

# الطبيعة القانونية لجرائم التهرب الضريبي في القانون السعودي

حسين بن ناصر عقيل آل إبراهيم

قسم القانون، كلية الشريعة والقانون، جامعة جازان، المملكة العربية السعودية .

البريد الإلكتروني: haqil@jazanu.edu.sa

## ملخص البحث

يعد التطور الاقتصادي أحد أهم الأهداف رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠ و الذي تسعى إلى تحقيقه، وتعد الضرائب واحدة من السياسات الاقتصادية التي تستخدمها لخلق اقتصاد مزدهر، حيث تعتبر الضريبة واحدة من أدوات الضبط الاقتصادي ومورد من الموارد الأساسية الذي تحصل بموجبه على إيراداتها المالية، فضلاً عن أنها مصدراً من المصادر غير النفطية والأساسية لمدخولاتها، فالضرائب تحدث تأثيرات متنوعة تظهر بصورة مباشرة على اقتصاد المملكة باعتبارها وحدة اقتصادية تهتم بالتسيير والتحكم الأمثل في تخصيص وتوجيه الموارد المالية، المادية والبشرية المتاحة وتهدف إلى الحفاظ على توازنها المالي الذي يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد.

ويهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على الطبيعة القانونية لجرائم التهرب الضريبي في القانون السعودي، حيث اندفعت المملكة العربية السعودية إلى تبني سياسات وإجراءات مالية إصلاحية في ضوء رؤية المملكة ٢٠٣٠، تلك الإجراءات التي تستهدف معالجة العجز في الموازنة العامة لديها عن طريق العمل على تعزيز إيراداتها العامة من خلال تحصيل الضرائب ومكافحة جرائم التهرب الضريبي.

من هنا وجد الباحث سؤال هذه الدراسة وهو ما هي الطبيعة القانونية لجرائم التهرب الضريبي في القانون السعودي؟، حيث حاول الباحث البحث الاجابة على ذلك في مبحثين اثنين، حيث ناقش المطلب الأول عن مفهوم الضريبة وأهميتها، بينما نقلني الضوء في المطلب الثاني عن مفهوم التهرب الضريبي، وأخيراً نتناول الحديث في

المطلب الثالث: الطبيعة القانونية لجرائم التهرب الضريبي.

**الكلمات الافتتاحية:** الضريبة، التهرب الضريبي، جرائم التهرب الضريبي، الوعاء

الضريبي.

## The Legal Nature of Tax Evasion Crimes in Saudi Law Analysis Study

=====

**Hussain Naser Agil Al-ibrahim**  
**Department of Law, Collage of sharia and**  
**Law, Jazan**  
**University, kingdom of Saudi**  
**Arabia.**  
**E-mail: haqil@jazanu.edu.sa**

### **Abstract:**

The economic development is one of the most important vision ٢٠٣٠ goals which seeks to achieve. The taxes are one of the economic politics which the country use. The tax is one of the economic adjustment tools and the main resources which help the country to get its financial revenues. It is one of the main and essential important resources for its income. The taxes have different effects that appear directly on the institute as it is an economic unit which is concerned on the optimal control and governance of allocating and orienting the available financial, material and human resources. It aims to maintain its financial balance which leads to an effective exploitation.

This research aims to highlight the legal nature of the crimes of tax evasion in Saudi law. Saudi Arabia has rushed to adopt politics and financial reform procedures in the light of " Kingdom's vision ٢٠٣٠". These procedures aim to handle the deficit in its general budget by working on enhancing its public revenues through tax collection and combating tax evasion.

The researcher found the research's question " What is the legal nature of the crimes of tax evasion in Saudi law". He tried to answer it through two topics. The first topic discussed the definition of the tax and its importance. He highlighted in the second topic the definition of tax evasion. Finally We discussed in the third topic the legal nature of the crimes of tax

evasion.

Key words: Tax, Tax Evasion, Tax Evasion Crimes, Tax Deductibility

## مقدمة:

تهدف رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠ الى أن تكون المملكة نموذجا مميذا وفريدا على مستوى العالم في كافة المجالات الاقتصادية والقانونية وغيرها، لذلك فإن أحد الركائز الأساسية لهذه الرؤية هو خلق إقتصاد مزدهر. و لتحقيق أحد اهم أهداف هذه الرؤية المتمثل في زيادة الإيرادات العامة غير النفطية سعت المملكة الى إيجاد موارد دخل غير نفطية جديدة للدولة من خلال خلق سياسات اقتصادية جديدة ، وتعد الضرائب واحدة من السياسات الاقتصادية التي تستخدمها ، حيث تعتبر الضريبة واحدة من أدوات الضبط الاقتصادي ومورد من الموارد الأساسية الذي تحصل بموجبه الدولة على إيراداتها المالية، فضلاً عن أنها مصدراً من المصادر الهامة والأساسية لمدخلات الدولة، فالضرائب تحدث تأثيرات متنوعة تظهر بصورة مباشرة على المؤسسة باعتبارها وحدة اقتصادية تهتم بالتسيير والتحكم الأمثل في تخصيص و توجيه الموارد المالية، المادية والبشرية المتاحة وتهدف إلى الحفاظ على توازنها المالي الذي يؤدي إلى فعالية الاستغلال.

ويعد التهريب الضريبي من الظواهر التي تخلخل ميزان العدالة الضريبية داخل المجتمع السعودي، فهي تؤدي إلى اختلال منظومة توزيع الدخل بين المكلف وبين الدولة الأمر الذي من شأنه أن يؤثر بشكل سلبي ومباشر على الحصيلة الضريبية المتوقعة الأمر الذي يؤثر بشكل رئيسي على تحقيق التنمية الاقتصادية التي تهدف المملكة إلى تحقيقها نتيجة لتوغل ظاهرة التهريب الضريبي والذي يرجع ربما لقللة الوعي المجتمعي تجاه دفع الضريبة وأهميتها لكونها تعود بالنفع على المجتمع أجمع.

ويهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على الطبيعة القانونية لجرائم التهريب الضريبي في القانون السعودي، حيث اندفعت المملكة العربية السعودية إلى تبني سياسات وإجراءات مالية إصلاحية في ضوء رؤية المملكة ٢٠٣٠، تلك السياسات التي تستهدف معالجة العجز في الموازنة العامة لديها عن طريق العمل

على تعزيز إيراداتها العامة من خلال تحصيل الضرائب ومكافحة جرائم التهرب الضريبي.

من هذا المنطلق نتناول الحديث في هذا البحث عن الطبيعة القانونية لجرائم التهرب الضريبي في القانون السعودي من خلال تقسيم البحث إلى ثلاثة مطالب، نتناول الحديث في المطلب الأول عن مفهوم الضريبة وخصائصها، بينما نلقي الضوء في المطلب الثاني عن التهرب الضريبي وصوره وأسباب حدوثه، وأخيراً نتناول الحديث في المطلب الثالث: الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي.

### أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث في كونه يتناول موضوع غاية في الأهمية يتعلق بأحد أهم الموارد العامة غير النفطية للمملكة ويساعد الباحثين والمشرعين القانونيين في التصدي لهذا النوع من الجرائم وهو الطبيعة القانونية للتهرب الضريبي في النظام السعودي، حيث يتناول البحث بيان:

مفهوم الضريبة وخصائصها.

مفهوم التهرب الضريبي.

صور التهرب الضريبي وأسباب حدوثه.

الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي.

### أهداف البحث:

يهدف الباحث من هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الطبيعة القانونية للتهرب الضريبي في ضوء النظام السعودي من حيث بيان:

مفهوم الضريبة وخصائصها.

مفهوم التهرب الضريبي.

صور التهرب الضريبي وأسباب حدوثه.

الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي.

### إشكالية البحث:

تتمثل إشكالية البحث في الأهمية الكبيرة التي تمثلها الضريبة كمصدر للدخول داخل المملكة، والتي تعول المملكة عليها كثيراً في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، الأمر الذي يتعين معه مكافحة التهرب الضريبي بكل قوة والقضاء عليه ما أمكن ذلك، ومن هنا يتعين علينا بداية بيان الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي في ظل النظام السعودي.

### منهج البحث:

المنهجية المتبعة في هذا البحث هي المنهجية التحليلية النقدية التي اعتمدت على دراسة أحكام النظام المتعلقة بالضريبة السارية والمعمول بها في المملكة العربية السعودية.



## المطلب الأول

## مفهوم الضريبة وخصائصها

## أولاً: مفهوم الضريبة:

عرفت الضريبة منذ زمن بعيد، ففي العصر الإسلامي كانت الضرائب فرائض مالية تحمل أبعاد تقوم على فلسفة متفردة ومتميزة عن بقية الأنظمة المالية، ومن هذه الضرائب الزكاة، الخراج، الجزية، عشور التجارة، وخمس الغنائم.

ومن التعاريف الفقهية التقليدية للضريبة أنها: "وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد وتوزيعه قانونياً طبقاً لقدرتهم التكليفية"، غير أن هذا التعريف قد اقتصر على الجانب القانوني فقط، ومن التعريفات الحديثة للضريبة أنها: "فريضة مالية تستأديها الدولة من الأشخاص الآخرين دون مقابل لغرض تحقيق أهداف فلسفة الحكم". وهناك من عرفها بأنها: "فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبراً من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية"<sup>(١)</sup>.

وهناك من عرف الضريبة بأنها: "فرضية إلزامية وليست عقابية يلزم الأفراد على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبراً وبدون مقابل لتحقيق ما تسعى إليه الدولة من أهداف طبقاً لقواعد ومعايير محددة"<sup>(٢)</sup>.

أما المشرع السعودي فقد عرف الضرائب في المادة الأولى من نظام

(١). د. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الاعفاء من ضريبة الدخل "دراسة مقارنة"، دار

الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨م، ص ٢٠ و ٢١.

(٢). د. عبدالله بن علي المنيف ود. عبدالرحمن بن إبراهيم الحميد ود. محمود إبراهيم

عبدالسلام، المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية، النشر والمطابع جامعة الملك سعود، الطبعة الثانية، ١٤١٧هـ /

١٩٩٦م، ص ١٧.

إيرادات الدولة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٦٨/م) وتاريخ ١٨/١١/١٤٣١هـ بأنها "اقتطاع مالي إلزامي من دخل وتروة شخص ذي صفة طبيعية او اعتبارية يدفع للدولة من دون مقابل من أجل تحقيق نفع عام"<sup>(١)</sup>.

كما يمكن لنا تعريف الضريبة بأنها: "هي مبلغ نقدي يدفع جبراً وبشكل نهائي ودون مقابل مباشر، وعن طريق القانون من طرف أشخاص طبيعيين كانوا أو معنويين إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة بغرض تحقيق أهداف عامة".

### ثانياً: خصائص الضريبة:

من خلال التعريفات السابقة للضريبة يتبين أن الضريبة تتمتع بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من التكاليف المالية، وتتمثل تلك الخصائص في الخصائص التالية:

#### الخاصية الأولى: الضريبة تحصل بشكل جبري.

فالضرائب التي تفرض من خلال الدولة تحصل بشكل جبري لا اختيار للمكلف في حرية دفعها من عدمه بل هو مكلف جبراً على سدادها، ونتيجة لجبرية الضرائب ليس من حق دافعيها التهريب منها بأي شكل من الأشكال، فالضريبة في كافة صورها تحول جبراً من الممول للدولة بشكل جبري، وجبرية الضريبة هي ما يميزها عن غيرها مما يدفعه الفرد بإرادة حرة كالتبرعات والهبات وغيرها من المساهمات التي يدفعها الأفراد مساهمة منهم للدولة بإرادتهم الحرة دون أي جبر.

#### الخاصية الثانية: الضريبة لا تعد عقاباً.

فالضريبة لا تعد عقوبة توقع على دافعيها، بل هي التزام من دافع الضريبة

(١) انظر المادة الأولى من نظام إيرادات الدولة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٦٨/م)

وتاريخ ١٨/١١/١٤٣١هـ.

للدلة نتيجة ما حصل عليه من أرباح نتيجة نشاطاته التي يمارسها ويتكسب من خلالها ومن ثم يتعين عليه أن يدفع حق الدولة في هذه الأرباح والمتمثل في الضريبة، وعدم كون الضريبة عقوبة هو ما يميزها عن غيرها من الأموال التي يدفعها الأفراد نتيجة ما وقع منهم من أخطاء تستحق العقوبة، مثل مخالفة الفرد لقواعد المرور الأمر الذي يستوجب معه سداد مبلغ من النقود كرسوم عن هذه المخالفة. أو مخالفة قواعد البناء أو أيًا من القواعد المنظمة في الدولة التي يستوجب عنها دفع غرامة كجزاء أو كعقوبة لمثل هذه المخالفات.

### الخاصية الثالثة: الضريبة لها أثر غير مباشر.

نعم فالضريبة لا يوجد لها أي أثر مباشر يستفاد منه دافعها، كل ما هنالك أن الدولة تستخدم حصيلة ما تجمعها من ضرائب للصرف على ما تقوم به من مشروعات وأعمال من شأنها أن تحقق الخدمات التي تهدف الدولة لتقديمها لأفراد المجتمع ومن ضمنهم بكل تأكيد ممولي ودافعي الضرائب، ومن ثم فإن ممول الضرائب يستفيد من قيمة ما يدفعه من ضريبة بصورة غير مباشرة ويأخذ مقابل تلك الضرائب خدمات كمقابل لما دفعه ولكن كمقابل غير مباشر، كاستفادة الممول مع الجميع بخدمات التعليم والصحة وكافة ما تقدمه الدولة من خدمات ومرافق يستفاد منها الجميع والتي تمول من خلال ما تجنيه الدولة من حصيلة الضرائب.

وهذه الخاصية تميز الضرائب عن الرسوم، فالرسوم يدفعها الشخص نظير استفادته من خدمة معينة وبصفة مباشرة كأن يدفع الفرد رسوم نظير استخراج جواز سفر، أو نظير استخدام خدمات الانترنت والهاتف، فهي رسوم تدفع ويحصل مقابل لها خدمة ينتفع بها بشكل مباشر، فالرسوم لها أثر ومقابل مباشر، عكس الضريبة التي لها أثر ومقابل غير مباشر.

### الخاصية الرابعة: الضريبة ليست هدفاً في حد ذاتها.

بكل تأكيد الضريبة ليست هدفاً في حد ذاته تسعى الدولة لتحقيقه، بل

تفرض الدولة الضرائب وتحصلها جبراً من مموليها نظير استخدامها في تمويل البرامج والاهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تنفذها الدولة لخدمة مواطنيها والمقيمين على أرضها.

### ضمانات تحصيل الضريبة:

تقرر التنظيمات الضريبية العديد من الضمانات اللازمة من أجل التأكد من إمكانية حصول الدولة على مستحقاتها الضريبية من الممولين. وتتراوح هذه الضمانات بين تقرير حق امتياز عام للدولة على كافة أموال الممول أو منح الدولة الحق في التنفيذ الجبري على أموال المدين بالضريبة أو تقرير بعض الجزاءات المدنية والجنائية من أجل حث الممول على دفع الضريبة، لذا لقد قررت التنظيمات الضريبية المملكة العربية السعودية مجموعة من الضمانات لتحصيل الضريبة على الدخل يعد من أهمها السياسة العقابية المتمثلة في فرض غرامات عن عدم تقديم الإقرار الضريبي أو عن التأخير أو الغش بقصد التهرب من الضريبة<sup>(١)</sup>.



(١). د. محمد إبراهيم الشافعي، الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل دراسة مقارنة وتطبيقية على دول مجلس التعاون الخليجي، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، السنة الخامسة، مايو ٢٠٠٧ م، ص ٣٦٩ .

## المطلب الثاني

## مفهوم التهرب الضريبي

بعد أن خلصنا إلى أن الضريبة هي عبارة عن استقطاع جزء من دخول الأفراد وتحويله إلى القطاع العام بغرض تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية حسب قواعد يشترشدها مخطوطو الضريبة" ومن ثم فإنه قد يحدث وقوع بعض الإشكالات بين المخاطبين بالضريبة وبين الهيئة العامة للزكاة والدخل المكلفة بتحصيل الضريبة، ومن أبرز تلك المشكلات مشكلة "التهرب الضريبي"، وهي المشكلة التي نلقي الضوء عليها في هذا المطلب.

## أولاً: مفهوم التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي هو: " فعل يتعارض مع القانون حيث يمتنع المكلف عن دفع الضريبة أو تقليل الضريبة لقيمة أقل من القيمة التي يجب أن يلتزم بها". وهناك من عرفه بأنه: "محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً باتباع طرق وأساليب تخالف أحكام النظام الضريبي، تحمل طابع الغش والاحتيال"<sup>(١)</sup>.

كما عرف المنظم السعودي التهرب الضريبي في نظام ضريبة القيمة المضافة بأنه: "يعد ما يأتي تهرباً ضريبياً"<sup>(٢)</sup>:

(١). د. فهد بنت سلطان السديري و حنين بنت أحمد الماس، التهرب الضريبي وعلاقته بالوعي الضريبي بالمملكة العربية السعودية دراسة ميدانية استكشافية، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة، ص ٩.

(٢). المادة ٣٩ من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم ١١٣/م بتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ والمعدل بموجب المرسوم الملكي رقم ٥٢/م بتاريخ ١٥/٤/١٤٤١هـ والأمر الملكي رقم ٦٣٨/أ بتاريخ ١٥/١٠/١٤٤١هـ.

- 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، ويقع على عاتق الخاضع للضريبة عبء إثبات انتفاء القصد.
- إدخال أو محاولة إدخال سلع أو خدمات إلى المملكة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها، بالمخالفة للأنظمة السارية، دون سداد الضريبة كلياً أو جزئياً، أو بالمخالفة لأحكام المنع والتقييد المنصوص عليها في النظام أو أي نظام آخر".

من خلال هذا النص يتبين أن المنظم السعودي قد عرف التهرب الضريبي بأنه (قيام الممول بتقديم 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، وكذا قيامه إدخال أو محاولة إدخال سلع أو خدمات إلى المملكة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها، بالمخالفة للأنظمة السارية، دون سداد الضريبة كلياً أو جزئياً، أو بالمخالفة لأحكام المنع والتقييد المنصوص عليها في النظام أو أي نظام آخر).

### ثانياً: أنواع التهرب الضريبي:

يأخذ التهرب الضريبي إحدى الصورتين:

#### الصورة الأولى: التهرب المشروع:

وهو ما يطلق عليه التجنب، وتتحقق هذه الصورة حال قيام الممول باستغلال ثغرات موجودة داخل الأنظمة الضريبية بهدف العمل على تقليص وعاء الضريبي، وما من شك أن أي نظام ضريبي بل أي نظام آخر لا يخلوا من الثغرات، وإن كان الأمر نسبي من نظام لآخر.

فمن خلال التهرب الضريبي المشروع يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص من دفع الضريبة بأسلوب لا ينطوي على مخالفة أحكام النظام

الضريبي، كأن يمتنع الفرد عن إتيان العمل أو التصرف المنشيء للضريبة حتي يتجنب دفعها، أو الامتناع عن استهلاك بعض السلع، فهذا النوع من التجنب يقره النظام الضريبي ولا يتضمن أي مخالفة لنصوصه، بل إن مثل هذه النتائج قد يقصد النظام الضريبي تحقيقها بذاتها ومراعاة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية حيث يهدف المنظم إلى محاولة تقليل نسبة استهلاك سلعة معينة، أو حيث يهدف إلى الحد من استيراد سلعة معينة بقصد تشجيع المنتج الوطني وحمايته<sup>(١)</sup>.

### مدى المعاقبة على التهرب الضريبي المشروع:

وما من شك أن التهرب الضريبي المشروع عن طريق التجنب لا يمكن معاقبة الممول عليه لأن تهربه في هذه الصورة هو تهرب عن طريق الالتفاف حول النص الضريبي بحيث يمكن له الاستفادة من الثغرات الواردة في النظام وهذا في حد ذاته ليس جريمة يعاقب عليها النظام، فالممول لم يرتكب سوى استخدام ذكاهه وتوظيفه للاستفادة من هذه الثغرات لمصلحته الخاصة.

### آليات علاج التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):

يمكن القضاء على هذا النوع من التهرب الضريبي من خلال سن الأنظمة التي من شأنها أن تقضى على تلك الثغرات وتعالجها، وبذلك يمكن لها القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي المشروع وتحقيق العدالة الضريبية على كافة ممولي ودافعي الضرائب بكافة صورها وأشكالها.

### الصورة الثانية: التهرب الضريبي غير المشروع:

تظهر هذه الصورة في استخدام الممول الضريبي طرق وأشكال احتيالية

(١). د. سلطان بن محمد علي السلطان، المحاسبة الضريبة النظرية والتطبيق، دار وائل

للنشر، الإصدار الثالث، ١٤٢٥/٥/٢٠٠٤م ص ٥٤ و ٥٥ .

بغرض تقليل وعاءه الضريبي المقدم منه، عن طريق إخفاء حقائق وأدلة كان يجب عليه إظهارها وتقديمها للجهة المختصة حسب أنظمة الضرائب المختلفة، وكل ذلك بهدف هروب الممول من سداد كامل مستحقاته الضريبية عن طريق تقليصه للوعاء الضريبي المقدم منه لتخفيض القيمة الضريبية الواجب عليه سدادها.

### مدى العقاب على التهرب الضريبي غير المشروع:

ففي هذه الصورة يستخدم الممول الضريبي في سبيل التخلص من الضرائب طرق ووسائل احتيالية للتهرب من سداد المستحق عليه من الضرائب، وهو ما يعد جريمة ضريبية معاقب عليها بأقصى العقوبات الضريبية<sup>(١)</sup>، فما من شك أن مثل هذا النوع من التهرب الضريبي الغير مشروع معاقب عليها، فمثل هؤلاء يتعين على الدولة أن تضرب بيد من حديد في مواجهتهم لما لأفعالهم تلك من آثار سلبية خطيرة على النظام الضريبي المعروف أنه دعامة كبيرة وأساسية للاقتصاد المحلي، وللمردود الضرائب الكبير على المجتمع بكافة أصنافه.

### آليات علاج التهرب الضريبي غير المشروع:

لعلاج ظاهرة التهرب الضريبي غير المشروع يتم وفق الآليات التالية:

#### أولاً: بث الوعي الضريبي.

يتعين بداية العمل على بث الوعي الضريبي بين المكلفين عن طريق إشعارهم بأهمية مشاركتهم الوطنية عن طريق ما يساهمون به من ضرائب، حيث ينشر الوعي الضريبي من خلال تعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية

(١). د. صباح مصباح محمود و د. أحمد خلف حسين الدخيل، الطبعة القانونية للجزاءات

الضريبة "دراسة مقارنة"، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد ١٤، العدد ٢، ٢٠٢،

آذار ٢٠٠٧م، ص ٤٤٩.

حق الدولة في جبايتها، ووجوه إنفاقها من خلال وسائل الإعلام المختلفة، بحيث يقتنع المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا يتطلب من السلطة ترشيد الإنفاق العام، بما يخدم المصلحة العامة، بحيث يشعر المكلف بأن الضريبة تعود عليه بشكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة<sup>(١)</sup>.

### ثانياً: تسهيل الإجراءات الضريبية:

حيث تتميز الإجراءات الضريبية بتعقيد إجراءاتها المختلفة، ومن ثم لمعالجة التهرب الضريبي يتعين على الدولة العمل وكذلك تسهيل الإجراءات الخاصة بسداد الضرائب بكافة أشكاله، وليس تسهيلها فحسب بل يتعين على الدولة أن تجعل الأنظمة الضريبية ونماذجها واضحة غير معقدة، نظراً لأن عدم وضوح الأنظمة والنماذج من شأنها أن تدعو الممولين إلى التهرب الضريبي.

### ثالثاً: فرض العقوبات على التهرب الضريبي:

لما للتهرب الضريبي من آثار سلبية كبيرة على المجتمع بأسره، من هنا كان من الواجب على الدولة فرض عقوبات مالية متمثلة في غرامات على كل من تسول له نفسه التهرب الضريبي، حيث يجب فرض أقصى العقوبات المالية أو السجن، أو فرض العقوبتين معاً على مرتكبي التهرب الضريبي.

وهذه السياسة تبناها المنظم السعودي في نظام الضريبة على الدخل حين فرض على المكلف غرامة مالية قدرها خمسة وعشرون بالمئة (٢٥%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو

(١) د. إبراهيم العدي، أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي (دراسة ميدانية في بيئة

الأعمال السورية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٣١، العدد

الأول، ٢٠١٥م، ص ٨٢.

الغش بقصد التهرب من الضريبة، وعلى الأخص في الحالات الآتية<sup>(١)</sup>:

(١). المادة ٧٧/ب من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١ بتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ والمعدل بموجب المراسيم الملكية رقم م/١١٣ بتاريخ ٢/١١/١٤٣٨هـ ورقم م/١٣١ بتاريخ ٢٩/١٢/١٤٣٨هـ ورقم م/٧٠ بتاريخ ١١/٧/١٤٣٩هـ. وهذه الغرامة بالإضافة إلى الغرامة الواردة في المادة ٧٦ من ذات النظام والتي تنص على الآتي:

أ. فرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة الستين من هذا النظام مقدارها واحد بالمئة (١%) من إجمالي إيراداته على ألا تتجاوز عشرين ألف (٢٠.٠٠٠) ريال.

ب. في حالة عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد، تفرض الغرامة الآتية عوضاً عن الغرامة الواردة في الفقرة (أ) من هذه المادة إذا كانت الغرامة بمقتضى الفقرة (أ) تقل عن المبلغ المحدد بمقتضى هذه الفقرة:

١. خمسة بالمئة (٥%) من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ثلاثين يوماً من الموعد النظامي.

٢. عشرة بالمئة (١٠%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثين يوماً ولم يتجاوز تسعين يوماً من الموعد النظامي.

٣. عشرون بالمئة (٢٠%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يوماً ولم يتجاوز ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي.

٤. خمسة وعشرون بالمئة (٢٥%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي.

ج. تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام، والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام).

كذلك بالإضافة إلى الغرامة الواردة في المادة ٧٧/أ من ذات النظام والتي تنص 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 (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة

- تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات غير حقيقية لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف.
- تقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمينه معلومات تخالف ما تظهره دفاتره وسجلاته
- تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر
- عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة.
- إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام الهيئة بالفحص.

بل عاقب المنظم السعودي في نظام ضريبة الدخل المحاسب القانوني الذي يقوم بمساعدة المكلف بالضريبة على التهرب منها، حيث منح المنظم السعودي الهيئة العامة للزكاة والدخل لحق في ملاحقة أي محاسب قانوني قضائياً يثبت أنه قدم 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<sup>(١)</sup>.

كذلك عاقب المنظم السعودي على التهرب الضريبي في نظام ضريبة القيمة المضافة بغرامة لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة، ولا تزيد على ثلاثة أمثال قيمة السلع أو الخدمات محل التهرب<sup>(٢)</sup>.

---

المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد).

(١) . المادة ٧٨ من نظام ضريبة الدخل.

(٢) . المادة ٤٠ من نظام ضريبة القيمة المضافة.

## □ المطلب الثالث

**الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي**

تختلف الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي بالنظر إلى أركان هذه الجريمة، فهناك طبيعة قانونية لها بالنظر لركنها المادي، وهناك طبيعة قانونية لها من خلال النظر إلى ركنها المعنوي وهو ما نوضحه فيما يلي:

**أولاً: الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي بالنظر لركنها المادي:**

من خلال النظر إلى الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي نجد أن هناك خلاف فقهي حول الطبيعة القانونية لهذه الجريمة بالنظر لركنها المادي، فبعض الفقه يقول أنها جريمة إيجابية، والبعض الآخر يقول أنها جريمة وقتية، وهو ما نوضحه فيما يلي:

**الرأي الأول: جريمة التهرب الضريبي جريمة إيجابية:**

يتمثل في السلوك الذي يرتكبه المكلف بأداء الضريبة سواء بشخصه أو من خلال المحاسب القانوني، ويتمثل هذا السلوك في الاحتيال، والاحتيال يعد فعلاً إيجابياً، من خلاله يقوم المكلف بأداء الضريبة بارتكاب فعل مخالف للنظام بهدف التهرب من أداء الضريبة بشكل كامل، أو بهدف التقليل من المبلغ المستحق عليه بحيث يدفع مبلغ أقل من مبلغ الضريبة المستحقة عليه باستخدام وسائل احتيالية.

وهذه الوسائل الاحتياطية بكل تأكيد تعد فعلاً إيجابياً، كأن يقوم المكلف بأداء الضريبة بتقديم 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، وكذا قيامه بإدخال أو محاولة إدخال سلع أو خدمات إلى المملكة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها، دون سداد الضريبة كلياً أو جزئياً، فكل هذه الأفعال تمثل الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي وهي أفعال إيجابية، وبذلك تكون جريمة التهرب الضريبي هي جريمة إيجابية

لقيامها على ركن مادي يتمثل في نشاط الجاني المتكون من فعل إيجابي وهو الاحتيال.

### الرأي الثاني: جريمة التهرب الضريبي جريمة وقتية:

يري أصحاب هذا الرأي أن جريمة التهرب الضريبي هي جريمة وقتية، حيث إن مثل تلك الجرائم تقوم وتنتهي بمجرد أن يحدث ما يربوا المكلف إلى تحقيقه وهو التهرب الضريبي، فإذا حدث فها تنتهي جريمة التهرب الضريبي، ومن ثم تكون جريمة من الجرائم الوقتية التي يلعب الزمن دوراً هاماً فيها.

ويميل الباحث إلى أن جريمة التهرب الضريبي من حيث ركنها المادي هي جريمة من الجرائم المستمرة وهو الرأي الذي ذهبت إليه محكمة النقض المصرية، فطالما أن المكلف بأداء الضريبة قام بإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة" فإن هذه الجريمة تكون جريمة مستمرة، وتبقى كذلك مادام مرتكبها يخفي تلك المبالغ، فإن هذه الجريمة تتكون من حالة تقوم وتستمر مادام هذا الإخفاء المتعمد قائم.

### ثانياً: الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي بالنظر لركنها المعنوي:

أما إذا نظرنا إلى الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي من خلال النظر إلى ركنها المعنوي لتبين لنا بما لا يدع مجالاً للشك أن هذه الجريمة من الجرائم العمدية التي يتوافر فيها القصد الجنائي بشكل واضح - سواء أكان هذا القصد هو قصد عام أم قصد خاص المتمثل في التخلص من الضريبة بشكل كلي أو جزئي-، والذي يتمثل في تعمد المكلف بأداء الضريبة من التهرب من سداد الضرائب المستحقة عليه مع قصده لحدوث هذا الأثر ويستخدم في سبيل تحديد هذه النتيجة وسائل وطرق احتيالية كلها تهدف إلى تهربه من سداد الضريبة المستحقة عليه أو على الأقل تخفيض قيمتها عن القيمة الحقيقية للمبلغ المستحق عليه والذي يتوجب عليه سداده. و أخيراً، يمكن القول أن الركن المعنوي يجب فيه معرفة نية الجاني القيام بالجريمة مع علمه بأنها جريمة رغم

ذلك أراد القيام بها.

وفي ذلك تقول محكمة النقض المصرية حيث قضت في حكم لها بأن: " جريمة التهريب الجمركي جريمة عمدية يتطلب القصد الجنائي فيها اتجاه أرادة الجاني إلى ارتكاب الواقعة الاجرامية مع علمة بعناصرها والأصل أن القصد الجنائي من أركان الجريمة فيجب أن يكون ثبوته فعليا، ولا يصح القول بالمسئولية الفرضية إلا إذا نص عليها الشارع صراحة أو كان استخلاصا سائغا عن طريق استقراء نصوص القانون وتفسيرها بما يتفق وصحيح القواعد والأصول المقررة في هذا الشأن إذ من المقرر في التشريعات الجنائية الحديثة أن الإنسان لا يسأل بصفته فاعلاً أو شريكاً إلا عما يكون لنشاطه دخل في وقوعه من الأعمال التي نص القانون على تجريمها، ولا مجال للمسئولية المفترضة في العقاب إلا استثناء وفي الحدود التي نص عليها القانون والتزام جانب الدقة في ذلك وعدم تحميل عباراتها فوق ما تحتمل " (١).

أما موقف المشرع السعودي فنشير الى نص المادة (٣٩) من نظام ضريبة القيمة المضافة، حيث أنه ذكر السلوك الإجرامي المتمثل في " تقديم مستندات أو إقرارات أو سجلات أو معلومات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة". و ألحقها بقصد التهريب الضريبي" وهو بذلك قد إفترض أن المكلف عالم بهذا السلوك المجرم و النتيجة المترتبة عليه ومع ذلك أراد القيام به. و يرى الباحث أن المشرع السعودي يجدر به توضيح ذلك صراحة وليس افتراضا، من خلال إعادة صياغة النصوص القانونية الخاصة بذلك.



(١) حكم محكمة النقض في الطعن الجنائي رقم ٢٤٩٦٦ لسنة ٥٩ ق جلسة ٧ يونيو

١٩٩٣م، مكتب فني ٤٤، رقم الجزء ١، ص ٥٦٦.

## الغاية

بعد الانتهاء من هذا البحث والذي تناول الباحث الحديث فيه عن الطبيعة القانونية لجرائم التهرب الضريبي في النظام السعودي، حيث تم تقسيم البحث إلى ثلاثة مطالب، تناول الحديث في المطلب الأول عن مفهوم الضريبة وخصائصها، بينما ألقى الضوء في المطلب الثاني عن التهرب الضريبي وصوره وأسباب حدوثه، وأخيراً تناول الحديث في المطلب الثالث الطبيعة القانونية لجرائم التهرب الضريبي.

وخلص البحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها ما يلي:

### النتائج:

- التهرب الضريبي يعد ظاهرة من الظواهر التي تخلخل ميزان العدالة الضريبية داخل المجتمع السعودي.
- الضريبة بأنها: "هي مبلغ نقدي يدفع جبراً وبشكل نهائي ودون مقابل مباشر، وعن طريق القانون من طرف أشخاص طبيعيين كانوا أو معنويين إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة بغرض تحقيق أهداف عامة".
- للضريبة خصائص تميزها عن غيرها من الالتزامات المالية، فهي تحصل بشكل جبري، ولا تعد عقاباً، فضلاً عن أن لها أثر غير مباشر على المكلف بها، وأخيراً ليست هدفاً في حد ذاته.
- التهرب الضريبي هو: " فعل يتعارض مع القانون حيث يتمتع المكف عن دفع الضريبة أو تقليل الضريبة لقيمة أقل من القيمة التي يجب أن يلتزم بها".
- يأخذ التهرب الضريبي إحدى الصورتين، فهو إما أن يكون تهرب مشروع، أو أن يكون تهرب غير مشروع.
- التهرب الضريبي المشروع غير معاقب عليه على العكس من التهرب الضريبي الغير مشروع.
- تختلف الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي بالنظر إلى أركان هذه

- الجريمة، فهناك طبيعة قانونية لها بالنظر لركنها المادي، وهناك طبيعة قانونية لها من خلال النظر إلى ركنها المعنوي.
- اختلف الفقه والقضاء في الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريب من منظور ركنها المادي، فالبعض يرى أنها جريمة إيجابية، والبعض الآخر يقول أنها جريمة وقتية، بينما يرى الفريق الثالث أنها جريمة مستمرة.
  - الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي من منظور ركنها المعنوي أنها جريمة عمدية يشترط فيها توافر القصد بنوعيه العام والخاص.

#### التوصيات:

- ضرورة نشر الوعي الثقافي الضريبي من خلال بيان أهمية الضريبة ودورها في إحداث التنمية الاقتصادية في البلاد.
- الاهتمام الإعلامي بالضريبة من خلال عمل حملات إعلانية تبين مواعيد تقديم الإقرارات الضريبية وبيان آلية كتابتها وتوضيح الإجراءات المتبعة حيال تقديمها.

**قائمة المراجع:****أولاً: المراجع العامة والمتخصصة:**

سلطان بن محمد علي السلطان، المحاسبة الضريبية النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، الإصدار الثالث، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م.

عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الاعفاء من ضريبة الدخل "دراسة مقارنة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨ م.

عبدالله بن علي المنيف ود. عبدالرحمن بن إبراهيم الحميد ود. محمود إبراهيم عبدالسلام، المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية، النشر والمطابع جامعة الملك سعود، الطبعة الثانية، ١٤١٧هـ/١٩٩٦ م.

**ثانياً: الدوريات:**

إبراهيم العدي، أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٣١، العدد الأول، ٢٠١٥ م.

صباح مصباح محمود و د. أحمد خلف حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات الضريبية "دراسة مقارنة"، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد ١٤، العدد ٢، ٢٠٠٧ م.

فهد بنت سلطان السديري و حنين بنت أحمد الماس، التهرب الضريبي وعلاقته بالوعي الضريبي بالمملكة العربية السعودية دراسة ميدانية استكشافية، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة.

محمد إبراهيم الشافعي، الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل دراسة مقارنة وتطبيقية على دول مجلس التعاون الخليجي، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، السنة الخامسة، مايو ٢٠٠٧ م.

**ثالثاً: الأنظمة:**

- نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم م/١١٣ بتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ والمعدل بموجب المرسوم الملكي رقم م/٥٢ بتاريخ ٤/٢٨/١٤٤١هـ والأمر الملكي رقم أ/٦٣٨ بتاريخ ١٥/١٠/١٤٤١هـ.
- من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١ بتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ والمعدل بموجب المراسيم الملكية رقم م/١١٣ بتاريخ ٢/١١/١٤٣٨هـ ورقم م/١٣١ بتاريخ ٢٩/١٢/١٤٣٨هـ ورقم م/٧٠ بتاريخ ١١/٧/١٤٣٩هـ.
- نظام إيرادات الدولة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٦٨) وتاريخ ١٨/١١/١٤٣١هـ.

**رابعاً: الأحكام القضائية:**

- حكم محكمة النقض في الطعن الجنائي رقم ٤٥٤ لسنة ٢١ ق جلسة ٢٧ فبراير، ١٩٥٢م، مكتب فني ٣، رقم الجزء ٢.
- حكم محكمة النقض في الطعن الجنائي رقم ٢٤٩٦٦ لسنة ٥٩ ق جلسة ٧ يونيو ١٩٩٣م، مكتب فني ٤٤، رقم الجزء ١.