

التهرب الضريبي في نظام ضريبة الدخل السعودي

Tax evasion in the Saudi income tax system

إعداد

الباحث – حسن عمر طالب البريكي

المملكة العربية السعودية

تاريخ استلام البحث : 2024 /09 /14

تاريخ النشر: 2024 /10 /01

التهرب الضريبي في نظام ضريبة الدخل السعودي

أ/ حسن عمر طالب البريكي

ملخص:

اشتمل البحث على مقدمة، وفصل تمهيدي، وفصلان، الفصل الأول من البحث، تناول أنواع التهرب الضريبي، وذلك في مبحثان، كان الأول منها يتطرق للتهرب الضريبي المشروع في الفقه الإسلامي والأنظمة المعاصرة. كما تناول المبحث الثاني التهرب الضريبي غير المشروع في الفقه الإسلامي والأنظمة المعاصرة.

وأما الفصل الثاني من البحث، فقد تعرض للمسؤولية المترتبة على التهرب الضريبي، وفيه ثلاثة مباحث، تحدثت في المبحث الأول عن المسؤولية الجزائية، وأساسها، وعناصرها في المجال الضريبي، وأما المبحث الثاني فكان في محل المسؤولية الجزائية، وجاء المبحث الثالث والأخير في أنواع الجزاءات المترتبة على التهرب الضريبي وتضمنت خاتمة البحث نتائج البحث منها:

1. لم يرد في الفقه الإسلامي أو في النظام السعودي تعريف محدد للتهرب، إلا أنه عُرِف بأنه امتناع المكلف الذي توافرت فيه شروط الضريبة عن الوفاء بها مستعيناً في ذلك بوسائل الغش والتحايل.

2. لم يرد في الفقه الإسلامي القديم أو في نصوص النظام تعريف واضح للضريبة بمفهومها الحديث، غير أن المعاصرين عرفوها بأنها فريضة نقدية تقطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص معينين جبراً، وبصفة نهائية ودون مقابل، وتستخدمها لتغطية نفقاتها، والوفاء بمقتضيات وأهداف السياسة المالية العامة.

3. هناك أوجه اتفاق واختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، إلا أن أبرز سمة في جهة الافتراق بينهما هي باعتبار أن الغش مرادف للتهرب غير المشروع، أي التهرب بمفهومه القانوني، بينما ينصرف الثاني إلى التهرب الضريبي المشروع، أي التهرب بمفهومه الاقتصادي.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي - ضريبة الدخل

Tax evasion in the Saudi income tax system

Mr. Hassan Omar Talib Al-Buraiki

summary:

The research included an introduction, an introductory chapter, and two chapters. The first chapter of the research dealt with types of tax evasion, in two sections, the first of which dealt with legitimate tax evasion in Islamic jurisprudence and contemporary systems. The second section also dealt with illegal tax evasion in Islamic jurisprudence and contemporary systems.

As for the second chapter of the research, it dealt with the responsibility resulting from tax evasion, and it included three sections. In the first section, I talked about criminal liability, its basis, and its elements in the tax field. As for the second section, it was in the context of criminal liability, and the third and final section dealt with the types of penalties incurred. On tax evasion. The conclusion of the research included the research results, including:

1. There is no specific definition of evasion in Islamic jurisprudence or in the Saudi system, but it is defined as the refusal of a taxpayer who meets the tax conditions to pay it, using means of fraud and deception.
2. There is no clear definition of tax in its modern sense in ancient Islamic jurisprudence or in the texts of the system. However, contemporaries defined it as a cash levy that the state or a designated person on its behalf compulsorily deducts, permanently and without compensation, and uses it to cover its expenses and fulfill the requirements and objectives of public financial policy.
3. There are areas of agreement and difference between tax evasion and tax fraud, but the most notable feature of the difference between them is that fraud is synonymous with illegal evasion, i.e. evasion in its legal sense, while the second refers to legitimate tax evasion, i.e. evasion in its economic sense.

Keywords: tax evasion - income tax

المقدمة

فقد عُرفت الضريبة منذ أقدم العصور، وكانت المصدر المالي الوحيد للدولة أو الهيئة الحاكمة، وتعتبر الضريبة أحد الينابيع التي تستقي منها الدول الأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة، ولتقديم الخدمات من تعليم وصحة وأمن وغيرها، ومع تطور المفهوم الحديث للدولة أصبح لها بجانب هدفها المالي أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية مختلفة، تسعى الدولة لتحقيقها من خلال فرض الضريبة التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والإنتاجية⁽¹⁾.

وجاء التطور السريع الذي يشهده العالم مع اتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية ليجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل جديدة وموارد حديثة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، وتسعى كل الدول ولا سيما دول العالم الثالث لتحقيق الاستقلال الاقتصادي الذي لا يتأتى إلا بتحقيق التنمية الشاملة في شتى الميادين وذلك عن طريق الاعتماد على سياسة مالية رشيدة.

أهمية الموضوع وأسباب اختياره

يعرض الباحث لأهمية موضوع البحث وأهم أسباب اختياره؛ وذلك على النحو الآتي:

أولاً: أهمية الموضوع

جاء هذا البحث لتشكّل أهمية كبيرة في النقاط الآتية:

1. ارتباط البحث بالواقع الذي نعيشه، حيث حاجة الناس عامة، والمنظمين خاصة إلى معرفة أهمية الالتزام بدفع الضريبة، وعدم التهرب منها.
2. الرغبة الشديدة في دراسة النظم العدلية المتوافقة مع الشريعة الإسلامية السمحة، لا سيما المتخصصة منها بالنظام الضريبي.
3. إظهار مكنون الأنظمة التي تحقق العدالة الضريبية.
4. إرشاد النظام المالي لاتباع الطرق المقترحة في البحث لتقليل أو تخفيض عمليات التهرب من دفع الضريبة، وتحسين العلاقة مع المكلفين بدفعها، وإيجاد نوع من التفاهم والتعاون بينهما بدلاً من الخلاف والصراع.

ثانياً: أسباب اختيار الموضوع

توجد العديد من الأسباب التي دفعت الباحث بأن يقوم بهذا البحث ومنها:

(1) انظر: أحمد، مصطفى علي، المعاملة الضريبية للمشروعات الاستثمارية في مصر، مجلة المال والتجارة، العدد 71، 1992م، ص 20-28.

أ – أسباب موضوعية تتمثل في :

1. تزايد الاهتمام بموضوع التهرب الضريبي، وإدراك الدولة بضرورة وضع الاستراتيجيات الملائمة لاحتوائه والسيطرة عليه، لما يرافقه من آثار سلبية على النظام والدخل العام للدولة.
2. معرفة العوامل والأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، وأشكاله وطرق مكافحته ليتم مراعاة ذلك من الأجهزة المختصة.
3. قلة الأبحاث النظرية والتطبيقية في مجال التهرب الضريبي.
4. إزدياد ظاهرة التهرب الضريبي مما أصبح يشكل مرضاً بالنسبة للاقتصاد الوطني.

ب – أسباب ذاتية

تعدّ ظاهرة الغش الضريبي من مواضع الساعة في ظل التحولات التي يعرفها الاقتصاد الوطني، حيث التطلع لمعرفة خبايا هذه الظاهرة من أجل إثراء معارفنا وقدراتنا.

مشكلة البحث

تعد ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة تعاني منها الدول المتقدمة والنامية على حد سواء؛ فمقدار الإيرادات التي تفقدها خزينة الدولة نتيجة التهرب الضريبي يصعب قياسها بدقة، نظراً لعدم وجود إحصائيات عن دخول جميع المواطنين في الدولة وشرائحها، غير أنّ العديد من الدراسات قد بينت أن التهرب الضريبي يزداد لدى الدول النامية مقارنة مع الدول المتقدمة، نظراً لعدم وجود وعي لدى المكلفين حول أهداف الضريبة المختلفة، وتدني مستوى الخدمات المقدمة للمواطنين في تلك الدول(1). وفي النظام السعودي تزيد الحاجة لهذه الدراسة لأسباب عدة لعل من أبرزها حاجة النظام السعودي إلى دراسة مستقلة تتناول التهرب الضريبي والمواد النظامية التي وردت فيه.

الفصل التمهيدي : التهرب الضريبي وضريبة الدخل

يتضمن هذا الفصل عدداً من المباحث وتتمثل في:

- ✓ المبحث الأول: تعريف التهرب الضريبي وضريبة الدخل
- ✓ المبحث الثاني: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي
- ✓ المبحث الثالث: الأشخاص الخاضعون لضريبة الدخل والتزاماتهم

(1) أبو نصار محمد، والمشاعلة، محفوظ، والشهوان، فراس عطا الله، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق: قانون ضريبة الدخل رقم 57 وتعديلاته حتى سنة 1996م، مكتبة وائل، عمان، الأردن، ط5، 2010م، ص351.

المبحث الأول: تعريف التهرب الضريبي وضريبة الدخل

يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو الآتي:

المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي

اتجه فقهاء الفقه القانوني وشرّاح الأنظمة فيما يتعلق في تعريف التهرب الضريبي إلى ثلاث اتجاهات رئيسة: اتجاه موسع، واتجاه مضيق، واتجاه وسط بينهما، ويأتي بيان ذلك على النحو الآتي:

(أ) الاتجاه الموسّع للتهرب الضريبي :-

يعرّف أنصار هذا الاتجاه من وجهة نظر اقتصادية، بحيث يشمل صور التخلص من الضريبة بشكل عام، وبهذا فالتهرب الضريبي هو: "ظاهرة يحاول الممول بواسطتها عدم دفع الضريبة كلها أو بعضها"⁽¹⁾

كما عرّفه آخرون بأنه: "كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء يفترض وقوعه على عاتقه، وبهذا يضيّع على الدولة جزءاً من حصيلة الضريبة التي تواجه بها أعباءها العامة"⁽²⁾.

ويلاحظ من التعريفين السابقين أنهما ينظران إلى التهرب الضريبي من حيث النتيجة المترتبة عليه، وهي ضياع قدر من الحصيلة المالية على الدولة.

(ب) الاتجاه المضيق للتهرب الضريبي :-

قام أنصار هذا الاتجاه بوضع ضوابط قانونية لابدأ من توافرها لتحديد معنى التهرب الضريبي، حيث عرّفه بعض الفقهاء القانونيين بأنه: "محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً باتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش نحوه"⁽³⁾.

وقد عرّفه فريق آخر بأنه: "الجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أو دفعها، ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانوناً"⁽⁴⁾.

(1) عطية، محمود رياض، موجز في المالية العامة، مرجع سابق، ص223.

(2) المرصفاوي، حسن صادق، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، القاهرة، مصر، ط1، 1963م، ص52.

(3) جامع، أحمد، علم المالية العامة، مكتبة سيد ودية، القاهرة، مصر، ط1، 1965م، ص314.

(4) عبد الواحد، السيد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000م، ص37.

ويستنتج الباحث من التعريفين السابقين أنهما ينظران إلى التهرب الضريبي من حيث الوسيلة المتبعة في تحقيقه، ألا وهي اتباع أساليب وطرق مخالفة للقانون، فهذه التعاريف تنطلق من وجهة نظر قانونية تجريبية بحتة، تجعل التهرب مقصوراً على الحالات التي تتضمن انتهاكاً للقانون، بل إن بعض التعريفات بالغت في التضييق من مفهوم التهرب الضريبي، كتعريفه بأنه: "قيام الممول بعمل إيجابي أو سلبي، مستعملاً طريقة أو أكثر من الطرق الاحتيالية المنصوص عليها في القانون على سبيل الحصر بقصد عدم أداء الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً"⁽¹⁾.

(ج) الاتجاه الوسط في تعريف التهرب الضريبي :-

يحاول أصحاب هذا الاتجاه الوسط تضمين جميع عناصر ومكونات التهرب الضريبي في تعريف التهرب الضريبي، ولذا، يرى بعض الشراح أن التهرب الضريبي هو عمد إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء أكان ذلك من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أم من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، أو بعبارة أخرى أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو جزئي⁽²⁾.

ويرى آخرون أن التهرب الضريبي هو محاولة عدم دفع الضريبة بإخفاء بعض عناصر الدخل كلياً أو جزئياً واستعمال الغش والاحتيال لتجنب دفع الضريبة في أية مرحلة من مراحلها سواء عند الربط أو في مرحلة التحصيل⁽³⁾.

ويتضح مما سبق من تعريف التهرب الضريبي في الاتجاهات الثلاث، أن التنظيمات الضريبية المعاصرة – ومنها النظام السعودي- لم تقدم تعريفاً للتهرب الضريبي وإنما اقتصر على تعداد صورته وأشكاله، تاركة أمر التعريف لفقهاء القانون وشراح الأنظمة، وذلك لأن أي تعريف يمكن تقديمه لا يمكن أن يشمل أساليب التهرب كافة؛ لأنها لا تكون متصورة كلها للمنظم⁽⁴⁾.

(1) الخولي، مجدي محمد، جريمة التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 1995م، ص37.

(2) الخطيب، خالد شحادة، وشامية، زهير، أحمد، أسس تطبيق المالية العامة، دار وائل للنشر، العراق، بغداد، ط1، 2003م، ص125.

(3) الدوغجي، علي حسين علي، تقييم فاعلية نظام الرقابة الضريبية على الدخل في العراق، الجامعة المستنصرية، العراق، بغداد، ط1، 1996م، ص76.

(4) التحافي، عبد الوهاب، التهرب الضريبي تحليله ومعالجته، بحث مقدم للهيئة العامة للضرائب، العراق، بغداد، ط1، 2001م، ص6.

المطلب الثاني تعريف الدخل فقهاً ونظاماً وفيه فرعان:

الفرع الأول: تعريف الدخل في الفقه.

الفرع الثاني: تعريف الدخل في النظام.

أما الفرع الأول تعريف الدخل في الفقه

حظي مفهوم الدخل باهتمام كبير من الفقهاء، حيث إن هذا المفهوم ما برح محوراً للنقاشات والتعريفات المختلفة، ويُعدُّ مفهوم الدخل من أكثر المصطلحات تعقيداً وإثارة للجدل، وقد بذل الفقهاء قديماً وحديثاً جهوداً في صياغة التعريفات المختلفة له؛ لأن مفهوم الدخل في الإسلام قد ارتبط بالمشروعية ومسألة اعتبار المال مالاً متقوماً، فلا تُقبل صدقة أو زكاة في ظل غياب مشروعية المحل الخاضع لها، ولهذا، تدور الصدقة والزكاة حول مفهوم المال، حيث أورد الفقهاء تعريفات عدة في هذا المجال كما سيأتي.

وقد اتجه جمهور الفقهاء من الشافعية والمالكية والحنابلة إلى إعطاء المال معنى أكثر اتساعاً مما جرى عليه المذهب الحنفي، حيث جاء في كتاب الأشباه والنظائر للسيوطي: "قال الشافعي - رضي الله عنه: لا يقع اسم مال إلا على ما له قيمة يباع بها وتلزم متلفه"⁽¹⁾.

وعلى هذا، فإن المال عند جمهور الفقهاء هو كل ما له قيمة مادية بين الناس، وجاز الانتفاع به في حال السعة والاختيار؛ لأن المنافع أموال، إذ ليس من الواجب في المال عندهم إمكان إحرازه بنفسه، بل يكفي حيازته بحيازة أصله ومصدره⁽²⁾.

الفرع الثاني تعريف الدخل في النظام

على الرغم من انتشار مصطلح الدخل من الأنظمة الضريبية المعاصرة، فإنه بات من الصعب تحديد مفهوم "الدخل" بسبب النتائج التي تترتب على ذلك، فهناك اتجاه يوسّع من مفهوم الدخل، وهناك اتجاه آخر يضيق من مفهومه، وبالتالي فالأخذ بالتعريف الواسع للدخل يعني زيادة الدخول التي تخضع للضريبة وعدم السماح لكثير من الدخول من الإفلات من الضريبة، بينما الأخذ بالتعريف الضيق للدخل يعني عدم جواز فرض الضريبة على دخول لم تتوافر فيها الشروط التي تتطلبها الأنظمة المعمول بها في الدولة، ويمكن القول بوجود نظريتين، الأولى: قديمة وهي نظرية

(1) السيوطي، جلال الدين عبد الرحمن ابن أبي بكر، الأشباه والنظائر في قواعد وفروع فقه الشافعية، تحقيق: محمد حسن شافعي، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، ط1، 1998م، (327/1).

(2) حسين، أحمد فراج، الملكية ونظرية العقد في الشريعة الإسلامية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط1، 1960م، ص8.

"المنبع" وتأخذ بالمعيار الضيق، والثانية حديثة وهي نظرية "زيادة القيمة الإيجابية" وتأخذ بالمعيار الواسع(1).

وعلى الرغم من شيوع استعمال هذا المصطلح (الدخل)، فإنه كغيره من الاصطلاحات الاقتصادية والمالية التي ليس من اليسير تحديدها على أساس معيار دقيق؛ ولذلك لم تورد أكثر الأنظمة تعريفاً للدخل(2)؛ لعدم وجود مفهوم قانوني متفق عليه ثابت له، ولكون مفهومه القانوني يعتمد كثيراً على التحديد الاقتصادي المتغير لمعنى الدخل، بل إن معنى الدخل القانوني قد يختلف من ضريبة نوعية إلى أخرى.

إلا أن للدخل مفهوماً قانونياً يعني في العادة كل زيادة أو منفعة يحصل عليها الشخص بشكل دوري، ويمكن تحديدها بالنقود سواء أكانت متأتية من العمل أي من جهد الإنسان أم كانت متأتية من ثروته على اختلاف أنواعها وينص على تبينها القانون(3).

ويوضح الباحث من التعريفات السابقة، أن تعريف الدخل يُعدُّ واحداً من أصعب المشاكل التي تواجه الكتاب والدارسين للنظم الضريبية.

المبحث الثاني الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

يتناول الباحث في هذا المبحث أوجه التشابه وكذلك أوجه الاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي وذلك في مطلبين كما يلي :

المطلب الأول - أوجه التشابه بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

يفرق الكثير من الاقتصاديين بين الغش الضريبي(4) والتهرب الضريبي، باعتبار أن الأول مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع، أي التهرب بمفهومه القانوني، بينما ينصرف الثاني إلى التهرب الضريبي المشروع، أي التهرب بمفهومه الاقتصادي، وعلى هذا، فالغش الضريبي هو إذن تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام للقانون، وهو عدم احترام إرادي؛ لأنه انتهاك لروح القانون وإدارة المنظم(5).

(1) حسين، أحمد فراج، المرجع السابق، ص 8 وما بعدها.

(2) الشاوي، خالد، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، منشورات جامعة بنغازي، ليبيا، ط1، 1975م، ص 219 وما بعدها.

(3) الشاوي، خالد، المرجع السابق، ص 213 وما بعدها. المرجع السابق .

(4) ناشد، سوزي عدلي، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، أطروحة دكتوراه منشورة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ط1، 2008م، ص 27.

(5) عواضة، حسن، المالية العامة دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، ط1، 1978م، ص 460.

يفترض بذلك أن الغش مخالفة مباشرة وإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مشروعة؛ إذ لا بد أن يكون الانتهاك إرادياً وعمدياً، غير أن بعض الكتاب يوسعون من نطاق الغش الضريبي فيصرفونه إلى كل انتهاك مباشر للقانون، إرادياً كان هذا الانتهاك أم غير إرادي.

وعلى هذا، فمن صور الغش الضريبي، الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، أو تعمّد الكذب في مضمون هذا الإقرار، أو تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف، أو التمسك بمحتوى دفاتر حسابية صورية في مواجهة مصلحة الضرائب، أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاء مادياً كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة⁽¹⁾.

وبمقارنة سريعة بين كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي، يوضح الباحث أن التهرب الدولي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي، إلا أنه يسلك من أجل تحقيق هذا الهدف سبلاً مشروعه، فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، وبعبارة أخرى ينطوي التهرب الضريبي الدولي على أحد عناصر الغش الضريبي وهو العنصر المعنوي، دون العنصر المادي.

أما بالنسبة للغش الضريبي، فنتججه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقاً غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال. فالمكلف هنا سيء النية، ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذه قانوناً.

وقد يتخذ التهرب الضريبي صورة التحايل، حيث يلجأ إلى إتباع إجراءات مشروعة لتخفيف عبء الضريبة أو إسقاطه، كاستفادة من ثغرات التنظيم الذي يعتري نصوصه، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الشرعي، في حين إذا استخدم المكلف حيلاً تدليسية لتجنب الضريبة، انطوى ذلك على سلوك غير مشروع، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي غير الشرعي وهذا ما يعني الغش الضريبي⁽²⁾.

وعلى هذا الأساس من التشابه بين التهرب والغش الضريبي، يمكن القيام بتعريف يجمع التهرب الضريبي والغش الضريبي في مفهوم واحد وهو المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة أو تخفيض أساسها، أو هما السلوكيات المادية وكل التدابير والمناورات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من دفع الضريبة.

(1) موسى، أحمد جمال الدين، دروس في ميزانية الدولة، مرجع سابق، ص282.

(2) ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص28.

المطلب الثاني أوجه الاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

إن من إشكالات التهرب الضريبي، صعوبة تحديد مفهومه مفهوماً دقيقاً وواضحاً، وهذا ما يجعل هذا مفهوم التهرب الضريبي أكثر غموضاً على مستوى تحديده في الواقع على الرغم من وجود خطوط فاصلة بين ما هو مشروع وما هو غير مشروع، وهو الأمر الذي يستدعي أن نسمي التهرب الضريبي بالتهرب المشروع، والغش الضريبي بالتهرب غير المشروع.

(أ) التهرب الضريبي هو الذي لا جرم فيه ولا مخالفة لأحكام التنظيمات الضريبية ونصوص القانون، بينما الغش الضريبي هو التهرب الذي فيه جرم فيه ومخالفة لأحكام التشريعات الضريبية ونصوص القانون(1).

(ب) في التهرب الضريبي، يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة دون أن يُعاقب عليه القانون، في حين يقوم المكلف في الغش الضريبي على مخالفة الأحكام القانونية حيث يسلك طرائق الغش والاحتيال مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون(2).

(ج) من أمثاله التهرب الضريبي، قيام الشخص بهبة أمواله خلال حياته إلى أولاده أو من يرثه تهرباً من دفع ضريبة التركات بعد وفاته أو تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيمتنع الشخص عن تسجيل العقارات باسمه وبذلك لا يدفع الضريبة.

أما الغش الضريبي، فمن أمثاله: تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة معتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه أو يعتمد نقل نشاطه من جهة إلى جهة أخرى، ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية لضمان دفع الضرائب من قبل المكلفين بها وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.

(د) من حيث المشروعية وعدمها فإن التهرب الضريبي يمكن تسميته بالتهرب المشروع، أما الغش الضريبي فيمكن تسميته بالتهرب غير المشروع(3).

(هـ) التهرب الضريبي تهرب من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم من طرف المظم لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعاً لإنشاء

(1) انظر: الخطيب، خالد شحادة، وأحمد، زهير شامية، أسس تطبيق المالية العامة، مرجع سابق، ص215 وما بعدها.

(2) انظر: المرجع السابق في الصفحة نفسها.

(3) النجار، سمر، التهرب الضريبي وآثاره الاقتصادية في البلدان العربية، مرجع سابق، ص18.

هذه المؤسسات، أما الغش الضريبي، فهو تهرب من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمداً أحكام القانون الجبائي لعدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية من الاطلاع على حقيقة الأرباح بإخفاء قسم منها⁽¹⁾.

المبحث الثالث الأشخاص الخاضعون لضريبة الدخل والتزاماتهم

يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو الآتي:

المطلب الأول: الأشخاص الخاضعون لضريبة الدخل

لم يحظ نظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية بالتعديل والتحديث منذ صدوره عام 1370هـ وبطريقة تتناسب مع التطور السريع على المستوى الداخلي والخارجي، وفي 1425/1/15هـ صدر النظام الجديد لضريبة الدخل بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1/15/1425هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ، وسارية على من نص النظام لخضوعهم للضريبة، وهم الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون المنصوص عليهم في المادة الثانية من النظام، ويمكن عرضهم إجمالاً على النحو الآتي:

أولاً: شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.

ثانياً: الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة.

ثالثاً: الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائم.

رابعاً: الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.

خامساً: الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

سادساً: الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

المطلب الثاني الالتزامات الواقعة على كاهل الخاضعين للضريبة

يتمتع الشخص الطبيعي بذمة مالية وشخصية نظامية تسمح له باكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، ومن هذه الالتزامات، الأعباء المالية وهي أداء دين الضريبة، إذا كان الشخص هو المسؤول عن إدارة أمواله، فإن نظام ضريبة الدخل هو الآخر لا يخرج عن الأصل، وعليه فإن الشخص الطبيعي هو المسؤول عن تنفيذ التزاماته الضريبية كافة.

(1) النجار، سرمد، التهرب الضريبي وأثاره الاقتصادية في البلدان العربية، مرجع سابق، ص18 مرجع سابق.

ولما كانت الضريبة تنطوي على اقتطاع جزء من دخول المكلفين وثرواتهم، فمن المتوقع أن يلجأ المكلفون إلى محاولة التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة بشتى الطرق والأساليب المشروعة منها وغير المشروعة، فعندما يسعى الخاضع للضريبة بعدم التقيد بالتزاماته الضريبية، كأن يمتنع عن استيراد السلع التي تفرض عليها ضرائب جمركية، أو الامتناع عن استهلاك بعض السلع، فهذا النوع من التقاضي أو التجنب يقره النظام الضريبي، ولا يتضمن أي مخالفة لنصوصه، بل إن مثل هذه النتائج قد يقصد النظام الضريبي تحقيقها بذاتها مراعاة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية كما هو الحال بصدد محاولة التقليل من استهلاك سلعة معينة، أو الحد من استيراد بعض السلع حماية للإنتاج الوطني أو الحد من الاستثمار في مشروعات معينة.

وهناك التزامات الأولوية، ونقصد بها الالتزامات التي يلتزم بها المكلفون فور كمال أهليتهم للتكليف طبقاً للنظام ومنذ اليوم الأول لذلك بصرف النظر عن تحقق الواقعة المنشئة للضريبة في حقهم من عدمه، وتشمل الالتزام بالتسجيل لدى المصلحة، وكذلك الالتزامات التوثيقية التي تهدف إلى توثيق حق المكلف قبل المصلحة، أو العكس، وتختصر في الالتزام بإصدار فاتورة ضريبة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، والالتزام بإمسك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة يعدها المسجل لقيد البيانات التي ترد بهذه الفواتير أولاً بأول.

الفصل الأول أنواع التهرب الضريبي

تتلخص أشكال التهرب الضريبي في نوعين، وهما: التهرب الضريبي المشروع، والتهرب الضريبي غير المشروع، ويمكن بيان ذلك في مبحثين على النحو الآتي:

المبحث الأول: التهرب الضريبي المشروع في الفقه والنظام .

يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو الآتي:

المطلب الأول التهرب الضريبي المشروع في الفقه

يستعين المكلف في التهرب من الضريبة تهرباً مشروعاً بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل، مستنداً في ذلك إلى خلل أو ثغرة في النصوص النظامية، ولهذا تعتمد الإدارة الضريبية عند انتشار وسيلة التهرب المشروع بصورة واسعة، إلى تعديل النظام أو القانون، أو التوسيع في الاجتهاد والتفسير بشكل يمنع التهرب الضريبي⁽¹⁾.

(1) بشور، عصام، ونور الله، والبطريق، يونس أحمد (1995). التشريع الضريبي، ط5. جامعة دمشق، دمشق. ص232.

وثُعِدُ ظاهرة التهرب الضريبي المشروع ظاهرة سليمة أقرتها غالبية الدول فقهاً وقضاءً، ففي الدول ذات القوانين المقارنة مثل مصر، اعترف القضاء بحق المكلف في التمسك بما قد يكون في قانون الضرائب من نقص يستفيد منه المكلف الحاذق حسن النية⁽¹⁾.

وبناءً على رأي من أجاز من الفقهاء فرض الضرائب على الرعية⁽²⁾، فإن التهرب الضريبي غير جائز؛ لأنه يتضمن مخالفة لولي الأمر، وخروجاً عن طاعته، كما أنه يتضمن تعطيلاً للمصالح التي من أجلها فرضت الضريبة، وأما التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي)، فلم يتطرق إليه الفقه الإسلامي -على حسب اطلاعي- قديماً أو حديثاً، وسيأتي تفاصيل ذلك في مطلب التهرب الضريبي غير المشروع من المبحث اللاحق إن شاء الله.

المطلب الثاني: التهرب الضريبي المشروع في النظام

يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة لأحكام التنظيمات الضريبية، حيث يتمثل بتنظيم مصادر دخله باستغلال الثغرات الموجودة في النظام بطريقة غير مخالفة لأحكامه، بمعنى أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون، ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طريق طبيعي وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة، ويفضل بعضهم تسمية هذا النوع من التهرب بالتجنب الضريبي، لما توحى به عبارة التهرب بعدم المشروعية حيث إن المنظم يأذن له التجنب دون التهرب، ولما تتضمنه فكرة التهرب والمشروعية من تناقض⁽³⁾.

فالتهرب الضريبي المشروع يتم إذاً من دون الخروج عن النظام الضريبي، وإنما الإفادة من قصوره، فاباستطاعة أي مكلف أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرته الدولة وأعفته وأعفت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه، ففي هذه الحالة لا يدفع المكلف أية ضريبة على ثروته.

وتجدر الإشارة إلى أن المنظم السعودي قد حاول قدر المستطاع الحد من ظاهرة التهرب الضريبي المشروع وخصوصاً التجنب الداخلي أو التهرب المشروع، كما نص على نفاذ كل المعاهدات والاتفاقيات الدولية ما لم تتطرق تلك الاتفاقيات أو المعاهدات أو لم تؤد إلى تهرب

(1) صادق، مورش، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، القاهرة، مصر، ط1، 1999م، ص43.
(2) وهو رأي جمهور الفقهاء من الحنفية والمالكية والشافعية والحنابلة والظاهرية، انظر: زكي، مصطفى محمود الضريبة في ميزان التشريع الإسلامي، بحث منشور في شبكة الألوكة على الشبكة العنكبوتية: www.alukah.net.

(3) ناشد، سوزي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص29 وما بعدها.

ضريبي مشروع الواردة أحكامه في المادة الثالثة والستين من نظام ضريبة الدخل، وإلا فيتم تطبيق أحكام المادة وبالتالي تُعتبر كل الاتفاقيات والمعاهدات في هذا الخصوص والتي تكون المملكة طرفاً فيها، تكون لاغية؛ رغبة من المنظم في تطبيق إجراءات مكافحة التجنب الضريبي.

المبحث الثاني التهرب الضريبي غير المشروع في الفقه والنظام

يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو الآتي:

المطلب الأول: التهرب الضريبي غير المشروع في الفقه :

التهرب الضريبي غير المشروع في الفقه، هو مخالفة المكلّف للأحكام الشرعية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة، فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها النظام، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلّف في التهرب من الضريبة، وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلّف لمسؤولياته أو لجهله بالنظام، وبهذا يصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلّف في سبيل ذلك، وقد يخالف المكلّف النظام إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها⁽¹⁾.

ومن صور الغش الضريبي عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها، الإخفاء المادي للسلع المستوردة أو المنتجة أو المباعة والخاضعة للضرائب، أو تقدير هذه السلع بأقل من قيمتها الحقيقية، أو الإعلان عن قيمتها بشكل مغاير للحقيقة⁽²⁾.

وبناءً على هذا، فقد اتفق الفقهاء على عدم جواز التهرب من التكاليف التي يفرضها الحاكم؛ إذ لا خلاف بين الفقهاء في ذلك، وقد جاء في الدر المختار وحاشيته في الفقه الحنفي: "(وصحّ ضمان الخراج)، أي الموظف في كل سنة، وهو ما يجب عليه في الذمة بقريئة... (وكذا النوائب) ولو بغير حق كجبايات زماننا فإنها في المطالبة كالديون بل فوقها... والنوائب: قيل: ما يكون بالحق كرى النهر المشترك للعامة، وأجرة الحارس للمحلة المسمّى بديار مصر الخفير، وما وظف للإمام ليجهز به الجيوش، وفداء الأسرى، بأن احتاج إلى ذلك ولم يكن في بيت المال شيء فوظف على الناس بذلك"⁽³⁾. وجاء في تفسير القرطبي: "واتفق العلماء على أنه إذا نزلت بالمسلمين حاجة بعد أداء

(1) الخطيب، خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد (2)، 2000م، ص163 وما بعدها.

(2) الخطيب، التهرب الضريبي، المرجع السابق، ص164 وما بعدها.

(3) ابن عابدين، محمد بن عمر، حاشية ابن عابدين، مرجع سابق، (335/2)، و(330/5) بتصرف يسير.

الزكاة فإنه يجب صرف المال إليها. قال مالك رحمه الله: يجب على الناس فداء أسراهم وإن استغرق ذلك أموالهم. وهذا إجماع أيضاً، وهو يقوي ما اخترناه"⁽¹⁾.

المطلب الثاني التهرب الضريبي غير المشروع في النظام

تناول المنظم السعودي التهرب الضريبي غير المشروع في صور عديدة، حيث نصت المادة الخامسة والستون من نظام ضريبة الدخل على أنه:

(أ) "يحق للمصلحة بإشعار مسبب، إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك.

(ب) يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي.

(ج) يجوز للمكلف طلب استرداد أي مبالغ مسددة بالزيادة في أي وقت خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة".

ويتضح من المادة السابقة المنظمة للمدة النظامية للربط الضريبي، وخاصة الفقرة (ب) منها، أن المنظم قد جرم صوراً عديدة يرتكبها المكلف بقصد التهرب الضريبي، ولهذا يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، وخصوصاً إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي، أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل، أو أنه إقرار غير صحيح، وهذا كله بقصد التهرب الضريبي.

كما نصت المادة السابعة والسبعون من ذات النظام المتعلقة في غرامات التأخير والغش، على أنه:

أ- "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد.

ب- علاوة على الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة، تُفرض على المكلف غرامة مالية قدرها خمسة وعشرون بالمئة (25%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد

(1) القرطبي، تفسير القرطبي، مرجع سابق، (242/2).

التهرب من الضريبة، وعلى الأخص في حالات محددة. كما نصت المادة الثامنة والسبعون من النظام المتعلقة بمسؤولية المحاسبين القانونيين، على أنه "بما لا يتعارض مع نظام المحاسبين القانونيين، للمصلحة الحق في ملاحقة أي محاسب قانوني قضائياً يثبت أنه قدّم أو شهد على صحة بيانات غير صحيحة، وبما يشكل انتهاكاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بقصد مساعدة المكلف على التهرب من كل أو جزء من الضريبة".

وقد بينت أيضاً الفقرة (3) من المادة السادسة عشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المتعلقة بالحد من صور التهرب الضريبي بكل صوره وأشكاله، على أنه "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية، وللحد من حالات التهرب الضريبي، إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في حالات محددة.

ويوضح الباحث مما سبق، أن المنظم قد حرص على تنظيم التهرب الضريبي غير المشروع، وتحديد صورته، ومن ثم تقرير العقوبات والغرامات للحد من التهرب الضريبي غير المشروع، سواء أكانت تلك الصور من المكلف، أو من محاسبه القانوني، ولهذا، جاءت أساليب عديدة للحد من التهرب الضريبي، إجراء ربط تقديري، أو تعديله، أو غرامات التأخير والعش، أو ملاحقة المسؤولين القانونيين، وإلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية، وغير ذلك من أساليب مكافحة التهرب الضريبي غير المشروع.

الفصل الثاني

المسؤولية المترتبة على التهرب الضريبي

تتأتى المسؤولية الجزائية في حال مخالفة الشخص المكلف المدرك المختار أحكام الشرع أو النظام مما يرتب جريمة جزائية مع مراعاة توفر الأركان العامة لكل جريمة، وكذلك توفر الشروط الخاصة في كل جريمة على حده، وهذا هو المقصود بأساس المسؤولية الجزائية وعناصرها المكونة لها، وبالتالي تحديد محلها.

وبناءً على هذا، سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو الآتي:

المبحث الأول أساس وعناصر المسؤولية في المجال الضريبي

يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو الآتي:

المطلب الأول: أساس المسؤولية الجزائية

مصطلح المسؤولية الجزائية يُستخدم للدلالة على التزام شخص بتحمل النتائج التي تترتب على

سلوكه الذي ارتكبه مخالفاً به أصول شرعية أو قواعد نظامية، ومفهوم المسؤولية بشكل عام ينطبق مع مفهوم المحاسبة، وتحمل الشخص لتبعة تصرفاته وأفعاله، فيمكن أن يكون السلوك المكوّن للجريمة سلوكاً إيجابياً أو سلبياً مخالفاً لقواعد الأخلاق.

وتثبت المسؤولية الجنائية على الشخص المتمتع بالملكات العقلية التي تمكنه من حرية الاختيار على إثبات السلوك الإجرامي من عدمه، فإذا غابت حرية الاختيار لهذه القدرة على التمييز فلا مناط من مساءلة هذا الشخص، إضافة إلى كونه أهلاً لتوقيع الجزاء عليه، بمعنى تكون لديه الأهلية الجنائية، وكذلك تثبت المسؤولية الجنائية بإتيان الجاني لسلوكه الإجرامي وهو مدرك لنتائج فعله وسلوكه هذا واعياً في ذلك بأنه سوف يعتدي على مصلحة تميمها المجتمع والقانون⁽¹⁾.

فالشخص إذا ما اختل وعيه بسبب مرض أو علة فإنه يفقد المقدرة على حرية اختيار السلوك السوي في الموقف الذي هو بصدد، وإذا أتى سلوكاً مجرماً انتقت مساءلته لانعدام حرية الاختيار لديه، وكذلك الحال بالنسبة للشخص الذي يأتي سلوكاً مجرماً من جراء خطر مفاجئ لا قبل له بدفعه، فلا يكون لديه الوقت لاختيار سلوكه، لأن هدفه الوحيد هو النجاة والخلص بنفسه من الهلاك حتى ولو كان السلوك مجرماً⁽²⁾. وعلى ذلك، فإنه متى توفرت حرية الاختيار في إتيان السلوك الإجرامي لدى الشخص وكان مدركاً في ذلك لنتائج أفعاله وجبت مساءلته جنائياً وتوقيع الجزاء عليه حتى تحقق العقوبة غايتها في ذلك الردع والإصلاح⁽³⁾.

المطلب الثاني عناصر المسؤولية الجنائية

اختلف فقهاء النظام أو القانون بشأن الاصطلاح الذي يُطلق على مكونات المسؤولية، فمنهم من يُطلق عليها لفظ أركان المسؤولية، ومنهم من يستخدم لفظ عناصر المسؤولية، وآخرون يطلقون عليها لفظ شروط المسؤولية، وذلك لاختلاف منهج بحثهم في الموضوع، وسوف نرجح هنا استخدام مصطلح عناصر المسؤولية على ما ورد في خطة البحث، على اعتبار أن المسؤولية التزام قانوني على الفرد بتحمل تبعة أفعاله، وعلى هذا، فعناصر الجريمة هي:

(1) الزلمي، إبراهيم مصطفى، المسؤولية الجنائية في الإسلامية - دراسة مقارنة بالقانون، مطبعة أسعد، بغداد، العراق، ط1، 1982م، (9/1).

(2) يوسف، ياسين عمر، النظرية العامة للقانون الجنائي السوداني لسنة 1991م، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، ط1، 1993م، ص127.

(3) المرجع السابق، ص128.

أولاً: السلوك المجرّم

يشكل السلوك المجرّم العنصر الأول للمسؤولية الجنائية؛ لأنه المصدر المنشئ لها، ويُعبّر عن هذا السلوك المجرّم بالركن المادي، ويتكون هو الآخر من الفعل، والنتيجة، والعلاقة السببية بينهما يعني الفعل ونتيجته⁽¹⁾.

ثانياً: الأهلية الجنائية

وهي التي تتعلق بصلاحية الشخص لتحمل المسؤولية، وهي التي تمثل الركن الثاني للمسؤولية، وهي: "مجموعة العوامل النفسية اللازم توافرها في الشخص لكي يمكن نسبة الواقعة إليه بوصفه فاعلها عن إدراك وإرادة"⁽²⁾، أو هي: "صلاحية مرتكب الجريمة لأن يسأل عنها جنائياً"⁽³⁾، فهي وفقاً لهذا المعنى وصف أو تكييف قانوني لإمكانات شخص للحكم بعد ذلك على مدى صلاحية الشخص للمسؤولية، فهي تعد بهذا ركناً لقيام المسؤولية الجنائية، ويترتب على انتفاءها انتفاء المسؤولية الجنائية.

وتأسيساً على هذه القواعد، فإن الجريمة الضريبية تتطلب وجود أركان مادية ومعنوية وشرعية، يتمثل في نية التضليل لتحقيق هدف غير مشروع، هذا الهدف يتمثل في اتجاه نية المتهرب إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الخضوع للرسم، أو التملص من دفعه، أو الحصول على خصم منه، أو استرداد مبالغ بغير حقاً، علماً بأن سوء نية الخاضع للرسم يكون ملاحظاً حينما يكون الفارق بين المعطيات والبيانات التي صرح بها وبين المعطيات الحقيقية التي يركز عليها نشاطه وإثبات سوء النية يمكن أن يتم بعدة وسائل حسب المعطيات التي تتوفر أو بإمكان الإدارة أن تتوفر عليها بالتنسيق مع مختلف الإدارات والجهات المعنية ومع كل المتعاملين مع الملتزم⁽⁴⁾.

المبحث الثاني: محل المسؤولية الجزائية

يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين كالآتي:

- (1) الصيفي، عبد الفتاح مصطفى، الأحكام العامة للنظام الجنائي في الشريعة الإسلامية والقانون، مرجع سابق ص440.
- (2) أبو زهرة، محمد، الجريمة والعقوبة في الفقه الإسلامي (الجريمة) دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، ط1، 1998م، ص83.
- (3) عودة، عبد القادر، التشريع الجنائي الإسلامي مقارناً بالقانون الوضعي، مرجع سابق، ص1984.
- (4) حسني، محمود نجيب، الفقه الجنائي الإسلامي، تقديم: فوزية عبد الستار، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ط1، 2006م، ص234 وما بعدها.

المطلب الأول: ضوابط المسؤولية الجزائية الضريبية

أولاً: ضابط الضرر: ذهب بعض الشراح إلى اتخاذ الضرر المترتب على التهرب من دفع ضريبة الدخل كمعيار لتحديد نوع التهرب، فلا يكون هناك تعويض على التهرب إلا إذا كان من الغش الضريبي الذي يضر بمصلحة الغير⁽¹⁾، وأساس هذا الضابط القاعدة الفقهية: ((لا ضرر ولا ضرار))⁽²⁾.

بينما انتقد غيرهم اتخاذ الضرر معياراً لتحديد السر الذي يستوجب إفشائه العقوبة، وذلك لأن الهدف الأساس من النص على منع الإفشاء هو المحافظة على الثقة المفترض وجودها بين الناس، وبين الناس وأصحاب المهن المتنوعة، فإذا لم يحافظ الناس على الأسرار تردد بعضهم في الالتجاء إلى بعض، وعزفوا عن خدماتهم، فتتعطل بذلك مصالح الناس، ويصيب المجتمع كله ضرر جسيم، كما أن السر يشمل كل ما يراد كتمانته ولو لم يترتب على إفشائه تشويه للسمعة⁽³⁾.

ثانياً: ضابط الإرادة: يقوم هذا الضابط على أساس إرادة؛ إذ إن صاحب السر حصر نطاق العلم بالسر في أشخاص محددين، فهو يودع الأمين سره مشروطاً عليه كتمانته، فالأمر يكون سراً إذا عهد به صاحبه إلى الأمين على أنه سرٌّ يجب كتمانته⁽⁴⁾، وأساس ذلك القاعدة الفقهية التي تقضي بأن "الجواز الشرعي ينافي الضمان"⁽⁵⁾.

ثالثاً: ضابط المصلحة: يقوم هذا الضابط على أساس تحقيق مصالح الناس وتكميلها وتعطيل المفسد وتقليلها، ولذا، يقول الشيخ السعدي -رحمه الله- في قواعده: "القاعدة الأولى: الشارع لا يأمر إلا بما مصلحته خالصة أو راجحة، ولا ينهى إلا عما مفسدته خالصة أو راجحة"⁽⁶⁾، ويقول

(1) كامل، شريف سيد، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ط1، 1997م، ص40.

(2) ابن ماجه، محمد بن يزيد القزويني، سنن ابن ماجه، تحقيق: شعيب الأرنؤوط وآخرون، دار الرسالة العالمية، لبنان، بيروت، ط1، 1430هـ/2009م، (430/3)، رقم: 2340، والحديث صححه الألباني، محمد بن ناصر الدين، إرواء الغليل في تخريج أحاديث منار السبيل، مرجع سابق، (407/3)، رقم: 895.

(3) حجازي، عبد الفتاح بيومي، المسؤولية الطبية بين الفقه والقضاء، دار الفكر الجامعي، مصر، ط1، 2008م، ص106.

(4) انظر: كامل، المسؤولية الجنائية، مرجع سابق، ص48، حسني، محمود نجيب، الفقه الجنائي الإسلامي، مرجع سابق، ص754.

(5) آل بورنو، د. محمد صدقي بن أحمد بن محمد أبو الحارث الغزي، الوجيز في إيضاح قواعد الفقه الكلية، مؤسسة الرسالة، بيروت، لبنان، ط4، 1416هـ/1996م، ص308.

(6) آل سعدي، أبو عبد الله، عبد الرحمن بن ناصر بن عبد الله بن ناصر بن حمد (ت: 1376هـ)، رسالة لطيفة جامعة في أصول الفقه المهمة، قيدها واعتنى بأصلها: أبو الحارث نادر بن سعيد آل مبارك التعمري، راجعها وقدم لها: الشيخ مشهور حسن آل سلمان، الشيخ سليم بن عيد الهلالي، دار ابن حزم، بيروت، لبنان، ط1، 1418هـ/1997م، ص5.

ابن القيم -رحمه الله-: "فكل مسألة خرجت عن العدل إلى الجور وعن الرحمة إلى ضدها وعن المصلحة إلى المفسدة ، وعن الحكمة إلى العبث فليست من الشريعة وإن دخلت فيها بالتأويل"⁽¹⁾، وبهذا تذهب هذه النظرية إلى اعتبار العنصر الأساس في ضابط السر أن يكون لصاحبه مصلحة مشروعة في أن يبقى نطاق العلم بالمعلومة محصوراً في أشخاص محددين، فإذا لم تكن هناك مصلحة في حماية المصلحة انتفت عنه صفة السر.

المطلب الثاني: الأسباب المانعة للمسؤولية

أولاً: صغر السن

يتمثل قوام المسؤولية الجزائية في الوعي والإرادة، ولا شك في ارتباط الوعي ببلوغ الإنسان سناً معينة؛ لأن الإنسان لا يولد متمتعاً بملكة الوعي أو التمييز دفعة واحدة، قال تعالى: **وَابْتَلُوا الْيَتَامَىٰ حَتَّىٰ إِذَا بَلَغُوا النِّكَاحَ فَإِنْ آنَسْتُمْ مِنْهُمْ رُشْدًا فَادْفَعُوا إِلَيْهِمْ أَمْوَالَهُمْ ۖ وَلَا تَأْكُلُوهَا إِسْرَافًا وَبِدَارًا أَن يَكْبَرُوا**⁽²⁾، ويقول الرسول -صلى الله عليه وسلم-: ((رفع القلم عن ثلاث: عن المجنون المغلوب على عقله، وعن النائم حتى يستيقظ وعن الصبي حتى يحتلم))⁽³⁾، ولذلك نجد أن المسؤولية الجزائية يتم تحديدها على أساس الوعي والإرادة اللذين لا يتوفران للصغير دفعة واحدة، وبالتالي فإن صغر السن مانع من موانع المسؤولية عن جريمة التهرب الضريبي وغيرها.

ثانياً: الجنون

إذا كان الإنسان عاجزاً عن إدراك تصرفاته، وتوجيه إرادته في مسارها الصحيح، نتيجة نقص في قدرته العقلية، أو بسبب مرض أو عاهة أثرت على إدراكها، انتفت مسؤوليته الجزائية عن الأفعال غير المشروعة التي يقوم بها؛ لأنه غير مدرك لطبيعة فعله وهذا ما يسمى بحالة الجنون، ولذا، يمكن تعريف الجنون بأنه زوال العقل أو اختلاله أو ضعفه كما عُرِف بأنه حالة الشخص الذي يكون عاجزاً عن توجيه تصرفاته على صورة صحيحة بسبب توقف قواه العقلية على النمو أو انحرافها أو انحطاطها بشرط أن يكون من ضمن الحالات المرضية⁽⁴⁾.

(1) ابن قيم الجوزية، محمد بن أبي بكر بن أيوب بن سعد شمس الدين (ت: 751هـ)، إعلام الموقعين عن رب العالمين، تحقيق: محمد عبد السلام إبراهيم، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، ط1، 1411هـ/1991م.

(2) سورة النساء، الآية: 6.

(3) أبو داود، سليمان بن الأشعث السجستاني، سنن أبي داود، كتاب الحدود، باب في المجنون يسرق أو يصيب حداً، مرجع سابق، ج4، ص243، رقم الحديث: (4401). وصححه الألباني، محمد ناصر الدين، إرواء الغليل في تخريج أحاديث منار السبيل، مرجع سابق، ج2، ص5.

(4) انظر: سويلم، محمد علي، المسؤولية الجنائية، مرجع سابق، ص420.

وتأسيساً على هذا، فإن الجنون من موانع المسؤولية لأنه يفقد صاحبه التمييز وحرية الاختيار وهما مناط المسؤولية الجزائية، فالتصرفات التي تصدر من المجنون لا تترتب عليها مسؤولية جزائية عن التهرب الضريبي، وهناك توافق إلى حد كبير بين الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية في انتفاء المسؤولية الجنائية للصغير والمجنون⁽¹⁾.

ثالثاً: حالة الضرورة

تُعتبر حالة الضرورة بأنها تعرض الشخص لضرر جسيم لا سبيل إلى النجاة منه إلا بارتكاب فعل محظور، ونستقي من هذا المفهوم أيضاً أن الضرورة هي الجريمة التي يرتكبها شخص لوقاية نفسه أو نفس غيره من خطر جسيم محقق، فالضرورة في مفهومها العام لا تتحقق إلا بتوافر الضرر، ولا يندفع هذا الضرر إلا بارتكاب فعل مجرم.

ومن هذا المفهوم العام قد تدخل حالة الدفاع الشرعي وحالة الإكراه بنوعيه ضمن المادي والمعنوي حالة الضرورة، الأمر الذي يجعل حالة الضرورة تشمل الدفاع الشرعي والإكراه معاً، إلا أن الفقهاء اتفقوا على جعل الضرورة ذات معنى خاص، فلا تشمل الدفاع الشرعي، وكذلك الإكراه، ففعل الإكراه يحدد الجريمة التي سوف يرتكبها المكره (الواقع تحت تهديد)، ولكن حالة الضرورة لا تحدد للشخص ما سوف يرتكبه من أفعال⁽²⁾.

رابعاً: الإكراه

الإكراه قوة لا يمكن دفعها، تجبر الشخص على ارتكاب جريمة⁽³⁾، وهو نوعان هما: إكراه مادي وإكراه معنوي، فالمادي يقع في الغالب على جسم الغير (الشخص المكره) فيعطل إرادته، ويتمثل هذا الإكراه المادي في قوة تؤثر على الشخص وقد تكون هذه القوة إنسانية كأن يمسك شخص يد آخر ليرغمه على تدوين بيانات مخالفة، أو أن يمسك شخص آخر ويلقي به فوق آخر فيقتل الأخير، وقد تكون هذه القوة غير إنسانية، ويطلق الفقهاء على هذه الحالة، القوة القاهرة، ومن أمثلة ذلك الزلازل والفيضانات⁽⁴⁾.

وأما الإكراه المعنوي، فهو ما كان الوعيد والتهديد فيه منتظر الوقوع⁽⁵⁾، ويشترط أن يكون فاعله يعني المكره قادراً على إيقاع ما يهدد به، وأن يكون المأمور يعني المكره عاجزاً عن الدفع

(1) الشاذلي، فتوح عبد الله، المسؤولية الجنائية في قانون العقوبات، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط1، 2006م، ص101.

(2) انظر: عزمي، ممدوح، دراسة عملية في أسباب الإباحة وموانع العقاب، مرجع سابق، ص51 وما بعدها.

(3) عزمي، ممدوح، دراسة عملية في أسباب الإباحة وموانع العقاب، مرجع سابق، ص62.

(4): المرجع السابق، ص62-63.

(5) عوده، عبد القادر، التشريع الجنائي الإسلامي، ص565.

ولو بالفرار، وأن يغلب على ظنه أنه إذا امتنع أوقع به ذلك، وأن يكون ما هدد به فورياً، فلو قال: إن لم تفعل كذا ضربتك غداً لا يُعدُّ إكراهاً، وألا يظهر من المأمور ما يدل على اختياره⁽¹⁾، ولهذا، من الفقهاء من يعتبر أن القوة القاهرة والإكراه المادي تعبيران مترادفان، ولكن تخصص أحياناً دلالة الإكراه المادي فتقتصر على حالة ما إذا كانت القوة إنسانية، أما سائر حالاتها كالقوة الطبيعية، أو قوة الحيوان، فيطلق عليها تعبير القوة القاهرة.

المبحث الثالث أنواع الجزاءات المترتبة على التهرب الضريبي

المطلب الأول: عقوبات جزائية

إن أهم ما يميّز الجريمة الضريبية عن الجرائم الأخرى هو وجود الجزاءات التعويضية التي تشمل إلى جانب العقاب، التعويض أيضاً، وعليه فإن العقوبات الجزائية يمكن عرض ما تشتمله على النحو الآتي:

أولاً: الحبس: يُعد الحبس من أهم العقوبات في النظام العقابي الضريبي، وهو عبارة عن وضع المحكوم عليه في أحد السجون المركزية أو العمومية مدة يُحكم بها عليه، ومن ثم فهو جزاء يوقع باسم المجتمع لتنفيذ حكم قضائي على من تثبت مسؤوليته عن الجريمة، والأصل أن الحبس في الجرائم التعزيري، ولا يجوز في بعض الدول القانونية مثل مصر، أن تنقص مدة الحبس فيها عن أسبوع، ولا تزيد عن ثلاث سنوات إلا في الأحوال المنصوص عليها نظامياً، وقد نص النظام الأردني على مدة العقوبة من أسبوع إلى سنة⁽²⁾.

وهذا ما سلكه أيضاً المنظم المصري في تقرير عقوبة الحبس، وكذلك يعاقب الشريك بالعقوبة نفسها للفاعل الأصل⁽³⁾، بينما النظام السعودي لم يورد السجن كجزاء لجريمة التهرب الضريبي أو الغش، ولعل السبب في ذلك يعود إلى عدم تحقق الهدف المتمثل في حماية المصلحة الضريبية التي تغذي خزانة الدولة، لأنه بحبس الجاني أو المتهم يحبس في الواقع عن خزانة الدولة الأموال، وإنما الاستعاضة عنها بتشديد الغرامات⁽⁴⁾.

ثانياً: الغرامات الجزائية: وتُقصد الغرامات الجزائية بأنها إلزام المحكوم عليه بأن يدفع للدولة المبلغ المقرر في الحكم، حيث يحدد القاضي في قراره مقدار هذه الغرامة في نطاق النظام، وبما أن جريمة التهرب الضريبي جريمة تعزيرية فإنه يترتب عليها وفق أحكام النظام الضريبي السعودي

(1) عزمي، ممدوح، دراسة عملية، مرجع سابق، ص 62-63.

(2) المادة 42 من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 2001م.

(3) المادة 179-18/178 من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم 1981/157 المعدل بالقانون رقم 1983/87م.

(4) إدوارد، بشاي، التجريم الضريبي المصري، دار إلياس العصرية، القاهرة، مصر، ط 1، د.ت. ص 155.

غرامة جزائية، وذلك طبقاً لما ورد في نظام ضريبة الدخل في مادته السادسة والسبعين، وهي "خمسة وعشرون بالمئة (25%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير على ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي".

كما ورد في المادة السابعة والسبعين من ذات النظام أيضاً غرامة على التأخير والغش حيث نصت على أنه: إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها، والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد. علاوة على الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة، تُفرض على المكلف غرامة مالية قدرها خمسة وعشرون بالمئة (25%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة، وفي حالات تم ذكرها على وجه الخصوص.

ثالثاً: المنع من السفر

وبما أن الزكاة فريضة تعبدية يُفرض فيها الطاعة، والأمانة من كل فرد؛ إذ عليه أن يبادر إلى حساب قيمة الزكاة المستحقة عليه، ثم يقيم بتسديدها إلى مصلحة الزكاة والدخل دون حاجة إلى تنبيه أو توجيه، وعلى الرغم من ذلك، لجأ المنظم إلى بعض الضوابط المقيدة للحرية، حيث نصت المادتين 21، 31 من اللائحة التنفيذ لنظام جباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم 393 لعام 1370 هـ على منع المكلفين المتخلفين من السفر ونقل أموالهم إلى الخارج، بغرض إعطاء أولوية لدين الزكاة، وكذلك ما جاء في حجز الإيرادات الجمركية بناء على الأمر السامي رقم 3135 وتاريخ 1382/2/21 هـ وبناءً على ما سبق، فإن الضريبة عقوبة هدفها تعدد الجزاءات، وإلزام المنظم المسؤولين عن دين الضريبة بأداء مثل دفع مبلغها عند تخلفهم عن توريدها.

المطلب الثاني: عقوبات غير جزائية

أولاً: الطبيعة النظامية للغرامة الضريبية

لم يتفق شراح الأنظمة حول الطبيعة القانونية للغرامات الضريبية، فمنهم من يرى أن الغرامة الضريبية هي عبارة عن ضريبة مضافة تلحق بالضريبة الأصلية، ومنهم من يرى أنها من قبيل الجزاءات الإدارية، ومنهم من يقول إنها ذات طبيعة جزائية، ولعل أرجح هذه الآراء لدى الفقهاء أن هذه الغرامات لها صفة التعويض وليست عقوبة جزائية، فالمنظم الضريبي السعودي عبّر عن

الصفة التعويضية صراحة بـ"السدد"، ولم يستخدم عبارة العقوبة، وكذلك الأمر بالنسبة للمنظم المصري عندما استخدم مصطلح تعويض، مما يؤكد الصفة التعويضية لهذه الغرامة، بينما استخدم النظام الأردني كلمة يضمن بدلاً من يعاقب، ومن ثم فإن الغرامة الضريبية ليست إلا ضماناً للخرانة عما لحق بها من ضرر ونقص⁽¹⁾. وعلى هذا، فقد نصت المادة التاسعة والستون من نظام ضريبة الدخل السعودي على أنه "تنطبق أحكام غرامة الغش الواردة في الفقرة (ب) من المادة السابعة والسبعين من النظام على المكلف باستقطاع الضريبة في حالة إخفائه معلومات أو تقديمه معلومات غير صحيحة، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

ومما يؤكد أن الغرامة هنا ليست إلا تعويضاً، أن مقدار هذه الغرامة يؤول إلى مصلحة الضريبة، في حين أن الغرامات الجزائية تؤول إلى خزانة الدولة دون تخصيص⁽²⁾.

ثانياً: الآثار القانونية الناتجة عن اختلاف طبيعة كل من الغرامة الجزائية والغرامة الضريبية:

يترتب على اختلاف الطبيعة النظامية للغرامة الضريبية عنها بالنسبة للغرامة الجزائية اختلاف أحكام كل منهما عن الأخرى، كما يختلف أسلوب تقدير كل منهما عن الأخرى، فالقاضي عندما يقدر الغرامة الجزائية يدخل في ذلك عناصر متعلقة بشخصية الجاني، غير أنه لا يدخل مثل هذه الأمور عند تقديره للغرامة الضريبية، فالعنصر الأساس في تقدير الغرامة الضريبية هو مقدار الضرر الذي لحق بالخزانة العامة⁽³⁾.

كما أنه يجوز استخدام الإكراه البدني في تحصيل الغرامة الجزائية، كما أنها تخضع لتقادم النصوص عليه في قانون العقوبات، بعكس الغرامة الضريبية التي لا يُطبَّق عليها وقف التنفيذ، أو نظام الظروف المخففة، ولا تُعدُّ سابقة في التكرار، بالإضافة إلى عدم جواز الإكراه البدني في دفعها؛ إذ تحصل بذات الطرق التي تحصل بها الضريبة الأصلية⁽⁴⁾.

(1) الشوابكة، التهرب من الضريبة على الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية، مرجع سابق، ص 298.

(2) المرجع السابق

(3) انظر: المرجع السابق، ص 299.

(4) انظر: العطور، رنا إبراهيم، التهرب من ضريبة الدخل، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، ط 1، 1993م، ص 198.

النتائج والتوصيات

وقد توصل هذا البحث إلى عدد من النتائج ، كما يقدّم عدداً من التوصيات على النحو الآتي:

أولاً: نتائج البحث

ومن أبرز نتائج البحث ما يأتي:

1. لم يرد في الفقه الإسلامي أو في النظام السعودي تعريف محدد للتهرب، إلا أنه عُرّف بأنه امتناع المكلف الذي توافرت فيه شروط الضريبة عن الوفاء بها مستعيناً في ذلك بوسائل الغش والتحايل.
2. كما أنه لم يرد في الفقه الإسلامي القديم أو في نصوص النظام تعريف واضح للضريبة بمفهومها الحديث، غير أن المعاصرين عرفوها بأنها فريضة نقدية تقطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص معينين جبراً، وبصفة نهائية ودون مقابل، وتستخدمها لتغطية نفقاتها، والوفاء بمقتضيات وأهداف السياسة المالية العامة للدولة.
3. هناك أوجه اتفاق وأخرى اختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، إلا أن أبرز سمة في جهة الافتراق بينهما هي باعتبار أن الغش مرادف للتهرب غير المشروع، أي التهرب بمفهومه القانوني، بينما ينصرف الثاني إلى التهرب الضريبي المشروع، أي التهرب بمفهومه الاقتصادي.
4. الأشخاص الخاضعون للضريبة طبقاً للمادة الثانية من نظام ضريبة الدخل سبع فئات، وهم: شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين، والشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط في المملكة، والشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، والشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة، والشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي، وأخيراً، الشخص الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.
5. هناك التزامات أساسية تقع على عاتق المكلف بالضريبة، وهي: الالتزام بالتسجيل، والالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، وكذلك الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات وإصدار الفواتير.
6. ألزم المنظم المكلفين بالضرائب، الاحتفاظ بالدفاتر التجارية وهي على الأقل دفتر اليومية العامة، ودفتر الأستاذ العام، ودفتر الجرد، إضافة للسجلات المحاسبية الضرورية اللازمة

- لتحديد الضريبة بشكل دقيق، وتكون هذه الدفاتر والسجلات ممسوكة داخل المملكة باللغة العربية وذلك طبقاً للمادة السادسة والخمسين من لائحة نظام الضريبة.
7. يتنوع التهرب الضريبي إلى تهرب مشروع، ويُطلق عليه التجنب الضريبي؛ لأنه لا ينطوي على مخالفة الشرع أو النظام مخالفة صريحة، وتهرب غير مشروع، وهو الذي يتضمن مخالفة صريحة لأحكام الشرع أو النظام، وتظهر أهمية التفريق في ترتب الجزاء الضريبي من عدمه.
8. يُقصد بالمسؤولية الجزائية على التهرب الضريبي: استحقاق مرتكب جريمة التهرب، العقوبة المقررة لها نظاماً.
9. كما يُقصد بالمسؤولية المدنية عن التهرب الضريبي: جزاء عن الإضرار بالمصالح الخاصة التي يكفي لحمايتها التزام المسؤول بتعويض الضرر بناءً على طلب صاحب الشأن الذي يحق له التنازل عنه أو التصالح بشأنه.
10. تتوفر مسؤولية المتهرب الجزائية على أساس توفر أهليته، وقوع السلوك المجرّم منه.
11. كما تتوفر جريمة التهرب الضريبي بتوفر أركانها الثلاثة، وهي: الركن المادي المتمثل في مخالفة أنظمة الضرائب بقصد الإفلات منها كلياً أو جزئياً، والركن المعنوي، وهو القصد الجنائي المتمثل في علم المتهرب بمخالفته للأحكام الآمرة ومن ثم إرادته مخالفتها، وأخيراً، الركن الشرعي وهو توفر أساس شرعي أو نظامي يجريم سلوكه ويرتب عليه عقوبة.
12. يُعتبر الشخص المكلف المدرك المختار هو فقط محل المسؤولية الجزائية في جرائم التهرب الضريبي.
13. هناك موانع من قيام المسؤولية الجزائية مع توفر أساسها وأركانها، وتتخلص هذه الموانع في صغر السن، وذهاب العقل بجنون أو بغيره، وحالة الضرورة، والإكراه.
14. إن توفر موانع المسؤولية الجزائية لا يمنع من توفر المسؤولية المدنية المتمثلة في جبر وتعويض الضرر الذي لحق بالخزانة العامة.
15. هناك نوعان من الجزاءات المترتبة على التهرب الضريبي، وهما: عقوبات جزائية تتمثل في الحبس، والتغريم الجزائي، والمنع من السفر، وعقوبات غير جزائية، كالغرامة الضريبية أو التعويضية.
16. يتحقق الردع العام في الأنظمة الضريبية بمجرد توفير أساس تجريمي لصور التهرب

الضريبي، ويسمى الردع النصي، أما الردع الخاص عن التهرب فلا يتحقق إلا بإيقاع جزاء على مرتكبي الجرائم الضريبية، ويسمى الردع العقابي.

ثانياً: توصيات البحث

وفي ختام هذا البحث، يوصي الباحث عدداً من التوصيات ، ومن أهمها:

1. يوصي الباحث الجهات الرسمية في العالمين العربي والإسلامي بوضع استراتيجيات وخطط وبرامج لتطوير مكافحة جرائم التهرب الضريبي بشتى صورها في التاريخ المعاصر.
2. يوصي الباحث الموسرين والأغنياء من الأمتين العربية والإسلامية أن يكونوا قدوة حسنة في التزام بدفع الضرائب والزكوات بشتى أنواعها واختلاف أوعيتها.
3. يوصي الباحث الجهات والإدارات والمؤسسات الرسمية وغير الرسمية المخولة بالأعمال الضريبية، بتطوير خططها وبرامجها، ومراجعة آليات تنفيذها، ضماناً لرفع مستوى الأداء والجودة في الإدارة الضريبية ومصلحة الزكوات والدخل.
4. كما أوصي القطاعات العامة والخاصة، والجهات والأفراد وكل أطراف المجتمع المعنية بدفع الضرائب أو الخاضعين لنظام ضريبة الدخل السعودي، المساهمة في نشر ثقافة الالتزام الضريبي وعدم التهرب منها.
5. يوصي الباحث أيضاً الجامعات والمراكز البحثية والمؤسسات العلمية، بتطوير الدراسات المتعلقة بمجالات الضرائب، وأنواعها، ووسائل مكافحة التهرب الضريبي.
6. يوصي الباحث أيضاً الأقسام العلمية التي تقدم مقررات نظامية أو حقوقية، بأن تقيم محاكم افتراضية يتدرب من خلالها الدارسون على تحديد الأوعية الضريبية، وقيمتها، وإجراءات اعتراض الضريبة أمام اللجان المختصة في نظر المراحل الابتدائية والاستئنافية في التهرب الضريبي وفقاً للمواد (60-63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.
7. كما يوصي الباحث الجامعات والمراكز وسائر المؤسسات العلمية والبحثية، بأن تعمل على إجراء ورش عمل وندوات حول بلورة التطبيقات القضائية في مجال التهرب الضريبي.
8. كما أوصي جامعتنا الموقرة، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية ممثلة بالمعهد العالي للقاضي، بإعداد موسوعة في "جرائم الضرائب وعقوباتها"، على ضوء النظام السعودي، تُوضّح من خلاله آليات التجريم التعزيري ومن ثم اقتراح العقوبات والتدابير الاحترازية الملزمة.

9. يوصي الباحث طلاب العلم والأكاديميين والباحثين، وخصوصاً طلاب الدراسات العليا، أن يطرقوا أبواب التهرب الضريبي وما يتعلق بها.
10. وضع آليات نظامية من شأنها حماية حقوق المكلف وتوفير ضمانات تحميه من تعسف طالب الإدارة الضريبية.
11. إجراء المزيد من الدراسات والبحوث الأكاديمية في موضوع التهرب الضريبي في الأنظمة السعودية؛ من أجل بلورة هذا الموضوع وإثراء المكتبة النظامية بدراسات في جميع جوانبه.

المراجع

- أبو داود، سليمان بن الأشعث السجستاني(د.ت). سنن أبي داود، كتاب الحدود، باب في المجنون يسرق أو يصيب حداً، مرجع سابق، ج4، رقم الحديث: (4401). وصححه الألباني، محمد ناصر الدين، إرواء الغليل في تخريج أحاديث منار السبيل، ج2.
- ابن قيم الجوزية، محمد بن أبي بكر بن أيوب بن سعد شمس الدين (ت: 751هـ)، إعلام الموقعين عن رب العالمين، تحقيق: محمد عبد السلام إبراهيم، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، ط1، 1411هـ/1991م.
- ابن ماجه، محمد بن يزيد القزويني(2009). سنن ابن ماجه، تحقيق: شعيب الأرنؤوط وآخرون، دار الرسالة العالمية، لبنان، بيروت، ط1 (430/3)، رقم: 2340، والحديث صححه الألباني، محمد بن ناصر الدين، إرواء الغليل في تخريج أحاديث منار السبيل، مرجع سابق، (407/3)، رقم: 895.
- أحمد، مصطفى علي(1992). المعاملة الضريبية للمشروعات الاستثمارية في مصر، مجلة المال والتجارة، العدد 71، ص 20-28.
- أبو زهرة، محمد(1998). الجريمة والعقوبة في الفقه الإسلامي (الجريمة) ، ط1. دار الفكر العربي، القاهرة، مصر.
- أبو نصار محمد، والمشاعلة، محفوظ، والشهوان، فراس عطا الله (2010). الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق: قانون ضريبة الدخل رقم 57 وتعديلاته حتى سنة 1996م، ط5. مكتبة وائل، عمان، الأردن

- إدوارد، بشاي (د.ت). التجريم الضريبي المصري، ط1. دار إلياس العصرية، القاهرة، مصر.
- آل بورنو، محمد صدقي بن أحمد بن محمد أبو الحارث الغزي(1996). الوجيز في إيضاح قواعد الفقه الكلية، ط4. مؤسسة الرسالة، بيروت، لبنان.
- التحافي، عبد الوهاب (2001). التهرب الضريبي تحليله ومعالجته، ط1. بحث مقدم للهيئة العامة للضرائب، العراق، بغداد.
- الخولي، مجدي محمد (1995). جريمة التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر.
- الخطيب، خالد شحادة، وشامية، زهير، أحمد(2003). أسس تطبيق المالية العامة، ط1. دار وائل للنشر، العراق، بغداد.
- الدوغجي، علي حسين علي (1996). تقييم فاعلية نظام الرقابة الضريبية على الدخل في العراق، ط1. الجامعة المستنصرية، العراق، بغداد.
- الزلمي، إبراهيم مصطفى(1982). المسؤولية الجنائية في الإسلامية –دراسة مقارنة بالقانون، ط1، مطبعة أسعد، بغداد، العراق.
- آل سعدي، أبو عبد الله، عبد الرحمن بن ناصر بن عبد الله بن ناصر بن حمد (ت: 1376هـ). رسالة لطيفة جامعة في أصول الفقه المهمة، قيدها واعتنى بأصلها: أبو الحارث نادر بن سعيد آل مبارك التعمري، راجعها وقدم لها: الشيخ مشهور حسن آل سلمان، الشيخ سليم بن عيد الهلالي، ط1. دار ابن حزم، بيروت، لبنان، 1418هـ/ 1997م.
- السيوطي، جلال الدين عبد الرحمن ابن أبي بكر(1998). الأشباه والنظائر في قواعد وفروع فقه الشافعية، ط1. تحقيق: محمد حسن شافعي، دار الكتب العلمية، بيروت.
- الشاذلي، فتوح عبد الله (2006). المسؤولية الجنائية في قانون العقوبات، ط1. دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- الشاوي، خالد (1975). نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، ط1. منشورات جامعة بنغازي، ليبيا.
- العطور، رنا إبراهيم (1993). التهرب من ضريبة الدخل، ط1. الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- المرصفاوي، حسن صادق (1963). التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، القاهرة، مصر، ط1.

- بشور، عصام، ونور الله، نور الله، والبطريق، يونس أحمد (1995). التشريع الضريبي، ط5. جامعة دمشق، دمشق.
- جامع، أحمد (1965). علم المالية العامة، ط1. مكتبة سيد وهبة، القاهرة، مصر.
- حجازي، عبد الفتاح بيومي (2008). المسؤولية الطبية بين الفقه والقضاء، ط1. دار الفكر الجامعي، مصر.
- حسني، محمود نجيب (2006). الفقه الجنائي الإسلامي، تقديم: فوزية عبد الستار، ط1. دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.
- حسين، أحمد فراج (1960). الملكية ونظرية العقد في الشريعة الإسلامية، ط1. مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- زكي، مصطفى محمود (بدون). الضريبة في ميزان التشريع الإسلامي، رأي جمهور الفقهاء من الحنفية والمالكية والشافعية والحنابلة والظاهرية، انظر: بحث منشور في شبكة الألوكة على الشبكة العنكبوتية: www.alukah.net.
- صادق، مورس (1999). موسوعة التهرب الضريبي، ط1. دار الكتاب الذهبي، القاهرة، مصر.
- عبد الواحد، السيد عطية (2000). مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.
- عواضة، حسن (1978). المالية العامة دراسة مقارنة، ط1. دار لنهضة العربية، مصر.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 2001م.
- قانون الضرائب على الدخل المصري رقم 157/1981 المعدل بالقانون رقم 87/1983م.
- كامل، شريف سيد (1997). المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دراسة مقارنة، ط1. دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.
- ناشد، سوزي عدلي (2008). ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، أطروحة دكتوراه منشورة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان.
- يوسف، ياسين عمر (1993). النظرية العامة للقانون الجنائي السوداني لسنة 1991م، ط1. جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.
-