

"طرق إثبات التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية"

إعداد الباحثة:

شمس بنت عيد العنزي

باحثة دكتوراة في القانون الجنائي



ملخص البحث:

تناولت هذه الدراسة مواضع طرق إثبات التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية، وتظهر مشكلة الدراسة في مدى فعالية المعالجة التشريعية لوسائل الإثبات المتبعة أما القضاء لإثبات جريمة التهرب الضريبي، وما يطلبه ذلك من بيان أركان هذه الجريمة، والوسائل المتبعة من قبل هيئة الزكاة و الضريبة والجمارك في ملاحقة المتهربين من دفع القيمة الضريبية المستحقة، وتبرز أهمية هذه الدراسة باعتبار أهمية دور الضرائب في تنفيذ الدولة سياساتها المالية وخطط التنمية الاقتصادية، عوضاً عن قلة الدراسات القانونية التي تناولت موضوع الإثبات في قضايا التهرب الضريبي.

وعليه سعت هذه الدراسة للإجابة على مجموعة من التساؤلات من خلال أربعة مباحث رئيسة يتناول المبحث الأول منها ماهية التهرب الضريبي، وفي المبحث الثاني ننتقل إلى عبء إثبات التهرب الضريبي، والمبحث الثالث يناقش وسائل الإثبات الضريبي المتبعة من قبل الهيئة الضريبية، والمبحث الرابع والأخير يتناول الجزاء المقترن بهذه الجريمة وما ينتج من عقوبات لمرتكبيها وما يرد عليها من ظروف مشددة، وفي نهاية الدراسة توصلت الباحثة إلى عدد من النتائج والتوصيات كان أهمها:

أولاً: أهم النتائج: أتاح المشرع للهيئة الضريبة استخدام كافة طرق الإثبات في إثبات ونسب التهرب الضريبي إلى مرتكبيها

ثانياً: أهم التوصيات: إن عقوبة الغرامة لا تلائم جرائم التهرب الضريبي منفردة إذ يجب إقرانها بعقوبات بديلة كالحبس والسجن.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي ، ضريبة الدخل ، ضريبة القيمة المضافة ، الوعاء الضريبي ، الإقرار الضريبي.

المقدمة:

الضرائب هي مصدر مهم للإيرادات في أي بلد، وتعتبر وسيلة مهمة في إنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدول، وتسعى الدول المتقدمة والنامية إلى زيادة هذه الإيرادات من أجل تمويل نفقاتها العامة وتقديم المزيد من الخدمات، وتساهم - بجانب الإيرادات النفطية- في تنمية وتطوير المملكة العربية السعودية، وعلى هذا الأساس أصبحت الضريبة تؤدي وظائف مختلفة حيث تقوم بوظيفة تأمين إيرادات داخلية دائمة لخزينة الدولة، ومن جانب آخر تساهم في تحقيق تطوير وتوسيع وتنمية اقتصادية واجتماعية وإدارية في نواحي المملكة العربية السعودية، وفي سبيل قيام الأنظمة الضريبية بوظائفها لتحقيق الأهداف المتوخاة، تواجه معوقات وتحديات كبيرة وأهمها: ظاهرة التهرب الضريبي، إذ أن التهرب الضريبي أصبح تحدياً كبيراً لجميع دول العالم، نظراً لخطورته المتمثلة في تنوع وتعدد الأساليب المستخدمة في ارتكابه، وآثاره السيئة على الموارد المالية التي يقوم بتقليصها واستنزافها بشكل ملحوظ، وهو ما ينعكس على السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدول التي أصبحت تعتمد على الضرائب كجزء من الموارد العامة بهدف الإسهام بتغطية نفقاتها المتنوعة. وعليه، لم يعد التهرب الضريبي محصوراً بحدود دولة معينة فقط، بل أصبح ظاهرة دولية تمتد إلى جميع أنحاء العالم، لذا تسعى الدول للقيام بإجراءات ضريبية وتشريعية بهدف الحد من التهرب الضريبي، وتقرر عقوبات جنائية على مرتكبيها، وفي ذلك تستخدم هيئة الزكاة والضريبة و الجمارك جميع الوسائل القانونية المتاحة لإثبات قيام المكلف بالتهرب الضريبي بإحدى الصور المنصوص عليها في نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي ولائحته التنفيذية و نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ولها في سبيل ذلك الاستناد لنظام الإجراءات الجزائية السعودي ولائحته التنفيذية وقانون الإثبات السعودي الجديد، وسنتناول في هذا البحث دراسة ماهية التهرب الضريبي وحالات تحققه، وتمييز التهرب الضريبي عن غيره من المفاهيم المشابهة، والتعرف على جريمة التهرب الضريبي وبيان طرق إثبات التهرب الضريبي في القانون السعودي، وعرض ما تتوصل له الباحثة من نتائج وتوصيات.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة البحث في كون التهرب الضريبي يؤدي إلى حرمان المملكة العربية السعودية من مورد مالي مهم ومثمر؛ حيث أنه يسهم في تغطية النفقات العامة والاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية وغيرها؛ مما يؤدي إلى التأثير السلبي في خططها الرامية إلى تحسين خطط التنمية والتطوير، علاوة على الدور الذي تضطلع به الضريبة كونها أداة فاعلة من أدوات تحقيق الاستقرار المالي، والاقتصادي والاجتماعي، في ظل الظروف العالمية الراهنة، لذا يستدعي هذا البحث بيان المعالجة التشريعية لجريمة التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية ووسائل إثبات التهرب الضريبي أمام القضاء السعودي، عوضاً عن قلة الدراسات القانونية السعودية التي تناولت موضوع الإثبات في قضايا التهرب الضريبي وعلى ما سبق ينبثق لدينا عدة تساؤلات تتمثل في ما يلي:

1. ما المقصود بالتهرب الضريبي؟
2. ما هو المراد بعبء الإثبات؟
3. هل نص القانون السعودي على حالات التهرب الضريبي على سبيل الحصر أم الذكر؟
4. كيف نميز بين التهرب الضريبي وغيره من المفاهيم المشابهة؟
5. لماذا تتحمل اللجان الضريبة عبء إثبات التهرب الضريبي؟
6. ما وسائل إثبات التهرب الضريبي في القانون السعودي؟
7. ماهية الجزاءات الضريبية التي تترتب على جريمة التهرب الضريبي؟

أهمية الدراسة:

الأهمية العملية: تبرز أهمية هذا البحث في بيان الطرق التي تلجأ إليها اللجان الضريبية في إثبات جريمة التهرب الضريبي وهو الأمر الذي يلزم مقدرة اللجان الضريبية على تحصيل الضرائب ونسبة جرائم التهرب لمرتكبها وفي ذلك إعانة للدولة في تنفيذ الدولة التزاماتها وسياساتها المالية ومخططاتها المالية الضريبية في التنمية الاقتصادية.

الأهمية العلمية: تظهر أهمية هذه الدراسة في ظل وجود قصور في الدراسات والأبحاث التي تناولت عبء الإثبات في التهرب الضريبي وحدائث التشريعات الضريبية في المملكة العربية السعودية والتطور المستمر مما يجعلها بحاجة إلى الدراسة والبحث المستمر.

أهداف الدراسة:

1. التعرف على ماهية التهرب الضريبي، وتمييز التهرب الضريبي عن غيره من المفاهيم المشابهة.
2. بيان الحالات التي يقع فيها التهرب الضريبي وفق نظام الدخل ونظام القيمة المضافة.
3. الاطلاع على التنظيم التشريعي لجريمة التهرب الضريبي، والجزاء المترتبة عليها.
4. توضيح من يقع عليه عبء إثبات التهرب الضريبي.
5. بيان وسائل الإثبات التي يمكن الاستناد إليها.

منهج البحث:

ستعتمد الباحثة على المنهج التحليلي لنصوص نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي ولائحته التنفيذية ونظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ونظام الإجراءات الجزائية السعودي ولائحته التنفيذية وقانون الإثبات السعودي الجديد، وجميع القوانين السعودية ذات العلاقة، مع الاستعانة بأراء فقهاء القانون بذات الخصوص والأحكام القضائية المتعلقة بموضوع الإثبات في قضايا التهرب الضريبي.

مصطلحات الدراسة:

- **الضريبة:** هي اقتطاع مالي إلزامي محدد من دخل و ثروة شخص ذي صفة طبيعية أو اعتبارية بمقتضى الأنظمة يدفع للدولة دون مقابل من أجل تحقيق نفع عام ، وتعد إيرادا للدولة.
- **ضريبة الدخل:** هي اقتطاع مالي إلزامي مباشر بنسبة محددة من أشخاص (طبيعيون - اعتباريون) خاضعين للضريبة بمقتضى النظام ، يفرض بشكل مباشر على وعاء ضريبي محدد.
- **ضريبة القيمة المضافة:** هي ضريبة غير مباشرة تفرض على استيراد و توريد السلع و الخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج و التوزيع بنسبة محددة وفقا للاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة من قبل أشخاص خاضعين للضريبة (طبيعيين - اعتباريين).
- **الوعاء الضريبي:** محل ونطاق فرض سعر الضريبة بمقتضى النظام و اللائحة.
- **الإقرار الضريبي:** بيان يقدمه المكلف وفقا لنماذج الهيئة يتضمن البنود المالية المتعلقة بحساب الضريبة ويظهر الضريبة المستحقة عليه.

الدراسات السابقة:

- أولاً: سالم شوابكة، وعبد الرؤوف الكساسية، وسائل الإثبات أمام القضاء الإداري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية (بحث منشور)، م (22)، ع (2)، سنة 2006م، ص 297 - 340.
- تأولت هذه الدراسة وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي الصادرة عن المكلف الضريبي واللجان الضريبية إذ فرق بين كل من الوسائل الصادرة عنهما بناء على مقدار اعتماد كل منهما عليها في سياقها العملي، على فالمكلف الضريبي كما في الإقرار الضريبي والشهادة بينما في وسائل اللجان فقد خصها بالقرائن والخبرة، دون بيان القواعد العامة التي تبنى عليها هذه الوسائل وفي ذلك قصور سعت الباحثة إلى علاجه من خلال استدراكها في هذه الدراسة.
- ثانياً: أحمد بن هلال الشيخ، التهرب الضريبي: دراسة فقهية مقارنة (بحث منشور)، مجلة الدراسات الإسلامية والعربية، كفر الشيخ، ع (4)، الإصدار (1)، لسنة 2020م، ص 479-544.
- تأولت هذه الدراسة التهرب الضريبي من إطار مفاهيمي لتتناول صورته وأنواعه؛ بهدف الوصول إلى الصورة الكاملة للتهرب الضريبي، وما هي الإجراءات الوقائية المتبعة في معالجة إشكالية التهرب الضريبي ونشير إلى قصور الأسباب المؤدية إلى التهرب الضريبي والآثار القانونية له، والتي سعت الباحثة إلى بيانها، والتركيز على عبء الإثبات بوصفه أهم آليات الحد من التهرب الضريبي وملاحقة مرتكبيه أمام القضاء الضريبي.
- ثالثاً: محمد عبد الوهاب قاسمي، إثبات الجريمة الجمركية (رسالة ماجستير)، جامعة الشهيد حمة لخضر، الجزائر، سنة 2017م.

تناولت هذه الدراسة آليات إثبات الجرائم الجمركية والقوة التي يمنحها القانون لهذه النصوص ومدى حجيتها أمام القضاء وقد تناولت هذه الدراسة بشكل معمق محاضر اللجان الجمركية، وذلك بوصفها المصدر الرئيس للإثبات في المنازعات الجمركية، والتي تم بناءها على القانون الجزائري، وقد أوجد ذلك فوراق في عمليات الإثبات التي تعيق مواءمتها مع الواقع السعودي العملي والعلمي. وإن الباحثة تسعى لإثراء المكتبة السعودية بمراجع تعالج إشكالية الدراسة في ضوء الأنظمة واللوائح السعودية وذلك في ظل نقص هذا النوع من البحوث، كما وبيان القواعد العامة والخاصة التي تقره الأنظمة السعودية في عملية اثبات التهرب الضريبي.

هيكلية الدراسة:

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

المطلب الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي

المطلب الثالث: أركان جريمة التهرب الضريبي

المبحث الثاني: عبء إثبات التهرب الضريبي

المطلب الأول: المقصود بعبء الإثبات

المطلب الثاني: قواعد عبء الإثبات

المبحث الثالث: وسائل إثبات التهرب الضريبي الصادرة عن اللجان الضريبية

المطلب الأول: الوسائل العامة في الإثبات

المطلب الثاني: الوسائل الخاصة في الإثبات

المبحث الرابع: أثر إقرار المسؤولية في جرائم التهرب الضريبي

المطلب الأول: الجزاء المترتب على ارتكاب جرائم التهرب الضريبي

المطلب الثاني: إثبات توافر الظروف المشددة للعقوبة

المبحث الأول

ماهية التهرب الضريبي

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

ينشأ التهرب الضريبي محصلة لسلوك إنساني غير مشروع قانونياً، يبتغي من خلاله المكلف الضريبي التهرب الكامل أو الجزئي من قيمة الضريبة المستحقة للدولة على ثرواته ومقدراته المالية، ولتحديد مفهوم التهرب الضريبي، فإن ذلك يقتضي التعرف على مقصد المشرع من هذا اللفظ، وما يتضمنه من عناصر وخصائص تمكننا من التعرف على مفهومه، والتي سيتم ذكرها على النحو الآتي:

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

لكون المجتمع القانوني يتسم بالدقة والتحديد، فلا يجوز استخدام اللفظ بعمومه للدلالة على الشيء، فذلك يصيبه بالغموض والقصور، فلا يؤدي الغرض المرجو منه، وبما أن التهرب الضريبي لفظ قانوني ومالي، أصبح تعريفه تعريفاً كاملاً ودقيقاً واجباً، لا يقبل اللبس فيه؛ وعليه نورد تعريف التهرب الضريبي وذلك على النحو الآتي:

التهرب الضريبي لغةً:

إن التهرب الضريبي لفظ مركب من كلمتين لا يستوي القصد الكامل للمشرع دون الجمع بينهما، فالتهرب لغةً يأتي من الأصل هَرَبَ بمعنى: فرَّ أو أبعد في الأمر أو أسرع في مشيه، وأهرب بمعنى وجد في الذهاب مذعوراً مشتدّاً في خوفه، أو غير مذعور فيكون لغاية في نفسه، وإذ قلنا هَرَبَ فلاناً: أي جعله يهرب، وهَرَبَ البضائع أي أدخلها وأخرجها خفية، والمُهَرَّب هو من يجترم إدخال الأشياء الممنوعة وإخراجها من البلاد، وتبعاً لذلك يكون التهريب هو جرم ادخال وإخراج الأشياء الممنوعة من البلاد خفية.

بينما الضريبة في اللغة مشتقة من الفعل ضرب، وإذا قلنا ضرب السيف تأتي بمعنى أصابه السيف بينما ضرب في الأرض تأتي بمعنى ساح في الأرض أو أترج في ماله، وضرب القاضي على يد فلان أي حجر عليه ومنعه من التصرف، ولو قلنا ضرب الليل أي طال الليل، وضرب الليل على لسان قوم آخرين تأتي بمعنى أقبل الليل، فالضرب في اللغة لفظ شائع تتعدد معانيه والتي تختلف بتغير عادات أهله، ومن الثابت مجيئه بقصد الإلزام، ووقوع شيء على شيء.

تضرب تأتي بمعنى اكتسب أو اختل والضريبة ما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة وتختلف الضريبة باختلاف القوانين والأحوال الواضعة لها، ويلحظ من لفظها أمران: الأول: وقوع قصد الإلزام منها، والثاني: وقوع الاقتطاع من مالٍ أو عملٍ أو ثروة.

فيكون التهرب الضريبي تبعاً لما سبق: جرم إخفاء الهارب لمقدراته، وأعماله بشكل غير مشروع، بقصد حجب الدولة عنها، وتضيق حقها الضريبي فيها.

التهرب الضريبي اصطلاحاً:

لم يعرف المشرع التهرب الضريبي وترك تعريفه للاجتهادات الفقهية، ونجد في آرائهم اختلافاً باختلاف النظم القانونية التي استندوا عليها في تعريفه، فنجد فريقاً من الفقهاء من أخذ بالمفهوم الواسع للتهرب الضريبي، وفريقاً آخر أخذ بالتعريف الضيق.

أ. المفهوم الواسع للتهرب الضريبي

يرى أنصار هذا الفريق بأن التهرب الضريبي يقوم متى قام المكلف الضريبي بدفع الضريبة بمحاولة التخلص من التزاماته، بغض النظر عن الطرق المستخدمة في ذلك، ويعرف الفقه الفرنسي التهرب الضريبي بأنه: "كل التصرفات المادية والعمليات الحسابية التي يلجأ إليها المكلف بدفع الضريبة من أجل التخلص من دفع الضريبة". وبذلك فهم لا يفرقون بين الطرق المشروعة وغير المشروعة، مادامت مؤدية للتهرب من الضريبة، ويعللون ذلك بأن المخالفة ترد على مقاصد المشرع وروح القانون، دون اشتراط مخالفة النص صراحة.

ب. المفهوم الضيق للتهرب الضريبي

يرى هذا الفريق بأن التهرب الضريبي ناشئٌ نتيجة استخدام المكلف الضريبي الطرق غير المشروعة كالغش، والتحايل وغيرها للتخلص من الضريبة سواء كان هذا التخلص كلياً أو جزئياً من قيمة الضريبة. ويرى آخرون أنه: "محاولة المكلف التخلص من الضريبة وعدم الالتزام القانوني بآدائها".

وتذهب الباحثة إلى تأييد هذا الفريق إذ أن التهرب الضريبي: "ظاهرة عالمية يحاول من خلالها المكلف التخلص من دفع الضريبة جزئياً أو كلياً بوسائل وأساليب غير مشروعة".

1. موقف المشرع السعودي من التهرب الضريبي

تبعاً لنص المادة (77) من نظام ضريبة الدخل لسنة 2004م، ونص المادة (39) من نظام ضريبة القيمة المضافة لسنة 2018م، يلحظ بأن المشرع السعودي لم يحدد مفهوم التهرب الضريبي، واكتفى بالإشارة بأنه القيام بطرق الغش والتحايل وغيرها من الطرق المخالفة للقانون، وأورد بعضاً من صور التهرب الضريبي على سبيل المثال دون الحصر ومنها:

- أ. تقديم دفاتر، أو سجلات، أو حسابات، أو مستندات غير حقيقية لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف.
 - ب. تقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمينه معلومات تخالف ما تظهره دفاتره وسجلاته.
 - ج. تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.
 - د. عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع الأنشطة التي تخضع للضريبة.
 - هـ. إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام اللجان الضريبية بالفحص.
- وتأتي هذه التصرفات بقصد التهرب أو محاولة التهرب الضريبي، ويشمل ذلك إدخال أو إخراج السلع إلى المملكة خلافاً للأنظمة السارية والمعمول بها، وبذلك يكون المشرع السعودي يأخذ بالاصطلاح الضيق فهو يقرن التهرب الضريبي بمخالفة القانون.

الفرع الثاني: خصائص التهرب الضريبي

وباستقرار التعريفات السابقة للتهرب الضريبي فإن الباحثة توصلت إلى عدد من الخصائص المميزة والتي يمكن من خلالها التفرقة والتمييز بين التهرب الضريبي وغيره من المصطلحات المماثلة، وهذه الخصائص هي:

1. ينشأ التهرب الضريبي بسلوك إيجابي كالكذب، أو التزوير أو سلبى كعدم الإفصاح عن النشاط الخاضع للضريبة.
2. التهرب يكون من الشخص المكلف الخاضع للضريبة.
3. يعتبر التهرب الضريبي تخلصاً من قيمة الضريبة فلا ينتقل عبئها لأحد إنما يزول العبء زواً كلياً أو جزئياً مهدراً لحق الدولة فيها مما يجعل التهرب مقترناً بسوء النية للمكلف الضريبي.
4. يشترط في نشوء التهرب الضريبي وجود ضريبة مستحقة يتحمل عبئها المكلف الضريبي.
5. يقرن المشرع التهرب الضريبي بالجزاء القانوني كعقاب عليه.

الفرع الثالث: التفرقة بين التهرب الضريبي وبعض المصطلحات المشابهة

يكثر الخلط بين التهرب الضريبي والعديد من المصطلحات المالية والقانونية المشابهة، وما يعلل ذلك التقارب الكبير في المفهوم بينهم، والتطور المتسارع للعلوم المالية والقانونية؛ وعليه، تذكر الباحثة بعضاً من أبرز هذه المصطلحات المشابهة، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: التجنب الضريبي

يقوم التهرب الضريبي على فعلٍ غير مشروع كالتحايل أو الغش أو إخفاء المكلف لأملكه أو تهريبها لاجتتاب دفع قيمة الضريبة المستحقة للدولة، بينما التجنب الضريبي لا يشترط قيامه وجود سلوك غير مشروع أو مخالفة النص القانوني، أو التشريعات القائمة فيكون مشروعاً تماماً.

بينما يرى أصحاب المفهوم الواسع للتهرب الضريبي بأن مشروعية التجنب الضريبي لا تستمد من النص المجرد، فالتجنب الضريبي بالنسبة لهم أحد صور التهرب الضريبي، وذلك لكونه يحرم الدولة من حقها في تحصيل الضرائب.

وفي حقيقة الأمر أن المشرع السعودي نص في المادة (63) من نظام ضريبة الدخل على إجراءات مكافحة التجنب الضريبي؛ بغرض تحديد قيمة الضريبة، فلا يأخذ بأي معاملة ليس لها أثر ضريبي وتقوم اللجان الضريبية بإعادة تكيف وتقدير الوعاء الضريبي بما يعكس صورته الحقيقية في حال استخدام المكلف الضريبي الطرق الاحتمالية لتجنب الالتزامات الضريبية المفروضة عليه.

وعليه يمكن القول بأن التجنب الضريبي هو تصرف مشروع بطبيعته مالم يقترن بسوء نية المكلف الضريبي، كإجراء معاملات صورية أو تجزئة الوعاء الضريبي مع من يرتبط به بقصد تخفيف العبء الضريبي، فيكون التجنب الضريبي مشروعاً وهو الأصل فيه، على خلاف التهرب.

ثانياً: الانعكاس الضريبي

الانعكاس الضريبي ويشار إليه بنقل العبء الضريبي، وهو نشاط اقتصادي يتم من خلال تخفيف وطأة العبء الضريبي على المكلف من خلال نقله بالكامل أو جزئياً للأمام أو الخلف، وهو شائع في الضرائب غير المباشرة كالضرائب على الاستهلاك، فالضرائب المفروضة على المنتجات تمكن المكلف من نقل عبئها للمرحلة التالية فيكون الانتقال إلى الأمام بينما النقل إلى المراحل السابقة فيكون الانتقال إلى الخلف.

والفارق بين التهرب الضريبي والانعكاس الضريبي هو انتقال العبء لا زواله، فيبقى حق الدولة في تحصيل الضرائب قائماً دون انتقاص، مع تغير المكلف الضريبي الملزم بتسديد قيمة الضريبة، وذلك على خلاف التهرب الضريبي؛ والذي يبتغي المكلف من خلاله إنكار الحق الضريبي للدولة أو إنقاصه.

كما أنه على خلاف التهرب الضريبي الذي يزداد في مراحل الكساد ويقل في مراحل الرفاه الاقتصادي، فالانعكاس الضريبي يقل في مراحل الكساد فيفضل التجار تحمل العبء أما في مراحل الرخاء يتوجهون لنقل العبء الضريبي للأمام أو الخلف.

ثالثاً: التخطيط الضريبي

نظراً لطبيعة وحجم مبالغ تمويل وطول الفترة الزمنية للأنشطة الاقتصادية والاستثمارية فهي تستلزم إنشاء دراسات جدوى اقتصادية لجميع مشاريعها وأنشطتها، قبل مباشرة العمل لتحديد قيمة الربح المتوقع، ومقارنة الإيرادات مع المصروفات، معتبرين المبالغ التي يقتطعها القطاع العام بشكل مباشر أو غير مباشر لتحديد مقدار الأرباح التي يتم تحقيقها.

فيأتي دور التخطيط الضريبي لتحقيق أكبر قدر ممكن من الجدوى الاقتصادية من خلال استغلال الثغرات، والفرص القانونية، التي تتيح للمكلف الضريبي التخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً، باستخدام وسائل وأساليب مشروعة، كما أن المشرع قد ينص صراحة على تخفيض قيمة الضريبة أو الإعفاء الضريبي لكل من يمارس نشاطاً من نوع معين أو في مكان معين، وحتى في بعض الأحيان قد يقرن ذلك بمدى زمنية، والغاية التمكن من جلب الاستثمارات الأجنبية وتعزيز الاقتصاد الوطني.

المطلب الثاني

أسباب وآثار التهرب الضريبي

لم تعد السلوكيات الإجرامية منحصرة في السلوك الإجرامي المجرد، إذ أن العلوم القانونية الحديثة أصبحت تنظر في الأسباب المؤدية إلى الجريمة ذاتها، والآثار المترتبة عليها في تقدير مدى خطورة هذه الجريمة والإجراءات التي تتخذها الدول في مواجهتها.

وعليه فإننا نناقش أسباب التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية والآثار المترتبة على التهرب الضريبي بمواجهة الأفراد والجماعة وذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول: أسباب جريمة التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي سلوك إنساني بطبيعته، ولا يمكن أن يرد عن غير الإنسان، وبما أن الجريمة ظاهرة اجتماعية؛ فلا بد من دراسة العوامل والمؤثرات الدافعة لارتكابها، فالرغبة المجردة لارتكاب هذه الجريمة وحدها لا تكفي إذ لم تساعدها في ذلك الظروف المحيطة، وعليه سيتناول هذا الفرع الأسباب الدافعة والمساعدة لجريمة التهرب الضريبي، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: الأسباب الدافعة

المراد بها العوامل والمؤثرات التي دفعت الشخص إلى ارتكاب جريمة التهرب الضريبي، وهي العوامل الداخلية والتي تتولد في النفس البشرية، وتمثل الرغبة الإنسانية، وهي أصل الجريمة والسبب الرئيس في ارتكابها، وهي:

1. انخفاض المستوى الأخلاقي:

إن المستوى الأخلاقي للشعب مقترن بمقدار الوعي بأهمية الضريبة ودورها في حماية الصالح العام وقدرة الدولة على تحقيق سياساتها المالية، لذا فإن انخفاض المستوى الأخلاقي ينعكس سلباً عليهم، فهو يؤدي إلى عدم الالتزام في سداد قيمة الضرائب المستحقة، وزيادة في نسبة التهرب الضريبي.

وما يلحظ من تصرفات أفراد المجتمع تجاه المتهرب الضريبي لا تقتصر بالإنكار أو الازدراء وفي بعض الحالات قد تلاقي استحساناً وتأييداً، باعتبار أن التهرب سلوك محمود يتم بذكاء وحنكة، ولا يراعون في ذلك المصالح العامة التي تم فواتها نتيجة التهرب الضريبي.

2. الأسباب الاقتصادية:

إن الإنسان بطبيعته يسعى إلى تجنب المخاطر والتوجه إلى الادخار، والضريبة يرافقها عبء يثقل كاهل المكلفين، وإن زيادة هذا العبء يرافق زيادة التهرب الضريبي.

وتجدر الإشارة بأن التهرب الضريبي يقترن بالأوضاع الاقتصادية العامة في البلاد فهو يزداد في مراحل الكساد الاقتصادي ويقل في الرخاء، ففي مراحل الرخاء زيادة مقدرات وأموال المكلفين تخفف من العبء الضريبي وعلى العكس تماماً فإن مراحل الكساد تنقص مقدرات وأموال المكلفين مما يزيد العبء الضريبي، والذي يجعلهم ينظرون إليه كخطر يهدد مقدراتهم الشرائية، ومقدرتهم على توفير الحاجيات الأساسية.

3. الأسباب الدينية:

إن اصطلاح الضرائب في الدولة الإسلامية اصطلاح مستحدث، يأخذ به وقت الضرورة من أموال الأغنياء، ويكون الإنفاق على ما خصصت له، وإن سبب البعض في معارضة الضرائب هو حداثتها، وندرة استخدامها في الدولة الإسلامية القديمة، فهي لم ترد إلا في مواضع محددة كالجهاد وحفر الآبار، وإن المعارضين للضرائب لا يراعون التوسع الوظيفي للدولة، وغياب مصادر التمويل القديمة.

ومن الأسباب الأخرى لمعارضة الضريبة هو عبئها المرافق للزكاة، فكلاهما يرد على مال المكلف، ويرى أهل العلم بأنه لا يجوز احتساب الضرائب من الزكاة فيكون المكلف ملزماً بالدفع مرتين: الأولى زكاة المال، والثانية الضريبة على المال.

ثانياً: الأسباب المساعدة

ترجع هذه الأسباب إلى وجود فرصة متاحة أمام المكلف الضريبي تجعل منه مقتدرًا على التهرب من دفع الضريبة، باستخدام وسائل وأساليب مخالفة للقانون، ونذكر أبرز هذه الأسباب على النحو الآتي:

1. الأسباب المتعلقة بالهيئة الضريبية:

إن نجاح الهيئة الضريبية في تحصيل الضرائب وامتتاع المكلف الضريبي من التهرب مقترن بكفاءة الهيئة الضريبية ومقدرة الموظفين على أداء عملهم، فنقصان الكفاءة يرافقه سوء تقدير قيمة الضريبة المستحقة، وتجدر الإشارة إلى العامل النفسي والاقتصادي للموظفين إذ أن ارتفاع مستوى المعيشة مع انخفاض الأجور لموظفي الضريبة يرافقه لجوؤهم لطرق الكسب غير المشروع كالرشوة، والاختلاس.

كما أن نقص عدد الموظفين، وعدم وجود مراكز رقابية، وتراكم الأعمال، وإهمال الموظفين، وعدم الاهتمام الإعلامي بمجال الضرائب، ونقص شفافية ووضوح إجراءات التحصيل يخلق حالة ملائمة لتهرب المكلفين من سداد قيمة الضريبة المستحقة.

وفي سبيل مواجهة قصور دور موظفي الهيئة الضريبية فإن المملكة قد قررت صرف المكافآت التشجيعية للموظفين المتميزين في أداء عملهم، والذين يحققون الآتي:

أ. الاجتهاد الوظيفي وبذل جهد غير عادي، بما يؤدي إلى اكتشاف أو توفير مبالغ لخزينة الدولة، وثبوت استحقاقها بشكل نهائي.

ب. اكتشاف وتحصيل ديون ضريبية كانت مشطوبة، أو مجهولة، أو مفقودة، أو غير معروفة، وتوريدها لخزينة الدولة بشكل نهائية.

2. الأسباب الفنية التنظيمية:

وهي إجراءات تحصيل الضريبة التي تتم من خلال الإقرار الضريبي للمكلف، دون وجود رقابة كافية مما يتيح له التزوير في إقراره، مما يؤدي إلى ضعف التحصيل الضريبي، والذي يدفع المشرع في الدول النامية إلى زيادة كم الضرائب المفروضة وقيمتها، مما يحقق حالة من عدم المساواة وانعدام العدالة.

3. الأسباب المتعلقة بالمشرع الضريبي:

يعتبر سوء التشريع من أهم أسباب التهرب الضريبي فيحتوي صوراً كثيرة منها التعارض بين النصوص القانونية، وعدم الوضوح في صياغة التشريعات الضريبية، مما يترك المجال للتأويلات والتفسيرات والتي قد ينجم بسببها خلاف ما بين المكلف واللجان الضريبية.

إن تعاقب القوانين الضريبية وتعددتها يؤدي إلى انهيار ركن اليقين وهو ركن أساسي في الضريبة، وإن انهياره نتيجة لعدم مقدرة المكلف الضريبي على التمييز بين القوانين الضريبية السارية وغير السارية، كما يرد التشعب الضريبي نظراً لكثرة الضرائب المفروضة، وهو الأمر الذي يربك المكلف وكلا الأمرين يولدان حالة من الضغط الضريبي على المكلف.

الفرع الثاني: آثار جريمة التهرب الضريبي

لا ينحصر الأثر الإجرامي للتهرب الضريبي في الانتقال من حق الدولة وحرمانها من القيمة الضريبية، فالتهرب الضريبي واحد من أخطر الجرائم التي تمس الأمن المالي والاقتصادي للدولة، وكذلك مقدرة الدولة على تنفيذ سياساتها المالية فإن تهرب المكلفون عن دفع الضرائب يؤدي إلى تصدع الدور الوظيفي للدولة.

1. الآثار الاجتماعية والنفسية:

إن المصلحة العامة والمتحققة من خلال الضرائب المحصلة تنتهك مبادئ العدالة؛ فيتساوى بالانتفاع منها المكلف الضريبي الملتزم بسداد قيمة الضريبة والمتهرب الضريبي، بينما يتقل بعبئها الملتزم قانوناً، وفي ذلك زيادة في الفروقات الطبقة لعدم مقدرة الدولة من تنفيذ سياساتها المالية، والحد من المنفعة العامة، وقدرة الدولة على إعادة توزيع الثروات بين أفراد المجتمع.

يستتبع ذلك حصر الثروات دوم مراعاة المصلحة العامة أو المسؤولية المجتمعية، فتقتزن الثروة بالفساد الإداري، ، ويكون القانون في موضع ازدراء، من أركانه الأساسية التجريد والعموم، وينتقي إلزامية القانون.

2. الآثار المالية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى نقص ملموس في الخزينة العامة، الذي يتبعه عجز مالي للدولة والذي تسعى لسده من خلال شتى الوسائل الممكنة، ومن بينها الإصدار النقدي الجديد أو الاستدانة والقروض والتي تؤدي إلى دخول الدولة في دورة التضخم وتحملها عبئاً ممتداً.

كما أن العجز في سد الحاجات العامة وسدادها بالطرق السابقة يستلزم وجود آلية لسداد الديون، وإن استمرار حالة التهرب الضريبي يؤدي إلى زيادة العبء على الدولة وباقي المكلفين، والذي يستوجب من الدولة التدقيق في حساباتها وتجهيز الهيئة الضريبية بما يتلاءم ومكافحة التهرب الضريبي والذي يستتبعه زيادة للنفقات والتي أيضاً بحاجة للتمويل.

3. الآثار الاقتصادية:

إن التهرب الضريبي يجعل من الدولة غير قادرة على إعادة توزيع القوة الشرائية مما يضعفها ويدخلها في حالة كساد، بينما في حالة استخدام المكلف الضرائب التي تهرب من دفعها للدولة في دفع نفقاته سيحقق قوة شرائية داخل الدولة في حالة تضخم ولن تتمكن من

إيجاد حل بفرض الضرائب لوقفها لكون المسبب لها هو متهرب ضريبي وينعكس ذلك سلباً على حوافز الاستثمار باعتبار هذه الدولة غير مجدية اقتصادياً، وتشكل خطورة عالية، وقد تتسبب في إهدار رأس المال، بسبب الأوضاع الاقتصادية غير المستقرة والمنافسة غير العادلة بين الشركات الاستثمارية.

المطلب الثالث أركان جريمة التهرب الضريبي

تتكون كافة الجرائم من ركنين رئيسيين وهما الركن المادي، والذي يمثل السلوك المتبع في إتيان هذه الجريمة والركن المعنوي والذي يمثل القصد الجنائي من إتيانها، ويرى البعض بوجود ركن ثالث وهو الركن الشرعي، وسيتم عرض هذه الأركان على النحو الآتي:

الفرع الأول: الركن الشرعي

يعد مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات من المبادئ الأساسية في التشريعات الجزائية، ويعبر عنه الفقه بقاعدة مشهورة مفادها " لا جريمة ولا عقوبة بلا نص " أي انه لا يمكن اعتبار فعل أو ترك فعل جريمة إلا بنص يحرم هذا الفعل ويحدد عقاباً عليه كما يعبر الركن الشرعي عن المبادئ الدستورية القاضية بخضوع السلوك الإجرامي إلى نصوص التجريم والعقاب في حالته الطبيعية؛ فلا يعتد به سلوكاً مباحاً، ما لم يخضع للنصوص أو الأسباب التي تنفي المسؤولية الجنائية أو تمنع قيامها. حيث ينص نظام الحكم الأساسي على أن: "العقوبة شخصية، ولا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على نص شرعي، أو نص نظامي، ولا عقاب إلا على الأعمال اللائقة للعمل بالنص النظامي". وإن هذا النص تتفق عليه القوانين والنظم المتمدنة فنجد في الدستور المصري، ونجد مطبقاً في أحكام القانون الجنائي الدولي.

وباستقراء النص الجزائي في جرائم التهرب الضريبي فنجد أن مصدر شرعية التجريم والعقاب هي الأنظمة الضريبية ومنها نظام ضريبة الدخل ونظام ضريبة القيمة المضافة، فيحتوي كل منهما على النص الكامل لتجريم ومعاقبة كل من ارتكب جريمة التهرب الضريبي. ويشتمل هذا النص كافة العناصر المادية والمعنوية المكونة للجريمة، فيكون الأصل العام تحديد معالم الجريمة، وبيان تفصيلها. واعتباراً لذلك فمبدأ المشروعية لا يتحقق إلا بتحقيق باقي الأركان المادي والمعنوي، وبذلك تكون تتحقق الجريمة الكاملة، بتحقيق النص القانوني.

وإنما الركن الشرعي فهو آلية البناء وتكييف الجرائم وبيان ما يرد عليها من عقوبات، هو الوسيلة في الوصول للتكييف القانوني للجريمة وتحديد الجزاء الجنائي المقرر لها.

والعبء المرافق لهذا المبدأ هو عبء إثبات وجود النص الشرعي من عدمه، وعدم خضوعه لأحد أسباب الإباحة أو موانع المسؤولية، ولما أن الأصل العام في الإنسان هو البراءة، فإن الادعاء هو من يكلف بعبء الإثبات.

فيكون هو الملزم في بيان وجود وانطباق النص القانوني وتكييف الواقعة وتعزيز وترسيخ عقيدة القاضي للحكم بما يدعيه، وإن القاضي له الفصل في الادعاء المقدم باختلاف التكييف المقدم من الادعاء، كأن تدعي الهيئة الضريبية بأن المكلف الضريبي تأخر عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المحددة فتقرر لجنة الفصل في المنازعات الضريبية بأن السلوك المرتكب هو امتناع عن تقديم الإقرار الضريبي بقصد التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: الركن المادي

يعتبر الركن المادي أحد الأركان المستقرة في كافة الجرائم، وهو الذي يمثل النشاط الذي يأتيه الجاني قاصدا الجريمة التي تظهر في العالم الخارجي كنتيجة مادية محسوسة ترتبط بنشاط الجاني ارتباطا بالسبب بالمسبب وهو يأتي بما جاء في نص التجريم، إعمالاً لمبدأ الشرعية، وعناصر الركن ثلاثة تبدأ بالسلوك الإجرامي مروراً بالنتيجة الإجرامية ويتم الربط بينهما بموجب علاقة السببية، فيتألف الركن المادي من العناصر الثلاث مجتمعة، وسيتم ذكرهم على النحو الآتي:

أولاً: السلوك الإجرامي

وهو تعبير مادي للجريمة وإظهاراً لمعالمها، وهو ما تشترك فيه كافة الجرائم، فلا يرد جريمة إلا كان الركن المادي قائماً، وبانعدامه تنعدم الجريمة، ولا تتخذ مظهراً مادياً خارجياً ملموساً، وذلك ينفي وقوع الضرر أو احتمالية وقوعه، ويحتمل السلوك الإجرامي أحد صورتين:

1. السلوك الإيجابي

يقصد به ارتكاب الفاعل لفعل معين وذلك بعمل يقوم به الفاعل ، أو يقصد بسلوك الإيجابي تعبير مادي ذو طابع إيجابي ظاهر، يشترط لإتمامه من وجود حركة عضوية من قبل الجاني لتحقيق النتيجة الإجرامية، فمن يريد تزوير الأوراق والدفاتر المحاسبية بحاجة إلى استعمال يديه لإتمام عملية التزوير .

وباستقرار نص المادة (1/ب/77) من نظام ضريبة الدخل والقول بأن: "إتيان الفعل تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات غير حقيقية لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف". يعتبر تهريباً ضريبياً نجد بأن السلوك المادي فيها ذو طابع إيجابي وهو إظهار معلومات تعطي مظهراً لقيمة الوعاء الضريبي خلافاً لحقيقته، وذلك باستخدام حركة عضوية تتضمن تزوير السندات وتقديمها.

2. السلوك السلبي

هو امتناع الفاعل عن القيام بالواجب الذي يقع على عاتقه ، إن تمام السلوك السلبي يشترط وجود امتناع عن القيام بعمل، ووجود واجب قانوني للقيام بالعمل ذاته، والامتناع وهو لا يعني الوقف الكلي عن الحركة أو السكون، إنما يقصد به الامتناع عن ملء الشخص النشاط الإيجابي الذي ألزمه القانون بملئه، فالمكلف الضريبي ملزم بإعداد الإقرار الضريبي صحيحاً وسليماً وفقاً للنظام، فالامتناع يرد على إعداد الإقرار .

وهو على خلاف السلوك الإيجابي فإنه يتم بالامتناع واتخاذ موقف سلبي من قبل المكلف الضريبي، فيمتنع المكلف عن تنفيذ التزاماته القانونية والتي ينص عليها المشرع، فمتى امتنع المكلف عن الإقرار بحقيقة الضريبة المستحقة أو تقديم المعلومات اللازمة لذلك في حين ألزمه القانون بالإفصاح عنها يعتبر مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي .

ففي نص المادة (4/ب/77) من نظام ضريبة الدخل فإن المشرع ينص على أن: "عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة". يعتبر تهريباً ضريبياً، وبه

وبناء عليه فإن السلوك الإجرامي في جريمة التهرب الضريبي يرد بكل من الإيجاب والسلب، فالإيجاب يرد بإتيان المكلف الضريبي سلوكاً يحظر القانون إتيانه، بينما في السلب فإنه السلوك المجرم هو السلوك الذي أوجب المشرع إتيانه وامتنع المكلف عن ذلك .

وإن اختلاف طبيعة السلوك الإجرامي يرتب اختلاف في عبء الإثبات على أطراف دعوى التهريب الضريبي، ففي جرائم السلوك الإيجابي تلتزم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بإثبات الواقعة بكافة طرق الإثبات فإن ادعت بوجود واقعة تزوير عليها إثبات وجود السندات المزورة وموضوع التزوير وما ارتبط به من وقائع مادية وقانونية ثبت وجوده.

بينما في جرائم السلوك السلبي كالامتناع عن تقديم التقارير والضريبة فإن الفقه له في ذلك رأيان الأول يرى بأن عبء الإثبات ينتقل إلى المكلف الضريبي في الجرائم ذات الطابع السلبي المحض، فإن عبء الإثبات على الادعاء يكاد يكون من المستحيل تحقيقه فيلتزم المكلف الضريبي بإثبات نشاطه الإيجابي، بينما الرأي الثاني وهي ويمثل غالبية الفقه يرى بأنه لا يجوز انتقال عبء الإثبات من الادعاء إلى المتهم دون وجود سند قانوني لذلك، وإن المشرع يتيح للادعاء العديد من وسائل الإثبات التي يمكن اللجوء إليه، ولا يجيز له الاحتجاج بصعوبة الإثبات، وإن العجز يرتب براءة المتهم.

ثانياً: النتيجة الإجرامية

تعتبر النتيجة الإجرامية على أنها الأثر الذي يحدثه السلوك الإجرامي، وينصرف هذا الأثر إلى شقين الأول مادي وهو التغيير الملموس والظاهر الذي أحدثه السلوك الإجرامي، والآخر قانوني وهو الاعتداء على المصلحة التي يحميها القانون.

وفي جرائم التهريب الضريبي فإن الأثر المادي ينصرف إلى بقاء القيمة الضريبية المستحقة للدولة في ذمة المكلف وتهريبه من سدادها، ومن الناحية القانونية فإن الأثر ينصرف إلى الاعتداء على مصلحة الدولة بانقصاص أو الإعدام للحق الضريبي لها.

وبالقياس على نص المادة (77/ب/3) نظام ضريبة الدخل والذي نص على أنه: "تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر". نجد بأن السلوك الإجرامي هو التزوير أو الاصطناع، وإن أثره المادي أو النتيجة المترتبة عليه هي تقليل قيمة الأرباح أو زيادة الخسائر خلافاً لحقيقتها، بما يرتبه من ذلك بفوائد غير مشروعة للمكلف الضريبي، وضرر واعتداء على مصالح الدولة.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالات أخرى لا يشترط المشرع وجود النتيجة للسلوك الإجرامي لتحقيق الركن المادي، إذ يكفي بالسلوك الإجرامي وحده، ونموذج ذلك في نص المادة (77/ب/4) من نظام ضريبة الدخل فإن المشرع ينص على أنه: "عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة". إذ يكفي بعدم الإفصاح لتحقيق الجريمة فيعتبر بالامتناع المجرى اكتمال الركن المادي للجريمة، دون شرط التحقيق في باقي عناصر الركن المادي، إذ تعتبر النتيجة متحققة فرضاً بمجرد ممارسة السلوك غير المشروع.

وإن جوهر الاختلاف بين الحالتين إنه في حال اشترط وجود عنصر النتيجة فإن الهيئة ملزمة بإثبات أن السلوك الإجرامي حقق نتيجة إجرامية، ففي جرائم التزوير فإن التزوير المجرى جريمة معاقب عليها استقلالاً، وللعقاب عليها بموجب الأنظمة الضريبية يجب أن يرد التزوير على تقرير أو مستند ضريبي، وإن عبء إثبات ذلك على المدعي.

بينما في حالات السلوك الإجرامي المجرى كالامتناع فالهيئة لا تتنقل بعبء إثبات وجود تهريب ضريبي إذ أن الامتناع وحده كسلوك إجرامي قرينة على التهريب وتلتزم الهيئة بإثبات حالة الامتناع دون إثبات التهريب.

وفي ثالث حالات النتيجة الإجرامية، فيشير المشرع إلى أنه في بعض الأحيان لا يشترط تمام الركن المادي لتمام الجريمة، وذلك في جرائم الشروع أو الجرائم الناقصة، كما وردت في نص المادة (2/39) من نظام ضريبة القيمة المضافة إذ ينص على أن: "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". يعتد به تهرياً ضربياً: فنجد في النص لفظ المحاولة؛ وعليه يكتفي المشرع بمحاولة إتيان السلوك الإجرامي بمقصد تحقيق أو إتمام جريمة التهرب الضريبي، وفي هذه الحالة تتقل الهيئة بإثبات توافر جرائم الشروع أو المحاولة، فهذه الجرائم هي جرائم لم تتم مما يثير صعوبة بالغة في عبء الإثبات لدى اللجان الضريبية.

وتجدر الإشارة إلى جرائم الخطر، وهي تلك الجرائم التي لا يتطلب القانون أن تحدث ضرراً مادياً أو معنوياً وإنما يكتفي بأن تشكل خطراً على سلامة المجتمع كالتحريض على ارتكاب الجريمة دون ارتكابها، أو تزوير المستندات والأوراق الرسمية دون استخدامها. والمشرع في المملكة العربية السعودية لم يعاقب على التحريض لارتكاب جريمة التهرب الضريبي أسوة بالقوانين المقارنة فنجد المشرع الفلسطيني في قانون ضريبة الدخل يعاقب كل من ارتكب أو ساهم أو حرض على ارتكاب جريمة التهرب الضريبي.

ثالثاً: علاقة السببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية

فالعلاقة السببية هي الرابط بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية، وتعني ضرورة السببية بين النشاط المحظور والنتيجة التي حصلت فيكون السلوك سبباً حتمياً لوقوع النتيجة، حيث تنص المادة (5/ب/77) من نظام ضريبة الدخل على أن: "إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام اللجان الضريبية بالفحص". فالعلاقة السببية هي الرابط بين إتلاف الدفاتر والتهرب الضريبي، فإتلاف دفتر ورقي غير مجدٍ خلا فحص الهيئة وغير مؤثر على الإقرار الضريبي لن يؤدي إلى التهرب الضريبي وبه تنتفي جريمة التهرب الضريبي.

وتجدر الإشارة إلى الأفعال المجرمة لذاتها، والتي يقوم بها الركن المادي دون تحقق النتيجة كما في جرائم المحاولة أو الشروع، فإن علاقة السببية لا قيمة لها، وعليه فهي تنتفي بانتفاء النتيجة، فتكون الهيئة في هذه الحالة غير ملزمة بإثبات العلاقة السببية وتكتفي بإثبات وجود السلوك الإجرامي.

رابعاً: المحاولة أو الشروع

إن جرائم الشروع أو المحاولة يعنى بها تخلف النتيجة الإجرامية، فيكون الجاني قد باشر السلوك الإجرامي دون تحقيق النتيجة الإجرامية المراد تحقيقها، قبل تمام الركن المادي للجريمة فإنها تمر بعدد من المراحل السابقة للتنفيذ، ابتداءً بالتفكير بارتكاب الجريمة، ومروراً بالتحضير والإعداد وتجهيز ما تطلبه، وانتهاءً بعملية التنفيذ وتمام الجريمة، وسيتم ذكر هذه المراحل على النحو الآتي:

1. مرحلة التفكير

وتسمى أيضاً المرحلة النفسانية، وهي عملية زراعة الفكرة، وبداية تمييزها، وقد تستغرق مرحلة التفكير لحظات وجيزة، وقد تمتد إلى شهور عديدة، وفي هذه المرحلة يعقد الشخص النية بالاستمرار في ارتكاب الجريمة أو تركها، وهذه المرحلة لا يعاقب الشخص عنها قانوناً، فلا يعتد القانون بالنوايا وإنما بالسلوك الإجرامي إيجابياً كان أو سلبياً.

2. مرحلة التحضير

وهي المرحلة اللاحقة لمرحلة التفكير، والانتقال إليها يقترن بعزم الجاني وما استقر عليه فكره، فمن يعقد النية للتهرب لا يستطيع التهرب من دفع الضريبة بالتفكير المجرد، وإنما بحاجة للتجهيز لذلك فالقول بأنه سيتهرب من خلال تزوير الدفاتر المحاسبية عليه تجهيز نسخ مطابقة من الدفاتر الأصلية والتعديل عليها بشكل محكم لمنع كشف التزوير، وإخفاء الأصول الحقيقية وعدم إظهارها للهيئة الضريبية. والمشرع لا يعتد بهذه المرحلة مالم تشكل أفعال التحضير بحد ذاتها جرائم مستقلة، عن الجريمة الأصلية والتي كان مراداً إتمامها، فمن يسعى لتهريب البضائع خلسة للبلاد من خلال الدفع للمهرب لا يتم العقاب على حيازة المال أو البضائع فهي لم تدخل البلاد بعد ولم يتم إتمام أي تصرف غير مشروع، بينما في التهرب الضريبي القائم على التزوير فإن تزوير السندات الرسمية بحد ذاته جريمة فيجوز العقاب عليها استقلاً.

3. مرحلة التنفيذ

وهي المرحلة النهائية في الجريمة، والتي يجسدها سلوك مادي أو قانوني، بالإيجاب أو السلب، بما يشكل مخالفة للقانون النظامي أو الشرعي، ومن نماذج مراحل التنفيذ الغش في البضائع وإظهارها للهيئة الضريبية على غير حقيقتها وإخفاء المركز المالي للمكلف. وإن تمام الجريمة في تنفيذها واكتمال كافة عناصرها المادية من سلوك وفعل ونتيجة يجعل منها "جريمة تامة"، والتي تختلف عن جرائم "الشروع" أو "المحاولة" والتي لا يكتمل العنصر المادي فيها، فيكون الجاني قصد التهرب الضريبي في سلوكه، إلا أنه فشل في إتمام الجريمة، وفي هذه الحالة نفرق بين حالتي الشروع الناقص والتام:

- أ. الشروع الناقص: يقصد من خلاله المكلف التهرب الضريبي إلا أنه يفشل في ذلك نتيجة تدخل طرف ثالث كالقبض عليه قبل تهريب الوعاء الضريبي إلى خارج البلاد.
- ب. الشروع التام: ويعرف أيضاً بالجريمة الخائبة، وهو الشروع الذي يفشل أو يخيب في تحقيق نتيجته بشكل كلي أو جزئي نتيجة ظروف خارجة عن إرادة الجاني، كمن رغب بتزوير الدفاتر المحاسبية، وأخطأ في الدفاتر التي قام بتزويرها ولم تكن ذات أثر على قيمة الضرائب.

وعلى الهيئة في حالة جرائم الشروع إثبات بدء الجاني بتنفيذ جريمة التهرب الضريبي، دون باقي الأفعال السابقة كالتفكير والتحضير، وعليها إثبات تحقق أركان جريمة الشروع، وتوافر القصد الجنائي، مع بيان أسباب الشروع وعدم تحقق النتيجة الإجرامية.

الفرع الثالث: الركن المعنوي

يشترط قيام الجريمة تمام أركانها المادية والمعنوية، وعلى خلاف الركن المادي الذي يمكن أن يقوم بالسلوك الإجرامي فقط، فإن الركن المعنوي لا يتحقق دون كافة عناصره، فيستلزم من الجاني إدراك كافة تصرفاته، والسيطرة على جسده وحركاته العضوية والعقلية، ولديه الرغبة والعلم بالسلوك الإجرامي المراد ارتكابه، والنتائج المترتبة عليه. فالركن المعنوي يتمثل في نية الجاني إلى ارتكاب الجريمة مع توفر العلم والإرادة أي موقف الجاني من الناحية النفسية إزاء الجريمة.

وقد استقر في المبادئ القانونية: أن جهل القانون لا يعتبر عذراً لمن يرتكب أي فعل أو ترك يكون جرمًا، وذلك على اعتبار العلم المفترض بالقانون، فالدفع بعدم العلم أو الجهل بأحكام وقواعد القانون لا يعتد به.

ونشير في ذلك إلى نص المادة (39) من نظام ضريبة القيمة المضافة، إذ يذهب المشرع في نص القانون إلى ذكر السلوك الإجرامي المتمثل في "تقديم مستندات أو إقرارات أو سجلات أو معلومات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة". وألحقها "بقصد التهرب الضريبي". فبذلك يكون قد اعتبر المكلف عالمياً بأن هذا السلوك المجرم والنتيجة الإجرامية المترتبة عليه.

بينما في حالة الإدراك فإن الإدراك وسلامة العقل هو أمر مفترض فالإنسان كما يلازمه أصل البراءة فإنه يلازمه الأصل في سلامة العقل والجسد فمن يدعي خلاف ذلك وجب عليه الإثبات، فالهيئة الضريبية في حال اتهام المكلف الضريبي بإعاقة عملها، وادعى المكلف بأنه في تلك اللحظة لم يكن في كامل قواه العقلية أو كان يعاني من اضطرابات نفسية كانت السبب في هذه الإعاقة وجب عليه إثبات ما يدعيه من مرض؛ فتتحمل الهيئة إثبات وجود السلوك الذي أدى إلى إعاقتها من مباشرة عملها ويتحمل المكلف الضريبي من إثبات انعدام الإدراك لهذا السلوك.

المبحث الثاني

عبء إثبات التهرب الضريبي

المطلب الأول: المقصود بعبء الإثبات

إن عبء الإثبات هو التكاليف المنوط بأحد أطراف الدعوى لإثبات دعواه، وإن الأصل العام يقضي بأن الإنسان بريء وحتى تثبت إدانته، وبذلك نعني ثبوت عكس الظاهر أو عكس الأصل، وفي ذلك زعزعة في ثبات المراكز القانونية.

وإن المشرع جعل المدعي من يلزم بإثبات دعواه حفظاً للحقوق ولضمان استقرار المراكز القانونية، وإن عبء الإثبات يرافقه أمر مهم، وهو أن إثبات المدعي دعواه يقرر الحكم لصالحه، والعكس صحيح فإن فشل في إثبات ما يدعيه قرر الحكم لغيره.

ولما كان الإثبات بهذه الأهمية، فإننا سنتناوله على النحو الآتي:

الفرع الأول: مفهوم عبء الإثبات.

الفرع الثاني: خصائص عبء الإثبات.

الفرع الأول: مفهوم عبء الإثبات

يتناول هذا المطلب مفهوم عبء الإثبات، وذلك يتطلب الوقوف على تعريف عبء الإثبات وبيان ما يرد على هذا التعريف من خصائص وصفات مميزة، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: تعريف عبء الإثبات

لبيان تعريف الإثبات فإن ذلك يتطلب بيان مفهومه في اللغة والاصطلاح القانوني، وذلك على النحو الآتي:

1. عبء الإثبات في اللغة

إن عبء الإثبات اصطلاحاً لغوي مركب من شقين يستوي المقصد منه بالجمع بينهما، ولما كان لكل منهما دلالاته الخاصة فإننا نفردهما كلياً في معناه اللغوي ثم نتطرق للجمع بينهما وبيان المراد من الجمع.

أ. الإثبات في اللغة إقامة الحجة والمستقر في الأمور، والأمر الواضح، وهي من التمكين والصحة، والحق، والحجة، والبرهان.
ب. العبء في اللغة هو الحمل والثقل، وما يصعب أو يشق على النفس.
وعليه فإن المقصود من الجمع بين اللفظين والقول بعبء الإثبات هو ثقل أو شدة إقامة الحجة أمام القضاء في موضوع الخصومة القائمة، فالمراد بعبء الإثبات صعوبته فيغلب على الأدلة عدم رجحانها والشك فيها.

1. عبء الإثبات في الاصطلاح

يأتي الإثبات في المنازعات القضائية كعملية إجرائية منظمة لإثبات وجود أو نفي وجود الوقائع المادية والقانونية باستخدام وسائل الإثبات المجازة بما يكفل تمام عملية الإثبات وتحقيق الغاية منها.

فالمراد بالإثبات هو: "إقامة الدليل أمام القضاء". ويرى آخرون بأن الإثبات هو: "إقامة الدليل على حقيقة أمر مدعى به، نظرًا لما يترتب من آثار قانونية". ويعرفه آخرون على أنه: تأكيد حق متنازع فيه له أثر متنازع فيه له أثر قانوني بالدليل الذي أباحه القانون لإثبات ذلك الحق".

وعليه يمكن القول بأن عبء الإثبات في المنازعات الضريبية هو: "إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق والوسائل القانونية في المنازعات الضريبية لإثبات أو نفي وجود التهرب الضريبي".

الفرع الثاني: خصائص عبء الإثبات

وباستقراء التعريفات السابقة يكمن استخلاص مجموعة من الخصائص المميزة للإثبات والتي سيم ذكرها على النحو الآتي:

1. إقامة الدليل أمام القضاء: وعليه فإن الإثبات لا يكون إلا أمام قضاء مختص في موضوع النزاع القائم، والمراد بإقامة الدليل إيضاح دليل أو الكشف عنه وليس الإنشاء.
2. أن يقام الدليل بالطرق والوسائل القانونية: وعليه فإن إقامة الدليل لا تكون إلا وفقاً لما حدده القانون، وإن الذهاب لإقامة الدليل خلافاً لذلك لا يعتد به.
3. يرد الإثبات على الوقائع القانونية موضوع النزاع، وذلك قد يكون بإثبات النزاع بأكمله أو في أجزاء منه، وقد يكون بنفي النزاع بأكمله أو في أجزاء منه.

المطلب الثاني: قواعد عبء الإثبات

تعتبر جريمة التهرب الضريبي بمثابة تحقيق مصالح فردية للمتهرب ذاته، بينما تقترن بأضرار للمجتمع والأفراد، فالتهرب الضريبي اعتداءً على المصالح المشروعة للدولة وحقها الضريبي ويحرم المواطنين من النفع العام العائد من مشاريع الدولة.

تقوم دعاوى التهرب الضريبي وفق مجموعة من المبادئ الرئيسة والتي تحكم سير عملية إثبات ونسبة واقعة التهرب الضريبي إلى مرتكبها، وعملية انتقال هذا العبء بين أطراف هذه الدعوى، ولما كان التهرب الضريبي جريمة معاقب عليها فإن عبء الإثبات وما يرد عليه من إجراءات تأتي بغية التحقق من استيفاء هذه الجريمة أركانها.

تتفق التشريعات على أن من يدعي الشيء هو المكلف بإثباته، وإقامة الدليل على دعواه، وليبيان المكلف بعبء الإثبات في جريمة التهرب الضريبي سيتم بيان القواعد العامة لعبء الإثبات وهي القواعد المشتركة في إثبات أي من التصرفات القانونية، ومن ثم بيان القواعد المنظمة لسير عملية الإثبات في جريمة التهرب الضريبي وذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول: القواعد العامة لعبء الإثبات

وهي مجموع القواعد المتفق عليها في التشريعات المقارنة، وتهدف لحماية استقرار المراكز القانونية وعدم التعدي على حقوق الغير ويمكن حصرها في ثلاث قواعد رئيسة وهي:

أولاً: **البينة على من ادعى واليمين على من أنكر:**

تأتي البينة من البيان والوضوح والحجة والمنطق، فالمدعي عليه بيان ما يدعيه وإيضاحه ليقم حجه، إن الأخذ بالقول المجرد للمدعي يجرم المدعي عليه من حماية ما له من حقوق؛ فلا يأخذ بقول كان مجرداً من البينة أو تصديق المدعي له، فالأخذ به استباحةً لحقوق الغير.

وتجد هذه القاعدة مصدرها في نظام الإثبات السعودي نص المادة الثالثة منه والتي نصت على "البينة على من ادعى، واليمين على من أنكر". وهي إعمالاً وتطبيقاً للمادة الثانية من ذات النظام والتي تنص على أنه: "على المدعي أن يثبت ما يدعيه من حق، وللمدعي عليه نفيه".

وهي قاعدة عامة تسري على كافة المنازعات بكافة أشكالها، الإدارية والمدنية والتجارية والجزائية، وفي واقعة التهرب الضريبي باعتبارها واقعة جزائية، فهي تندرج تحت مظلة هذه القاعدة، فتكون الهيئة الضريبية ملزمة في إثبات ما تدعيه، تجاه المكلف الضريبي، والذي يبقى بريئاً إلى حين إدانته.

ثانياً: **الأصل خلو الذمة وبراءتها**

يولد الإنسان خالياً من الالتزامات الشخصية أو الحقوق للغير، ويكون ذات الشخص بريئاً من الجرائم التي يمكن أن تتسبب إليه كافة، وإن اتهمه بأي فعل لا ينفي أصل البراءة فيبقى هذا الأصل ملازماً له لحين ثبوت العكس، وقيام الدليل بما لا يقبل الشك، فإن وجود الشك في الدليل يرجع إلى الأصل وهو البراءة، وإن هذه القاعدة وليدة الفقه الإسلامي وأصلها القاعدة الشرعية "اليقين لا يزال بالشك".

فيكون هذا الأصل قائماً إلى حين ثبوت العكس ومن يدعي خلاف ذلك وجب عليه إثباته بالطرق النظامية، وإن تمكن من إثبات ما يدعيه، تنعكس الحالة من البراءة إلى الإدانة، وبصبح هذا الشخص مكلفاً إما بقبول ما أدين به أو أن ينفي هذه الصفة كاملةً أو بأجزاء منها.

ثالثاً: الإثبات على من يدعي خلاف الظاهر

إن الأصل في المعاملات ظاهرها وذلك لحفظ استقرار المراكز القانونية والمعاملات، وإن القانون يحمي هذا الأصل، إذ قضت في ذلك محكمة الاستئناف بأن: "قمن ادّعى وجود الصفات العارضة عليه البينة؛ لأنه يدّعي خلاف الأصل الذي يقضي بعدم وجود الصفات العارضة".

ذلك ونموذج ذلك المستندات ودفاتر المحاسبة للمكلف الضريبي تبقى صحيحة ما لم يطعن بها، والطاعن يتحمل مسؤولية الإثبات، وإن كان يدعي تزويرها أو زيفها أو اصطناع ورد فيها وجب عليه إثباته فلا يقبل منه قول إلى حين إثباته، والظاهر يرد بثلاث صور فإما أصلاً أو عرضاً أو فرضاً، وسيتم ذكرهم على النحو الآتي:

1. الظاهر أصلاً

وهو الأصل الذي يؤيده ظاهر الحال، فلا يمكن القول بأن المكلف الضريبي يتهرب من سداد قيمة الضريبة إن كان يوفي التزاماته الضريبية بشكل دوري ومنتظم والدفاتر المحاسبية الخاصة به وسجلات الهيئة الضريبية تؤكد التزامه، وظاهر الوعاء الضريبي يؤيد قيمة الضريبة المستحقة، فإن الادعاء بخلاف هذا الظاهر يستوجب الإثبات من قبل من يدعيه، فإن ادعت الهيئة الضريبية بأن هذا المكلف يخفي وعاءه الضريبي فعليها إثبات ذلك الإخفاء، بتحديد الوعاء وموضع الإخفاء وإظهاره للجنة للفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

والإقرار الضريبي الذي يخالف واقع الأمر الظاهر لا يعتد به وللهيئة الضريبية أن تعدّل في قيمة الضريبة بما يوافق واقع الحال لا ما ورد في الإقرار الضريبي وفي ذلك القاعدة القانونية: "لا يقبل الإقرار إذا كذبه ظاهر الحال".

2. الظاهر عرضاً

وهو الأمر الظاهر بالطريق القانوني، كظهور قيمة الضريبة المستحقة وفقاً لقيمة الوعاء والدفاتر المحاسبية، فتكون قيمة الضريبة مستحقة الادعاء ظاهرة عرضاً لقيامها بسند قانوني، وإن أراد المكلف نفي هذه القيمة أو الاعتراض عليها، وجب عليه عبء الإثبات بعكس ما هو ظاهر، وفي ذلك فينص نظام الإثبات على أنه: "البينة لإثبات خلاف الظاهر، واليمين لإبقاء الأصل". وهو تأكيد على هذا الأصل.

3. الظاهر فرضاً

ويكون هذا الظاهر قائماً بنص القانون (تدخل المشرع) وذلك متى كان من الصعب إقامة الادعاء أو إثباته ففي جريمة التهرب الضريبي من الصعب إثبات القصد الجنائي للمتهرب الضريبي، فيتدخل المشرع في نص المادة (39) من نظام ضريبة القيمة المضافة لينص على صور التهرب الضريبي، ومتى توافر السلوك الإجرامي فإن ذلك يعتد قرينة على تحقق القصد الجنائي منها فيقوم التهرب الضريبي ولا حاجة للادعاء في إثبات مقصد المكلف في التهرب وأن يناط عبء الإثبات في المكلف لنفيه.

وأضاف المشرع على أن من ارتكب أيًا من هذه الصور يعتبر مرتكبًا لجريمة التهرب الضريبي، ويقع عليه عبء إثبات عكس ذلك، فيكون المشرع قد جعل من هذه الصور قرينة على التهرب الضريبي، فيصبح التهرب الضريبي ظاهراً فرضاً.

الفرع الثاني: القواعد المنظمة لسير عملية الإثبات

إن تحديد الطرف المكلف بعبء الإثبات من القواعد بالغة الأهمية فبتحديد هذا الطرف يمكن معرفة آلية سير الخصومة أمام القضاء، وإن عجز المكلف عن إثبات دعواه يقترن بخسارته لهذه الدعوى ومقدرته على إثبات دعواه مقترن بكسبه لهذه الدعوى، وعلى ذلك نناقش أهم القواعد الخاصة المتعلقة بانتقال عبء الإثبات وذلك على النحو الآتي:

أولاً: المكلف بتوزيع عبء الإثبات

ينفرد المشرع بمسؤولية توزيع عبء الإثبات، ولم يكلف القضاء بهذه المهمة لحماية حيادية القضاء ومنع الطعن فيها أو التشكيك فيها، فينص المشرع صراحة على القواعد المنظمة لعبء الإثبات، فالقواعد الأصلية سابقة الذكر تبقى سارية ومعمولاً بها، إلى حين صدور قواعد مغايرة، بما يتماشى مع خصوصية الدعوى.

ف نجد المشرع ينص على أنه يتم العمل بالقواعد العامة للإثبات الصادرة في نظام الإثبات، دون الإخلال في خصوصية الدعوى الجزائية، وإن هذه القواعد يتم العمل فيها ما لم يرد نص ينظم العمل أمام المحاكم الجزائية.

ف نظرية عبء الإثبات والعمل بها أمر يلزم كافة القضايا والمنازعات مع وجود بعض الاختلافات بما يتناسب مع طبيعتها، وفي حقيقة الأمر إن المشرع السعودي لم يفرد نظاماً خاصاً للمنازعات الضريبية، وإنما يسري عليها ما يسري على باقي المنازعات، مع وجود اختلاف بسيط ونموذج ذلك ما أفرده المشرع من قرائن خاصة، تعكس الأدوار في عبء الإثبات، كما في الظاهر عرضاً فإثبات السلوك الإجرامي الذي يعتبر صورةً من صور التهرب الضريبي، المنصوص عليها في نص المادة (39) من نظام ضريبة القيمة المضافة يجعل من تزوير الدفاتر المحاسبية قرينة على التهرب الضريبي، فتكتفي الهيئة الضريبية بإثبات التزوير، وبذلك يعتبر التهرب قائماً ويجب على المكلف إثبات عكسه.

ثانياً: المكلف بتنظيم سير الخصومة وانتقال عبء الإثبات

لا يملك القاضي صلاحية تحديد المكلف بعبء الإثبات، وإنما لديه صلاحية تنظيم سير الدعوى وتنظيم عملية انتقال العبء بين أطرافها، بما يخلق حالة من الاتزان خلال سير الدعوى، إلى أن يعجز أحد الأطراف على إثبات دعواه.

وإن صلاحية القاضي في بيان تنقل العبء والرد على الخصوم وطلباتهم تحتل صورتين إما أن تكون مقيدة، أو أن تكون مطلقة، فالتقيد يكون كقاعدة لا يجوز نفي ما ورد كتابة إلا بالكتابة، والسلطة التقديرية تكون في رأي الخبير فالأولى ملزمة للقاضي، أما الثانية فله فيها السلطة التقديرية لبناء حكمه بناء على ما سمع من عدمه.

المبحث الثالث

وسائل إثبات التهرب الضريبي الصادرة عن اللجان الضريبية

إن نظام الإثبات يعنى به إقامة الدليل القانوني أمام القضاء المختص (لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية)، وفق الطرق والإجراءات القانونية التي حددها القانون.

وتبرز أهمية الإثبات بأن الحقوق المتنازع عليها تكسب بإقامة الحجة والبرهان، بما يثبت الحق لمدعيه، وإن العجز عن الإثبات قرينة لعدم الاستحقاق، ونظراً لما لأهمية الإثبات فإن المشرع لم يقيد في شكل معين ما لم يرد في ذلك نص، وإنما قيد إجراءات الإثبات، والإجراءات المتبعة في صحة الإثبات وحجيته.

وطرق الإثبات تختلف باختلاف النزاع القائم، فالطرق العامة للإثبات تسري على كافة المنازعات القضائية ما لم يرد نص خالص قيدها، فيتيح في ذلك المشرع للجان الضريبية اللجوء إليها كما وأفرد آليات خاصة تتبعها هذه اللجان في إثبات التهرب الضريبي؛ وعليه فإن هذا المبحث يتناول مطلبين رئيسين وهما:

المطلب الأول: الوسائل العامة في الإثبات.

المطلب الثاني: الوسائل الخاصة في الإثبات.

المطلب الأول: الوسائل العامة في الإثبات

الفرع الأول: المحررات الكتابية

تعتبر أهم وسائل الإثبات أمام القضاء، فهي تصلح لإثبات الوقائع القانونية والمادية كافة، إذ أنه من المستقر في النظم القانونية المقارنة على أنه لا يجوز دفع الدليل الكتابي إلا بدليل كتابي آخر يساويه في القوة أو أعلى منه، فالمحركات العادية ينفيها المحرر الرسمي.

ويحدد نظام الإثبات المحررات الكتابية إلى نوعين الأول المحررات الرسمية والثاني المحررات غير الرسمية ويقصد بالمحركات الرسمية وهي: ما يثبت فيها الموظف العام أو الشخص المكلف بخدمة عامة، ما تم على يديه أو ما تلقاه من ذوي الشأن، طبقاً للأوضاع النظامية، وفي حدود سلطته واختصاصه". وإذ لم يستوفي المحرر الشروط اللازمة لاعتباره محرراً رسمياً فإنه يعتد به كمحرر عادي متى وقعه ذوي الشأن.

وإن الغاية في التفرقة بين المحرر الرسمي والعرفي تمكن في قيمة الإثبات الذي ينتجها كلاً منها، فالمحركات الرسمية حجة على الكافة بما دونها فيها الموظف المختص ضمن حدود وظيفته واختصاصه، وذلك خلافاً للمحركات العادية والتي تكون حجتها مقصورة على أطرافها كما ويفرد المشرع حماية خاصة للمحركات الرسمية إذ أنه لا يجوز الطعن فيها إلا بالتزوير بينما في المحركات العادية فيكون الطعن فيها بالإنكار أو التزوير ولا يجوز الطعن بصحة المحرر العادي بعد مناقشة موضوعه.

وفي ذلك نجد المحررات الصادرة عن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك في ممارسة عملهم هي محررات رسمية تفوق في قوتها المحررات الصادرة عن المكلف الضريبي فالمراسلات والدفاتر التجارية يأخذ بها كمحركات عادية، وتكتسب حجيتها في مواجهة محررها.

فالدفاتر التجارية يأخذ بها في بيان قيمة الوعاء الضريبي والنشاط الخاضع للضريبة، وتستعين بها الهيئة الضريبية في تقدير قيمة الضريبة المقدرة، ولها تقدير مدى صحة هذه الدفاتر والاستناد عليها فإن رأت بأن واقع الحال يكذبها فلها في ذلك أن تلجأ إلى الإجراءات الأخرى في إثبات مقدار قيمة الضريبة المستحقة، وتتقل في هذه الحالة الهيئة الضريبية بعبء إثبات عدم صحة هذه المحررات.

بينما في السندات الرسمية كالعقود الإدارية والتي تبرمها الإدارة مع الأشخاص، فإن هذه العقود تكتسب حجيتها على الهيئة الضريبية، وعلى الهيئة إن اعتبرت بأن النشاط الوارد في العقد نشاط غير حقيقي أو مصطنع ليس لها سوى الدفع بتزوير العقد، وإبراز العقد الأصلي والذي يشترط أن يكون صدر عن الجهة الحكومية المحررة له دون غيرها.

كما وأن المكلف الضريبي ملزمٌ بتسليم المحررات التي يحوز عليها إلى الهيئة الضريبية، متى كانت تدخل في احتساب قيمة الضريبة المستحقة، وإن امتناعه عن تسليم هذه المحررات وصمته عنها أو إنكاره لها دون دليل على ذلك يعد قرينة على صحة ما تدعيه الهيئة الضريبية، ويأخذ بها حجة على المكلف بمقصده بالتهرب ضريبياً.

الفرع الثاني: الشهادة والإقرار

إن شهادة الشهود والإقرار في طبيعتهم من الأدلة الشفهية، والتي قد تحول إلى دليل كتابي خلال إجراءات جمعها كالمحاضر والإفادات، وإن ذلك لا ينقص من صحة هذه الأدلة، وقد يرد ذلك اشتراطاً للأخذ بها وقد يرد جوازاً لإبرازها.

أولاً: شهادة الشهود

تعرف الشهادة على أنها " إخبار شخص بحق لغيره على غيره بلفظ أشهد " و كما تعرف الشهادة على أنها ما وصل إلى علم الشاهد بأحد حواسه، ولا يشترط فيها أن تنصب على كافة الوقائع المراد إثباتها بشكل تفصيلي ودقيق إذ يكفي أن تكون هذه الشهادة مؤدية إلى الاستنتاج بوجود الواقعة أو صحتها، وللجنة الفصل السلطة التقديرية في بيان مقدار صحة هذه الشهادة وحجيتها.

وفي حقيقة الأمر أن الشهادة من الأدلة الهامة التي تلجأ إليها هيئة الزكاة والضريبة والجمارك في بيان المتهمين ضريبياً وملاحقتهم، فنتيح للمواطنين تقديم البلاغات وإدلاء شهادتهم في قضايا التهرب الضريبي.

وتجدر الإشارة بأن المشرع وإن أجاز الشهادة في إجراءات الإثبات إلا أنه وضع بعض القيود عليها فلا يجوز أن ترد على التصرفات التي اشترط المشرع إثباتها كتابة، كما في المعاملات التي تزيد قيمتها عن (100 ألف ريال سعودي) لم يوجد اتفاق أو نص يقضي بغير ذلك.

وللمشهود عليه أن ينفي شهادة الشهود من خلال مناقشته في شهادته، أو جلب شهود ضد، وله أيضاً أن يثبت زيف الشهادة بكافة الوسائل الأخرى، وتقدر لجنة الفصل في مدى أثر هذا على شهادة الشاهد وإن كان يطعن في مصداقيتها أم لا.

ثانياً: الإقرار

يراد بالإقرار اعتراف شخص لأخر بواقعة تكسب حقاً، مع قصد المقر أن يلزم نفسه بهذا الإقرار، فيكون الحق ثابتاً في ذمته، مع إعفاء الغير من عبء إثباته.

كما عرف الفقه الإسلامي الإقرار على أنه " إخبار الإنسان عن ثبوت الحق للغير على نفسه"

وقد يرد الإقرار أن يكون قضائياً في حال صدوره أمام لجنة الفصل في المنازعات والمخالفات الضريبية خلال سير الدعوى بالواقعة المدعى بها عليه، وما دون ذلك فيكون الإقرار غير قضائي، ويشترط في الإقرار للحكم بصحته ألا يكذبه ظاهر الحال.

وعلى خلاف الشهادة فإن حجية الإقرار تنحصر على المقر ذاته، بينما في الشهادة تتصرف الحجية على الغير، والشهادة لا ترد تفصيلاً إنما بحدود ما أدركه الشهود من وقائع، وللقاضي أن يقدر مدى كفايتها، بينما في الإقرار لا يجزأ ويرد إجمالاً وتفصيلاً، إلا إذا انصب على وقائع متعددة، وكان وجود واقعة منها لا يستلزم حتماً وجود الوقائع الأخرى.

الفرع الثالث: المعاينة والخبرة

تمثل المعاينة والخبرة دوراً هاماً في إثبات الوقائع إذ أنه في ظل التقدم لتكنولوجيا لم يعد القاضي مقتدرًا على مواكبة كافة العلوم، فيلجأ إليهما القاضي لاستيضاح الوقائع، ونذكرهما النحو الآتي:

أولاً: المعاينة

تعرف المعاينة بأنها " مشاهدة المحكمة لموضوع النزاع أو محله سواء بجلبه إلى المحكمة أو بالوقوف عليه في مكانه " كما يقصد بالمعاينة قيام المحقق بإثبات حالة الأشخاص والأماكن والأشياء ذات الصلة بالجريمة عن طريق المشاهدة أو الفحص المباشر بالحواس بهدف جمع الآثار المادية التي تفيد في كشف الحقيقة قبل أن تتألف يد العبث والتخريب.

ويقوم المقدر الضريبي خلال المعاينة بتحضير محضر يثبت فيه النتائج التفصيلية للمعاينة، والجوانب الشكلية والموضوعية، فهذا المحضر يجوز حجية قانونية على المكلف الضريبي، ولا يجوز إهماله.

فالكشوفات الحسية تعتبر من أهم وسائل الإثبات التي تلجأ إليها الهيئة الضريبية، وهي من السندات التي يتم اللجوء إليها خلال مراحل التقدير الإداري ومرحلة النزاع القضائي في تقدير حجم الوعاء الضريبي وقيمة الضريبة المستحقة، وتعتبر من أهم الأدلة التي تلجأ إليها اللجان الضريبية في حالات التهرب الضريبي.

ويخول المشرع موظفي هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بالرقابة والتفتيش لضبط مخالفات الضريبية، وإن الغاية من هذه الإجراءات:

1. إثبات عكس ما يظهر المكلف في إقراره الضريبي، وذلك متى اشتمل الإقرار الضريبي معلومات لا تظهر المركز المالي الحقيقي له فيتم اللجوء إلى المعاينة لفحص مدى صحة الإقرار ومقدار التطابق بينه وبين الواقع.
2. إثبات وجود الوعاء الضريبي في حال الامتناع أو إخفاء هذا الوعاء، وذلك من خلال الكشف ومعاينة الوعاء وإثبات الصلة بينه وبين المكلف الضريبي.

ثانياً: الخبرة

يناط بالقاضي مهمة الفصل في النزاع الموضوع أمامه وفق الوقائع المعطاة وما يعرضه الخصوم من دفعات وما يقدمونه من طلبات، والأصل العام يقضي بأن هذه المهمة موكلة للقاضي دون غيره فلا يشاركه أحد في بناء قراره، إلا أنه في بعض الأحيان يصعب على

القاضي استيضاح شيء أو إدراكه لوجود أمور فنية تتجاوز خبرة القاضي فيتطلب منه ذلك اللجوء إلى ذي خبرة للإدلاء برأيه الفني في الواقعة موضوع النزاع.

وتعرف الخبرة على أنها " المعاينة التي تتم بواسطة الخبراء لإظهار حقيقة المتنازع فيه "

وإن طلب الخبرة يخضع للسلطة التقديرية للقاضي فله أن يقدر مدى الحاجة للخبير من عدمه فعلى سبيل المثال إذ كان موضوع النزاع الدفاتر المالية للمكلف الضريبي فطلب الخبير يقترن بقدرة القاضي على إدراك وفهم هذه الدفاتر، فإن كانت بالشيء البسيط وإن جلب الخبير لن يكون مجد في الدعوى ولن يضيف شيئاً فله الامتناع عن جلبه، بينما في حال صعوبة وتعقيد الدفاتر المالية وكان الحكم في الدعوى مقترناً بها فيتوجب على القاضي استدعاء الخبير.

والخبرة ليست قصراً على القاضي فهي تشمل الخصوم، فلهم الحق في طلب الخبير، ولقاضي السلطة التقديرية حق في إجابة طلبهم، وكما لهم الحق في طلب تحية الخبير متى وجد أي من الأسباب القانونية التي تجيز ذلك.

وتجدر الإشارة إلى أن رأي الخبير ينصرف إلى الناحية الفنية دون القانونية فليس له الصلاحية في الفصل في موضوع النزاع أو التعليق عليه فالقاضي يحدد الاختصاص الدقيق للخبير والأسئلة المراد منه الإيجاب عنها أو النقاط المراد إيضاحها.

وبعد صدور تقرير الخبير فإن للمحكمة الصلاحية في تقدير مدى صلاحية التقرير وإمكانية الحكم عليه من عدمها، ويشترط على المحكمة في حال الحكم بناء على تقرير الخبير أو رفض تقرير بيان الأسباب التي دفعتها إلى ذلك.

الفرع الرابع: القرائن

إن ثبوت الوقائع القانونية أمر نسبي يرجح بين الإثبات والنفي، وإن الواقعة القانونية لا يشترط أن تثبت بذاتها، فالمشرع يفرد بعض الحالات التي يكفي ثبوت واقعة قانونية يعتبر حدوثها قرينة على حدوث الواقعة المراد إثباتها، وذلك باعتبار إن حدوث هذه الواقعة يشترط أن تحدث واقعة قرينة سابقة له لا تتم الواقعة بدونها، وتعرف القرائن على أنها " استنباط أمر مجهول من أمر معلوم وصار المستنبط بعد الجهل به معلوم " والقرائن نوعان قرائن قانونية وقرائن قضائية، سيتم بيانهم على النحو الآتي:

أولاً: القرائن القانونية

وتعرف القرينة القانونية على أنها " القرينة التي ينص القانون عليها، ويغني من تقررت لصالحه عن أي طريق آخر من طرق الإثبات ". وهي الواقعة الثابتة التي يستنبط منها المشرع ثبوت واقعة أخرى، فيقضي بأن حدوث الواقعة الأولى أحدث دليل على وقوع الثانية، وتنصرف القرائن القانونية إلى صورتين وهما:

1. القرائن القانونية بنص القانون الضريبي مباشرة:

فالأولى هي القرائن التي ترد بالنص الصريح للقانون كأن يحدد المشرع سلوكاً معيناً يعتبر من قام به تهرباً ضريبياً أو أن يحدد قيمة الدخل الناجم عن نوع معين من السلع أو الخدمات.

التصرفات الوهمية:

ويقوم القانون قرينة على بعض التصرفات الوهمية التي يجريها المكلف الضريبي باستخدام الوسائل القانوني لتجنب العبء الضريبي، ومنها أقام المشرع قرينة عدم الاعتراف بهذه التصرفات متى كان الغرض منها إضاعة حق الدول الضريبي، كما في المعاملات الصورية وتفتيت الشركة أو إدخال شركاء وهميين وذلك لتقليل قيمة الضرائب المستحقة.

ثانياً: القرائن القضائية

وهي القرائن التي يستنبطها القاضي وفقاً لسلطته التقديرية من خلال مجريات سير الدعوى، والتي يرسخ من خلالها القاضي قناعاته، ويسترشد بها، فله أن يقرن حدوث فعل ثبت لديه بحدوث وقائع لم تثب، فيكون الفعل الأول سبباً في ثبوتها.

وإن القرائن القضائية يشترط فيها أن تكون كافية لترسيخ قناعة القاضي، وإن تتسم بالدقة والوضوح، كما أنها لا تحتل التأويل أو الشك، وإن اعتماد القاضي لأكثر من قرينة فإنه يستلزمها الرابط والتناسق فيما بينها حيث تكمل كلٌ منها الأخرى.

المطلب الثاني: الوسائل الخاصة في الإثبات

وهي الوسائل التي يفرداها المشرع للهيئة خلافاً للطرق العامة في الإثبات، وتعتبر من الوسائل للسلطة الإدارية التي تحوزها هيئة الزكاة والضريبة والجمارك في ضمان حسن سير عملها، ونذكر أبرز هذه الوسائل على النحو الآتي:

الفرع الأول: الإقرار الضريبي

يعتبر الإقرار الضريبي أهم الوسائل في التصريح عن قيمة الضرائب المستحقة وهي تلك المحاضر التي تصدر عن المكلف وتعتبر من المحررات التي تستند عليها الهيئة الضريبية في بيان قيمة الوعاء الخاضع للضريبة، فيضمن المكلف فيها كل مصادر الدخل التي ترد إليه وبيان التفاصيل المتعلقة وصولاً للدخل الصافي، فالمكلف هو الأكثر علماً بحقيقة الدخل الذي أوردته ومقداره ومقدار الخسائر التي تكبدها، إذ أن المكلف الضريبي وهو مقدم التصريح يعتبر أكثر الأشخاص إدراكاً للوعاء الضريبي، والإقرار يعرف على أنه إلزام قانوني للمكلف الضريبي بالتصريح عن قيمة الوعاء الضريبي.

وتتولى الهيئة توفير نماذج الإقرار الضريبي كما يجوز للمكلف استخدام نماذج مستخرجة من الحاسب الآلي على أن يتضمن الإقرار كافة البيانات المطلوبة من قبل هيئة الزكاة والضريبة والجمارك والتي تمكنها من تقدير قيمة الضريبة المستحقة، وعلى المكلف الضريبي تقديم الإقرار الضريبي خلال 120 يوم من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار.

وإن إنفاذ هذه المهمة بالمكلف الضريبي تجعل منه مقراً بنتيجة أعماله السنوية، وهو الأمر الذي يسهل عملية الإثبات الضريبي ويخفف من عبئها، فالإقرار الضريبي هو الأساس الذي يقر بواسطته المكلف بدخوله ضمن نطاق أحد النصوص الضريبية، ويتعهد بذلك بأن يجري مع الهيئة الضريبية حواراً يسمح لها من تقدير قيمة الضريبة المستحقة من المكلف الضريبي بناء على الإقرار المقدم من قبله.

كما ويتولى المكلف الضريبي عبء إثبات ما جاء في الإقرار من بيانات ومعلومات، وإن العجز في إثبات أي منها يترتب عليه تحمل الجزاء النظامي المقرر لذلك، وللهيئة الضريبية الربط التقديري لقيمة الضريبة وفقاً للظروف والمعطيات المتاحة.

فالتقدير الذاتي يستلزم أن يرافقه ما يؤيده من سندات، وفي ذلك نقل للعبء من كاهل الهيئة الضريبية إلى كاهل المكلف الضريبي، إذ أنه غير مطلق الحرية في بيان مصادر دخله وبيان وعاءه الضريبي إذ يجب عليه إظهاره بشكله الحقيقي وإثبات هذا الشكل بما يؤيد صحته.

وتجدر الإشارة بأن الإقرار الذي تزداد قيمته عن مليون ريال سعودي بعد خصم المصاريف، فإنه يشترط لصحته أن يشهد له محاسب قانوني على ما جاء فيه، من معلومات ومطابقتها للدفاتر وسجلات المكلف الضريبي، ومطابقتها لها، وأن يكون هذا الإقرار معداً وفقاً للأنظمة واللوائح في المملكة العربية السعودية.

الفرع الثاني: الفحص والتفتيش

تحوز هيئة الزكاة والضريبة والجمارك الحق في الوصول إلى المعلومات المتعلقة بالوعاء الضريبي والتحقق من مدى التزام المكلف الضريبي وفي سبيل ذلك فإنها تحوز الحق في إجراءات الفحص والتفتيش الميداني.

ويراد بالتفتيش إجراء التحقيق حول القيمة الضريبية المستحقة بهدف تأكيد وجودها وبيان قيمتها الحقيقية، كما أن التفتيش يساهم في كشف حقيقة الوعاء الضريبي، وبيان وجود التهرب الضريبي من عدمه، والأدوات والمعدات المستخدمة فيه.

إذ إن الهيئة لها الحق في فحص الدفاتر والسجلات اللازمة لإتمام عملها، سواء كانت للمكلف المحقق بشأنه أو مكلف ضريبي آخر متى كان لها دور في كشف معلومات عن الأول، ولها أن تطلب المعونة من الأجهزة والجهات الحكومية الأخرى لتنفيذ عملها، كالاستعانة بالأجهزة الأمنية والتقنية وطلب إصدار أحكام وقرارات قضائية تمكنهم من تنفيذ عملهم وإلزام المكلف الضريبي بتسليم ما يحوزه من أوراق، كما وأن اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تفرض غرامة مالية بقيمة ثلاث آلاف ريال سعودي على من يعيق عمل الهيئة

وتلزم الأشخاص كافة الطبيعية والاعتبارية على تقديم المعلومات والتي تطلبها الهيئة والمتعلقة بتقدير قيمة الضريبة، والمعلومات الأساسية للعقود المبرمة، على أن عدم الإفصاح في عن هذه المعلومات يمثل جريمة ومعاقب عليها وفقاً للأنظمة.

وإن سلطة الهيئة في إجراء التفتيش للبحث عن المعلومات مقيدة بساعات دوام فيشترط المشرع أن ترد عملية التفتيش خلال ساعات عمل المكلف الضريبي المفتش في أوقائه، ولا يشترط إخطار هذا المكلف بعملية التفتيش، ولا عبء برضا المكلف الضريبي، فلهيئة اللجوء إلى الأجهزة التنفيذية الأخرى لإلزامه بالامتثال.

وللهيئة تعديل الإقرار الصادر عن المكلف الضريبي، وتعديل الأخطاء المادية المكتشفة خلال عملية التفتيش، خلال عشر سنوات من اكتشافها، ولها إصلاح ما يرد عنها من أخطاء في تنفيذ الأنظمة واللوائح خلال خمس سنوات، ولمن تضرر جراء هذه الإجراءات الحق في الاعتراض خلال ستين يوماً من تاريخ إخطاره بالربط أو إعادة الربط عليه.

المبحث الرابع

أثر إقرار المسؤولية في جرائم التهرب الضريبي

إن الغاية المرادة من النظام الجزائي حماية مصلحة مشروعة سواء للجماعة أو للأفراد، ويراد بمصلحة الجماعة مصلحة الدولة، وفي جرائم التهرب الضريبي فإن موضع الحماية هي خزينة الدولة، والجزاء هو الأثر المترتب على مخالفة القانون.

وكما نص المشرع السعودي صراحة على عقوبة التهرب الضريبي كما جاء في نص نظام القيمة المضافة، فيعاقب كل من سعى إلى التخلص من قيمة الضريبة المفروضة عليه بطريق غير قانوني، ويعاقب من ساهم في تهريبه منها.

فيكون بذلك قد أوجد التنظيم القانوني لحماية حق الدولة في الضرائب، ومنع المكلف الضريبي من التهرب، وذلك ابتغاءً لحماية وجود المجتمع واستقراره وحماية المصلحة العامة، ولم يورد المشرع حالات التهرب الضريبي على سبيل الحصر، إنما على سبيل المثال فلا يمكن حصر حالات الغش والتحاليل غير القانوني كافة، واكتفى بالإشارة إلى الصور الأكثر انتشاراً.

وتجدر الإشارة إلى إن المشرع السعودي يفرد نوعاً واحداً من الجزاءات التي تترتب على التهرب الضريبي، والتي ينصرف أثرها إلى الذمة المالية للمحكوم عليه، دون باقي العقوبات فلا ترد عليها العقوبات السالبة للحرية كعقوبة السجن والحبس، وعليه نكتفي بهذا المطلب في بيان عقوبة الغرامة والآثار المشددة للعقوبة، وذلك على النحو الآتي:

المطلب الأول: الجزاء المترتب على ارتكاب جرائم التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: عبء إثبات توافر الظروف المشددة للعقوبة.

المطلب الأول

العقوبات المقررة على مرتكب جريمة التهرب الضريبي

تعتبر هذه العقوبة من قبيل العقوبات المالية والتي تلازم الجرائم ذات الطابع المالي الذي يستهدف الكسب غير المشروع، وتحقيق منافع خلافاً للقانون. وإن طبيعة هذه العقوبات يجعلها شائعة في جرائم التهرب الضريبي، والمقصد المراد منها، انتقاص الذمة المالية للمدان، بإضافة العناصر السلبية عليها، مع ذلك فإن هذه العقوبات تعتبر من العقوبات البسيطة والتي لا تتلاءم مع طبيعة الجرائم الجسيمة.

وتعرف الغرامة على أنها: "إلزام قضائي ينتقص الذمة المالية للمدان بدفع مبلغ مالي لخزينة الدول". ويتم تقدير المبلغ المالي المراد تغريمه للمدان وفق السلطة التقديرية للقاضي، مع الالتزام بحد الأدنى والأعلى للعقوبة الذي أفرده المشرع للجريمة المرتكبة.

وإن هذه العقوبة تخضع للعديد من الحالات وفق طبيعة الجريمة المرتكبة ونص القانون، فقد ترد عقوبة أصلية كما هو الحال في المخالفات والجنح متى كانت الغرامة هي العقوبة الوحيدة، وهذا هو الحال في جرائم التهرب الضريبي، وقد ترد كعقوبة تكميلية، على أن يرفقها القاضي بالعقوبة الأصلية كما في الجمع بين عقوبة الحبس والغرامة، كما وقد ينيط المشرع بالقاضي سلطة الحكم فيها من عدمه، فبذلك تكون خاضعة للسلطة التقديرية للقاضي. وتعتبر الغرامة أكثر العقوبات شيوعاً فيميل القضاة للحكم بها بدلاً من عقوبة الحبس.

وفي حقيقة الأمر أن قيمة الغرامات لا تتلاءم مع طبيعة الأنشطة التجارية والصناعة، فالقائمون على هذه الأنشطة يقدرون قيمة الغرامات ضمن قيمة ومصاريف الإنتاج. ولتحقيق فعالية هذه العقوبات لابد من تشديدها، والزيادة في قيمتها، بما يتناسب مع قيمة الوعاء الضريبي الذي تم التهرب من سداد قيمة الضريبة المستحقة عليه.

وفي استعراض النصوص القانونية التي تجرم التهرب الضريبي يلحظ بأن نظام ضريبة الدخل عدّد صور التهرب الضريبي وأفرد لها جميعاً عقوبةً واحدةً وهي: "تفرض على المكلف غرامة مالية قدرها خمسة وعشرون بالمائة (25%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة".

ويتفادى ذلك قانون القيمة المضافة، إذ يعدد في صور العقوبة باختلاف طبيعة السلوك الإجرامي المرتكب، وعليه نستعرض بعض من النصوص القانونية التي أوردت عقوبة الغرامة على من ارتكب أحد صور التهرب الضريبي، وذلك على النحو الآتي:

1. تنص المادة (40): "يعاقب على التهرب الضريبي بغرامة لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة، ولا تزيد على ثلاثة أمثال قيمة السلع أو الخدمات محل التهرب".
2. تنص المادة (41): "يعاقب كل من لم يتقدم بطلب التسجيل خلال المدد المحددة في اللائحة بغرامة مقدارها (10.000) عشرة آلاف ريال".
3. تنص المادة (42): "يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل 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؛ بغرامة تعادل (50%) من قيمة الفرق بين الضريبة المحسوبة والمستحقة".
4. كما جاء في ذات المادة: "يعاقب كل من لم يقدم الإقرار الضريبي خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة لا تقل عن (5%) ولا تزيد على (25%) من قيمة الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار بها".
5. تنص المادة (43): "يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (5%) من قيمة الضريبة غير المسددة؛ عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة".
6. تنص المادة (44): "يعاقب غير المسجل في حال قيامه بإصدار فاتورة ضريبية بغرامة لا تتجاوز (100.000) مائة ألف ريال، وذلك دون الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها أي نظام آخر".
7. تنص المادة (45): "يعاقب بغرامة لا تزيد على (50.000) خمسين ألف ريال، كل من:
أ. لم يلتزم بحفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية خلال الفترة المنصوص عليها في اللائحة، وتكون الغرامة عن كل فترة ضريبية.
ب. منع أو أعاق موظفي الهيئة أو أي من العاملين لديها من أداء واجباتهم الوظيفية.
ج. خالف أي حكم آخر من أحكام النظام أو اللائحة.

وتجدر الإشارة بان انطباق وتنفيذ إي من هذه العقوبات لا يعفي المحكوم عليه من سداد قيمة الضريبة المستحقة، وكما لا يعفي من تطبيق أي من العقوبات الأخرى الناجمة نتيجة أي من السلوكيات المكونة للجريمة، والتي يرد عليها عقاب مستقل.

المطلب الثاني: عبء إثبات توافر الظروف المشددة للعقوبة

يراد بهذا المطلب بيان الظروف والتي إذ تواجدت تشدد العقوبة الواردة بحق المكلف الضريبي والذي صدر بحقه حكم الإدانة.

التكرار وهو إعادة ارتكاب جريمة جديدة أو أكثر، وذلك خلال مدة زمنية معينة، ويشترط في العود لتحققه وجود حكم قضائي بالإدانة، وأن يكون هذا الحكم سابقاً لارتكاب الجريمة الجديدة، وسيتم تناول هذه الشروط على النحو الآتي:

اعتباراً كون الأصل في الإنسان البراءة فإنه يفترض في الشخص أنه خالٍ من إي إدانة سابقة، ومن يدعي خلاف ذلك وجب عليه إثباته، كما أن المشرع السعودي في نظام الإجراءات الجزائية أوجب على الادعاء العام أن يقوم بتضمين لائحة اتهامه بالظروف المشددة والمخففة بوصفه القائم على صيانة منظومة العدالة وإقامتها، ونعرف بالشروط الواجب توافرها لتحقق جرائم العود على النحو الآتي:

الفرع الأول: وجود إدانة سابقة في جريمة

بهذا الشرط يعنى أن يكون صدر حكم قضائي بحق الجاني، وحوكم به وصدر بحقه الإدانة، وأن يكون هذا الحكم قد اكتسب قوة الشيء المقضي به؛ وعليه فإن ارتكاب الجرم الجديد قبل أو خلال فترة المحاكمة قبل الإدانة، ودون ذلك فلا يكون حدث العود.

ويجب أن يكون الحكم صادراً بالإدانة، دون غيرها من الأحكام القضائية كالتقادم أو سقوط الدعوى بالتقادم، أو الاستفادة من العفو العام، وإن هذه الأحكام لا يمكن الأخذ بها لإثبات العود، ويشترط أن يكون الحكم قد صدر في حين ارتكاب الجاني جريمة ثانية.

فمن يتهرب من سداد قيمة الضريبة لأكثر من مرة لا يعتد به كمتعاد، مالم يكون قد أدين بحكم باتٍ استنفذ كافة سبل الطعن وأقر من خلال هذا الحكم أنه مرتكب لجريمة التهرب الضريبي، وتحدث العود في الإدانة للمرة الثانية.

الفرع الثاني: ارتكاب جريمة جديدة

إن حدوث العود يشترط وقوع جريمة جديدة، وأن تكون هذه الجريمة لاحقة لصدور الحكم الأول بالإدانة، وإن الجاني لا يعتد به مرتكباً لجريمة العود إذ كان تاريخ الجريمة الجديدة في وقت سابق لصدور الحكم البات، ويشترط أيضاً في الجريمة أن تكون مستقلة استقلالاً تاماً عما سبقها من جرائم.

وباستقراء نص المادة (47) من قانون ضريبة القيمة المضافة نجد بأنه ينص على: "في حال تكرار المخالفة نفسها خلال ثلاث سنوات من تاريخ صيرورة قرار العقوبة السابقة نهائياً، تجوز مضاعفة الغرامة في حق المخالف بموجب ذلك القرار".

فبذلك يكون المشرع السعودي أقرن التكرار بإطار زمني (3 سنوات) من الجرائم السابقة له، ويبدأ سريان المدة من تاريخ صدور الحكم النهائي، ويشدد في عقوبة من يثبت في حقه التكرار إذ يجيز بمضاعفة الغرامة في حال الثبوت.

الخاتمة:

الحمد لله رب العالمين على توفيقه وتيسيره والحمد لله الذي هدانا إلى هذا وما كنا لأهتدي لولا ان هداني الله عز وجل فقد يسّر لنا الوصول إلى نهاية هذا البحث الذي بذلنا فيه من الجهد ما لم نذخر لغيره، والذي دفعنا فيه من طاقتنا أقصاها لكي يكون هذا البحث شاملاً ومستوفياً كل المحاور، سائلين المولى أن يكون هذا البحث دليلاً ومرجعاً لكل باحث مهتم بالبحث في موضوع طرق اثبات التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية والذي قسمة بحثي الى اربع مباحث تحدث في المطلب الاول عن مفهوم التهرب الضريبي كما وتحدثت عن خصائص التهرب الضريبي ، وفرقنا بين التهرب الضريبي و المصطلحات المشابهة له ، كما تطرقنا في المطلب الثاني إلى اسباب واثار التهرب الضريبي و تناولنا في المطلب الثالث اركان جريمة التهرب الضريبي متمثلة في الركن الشرعي ، الركن المادي ، الركن المعنوي ثم انتقلت إلى المبحث الثاني والذي تناول فيه عبء اثبات التهرب الضريبي وقسمته إلى مطلبين تحدثت في المطلب الاول عن المقصود بعبء الاثبات وفي المطلب الثاني قواعد عبء الاثبات ثم انتقلت إلى المبحث الثالث الذي تحدثت فيه عن الوسائل العامة في الاثبات و الوسائل الخاصة في الاثبات وفي المبحث الاخير تناولت كل من الجزء المترتب على ارتكاب جرائم التهرب الضريبي و اثبات توافر الظروف المشددة للعقوبة ، و بعد إتمام موضوع الدراسة توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي سيتم ذكرها على النحو الآتي:

أولاً: النتائج

1. إن التهرب الضريبي سلوك إجرامي أورده المشرع مردفاً معه لفظ الغش والتحايل، ليكون التهرب الضريبي لا يقوم إلا بمثل هذه الوسائل؛ ابتغاء التخلص من العبء الضريبي بطريق غير مشروع.
2. يورد المشرع حالات التهرب الضريبي على سبيل المثال، دون التعارض مع المبادئ الدستورية لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص، فيعاقب على التهرب الضريبي معتبراً إياه قائماً على الطرق غير المشروعة كالغش والخداع والتحايل، وذكر بعضاً من هذه الحالات ليسترشد بها.
3. إن التمييز بين التهرب الضريبي وغيره من المصطلحات المشابهة، يقترن بعدة معايير من بينها المشروعية، وآليات إتمام هذا السلوك.
4. إن التهرب الضريبي جريمة معاقب عليها والقاعدة العامة تفترض براءة الإنسان ومن يدعي خلاف ذلك وجب عليه الإثبات، ويورد المشرع مسؤولية الهيئة في إثبات ما تدعيه حفظاً لحقوق المكلف ومنعاً من التعسف في استعمال السلطة.
5. تتعدد وسائل الإثبات التي يتم اللجوء إليها لإثبات وقاعة التهرب الضريبي أو نفيها وأهمها المحررات الكتابية، والإقرار الضريبي.
6. يعاني المشرع القصور في نص العقاب إذ يحصر عقوبات التهرب الضريبي في الغرامات والتي لا بد من ان تقترن بعقوبات سالبة للحرية كالحبس أو السجن
7. المشرع في المملكة العربية السعودية لم يعاقب على التحريض لارتكاب جريمة التهرب الضريبي .

ثانياً: التوصيات

1. زيادة الوعي لدى المكلف الضريبي حول أهمية الضرائب ودورها في حماية السياسة المالية للدولة، وتوزيع الأحمال على المواطنين كلاً وفق قدرته.
2. التوجه لتحصيل الضرائب من المنبع وإيجاد آليات رقابية مستمرة لمتابعته.
3. إيجاد بيان أكثر وضوحاً لحجية وسائل الإثبات المتبعة من قبل الإدارة الضريبية.

4. إيراد عقوبات الحبس مع الغرامة في العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي، او في حال التخلف عن إيفائها.
5. المعاقبة على التحريض لارتكاب جريمة التهرب الضريبي .

المراجع:

- ابن حزم، تحقيق: عبد الغفار سليمان البنداري، المحلى بالآثار، دار الفكر، بيروت، ط (3)، سنة 2016م.
أحمد بن فارس القرويني، تحقيق: عبد السلام هارون، مقاييس اللغة، دار الفكر، الأردن، ط (1)، سنة 1979م.
د . محمد حميد المزمومي ، الوسيط في شرح الإجراءات الجزائية السعودية (دراسة مقارنة) ، جامعة الملك عبد العزيز ، جدة ، سنة 1440 هـ .
د . محمد حميد المزمومي ، النظام الجزائي نظرية الجريمة - نظرية الجزاء - دراسة مقارنة القسم العام ، جامعة الملك عبد العزيز ، جدة ، ط (2) ، سنة 1440 هـ .
فيصل العساف ، الاثبات في النظام السعودي ، الشقري ، جدة ، سنة 2017 م.
مدني عبدالرحمن تاج الدين ، أصول التحقيق الجنائي (دراسة مقارنة) ، مكتبة الرشد ، الرياض ، ط (2) سنة 2019م.
زكي محمد شناق ، النظام الجنائي السعودي القسم العام (نظرية الجريمة و العقوبة) ، مكتبة الشقري ، جدة ، سنة 2016م .
سعد بن حمدان اللحياني، الموازنة العامة في الاقتصاد الإسلامي (بحث منشور)، البنك الإسلامي للتنمية - المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، جدة، ط (1)، سنة 1997م.
سليمان مرقس، أصول الإثبات وإجراءاته في المواد المدنية في القانون المصري مقارناً بتقنيات سائر البلاد العربية، عالم الكتب، الاردن، ط (1)، سنة 1981م.
سيد عبد المولي، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، ط (2)، سنة 1977م.
شعبان عطية، وآخرون، المعجم الوسيط، القاهرة، مكتبة الشروق الدولية، ط (4)، سنة 2004م.
عارف صالح مخلف، الإدارة البيئية، دار اليازوري، الاردن، ط (1)، سنة 2009م.
عبد القادر صابر جرادة، الجريمة، مكتبة آفاق، غزة، ط (2)، سنة 2010م.
عبد القادر صابر جرادة، القضاء الجنائي الدولي، آفاق، غزة، ط (2)، سنة 2010م.
عبد القادر صابر جرادة، دستور الاستدلال والتحقيق الجنائي، فلسطين، مكتبة آفاق، ط 1، لسنة 2012م.
عبد القادر صابر جرادة، مبادئ قانون العقوبات الفلسطيني، آفاق، غزة، ط (2)، سنة 2010م.
عبد الله الصعيدي، مبادئ علم المالية العامة، مطابع البيان التجارية، دبي، ط (1)، سنة 2000م.
عبد الله بن منصور العقيلي، نوازل الزكاة، دار الميمان - بنك البلاد، الرياض، ط (1)، سنة 2008م.
عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، عمان، ط (1)، سنة 2011م.
عبود السراج، قانون العقوبات القسم العام الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، ط (1)، سنة 2018م.
غازي عنابة، المالية العامة والنظام المالي الإسلامي، دار الجليل، بيروت، ط (1)، سنة 1990م.
فؤاد إفرام البستاني، منجد الطالب، دار المشرق، لبنان، ط (38)، سنة 1986م.
مجد الدين الفيروز آبادي، تحقيق محمد نعيم العرقسوسي، القاموس المحيط، القاهرة، دار الحديث، ط (8)، سنة 2008م.
محمد خير العكام، مالية عامة 1، الجامعة الافتراضية السورية، دمشق، (د. ط)، سنة 2018م.

- محمد سامر عاشور، مدخل إلى علم القانون، الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، ط (1)، سنة 2018، ص 7-10.
- محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، (د.ط)، سنة 1962م.
- منصور الحفناوي، كتاب الشبهات وأثرها في العقوبة الجنائية في الفقه الإسلامي مقارنا بالقانون، مطبعة الأمانة، مصر، ط (1)، سنة 1986م.
- ميثم صاحب عجام، وعلي محمد سعود تخطيط المال العام، دار الكندي، اربد، ط (1)، سنة 2004م.
- هاني عبد الرحمن غانم ومحمد سمير حمدونة، الوسيط في النظام الضريبي لدولة فلسطين، مكتبة نسيان، غزة، ط (1)، سنة 2018م.
- يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، ط (1)، سنة 1984م.
- أحمد زهير شامية - خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران، عمان، ط (1)، سنة 1997م.
- إسماعيل بن عباد بن العباس، تحقيق: محمد ياسين، المحيط في اللغة، عالم الكتب، الأردن، ط (1)، سنة 1994م.
- أمل مصطفى شربا، قانون البنات، جامعة الشام، سوريا، (د. ط) سنة 2020م.
- برهان خليل زريق، نظام الإثبات في القانون الإداري، مطبعة الداودي، دمشق، ط (1)، سنة 2009م.
- أماني أبو شنب، عبء الإثبات في المواد المدنية والتجارية: دراسة تحليلية (رسالة ماجستير)، جامعة الأزهر، فلسطين، سنة 2019م.
- زوزو هدى، عبء الإثبات الجنائي (رسالة ماجستير)، جامعة محمد خضير، الجزائر، 2006م.
- شذى مصطفى نور، المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي حسب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل/ شمال الضفة الغربية (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح، فلسطين، 2021م.
- طارق حمدي أبو سنيته، العوامل المؤثرة في "التهرب والتجنب الضريبي" وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، سنة 2008م.
- عبير عابد، الإثبات القانوني أمام القضاء الإداري (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح، فلسطين، سنة 2017م.
- محمد بلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته (رسالة ماجستير)، جامعة الشهيد حمة لخضر، الجزائر، سنة 2017م.
- محمد عبد الوهاب قاسمي، إثبات الجريمة الجمركية (رسالة ماجستير)، جامعة الشهيد حمة لخضر، الجزائر، سنة 2017م.
- محمد يوسف شاهين، أقر قرار بقانون رقم 8 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهات نظر معدي الإقرار الضريبي (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح، فلسطين، سنة 2017م.
- نوى كنزة، وغضبان يمينه، العوامل المؤثرة في الدعاوي الإدارية (رسالة ماجستير)، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، سنة 2020م.
- أحمد بن هلال الشيخ، التهرب الضريبي: دراسة فقهية مقارنة (بحث منشور)، مجلة الدراسات الإسلامية والعربية، كفر الشيخ، ع (4)، الإصدار (1)، لسنة 2020م، ص 479-544.
- سالم شوابكة، وعبد الرؤوف الكساسية (بحث منشور)، وسائل الإثبات أمام القضاء الإداري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، م (22)، ع (2)، سنة 2006م، ص 297 - 340.
- عارف منور السعايدة، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردنية وفقاً لقانون رقم (57) لسنة 1985م وتعديلاته (بحث منشور)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، فلسطين، م20، ع2، ص 661 - 678.
- النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية، والصادر بتاريخ: 1412/08/27 الموافق: 1992/03/01 م، وفق: الأمر الملكي رقم 90/أ بتاريخ 27 / 8 / 1412هـ.

- اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ، والتعديلات اللاحقة عليها بالقرارات الوزارية وآخرها بالقرار رقم (2568) وتاريخ 1440/8/12هـ.
- اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (3839) وتاريخ 14/12/1438هـ.
- اللائحة التنفيذية لنظام الإجراءات الجزائية الصادر بتاريخ 1436/3/21هـ الموافق: 2015/01/12م وفق قرار مجلس الوزراء رقم (142) بتاريخ 1436/3/21هـ.
- نظام الإثبات السعودي الجديد الصادر بتاريخ 26/05/1443 هـ الموافق: 2021/12/30 م وفق المرسوم ملكي رقم (م/43) بتاريخ 26/5/1443هـ وقرار مجلس الوزراء رقم (283) وتاريخ 24/5/1443هـ.
- نظام الإجراءات الجزائية السعودي الصادر بتاريخ 1435/1/22هـ الموافق: 2013/11/25م وفق المرسوم الملكي رقم (م/2) بتاريخ 1435 /1/22هـ.
- نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي الصادر بتاريخ 1438/11/2هـ الموافق: 2017/07/25م وفق المرسوم ملكي رقم م/113 بتاريخ 1438/11/2هـ.
- نظام ضريبة الدخل الصادر بتاريخ 1425/1/15هـ الموافق: 2003/3\6م وفق المرسوم الملكي رقم م/1 بتاريخ 1424/1/15هـ وقرار مجلس الوزراء رقم 278 بتاريخ 1424/11/20هـ .
- نظام المرافعات الشرعية السعودي، رقم: م/1، لسنة 1435هـ، والصادر بتاريخ: 22/01/1435هـ الموافق: 2013/11/25م، وفق: المرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1435 / 1 / 22 هـ.
- قانون الإثبات المصري في المواد المدنية والتجارية رقم (35) لسنة 1968م.
- قانون البيئات الفلسطينية رقم (4) لسنة 2001م.
- قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل والصادر عن رئيس دولة فلسطين.
- الدستور المصري المعدل لسنة 2019م
- الموقع الرسمي لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، متوافر على الموقع الإلكتروني:
<https://zatca.gov.sa>
- محكمة المدينة المنورة التجارية في القضية رقم: 755 لعام 1442هـ، وحكم الاستئناف رقم: 303 لعام 1442هـ.
- محكمة جدة التجارية في القضية رقم 34 لعام 1442هـ.

“Ways of Proving Tax Evasion The Kingdom OF Saudi Arabia”

Abstract:

This study dealt with the topic of ". The study problem appears in studying the extent of legislative treatment effectiveness through means of evidence used in judiciary to prove the crime of tax evasion, and what this requires to explain elements of this crime, and the means used by tax committees in prosecuting evaders from Paying the due tax value. The ortance of this study emerges from considering the role of taxes in implementing the state’s financial policies and economic development plans, rather than the lack of legal studies that dealt with the issue of evidence in tax evasion cases.

Accordingly, this study sought to answer a set of questions through four main sections, the first of which explains the burden of proof nature in tax evasion crimes. In the second section, we discuss the burden of proving the criminal responsibility of the tax evader, and a third section discusses the means of tax proof used by tax committees, while the fourth and final section explains the penalty associated with this crime, the resulting penalties for its perpetrators, and the aggravating circumstances. At the end of the study, the researcher concluded a number of results and recommendations, the most important of which were:

First: The most important results: The legislator allowed the tax committees to use all methods of proof in proving and attributing tax evasion to its perpetrators.

Second: The most important recommendations: The penalty of a fine is not appropriate for tax evasion crimes alone, as it must be combined with alternative penalties such as imprisonment.