

# The voluntary declaration in the tax legislation in UAE A comparative study

Associate Professor Doctor

Mona Mahmoud Idelbi

University of Sharjah- college of Law

[medlbi71@gmail.com](mailto:medlbi71@gmail.com)

Receipt Date: 28/4/2023, Accepted Date:5/7/2023, Publication Date: 25/12/2023.

DOI:



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

## Abstract:

Taxes are the most important public revenues, especially in the context of state intervention and the transformation of the tax from a mere financial tool only into an economic and social guidance tool. Therefore, all countries are keen to preserve this revenue by creating a clear legal system on tax assignment and collection mechanisms, and controlling cases of tax evasion.

The tax administration applies several methods to determine the tax base, which differ from one tax to another, and from one tax system to another. The most important of these methods are the tax returns declared by the taxpayers, one of these methods also is to determine the tax base directly by the tax administration.

But what about the mistakes which may be appeared in this tax returns? how can the taxpayer correct it to protect himself from the penalties of tax evasion?

the tax legislations allowed the correction, and specify the cases in which this correction can be resorted under several names, and

show the results of this correction, which differ from one legislation to another, so our research will study those errors contained in the tax returns and the mechanism Processing and correcting it by the taxpayer or the tax administration and its implications, especially in UAE legislation, which devoted a special chapter to this subject under the name of "voluntary declaration" As one of the obligations of the taxpayers, that the taxpayer submits a request to correct his tax returns, requests for tax refunds, or the tax assessment conducted by the Federal Tax Authority, but this was marred by several problems which must be discussed, as its name as a voluntary declaration, , and the dates of its submission which is sometimes unclear, as well as the implications of its submission, which may be inappropriate, in addition to the practical problems that will be resulted to its application , which was raised by the UAE judiciary in many cases.

**Keys words** : Tax declaration, Voluntary declaration, administrative fine, taxpayer`s obligations, taxpayer`s rights,

## أحكام التصريح الطوعي في ظل التشريع الضريبي الإماراتي دراسة مقارنة

الأستاذ المشارك الدكتورة

منى محمود إدلبي

جامعة الشارقة- كلية القانون

[medlbi71@gmail.com](mailto:medlbi71@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2023/4/28 ، تاريخ القبول: 2023/7/5 ، تاريخ النشر: 2023/12/25.

### الملخص :

تعد الضرائب من أهم الإيرادات العامة، ولا سيما في إطار تدخل الدولة وتحول الضريبة من مجرد أداة مالية فحسب إلى أداة توجيه اقتصادي واجتماعي ، لذلك تحافظ الدول قاطبة على هذا الإيراد عبر إيجاد منظومة قانونية واضحة حول التكاليف الضريبي وآليات التحصيل، وضبط حالات التهرب الضريبي ما أمكن.

وتلجأ الإدارة الضريبية لعدة طرق لتحديد الوعاء الضريبي والتي تختلف من ضريبة إلى أخرى ، ومن نظام ضريبي إلى آخر، ومن أهم هذه الطرق هي الإقرارات الضريبية والتي يصرح بها المكلف عن وعائه الضريبي من تلقاء ذاته. ولكن قد يكتشف المكلف لاحقاً وجود خطأ ما بإقراره الضريبي أو أي طلب قدمه يخص تكليفه بالضريبة، وذلك بعد تقديمه للإدارة الضريبية ، ومن المنطقي أن يفسح له المجال لتصحيح أخطائه تلك حتى لا يعاقب بجرم التهرب الضريبي في حال اكتشفت الإدارة الضريبية تلك الأخطاء عند التدقيق الضريبي ، ولكن طبعاً هذا التصحيح سيكون وفق ضوابط وشروط ، وسيرتب آثاراً تختلف حسب توقيت تقديم طلب التصحيح وكذلك حسب مشتملاته .

لذلك تم تسليط الضوء على آلية تصحيح الإقرارات الضريبية في ظل التشريع الإماراتي الذي أفرد فصلاً خاصاً له تحت مسمى "التصريح الطوعي" كأحد الإلتزامات المفروضة على المكلفين بالضريبة وذلك بموجب قانون الإجراءات الضريبية رقم (22) لعام 2022، مقارنة بكل من التشريع المصري والسعودي، ولكن هذا الإلتزام شابه عدة إشكاليات لابد من مناقشتها، ويأتي في مقدمتها تسميته بالتصريح الطوعي رغم أنه غير طوعي أحياناً ، ومواعيد تقديمه غير الواضحة ، وكذلك الآثار المترتبة على تقديمه والتي قد تكون في غير محلها ، فضلاً عن الإشكاليات العملية التي ستمخض عن تطبيق النص القانوني المتعلق بها والتي أثارها القضاء الإماراتي في الكثير من الدعاوى التي رفعت أمامه .

### الكلمات المفتاحية :

الإقرار الضريبي، التصريح الطوعي، الغرامة الإدارية ، لئزامات المكلف ، حقوق المكلف .

## المقدمة introduction

تعد الضرائب من أهم الإيرادات العامة وتتعدد أنواعها ما بين ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ، ويحدد الوعاء الضريبي بعدة طرق والتي تختلف من تشريع إلى آخر، ومن ضريبة إلى أخرى ، ولعل أبرزها وأهمها تحديد الوعاء الضريبي بإقرار من المكلف يحدد فيها تفصيلات دخله أو إنفاقه أو مصروفاته ، ويدفع الضريبة المستحقة وفق هذا الإقرار ، ومن ثم تقوم الإدارة الضريبية بتدقيق هذه الإقرارات لتقف على مدى صحة ما جاء فيها ، وقد تكون الإقرارات سليمة ، وقد تكتشف الإدارة الضريبية نقصاً أو تزويراً في هذه الإقرارات ، ويلاحق المكلف عندها بجرم التهرب الضريبي الذي تصل عقوباته للحبس أضف للغرامات .

ولكن قد يكتشف المكلف هذه الأخطاء قبل أن تجري الإدارة عملية التدقيق الضريبي، مما يستدعي تصحيح هذه الإقرارات أو الطلبات التي تمس الضريبة ، كطلب استرداد ضريبة دفعت سابقاً وفق آلية ينص عليها القانون ، يستطيع المكلف من خلالها حماية نفسه من عقوبات التهرب الضريبي .

لذا نص المشرع الإماراتي في قانون الإجراءات الضريبية رقم ( 22 ) لعام 2022 على إمكانية تصحيح هذه الأخطاء وذلك وفق ضوابط وشروط معينة ، كما نص على الآثار التي يترتبها تقديم مثل هذه التصحيحات، وأخذ هذا التصحيح عدة مسميات في ظل التشريعات الضريبية المقارنة ، وأغلبها نص على تسميته ب"تصحيح الإقرار الضريبي" ، بينما نعت المشرع الإماراتي ب" التصريح الطوعي" ، وعده أحد التزامات المكلف بالضريبة، رغم أنه لا يعد طوعياً في بعض الحالات . كما رتب المشرع آثاراً عديدة على عدم تقديم المكلف هذا التصريح ، وكذلك رتب آثاراً أخرى على تقديمه ، مما أدى إلى نتائج مهمة جداً .

وكذلك اختلفت هذه الآثار ما بين التشريعات المقارنة ، فنجد بعضها كان مصيباً أكثر من الآخرين ، وبعضها قاصراً ، وهذا استدعى مناقشة هذا الموضوع للوقوف على النصوص القانونية الجيدة والاستفادة منها ، وتسليط الضوء على الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الإماراتي في محاولة لتلافيها مستقبلاً ، وهذا استلزم توضيح مفهوم التصريح الطوعي وتحديد حالاته وشروطه وأخيراً استعراض الآثار المترتبة عليه وذلك في إطار دراسة مقارنة ما بين التشريع الإماراتي والمصري والسعودي.

### أهمية البحث:

إن تقديم الإقرارات الضريبية لا يعني غض نظر الإدارة الضريبية عن رقابة هذه الإقرارات، حيث تتمتع الإدارة الضريبية بحقها في فحص هذه الإقرارات وطلب المستندات المؤيدة والسؤال واللجوء للخبرة وأي أسلوب لتتأكد من صحتها. ولكن ما هو

العمل في حال تقدم المكلف بإقرار ضريبي ثم اكتشف أن فيه خطأ ما ، بحيث يؤثر على مبلغ الضريبة المستحق زيادةً أو نقصاناً، هل يمكنه تصحيح إقراره الضريبي؟ ومتى؟ وهل تصحيحه لهذا الخطأ يعرضه للعقوبات الضريبية؟ وهل هناك قرارات أخرى يتوجب على المكلف تقديم تصريحه الطوعي بشأنها؟ كل هذه التساؤلات توجب علينا دراسة النظام القانوني للتصريح الطوعي وفق دراسة مقارنة بين التشريع الإماراتي والتشريع السعودي والمصري لما وجدته من اختلافات هامة بينها، والتي يستطيع المشرع الإماراتي الاستفادة منها في توضيح منظومة التصريح الطوعي كما أسماها والتي تثير كثير من الإشكاليات ويعتريها الكثير من الغموض ، لذلك تسعى الباحثة في هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤلات الآتية:

- ما هي حدود التزام المكلف بتصحيح الإقرار الضريبي؟
- ما هي الآلية التي تتبعها المشرع الإماراتي لتصحيح الإقرار الضريبي؟
- ما هي الآثار التي تترتب على تصحيح المكلف للإقرار الضريبي؟
- ما مدى توافق آلية تصحيح المكلف للإقرار الضريبي مع السياسة العقابية للمشرع.

#### مشكلة الدراسة:

تتبدى مشكلة الدراسة بالغموض الذي اعتري منظومة التصريح الطوعي وفق التشريع الإماراتي ، حيث نص على بعض الحالات التي يتوجب على المكلف أن يقدم تصريحه الطوعي وحالات جوازية، وهذا لا يستقيم مع مسمى التصريح الطوعي ، وميز بين حالات التصريح حسب مبلغ الضريبة واستحقاقها ، فعد المشرع التصريح الطوعي أحد التزامات الضريبة للمكلف بالضريبة وفقاً لقانون الاجراءات الضريبية في الامارات، وعرف بأنه "نموذج معد من الهيئة يخطر بموجبه دافع الضريبة الهيئة عن أي خطأ أو سهو وارد في الإقرار الضريبي أو في التقييم الضريبي أو في طلب استرداد الضريبة". ولكن ماهي الحكمة من ايراد موضوع التصريح الطوعي ضمن الباب المتعلق بالالتزامات الضريبية للمكلف، هل المقصود به مصلحة المكلف أم مصلحة الهيئة الإتحادية للضرائب؟

فإذا كان المقصود به مصلحة المكلف حتى لا يلاحق بعقوبات التهرب الضريبي، فلماذا تفرض عليه غرامات في حال تقدم بهذا التصريح، ولماذا تجعله الهيئة أحياناً واجباً وأحياناً أخرى جوازياً رغم أنه التزام؟

وإذا كان لمصلحة الهيئة فلماذا تجعله أحياناً وجوبياً وأحياناً جوازياً؟ ولماذا لم يقدم للمكلف حافزاً لتقديم تصريحه بالتصحيح في بعض الأحيان كما فعل نظيره المشرعين المصري والسعودي؟ فالمشرع الإماراتي اعتبر تقديم التصريح الطوعي من قبيل المخالفات التي تستأهل فرض غرامات إدارية في بعض الحالات.

ولماذا فتح المشرع مجالاً للخاضع للضريبة أن يتقدم أيضاً بطلب تصحيح التقييم الضريبي رغم أن التقييم كان من قبل الهيئة الاتحادية للضرائب كردة فعل على تقصير الخاضع للضريبة في حالات معينة، أهمها عدم تقديمه لإقراره الضريبي أو تقديمه لإقرار ضريبي غير صحيح، في هذه الحالة نص قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي رقم (22) لعام 2022 على حق المكلف بتقديم اعتراض على هذا التقييم أمام الهيئة الاتحادية للضرائب خلال أربعين يوماً من تاريخ تبليغه قرار التقييم، فالسؤال هنا ما هو مآل هذه المدة في حال تقدم الخاضع للضريبة بطلب تصحيح طوعي خلال عشرين يوماً من تاريخ تبليغه قرار التقييم كما نص القانون، فهل مدة العشرين يوماً تحسب من مدة الأربعين يوماً المتعلقة بالاعتراض المفتوح له أمام الهيئة الاتحادية للضرائب، أم يمنح أربعين يوماً أخرى تبدأ من حيث انتهت الأولى؟ ولو كان كذلك متى ستبدأ هذه المهلة؟ ولماذا تمنح المكلف الحق في الاعتراض على ذلك التقييم، ونجعل تقديم التصريح الطوعي أحد التزاماته في هذا السياق رغم أنه سيتقدم بطلباته من خلال نظام الاعتراض الذي نص عليه القانون وعلى ثلاث مراحل.

كما لم يحدد المشرع ما هو مآل طلب التصحيح، هل سيأخذ بما جاء به على أنه من المسلمات أم سيخضع للتدقيق الضريبي كما هو الحال في الإقرار الضريبي؟

#### منهجية الدراسة :

سنتناول دراستنا هذه في إطار دراسة تحليلية نستعرض من خلالها كافة النصوص القانونية في الدول محل المقارنة وسنقوم بتحليلها، فضلاً عن تحليل سياسة المشرع فيها ومدى نجاعة هذه السياسة في زيادة الإمتثال الضريبي. كما سنعمد المنهج المقارن في دراستنا، حيث تقوم على مقارنة موضوع التصريح الطوعي في كل من دولة الإمارات والسعودية ومصر، للاستفادة من نقاط القوة الموجودة في كل تشريع وصولاً لتشريع جيد فعال.

#### خطة الدراسة :

سنقوم بدراسة التصريح الطوعي في الدول محل المقارنة وفق المخطط الآتي:

#### المبحث الأول : التعريف بالتصريح الطوعي وحالاته

المطلب الأول: تصحيح الإقرار الضريبي

المطلب الثاني: تصحيح التقييم الضريبي

المطلب الثالث: تصحيح طلب استرداد الضريبة

#### المبحث الثاني: ضوابط التصريح الطوعي وآثاره

المطلب الأول: ضوابط التصريح الطوعي

المطلب الثاني: آثار التصريح الطوعي

## المبحث الأول

### The first topic

#### التعريف بالتصريح الطوعي وحالاته

#### Definition of voluntary declaration and its cases

عرف قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي رقم ( 28 ) لعام 2022 التصريح الطوعي بأنه " نموذج معد من الهيئة يخطر بموجبه دافع الضريبة الهيئة عن أي خطأ أو سهو وارد في الإقرار الضريبي أو في التقييم الضريبي أو في طلب استرداد الضريبة، وذلك وفقاً لأحكام المادة ( 10 ) من هذا القانون التي نصت بدورها على أن التصريح الطوعي يقدم في الحالات الآتية:

1. إذا تبين للخاضع للضريبة ان الإقرار الضريبي المقدم للهيئة او التقييم الضريبي الصادر من الهيئة غير صحيح مما أدى الى احتساب الضريبة المستحقة الدفع وفقاً للقانون الضريبي بأقل مما يجب، فعليه تقديم تصريح طوعي.
  2. إذا تبين لدافع الضريبة ان طلب استرداد الضريبة المقدم للهيئة غير صحيح، مما أدى الى احتساب مبلغ الاسترداد الذي كان يحق له استرداده وفقاً للقانون الضريبي بأكثر مما يجب، فعليه تقديم تصريح طوعي.
  3. إذا تبين للخاضع للضريبة أن الإقرار الضريبي المقدم للهيئة او التقييم الضريبي الصادر من الهيئة غير صحيح مما أدى الى احتساب الضريبة المستحقة الدفع وفقاً للقانون الضريبي بأكثر مما يجب، فإنه يجوز له تقديم تصريح طوعي.
  4. إذا تبين لدافع الضريبة أن طلب إسترداد الضريبة المقدم للهيئة غير صحيح مما أدى الى احتساب مبلغ الإسترداد الذي كان يحق له إسترداده وفقاً للقانون الضريبي بأقل مما يجب، فيجوز له تقديم تصريح طوعي.
  5. إذا تبين لدافع الضريبة وجود خطأ أو سهو في الإقرار الضريبي المقدم للهيئة، دون أن يكون هناك فارق في مبلغ الضريبة المستحقة، فعليه أن يصحح هذا الإقرار بتقديم تصريح طوعي.
- وعلى ذلك يمكننا حصر حالات تقديم التصريح الطوعي وفق التشريع الإماراتي بثلاث حالات وهي :

1. تصحيح الإقرار الضريبي.
2. تصحيح طلب استرداد الضريبة
3. تصحيح التقييم الضريبي ، وسنشرح فيما يلي مفهوم كل من الإقرار الضريبي والتقييم الضريبي وطلب استرداد الضريبة وذلك وفقاً للتشريعات المقارنة .

## المطلب الأول

## The first requirement

## تصحيح الإقرار الضريبي

## Correction of tax return

يعد الإقرار الضريبي من أهم الإلتزامات المفروضة على المكلف، والذي يختلف مفهومه حسب نوع الضريبة، فالإقرار الضريبي في الضريبة غير المباشرة يتزامن مع مرحلة توريد الضريبة، أما في الضرائب المباشرة فهو يسبق مرحلة توريد ودفع الضريبة<sup>(1)</sup>. كذلك يختلف حسب طبيعة النظام الضريبي، ففي النظم الضريبية التي تأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل يتم توحيد جميع الدخول ضمن إقرار سنوي واحد<sup>(2)</sup>، أما النظم التي تأخذ بالضرائب النوعية فهناك إقرار ضريبي خاص بكل ضريبة<sup>(3)</sup>. و يعرف جانب من الفقه الإقرار الضريبي على أنه: " اعتراف مكتوب و موقع عليه من قبل المكلف أو وكيله، موضحاً فيه إجمالي إيرادات المكلف الضريبية، و مصروفاته و صافي إيراده المتحقق من مزاولة نشاطه، و الربح و الخسارة خلال السنة المالية المنتهية"<sup>(4)</sup>.

ووفق قاموس Cambridge<sup>(5)</sup> يعرف الإقرار الضريبي باسم (tax declaration) أي التصريح الضريبي ويقصد به "المعلومات المقدمة عن الدخل الذي يكسبه شخص ما للسلطات المالية كل عام مرة وذلك لتستطيع حساب الضريبة المفروضة عليه". فالإقرار الضريبي طبقاً للتعريفات السابقة مع اختلاف ألفاظها و بعض عناصرها يفيد بقيام المكلف أو وكيله بالإفصاح عن معلومات نشاطه الذي يفرض عليه القانون أداء ضريبة معينة على النحو الذي يكمن معه معرفة الوعاء الضريبي، و من ثم تحديد الضريبة المستحقة الدفع، و تقديم هذه المعلومات في صورة إقرار مكتوب و تسليمه للجهة المعنية بتحصيل الضرائب بالوسائل المحددة قانوناً، و غالباً ما تكون في صورة نموذج معد من قبل الجهة التي يناط بها تحصيل الضرائب، و يتعين على الخاضع للضريبة أو وكيله تعبئة هذا النموذج الذي غالباً ما يتطلب الإدلاء بالمعلومات و البيانات الخاصة بالخاضع للضريبة، و إرفاق المستندات و الوثائق التي تساهم في جملتها بتحديد الضريبة المستحقة الدفع خلال الفترة الضريبية المعنية.

وفي ظل التطور التكنولوجي تمضي كثير من الدول قدماً نحو رقمنة التقارير والإقرارات الضريبية، حيث توفر الرقمنة قدراً أكبر من شفافية البيانات مما يسهم في زيادة الإيرادات الضريبية وفق أحدث الدراسات<sup>(6)</sup>، لذلك نلاحظ أن الكثير من الدول طبقت أتمتة الإقرارات الضريبية كما في السعودية والأردن<sup>(7)</sup> والإمارات وكذلك مصر التي طبقت تقديم الإقرارات الضريبية إلكترونياً بدءاً من عام 2021<sup>(8)</sup>، وهذا يعني مزيداً من الشفافية وسرعة في جباية الضرائب في تلك الدول<sup>(9)</sup>.



وسنتناول فيما يأتي مواعيد تقديم الإقرارات الضريبية ومضامينها في كل من دولة الإمارات وجمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية .

### الفرع الأول

#### The first breach

محل الإقرارات الضريبية ومواعيد تقديمها في التشريع الإماراتي

#### The status of tax returns and the dates for submitting them in UAE legislation

أولاً- محل الإقرارات الضريبية :

في ظل التشريع الإماراتي، حيث كان الاعتماد على الضرائب غير المباشرة ، نلاحظ أن المشرع عرف الإقرار الضريبي بشكل عام وفق قانون الإجراءات الضريبية بأنه : " المعلومات والبيانات المحددة لغايات الضريبة التي يقدمها الخاضع للضريبة وفقاً للنموذج المعد من الهيئة، بما فيها المرفقات والجدول المرتبطة بها"<sup>(10)</sup>.

وعلى ذلك فإن الإقرار الضريبي يتضمن بيانات و تفاصيل معينة تساهم في تحديد الضريبة المستحقة الدفع للدولة، و قد تختلف هذه البيانات و التفاصيل باختلاف نوع الضريبة محل الإقرار الضريبي، إن كانت ضريبة على القيمة المضافة<sup>(11)</sup> أو ضريبة انتقائية<sup>(12)</sup>، أو ضريبة دخل.... الخ، و قد أصدرت الهيئة الاتحادية للضرائب العديد من الأدلة الاسترشادية التي تساعد الخاضع للضريبة في فهم آلية تقديم الإقرارات الضريبية وغيرها من المعاملات الأخرى المتعلقة بالضرائب كافة.

**1- على مستوى الضريبة على القيمة المضافة :** يجب أن يشتمل الإقرار الضريبي على التفاصيل التي يجوز أن تطلبها الهيئة بالإضافة إلى البيانات التالية على الأقل:

أ. اسم و عنوان المسجل ورقم التسجيل الضريبي الخاص به.

ب. الفترة الضريبية التي يتعلق الإقرار الضريبي بها.

ج. تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.

د. قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة التي قام بها الشخص في الفترة الضريبية و ضريبة المخرجات التي تم فرضها.

هـ. قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر التي قام بها الشخص في الفترة الضريبية.

و. قيمة التوريدات المعفاة من الضريبة التي قام بها الشخص في الفترة الضريبية.

ز. قيمة أية توريدات خاضعة لأحكام البندين (1) و(3) من المادة (48) من المرسوم بقانون.

ح. قيمة المصروفات التي تم تحملها ويرغب الشخص باسترداد ضريبة المدخلات المتعلقة بها ومبلغ الضريبة القابلة للاسترداد. ط. إجمالي قيمة الضريبة المستحقة والضريبة القابلة للاسترداد للفترة الضريبية. ي. الضريبة المستحقة للدفع للفترة الضريبية

و فيما يتعلق بالمشتريات و المدخلات الأخرى، يتعين على الخاضع لتقديم تقرير عن الآتي<sup>(13)</sup>:

➤ المشتريات و النفقات الخاضعة للنسبة الأساسية لضريبة القيمة المضافة، و التي يرغب الخاضع للضريبة استرداد ضريبة القيمة المضافة عنها.

➤ التوريدات الخاضعة لألية الاحتساب العكسي، و التي يرغب الخاضع للضريبة استرداد ضريبة المدخلات عنها.

و بعد ذلك يتم خصم ضريبة المدخلات القابلة للاسترداد من قبل الخاضع للضريبة من الضريبة التي تم دفعها من قبله ليكون الناتج هو صافي ضريبة القيمة المضافة المستحقة للهيئة، أو المستردة منها.

و على المكلف تقديم كافة السجلات المحاسبية و الدفاتر التجارية، حيث أوجب المشرع مسكها، و عرفها بأنها تتضمن قيود المدفوعات و المقبوضات و المشتريات و المبيعات و الإيرادات و المصروفات و أي أعمال و أي أمور مفروضة بموجب القانون الضريبي، أو أي قانون آخر معمول به.

و يعد كل إقرار ضريبي غير مكتمل يتم تسليمه للهيئة غير مقبول من قبلها إذا لم يتضمن البيانات الأساسية التي يحددها القانون، و يعد كل خاضع للضريبة مسؤولاً عن صحة ما ورد من معلومات و بيانات في الإقرار الضريبي و أية مراسلات من قبله مع الهيئة<sup>(14)</sup>.

**2- أما بالنسبة للضريبة الانتقائية:** و التي تعد أيضاً ضريبة غير مباشرة تفرضها دولة الإمارات على استهلاك بعض السلع الانتقائية لأغراض صحية أو اجتماعية أو اقتصادية ، فقد نصت اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة الانتقائية على أنه يتوجب على الخاضع للضريبة تسليم إقرارات بالشكل و الوسائل الذي تحددها الهيئة بشأن الآتي<sup>(15)</sup>:

- تفاصيل السلع الانتقائية التي سيتم استيرادها .
- تفاصيل السلع الانتقائية التي تم إنتاجها في الدولة .
- تفاصيل السلع الانتقائية التي يتم نقلها من منطقة محددة وذلك في مواعيد تحددها الهيئة.

### ثانياً- مواعيد تقديم الإقرار الضريبي:

يجب على الخاضع للضريبة تقديم إقراراته الضريبية للهيئة عن كل فترة ضريبية، و ضمن المهل و الإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية، و قد عرف المشرع الإماراتي

الفترة الضريبية بأنها<sup>(16)</sup> "المدة الزمنية المحددة في القانون الضريبي التي يجب احتساب الضريبة المستحقة عنها" وسنقوم باستعراضها فيما يلي.

1- حددت هذه المدد بموجب اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة على النحو الآتي :

- يجب تسليم الإقرار الضريبي لهيئة الضرائب الاتحادية في موعد لا يتجاوز اليوم الثامن والعشرين بعد انتهاء الفترة الضريبية المعنية أو في أي تاريخ لاحق تحدده الهيئة<sup>(17)</sup>.  
وتم تحديد الفترة الضريبية الأساسية التي تطبق على الخاضع للضريبة ثلاثة أشهر ميلادية تنتهي في التاريخ الذي تحدده الهيئة، ويكون للهيئة استثناءً تحديد فترة ضريبية أقصر أو أطول لشخص أو فئة من الأشخاص، وذلك في حال تبين للهيئة بأن الفترة الضريبية الأساسية غير ضرورية، وأن التعديل ذا فائدة لتقليل مخاطر التهرب الضريبي من ناحية، ولتمكين الهيئة من تحسين مراقبة الامتثال للمكلفين بالضريبة ، وكذلك خفض العبء الإداري على الهيئة أو أعباء الامتثال على الشخص أو فئة من الأشخاص<sup>(18)</sup> .  
- على الشخص الذي تم إلغاء تسجيله أن يقدم إقراراً ضريبياً نهائياً عن آخر فترة كان مسجلاً فيها<sup>(19)</sup>.

- على خاضع للضريبة سداد الضريبة المستحقة في تاريخ لا يتجاوز اليوم الثامن والعشرين بعد انتهاء الفترة الضريبية المعنية أو في أي تاريخ تحدده الهيئة .  
2- أما بالنسبة للضريبة الانتقائية، فقد حددت الفترة الضريبية وفق اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة الانتقائية بأنها شهر ميلادي ، ويمكن للهيئة تحديد أول فترة ضريبية للخاضع للضريبة بعد تسجيله بمدة أطول من الفترة الضريبية السابقة ، كما يحق للهيئة توجيه الخاضع للضريبة بتقديم إقرارات ضريبية عن فترات ضريبية أطول أو الموافقة على طلبه بذلك بالشكل والوسيلة اللتان تحددهما الهيئة<sup>(20)</sup>.

وطبعاً تقديم الإقرار الضريبي لا يمنع من قيام الهيئة الاتحادية للضرائب من القيام بالتدقيق الضريبي لتتأكد من التزام الخاضع للضريبة بالأحكام الواردة في القانون ، على أن تبلغه بذلك قبل ( 10 ) أيام عمل على الأقل قبل القيام بعملية التدقيق الضريبي باستثناء الحالات التي نص عليها القانون والتي تبيح للهيئة التدقيق دون هذا التبليغ<sup>(21)</sup>.

## الفرع الثاني

### The second branch

#### محل الإقرار الضريبي ومواعيد تقديمه في التشريع المصري

#### The location of the tax return and the dates for submitting it in Egyptian legislation

أولاً- محل الإقرار الضريبي: عرف المشرع المصري الإقرار الضريبي في المادة (1) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري بأنه: " النموذج أو البيان الذي يحل

محله، و الذي يتضمن جميع المعلومات و البيانات المحددة لأغراض ربط الضريبة، عن فترة ضريبية معينة<sup>(22)</sup>، وقد يكون المشرع المصري أكثر دقة في تعريفه للإقرار الضريبي من المشرع الإماراتي ، فالغاية من الإقرار هو ربط الضريبة، وهذه الجملة أكثر دقة من جملة (لغايات الضريبة) التي تبدو فضفاضة ولا تفي بالغرض، أضف أن المشرع المصري شمل التعريف ما يشير للفترة الضريبية التي يتناولها الإقرار، بخلاف المشرع الإماراتي الذي خلا تعريفه ذلك رغم أنه عرف الفترة الضريبية في سياق القانون .

كما عرف المشرع المصري الفترة الضريبية<sup>(23)</sup> بأنها المدة الزمنية المحددة التي يقدم عنها الإقرار الضريبي وفقاً للقانون الضريبي .

#### ثانياً- مواعيد تقديم الإقرارات الضريبية:

هناك عدة مواعيد نص عليها المشرع المصري لتقديم الإقرارات الضريبية، وذلك حسب الضريبة المفروضة، وذلك على النحو التالي<sup>(24)</sup> :

#### - إقرارات شهرية :

حيث يتوجب على كل مكلف أن يقدم للمأمورية المختصة إقراراً شهرياً عن الضريبة على القيمة المضافة، وضريبة الجداول المستحقة أو إحداها، بحسب الأحوال ، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهر التالي لانتهاؤ الفترة الضريبية . كما يجب على المكلف تقديم الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة الجداول خلال الفترة الضريبية .

ويجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه بالنسبة للمصدرين أو المستوردين أو مؤدى الخدمات الذين يقومون بالتصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة مرة واحدة أو مرتين في السنة الموافقة على الاكتفاء بتقديم الإقرار عن الشهر الذي تتم فيه عملية التصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة، إذا ما اقترنت بواقعة بيع خلال هذه الفترة أو سداد مقابل تأدية الخدمة في الفترة ذاتها ، دون حاجة إلى تقديم إقرار شهري .

#### - إقرارات ربع سنوية تخص الضريبة على المرتبات، و سنوية تخص الضريبة على الدخل.

ويتم تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد الآتية<sup>(25)</sup>:

◆ قبل أول أبريل من كل سنة تالية لانتهاؤ الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين .

◆ قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية. ويلتزم الممول بتقديم الإقرار عن فترات إعفائه من الضريبة ويعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطاراً بمزاولة النشاط .

❖ وهناك مواعيد خاصة لتقديم الإقرارات كما في حالة وفاة الممول أو المكلف خلال الفترة الضريبية، يجب على الورثة أو وصى التركة أو المصفي، بحسب الأحوال، أن يقدم الإقرار الضريبي عن الفترة أو الفترات السابقة التي لم يحل ميعاد تقديم إقراراتها حتى تاريخ الوفاة، وذلك خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ، وأن تؤدي الضريبة المستحقة على الممول أو المكلف من مال التركة.

وعلى الممول أو المكلف الذي تنقطع إقامته بمصر أن يقدم الإقرار الضريبي قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته.

وعلى الممول الذي يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توقعاً كلياً أن يقدم الإقرار الضريبي خلال سنتين يوماً من تاريخ التوقف.

كما أن على الممول المتنازل في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة، أن يتقدم خلال سنتين يوماً من تاريخ التنازل بإقرار مستقل، مبيئاً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها، مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل.

وفي جميع الأحوال، يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه، بعد استنزال الضرائب المخصومة أو المحصلة والدفعات المقدمة والعائد المستحق عليها إن وجد، وفي حال زيادة الضرائب المخصومة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة في تسوية المستحقات الضريبية السابقة، فإن لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابةً استخدام هذه الزيادة لسداد أي مستحقات ضريبية في المستقبل.

### الفرع الثالث

#### The third branch

محل الإقرار الضريبي ومواعيد تقديمه في التشريع السعودي

#### The location of the tax return and the dates for submitting it in Saudi legislation

أولاً- محل الإقرار الضريبي :

يتوجب على جميع المنشآت الخاضعة لضريبة القيمة المضافة تقديم إقرار ضريبي لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وهو مستند رسمي يتضمن جميع المعلومات المتعلقة بالمبيعات والمشتريات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة، وتقدمه المنشآت لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك في الفترة الضريبية التي تعرف بأنها فترة زمنية تحددتها هيئة الزكاة والضريبة والجمارك تحسب وتدفع فيها الضريبة المستحقة.

و يجب على الشخص الخاضع للضريبة أو من ينوب عنه، أن يقدم إقراره الضريبي إلى الهيئة في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية الفترة الضريبية التي يتعلق بها الإقرار الضريبي ، ويقوم بإجراء تقييم للضريبة عن تلك الفترة الضريبية ، ويعد هذا الإقرار الضريبي إقراراً تقديرياً.

وللهيئة أن تطلب في النموذج المعتمد من قبلها الإفصاح عن المعلومات الآتية المتعلقة بالفترة الضريبية ذات الصلة<sup>(1)</sup>:

(أ) القيمة الإجمالية لجميع توريدات السلع والخدمات الخاضعة للنسبة الأساسية ونسبة الصفر التي قام بها الشخص الخاضع للضريبة وإجمالي ضريبة المخرجات للتوريدات.

(ب) القيمة الإجمالية لجميع السلع والخدمات التي تم توريدها إلى الشخص الخاضع للضريبة وإجمالي ضريبة المدخلات المخصومة.

(ج) القيمة الإجمالية لجميع التوريدات المفترضة من السلع والخدمات .

(د) القيمة الإجمالية لجميع توريدات السلع والخدمات إلى الشخص الخاضع للضريبة متى كانت الضريبة مستحقة على الشخص الخاضع للضريبة وفقاً لآلية الاحتساب العكسي.

(هـ) القيمة الإجمالية للتوريدات البنينة التي قام بها الشخص الخاضع للضريبة.

(و) القيمة الإجمالية للضريبة المستحقة على الواردات التي أقر بها الشخص الخاضع للضريبة في إقراره الضريبي، وإجمالي ضريبة المدخلات المتعلقة بجميع وارداته من السلع التي قام بها.

(ذ) إجمالي قيمة التوريدات المعفاة التي قام بها الشخص الخاضع للضريبة.

(ج) قيمة أي توريدات أخرى قام بها الشخص الخاضع للضريبة.

(ط) قيمة أي تعديلات أجريت على ضريبة المدخلات وفقاً للمادتين الحادية والخمسين والثانية والخمسين من هذه اللائحة خلال تلك الفترة الضريبية.

(ي) أي تصحيح أجري على الإقرارات الضريبية السابقة عبر هذا الإقرار الضريبي في حال تبين للشخص الخاضع للضريبة وجود خطأ أو عدم صحة في إقراره الضريبي ينتج عنه زيادة في مبلغ الضريبة المستحقة السابق الإقرار عنها للهيئة ، فإنه يجوز له أن يكون في أي وقت بتصحيح هذا الخطأ في أي إقرار ضريبي لاحق لتاريخ اكتشاف الخطأ على أن لا يكون قد مضى خمس سنوات من نهاية السنة التقويمية التي تقع فيها الفترة الضريبية .

ثانياً- موعد تقديم الإقرارات الضريبية: تقدم المنشآت الخاضعة لضريبة القيمة المضافة والتي تزيد مبيعاتها السنوية عن 40 مليون ريال إقرار ضريبة القيمة المضافة بشكل شهري، وتحدد الفترة الضريبية للأشخاص الخاضعين للضريبة بمدة ثلاثة أشهر<sup>(27)</sup>.

ويجب تقديم الإقرار الضريبي وسداد صافي الضريبة المستحقة متوجبة السداد، في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر التالي لنهاية الفترة الضريبية التي يتعلق بها مبلغ صافي الضريبة<sup>(28)</sup>. وفي كل الأحوال للهيئة إصدار تقييم للضريبة عن تلك الفترة الضريبية بناءً على أفضل تقدير تقدير للضريبة المستحقة بشكل صحيح عن الفترة الضريبية ذات الصلة في الحالات التي يكون فيها الخاضع للضريبة قد تعذر عليه تقديم الإقرار الضريبي مع بقاء الشخص الخاضع للضريبة ملزماً بتقديم الإقرار الضريبي الحال .

ويتضمن الرسم البياني أدناه نظرة عامة على تواريخ تقديم الإقرار الضريبي وسداد صافي الضريبة المستحقة إلى الهيئة.

تواريخ الفترة الضريبية	استحقاق الإقرار والدفع	تواريخ الفترة الضريبية	استحقاق الإقرار والدفع
31-1 يناير	28 فبراير	31-1 يوليو	31 أغسطس
28-1 فبراير	31 مارس	31-1 أغسطس	30 سبتمبر
31-1 مارس	30 أبريل	30-1 سبتمبر	31 أكتوبر
30-1 أبريل	31 مايو	31-1 أكتوبر	30 نوفمبر
31-1 مايو	30 يونيو	30-1 نوفمبر	31 ديسمبر
30-1 يونيو	31 يوليو	31-1 ديسمبر	31 يناير

المصدر: الدليل الإرشادي الخاص بالفحص والتقييم والتصحيح والاعتراض على قرارات الهيئة، 2021

أما المنشآت التي تقل مبيعاتها السنوية عن 40 مليون ريال فيقدم الإقرار الضريبي كل ثلاثة أشهر وفق الجدول الآتي:

تواريخ الفترة الضريبية	استحقاق الإقرار والدفع	تواريخ الفترة الضريبية	استحقاق الإقرار والدفع
1 يناير - 31 مارس	30 أبريل	1 يوليو - 30 سبتمبر	31 أكتوبر
1 أبريل - 30 يونيو	31 يوليو	31 أكتوبر - 31 ديسمبر	31 يناير

المصدر: الدليل الإرشادي الخاص بالفحص والتقييم والتصحيح والاعتراض على قرارات الهيئة، 2021

وفق ما سبق لاحظنا أن المشرع قد نص في كل من التشريع الإماراتي والمصري والسعودي على المعلومات المتضمنة بالإقرارات الضريبية، والمدد التي يجب أن تقدم خلالها، وهذا ما سيؤثر حتماً في موضوع تقديم التصحيحات بشأنها، ومدد تقديم هذه التصحيحات وفق ما سنرى في المطلب المتعلق بشروط التصريح الطوعي لذلك وجب التنويه لها في هذا المطلب .

### المطلب الثاني

#### The second requirement

#### تصحيح التقييم الضريبي

#### Correction of tax assessment

سنتعرف فيما يلي على مفهوم التقييم الضريبي وحالاته في كل من التشريع الإماراتي والمصري والسعودي .

### الفرع الأول

#### The first branch

#### التقييم الضريبي وفق التشريع الإماراتي

#### Tax assessment according to UAE legislation

يعرف التقييم الضريبي وفق اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية في دولة الإمارات<sup>(29)</sup> بأنه " قرار صادر عن الهيئة يتعلق بالضريبة المستحقة الدفع أو الضريبة القابلة للاسترداد" . وقد نصت المادة (23) من القانون الاتحادي رقم 28 لعام 2022 على أنه : " على الهيئة الاتحادية للضرائب إصدار تقييم ضريبي لتحديد قيمة الضريبة المستحقة الدفع أو الضريبة القابلة للاسترداد وأي أمور أخرى يحددها القانون الضريبي أو اللائحة التنفيذية وتبليغه لدافع الضريبة خلال خلال ( 10 ) أيام عمل من تاريخ إصداره في الحالات الآتية :



- 1- عدم قيام الخاضع للضريبة بالتقدم بالتسجيل خلال المهلة المحددة في القانون الضريبي
  - 2- عدم قيام المسجل بتقديم الإقرار الضريبي خلال المهلة المحددة في القانون الضريبي.
  - 3- عدم قيام المسجل باحتساب الضريبة نيابة عن شخص آخر عندما يكون ملزماً بذلك وفقاً للقانون الضريبي .
  - 4- عدم قيام المسجل بسداد الضريبة المبينة أنها الضريبة المستحقة الدفع في الإقرار الضريبي الذي تم تقديمه خلال المدة المحددة بالقانون الضريبي .
  - 5- قيام الخاضع للضريبة بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح.
  - 6- إذا كان هناك نقص في الضريبة المستحقة الدفع نتيجة تهرب الشخص من الضريبة أو نتيجة تهرب ضريبي كان متواطئاً فيه .
  - 7- أي حالات أخرى بموجب القانون الضريبي .
- وإذا تعذر تحديد المبلغ الفعلي للضريبة المستحقة أو صحة الإقرار الضريبي، للهيئة إصدار تقييم ضريبي بطريقة تقديرية لتقييم الضريبة المستحقة الدفع والضريبة القابلة للاسترداد، وفي هذه الحالة تقوم الهيئة بتعديل التقييم الضريبي التقديري الصادر بموجب هذه المادة إذا ظهرت معلومات جديدة تؤثر على موضوع التقييم الضريبي ، وتبلغ الشخص المعني بهذه التعديلات خلال ( 10 ) أيام عمل من تاريخ التعديل.
- وتحدد اللائحة التنفيذية<sup>(30)</sup> لهذا القانون المعلومات أو البيانات التي يجب أن يتضمنها التقييم الضريبي<sup>(31)</sup> .
- كما نلاحظ فإن حالات اللجوء للتقييم الضريبي وفق التشريع الإماراتي تبدو كأنها أداة تستخدمها الهيئة الاتحادية للضرائب عندما يقصر المكلف في أداء التزاماته القانونية ، لذلك كيف يفتح القانون مجالاً للمكلف ليقدم طلباً لتصحيح هذا التقييم، ولا سيما أن هناك مادة أضيفت في هذا الخصوص بموجب تعديل قانون الاجراءات الضريبية لعام 2022 نصت على أنه<sup>(32)</sup> " .... يجوز لأي شخص التقدم إلى الهيئة بطلب لمراجعة التقييم الضريبي الصادر بشأنه أو جزء منه وأي غرامات إدارية مرتبطة به، ويجب أن يكون هذا الطلب مسبباً، وأن يتم تقديمه خلال أربعين يوم عمل من تاريخ تبليغ الشخص بالتقييم الضريبي والغرامات الإدارية المرتبطة ، وتقوم الهيئة بمراجعة الطلب المقدم ويتم البت فيه بقرار خلال أربعين يوم عمل من تاريخ استلام الطلب المذكور، ويبلغ مقدم الطلب بالقرار خلال خمسة أيام عمل من تاريخ صدور القرار.
- ويحق للشخص التقدم بطلب إعادة نظر في هذا القرار خلال أربعين يوم عمل من تاريخ تبليغ الشخص بالقرار السابق أو من تاريخ انتهاء المهلة التي يجب على الهيئة خلالها

إصدار قرار بشأن الطلب ويبلغ مقدم الطلب به . وبرأينا طالما المشرع فتح باب الإعتراض للمكلف وعلى درجتين فلا داعي لفتح باب التصريح الطوعي في هذه الحالة كما فعل المشرع السعودي وفق ما سنراه فيما بعد.

## الفرع الثاني

### The second branch

#### التقييم الضريبي وفق التشريع السعودي

#### Tax assessment according to Saudi legislation

نصت المادة ( 26 ) من نظام ضريبة القيمة المضافة في السعودية<sup>(33)</sup> على أنه:  
1- للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه .

2- للهيئة إجراء تقييم ضريبي جديد يعدل تقيماً سابقاً لها .

3- على الهيئة إبلاغ الخاضع للضريبة بالتقييم الضريبي الصادر عنها وفقاً لهذه المادة .

4- تحدد اللائحة المدد والإجراءات اللازمة لإجراء التقييم الضريبي، وإجراءات الاعتراض عليه، ووسائل إبلاغ الخاضع للضريبة به، وآليات تقديمه بطلب تصحيحه.

وفق اللائحة التنفيذية نصت المادة ( 62 ) منها على أنه: " للهيئة إصدار تقييم بناء على أفضل تقدير للضريبة المستحقة بشكل صحيح عن الفترة الضريبية ذات الصلة في الحالات التي يكون فيها الشخص الخاضع للضريبة قد تعذر عليه تقديم الإقرار الضريبي مع بقاء الشخص الخاضع للضريبة ملزماً بتقديم الإقرار الضريبي الحال" .

كما نصت المادة ( 64 ) من اللائحة على أنه " للهيئة إصدار تقيماً للالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره، و يجب أن يبين التقييم على الأقل صافي الضريبة المستحقة وتاريخ استحقاق السداد وأساس احتساب التقييم، كما يجب أن يتضمن التقييم إشعار الشخص الخاضع للضريبة بحقه في استئناف التقييم" .

ويجب على الهيئة ألا تصدر أو تعدل تقيماً فيما يتعلق بأي فترة ضريبية بعد انقضاء خمس (5) سنوات من انتهاء السنة التقويمية ذات الصلة بالفترة الضريبية ما عدا الحالات التي تجرى فيها معاملات بقصد مخالفة أحكام النظام وهذه اللائحة، أو إذا لم يلتزم الشخص الخاضع للضريبة بالتسجيل فإنه يجوز للهيئة إصدار أو تعديل التقييمات لمدة عشرين (20) سنة من نهاية السنة التقويمية التي تقع فيها الفترة الضريبية.

ويجوز سحب التقييم الذي أصدرته الهيئة نتيجة عدم تقديم الشخص الخاضع للضريبة لإقراره الضريبي، إذا قدم الشخص الخاضع للضريبة أو من ينوب عنه إقراراً ضريبياً مكتملاً عن ذات الفترة الضريبية.

مما سبق نلاحظ أن للهيئة إصدار تقييم ضريبي بناء على أفضل تقدير للضريبة المستحقة بشكل صحيح عن الفترة الضريبية ذات الصلة في الحالات التي يكون فيها الشخص الخاضع للضريبة قد تعذر عليه تقديم الإقرار الضريبي مع بقاء الشخص الخاضع للضريبة ملزماً بتقديم الإقرار الضريبي الحال<sup>(34)</sup>، وقد يكون التقييم نتيجة عدم اقتناع الهيئة بما جاء في الإقرار الضريبي ، وفتحت باب الاعتراض على هذا التقييم تحت مسمى ( استئناف التقييم الضريبي)، ولم نر ما يشعر بفتح باب التصريح الطوعي بشأن هذا التقييم من خلال استعراضنا للائحة التنفيذية التي أولاها القانون مهمة تحديد كافة الأحكام المتعلقة به .

### الفرع الثالث

#### The third branch

#### التقييم الضريبي في التشريع المصري

#### Tax assessment in Egyptian legislation

نصت المادة (40) من قانون الإجراءات الضريبية<sup>(35)</sup> على أنه يقع عبء الإثبات على الممول أو المكلف في عدة حالات منها :

1- قيام المصلحة بإجراء ربط تقديري للضريبة إذا ما تبين أن البيانات المقدمة من الممول وتم الربط على أساسها غير صحيحة ، أو لم يقدم البيانات المقررة قانوناً في الحالات التي يجوز لها فيها ذلك وفقاً لهذا القانون .

2- قيام الممول أو المكلف بتصحيح خطأ في إقراره الضريبي .  
وعلى ذلك نرى أنه يمكن للإدارة الضريبية اللجوء لربط تقديري من قبلها للضريبة في حالتين، وهما قيام المكلف بتقديم بيانات غير صحيحة ، أو عدم تقديمه للبيانات المطلوبة منه قانوناً ، ويقع على المكلف عبء إثبات عكس ما جاء في هذا الربط.  
ولا يجوز للمصلحة إجراء تقدير أو تعديل للضريبة إلا خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون المدة ست سنوات في حالات التهرب<sup>(36)</sup>.

وختاماً ومن خلال استعراضنا لآلية التقييم الضريبي وأسبابه ندرك تماماً أن السبب الجوهري لهذا التقدير من قبل الإدارة الضريبية لوعاء الضريبة في كل من التشريعات الإماراتية والسعودية والمصرية هو تقصير الخاضع للضريبة بالتزاماته بتقديم الإقرارات الضريبية، أو إذا لم تفتنع الإدارة الضريبية بما جاء في الإقرارات الضريبية ، أضف لحالات نص عليها المشرع الإماراتي والسعودي كحالة كعدم التسجيل الضريبي وحالات أخرى .

ولكن اختلفت آلية التعامل مع هذه التقييمات ما بين تلك التشريعات، حيث نص المشرع الإماراتي على إمكانية التقدم بطلب مراجعة التقييم الضريبي أمام الهيئة الاتحادية للضرائب خلال أربعين يوماً من تاريخ تبليغ الشخص بالتقييم الضريبي والغرامات الإدارية المرتبطة به، كذلك جعل له الحق في تقديم إعتراض أمام الهيئة الاتحادية للضرائب خلال (40) أربعين يوماً من تاريخ تبليغه القرار الصادر بشأن طلب المراجعة السابق، كذلك منحه الحق في الطعن بقرار الهيئة هذا أمام لجان فض المنازعات الضريبية خلال أربعين يوماً من تاريخ تبليغه قرار الهيئة<sup>(37)</sup>، أضف لحالة التصريح الطوعي، ونرى هنا أن المشرع منح المكلف حقوقاً أكثر مما منحه لمن تقدم بإقرار ضريبي بشكل أصولي، وهذا يعد برأي ثغرة قانونية طالت التشريع الإماراتي، حيث يحق للمتقدم بإقرار ضريبي الإعتراض على مرحلتين، أمام الهيئة الاتحادية للضرائب، وأمام لجان فض المنازعات، وتقديم تصريح طوعي بشأنها. أما من جرى التقييم الضريبي بشأنه فله الاعتراض على ثلاث مراحل أضف لموضوع التصريح الطوعي. أما المشرع السعودي الذي لم ينص على إمكانية التقدم بطلب تصحيح للتقييم الضريبي وإنما يحق للخاضع للضريبة تقديم إقراره الضريبي مكتملاً والذي بموجبه يسحب التقييم الذي أصدرته الهيئة، كذلك له الحق في الاعتراض على ذلك التقييم الضريبي. كذلك المشرع المصري الذي أفسح مجالاً لإعتراض المكلف على ذلك التقييم بالتقدم بوسائل إثبات تدعم اعتراضه، مما يفهم منه أن كلاً من المشرعين المصري والسعودي لم ينصا على إمكانية تقديم طلب تصحيح كمرحلة سابقة للإعتراضات كما فعل المشرع الإماراتي، وأعتقد أن اتجاههم في هذا الخصوص هو الأقرب للمنطق، ولا سيما أن المكلف الذي لم يتقدم بإقراره الضريبي تفرض عليه غرامات ويعفى منها إذا تقدم بتصريح طوعي، بخلاف من تقدم بإقرار فيه خطأ ما

### المطلب الثالث

#### The third requirement

#### تصحيح طلب استرداد الضريبة

#### Correcting the tax refund request

سنتناول طلب التصحيح بالدراسة وحالات تقديمه ومن ثم آلية تصحيحه وفق الآتي.

## الفرع الأول

### The first branch

#### طلب الاسترداد في ظل التشريع الإماراتي

#### Refund request under UAE legislation

نص قانون الإجراءات الضريبية<sup>(38)</sup> على أنه يحق لدافع الضريبة تقديم طلب استرداد أي ضريبة قام بسدادها، وذلك إذا كان يحق له استردادها وفقاً للقانون ، وتبين أن المبلغ الذي قام بسداده تجاوز الضريبة المستحقة الدفع والغرامات الإدارية وفقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية ، وتقوم الهيئة بدراسة الطلب المقدم خلال عشرين يوم عمل من تاريخ طلب الاسترداد، وترد عليه بالموافقة أو الرفض . وإذا كان الرد بالموافقة فعليها رد المبلغ المطالب باسترداده للشخص خلال (5) خمسة أيام عمل ، أو إبلاغه بإجراء مقاصة بين المطلوب استرداده مع أي ضريبة أخرى أو غرامات إدارية مستحقة الدفع أو إبلاغ الشخص بتأجيل الرد إلى حين استلام أية إقرارات ضريبية حان موعد تسليمها للهيئة ولم يتم استلامها، ويكون المبلغ الفائض في هذه الحال متى وجد قابلاً للرد<sup>(39)</sup>.

أما عن التصريح الطوعي بشأن طلب الاسترداد<sup>(40)</sup> فيحق لدافع الضريبة إذا تبين له أن طلب استرداد الضريبة المقدم للهيئة غير صحيح ، مما أدى إلى احتساب مبلغ الاسترداد الذي كان يحق له استرداده وفقاً للقانون الضريبي بأكثر مما يجب ، فعليه تقديم تصريح طوعي .

أما إذا كان مبلغ الاسترداد الذي كان يحق له استرداده بأقل مما يجب فيجوز تقديم تصريح طوعي بشأنه. والإشكالية في هذا الصدد لا تتعلق بموضوع إمكانية تصحيح طلب الاسترداد من عدمه، إنما تثور بشأن الغرامات المفروضة على من يتقدم بهذا التصريح كما سنشرح في المطلب الثاني من هذا البحث .

## الفرع الثاني

### The second branch

#### طلب الاسترداد في ظل التشريع المصري

#### Request for refund under Egyptian legislation

نصت المادة (53) من قانون الإجراءات الضريبية على أنه " تلتزم المصلحة برد الضريبة السابق سدادها لها، وذلك في الحالات المنصوص عليها في القانون الضريبي ، على أن يتم الرد خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديم طلب الاسترداد مستوفياً المستندات اللازمة للرد قانوناً، وإلا استحق عليها مقابل تأخير يحسب على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ

استحقاق رد الضريبة ، مضافاً إليه 2٪ مع استبعاد كسور الشهر والجنيه ، وذلك كله وفقاً للضوابط والأحكام التي يصدر بها قرار من الوزير" ، إلا إذا تقدم الممول أو المكلف بإقرار معدل متضمناً ضريبة أقل من الضريبة الواردة بالإقرار الأصلي، فلا يحق له استرداد أو تسوية فرق الضريبة إلا بعد مراجعة المصلحة وتأكيدا من صحة الاسترداد أو التسوية ، وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ تقديمه طلب الاسترداد أو التسوية(41). ولم ينص المشرع المصري على إمكانية تقديم تصريح طوعي بشأن طلب الاسترداد كما فعل المشرع الإماراتي.

### الفرع الثالث - طلب الاسترداد في ظل التشريع السعودي:

نص المشرع السعودي في قانون الدخل على أنه يجوز للمكلف طلب استرداد أي مبالغ مسددة بالزيادة في أي وقت خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة ، ويحق له استرداد مبلغه الزائد وتعويض مقداره واحد بالمئة منه عن كل ثلاثين يوماً تبدأ بعد مضي ثلاثين يوماً على مطالبته وتستمر إلى حين استلامه هذا المبلغ (42). كما نص في المادة التاسعة والستون من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة على أنه للشخص الخاضع للضريبة المطالبة برد مبلغ الضريبة المسددة بالزيادة، وفقاً للشروط والأحكام المنصوص عليها في هذه المادة، وذلك في أي الحالات التالية:

1. عند تقديم إقرار ضريبي عن فترة ضريبية يكون فيها صافي الضريبة المستحقة رصيذاً دائماً لصالح الشخص الخاضع للضريبة.
  2. عند قيام الشخص الخاضع للضريبة بسداد مبلغ زائد عن مبلغ الضريبة واجب السداد.
  3. عند وجود رصيد دائم لصالح الشخص الخاضع للضريبة يتعلق بضريبة القيمة المضافة.
- ويجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديم طلب إلى الهيئة باسترداد أي مبالغ سددها بالزيادة على المبالغ المقررة في الحالات المنصوص عليها سابقاً في تاريخ تقديم الإقرار، أو أي وقت آخر خلال خمس (5) سنوات من تاريخ نهاية السنة التقويمية التي حدث فيها أي من تلك الحالات.

ويجوز رفض طلب الاسترداد إذا كانت هناك أي إقرارات ضريبية واجبة التقديم ولم تقدم إلى الهيئة بعد. وتقوم الهيئة بمراجعة الطلب المقدم من الشخص الخاضع للضريبة ويجوز لها الموافقة على طلب الاسترداد أو رفضه كلياً أو جزئياً، كما يجوز لها طلب معلومات إضافية من الشخص الخاضع للضريبة من أجل التأكد من صحته، وعلى الهيئة عند الموافقة على الاسترداد كلياً أو جزئياً الانتهاء من إجراءات الاسترداد ورد المبلغ

خلال ستين (60) يوماً من تاريخ موافقتها على الطلب، عبر تحويل مصرفي لحساب الشخص الخاضع للضريبة.

كما يحق للهيئة إجراء مقاصة للمبلغ الزائد في الحساب الضريبي الخاص بالشخص الخاضع للضريبة مقابل أي ضريبة أو غرامة أو أي مبالغ أخرى مستحقة للهيئة. كما يجوز للهيئة احتجاج المبلغ إلى حين التوصل إلى تسوية بشأن أي تقييمات عالقة صادرة في حقه.

وبشأن طلبات التصحيح الطوعي فقد نص المشرع صراحة في اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة في المادة (4/63) منه على أنه " لا يجوز إجراء تصحيح مرتبط بأي مطالبة استرداد على أي إقرار ضريبي متعلق بفترة ضريبية بعد مضي خمس سنوات من نهاية السنة التقويمية التي تقع فيها تلك الفترة الضريبية ، وهذا يعني أنه يمكن تقديم تصحيح لطلبات الاسترداد خلال الخمس سنوات تلك .

من خلال ما سبق توصلنا أن المشرع الإماراتي قد توافق مع المشرع السعودي بشأن حالتي طلب التصريح الطوعي بشأن الإقرارات الضريبية وطلب استرداد الضريبة ، ولكنهما اختلفا بشأن التقييم الضريبي، حيث سمح المشرع الإماراتي بتقديم المكلف بطلب تصريح طوعي بشأنه أما المشرع السعودي فلم يفتح هذا المجال صراحةً، وإنما نص على أن قيام المكلف بتقديم إقراره الضريبي يترتب عليه سحب التقييم الضريبي.

وشاركهما المشرع المصري بحالة تقديم التصريح الطوعي بشأن تصحيح الإقرارات الضريبية فقط دوناً عن حالة طلب استرداد الضريبة والتقييم الضريبي .

ومما يحدّد لدى كل من المشرعين المصري والسعودي أنه فرض تعويض لصالح المكلف في حال تأخرت الإدارة الضريبية في رد الفارق المذكور في طلب الاسترداد وفق ما نص عليه القانون ، أما المشرع الإماراتي فلم ينص على ذلك ، وبرأيي حيداً لو حدّد المشرع الإماراتي مسلك كل من المشرعين المصري والسعودي لأنه أقرب للعدالة .

## المبحث الثاني

### The second topic

#### ضوابط التصريح الطوعي وآثاره

#### Controls of voluntary declaration and its effects

إن الإقرار الضريبي ( Tax declaration ) كمفهوم يختلف عن طلب التصريح الطوعي، فقد عرف المشرع الإماراتي الإقرار الضريبي بأنه " المعلومات والبيانات المحددة لغايات الضريبة التي يقدمها الخاضع للضريبة وفقاً للنموذج المعد من الهيئة " ، أما التصريح الطوعي فهو " نموذج معد من الهيئة يخطر بموجبه دافع الضريبة الهيئة عن أي خطأ أو سهو و ارد في الإقرار الضريبي أو في التقييم الضريبي أو طلب سترداد الضريبة وذلك وفقاً لأحكام القانون الضريبي "(43)، علماً أن الإجتهد القضائي في دولة الإمارات اعتبر أن التصريح الطوعي في حقيقة أمره ما هو إلا فرعاً للأصل وهو الإقرار الأساسي(44) وهذا ما يجعلنا نتوقف أمام حالة تقديم التصريح الطوعي في حالة التقييم الضريبي كما أسلفنا سابقاً.

وعلى ذلك سنقوم في هذا المطلب باستعراض مدى إلزامية التقدم بهذا التصريح والآثار المترتبة على تقديمه في كل من التشريعات المقارنة وذلك ضمن الفرعين الآتيين:

#### المطلب الأول- ضوابط التصريح الطوعي

#### المطلب الثاني- آثار التصريح الطوعي

## المطلب الأول

### The first requirement

#### ضوابط التصريح الطوعي(45)

#### Voluntary declaration controls

اختلفت هذه الضوابط ما بين التشريعات محل المقارنة ، لذلك سنبين مدى إلزامية التقدم بهذا التصريح في كل من الإمارات ومصر والسعودية، ومن ثم نتناول توقيت التقدم بطلب التصريح.

## الفرع الأول

### The first branch

#### ضوابط التصريح الطوعي وفق التشريع الإماراتي

#### Voluntary declaration controls according to UAE legislation

نص القانون الاتحادي للإجراءات الضريبية على أن التصريح الطوعي هو أحد الإلتزامات الضريبية للمكلف وذلك بموجب الباب الثاني منه ، كما نص في المادة العاشرة منه على وجود شكلين للتصريح الطوعي، تصريح إلزامي، وتصريح اختياري، وترك



أمر تحديد الأحكام التفصيلية المتعلقة بهذا التصريح لللائحة التنفيذية الصادرة في هذا الخصوص ، وهنا يثور تساؤل ما إذا كان التصريح الطوعي فعلاً التزام على عاتق المكلف؟ وإذا كان كذلك فلماذا سمي بالطوعي ؟ ولماذا عدّ أحياناً إلزامياً وأحياناً اختيارياً ؟ هذا يقودنا لدراسة الأحكام الخاصة بالإلزامية من عدمه ومدد تقديمه .  
**أولاً- مدى إلزامية تقديم التصريح الطوعي :** فرق المشرع الإماراتي في هذا المضمار بين حالتين: حالة التقديم الإلزامي لهذا التصريح، وحالات جوازية لهذا التقديم ، وسنناقشها تباعاً.

**1- التصريح الطوعي الإلزامي<sup>(46)</sup> :** نص قانون الإجراءات الضريبية على أنه يجب على الخاضع للضريبة تقديم تصريح طوعي في ثلاث حالات :

- إذا تبين للخاضع للضريبة أن الإقرار الضريبي المقدم من قبله للهيئة أو التقييم الضريبي الصادر من الهيئة غير صحيح مما أدى إلى احتساب الضريبة المستحقة الدفع وفقاً للقانون الضريبي بأقل مما يجب.

- إذا تبين للخاضع للضريبة أن طلب استرداد الضريبة المقدم من قبله للهيئة غير صحيح مما أدى إلى احتساب مبلغ الاسترداد الذي كان يحق له استرداده وفقاً للقانون الضريبي بأكثر مما يجب.

- إذا تبين لدافع الضريبة وجود خطأ أو سهو في الإقرار الضريبي المقدم للهيئة، دون أن يكون هناك فارق في مبلغ الضريبة المستحقة<sup>(47)</sup>.

يلاحظ هنا أن المشرع قد ألزم الخاضع للضريبة بتقديم التصريح الطوعي في الحالتين الأولى والثانية عندما يكون هذا التصريح لصالح الخزينة العامة، فميرر الإلزامية هنا الحفاظ على مصلحة الهيئة الاتحادية للضرائب، والحفاظ على أموال الدولة، ولا ندري سبب إلزاميته في الحالة الثالثة، فإن كان السبب هو تصحيح الخطأ الوارد في الإقرار فهذه العلة متوافرة في الحالات الجوازية، لذلك نرى أن تجمل هذه الحالة مع الحالات الجوازية ولاسيما أن الآثار متفاوتة ما بين التصريح الطوعي الإلزامي والجوازي كما سنرى فيما بعد.

**2- التصريح الطوعي الاختياري :** نص قانون الإجراءات الضريبية في المادة العاشرة منه على أنه يجوز للخاضع للضريبة تقديم تصريح طوعي في حالتين :

- إذا تبين للخاضع للضريبة أن الإقرار الضريبي المقدم للهيئة أو التقييم الضريبي الصادر من الهيئة غير صحيح مما أدى إلى احتساب الضريبة المستحقة الدفع وفقاً للقانون الضريبي بأكثر مما يجب .

- إذا تبين لدافع الضريبة أن طلب استرداد الضريبة المقدم للهيئة غير صحيح مما أدى إلى احتساب مبلغ الاسترداد الذي كان يحق له استرداده وفقاً للقانون الضريبي بأقل مما يجب.

فكما نلاحظ أن التصحيح جوازي هنا لأنه لمصلحة المكلف وليس لمصلحة الهيئة الاتحادية للضرائب.

وبرأينا كان يتوجب على المشرع تغيير هذا المصطلح أسوة بنشريات دول عديدة، فأغلب الدول استخدمت مصطلح تصحيح الإقرار الضريبي<sup>(48)</sup>، فالتصريح الطوعي يوحي أنه اختياري في كل الحالات وهذا غير صحيح كما رأينا. كذلك عدم إيراده في باب التزامات المكلف، وإنما تخصيص بند خاص به، لأن الالتزامات الضريبية ترتب عقوبات على المكلف في حال عدم الإلتزام بها، وهذا ما سنجده غير متوافر في كل حالات التصريح الطوعي ولا سيما في حالة التصريح الجوازي وفق ما سنراه فيما بعد.

#### ثانياً- آجال تقديم الصريح الطوعي:

تختلف آجال تقديم التصريح الطوعي حسب الفارق بين مبلغ الضريبة المستحق وذلك المصرح عنه في الإقرار الضريبي أو طلب الاسترداد أو في التقييم الضريبي، وكذلك تختلف ما بين التصريح الطوعي الإلزامي والتصريح الطوعي الاختياري، وذلك على النحو التالي<sup>(49)</sup>:

#### أ- حالة التصريح الطوعي الإلزامي:

- إذا تبين للخاضع للضريبة أن الإقرار الضريبي المقدم من قبله للهيئة أو التقييم الضريبي المرسل له من الهيئة غير صحيح، مما أدى إلى احتساب الضريبة المستحقة الدفع وفقاً للقانون الضريبي بأقل مما يجب بما يزيد عن (10.000) درهم، فعليه تقديم تصريح طوعي خلال (20) يوم عمل من تاريخ علمه بالخطأ.

- إذا تبين للخاضع للضريبة أن الإقرار الضريبي المقدم من قبله للهيئة أو التقييم الضريبي المرسل له من الهيئة غير صحيح، مما أدى إلى احتساب الضريبة المستحقة الدفع وفقاً للقانون الضريبي بأقل مما يجب بما لا يزيد عن (10.000) درهم، فيجب عليه ما يأتي :

➤ تصحيح الخطأ في الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية التي يتم فيها اكتشاف الخطأ، وذلك إذا كان عليه تقديم إقرار ضريبي للهيئة عن تلك الفترة الضريبية.

➤ تقديم تصريح طوعي خلال (20) يوم عمل من تاريخ علمه بالخطأ، وذلك إذا لم يكن هناك إقرار ضريبي يمكن من خلاله تصحيح الخطأ وفقاً للفقرة (أ) من هذا البند." وتبعاً لما نصت عليه المادة السابقة يجب على الخاضع للضريبة أن يقدم تصريح طوعي لتصحيح الخطأ الوارد في إقراره الضريبي خلال عشرين يوماً من تاريخ علمه بالخطأ

أو السهو، و تختلف ضوابط تقديم هذا الطلب باختلاف مقدار الفروق الضريبية التي يجب عليه دفعها، فإذا كانت الفروق الضريبية تزيد عن عشرة آلاف درهم عن تلك الواردة في إقراره الضريبي، فعندها يتعين على الخاضع للضريبة تقديم تصريح طوعي خلال عشرين يوماً من تاريخ علمه بالخطأ أو السهو، أما إذا كانت الفروق الضريبية لا تزيد عن مبلغ عشرة آلاف درهم عن تلك الواردة في إقراره الضريبي فيجب هنا التمييز بين حالتين:

**الحالة الأولى:** إذا كان الخاضع للضريبة ملزماً بتقديم إقرار ضريبي للهيئة، و مثال ذلك حالة إلغاء تسجيل الخاضع للضريبة حيث أنه يتعين عليه تقديم إقرار ضريبي نهائي عن آخر فترة كان مسجلاً فيها وذلك طبقاً لنص المادة (64/2) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 8 لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة<sup>(50)</sup>، فإذا اكتشف وجود خطأ في إقراره الضريبي بحيث يكون المبلغ الوارد فيه أقل من المبلغ الذي يجب عليه سداده بواقع لا يزيد عن (10000) عشرة آلاف درهم فيكون عليه تصحيح الخطأ في الإقرار الضريبي المعني عن الفترة التي يتم فيها اكتشاف الخطأ<sup>(51)</sup>، و دون الحاجة إلى تقديم تصريح طوعي لتصحيح الخطأ.

**أما الحالة الثانية:** فهي حالة عدم وجود إقرار ضريبي يمكن تصحيح الخطأ من خلاله، كأن يكون غير ملزم بتقديم إقرار ضريبي جديد للهيئة عن تلك الفترة الضريبية، و ثم يكتشف بأن إقراره الضريبي السابق فيه خطأ أو سهو، ففي هذه الحالة يتعين عليه تقديم تصريح طوعي خلال مدة عشرين يوماً من تاريخ إدراكه للخطأ أو السهو. و على المكلف في هذه الحالة أن يلتزم بتقديم هذا الطلب خلال الفترة الزمنية التي حددها القانون، حيث أن إرضاه عن تقديم طلب تصحيح الإقرار الضريبي خلال تلك الفترة قد يعرضه للغرامات الإدارية و المساءلة الجنائية عن جريمة التهرب الضريبي وفق ما سنرى فيما بعد.

ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هنا أن مدة العشرين يوماً تبدأ من تاريخ إدراكه الخطأ أو السهو، فهل هذه المدة مفتوحة؟ فمن يملك الإخبار بهذا العلم هو المكلف نفسه. لذلك كان يتوجب على المشرع أن يضبط هذه المدة من حيث نهايتها بإجراءات التدقيق الضريبي، بمعنى لو علم المكلف بخطئه بعد أن بلغته الهيئة بالبداة بإجراءات التدقيق الضريبي فهل يحق له التقدم بطلب التصريح الطوعي؟ كذلك ربطه بمدة التقدم الضريبي وفق ما نصت عليه أغلب التشريعات المقارنة.

#### **ب - حالة التصريح الطوعي الاختياري:**

نصت المادة (10/3) من قانون الإجراءات الضريبية بأنه: " إذا تبين للخاضع للضريبة أن الإقرار الضريبي المقدم من قبله للهيئة أو التقييم الضريبي المرسل له من

الهيئة غير صحيح مما أدى إلى احتساب الضريبة المستحقة الدفع وفقاً للقانون الضريبي بأكثر مما يجب، فإنه يجوز له في هذه الحالة أن يطلب تصحيح هذا الإقرار بتقديم التصريح الطوعي."

فتقديم التصريح الطوعي في هذه الحالة جوازيًا وليس وجوبيًا، و لم يقيد المشرع الإماراتي تقديم التصريح الطوعي في هذه الحالة بمدة زمنية معينة؛ وذلك لأن هذه الحالة تفترض أن الخاضع للضريبة اكتشف خطأ أو سهواً في إقراره الضريبي الذي قدمه للهيئة، و دون أن يقوم بدفع الضريبة المستحقة عليه بعد، فعندها يطلب تصحيح إقراره الضريبي من خلال تقديمه للتصريح الطوعي، و بعد أن تعتمد الهيئة هذا التصريح، يقوم بسداد الضريبة الصحيحة المستحقة الدفع.

أما إذا كان الخاضع للضريبة قد دفع مبلغ الضريبة الواردة في إقراره الضريبي، ثم اكتشف بأن في إقراره خطأ ما على النحو السابق بيانه فهنا تسري أحكام و مواعيد طلب الاسترداد التي نصت عليها المادة (38) من قانون الإجراءات الضريبية و لائحته التنفيذية.

وطبعاً هذا الحق في الاسترداد يكون ضمن ضوابط التقادم الضريبي أيضاً ومدد سقوط حقوق الأفراد في ذمة الدولة .

من خلال ما سبق نجد أن المشرع وفق قانون الإجراءات الضريبية لم يحدد متى ينتهي حق المكلف في تقديم التصريح الطوعي في حالة التصريح الإلزامي ، ولم يحدد متى يبدأ وينتهي حقه هذا في التصريح الطوعي الإختياري ، ولكن وفق التعديلات التي طرأت على قانون ضريبة القيمة المضافة بموجب المرسوم بقانون اتحادي رقم (18) لعام 2022 ، فقد تم استحداث نص جديد تمت الإشارة إليه في المادة (79) مكرر من هذا المرسوم بقانون، حيث تضمنت هذه المادة على الأحكام المتعلقة بالتقادم .

فنصت على أنه لا يجوز للهيئة الاتحادية للضرائب إجراء تدقيق ضريبي أو إصدار تقييم ضريبي الخاضع للضريبة وذلك بعد مرور خمس سنوات من نهاية الفترة الضريبية ، على أنه يجوز للهيئة القيام بالأعمال الواردة سلفاً بعد مرور خمس سنوات وذلك في الحالة التي تكون فيها الهيئة قد قامت بتبليغ الخاضع للضريبة ببدء الإجراءات المتعلقة بالتدقيق الضريبي وذلك قبل انقضاء المدة المحددة بخمس سنوات، على أن يتم في هذه الحالة إنهاء وإتمام الأعمال المتعلقة بالتدقيق الضريبي أو إصدار التقييم خلال أربع سنوات من تاريخ تبليغ الخاضع للضريبة بالتدقيق الضريبي.

كما نصت على أنه يجوز للهيئة القيام بالأعمال الواردة أعلاه بعد مرور خمس سنوات من انتهاء الفترة الضريبية وذلك في الحالات المتعلقة بتصريح طوعي تم تقديمه في السنة الخامسة من نهاية الفترة الضريبية، على أن تقوم الهيئة في هذه الحالة بالتدقيق الضريبي

وإصدار التقييم خلال سنة واحدة من تاريخ تقديم التصريح الطوعي. ويمكن لمجلس الوزراء بقرار منه وبناءً على اقتراح وزير المالية تعديل المدد المحددة في الفقرات السابقة.

كما نصت المادة الجديدة في الفقرة الخامسة منها على أنه لا يجوز تقديم أي تصريح طوعي بعد مرور مدة (5) سنوات من تاريخ انتهاء الفترة الضريبية ذات الصلة ، وهذا يعني لا يجوز للمكلف بالضريبة على القيمة المضافة وكذلك الضريبة الانتقائية تقديم تصريح طوعي بعد مرور هذه المدة ، وبذلك يكون قد أغلقت باب التصريح الذي يحميه من جرم التهرب الضريبي، حيث نصت هذه المادة أيضاً على الأحكام المتعلقة بتقديم جرائم التهرب الضريبي ، حيث بيت المادة في الفقرة السادسة منها على أنه يجوز للهيئة إجراء التدقيق الضريبي أو إصدار التقييم الضريبي خلال مدة (15) عاماً من التاريخ الذي كان يتوجب فيه على الشخص الخاضع للضريبة القيام بالتسجيل الضريبي أو خلال المدة ذاتها ولكن من تاريخ نهاية الفترة الضريبية التي وقعت فيها أعمال التهرب الضريبي، وكأن المشرع بهذا النص افترض قرينة التهرب الضريبي بمرور مدة الخمس سنوات دون أن يتقدم المكلف بطلب التصحيح وتوافرت إحدى حالات التهرب الضريبي التي نص عليها القانون .

واعتقد أنه كان يتوجب أن يذكر هذا النص في قانون الإجراءات الضريبية لأهميته من ناحية ، ولأن قانون الإجراءات الضريبية هو بمثابة القانون العام في الأمور الضريبية . واعتقدوا أن القانون قد فسح المجال لتقديم المكلف لتصريحه الضريبي طالما لم تكتشف الهيئة الاتحادية للضرائب خطئه حتى لو كان خارج مدة الخمس سنوات هو أقرب لأهداف السياسة العقابية الرشيدة في مواجهة التهرب الضريبي، لاسيما أن التصريح الطوعي يعد وسيلة لضمان مصلحة خزانة الدولة ، ولتدارك الخاضع للضريبة لخطئه و تصحيحه حتى يتجنب المساءلة الجنائية عن جريمة التهرب الضريبي، و هو ما أكدته المحكمة الاتحادية العليا بقولها: " بأن التصريح الطوعي بما ورد فيه من فروق ضريبية ليس فقط ضمانه لخزانة الدولة وإنما هو أيضاً وسيلة لتدارك خطأ الخاضع للضريبة ذاته في الإقرار – أو ما نتج عنه من تقييم للضريبة – ولذا كان على المذكور في جميع الأحوال التزاما بتصحيح ما ورد بإقراره من أخطاء حفاظاً على مستحقات الدولة وإلا تعرض لجريمة التهرب الضريبي التي تستوجب مؤاخذته جزائياً، ومن ثم يكون ما تداركه الخاضع للضريبة بالتصريح الطوعي هو تدارك لخطئه ذاته وحائلاً دون تعرضه للمساءلة الجزائية" (52).

تبعاً لما سبق نرى حصر عدم جواز تقديم تصريح طوعي بعد مرور المدة التي حددها القانون إذا كانت الضريبة الواردة في إقراره الضريبي و التي قام بدفعها الخاضع

للضريبة أكثر من المقررة قانوناً عن تلك الفترة، و بذلك يكون عدم جواز تقديم تصريح طوعي عن تلك الضريبة كجزء لخطئه و سهوه، أما إذا كانت الضريبة التي دفعها الخاضع للضريبة أقل من المقررة قانوناً عن تلك الفترة الضريبية فيتم السماح له بتقديم تصريح طوعي خلال عشرين سنة من نهاية الفترة الضريبية - كما هو الحال بالنسبة للتقييم الضريبي في حالة التهرب الضريبي - التي وقع خلالها الخطأ أو السهو<sup>(53)</sup>، و ذلك بشرط أن يقدم تصريح طوعي خلال مدة 20 يوم من تاريخ إدراكه لهذا الخطأ أو السهو، و من خلال ذلك يكون المشرع قد وازن بين مصلحة الهيئة الاتحادية للضرائب في إجراء التقييم الضريبي في حالة التهرب الضريبي و بين مصلحة الخاضع للضريبة الحسن النية الذي يكتشف وجود خطأ في إقراره الضريبي بعد مرور خمس سنوات من تاريخ انتهاء الفترة الضريبية المعنية .

### الفرع الثاني

#### The second branch

#### ضوابط تصحيح الإقرار الضريبي في التشريع المصري

#### Controls for correcting tax returns in Egyptian legislation

نصت المادة (33) من قانون الإجراءات الضريبية المصري على أنه " يجب على الممول إذا اكتشف خلال السنة التالية لتاريخ انتهاء الميعاد المحدد لتقديم الإقرار السنوي سهواً أو خطأ في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه لمأمورية الضرائب المختصة أن يتقدم بإقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ .

وإذا قام الممول بتقديم الإقرار المعدل خلال ثلاثين يوماً من انتهاء الميعاد القانوني لتقديم الإقرار ، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي .

ويكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة التي تباشر نشاطاً مما يخضع للضريبة تقديم إقرار نهائي على النموذج المعد لهذا الغرض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها ، وتؤدي فروق الضريبة من واقعها . وفي حالة تقديم إقرار معدل وفقاً لما سبق لا يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار تهرباً ضريبياً .

ويجوز للمكلف أن يقدم إقراراً معدلاً عن الإقرار السابق تقديمه في الميعاد .

ويسقط حق الممول أو المكلف في تقديم إقرار معدل في الحالتين الآتيتين :

- 1- اكتشاف إحدى حالات التهرب الضريبي .
- 2- الإخطار بالبده في إجراءات الفحص وفقاً لأحكام الفقرة الأولى من المادة (41) من هذا القانون .

ونصت كل من المادتين (39) و(40) من قانون الإجراءات الضريبية على أنه " يقع عبء الإثبات على المصلحة في الحالتين الآتيتين :

(أ) تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في هذا القانون .

(ب) تعديل الربط وفقاً لأحكام القانون الضريبي .

و يقع عبء الإثبات على الممول أو المكلف في الحالات الآتية :

(أ) قيام المصلحة بإجراء ربط تقديري للضريبة إذا ما تبين أن البيانات المقدمة من الممول وتم الربط على أساسها غير صحيحة ، أو لم يقدم البيانات المقررة قانوناً في الحالات التي يجوز لها فيها ذلك وفقاً لهذا القانون .

(ب) قيام الممول أو المكلف بتصحيح خطأ في إقراره الضريبي .

(ج) اعتراض الممول أو المكلف على محتوى محضر محرر بمعرفة مأمور من المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية .

وعلى ذلك نجد أن شروط التصريح الطوعي وفق التشريع المصري تتجسد بالتقدم بالإقرار المعدل للإقرار الضريبي الذي وجد فيه خطأ أو سهواً ( دون أن يفرق المشرع بين حالة الزيادة أو النقصان) ، وذلك خلال ثلاثين يوماً من انتهاء الميعاد القانوني لتقديم الإقرار الضريبي . وبذات الوقت أشار المشرع أنه يسقط حق المكلف بالتعديل في حالتين وهما :

- 1- اكتشاف إحدى حالات التهرب الضريبي .
  - 2- الإخطار بالبدء في إجراءات الفحص وفقاً لأحكام الفقرة الأولى من المادة (41) من هذا القانون (54).
- ويفهم من ذلك أن المدة التي يتوجب تصحيح الإقرار الضريبي خلالها هي ثلاثين يوماً من انتهاء الميعاد القانوني لتقديم الإقرار الضريبي مالم تكتشف إحدى حالات التهرب الضريبي أو إخطار المكلف بإجراءات الفحص .
- ولكن منح المكلف مدة ثلاثين يوماً لتقديم التصحيح في حال اكتشاف خطأ أو سهواً مدة قليلة نسبياً ، ولا سيما أن الإدارة الضريبية يسقط حقها في إجراء ربط الضريبة أو تعديله خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية ، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة .... وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد" (55).

وعليه حبذا لوبقي المجال مفتوحاً للتعديل طالما لم تتحقق الحالتين السابقتين بحيث يسري عليه نفس المدة التي نص عليها القانون لتقديم طلبات تصحيح الربط النهائي للضريبة وهي خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً<sup>(56)</sup>.

### الفرع الثالث

#### The third branch

#### ضوابط التصريح الطوعي وفق التشريع السعودي

#### Voluntary declaration controls according to Saudi legislation

عرف التصحيح وفق المشرع السعودي بأنه: " إشعار يقدمه الشخص الخاضع للضريبة إلى الهيئة فيما يتعلق بخطأ ما أو ادخال مبلغ غير صحيح في الإقرار الضريبي بقصد تصحيح الإقرار الضريبي "<sup>(57)</sup>، وكما أشرنا سابقاً فإن المشرع السعودي لم ينص على التصحيح إلا فيما يخص الإقرار الضريبي بخلاف المشرع الإماراتي الذي أشار للتصريح الطوعي في ثلاث حالات ، وسأناقش فيما يلي شروط تصحيح الإقرار الضريبي ، ومن ثم أستعرض حالة التقييم الضريبي لأهمية هذه الإشارة لمقارنتها بما جاء في التشريع الإماراتي .

**أولاً- تصحيح الإقرار الضريبي:** وفقاً للمادة الثالثة والستون من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة في السعودية نص المشرع على حالة يتوجب فيها تقديم هذا التصحيح ، وحالة أخرى جوازية يعود أمر تقديمه لإرادة المكلف وسنتناولهما تباعاً.

#### أ- التصحيح الوجوبي :

في حال تبين للشخص الخاضع للضريبة وجود خطأ أو عدم صحة في إقراره الضريبي المقدم نتج عنه نقص في مبلغ الضريبة المستحقة السابق الإقرار عنها للهيئة، فيجب عليه إشعار الهيئة خلال عشرين (20) يوماً من تاريخ علمه ويتم ذلك عن طريق تصحيح الإقرار الضريبي، ويستثنى من ذلك تصحيح الخطأ الذي ينتج عنه فرق ضريبي تقل صافي قيمته عن خمسة آلاف (5,000) ريال ، حيث يجوز للخاضع للضريبة تصحيح الخطأ عبر تعديل صافي الضريبة في الإقرار الضريبي التالي.

#### ب- التصحيح الجوازي:

في حال تبين للشخص الخاضع للضريبة وجود خطأ أو عدم صحة في إقراره الضريبي ينتج عنه زيادة في مبلغ الضريبة المستحقة السابق الإقرار عنها للهيئة، فإنه يجوز له أن يقوم في أي وقت بتصحيح هذا الخطأ في أي إقرار ضريبي لاحق لتاريخ اكتشاف الخطأ، مع مراعاة أنه لا يحق للخاضع للضريبة إجراء تصحيح على أي إقرار ضريبي مرتبط بضرية تم الإقرار عنها بالزيادة فيما يتعلق بفترة ضريبية بعد مضي 5 سنوات من نهاية السنة التقويمية التي تقع فيها تلك الفترة الضريبية<sup>(58)</sup>، كما لا يجوز إجراء



تصحيح مرتبط بأي مطالبة استرداد على أي إقرار ضريبي متعلق بفترة ضريبية بعد مضي خمس (5) سنوات من نهاية السنة التقويمية التي تقع فيها تلك الفترة الضريبية<sup>(59)</sup>. ويتوجب التأكد من أن الإقرار المراد تعديله قُدم في فترة استحقاق الإقرارات، وأنه غير خاضع لحالة فحص من قبل هيئة الزكاة والضريبة والجمارك التي تقوم بمراجعة وفحص الإقرارات في حال استدعى الأمر لذلك للتأكد من اتباع المكلف لأحكام ضريبة القيمة المضافة.

وأي تصحيح يقدم إلى الهيئة يجب أن يتضمن على الأقل المعلومات الآتية:

➤ الفترة أو الفترات الضريبية التي تتعلق بها الإقرارات الضريبية المطلوب تصحيحها.

➤ قيمة ضريبة المخرجات وضريبة المدخلات المطلوب تصحيحها فيما يتعلق بكل فترة ضريبية.

➤ معلومات توضح سبب الخطأ أو سبب عدم صحة المعلومات في الإقرار الضريبي.

ويجب الاحتفاظ بجميع الوثائق التي تثبت صحة التعديل حتى تتمكن من تقديمها للهيئة في حالة تم إجراء فحص وتقييم للإقرار الجديد.

ويمكن للشخص الخاضع للضريبة تقديم التصحيح إلكترونياً، وبعد قيامه بتقديم التصحيح الإلكتروني للإقرار الأصلي نتيجة للاخطاء المكتشفة من قبله، ستصدر الهيئة تقيماً جديداً يستند إلى المبلغ الذي تم تصحيحه، وتقوم الهيئة بإشعار الشخص الخاضع للضريبة بذلك التقييم الجديد عند إصداره. وتقوم بتحديد موعد جديد لدفع الفرق المستحق على أساس التقييم الجديد.

واستناداً لذلك تقوم الهيئة باحتساب أو تحديث أي عقوبات أو غرامات مستحقة على أساس مبلغ التقييم الجديد<sup>(60)</sup>.

وأورد المشرع السعودي حالة في غاية الأهمية وهي حالة اكتشاف الخاضع للضريبة وجود أخطاء غير متعمده أدت الى احتساب الضريبة المستحقة للهيئة بطريقة غير صحيحة ونتج عنها وجود فروق ضريبية لصالح الهيئة، وذلك بعد مرور خمس سنوات من انتهاء السنة التقويمية، في تلك الحالة، فإن الهيئة لن تتمكن من إصدار تقييم جديد، إلا أنه يجوز للمكلف الإفصاح عن هذه الفروق الضريبية بأي إقرار ضريبي لاحق، دون أن يتم احتساب أية غرامات عليه، وفي كافة الأحوال يتوجب على الشخص الخاضع للضريبة إبلاغ الهيئة بالخطأ المكتشف من قبله بأية وسيلة تحددها الهيئة. وحذا لو سار كل من المشرعين المصري والإماراتي مسلكه.

## ثانياً- تصحيح التقييم الضريبي :

من حيث المبدأ يعد الإقرار الضريبي الذي يقدمه الخاضع للضريبة بمثابة تقدير ذاتي يقوم به للضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية ذات الصلة ، وتشكل جميع الأرقام المدرجة في الإقرار الضريبي المقدم جزءاً من تقييم الشخص الخاضع للضريبة لالتزاماته وحقوقه الضريبية، حيث يعتمد نظام ضريبة القيمة المضافة على التقييم الذاتي للضريبة من قبل الخاضع للضريبة، وعليه تقبل الهيئة أية مبالغ يتم الإقرار عنها من قبل الخاضع للضريبة وتفترض صحتها على أن تقوم بتعديل تلك المبالغ نتيجة لتقييم من قبلها خلال المدة المحددة لاجراء تقييم من قبل الهيئة، ولكن يجب على الهيئة ألا تصدر أو تعدل تقييماً فيما يتعلق بأي فترة ضريبية بعد انقضاء خمس سنوات من انتهاء السنة التقويمية ذات الصلة بالفترة الضريبية مالم يكن هناك معاملات يقصد منها مخالفة القانون هذا أو لأن الشخص الخاضع للضريبة لم يلتزم بالتسجيل فهنا يجوز للهيئة تعديل تقييماها لمدة عشرين سنة من نهاية السنة التقييمية التي تقع فيها الفترة الضريبية (61).

ويجوز سحب التقييم الذي أصدرته الهيئة نتيجة عدم تقديم الشخص الخاضع للضريبة لإقراره الضريبي إذا قدم الشخص الخاضع للضريبة أو من ينوب عنه إقراراً ضريبياً مكتملاً عن ذات الفترة الضريبية . (62)

وكما نلاحظ لم ينص المشرع على إمكانية تقديم الخاضع للضريبة طلباً لتصحيح التقييم الضريبي، وإنما يحق له تقديم إقراراً ضريبياً مكتملاً عن ذات الفترة الضريبية مما يستدعي سحب التقييم الضريبي ، كذلك فسح المجال للمكلف للإعتراض على هذا التقييم

وبرأينا توجه المشرع السعودي أفضل من توجه المشرع الإماراتي في هذا الخصوص ، فلا يعقل أن نفسح المجال للمكلف بتصحيح تقييم قامت به الهيئة استناداً لتقصيره بتقديم الإقرارات الضريبية واستمراره في هذا التقصير ، أو لعدم قناعة الهيئة بما جاء في إقراراه المقدم، أضف ما سيرتبه ذلك من أثار خطيرة بشأن فرض الغرامات الإدارية ، حيث سيؤدي تطبيق منظومة التصريح الطوعي بشأنها من تكرار فرض الغرامات الإدارية على ذات الفعل ، مرة لعدم تقديم الإقرار الضريبي، ومرة عند تقديم التصريح الطوعي، وهذا غير جائز قانوناً .

## المطلب الثاني

### The second requirement

#### نتائج تقديم التصريح الطوعي

#### Results of submitting a voluntary declaration

تتفاوت النتائج المترتبة على تقديم الإقرارات الضريبية، فبعض الدول لا تفرض أي عقوبة، مثل إيرلندا التي وضعت شروط محددة للتصريح الطوعي وفي حال توافرها لا يفرض على المكلف أي عقوبة<sup>(63)</sup>، وكذلك التشريع السعودي والمصري الذي أعفى المكلف من أي عقوبة في بعض الحالات، لذلك وجب تسليط الضوء على هذه النتائج والتي تعد أساس إشكالية هذا البحث.

## الفرع الأول

### The first branch

#### نتائج تقديم التصريح الطوعي في التشريع الإماراتي

#### Results of submitting a voluntary declaration in UAE legislation

تتعدد آثار تقديم التصريح الطوعي، فقد تفرض غرامات إدارية، أو غرامات تأخير، وسنستعرضها تباعاً.

#### أولاً- الخضوع للغرامات الإدارية :

الغرامة الإدارية تعريفاً وفق ما جاءت في قانون الاجراءات الضريبية في الإمارات هي " مبالغ مالية تفرض على الشخص من قبل الهيئة لمخالفته المرسوم بقانون الخاص بالإجراءات الضريبية أو القانون الضريبي أو قرارات مجلس الوزراء الصادرة تنفيذاً لهما " (64).

وقد نصت المادة (24) من قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي<sup>(65)</sup> على أنه: " على الهيئة إصدار تقييم الغرامات الإدارية للشخص وتبليغه به خلال (5) خمسة أيام عمل وذلك في عدة مخالفات منها :

➤ عدم قيام المسجل بتقديم الإقرار الضريبي خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي

➤ قيام المسجل بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح .

➤ قيام الخاضع للضريبة أو دافع الضريبة بتقديم تصريح طوعي عن أخطاء في الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب استرداد الضريبة وفقاً للبندين (1) و(2) من المادة (10) من هذا القانون، وهذا يعني أن الغرامة الإدارية تفرض هنا على المكلف الذي تقدم بتصريح طوعي وجوبي في الحالة التي يكون فيه مبلغ الضريبة المستحق للدولة أكثر من المبلغ الوارد في الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي، أو أقل مما جاء

في طلب الاسترداد المقدم من الخاضع للضريبة (66)، ونلاحظ هنا أن القانون لم يشترط لتوقيع العقوبة تقديم هذا التصريح في وقت معين .

➤ عدم قيام الخاضع للضريبة أو دافع الضريبة بتقديم تصريح طوعي عن أخطاء في الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب استرداد الضريبة وفقاً للبندين (1) و(2) من المادة (10) من هذا المرسوم بقانون التي أشرنا لها فيما سبق قبل تبليغه بقيام الهيئة بالتدقيق الضريبي عليه .

نلاحظ هنا أن الخاضع للضريبة سواء تقدم بتصريح طوعي عن أخطاء في الإقرار الضريبي في الحالة التي تكون فيها الضريبة المستحقة للدولة أكثر مما ورد في الإقرار الضريبي أو التقييم ، وأقل مما ورد بطلب الاسترداد ، أم لم يتقدم قبل تبليغه بقيام الهيئة بالتدقيق الضريبي عليه سيخضع للغرامات الإدارية.

أضف أن المشرع الإماراتي لم يفرض أي غرامات في حالة لجوء الإدارة الضريبية للتقييم الضريبي عند انطباق إحدى حالات هذا التقييم ، وعليه فلن يؤثر طلب التصحيح في هذا السياق بخلاف المشرع السعودي والأمريكي اللذان فتحا باب تقديم الإقرار المعدل بعد إجراء التقييم الضريبي من قبل الإدارة الضريبية والذي بموجبه سيتم تعديل التكاليف و الغرامات المفروضة جراء قيام الإدارة الضريبية بالتقييم الضريبي(67)، وهذا الأفضل طبعاً منعاً لفرض عقوبتين على ذات الفعل كما أشرنا سابقاً.

ويرجع أمر تحديد مقدار الغرامات لمجلس الوزراء وذلك لجميع المخالفات التي نص عليها سابقاً، وبالعودة لقرار مجلس الوزراء رقم ( 49 ) لسنة 2021 نجد أنه حدد تلك الغرامات على النحو الآتي :

1 - في حالة قيام الشخص الخاضع للضريبة أو دافع الضريبة بتقديم التصريح الطوعي عن أخطاء في الإقرار الضريبي أو التقييم أو طلب استرداد الضريبة وفقاً للبندين (1) و(2) من المادة (10) من قانون الإجراءات الضريبية فإنه تفرض بحقه غرامة نسبية على المبلغ الفارق بين الضريبة التي احتسبها والتي كان يتوجب احتسابها وفقاً للآتي(68):

➤ (5%) على المبلغ الفارق في حال تم تقديم التصريح الطوعي خلال سنة من تاريخ استحقاق الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب الاسترداد ذو الصلة .

➤ ( 10%) من المبلغ الفارق في حال تم تقديم التصريح الطوعي خلال السنة الثانية من تاريخ استحقاق الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب الاسترداد ذو الصلة .

➤ ( 20%) من المبلغ الفارق في حال تقديم التصريح الطوعي خلال السنة الثالثة من تاريخ استحقاق الإقرار الضريبي (69) أو التقييم الضريبي أو طلب الاسترداد ذو الصلة .

➤ (30%) من المبلغ الفارق في حال تم تقديم التصريح الطوعي خلال السنة الرابعة من تاريخ استحقاق الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب الاسترداد ذو الصلة .

➤ (40%) من المبلغ الفارق في حال تم تقديم التصريح الطوعي بعد السنة الرابعة من تاريخ استحقاق الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب الاسترداد ذو الصلة .  
2- يضاف لما سبق غرامة قيام المسجل بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح في حال لم يصح إقراره الضريبي قبل تاريخ استحقاق الدفع<sup>(70)</sup>، وهذه الغرامة هي ( 1000 ) درهم عن المرة الأولى، و( 2000 ) درهم في حالة التكرار، و إذا كان الفارق الضريبي أقل من الغرامة السابقة فسيتم توقيع عليه غرامة مساوية للفروق الضريبية على أن لا تقل عن 500 درهم<sup>(71)</sup> .

3- هناك عقوبة مشددة بالنسبة للشخص الذي امتنع عن تقديم التصريح الطوعي عن خطأ في الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب استرداد الضريبة وفقاً للبندين (1) و(2) قبل تبليغه من الهيئة الاتحادية للضرائب بإجراء التدقيق عليه، وذلك طبقاً للبند (12) من الجدول رقم (1) من قرار مجلس الوزراء بشأن الغرامات الضريبية وهي كالتالي :

➤ غرامة بنسبة (50%) على مقدار الخطأ .  
➤ غرامة بنسبة (4%) عن كل شهر أو جزء من الشهر من أي من الآتي :  
( الضريبة غير المدفوعة للهيئة من تاريخ استحقاق الدفع للفترة الضريبية المعنية حتى تاريخ استلام التقييم الضريبي، والضريبة التي لم يتم ردها للهيئة بسبب استرداد ضريبة دون حق من تاريخ استرداد الضريبة من الهيئة وحتى تاريخ استلام التقييم الضريبي ) .  
ولكن السؤال هنا ماذا لو لم يتقدم المكلف بالتصريح الطوعي إلا بعد إنذاره بقيام الهيئة بالتدقيق الضريبي<sup>(72)</sup> فهل كل ما ستفرضه الهيئة هو الغرامات المشددة فقط ؟  
إن امتناع الخاضع للضريبة عن تقديم هذا التصريح مع علمه بالخطأ و السهو قد يعرضه للمساءلة الجنائية عن جريمة التهرب الضريبي، حيث عرفت المادة (1) من قانون الإجراءات الضريبية التهرب الضريبي بأنه: " استخدام وسائل غير قانونية ينتج عنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة أو عدم دفعها أو استرداد لضريبة لم يكن له حق استردادها وفقاً لأي قانون ضريبي".

كما جرمت المادة (26) من ذات القانون صور معينة للتهرب الضريبي و من ضمنها قيام الشخص عمداً بتقديم معلومات و بيانات خاطئة و وثائق غير صحيحة، و علة التجريم فيها أنها تؤدي إلى إهدار الثقة بين أطراف العملية الضريبية<sup>(73)</sup>، و يندرج تحت وصف هذه الجريمة قيام الخاضع للضريبة بتقديم إقرارات ضريبية غير صحيحة و التي تؤدي

إلى تخفيض مقدار الضريبة المستحقة لخزينة الدولة حيث تتطابق أركانها القانونية مع جريمة التهرب الضريبي التي تكون في صورة تقديم بيانات و وثائق غير صحيحة عمداً التي سبق الإشارة إليها (74).

لذلك يتعين على الخاضع للضريبة تصحيح إقراره الضريبي من تلقاء نفسه فور علمه بوقوع خطأ أو سهو فيه ليتجنب المساءلة الجنائية عن التهرب الضريبي في حال كانت الهيئة هي من اكتشفت هذا النقص بذاتها نتيجة التدقيق الضريبي.

حيث نص القانون على عقوبة الحبس وبغرامة لا تقل عن مقدار الضريبة التي تم التهرب منها ولا تجاوز ثلاثة أضعافها أو بإحدى هاتين العقوبتين من قام عمداً بتخفيض الضريبة المستحقة ، وهنا يتوجب اثبات توافر العمد وهذا يلقي على عاتق الهيئة الاتحادية للضرائب.

وكما نلاحظ فإن الغرامة المنصوص عنها بشأن التصريح الطوعي مفروضة فقط بشأن البندين (1) و(2) من المادة (10) من قانون الاجراءات الضريبية ، أي حالة تقديم التصريح الطوعي الإلزامي، أي عندما يكون الفرق بين الضريبتين لصالح الخزينة العامة ، أما في الحالات المنصوص عنها في البنود (3) و(4) و(5) فلا يفرض على المكلف أي غرامة ، وكما نوهنا سابقاً هذه الحالات هي الحالات التي يكون فيها فارق الضريبة لصالح المكلف أو عندما لا يكون هناك أي فارق في مبلغ الضريبة المستحقة نتيجة تقديم التصريح ، و مع ذلك يمكن أن تطبق على المكلف غرامة تقديم إقرار ضريبي غير صحيح إذا لم يتم بتصحيح إقراره الضريبي قبل تاريخ الاستحقاق كما سبق ذكره، لأن موضوع هذه المخالفة هو تقديم إقرار ضريبي غير صحيح و ذلك دون التفرقة إذا ما كان مبلغ الضريبة المستحق للدولة أكثر أو أقل من ذلك الوارد في الإقرار الضريبي(75)، ويعد ذلك ثغرة في القانون ويتوجب تداركها، فكان يجب على المشرع ربط عقوبة الغرامة لمن قدم إقرار ضريبي غير صحيح مما جعل الضريبة أقل من المبلغ المستحق.

كذلك لاحظنا أن مبلغ الغرامة الإدارية يزداد بزيادة المدة التي يستغرقها المكلف لتقديم التصريح الطوعي لتصحيح الخطأ الوارد في إقراره الضريبي، حيث تشجع قواعد فرض هذه الغرامة الخاضع للضريبة بالتصريح المبكر عن الأخطاء الواردة في إقراره الضريبي لتجنب الزيادة في مبلغ الغرامة التي ستفرض عليه(76).

ونتحفظ على وجود هذه العقوبة للمكلف الذي قام بتقديم التصريح الطوعي حتى في إطار البندين (1) و(2) من المادة العاشرة من قانون الاجراءات الضريبية، فقد يكون سبب الخطأ سهو حقيقي لدى المكلف ، وما تقدمه بالتصحيح إلا دليل على حسن نيته ولا سيما إن كان قبل تبليغه بإجراءات التدقيق الضريبي ، فكما نعلم فإن فلسفة العقاب تكون

مرهونة بفعل مخالف للقانون ، والمكلف هنا تقدم بإقراراته المطلوبة قانوناً، فهو التزم بأحكام القانون ، فكيف نغرمه إذا تقدم بتصريح طوعي عن أخطائه ، ولا سيما أن المشرع قد عاقب أيضاً المكلف الذي تقدم بإقرار ضريبي غير صحيح بمبلغ مقطوع وهو 1000 درهم عن المرة الأولى و(2000 درهم) في حالة التكرار بشرط ألا يكون قد تقدم بتصريح طوعي ، وقد تكون نسبة الغرامة في حال تقديم التصريح الطوعي أكبر من مبلغ ( 1000 ) أو حتى ال ( 2000 ) في حال كان الخطأ في الإقرار قد أدى إلى فارق كبير بالضريبة فالنتيجة تغو غير منطقية .

وإذا كان الله العلي العظيم قد رفع عن عباده الخطأ والنسيان فكيف لبني آدم أن يحاسب عليه !

### ثانياً- غرامات التأخير :

تفترض هذه الحالة أن الخاضع للضريبة قام بتقديم تصريح طوعي لتصحيح إقراره الضريبي، بحيث يكون المبلغ الوارد في إقراره الضريبي أقل من المبلغ الذي يجب عليه سداً، و بذلك يتعين عليه سداد الفروق الضريبية خلال المهلة التي حددها القانون، و هي ( 20 ) يوم عمل من تاريخ تقديم التصريح الطوعي<sup>(77)</sup>، فإذا قام بتسديد الفروق الضريبية موضوع التصريح الطوعي خلال مدة ( 20 ) يوم عمل من تاريخ تقديمه للتصريح الطوعي فإن هذه الغرامة لن تفرض على الخاضع للضريبة<sup>(78)</sup>، أما إذا تخلف المكلف عن سداد الفروق الضريبية الواردة في التصريح الطوعي خلال مدة عشرين يوم عمل من تقديمه فستفرض عليه غرامات تأخير كالاتي:

- غرامة تأخير بنسبة 2% من مبلغ الضريبة غير المسدد في اليوم التالي ليوم العمل ال 20 من تاريخ تقديم التصريح الطوعي لتصحيح الإقرار الضريبي.
- غرامة شهرية بنسبة 4% من مبلغ الضريبة غير المسدد تبدأ بعد شهر واحد من تاريخ استحقاق الدفع، و سيتم تجديدها بذات التاريخ شهرياً بعد ذلك، و يجب أن لا تتجاوز مجموع هذه الغرامات عن نسبة 300% من مبلغ الضريبة غير المسدد موضوع التصريح الطوعي<sup>(79)</sup>.

و قد كانت هذه المخالفة سابقاً تقتصر على عدم قيام الخاضع للضريبة بسداد الضريبة المستحقة الدفع الواردة في إقراره الضريبي أو التقييم الضريبي الصادر من الهيئة خلال المدة المحددة قانوناً باعتبارها من غرامات التأخير دون شمولها للمبلغ المنصوص عنه في التصريح الطوعي، الأمر الذي أثار إشكالية في تطبيق غرامات التأخير عليها، لذلك نجد قضايا رفعت بهذا الخصوص ، و قد تصدت المحكمة الاتحادية العليا لهذه الإشكالية بقولها: " ..... فإذا كان المشرع قد ألزم الخاضع للضريبة بتقديم إقرار ضريبي عن كل فترة ضريبية وكان هذا الإقرار غير صحيح فعليه أن يتدارك هذا الخطأ بتقديم تصريح

طوعي بالمستحقات الضريبية الصحيحة إعمالاً للمادة 10 من القانون رقم 7 لسنة 2017 ، وفي الحاليين فإن الإقرار والتصريح الطوعي يكونان عن الضريبة المستحقة الدفع التي حل موعد سدادها والتي تستوجب توقيع الغرامات التأخيرية عن التأخر في سدادها إعمالاً للبند 9 من الجدول رقم واحد المرفق بقرار مجلس الوزراء رقم 40 لسنة 2017، ولا يغني عن ذلك القول بأن المشرع قصر توقيع الغرامة الإدارية - في حالة عدم سداد الضريبة المستحقة - على الضريبة الواردة في الإقرار الضريبي دون الواردة في التصريح الطوعي بزعم أن المشرع لم ينص على تسديد غرامة على تأخير سداد فروق الضريبة الواردة في التصريح الطوعي إذ إن هذا الزعم هو خطأ في فهم طبيعة التصريح الطوعي الذي يعد في حقيقته تعديلاً للإقرار الأساسي ومن ثم ينسحب حكمه عليه باعتباره - أي التصريح الطوعي - فرعاً للأصل وهو الإقرار الأساسي خاصة أن الإقرار وكذا التصريح الطوعي ما هما إلا محض إجراءات تنفيذية لاستيفاء الضريبة المستحقة الأداء التي ليس من منشأها الإقرار أو التصريح الطوعي وإنما منشأها القانون الذي حددها بموجب قواعد أمره... " (80)، و بذلك قررت المحكمة الاتحادية العليا أن للهيئة سلطة توقيع غرامات التأخير على التصريح الطوعي في حدود الفروق الضريبية الواردة فيه باعتبار أن التصريح الطوعي يعد فرعاً للإقرار الأساسي المقدم من الخاضع للضريبة و ينسحب حكمه عليه، و تسري عليه غرامات التأخير في سداد مبلغ الإقرار الضريبي المنصوص عليها في البند (9) من الجدول رقم (1) من قرار مجلس الوزراء رقم 40 لسنة 2017 الذي سبق الإشارة إليه .

وقد كان البند (9) من الجدول رقم (1) من قرار مجلس الوزراء رقم 40 لسنة 2017 ينص على أنه: " عدم قيام الخاضع للضريبة بسداد الضريبة المبينة على أنها مستحقة الدفع في الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي الذي تم تبليغه به خلال المهلة المحددة في القانون الضريبي ملزم بدفع غرامة تأخير تتألف من : (2%) من الضريبة غير المدفوعة تستحق على الفور عند تأخير دفع الضريبة المستحقة الدفع ، و (4%) تستحق في اليوم السابع من تاريخ انتهاء الفترة المحددة للدفع على مبلغ الضريبة الذي لم يدفع حتى تاريخه ، و غرامة قدرها ( 1%) غرامة يومية تستحق على أي مبلغ غير مدفوع لمدة تزيد على شهر ميلادي واحد من تاريخ انتهاء الفترة المحددة للدفع و بحد أقصى ( 300%) .

وكما نلاحظ فإن النص كان يغرم المكلف الذي لا يسدد مبلغ الضريبة الوارد في إقراره الضريبي أو التقييم الضريبي خلال المهلة المحددة في القانون الضريبي، دون أن ينص بشكل صريح على موضوع التصريح الطوعي .

ولكن بعد توجه المحكمة الاتحادية العليا في الحكم السابق والذي طبق نفس الحكم على التصريح الطوعي ، فكانت خطوة باتجاه تعديل قرار مجلس الوزراء السابق بقرار جديد



تحت الرقم (49) لسنة 2021 ليصبح على الوجه الآتي: " عدم قيام الخاضع للضريبة بسداد الضريبة المبينة على أنها مستحقة الدفع في الإقرار الضريبي أو التصريح الطوعي الذي تم تقديمه أو التقييم الضريبي الذي تم تبليغه به خلال المهلة المحددة في القانون الضريبي:

1- يلزمه بدفع الغرامة المطبقة على التأخر بسداد الضريبة المستحقة الدفع وبحد أقصى ( 300%) وفقاً للآتي :

" أ- ( 2%) من الضريبة غير المدفوعة تستحق في اليوم التالي لتاريخ استحقاق الدفع ، عند التأخر في سداد الضريبة المستحقة الدفع .

ب- ( 4% ) غرامة شهرية تستحق بعد شهر واحد من تاريخ استحقاق الدفع، وبذات التاريخ شهرياً بعد ذلك على مبلغ الضريبة الذي لم يسدد حتى تاريخه.

2- لغايات هذه الغرامة يكون استحقاق الدفع في حالة التصريح الطوعي والتقييم الضريبي كالاتي:

أ- في حال التصريح الطوعي 20 يوم عمل من تاريخ تقديمه.

ب- في حال التقييم الضريبي ( 20) يوم عمل من تاريخ استلامه".

بذلك يكون المشروع قد أفرد حكماً خاصاً للتأخر بدفع فارق الضريبة الناجم عن تقديم التصريح الطوعي مختلفاً عن الإقرار الضريبي من حيث المدة ، حيث يبدأ احتساب الغرامة في التأخر عن دفع الضريبة غير المدفوعة من اليوم التالي لتاريخ استحقاق الدفع ، أما في حالة التصريح الطوعي فتسري غرامة التأخير بعد مرور عشرين يوم عمل تبدأ من تاريخ تقديم التصريح الطوعي . ويعد هذا النص منطقياً وعادلاً وكانت خطوة جيدة لإضافة هذا النص لقرار مجلس الوزراء ، ولا يفوتنا أن نسلط الضوء هنا على دور القاضي الإماراتي في تحريض المشرع على إيضاح ما فاتته في النصوص القانونية وردم الفراغ التشريعي .

و تختلف هذه الغرامة عن سابقتها حيث أن هذه الغرامة يتم فرضها عند التأخر في تسديد الفروق الضريبية الواردة في التصريح الطوعي وتفرض بنسب ثابتة غير متزايدة ، أما الغرامة الإدارية فتدفع في حال تقدم دافع الضريبة تصريحاً طوعياً عن الأخطاء الواردة في إقراره الضريبي طبقاً للبند (1) و(2) من المادة ( 10 ) من قانون الإجراءات الضريبية، و مقدار هذه الغرامة يتزايد بتزايد السنوات اللاحقة على الفترة الضريبية موضوع الإقرار الضريبي، ويمكن الجمع بين الغرامتين إذا قدم المكلف تصريحاً وفقاً للبندين (1) و(2) من قانون الإجراءات الضريبية و لم يلتزم بسداده خلال مدة عشرين يوماً من تقديمه التصريح الطوعي.

و بهذا الصدد صدر حكم من المحكمة الاتحادية العليا مفاده: " أن غرامة تقديم التصريح الطوعي في ذاته تختلف عن غرامة التأخير، حيث أن لكل غرامة مجال لإعمالها و أن حكمها لا يختلط بالآخر، و أن القول بعدم فرض غرامة التأخير قد يعطي ذريعة بأن تكون التصريحات الطوعية هي الأداة الغالبة في الإفصاح عن المستحقات الضريبية بما يؤدي دون مقتضى إلى حرمان خزينة الدولة من الضرائب المستحقة". (81)

و السؤال هنا هل ستفرض غرامة تأخير سداد الضريبة المبينة في الإقرار الضريبي على الفروق الضريبية المبينة في التصريح الطوعي لو قام المكلف بتسديد الفروق الضريبية خلال مدة 20 يوم من تقديمه أم ماذا ؟

كان البند (9) من الجدول رقم (1) من قرار مجلس الوزراء رقم 40 لسنة 2017 قبل التعديل يغرم المكلف الذي لا يسدد مبلغ الضريبة الوارد في إقراره الضريبي أو التقييم الضريبي خلال المهلة المحددة في القانون الضريبي، و دون أن ينص بشكل صريح على مركز التصريح الطوعي من هذه المخالفة، و قد ذهبت المحكمة الاتحادية العليا في الحكم السابق أن حكم التصريح الطوعي ينسحب على الإقرار الضريبي الأساسي باعتباره فرع للأصل، و قد عدل قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2021 صياغة البند (9) ليصبح على الوجه الآتي: " عدم قيام الخاضع للضريبة بسداد الضريبة المبينة على أنها مستحقة الدفع في الإقرار الضريبي أو التصريح الطوعي الذي تم تقديمه أو التقييم الضريبي الذي تم تبليغه به خلال المهلة المحددة في القانون الضريبي."، و نصت الفقرة 2 منه بشأن الغرامة المقررة لهذه المخالفة على أنه: " لغايات هذه الغرامة يكون تاريخ استحقاق الدفع في حال التصريح الطوعي 20 يوم عمل من تاريخ تقديمه... " ، و بذلك يكون المشرع قد أفرد مركز خاصاً للتصريح الطوعي لهذه المخالفة و منفصلاً عن الإقرار الضريبي، بحيث أصبح من الغير المسلم القول بأن حكم التصريح الطوعي ينسحب أثره على الإقرار الضريبي الأساسي عند توقيع غرامة التأخير في سداد مبلغ الضريبة الوارد في الإقرار الضريبي، وبالتالي غرامة التأخير لن تحسب إلا بعد مرور هذه المدة التي تم النص عليها في هذا التعديل المهم والذي اعتقد أن مصدره القضايا التي أثرت في هذا المضمرة في سياق دعاوى رفعت أمام القضاء ، و صدور الأحكام القضائية التي سبق ونوهت عنها والتي فتحت آفاق لزوم تعديل التشريع الضريبي .

## الفرع الثاني

### The second branch

نتائج تقديم التصريح الطوعي وفق التشريع السعودي

### Results of submitting a voluntary declaration in accordance with Saudi legislation

بعد الإنتهاء من الفحص والتدقيق من قبل الهيئة ، قد تقوم الهيئة باتخاذ إجراء واحد أو أكثر :

#### 1- التقييم المتعلق بأي فترة ضريبية:

للهيئة إصدار تقييماً للإلتزامات الشخص لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب أن يتضمن التقييم الصادر من الهيئة على الأقل بيان لصافي الضريبة المستحقة بعد التقييم وتاريخ استحقاق السداد وأساس احتساب التقييم<sup>(82)</sup> ، وفي حال قيام الهيئة بإعادة تقييم التزامات الخاضع للضريبة، سيتم إشعار الشخص الخاضع للضريبة بحقه في الاعتراض على قرار الهيئة من خلال تقديم الاعتراض الى الإدارة المختصة.

ويجب تقديم الاعتراض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إصدار إشعار التقييم، ويجب أن يتضمن الطلب على الأقل نقاط الخلاف وأسباب الاعتراض على قرار الهيئة بالإضافة إلى المستندات الثبوتية التي تؤيد وجهة نظر الخاضع للضريبة. ويعتبر التقييم نهائياً إذا لم يتم تقديم الاعتراض خلال الفترة الزمنية المحددة ) ، وللهيئة أن تطلب ضمناً نقدياً أو بنكياً من الشخص الخاضع للضريبة بقيمة أقصاها ما يعادل مبلغ الضريبة والغرامات غير المسددة عن القرار المعترض عليه.

#### 2- فرض الغرامة المتعلقة بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح أو مخالفة أخرى:

يجوز للهيئة بعد الإنتهاء من الفحص إصدار غرامة على الشخص الخاضع للضريبة على أساس ما انتهت إليه الهيئة بأن الإقرار الضريبي المقدم غير صحيح أو تبين للهيئة قيام الخاضع للضريبة بأية مخالفات أخرى.

وَسأورد فيما يلي المخالفات التي نص عليها القانون<sup>(83)</sup> والغرامات المفروضة بشأنها :

وصف المخالفة	الغرامة
تقديم مستندات غير صحيحة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو سداد قيمة أقل من قيمة الضريبة المستحقة.	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد على ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
نقل السلع من أو إلى المملكة دون سداد الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد على ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
عدم التسجيل خلال الفترة الضريبية المحددة للتسجيل	10000 ريال سعودي

تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق	50% من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة ويجوز للهيئة وفق ضوابط يحددها مجلس إدارتها الاعفاء من هذه العقوبة أو تخفيضها.
عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد	5%- 25% من الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار عنها.
عدم دفع الضريبة في الوقت المحدد	5% من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه.
تحصيل الضريبة دون التسجيل	غرامة تصل إلى ( 100000 ) مئة ألف ريال سعودي
عدم الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر وفقاً لما هو محدد في اللائحة	غرامة تصل إلى ( 50000 ) خمسين ألف ريال سعودي
إعاقة موظفي الهيئة عن أداء أعمالهم	غرامة تصل إلى ( 50000 ) خمسين ألف ريال سعودي
مخالفة أحكام اللائحة التنفيذية أو نظام ضريبة القيمة المضافة	غرامة تصل إلى ( 50000 ) خمسين ألف ريال سعودي.

وعلى ذلك نجد أن المشرع السعودي قد نص على فرض غرامة لا تقل عن 5% ولا تزيد عن 25% من قيمة الضريبة التي كان يتعين الإقرار بها في حال لم يتقدم المكلف بإقراره الضريبي ، حيث يتوجب في هذه الحالة أن تصدر الهيئة تقييماً ضريبياً وتغرم المكلف بتلك الغرامة ، ولكن في حال تقدم المكلف بإقراره بعد هذا التقييم ، تعدل الغرامات بما يتوافق مع مبلغ الضريبة الذي يتوافق مع الإقرار الضريبي في حال وافقت الهيئة على سحب التقييم التقديري السابق.

كما نص على أنه في حال تم تعديل الإقرار من قبل الهيئة، يحق للهيئة إصدار غرامة بنسبة 50% من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة، وإذا تكررت المخالفة خلال 3 سنوات من تاريخ إصدار الغرامة فيحق للهيئة مضاعفة الغرامة.

ولا تحسب الهيئة غرامة التعديل عندما يقوم المكلف بالضريبة بتعديل الخطأ من تلقاء نفسه، بشرط ألا يؤدي التعديل إلى خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، وفي هذه الحالة للهيئة تحديد مستوى الغرامة أو الاعفاء منها ويلعب دور في تحديد ذلك

سلوك المكلف بالضريبة، وامتثاله لضريبة القيمة المضافة، ومدى وفائه بشروط إبلاغ الهيئة بأي أخطاء، والتعاون معهم على حلها.

كذلك عدم التزام المكلف بأحكام القانون يعرضه لغرامة تصل لخمسين ألف ريال سعودي، ومن هذه الحالات طبعاً حالة وجوب تقديم تصحيح للإقرار الضريبي وهي حالة وجود خطأ في الإقرار الضريبي أدى إلى فارق ضريبي لصالح الهيئة ، مما يعني أن الحالة الجوازية لتقديم هذا التصحيح لا يعرض المكلف لأي غرامة .كذلك في حال اكتشاف المكلف وجود أخطاء غير مقصودة في الإقرارات نتج عنها فروق ضريبية بعد مرور 5 سنوات من انتهاء السنة التقويمية فيمكن للمكلف الإفصاح عن هذه الفروق الضريبية دون أن يتم فرض أية غرامات عليه.

أضف أن التهرب الضريبي والذي يتجسد في تقديم مستندات أو إقرارات أو سجلات أو معلومات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بقصد التهرب من تأدية الضريبة المستحقة، أو تخفيض قيمتها ، أو استردادها دون وجه حق يقع على عاتق الخاضع للضريبة عبء إثبات انتفاء القصد<sup>(84)</sup>.

وهذا يعني أن المشرع السعودي لم يعاقب المكلف في حال هو من كشف عن أخطائه في الإقرار الضريبي وقام بتصحيحها وذلك قبل أن يحال الإقرار للتدقيق والفحص ، وهذا ما نص عليه أيضاً المشرع الأمريكي عندما قرر أن الغرامة تسقط عن المكلف الذي يصح إقراره الضريبي ويدفع الضريبة قبل نهاية العام السابق ذي الصلة<sup>(85)</sup>. كما أشار المشرع لموضوعين في غاية الأهمية سها عنهما المشرع الإماراتي وهو خضوع الإقرار المصحح للتقييم والتدقيق من قبل الهيئة ، وهذا يعني أن الهيئة غير مجبرة على الأخذ بما قدمه المكلف من تصحيحات.

كما نص على حالة التقدم بالتصحيح بعد مرور مدة الخمس سنوات من انتهاء السنة التقويمية وذلك بالنسبة لأخطاء غير مقصودة في الإقرارات نتج عنها فروق ضريبية ، فيمكن للمكلف الإفصاح عن هذه الفروق الضريبية دون أن يتم فرض أية غرامات عليه.

### الفرع الثالث

#### The third branch

#### أثر التصريح الطوعي في التشريع المصري

#### The impact of voluntary declaration on Egyptian legislation

نص المشرع المصري في الفصل الثالث من قانون الإجراءات الضريبية على الإقرار الضريبي المعدل والذي تتلخص أحكامه بالنقاط الآتية<sup>(86)</sup>:

- يجب على الممول إذا اكتشف خلال السنة التالية لتاريخ انتهاء الميعاد المحدد لتقديم الإقرار السنوي سهواً أو خطأً في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه لمأمورية الضرائب المختصة أن يتقدم بإقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ .
- إذا قام الممول بتقديم الإقرار خلال ثلاثين يوماً من انتهاء الميعاد القانوني لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي.
- يكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة التي تباشر نشاطاً مما يخضع للضريبة تقديم إقرار نهائي على النموذج المعد لهذا الغرض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها، وتؤدي فروق الضريبة من واقعها.
- ولا يعتبر الخطأ أو السهو الذي أدى إلى تقديم الإقرار الضريبي المعدل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة السابقتين تهرباً ضريبياً.
- وإذا تقدم الممول أو المكلف بإقرار معدل متضمناً ضريبة أقل من الضريبة الواردة بالإقرار الأصلي، فلا يحق له استرداد أو تسوية فرق الضريبة إلا بعد مراجعة المصلحة وتأكدها من صحة الاسترداد أو التسوية، وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ تقديمه طلب الاسترداد أو التسوية<sup>(87)</sup>.
- يسقط حق الممول أو المكلف في تقديم إقرار معدل في الحالتين الآتيتين:
- 1- اكتشاف إحدى حالات التهرب الضريبي
  - 2- الإخطار بالبده في إجراءات الفحص وفقاً لأحكام الفقرة الأولى من المادة (41) من قانون الإجراءات الضريبية التي نصت على أنه يجب على مأمورية الضرائب المختصة إخطار الممول أو المكلف بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً، أو أي وسيلة كتابية يتحقق بها العلم بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية للفحص قبل عشرة أيام على الأقل، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض.
- ونصت كل من المادتين (39) و(40) من قانون الإجراءات الضريبية في مصر أنه " يقع عبء الإثبات على المصلحة في الحالتين الآتيتين :
- ( أ ) تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في هذا القانون .
- (ب) تعديل الربط وفقاً لأحكام القانون الضريبي .
- و يقع عبء الإثبات على الممول أو المكلف في الحالات الآتية :

( أ ) قيام المصلحة بإجراء ربط تقديري للضريبة إذا ما تبين أن البيانات المقدمة من الممول وتم الربط على أساسها غير صحيحة ، أو لم يقدم البيانات المقررة قانوناً في الحالات التي يجوز لها فيها ذلك وفقاً لهذا القانون .

(ب) قيام الممول أو المكلف بتصحيح خطأ في إقراره الضريبي .

(ج) اعتراض الممول أو المكلف على محتوى محضر محرر بمعرفة أمور من المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية .

وبالنسبة للعقوبات المفروضة في هذا الخصوص :

فقد نص المشرع المصري على فرض عقوبة الغرامة التي لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة في حال تأخر الممول في تقديم الإقرار الضريبي وأداء الضريبة عن المدد المحددة قانوناً .

كما عاقب على عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة (31) من هذا القانون لمدة تتجاوز ستين يوماً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه، وذلك بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز مائتي ألف جنيه . وتضاعف العقوبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات .

نلاحظ أن المشرع لم ينص على أي عقوبة بشأن المكلف الذي تقدم بطلب تصحيح لإقراره الضريبي ضمن المدد المحددة لذلك، وطبعاً في حالة تجاوز هذه المدد أو قامت الإدارة الضريبية باكتشاف الخطأ بذاتها فيعد ذلك تهرباً ضريبياً ويعاقب عقوبة التهرب الضريبي.

وبرأيي أن ما ذهب إليه كل من المشرعين السعودي والمصري في عدم خضوع من تقدم بتصريح طوعي ليصحح أخطاء جاءت في إقراراته الضريبية لأي عقوبة إذا استوفى الشروط القانونية في ذلك اتجاه سديد ، أما إذا كان هناك خلل في تلك الشروط فلا بأس من فرض العقوبات .

## الخاتمة

### Conclusion

أنهينا بحثنا الموسوم بعنوان أحكام التصريح الطوعي في ظل كل من التشريع الإماراتي والسعودي والمصري، وتناولنا من خلاله وفي المطلب الأول حالات تقديم التصريح الطوعي والتي تمثلت بثلاث حالات وفق التشريع الإماراتي وهي حالة تصحيح الإقرار الضريبي ، وتصحيح التقييم الضريبي، وتصحيح طلب الاسترداد. وتمثلت وفق التشريع السعودي بحالتين وهما حالة طلب تصحيح الإقرار الضريبي ، وطلب تصحيح طلب استرداد الضريبة . أما المشرع المصري ففتح مجال طلب التصحيح فقط في حالة الإقرارات الضريبية ، ولذلك استعرضنا مفهوم الإقرار الضريبي وآلية تقديمه والفترات الضريبية ، كما استعرضنا مفهوم التقييم الضريبي ، وكذلك تناولنا طلبات الاسترداد وذلك كله في ضوء التشريعات المقارنة .

أما المطلب الثاني فخصصناه لضوابط التصريح الطوعي وآثاره ، حيث تناولنا في الفرع الأول ضوابط تقديم طلبات التصحيح من حيث لزمه من عدمه، ومن حيث آجال تقديم هذه الطلبات . أما الفرع الثاني فتناولنا من خلاله الآثار المترتبة على تقديم التصريح الطوعي من حيث خضوع المكلف للعقوبات من عدمه ، وتوصلنا من خلال هذا البحث لمجموعة من النتائج والتي قادتنا لعدة توصيات وهي كالآتي .

#### أولاً- نتائج البحث :

1- لقد توافق المشرع الإماراتي مع المشرع السعودي بشأن حالة طلب التصريح الطوعي بشأن الإقرارات الضريبية ، وطلب استرداد الضريبة ، ولكنهما اختلفا بشأن التقييم الضريبي، حيث سمح المشرع الإماراتي بتقديم المكلف بطلب تصريح طوعي بشأنه أما المشرع السعودي فلم يفتح هذا المجال صراحةً، وإنما نص على أن قيام المكلف بتقديم إقراره الضريبي يترتب عليه سحب التقييم الضريبي، وشاركهما المشرع المصري بحالة تقديم التصريح الطوعي بشأن تصحيح الإقرارات الضريبية فقط دوناً عن حالة طلب استرداد الضريبة والتقييم الضريبي .

2- لا تعد الأحكام الناظمة لموضوع التصريح الطوعي واضحة في ظل التشريع الإماراتي ، فالحالات متشعبة والآثار كذلك ، ولم يوضح المشرع الإماراتي شروط تطبيق منظومة التصريح الطوعي كما فعلت تشريعات كثيرة ، سواء على صعيد لزوم



- دفع الضريبة، أو التقيد بالقانون بتقديمه، كذلك لم يوضح ما هو مآل طلب التصحيح، هل هو خاضع للتدقيق حاله حال الإقرار الضريبي أم لا .
- 3- فرض كل من المشرعين المصري والسعودي تعويضاً لصالح المكلف في حال تأخرت الإدارة الضريبية في رد الفارق المذكور في طلب الاسترداد وفق ما نص عليه القانون ، أما المشرع الإماراتي فلم ينص على ذلك .
- 4- لم يفرض المشرع الإماراتي أي غرامات في حالة لجوء الإدارة الضريبية للتقييم الضريبي عند انطباق إحدى حالات هذا التقييم ، وعليه فلن يؤثر طلب التصحيح في هذا السياق، بخلاف المشرع السعودي الذي فرض غرامات على المكلف في حالة التقييم الضريبي، وفتح باب تقديم الإقرار المعدل من قبل المكلف والذي سيتم بموجبه تعديل التقييم الضريبي وتعديل الغرامات تبعاً لذلك . فطلب تصحيح الإقرار الضريبي في دولة الإمارات يترتب غرامات مستقلة نص عليها قرار مجلس الوزراء ، وبذات الوقت تقرض على المكلف غرامات جراء عدم تقديمه الإقرار الضريبي ، وبذلك يكون المكلف في هذه الحالة خاضعاً لعقوبتين على ذات الفعل وهذا يخالف القانون .
- 5- يزداد مبلغ الغرامة الإدارية وفق التشريع الإماراتي بزيادة المدة التي يستغرقها المكلف لتقديم التصريح الطوعي لتصحيح الخطأ الوارد في إقراره الضريبي، حيث تشجع قواعد فرض هذه الغرامة الخاضع للضريبة بالتصريح المبكر عن الأخطاء الواردة في إقراره الضريبي لتجنب الزيادة في مبلغ الغرامة التي ستفرض عليه .
- 6- عاقب المشرع الإماراتي المكلف الذي تقدم بإقرار ضريبي غير صحيح بمبلغ مقطوع وهو ( 1000 ) درهم عن المرة الأولى و(2000 درهم) في حالة التكرار بشرط ألا يكون قد تقدم بتصريح طوعي، ويعفى منها كل من صحح إقراره الضريبي قبل تاريخ استحقاق الدفع .
- 7- إن الغرامة المنصوص عنها في التشريع الإماراتي بشأن التصريح الطوعي مفروضة فقط بشأن البندين (1) و(2) من المادة (10) من قانون الاجراءات الضريبية رقم ( 28 ) لعام 2022، أي حالة تقديم التصريح الطوعي الإلزامي، أي عندما يكون الفرق بين الضريبتين لصالح الخزينة العامة ، أما في الحالات المنصوص عنها في البنود (3) و(4) و(5) فلا يفرض على المكلف أي غرامة ، وهذه الحالات عندما يكون الفارق لصالح المكلف أو عندما لا يكون هناك أي فارق في مبلغ الضريبة المستحقة نتيجة تقديم التصريح ، ورغم أن المتقدم بطلب التصريح الطوعي في حال كان فارق الضريبة لصالح المكلف أو عندما لا يكون هناك أي فارق في مبلغ الضريبة المستحقة نتيجة تقديم التصريح الطوعي والإقرار الأساسي ، إلا أنه تطبق عليه غرامة تقديم إقرار ضريبي غير صحيح إذا لم يتم بتصحيح إقراره الضريبي قبل تاريخ الاستحقاق كما سبق ذكره،

لأن موضوع هذه المخالفة هو تقديم إقرار ضريبي غير صحيح و ذلك دون التفرقة إذا ما كان مبلغ الضريبة المستحق للدولة أكثر أو أقل من ذلك الوارد في الإقرار الضريبي، ويعد ذلك ثغرة في القانون ويتوجب تداركها.

7- إن مبلغ الغرامة الإدارية يزداد بزيادة المدة التي يستغرقها المكلف لتقديم التصريح الطوعي لتصحيح الخطأ الوارد في إقراره الضريبي، حيث تشجع قواعد فرض هذه الغرامة الخاضع للضريبة بالتصريح المبكر عن الأخطاء الواردة في إقراره الضريبي لتجنب الزيادة في مبلغ الغرامة التي ستفرض عليه . والمشرع بذات الوقت قد عاقب المكلف الذي تقدم بإقرار ضريبي غير صحيح بمبلغ مقطوع وهو ( 1000 ) درهم عن المرة الأولى و(2000 درهم) في حالة التكرار بشرط ألا يكون قد تقدم بتصريح طوعي ، وقد تكون نسبة الغرامة في حال تقديم التصريح الطوعي أكبر من مبلغ ( 1000 ) أو حتى ال ( 2000 ) في حال كان الخطأ في الإقرار قد أدى إلى فارق كبير بالضريبة فالنتيجة تغدو غير منطقية ، وهذا ما يحتاج إعادة نظر من قبل المشرع7

8- فتح المشرع مجالاً للخاضع للضريبة بأن يتقدم بطلب تصحيح التقييم الضريبي رغم أن التقييم كان من قبل الهيئة الاتحادية للضرائب كردة فعل على تقصير الخاضع للضريبة في حالات معينة، أهمها عدم تقديمه لإقراره الضريبي أو تقديمه لإقرار ضريبي غير صحيح ، في هذه الحالة نص قانون الإجراءات الضريبية رقم ( 28 ) لعام 2022 أيضاً على حق المكلف بتقديم اعتراض على هذا التقييم أمام الهيئة الاتحادية للضرائب خلال أربعين يوماً من تاريخ تبليغه قرار التقييم، ولم يحدد مآل هذه المدة في حال تقدم الخاضع للضريبة بطلب تصحيح طوعي خلال عشرين يوماً من تاريخ تبليغه قرار التقييم كما نص القانون ، فهل مدة العشرين يوماً تحسب من مدة الأربعين يوماً المتعلقة بالاعتراض المفتوح له أمام الهيئة الاتحادية للضرائب ، أم يمنح أربعين يوماً أخرى تبدأ من حيث انتهت الأولى ؟ ولو كان كذلك متى ستبدأ هذه المهلة ؟ ولماذا منحه المكلف الحق في الاعتراض على ذلك التقييم ، ونجعل تقديم التصريح الطوعي أحد التزاماته في هذا السياق رغم أنه سيتقدم بطلباته من خلال الاعتراض المقدم .

9- نص قانون الضريبة على القيمة المضافة في دولة الإمارات على أنه لا يجوز تقديم أي تصريح طوعي بعد مرور مدة (5) سنوات من تاريخ انتهاء الفترة الضريبية ذات الصلة ، وهذا يعني لا يجوز للمكلف بالضريبة على القيمة المضافة تقديم تصريح طوعي بعد مرور هذه المدة ، وبذلك يكون قد أغلقت باب التصريح الذي يحميه من جرم التهرب الضريبي ، كذلك نصت على الأحكام المتعلقة بتقادم جرائم التهرب الضريبي ، حيث بيت المادة في الفقرة السادسة منها على أنه يجوز للهيئة إجراء التدقيق الضريبي أو إصدار التقييم الضريبي خلال مدة (15) عاماً من التاريخ الذي كان يتوجب فيه على

الشخص الخاضع للضريبة القيام بالتسجيل الضريبي أو خلال المدة ذاتها ولكن من تاريخ نهاية الفترة الضريبية التي وقعت فيها أعمال التهرب الضريبي، وكان المشرع بهذا النص افترض قرينة التهرب الضريبي بمرور مدة الخمس سنوات دون أن يتقدم المكلف بطلب التصحيح وتوافرت إحدى حالات التهرب الضريبي التي نص عليها القانون .

**ثانياً- التوصيات :**

- 1- إعادة النظر في مصطلح ( التصريح الطوعي ) ، فمصطلح التصريح الطوعي يوحي بأنه اختيارياً في كل الحالات وهذا غير صحيح فهناك حالات إلزامية يتوجب فيها تقديمه من قبل المكلف بالضريبة للهيئة الاتحادية للضرائب .
- 2- تخصيص المشرع الإماراتي بنداً للتصريح الطوعي وعدم إدراجه في باب الالتزامات الضريبية، وذلك لأن الالتزامات الضريبية ترتب عقوبات تفرض على المكلف في حال عدم الالتزام بها وهذا ما رأيناه غير متوافر في حالة التصريح الطوعي الجوازي .
- 3- وجوب منح المشرع الإماراتي تعويضاً للمكلف في حال تأخرت الإدارة الضريبية في رد الفارق المطلوب في طلب الاسترداد الذي تقدم به المكلف أسوة بالمشرع السعودي والمصري.
- 4- إدراج الحالة التي تخص تقديم التصريح الطوعي بشأن خطأ في الإقرار ولكنه لا يؤثر على مبلغ الضريبة المستحقة ضمن الحالات الجوازية لتقديم التصريح الطوعي ، وليس ضمن الحالات الوجوبية، فالمشرع عاملها معاملة الحالات الجوازية من حيث عدم خضوع المكلف بها للغرامة في حال تقدم بتصريحه الطوعي بشأنها بخلاف الحالات الإلزامية الأخرى، وذلك منعاً من اللبس .
- 5- عدم إدراج حالة التقييم الضريبي ضمن حالات التصريح الطوعي ، لأن إدراجه وضع الإدارة الضريبية أمام تعقيدات تتعلق بطلبات الاعتراض على ذلك التقييم من ناحية ، وطلبات التصريح الطوعي وأثاره من ناحية أخرى ، وخاصة فيما يخص الغرامات الإدارية التي ستفرض مرتين على ذات الفعل، حيث فرضت غرامة إدارية على المكلف عندما لم يتقدم بإقراره الضريبي، وغرامة أخرى عندما تقدم بطلب تصحيح التقييم الذي أجرته الهيئة الاتحادية للضرائب ، وهذا ما يتنافى مع قواعد التجريم التي تنص على عدم جواز معاقبة أي شخص على فعل واحدة مرتين .
- 6- عدم فرض غرامات إدارية بشأن المكلف الذي قام بتقديم التصريح الطوعي حتى في إطار البندين (1) و(2) من المادة العاشرة من قانون الاجراءات الضريبية، فقد يكون سبب الخطأ سهو حقيقي لدى المكلف ، وما تقديمه للتصحيح إلا دليلاً على حسن نيته ، ولا سيما إن كان قبل تبليغه بإجراءات التدقيق الضريبي ، فكما نعلم فإن فلسفة

العقاب تكون مرهونة بفعل مخالف للقانون ، و المكلف هنا تقدم بإقراراته المطلوبة قانوناً، فكيف نغرمه إذا تقدم بتصريح طوعي عن أخطائه ، ولا سيما أن المشرع قد عاقب أيضاً المكلف الذي تقدم بإقرار ضريبي غير صحيح بمبلغ مقطوع وهو 1000 درهم عن المرة الأولى و(2000 درهم) في حالة التكرار بشرط ألا يكون قد تقدم بتصريح طوعي ، وقد تكون نسبة الغرامة في حال تقديم التصريح الطوعي أكبر من مبلغ ( 1000 ) أو حتى ال ( 2000 ) في حال كان الخطأ في الإقرار قد أدى إلى فرق كبير بالضريبة، فالنتيجة هنا تغدو غير منطقية .

7- إضافة نصاً يتعلق بلزوم تدقيق طلبات التصريح الطوعي والبت فيها خلال مدة يحددها القانون أسوة بالإقرارات الضريبية.

8- توضيح شروط التصريح الطوعي ، فسياسة التجريم والعقوبة تقتضي ذلك.

9- إضافة نص في قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي يحدد فيه المدى الزمني لتقديم طلبات التصريح الطوعي كما فعل قانون الضريبة على القيمة المضافة ، باعتبار أن قانون الإجراءات الضريبية هو القانون العام في نطاق الشؤون الضريبية ، وأعتقد لو أن القانون قد فسح المجال لتقديم المكلف لتصريحه الضريبي طالما لم تكتشف الهيئة الاتحادية للضرائب خطئه حتى لو كان خارج مدة الخمس سنوات التي نص عليها قانون الضريبة على القيمة المضافة طالما لم تنقض بعد مدة التقادم الخاص بالتهرب الضريبي وهي ( 15 ) عاماً هو أقرب لأهداف السياسة العقابية الرشيدة في مواجهة التهرب الضريبي، لاسيما أن التصريح الطوعي يعد وسيلة لضمان مصلحة خزانة الدولة ، ولتدارك الخاضع للضريبة لخطئه و تصحيحه حتى يتجنب المساءلة الجنائية عن جريمة التهرب الضريبي وذلك وفق ما أكدته المحكمة الاتحادية العليا الإماراتية.

10- عدم إيقاع العقوبات بالمكلف الذي صحح خطأه قبل إحالة إقراراته للتدقيق، أو اكتشاف الهيئة الاتحادية لهذا الخطأ مسبقاً وذلك ضمن مدة التقادم التي نص عليها القانون ، وهذا يشجع المكلفين على التصحيح وضمان مصلحة الخزينة العامة، فقد يمر الخطأ دون اكتشافه من قبل الإدارة الضريبية وخاصة إذا كان فحص الإقرارات الضريبية بالعينة العشوائية ، فينجو المكلف من عقوبات التصريح الطوعي والتهرب الضريبي أيضاً، طالما الغاية الأساسية من وجود القانون الضريبي ضمان تحصيل الضرائب ورفد الخزانة العامة بالإيرادات اللازمة لتغطية الإنفاق العام وليس عقاب المكلف بحد ذاته .

والله ولي التوفيق

## الهوامش

### Footnores

- 1 - د. البدراني، قيس حسن عواد ، 2005، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دار المناهج، عمان، ط1، ص 201.
- 2 - د. محمد، سعيد عبد المنعم ، 2021، الضريبة على قيم التصرفات العقارية ( بين الإبقاء والإلغاء) ، مجلة آفاق اقتصادية معاصرة، السياسة الضريبية، مجلس الوزراء في مصر، مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار، العدد (6) ، مايو، من ص4-10.
- 3- Bernard Bracher-1988, le systeme Fiscal librairie Generale de droit et de Francaise, Paris-Jurisprudence R-Pichon et R Durand-Auziaz, Paris-p.12.
- 4- الشافعي، محمد إبراهيم ، أحمد عبدالصبور الدلجاوي، 2020 ، المالية العامة و التشريعات المالية و الاقتصادية مع التطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة، جامعة الشارقة، ص 183.
- 5- the income information that someone gives to the tax authorities once a year so that they can calculate how much tax is owed.
- 6- استطلاع قادة الضرائب في منطقة الشرق الأوسط لعام 2021 ، PWC.
- 7- د. جودة، إبراهيم ناصر ، 2016، التجربة الأردنية في تطبيق تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في النظام الضريبي، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد الحادي عشر، ديسمبر ص240.
- 8 - د. أحمد، أحمد عاشور ، 2021، مستقبل السياسات الضريبية في مصر، مجلة آفاق اقتصادية معاصرة، مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار بمجلس الوزراء المصري، العدد السادس، مايو، ص34.
- 9 - غوبتا، سانجيف ، كين، مايكل ، 2018، رقمنة المالية العامة، التكنولوجيا تعيد تشكيل كيفية جمع الحكومات للأموال وإنفاقها، مجلة التمويل والتنمية ، مارس ، ص12. وراجع :
- Jacobs, Bas, Digitalization and Taxation CHAPTER 2, ©International Monetary Fund. P3-9
- 10- المادة الأولى من قانون الإجراءات الضريبية رقم 28 لعام 2022.
- 11- المادة (64/5) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة.

- 12- انظر الدليل الإرشادي للإقرار الضريبي للضريبة الانتقائية الصادر في يوليو سنة 2018 عبر الموقع الإلكتروني الرسمي للهيئة الاتحادية للضرائب، <https://tax.gov.ae> .
- 13- الدليل الإرشادي للإقرار الضريبي للضريبة على القيمة المضافة الصادر في أغسطس سنة 2021 عبر الموقع الإلكتروني للهيئة الاتحادية للضرائب ، <http://lltax.gov.ae>.
- 14- المادة (8) من قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي الصادر بالمرسوم بقانون اتحادي رقم 28 لعام 2022
- 15- المادة (20) من قرار مجلس الوزراء رقم (37) لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية.
- 16- المادة الأولى من قانون الإجراءات الضريبية في الإمارات رقم 28 لعام 2022.
- 17- المادة (64) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 بشأن الضريبة على القيمة المضافة .
- 18- المادة (62) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.
- 19- تعرف الفترة الضريبية بأنها " المدة الزمنية المحددة التي يجب احتساب وسداد الضريبة المستحقة الدفع عنها " راجع المادة الأولى من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.
- 20- المادة (17) من قرار مجلس الوزراء رقم (37) لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الضريبة الانتقائية.
- 21- راجع المادة (16) من قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي رقم (28) لعام 2022.
- 22- القانون رقم 206 لسنة 2020 بشأن الإجراءات الضريبية الموحد المصري.
- 23- المادة (1) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد في مصر رقم 206 لعام 2020
- 24- المادة (31) من قانون الإجراءات الضريبية المصري رقم 206 لسنة 2020
- 25- ويعفى الممول من تقديم الإقرار في الحالات الآتية: إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها . إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منها المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة من قانون الضريبة على الدخل . إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته . راجع المادة (31) من قانون الإجراءات الضريبية في مصر رقم 206 لعام 2020.

- 26- المادة ( 62 ) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (7-2-20) و تاريخ 12 شعبان 1441 هجري الموافق 5 أبريل 2020 م
- 27- المادة ( 58 ) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة السعودي.
- 28- المواد ( 59 ، 62 ) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة السعودي.
- 29- المادة (1) من قرار مجلس الوزراء رقم 36 لعام 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للقانون الاتحادي رقم 7 لعام 2017 بشأن الاجراءات الضريبية .
- 30- نصت اللائحة التنفيذية على وجوب احتواء التقييم الضريبي على معلومات كافية وأن يتضمن على الأقل ما يأتي:
- اسم الخاضع للضريبة وعنوانه .
  - رقم التسجيل الضريبي الخاص بالخاضع للضريبة إن وجد.
  - الرقم المرجعي للتقييم الضريبي .
  - نوع الضريبة محل التقييم .
  - ملخص الضريبة، ويتضمن تفاصيل الضريبة المصرح عنها والتسويات التي تمت .
  - أسباب التقييم الضريبي .
  - صافي مبلغ الضريبة المستحقة للهيئة أو الذي سيتم رده من قبلها .
  - موعد استحقاق دفع الضريبة المستحقة وطريقة السداد .
- 31- المادة ( 23 ) من القانون الاتحادي الاماراتي رقم (28) لعام 2022 المتعلق بالاجراءات الضريبية .
- 32- المادة ( 28 ) من قانون الإجراءات الضريبية في دولة الإمارات الصادرة بالمرسوم بقانون اتحادي رقم (28) لسنة 2022.
- 33- الصادر بالمرسوم الملكي رقم ( م / 113 ) بتاريخ 2 / 11 / 1438 هجري وتعديلاته
- 34- المادة ( 62 ) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (7-2-20) و تاريخ 12 شعبان 1441 هجري الموافق 5 أبريل 2020 م
- 35- قانون الاجراءات الضريبية المصري رقم ( 206 ) لعام 2020.
- 36- المادة ( 44 ) من قانون الاجراءات الضريبية المصري رقم (206) لعام 2020.
- 37- المواد ( 28 ، 29 ، 30 ) من قانون الاجراءات الضريبية الإماراتي الصادر بالمرسوم بالقانون الاتحادي رقم ( 28 ) لسنة 2022.

- 38- المادة ( 38 ) من قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي لعام 2022.
- 39- راجع المادة ( 22 ) الخاص بإجراءات استرداد الضريبة من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (36) لسنة 2017.
- 40- راجع المادة ( 10 ) من قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي لعام 2022.
- 41- المادة (34) من قانون الإجراءات الضريبية المصري رقم ( 206 ) لعام 2020.
- 42- المادة (72) والمادة ( 65 ) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) و تاريخ 1425/1/15 هـ وتعديلاته
- 43- المادة ( 1 ) من اللائحة التنفيذية لقانون الاجراءات الضريبية الإماراتي.
- 44- المحكمة الاتحادية العليا، الأحكام الإدارية ، الطعن رقم 227 لسنة 2020.
- 45- حدد التشريع الإيرلندي على سبيل المثال شروط تقديم تصحيح الإقرار الضريبي بالآتي:

- 1- هناك خطأ في الإقرار الضريبي .
  - 2- عندما يريد الخاضع للضريبة المطالبة بخصم ، إعفاء، ائتمان بعد أو وقع الإقرار الضريبي.
  - 3- يجب أن يكون طلب التصحيح وفق القانون.
  - 4- أن يقدم الإقرار الضريبي في غضون أربع سنوات بعد نهاية الفترة الضريبية.
  - 5- قام المكلف بدفع الضريبة حتى يحصل على مزايا التصحيح الذاتي دون معاقبته.
- راجع في ذلك :

Tax and duty manual, Irish tax and customs, Amending returns and self-assessments, part 41A-04-01, October 2021.

<https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-41a/41a-04-01.pdf>.

- 46- المادة ( 10 ) من قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي لعام 2022.
- 47- يلاحظ أنه وفق التشريع الأمريكي يتم تعديل الإقرار الضريبي في حال كان هناك تغيير أو تعديل في العناصر المكونة للوعاء الضريبي كحالة التسجيل أو عدد المعالين أو إجمالي الدخل أو الخصومات ، ولا يتعين هذا التعديل في حالة الأخطاء الحسابية التي ارتكبها المكلف ، حيث تقوم مصلحة الضرائب بهذا التصحيح . راجع في ذلك :

If you must Amend your return, 20-Dec-2022.

https: // www.irs.gov/newsroom/if-you-must-amend-your-return.  
[https://www.irs.gov/newsroom/if-you-must-amend-your-return.](https://www.irs.gov/newsroom/if-you-must-amend-your-return)



48- How to modify a tax return already filed, Tax Agency, 10 / April / 2023.

[https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en\\_gb/ayuda/consultas-informaticas/renta-ayuda-tecnica/modificar-declaracion-presentada.html](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/ayuda/consultas-informaticas/renta-ayuda-tecnica/modificar-declaracion-presentada.html).

49- أنظر نص المادة (8) من اللائحة التنفيذية للقانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية .

50- نص المادة (64/2) : " على الشخص الذي تم إلغاء تسجيله تقديم إقرار ضريبي عن آخر نهائي عن آخر فترة كان مسجلاً فيها ."

51- صوان، محمد عبدالله، أحمد، حسام الدين ، 2022، الغرامات و الجزاءات و العقوبات في قانوني ضريبة الدخل و المبيعات الأردني و قانون ضريبة القيمة المضافة الإماراتي، دار الخليج للنشر و التوزيع، الأردن، ط1، ص257.

52- المحكمة الاتحادية العليا، الأحكام الإدارية، الطعن رقم 227 لسنة 2020 قضائية، تاريخ 2020/10/14 ، شبكة قوانين الشرق.

53- انظر نص المادة (42) من قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي و تعديلاته .

54- تنص المادة (41) من قانون الإجراءات الضريبية في مصر رقم 206 لعام 2020 على ما يلي " على مأمورية الضرائب المختصة إخطار الممول أو المكلف بكتاب موسى عليه مصحوبًا بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانونًا ، أو أي وسيلة كتابية يتحقق بها العلم بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية للفحص قبل عشرة أيام على الأقل ، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض "

55- محكمة المنيا الابتدائية، الدائرة الثانية ضرائب ، الدعوى رقم 33 لعام 2015

56- محمد، رمضان صديق ، تصحيح الربط النهائي ( أصوله القانونية وأحكامه الضريبية)، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية ، المجلد (6) ، العدد (24) ، نوفمبر 1996 ، من ص99-152.

57- الدليل الإرشادي الخاص بالفحص والتقييم والتصحيح والاعتراض على قرارات الهيئة، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك في السعودية، يوليو 2021.

58- المادة (4/68) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة السعودي.

59- المادة (4 /63) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة السعودي.

60- المادة (63) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة

61- المادة (3/64) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة في

السعودية

- 62- المادة ( 5 / 64 ) اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة على القيمة المضافة في السعودية.
- 63- Tax and duty manual, Irish tax and customs, Amending returns and self-assessments, part41A-04-01, October 2021.  
- and see also : How to modify a tax return already filed, Tax Agency, 10 / April / 2023.
- 64- المادة ( 1 ) من قانون الإجراءات الضريبية الصادر بالمرسوم بقانون رقم (28) لعام 2022.
- 65- المرسوم بقانون اتحادي رقم ( 28 ) لسنة 2022.
- 66- انظر البند (1) والبند ( 2 ) من المادة (10) من قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي.
- 67- Kelly Phillips Erb, Made A mistake on your tax return? Is things you need to know, Apr25.2019,http, see: <https://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2019/04/25/made-a-mistake-on-your-tax-return-15-things-you-need-to-know/>
- 68- انظر البند (11) من الجدول رقم (1) الملحق بقرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2021 والذي عدل مجلس الوزراء رقم (40) لسنة 2017 بشأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية .
- 69- راجع الصفحة 11 من هذا البحث المتعلق بتاريخ تقديم الإقرار الضريبي لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة الانتقائية .
- 70- و تفترض هذه الحالة أن الخاضع للضريبة قد قدم إقراره الضريبي للهيئة الاتحادية للضرائب، و بعدها يكتشف خطأ في إقراره الضريبي، فيقوم بتصحيح إقراره الضريبي قبل تاريخ استحقاق الدفع، فهنا لا يتم توقيع عليه غرامة تقديم إقرار ضريبي غير صحيح، و هو ما نص عليه البند (10) من قرار مجلس الوزراء المتعلق بالغرامات الإدارية رقم (47) لسنة 2021، أما إذا فات موعد استحقاق الدفع دون أن يقوم المكلف بتصحيح الإقرار الضريبي، فعندها سيعد المكلف مرتكب لمخالفة تقديم إقرار ضريبي غير صحيح، و ستطبق عليه غرامة
- 71- انظر التوضيح العام الصادر من الهيئة الاتحادية للضرائب بشأن الإجراءات الضريبية وتعديلات نظام الغرامات على الموقع الإلكتروني الرسمي للهيئة الاتحادية للضرائب، <https://tax.gov.ae> .
- 72- يحق للهيئة القيام بالتدقيق الضريبي على أي شخص للتأكد من مدى التزامه بالأحكام الواردة في القانون و عليها تبليغ الشخص بالتدقيق الضريبي قبل ( 10 ) أيام عمل على

- الأقل قبل القيام بعملية التدقيق الضريبي، انظر المادة ( 16 ) من قانون الإجراءات الضريبية لدولة الإمارات .
- <sup>73-</sup> آل علي، شيخة محمد ، 2021، المواجهة التشريعية والأمنية لجرائم التهرب الضريبي- دراسة تطبيقية على دولة الإمارات العربية المتحدة، دار النهضة العلمية، الإمارات، ص80.
- <sup>74-</sup> احجيله، عبدالله محمد ، 2018، جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية و إشكاليات عقوباتها في التشريع الإماراتي، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، المجلد 15، العدد 2 ، ص390 .
- <sup>75-</sup> انظر البند رقم (10) من الجدول رقم (1) من قرار مجلس الوزراء رقم (40) لسنة 2017 بشأن الغرامات الضريبية المعدل بالقرار رقم (49) لسنة 2021 .
- <sup>76-</sup> صوان، محمد عبدالله ، أحمد، حسام الدين ، مرجع سابق، ص256 .
- <sup>77-</sup> و يجدر بالذكر أن مهلة سداد الفروق الضريبية المذكورة في التصريح الطوعي غير منصوص عليها في قانون الإجراءات الضريبية، بل نص عليها قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2021 و الذي عدل قرار مجلس الوزراء رقم (40) لسنة 2017 بشأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية، حيث أضاف القرار الجديد مخالفة عدم قيام الخاضع للضريبة بتسديد الفروق الضريبية المذكورة في تصريح طوعي خلال المهلة المحددة، أنظر البند رقم (9) من الجدول رقم (1) الملحق بقرار مجلس الوزراء رقم (40) لسنة 2017 بشأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية في الدولة المعدل بقرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2021 .
- <sup>78-</sup> صوان، محمد عبدالله ، أحمد، حسام الدين ، مرجع سابق، ص249.
- <sup>79-</sup> انظر التوضيح العام الصادر من الهيئة الاتحادية للضرائب بشأن الإجراءات الضريبية و تعديلات نظام الغرامات على الموقع الالكتروني الرسمي للهيئة الاتحادية للضرائب، <https://tax.gov.ae> .
- <sup>80-</sup> المحكمة الاتحادية العليا، الأحكام الإدارية، الطعن رقم 227 لسنة 2020 قضائية، تاريخ 2020/10/14 .
- <sup>81-</sup> المحكمة الاتحادية العليا، الأحكام الإدارية، الطعن رقم 227 لسنة 2020 قضائية، تاريخ 2020/10/14 ، شبكة قوانين الشرق
- <sup>82-</sup> لمزيد من التفاصيل حول إصدار التقييم من قبل الهيئة، يرجى الاطلاع على البند 4.4 من هذا الدليل الإرشادي .

- <sup>83</sup>- راجع المواد من 36- 47 من نظام الضريبة على القيمة المضافة المادة (47) الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل - سابقا - رقم (3839) وتاريخ 14 ذو الحجة 1438 هجري الموافق 14 نوفمبر 2016 م .
- <sup>84</sup>- المادة ( 39) من نظام الضريبة على القيمة المضافة السعودي .
- 85- Summary of penalties under the income tax act, Jan 13<sup>th</sup>,2022, 10 AM, <https://cleartax.in/s/income-tax-act-penalties>
- <sup>86</sup>- راجع المادة ( 33) من قانون الإجراءات الضريبية في مصر رقم ( 206 ) لسنة 2020.
- <sup>87</sup>- المادة (34) من قانون الإجراءات الضريبي المصري رقم ( 206 ) لسنة 2020.

## المصادر

### Sources

#### First – Books:

- I. Al Ali, Sheikha Muhammad, 2021, Legislative and security confrontation of tax evasion crimes - an applied study on the United Arab Emirates, Dar Al-Nahda Scientific, UAE.
- II. Al-Badrani, Qabas Hassan Awad, 2005, The Legal Center for the Taxpayer, Dar Al-Manhaj, Amman, 1st edition.
- III. Al-Shafi'i, Muhammad Ibrahim, Ahmed Abdel-Sabour Al-Daljawi, 2020, Public Finance and Financial and Economic Legislation with Application to the United Arab Emirates, University of Sharjah.
- IV. Sawan, Muhammad Abdullah, Ahmed, Hussam Al-Din, 2022, Fines, Penalties, and Punishments in the Jordanian Income and Sales Tax Law and the UAE Value-Added Tax Law, Dar Al-Khaleej for Publishing and Distribution, Jordan, 1st edition.

#### Second - Periodicals:

- I. Ahmed, Ahmed Ashour, 2021, The Future of Tax Policies in Egypt, Contemporary Economic Horizons Magazine, Information and Decision Support Center of the Egyptian Council of Ministers, Issue Six, May.
- II. Judeh, Ibrahim Nasser, 2016, The Jordanian experience in applying information and communications technology in the tax system, Journal of Industrial Economics, Issue Eleven, December.
- III. Siddiq, Ramadan, 1996, Correction of the final assessment (its legal principles and tax provisions), Periodic Bulletin of the Egyptian Tax Association, Volume (6), Issue (24), November.
- IV. Mohamed, Saeed Abdel Moneim, 2021, Tax on Real Estate Transaction Values (Between Maintaining and Abolishing), Contemporary Economic Horizons Magazine, Tax Policy,

Cabinet of Egypt, Center for Information and Decision Support, Issue (6), May.

- V. Ahjeela, Abdullah Muhammad, 2018, Crimes of Excise Tax Evasion and the Problems of Its Penalties in UAE Legislation, University of Sharjah Journal of Legal Sciences, Volume 15, Issue 2.
- VI. Gupta, Sanjeev, Ken, Michael, 2018, Digitization of Public Finance, Technology is Reshaping How Governments Raise and Spend Money, Finance and Development Journal, March.
- VII. Middle East Tax Leaders Survey 2021, PWC.

**Third - Laws:**

- I. The UAE Tax Procedures Law issued by Federal Decree Law No. 28 of 2022.
- II. Law No. 206 of 2020 regarding Egyptian unified tax procedures.
- III. Royal Decree No. (M/113) dated 11/2/1438 AH and its amendments in Saudi Arabia regarding value-added tax.
- IV. The income tax system in Saudi Arabia issued by Royal Decree No. (M/1) dated 1/15/1425 AH and its amendments.
- V. Value Added Tax System Article (47) issued pursuant to the decision of the Board of Directors of the General Authority of Zakat and Income - previously - No. (3839) dated 14 Dhul-Hijjah 1438 AH corresponding to November 14, 2016 AD.
- VI. The guideline for examining, evaluating, correcting and objecting to the Authority's decisions, Zakat, Tax and Customs Authority in Saudi Arabia, July 2021.
- VII. The guideline for the tax return for excise tax in the UAE issued in July 2018.
- VIII. The guidance guide for the tax return for value tax in the UAE issued in August 2021.

- IX. Cabinet Resolution No. (37) of 2017 regarding the executive regulations of Federal Decree Law No. (7) of 2017 regarding excise tax in the Emirates.
- X. Executive regulations of Federal Decree Law No. (8) of 2017 regarding value-added tax in the UAE.
- XI. The executive regulations of the value-added tax law in Saudi Arabia issued pursuant to the decision of the Board of Directors of the General Authority of Zakat and Tax No. (7-2-20) dated 12 Shaban 1441 AH corresponding to April 5, 2020 AD.
- XII. Cabinet Resolution No. 36 of 2017 regarding the executive regulations of Federal Law No. 7 of 2017 regarding tax procedures in the Emirates.
- XIII. UAE Cabinet Resolution No. (49) of 2021, which amended Cabinet Resolution No. (40) of 2017 regarding administrative fines imposed for violating tax laws.

**Fourth - Foreign references:**

- I. Bernard Bracher-1988, le systeme Fiscal librairie Generale de droit et de Francaise, Paris-Jurisprudence R-Pichon et R Durand-Auziaz, Paris-.
- II. Bas Jacobs, Digitalization and Taxation CHAPTER 2, ©International Monetary Fund.

**Fifth - Judicial rulings:**

- I. Minya Court of First Instance in Egypt, Second Circuit Taxes, Case No. 33 of 2015.
- II. Federal Supreme Court in the UAE, Administrative Rulings, Appeal No. 227 of 2020 Judicial Year, dated 10/14/2020.

**Sixth - Websites:**

- I. How to modify a tax return already filed, Tax Agency, 10 / April / 2023.[https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en\\_gb/ayuda/c](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/ayuda/c)

- onsultas-informaticas/renta-ayuda-tecnica/modificar-declaracion-presentada.html.
- II. If you must Amend your return, 20-Dec-2022, <https://www.irs.gov/newsroom/lif-you-must-amend-your-return>.
- III. Kelly Phillips Erb, Made A mistake on your tax return? Is things you need to know, Apr25.2019,http, see: <https://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2019/04/25/made-a-mistake-on-your-tax-return-15-things-you-need-to-know/>
- IV. Summary of penalties under the income tax act, Jan 13<sup>th</sup>,2022, 10 AM, <https://cleartax.in/s/income-tax-act-penalties>
- V. Tax and duty manual, Irish tax and customs, Amending returns and self-assessments, part41A-04-01, October 2021. <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-41a/41a-04-01.pdf>.
- VI. <https://tax.gov.ae>