الحلول النظامية بين الالتزام بمسك الدفاتر التجارية ومتطلبات ضريبة القيمة المضافة

دراسة في النظام السعودي

د. نهى بنت منصور بن ناصر السعيد

أستاذ مساعد في القانون – كلية الأعمال

جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية

المقدمة

لعبت التجارة وما زالت تلعب دوراً هاماً في حياة الشعوب والجماعات وعلى الصعيدين الداخلي والخارجي، فمن خلالها يتم تبادل السلع والخدمات بين الأفراد في المجتمع، وتضمن تحقيق متطلبات الأفراد واحتياجاتهم المختلفة، كما أنها تساعد في التواصل بين أفراد المجتمعات وتأمين احتياجاتهم المختلفة.

ولذلك سعت غالبية الدول إلى تنظيم الأعمال والأنشطة التجارية المختلفة، من خلال وضع أنظمة خاصة بها، تحتوي على قواعد تبين الأعمال التجارية المختلفة، وتبين المعايير التي يمكن من خلالها تمييز هذه الأعمال والوقوف عليها، كما نجد أنها تحتوي على قواعد خاصة بتنظيم العمل التجاري.

وزاد دور الدولة وتدخلها، مما أدى إلى ازدياد حجم الإنفاق العام، وترتب على ذلك إيجاد آلية توفر الإيرادات في ضوء الطاقة الضريبية للاقتصاد القومي، وفي ضوء الأهداف المراد تحقيقها، وبطبيعة الحال فإن الأنظمة الضريبية تتجه إلى تنظيم الأنشطة الاقتصادية، وتحديد الأشخاص الخاضعين لها، وتقدير الأوعية الضريبية لكل مكلف، من خلال إجراء إصلاح ضريبي شامل للجهاز الضريبي، يتضمن إصلاح الإدارة الضريبية والنظام الضريبي ذاته، وكذلك محاولة الأخذ ببعض أنواع الضرائب المستحدثة.

مشكلة البحث:

تثار مشكلة البحث في اختلاف نطاق الالتزام بين نظام الدفاتر التجارية ونظام ضريبة القيمة المضافة؛ إذ يرتبط الإعفاء من مسك الحد الأدنى للدفاتر التجارية برأس مال التاجر، بينما يرتبط التسجيل في ضريبة القيمة المضافة بحجم التوريدات، بما يؤدي إلى تفاوت في متطلبات الامتثال، دون أن يعني ذلك وجود تعارض بين النظامين في ذاته.

ويمكن بيان المشكلة من خلال التساؤل الآتي: ما مدى التباين والغموض بين متطلبات النظام التجاري السعودي المتعلقة بمسك الدفاتر التجارية، ومتطلبات نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية الآتية:

١. ما هو الأساس النظامي للالتزام بمسك الدفاتر التجارية في النظام التجاري السعودي، وما هي حدوده وشروطه؟

٢. ما هي المتطلبات التنظيمية لحفظ السجلات والفواتير الضريبية وفقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية؟

٣. ما هي أوجه التباين والغموض بين الالتزامات التجارية، والالتزامات الضريبية؟

٤. ما أثر غياب أو عدم انتظام الدفاتر التجارية على لجوء الإدارة الضريبية إلى التقدير الجزافي، ومدى توافق ذلك مع مبدأ العدالة الضريبية؟

٥. ما هي الحلول والمقترحات النظامية الكفيلة بتحقيق المواءمة بين الالتزام التجاري والامتثال الضريبي في المملكة العربية السعودية؟

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى بيان ما يلي:

١. تحديد الأساس النظامي السعودي للالتزامات التجارية بمسك الدفاتر التجارية والالتزامات الضريبية بحفظ السجلات والفواتير الضريبية.

٢. بيان أوجه التباين والغموض التنظيمي بين الالتزامات التجارية والالتزامات الضريبية.

٣. تحليل أثر التباين على التاجر، ومدى تحقيقه لمبدأ العدالة الضريبة.

٤. تقديم مقترحات للمعالجة التشريعية، بغية تحقيق المواءمة المنشودة بين النظام التجاري والنظام الضريبي في السعودية.

أهمية البحث:

يمكن بيان أهمية البحث من خلال النقاط الآتية:

١. محاولة إيجاد الحلول التشريعية من أجل المواءمة بين الالتزامات التجارية والالتزامات الضريبية.

٢. يساهم البحث في سد النقص في الدراسات التي لم تعالج العلاقة بين النظام التجاري والنظام الضريبي في النظام السعودي، وخصوصاً في مجال السجلات والمستندات والفواتير.

٣. بيان أثر التقدير الجزافي للضريبة على مبدأ العدالة الضريبية، وإيجاد الحلول العادلة المرتبطة بها.

منهج البحث:

للأهمية التي يشغلها موضوع البحث، فقد اتبعتُ المنهج الوصفي التحليلي، لوصف وتحليل النصوص النظامية المتعلقة بالدفاتر التجارية، والنصوص المتعلقة بضريبة القيمة المضافة، وكما يقتضي استخدام المنهج الاستنباطي، من أجل الانتقال من النصوص النظامية إلى استنباط الأحكام الخاصة.

الدراسات السابقة:

نظراً لأن مجال المواءمة التشريعية بين الالتزامات التجارية بمسك الدفاتر، والالتزامات الضريبية؛ لا سيما ضريبة القيمة المضافة، يعد مجالاً جديداً في النظام السعودي، وبالتالي فإن الدراسات السابقة التي تعالج الموضوع بشكل مباشر نادرة، ويمكن بيان ذلك من خلال بيان بعض من الدراسات والتي تناولت جزئيات من هذا البحث:

١. **التزامات التجار بحفظ الدفاتر التجارية وحجيتها في الإثبات في النظام السعودي**، سليمان بن عبد العزيز بين سلمان الغسلان، ٢٠٢٥.

- تتفق دراسة الغسلان مع دراستي في التناول الموضوعي لجزئية الدفاتر التجارية كالتزام نظامي على التاجر في المملكة العربية السعودية، وكلاهما يستند إلى نظام الأنظمة التجارية ذات الصلة في المملكة.

- بينما تختلف دراسة الغسلان مع دراستي على الجانب الإجرائي والقضائي للدفاتر من حيث استخدامها كوسيلة إثبات أمام القضاء في المنازعات، بينما تركز دراستي على الجانب المالي والضريبي وكيفية تكييف هذه الدفاتر لتلائم متطلبات هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، حيث إن هدف دراسة الغسلان هو بيان قوة الدفاتر في الحجية، بينما تهدف دراستي إلى إيجاد حلول نظامية للربط بين آلية مسك الدفاتر واحتساب الضريبة.

٢. **ضريبة القيمة المضافة - دراسة فقهية مقارنة مع النظام السعودي**، سلطان بين عبد الرحمن بن عبد القادر العبيدان، ٢٠٢٥.

- يتفق الموضوعان في تناول نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية كإطار عام للدراسة.

- بينما اتخذت دراسة العبيدان الطابع الفقهي المقارن، حيث ركزت على تأصيل مشروعية الضريبة ومقارنتها بأحكام الشريعة الإسلامية، وكما يناقش الأحكام الشرعية، وفي المقابل فإن دراستي هي دراسة نظامية تطبيقية تركز على الإجراءات الفنية والقانونية كمسك الدفاتر، وتوضح الآليات التنظيمية والامتثال المحاسبي القانوني.

٣. **قاعدة العدالة الضريبية ومدى تطبيقها في نظام ضريبة الدخل السعودي**، منصور بن صالح بن عيد المرشودي، ٢٠٢٤.

- تشترك الدراستان في الأنظمة الضريبية في المملكة العربية السعودية، والسعي لضبط العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

- بينما ركزت دراسة المرشودي على ضريبة الدخل المباشرة، وتركز على مبدأ نظري وهو العدالة الضريبية، بينما تختص دراستي بضريبة القيمة المضافة وهي من الضرائب غير المباشرة، وكما يختلفان في القواعد وآليات التحصيل لكل ضريبة، وتركز على التزام إجرائي عملي وهو مسك الدفاتر، وعلاقته بالامتثال الضريبي.

٤. **ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية**، وليد بن ماضي الظفيري، ٢٠٢٣.

- تتفق هذه الدراسة مع دراستي في وحدة الموضوع الأساسي وهو نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، وتحليل النصوص النظامية الواردة في اللائحة والنظام الخاص بالضريبة.

- جاءت دراسة الظفيري عامة وشاملة لأحكام الضريبة، أما دراستي فهي متخصصة ودقيقة، كونها لا تدرس الضريبة بشكل عام، بل تدرس جزئية محددة، وهي أثر الضريبة على الالتزام بمسك الدفاتر التجارية، وكيفية التوفيق بينهما، وكما تضيف بعداً جديداً يتمثل في الحلول النظامية للتعارض أو التداخل بين النظام التجاري والنظام الضريبي.

وتكمن الإضافة العلمية لهذه الدراسة في كونها تسلط الضوء على منطقة الفراغ التشريعي الواقعة بين النظامين؛ حيث تركز تحديداً على إشكالية اختلاف معايير الخضوع؛ كمعيار رأس المال تجارياً مقابل معيار حجم التوريدات ضريبياً، فهي لا تكتفي بالسرد الوصفي للالتزامات، بل تسعى لتقديم حلول نظامية تطبيقية تهدف إلى المواءمة بين متطلبات وزارة التجارة وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، بما يضمن حماية التاجر من مخاطر التقدير الجزافي، ويحقق مبدأ العدالة الضريبية، وهو ما لم تتطرق إليه الدراسات السابقة بهذه الشمولية والدقة.

خطة البحث:

تتناول خطة الدراسة تقسيم البحث إلى ثلاثة مباحث رئيسية يسبقها مبحث تمهيدي، وفي ختام البحث سوف نورد النتائج والتوصيات، ويمكن بيان خطة البحث كالآتي:

المبحث التمهيدي: التعريفات الأساسية:

وفيه مطلبان:

المطلب الأول: تعريف الالتزامات التجارية للتاجر.

المطلب الثاني: تعريف الضريبة والتقدير الجزافي.

المبحث الأول: الالتزام بمسك الدفاتر التجارية في النظام السعودي.

وفيه ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: نطاق الالتزام بمسك الدفاتر التجارية في النظام السعودي وشروطه.

المطلب الثاني: الغايات النظامية من مسك الدفاتر.

المطلب الثالث: الجزاءات المترتبة على عدم الالتزام.

المبحث الثاني: التزامات التاجر بشأن ضريبة القيمة المضافة.

وفيه ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: تسجيل التاجر في ضريبة القيمة المضافة.

المطلب الثاني: التزامات حفظ الفواتير والسجلات الضريبية.

المطلب الثالث: تقدير الضريبة في حال غياب السجلات.

المبحث الثالث: التباين بين الالتزامات التجارية والالتزامات الضريبية.

وفيه ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: أوجه التباين والغموض التشريعي.

المطلب الثاني: أثر التقدير الجزافي على مبدأ العدالة الضريبية.

المطلب الثالث: مقترحات للمعالجة التشريعية.

وأخيراً الخاتمة: وتشمل النتائج والتوصيات.

ثم فهرس المصادر.

المبحث التمهيدي
التعريف بمصطلحات البحث

قبل الخوض في الالتزامات التجارية والضريبية للتاجر، فإنه يتوجب بيان الإطار المفاهيمي للبحث، من خلال بيان مفهوم الالتزامات التجارية للتاجر، ومن ثم بيان مفهوم الضريبة، وأخيراً التطرق لمفهوم التقدير الجزافي، وبذلك فإنه من الملائم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، نبحث في الأول تعريف الالتزامات التجارية للتاجر، وفي الثاني نتطرق لبيان تعريف الضريبة والتقدير الجزافي.

المطلب الأول: تعريف الالتزامات التجارية للتاجر:

أولاً: تعريف الالتزامات:

لمعرفة مفهوم الالتزامات، فإنه ينبغي تعريفها في اللغة، والالتزامات من الالتزام، وهو مصدر الفعل ألزم المتعدي بالهمزة، وأصله لزم الشيء يلَزمُ لُزوماً ولزاَماً ولزِماً ولَزِمهَ، أي: ثبت ودام[1].

ومن مادة لزم الفعل (التزم)، ومعناه اعتنق، يقال: التزم فلان فلاناً، إذا اعتنقه فهو ملتزم وذلك ملتزم، كما جاء عن أنس بن مالك رضي الله عنه قال: «قال رجل: يا رسول الله، الرجل منا يلقى أخاه أو

(١) أبو الحسن أحمد بن فارس بن زكريا، معجم مقاييس اللغة، تحقيق وضبط عبد السلام محمد هارون، ط٢، دار الفكر، بيروت - لبنان، ١٣٩٢هـ-١٩٧٢م، ٣٤٧.

صديقه أينحني له؟ قال: «لا»، قال: أفيلتزمه ويقبله؟ قال: «لا»، قال: أفيأخذ بيده ويصافحه؟ قال: «نعم»»[1].

ويتبين مما سبق أن مادة (لزم) تدل على الثبات والدوام، وكل ما تصرف منها يحمل على هذا المعنى، ومن ذلك الفعل (ألزم) المتعدي بالهمزة؛ فهو يدل على إيجاب أمر على الغير وإثباته عليه؛ أي: الثبات والدوام، ليكون واجباً عليه ثابتاً في حقه، فالإلزام في اللغة يدل على الإثبات والدوام والإيجاب على الغير، كما تدل مادته اللغوية[2].

وأما تعريف الالتزام اصطلاحاً، ما ذكره الحطاب المالكي، وهو قوله: «إلزام الشخص نفسه من المعروف مطلقاً أو معلقاً على شيء بمعنى العطية، وقد يُطلق في العُرف على ما هو أخص من ذلك، وهو التزام المعروف بلفظ الالتزام، وهو الغالب في عُرف الناس اليوم، فالالتزام إثبات لأمر لم يكن واجباً على الإنسان من قبل، فيلزمه الإنسان ويتعهد بالقيام به، بعد أن لم يكن واجباً عليه»[3].

(١) أخرجه الترمذي (٤/ ١٧٢)، أبواب الاستئذان/ باب ما جاء في المصافحة، حديث (٢٨٧١)، وقال: هذا حديث حسن.

(٢) تهذيب اللغة (١٣/ ٢٢٠)، معجم متن اللغة (٥/ ١٧٣)، لسان العرب (١٢/ ٥٤١)، تاج العروس (٩/ ٥٩)، محيط المحيط (٢/ ١٨٩١)، معجم مقاييس اللغة (٥/ ٢٤٥).

(٣) شمس الدين أبو عبد الله الطرابلسي المغربي، تحرير الكلام في مسائل الالتزام، تحقيق عبد السلام محمد الشريف، دار الغرب الإسلامي، بيروت - لبنان، ١٤٠٤هـ-١٩٨٤م، ص٦٨.

ويعرفه المنظم السعودي بأنه: رابطة قانونية بين شخصين أحدهما دائن والآخر مدين، يطالب بمقتضاها الدائنُ المدينَ بنقل حق عيني، أو القيام بعمل، أو الامتناع عن عمل[1]، وهذا يعني أن النظام يعرف الالتزام من خلال التطابق، فالالتزام في نظر نظام المعاملات المدنية هو نفسه الحق الشخصي، وبالتالي هو رابطة قانونية تخول لشخص (الدائن) مطالبة شخص آخر (المدين) بأداء معين.

ثانياً: تعريف التجارية:

وفيما يتعلق بتعريف التجارية، فهي مأخوذة من التجارة، والتي تعني المضاربة والوساطة بقصد تحقيق الربح، والتي تشمل تقليب المال لغرض الربح وما يتجر فيه، وعلى ذلك لا يتصور وجود عمل تجاري دون مقابل، أما في الأعمال المدنية؛ فهناك بعض العقود تتم دون مقابل؛ كالهبة والوكالة في بعض صورها[2].

ويُعرف النظام التجاري في المملكة العربية السعودية بأنه: مجموعة القواعد النظامية التي تنظم الأعمال التجارية، وتطبق على فئة معينة

(١) نظام المعاملات المدنية، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ١٩١) لعام ١٤٤٤هـ.
(٢) عزيز العكيلي، الوسيط في شرح القانون التجاري، الجزء الأول، ط١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ١٤٢٩هـ-٢٠٠٨م، ص٦٩.

من الأشخاص هم التجار، وتحدد الالتزامات المهنية المفروضة عليهم، ومن أهمها مسك الدفاتر التجارية، لضبط نشاطهم التجاري[1].

ثالثاً: التاجر:

التاجر في اللغة: اسم فاعل مشتق من المصدر (تَجَرَ)، وجمعه (تُجَّار) و(تِجَار)، والتاجر هو: من يمارس عملية البيع والشراء، ويُقال (تَجَرَ) الرجل: إذا باع واشترى بقصد الربح[2].

وأما التاجر فهو الذي يشتغل بالمعاملات التجارية واتخذها مهنة له[3]، وتكون مهنته القيام بأعمال تجارية، أي أن يتخذ الشخص التجارة مهنة له، وبالتالي فإن ممارسة التجارة عرضاً، فلا يعد القائم بها تاجراً، وعليه يعد الشخص تاجراً عندما يقوم بأعمال تجارية، وأن يتم القيام

(١) عبد الهادي بن محمد الغامدي، وبن يونس حسيني، (٢٠٢٣)، الوجيز في القانون التجاري السعودي، الأعمال التجارية - التاجر - الشركات التجارية، مكتبة الرشد: الرياض - السعودية، ص٢١.

(٢) ابن منظور، محمد بن مكرم، (١٤١٤هـ)، لسان العرب، المجلد (٤)، مادة (ت ج ر)، دار صادر: بيروت - لبنان، ص ٨٨.

(٣) المادة الأولى من النظام التجاري (نظام المحكمة التجارية)، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ٢) وتاريخ ١٥/ ١/ ١٣٥٠هـ، في حين نصت المادة الأولى من اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية على أنه: «يقصد بالتاجر، في تطبيق نظام الدفاتر التجارية، التاجر الفرد والشركة التي غرضها الرئيسي القيام بالأعمال التجارية».

بها على وجه الاحتراف، ويجب أن يقوم بذلك لحسابه الخاص، فضلاً عن وجوب تمتعه بالأهلية القانونية[١].

واصطلح فقهاء القانون التجاري على تعريف التاجر بأنه: كل شخص يزاول الأعمال التجارية على وجه الاحتراف، باسمه ولحسابه الخاص، وتتوافر فيه الأهلية النظامية اللازمة لذلك، ويستفاد من هذا التعريف أن اكتساب صفة التاجر لا يتحقق بمجرد القيام بعمل تجاري منفرد، بل يستلزم اتخاذ هذا العمل حرفة معتادة، مع ضرورة الاستقلال في ممارستها؛ بحيث يتحمل الشخص نتائج المشروع من ربح أو خسارة، وهو ما يجعله المخاطب الأساسي بالالتزامات النظامية والضريبية[٢].

ويترتب على اكتساب الشخص للصفة التجارية، نشوء مركز قانوني متميز له عن غيره من الأشخاص؛ إذ تختص فئة التجار بأحكام تنظيمية لا تسري على سواهم، ومن هنا تبرز الأهمية القانونية للتمييز

(١) د. فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري، الجزء الأول، ط٥، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ٢٠٢٤، ص ١٠٢.

(٢) عبد الهادي بن محمد الغامدي وبن يونس حسيني (٢٠٢٣)، الوجيز في القانون التجاري السعودي، الأعمال التجارية - التاجر - الشركات التجارية، مرجع سابق، ص١١٥.

بين التاجر وغيره، حيث يخضع الأول لنظام قانوني خاص يُحمله بأعباء والتزامات مهنية محددة، ويقرر له في المقابل جملة من الحقوق والمزايا[1].

وتأسيساً على ما سبق، يمكن تعريف المقصود بالالتزامات التجارية للتاجر بـ: يُقصد بها جملة الالتزامات والأعباء النظامية الملقاة على عاتق التاجر تبعاً لممارسته النشاط التجاري، وتتنوع مصادر هذه الالتزامات لتشمل المسؤولية العقدية والتقصيرية، والمتطلبات الضريبية والمحاسبية والتنظيمية، ويترتب على الإخلال بأي منها خضوع التاجر للمساءلة القانونية التي قد تأخذ طابعاً مدنياً كالتعويض، أو إدارياً كالغرامات، أو جزائياً كالعقوبات، بحسب جسامة المخالفة والنصوص الحاكمة لها.

وبذلك يتبين أنها الأعباء القانونية الناشئة عن ممارسة النشاط التجاري، والتي تشمل كافة المتطلبات التنظيمية والمالية التي يفرضها المنظم لضبط النشاط وتقويمه، ويترتب على مخالفتها قيام المسؤولية القانونية بآثارها المدنية أو الإدارية أو الجزائية[2].

ويترتب على اكتساب الشخص صفة التاجر أن يصبح ذلك الشخص؛ سواءً أكان طبيعياً أو معنوياً في مركز قانوني يفرض عليه

(١) عزيز العكيلي، الوسيط في شرح القانون التجاري، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ١١٤.

(٢) د. حسام الدين سليمان توفيق، القانون التجاري السعودي، ط١، دار الكتاب الجامعي للنشر والتوزيع، الرياض - السعودية، ١٤٣٩هـ-٢٠١٨م، ص١٠١.

التقيد بمجموعة من الالتزامات التي نص عليها النظام التجاري، ومن أهم الالتزامات؛ مسك الدفاتر التجارية، الذي يعتبر الركيزة الأساسية لأعمدة البحث، وهو ما سوف يتم البناء عليه.

المطلب الثاني: تعريف الضريبة والتقدير الجزافي:

أولاً: تعريف الضريبة:

جذر الضريبة في اللغة: ضرب، يقال: ضربه يضربه ضرباً، أي: جلده، وضرب في الأرض بأي شيء طلباً للرزق، وضارب في المال من المضاربة بمعنى القراض[1].

وضرب الدرهم يضربه ضرباً، أي طبعهُ، والضريبة واحدة من الضرائب، وضرب على العبد الإتاوةَ، أوجبها عليه لسيده، وتأتي بمعنى التوظيف على المال[2].

والضريبة مأخوذة من الضرب، وهو أصل يطلق على معانٍ؛ منها الالتزام، وإيقاع شيء على شيء[3].

ويُعرف فقهاء القانون والمالية العامة الضريبة بأنها: اقتطاع مالي نقدي، تفرضه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة على المكلفين بصورة

(١) مختار الصحاح، زين الدين أبو عبد الله الرازي، مادة ضرب، ص١٨٣.
(٢) لسان العرب، لابن منظور، مادة ضرب، (١/ ٥٥)، النهاية في غريب الحديث والأثر، مجد الدين أبن الأثير، مادة الضرب، (٣/ ٧٩).
(٣) مقاييس اللغة، أحمد الرازي أبن فارس، تحقيق عبد السلام محمد هارون، ص٣٩٨.

جبرية ونهائية، دون مقابل نفعي خاص ومباشر، وذلك بغرض تغطية الأعباء العامة وتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية[١].

ثانياً: تعريف التقدير الجزافي:

التقدير: مصدر قدَّرَ، وهو من الجعل والصنع، ومنه قوله تعالى: ﴿وَقَدَّرَهُۥ مَنَازِلَ﴾[٢] أي جعل له[٣].

والتقدير يأتي في عدة معان: الاحتمال أو الافتراض أو التوقع، مثل: في تقديري أنه صادق، تقديره الوضع كان خاطئاً، وتقدير الميزانية، تقديرات مالية، تقدير قيمة السلعة[٤].

والتقدير اصطلاحاً: هو تحديد كل مخلوق بحدّه الذي يوجد منه حسن وقبيح ونفعٌ وضر[٥].

أما الجزافي: وهي صيغة مبالغة، وجذرها جَزَفَ، وجزف له في الكيل: أي أكثر، وجزف البضاعة، أي باعها واشتراها بغير وزن ولا كيل. والجزاف أصلها فارسي، وتأتي لمجهول القدر، وهو اسم من

(١) عبد الهادي النجار، مبادئ الاقتصاد المالي، دار النهضة العربية، القاهرة – مصر، ١٩٨٨، ص ١٥٥.
(٢) سورة يونس: ٥.
(٣) تاج العروس، ج٧، ص ٣٧٤.
(٤) المصباح المنير للفيومي (٩٩/ ١).
(٥) د. عبد الباسط على جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي – دراسة مقارنة، ط١، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، ٢٠١٤م – ١٤٣٥هـ، ص١٣.

جـازف مجازفـة عـلى وزن قاتـل، ومنـه جـازَفَ بنفسـه لينقـذه، أي خاطـر بهـا، وجـازف بكلامـه دون تفكـير، أي بـلا رؤيـة، وجـازف الشـخص في الأمر، أي غامـر بدون تثبت من نتائجه[1].

والجـزافي اصطلاحاً: الـذي لا يعلم مقداره «وزناً أو كيلاً أو عداً»[2].

وعليـه فـإن التقديـر الجـزافي للضرائـب هـو تقديـر غـير دقيـق أو غـير واقعـي أو حقيقـي، تقـوم بـه الإدارة الضريبيـة ارتباطـاً بافـتراض أو احتـمال ذي صلـة بالمصـدر الـذي يحصـل عليـه المكلـف، حيـث إنه يتميـز بالعشـوائية والافتراضيـة؛ فيقـدر فيـه الخضـوع للضريبـة وفـق صـورة تقريبيـة، ويعتمـد على ضوابـط يحددها التنظيم الضريبي.

(١) لسـان العرب، ابن منظور (٢٧/ ٩).

(٢) د. عاطـف صدقـي، مبـادئ الماليـة العامـة، دار النهضـة العربيـة، القاهـرة – مـصر، ١٩٧٧، ص ٢٩٤.

المبحث الأول
الالتزام بمسك الدفاتر التجارية في النظام السعودي

يوجب النظام على الشخص الطبيعي أو المعنوي بعد اكتساب صفة التاجر عدة التزامات، من أجل تنظيم مهنته التجارية وإطلاع الغير عليها، وأهم تلك الالتزامات مسك الدفاتر التجارية، والذي يهدف إلى تنظيم المهنة التجارية تنظيماً داخلياً دقيقاً، يضمن سير المشروع التجاري على أسس سليمة وواضحة، ومعرفة صحيحة بمكانة التاجر المالية، وبضبط قيوده وأعماله(١).

كما أن الالتزام بمسك الدفاتر التجارية يخضع التجار - سواء أكانوا أفراداً أو شركات - لقواعد مشتركة يمليه النظام التجاري، يسمح بتحديد المركز القانوني للتاجر، وفي إلزام التجار بمسك دفاتر تجارية، حتى يتيسر الوقوف على نشاطهم التجاري، وإخضاعهم لجميع الأنظمة التجارية(٢).

وتعد الإجراءات المحاسبية المعمول بها في العمليات التجارية أمراً في غاية الأهمية، لما لها من دور في تنظيمها وبيان الأحوال المالية المتعلقة بها -من مدخلات ومخرجات-؛ لذلك فقد أوجب نظام الدفاتر التجارية على كل تاجر مسك مجموعة من الدفاتر التجارية، يقيد فيها

(١) د. إلياس ناصيف، الأعمال التجارية والتجار- دراسة مقارنة، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت - لبنان، ٢٠١٧، ص٣٢٣.

(٢) د. مصطفى كمال طه ووائل أنور بندق، أصول القانون التجاري، ط١، دار مصر للنشر والتوزيع، القاهرة - مصر، ٢٠٢٤م، ص٢٢٣.

جميع العمليات التجارية التي يقوم بها، وقد أوجبت عليه مسك الدفاتر ضمن ضوابط معينة، بغية تحقيق الغرض منها[1].

ومن أجل الوقوف على طبيعة هذا الالتزام، فإنه يغدو ملائماً بيان نطاق الالتزام وشروطه، ومعرفة الغايات النظامية من مسك الدفاتر التجارية، وتحديد الجزاء المترتب على عدم الالتزام بمسك الدفاتر التجارية أو على عدم الانتظام بمسكها، وهذا يوجب تقسيم هذا المبحث إلى المطالب الآتية:

المطلب الأول: نطاق الالتزام بمسك الدفاتر التجارية في النظام السعودي وشروطه.

المطلب الثاني: الغايات النظامية من مسك الدفاتر.

المطلب الثالث: الجزاءات المترتبة على عدم الالتزام.

المطلب الأول: نطاق الالتزام بمسك الدفاتر التجارية في النظام السعودي وشروطه:

أفرد المنظم السعودي نظاماً خاصاً للدفاتر التجارية[2]، نظراً لما تتمتع من أهمية خاصة، حيث تناول هذا النظام؛ الأشخاص الذين

(١) د. عدنان بن صالح العمر ود. درويش عبد الله درويش، شرح النظام التجاري السعودي، ط١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ١٤٣٨هـ-٢٠١٧م، ص١٢٨.

(٢) نظام الدفاتر التجارية، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ٦١) وتاريخ ١٧/ ١٢/ ١٤٠٩هـ.

يتوجب عليهم مسك الدفاتر التجارية، وأنواعها، وتنظيمها، ومدة الاحتفاظ بها.

ويمكن بيان أحكام الالتزام بمسك الدفاتر التجارية وفقاً لمقتضيات النظام السعودي كما يلي:

أولاً: الأشخاص المكلفون بمسك الدفاتر التجارية:

جاء في المادة الأولى من نظام الدفاتر التجارية على أنه: «يجب على كل تاجر أن يمسك الدفاتر التجارية التي تستلزمها طبيعة تجارته وأهميتها، بطريقةٍ تكفل بيان مركزه المالي بدقة، وبيان ما له من حقوق وما عليه من الالتزامات المتعلقة بتجارته، ويجب أن تكون هذه الدفاتر منتظمة وباللغة العربية، ويجب أن يمسك على الأقل الدفاتر الآتية: دفتر اليومية الأصلي، دفتر الجرد، دفتر الأستاذ العام»[1].

وطبقًا لذلك، يلتزم كل تاجر، طبيعيًا كان أو اعتباريًا، بمسك الدفاتر التجارية التي تقتضيها طبيعة تجارته إذا زاد رأس ماله على مائة ألف ريال، ويعفى من ذلك من لا يزيد رأس ماله على هذا الحد[2].

وفي المقابل يُعفى مِنْ مسك هذه الدفاتر التاجر الذي لا يزيد رأس ماله على مائة ألف ريال، إلا أنه لا يمنع من مسكها، وإنما يعد ذلك أمراً اختيارياً له، كما أنه لا فرق في مسك الدفاتر التجارية بين التاجر

(١) المادة (١) من نظام الدفاتر التجارية.
(٢) المادة (١) من نظام الدفاتر التجارية.

السعودي أو الأجنبي، فالعبرة دائماً باكتساب صفة التاجر واحتراف العمل التجاري، ولم يشترط المنظم كذلك أن يكون التاجر قادراً على القراءة والكتابة؛ فحتى لو كان أمياً فهو ملزم بمسكها، ويمكنه الاستعانة بشخص لديه القدرة على القراءة والكتابة[1].

وبطبيعة الحال فإن الالتزام بمسك الدفاتر يقع على التجار وحدهم، وذلك تطبيقاً للمادة الأولى من نظام الدفاتر التجارية، أما غيرهم من الأشخاص؛ فهم غير ملزمين بمسكها، كما لا يشترط لمسك الدفاتر التجارية، أن يكون للتاجر محل ثابت يمارس فيه تجارته، بل يلزم بمسكها حتى وإن لم يكن لديه محل ثابت؛ كالسماسرة والباعة المتجولين وغيرهم ممن لا يعتمد على المحالِّ الثابتة لممارسة الأعمال التجارية[2].

ويذهب جانب من الفقه إلى إلزام الشريك المتضامن في الشركة بمسك الدفاتر التجارية، يقيد فيها البيانات الخاصة به، وبما حصل عليه من أرباح، وما تحمله من خسائر مع بيان مسحوباته المالية[3]،

(١) حماد عزب، ونايف الشريف، القانون التجاري السعودي، دار النهضة العربية، القاهرة – مصر، ٢٠٠١، ص١١٨.

(٢) د. نايف الشريف، و د. زياد القرشي، القانون التجاري، ط٤، دار الحافظ، جدة – السعودية، ٢٠١٢، ص٨٢.

(٣) د. أكثم الخولي، قانون التجارة اللبناني، الجزء الأول، بيروت – لبنان، ١٩٦٤، ص٢١٢، د. محسن شفيق، الموجز في القانون التجاري، الجزء الأول، القاهرة – مصر، ١٩٦٦، ص٩٨.

بينما يذهب جانب آخر من الفقه إلى عدم إلزامه بمسك الدفاتر التجارية، تجنباً للتكرار، كون الملزم بمسكها هي الشركة ذاتها بصفتها الاعتبارية، وإن ما يتحصل عليه الشريك من أرباح يقيّد في دفاترها[1].

وإذا كان مسك الدفاتر التجارية واجباً، كقاعدة عامة على كل شخص يكتسب صفة التاجر، إلا أن المنظم قد فرق في هذا الالتزام بين كبار التجار وصغارهم، وهذا مستخلص من المادة الأولى من نظام الدفاتر التجارية، والتي استثنت من الالتزام بمسك الدفاتر التجارية، التاجر الذي لا يزيد رأس ماله عن مائة ألف ريال.

ثانياً: أنواع الدفاتر التجارية:

أوجبت المادة الأولى من نظام الدفاتر التجارية على كل تاجر أن يقوم بمسك الدفاتر التجارية التي تستلزمها طبيعة تجارته وأهميتها، بطريقة تكفل بيان مركزه المالي بدقة، وبيان ما له من حقوق وما عليه من التزامات، وبناءً على ذلك يكون للتاجر الحرية في مسك ما يراه مناسباً وضرورياً لممارسة نشاطه التجاري، شريطة ألا تقل هذه الدفاتر عن الحد الأدنى الذي حددته المادة الأولى من النظام[2]، وبالإضافة إلى ما نصت عليه المادة السادسة من ضرورة الاحتفاظ بصورة طبق

(١) د. مصطفى كمال طه، الوجيز في القانون التجاري، الجزء الأول، الإسكندرية – مصر، ١٩٧٤، ص١٣٧، د. علي جمال الدين عوض، الوجيز في القانون التجاري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة – مصر، ١٩٧٥، ص١١٤.

(٢) المادة الأولى من نظام الدفاتر التجارية.

الأصل من جميع المراسلات والوثائق المتعلقة بتجارته الصادرة منه والواردة إليه[1].

وتأسيساً على ما سبق؛ تنقسم الدفاتر التجارية إلى قسمين: دفاتر إجبارية، وهي دفاتر الحد الأدنى التي يتوجب على التاجر مسكها، ودفاتر اختيارية، تُرك أمر تقدير مسكها للتاجر نفسه بحسب ما يراه مناسباً وضرورياً لأعمال تجارته، إضافة إلى ملف حفظ المراسلات والوثائق.

١. الدفاتر الإجبارية:

أ- دفتر اليومية الأصلي: جاء نظام الدفاتر التجارية خالياً من تعريف دفتر اليومية الأصلي، ويمكن تعريفه بناءً على ما جاء في نص المادة الثالثة من نظام الدفاتر التجارية، بـ: «الدفاتر الذي يجب أن تقيد فيه جميع العمليات التجارية اليومية التي يقوم بها التاجر، بما في ذلك مسحوباته ومصروفاته الشخصية»، وعليه يمكن تحديد البيانات التي يجب تقيدها في هذا الدفتر هي:

- الأعمال التي تتعلق بالنشاط التجاري والمالي للتاجر:

يقيد في دفتر اليومية الأصلي جميع الأعمال التي تعود بوجه من الوجوه إلى النشاط التجاري الذي يمارسه التاجر، ويجب أن يتم تقييد هذه الأعمال بشكل دقيق وعلى أساس يومي، فلا يجوز للتاجر أن يجمل أعمال عدة أيام مجتمعة، ثم يقوم بتقييدها مرة واحدة في دفتر

(١) المادة السادسة من نظام الدفاتر التجارية.

اليومية، بهدف تفادي الوقوع في عملية السهو أو النسيان؛ كتقييد عمليات البيع والشراء، وعمليات نقل البضائع والتأمين عليها وغيرها من الأعمال المتعلقة بالنشاط التجاري.

كما ويجوز طبقاً للمادة الثالثة من نظام الدفاتر التجارية مسك دفاتر مساعدة لإثبات تفاصيل الأنواع المختلفة من العمليات التجارية المالية التي يقوم بها، كأن يكون هناك دفتر يومية مساعد للمبيعات وآخر للمشتريات، وفي هذه الحالة يكتفي بتقييد إجمالي لهذه العمليات في دفتر اليومية في فترات منتظمة من واقع هذه الدفاتر، وإذا لم يتبع هذا الإجراء، اعتبر كل دفتر مساعد دفتراً أصلياً[1].

- المبالغ التي أنفقها التاجر على نفسه وعلى أسرته:

ويلزم التاجر بقيد مسحوباته ومصروفاته الشخصية لما لذلك من أثر في بيان مركزه المالي ومدى قدرته على الوفاء بالتزاماته. كما تظهر أهمية هذه القيود عند خضوعه لإجراءات الإفلاس؛ إذ تساعد في بيان أسباب التعثر ومدى تأثير المصروفات الشخصية في حقوق الدائنين[2].

وتظهر الحكمة من قيد المصروفات الشخصية عند إشهار إفلاس التاجر، إذ يمكن اعتباره مفلساً بالتقصير إذا كانت مصروفاته الشخصية

(١) المادة الثالثة من نظام الدفاتر التجارية.

(٢) د. محمد حسن الجبر، القانون التجاري السعودي، ط٤، الرياض - السعودية، ١٩٩٦، ص١١٧.

مبالغاً فيها بما لا يتفق ومركزه المالي، إذ يدل ذلك على عدم أمانته التجارية، لأن هذا الإسراف في الإنفاق كان على حساب حقوق الدائنين[1].

ب- دفتر الجرد: جاء النص على ذكر دفتر الجرد في المادة (٤) من نظام الدفاتر التجارية بالنص: «تقيد في دفتر الجرد تفاصيل البضاعة الموجودة لدى التاجر في آخر سنته المالية، أو بيان إجمالي عنها إذا كانت تفاصيلها واردة بدفاتر أو قوائم مستقلة، وفي هذه الحالة تعتبر هذه الدفاتر أو القوائم جزءاً متمماً للدفتر المذكور، كما تقيد بدفتر الجرد صورة من قائمة المركز المالي للتاجر في كل سنة، إذا لم تقيد في دفتر آخر»[2].

وتأسيساً على ذلك فإنه يجب على التاجر أن يقيد في دفتر الجرد تفاصيل البضاعة الموجودة لديه، وتشمل قائمة الجرد على ما يكون لدى التاجر من بضائع عن إعداده لهذه القائمة، ويجب أن يذكر ذلك تفصيلاً، فعليه مثلاً أن يذكر نوع البضاعة ووزنها وكمياتها وثمنها، وجميع المعلومات المتعلقة بها، وقد ألزم المنظم التاجر القيام بعملية الجرد مرة كل سنة على الأقل، وعلى هذا الأساس يستطيع أن يقوم بعملية الجرد أكثر من مرة في السنة الواحدة.

(١) د. عزيز العكيلي، الوسيط في شرح القانون التجاري، الجزء الأول، مرجع سابق، ص١٤٠.

(٢) المادة الرابعة من نظام الدفاتر التجارية.

ويجب أن يقيد التاجر كذلك في دفتر الجرد صورة من قائمة المركز المالي له في كل سنة عند عدم تقييدها في دفتر آخر، ويقصد بذلك صورة من الميزانية السنوية للتاجر، وهي التي تبين حقيقة المركز المالي للتاجر، وتشمل على جانبين؛ الأصول والخصوم، فأما الأصول فهي الجانب الإيجابي للتاجر، وتمثل ما لديه من أموال ثابته ومنقولة وحقوق لدى الغير، وأما الخصوم فهي الجانب المقابل، وتمثل الالتزامات والديون التي يتوجب على التاجر الوفاء بها للغير(١).

ج- دفتر الأستاذ العام: ويعرف بأنه الدفتر الرئيس أو الأصل الذي ترحّل إليه جميع العمليات التي تدون في الدفاتر الأخرى، وتظهر فيه الصورة النهائية لعمليات المشروع التجاري، ويعد بذلك المحصلة النهائية التي يمكن استخلاصها من الدفاتر الأخرى، وبالتالي يمكن للتاجر أن يستخلص ميزانيته السنوية من واقع البيانات المقيدة في هذا الدفتر، نظراً لاشتماله على البيانات المقيدة في الدفاتر الأخرى، وبيان العمليات الدائنة والمدينة للتاجر(٢).

وجاء النص على هذا الدفتر في المادة الخامسة من نظام الدفاتر التجارية، والذي نص على أنه: «ترحل إلى دفتر الأستاذ العام العمليات

(١) د. أكثم الخولي، قانون التجارة اللبناني، الجزء الأول، مرجع سابق، ص٢١٥.
(٢) د. عدنان بن صالح العمر ود. درويش عبد الله درويش، شرح النظام التجاري السعودي، مرجع سابق، ص١٣٤.

المالية ذات الطبيعة الواحدة من دفتر اليومية، بحيث يمكن استخلاص نتيجة كل حساب على حده بسهولة في أي وقت»[1].

وقد ألزم المنظم التجار بمسك دفتر الأستاذ العام الذي يحتوي على كافة العمليات التجارية التي يقوم بها التاجر، وهي ترصد من الدفاتر الأخرى التي قيدت بها، ولا يتم قيدها طبقاً للتاريخ الذي تمت فيه، وإنما تنظم على حسب أسماء العملاء أو نوع العملية التجارية، ولهذا الدفتر فائدة عملية كبيرة، فإذا تم تنظيمه تبعاً لأسماء العملاء، فإنه يسهل على التاجر معرفة ما إذا كان عميله دائناً أو مديناً له بمجرد الاطلاع على الصفحة المخصصة له، دون الحاجة إلى الرجوع لدفتر اليومية[2].

ولم يحصر المنظم السعودي التزام التاجر في الدفاتر الإلزامية فحسب، بل ترك له مساحة من الحرية لتنظيم شؤونه المالية والإدارية من خلال ما يُعرف **بالدفاتر الاختيارية**، وهي الدفاتر التي يقرر التاجر مسكها بشكل اختياري ووفقاً لتقديره الشخصي وحاجة منشأته، وطبيعة نشاطه التجاري وحجمه، دون أن يفرض عليه النظام جزاء تركها، ومن التطبيقات العملية لهذه الدفاتر: دفتر المسودة الذي تقيد

(١) المادة الخامسة من نظام الدفاتر التجارية.

(٢) د. محمد سعد الرحاحلة ود. إيناس خلف الخالدي، شرح القانون التجاري السعودي، ط١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ١٤٣٦هـ-٢٠١٥م، ص٨٤.

فيه العمليات فور وقوعها قبل نقلها للدفتر اليومي، و دفتر المخزن لضبط حركة البضائع، ودفتر الأوراق التجارية لمتابعة مواعيد استحقاق الديون[1].

وعلى الرغم من الطبيعة الاختيارية لهذه الدفاتر من حيث الإلزام النظامي بمسكها، إلا أنها تكتسب صفة المحررات التجارية بمجرد تدوين البيانات فيها، مما يسبغ عليها حجية في الإثبات أمام القضاء؛ إذ استقر التنظيم السعودي -وفقاً لنظام الإثبات- على أن البيانات الواردة في الدفاتر التجارية، سواء كانت إجبارية أم اختيارية، تكون حجة على التاجر صاحبها، ولا يجوز له تجزئة ما ورد فيها باستبعاد ما هو ضده والأخذ بما هو لصالحه، كما يجوز الاستناد إليها في الإثبات لمصلحة التاجر إذا كانت منتظمة، وذلك تأكيداً لمبدأ حرية الإثبات في المسائل التجارية وتعزيزاً للائتمان التجاري[2].

٢. ملف المراسلات:

وبالإضافة إلى دفتر اليومية ودفتر الجرد ودفتر الأستاذ العام التي يلتزم كل تاجر بمسكها، فقد فرض المنظم على كل تاجر الاحتفاظ

(١) محمد بن حسن الجبر، القانون التجاري السعودي، ط٦، مطابع جامعة الملك سعود: الرياض - السعودية، ١٤٤٣هـ-٢٠٢١م، ص٨٥-٩٥.

(٢) نظام الإثبات السعودي، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ٤٣) وتاريخ ٢٦/ ٥/ ١٤٤٣هـ، تحديداً المواد المتعلقة بحجية الدفاتر التجارية، المادتان (٣٥) و(٣٦).

بملف يتضمن مراسلاته الخاصة بتجارته، حيث أوجب المنظم في المادة السادسة من نظام الدفاتر التجارية على التاجر بأن يحتفظ بصورة طبق الأصل من جميع المراسلات والوثائق المتعلقة بتجارته الصادرة منه والواردة إليه، والحفظ بطريقة منظمة تسهل معها مراجعة القيود الحسابية، وتكفل عند اللزوم التحقق من الأرباح والخسائر.

وطبقاً لنص المادة؛ فإنه يجب أن يحتوي ملف حفظ المراسلات على صورة طبق الأصل من جميع المراسلات والمكاتبات الصادرة عن التاجر والواردة إليه والخاصة بأمور تجارته، وعلى هذا الأساس فإن التاجر لا يلزم بحفظ مراسلاته الشخصية، طالما أنها لا تتصل بتجارته، لأنها لا تفيد في تحقيق الغرض المقصود من الاحتفاظ بها، وهو التحقق من مدى حسن سير النشاط الذي يقوم به.

ويستطيع التاجر من خلال ملف المراسلات أن يلجأ إلى المستندات الموجودة به لإثبات ما يدعيه أو ما يطلبه من الغير، كما يمكن للغير من الاعتماد عليه لإثبات ما له في ذمه التاجر من ديون وحقوق، وقد جعل المنظم السعودي للمراسلات والبرقيات نفس قوة الإثبات المعطاة للأوراق العرفية، متى كان موقع عليها من قبل مرسليها، وتجدر الإشارة إلى أن الالتزام بمسك ملف حفظ المراسلات والوثائق لا يقع إلا على التجار الذين تتوافر فيهم شروط مسك الدفاتر التجارية، وهناك من يرى سريان هذا الالتزام على جميع التجار، حتى وإن كانوا

من صغار التجار، نظراً لما له من دور في إثبات ما لهم من حقوق وما عليهم من الالتزامات[1].

ثالثاً: تنظيم الدفاتر التجارية:

حرص المنظم السعودي على أن تكون الدفاتر التجارية وكذلك ملف حفظ المراسلات منظمة، حتى يمكن الاطمئنان إلى صحة البيانات الواردة فيها، وهذا ما أكدته المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية، والتي نصت على أنه: «يجب أن تكون الدفاتر التجارية خالية من أي فراغ أو كتابة في الهوامش أو كشط أو فيما دوّن بها»[2].

ويجب قبل بدء الكتابة في دفتر اليومية ودفتر الجرد ودفتر الأستاذ العام أن ترقم كل صفحة فيها، وهو ما نصت عليه المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية بقولها: «يجب قبل استعمال الدفاتر التجارية أن ترقم كل صفحة من صفحاتها، وأن تقدم للغرفة التجارية الصناعية الواقع في دائرتها محل نشاط التاجر، لاعتمادها بتوقيع الموظف المختص على الصفحتين الأولى والأخيرة من كل دفتر، وختمها بخاتم الغرفة بعد التحقق من تسلسل الترقيم»[3].

(١) اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية، الصادرة بقرار وزير التجارة رقم (٦٩) وتاريخ ٢٩/ ٧/ ١٤١٠هـ.
(٢) المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية.
(٣) المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية.

ووفقاً للنصوص السابقة، فإن تنظيم الدفاتر التجارية وملف المراسلات يخضع للقواعد الآتية:

١. يجب على التاجر مسك الدفاتر التي تستلزمها طبيعة تجارته وأهميتها، ويجب أن تكون البيانات منتظمة ومكتوبة باللغة العربية، ويستوي أن تكون البيانات مقيدة بخط التاجر أو أحد الأشخاص التابعين له[(١)]، وطبقاً للمادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية؛ فإنه يفترض علم التاجر بجميع القيود التي دونت في دفاتره، ما لم يثبت عكس ذلك[(٢)].

٢. يجب قبل بدء الكتابة في الدفاتر التجارية، أن تكون منتظمة ومعدة وفقاً للنموذج الذي تحدده وزارة التجارة، كما يجب تقديمها إلى غرفة التجارة والصناعة لاعتمادها وترقيمها، حيث يقوم الموظف المختص في السجل التجاري بترقيم كل صفحة منها ووضع علامة عليها، ويجب أن يحدد في الصفحتين الأولى والأخيرة من كل دفتر إشهاداً بعدد صفحاته وبياناً بإعطائه الصفة الرسمية ويوقع عليه، دون أن يتقاضى رسوماً نظير قيامه بهذا العمل[(٣)].

(١) المادة الأولى من نظام الدفاتر التجارية.
(٢) المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية.
(٣) المادة السابعة من نظام الدفاتر التجارية، والمادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية.

والغرض من ترقيم الصفحات التجارية ووضع علامة الموظف على كل منها، منع التاجر من إضافة صفحات جديدة إلى الدفتر أو نزعها أو تغييرها بأخرى، وأما الهدف من قيام الموظف بوضع بيان عن عدد صفحات الدفتر في أول صفحاته وتوقيعه على هذا البيان وتاريخه، هو منع التاجر من نزع الصفحات الأخيرة.

٣. يجب أن تكون هذه الدفاتر والملفات، خالية من كل فراغ أو بياض في الحواشي أو محو أو كتابة بين السطور، والمقصود بذلك هو عدم إتاحة الفرصة للتاجر في أن يغير أو يعدل من البيانات الموجودة في الدفاتر، فإذا قام بقيد بيان وكان هذا القيد به خطأ وأراد تصحيحه؛ فعليه أن يترك الخطأ كما هو، ثم يقيد البيان الصحيح مشيراً إلى الخطأ الذي سبق الوقوع فيه[١].

٤. لا يجوز للتاجر استخدام دفتر جديد، إلا بعد الانتهاء من الدفتر القديم والتوقيع على الصفحة الأخيرة من قبل الموظف المختص بالغرفة التجارية، أو من أحد المحاسبين القانونيين المرخص لهم، وتقديم شهادة من المحاسب بذلك[٢].

(١) المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية.
(٢) المادة السابعة من اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية.

٥. يخصص في كل غرفة تجارية سجل خاص يقيد به عدد الدفاتر التجارية التي تم اعتمادها لكل تاجر وأنواعها، وتاريخ اعتمادها، وبيان أسماء مشروعات التاجر التي تخصص لها تلك الدفاتر[١].

رابعاً: الاحتفاظ بالدفاتر التجارية:

أوجبت المادة الثامنة من نظام الدفاتر التجارية، على التاجر وورثته الاحتفاظ بالدفاتر التجارية الإجبارية، وبملف المراسلات والوثائق والمستندات المشار إليها في المادة السادسة من ذات النظام، مدة عشر سنوات على الأقل[٢].

ويترتب على المادة السابقة، أنه يتوجب على التاجر الاحتفاظ بالدفاتر التجارية الإجبارية، وهي دفتر اليومية ودفتر الجرد ودفتر الأستاذ العام، والمراسلات والوثائق والمستندات والمحررات المتعلقة بالعمليات التجارية، ويترتب على ذلك أن التاجر لو قام بمسك دفاتر تجارية اختيارية، فلا يُلزم بالاحتفاظ بها حسب المادة المذكورة، في حين حدد المنظم مدة الاحتفاظ بالدفاتر والمراسلات مدة عشر سنوات.

وتجدر الإشارة إلى أن الاحتفاظ يبدأ من تاريخ إقفال الدفتر، أو تسلم أو إرسال المراسلات بالنسبة لملف حفظ المراسلات والوثائق، وكما أن مرور مدة عشر سنوات على إقفال الدفتر أو على ملف

(١) المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية.
(٢) المادة الثامنة من نظام الدفاتر التجارية.

المراسلات، لا يعني سقوط الحقوق الثابتة بها، وإنما تفقد هذه الحقوق وسيلة هامة من وسائل الإثبات، حيث كان من الممكن الاستفادة منها، وإجبار التاجر على تقديمها للمحكمة قبل مرور عشر سنوات دون أن يقبل من التاجر الإعذار بإتلاف الدفاتر أو فقدانها، ولكن بمرور هذه المدة تصبح الأعذار السابقة محل قبول من المحكمة، حيث لا يلتزم التاجر بالاحتفاظ بهذه الدفاتر أكثر من المدة المحددة قانوناً[1].

خامساً: استخدام الحاسب الآلي في تدوين بيانات الدفاتر التجارية:

بعد الانتشار الكبير للحاسب الآلي والاستخدام الواسع في مجالات متعددة، وبخاصة في الأنشطة التجارية، حيث تبنى نظام الدفاتر التجارية إمكانية تدوين التاجر لبياناته وقيوده التجارية على الحاسب الآلي، وذلك نظراً لما يحققه ذلك من سرعة في تسجيل العمليات التجارية والمالية، وسهولة تبويبها وترحيلها، وإعداد الحسابات الختامية، وتخفيض تكاليف العمل المحاسبي، وغير ذلك من الإيجابيات التي تعود من استخدام الحاسب الآلي في الأعمال التجارية[2].

وتطبيقاً لذلك جاء في المادة الثانية من نظام الدفاتر التجارية ما يلي: «يجوز أن تدون البيانات الخاصة بالدفاتر التجارية عن طريق الحاسب الآلي، وذلك بالنسبة للمؤسسات والشركات التي تستخدم

(١) د. أكثم الخولي، الموجز في القانون التجاري، مرجع سابق، ص ٢٢٢.
(٢) د. محمد سعد الرحاحلة ود. إيناس خلف الخالدي، شرح القانون التجاري السعودي، مرجع سابق، ص٧٤.

الحاسب الآلي في حساباتها، وتحدد اللائحة التنفيذية الإجراءات والقواعد التي تكفل صحة وسلامة البيانات التي يُثبتها»[1].

المطلب الثاني: الغاية النظامية من مسك الدفاتر:

للدفاتر التجارية أهمية كبيرة، تعود بالنفع على التاجر والمتعاملين معه، كونها تسهم في ضبط أعماله التجارية بطريقة صحيحة، وتضمن حقوقه، وتحدد التزامه تجاه الغير، وتساعد في معرفة مركزه المالي، وتساعده في بيان موجوداته، ومدى نجاح أو فشل تجارته، بما يفيد في معرفه إمكانية الاستمرار من عدمه في ميدان النشاط التجاري، كما تساعد الدفاتر المنتظمة في استيفاء متطلبات الإفصاح وتقديم المعلومات المالية اللازمة في إجراءات الإفلاس[2].

وإذا كان من مصلحة الفرد العادي أن يدون حساباته حتى يستطيع أن يتعرف على مركزه المالي، ويوازن بين إيراداته ومصروفاته، فإن هذا الأمر يبدو أكثر ضرورة وأهمية بالنسبة للتاجر- فرداً كان أم شركة - بحكم ممارسة للنشاط التجاري بصورة مستمرة ومنتظمة، وذلك لسرعة إجراء هذا النشاط وكثرته وتنوعه، بل أن هذه الضرورة تبدو بصورة أكثر وضوحاً في الشركات التجارية، لأن وجود دفاتر منظمة

(١) المادة الثانية من نظام الدفاتر التجارية.

(٢) د. عدنان بن صالح العمر ود. درويش عبد الله درويش، شرح النظام التجاري السعودي، مرجع سابق، ص ١٢٩.

تدون فيها العمليات التي تقوم بها الشركة ومصاريفها وأرباحها، هو وسيلة الشركاء في الرقابة على أعمال الشركة[1].

كما تمثل الدفاتر أهمية كبيرة للمتعاملين مع التاجر، من حيث إمكانية الاستفادة منها كوسيلة إثبات أمام المحاكم، وبخاصة عندما تأتي شاملة لجميع المعاملات التجارية التي قام بها التاجر أثناء ممارسة النشاط التجاري، وهي تصلح بذلك أن تكون دليلاً على انشغال ذمة التاجر بما ذُكر فيها بيانات ومعلومات، وأما أهميتها للغير، وكذلك الخصم عند إفلاس التاجر، في حصر أمواله وموجوداته، وتفيد كذلك في تقدير الوعاء الضريبي، ومقدار الزكاة، عند تقدير أرباح التاجر من خلال البيانات المقيدة في دفاتره التجارية[2].

وألزم نظام الدفاتر التجارية التجار بمسك دفاتر تجارية معينة، يقيدون فيها جميع العمليات التجارية التي يباشرونها، بما لهم من حقوق وما عليهم من ديون، ولعل في هذا الالتزام تحقيق العديد من الفوائد على التاجر نفسه وعلى الغير، وهي كما يلي:

١. **بالنسبة للتاجر**: للدفاتر التجارية أهمية كبيرة للتاجر، لكونها تحدد مركزه المالي تحديداً دقيقاً، من خلال بيان ما له من حقوق وما

(١) د. عزيز العكيلي، الوسيط في شرح القانون التجاري، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ١٣٧.

(٢) د. عدنان بن صالح العمر، ود. درويش عبد الله درويش، شرح النظام التجاري السعودي، مرجع سابق، ص ١٣٠.

عليه من التزامات، ومن ثم يستطيع التاجر أن يتعرف على أمور الخلل والقصور في حساباته، فيتفادى الوقوع فيها مستقبلاً والسعي نحو توجيه نشاطه التجاري بما يعود بالنفع عليه، وإبعاد تجارته عن المخاطر، كما أن الدفاتر التجارية تُعد وسيلة يمكن للتاجر أن يستعين بها في الإثبات ما دامت منتظمة[١].

٢. **بالنسبة للغير**: تحقق الدفاتر التجارية فائدة للغير الذي يتعامل مع التاجر ممسك الدفاتر، ويستوي أن يكون هذا الغير شخصاً عادياً أو تاجراً هو الآخر، فعن طريق الدفاتر يستطيع الغير أن يثبت معاملاته مع التاجر، لكونها بمثابه إقرار صادر من التاجر، حيث يفترض أن جميع القيود المدونة في دفاتر التاجر قد دونت بعلمه ورضاه، وإن كان ذلك يُعدّ قرينة بسيطة يجوز إثبات عكسها[٢]. كما أن الدفاتر التجارية تساعد في الوقوف على الأسباب الحقيقية للإفلاس، كما تساعد الدفاتر التجارية في الوقوف على الأسباب الحقيقية للتعثر أو الإفلاس، وبيان المركز المالي للتاجر وتصرفاته السابقة[٣].

(١) د. عبد الهادي محمد الغامدي، القانون التجاري السعودي، جدة – السعودية، ١٤٣٧هـ-٢٠١٦م، ص١٠٨.

(٢) د. حسام الدين سليمان توفيق، القانون التجاري السعودي، مرجع سابق، ص ١٠٥.

(٣) المادة (١٠٧) من نظام المحكمة التجارية، والتي اعتبرت التاجر مفلساً بالتدليس إذا أدعى الإفلاس ولم يكن له دفاتراً تجارية أو كانت دفاتره غير منتظمة.

٣. **بالنسبة لمؤسسات الدولة**: تعد الدفاتر التجارية في حال انتظامها وسيلة للتقدير الصحيح للضريبة من قبل هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، عوضاً عن التقدير الجزافي الذي يكون عادةً مبالغاً فيه وضد مصلحة التاجر، وبالتالي مثاراً للنزاع أمام القضاء[١].

المطلب الثالث: الجزاءات المترتبة على عدم الالتزام بمسك الدفاتر:

ورد في المطلبين السابقين بيان ضرورة الالتزام بمسك الدفاتر التجارية، وأهمية ذلك في إظهار المركز المالي للتاجر وتوفير دليل للإثبات، وفي ضمان التقدير الصحيح للضرائب، وهذا يظهر من كون المنظم ألزم التاجر بمسك الدفاتر التجارية، وأن يراعي في مسكها القواعد التي نص عليها، وفي حال عدم مراعاة هذه القواعد، فإن التاجر قد يتعرض لجزاءات مدنية أو جنائية حسب الأحوال[٢].

ويترتب على عدم الالتزام بمسك الدفاتر التجارية أو عدم انتظامها حسب القواعد والأصول التي نص عليها نظام الدفاتر التجارية، تعرض التاجر لجزاءات معينة، بعضها ذو طبيعة مدنية، وبعضها ذو طبيعة جنائية، ويكن بيانها كما يلي:

(١) د. حسام الدين سليمان توفيق، القانون التجاري السعودي، مرجع سابقن ص ١١٣.

(٢) د. عزيز العكيلي، الوسيط في شرح القانون التجاري، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ١٤٤.

فالجزاءات المدنية تطبق في حال عدم الالتزام بمسك الدفاتر التجارية أو عدم انتظامها، يرتب عليه عدم جواز الاحتجاج بها أمام القضاء، وفقدانها لميزة إقناع القاضي بحجية دفاتره وسلامتها في الإثبات.

وبطبيعة الحال فإذا لم تكن الدفاتر منتظمة بحسب الأصول المنصوص عليها في نظام الدفاتر التجارية ولائحته التنفيذية، فلا يصلح الاستناد إليها من قبل ماسكها كدليل كامل في الإثبات أمام المحاكم، وإنما مجرد قرائن يمكن للغير تكملتها بأدلة أخرى؛ كشهادة الشهود، ومستندات أخرى.

ويترتب على عدم مسك الدفاتر التجارية أو عدم انتظامها آثار نظامية وعملية قد تضر بمصلحة التاجر، إذ قد يترتب على ذلك تعذر التحقق من صحة البيانات والإقرارات الزكوية أو الضريبية، كما قد يؤثر على قدرة التاجر على إثبات معاملاته والتزاماته الضريبية وفقًا للأحكام النظامية المنظمة. كما أن عدم انتظام الدفاتر التجارية قد يحد من قدرة التاجر على إثبات مركزه المالي بدقة، وتقديم المعلومات والوثائق اللازمة في عدد من الإجراءات النظامية، الأمر الذي قد يؤثر عمليًا في الاستفادة من بعض الإجراءات المقررة نظامًا[1].

(١) المادة الأولى من نظام الدفاتر التجارية، والمادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

وفي المقابل فرض نظام الدفاتر التجارية عقوبات في حال مخالفة أحكام النظام، تتمثل بحسب المادة الثانية عشرة من نظام الدفاتر التجارية بالغرامات المالية، حيث جاء فيها: «كل مخالفة لأحكام هذا النظام أو اللوائح والقرارات الصادرة تنفيذاً له، يعاقب مرتكبها بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف ريال ولا تزيد عن خمسين ألف ريال، ويعود للقاضي تقدير العقوبة المناسبة على حسب جسامة المخالفة التي يرتكبها التاجر لمخالفة أحكام نظام الدفاتر التجارية»[1].

ولا يترتب على عدم مسك الدفاتر التجارية أو عدم انتظامها بذاته وصف التاجر بالإفلاس بالتقصير أو التدليس وفق التنظيم النافذ؛ إذ ألغى نظام الإفلاس الأحكام القديمة الواردة في المواد من (١٠٣) إلى (١٣٧) من نظام المحكمة التجارية. ومع ذلك، قد يؤثر غياب السجلات أو عدم انتظامها في قدرة المدين على إثبات مركزه المالي والوفاء بمتطلبات الإفصاح والإجراءات المقررة في نظام الإفلاس.

(١) المادة الثانية عشرة من نظام الدفاتر التجارية.

المبحث الثاني
التزامات التاجر بشأن ضريبة القيمة المضافة

تعدُّ الضرائب من أهم الأدوات المالية التي تؤثر على الاقتصاد الوطني، لما لها من دور وظيفي يخطط له في تناسق ضمن الأدوات الأخرى للسياسات الاقتصادية، لتوزيع وإعادة توزيع الدخل، فضلاً عن دورها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، كون الضرائب، وتعد من أهم أدوات السياسات المالية اللازمة لتحقيق أهداف المجتمع(١).

وتتميز الضريبة عن القيمة المضافة بأنها واحدة من الضرائب غير المباشرة التي تؤمن وفرة مالية وكفاءة عالية، إذ تدر دخلاً أكثر من التوقعات، وتعكس بوضوح ظاهرة انتقال عبء الضريبة، وتعد من أهم الضرائب في الوقت الحاضر، ونظراً لأهمية هذه الضريبة، فقد أولت معظم الأنظمة الضريبة عناية خاصة بها، واحتلت هذه الضريبة مكاناً مرموقاً في الأنظمة الحديثة، وذلك لما تحدثه من آثار مالية واقتصادية واجتماعية للدولة(٢).

ويقصد بضريبة القيمة المضافة: بأنها ضريبة غير مباشرة تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مراحل الإنتاج والتوزيع،

(١) د. محمد عمر أو بوح، الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، ٢٠٠٨، ص٧٥.

(٢) د. عبد المنعم عبد الغني علي، نظرية الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة – مصر، ١٩٩٥، ص٨٥.

أي أنها ضريبة على الاستهلاك يتم دفعها وتحصيلها في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد، ابتداءً من شراء المصنع للمواد الخام، وصولاً إلى بيع تاجر التجزئة للمنتج النهائي للمستهلك[1].

وتجدر الإشارة إلى أن المملكة العربية السعودية صدقت على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، بموجب المرسوم الملكي رقم (م/ ٥١) وتاريخ ٣ جمادى الأولى لعام ١٤٣٨هـ، واستناداً للأحكام الواردة في هذه الاتفاقية، فقد صدر نظام ضريبة القيمة المضافة بالمرسوم الملكي رقم (م/ ١١٣) وتاريخ ٢/ ١١/ ١٤٣٨هـ، وصدرت لائحته التنفيذية بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/ ١٢/ ١٤٣٨هـ.

ومن أجل الوصول إلى تصور كافٍ عن التزامات التاجر الضريبية، لا سيما ضريبة القيمة المضافة، من خلال توضيح آلية تسجيل التاجر في ضريبة القيمة المضافة، وبيان الالتزامات المطلوبة من أجل حفظ الفواتير والسجلات الضريبية المطلوبة، وكيفية القيام بعملية تقدير ضريبة القيمة المضافة في حال كانت السجلات غير موجودة، وبذلك فإنه يغدو مناسباً تقسيم هذا المبحث إلى المطالب الآتية:

(١) الدليل الإرشادي الخاص للأحكام المتعلقة بضريبة القيمة المضافة في النشاط الاقتصادي الصادر عن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، منشور على الموقع الإلكتروني لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تعريف ضريبة القيمة المضافة على موقع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

المطلب الأول: تسجيل التاجر في ضريبة القيمة المضافة.

المطلب الثاني: التزامات حفظ الفواتير والسجلات الضريبية.

المطلب الثالث: تقدير الضريبة في حال غياب السجلات.

المطلب الأول: تسجيل التاجر في ضريبة القيمة المضافة:

نصت الفقرة الأولى من المادة الرابعة من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «تحدد اللائحة الضوابط والشروط التي يمكن بموجبها تسجيل مجموعة ضريبية أو تعديل تسجيلها أو إلغائه..»[1].

وعند الرجوع إلى اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، نجد أن المنظم أورد النص على كل شخص يمارس نشاطاً اقتصادياً بالتسجيل، متى ما بلغ حجم توريداته السنوية الحد الإلزامي حسب الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، حيث تم تقدير الحد الإلزامي بـ (٣٧٥,٠٠٠) ريال سعودي.

يميز التنظيم الضريبي بين الشخص المقيم وغير المقيم؛ إذ يرتبط التسجيل الإلزامي للمقيم ببلوغ حد التوريدات السنوية، بينما يلتزم غير المقيم بالتسجيل متى كان مسؤولًا عن سداد الضريبة عن توريد

(١) المادة الرابعة من نظام ضريبة القيمة المضافة، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ١١٣) وتاريخ ٢/ ١١/ ١٤٣٨هـ.

خاضع للضريبة في المملكة، دون اشتراط بلوغ حد التسجيل المقرر للمقيم[١].

وفي هذا الاتجاه كان على المنظم السعودي التفريق في التسجيل؛ بين من يتخلف عن تقديم طلب التسجيل بحسن النية، وبين من يتخلف بسوء النية وبقصد التهرب من الضريبة، أما قيام الهيئة بالتسجيل في كلتا الحالتين، فهذا لا يعد عقوبة في حد ذاته، بل كان الأولى إيقاع عقوبة في الحالة الثانية[٢]، وألا يستفيد من تخلف عن التسجيل بسوء النية، من ميزة تقديم طلب للموافقة على تأجيل تاريخ نفاذ التسجيل[٣].

كما أجاز المنظم التسجيل الاختياري للشخص المقيم في المملكة والغير ملزم بالتسجيل وفقاً لأحكام التسجيل الإجباري، في حال كان حجم توريداته السنوية أقل من الحد الإلزامي، وبشرط أن تصل حجم توريداته مبلغ (٥٠٠ ,١٨٧) ريال، ويستوي في هذا بلوغ هذا المبلغ، أو كان متوقعاً بناء على توريداته ونفقاته السنوية المتوقعة[٤].

وبالنسبة لطلب التسجيل، فيتم تقديمه وفق النموذج المعد من الهيئة، ويتم من خلال تعبئة بيانات مقدم الطلب؛ والتي يجب أن

(١) المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/ ١٢/ ١٤٣٨هـ.
(٢) الفقرة الأولى من المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.
(٣) الفقرة الثانية من المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.
(٤) المادة السابعة من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

تحتوي على الاسم، والعنوان الفعلي أو مقر العمل، والبريد الإلكتروني، وقيمة التوريدات أو المصروفات السنوية، والتاريخ المتوقع لبدء سريان التسجيل.

واستثنى المنظم من التسجيل الإلزامي، من تكون جميع توريداته خاضعة لنسبة الصفر بالمائة[١]، على أن يكون من حقه تقديم طلب تسجيل اختياري، إذا توافرت فيه شروط التسجيل الاختياري[٢].

وأجاز المنظم للشخص الخاضع للضريبة تقديم طلب إلغاء تسجيله، وذلك في الحالات التي نصت عليها اللائحة التنفيذية، وبذلك يتم إلغاء التسجيل بشكل وجوبي بناءً على طلب الشخص الخاضع للضريبة في الحالات الآتية[٣]:

(١) وتتمثل في توريد السلع إلى خارج إقليم دول مجلس التعاون الخليجي، وتوريد الخدمات إلى عميل غير مقيم في أي دولة عضو في مجلس التعاون الخليجي المطبقة للضريبة، وتوريد خدمات النقل الدولي للركاب والسلع، وتوريد الأدوية والسلع الطبية المؤهلة والتي يتم تحديدها وتصنيفها من قبل وزارة الصحة أو هيئة الغذاء والدواء، أما توريدات العقارات الناقلة للملكية فتعد من التوريدات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة وفق الأحكام المنظمة لها، وليست من التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر، وتوريد السلع والخدمات إلى حكومات الدول الأجنبية والمنظمات الدولية والهيئات والبعثات الدبلوماسية والقنصلية والعسكرية، وذلك وفقاً للشروط والضوابط المحددة في النظام والاتفاقيات الدولية.

(٢) المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

(٣) المادة الثالثة عشرة من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

١. إذا توقف الشخص الخاضع للضريبة عن ممارسة النشاط الاقتصادي الذي تم تسجيله بموجبه.

٢. إذا تبين في نهاية أي شهر أن الشخص غير المقيم الخاضع للضريبة بسبب قيامه بتوريدات للمملكة، لم يقم بتوريدات خاضعة للضريبة خلال السنة السابقة.

٣. إذا كان إجمالي قيمة توريدات المسجل أو مصاريفه السنوية خلال السنة السابقة، تقل عن حد التسجيل الاختياري.

٤. إذا كان إجمالي قيمة توريدات أو مصاريف المسجل السنوية، خلال سنتين سابقتين، أقل من حد التسجيل الإلزامي.

٥. إذا كان من غير المتوقع أن يزيد إجمالي قيمة توريداته أو مصاريفه السنوية، في شهر من الأشهر الأحد عشر التالية للتسجيل الاختياري.

وفيما يتعلق بالأشخاص المسجلين اختيارياً، فلا يجوز لهم التقدم بطلب إلغاء التسجيل في حال لم تتجاوز مدة تسجيلهم اثني عشر شهراً، وكانوا مستمرين في مزاولة نشاطهم الاقتصادي، ولكن هنالك حالات تمكنهم من طلب إلغاء التسجيل[1]، ويمكن بيانها كما يلي:

١. إذا كانت توريداتهم السنوية خلال السنة السابقة، أقل من حد التسجيل الإلزامي.

(١) الفقرة الثالثة من المادة الثالثة عشرة من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

٢. إذا كان من المتوقع ألا تزيد توريداتهم السنوية في ذلك الشهر والأحد عشر شهراً اللاحقة، حد التسجيل الإلزامي.

وتجدر الإشارة إلى أنه يتوجب على الشخص الخاضع للضريبة التقدم إلى الهيئة بطلب إلغاء تسجيله خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث أي من الحالات التي تجيز إلغاء التسجيل، ويسري إلغاء التسجيل من التاريخ الذي لم يعد فيه الشخص مؤهلاً للتسجيل، أو من أي تاريخ آخر تحدده الهيئة، وفي الحالات التي تقرر فيها الهيئة بأنه قد تم تسجيل شخص ولم يكن له حق التسجيل، فللهيئة إلغاء تسجيله من أي تاريخ تحدده، وفي جميع الأحوال تقوم الهيئة بإصدار إشعار للشخص الخاضع للضريبة، عند إلغاء التسجيل موضحاً به تاريخ سريان إلغاء التسجيل[1].

المطلب الثاني: التزامات حفظ الفواتير والسجلات الضريبية:

أوجب المنظم على الشخص الخاضع لضريبة القيمة المضافة، العديد من الالتزامات، ومن أهمها: الالتزام بإصدار فواتير ضريبية، والالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، والالتزام بالاحتفاظ بالسجلات والفواتير الضريبية.

يلتزم الشخص الخاضع للضريبة بحفظ الفواتير والسجلات والمستندات المحاسبية مدة لا تقل عن ست سنوات من نهاية الفترة

(١) الفقرة الخامسة من المادة الثالثة عشرة من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

الضريبية المتعلقة بها. أما السجلات المتعلقة بالأصول الرأسمالية، فتحفظ طوال فترة التعديل المقررة للأصل وفق المادة الثانية والخمسين من اللائحة، مضافًا إليها خمس سنوات تبدأ من تاريخ امتلاك الأصل[1].

ومدة الاحتفاظ بالمستندات المتعلقة بالأصول الرأسمالية غير المنقولة الملحقة بشكل دائم بالأرض أو العقار لمدة عشر سنوات، تبدأ من تاريخ شراء الشخص الخاضع للضريبة للأصل الرأسمالي، على أن يحتسب كل جزء من السنة الضريبية باعتباره سنة كاملة[2].

وجاءت الفقرة الثانية من المادة (٥٢) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة تأكيداً على ذلك، من خلال النص على أن: «فترة التعديل التي يطلب فيها إجراء التعديل وفقاً لهذه المادة هي ستة سنوات فيما يتصل بالأصول الرأسمالية المنقولة، وعشر سنوات فيما يتعلق بالأصول الرأسمالية غير المنقولة التي هي ملحقة بشكل دائم بالأرض أو العقار، وذلك اعتباراً من تاريخ شراء الشخص الخاضع للضريبة للأصل الرأسمالي، فإذا كان العمر الافتراضي للأصل الرأسمالي المحدد طبقاً للممارسة المحاسبية المتبعة لدى الشخص الخاضع للضريبة أقل من الفترة الزمنية ذات الصلة، فعندئذ تعد فترة التعديل هي

(١) الفقرة الأولى من المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

(٢) الجزء الأخير من الفقرة الأولى من المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

العمر الافتراضي للأصل الرأسمالي، وكل جزء من السنة يحسب كسنة كاملة».

واشترط المنظم أن الكتابة لهذه السجلات باللغة العربية، وكما ويجب إصدار الفواتير باللغة العربية، ومع ذلك لا يمنع في ذلك من الاحتفاظ بالفواتير الضريبية بأي لغة أخرى غير العربية، والتي قد تصدر بها الفواتير الضريبية(١)، كما أوجب المنظم بضرورة حفظ السجلات في المملكة ورقياً، أو من خلال طريقة إلكترونية وذلك بالوصول إلى خادم حفظت فيه تلك السجلات(٢).

المطلب الثالث: تقدير الضريبة في حال غياب السجلات:

يرتبط تقدير الضريبة في العديد من الأنظمة الضريبية بمجموعتين من الأدلة، الأولى مباشرة: تستند إلى إقرار المكلف بالضريبة والتي تعبر عن الدخل المحقق له خلال فترة زمنية، أو إقرار الغير ممن نقلت إليهم الضريبة، والثانية تجريها الإدارة الضريبية بمعرفتها مستندة لقرائن وأدلة يغلب عليها الظن أو التقريب، تتخذ من الجزاف أو تلك القرائن كدليل تستدل به لدخل المكلف، وهذه تشمل طريقة التقدير الجزافي(٣).

(١) الفقرة الثانية من المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.
(٢) الفقرة الثالثة من المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.
(٣) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية وأثرها على التشريع الضريبي، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص٨٣.

وفيما مضى كانت النظم الضريبية تلجأ إلى طرق تقديرية متعددة، غير أنه في الفترة الأخيرة ومع تطور الأجهزة الإدارية وتقدم جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية، أصبحت هذه الطرق غير مرغوبة في الأنظمة الضريبية، لتحديد الشخص الخاضع للضريبة، وذلك بسبب الوعي الاجتماعي ورفضه لهذه الطرق التي لا تتفق والعدالة الضريبية، لذا فقد عدلت الأنظمة الضريبية من الأخذ بها؛ إلا في حالات استثنائية، وأخذت تميل إلى طريقة التقدير الإداري بشكل مباشر، وبشكل مشترك بين الإدارة الضريبية والشخص الخاضع للضريبة، بغية الحصول على تقدير سليم وحقيقي ومعبر للواقع الخاص بالشخص الخاضع للضريبة[1].

ومن نافلة القول إن عملية تقدير الضريبة وتحديد المبلغ الخاضع للضريبة، تتم من خلال إقرار المكلف بالتقدير الذاتي أو عن طريق الغير، وأما بواسطة الإدارة الضريبة، وتسمى الأخيرة بالتقدير الإداري تلجأ إليه الإدارة على ضوء ما لديها من معلومات عن دخل المكلف، سواء من بعض المظاهر الخارجية التي يمكن الاعتماد عليها كقرينة ظاهرة في قياس حجم دخل المكلف، أو أن تقوم الإدارة بما يعرف بالتقدير الجزافي، وذلك على أساس تقريبي أشبه للجزاف لتحديد

(١) د. إبراهيم كامل الشوابكة، التزام المكلف بتقديم كشف التقدير الذاتي الصحيح في قانون ضريبة الدخل الأردني، مجلة الحقوق، العدد (١)، جامعة البحرين، ٢٠٠٥، ص ٤٥٥.

الدخل الخاضع للضريبة، استناداً إلى قرائن يفرضها المنظم تتعلق مثلاً بالقيمة الإيجارية للأرض أو ببعض الأرباح، أو غير ذلك من القرائن التي ينص عليها النظام الضريبي[1].

وعليه فإن تقدير المادة الخاضعة للضريبة بمجموعتين بالأدلة، أولها بطريقة مباشرة تستند إلى إقرار المكلف بالضريبة والتي تعبر عن بيّنة بالدخل المحقق له خلال فترة زمنية معينة، أو إقرار الغير ممن نقلت إليهم ممن تعلق إليهم مادة الضريبة، وثانيها تجريها الإدارة الضريبية بمعرفتها، تستند إلى قرائن وأدلة يغلب عليها الظن أو التقريب لتتخذ من الجزاف أو تلك القرائن كدليل تستدل به على دخل المكلف، وهذه تشمل طريقة التقدير الجزافي[2].

وتأسيساً على ما سبق، فإن أسلوب الإقرار من الشخص الخاضع للضريبة؛ هو الطريقة العادية والشائعة في تقدير الضريبة في غالبية الأنظمة الضريبية للدول، حيث تتميز طريقة الإقرار بأنها تساعد على تقدير الضريبة تقديراً صحيحاً، يسع بأن يأخذ في الاعتبار العناصر كافة التي تحقق شخصية الضريبة، عن طريق التعرف على دخل المكلف والأعباء المكلف بها، ويعاب على هذه الطريقة احتمال أن

(١) د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط٩، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ١٤٣٦هـ-٢٠١٥م، ص ١٤٣.

(٢) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص٨٣.

يؤدي الإقرار إلى الغش الجسيم الذي قد لا تتمكن الإدارة من اكتشافه، أو أن يبنى على خطأ مقصود أو غير مقصود، وبالتالي فإن الإدارة الضريبية قد تلجأ إلى التقدير الضريبي للمكلف من القرائن أو الأدلة أو المظاهر الخارجية، مثل حجم التوريدات والسلع، وفي حالة عدم وجود أي مظاهر أو أدلة أو قرائن، فإنها تلجأ إلى التقدير الجزافي.

وقد أجاز المنظم السعودي للهيئة القيام بتقييم التزامات للشخص الخاضع للضريبة ولفترة ضريبية أو أكثر، وإشعاره بذلك التقييم عند إصداره، على أن يبين التقييم صافي الضريبة المستحقة على الممول، وتاريخ استحقاق السداد وأساس احتساب التقييم، وبالتالي لا يجوز للهيئة بعد إصدار التقييم تعديله بعد مرور خمسة سنوات من انتهاء السنة التقديرية التي تم فيها التقييم[1].

وفي حالة عدم التزام المكلف بتقديم إقرار ضريبي، أو أن الإقرار المقدم من قبله تدليس أو تهرب من الضريبة، وفي حالة عدم التزام المكلف بالتسجيل وغياب سجلاته، فأجاز المنظم للهيئة إصدار أو تعديل التقييمات لمدة عشرين سنة من نهاية السنة التقويمية التي فيها الفترة الضريبية[2].

(١) الفقرات الأولى والثانية والثالثة من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

(٢) الفقرة الرابعة من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

يجوز للهيئة إصدار تقييم لالتزامات الشخص الخاضع للضريبة عن فترة ضريبية أو أكثر، على أن يتضمن التقييم صافي الضريبة المستحقة، وتاريخ استحقاق السداد، وأساس احتسابه، وإشعار الشخص بحقه في استئناف التقييم. ولا يعد التقييم في ذاته عقوبة، وإنما وسيلة لتحديد الالتزام الضريبي. ولا يجوز إصدار التقييم أو تعديله بعد انقضاء خمس سنوات من انتهاء السنة التقويمية ذات الصلة، ويستثنى من ذلك المعاملات التي تجرى بقصد مخالفة النظام أو اللائحة، أو حالة عدم التزام الشخص بالتسجيل، إذ يجوز إصدار التقييم أو تعديله خلال عشرين سنة[1].

(١) الفقرات الأولى والثانية والثالثة والرابعة والخامسة من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

المبحث الثالث
التباين بين الالتزامات التجارية والالتزامات الضريبية

لا شك في أن مسك الدفاتر التجارية بطريقة صحيحة ومنتظمة، أمرٌ لا غنى عنه في التعاملات التجارية، لما يتضمنه من فوائد تعود على التاجر والغير والخزينة العامة، كونها الأداة التي يسترشد بها التاجر في أعماله، ويستطيع الوقوف منها على مركزه المالي، ومدى ما أصابه من ربح أو خسارة، وبالتالي فإن الالتزامات التجارية تعتمد على رأس المال(١).

وهنالك التزامات ضريبية على التاجر، تتطلب على من يمارس نشاطاً تجارياً أن يلتزم بالقيد في سجلات خاصة بالضريبة، وترتيباً على ما سبق، تباينت المسالك التشريعية في تحديد مناط الالتزام الضريبي؛ بيد أن الاتجاه الغالب في النظم الضريبية المقارنة استقر على اعتماد حجم التوريدات معياراً حاكماً لإخضاع الأنشطة التجارية للضريبة.

وعليه فإن الخلاف بين الالتزامات التجارية وأهمها مسك الدفاتر، وبين الالتزامات الضريبية وأهمها حفظ الفواتير والسجلات، فالأولى تعتمد على معيار رأس المال من أجل وجوب مسك الدفاتر، والثانية تعتمد عند تقدير الضريبة بالاعتماد على حجم التوريدات.

(١) د. مصطفى كمال طه، ووائل أنور بندق، أصول القانون التجاري، مرجع سابق، ص ٢٣٢.

فالالتزامات التجارية تُحدد أساساً بموجب نظام المحكمة التجارية، ونظام الدفاتر التجارية ولائحته التنفيذية وغيرها من الأنظمة ذات الصلة، وهدفها هو تنظيم العلاقة بين التجار فيما بينهم ومع الغير، لضمان استقرار المعاملات التجارية، وسهولة ممارسة النشاط الاقتصادي[1].

بينما الالتزامات الضريبية لا سيما ضريبة القيمة المضافة، تُحدد أساساً بموجب نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وهدفها تحقيق الإيراد العام للدولة، وهي عبارة عن التزامات نظامية تجاه الدولة، تفرض على الشخص الخاضع للضريبة، متى ما كان يمارس نشاطاً اقتصادياً، وتجاوز حداً معيناً للتوريدات[2].

ومن أجل الوصول إلى بيان التباين والغموض بين الالتزامات التجارية والالتزامات الضريبية، فإنه يغدو ملائماً تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب كالتالي:

المطلب الأول: أوجه التباين والغموض التشريعي.

المطلب الثاني: أثر التقدير الجزافي على مبدأ العدالة الضريبية.

المطلب الثالث: مقترحات للمعالجة التشريعية.

(١) المادة الأولى من نظام الدفاتر التجارية.
(٢) المادة الثانية من نظام ضريبة القيمة المضافة.

المطلب الأول: أوجه التباين والغموض التشريعي:

يعود التباين بين الالتزامات التجارية والالتزامات الضريبية في النظام، إلى الأساس التنظيمي والهدف من الالتزام والجزاء المترتب عليه، ويظهر الغموض في نقاط التداخل بين كلا النظامين، أي النشاط الاقتصادي مقابل العمل التجاري، وفي المعالجة التنظيمية للمعاملات المستمرة، وبذلك يتطلب الأمر جهداً تشريعياً وتفسيرياً إضافياً لضمان الانسجام والمواءمة بين المنظومة التجارية والمنظومة الضريبية، بما يحقق الامتثال الضريبي الفعال، دون المساس باستقرار ومرونة البيئة التجارية.

وكما يظهر هذا التباين بصورة واضحة وجلية، في أن الالتزام بضريبة القيمة المضافة، ينشأ عن ممارسة نشاط اقتصادي، وهو مفهوم أوسع نطاقاً من مفهوم العمل التجاري، وهذا الغموض يؤدي إلى تساؤل حول طبيعة الأنشطة غير التقليدية، مثل الخدمات الرقمية والمهن الحرة، والتي قد تلتزم ضريبياً بضريبة القيمة المضافة، دون أن تكون ملزمة كتاجر في الالتزامات التجارية، مما يخلق ازدواجية في الامتثال.

وتأسيساً على ما سبق بيانه، فإن الالتزام بمسك الدفاتر التجارية يعد التزاماً تكميلياً للالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، إذ إن مسك الدفاتر هي الطريقة الممكنة لتحقق الإدارة الضريبية من صحة المعلومات المضمنة في الإقرار ودقتها، غير إن هذه الدفاتر لا يمكن أن

تحقق هدفها، إلا إذا كانت دقيقة في عكسها للواقع، ومعبرة بشكل حقيقي عن نشاط المكلف بالضريبة[1].

وكما تمت إليه الإشارة سابقاً، فإن نظام الدفاتر التجارية يعتمد أساسه النظامي على معيار رأس المال المسجل، ويفترض أن يعكس حجم الأعمال، وعليه فإن المنظم ألزم التاجر الذي يزيد رأس ماله عن مائة ألف ريال سعودي بضرورة مسك الدفاتر التجارية، بينما أعفى من قل عن ذلك من مسك الدفاتر التجارية.

وفي المقابل فإن نظام ضريبة القيمة المضافة يعتمد أساسه النظامي على معيار حجم التوريدات السنوية، كمعيار رئيسي لتحديد مدى إلزام التاجر بالتسجيل ومتطلبات الإقرار التفصيلي، والذي يعكس حجم الأنشطة الاقتصادية الحقيقية.

وبناءً على ذلك، فإن هذا التباين بين كلا النظامين يظهر بوضوح في حال كان رأس المال للتاجر منخفضاً، وبالتالي لا يلزمه المنظم بمسك الدفاتر التجارية، ولكنه حقق تعاملات أو مبيعات كبيرة، بينما كان رأس المال لتاجر آخر أكثر من مائة ألف ريال، وبالتالي هو ملزم بمسك الدفاتر التجارية، مع أنه لم يحقق تعاملات أو مبيعات كبيرة.

(١) د. عادل العلي، التزامات المكلف وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني، دراسة مقارنة بالقانون المصري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد (٤)، السنة الثانية، العدد (٢)، ٢٠١٢، ص ٥٢.

وكما ينشأ التباين عندما يكون رأس المال للتاجر منخفضاً، وبذلك يكون غير ملزم بمتطلبات التسجيل بمسك الدفاتر التجارية، بينما يتجاوز حد التسجيل الإلزامي في نظام ضريبة القيمة المضافة، على اعتبار أن حجم التوريدات للتاجر كبيرة وتصل إلى (٣٧٥) ألف ريال، وبذلك يجد نفسه ملزماً بحفظ الفواتير والسجلات الضريبية، وتقديم إقرار ضريبي.

وتأسيساً على ذلك، فإن هذا التباين في المعايير يؤدي إلى فجوة في الامتثال، حيث أن التاجر قد يكون غير مستوفٍ لشروط التسجيل تجارياً، ولكنه مجبر على التسجيل ضريبياً، وبالتالي فهو معرض لعقوبات ضريبية، في حال عدم الامتثال لشروط التسجيل وحفظ الفواتير والسجلات الضريبية وتقديم الإقرار الضريبي.

وفيما يتعلق بالتباين في شروط قبول المستندات وقوة الإثبات، فإنه وفقاً للمنظم التجاري وقواعد الإثبات التجاري، تعتبر الدفاتر التجارية المنتظمة دليلاً لصالح التاجر أو ضده في المنازعات التجارية، بينما لا تعترف هيئة الزكاة بالدفاتر التجارية كدليل مطلق، بل تخضع لاختبار من أجل التأكد من أن المصروفات المثبتة لازمة لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، وأن الإيرادات حقيقية وموثقة بمستندات داعمة ومقبولة ضريبياً، أي أن المصروفات يمكن أن تكون مسجلة بشكل نظامي تجارياً، من خلال وجود فاتورة وسند صرف، ولكنها ترفض

ضريبياً، لعدم استيفاء شرط الضرورة لتحقيق الدخل، أو عدم استيفاء الشروط الجديدة للفوترة الإلكترونية[1].

ويظهر الغموض بين الالتزامات التجارية والالتزامات الضريبية، في التكييف المزدوج للمصروفات المشتركة، من خلال الفصل بين ما يعتبر مصروفاً لازماً للنشاط التجاري، وبالتالي مقبول تجارياً، وبين ما يعتبر مصروفاً شخصياً أو توزيع أرباح، وبالتالي غير مقبول ضريبياً، وهذا بدوره يتطلب تعديلات محاسبية غير منصوص عليها بوضوح في الأنظمة التجارية.

كما ويظهر الغموض في بعض التوريدات، مثل بعض التوريدات العقارية أو التمويلية[2]، فهي على الرغم من إعفائها من الضريبة، تبقى هذه التعاملات تجارية، وتخضع بالكامل للأنظمة التجارية، مثل نظام التمويل ونظام السجل العقاري، وتنشأ عنها التزامات عقدية وقانونية تجارية.

وكذلك يظهر الغموض في العقود طويلة الأجل، وتحديد تاريخ نشوء الالتزام عند تعديل نسبة الضريبة، ويبرز هذا في تحديد الموعد التي ينشأ فيها الالتزام التجاري، وهو تنفيذ العقد في بعض العقود

(١) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص٩٠.
(٢) المادة (٣٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

طويلة الأجل، أو عقود المقاولات، مما يُلقي عبء التعديل بأثر رجعي أو بأثر فوري على أطراف العقد التجاري.

ولا يرتبط التسجيل في ضريبة القيمة المضافة بمستوى دخل المنشأة أو ربحها، وإنما بقيمة توريداتها الخاضعة للضريبة؛ فالمنشأة التي تقل توريداتها عن حد التسجيل لا تلتزم بالتسجيل، بينما تلتزم المنشأة التي تبلغ توريداتها الحد المقرر بالتسجيل وتحصيل الضريبة وفق الأحكام النظامية[1].

المطلب الثاني: أثر التقدير الجزافي على مبدأ العدالة الضريبية:

يشدد الفقه الحديث على حقيقة أساسية للضريبة، وهي توزيع الأعباء بين الأفراد، بحيث يجب أن يتم وفقاً لمقدرة كل منهم مالياً، أي خضوع مفهوم الضريبة لمعيار العدالة، والتي تعني المساواة أمام الضريبة، أي أن جميع المكلفين الذين يتواجدون في وضع واحد يحدده النظام الضريبي، يجب أن يخضعوا لنظام ضريبي واحد، أي قاعدة واحدة[2].

وفي هذا الصدد جاء النظام الأساسي للمملكة العربية السعودية منسجماً مع الشريعة الإسلامية الغراء، حيث نصت المادة العشرون على أنه: «لا تفرض الضرائب والرسوم إلا عند الحاجة، وعلى أساس من العدل، ولا يجوز فرضها، أو تعديلها، أو إلغاؤها، أو الإعفاء منها

(١) د. محمد بن ناصر باصم، الجوانب القانونية في منازعات ضريبة القيمة المضافة، مجلة قضاء، العدد (١٣)، ص٦٤٥.

(٢) د. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، ط٢، إثراء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ٢٠١١، ص ١٢٦.

إلا بموجب النظام»، كما نصت المادة الحادية والعشرون من ذات النظام على أنه: «تجبى الزكاة وتنفق في مصادرها الشرعية»[1].

وينظم النظام الضريبي في كثير من نصوصه، العلاقات بين المصالح المختلفة، والمتمثلة في المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، فالنظام الضريبي يفرض على المكلف تقديم إقرار ضريبي على مدخلاته، ويحمل مسؤولية ما جاء في الكشف الضريبي من معلومات، ويحدد أيضاً هذا الإقرار التزامات المكلف أمام الضريبة، فيما يتعلق بالفترة القانونية في إعطاء المعلومات الصحيحة دون تلاعب أو إخفاء، وبالتالي يجب أن يلتزم بضرورة تسهيل مهمة تنفيذ النظام الضريبي، كما يجب على المكلف أن يدفع الضريبة في وقتها المحدد[2].

وتلجأ الإدارة إلى التقدير من تلقاء نفسها في حال عدم قيام المكلف بالضريبة بحفظ الفواتير والسجلات الضريبية المطلوبة من قبل المنظم الضريبي، أو في حال كانت الفواتير والسجلات الضريبية فيها تلاعب أو غش أو تدليس، وتقوم بذلك كإجراء نظامي، وهو سلطة مقيدة للإدارة الضريبية، وتقدر المادة الخاضعة للضريبة تقديراً جزافياً، وعلى

(١) النظام الأساسي للحكم، الصادر بالأمر الملكي رقم (أ/ ٩٠) وتاريخ ٢٧/ ٨/ ١٤١٢هـ، المنشور بتاريخ ٢/ ٩/ ١٤١٢هـ الموافق ٦/ ٣/ ١٩٩٢م.
(٢) د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١٥٥.

أساس بعض القرائن التي يحددها المنظم الضريبي، وهنا نكون أمام ما يسمى بالجزاف النظامي[1].

وإذا كانت هذه الطريقة تتسم بالسهولة والوضوح، واختصار الوقت والجهد، إلا أنه يعاب عليها أنها لا تحدد المادة الخاضعة للضريبة تحديداً دقيقاً، ولهذا فإن دلالاتها تكون نسبية وبعيدة عن العدالة، التي يتطلب فيها أن يتم التقدير على أساس الدخل الحقيقي، وبالتالي فهي تنطوي على إخلال صريح بالأساس السليم الذي يجب أن تقوم عليه الضريبة، وهو فرضها على الدخول والأرباح الحقيقية[2].

كما أن لجوء الإدارة الضريبية إلى أسلوب التقدير الجزافي، يؤدي إلى خلل في التطبيق، حيث يؤدي في كثير من الحالات، إلى تحميل صغار التجار أعباء غير عادلة ولا تعبر عن حجم نشاطهم الفعلي، لأن الأخذ بهذا الأسلوب يتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية، إلا بموجب النظام الأساسي للمملكة العربية السعودية.

ويجب أن يعمل النظام الضريبي على التوفيق بين مصالح أطراف العلاقة الضريبية، وهما المكلف والإدارة الضريبية، حيث إن الأول غالباً ما يكون مطالب ومدين وملتزم، بينما الطرف الثاني يفحص ويراقب ويطلب وينفذ، فلا تعادل بين الطرفين؛ ومن هنا كان لا بد من أن

(١) د. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ١٧٠.

(٢) د. عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص٣١٩.

يكون التقدير الضريبي عادلاً، يتحقق من خلاله العدالة بكافه معانيها، وعدم قيام الإدارة بالتعسف في طرق تحصيلها[1].

وتأسيساً على ما ذكر، فإن التقدير الجزافي لضريبة القيمة المضافة، قد يؤدي إلى تحميل صغار التجار أعباء غير عادلة، ولا تعبر عن حجم نشاطهم الفعلي، وبالتالي يؤدي ذلك إلى تقدير الضريبة بشكل غير عادل وبدوره يؤدي إلى عدم تحقيق العدالة الضريبية.

المطلب الثالث: مقترحات للمعالجة التشريعية:

لقد تزايدت إشكاليات ضريبة القيمة المضافة كأداة إيرادية، وذلك بعد إدخالها وإدراج نظامها لدى المنظم السعودي، مما أدى إلى ظهور حالات تباين وغموض بين الالتزامات التجارية التي تعتمد بشكل رئيسي على معيار رأس المال، والالتزامات الضريبية التي تعتمد بشكل أساسي على حجم التوريدات.

وهذا بدوره يؤدي إلى ازدواجية في التطبيق، كون النظام التجاري يقيس ثروة المنشأة وقيمتها على أساس رأس المال والأصول المملوكة، واستراتيجية الاستهلاك والاستثمار، في حين نظام ضريبة القيمة المضافة تقيس النشاط الاقتصادي، وبالتالي تفرض الضريبة على التوريدات خلال فترة زمنية محددة[2].

(١) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة – مصر، ١٩٩١، ص ١٩.

(٢) د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١٦٧.

وفي ضوء ذلك؛ فإنه يمكن معالجة هذا التباين بين نظام الدفاتر التجارية ونظام ضريبة القيمة المضافة، من خلال الاعتراف بأن الاختلاف في كلا النظامين هو اختلاف جوهري، إذ يركز نظام الدفاتر التجارية على تنظيم القيد المحاسبي وإظهار المركز المالي للتاجر، بينما يرتبط نظام ضريبة القيمة المضافة بالتوريدات الخاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية، ولهذا السبب تظهر فروق زمنية ومنهجية في الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، لا سيما في معاملات الأصول الرأسمالية والعقود طويلة الأجل.

وبناءً على ذلك؛ فإن أي نظام أو لائحة يجب أن يتعامل مع هذه الفجوة، من خلال النص على إن عدم تطابق الدفاتر التجارية مع المتطلبات الضريبية، لا يجب أن يكون سبباً عقابياً لتطبيق تقديرات جزافية، بل ينبغي منح المكلف فرصة لإثبات عناصر الضريبة من خلال طريقة موضوعية وعبر سجلات مقبولة، مع إلزام الإدارة بإثبات استحالة التحديد الدقيق للضريبة قبل اللجوء للتقدير الإداري الجزافي.

وكما يمكن المعالجة من خلال المواءمة بين النظام التجاري والنظام الضريبي، والذي يقضي بأن الاعتراف برأس المال كمعيار للنظام التجاري، لا يلغي متطلبات استحقاق ضريبة القيمة المضافة، لكنه يمنح للمكلف خياريين: إما أن يطبق التقدير الضريبي وفق مراجعة نسبة الاستخدام، أو أن تطبق قواعد ضريبية واضحة، لتحديد توقيت

الاستحقاق والخصم عند غياب نظام محاسبي صحيح، وهذا الخيار يحمي المكلف الذي يمتلك نظام محاسبي سليم، ويمنع عقاب من ينظم سجلات بسيطة.

وعلى أن تجري مراجعات دورية وبشكل سنوي لتصحيح الفروق في احتساب الضريبة، وفي حال عدم قدرة المكلف على تقديم على أدلة معقولة، تطبق إدارة تدريجية تقلل أثر التقدير الإداري، مثل: توجيه إنذار، ثم إعطاء مهله امتثال، وبعدها تقدير محدود ومبرر نظامياً، بدلاً من تقدير جزافي، يؤدي إلى أعباء غير عادلة[1].

ويمكن وضع قواعد اختيارية لصغار التجار، تتيح لهم الانضمام لتلك القواعد بشكل اختياري، وتقوم تلك القواعد على معايير معقولة، كحد إيراد سنوي أو عدد فواتير، وتمنح تلك القواعد تبسيطاً في إصدار الفواتير ومتطلبات السجلات، شريطة الالتزام بقواعد تحقق وإمكانية مراجعة دورية، وبالتالي لا يبرر لاحقاً فرض تقديرات جزافية أعلى، ما دام التاجر ملتزماً بشروط هذه القواعد.

ويتوجب وضع قواعد لمطابقة السجلات والفواتير، قبل التحرك بالإجراءات التصعيدية، ولتقليل النزاعات يجب أن تحتوي اللوائح التنفيذية على قواعد توجب على المكلفين إنشاء تسوية دورية، تربط بين الإيرادات المحاسبية والإيرادات الضريبية، والمصروفات

(١) د. عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٥٣.

والخصومات، وأن تحدد نسبة فارق مقبول ولا تعتبر سبباً فورياً للعقوبة أو التقدير الجزافي، إذا قدم المكلف تفسيراً معقولاً، أو خطة تصحيح في فترة زمنية محددة، وهذا بدوره يمنع أن يتحول التقدير الجزافي إلى أداة عقابية، ويشجع حل النزاعات بطرق إدارية منظمة.

وبناءً على ذلك؛ يمكن وضع متطلبات تنفيذية عملية من خلال إيراد نصوص نظامية أو لائحية، تنص على نماذج محددة لطلب اعتماد معالجة ضريبية متوافقة مع المحاسبة، وذلك لمن يختار المسار المحاسبي، أو نموذج الانضمام إلى قواعد صغار التجار، مع قائمة مستندات داعمة، مثل: قوائم أصول، سجلات، فواتير، والتي تمنح مهل زمنية معقولة، لتطبيق القواعد الجديدة، مع منح إعفاء مؤقت من العقوبات للأخطاء المرتبطة بالتطبيق، طالما أن المكلف أبلغ الإدارة وقدم خطة التصحيح.

وأخيراً؛ فإن المبرر لتلك الاقتراحات، هو من أجل تحقيق توازن بين حماية القاعدة الضريبية، وعدم تحميل التجار؛ لا سيما الصغار منهم، أعباء لا تمثل واقع نشاطهم الفعلي، مع الأخذ بعين الاعتبار بأن الالتزامات التجارية القائمة على معيار رأس المال لها منطقها، كما أن للالتزامات الضريبية منطقها الآخر في الاعتماد على معيار حجم التوريدات.

هذا يمنع الإدارة الضريبية أن تخطأ في تطبيق النظام، أو التوسع في تفسير النظام، أو التعسف في تقدير الوعاء الضريبي، وبالتالي القيام

بالتقدير الجزافي واعتباره كأداة افتراضية واجبة التطبيق، وبهذه الطريقة يتحقق هدفان مترابطان: أولهما الأمن الضريبي عبر قواعد واضحة وقابلة للتنفيذ، وثانيهما العدالة الضريبية عبر حماية المكلفين الضعاف من أعباء تفوق نشاطهم الفعلي، وبهذا فسوف يحدث مواءمة بين الالتزامات التجارية والالتزامات الضريبية.

الخاتمة

سعى هذا البحث جاهداً إلى تحقيق هدف رئيسي متمثل في تقييم الحلول النظامية بين الالتزام بمسك الدفاتر التجارية بموجب الأنظمة التجارية السعودية ومتطلبات ضريبة القيمة المضافة، مع التركيز على آثار التباين التنظيمي على التاجر وحقوقه، خاصة في حالة اللجوء إلى التقدير الجزافي للضريبة، وقد كشف البحث، من خلال تحليل النصوص القانونية، عن وجود تباين وغموض بين الالتزامين.

فبينما يركز الالتزام التجاري على تحقيق الشفافية وحجية الدفاتر في الإثبات التجاري، يهدف الالتزام الضريبي إلى تحديد الوعاء الضريبي وضمان تحصيل الضريبة، وهذا التباين ينتج عنه غموض في تحديد أولويات الالتزام ومعايير السجلات المقبولة بشكل موحد أمام الجهات الرقابية المختلفة.

النتائج:

خلصت الدراسة بعد استقراء النصوص النظامية وتحليل العلاقة بين الالتزامات التجارية والضريبية في النظام السعودي إلى النتائج الآتية:

١. أثبتت الدراسة وجود اختلاف في معيار الخضوع؛ إذ يرتبط الالتزام بمسك الدفاتر التجارية بحد رأس المال، بينما يرتبط التسجيل في ضريبة القيمة المضافة بحجم التوريدات السنوية، مما يؤدي إلى تفاوت في نطاق الالتزام ومتطلبات الامتثال لبعض المنشآت.

٢. قد يؤدي التقييم الضريبي المبني على افتراضات تقريبية إلى نتائج لا تعكس حقيقة النشاط إذا لم يستند إلى البيانات الفعلية المتاحة أو لم يراع التناسب وحق المكلف في الاستئناف؛ ومن ثم ينبغي أن يكون اللجوء إلى الأساليب التقديرية مقيدًا بالتسبيب واستنفاد وسائل التحديد الأكثر دقة.

٣. كشفت الدراسة عن غموض تشريعي ناتج عن اختلاف المصطلحات؛ فمفهوم النشاط الاقتصادي في نظام ضريبة القيمة المضافة أوسع نطاقاً من مفهوم الأعمال التجارية في النظام التجاري، مما يُدخل فئات كأصحاب المهن الحرة أو الاقتصاد الرقمي في دائرة الالتزام الضريبي بمسك السجلات، رغم عدم خضوعهم الصريح للالتزامات التجارية التقليدية، مما يسبب إرباكاً في الامتثال.

٤. أوضحت النتائج أن الدفاتر التجارية التي قد تكون منتظمة وفقاً لنظام الدفاتر التجارية ومقبولة في الإثبات أمام القضاء التجاري، وبالمقابل قد لا تكون مقبولة ضريبياً أمام هيئة الزكاة والضريبة والجمارك؛ نظراً لاشتراطات فنية إضافية مثل الفوترة الإلكترونية، ومتطلبات اللغة، وتفصيلات البنود، مما يفرغ الالتزام التجاري من محتواه الوظيفي في الجانب الضريبي.

٥. قد يؤدي تعدد متطلبات السجلات بين الجهات إلى زيادة أعباء الامتثال، وإلى احتمال تعدد الجزاءات الناشئة عن الإخلال بكل التزام مستقل، دون أن يعني ذلك ازدواج الجزاء عن الواقعة ذاتها.

التوصيات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها، توصي الدراسة بالمقترحات الآتية لتعزيز المواءمة بين النظام التجاري والنظام الضريبي في المملكة العربية السعودية:

١. توصي الدراسة بضرورة التنسيق بين وزارة التجارة وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك لوضع قواعد تنظيمية مشتركة تعتمد نموذجاً موحداً للسجلات والدفاتر الإلكترونية؛ بحيث يكتسب هذا النموذج الحجية القانونية الكاملة في الإثبات التجاري والقبول المالي، تفادياً للازدواجية في الامتثال.

٢. تقترح الدراسة تعزيز ضوابط تطبيق المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، بإلزام الإدارة بمراعاة البيانات الفعلية المتاحة وتسبيب التقييم، وقبول السجلات غير المكتملة بوصفها قرائن بحسب قيمتها الإثباتية، وجعل الأسلوب التقديري ملاذًا أخيرًا بعد استنفاد وسائل التحديد الأكثر دقة.

٣. تقترح الدراسة إنشاء منصة رقمية مركزية للامتثال المالي، تتيح للتاجر رفع بياناته المالية ودفاتره مرة واحدة، ليتم اعتمادها آلياً لدى كل من السجل التجاري لأغراض الرقابة التجارية، وهيئة الزكاة لأغراض الربط الضريبي، مما يسهل الإجراءات ويحقق الشفافية العالية.

٤. توصي الدراسة بسنّ تشريعات خاصة بصغار التجار ممن تقل رؤوس أموالهم عن الحد التجاري وتزيد توريداته عن الحد الضريبي، تتيح لهم الانضمام اختيارياً لنظام المحاسبة المبسطة، الذي يعفيهم من تعقيدات الدفاتر التجارية الكاملة، ويكتفي بسجلات الإيرادات والمصروفات الأساسية المقبولة ضريبياً، تحقيقاً للعدالة وتخفيفاً للأعباء الإدارية.

٥. توصي الدراسة بتبني آلية إجرائية تلزم الجهات الرقابية بالتدرج مع المكلف المخالف في حفظ السجلات، كالتنبيه، ثم منح مهلة للتصحيح، ثم التقدير المحدد، بدلاً من الانتقال الفوري للتقدير الجزافي الشامل كإجراء عقابي، وذلك لضمان استمرار النشاط التجاري وعدم إرهاق التاجر بمديونيات تقديرية قد تؤدي إلى إفلاسه.

المصادر والمراجع

أولاً: الكتب والمعاجم اللغوية:

١. **إبراهيم صبري الأرناؤوط**، مبادئ القانون التجاري: دراسة مقارنة، ط١، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ٢٠٢٠م.

٢. **أبو الحسن أحمد بن فارس بن زكريا**، معجم مقاييس اللغة، تحقيق: عبد السلام محمد هارون، ط٢، دار الفكر، بيروت - لبنان، ١٣٩٢هـ.

٣. **أبي هلال الحسن بن عبد الله العسكري**، الفروق اللغوية، تحقيق: محمد إبراهيم سليم، دار العلم والثقافة، القاهرة - مصر، ٢٠١٤م.

٤. **أحمد بن محمد بن على الفيومي**، المصباح المنير، المكتبة العلمية، بيروت - لبنان، ٢٠٠٩م.

٥. **أحمد رضا**، معجم متن اللغة، المجلد الخامس، دار مكتبة الحياة، بيروت - لبنان، ١٣٨٠هـ.

٦. **أعاد حمود القيسي**، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط٩، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ١٤٣٦هـ.

٧. **أكثم الخولي**، قانون التجارة اللبناني، الجزء الأول، بيروت - لبنان، ١٩٦٤م.

٨. **إلياس ناصيف**، الأعمال التجارية والتجار: دراسة مقارنة، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت - لبنان، ٢٠١٧م.

٩. **حماد عزب ونايف الشريف**، القانون التجاري السعودي، دار النهضة العربية، القاهرة - مصر، ٢٠٠١م.

١٠. **حمد الله محمد حمد الله**، النظام التجاري السعودي، إشراقات للنشر والتوزيع، ١٤٢٤هـ.

١١. **حسام الدين سليمان توفيق**، القانون التجاري السعودي، ط١، دار الكتاب الجامعي للنشر والتوزيع، الرياض - السعودية، ١٤٣٩هـ.

١٢. **درويش عبد الله**، القانون التجاري، (دون ناشر)، ٢٠٠١م.

١٣. **رابح رتيب**، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة - مصر، ١٩٩١م.

١٤. **محمد سعد الرحاحلة وإيناس خلف الخالدي**، شرح القانون التجاري السعودي، ط١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ١٤٣٦هـ-٢٠١٥م.

١٥. **زين الدين أبو عبد الله الرازي**، مختار الصحاح، تحقيق: يوسف الشيخ محمد، ط٥، الدار النموذجية، بيروت - لبنان، ١٤٢٠هـ.

١٦. **شمس الدين أبو عبد الله الذهبي**، تذكرة الحفاظ، ط١، دار الكتب العلمية، بيروت - لبنان، ١٤١٩هـ.

١٧. **شمس الدين أبو عبد الله الطرابلسي**، تحرير الكلام في مسائل الالتزام، تحقيق: عبد السلام الشريف، دار الغرب الإسلامي، بيروت - لبنان، ١٤٠٤هـ.

١٨. **عادل العلي**، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، ط٢، إثراء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ٢٠١١م.

١٩. **عادل علي المقدادي**، القانون التجاري وفقاً لأحكام قانون التجارة العُماني، ط١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ١٤٢٨هـ.

٢٠. **عاطف صدقي**، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، ١٩٧٧م.

٢١. **عبد الباسط علي جاسم الزبيدي**، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي، ط١، دار الحامد، عمان - الأردن، ١٤٣٥هـ.

٢٢. **عبد الرؤوف بن المناوي**، التوقيف على مهمات التعاريف، تحقيق: عبد الحميد صالح حمدان، ط١، عالم الكتاب، القاهرة – مصر، ١٤١٩هـ.

٢٣. **عبد المنعم عبد الغني علي**، نظرية الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة – مصر، ١٩٩٥م.

٢٤. **عبد الهادي النجار**، مبادئ الاقتصاد المالي، دار النهضة العربية، القاهرة – مصر، ١٩٨٨م.

٢٥. **عبد الهادي بن محمد الغامدي**، وبن يونس حسيني، الوجيز في القانون التجاري السعودي، مكتبة الرشد، الرياض – السعودية، ٢٠٢٣م.

٢٦. **عدنان بن صالح العمر ودرويش عبد الله**، شرح النظام التجاري السعودي، ط١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، ١٤٣٨هـ.

٢٧. **عزيز العكيلي**، الوسيط في شرح القانون التجاري، الجزء الأول، ط١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، ١٤٢٩هـ.

٢٨. **علي جمال الدين عوض**، الوجيز في القانون التجاري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة – مصر، ١٩٧٥م.

٢٩. **فوزي محمد سامي**، شرح القانون التجاري، الجزء الأول، ط٥، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، ٢٠٢٤م.

٣٠. **مجد الدين ابن الأثير**، النهاية في غريب الحديث والأثر، المكتبة العلمية، بيروت – لبنان، ١٣٩٩هـ.

٣١. **مجد الدين الفيروزآبادي**، القاموس المحيط، ط٨، مؤسسة الرسالة، بيروت – لبنان، ١٤٢٦هـ.

٣٢. **محسن شفيق**، الموجز في القانون التجاري، الجزء الأول، القاهرة – مصر، ١٩٦٦م.

٣٣. **محمد إبراهيم الدسوقي**، نظام الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية،

٣٤. **محمد بن أحمد الأزهري الهروي**، تهذيب اللغة، تحقيق: محمد عوض مرعب، ط١، دار إحياء التراث العربي، بيروت – لبنان، ٢٠٠١م.

٣٥. **محمد بن حسن الجبر**، القانون التجاري السعودي، ط٦، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض – السعودية، ١٤٤٣هـ.

٣٦. **محمد بن مكرم (ابن منظور)**، لسان العرب، ط٣، دار صادر، بيروت – لبنان، ١٤١٤هـ.

٣٧. **محمد عمر أو بوح**، الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، ٢٠٠٨م.

٣٨. **محمد مرتضى الزبيدي**، تاج العروس من جواهر القاموس، دار إحياء التراث العربي، بيروت – لبنان، ١٩٩٥م.

٣٩. **مصطفى كمال طه**، الوجيز في القانون التجاري، الجزء الأول، الإسكندرية – مصر، ١٩٧٤م.

٤٠. **مصطفى كمال طه ووائل أنور بندق**، أصول القانون التجاري، ط١، دار مصر للنشر والتوزيع، القاهرة – مصر، ٢٠٢٤م.

٤١. **نايف الشريف**، وزياد القرشي، القانون التجاري، ط٤، دار الحافظ، جدة – السعودية، ٢٠١٢م.

ثانياً: الأبحاث والدوريات العلمية:

١. **إبراهيم كامل الشوابكة**، «التزام المكلف بتقديم كشف التقدير الذاتي الصحيح في قانون ضريبة الدخل الأردني»، مجلة الحقوق، جامعة البحرين، العدد (١)، ٢٠٠٥م.

٢. **عادل العلي**، «التزامات المكلف وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني: دراسة مقارنة»، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد (٤)، العدد (٢)، ٢٠١٢م.

٣. **محمد بن ناصر باصم**، «الجوانب القانونية في منازعات ضريبة القيمة المضافة»، مجلة قضاء، العدد (١٣)، الرياض.

ثالثاً: الأنظمة واللوائح:

١. **النظام الأساسي للحكم**، الصادر بالأمر الملكي رقم (أ/ ٩٠) وتاريخ ٢٧/ ٨/ ١٤١٢هـ.

٢. «**نظام المحكمة التجارية**، الصادر بالأمر الملكي رقم (٣٢) وتاريخ ١٥/ ١/ ١٣٥٠هـ».

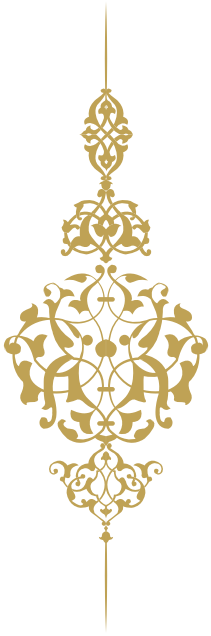
٣. **نظام الدفاتر التجارية**، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ٦١) وتاريخ ١٧/ ١٢/ ١٤٠٩هـ.

٤. **نظام المعاملات المدنية السعودي**، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ١٩١) وتاريخ ٢٩/ ١١/ ١٤٤٤هـ.

٥. **نظام ضريبة القيمة المضافة**، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ١١٣) وتاريخ ٢/ ١١/ ١٤٣٨هـ.

٦. **نظام السجل التجاري**، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ٥٨) وتاريخ ١٨/ ٣/ ١٤٤٦هـ (النظام الجديد).

٧. **اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة**، الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/ ١٢/ ١٤٣٨هـ.

٨. **اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية**، الصادرة بقرار وزير التجارة رقم (٦٩) وتاريخ ٢٩/ ٧/ ١٤١٠هـ.

٩. **لائحة الفوترة الإلكترونية**، الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٢-٦-٢٠) وتاريخ ٤/ ٤/ ١٤٤٢هـ، والقرارات الصادرة تنفيذًا لها.