مُرَاعَاة» من الناحية اللغوية: الأَخْذُ بِعَيْنِ الاعتبار [1]، ومن جهةٍ ثانية، إن الصيغة القانونية للعبارة السالفة الذكر لا يستفاد منها أن قانون الضريبة الانتقائية أراد أن يعاقب من يرتكب هذه الجرائم بالعقوبات الواردة في نص المادة (26)، ولو أراد المشرع الضريبي ذلك لنص على هذه الإرادة بصيغةٍ واضحة وجازمة مثلما نص في المادة (77) من قانون ضريبة القيمة المضافة الاتحادي لسنة2017على»جريمة التهرب الضريبي من قيمة الضريبة المضافة «، وأراد أن يعاقب مرتكبها بالعقوبات الواردة في المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية، حيث جاءت صيغة المادة (77) واضحة وجازمة على هذا النحو: (إذا ثبت بأن شخصاً غير مسجل قام بالحصول على سلع وفقاً للبند 3 من المادة 48 من هذا المرسوم بقانون، مدعياً بأنه مسجل، فيعتبر بأنه قام بالتهرب الضريبي، ويعاقب وفقاً للقانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 في شان الإجراءات الضريبية).

رابعاً: ثمّة اختلاف واضح بين النماذج الجرمية التي جاءت كصور للتهرب الضريبي في المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي وبين النماذج الجرمية التي جاءت كصور للتهرب الضريبي في المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية باستثناء نموذج واحد هو»جريمة تقديم إقرارات ضريبية غير صحيحة»، وبالتالي لا يمكن المعاقبة على النماذج الجرمية التي جاءت كصور للتهرب الضريبي في قانون الضريبة الانتقائية بعقوبتي الحبس والغرامة المنصوص عليهما في المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية.

المطلب الثاني:

المقترحات القانونية لمعالجة إشكالية عقوبات جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية

سنحاول في هذا المطلب تقديم مقترحات لمعالجة جميع إشكالات عقوبات جرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية الاتحادي باستثناء إشكالية عقوبات الجرائم المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة (23) السالفة الذكر، وسنتناول هذه المقترحات وفقاً للفروع الآتية:

(1) معنى كلمة «مراعاة» في معجم المعاني الجامع - عربي عربي، أنظرالرابط الإلكتروني، تاريخ8/2/2018.
https://www.almaany.com/links.php?language=arabic&page=1

الفرع الأول: مقترحات لمعالجة إشكالية عقوبات جرائم التهريب الضريبي الجمركي

يجدر بنا ابتداءً التنويه إلى أن الفقرة الأولى من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية، التي نصت على أنه: (يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بإدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى الدولة أو إخرجها أو محاولة إخراجها منها دون سداد الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو كلياً) تتفق في بنائها القانوني مع تعريف التهريب الجمركي الوارد في المادة (142) من المرسوم الاتحادي الإماراتي رقم (85) لسنة 2007 بشأن نظام «قانون» الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي التي عرّفته بأنه: (إدخال أو محاولة إدخال البضائع إلى البلاد أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها بصورة مخالفة للتشريعات المعمول بها دون أداء الضرائب الجمركية كليًا أو جزئيًا، أو خلافاً لأحكام المنع أو التقييد الواردة في هذا النظام «القانون» والأنظمة والقوانين الأخرى).

والواقع من الأمر، إن التهريب الجمركي على النحو السابق أعم وأشمل من الجرائم المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة (23) السالفة الذكر، فهو يمتد ليشمل تهريب كافة البضائع باختلاف طبيعتها وأنواعها وذلك بخلاف التهريب الضريبي الجمركي للسلع الانتقائية الذي يقتصر على سلع معينة على سبيل الحصر وهي التبغ ومنتجاته والمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة، وبشأن عقوبة جرائم التهريب الضريبي الجمركي للتخلص من ضريبة السلع الانتقائية، فكما أسلفنا لم يرد في قانون الضريبة الانتقائية أي نص يعاقب عليها، وهذا يثير إشكالية وجود جرائم بدون تقرير عقوبات لها، وبالرغم من ذلك فنحن نرى بأن معالجة هذه الإشكالية يمكن أن يكون بمعاقبة مُرتكِب هذه الجرائم بالعقوبات الواردة في المرسوم الاتحادي الإماراتي رقم (85) لسنة 2007 في شأن نظام «قانون» الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي باعتباره مُرتكِباً لجريمة تهرب جمركي، وسندنا في اجتهادنا هذا أن الأركان المادية التي تتكون منها هذه الجرائم تتفق بطبيعتها وعناصرها وبنائها القانوني مع تعريف التهريب الجمركي الوارد في المادة(142) من المرسوم الاتحادي الإماراتي رقم (85) لسنة 2007 السالفة الذكر، وتتفق كذلك مع المادة (143) من ذات المرسوم التي نصت على أنه: (يدخل في حكم التهريب بصورة خاصة ما يلي:..... 2 - عدم اتباع الطرق المحددة في إدخال البضائع وإخراجها- عاقبت المادة(145) من ذات المرسوم على جريمة تهريب البضاعة دون اتباع الطرق المحددة في إدخالها أو إخراجها لدولة الإمارات بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيدعلى سنة وغرامة لا تقل عن مثلي الضريبة الجمركية المستحقة ولا تزيد على مثلي قيمة البضاعة أو بإحدى هاتين العقوبتين.

الفرع الثاني: مقترحات لمعالجة إشكالية عقوبة جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة

لم يرد في قانون الضريبة الانتقائية الإماراتي أي نص يعاقب على الجرائم المنصوص عليها في المادة (23) من القانون المذكو آنفاً، ومن ضمنها جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية وهذا يثير إشكالية التجريم دون عقاب كما أشرنا قبل قليل، وتأسيساً على ذلك نحن نرى بأن معالجة هذه الإشكالية يمكن أن تكون على النحو الآتي:

أولاً: أن يعاقب مُرتكِب جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية عندما يكون ضحيتها هو «المستهلك»على الوجه الذي أوضحناه فيما سبق، بالعقوبة الواردة في القانون الاتحادي الإماراتي في شأن حماية المستهلك رقم (24) لسنة2006، حيث نصت المادة(18) من هذا القانون على أنه:(مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر، يعاقب بالغرامة التي لاتقل عن ألف درهم كل من يخالف أحكام هذا القانون والقرارات الصادرة تنفيذاً له)، ومن الرجوع إلى المادة (27) من قرارمجلس الوزراء رقم (12) لسنة2007 في شأن اللائحة التنفيذية للقانون الاتحادي في شأن حماية المستهلك رقم(24) لسنة2006نجدها نصت على أنه: (يُحظر على أي شخص الإعلان بأية وسيلة كانت عن سلعة أو خدمة بشكل يؤدي إلى تضليل وخداع المستهلك)، واستناداً لما تقدم، نعتقد أن من يقوم بوضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية بأية وسيلة كانت وترتب على ذلك خداع المستهلك، فإنه يُعد مُرتكِباً لجريمة الإعلان عن سلعة بشكل يؤدي إلى تضليل وخداع المستهلك وفقاً لنص المادة (27) من قرارمجلس الوزراء رقم (12) لسنة2007 السالفة الذكر، المعاقب عليها بالعقوبة الجزائية المنصوص عليها في المادة(18) من قانون حماية المستهلك المشار إليها آنفاً.

ثانياً: أن يعاقب مُرتكِب جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية بالعقوبة المقررة لجريمة الاحتيال المنصوص عليها في المادة (399) من قانون العقوبات الاتحادي رقم (3) لسنة 1987، وذلك عندما ينجم عن فعل الاحتيال الذي قام به الجاني وهو(وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية) تهرب من سداد الضريبة المستحقة للدولة أو استردادها دون وجه حق، وذلك لأن قانون العقوبات العام هو القانون الذي يتعيّن الرجوع إليه لاستكمال أي نقص في القوانين الجزائية الخاصة واستجلاء أي غموضٍ في نصوصها، وبالبناءعلى ذلك وبحسب تقديرنا، أن نص المادة (399) من قانون العقوبات الاتحادي يتسع ليشمل فعل وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية كجريمة احتيال، لأن هذه المادة قضت بأنه: (يعاقب بالحبس أو بالغرامة كل من توصل إلى الاستيلاء لنفسه أو لغيره على مال..، وذلك بالاستعانة بطريقة احتيالية أو باتخاذ اسم كاذب أو صفة غير صحيحة متى كان من شأن ذلك خداع المجني عليه وحمله على

التسليم..... ويعاقب على الشروع بالحبس مدة لا تجاوز سنتين أو بالغرامة التي لا تزيد على عشرين ألف درهم).

ويمكن أن ندعم ونوضح رأينا السابق من خلال بيان أركان جريمة الاحتيال المنصوص عليها في المادة(399) السالفة الذكر بايجاز وبالقدر الكافي لتوضيح كيف يمكن إدراج الفعل المتمثل بوضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية تحت نص المادة(399) السالفة الذكر- وتتلخص أركان جريمة الاحتيال وفقاً لنص المادة(399) بركن المحل (المال المنقول)، وركن مادي قوامه استعمال وسائل احتيالية من شأنها خداع المجني علية وحمله على تسليم المال المنقول، وركن معنوي يتخذ صورة القصد الجنائي، وسنوضح هذه الأركان وبيان توافرها بفعل من يضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو استردادها دون وجه حق على النحو الآتي:

1. محل الجريمة: يتمثل محل جريمة الاحتيال بالمال المنقول المملوك للغير، ومحل جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية، هو (المال الضريبي) المستحق للغير وهو (الدولة) والذي استرده الجاني منها دون وجه حق أو تهرب من دفعه باستعمال وسيلة احتيالية.

2. الركن المادي: لكي يقوم الركن المادي لجريمة الاحتيال يجب توافر ثلاثة عناصر رئيسة هي السلوك الإجرامي والنتيجة الجرمية وعلاقة السببية بينهما، ولم يحدد المشرع الإماراتي مفهوماً لفعل الاحتيال، ولكن أوضح المشرع أنه من الممكن أن يتم هذا الفعل بأية وسيلة احتيالية ودون تحديد، وحسناً فعل؛ لأن تحديد هذه الوسائل قد يحول دون الإحاطة بجميع أساليب الغش والخداع التي تصلح أساساً لقيام جريمة الاحتيال، إضافة إلى صعوبة حصر هذه الوسائل لأنها متطورة ومتجددة، ونرى أن فعل الاحتيال المكون لجريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية يتمثل بتغيير حقيقة العلامات المميزة الموضوعة على السلع الانتقائية، وقد ترتب على هذا الفعل خداع الموظف المعني بتحصيل الضريبة وبالتالي حمله على رد الضريبة للجاني بدون وجه حق أوتهرب الجاني من دفعها بوسيلة احتيالية، وبتقديرنا أنه في تفسير الوسائل الاحتيالية المستخدمة في جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية لا يتطلب القانون الضريبي أن تصل هذه الوسائل إلى مرتبة الوسائل الاحتيالية المكونة لجريمة الاحتيال المنصوص عليها في المادة (399) من قانون العقوبات الاتحادي- وتتحقق النتيجة الإجرامية في جريمة الاحتيال بتسليم المال محل الجريمة إلى الجاني من لدن المجني عليه، وتتحقق النتيجة الجرمية في جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية برد الضريبة للجاني بدون وجه حق أوتهربه من دفعها، وتتوافر

علاقة السببية بين السلوك والنتيجة في جريمة الاحتيال إذا توافرت هذه العلاقة بين الوسائل الاحتيالية وبين النتيجة الجرمية المتمثلة بتسليم المجني عليه المال محل الجريمة، وتتوافر علاقة السببية بين السلوك والنتيجة في جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية عندما يترتب على السلوك نتيجة وهي رد الضريبة للجاني دون وجه حق أو تهربه من دفعها.

3. الركن المعنوي: تندرج جريمة الاحتيال ضمن الجرائم العمدية، لذا يشترط لقيامها تحقق القصد الجنائي ولا يكفي فيها القصد العام بل يشترط أيضاً تحقق القصد الخاص، ويتحقق القصد الجنائي العام بتوافر عنصريه وهما العلم والإرادة، أي علم الجاني بأركان الجريمة كما تطلبها القانون وإرادة تحقيقها، فيجب أن يعلم الجاني بسلوكه الاحتيالي قاصداً بذلك خداع الغير وحمله على تسليمه مال مملوك لهذا الغير، وكذلك الحال وكما أسلفنا فإن جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية تتميز بأنهاعمدية، وركنها المعنوي هو القصد الجنائي، وإذا لم يثبت توافر هذا القصد فلا تقع هذه الجريمة، وقد تطلبت الفقرة الثالثة من المادة(23) من قانون الضريبة الانتقائية في هذه الجريمة فضلاًعن القصد العام قصداً جنائياً خاصاً وهو التهرب من سداد الضريبة المستحقة للدولة أو استردادها منها دون وجه حق، ويفترض القصد العام في هذه الجريمة علم الجاني بارتكابه فعلاً احتيالياً وهو وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية، ويعلم أن ذلك سيؤدي إلى التهرب من سداد الضريبة المستحقة للدولة أو استردادها منها دون وجه حق، ويتعيّن كذلك أن تتجه إرادة الجاني إلى هذا الفعل الاحتيالي، ويتمثل القصد الخاص في هذه الجريمة باتجاه إرادة الجاني إلى التهرب من سداد الضريبة المستحقة للدولة أو استردادها منها دون وجه حق.

ومن الجدير بالذكر، أنه قبل صدور قانون الضريبة الانتقائية الاتحادي، أصدرت المحكمة الاتحادية العليا الإماراتية في عام 2010 حكماً يدعم ما قلناه في رأينا آنفاً، حيث صدر هذا الحكم بشأن تسليم أحد المطلوبين البريطانيين لدولتة لسبق ارتكابه فيها تهرب من دفع قيمة الضريبة المضافة بالاحتيال، وقد اعتبرت المحكمة بمقتضى هذا الحكم أن هذا التهرب مُجَرِّم في الإمارات العربية المتحدة والمملكة المتحدة، وقد قالت في حكمها [1]: (وحيث إنه عن موضوع طلب التسليم، فإنه لما كان الثابت بالأوراق أن المطلوب تسليمه محل متابعة قضائية من سلطات بلاده بتهمة التهرب من دفع قيمة الضريبة المضافة بالاحتيال، وكان هذا الفعل مجرماً في دولة الإمارات العربية المتحدة والمملكة المتحدة بريطانيا- وفق ما يبين من أوراق ومستندات طلب التسليم ومن مذكرة

(1) حكم المحكمة الاتحادية العليا الإماراتية رقم 117 لسنة 2010 (الدائرة الجزائية).

النيابة العامة الاتحادية، التي بينت مواد التجريم والعقاب في قانون البلدين)، ونخلص مما تقدم وبحسب بتقديرنا، أنه من الممكن أن يعاقب على جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية بالعقوبة المقررة لجريمة الاحتيال الواردة في المادة(399) من قانون العقوبات الاتحادي، وهي الحبس أو الغرامة، وعملاً بنص الفقرة الثالثة من المادة (399) السالفة الذكرفإنه يعاقب على الشروع في الاحتيال بالحبس مدة لا تجاوز سنتين أو بالغرامة التي لا تزيد على عشرين ألف درهم، وقد شدد المشرع الاتحادي بالفقرة الثانية من (399) عقوبة جريمة الاحتيال إذا كان محل الجريمة مملوكاً لإحدى الجهات التي ورد ذكرها في المادة (5) من قانون العقوبات الاتحادي، وبمقتضى هذا التشديد يمكن للقاضي مضاعفة العقوبة وفقاً لما ورد في المادة (103) من قانون العقوبات الاتحادي، وبناءً على ذلك نرى أن من يرتكب جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية يعاقب بالعقوبة المقررة لجريمة الاحتيال مع توافر الظرف المشدد وهو أن محل الجريمة مالاً مملوكاً للدولة (الضريبة المالية).

الفرع الثالث: مقترحات لمعالجة إشكالية عقوبة جريمة تقديم إقرارات ضريبية غير صحيحة

قلناه فيما سبق، أنه لم يرد في قانون الضريبة الانتقائية أي نص يعاقب على الجرائم المنصوص عليها في المادة (23) من القانون المذكو آنفاً، ومن ضمنها جريمة تقديم إقرارات ضريبية غير صحيحة، وهذا يثير إشكالية تجريم أفعال دون أن يكون لها عقاب، وبناءً على ذلك نرى بأن معالجة هذه الإشكالية يمكن أن يكون بمعاقبة من يرتكب جريمة تقديم مستندات أو إقرارات ضريبية غير صحيحة المنصوص عليها في قانون الضريبة الانتقائية بعقوبتي الحبس والغرامة المقررتين لجريمة تقديم بيانات ووثائق غير صحيحة عمداً المنصوص عليها بالفقرة (د) من البند الأول من المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي والتي نصت على أنه: (دون الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر، يعاقب بالحبس والغرامة....أو بإحدى هاتين العقوبتين الشخص الذي قام عمداً بتقديم معلومات وبيانات خاطئة ووثائق غير صحيحة للهيئة(، ونؤسس رأينا هذا على ما يأتي:

إن جريمة تقديم مستندات أو إقرارات ضريبية غير صحيحة المنصوص عليها في الفقرة الرابعة من المادة (23) قانون الضريبة الانتقائية (التي ليس لها عقابٌ)، تتطابق في أركانها القانونية مع الأركان المطلوبة لقيام جريمة تقديم بيانات خاطئة ووثائق غير صحيحة عمداً المنصوص عليها بالفقرة (د) من البند الأول من المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي-ولا يوجد ما يمنع قانوناً من تطبيق عقوبتي الحبس والغرامة المنصوص عليهما في المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية على جريمة تقديم مستندات أو إقرارات ضريبية غير صحيحة المنصوص عليها في المادة (23) قانون الضريبة الانتقائية، وذلك

لأن هذه الجريمة الأخيرة تُعد إحدى صور التهرب الضريبي المنصوص عليه في قانون الإجراءات الضريبية حتى وإن جاءت في قانون آخر (وهو قانون الضريبة الانتقائية) وهذا ما أوضحته المادة الأولى من قانون الإجراءات الضريبية والتي يُستنتج منها أن التهرب الضريبي لا يقتصر على ذلك التهرب المنصوص عليه في قانون الإجراءات الضريبية وإنما يمتد ليشمل أي تهرب تم النص عليه في أي قانون ضريبي آخر، حيث جاء نص المادة الأولى السالفة الذكر على هذا النحو:(التهرب الضريبي هو 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).

الفرع الرابع: إشكالية عقوبات الجرائم المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية

أشرنا سابقاً، أنه لم يرد في قانون الضريبة الانتقائية الإماراتي أي نص يعاقب على الجرائم المنصوص عليها في المادة (23) من القانون المذكو آنفاً، ومن ضمنها الجرائم المنصوص عليها في الفقرة الثانية من هذه المادة وهي: جرائم إنتاج أو تحويل أو حيازة أو تخزين أو نقل أو تلقي سلع انتقائية دون تسديد الضريبة المستحقةعليها بقصد التهرب من سدادها، وهذا يثير إشكالية تسمية أفعال من قبل المشرع الضريبي بأنها جرائم وليس لها عقاب جزائي.

الخاتمة:

النتائج:

أولاً: جرّمت المادة (23) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الضريبة الانتقائية بشكلٍ صريح أفعال تندرج ضمن مفهوم التهرب الضريبي، ودون أن تقرر لهذه الأفعال عقوبات جزائية تقمع هذا التهرب، وهذا بطبيعة الحال يثير إشكالية وجود جرائم دون تقرير عقوبات لها، الأمر الذي يجعل التجريم هنا غير ذي فاعلية.

ثانياً: تبرز أهمية النص على عقوبة جزائية لجرائم التهرب الضريبي بكون هذه الجرائم تشكل اعتداءً على المصلحة المالية للدولة، ولا شك أن هذه المصلحة تستحق الحماية الجنائية من خلال النص على عقوبات جزائية حين يتم المساس بها.

ثالثاً: ثمّة اختلاف واضح بين النماذج الجرمية التي جاءت كصورٍ للتهرب الضريبي في المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية وبين النماذج الجرمية التي جاءت كصورٍ للتهرب الضريبي في المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية الاتحادي باستثناء نموذج

واحد هو «جريمة تقديم مستندات أو إقرارات ضريبية غير صحيحة».

رابعاً: لم يرد في القوانين الضريبية الاتحادية أي نص يقر عقوبات جزائية للأفعال التي سمّاها قانون الضريبة الانتقائية الإماراتي «جرائم» وهي الأفعال المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة (23) من قانون الضريبة الانتقائية المذكور، ولا يوجد نص في قانون العقوبات الاتحادي يمكن أن يُطبق على هذه الأفعال، وبناءً على ذلك نرى أن من يرتكب أياً من هذه الأفعال يعتبر غير مسؤول جنائياً، لكون فعله غير معاقب عليه اعمالاً لمبدأ الشرعية الجنائية لا جريمة ولا عقوبة إلا بنصٍ.

المقترحات

أولاً: نتمنى على المشرع الاتحادي الإماراتي النص صراحةً في قانون الضريبة الانتقائية على عقوبات جزائية للأفعال التي سمّاها هذا القانون في المادة (23) «جرائم تهرب ضريبي»، ودون أن يقرر لها عقوبات جزائية تقمع هذا التهرب وتحمي الاقتصاد الوطني.

ثانياً: حالياً، أما ونحن أمام أمر واقع، وهو إشكالية عدم وجود عقوبات للجرائم المنصوص عليها في المادة(23) من قانون الضريبة الانتقائية فإنني أوصي بما يلي:

1. أن يعاقب على جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية عندما يكون ضحيتها المستهلك بعقوبة الغرامة المنصوص عليها في المادة(18) من قانون حماية المستهلك الإماراتي، لأن المادة (27) من اللائحة التنفيذية لقانون حماية المستهلك السالف الذكر نصت على الجريمة التي تستحق هذه العقوبة، وهي جريمة الإعلان بأية وسيلة كانت عن سلعة بشكلٍ يؤدي إلى تضليل وخداع المستهلك.

2. أن يعاقب على جريمة وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية بالعقوبة المقررة لجريمة الاحتيال المنصوص عليها في المادة (399) من قانون العقوبات الاتحادي، وذلك عندما ينجم عن وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية تهرب من سداد الضريبة المستحقة للدولة أو استردادها دون وجه حق.

3. أن يعاقب على جريمة تقديم إقرارات ضريبية غير صحيحة المنصوص عليها في قانون الضريبة الانتقائية بعقوبتي الحبس والغرامة المقررتين لجريمة تقديم بيانات غير صحيحة المنصوص عليها بالفقرة (1/د) من المادة (26) من قانون الإجراءات الضريبية.

قائمة المصادر والمراجع:

أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.

بن سنوسي ليلى و جديد مسعودة، الضرائب وآثارها على التنمية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر.

رؤوف عبيد، مبادئ القسم العام من التشريع العقابي المصري، دار الفكر العربي، 1965.

سوزي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.

طرشي ابراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2014/2015.

عبد الرءوف مهدي، شرح القواعد العامة لقانون العقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009.

فرج علواني، جرائم التزييف والتزوير، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1993.

قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2014.

قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، بحث منشور في مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، العدد48، المجلد أ، 2017.

لطيفة الجميلي، شرح قانون العقوبات الإماراتي، القسم الخاص، الآفاق المشرقة، الإمارات العربية، 2013.

محمد حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2004.

محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988.

يسرى السامرائي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، بحث منشور، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد4، العدد9، 2012.

Crimes of Selective Tax Evasion and the Issue of its Penalties under the UAE legislation

Abdullah Mohammed Ehjelah

College of Law - Al Ain University of Science and Technology

Abu Dhabi - U.A.E.

Abstract:

Tax is considered an important tool in the financial policy of the state as an important source of revenue for its treasury. Tax also aids in achieving economic stability, solving the problem of inflation, promoting economic development and meeting public expenditure. Since the payment of taxes has become a due obligation on those who are subjected to it, acts of evasion and cheating in its payment have come to be regarded as crimes in the legal sense.

Consequently, and in line with the objectives of the GCC Economic Agreement of 2001, the United Arab Emirates ratified the Unified Convention on Selective Taxation for the GCC States in 2016.

Thereafter, the UAE has incorporated this agreement within its domestic law by issuing the Federal Decree Law No. 7 of 2017 on Selective Taxation. Under this law, Article 23 criminalizes tax evasion as a form of economic crime but without providing for penal sanctions that can suppress this evasion and protect the national economy. This is the main issue that the present paper attempts to address.

Keywords: Evasion, Crime, Ssanction, Tax.