

Violation of the provisions of the deduction tax in the Saudi Law

مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي في النظام السعودي - دراسة تأصيلية مقارنة

Dr. Mohammad Rizqullah Mohammad Alsolami

د. محمد بن رزق الله محمد السلمي

Associate Professor of Law at Umm Al-Qura University,
Saudi Arabia

أستاذ القانون المشارك في كلية الدراسات القضائية والأنظمة بجامعة أم القرى،
المملكة العربية السعودية

Received:28/12/2022 Revised:19/02/2023 Accepted: 1/3/2023

تاريخ التقديم: 28/12/2022 تاريخ ارسال التعديلات: 19/02/2023 تاريخ القبول: 1/3/2023

الملخص: يهدف البحث إلى توضيح أحكام مخالفة المكلفين لالتزاماتهم في ضريبة الاستقطاع النهائي، من حيث بيان ماهية المخالفة، وصور السلوك المكون للمخالفة، والعقوبات النظامية المترتبة على ارتكابها، والجهات المختصة بتوقيع العقوبة، وطرق الاعتراض عليها، وذلك من خلال استقراء نصوص النظام السعودي وتحليلها، مع مقارنتها بأحكام الفقه الإسلامي وقواعد السياسة الشرعية، وتبرز أهمية الموضوع من خلال الوقوف على مزايا ضريبة الاستقطاع النهائي، ولاسيما الاقتصادية والمالية منها، ومن ذلك: أنها أداة لتحفيز المستثمرين على إعادة تدوير دخلهم المتحقق في المملكة العربية السعودية في الأنشطة المحلية وعدم إخراج دخلهم إلى بلدان أخرى، إضافة إلى تعزيز ملاءة خزانة الدولة التي يُصرف منها على المصالح العامة للمجتمع، وقد اعتمد البحث على منهج التأصيل والتحليل والمقارنة، وتوصل إلى نتائج عدة، منها: مشروعية فرض ضريبة الاستقطاع النهائي ومعاقبة المخالفين لأحكامها بالغرامة المالية فقهاً ونظاماً، وكان من أبرز توصيات البحث: استحداث نظام إجرائي خاص باسم (نظام الإجراءات الضريبية) يُعنى بتنظيم الإجراءات الموحدة بين الضرائب، وإضافة عقوبة الحبس إذا اقترن ارتكاب المخالفة باحتيال أو تزوير.

الكلمات المفتاحية: ضرائب، الاستقطاع، ضريبة الدخل، تهرب، ضريبي.

Abstract:

The research aims to elucidate the provisions concerning taxpayers' violations of their obligations in deduction tax. This involves specifying the nature of the violation, the types of behavior constituting the violation, the statutory penalties arising from its commission, and the competent authorities responsible for imposing such penalties. The study achieves this by extrapolating and analyzing the texts of Saudi law, while also comparing them with the principles of Islamic jurisprudence and Sharia policy. The significance of this topic is underscored by identifying the advantages of deduction tax, especially its economic and financial benefits. These include serving as a tool to incentivize investors to reinvest their earnings within the Kingdom of Saudi Arabia, rather than in other countries. Additionally, deduction tax contributes to fortifying the financial stability of the public treasury, which is allocated for public interests. The research employs a methodological approach that includes root analysis and comparison, leading to several notable conclusions. One key finding is the legal foundation for imposing deduction tax and penalizing violators with financial fines, in accordance with both Islamic jurisprudence and Saudi law. Among the most prominent recommendations of this study is the development of a dedicated procedural law, referred to as the 'Tax Procedures Law,' which would streamline tax regulations and introduce the possibility of imprisonment in cases where violations are accompanied by fraud or forgery.

Keywords: Taxes, Deduction, Income Tax, Evasion, Tax.

المقدمة:

الحزنة العامة، والاقتصاد الوطني، فملاءة الخزنة العامة من المال أمر مهم لقيام الدولة بإدارة البلاد وشؤون رعاياها -داخليًا وخارجيًا- بشكل جيد يليق بالتطلعات، ومن غير ملاءة الخزنة العامة تصبح الدولة ضعيفةً خدميًا وعسكريًا وسياسيًا واقتصاديًا، كما أن أهمية الموضوع تتضح أكثر عندما نجد أن لضريبة الاستقطاع النهائي صلة وثيقة بدعم الاقتصاد الوطني من خلال إسهامها في الحد من هجرة الأموال إلى خارج الدولة بعد أن تحققت بداخلها بفضل من الله، ثم اقتصاد البلاد، وتزداد أهمية الموضوع كلما كان لمخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي والتهرب من سدادها؛ طبيعة جرمية عامة، تتجاوز نطاق الأفراد وتلقي بظلالها على كيان الدولة بكامل عناصره؛ لذلك تعتبر هذه المخالفة من المخالفات أو الجرائم الاقتصادية؛ لأنها ذات أثر سلبي عام، وليست كالجرائم التقليدية؛ مثل: السرقة ونحوها، فهذه جرائم فردية لا يتعدى ضررها مال الفرد المجني عليه.

ثانيًا: أهداف البحث:

1. بيان ماهية مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي في النظام السعودي.
2. إبراز أهداف ضريبة الاستقطاع النهائي من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية.
3. إبراز الالتزامات النظامية المقررة على الخاضعين لأحكام ضريبة الاستقطاع النهائي.
4. توضيح أركان مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي: الركن الشرعي، والركن المادي، والركن المعنوي.
5. معرفة العقوبات النظامية المقررة على مخالفي أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي.
6. تناول الأحكام المتعلقة بالجهات المختصة بتوقيع العقوبة والاعتراض عليها.
7. الكشف عن موقف الفقه الإسلامي تجاه نصوص النظام السعودي المتعلقة بمخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي، ودور السياسة الشرعية في ذلك.

ثالثًا: مشكلة البحث

لا يخفى أن الإنسان مجبول على حب المال والاستكثار منه، ورغبته في الهروب من التكاليف التي تنتقص من ماله، وتعد الضرائب ومنها: ضريبة الاستقطاع النهائي عبئًا ماليًا على الخاضعين لأحكامها، وحقيقة الأمر أن الضريبة وإن كانت عبئًا ماليًا مباشرًا على الفرد إلا أنها تعود عليه بالمصلحة بشكل غير مباشر، وبطريقة قد لا يشعر بها أحيانًا، الأمر الذي يدعو إلى ضرورة توضيح مشروعية هذه الضريبة، وتغيير الأفكار غير الصحيحة بشأنها التي ترمي إلى عدم عدالة الضريبة وانتهاكها لأسس الملكية الفردية، وكذلك إبراز دورها الفاعل في تحقيق المصالح العامة للمجتمع، إضافةً إلى بيان الأحكام الجزائية المتعلقة بمخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي،

تعد الضرائب لاعبًا مهمًا في استقرار الدول، ولها تأثير مباشر على الحياة ماليًا واقتصاديًا واجتماعيًا وسياسيًا، وهي في العرف الدولي من أهم الإيرادات العامة، ووسيلة فاعلة في تمويل إنفاق الدول وإشباع الحاجات العامة من تعليم وصحة وأمن وطرق ونحو ذلك، ومن هذه الضرائب: ضريبة الاستقطاع النهائي، وهي من الضرائب المباشرة التي تُفرض على دخل غير المقيم في المملكة العربية السعودية المتحقق من نشاط يُمارس داخل المملكة، وقد سُنّت أحكام هذه الضريبة لتحقيق مصالح عامة متعددة اعتبرتها الشريعة الإسلامية، وأولتها اهتمامًا خاصًا.

وفرض ضريبة الاستقطاع النهائي من شأنه تعزيز موارد الدولة لمساعدتها على تحقيق تطلعات أفراد المجتمع، والقيام بأعبائها بكفاءة واقتدار، ومع تطور مفهوم الدولة ووظائفها أصبحت الضريبة أداةً تستخدمها الدولة في التدخل والتوجيه والرقابة، ولتحقيق أهداف ليست مالية فحسب، بل أيضًا لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية مختلفة، كما أن الإخلال بأحكام ضريبة الاستقطاع النهائي والتهرب من سدادها يضر بالدولة ماليًا واقتصاديًا واجتماعيًا؛ لأن التهرب منها يقلل من مقدرتها على تغطية النفقات العامة، ويسهم في حرمان اقتصاد الدولة من إعادة تدوير بعض الأموال في أنشطة محلية على اعتبار أن هذه الضريبة موجهة لمداخيل يرغب مُلاكها في إخراجها من المملكة بعد أن تحققت بداخلها. ولما كانت ضريبة الاستقطاع النهائي تُمثل عبئًا ماليًا على الخاضعين لأحكامها؛ ما يجعلهم أحيانًا يُبدون على أفعال غير مقبولة نظرًا وفقها، يقصدون منها التخلص من أعبائها إما كليًا أو جزئيًا، لقلّة إدراكهم أحيانًا لأهمية الضريبة للخزنة العامة والاقتصاد الوطني وجودة الحياة، أو اعتقادًا منهم بعدم مشروعيتها، ولما كانت هذه الأفعال تنطوي على أحكام جزائية وعقوبات تعزيرية دقيقة، تستلزم التوضيح، كان من المناسب أن أتناول ما يتعلق بهذا الموضوع من أحكام قانونية، مع بيان موقف الفقه الإسلامي من هذه الأحكام، ودور السياسة الشرعية فيها.

وانطلاقًا من أهمية هذه الضريبة؛ أصدرت المملكة العربية السعودية - حفظها الله - عدة أنظمة ضريبية من أبرزها نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/1 وتاريخ 1425/1/15هـ والمعدل بـعدة مراسيم ملكية، وكذلك اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم 1535 وتاريخ 1425/6/11هـ والتعديلات اللاحقة عليها، وأنظمة إجرائية أخرى ذات علاقة.

أولًا: موضوع البحث وأهميته

سيكون الكلام في هذا البحث بإذن الله عن: (مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي في النظام السعودي: دراسة تأصيلية مقارنة)، ويستمد موضوع البحث أهميته؛ من أهمية محل الحماية النظامية الذي من أجله فُرضت: (ضريبة الاستقطاع النهائي)، ومحل الحماية في هذا الموضوع هو

بضريبة الاستقطاع، وتطبيقات قضائية، ثم اختتم الباحث دراسته بالنتائج والتوصيات، وجاءت هذه الدراسة في مئة وتسع وخمسين ورقة. وبالنظر في هذه الدراسة وما جاء سابقاً في حدود بحثي تبين لي أنها تختلف عنه من عدة جوانب كالآتي:

1- أن الدراسة السابقة انطلقت في موضوعها من ناحية ضريبية، في حين بحثي ينطلق من ناحية جزائية فهو يتركز حول ما يتعلق بمخالفة أحكام الضريبة فقط، وليس عموم أحكام الضريبة؛ ولذلك لم تتطرق الدراسة السابقة إلى ما تطرق إليه بحثي من أركان المسؤولية الجزائية: الشرعي، والمادي، والمعنوي، ولم تتطرق إلى الجهة المختصة بمعاينة المخالفين وجهة الاعتراض على قرار العقوبة وفق التنظيم الأخير الذي أحدث تغييراً جوهرياً في جهتي توقيع العقوبة والاعتراض عليها، بالإضافة إلى عدم تطرقها إلى أهداف الضريبة؛ ولهذا لا يوجد تشابه بين الدراسة السابقة وبحثي من حيث: أهداف البحث، ومشكلته، وحدوده، ونتائجه، وتوصياته.

2- أن الدراسة السابقة تناولت عموم ضريبة الاستقطاع، سواء أكان الدخل الخاضع للضريبة نائياً، أم أنه متحقق من منشأة دائمة أو من أرباح رأسمالية، وهو موضوع كبير لم تستوفه الدراسة السابقة، في حين بحثي تناول ما يتصل بضريبة الاستقطاع (النهائي) فقط غير المتحقق من منشأة دائمة أو من أرباح رأسمالية.

3- أن الدراسة السابقة تناولت موضوعها في نطاق نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية قبل التعديلات اللاحقة عليهما بالمراسم الملكية رقم م/113 وتاريخ 1438/11/2 هـ ورقم م/131 وتاريخ 1439/7/11 هـ والقرار الوزاري رقم 2568 وتاريخ 1440/8/12 هـ، في حين بحثي تناول الموضوع وفق أحدث التنظيمات، الموضوعية منها والإجرائية.

الدراسة الثانية: بعنوان (مكافحة التهرب الضريبي في النظام السعودي: دراسة مقارنة)، وهي دراسة مقدمة من إبراهيم بن سيد الجابر إلى قسم الأنظمة بكلية الأنظمة والدراسات القضائية بالجامعة الإسلامية بالمدينة، استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في (الأنظمة) عام 1442 هـ.

وجاءت الدراسة: في تمهيد وثلاثة أبواب وخاتمة، أما التمهيد فجاء فيه مفهوم الضريبة في الفقه والنظام، ونشأة الضريبة وتطورها وأهميتها، وأساس الضريبة في الفقه والنظام، وخصائص الضريبة في الفقه والنظام، ومفهوم التهرب الضريبي في الفقه والنظام، ومفهوم مكافحة التهرب الضريبي وأهميته، أما الباب الأول فتناولت الدراسة: تكييف الضريبة في الفقه والنظام، وشروط الضريبة في الفقه والنظام، وأنواع الضرائب في الفقه والنظام، وفي الباب الثاني جاء: حكم التهرب الضريبي في الفقه والنظام، وأشكال التهرب الضريبي وطرقه، وأسباب التهرب الضريبي وآثاره في الفقه والنظام، وتناولت الدراسة في الباب الثالث: طرق مكافحة التهرب الضريبي

ومدى كفايتها في تحييد خطورة هذه المخالفة على الموازنة العامة والاقتصاد الوطني.

رابعاً: حدود البحث:

- **الحد الموضوعي:** سأتناول في هذا البحث ما يتعلق بموضوع: (مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي) وفق الفقرة د من المادة 2 والمادة 68 من نظام ضريبة الدخل، وعليه لا يدخل في النطاق الموضوعي للبحث الأحكام غير الجزائية المتعلقة بضريبة الاستقطاع النهائي، ولا يدخل في نطاقه الموضوعي أيضاً ما يتعلق بمخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع التي تفرض على دخل غير المقيم في المملكة المتحقق في المملكة من منشأة دائمة أو أرباح رأسمالية، وكذلك لا يدخل في نطاقه الموضوعي كل ما يتعلق بمخالفات أحكام الضرائب الأخرى؛ مثل: ضريبة القيمة المضافة وضريبة التصرفات العقارية والضريبة الجمركية وغيرها.

- **الحد الزمني:** سأتناول الموضوع وفق الأنظمة السعودية، النافذة في وقتنا الحالي، وهي: نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/1 وتاريخ 1425/1/15 هـ والمعدل بعدة مراسيم ملكية، واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم 1535 وتاريخ 1425/6/11 هـ والتعديلات اللاحقة عليها.

- **الحد المكاني:** سأتكلم عن الموضوع وفق ما هو مطبق في إقليم المملكة العربية السعودية من نصوص نظامية ولائحية مع بيان موقف الفقه الإسلامي من هذه النصوص.

خامساً: الدراسات السابقة

بعد البحث والاطلاع على المكتبات الجامعية والعامة والإلكترونية لم أجد بحثاً تناول: مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي، بدراسة علمية مستقلة في النظام السعودي والفقه الإسلامي، من ناحية جزائية، وما وجدته من بحوث ودراسات إنما تقترب من فكرة البحث، ولكنها ليست فيه، ولم تحقق أهدافه، ولم تعالج مشكلته، وغير داخله في حدوده، ومن هذه البحوث أو الدراسات ما يلي:

الدراسة الأولى: بعنوان (ضريبة الاستقطاع في نظام ضريبة الدخل: دراسة تأصيلية مقارنة)، وهي دراسة مقدمة من جازع بن نبيان الودعاني إلى قسم السياسة الشرعية بالمعهد العالي للقضاء التابع لجامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية بالرياض، استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في السياسة الشرعية (شعبة الأنظمة) عام 2012م.

وجاءت الدراسة: في تمهيد وفصلين وخاتمة، أما التمهيد فجاء فيه: مفهوم الضريبة، وأهم أنواع الضرائب، وضريبة الدخل، والتعريف بضريبة الاستقطاع ونشأتها، وفي الفصل الأول: تناولت الدراسة التكييف القانوني لضريبة الاستقطاع، ووعاء ضريبة الاستقطاع، وسعرها في النظام، وموقف الفقه الإسلامي من ضريبة الاستقطاع، أما الفصل الثاني: فقد تناولت فيه الدراسة التزامات المكلف بضريبة الاستقطاع، والغرامات على المكلف

المبحث الثالث: عقوبة مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي. وفيه ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: نوع عقوبة مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي.

الفرع الأول: نوع عقوبة مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي في النظام السعودي.

الفرع الثاني: موقف الفقه الإسلامي من العقوبة النظامية.

المطلب الثاني: الجهة المختصة بتوقيع عقوبة مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي.

المطلب الثالث: الجهة المختصة بالفصل في دعوى التظلم من قرار العقوبة.

ثم كانت الخاتمة التي فيها أهم النتائج وأبرز التوصيات.

سابعاً: منهج كتابة البحث

سأعتمد في البحث على منهج الاستقراء لمصادر الموضوع، وكذلك المنهج التأصيلي المقارن، من خلال دراسة نصوص النظام السعودي المتعلقة بضريبة الاستقطاع النهائي، وتحليلها، ومن ثم استخلاص الأحكام ذات الصلة، مع بيان موقف الفقه الإسلامي من النصوص النظامية، ودور السياسة الشرعية في ذلك.

المبحث الأول: ماهية مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي

حتى تتضح معالم الموضوع وتتجلى حقيقته؛ سأتكلم في أول المباحث عن الماهية من حيث: تعريف العنوان، وأهداف ضريبة الاستقطاع النهائي، وفق الآتي.

المطلب الأول: التعريف بالعنوان

سأتناول في هذا المطلب تعريف العنوان باعتباره مفرداً في فرع أول، ثم أبين معناه العام باعتباره مركباً في فرع ثانٍ.

الفرع الأول: التعريف بالعنوان باعتباره مفرداً:

1- معنى مخالفة

المخالفة في اللغة على وزن مُفاعلة، يقال: خَالَفَ يُخَالِفُ خِلَافًا ومخالفةً، وخَالَفَهُ إِلَى الشَّيْءِ: أي عَصَاهُ إِلَيْهِ بَعْدَمَا نَهَاهُ عَنْهُ، وهي تأتي بمعنى المضادة وعدم الوفاق والعصيان(1)، وقيل: في (المخالفة) اصطلاحاً أنها: "تصرف" لم يراع فيه الشخصُ المخالفُ القوانينَ النافذة، والمرعيةَ الإجراء، بحيث يُعدُّ تصرفُهُ خَارِجًا عَلَى القانونِ"(2).

2- معنى أحكام

في الفقه والنظام من تدابير وقائية وعلاجية، وتحريم التهرب الضريبي في نظام ضريبة الدخل ونظام ضريبة القيمة المضافة ونظام الضريبة الانتقائية، وعقوبات التهرب الضريبي في نظام ضريبة الدخل ونظام ضريبة القيمة المضافة ونظام الضريبة الانتقائية، والقواعد الإجرائية في مكافحة التهرب الضريبي، ثم اختتم الباحثُ دراسته بالنتائج والتوصيات، وجاءت هذه الدراسة في أربع مئةٍ وواحدٍ وستين ورقةً.

وبالنظر في هذه الدراسة وما جاء سابقاً في حدود بحثي تبين لي أنها تختلف عنه من حيث إنهما: تناولت التهرب بشكل عام في بعض الأنظمة الضريبية، لكنها لم تتطرق إلى ما يتعلق بـ (ضريبة الاستقطاع النهائي) مطلقاً.

سادساً: تقسيمات البحث

المقدمة: وفيها موضوع البحث وأهميته، وأهدافه، ومشكلته، وحدوده، والدراسات السابقة، ومنهج كتابته، ثم احتوت هذه المقدمة تقسيمات البحث، وهي ثلاثة مباحث جاءت على النحو الآتي:

المبحث الأول: ماهية مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي. وفيه مطلبان:

المطلب الأول: التعريف بالعنوان.

المطلب الثاني: أهداف ضريبة الاستقطاع النهائي.

المبحث الثاني: أركان مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي. وفيه ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: الركن الشرعي في مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي. الفرع الأول: الركن الشرعي في مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي في النظام السعودي.

الفرع الثاني: موقف الفقه الإسلامي من (الركن الشرعي في النظام السعودي).

المطلب الثاني: الركن المادي في مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي.

الفرع الأول: السلوك الإجرامي.

الفرع الثاني: النتيجة الإجرامية.

الفرع الثالث: الرابطة السببية.

المطلب الثالث: الركن المعنوي في مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي.

الفرع الأول: القصد الجنائي العام.

1- عنصر العلم.

2- عنصر الإرادة.

الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص.

(2) - معجم المصطلحات الفقهية والقانونية، الدكتور جرجس، ص 279.

(1) - ينظر: لسان العرب، لابن منظور، مادة خَلَفَ، (90/9).

5- معنى النهائي

من النهاية والنهاء: أي غاية كل شيءٍ وآخِرُهُ، وانتهى الشيء وتناهى ونهى: بلغ نهايته، وأنهى الشيء: أبلغه (14)، ونهاية الشيء أفضاه وآخِرُهُ، ونهايات الدار حدودها، وهي أفاضها وأواخرها، وانتهى الأمر: بلغ النهاية وهي أقصى ما يمكن أن يبلغه، وانتهت الأمر إلى الحاكم: أي أعلمته به (15).

الفرع الثاني: التعريف بالعنوان باعتباره علماً مركباً

بعد تعريف مفردات العنوان باعتباره مفرداً، والتأمل في معنى كل مفردة، ومقارنة ذلك بما سيأتي في البحث من أحكام قانونية وفقهية، يمكننا أن نقول في تعريف العنوان: (مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي) باعتباره علماً مركباً بأنه: كل فعل أو امتناع يترتب عليه إخلال المكلف بالتزاماته في الضريبة المفروضة على دخل غير المقيم في المملكة العربية السعودية، المتحقق في المملكة، من غير منشأة دائمة أو أرباح رأسمالية، مما سيأتي بيانه.

المطلب الثاني: أهداف ضريبة الاستقطاع النهائي

تمثل الضرائب أحد أهم مصادر الإيرادات العامة في الأنظمة المالية الحديثة، وتعتبر أداة فاعلة في تحقيق مجموعة من الأهداف، وفي هذا المطلب سأركز على أهم أهداف (ضريبة الاستقطاع النهائي) تحديداً، وهي: الهدف الاقتصادي، والهدف المالي.

الفرع الأول: الهدف الاقتصادي

إذا نظرنا في النصوص القانونية المتعلقة بضريبة الاستقطاع النهائي نجد أنها تستهدف بأحكامها المستثمرين غير المقيمين في السعودية، ممن يملكون مداخيل مالية تحققت في السعودية، ويرغبون في إخراجها من الدولة، فيأتي دور ضريبة الاستقطاع النهائي من ناحية اقتصادية في دفع المستثمرين غير المقيمين نحو عدم تحويل مداخيلهم أو أرباحهم إلى خارج السعودية،

الحاء والكاف والميم أصلٌ واحدٌ وهو المنع، والحكم بمعنى المنع من الظلم، ويقال: حكمتُ السفينة وأحكمتُها إذا أخذت على يديه (3)، ويأتي الحكم أيضاً بمعنى القضاء، وجمعه أحكامٌ، يقال: حكمت عليه بالأمر يحكم حكماً وحكومتاً (4)، وعرفَ (الحكم) اصطلاحاً بأنه: "نصٌ يتضمنه تشريعٌ نافذ" (5)، كما عرفَ أيضاً بأنه: "أمرٌ قانونيٌ مسطورٌ" (6)، فكل نص نظامي نافذٍ يسمى حكماً إذا تضمن أمراً أو نهياً وصدر بالطريقة الصحيحة.

3- معنى ضريبة

الضريبة لغةً من: ضرب، يقال: ضربته يضربه ضرباً أي: جلده، وضرب في الأرض، أي: مشى فيها طلباً للرزق، وضارب في المال من المضاربة بمعنى القراض (7)، وضرب الدرهم يضربه ضرباً أي: طبعه، والضريبة واحدة الضرائب، وضرب على العبد الإتاوة؛ أوجبها عليه لسيده، وتأتي بمعنى التوظيف على المال (8)، وقيل في تعريفها اصطلاحاً: "الضريبة: الخراج المضروب" (9)، وقيل أيضاً إنها: "اقتطاع مالي تقوم به الدولة أو إحدى الأشخاص العامة، جبراً، من الأفراد، بصفة نهائية، وبدون مقابل، بقصد تحقيق النفع العام" (10).

4- معنى الاستقطاع

الاستقطاع لغةً من قطع، والقاف والطاء والعين أصلٌ صحيحٌ واحدٌ، يدلُّ على صرم وإبانة شيءٍ من شيءٍ، يُقال: قطعْتُ الشيءَ أَقَطَعُهُ قَطْعاً (11)، وقَطَعْتُ لَهُ قِطْعَةً مِنَ الْمَالِ؛ فَرَزْتُهَا، وَاقْتَطَعْتُ مِنْ مَالِهِ قِطْعَةً؛ أَخَذْتُهَا، وَقَطَعُ السَّيِّدُ عَلَى عَبْدِهِ قِطْعَةً وَهِيَ الْوُظَيْفَةُ وَالضَّرِيْبَةُ (12)، واستخدمت كلمة (الاستقطاع) مضافاً إليها (النهائي) في التسمية والدلالة على إحدى الضرائب المفروضة في المملكة العربية السعودية، وهي (ضريبة الاستقطاع النهائي) (13).

(11) - معجم مقاييس اللغة، أحمد بن فارس الرازي، مادة قَطَع، (101/5).

(12) - المصباح المنير في غريب الشرح الكبير، أحمد محمد الفيومي، مادة: قَطَع، (508/2).

(13) - ينظر: الفقرة ب، المادة 57، نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/1 وتاريخ 1425/1/15هـ؛ ينظر: الفقرة 1، المادة 55، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم 1535 وتاريخ 1425/6/11هـ.

(14) - المحكم والمحيط الأعظم، أبو الحسن علي بن إسماعيل المرسي، مادة: ن ه ر، (384/4)، بتصرف.

(15) - المصباح المنير في غريب الشرح الكبير، أحمد محمد الفيومي، مادة: ن ه ر، (629/2)، بتصرف.

(3) - ينظر: معجم مقاييس اللغة، أحمد بن فارس الرازي، مادة حَكَم، (91/2)، بتصرف.

(4) - المحكم والمحيط الأعظم، أبو الحسن علي بن إسماعيل المرسي، (49/3)، بتصرف.

(5) - معجم مصطلحات الشريعة والقانون، عبدالواحد كرم، ص172.

(6) - المعجم القانوني رباعي اللغة، عبد الفتاح مراد، ص172.

(7) - ينظر: مختار الصحاح، زين الدين أبو عبدالله الرازي، مادة ضَرَبَ، ص183.

(8) - ينظر: لسان العرب، لابن منظور، مادة ضَرَبَ، (55/1)؛ ينظر: النهاية في غريب الحديث والأثر، مجد الدين ابن الأثير، مادة ضَرَبَ، (79/3).

(9) - التوقيف على مهمات التعاريف، زين الدين محمد القاهري، ص222.

(10) - نظام الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية، محمد إبراهيم الدسوقي، ص146.

إذا تقرر سابقاً أن (المخالفة) تعني عدم امتثال المكلف لما هو واجب عليه، فإنها بذلك تعدُّ سلوكاً محظوراً يرتب المسؤولية، وأقصد بالمسؤولية هنا المسؤولية الجزائية؛ لأن النصوص المنظمة لأحكام ضريبة الاستقطاع النهائي قررت عدداً من الإجراءات الجزائية والعقوبات التي تُوقع بحق من يخالف أحكام الضريبة، والمسؤولية الجزائية تقوم بحق المخالف ومن ثمَّ تصح مساءلته وعقابه؛ إذا اكتمل في سلوكه أركاناً ثلاثة: الركن الشرعي، والركن المادي، والركن المعنوي، وهذا ما سأتكلم عنه وفق الآتي.

المطلب الأول: الركن الشرعي في مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي

لا يعد السلوك؛ مخالفة أو جريمة معاقباً عليها إلا إذا توافر فيه الركن الشرعي، والركن الشرعي هو: النص القانوني أو الشرعي الذي ينهى الفرد عن إتيان سلوكٍ معين، ويعاقب على مقارفته، ويُشترط في هذا النص أن يكون نافذاً وقت إتيان الفرد للسلوك المخالف، وسريانه على الفرد والمكان الذي قارف فيه السلوك (18)، وحتى يتضح الركن الشرعي في مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع؛ سأتكلم عنه من جهة النظام السعودي أولاً، ثم أبين موقف الفقه الإسلامي من النصوص النظامية المتعلقة بضريبة الاستقطاع النهائي، للوقوف على مدى انسجام النصوص النظامية مع أحكام الشريعة الإسلامية، وفق الآتي.

الفرع الأول: الركن الشرعي في مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي في النظام السعودي

نصَّ النظام الأساسي للحكم، وهو النظام الأعلى في الدولة على أن: [العقوبة شخصية، ولا جريمة ولا عقوبة إلا بناءً على نص شرعي أو نص نظامي...] (19)، وتطبيقاً لذلك فإن عدم امتثال الفرد لما قضت به النصوص النظامية المتعلقة بالضريبة؛ موجب للمساءلة والعقوبة، وقد جاء في النظام السعودي عدة نصوص ذات صلة، منها ما قضى به النظام الأساسي للحكم من أنه: [لا تفرض الضرائب والرسوم إلا عند الحاجة، وعلى أساس من العدل، ولا يجوز فرضها، أو تعديلها، أو إلغاؤها، أو الإعفاء منها إلا بموجب النظام] (20)، وبالرجوع إلى الأنظمة الخاصة بالضريبة نجد أنها أوجبت الضريبة، وعاقبت من يخالف أحكامها. فجاء في نظام ضريبة الدخل أن من الأشخاص الخاضعين للضريبة: [د. الشخص غير المقيم (21) الذي لديه دخل خاضع للضريبة من مصادر

وكذلك تحفيزهم على إعادة تدوير هذه المداخل في مختلف الأنشطة التجارية والاقتصادية المحلية.

وهذه الضريبة إنما تؤدي هذا الدور من خلال ما تستقطعه بمقدار محدد من مداخل غير المقيمين إن أرادوا تحويل أموالهم إلى خارج الدولة، ومن ناحية أخرى تؤدي الضريبة هذا الدور من خلال إعفاء مداخل غير المقيمين من قيمة الضريبة إن هم أبقوا مداخلهم داخل السعودية لإعادة تدويرها في الأنشطة المحلية، وبذلك تكون هذه الضريبة قد أسهمت في التقليل من هجرة الأموال التي حققها اقتصاد الدولة؛ ما يعزز نشاط الاقتصاد والحركة التجارية والناتج الوطني.

وبأني الهدف الاقتصادي الإيجابي لضريبة الاستقطاع النهائي مشابهاً إلى حدٍ ما للأهداف التي ترمي إليها بعض الضرائب الأخرى، فالضريبة الجمركية مثلاً على المنتجات المستوردة من أهدافها حماية المنتج الوطني من الكساد وتعزيز منافسته في السوق، كما تهدف ضريبة التصرفات العقارية إلى التقليل من المضاربات في المنتجات العقارية التي تعد سبباً مباشراً في تضخم أسعار العقارات، وهذه الأهداف والأدوار التي تحققها الضرائب هي ما جعلها أداة فاعلة في يد الدولة لغرض الإصلاح والتوجيه والرقابة (16).

الفرع الثاني: الهدف المالي

إضافةً إلى المكاسب الاقتصادية التي تحققها ضريبة الاستقطاع النهائي، فهي أيضاً تحقق هدفاً لا يقل أهمية عما قلته في الفرع السابق، بل يعد هدفاً رئيساً للضريبة، وهو الهدف المالي، فالضريبة من الموارد المهمة في تعزيز الخزنة العامة بشكل دوري، ومن ثمَّ تُعد لاعباً فاعلاً في استقرار الدولة على أصدعدة عدة، اجتماعياً وسياسياً وأمنياً وغيره، لأن الدولة متى كانت خزانتها المالية جيدة استطاعت إشباع الحاجات العامة بمستوى يليق بالتطلعات، من توفير الصحة والأمن والتعليم والطرق ونحو ذلك، ومتى نقصت الخزنة العامة ضعفت الدولة من جميع النواحي (17).

وفي نهاية هذا المبحث المخصص لبيان ماهية مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع، وبعد وضوح معالم ذلك؛ لزم الحديث على ما ترتبه مخالفة أحكام الضريبة من مسؤولية على المخالف، وهذا ما سيكون بإذن الله في المبحث الآتي:

المبحث الثاني: أركان مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي

(19) - المادة رقم 38، النظام الأساسي للحكم الصادر بالمرسوم الملكي رقم 90/أ وتاريخ 1412/8/27هـ.

(20) - المادة رقم 20، المرجع السابق.

(21) - الشخص غير المقيم هو: الذي لا تتوافر فيه أيُّ من شروط الإقامة الآتية: 1- أن يكون له مسكن دائم في المملكة، وأن يقيم في المملكة مدة لا تقل في مجموعها عن 30 يوماً متصلة أو متفرقة خلال السنة الضريبية. 2- أن يقيم

(16) - ينظر: الضرائب: أنواعها وآثارها الاقتصادية والاجتماعية من الناحية النظرية، وائل إبراهيم الراشد، ص 322؛ ينظر: التهرب الضريبي، مختار ولد الشيباني، ص 194.

(17) - ينظر: المبادئ العامة للتشريعات الضريبية- الكتاب الأول، عزت عبد الحميد البرعي، (1/22).

(18) - ينظر: شرح القانون الجنائي، عبد الواحد العلمي، ص 84.

- 5- إذا كان مبلغًا آخر خلاف ما ذكر؛ فتستقطع منه الضريبة بما لا يتجاوز 15 % (28).
- وقد أزم النظام الشخص (المقيم) الذي يستقطع النسب السابقة من دخل (غير المقيم) بعدة التزامات هي:
- 1- التسجيل لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وتسديد المبلغ المستقطع للهيئة، وتزويدها ببيان الاستقطاع، خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه لغير المقيم.
 - 2- تزويد غير المقيم بشهادة تبين المبلغ المدفوع له وقيمة الضريبة المستقطعة من دخله.
 - 3- تزويد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك في نهاية السنة الضريبية باسم وعنوان ورقم تسجيل غير المقيم (الرقم المميز). إذا توافر، وأي معلومات أخرى قد تطلبها الهيئة في موعد لا يتجاوز 120 يومًا من انتهاء السنة المالية.
 - 4- الاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة من دخل غير المقيم لمدة لا تقل عن 10 سنوات بعد الدفع، وتمتد مدة الاحتفاظ لأكثر من ذلك إذا كان الموضوع محل دراسة ونظر (29).
- وتعد ضريبة الاستقطاع النهائي الواجبة في دخل الشخص غير المقيم على النحو السابق؛ ضريبةً نهائيةً لا يعاد منها أي مبلغ سُدد كضريبة وفق أحكامها، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على دخل غير المقيم الذي استقطعت منه الضريبة (30).
- كما يتضح من النصوص النظامية السابقة أن التقادم لا يسري على مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي، وهذا هو الأصل في كل الجرائم والمخالفات إذا لم يرد نص صريح يقرر التقادم المسقط للمسئولية الجزائية عن المخالف أو الجاني بمضي مدة معينة يحددها النص (31).

- في المملكة دون أن يكون له منشأة دائمة فيها (22)، فهذا النص أوجب ضريبة الاستقطاع النهائي على المقيم خارج السعودية، سواءً أكان سعوديًا أم أجنبيًا، طبيعيًا أم معنويًا، إذا حقق دخله من أي مصدر داخل السعودية، ولو من غير منشأة دائمة كالمؤسسة أو الشركة أو المحل التجاري ونحوه (23).
- وعلى الرغم من أن الخاضع لضريبة الاستقطاع النهائي هو: (الشخص غير المقيم) فإن المكلف بدفع الضريبة والمسؤول عن استقطاعها هو الشخص المقيم في السعودية، الذي يدفع إلى غير المقيم دخلًا متحققًا في السعودية، سواءً أكان المقيم سعوديًا أم أجنبيًا، شخصًا طبيعيًا أم معنويًا (24)، ومع ذلك إذا لم يُسدد المكلف المقيم الضريبة يبقى غير المقيم مدينًا بها، ولهيئة الزكاة والضريبة والجمارك في أي وقت تحصيلها منه أو من وكيله أو من كفيله (25).
- ودفع الضريبة يكون بسعر محددٍ بحسب نوع الدخل وعلى أساس إجماليه، وليس الريح فقط، وفق الآتي:
- 1- إذا كان دخل غير المقيم يمثل إيجارًا أو مقابل خدمات فنية أو استشارية، أو خدمات اتصالات هاتفية دولية لغير المركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، فاستقطاع الضريبة منه يكون بنسبة 5 %.
 - 2- إذا كان يمثل إتاوةً أو ربحًا، أو مقابل خدمات فنية أو استشارية، أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة فنسبة الاستقطاع 15 %.
 - 3- إذا كان أتعاب إدارة مثل: أتعاب إدارة الفنادق أو السفن فنسبته 20 %.
 - 4- إذا كان مقابل تذاكر الطيران، أو الشحن الجوي أو البحري، أو أرباح موزعة (26)، أو عوائد قروض (27)، أو قسط تأمين أو إعادة تأمين فنسبته 5 %.

- (27) - ويستثنى من عوائد القروض: العوائد الناتجة عن الودائع بين البنوك Interbank إذا بقيت الودائع لدى البنك المقرض المقيم مدة أقصاها تسعون يومًا، شريطة أن يقدم بما بيانا سنويًا معتمدًا من البنك المركزي السعودي يوضح أسماء البنوك المقرضة وعناوينها ومدة القرض ومقدار عوائد القروض المدفوعة. ينظر: الفقرة 1، المادة 5، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.
- (28) - ينظر: الفقرة أ، المادة 68، نظام ضريبة الدخل، مرجع سابق؛ ينظر: الفقرة 1، المادة 63، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المعدلة بالقرار الوزاري رقم 1748/1 وتاريخ 1427/2/20 والقرار رقم 1776 وتاريخ 1435/5/18.
- (29) - ينظر: الفقرة ب، المادة 68، نظام ضريبة الدخل؛ ينظر: الفقرة 9، المادة 63، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.
- (30) - ينظر: الفقرة هـ، المادة 68، نظام ضريبة الدخل.
- (31) - ينظر: الوسيط في قانون العقوبات القسم العام، أحمد فتحي سرور، ص 1134.

- في المملكة مدة لا تقل عن 183 يومًا متصلة أو متفرقة خلال السنة الضريبية إذا لم يكن له مسكن دائم فيها. ينظر: المادة 3، نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/1 وتاريخ 1425/1/15 هـ.
- (22) - الفقرة د، المادة 2، نظام ضريبة الدخل المعدلة بالمرسوم الملكي رقم م/131 وتاريخ 1438/12/29 هـ.
- (23) - ينظر: الفقرة 1، المادة 1، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم 1535 وتاريخ 1425/6/11، المعدلة بالقرار الوزاري رقم 2083 وتاريخ 1438/6/1 والقرار رقم 1727 وتاريخ 1439/5/25.
- (24) - ينظر: الفقرة أ، المادة 68، نظام ضريبة الدخل.
- (25) - ينظر: الفقرة د، المادة 68، نظام ضريبة الدخل.
- (26) - ويستثنى من الأرباح الموزعة: توزيعات أرباح الشركات العاملة في مجال استثمار الغاز الطبيعي أو الزيت أو المواد الهيدروكربونية فلا تخضع لضريبة الاستقطاع النهائي، ولا يمنع خضوع الشركة لضريبة الدخل من خضوع أرباحها الموزعة لضريبة الاستقطاع. ينظر: الفقرة 6، المادة 63، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

الفرع الثاني: موقف الفقه الإسلامي من الركن الشرعي في النظام السعودي

يقول الله تعالى: ﴿الْيَوْمَ أَكْمَلْتُ لَكُمْ دِينَكُمْ وَأَتَمَمْتُ عَلَيْكُمْ نِعْمَتِي وَرَضِيتُ لَكُمُ الْإِسْلَامَ دِينًا﴾ [المائدة:3]، ويقول تعالى: ﴿مَا فَرَطْنَا فِي الْكِتَابِ مِنْ شَيْءٍ ثُمَّ إِلَىٰ رَبِّهِمْ يُحْشَرُونَ﴾ [الأنعام:38]، وهذا ما جعل الشريعة الإسلامية صالحة لكل زمان ومكان، ومواكبة لكل متطلبات الحياة من جميع الجوانب، ومن ذلك تأمين الموارد المالية للدولة لضمان كفاءتها في إدارة شؤون البلاد والعباد داخليًا وخارجيًا، ومن هذه الموارد ضريبة الاستقطاع النهائي، وإذا ما تأملنا في أهداف الضريبة السابقة نجد أنها ترمي إلى تحقيق مصالح عامة عدة: مالية واقتصادية واجتماعية وغيرها، وهي مصالح اعتبرتها الشريعة الإسلامية وأولتها اهتمامًا خاصًا.

وقد ذهب جمهور أهل العلم إلى مشروعية فرض الضريبة على اعتبار أن في مال الفرد حقًا واجبًا غير الزكاة، ويتضح ذلك بالنصوص والأدلة الشرعية الآتية:

1- قال تعالى: ﴿وَلَكِنَّ الْبِرَّ مَنْ آمَنَ بِاللَّهِ وَالْيَوْمِ الْآخِرِ وَالْمَلَائِكَةِ وَالْكِتَابِ وَالنَّبِيِّينَ وَآتَى الْمَالَ عَلَىٰ حُبِّهِ ذَوِي الْقُرْبَىٰ وَالْيَتَامَىٰ وَالْمَسَاكِينَ وَابْنَ السَّبِيلِ وَالسَّائِلِينَ وَفِي الرِّقَابِ وَأَقَامَ الصَّلَاةَ وَآتَى الزَّكَاةَ﴾ [البقرة:177].

وجه الاستدلال: تدل الآية على أن في مال الفرد حقًا سوى الزكاة المفروضة، ومن ذلك ما يُعطى منه لمن ذكروهم الآية من: ذوي القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل... إلخ (32)، وإذا ثبت الحق في مال الفرد لهذه الفئات فنبوته في الضريبة أولى وأظهر؛ لأن إيرادات الضريبة مصرفها عام متعد، ومن ثم نفعها كذلك، فتستفيد منه الدولة وكل من ذكروا في الآية وغيرهم.

2- قال تعالى: ﴿مَا سَلَكَكُمْ فِي سَقَرٍ (42) قَالُوا لَمْ نَكُ مِنَ الْمُصَلِّينَ (43) وَلَمْ نَكُ نُطْعِمِ الْمَسْكِينِ﴾ [المدثر:42-44].

وجه الاستدلال: قرّن الله تعالى في هذه الآية بين إطعام المساكين ووجوب الصلاة، كما في الآية دلالة على أن في مال الفرد حقًا غير فريضة الزكاة، وهو إطعام المسكين، ولو لم يكن ذلك حقًا وواجبًا للمسكين لما كان منعه

سببًا في دخول النار(33)، وإذا ثبت هذا الحق المالي للمسكين، وهو نفع خاص لا يتعداه لغيره، فنبوته للمنفعة العامة أولى، لأن الضريبة يعم نفعها نواحي عدة: اقتصادية، واجتماعية، وخدمية، وأمنية، ولهذا يجوز فرض الضريبة.

3- ثبت عن النبي صلى الله عليه وسلم أنه قال: ((مَنْ كَانَ عِنْدَهُ طَعَامٌ أَتْنَبْنِ فَلْيُدْهَبْ بِئَالَيْهِ، وَمَنْ كَانَ عِنْدَهُ طَعَامٌ أَرْبَعَةَ فَلْيُدْهَبْ بِحَامِسٍ أَوْ سَادِسٍ)) (34).

وجه الاستدلال: أن النبي صلوات الله عليه في هذا الحديث أمر أصحابه بإطعام الفقراء من أصحاب الصُّفَّة، وهذا يدل على أن في مال الفرد حقًا للفقير غير الزكاة (35)، وثبوت هذا الحق للفقير يدل على مشروعية الضريبة عند الحاجة من باب أولى باعتبارها موردًا يعم نفعه الفقراء وغيرهم، ويصرف من إيراداتها على مختلف أوجه الصالح العام.

4- وعن أبي سعيد الخدري رضي الله عنه أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال: ((من كان معه فضل ظهر، فليعد به على من لا ظهر له، ومن كان له فضل من زاد، فليعد به على من لا زاد له)) قال: فذكر من أصناف المال ما ذكر حتى رأينا أنه لا حق لأحد منا في فضل (36). قال ابن حزم: "وَهَذَا إِجْمَاعُ الصَّحَابَةِ - رَضِيَ اللَّهُ عَنْهُمْ - يُخَيَّرُ بِذَلِكَ أَبُو سَعِيدٍ، وَبِكُلِّ مَا فِي هَذَا الْحَبْرِ نَقُولُ" (37).

وجه الاستدلال: أن الوجوب لا يتعلق بفريضة الزكاة فقط، بل هناك واجبات أخرى تتعلق بمال الإنسان (38)، ومن ذلك الضريبة التي يفرضها ولي الأمر ليرعى بها المصلحة العامة للناس.

5- قال عمر بن الخطاب رضي الله عنه: (لَوْ اسْتَقْبَلْتُ مِنْ أَمْرِي مَا اسْتَدْبَرْتُ لَأَخَذْتُ فُضُولَ أَمْوَالِ الْأَعْيَابِ فَسَسَنُوهَا عَلَىٰ قُرْعَاءِ الْمُهَاجِرِينَ) وقال أيضًا: (فِي مَالِكَ حَقٌّ سِوَى الزَّكَاةِ) (39).

وجه الاستدلال: دل على أن لولي الأمر أن يفرض على الموسرين دفع أموال من غير مال الزكاة (40)، وهذا ما يتفق وفرض ضريبة الاستقطاع النهائي.

(36) - الحديث صحيح أخرجه مسلم، كتاب الفطرة، باب استحباب المواساة بفضول المال، (1354/3)، حديث رقم 1728.

(37) - المحلى بالآثار، علي بن أحمد بن حزم، (282/4).

(38) - ينظر: ذخيرة العقبى في شرح المجتبى، محمد بن علي الوائلي، (119/22).

(39) - المحلى بالآثار، علي بن أحمد بن حزم، (283/4).

(40) - ينظر: تاريخ الطبري، محمد بن جرير الطبري، (226/4).

(32) - ينظر: جامع البيان في تأويل القرآن، محمد بن جرير الطبري، (348/3).

(33) - ينظر: تفسير مقاتل بن سليمان، مقاتل بن سليمان الأزدي البلخي، (499/4).

(34) - الحديث صحيح أخرجه البخاري، كتاب المناقب، باب علامات النبوة في الإسلام، (194/4)، حديث رقم 3581.

(35) - ينظر: منحة الباري شرح صحيح البخاري، زكريا الأنصاري وزين الدين الشافعي، (624/6).

- 6- قال القرطبي رحمه الله: "واتفق العلماء على أنه إذا نزلت بالمسلمين حاجة بعد أداء الزكاة فإنه يجب صرف المال إليها، قال مالك رحمه الله: يجب على الناس فداء أسراهم وإن استغرق ذلك أموالهم، وهذا إجماع أيضا" (41)، والمرجع في تقدير الحاجة يعود لولي الأمر.
- 7- قال أهل العلم: "توظيف الخراج على المسلمين من المصالح المرسله، ولا شك عندنا في جوازها وظهور مصلحتها... وإنما النظر في القدر المحتاج إليه من ذلك، وذلك موكول إلى الإمام" (42)، والتوظيف من معاني الضريبة كما تقدم.
- 8- قال الجويني رحمه الله: "لا بد من توظيف أموال يراها الإمام قائمة بالمؤن الراتبه، أو مدانية لها، وإذا وظف الإمام على الغلات والثمرات وضروب الزوائد والفوائد من الجهات يسيرًا من كثير، سهل احتمالها، ووفر به أهب الإسلام وماله، واستتظهر رجاله، وانتظمت قواعد الملك وأحواله" (43)، وتوظيف الأموال بمعنى فرض الضريبة عليها كما تقدم، وقول الجويني واضح في الدلالة على مشروعيتها.
- 9- قال العز بن عبد السلام رحمه الله: "لأن المصلحة العامة كالضرورة الخاصة، ولو دعت ضرورة واحد إلى غضب أموال الناس لمجاز له ذلك؛ بل يجب عليه إذا خاف الهلاك لجوع أو حر أو برد، وإذا وجب هذا لإحياء نفس واحدة، فما الظن بإحياء نفوس، مع أن النفس الواحدة قد لا يكون لها قدر عند الله" (44)، وإذا تقرر أن الضريبة يتعدى نفعها إلى العموم من أفراد ودولة، فهي إذن مصلحة عامة أولى بالمشروعية مما كان نفعه خاصًا غير متعدي.
- 10- قال ابن عابدين رحمه الله: "ما يضرُّه السلطان على الرعية مصلحة لهم يصير ذنبًا واجبًا وحقًا مستحقًا كالخراج، وقال مشايخنا: وكل ما يضره الإمام عليهم لمصلحة لهم فالجواب هكذا" (45)، والضرب بمعنى
- الفرض كما تقدم، كما أن تقدير المصلحة عائد لولي الأمر.
- 11- قال ابن تيمية رحمه الله في جواز فرض الضريبة: "الكلف السلطانية التي توضع عليهم كلهم؛ إما على عدد رؤوسهم أو عدد دواجمهم أو عدد أشجارهم أو على قدر أموالهم، كما يؤخذ منهم أكثر من الزكوات الواجبة بالشرع، أو أكثر من الخراج الواجب بالشرع، أو تؤخذ منهم الكلف التي أُحدثت في غير الأجناس الشرعية، كما يوضع على المتبايعين للطعام والثياب والدواب والفاكهة وغير ذلك: يؤخذ منهم إذا باعوا، ويؤخذ ذلك تارة من البائعين، وتارة من المشترين" (46)، فقول ابن تيمية واضح في دلالة على مشروعية فرض الضريبة حتى في المعاملات المالية من بيع وشراء.
- وقال أيضًا في موضع آخر: "والأصل أن إعانة الناس بعضهم لبعض على الطعام واللباس والسكنى؛ أمر واجب، وللإمام أن يلزم بذلك ويُجبر عليه، ولا يكون ذلك ظلمًا" (47)، وإذا وجبت إعانة فرادى الناس، فوجوب إعانة عمومهم بالضريبة لمصلحة عامة أولى.
- فهذه النصوص والأدلة السابقة من الكتاب والسنة والأثر وأقوال الفقهاء المعتمدين كافية في الدلالة على مشروعية فرض ضريبة الاستقطاع النهائي، ما دام قد أمر بفرضها ولي الأمر باعتدالٍ لتحقيق مصالح عامة، وفضلًا عن هذه النصوص والأدلة نجد أن السمع والطاعة لولي الأمر والامتثال لأوامره ونواهيها؛ واجب شرعي، يترتب على مخالفته العقوبة.
- ومما يدل على وجوب السمع والطاعة لولي الأمر في غير معصية، قوله تعالى: ﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا أَطِيعُوا اللَّهَ وَأَطِيعُوا الرَّسُولَ وَأُولِي الْأَمْرِ مِنْكُمْ﴾ [النساء: 59]، كما ثبت عن رسول الله صلى الله عليه وسلم أنه قال: ((السمع والطاعة على المرء المسلم فيما أحبَّ وكره، ما لم يؤمر بمعصية فلا سمع ولا طاعة)) (48)، وقال: ((من أطاعني فقد أطاع الله، ومن عصاني فقد عصى الله، ومن أطاع أميرى فقد أطاعني، ومن عصى أميرى

(45) - رد المختار على الدر المختار، محمد أمين بن عابدين، (336/2).

(46) - مجموع الفتاوى، أحمد عبد الحليم بن تيمية، (337/30).

(47) - المرجع السابق، (194/29).

(48) - الحديث صحيح أخرجه البخاري في صحيحه، كتاب الأحكام، باب

السمع والطاعة للإمام ما لم تكن معصية، (63/9) حديث رقم 7144.

(41) - الجامع لأحكام القرآن، محمد بن أحمد القرطبي، (242/2).

(42) - الفروق، أبو العباس شهاب الدين القراني، (141/1)؛ قره العين

بفتاوى علماء الحرمين، حسين إبراهيم المغربي، ص332.

(43) - غياث الأمم في التياث الظلم، عبد الملك بن عبد الله الجويني، ص283.

(44) - قواعد الأحكام في مصالح الأنام، عز الدين عبد العزيز عبد السلام،

(188/2).

المطلب الثاني: الركن المادي في مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي

لمجازاة الإنسان يلزم إسناد (الفعل) إليه مادياً، وعند ذلك يكتمل في حقه الركن المادي، وجاء في تعريف الركن المادي أنه: "عبارة عن المظهر الخارجي، أو العمل المادي الذي يوضحه النص القانوني، ويقرر له العقوبة اللازمة، سواء كان هذا العمل إيجابياً أم سلبياً، أصلياً أم اشتراكياً" (54)، وقيل في تعريفه أيضاً إنه: "سلوك إرادي تترتب عليه نتيجة إجرامية، تربطها بالسلوك الإجرامي رابطة سببية مادية" (55).

وبذلك يشترط لقيام الركن المادي في (مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي) توافر ثلاثة عناصر: ممارسة السلوك الإجرامي، ووقوع النتيجة الإجرامية، وقيام الرابطة السببية التي تصل بين السلوك والنتيجة، أما الفعل التحضيري السابق للسلوك الإجرامي فإنه غير داخل في عناصر الركن المادي حتى وإن كان معاقباً عليه في أحوال محددة (56)، وعليه؛ سأتكلم عن هذه العناصر في ثلاثة فروع متتابعة:

الفرع الأول: ممارسة السلوك الإجرامي

يقصد بالسلوك الإجرامي ما يمارسه المخالف أو الجاني من فعل عمدي، يتمثل أحياناً في صورة إيجابية، وأحياناً أخرى سلبية، معاقب عليه، لمساسه بمصالح محمية بنصوص الشرع أو القانون (57)، والسلوك الإجرامي في الجريمة الضريبية تحديداً هو: "العمل الذي يصدر من الجاني اعتداءً على المصلحة الضريبية للدولة" (58)، وبهذا فإن السلوك يختلف من مخالفة إلى أخرى، بحسب ما تتسم به المخالفة من طبيعة خاصة، وظروف محيطية، وصور محددة قانوناً، وهذا ما يسري أيضاً على السلوك الإجرامي المكوّن لمخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي.

وبتأمل النصوص القانونية السابق إيرادها في الركن الشرعي نجد أن السلوك المكوّن للمخالفة -موضوع البحث- يتسم بطبيعة مادية، يرتكبه المخالف بطريقة إيجابية أحياناً، أي بأسلوب حركي محسوس ومشاهد (59)، ومن صور ذلك: إفصاح الشخص المقيم في المملكة لهيئة الزكاة والضريبة

فقد عصاني)) (49) وثبت عنه صلى الله عليه وسلم أنه قال: ((اسمعوا وأطيعوا، وإن استعمل عليكم عبدٌ حبشيٌّ، كأن رأسه زبيبة)) (50).

قال ابن تيمية: "فطاعة الله ورسوله واجبة على كل أحد، وطاعة ولاة الأمور واجبة لأمر الله بطاعتهم، فمن أطاع الله ورسوله بطاعة ولاة الأمر لله؛ فأجره على الله" (51)، ويقول الكاساني: "ولو أمرهم بشيء لا يدرون أينتفعون به أم لا؟ فينبغي لهم أن يطيعوه فيه إذا لم يعلموا كونه معصية؛ لأن اتباع الإمام في محل الاجتهاد واجبٌ، كاتباع القضاة في مواضع الاجتهاد" (52)، وبهذا تكون مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي؛ عصيانياً لولي الأمر نحت عنه الشريعة الإسلامية السمحة، يتعدى ضرره إلى عموم الأفراد والدولة.

ومما قرره الفقه الإسلامي أن تصرفات رئيس الدولة على رعيته منوطة بالمصلحة، وهي قاعدة أولتها الشريعة الإسلامية أهمية بالغة وأكدتها (53)، وفرض ضريبة الاستقطاع النهائي عند قيام الحاجة يحقق مصلحة عامة واضحة، تتمثل في تعزيز خزينة الدولة، ودعم الاقتصاد من خلال تحفيز المستثمرين على إعادة تدوير ما حققوه من دخل في الأنشطة التجارية داخل الدولة، وتحسين الخدمات المقدمة للمجتمع بمستوى يليق بتطلعات الأفراد من تعليم وصحة وأمن وترفيه ونحوه.

ولما تقدم يتضح أن الإلزام بضريبة الاستقطاع النهائي؛ قرارٌ مصلحي، لا يتعارض مع أحكام الشريعة الإسلامية ومقاصدها، بل مما تقتضيه السياسة الشرعية الموكولة لولي الأمر في إدارة شؤون الدولة ورعاياها، كما يتضح أيضاً أن مخالفة أحكام هذه الضريبة يعد عصيانياً منهياً عنه شرعاً يستوجب المساءلة الجزائية والعقوبة.

واكتمال الركن الشرعي في المخالفة وفق ما سبق غير كافٍ وحده لمساءلة المخالف جزائياً، بل يلزم معه قيام الركنين المادي والمعنوي، وهذا ما سأتكلم عنه فيما يلي:

(54) - النظرية العامة للجريمة بين الشريعة والقانون، عزت حسنين، ص 32.

(55) - الأحكام العامة للنظام الجنائي في الشريعة الإسلامية والقانون، عبد الفتاح مصطفى الصيفي، ص 159.

(56) - ينظر: قانون العقوبات النظرية العامة للجريمة، علي محمود علي، (281/1).

(57) - الجريمة وأحكامها العامة في الاتجاهات المعاصرة والفقه الإسلامي، عبد الفتاح خضر، ص 47، بتصرف.

(58) - الجرائم الضريبية، أحمد فتحي سرور، ص 113.

(59) - ينظر: جرائم التهرب الجمركي دراسة مقارنة، معن الحياوي، ص 31.

(49) - الحديث صحيحٌ أخرجه البخاري، كتاب الأحكام، باب قوله تعالى: ﴿وأطيعوا الله وأطيعوا الرسول وأولي الأمر منكم﴾، (61/9)، حديث رقم 7137.

(50) - الحديث صحيحٌ أخرجه البخاري في صحيحه، كتاب الأحكام، باب السمع والطاعة للإمام ما لم تكن معصية، (62/9)، حديث رقم 7142.

(51) - مجموع الفتاوى، أحمد عبد الحليم بن تيمية، (16/35).

(52) - بدائع الصنائع في ترتيب الشرائع، علاء الدين أبو بكر الكاساني، (100/7).

(53) - ينظر: الأشباه والنظائر، عبد الرحمن بن أبي بكر السيوطي، ص 121.

حلقات العملية الإجرامية، فهي في القتل؛ إزهاق روح الآدمي المجني عليه، وهي في السرقة؛ أخذ مال الغير المنقول خفية وبنية تملكه أو نقل حياته" (62)، وجاء في تعريفها أيضاً: أنها المحصلة النهائية التي يرتبها السلوك الإجرامي، وتقع على أحد الأفراد أو على المجتمع بمفهومه الواسع (63)، وبهذا تتمثل النتيجة الإجرامية في مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي في: تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من عبء الضريبة، وتضرر الخزائنة العامة نتيجة حرمانها من الإيراد الضريبي كلياً أو التقليل منه، مهما كان تضرر الخزائنة العامة ضئيلاً، كما تتحقق أيضاً النتيجة الإجرامية بمجرد إخلال المكلف بالتزاماته التي فرضها النظام الضريبي المبينة سابقاً في الركن الشرعي بامتناعه عن أدائها، وعلى نحو ما سبق فإن النتيجة الإجرامية عنصر لازم في جميع المخالفات والجرائم الضريبية المعاقب عليها (64).

الفرع الثالث: قيام الرابطة السببية

قيل في تعريف الرابطة أو العلاقة السببية أنها: "الرابطة القائمة بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية" (65)، وبذلك تعتبر الرابطة السببية هي الحلقة التي تصل بين السلوك الإجرامي الذي يمثل دور السبب، وبين النتيجة الإجرامية التي تمثل دور الأثر المترتب على هذا السبب، وبهذا يمكن إسناد النتيجة الإجرامية إلى السلوك الذي مارسه المخالف باعتباره السبب الذي أحدثها، ليتسنى بعد ذلك الوقوف على مدى مسؤلية الفاعل جزائياً عما تحقق من نتيجة إجرامية، إضافةً إلى تحديد نطاق هذه المسؤلية (66).

وعلى ذلك فإن الرابطة السببية في الركن المادي لمخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي هي: أن يثبت أن النتيجة الإجرامية المتمثلة في تضرر الخزائنة العامة بنقص الإيراد الضريبي كان بسبب سلوك المخالف المتمثل في عصيانه وعدم امتثاله لأحكام الضريبة، وأنه لولا هذا العصيان من المخالف لما حُرمت الخزائنة العامة من إيراد الضريبة كلياً أو جزئياً، وعليه؛ تنقطع الرابطة السببية، ومن ثم لا يقوم الركن المادي بحق المخالف متى كان عدم سداد قيمة الضريبة يرجع إلى بسبب أجنبي عن المخالف لا دور له في وقوعه، كأن يكون بسبب خطأ المحاسب القانوني أو موظف الهيئة.

والجمارك بما يفيد عدم وجود أي أرباح أو دخل مستحق لشخص غير مقيم في المملكة من أجل أن يتخلص من عبء الضريبة كلياً، أو أن يفصح عن دخل يقل عن الحقيقي لغير المقيم ليتخلص من عبء الضريبة جزئياً، بغض النظر عن وسيلة الإفصاح التي أدلى بها المكلف لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، أهي شفوية، أم كتابية في شكل إقرار ضريبي أو تقارير أو كشوف أو دفاتر محاسبية.

كما قد يتسم السلوك المكوّن لهذه المخالفة بطبيعة سلبية أحياناً، والمخالفة أو الجريمة السلبية تسمى بجريمة الامتناع وهي: التي يُمارس فيها السلوك المكوّن لها بطريق الإحجام عن إتيان الأفعال المأمور بها والامتناع عن أدائها كإحجام الشاهد عن أداء شهادته (60)، ومن صور السلوك السليبي في المخالفة محل البحث: امتناع المكلف عن تسليم قيمة ضريبة الاستقطاع النهائي لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك في الوقت المحدد نظاماً، أو عدم قيام المكلف بتنفيذ الالتزامات التي فرضها عليه نظام الضريبة ولائحته التنفيذية، كأن يمتنع عن التسجيل لدى الهيئة أو عن تزويدها ببيانات الاستقطاع، أو يمتنع عن تزويد (غير المقيم) بشهادة تُبين المبلغ المدفوع له وقيمة الضريبة المستقطعة من دخله، أو عدم الاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة من دخل (غير المقيم) لمدة لا تقل عن 10 سنوات بعد الدفع، ونحوه مما ألزم به نظام الضريبة (61).

ووفق ما سبق بيانه في الركن الشرعي؛ لا فرق في ممارسة السلوك المكوّن لهذه المخالفة بين أن يكون المخالف شخصاً طبيعياً أم معنوياً، وبين أن يكون المخالف سعودي الجنسية أو أجنبياً، رجلاً كان أو امرأة، فلا أثر لذلك في قيام المسؤلية الجزائية بحق المخالف، ذلك أن النصوص المنظمة لأحكام الضريبة جاءت عامة تستوعب تجريم المخالفة بحق جميع هؤلاء، ولم تفرق فيما بينهم.

الفرع الثاني: وقوع النتيجة الإجرامية

العنصر الثاني اللازم لاكتمال الركن المادي في المخالفة هو: النتيجة الإجرامية، ويقصد بها: "الأثر المترتب على السلوك الإجرامي، أي آخر

(64) - ينظر: المسؤلية الجنائية عن الجرائم الضريبية، عماد الفقي، ص 53.

(65) - شرح قانون العقوبات القسم العام، النظرية العامة للجريمة، محمد صبحي نجم، ص 202.

(66) - ينظر: الأحكام العامة للنظام الجنائي في الشريعة الإسلامية والقانون، عبد الفتاح مصطفى الصيفي، ص 169، بتصرف.

(60) - ينظر: شرح القانون الجنائي، عبدالواحد العلمي، ص 166.

(61) - ينظر: الفقرة ب، المادة 68، نظام ضريبة الدخل؛ ينظر: الفقرة 9، المادة 63، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

(62) - الجريمة أحكامها العامة في الاتجاهات المعاصرة والفقهاء الإسلامي، عبد الفتاح خضر، ص 63.

(63) - ينظر: الأحكام العامة في القانون الجنائي الأنجلو أمريكي، رمزي رياض عوض، ص 53.

1- عنصر العلم

ويقصد به أن يكون المخالف عالمًا بالنشاط المكوّن لمخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي، سواء أكانت ممارسة النشاط بصورة إيجابية أم سلبية، على النحو السابق بيانه في الركن المادي، إضافةً إلى أن يعلم المخالف بأن ما يمارسه من نشاط هو محظور نظامًا، وأنه يعد انتهاكًا للمصلحة الضريبية، فلا بد من توافر العلم بهذه الكيفية لقيام القصد الجنائي العام بحق المخالف (73)، لقوله تعالى: ﴿وَمَا كُنَّا مُعَذِّبِينَ حَتَّىٰ نَبْعَثَ رَسُولًا﴾ [الإسراء: 15]، وقوله تعالى: ﴿وَمَا أَرْسَلْنَاكَ إِلَّا كَافَّةً لِلنَّاسِ بَشِيرًا وَنَذِيرًا وَلَكِنَّ أَكْثَرَ النَّاسِ لَا يَعْلَمُونَ﴾ [سبأ: 28].

قال ابن قدامة رحمه عليه: "والثالث: أن يكون عالمًا بالتحريم، ولا حد على من جهل التحريم، لما روي عن عمر وعلي رضي الله عنهما أنهما قالا: لا حد إلا على من علمه (74)، وروى سعيد بن المسيب: ذكر الزنا بالشام، فقال رجل: زنيت البارحة، قالوا: ما تقول؟! فقال: أو حرمه الله؟ ما علمت أن الله حرمه، فكتب إلى عمر، فكتب: إن كان يعلم أن الله حرمه فحدوه، وإن لم يكن يعلم فعلموه، فإن عاد فحدوه (75) ... ومن ادعى الجهل بتحريم الزنا ممن نشأ بين المسلمين لم يصدق، لأننا نعلم كذبه، وإن كان حديث عهد بالإسلام أو بإفاقة من جنون أو ناشئًا ببادية بعيدة عن المسلمين صدق، لأنه يحتل الصدق، فلم يجب الحد مع الشك في الشرط، وإن ادعى الجهل بتحريم شيء من الأنكحة الباطلة ككنكاح المعتدة أو وطء الجارية المرهونة بإذن الراهن، وادعى الجهل بالتحريم قبل، لأن تحريم ذلك يحتاج إلى فقه (76).

وبذلك ينتفي القصد الجنائي العام لدى المخالف إذا جهل تجريم السلوك؛ لأن ذلك من الأصول الشرعية التي تقرر عدم المساءلة عن فعل محظور ما دام الفاعل غير عالم بحظره، ولكن يكفي في العلم إمكان حصوله لا تحققه فعليًا، ما دام أن الفاعل بالغ عاقل، وكانت طرق المعرفة بالمحظور متيسرة، سواء بالرجوع إلى النصوص الحاكمة إذا كان قادرًا على ذلك، أو بسؤال أهل التخصص، فحينئذ يعتبر المخالف في حكم العالم بالفعل المحظور، ولا يقبل منه التذرع بعدم العلم أو الجهل؛ ولذلك قال أهل العلم: لا يقبل في

وبعد توافر العناصر الثلاثة للركن المادي يصح حينئذ إسناد السلوك إلى المخالف ماديًا، ويبقى بعد ذلك ضرورة إسناد ذات السلوك إلى المخالف معنويًا، لإمكان مجازاته، وهو ما سأنتظر إليه وفق الآتي:

المطلب الثالث: الركن المعنوي في مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي

آخر الأركان اللازم توافرها لقيام المسؤولية الجزائية بحق المخالف لأحكام الضريبة؛ هو (الركن المعنوي)، ويقصد به إمكانية إسناد (السلوك) إلى المخالف معنويًا، بمعنى أن تقوم رابطة نفسية بين المخالف والفعل الذي قارفه، وتمثل هذه الرابطة في صورة إرادة عمدية تصدر من المخالف باختيار منه ورغبة ذاتية، تسمى بالقصد الجنائي (67).

والقصد الجنائي هو: تعمد إتيان الفعل المحرم، أو تركه، مع العلم بأن الشارع يجرم الفعل، أو يوجب (68)، وبذلك لا يكفي لمساءلة المخالف مجرد إتيانه السلوك المكوّن للمخالفة ووقوع النتيجة الجرمية، بل لابد من توافر الركن المعنوي في حقه، المتمثل في القصد الجنائي، أي الحالة النفسية التي تدل على إقدامه على ارتكاب الفعل باختيار حر ورغبة كاملة، ومن ثم: لا جريمة دون ركن معنوي نفسي (69)، والقصد الجنائي يتفرع إلى: قصد جنائي عام، وآخر خاص، وهذا ما سأنتظر إليه في فرعين متتابعين:

الفرع الأول: القصد الجنائي العام

على اعتبار أن مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي من الجرائم العمدية أي التي لا تقع إلا بطريق العمد؛ فإن القصد الجنائي العام في هذه المخالفة يعد أمرًا أساسيًا مطلوبًا لقيامها (70)، والقصد الجنائي العام هو: إتيان الجاني للفعل المادي عالمًا بمكونات الجريمة ووقائعها، وبذلك يكتمل القصد الجنائي العام متى ارتكب الجاني الفعل وهو متعمد وعالم بتجريمه (71)، وعليه؛ فإن مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي - كمخالفة عمدية- يتطلب قيام القصد العام فيها أن يتوافر لدى المخالف عنصران هما: العلم والإرادة (72)، وبيانهما وفق الآتي:

(72) - ينظر: الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي دراسة مقارنة، محمد أحمد محمد منتصر، ص 12.

(73) - ينظر: الحماية الجنائية لإرادات الدولة من الضرائب على الدخل، إبراهيم طنطاوي، ص 88.

(74) - إرواء الغليل في تخریج أحاديث منار السبيل، محمد ناصر الدين الألباني، (342/7)، حديث رقم 2314، قال الألباني: حديث ضعيف.

(75) - مسند الفاروق أمير المؤمنين، الإمام إسماعيل بن عمر بن كثير، (505/2)، قال ابن كثير: إسناد صحيح.

(76) - الكافي، موفق الدين أبو محمد عبد الله بن أحمد بن قدامة، (380/5).

(67) - الجريمة وأحكامها العامة في الاتجاهات المعاصرة والفقهاء الإسلاميين، عبد الفتاح خضر، ص 243، بتصرف.

(68) - ينظر: شرح القانون الجنائي، عبدالواحد العلمي، ص 222.

(69) - ينظر: النظرية العامة للقصد الجنائي، محمود نجيب حسني، ص 9.

(70) - ينظر: جرائم الممول المضرة بالخرزاة العامة، محمد محمد مصباح القاضي، ص 31؛ موسوعة الضرائب، عبدالحميد الشواربي، ص 767.

(71) - ينظر: المرجع السابق، ص 244.

وعليه؛ تنتفي الإرادة المعتبرة بحق مخالفتي أحكام الضريبة، ومن ثم لا يسألون جزائياً إذا كانوا مكرهين على ارتكاب سلوكياتهم، لقوله تعالى: ﴿مَنْ كَفَرَ بِاللَّهِ مِنْ بَعْدِ إِيمَانِهِ إِلَّا مَنْ أُكْرِهَ وَقَلْبُهُ مُطْمَئِنٌّ بِالْإِيمَانِ وَلَكِنْ مَنْ شَرَحَ بِالْكُفْرِ صَدْرًا فَعَلَيْهِمْ غَضَبٌ مِنَ اللَّهِ وَهُمْ عَذَابٌ عَظِيمٌ﴾ [النحل:106]، ولقوله تعالى: ﴿إِنَّمَا حَرَّمَ عَلَيْكُمُ الْمَيْتَةَ وَالْدَّمَ وَلَحْمَ الْحَيِّزِيرِ وَمَا أُهْلِيَ بِهِ لِيُغَيَّرَ اللَّهُ فَمَنْ اضْطُرَّ غَيْرَ بَاغٍ وَلَا عَادٍ فَلَا إِثْمَ عَلَيْهِ إِنَّ اللَّهَ غَفُورٌ رَحِيمٌ﴾ [البقرة:173]، كما جاء عن أبي ذر الغفاري رضي الله عنه أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال: ((إن الله قد تجاوز لي عن أمتي الخطأ والنسيان وما استكرهوا عليه)) (82).

والإكراه هو: "اسم لفعل يفعله المرء بغيره، فينتفي به رضاه، أو يفسد به اختياره، مع بقاء أهليته" (83)، وحتى يكون الإكراه منتجاً في نفي الإرادة الصحيحة، ومن ثم يمنع قيام المسؤولية الجزائية بحق مخالفتي أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي لابد من أن يتوافر فيه الشروط الآتية:

1- أن يكون المُكْرَه قادراً على تنفيذ ما هدد به، وإلا كان المُكْرَه مسفولاً جزائياً عن مخالفته؛ لأن إرادته لم تتأثر، فالإكراه لا يتحقق إلا عند المقدرة على تنفيذ التهديد.

2- أن يغلب على ظن المُكْرَه أن التهديد سيقع إن لم يستجب لطلب المُكْرَه.

3- أن يستخدم المُكْرَه في تهديده وسيلة ملجئة بأن تنطوي على إيلام مثل: الضرب الجسيم أو الحبس الطويل، أما الأذى اليسير ونحوه فلا ينتج عنه إيلام ملجئ، ومن ثم لا يتحقق به إكراه معتبر.

4- أن يرد الإكراه على فعل يعد محظوراً في ذاته، وأن يكون المُكْرَه غير مرتكب له قبل قيام حالة الإكراه (84).

ولا تنعدم الإرادة الصحيحة عن المُكْرَه فحسب، بل تنعدم كذلك عن الصغير، سواء أكان مميزاً أم غير مميز، ومن ثم لا يسأل صغير السن عن فعله جزائياً، قال تعالى: ﴿وَإِذَا بَلَغَ الْأَطْفَالُ مِنْكُمُ الْحُلُمَ فَلْيَسْتَأْذِنُوا كَمَا

دار الإسلام العذر بجهل الأحكام، وعليه؛ فإن الشريعة الإسلامية تشترط إمكان حصول العلم لا اليقين بتحقيقه فعلياً؛ لأن القول بغير ذلك يؤدي إلى استغلال المخالفين للجهل للتخلص من المساءلة الجزائية عما فعلوه، ومن ثم يعرقل تنفيذ النصوص والأحكام النافذة (77)، وهذا ما يتفق أيضاً مع رأي فقهاء القانون من أن العلم في الجرائم الاقتصادية مفترض، ولا يكلف الادعاء العام بإثباته تطبيقاً للقاعدة العامة: أن الإنسان لا يعذر بجهل القانون (78).

ويتأمل أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي أرى أنها مما يسهل الوصول إليه وإلى معرفته والعلم بمقتضاه، ولا تتطلب من الفرد في سبيل ذلك زيادة فقه وفهم؛ لأنها أحكام واضحة في مدلولها ومستقاة من نظام ولائحة تنفيذية منشورة للعموم بالوسائل الإلكترونية الحديثة، وكل من يرغب فيها يستطيع الوقوف عليها، وعليه؛ لا يقبل من مخالفتي أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي دفع المسؤولية عنهم بعدم العلم، بل يكفي في توافر عنصر العلم في حقهم أو افتراضه في جانبهم مجرد إمكانية حصوله، ولو لم يتحقق فعلياً.

2- عنصر الإرادة

الإرادة هي: "أن يكون الجاني في حالة نفسية عالية تمكنه ساعة ارتكاب الجريمة من تحقيق قصده الجرمي" (79)، وجاء في تعريفها أيضاً أنها: "ذلك النشاط النفسي، الذي يهدف إلى تحقيق السلوك الإجرامي، والنتيجة الإجرامية، باختيار حر، وعلى ذلك لا يكفي القول بأن المقصود هو إرادة النشاط أو السلوك، وإنما لا بد أن تكون الإرادة متجهة إلى النشاط المتمثل في السلوك، وإلى النتيجة كذلك" (80).

وبذلك يتحقق عنصر الإرادة في حق المخالف متى اتجهت إرادته إلى إتيان الفعل المخالف لأحكام ضريبة الاستقطاع النهائي بإحدى الصور التي سبق بيانها في الركن المادي، وأن تتجه كذلك إلى تحقيق النتيجة الإجرامية، إلا أن هناك شروطاً يجب أن تتوافر في الإرادة حتى يصح الاعتداد بها في مساءلة المخالف عن سلوكه، وهذه الشروط هي الإدراك والاختيار، وأن تكون معتبرة شرعاً وخالية من موانع المسؤولية (81).

(81) - ينظر: شرح قانون العقوبات القسم العام، فخري الحديثي، ص287.

(82) - أخرجه ابن ماجه في سننه، كتاب الطلاق، باب طلاق المكره والناسي، (659/1)، حديث رقم 2043، قال الألباني: حديث صحيح؛ ينظر: صحيح الجامع الصغير وزيادته، محمد ناصر الدين الألباني، (358/1)، حديث رقم 1731.

(83) - الجوهرة النيرة على مختصر القُدوري، أبو بكر بن علي بن محمد الحنفلي، (253/2).

(84) - ينظر: المغني، أبو محمد عبد الله بن محمد بن قدامة، (353/10)؛ حاشيتنا القليوبي وعميرة، (332/3)؛ بدائع الصنائع في ترتيب الشرائع، علاء الدين أبو بكر الكاساني، (176/7).

(77) - التشريع الجنائي الإسلامي، ص254، بتصرف؛ الجريمة وأحكامها العامة في الاتجاهات المعاصرة والفقهاء الإسلامي، عبد الفتاح خضرم، ص281؛ قانون العقوبات - القسم العام، د. مأمون سلامة، ص309.

(78) - ينظر: الركن المعنوي في الجريمة الاقتصادية بين الافتراض والإقضاء، أحمد حسين، ص100.

(79) - الفقه الجنائي الإسلامي القسم العام، فتحي الحماسي، ص289.

(80) - الجريمة: أحكامها العامة في الاتجاهات المعاصرة والفقهاء الإسلامي، عبد الفتاح خضرم، ص280.

وبناءً على ما سبق فإن المخالف لأحكام ضريبة الاستقطاع النهائي متى توافر فيه البلوغ والعقل والاختيار عُدت إرادته صحيحة، ومن ثمَّ يُسأل جزائياً عن كل أفعاله، مع الإشارة إلى أن المنظم السعودي يفترض توافر القصد الجنائي في مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، وأن مدعي العكس عليه إثبات انتفاء القصد(92).

وختاماً؛ فإن قيام القصد الجنائي العام المتمثل في العنصرين: العلم والإرادة، بالكيفية السابقة، يعد أمراً رئيساً في اكتمال الركن المعنوي بحق المخالف لأحكام ضريبة الاستقطاع النهائي.

الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص.

بعض الجرائم أو المخالفات لا تقع إلا إذا توافر فيها (القصد الجنائي الخاص)، بمعنى أن أحكام التجريم أو العقاب من الشرع أو النظام تتطلب وجود هذا القصد في الجريمة، ولا تعترف بوقوعها إلا إذا تحقق القصد الخاص في الجاني، ومعنى القصد الخاص هو أن يكون لدى الجاني نية خاصة عند ارتكابه للفعل المحظور لتحقيق نتيجة جرمية معينة، فلا يكفي في حقه توافر القصد العام بعنصره العلم والإرادة فحسب، بل يجب أن يتوافر في حقه بجانب ذلك نية معينة وغرض محدد يقف وراء ارتكابه للسلوك المحظور، ويرجو الوصول إليه، فمثلاً لا تقوم جريمة تزوير المحررات الرسمية بمجرد توافر القصد الجنائي العام في حق الجاني بالكيفية السابق بيانها، بل يُشترط أن يتوافر لديه نية خاصة تتمثل في استعمال المحرر المزور فيما زور لأجله(93).

ويتأمل النصوص النظامية الحاكمة في ضريبة الاستقطاع النهائي، ولا سيما المتعلقة بالتجريم والعقاب لا أجد أنها اشترطت لمعاقبة الجاني أن يكون لديه نية خاصة لتحقيق نتيجة إضافية غير التخلص من عبء الضريبة كلياً أم جزئياً، بل كانت النصوص تجرم مخالفة أحكام الضريبة، وتعاقب عليها بغض النظر عن النوايا الدافعة لارتكاب المخالفة والبواعث إليها، فمجرد عدم الامتثال لأحكام الضريبة عن علم وإرادة يعد كافياً في صحة المساءلة جزائياً، ومن ثمَّ يكفي لقيام الركن المعنوي مكتملاً بحق مخالفي أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي ومساءلتهم جزائياً؛ توافر القصد الجنائي

استأذَنَ الَّذِينَ مِنْ قَبْلِهِمْ كَذَلِكَ يُبَيِّنُ اللَّهُ لَكُمْ آيَاتِهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ﴾ [النور:59]، ومما يدل أيضاً على انتفاء الإرادة المعتبرة عن الصغير ما روي عن علي رضي الله عنه أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال: ((رفع القلم عن ثلاثة: عن النائم حتى يستيقظ، وعن الصبي حتى يحتلم، وعن المجنون حتى يعقل)) (85).

قال الآمدي رحمه الله: "اتفق العقلاء على أن شرط المكلف أن يكون عاقلاً فاهماً للتكليف، لأن التكليف وخطاب من لا عقل له ولا فهم محال" (86) وقال أيضاً: "وأما الصبي المميز وإن كان يفهم ما لا يفهمه غير المميز، غير أنه أيضاً غير فاهم على الكمال ما يعرفه كامل العقل من وجود الله تعالى، وكونه متكلفاً مخاطباً مكلفاً بالعبادة، ومن وجود الرسول الصادق المبلغ عن الله تعالى، وغير ذلك مما يتوقف عليه مقصود التكليف" (87).

وتعتمد كذلك الإرادة الصحيحة عن المجنون والمعتوه، ومن ثمَّ لا يتوافر في حقهما القصد الجنائي العام، فلا يسألان جزائياً لعدم اكتمال الركن المعنوي بحقهما، وذلك لأنهما ليسا مدركين لما يقدمان عليه، ولا مختارين لأفعالهما، لقول الرسول صلى الله عليه وسلم: "رفع القلم عن ثلاثة: عن النائم حتى يستيقظ، وعن الصبي حتى يحتلم، وعن المجنون حتى يعقل" (88).

قال البهوتي رحمه الله: "فأما الصبي والمجنون وكل زائل العقل بسبب يعذر فيه، كالنائم والمغمي عليه ونحوهما، كالكسبان كرهاً، فلا قصاص عليهما؛ لأن التكليف من شروطه، وهو معدوم" (89).

وقيل في تعريف الجنون أنه: "اختلال القوة المميزة بين الأمور الحسنة والقييحة المدركة للعواقب بأن لا تظهر آثارها وتتعلل أفعالها" (90)، أما المعتوه فقيل: إنه: "الذي اختل شعوره، بأن كان فهمه قليلاً، وكلامه مختلطاً، وتدييره فاسداً" (91).

وعليه؛ تعتبر إرادة المجنون والمعتوه منعدمة، ما يتعذر معه قيام القصد الجنائي العام واكمال الركن المعنوي في حقهما، لفقداهما الأهلية الجنائية.

(91) - درر الحكام في شرح مجلة الأحكام، علي حيدر خواجه أمين أفندي، (2/ 657).

(92) - ينظر: الفقرة 1، المادة 39، نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/113 وتاريخ 1438/11/2هـ.

(93) - ينظر: الأحكام العامة للنظام الجنائي في الشريعة الإسلامية والقانون، عبد الفتاح مصطفى الصيفي، ص 311.

(85) - أخرجه أبو داود في سننه، كتاب الحدود، باب في المجنون يسرق أو يصيب حداً، (455/6)، حديث رقم 4403، قال الألباني: حديث صحيح.

(86) - الإحكام في أصول الأحكام، علي بن محمد الآمدي، (1/150).

(87) - المرجع السابق (1/151).

(88) - سبق تخريجه.

(89) - كشاف القناع على متن الإقناع، منصور بن يونس البهوتي، (5/521).

(90) - رد المحتار على الدر المختار، محمد أمين بن عابدين، (3/243).

المالية، وعلى ذلك لا يجوز معاقبة المخالف بأي عقوبة أخرى، مثل: الحبس أو إلغاء النشاط الذي يحقق منه (غير المقيم) الدخل، أو الإيقاف المؤقت لهذا النشاط، أو غير ذلك من العقوبات.

والغرامة المالية التي يُعاقب بها مخالفو أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي تأتي على نوعين:

النوع الأول: غرامة مالية جزاء تهرب المكلف من دفع الضريبة.

تُفرض على المكلف غرامة مالية مقدارها خمسة وعشرون بالمئة من فرق الضريبة إذا مارس سلوكًا يقصد منه التهرب عن أداء الضريبة، كأن يقدم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو أي مستندات غير حقيقية أو مزورة أو مصنعة، أو أن يقدم على خلاف الواقع ما يقلل من الأرباح أو يزيد من الخسائر، أو يمتنع عن الإفصاح عن النشاط الخاضع للضريبة، أو يتلف أي وثائق قبل قيام هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بالفحص الذي تراه لازماً (96)، وإيقاع هذه الغرامة المالية على المكلف يكون بجانب إلزامه وجوباً بأداء الضريبة غير المسددة (97).

النوع الثاني: غرامة مالية جزاء تأخر المكلف في دفع الضريبة أو الإخلال بالتزاماته الإدارية.

في بعض الحالات يتأخر المكلف عن أداء الضريبة لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك دون أن يصاحب تأخره مراوغة أو سلوكيات تدليسية يقصد منها التهرب من أداء الضريبة ففي هذه الحالة يُعاقب المكلف جزاء تأخره عن أداء الضريبة بغرامة مالية مقدارها واحد في المئة من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوماً من التأخير، وتحسب مدة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ سدادها، كما يعاقب المكلف بذات العقوبة إذا استقطع الضريبة من دخل غير المقيم دون أن يسددها للهيئة، أو لم يزود الهيئة في نهاية السنة الضريبية باسم وعنوان ورقم تسجيل المستفيد غير المقيم (98).

ويجب عدم إيقاع هذه العقوبة المقدرة بواحد في المئة عند عدم اكتمال مدة التأخير ثلاثين يوماً من تاريخ الاستحقاق (99).

الفرع الثاني: موقف الفقه الإسلامي من العقوبة النظامية

إذا كانت العقوبة النظامية لمخالفة أحكام الضريبة هي (الغرامة المالية) فهي إذن في حقيقتها تعزيز بالمال، والتعزيز بالمال قد يكون بالأخذ كما هو في الغرامة المالية، وقد يكون بالإتلاف، وهذا ما ذكره فقهاء الشريعة

العام بعنصره العلم والإرادة، دون القصد الخاص، وهذا القول هو ما ينطبق على غالبية الجرائم الضريبية إن لم يكن جميعها (94).

وبعد اكتمال الركن المعنوي بحق المخالف بجانب قيام الركنين الشرعي والمادي السابق بياهما، يمكن حينئذ مساءلة المخالف عن فعله، ومعاقبته على ذلك، وهذا لا يكون إلا بالعقوبات المحددة، ومن خلال الجهة المختصة، وفق الإجراءات المرسومة نظاماً، وهذا ما سأتكلم عنه في المبحث الآتي:

المبحث الثالث: عقوبة مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي

من يخالف أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي بالكيفية التي ذكرتها في المبحث السابق يعد مسؤولاً جزائياً مستحقاً للعقوبة، وإزاء معاقبته يجب بداية أن تكون العقوبة وفق المحدد في نظام الضريبة نوعاً وكمًا، ويجب أيضاً أن يصدر بها قرار من الجهة المخولة بذلك، كما أن المنظم السعودي أضفى حمايةً متقدمةً للمحكوم عليه بالعقوبة، تسمح له بالاعتراض على قرار العقوبة إذا ما رأى أنه غير مستحق لها أو أنه يستحقها، ولكن بتقدير أقل، وهذا ما سأتكلم عنه في هذا المبحث في ثلاثة مطالب متتابعة، الأول: سيكون في نوع العقوبة ومقدارها، والثاني: في الجهة المختصة بتوقيع العقوبة، والثالث: في الجهة المختصة بالفصل في دعوى التظلم من قرار العقوبة.

المطلب الأول: نوع عقوبة مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي

عقوبة مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي محددة في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، ولتوضيح أحكام هذه العقوبة سأتكلم عنها وفق النظام أولاً، ثم أبين موقف الفقه الإسلامي منها ثانياً، وذلك في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: نوع عقوبة مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي في النظام السعودي

نص نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية على عقوبة مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي، وهذه العقوبة هي الغرامة المالية، وقيل في تعريف الغرامة المالية: إنها "مبلغٌ من المال يحكم على الجاني بدفعه إلى خزينة الدولة" (95)، ولم يُضف النظام ولا اللائحة عقوبات أخرى غير الغرامة

(94) - ينظر: التجريم في تشريعات الضرائب، حسن صادق المرصفاوي، ص155؛ التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي: دراسة مقارنة، زينب عبد الكاظم الكنابي، ص72.

(95) - في أصول النظام الجنائي الإسلامي، محمد العوا، ص385.

(96) - ينظر: المادة 77/ب من نظام ضريبة الدخل؛ المادة 69 من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

(97) - ينظر: المادة 68/ج من نظام ضريبة الدخل.

(98) - ينظر: المادة 68/ج، المادة 77/أ من نظام ضريبة الدخل؛ المادة 1/68 من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

(99) - ينظر: المادة 2/68 من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

بالإتلاف، أي بالإزالة، وهو ما يدل من باب أولى على مشروعية التعزير المالي بالأخذ كالغرامة المالية، لأن الغرامة المالية تعزير ملاءة الخزانة العامة التي يُصرف منها على مختلف أوجه المصالح العامة للدولة والأفراد.

قال ابن القيم رحمه الله في معرض استنباطه لبعض الفوائد: "ومنها: تحريق أمكنة المعصية التي يُعصى الله ورسوله فيها وهدمها، كما حرق رسول الله صلى الله عليه وسلم مسجد الضرار، وأمر بدمه، وهو مسجد يُصلى فيه ويُذكر اسم الله فيه؛ لما كان بناؤه ضراً وتفريقاً بين المؤمنين ومأوى للمنافقين، وكل ما كان هذا شأنه فواجب على الإمام تعطيله، إما بدم وتحريق، وإما بتغيير صورته وإخراجه عما وضع له" (101).

4- قال تعالى: ﴿مَا فَطَعْتُمْ مِنْ لَيْبَةٍ أَوْ تَرَكْتُمْوهَا قَائِمَةً عَلَىٰ أُصُولِهَا فَبِإِذْنِ اللَّهِ وَلِيُخْرِجَ الْفَاسِقِينَ﴾ [الحشر: 5].

وجه الاستدلال: أن الله عز وجل أئد في الآية فعل رسول الله صلى الله عليه وسلم عندما أمر بقطع نخيل وأشجار يهود بني النضير إغاطة لهم، وليجبرهم على التسليم له، والنخيل والأشجار مال متقوم محترم، فقطعه دليل على جواز التعزير المالي بالإتلاف (102)، وإذا شرع إتلاف المال تعزيراً، فمشروعية أخذ المال تعزيراً - كالغرامة المالية - ثبتت من باب أولى، ما دام أنها تحقق بجانب دورها العقابي؛ مصلحة مالية يعم نفعها الدولة والمجتمع.

5- قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: ((والذي نفسي بيده لقد هممت أن أمر بحطب فيحطب، ثم أمر بالصلاة، فيؤذن لها، ثم أمر رجلاً فيؤم الناس، ثم أخالف إلى رجال، فأحرق عليهم بيوتهم...)) (103).

وجه الاستدلال: أن حرق بيوت المتخلفين عن جماعة المصلين يعد إتلافاً لمال متقوم محترم، ولو أن إتلاف المال تعزيراً غير مشروع لما أمر به رسولنا صلوات الله عليه، قال المازري رحمه الله: "ويؤخذ من حديث تحريق البيوت إثبات العقوبة في المال" (104)، أي: مشروعيتها، كما قال الشوكاني رحمه الله في معرض شرحه للحديث: "وفيه جواز العقوبة بإتلاف المال" (105)، وإذا جاز إتلاف المال تعزيراً دون الاستفادة منه؛ فإن أخذ المال تعزيراً وصرفه في المصالح العامة والاستفادة منه أولى بالمشروعية.

6- روي عن عبد الله بن عمرو أنه قال: رأى النبي صلى الله عليه وسلم علي بن أبي طالب، فقال: ((أأمك أمرتك

الإسلامية، وقد استدل كثير منهم على مشروعية الغرامة المالية كعقوبة جزائية جنائية بنصوص من القرآن والسنة وعمل الصحابة، ويتضح ذلك من خلال الآتي:

1- قال تعالى: ﴿وَمَا كَانَ لِمُؤْمِنٍ أَنْ يَقْتُلَ مُؤْمِنًا إِلَّا خَطَأً وَمَنْ قَتَلَ مُؤْمِنًا خَطَأً فَتَحْرِيرُ رَقَبَةٍ مُؤْمِنَةٍ وَدِيَّةٌ مُسَلَّمَةٌ إِلَىٰ أَهْلِهِ﴾ [النساء: 92].

2- قال تعالى: ﴿لَا يُؤَاخِذُكُمُ اللَّهُ بِاللَّغْوِ فِي أَيْمَانِكُمْ وَلَكِنْ يُؤَاخِذُكُمْ بِمَا عَقَّدْتُمُ الْأَيْمَانَ فَكَفَّارَتُهُ إِطْعَامُ عَشْرَةِ مَسْكِينٍ مِنْ أَوْسَطِ مَا تُطْعَمُونَ أَهْلِيكُمْ أَوْ كِسْفَتُهُمْ أَوْ تَحْرِيرُ رَقَبَةٍ فَمَنْ لَمْ يَجِدْ فَصِيَامُ ثَلَاثَةِ أَيَّامٍ ذَلِكَ كَفَّارَةُ أَيْمَانِكُمْ إِذَا حَلَفْتُمْ وَاحْفَظُوا أَيْمَانَكُمْ كَذَلِكَ يُبَيِّنُ اللَّهُ لَكُمْ آيَاتِهِ لَعَلَّكُمْ تَشْكُرُونَ﴾ [النساء: 92].

وجه الاستدلال: أن الله عز وجل عاقب من يرتكب أحد الأفعال أو المعاصي الواردة في الآيتين بعقوبة مالية جزاء مخالفة أوامره، كفارة له، وهذا دليل على جواز التعزير بالمال، والغرامة المالية في حقيقتها أحد أوجه التعزير بالمال.

3- قال تعالى: ﴿وَالَّذِينَ اتَّخَذُوا مَسْجِدًا ضِرَارًا وَكُفْرًا وَتَفْرِيقًا بَيْنَ الْمُؤْمِنِينَ وَإِزْوَادًا لِمَنْ حَارَبَ اللَّهَ وَرَسُولَهُ مِنْ قَبْلُ وَلَيَحْلِفُنَّ إِنْ أَرَدْنَا إِلَّا الْحُسْنَىٰ وَاللَّهُ يَشْهَدُ إِنَّهُمْ لَكَاذِبُونَ (107) لَا تَقُمْ فِيهِ أَبَدًا لِمَسْجِدٍ أُسِّسَ عَلَى التَّقْوَىٰ مِنْ أَوَّلِ يَوْمٍ أَحَقُّ أَنْ تَقُومَ فِيهِ فِيهِ رِجَالٌ يُحِبُّونَ أَنْ يَتَّطَّهَرُوا وَاللَّهُ يُحِبُّ الْمُطَهَّرِينَ (108) أَقَمَنْ أَسَسَ بُنْيَانَهُ عَلَى تَقْوَىٰ مِنَ اللَّهِ وَرِضْوَانٍ خَيْرٌ أَمْ مَنْ أَسَسَ بُنْيَانَهُ عَلَى شِقَا جُرْفٍ هَارٍ فَاتَّخَذَ بِهِ فِي نَارٍ جَهَنَّمَ وَاللَّهُ لَا يَهْدِي الْقَوْمَ الظَّالِمِينَ (109) لَا يَزَالُ بُنْيَانُهُمُ الَّذِي بَنَوْا رِيبَةً فِي قُلُوبِهِمْ إِلَّا أَنْ تَقَطَّعَ قُلُوبُهُمْ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ﴾ [التوبة: 110، 107].

وجه الاستدلال: لم يقر الرسول صلى الله عليه وسلم المنافقين على بناء مسجد الضرار الذي يبتغون به تفریق جماعة المسلمين، والإضرار بهم، وإزالة الألفة بينهم، ولذلك أمر بدمه وحرقه (100)، مع أنه مكان يُعبد الله فيه، ومال متقوم محترم، فدل ذلك على مشروعية التعزير المالي

(103) - الحديث صحيح أخرجه البخاري، كتاب الأذان، باب وجوب صلاة الجماعة، (131/1)، حديث رقم 644.

(104) - المَعْلَمُ بفوائد مسلم، محمد علي المازري، (437/1).

(105) - نيل الأوطار، محمد بن علي الشوكاني، (147/3).

(100) - ينظر: الدر المنثور في التفسير بالمأثور، عبد الرحمن بن أبي بكر السيوطي، (285/4).

(101) - زاد المعاد في هدي خير العباد، محمد بن أبي بكر الجوزية، (500/3).

(102) - ينظر: مدارك التنزيل وحقائق التأويل، أبو البركات عبد الله النسفي، (456/3).

9- جاء عن أبي طلحة أنه قال: يا نبي الله، إني اشتريت خمرًا لأيتام في حجري، قال صلى الله عليه: ((أهرق الخمر، واكسر الدنان)) (111).

وجه الاستدلال: الإهراق والكسر جاء بأمر رسول الله صلى الله عليه وسلم، وهما إتلاف في حقيقتهما، لذلك يمكن الاستدلال هنا بمثل ما سبق أن ذكرته في الدليل السابق من أن ثبوت مشروعية التعزير بالمال عن طريق الإتلاف يدل على ثبوت مشروعية التعزير بالمال عن طريق الأخذ من باب أولى، كما في التعزير بالغرامة المالية فأخذها يحقق مصلحة عامة تتمثل في تعزير خزينة الدولة، يقول شيخ الإسلام ابن تيمية: "والتعزير بالمال سائغ إتلافًا وأخذًا وهو جارٍ على أصل أحمد لأنه لم يختلف أصحابه أن العقوبات في الأموال غير منسوخة كلها" (112).

وفي ختام هذا الفرع يتضح أن عقوبة الغرامة المالية التي نص عليها نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية؛ قد أقرها الفقه الإسلامي منذ القدم، وطبقها على مخالفين أوامر الله عز وجل، وعلى مخالفين أوامر ولي أمر البلاد، ومن هذا القبيل: الحكم على مخالفين أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي بالغرامة المالية، بل إن سنَّ عقوبة الغرامة المالية من مقتضيات السياسة الشرعية التي يجب على ولي أمر البلاد ممارستها فيما يحقق مصالح البلاد والعباد، ويدرأ عنهم المفاسد، وبذلك تكون نصوص النظام السعودي في هذا الشأن متفقةً مع أحكام الفقه الإسلامي، ومنسجمة مع مقاصد الشريعة الإسلامية السمحة.

إلا أن استحقاق المخالف للعقوبة النظامية المتمثلة في (الغرامة المالية) لا يجوز إيقاعها على المخالف إلا بواسطة الجهة المختصة بتوقيعها، وإلا كان القرار القاضي بالعقوبة باطلاً، وهذا ما سأتكلم عنه في المطلب الآتي:

المطلب الثاني: الجهة المختصة بتوقيع عقوبة مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي

أسند نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية إدارة شؤون الضرائب وعملهاها إلى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، سواءً تعلق الأمر بفحص العمليات التجارية للتأكد من مدى التزام المكلفين بأداء الضريبة، أو تعلق بتحصيل الضريبة، أو إيقاع العقوبات على مخالفين أحكام الضرائب، أو غير ذلك مما يتصل بالعمليات الضريبية وإدارتها (113).

بماذا؟)) قلت: أغسلهما، قال: ((بل احرقهما)) (106).

وجه الاستدلال: أمر رسول الله صلى الله عليه وسلم بحرق الثوبين المعصفرين، والحرق هنا في حقيقته إتلاف مال متقوم، فدل ذلك على جواز التعزير بالمال إتلافًا، وإذا جاز الإتلاف تعزيرًا، جاز من باب أولى أخذ المال تعزيرًا؛ لأن التعزير بالمال عن طريق الأخذ كما هو في الغرامة المالية التي توقع على مخالفين أحكام الضريبة يعزز ملاءة خزينة الدولة، وهذا يحقق مصلحة عامة تعود بالفائدة على الدولة ورعاياها، بخلاف التعزير المالي بالإتلاف فيفتقد هذه المزية.

7- قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: ((في كل سائمة إبل في أربعين بنت لبون، ولا تفرق إبل عن حسابها من أعطاها مؤخرًا - قال ابن العلاء مؤخرًا بما - فله أجرها، ومن منعها فإنما أخذوها وشطر ماله، عزمة من عزمات ربنا عز وجل، ليس لآل محمد منها شيء)) (107).

وجه الاستدلال: أن رسول الله صلى الله عليه وسلم عزز مانع الزكاة بعقوبة مالية بلغت شطر ماله، أي: نصفه، بالإضافة إلى إلزامه بدفع الزكاة، وهذه غرامة مالية زائدة عن فريضة الزكاة، جزاء امتناع المكلف عن أداء ما يجب عليه في ماله (108)، وهو ما يتفق وما يعزز به مخالفو أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي من غرامة مالية، بالإضافة إلى إلزامهم بدفع الضريبة.

8- قال رسول الله صلى الله عليه وسلم عندما سئل عن الثمر المعلق: ((من أصاب من ذي حاجة غير متخذ خبنة، فلا شيء عليه، ومن خرج بشيء منه فعليه غرامة مثليه والعقوبة، ومن سرق شيئًا منه بعد أن يؤويه الجرين، فبلغ ثمن الحنن فعليه القطع، ومن سرق دون ذلك فعليه غرامة مثليه والعقوبة)) (109).

وجه الاستدلال: الحديث نص صريح في مشروعية الغرامة المالية مضاعفة، حيث إن رسول الله صلى الله عليه وسلم أقر عقوبة الغرامة المالية، مضاعفة، وحكم بما على من ارتكب أيًا من الأفعال المنهي عنها في الحديث (110).

(110) - ينظر: مرقاة المفاتيح شرح مشكاة المصابيح، علي بن سلطان القاري، (2017/5).

(111) - أخرجه الترمذي في سننه، باب ما جاء في بيع الخمر والنهي عن ذلك، (580/3)، حديث رقم 1293، قال الألباني: حديث حسن.

(112) - الفتاوى الكبرى لابن تيمية، تقي الدين أبو العباس ابن تيمية، (530/5).

(113) - ينظر: الفقرة أ، المادة 56، نظام ضريبة الدخل المعدلة بالمرسوم الملكي رقم م/113 وتاريخ 1438/11/2هـ.

(106) - الحديث صحيح أخرجه مسلم، كتاب اللباس والزينة، باب النهي عن لبس الرجل الثوب المعصفر، (1647/3)، حديث رقم 2077.

(107) - أخرجه أبو داود في سننه، كتاب الزكاة، باب في زكاة السائمة، (26/3)، حديث رقم 1575، قال الألباني: حديث صحيح.

(108) - ينظر: نخب الأفكار في تنقيح مباني الأخبار في شرح معاني الآثار، محمود أحمد الغيتاني، (524/7).

(109) - أخرجه النسائي في سننه، كتاب قطع السارق، باب الثمر يُسرق بعد أن يؤويه الجرين، (85/8)، حديث رقم 4958، قال الألباني: حديث حسن.

داخل المملكة أو غير مقيم، إلا أن النظام السعودي عندما منح هذا الحق ضماناً عدلية لصالح المعاقب؛ قام بتقييد استعماله مراعاة لمصلحة الإدارة الضريبية من أي تعسف قد يمارسه من صدر بشأنه قرار العقوبة يتغني منه إطالة أمد التهرب عن دفع الضريبة أو عدم تنفيذ قرار العقوبة، فقرر أن يكون استعمال هذا الحق في غضون ثلاثين يوماً كحد أقصى من تاريخ علمه بالقرار، وعند تراخي من صدر بشأنه القرار عن استعمال هذا الحق خلال المدة المحددة فيعد القرار في حقه نافذاً بشكل نهائي، لا يقبل فيه الطعن أمام أي جهة أخرى، قضائية أو غير قضائية (118).

واللجنة سالف الذكر هي لجنة ابتدائية، يليها لجنة استئناف، ومن اختصاصات اللجنة الابتدائية الفصل في دعاوى التظلم المقدمة من ذوي الشأن على القرارات الصادرة بحقهم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك تطبيقاً لأحكام الأنظمة الضريبية ولوائحها التنفيذية، ولها في سبيل ذلك جميع الصلاحيات اللازمة من استدعاء الشهود والأمر بتقديم الأدلة والوثائق وندب الخبراء ونحوه، وتتكون اللجنة من عدة دوائر متخصصة، تنشأ في مناطق المملكة بحسب الحاجة، وكل دائرة ينحصر اختصاصها في أحد الأنظمة الضريبية، كما تتكون كل دائرة من ثلاثة أعضاء أصليين، وعضو رابع احتياطي، من ذوي الخبرة والتأهيل في تخصص: الأنظمة والمحاسبة، يصدر بتعيينهم أمر ملكي لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد، وأزم النظام أن يكون رئيس الدائرة وأحد أعضائها على الأقل من ذوي التخصص النظامي، وتعزيزاً لاستقلال اللجنة فقد منع المنظم السعودي أن يكون في تشكيل اللجنة أي من منسوبي الجهات ذات العلاقة بالإشراف على الأعمال الضريبية أو تنفيذها، وتصدر قرارات اللجنة الابتدائية بالأغلبية، إما بإلغاء قرار العقوبة أو بتأييده (119).

وعند تأييد اللجنة الابتدائية لقرار العقوبة الصادر عن الهيئة يجوز لمن صدر بشأنه قرار التأييد من اللجنة الابتدائية -كضمانة إضافية- أن يعترض عليه أمام لجنة أخرى تسمى بـ (اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية)، خلال ثلاثين يوماً كحد أقصى من تاريخ العلم بصدور قرار اللجنة الابتدائية القاضي بتأييد قرار العقوبة، وإلا عدَّ قرار اللجنة الابتدائية نافذاً نهائياً، وتختص اللجنة الاستئنافية بالفصل في الاعتراضات المقدمة ضد قرارات اللجنة الابتدائية، وتتشكل وتتكون دوائرها وتصدر قراراتها بذات الطريقة التي تخص اللجنة الابتدائية سالف الذكر، إلا أن قراراتها بعد

وقد حدد النظام؛ المختص بتوقيع العقوبة وفق ما يلي: [ب- يكون إيقاع العقوبة بقرار من المحافظ أو من يفوضه مجلس إدارة الهيئة بذلك] (114)، وعليه؛ فإن توقيع العقوبة على مخالفي أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي يكون بقرار إداري يصدر إما عن المحافظ أو ممن فوضه مجلس إدارة الهيئة بتوقيع العقوبات المنصوص عليها في نظام الضريبة.

والحافظ يقصد به: محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وهو: الرئيس الإداري للهيئة، والمسؤول الأعلى عن إدارة شؤونها في حدود ما نص عليه تنظيمها أو ما يقرره مجلس إدارتها (115)، أما مجلس إدارة الهيئة فهو: جهة عليا تختص بالإشراف على إدارة شؤون الهيئة وتصريف مختلف أمورها، واتخاذ جميع القرارات اللازمة لتحقيق أهدافها، ويتشكل المجلس من وزير المالية رئيساً، وأحد عشر عضواً يمثلون وزارات وجهات حكومية معينة، من بينهم محافظ الهيئة (116).

ويصدر قرار العقوبة بحق المخالف لأحكام ضريبة الاستقطاع النهائي من المحافظ أو ممن فوضه مجلس إدارة الهيئة بناءً على ما يُرفع إليهما من موظفي الهيئة المختصين بالفحص والاستدلال والتحري عن المخالفات الضريبية، وهم يعدون من رجال الضبط الجنائي، ومخولون بما لرجال الضبط الجنائي من صلاحيات تتعلق بالضبط والتحقيق، تمكنهم من التنقيب عن المخالفات وكشفها، وتعقب مرتكبيها، في حدود ما يختصون به في مجال الأنظمة الضريبية (117).

وبعد صدور قرار العقوبة من المحافظ أو ممن فوضه مجلس إدارة الهيئة فيحق لمن صدر بحقه قرار العقوبة أن يتقدم بشأنه دعوى تظلم وفق الإجراءات النظامية المرسومة إذا ما رأى أنه غير مستحق للعقوبة، أو أنه يستحقها، ولكن بتقدير أقل، وهذه ضمانات عدلية مهمة منحها النظام السعودي للمكلفين في مواجهة الإدارة الضريبية، وترفع دعوى التظلم على قرار العقوبة أمام جهة مختصة بذلك سأتكلم عنها في المطلب الآتي:

المطلب الثالث: الجهة المختصة بالفصل في دعوى التظلم من قرار العقوبة

أعطى النظام السعودي لمن صدر بحقه قرار بالعقوبة؛ الحق في التظلم من هذا القرار، أمام جهة تسمى بـ (لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية)، وذلك إذا ما رأى المُعاقب أن الإدارة الضريبية المتمثلة في هيئة الزكاة والضريبة والجمارك قد أخطأت في إصدار قرارها، أو بالغت فيه، وبأي هذا الحق للمعاقب، سواءً أكان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، مقيماً

(117) - ينظر: الفقرة 7، المادة 26، نظام الإجراءات الجزائية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/2 وتاريخ 1435/1/22هـ.

(118) - ينظر: الفقرة أ، المادة 66، نظام ضريبة الدخل، المعدلة بالمرسوم الملكي رقم م/113 وتاريخ 1438/11/2هـ.

(119) - ينظر: الفقرة 1 و2 و3 و4، المادة 67، نظام ضريبة الدخل، المعدلة بالمرسوم الملكي رقم م/113 وتاريخ 1438/11/2هـ.

(114) - الفقرة ب، المادة 56، نظام ضريبة الدخل المعدلة بالمرسوم الملكي رقم م/113 وتاريخ 1438/11/2هـ.

(115) - ينظر: المادة 7، تنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم 570 وتاريخ 1442/9/22هـ.

(116) - ينظر: المادة 4 و5، تنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

التي ينبغي لولي الأمر القيام بها لتحقيق مصلحة البلاد والعباد، من ناحية: مالية واقتصادية ومعيشية وغير ذلك.

- 5- لا يُسأل الشخص جزائياً عن مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي ما لم يَقم بحقه ثلاثة أركان: الركن الشرعي، والركن المادي، والركن المعنوي.
- 6- عقوبة مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي؛ تعزيرية، تتمثل في: الغرامة المالية.
- 7- الجهة المخولة بتوقيع العقوبة على مخالفي أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي هي: هيئة الزكاة والضريبة والجمارك ممثلةً بمُحافظها أو من يفوضه مجلس إدارتها.
- 8- الجهة المختصة بالفصل في دعوى الظلم من قرار العقوبة هي: (لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية).
- 9- الجهة المختصة بنظر الاعتراض على قرارات (لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية) هي: (اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية).
- 10- قرارات (اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية) تعد نهائية واجبة التنفيذ، وغير قابلة للاعتراض أمام أي جهة أخرى.

ثانياً: أبرز التوصيات:

- 1- استحداث نظام خاص باسم: (نظام الإجراءات الضريبية الموحدة) يُعنى بتنظيم مختلف الإجراءات الضريبية المتشابهة بين الضرائب، مثل إجراءات: تحصيل الضريبة واستردادها، والفحص الضريبي، وضبط المخالفات والتحرير عنها، ونحوه، ويُجمع في هذا النظام كل ما هو متفرق منها في الأنظمة الضريبية الحالية، بحيث تكون الأنظمة الحالية: أنظمة ضريبية موضوعية، والمستحدث هو: نظام ضريبي إجرائي، وذلك من أجل

صدورها لا تقبل الطعن أو الاعتراض بأي طريقة وأمام أي جهة، قضائية أو غير قضائية، وتكون واجبة التنفيذ (120).

وعن طبيعة اللجنتين السابقتين، الابتدائية والاستئنافية؛ فإنهما تعدان لجناً قضائياً، وما يصدر عنهما من قرارات تعد في حكم القرارات القضائية الموازية للحكم القضائي؛ لأنها أعطيت من الحجية والقوة النظامية والتنفيذية ما أعطي للحكم القضائي (121).

ويكون الترافع وسير الدعوى أمام اللجنتين: الابتدائية والاستئنافية وفق الإجراءات المنصوص عليها في نظام المرافعات الشرعية (122)، ونظام الإجراءات الجزائية (123)، ونظام المرافعات أمام ديوان المظالم (124)، واللوائح التنفيذية الخاصة بهذه الأنظمة، بما لا يخالف طبيعة الدعوى الضريبية ولا يتعارض واختصاصات اللجنتين وصلاحياتهما المقررة بنصوص خاصة (125).

الخاتمة:

في ختام هذا البحث أوجز للقارئ الكريم أهم النتائج وأبرز التوصيات.

أولاً: أهم النتائج:

- 1- مخالفة أحكام ضريبة الاستقطاع النهائي تعد: من المخالفات الاقتصادية التي تقع على المصلحة العامة، وهي أوسع نطاقاً من مجرد التهرب الضريبي، ويقصد بها: كل فعل أو امتناع، يترتب عليه إخلال المكلف بالتزاماته في الضريبة المفروضة على دخل غير المقيم في المملكة العربية السعودية، المتحقق في المملكة.
- 2- تعد الضريبة أداةً شرعيةً ونظاميةً فاعلةً في توجيه وإدارة: المالية العامة والاقتصاد والصناعة والتجارة.
- 3- استخدم فقهاء الشريعة الإسلامية قديماً أسماءً مختلفةً يقصدون بها الضرائب، منها: النوائب، والوظائف، والخراج، والكلف السلطانية، والمعونة، والمغارم.
- 4- موافقة نصوص النظام السعودي لمقاصد الشريعة الإسلامية في سنّ ضريبة الاستقطاع النهائي والإلزام بها، وليس ذلك إلا ممارسة عملية صحيحة للسياسة الشرعية

(123) - ينظر: نظام الإجراءات الجزائية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/2 وتاريخ 1435/1/22 هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم 142 وتاريخ 1436/3/21 هـ.

(124) - ينظر: نظام المرافعات أمام ديوان المظالم الصادر بالمرسوم رقم م/3 وتاريخ 1435/1/22 هـ.

(125) - ينظر: المادة 5، قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم 26040 وتاريخ 1441/4/21 هـ.

(120) - ينظر: الفقرة 5 و6 و7، المادة 67، نظام ضريبة الدخل، المعدلة بالمرسوم الملكي رقم م/113 وتاريخ 1438/11/2 هـ.

(121) - ينظر: الخضوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودية، خالد الرويس، ص223.

(122) - ينظر: نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/1 وتاريخ 1435/1/22 هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير العدل رقم 39933 وتاريخ 1435/5/19 هـ.

- إرواء الغليل في تخريج أحاديث منار السبيل، محمد ناصر الدين الألباني، المكتب الإسلامي، بيروت، الطبعة الأولى 1399هـ.
- الأشباه والنظائر، عبدالرحمن بن أبي بكر السيوطي، دار الكتب العلمية، الطبعة الأولى 1411هـ.
- بدائع الصنائع في ترتيب الشرائع، علاء الدين أبي بكر الكاساني، دار الكتب العلمية، الطبعة الثانية 1406هـ.
- تاريخ الطبري، محمد بن جرير الطبري، دار التراث، بيروت، الطبعة الثانية 1387هـ.
- التجريم في تشريعات الضرائب، حسن صادق المرصفاوي، الطبعة الأولى 1963م.
- شرح القانون الجنائي-القسم العام، عبدالواحد العلمي، الشركة المغربية لتوزيع الكتاب، الطبعة السابعة 1437.
- تفسير مقاتل بن سليمان، مقاتل بن سليمان الأزدي البلخي، تحقيق: عبدالله محمود شحاته، دار إحياء التراث، بيروت، الطبعة الأولى 1423هـ.
- التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي دراسة مقارنة، زينب عبدالكاظم الكناي، رسالة ماجستير مقدمة لكلية القانون والسياسة، جامعة البصرة، العراق، عام 2014م.
- تنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم 570 وتاريخ 1442/9/22هـ.
- التهرب الضريبي، مختار ولد الشيباني، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، المغرب، العدد رقم 6 عام 2014م.
- التوقيف على مهمات التعاريف، زين الدين محمد القاهري، عالم الكتب، الطبعة الأولى 1410هـ.
- جامع البيان في تأويل القرآن، محمد بن جرير الطبري، تحقيق: أحمد محمد شاكر، مؤسسة الرسالة، الطبعة الأولى 1420هـ.
- الجامع المسند الصحيح، محمد بن إسماعيل البخاري، تحقيق: محمد زهير، دار طوق النجاة، الطبعة الأولى 1422هـ.
- الجامع لأحكام القرآن، محمد بن أحمد القرطبي، تحقيق: أحمد البردوني وإبراهيم أطفيش، دار الكتب المصرية، القاهرة، الطبعة الثانية 1384.
- جرائم التهرب الجمركي دراسة مقارنة، معن الحياي، رسالة ماجستير، دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى 1997م.
- الجرائم الضريبية، أحمد فتحي سرور، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة 1989م.
- جرائم الممول المضرة بالخراتة العامة، محمد محمد مصباح القاضي، دار النهضة العربية، طبعة 1996م.
- الجريمة أحكامها العامة في الاتجاهات المعاصرة والفقهاء الإسلاميين، عبدالفتاح خضر، مطبعة معهد الإدارة العامة، د ط، د ت.
- الجوهرة النيرة على مختصر القُدوري، أبو بكر بن علي بن محمد الحنفي، نشر المكتبة الخيرية، الطبعة الأولى 1322هـ.
- منع تكرار الأحكام الإجرائية المتشابهة في أكثر من نظام.
- 2- إضافة عقوبة الحبس في نظام ضريبة الدخل إذا اقترنت المخالفة لأحكام الضريبة بسلوك قائم على احتيال وتدليس.
- 3- إضافة مادة نظامية في (قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية) تشترط لتقديم دعوى إلغاء قرار العقوبة الصادر عن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك؛ أن يسبقه تقدم المدعي باعتراض أمام الهيئة على قرارها بشكل وجوبي لا جوازي، لمنح الهيئة فرصة إضافية لمراجعة صحة قرارها، ولتخفيف تدفق الدعاوى أمام لجان الفصل، وهذا مماثل لما قضى به نظام المرافعات أمام ديوان المظالم من اشتراط التظلم الوجوبي أمام الجهة الإدارية قبل رفع الدعوى عليها.
- 4- الاهتمام بنشر الثقافة الضريبية بين الأفراد، وتصحيح بعض المفاهيم الخاطئة حول مشروعية الضريبة، لرفع مستوى الامتثال الذاتي لأحكام الضريبة بين الأفراد، استشعارًا منهم بدور الضريبة في تسيير المرافق العامة، وتحسين الخدمات الموجهة لهم وجود الحياة.
- 5- توجيه الجامعات ممثلة في الأقسام العلمية باستحداث برامج دراسات عليا متخصصة في القانون الضريبي، على غرار البرامج الأكاديمية المتخصصة في القانون التجاري والجنائي ونحوه، فلم أقف -رغم اطلاعي- على برامج متخصصة في القانون الضريبي في الجامعات السعودية.
- والله تعالى أعلم وصلى الله وسلم على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: القرآن الكريم.

ثانياً: بقية الكتب والمراجع.

- الأحكام العامة في القانون الجنائي الأنجلو أمريكي، رمزي رياض عوض، دار النهضة العربية، طبعة 2007م.
- الأحكام العامة للنظام الجنائي في الشريعة الإسلامية والقانون، عبدالفتاح مصطفى الصيفي، دار المطبوعات الجامعية، طبعة 2010م.
- الإحكام في أصول الأحكام، علي بن محمد الأمدي، تحقيق: عبدالرزاق عفيفي، المكتب الإسلامي، بيروت، د ط، د ت.

- حاشيتا القليوبي وعميرة، شركة مكتبة ومطبعة البابي الحلبي وأولاده، الطبعة الثالثة 1375م.
- الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، إبراهيم طنطاوي، دار النهضة العربية، طبعة 2008م.
- الخضوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودية، خالد عبدالعزيز الرويس، مجلة الحقوق بجامعة الكويت، مجلد 29، العدد 2، لعام 2005م.
- الدر المنثور في التفسير بالمأثور، عبدالرحمن بن أبي بكر السيوطي، دار الفكر، بيروت، دط، دت.
- درر الحكام في شرح مجلة الأحكام، علي حيدر خواجه أمين أفندي، دار الجيل، الطبعة الأولى 1411هـ.
- ذخيرة العقبى في شرح المجتبى، محمد بن علي الوائلي، دار المعارج الدولية ودار آل بروم، الطبعة الأولى 1424هـ.
- رد المختار على الدر المختار، محمد أمين بن عابدين، دار الفكر، بيروت، الطبعة الثانية 1412هـ.
- الركن المعنوي في الجريمة الاقتصادية بين الافتراض والإقصاء، أحمد حسين، مجلة الباحث في العلوم القانونية والسياسية، الجزائر، العدد الثالث 2020م.
- الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي دراسة مقارنة، محمد أحمد محمد منتصر، رسالة ماجستير مقدمة لكلية الحقوق بجامعة عين شمس، القاهرة، د ت.
- زاد المعاد في هدي خير العباد، محمد بن أبي بكر الجوزية، مؤسسة الرسالة، بيروت، مكتبة المنار الإسلامية بالكويت، الطبعة السابعة والعشرون 1415هـ.
- سنن ابن ماجه، محمد بن يزيد، تحقيق محمد فؤاد عبد الباقي، حكم على أحاديثه وآثاره محمد ناصر الدين الألباني، دار إحياء الكتب العربية-فصل الحلبي، د ط، د ت.
- سنن أبي داود، سليمان بن الأشعث السجستاني، تحقيق: شعيب الأرنؤوط ومحمد كامل، دار الرسالة العالمية، الطبعة الأولى 1430هـ.
- سنن الترمذي، محمد عيسى الترمذي، تحقيق: أحمد محمد شاكر وآخرون، شركة مكتبة ومطبعة مصطفى البابي، مصر، الطبعة الثانية 1395هـ.
- شرح التلويح على التوضيح، سعد الدين مسعود التفتازاني، مكتبة صبيح، مصر، د ط، د ت.
- شرح قانون العقوبات القسم العام، النظرية العامة للجريمة، محمد صبحي نجم، مكتبة دار الثقافة والنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2000م.
- شرح قانون العقوبات القسم العام، فخري الحديثي، دار العاتك، بغداد، طبعة 2010م.
- صحيح الجامع الصغير وزيادته، محمد ناصر الدين الألباني، المكتب الإسلامي، بيروت، د ط، د ت.
- الضرائب: أنواعها وآثارها الاقتصادية والاجتماعية من الناحية النظرية، وائل إبراهيم الراشد، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثاني للاقتصاديين الكويتيين (أدوات السياسة المالية لمواجهة العجز في الميزانية) الجمعية الاقتصادية الكويتية عام 1995م.
- غيات الأمم في الثبات الظلم، عبدالملك بن عبدالله الجويني، تحقيق: عبدالعظيم الديب، مكتبة إمام الحرمين، الطبعة الثانية 1401هـ.
- الفتاوى الكبرى لابن تيمية، تقي الدين أبو العباس ابن تيمية، دار الكتب العلمية، الطبعة الأولى 1408هـ.
- فتح القدير، كمال الدين محمد ابن الهمام، دار الفكر، د ط، د ت.
- الفروق، أبو العباس شهاب الدين القراني، عالم الكتب، د ط، د ت.
- الفقه الجنائي الإسلامي القسم العام، فتحي الحماسي، دار قتيبة، الطبعة الأولى 1425هـ.
- في أصول النظام الجنائي الإسلامي، محمد العوار، دار تحضة مصر للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة 2007م.
- قانون العقوبات - القسم العام، د. مأمون سلامة، دار الفكر العربي، القاهرة، الطبعة 1979م.
- قانون العقوبات النظرية العامة للجريمة، علي محمود علي، طبع أكاديمية شرطة دبي، الطبعة الثانية 1429هـ.
- قرار مجلس الإفتاء والبحوث والدراسات الإسلامية الأردني رقم: (197) (6/2014م) وتاريخ 1435/4/23هـ.
- قرة العين بفتاوى علماء الحرمين، حسين إبراهيم المغربي، المكتبة التجارية الكبرى، الطبعة الأولى 1356هـ.
- قواعد الأحكام في مصالح الأنام، عزالدين عبدالعزيز عبدالسلام، دار الكتب العلمية ودار أم القرى، طبعة 1414هـ.
- قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم 26040 وتاريخ 1441/4/21هـ.
- الكافي، موفق الدين أبي محمد عبدالله بن أحمد بن قدامة، تحقيق: عبدالله بن عبدالحسن التركي، دار هجر للطباعة والنشر والتوزيع والإعلان، الطبعة الأولى 1418هـ.
- كشف القناع على متن الإقناع، منصور بن يونس البهوتي، دار الكتب العلمية، د ط، د ت.
- اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم 1535 وتاريخ 1425/6/11هـ والتعديلات اللاحقة عليها وآخرها القرار رقم 2568 وتاريخ 1440/8/12هـ.
- لسان العرب، لابن منظور، دار صادر، الطبعة الثالثة 1414هـ.
- المبادئ العامة للتشريعات الضريبية- الكتاب الأول، عزت عبدالحميد البرعي، دار الولاء للنشر والتوزيع، طبعة 2001م.
- المجتبى من السنن، أحمد بن شعيب النسائي، تحقيق: عبدالفتاح أبو غدة، مكتب المطبوعات الإسلامية، حلب، الطبعة الثانية 1406هـ.

- مجموع الفتاوى، أحمد عبدالحليم بن تيمية، تحقيق: عبدالرحمن محمد، مجمع الملك فهد لطباعة المصحف الشريف، المدينة المنورة، طبعة 1416هـ.
- المحكم والمحيط الأعظم، أبو الحسن علي بن إسماعيل المرسي، تحقيق عبدالحميد هندواوي، دار الكتب العلمية، الطبعة الأولى 1421هـ.
- المحلى بالآثار، علي بن أحمد بن حزم، دار الفكر، بيروت، د ط، د ت.
- مختار الصحاح، زين الدين أبو عبدالله الرازي، تحقيق: يوسف الشيخ، المكتبة العصرية - الدار النموذجية، الطبعة الخامسة 1420هـ.
- مدارك التنزيل وحقائق التأويل، أبو البركات عبدالله النسفي، تحقيق: يوسف علي بديوي، دار الكلم الطيب، بيروت، الطبعة الأولى 1419هـ.
- مرقاة المفاتيح شرح مشكاة المصابيح، علي بن سلطان القاري، دار الفكر، بيروت، الطبعة الأولى 1422هـ.
- المسند الصحيح المختصر، مسلم بن الحجاج، تحقيق: محمد فؤاد، دار إحياء التراث العربي، بيروت، د ط، د ت.
- مسند الفاروق أمير المؤمنين أبي حفص عمر بن الخطاب رضي الله عنه وأقواله على أبواب العلم، الإمام إسماعيل بن عمر بن كثير الشافعي دمشقي، تحقيق د. عبدالمعطي قلعجي، دار الوفا للطباعة والنشر والتوزيع، المنصورة، الطبعة الأولى 1411هـ.
- المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية، عماد الفقي، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة 2010م.
- المصباح المنير في غريب الشرح الكبير، أحمد محمد الفيومي، المكتبة العلمية، بيروت، د ط، د ت.
- المعجم القانوني رباعي اللغة، عبدالفتاح مراد، د ط، د ت.
- معجم المصطلحات الفقهية والقانونية، الدكتور جرجس، الشركة العربية للكتاب، الطبعة الأولى 1996م.
- معجم مصطلحات الشريعة والقانون، عبدالواحد كرم، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 1418هـ.
- معجم مقاييس اللغة، أحمد بن فارس الرازي، تحقيق عبدالسلام هارون، دار الفكر، طبعة 1399هـ.
- المُعلم بفوائد مسلم، محمد علي المازري، تحقيق: محمد الشاذلي، الدار التونسية، الجزائر، الطبعة الثانية 1988م.
- المغني، أبي محمد عبدالله بن محمد بن قدامة، مكتبة القاهرة، 1388هـ.
- منحة الباري شرح صحيح البخاري، زكريا الأنصاري وزين الدين الشافعي، تحقيق: سليمان دريع، مكتبة الرشد للنشر والتوزيع، الرياض، الطبعة الأولى 1426هـ.
- موسوعة الضرائب، عبدالحميد الشواربي، منشأة المعارف بالإسكندرية، طبعة 1997م.
- نخب الأفكار في تنقيح مباني الأخبار في شرح معاني الآثار، محمود أحمد الغيتاني، تحقيق: ياسر إبراهيم، وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية، قطر، الطبعة الأولى 1429هـ.
- نظام الإجراءات الجزائية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/2 وتاريخ 1435/1/22 هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم 142 وتاريخ 1436/3/21 هـ.
- النظام الأساسي للحكم الصادر بالمرسوم الملكي رقم أ/90 وتاريخ 1412/8/27 هـ.
- نظام الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية، محمد إبراهيم الدسوقي، مكتبة الرشد بالرياض، الطبعة الأولى 1437هـ.
- نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/1 وتاريخ 1435/1/22 هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير العدل رقم 39933 وتاريخ 1435/5/19 هـ.
- نظام المرافعات أمام ديوان المظالم الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/3 وتاريخ 1435/1/22 هـ.
- نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/1 وتاريخ 1425/1/15 هـ والمعدل بالمراسيم الملكية رقم م/113 وتاريخ 1438/11/2 هـ ورقم م/131 وتاريخ 1438/12/29 هـ ورقم م/70 وتاريخ 1439/7/11 هـ.
- نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/113 وتاريخ 1438/11/2 هـ.
- النظرية العامة للجريمة بين الشريعة والقانون، عزت حسنين، دار العلوم للطباعة والنشر، الطبعة الأولى 1404هـ.
- النظرية العامة للقصد الجنائي، محمود نجيب حسني، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية 1974م.
- النهاية في غريب الحديث والأثر، مجد الدين ابن الأثير، تحقيق: طاهر الزواوي ومحمود محمد، المكتبة العلمية، طبعة 1399هـ.
- نيل الأوطار، محمد بن علي الشوكاني، تحقيق: عصام الدين الصبايطي، دار الحديث، مصر، الطبعة الأولى 1413هـ.
- الوسيط في قانون العقوبات القسم العام، أحمد فتحي سرور، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة السادسة 2015م.

List of Sources and References

General Provisions in Anglo-American Criminal Law, Ramzi Riyad Awad, Arab Renaissance House, 2007 edition
 General provisions of the criminal law in Islamic law and law, Abdel Fattah Mustafa Al-Saifi, University Press, 2010 edition
 Al-Ahkam fi Usul al-Ahkam, Ali bin Muhammad al-Amadi, investigation: Abd al-Razzaq Afifi, The Islamic Bureau, Beirut, Dr I, Dr
 Irwaa al-Ghalil in Takhrij Hadiths of Manar al-Sabil, Muhammad Nasir al-Din al-Albani, Islamic Office, Beirut, first edition 1399 AH
 Similarities and isotopes, Abd al-Rahman bin Abi Bakr al-Suyuti, Dar al-Kutub al-'Ilmiyyah, first edition 1411 AH

- The Confused Response to Durr Al-Mukhtar, Muhammad Amin bin Abdeen, Dar Al-Fikr, Beirut, second edition 1412 AH
- The moral pillar in economic crime between assumption and exclusion, Ahmed Hussein, Journal of the Researcher in Legal and Political Sciences, Algeria, third issue 2020
- The moral element in the crime of tax evasion, a comparative study, Mohamed Ahmed Mohamed Montaser, a master's thesis submitted to the Faculty of Law, Ain Shams University, Cairo, Dr T
- Zad Al-Maad fi Huda Khair Al-Abad, Muhammad bin Abi Bakr Al-Jawziyyah, Al-Risala Foundation, Beirut, Al-Manar Islamic Library in Kuwait, twenty-seventh edition 1415 AH
- Sunan Ibn Majah, Muhammad bin Yazid, investigation by Muhammad Fouad Abd al-Baqi, judgment on his hadiths and effects Muhammad Nasir al-Din al-Albani, House of Revival of Arabic Books - Faisal al-Halabi, Dr I, Dr T
- Sunan Abi Dawood, Suleiman bin Al-Ashath Al-Sijistani, investigation: Shuaib Al-Arnaout and Muhammad Kamel, Dar Al-Risala Al-Alamiya, first edition 1430 AH
- Sunan Al-Tirmidhi, Muhammad Issa Al-Tirmidhi, investigation: Ahmed Muhammad Shaker and others, Mustafa Al-Babi Library and Printing Company, Egypt, second edition 1395 AH
- Explanation of waving on the illustration, Saad Eddin Masoud Al-Taftazani, Sobeih Library, Egypt, Dr I, Dr T
- Explanation of the Penal Code, the general section, the general theory of crime, Muhammad Sobhi Najm, Dar Al Thaqafa Library, Publishing and Distribution, Amman, first edition 2000 AD
- Explanation of the Penal Code, the general section, Fakhri Al-Hadithi, Dar Al-Atak, Baghdad, 2010 edition
- Sahih al-Jami al-Saghir and its additions, Muhammad Nasir al-Din al-Albani, The Islamic Office, Beirut, Dr I, Dr T
- Taxes: types and their economic and social effects in theory, Wael Ibrahim Al-Rashed, research submitted to the Second Scientific Conference of Kuwaiti Economists (Fiscal Policy Tools to Confront the Budget Deficit) Kuwait Economic Society in 1995 AD
- Relief of nations in the unfairness of oppression, Abdul-Malik bin Abdullah Al-Juwayni, investigation: Abdul-Azim Al-Deeb, Library of the Imam of the Two Holy Mosques, second edition 1401 AH
- The Great Fatwas of Ibn Taymiyyah, Taqi al-Din Abu al-Abbas Ibn Taymiyyah, Dar al-Kutub al-Ilmiya, first edition 1408 AH
- Fath Al-Qadeer, Kamal Al-Din Muhammad Ibn Al-Hammam, Dar Al-Fikr, Dr I, Dr T
- Al-Furuq, Abu al-Abbas Shihab al-Din al-Qarafi, The World of Books, Dr I, Dr T
- Islamic criminal jurisprudence, the general section, Fathi Al-Khamasi, Dar Qutaiba, first edition 1425 AH
- In the origins of the Islamic criminal law, Muhammad Al-Awa, Dar Nahdet Misr for printing, publishing and distribution, third edition 2007 AD
- Penal Code - General Section, d Mamoun Salama, Dar Al-Fikr Al-Arabi, Cairo, 1979 edition
- Penal Code, the general theory of crime, Ali Mahmoud Ali, printed by the Dubai Police Academy, second edition 1429 AH
- Decision of the Jordanian Council for Fatwa, Research and Islamic Studies No (197) (6/2014 AD), dated 4/23/1435 AH
- Qurrat al-Ain, Fatwas of the Scholars of the Two Holy Mosques, Hussein Ibrahim al-Maghribi, The Great Commercial Library, first edition 1356 AH
- Bada'i al-Sana'i fi Tartib al-Shari'a', Alaa al-Din Abi Bakr al-Kasani, Dar al-Kutub al-'Ilmiyyah, second edition 1406 AH
- History of al-Tabari, Muhammad ibn Jarir al-Tabari, Dar al-Turath, Beirut, second edition 1387 AH
- Criminalization in tax legislation, Hassan Sadeq Al-Marsafawi, first edition 1963 AD
- Islamic criminal legislation compared to positive law, Abdul Qadir Odeh, Al-Risala Foundation, first edition 1429 AH
- Interpretation of Muqatil bin Suleiman, Muqatil bin Suleiman Al-Azdi Al-Balkhi, investigation: Abdullah Mahmoud Shehata, Dar Ihya Al-Turath, Beirut, first edition 1423 AH
- Proportionality between criminalization and punishment in the Iraqi income tax law, a comparative study, Zainab Abdul-Kadhim Al-Kinani, a master's thesis submitted to the College of Law and Politics, University of Basra, Iraq, in 2014
- Regulation of the Zakat, Tax and Customs Authority issued by Cabinet Resolution No 570 dated 9/22/1442 AH
- Tax evasion, Mukhtar Ould Al-Shaibani, Al-Manara Journal for Legal and Administrative Studies, Morocco, Issue No 6 in 2014
- Al-Waqf on the missions of definitions, Zain al-Din Muhammad al-Qahri, The World of Books, first edition 1410 AH
- Al-Bayan Mosque in the Interpretation of the Qur'an, Muhammad bin Jarir al-Tabari, investigation: Ahmed Muhammad Shaker, Al-Risala Foundation, first edition 1420 AH
- Al-Jami Al-Musnad Al-Sahih, Muhammad bin Ismail Al-Bukhari, investigation: Muhammad Zuhair, Dar Touq Al-Najat, first edition 1422 AH
- The Collector of the Rulings of the Qur'an, Muhammad bin Ahmed Al-Qurtubi, investigation: Ahmed Al-Bardouni and Ibrahim Atfayyesh, Egyptian Book House, Cairo, second edition 1384
- Customs evasion crimes, a comparative study, Maan Al-Hiyari, master thesis, House of Culture, Amman, first edition 1997
- Tax Crimes, Ahmed Fathi Sorour, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo, 1989 edition
- Crimes of the financier harmful to the public treasury, Muhammad Muhammad Musbah al-Qadi, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, 1996 edition
- Crime and its general provisions in contemporary trends and Islamic jurisprudence, Abdel Fattah Khader, Institute of Public Administration Press, Dr I, Dr T
- Al-Jawhara Al-Nairah Ali Mukhtasar Al-Qadouri, Abu Bakr bin Ali bin Muhammad Al-Hanafi, published by Al-Maktaba Al-Khairiya, first edition 1322 AH
- Hashita Al-Qalyubi and Omaira, Al-Babi Al-Halabi Bookstore and Printing Company, third edition 1375 AD
- Criminal Protection of State Revenues from Income Taxes, Ibrahim Tantawi, Arab Renaissance House, 2008 edition
- Submission to taxation and jurisdiction over tax disputes in the Kingdom of Saudi Arabia, Khaled Abdulaziz Al-Ruwais, Law Journal at Kuwait University, Volume 29, Issue 2, for the year 2005 AD
- Al-Durr al-Manthur fi Tafsir al-Mathur, Abd al-Rahman bin Abi Bakr al-Suyuti, Dar al-Fikr, Beirut, Dr I, Dr T
- Pearls of Rulers in Explanation of Al-Ahkam Magazine, Ali Haidar Khawaja Amin Effendi, Dar Al-Jil, first edition 1411 AH
- Al-Aqabi's repertoire in explaining Al-Mujtaba, Muhammad bin Ali Al-Walwi, Dar Al-Ma'arj Al-Dawlia and Dar Al-Brum, first edition 1424 AH

A Dictionary of Jurisprudential and Legal Terms, Dr Gerges, The Arab Book Company, first edition 1996 AD

A Dictionary of Sharia and Law Terms, Abdel Wahed Karam, Dar Al Thaqafa Library for Publishing and Distribution, second edition 1418 AH

Lexicon of Language Measures, Ahmed bin Faris Al-Razi, investigation by Abdul Salam Haroun, Dar Al-Fikr, edition 1399 AH

Al-Moallem Bifaweed Muslim, Muhammad Ali Al-Mazari, investigation: Muhammad Al-Shazly, Al-Dar Al-Tunisia, Algeria, second edition 1988 AD

Al-Mughni, Abu Muhammad Abdullah bin Muhammad bin Qudamah, Cairo Library, 1388 AH

Manhat al-Bari explained Sahih al-Bukhari, Zakariya al-Ansari and Zain al-Din al-Shafi'i, investigation: Suleiman Drei, Al-Rushd Library for Publishing and Distribution, Riyadh, first edition 1426 AH

Encyclopedia of Taxes, Abdul Hameed Al Shawarbi, Manshaat Al Maarif in Alexandria, 1997 edition

A toast to ideas in the revision of news buildings in explaining the meanings of antiquities, Mahmoud Ahmed Al-Ghitabi, investigation: Yasser Ibrahim, Ministry of Awqaf and Islamic Affairs, Qatar, first edition 1429 AH

The Criminal Procedures Law issued by Royal Decree No M/2 dated 1/22/1435 AH and its executive regulations issued by Cabinet Resolution No 142 dated 3/21/1436 AH

The Basic Law of Governance issued by Royal Decree No A/90 dated 8/27/1412 AH

The law of zakat and taxes in the Kingdom of Saudi Arabia, Muhammad Ibrahim al-Dasuqi, Al-Rushd Library in Riyadh, first edition 1437 AH

The Sharia Procedure Law issued by Royal Decree No M/1 dated 1/22/1435 AH and its executive regulations issued by Minister of Justice Resolution No 39933 dated 5/19/1435 AH

The law of pleadings before the Board of Grievances issued by Royal Decree No M/3 dated 1/22/1435 AH

Income tax law issued by Royal Decree No M/1 dated 1/15/1425 AH and amended by Royal Decrees No M/113 dated 11/2/1438 AH and No M/131 dated 12/29/1438 and No M/70 dated 7/11/1439 AH

The value-added tax law issued by Royal Decree No M/113 dated 11/2/1438 AH

The General Theory of Crime between Sharia and Law, Izzat Hassanein, Dar Al Uloom for Printing and Publishing, first edition 1404 AH

The General Theory of Criminal Intent, Mahmoud Naguib Hosni, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo, second edition 1974 AD

The End in Gharib Al-Hadith and Athar, Majd Al-Din Ibn Al-Atheer, investigation: Taher Al-Zawawi and Mahmoud Muhammad, the Scientific Library, edition 1399 AH

Neil Al-Awtar, Muhammad bin Ali Al-Shawkani, investigation: Essam Al-Din Al-Sabati, Dar Al-Hadith, Egypt, first edition 1413 AH

The mediator in the Penal Code, the general section, Ahmed Fathi Sorour, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo, sixth edition 2015 AD

Rules of Rulings in the Interests of People, Ezzedine Abdelaziz Abdel Salam, Dar Al-Kutub Al-Ilmiya and Dar Umm Al-Qura, edition 1414 AH

Rules of work of the committees for adjudicating tax violations and disputes issued by Royal Decree No 26040 dated 4/21/1441 AH

Al-Kafi, Muwaffaq al-Din Abi Muhammad Abdullah bin Ahmad bin Qudama, investigation: Abdullah bin Abdul Mohsen al-Turki, Dar Hajar for printing, publishing, distribution and advertising, first edition 1418 AH

Scouting the mask on the board of persuasion, Mansour bin Younis Al-Bahouti, Dar Al-Kutub Al-Alami, Dr I, Dr T

The executive regulations of the income tax law issued by Ministerial Resolution No 1535 dated 6/11/1425 AH and subsequent amendments thereto, the latest of which is Resolution No 2568 dated 8/12/1440 AH

Lisan Al-Arab, by Ibn Manzoor, Dar Sader, third edition 1414 AH

General Principles of Tax Legislation - Book One, Izzat Abdul Hameed Al-Borai, Dar Al-Walaa for Publishing and Distribution, 2001 edition

Al-Mujtaba from Al-Sunan, Ahmed bin Shuaib Al-Nisa'i, investigation: Abdel Fattah Abu Ghuddah, Islamic Publications Office, Aleppo, second edition 1406 AH

Total Fatwas, Ahmed Abdul Halim bin Taymiyyah, investigation: Abdul Rahman Muhammad, King Fahd Complex for the Printing of the Noble Qur'an, Medina, edition 1416 AH

The Arbitrator and the Greatest Ocean, Abu Al-Hassan Ali bin Ismail Al-Mursi, investigation by Abdul Hamid Hindawi, Dar Al-Kutub Al-Alami, first edition 1421 AH

Al-Mahala bi al-Athar, Ali bin Ahmed bin Hazm, Dar Al-Fikr, Beirut, Dr I, Dr T

Mukhtar Al-Sahah, Zain Al-Din Abu Abdullah Al-Razi, investigation: Youssef Al-Sheikh, Al-Asriyyah Library - Al-Dar Al-Namothaziah, fifth edition 1420 AH

Perceptions of Revelation and Facts of Interpretation, Abu al-Barakat Abdullah al-Nasafi, investigation: Yusuf Ali Budaiwi, Dar al-Kalam al-Tayyib, Beirut, first edition 1419 AH

Marqat al-Mafatih, Explanation of the Mishkat al-Masabih, Ali bin Sultan al-Qari, Dar al-Fikr, Beirut, first edition 1422 AH

Al-Musnad Al-Sahih Al-Mukhtar, Muslim bin Al-Hajjaj, investigation: Muhammad Fouad, Dar Ihya Al-Turath Al-Arabi, Beirut, Dr I, Dr T

Musnad Al-Farouk, Commander of the Faithful, Abu Hafs Omar Ibn Al-Khattab, may God be pleased with him, and his sayings on the doors of knowledge, Imam Ismail Ibn Omar Ibn Katheer Al-Shafi'i Al-Dimashqi, investigation by Dr Abdul Muti Qalaji, Dar Al-Wafa for printing, publishing and distribution, Mansoura, first edition 1411 AH

Criminal responsibility for tax crimes, Imad al-Fiqi, Dar al-Nahda al-Arabiya, Cairo, 2010 edition

The enlightening lamp in Gharib Al-Sharh Al-Kabir, Ahmed Muhammad Al-Fayoumi, The Scientific Library, Beirut, Dr I, Dr T

The Four-Lingual Legal Dictionary, Abdel Fattah Murad, Dr I, Dr T