



أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية في النظام السعودي دراسة تأصيلية مقارنة

د. محمد بن رزق الله محمد السلمي

الأستاذ المشارك بقسم الأنظمة - كلية الدراسات القضائية والأنظمة

بجامعة أم القرى

mrsolamy@uqu.edu.sa

مقدمة

تُعَدُّ الرقابة من أهم الأساليب الإدارية المستخدمة في متابعة تنفيذ القوانين وضمان امتثال المخاطبين بها، فهي عنصرٌ يلازم كل تنظيم إداري، كما تُعدُّ وسيلةً ناجعةً للإدارات الرسمية في الوصول إلى المؤشرات العامة عن القضايا والممارسات والأعمال داخل الدولة في شتى المجالات، وتأتي الفاتورة الضريبية الإلكترونية ضمن أهم أدوات هذه الرقابة، إضافةً إلى اتصالها المباشر بضبط التعاملات المالية وإثباتها وحسم المنازعات حولها، ولا يخفى أن المال هو إحدى الضروريات الخمس التي أولتها الشريعة الإسلامية السمحة عنايةً خاصةً، قال تعالى: ﴿يَأْتِيهَا الَّذِينَ آمَنُوا لَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُم بَيْنَكُم بِالْبَاطِلِ﴾ [النساء: ٢٩]، وقال تعالى: ﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا تَدَايَنْتُمْ بِدِينٍ إِلَىٰ أَجَلٍ مُّسَمًّى فَاكْتُبُوهُ﴾ [البقرة: ٢٨٢]، فالتوثيق مطلبٌ شرعيٌّ مهمٌّ في الحياة.

وقد بدأت الدول في السنوات الأخيرة - ومنها المملكة العربية السعودية - في استخدام هذه الأداة، والاستفادة من مزاياها من نواحٍ مالية واقتصادية وتجارية واجتماعية، وسنت من أجل ذلك أحكاماً تنظيميةً وفنيةً وعقابيةً تكفل تطبيقها والامثال لأحكامها، ولهذا أصدرت المملكة العربية السعودية - رعاها الله - عدةً أنظمةٍ ولوائحٍ تناولت تنظيم الفاتورة الضريبية الإلكترونية، فجاء النصُّ عليها في نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، ولائحة الفاتورة الإلكترونية، وبعض القرارات الأخرى وفق ما سيأتي تفصيله في موضعه من البحث.

أولاً: موضوع البحث وأهميته:

تناول هذا البحث (أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية في النظام السعودي: دراسة تأصيلية مقارنة)، ويستمد البحث أهميته من أهمية المحل الذي تسعى الفاتورة الضريبية الإلكترونية إلى حمايته، فالفاتورة الإلكترونية باتت وسيلة ناجعة في حماية الإيرادات الضريبية من التهرب عن تأديتها من خلال الحوكمة الضريبية، وما تكشف عنه الفاتورة الإلكترونية من عمليات بيع وشراء كماً ونوعاً، وكذلك تؤدي الفاتورة الإلكترونية دوراً مهماً في توفير المعلومات والبيانات عن مجالات وحجم الأنشطة التجارية القائمة؛ مما يفيد الدولة في توجيه دفة اقتصادها صوب المجالات التي تحقق لها القدر الأكبر من المصالح، وتبرز أهمية الموضوع أكثر عندما نجد أن الفاتورة الإلكترونية تسهم في محاصرة الأنشطة التجارية غير الرسمية، أو ما يسمى بالاقتصاد الخفي، وهي الأنشطة التي تُمارس بطريقة غير رسمية ودون تراخيص، ومن ثم لا تخضع لرقابة الجهات الرسمية المختصة، ولا يمكن تحصيل الضريبة عنها، إضافةً إلى الدور الفاعل للفاتورة الضريبية الإلكترونية في كشف التستر التجاري والقضاء عليه، من خلال ما تؤديه من ضبط الحركات المالية بين الدائن والمدين وحوكمة التعاملات بيعاً وشراءً بشكل رقمي لا يقبل التعديل اللاحق على صدور الفاتورة.

ثانياً: مشكلة البحث:

لا شك أن الفرد مجبولٌ على حب المال والاستزادة منه والهروب من الالتزامات التي تنتقص من ماله، إضافةً إلى عدم رغبته في الكشف عن أي

معلومات خاصة به أو بيانات شخصية عنه، قد تُستخدم لاحقاً في إلزامه أو تقييده بشيء ما، ولا سيما إذا تعلقت هذه المعلومات أو البيانات بأنشطته التجارية وحجم ما يحققه من أرباح، وهذا هو الأصل في الإنسان، فهو ينحاز غالباً لمصلحته الخاصة، وعلى الرغم من أن هذا الأمر من جانب الأفراد يُعدُّ مشروعاً من حيث الابتداء، فإنه يتعارض مع مصالح عامة عدة تتصل: إما بالخزانة العامة، أو بالاقتصاد الوطني، أو ببعض الأوضاع الاجتماعية داخل الدولة، وقد جاءت الفاتورة الضريبية الإلكترونية لأغراض عدة منها: تعقب حالات التهرب الضريبي، ومحاصرة الاقتصاد غير الرسمي، إضافةً إلى ما تقدمه الفاتورة من الإسهام في كشف حالات التستر التجاري؛ الأمر الذي يراه بعض المكلفين خرقاً لخصوصيتهم وأسرارهم المهنية والتجارية، لا يكونون معه ملزمين بالامتثال لأحكام الفاتورة، وغير مستحقين للجزاء عن عدم الامتثال، وهذا ما دعاني إلى تناول الأحكام الموضوعية للفاتورة الضريبية الإلكترونية والجزاءات المقررة على مخالفيها؛ وذلك من الناحية النظامية مع بيان موقف الفقه الإسلامي والسياسة الشرعية من ذلك.

ثالثاً: أهداف البحث:

١. بيان ماهية الفاتورة الضريبية الإلكترونية.
٢. إبراز أهداف الفاتورة الضريبية الإلكترونية.
٣. معرفة أنواع الفاتورة الضريبية الإلكترونية.
٤. توضيح نطاق تطبيق أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية.

٥. الكشف عن أركان المسؤولية الجزائية عن مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية.

٦. معرفة العقوبات النظامية المقررة على مخالف أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية.

٧. بيان موقف الفقه الإسلامي من أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية ودور السياسة الشرعية في ذلك.

رابعاً: حدود البحث:

- الحد الموضوعي:

في هذا البحث تناولت الأحكام الموضوعية المتعلقة بالفاتورة الضريبية الإلكترونية، وعليه؛ يخرج عن النطاق الموضوعي للبحث: الأحكام الموضوعية المتعلقة بالفاتورة الضريبية التقليدية التي لا تتم بطريقة إلكترونية.

- الحد الزمني:

تناولت الموضوع وفق الأنظمة واللوائح السعودية، النافذة في وقتنا الحالي، وهي: نظام ضريبة القيمة المضافة، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ٢/١١/١٤٣٨هـ، المعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/٥٢) وتاريخ ٢٨/٤/١٤٤١هـ، والأمر الملكي رقم (أ/٦٣٨) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٤١هـ، واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، الصادرة بقرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٣٤٣٩) وتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨هـ، المعدلة بعدة قرارات آخرها قرار مجلس إدارة

هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٧-٢-٢١) وتاريخ ٤/٤/١٤٤٣هـ، ولائحة الفوترة الإلكترونية، الصادرة بقرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢-٦-٢٠) وتاريخ ٤/٤/١٤٤٢هـ، وما ينبثق عن هذه التنظيمات من قراراتٍ وضوابط.

- الحد المكاني:

تناولت الموضوع وفق ما هو مطبق في إقليم المملكة العربية السعودية من نصوص نظامية ولائحية^(١)، مع بيان موقف الفقه الإسلامي والسياسة الشرعية من هذه النصوص.

خامساً: الدراسات السابقة:

بعد البحث في المكتبات الجامعية والعامة والإلكترونية، وبعد مطالعة بعض البحوث والدراسات؛ لم أجد بحثاً تناول الموضوع بدراسة علمية في النظام السعودي والفقه الإسلامي، وما وقفت عليه إنما هو بحوث أو دراساتٍ مجانبةً للموضوع وليست فيه، ولم تحقق أهدافه، ولم تعالج مشكلته، وغير داخله في حدوده، ومن هذه البحوث أو الدراسات ما يلي:

الدراسة الأولى: بعنوان (أثر الرقابة الإدارية على تطبيق نظام الفاتورة الضريبية بالسودان من ١٩٨٨ إلى ١٩٩٥م)، وهي دراسة مقدمة من الباحث بشير محمد البشير إلى كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية بجامعة أم درمان بالسودان، استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في الإدارة العامة عام ١٩٩٦م.

(١) انتهت كتابة هذا البحث بتاريخ ٢٥/٨/١٤٤٤هـ.

وجاءت الدراسةُ: في ستة فصولٍ وخاتمةٍ، أما في الفصل الأول: فتناولت الدراسة ماهية العملية الرقابية في مبحثٍ أول، والرقابة في الإسلام في مبحثٍ ثانٍ، وتخطيط الرقابة في مبحثٍ ثالثٍ، وفي الفصل الثاني: تناولت الدراسة الرقابة الداخلية في السودان في مبحثٍ أول، والرقابة الخارجية في السودان في مبحثٍ ثانٍ، أما الفصل الثالث: فقد تناولت فيه الدراسة نظام الفاتورة الضريبية في مبحثٍ أول، ونظام المعلومات الضريبية في مبحثٍ ثانٍ، وكيفية التهرب الضريبي في مبحثٍ ثالثٍ، وفي الفصل الرابع: تناولت الدراسة الأساليب المتبعة في التهرب من استخدام نظام الفاتورة الضريبية في مبحثٍ أول، وتناولت أسباب ودوافع التهرب من استخدام نظام الفاتورة الضريبية بالسودان في مبحثٍ ثانٍ، وفي الفصل الخامس: تناولت الدراسة الرقابة الآلية على فاتورة القطاع الخدمي بالسودان في مبحثٍ أول، والرقابة الآلية على فاتورة القطاع التجاري بالسودان في مبحثٍ ثانٍ، والرقابة الآلية على فاتورة القطاع الصناعي بالسودان في مبحثٍ ثالثٍ، وفي الفصل السادس: تناولت الدراسة رقابة الأجهزة الداخلية على الفاتورة الضريبية بالسودان في مبحثٍ أول، ورقابة الأجهزة الخارجية على الفاتورة الضريبية بالسودان في مبحثٍ ثانٍ، ثم اختتم الباحثُ دراسته بالنتائج والتوصيات، وجاءت هذه الدراسةُ في مئة وثمانٍ وثلاثين ورقةً.

وبالنظر في هذه الدراسة وما جاء سابقاً في حدود بحثي تبين لي أنها تختلفُ عنه من عدة جوانبٍ كالآتي:

١. أن الدراسة السابقة انطلقت في موضوعها من علم (الإدارة العامة) فقط، بينما انطلق بحثي في موضوعه من علم (القانون) والفقهاء الإسلامي.
 ٢. أن الدراسة السابقة، وإن تناولت في بعض أجزائها موضوع الفاتورة الضريبية فإنها تناولته في نطاق ما هو مطبَّق في دولة السودان، بينما تناول بحثي الموضوع وفق ما يطبق في المملكة العربية السعودية.
- الدراسة الثانية: بعنوان (الفاتورة الضريبية الإلكترونية)، وهي بحث من إعداد محمود خليل، منشور في مجلة المال والتجارة في العدد ٦٣١ نوفمبر ٢٠٢١م.

وجاءت الدراسة: في عدة عناصر، الأول في: تعريف الفاتورة الضريبية الإلكترونية، والثاني في: إجراءات التسجيل على منظومة الفاتورة الإلكترونية، والثالث في: التكامل بين نظام تخطيط موارد المؤسسات المستخدم بالشركات ومنظومة الفاتورة الضريبية، والرابع في: التوقيع الإلكتروني، والخامس في: تكويد السلع والخدمات على المنظومة، والسادس في: البدء في تنفيذ اختبارات التكامل مع منظومة الفاتورة الإلكترونية، والسابع في: تشجيع التعامل بالفواتير الضريبية، والثامن في: عقوبة مخالفة التسجيل على منظومة الفاتورة الإلكترونية.

وبالنظر في هذه الدراسة وما جاء سابقاً في حدود بحثي تبين لي أنها تختلف عنه من عدة جوانب كالاتي:

١. أن الدراسة السابقة انطلقت في موضوعها من ناحية مختلطة: قانونية وتجارية، بينما بحثي انطلق في موضوعه من علم (القانون) والفقهاء الإسلامي.

٢. أن الدراسة السابقة وإن تناولت موضوع الفاتورة الضريبية الإلكترونية، فإنها تناولته في نطاق ما هو مطبّق في جمهورية مصر، بينما بحثي تناول الموضوع وفق ما يطبق في المملكة العربية السعودية.

ولهذا لا تشابه بين الدراسات السابقة وبحثي من حيث: أهداف البحث، ومشكلته، وحدوده، ونتائجه، وتوصياته.

سادساً: منهج كتابة البحث:

اعتمدتُ في البحث على المنهج التأصيلي المبني على تحليل النصوص النظامية المتعلقة بالموضوع، بالإضافة إلى المنهج المقارن من خلال بيان موقف الفقه الإسلامي من النصوص النظامية، ودور السياسة الشرعية في ذلك.

سابعاً: تقسيمات البحث:

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

التمهيد: ماهية الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

وفيه ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: مفهوم الفاتورة الضريبية الإلكترونية.

المطلب الثاني: أهداف الفاتورة الضريبية الإلكترونية.



المطلب الثالث: أنواع الفاتورة الضريبية الإلكترونية.

المبحث الأول: نطاق تطبيق أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

وفيه ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: الأشخاص الخاضعون لأحكام الفاتورة الضريبية

الإلكترونية.

المطلب الثاني: الأنشطة الخاضعة لأحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية.

المطلب الثالث: المتطلبات الفنية للفاتورة الضريبية الإلكترونية.

المبحث الثاني: مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية

وفيه ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: الركن الشرعي في مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية

الإلكترونية.

المطلب الثاني: الركن المادي في مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية

الإلكترونية.

المطلب الثالث: الركن المعنوي في مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية

الإلكترونية.

المبحث الثالث: عقوبة مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

وفيه مطلبان:

المطلب الأول: عقوبة مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية في

النظام السعودي.

المطلب الثاني: موقف الفقه الإسلامي من العقوبة النظامية.
ثمّ كانت الخاتمة التي فيها أهمّ النتائج وأبرز التوصيات.



التمهيد

ماهية الفاتورة الضريبية الإلكترونية

في بداية البحث يلزم أولاً بيان ماهية الفاتورة الضريبية الإلكترونية، ولتوضيح ذلك سأتناول الفاتورة من حيث مفهومها وأهدافها وأنواعها، وذلك في ثلاثة مطالب متتابعة:

المطلب الأول: مفهوم الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

يُقصد بالفاتورة الضريبية الإلكترونية: المستند الصادر بصيغة إلكترونية، بواسطة برنامج أو وسيلة إلكترونية، بشأن توريداتٍ من سلعٍ أو خدماتٍ خاضعةٍ لضريبة القيمة المضافة، ولا تُعدُّ الفاتورة الورقية التي يتم تحويلها إلى صيغة إلكترونية من خلال نسخها أو مسحها ضوئياً؛ فاتورة إلكترونية^(١).

وعلى ذلك فالفاتورة الضريبية الإلكترونية: وثيقة قانونية إلزامية تصدر عن البائع بشكل رقمي إلى المشتري، تثبت نوع السلعة أو الخدمة المقدمة، وسعر البيع، والكمية المباعة، وتبين مقدار الضريبة على ما تضمنته الفاتورة من مبيعاتٍ، على أن تقبل الفاتورة المشاركة والتبادل إلكترونياً بشكل لحظي في أي وقت مع الإدارة الضريبية أو مع متلقي السلعة أو الخدمة، وذلك

(١) ينظر: الفقرة (١)، المادة (١)، نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ٢/١١/١٤٣٨هـ والتعديلات اللاحقة عليه؛ الفقرة (أ)، المادة (١)، لائحة الفوترة الإلكترونية الصادرة بقرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠-٦-٢) وتاريخ ٤/٤/١٤٤٢هـ.

يأخذى الوسائل الإلكترونية كالبريد الإلكتروني أو رسائل الهاتف أو الموقع الإلكتروني، وغير ذلك من الوسائل الإلكترونية^(١).

المطلب الثاني: أهداف الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

تسعى الفاتورة الضريبية الإلكترونية إلى تحقيق عدة أهداف متنوعة: مالية، وضريبية، واقتصادية، وتجارية، ومن أهم هذه الأهداف ما يلي:

١. تهدف الفاتورة الضريبية الإلكترونية إلى تعقب حالات التهرب من أداء ضريبة القيمة المضافة عن عمليات بيع السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة، من خلال ما تؤديه الفاتورة من حوكمة لهذه العمليات ورصد رقمي لها؛ الأمر الذي يعزز ملاءة الخزانة العامة من المال لتغطية مختلف أوجه الإنفاق العام، وبذلك تسهم الفاتورة بشكل غير مباشر في رفع مستوى الامتثال الذاتي لدى المكلفين بالضريبة، ومن ثمّ تسود العدالة الضريبية بين المكلفين بسبب قلة أو انعدام فرص التهرب الضريبي للجميع على حدّ سواء، كما تؤدّي الفاتورة الضريبية الإلكترونية دوراً مهماً في مجال المحاسبة الضريبية، وتُعدُّ مستنداً مهماً في إعداد الإقرارات الضريبية لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وكذلك في قبولها^(٢).

(١) ينظر: هند محمد الزبن، «أحكام الفوترة في النظام القانوني الأردني». (رسالة ماجستير في تخصص القانون مقدمة إلى كلية الدراسات العليا بجامعة آل البيت عام ٢٠٢١م)، ص ١٥.

(٢) ينظر: حسين سيد حسن، «أثر التحول الرقمي على الامتثال الضريبي في ظل أزمة كورونا العالمية: دراسة ميدانية». مجلة التجارة والتمويل بكلية التجارة بجامعة طنطا

٢. تسهم الفاتورة في جمع البيانات والمعلومات عن مختلف الأنشطة التجارية، ومجالاتها، وحجمها، فهي تقدم إحصاءات دقيقة عن ذلك، تُعين الجهات الرسمية المختصة في معرفة السلع أو الخدمات الأكثر طلباً على سبيل المثال، أو الأكثر أهمية، أو تُعينها على معرفة حجم رؤوس الأموال في المجال الواحد، والاطلاع على حجم الناتج المحلي الإجمالي، ومن ثمّ تستطيع هذه الجهات رسم السياسات العامة والتوجهات الحكومية في عموم الجوانب الاقتصادية والتجارية والاجتماعية^(١).

٣. القضاء على الاقتصاد غير الرسمي - أو ما يسمى بالسوق الموازي أو السوق الخفي -، فلا يخلو الأمر من أن بعض الأنشطة التجارية يمارسها الأفراد دون توفير المتطلبات النظامية لمباشرتها أو دون استصدار التراخيص الرسمية اللازمة لمزاومتها، ومن ثمّ لا تخضع هذه الأنشطة لرقابة الجهات المختصة بتنظيمها والإشراف عليها، كما لا تظهر في حجم الناتج الوطني الإجمالي، ولا تدخل في حسابان المؤشرات العامة: الاقتصادية والتجارية والمالية، فيأتي الإلزام بالفاتورة الإلكترونية ليكشف عن هذه الأنشطة وعن مجالاتها وعن حجمها، من أجل الدفع بهذه الأنشطة غير النظامية إلى الدخول في الاقتصاد الرسمي.

مجلد ١ عدد خاص، (مايو ٢٠٢٢م): ص ١٤٦.

(١) ينظر: بشير محمد البشير، «أثر الرقابة الإدارية على تطبيق نظام الفاتورة الضريبية بالسودان». (رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية بجامعة أم درمان عام ١٩٩٦م)، ص ٤٤.

٤. تسعى الفاتورة الإلكترونية إلى حماية المنافسة التجارية وتعزيز الشفافية وحفظ حقوق المستهلكين، من خلال حوكمة وضبط عملية توريد السلع من حيث كمية التوريد وقيمتها، وتتبع حركته، ومصدر السلع وتحديد مساراتها من مرحلة الإنتاج إلى مرحلة التوزيع، ومراقبة الأسعار، إضافة إلى إعلام المستهلك إلكترونياً بكافة عمليات التحصيل من مبالغ سُلمت، وأخرى متبقية، وعليه تشكل الفاتورة حجة في يد طرفي التعامل ووسيلة إثبات، وفضلاً عن ذلك فهي وسيلة محاسبية، أيضاً تُمكن التجار من الوقوف على المركز المالي لأنشطتهم لمعرفة ما إذا كانوا يحققون أرباحاً أم خسائر^(١).

المطلب الثالث: أنواع الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

حتى تتضح ماهية الموضوع أكثر؛ فسأبين أنواع الفاتورة الضريبية الإلكترونية، وما يميز به كل نوع من سمات وبيانات، فبعد استقراء النصوص النظامية نجد أن الفاتورة تنوع إلى أربعة أشكال: فاتورة أساسية، ومبسطة، والإشعارات الدائنة والمدينة، وفاتورة ملخصة، وعليه؛ فقد تناولت هذه الأنواع في أربعة فروعٍ متتابعة، وفق الآتي:

الفرع الأول: الفاتورة الضريبية الإلكترونية (الأساسية):

من أنواع الفواتير الضريبية الإلكترونية؛ الفاتورة الأساسية، وقد أوجب المنظم السعودي على المورد (البائع) الخاضع لضريبة القيمة المضافة إصدار

(١) ينظر: سلمى بقر، «الالتزام بالفوترة كمبدأ لشفافية الممارسات التجارية». مجلة الدراسات الحقوقية بجامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر ٢ مجلد ٧، (٢٠٢٠م): ص ١٠.

مثل هذه الفاتورة في حالاتٍ معينة ستأتي لاحقاً في موضعها من البحث^(١)، وغالباً ما تستخدم الفاتورة الأساسية بين منشآت وليس مع أفرادٍ، كإصدار الفاتورة من منشأة إلى أخرى من القطاع الخاص، أو إصدارها من منشأة إلى منشأة حكومية، ومن استخداماتها المطالبة بخصم ضريبة القيمة المضافة من قبل المشتريين المسجلين لأغراض ضريبة القيمة المضافة^(٢).

ويجب إصدار الفاتورة الأساسية في موعدٍ أقصاه خمسة عشر يوماً من الشهر التالي للشهر الذي حدث فيه توريد السلعة أو الخدمة^(٣)، كما أجاز المنظم للخاضع للضريبة الاستعانة بطرفٍ ثالثٍ لإصدار الفواتير الضريبية نيابةً عنه وفق الشروط والمتطلبات النظامية على أن يكون هو المسؤول عن دقة بيانات الفاتورة وليس نائبه^(٤).

وقد أوجب المنظم تضمين الفاتورة الأساسية البيانات الآتية:

- (١) ينظر: الفقرة (أ/١)، المادة (٥٣)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بقرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ، المعدلة بقرار المجلس رقم (٧-٢-٢١) وتاريخ ١٤٤٣/٤/٤هـ.
- (٢) ينظر: الدليل الإرشادي التفصيلي للفاتورة الإلكترونية الصادر عن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك النسخة الأولى، ص ٢٦: استرجعت بتاريخ ١٥/٨/١٤٤٤هـ من موقع: <https://zatca.gov.sa/ar/Pages/default.aspx>.
- (٣) ينظر: الفقرة (ب/١)، المادة (٥٣)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.
- (٤) ينظر: الفقرة (٣)، المادة (٥٣)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

١. تاريخ إصدار الفاتورة، وقد ترك المنظم للمكلف الخيار في استخدام إما التاريخ الهجري أو الميلادي.
٢. الرقم التسلسلي الذي يميز الفاتورة الضريبية الإلكترونية عن غيرها من الفواتير.
٣. رقم التعريف الضريبي الخاص بالمورد، الذي تُصدره له هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
٤. رقم التعريف الضريبي للعميل في حالة كان هو المسؤول عن احتساب الضريبة مع توضيح ذلك في الفاتورة.
٥. اسم المورد (البائع)، وكذلك العميل (المشتري)، وعنوان كل منهما.
٦. بيان بالسلع أو الخدمات محل التوريد من حيث: طبيعتها وكمياتها ومسمياتها ونحو ذلك؛ مما يوضح عناصر التوريد.
٧. تاريخ حدوث التوريد إذا كان مختلفاً عن تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية الإلكترونية.
٨. المبالغ الخاضعة للضريبة، وسعر كل وحدة غير شامل الضريبة، وأي خصومات إذا لم تكن مشمولة في سعر الوحدة.
٩. معدل الضريبة المطبق على ما تضمنته الفاتورة من سلع أو خدمات.
١٠. المبلغ المستحق كضريبة قيمة مضافة، ويبين بالريال السعودي دونها سواء.
١١. بيان المعاملة الضريبية المنطبقة على التوريد، إذا لم تكن الضريبة مفروضة بالسعر الأساسي^(١).

(١) ينظر: الفقرة (٥)، المادة (٥٣)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

كما ألزم المنظم إصدار الفاتورة الأساسية باللغة العربية، ومع ذلك لا مانع نظاماً من استخدام لغةٍ أخرى إضافية بجانب اللغة العربية، على أن تُحفظ لمدة ست سنوات على الأقل، اعتباراً من نهاية الفترة الضريبية المتعلقة بها^(١)، إضافةً إلى أن المكلف يلزمه إصدار الفاتورة الأساسية بصيغةٍ إلكترونيةٍ تقبل المشاركة مع العميل، أو مع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقمياً وفق لائحة الفوترة الإلكترونية^(٢)، وهذا الحكم المتعلق باللغة ومدة الحفظ وبالصيغة يشمل أيضاً جميع أنواع الفواتير الإلكترونية مما سيأتي.

الفرع الثاني: الفاتورة الضريبية الإلكترونية (المبسطة):

من أنواع الفواتير التي تطرقت النصوص النظامية إليها: (الفاتورة المبسطة)^(٣)، وسميت بذلك؛ لأن البيانات اللازم توافرها فيها مختصرة مقارنةً بالفاتورة الأساسية السابقة، وغالباً ما تستخدم الفاتورة المبسطة في المعاملات الفورية، وتصدر من منشأةٍ إلى فرد (مشتريٍ) غير خاضع للضريبة؛ حيث لا يحتاج المشتري عادةً إلى استخدام الفاتورة لخصم أو استرداد ضريبة القيمة المضافة المتكبدة على التوريد المتعلق بالفاتورة، ولا بد من

(١) ينظر: الفقرة (١) و(٢)، المادة (٦٦)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

(٢) ينظر: الفقرة (٦)، المادة (٥٣)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

(٣) ينظر: الفقرة (أ)، المادة (٤)، لائحة الفوترة الإلكترونية، مرجع سابق.

عنوانه هذا النوع بـ (فاتورة ضريبية مبسطة)^(١)، وقد أجاز المنظم السعودي للمنشأة التجارية الخاضعة لضريبة القيمة المضافة استخدام هذا النوع من الفاتورة بدلاً عن الفاتورة الأساسية عندما تكون قيمتها أقل من ألف ريال سعودي^(٢).

ويجب أن تتضمن الفاتورة الضريبية الإلكترونية (المبسطة) بيانات عدة وهي: تاريخ إصدارها، واسم وعنوان المورد، ورقمه الضريبي الذي تمنحه له الهيئة، وبيان بالسلع أو الخدمات الموردة، وقيمة التوريد، وقيمة الضريبة واجبة السداد، مبيّنة بالريال السعودي^(٣).

كما يلزم إصدار الفاتورة المبسطة في تاريخ توريد السلعة أو الخدمة، أو في تاريخ استلام المقابل جزئياً أو كلياً، واستثناءً من هذا الحكم يجوز إصدارها في موعد أقصاه خمسة عشر يوماً من الشهر التالي للشهر الذي حدث فيه التوريد؛ وذلك فقط عن التوريدات المتعلقة بالخدمات المالية التي تقوم بها المصارف أو المؤسسات المالية أو شركات التأمين المرخصة في المملكة العربية

(١) ينظر: الدليل الإرشادي التفصيلي للفوترة الإلكترونية الصادر عن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك النسخة الأولى، ص ٢٧: استرجعت بتاريخ ١٥ / ٨ / ١٤٤٤ هـ من موقع: <https://zatca.gov.sa/ar/Pages/default.aspx>.

(٢) ينظر: الفقرة (ج/ ١)، المادة (٥٣)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

(٣) ينظر: الفقرة (٨)، المادة (٥٣)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

السعودية، شريطة أن تتضمن الفاتورة المبسطة في هذه الحالة بياناتٍ إضافية وهي: اسم وعنوان العميل وتاريخ التوريد^(١).

الفرع الثالث: الإشعارات الدائنة والمدينة:

في بعض حالات التوريد قد يضطر البائع والمشتري إلى تغيير جوهري في التعامل الذي قد جرى بينهما بعد إصدار فاتورة ضريبية إلكترونية بشأن التعامل، كأن تُلغى المبيعة كلياً لأي سبب، فيقوم المشتري بإعادة السلع إلى البائع إذا قبل الأخير بذلك، أو أحياناً تُمضى المبيعة ولكن بتعديلٍ في السعر من شأنه أن يُحدث تغييراً في قيمة الضريبة المستحقة أو قيمة السلع بالزيادة أو النقص، وهذا التعديل قد يكون بسبب إما الوقوع في خطأ أو تطبيق عرض تخفيض إضافي على القيمة الإجمالية بعد إتمام البيع ونحو ذلك^(٢).

ففي هذه الحالات لا يجوز إجراء تعديل على الفاتورة التي كانت قد صدرت، وإنما يجب لعكس التغييرات الطارئة على المبيعة؛ أن يُصدر البائع للمشتري إشعاراتٍ دائنةٍ أو مدينةٍ بحسب الأحوال، فمثلاً إن كان المبلغ المذكور كضريبة في الفاتورة الصادرة يتجاوز المستحق، فعلى البائع أن يزود

(١) ينظر: الفقرة (٧)، المادة (٥٣)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

(٢) ينظر: الفقرة (١)، المادة (٤٠)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق؛ الدليل الإرشادي الخاص بالفواتير الضريبية وحفظ السجلات، ص ٢٩: استرجعت بتاريخ ١٧/٨/١٤٤٤هـ من موقع: <https://zatca.gov.sa/ar/Pages/default.aspx>

العميل بإشعار دائن^(١)، أما إن كان يقل عن المستحق فيلزم البائع تزويد المشتري بإشعار مدين، وكذا أيضاً بالنسبة لثمن السلعة أو الخدمة إذا طرأ عليها تعديل بالزيادة أو النقص^(٢).

كما يجب على البائع الخاضع للضريبة عندما يُصدر الإشعارات الدائنة أو المدينة على النحو السابق أن يُضمنها البيانات السابق ذكرها بحسب ما إذا كان الإشعار مرتبطاً بفاتورة أساسية أم مبسطة، إضافةً إلى تدوين نوع الإشعار بحسب ما إذا كان إشعار دائن أم إشعار مدين، وأن يدوّن سبب إصداره^(٣)، كما يلزم الإشارة في الإشعار بشكل واضح إلى الفاتورة التي يتعلق بها الإشعار^(٤).

الفرع الرابع: الفاتورة الضريبية الإلكترونية (الملخصة):

من أنواع الفواتير الضريبية الإلكترونية؛ ما أسماه المنظم السعودي بـ (الفاتورة الملخصة)، وهي فاتورة أجاز المنظم للمورّد استخدامها عندما

(١) ينظر: الفقرة (١)، المادة (٥٤)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

(٢) ينظر: الفقرة (٢)، المادة (٥٤)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

(٣) ينظر: الملحق (٢)، ص ٥٥، الضوابط والمتطلبات الفنية اللازمة لتنفيذ أحكام لائحة الفوترة الإلكترونية الصادرة بقرار محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٦٢٧٣٨) وتاريخ ٢٣/١١/١٤٤٣هـ.

(٤) ينظر: الفقرة (٤)، المادة (٥٤)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

يقوم بعبءة توريدات -للسلع أو الخدمآ- منفصلة، وفي أوقات مختلفة، لصالح عميل واحد، خلال مدة زمنية لا تتجاوز شهرًا واحدًا، وقد أوجب المنظم على المورد عندما يختار استخدام هذا النوع من الفاتورة بدلًا عن الفاتورة الأساسية أن يضمها البيانات الواجب توافرها في الفاتورة الأساسية السابق ذكرها، وأن يقوم المورد بإصدارها خلال مدة زمنية لا تتجاوز خمسة عشر يومًا من الشهر التالي للشهر المتعلق بها^(١).

وعلى ذلك فإن استخدام (الفاتورة الملخصة) من قبل المورد يعد جوازيًا لا وجوبيًا، بخلاف أنواع الفواتير السابقة، ولعل من أبرز فوائد استخدام هذا النوع من الفواتير التقليل من عدد الفواتير الصادرة للشخص الواحد، ومن ثمّ تيسير المحاسبة الداخلية للموردين واختصارًا للجهد والوقت.

(١) ينظر: الفقرة (٤)، المادة (٥٣)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

المبحث الأول

نطاق تطبيق أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية

هناك أشخاص معينون يخضعون لأحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية، ولا يخضعون لها إلا عند مزاولتهم لأنشطة محددة، وعند امتثالهم بإصدار الفاتورة الإلكترونية لا يقبل منهم ذلك إلا وفق متطلبات فنية نصَّ عليها النظام، ولهذا تناولت ذلك وفق الآتي:

المطلب الأول: الأشخاص الخاضعون لأحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

ألزم المنظم السعودي أشخاصاً محددين للخضوع لأحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية، وهؤلاء هم: الشخص الخاضع لضريبة القيمة المضافة المقيم في المملكة العربية السعودية، وكذلك العميل أو أي طرف ثالث يقوم بإصدار فاتورة ضريبية نيابةً عن الشخص الخاضع لضريبة القيمة المضافة المقيم في المملكة^(١)، وعلى ذلك فهؤلاء ملزمون بإصدار فواتيرهم الضريبية بصيغة إلكترونية وفق المتطلبات الفنية التي سيأتي الكلام عنها، ولا يقبل منهم إصدارها بشكل ورقي أو بشكل إلكتروني مخالف للمتطلبات الفنية.

ويجب على هؤلاء الأشخاص الخاضعين لأحكام الفاتورة الإلكترونية مشاركة ما أصدره من فواتير إلكترونية مع العملاء بطريقة آلية، مثل: المشاركة من خلال الرسائل النصية أو تطبيق الواتس آب أو البريد الإلكتروني ونحوه، بالإضافة إلى وجوب تزويد العميل بنسخة مطبوعة من الفاتورة

(١) ينظر: الفقرة (أ)، المادة (٣)، لائحة الفاتورة الإلكترونية، مرجع سابق.

الإلكترونية أو الإشعار الإلكتروني سواء أكان (دائماً) أم (مديناً) بحسب الأحوال عند طلبه ذلك^(١)، كما أنهم ملزمون أيضاً بربط أنظمة الفوترة الإلكترونية الخاصة بهم وإرسال الفواتير الإلكترونية والإشعارات الدائنة والمدينة ومشاركة بياناتها مع أنظمة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك^(٢).

كما يلزم هؤلاء الأشخاص إبلاغ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك من خلال الوسائل المحددة من قبلها عن أي أعطال فنية أو حوادث خارجة عن إرادتهم تعوقهم عن إصدار الفواتير أو الإشعارات الإلكترونية، من أجل مراعاة عدم معاقبتهم إن لم يظهر من جهتهم تقصير، وللهيئة حينئذ اتخاذ الإجراء المناسب بعد التأكد من حيثيات البلاغ وصحته، على أن يقوم المبلغ بإخطار الهيئة فور زوال العطل أو الحادثة، وأن يستأنف إصدار الفواتير عن الأنشطة التي تمت خلال فترة التوقف ومشاركتها مع الهيئة بطريقة إلكترونية^(٣).

وبناءً على ما سبق لا يجب نظاماً على الأشخاص غير المقيمين في المملكة إصدار فواتير إلكترونية بجميع أنواعها، ولو كانت عن توريدات أو مبالغ مستلمة خاضعة لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية^(٤).

(١) ينظر: البند (ثالثاً)، ص ٤ و ٥، الضوابط والمتطلبات الفنية اللازمة لتنفيذ أحكام لائحة الفوترة الإلكترونية، مرجع سابق.

(٢) ينظر: البند (سادساً)، ص ٩، الضوابط والمتطلبات الفنية اللازمة لتنفيذ أحكام لائحة الفوترة الإلكترونية، مرجع سابق.

(٣) ينظر: البند (سابعاً)، الفقرة (٥)، ص ١٠، الضوابط والمتطلبات الفنية اللازمة لتنفيذ أحكام لائحة الفوترة الإلكترونية، مرجع سابق.

(٤) ينظر: الفقرة (ج)، المادة (٣)، لائحة الفوترة الإلكترونية، مرجع سابق.

وعلى الأشخاص الخاضعين لأحكام الفوترة الإلكترونية استخدام اللغة العربية في جميع فواتيرهم الإلكترونية، ولا مانع نظاماً من استخدام لغة أخرى إضافية بجانب اللغة العربية، بالإضافة إلى وجوب حفظها لمدة ست سنوات على الأقل اعتباراً من نهاية الفترة الضريبية المتعلقة بها^(١).

وإلزام هؤلاء الأشخاص بإصدار فواتيرهم بصيغة إلكترونية يكون بحسب نوع الفاتورة الملائم للمعاملة المالية التي جرت بينهم وبين المورد له السلعة أو الخدمة (المشتري)، فقد تكون فاتورة أساسية أو مبسطة أو نوعاً آخر مما سبق الإشارة إليه، ولكن إصدار هؤلاء الأشخاص فواتيرهم بصيغة إلكترونية لا يجب إلا إذا كانت الفواتير عن أنشطة خاضعة لأحكام الفاتورة الإلكترونية دونها سواها، وهذا ما تناولته في المطلب الآتي:

المطلب الثاني: الأنشطة الخاضعة لأحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

عندما أُلزم المنظم السعودي الأشخاص المشار إليهم في المطلب السابق؛ استخدام الفاتورة الضريبية الإلكترونية، فقد جعل هذا الإلزام عند ممارستهم لأنشطة معينة، وهذه الأنشطة هي:

١. توريدات السلع أو الخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة التي أُجريت إلى شخص آخر خاضع للضريبة، أو إلى شخص اعتباري غير

(١) ينظر: الفقرتان (١) و(٢)، المادة (٦٦)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق؛ ينظر: البند (خامساً)، ص ٨، الضوابط والمتطلبات الفنية اللازمة لتنفيذ أحكام لائحة الفوترة الإلكترونية، مرجع سابق.

خاضع للضريبة، أو إلى مؤسسة فردية، أو إلى أي كيان آخر مؤسس في المملكة العربية السعودية وفقاً للأنظمة النافذة فيها.

٢. استلام أي مقابل يتعلق بتوريدات -السلع أو الخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة- إلى شخص آخر خاضع للضريبة، أو إلى شخص اعتباري غير خاضع للضريبة، أو إلى مؤسسة فردية، أو إلى أي كيان آخر مؤسس في المملكة العربية السعودية وفقاً للأنظمة النافذة فيها قبل حدوث تلك التوريدات.

٣. التوريدات أو تصدير السلع بين دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

٤. توريد الخدمات الخاضعة لنسبة الصفر^(١) إلى عميل غير مقيم في أي من دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية^(٢).

ومن ثم لا يجب على الخاضعين لأحكام الفوترة الإلكترونية إصدار فواتير إلكترونية عن أنشطة غير ما ذكر سابقاً.

إلا أن المنظم استثنى بعض الأنشطة من الإلزام بإصدار الفاتورة الإلكترونية، حتى وإن مارسها أشخاص خاضعون لأحكام ضريبة القيمة

(١) التوريد الخاضع لنسبة الصفر هو: التوريد الذي يُحْتَسَب عليه ضريبة القيمة المضافة بنسبة صفر بالمائة لاعتبارات يقدرها النظام. ينظر: معجم مصطلحات الزكاة والضريبة والجمارك، ص ١١٢: استرجعت بتاريخ ٢٢/٨/١٤٤٤ هـ من موقع: <https://zatca.gov.sa/ar/Pages/default.aspx>

(٢) ينظر: الفقرة (١)، المادة (٥٣)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق؛ الفقرة (ب)، المادة (٣)، لائحة الفوترة الإلكترونية، مرجع سابق.

المضافة وخاضعون كذلك للائحة الفوترة الإلكترونية، وتتظم هذه الأنشطة في الآتي:

١. التوريدات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة، سواء أكانت توريدات لسلع أو لخدمات.

٢. أي دفعات مالية تسلّمها شخصٌ خاضعٌ لضريبة القيمة المضافة تتعلق بتوريداتٍ معفاة كلياً من الضريبة قبل حدوث ذلك التوريد.

٣. توريدات السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وفقاً لآلية الاحساب العكسي^(١).

٤. استيراد السلع إلى المملكة العربية السعودية^(٢).

فهذه الحالات لا يجب فيها على الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية؛ إصدار فاتورة إلكترونية، رغم أن الأفضل هو التوسع في الإلزام بالفوترة الإلكترونية عن جميع الأنشطة دونما استثناء؛ لأن مزايا استخدام الفاتورة الإلكترونية والإلزام بها - كما مرّ معنا - ليس محصوراً في رفع مستوى الامتثال الضريبي وحسب، بل لتحقيق مزايا ومصالح عامة عدة، تتعلق

(١) الاحساب العكسي هو: الآلية التي يكون بموجبها العميل (المشتري) الخاضع لضريبة القيمة المضافة ملزماً بدفع الضريبة نيابةً عن المورد (البائع). ينظر: معجم مصطلحات الزكاة والضريبة والجمارك، ص ٦٤: استرجعت بتاريخ ٢٤ / ٨ / ١٤٤٤ هـ من موقع: <https://zatca.gov.sa/ar/Pages/default.aspx>

(٢) ينظر: البند (أولاً)، الفقرة (٧)، ص ٢، الضوابط والمتطلبات الفنية اللازمة لتنفيذ أحكام لائحة الفوترة الإلكترونية، مرجع سابق.

بتعزيز الاقتصاد ورسم السياسات العامة وحماية حقوق المستهلك ومكافحة التستر التجاري وتحجيم الاقتصاد الخفي.

المطلب الثالث: المتطلبات الفنية للفاتورة الضريبية:

يجب أن تصدر الفاتورة الضريبية الإلكترونية وفق متطلبات فنية وخصائص تقنية معينة^(١)، من شأنها تحقيق الغاية التي من أجلها سُنت أحكام الفاتورة الإلكترونية، وإلا كانت الفاتورة الإلكترونية عديمة الأثر وغير مقبولة نظاماً وإخلاقاً يستوجب المساءلة الجزائية، وتأتي المتطلبات الفنية على النحو الآتي:

١. أن يكون البرنامج التقني المستخدم في إصدار الفواتير أو الإشعارات الإلكترونية قادراً على الاتصال بالشبكة العنكبوتية (الإنترنت).
٢. أن يكون البرنامج التقني المستخدم في إصدار الفواتير أو الإشعارات الإلكترونية قادراً على الربط مع أنظمة وبرامج خارجية، حتى يتسنى ربطه مع أنظمة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك لمشاركة الفاتورة معها، ولمشاركتها كذلك مع العميل بإحدى الوسائل الإلكترونية كالبريد الإلكتروني أو الواتس آب.

٣. أن يكون البرنامج التقني المستخدم في إصدار الفواتير أو الإشعارات الإلكترونية غير قابل للتلاعب، أو تعديل الفواتير أو حذفها بعد إصدارها،

(١) ينظر: الفقرة (٦)، المادة (٥٣)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

وأن يُتيح تقنياً تعقب المتلاعبين، سواء أكان التلاعب من المستخدم المصرح له باستعمال البرنامج، أو من طرف آخر أجنبي.

٤. أن يُراعى في البرنامج التقني المستخدم في إصدار الفواتير أو الإشعارات الإلكترونية كافة الاشتراطات والضوابط النافذة في المملكة العربية السعودية المتعلقة بأمن البيانات أو المعلومات أو الأمن السيبراني^(١).

٥. أن يكون البرنامج التقني المستخدم في إصدار الفواتير أو الإشعارات الإلكترونية قادراً على إنشاء ختم تشفير لكل فاتورة أو إشعار، وأن يكون لهذا الختم رمز تعريفي محدد.

٦. أن يكون البرنامج التقني المستخدم في إصدار الفواتير أو الإشعارات الإلكترونية قادراً على إنشاء دالة تشفير (Hash) لكل فاتورة أو إشعار، لوصل الفواتير أو الإشعارات اللاحقة ضمن سلسلة واحدة، ودالة التشفير هي: نص يتم تحويله إلى شفرة من خلال تطبيق خوارزمية أحادية الاتجاه على بيانات الفاتورة أو الإشعار الإلكتروني بحيث يمنع العودة إلى البيانات الأصلية أو تعديلها أو العبث بها.

٧. أن يكون البرنامج التقني المستخدم في إصدار الفواتير أو الإشعارات الإلكترونية قادراً على إنشاء باركود على شكل مصفوفة تتكون من مربعات سوداء وبيضاء يمكن قراءتها آلياً بواسطة ماسح رمز الاستجابة السريعة

(١) ينظر: الفقرة (أ)، المادة (٥)، لائحة الفوترة الإلكترونية، مرجع سابق.

أو كاميرا الأجهزة الذكية لضمان التأكد من صحة الفواتير أو الإشعارات الإلكترونية.

٨. أن يحتوي البرنامج التقني على عدّاد للفواتير أو الإشعارات الإلكترونية لا يتكرر في أكثر من فاتورة أو إشعار واحد، وغير قابل للتلاعب أو لإعادة ضبطه أو تعيينه، ويجب أن تزداد قراءة هذا العدّاد مع كل فاتورة أو إشعار صادر^(١).

(١) ينظر: البند (ثالثاً)، الفقرة (ج)، ص٦، الضوابط والمتطلبات الفنية اللازمة لتنفيذ أحكام لائحة الفوترة الإلكترونية، مرجع سابق.

المبحث الثاني

مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية

لا شك أن الأصل هو امتثال الأفراد لما تسنه الدولة من أحكام لتنظيم مجال معين تحقيقاً لمصالح عليا للبلاد ولرعاياها، إلا أن الأمر لا يخلو أحياناً من وقوع بعض المخاطبين بنصوص التنظيم في مخالفاتٍ من شأنها الإخلال بالمصلحة العامة التي هدَفَ إليها التنظيم؛ ولذلك لا بد أن تقترن دائماً أحكام التنظيم بأخرى جزائية تدفع المخاطبين بها إلى الامتثال لمقتضاها، وفي هذا السياق فإن مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية التي سبق الحديث عنها تُرتب مسؤوليةً جزائيةً على المخالف، إلا أن المخالف لا يُسأل عن سلوكه ما لم يَقم في حقه ثلاثة أركان: الشرعي، والمادي، والمعنوي، وهذا ما تناولته فيما يأتي:

المطلب الأول: الركن الشرعي في مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

لا يُسأل المخالف لأحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية إلا إذا توافر في سلوكه عدة أركان منها: الركن الشرعي، ويُقصد بالركن الشرعي في عموم المخالفات أو الجرائم: النص من الشرع أو القانون الذي ينهى عن الإقدام على بعض التصرفات أو يعاقب على ارتكابها، ويُشترط في هذا النص أن يكون نافذاً في الوقت والمكان الذي مارس المخالف فيها السلوك، وسارياً

في حقه^(١)، وحتى تتضح أحكام الركن الشرعي في مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية؛ تناولته من الناحية النظامية أولاً، ثم من الناحية الفقهية، من أجل بيان موقف الفقه الإسلامي من شرعية النصوص النظامية، وإبراز دور السياسة الشرعية في ذلك.

الفرع الأول: الركن الشرعي في مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية في النظام السعودي:

كما تقدم فإنه لا يمكن مساءلة الأفراد جزائياً عن تصرفاتهم ما لم يرد بشأنها نصٌ نظاميٌّ يميز ذلك، فقد نصَّ النظام الأساسي للحكم على أن: «العقوبة شخصية، ولا جريمة ولا عقوبة إلا بناءً على نصٍّ شرعي أو نصٍّ نظامي...»^(٢)، وعند تأمل النصوص النظامية التي أشرت إليها سابقاً؛ نجد أنها ألزمت عند إصدار الفاتورة الإلكترونية بأن يُذكر فيها بيانات معينة، وقضت بخضوع بعض الأشخاص والأنشطة لأحكامها، وحددت المتطلبات الفنية الواجبة فيها، فهذه النصوص من النظام أو اللائحة أو القرارات مما سبق بيانه تمثل بمجموعها (الركن الشرعي) في مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية، والأساس النظامي لوجودها؛ لأنها نصوص انطوت على أمر وإلزام.

(١) ينظر: كامل السعيد، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات، ط٣، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ١٤٣٢هـ، ص ٥٤.

(٢) المادة رقم (٣٨)، النظام الأساسي للحكم الصادر بالمرسوم الملكي رقم (أ/٩٠) وتاريخ ٢٧/٨/١٤١٢هـ.

وعلى ذلك فإن الخاضعين لأحكام الفوترة الإلكترونية إذا لم يمثلوا بإصدار الفاتورة الإلكترونية عن الأنشطة الخاضعة لأحكامها وفق المتطلبات الفنية فإن ذلك يُعدُّ من جانبهم عصيانياً -لما ألزمت به الأنظمة- معاقباً عليه.

كما نلاحظ أن النصوص النظامية السابقة التي تمثل الركن الشرعي لهذه المخالفة لم تُفرِّق بين من يحمل الجنسية السعودية وغيره في الخضوع لأحكام الفاتورة، ومن ثمَّ يستوي السعودي مع غيره أمام العقوبة النظامية المقررة على مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية التي سيأتي الحديث عنها.

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

إذا نظرنا إلى أهداف الفاتورة الضريبية الإلكترونية التي سبق الحديث عنها؛ نجد أنها تحقق مزايا عدة، تعود بالنفع على المصلحة العامة، فالفاتورة الإلكترونية وسيلة فاعلة في رفع مستوى الامتثال الضريبي؛ مما يعزز ملاءة الخزانة العامة التي يصرف منها على مختلف أوجه النفع العام، كما نجد أن الفاتورة الإلكترونية تسهم في مكافحة التستر التجاري والقضاء على الاقتصاد غير الرسمي، وتحمي حقوق المستهلك، وتساعد في معرفة المؤشرات العامة للاقتصاد والتجارة والإنتاج والاستهلاك والأسعار، فكل ذلك مصالح عامة، تسعى الفاتورة الإلكترونية إلى تحقيقها، ومن هذا المنطلق سنَّت الدولة الأحكام النظامية للفوترة الإلكترونية.

ومن المقرر شرعاً أن من مهام ولي الأمر رعاية المصالح العامة للبلاد والعباد؛ ولذلك منحته الشريعة الإسلامية سلطة التنظيم والإلزام، وأمرت

الأفراد بطاعته، قال تعالى: ﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا أَطِيعُوا اللَّهَ وَأَطِيعُوا الرَّسُولَ وَأُولِي الْأَمْرِ مِنْكُمْ﴾ [النساء: ٥٩].

وعن أبي هريرة رَضِيَ اللَّهُ عَنْهُ قال: قال رسول الله ﷺ: ((من أطاعني فقد أطاع الله ومن عصاني فقد عصى الله، ومن أطاع أميرى فقد أطاعني ومن عصى أميرى فقد عصاني))^(١)، فالحديث دليلٌ صريحٌ على وجوب طاعة ولاة الأمر، بل قرن طاعتهم بطاعة الله، وذلك من أجل تحقيق المصالح العامة، التي يعد منها؛ المصالح آنفة الذكر.

يقول شيخ الإسلام ابن تيمية رَحِمَهُ اللَّهُ: «طاعة الله ورسوله واجبة على كل أحد، وطاعة ولاة الأمور واجبة لأمر الله بطاعتهم، فمن أطاع الله ورسوله بطاعة ولاة الأمر؛ فأجره على الله»^(٢).

ويقول الكاساني: «ولو أمرهم بشيء لا يدرون أيتفتعون 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»^(٣)، وحيث إن تصرفات الإمام

(١) أخرجه البخاري في صحيحه، كتاب الأحكام، باب قوله تعالى: ﴿أَطِيعُوا اللَّهَ وَأَطِيعُوا الرَّسُولَ وَأُولِي الْأَمْرِ مِنْكُمْ﴾، (٩/٦١)، حديث رقم (٧١٣٧)، ينظر: محمد بن إسماعيل أبو عبد الله البخاري، «الجامع المسند الصحيح المختصر من أمور رسول الله وسننه وأيامه». تحقيق محمد زهير ناصر الناصر، (ط١، دار طوق النجاة، ١٤٢٢هـ).

(٢) تقي الدين أبو العباس بن تيمية، «مجموع الفتاوى». تحقيق عبد الرحمن بن محمد، (المدينة المنورة: مجمع الملك فهد لطباعة المصحف الشريف، ١٤١٦هـ)، ١٦: ٣٥.

(٣) علاء الدين الكاساني، «بدائع الصنائع». (ط٢، بيروت: دار الكتب العلمية، ١٤٠٦هـ)، ٧/١٠٠.

على الرعية منوطةً بالمصلحة، وهذه قاعدة شرعية مستقرة^(١)، كما أن فرض استخدام الفواتير الإلكترونية بأنواعها فيه مصلحةٌ ظاهرةٌ، سبق الحديث عنها.

ولما تقدم؛ يتضح مشروعية سنِّ الأحكام النظامية المتعلقة بالفاتورة الضريبية الإلكترونية، ومشروعية الإلزام بها، ومعاقبة غير الممثلين بمقتضاها، وأن ذلك قرارٌ مصلحيٌّ، ومن أعمال السياسة الشرعية التي ينبغي لولي الأمر ممارستها تحقيقاً لمصالح الدولة ومصالح رعاياها.

وكما قلت آنفاً؛ فإن الركن الشرعي هو أحد أركان المسؤولية الجزائية الثلاث، واكتماله لا يُعدُّ كافياً لمساءلة المخالف، بل يلزم بجانبه قيام الركنين: المادي والمعنوي، وهذا ما تناولته وفق الآتي:

المطلب الثاني: الركن المادي في مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

لا يمكن مساءلة المخالف جزائياً حتى يصح إسناد فعل المخالفة إليه مادياً، ولهذا يجب توافر الركن المادي في المخالفات والجرائم حتى يتسنى معاقبة مرتكبيها، والركن المادي في المخالفة أو الجريمة هو: مادياتها، أي ما يدخل في كيائها، وتكون له طبيعة مادية تلمسها الحواس؛ إذ بغير مادياتٍ ملموسة لا ينال المجتمع اضطراب، ولا يُصيب الحقوق المحمية عدوان،

(١) ينظر: عبد الرحمن بن أبي بكر السيوطي، «الأشباه والنظائر». (ط١، بيروت: دار الكتب العلمية، ١٤١١هـ)، ص ١٢١.

وعناصر الركن المادي ثلاثة: الفعل المحظور، والنتيجة المحظورة، والعلاقة السببية بينهما^(١)، ومن دون هذه العناصر لا يكتمل الركن المادي. أما عنصر (الفعل) في مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية فهو: يُمارس أحياناً بصورة إيجابية تتمثل في الفعل الحركي الإيجابي المحسوس، ومن صور ذلك: أن يقوم الخاضع للائحة الفوترة الإلكترونية بإصدار الفاتورة الإلكترونية، ولكن بنقص في البيانات التي أوجبها النظام فيها، أو أن يقوم بإصدار الفاتورة، ولكن بذكر مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي ليتخلص من بعض قيمة الضريبة، أو أن يقوم الخاضع للائحة الفوترة الإلكترونية بإصدار الفاتورة من دون مراعاة ما أُلزم به المنظم من خصائص تقنية سبق الحديث عنها.

وأحياناً أخرى يتسم الفعل في مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية بطبيعة سلبية تتمثل في الامتناع عن القيام بالفعل المأمور به، ومن صور ذلك: أن يمتنع المورد (البائع) عن إصدار الفاتورة الإلكترونية حتى لا تظهر العملية التجارية بالكامل في السجلات المحاسبية، ومن ثم لا تعلم عنها الجهات المعنية كهيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

وأما عنصر (النتيجة) فهو لا يقل أهمية عن العنصر السابق كأحد مكونات الركن المادي، ويقصد بالنتيجة: الأثر المادي المترتب على ممارسة الفعل المحظور المعاقب عليه، فالوفاة مثلاً هي النتيجة في جريمة القتل،

(١) ينظر: محمود نجيب حسني، «شرح قانون العقوبات، القسم العام». (ط ٨)، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، ٢٠١٨م، ص ٣٠٣.

وإخراج المنقول من حيازة المالك خفية هي النتيجة في جريمة السرقة^(١)، وكذا بالنسبة للمخالفات والجرائم الأخرى، وعلى ذلك فالنتيجة في مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية تتمثل في الوقوع الفعلي لما نهى عنه النظام، كصدور الفاتورة بالطريقة التي لا تُقبل بها نظاماً، سواء أكان ذلك بسبب نقص البيانات الواجبة فيها، أو بسبب عدم مراعاة الخصائص التقنية، أو نحو ذلك.

والعنصر الأخير في الركن المادي لهذه المخالفة هو: العلاقة السببية بين الفعل والنتيجة، ويقصد بالعلاقة هنا: الرابطة التي تصل بين الفعل والنتيجة، بمعنى أن يكون وقوع النتيجة لا سبب له سوى مقارفة الفعل من قبل المخالف، وأنه لولا مقارفة الفعل من قبل المخالف لما وقعت النتيجة، ومن ثم لا يكفي لقيام الركن المادي ممارسة السلوك المحظور ووقوع النتيجة المحظورة دون قيام الرابطة بينهما، بل لا بد من أن يثبت أن الفعل هو سبب النتيجة، وأن النتيجة هي المحصلة النهائية للفعل^(٢)، وعلى ذلك تنقطع الرابطة السببية بين السلوك والنتيجة، ومن ثم لا تصح مساءلة المكلف جزائياً عن مخالفة أحكام الفاتورة الإلكترونية؛ إذا لم يُصدر المكلف الفاتورة الإلكترونية في إحدى حالاتها النظامية بسبب تعطل البرنامج التقني الخاص

(١) ينظر: طه السيد الرشيدى، «النظام الجزائي السعودي القسم العام». (ط ١، الطائف: مطابع المشهوري، ١٤٣٨هـ)، ص ١٧٧.

(٢) ينظر: كامل السعيد، «شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات». (ط ٣، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، ١٤٣٢هـ)، ص ١٩١.

بإصدار الفواتير، ولم يكن في ذات الوقت للمكلف دور في تعطله، كما تنقطع الرابطة السببية أيضاً، ومن ثمّ لا تصح مساءلة المكلف إذا لم يُصدر الفاتورة بسبب انقطاع عام للتيار الكهربائي، مع وجوب تبليغ المكلف لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك فوراً عن هذه العوارض كما تقدم.

وبعد اكتمال بيان الركن المادي بعناصره الثلاثة يمكن حينئذٍ إسناد المخالفة إلى المكلف مادياً، ولكن لا يغني ذلك عن مساءلته جزائياً عن تحقق الإسناد المعنوي أيضاً، وهذا ما تناولته وفق الآتي:

المطلب الثالث: الركن المعنوي في مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

حتى يثبت إسناد الفعل المحظور إلى المخالف معنوياً، ومن ثمّ تصح مساءلته جزائياً؛ لا بد من قيام الركن المعنوي للمخالفة، ويقصد بقيام الركن المعنوي أن يتوافر في المخالف القصد الجنائي، وقد عرفه البعض بأنه: «القوة النفسية التي تقف وراء النشاط المجرم الذي استهدف به الفاعل إرادياً الاعتداء على مصلحة من المصالح المحمية من طرف المشرع الجنائي؛ وذلك أن الجريمة التي تتحقق في الواقع - أي العالم الخارجي - بسبب النشاط ما هي إلا محصلة لما خالجه نفسه»^(١).

(١) عبد الواحد العلمي، «شرح القانون الجنائي القسم العام». (ط٧، الدار البيضاء: الشركة المغربية لتوزيع الكتاب، ١٤٣٧هـ)، ص ٢٢٢.

والقصد الجنائي هو الركن المعنوي في المخالفات النظامية أو الجرائم، وله مسميات عدة منها: الركن الأدبي، والخطيئة، والإذئاب، والعصيان، والإرادة الخاطئة، والخطأ بمعناه الواسع، وجميعها يُستخدم في التعبير عن الحال النفسية للجاني أو المخالف بشأن ما ارتكبه من سلوك محذور، كما تتفق معاني هذه المسميات في أن انعدام هذه الحال يجعل الجريمة بلا وجود، ولا تقوم بحق الجاني، لانعدام القيمة النظامية للسلوك ولنتيجته، ومن ثم لا عقوبة على الفاعل^(١).

وقيام الركن المعنوي في مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية يتطلب القصد الجنائي العام، أما القصد الجنائي الخاص فهو غير مطلوب؛ لأن هذه المخالفة لا تقع إلا بطريق العمد؛ ولأن النصوص النظامية المتعلقة بالفاتورة الضريبية الإلكترونية لم تتطلب نية خاصة في المخالف عند إخلاله بأحكام الفاتورة الإلكترونية حتى يُسأل جزائياً عن إخلاله، وبناءً على ذلك يتوافر القصد الجنائي العام في هذه المخالفة إذا أخل المكلف بأحكام الفاتورة الإلكترونية عن: علم أولاً، وعن إرادة ثانياً:

١. العلم:

يُعدُّ العلم عنصراً لازماً لقيام القصد الجنائي العام في مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية، ويقصد به: أن يكون المخالف عالماً عارفاً بصدور لائحة الفاتورة الإلكترونية سابقة الذكر، وأنه من المخاطبين

(١) ينظر: عبد الفتاح مصطفى الصيفي، «الأحكام العامة للنظام الجنائي في الشريعة الإسلامية والقانون». (الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، ٢٠١٠م)، ص ٢٨٤.

بأحكامها، وأن يعلم كذلك بأحكامها التي توجب عليه إصدار الفاتورة بالصيغة الإلكترونية وفق الخصائص التقنية المطلوبة، وعالمًا بالأنشطة التجارية الخاضعة لأحكام الفاتورة الإلكترونية^(١)، فالعلم شرط في التكليف لقوله تعالى: ﴿وَمَا كُنَّا مُعَذِّبِينَ حَتَّى نَبْعَثَ رَسُولًا﴾ [الإسراء: ١٥]، وقوله تعالى: ﴿وَمَا أَرْسَلْنَاكَ إِلَّا كَافَّةً لِلنَّاسِ بَشِيرًا وَنَذِيرًا وَلَكِنَّ أَكْثَرَ النَّاسِ لَا يَعْلَمُونَ﴾ [سبأ: ٢٨].

وقال بعض فقهاء الشريعة الإسلامية في لزوم العلم لدى المخالف: «والثالث: أن يكون عالمًا بالتحريم، ولا حدَّ على من جهله لما روي عن عمر، وعلي رَضِيَ اللهُ عَنْهُمَا أنها قالا: لا حدَّ إلا على من علمه^(٢).» وروى سعيد بن المسيب: ذكر الزنا بالشام فقال رجل: زنت البارحة، قالوا: ما تقول؟ فقال: أو حرَّمه الله؟ ما علمت أن الله حرمه، فكتب إلى عمر، فكتب: إن كان يعلم أن الله حرمه فحدِّوه، وإن لم يكن يعلم فعلموه، فإن عاد فحدِّوه^(٣).

(١) ينظر: علي محمود حمودة، «قانون العقوبات: النظرية العامة للجريمة». (ط ٢، دبي: أكاديمية شرطة دبي، ١٤٢٩هـ)، ص ٤٣٨.

(٢) محمد ناصر الدين الألباني، «إرواء الغليل في تخريج أحاديث منار السبيل». حديث رقم (٢٣١٤)، قال الألباني: حديث ضعيف، (ط ٢، بيروت: المكتب الإسلامي، ١٤٠٥هـ)، ٣٤٢:٧.

(٣) إسماعيل بن عمر الدمشقي، «مسند الفاروق أمير المؤمنين عمر». تحقيق: عبد المعطي قلعجي، قال ابن كثير: إسناده صحيح، (ط ١، المنصورة: دار الوفاء، ١٤١١هـ)، ٥٠٦/٢.

إلا أن اشتراط العلم يكفي لتوافره في المخالف لأحكام الفوترة الإلكترونية؛ إمكان الوصول إليه، لا أن يتحقق فيه فعلياً، ما دامت سبل المعرفة بأحكام الفوترة الإلكترونية متاحة للمكلفين، يقول فقهاء الشريعة: «ومن ادعى الجهل بتحريم الزنا، ممن نشأ بين المسلمين، لم يُصدق؛ لأننا نعلم كذبه. وإن كان حديث عهد بالإسلام، أو بإفاقة من جنون، أو ناشئاً ببادية بعيدة عن المسلمين، صدق؛ لأنه يحتمل الصدق»^(١).

وإذا نظرنا إلى النصوص المنظمة لأحكام الفوترة الإلكترونية نجد أنها منشورة لعموم الأفراد على الموقع الإلكتروني لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، بالإضافة إلى نشر أدلة إرشادية وتثقيفية تشرح للمكلفين مضامين النصوص النظامية المتعلقة بالفوترة الإلكترونية، والوصول إلى ذلك كله متاح إلكترونياً بيسرٍ وسهولة، وعليه؛ لا يُقبل من المخالف لأحكام الفوترة الإلكترونية دفع المسؤولية الجزائية عنه بعدم العلم بصدور لائحة الفوترة الإلكترونية، أو الجهل بالتزاماته فيها.

٢. الإرادة:

إضافةً إلى ضرورة توافر عنصر العلم في المخالف بالكيفية السابقة؛ يلزم أن تتوافر فيه الإرادة كذلك، ويقصد بالإرادة: «النشاط النفسي الذي يهدف إلى تحقيق السلوك الإجرامي، والنتيجة الإجرامية، باختيارٍ حرٍّ، وعلى ذلك لا يكفي القول: إن المقصود هو إرادة النشاط أو السلوك فقط، وإنما لا بد

(١) محمد عبد الله بن قدامة، «الكافي في فقه الإمام أحمد». (ط ١، دار الكتب العلمية، ١٤١٤هـ)، ٨٧/٤.

أن تكون الإرادة متجهةً إلى النشاط المتمثل في السلوك، وإلى تحقيق النتيجة كذلك»^(١).

وعليه، لا يُعتد بالإرادة عند مساءلة المخالف لأحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية إلا إذا اتجهت إلى إتيان السلوك الذي تشكل منه المخالفة الذي سبق توضيحه في الركن المادي، كما لا يُعتد بها إلا إذا كانت تتمتع بالإدراك والاختيار، وألا تُصاب بأحد موانع المسؤولية الجزائية.

وعلى ذلك لا يُسأل المخالف جزائياً إذا اعتراه إكراه؛ لأن الإكراه مما يُعيب الإرادة ويجعلها غير معتبرة نظاماً وفقهاً، لقوله تعالى: ﴿مَنْ كَفَرَ بِاللَّهِ مِنْ بَعْدِ إِيْمَانِهِ إِلَّا مَنْ أُكْرِهَ وَقَلْبُهُ مُطْمَئِنٌّ بِالْإِيْمَانِ وَلَكِنْ مَنْ شَرَحَ بِالْكُفْرِ صَدْرًا فَعَلَيْهِمْ غَضَبٌ مِنَ اللَّهِ وَلَهُمْ عَذَابٌ عَظِيمٌ﴾ [النحل: ١٠٦]، كما قال جل في علاه: ﴿إِنَّمَا حَرَّمَ عَلَيْكُمُ الْمَيْتَةَ وَالْدَّمَ وَالْحَمَّ الْخِنْزِيرِ وَمَا أَهَلَ بِهِ لِعَيْرِ اللَّهِ فَمَنْ اضْطُرَّ غَيْرَ بَاغٍ وَلَا عَادٍ فَلَا إِثْمَ عَلَيْهِ إِنَّ اللَّهَ غَفُورٌ رَحِيمٌ﴾ [البقرة: ١٧٣]، وجاء عن أبي ذر الغفاري رَضِيَ اللَّهُ عَنْهُ أنه قال: قال رسول الله صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ: ((إن الله قد تجاوز لي عن أمتي الخطأ والنسيان وما استكرهوا عليه))^(٢).

(١) عبد الفتاح خضر، «الجريمة وأحكامها العامة في الاتجاهات المعاصرة والفقهاء الإسلامي». (الرياض: معهد الإدارة العامة)، ص ٢٨٠.

(٢) أخرجه ابن ماجه في سننه، كتاب الطلاق، باب طلاق المكره والناسي، (١/٦٥٩)، حديث رقم (٢٠٤٣)، قال الألباني: حديث صحيح. ينظر: محمد بن يزيد ابن ماجه، «سنن ابن ماجه». تحقيق محمد فؤاد عبد الباقي، حكم على أحاديثه وآثاره محمد ناصر الدين الألباني، (دار إحياء الكتب العربية- فيصل الحلبي، د. ط، د. ت)؛ ينظر: محمد

كما لا يُعتدُّ بالإرادةِ نظامًا وَفقها إذا كان المخالف لأحكام الفاتورة الإلكترونية صغيرةً صغيرًا في سنه، سواء أكان مميزًا أم غير مميز، لقوله تعالى: ﴿وَإِذَا بَلَغَ الْأَطْفَالُ مِنْكُمُ الْحُلُمَ فَلْيَسْتَأْذِنُوا كَمَا اسْتَأْذَنَ الَّذِينَ مِنْ قَبْلِهِمْ كَذَلِكَ يُبَيِّنُ اللَّهُ لَكُمْ آيَاتِهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ﴾ [النور: ٥٩]، ولما جاء عن عليٍّ رَضِيَ اللَّهُ عَنْهُ أَنَّ رَسُولَ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ قَالَ: «رُفِعَ الْقَلَمُ عَنْ ثَلَاثَةٍ: عَنِ النَّائِمِ حَتَّى يَسْتَيْقِظَ، وَعَنِ الصَّبِيِّ حَتَّى يَحْتَلِمَ، وَعَنِ الْمَجْنُونِ حَتَّى يَعْقِلَ»^(١)، يقول الأمدى: «اتفق العقلاء على أن شرط المكلف أن يكون بالغًا عاقلًا فاهمًا للتكليف؛ لأنَّ التكليف خطاب، وخطاب من لا عقل له ولا فهم محال»، كما قال أيضًا: «وأما الصبي المميز وإن كان يفهم ما لا يفهمه غير المميز، غير أنه أيضًا غير فاهم على الكمال ما يعرفه كامل العقل من وجود الله تعالى، وكونه متكلمًا مخاطبًا مكلفًا بالعبادة، ومن وجود الرسول الصادق المبلغ عن الله تعالى، وغير ذلك مما يتوقف عليه مقصود التكليف»^(٢).

ناصر الدين الألباني، «صحيح الجامع الصغير وزيادته». حديث رقم (١٧٣١)، بيروت: المكتب الإسلامي، د ط، ١: ٣٥٨.

(١) أخرجه أبو داود في سننه، كتاب الحدود، باب في المجنون يسرق أو يصيب حدًا، (٤/١٤١)، حديث رقم (٤٤٠٣)، قال الألباني: حديث صحيح؛ ينظر: سليمان الأشعث السجستاني، «سنن أبي داود». تحقيق محمد محيي الدين، (بيروت: المكتبة العصرية، د. ط، د. ت).

(٢) علي محمد الأمدى، «الإحكام في أصول الأحكام». تحقيق عبد الرزاق عفيفي، (بيروت: المكتب الإسلامي، د ط، ١/١٥٠ وما بعدها).

كما لا تتوافر في المجنون والمعتوه الإرادة المعتبرة، لأن إرادتيهما معيبتان بسبب آفةٍ سماويةٍ ينعدم معها الإدراك والاختيار؛ لما يقومان به من تصرفات، ومن ثم لا يقوم بحقهما القصد الجنائي اللازم لصحة المساءلة الجزائية، لما سبق الاستدلال به من أن رسول الله صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ قَالَ: ((رُفِعَ الْقَلَمُ عَنْ ثَلَاثَةٍ: عَنِ النَّائِمِ حَتَّى يَسْتَيْقِظَ، وَعَنِ الصَّبِيِّ حَتَّى يَحْتَلِمَ، وَعَنِ الْمَجْنُونِ حَتَّى يَعْقِلَ))^(١)، فالحديث نصٌّ صريحٌ في عدم مسؤولية المجنون والمعتوه عن فعليهما، بخلاف من فقد إدراكه واختياره برغبة منه مثل: السكران الذي تناول المسكر عمداً بغير ضرورة، فهذا يسأل جزائياً عن سكره وعن مخالفته كذلك^(٢).

ولما تقدم؛ تكون إرادة المخالف لأحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية معتبرةً شرعاً ونظاماً إذا كان بالغاً عاقلاً عالماً مختاراً، ومن ثم يُسأل جزائياً لاكتمال بنيان الركن المعنوي في حقه، بعد التأكد من قيام ركني المخالفة: الشرعي والمادي اللذين سبق الحديث عنهما.

ومتى اكتملت أركان مخالفة أحكام الفاتورة الإلكترونية الثلاثة على نحو ما سبق، جاز حينئذٍ معاقبة المخالف عما نُسب إليه، إلا أن ذلك لا يصح إلا وفق أحكام نظامية مرسومة لهذا الغرض، وهذا ما تناولته في المبحث الآتي:

(١) سبق تخريجه.

(٢) ينظر: علاء الدين البخاري الحنفي، «كشف الأسرار شرح أصول البزدوي». تحقيق عبد الله محمود، (ط ١، بيروت: دار الكتب العلمية، ١٤١٨هـ)، ٢/ ٦٥٨.

المبحث الثالث

عقوبة مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية

بعد اكتمال أركان المخالفة وفق ما بيّنته في المبحث السابق؛ ينشأ للدولة الحق في معاقبة المخالف للأحكام النظامية، ولتوضيح هذه العقوبة سأتكلم عنها وفق النظام السعودي أولاً، ثم أبين موقف الفقه الإسلامي منها ثانياً، وذلك وفق الآتي:

المطلب الأول: عقوبة مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية في النظام السعودي:

عرّفت العقوبة بأنها: «جزاء جنائي مؤلم، بحق مرتكب الجريمة أو من يساهم فيها، يقرره القانون وتفرضه المحكمة على الجاني، بسبب جريمة ارتكبها خلافاً لنهي القانون»^(١)، وإذا نظرنا إلى العقوبة المقررة على مخالفتي أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية نجد أنها تتمثل في الغرامة المالية، وقد قيل في تعريف الغرامة المالية أنها: «إلزام المحكوم عليه، بأن يدفع إلى خزانة الحكومة المبلغ المقرر في الحكم»^(٢)، وقد جاءت الغرامة بقدرٍ يتفاوت بحسب مرات العود إلى ارتكاب المخالفة، إضافةً إلى أن توقيع العقوبة يجب أن يكون من الجهة المخولة بذلك نظاماً.

وقد نصّ النظام على اختصاص هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بإيقاع العقوبات على مخالفتي أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية، وذلك بقرار

(١) كامل السعيد، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات، ص ٥٢٩.

(٢) المرجع السابق، ص ٥٤٤.

يصدر عن محافظ الهيئة أو عمن يفوضه مجلس إدارة الهيئة بذلك، إلا أن ذلك لا يكون إلا وفق تصنيف للمخالفات والعقوبات يصدر به قرار من مجلس إدارة الهيئة، يراعي التناسب بين جسامة المخالفة والعقوبة المقررة لها^(١).

وقد أصدر بالفعل مجلس إدارة الهيئة تصنيفاً للمخالفات والعقوبات، ولم يتضمن سوى عقوبة الغرامة المالية فقط، وبقدر متفاوت بحسب ما يتلاءم مع عدد مرات العود إلى ارتكاب المخالفة، فنصّ التصنيف على تنبيه المخالف لأحكام الفاتورة الإلكترونية بمعالجة محل المخالفة في المرة الأولى مع منحه ثلاثة أشهر لذلك، وعند معاودة ارتكاب المخالفة للمرة الثانية يعاقب المخالف بغرامة مالية مقدارها ألف ريال، وفي الثالثة بخمسة آلاف ريال، وفي الرابعة بعشرة آلاف ريال، وعند معاودة ارتكاب المخالفة لأكثر من أربع مرات يعاقب المخالف بغرامة مالية مقدارها أربعين ألف ريال، والمدة اللازمة لاعتبار المخالفة غير متكررة هي مضي اثني عشرة شهراً دون معاودة ارتكاب المخالفة، فإن عاد المخالف إلى ارتكابها في أقل من هذه المدة عدّ عنصر التكرار متوافراً بحقه، كما تضمن التصنيف تعديلاً للسلوكيات التي تُعدّ مخالفةً لأحكام الفاتورة الإلكترونية، وهي: عدم إصدار أو حفظ الفواتير والإشعارات طوال المدة الموضحة سابقاً بشكل إلكتروني، وعدم إبلاغ الهيئة عن أية أعطال تعوق عملية إصدار الفواتير والإشعارات الإلكترونية، وعدم تضمين الفاتورة الإلكترونية رمز الاستجابة السريعة (الباركود)، وحذف الفواتير أو الإشعارات الإلكترونية أو القيام بتعديلاتٍ عليها بعد إصدارها، ويأتي تعداد هذه السلوكيات على سبيل المثال وليس

(١) ينظر: المادة (٤٨)، نظام ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

الحصر؛ لأن التصنيف نصّ بعد تعداد ما سبق على: مخالفة أي حكم من أحكام الفوترة الإلكترونية^(١).

وعليه؛ نجد أن عقوبة مخالفة أحكام الفوترة الإلكترونية تتدرج ابتداءً من التنبيه فقط إلى أن تصل إلى الغرامة بمبلغ يسير، ويتصاعد هذا المبلغ كلما تكررت المخالفة، ويشير ذلك إلى أن أحكام الفوترة الإلكترونية لا تسعى إلى جباية الغرامات المالية من المكلفين، بل تسعى إلى دفعهم إلى الالتزام بواجبهم النظامي.

ويعدّ ما تُصدره الهيئة من عقوبات بشأن مخالفي أحكام الفاتورة الإلكترونية؛ قرارات إدارية في حقيقتها، ولذلك فهي قابلة للاعتراض والتظلم، فيحق لمن صدر بشأنه قرار يقضي بمعاقبته بالغرامة المالية أن يتظلم منه بدعوى يقيمها أمام لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية؛ وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالقرار^(٢)، وإلا عدّ قرار الهيئة في حقه نهائياً واجب التنفيذ، وهذه اللجنة هي لجنة ابتدائية.

كما يحق لمن تظلم أمام لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية وصدر قرارها لغير صالحه أن يعترض على هذا القرار أمام اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية، وهي لجنة عليا تلي اللجنة الابتدائية

(١) ينظر: الدليل الإرشادي المسط لقرار إعادة تصنيف المخالفات الميدانية لضريبة القيمة المضافة، ص: ٥؛ استرجعت بتاريخ ٢٥/٨/١٤٤٤هـ من الموقع الرسمي لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك: <https://zatca.gov.sa/ar/Pages/default.aspx>.

(٢) ينظر: المادة (٢)، قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٤/١٤٤١هـ.

السابقة، وذلك خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي للتاريخ المحدد لاستلام قرار لجنة الفصل (الابتدائية)، وإلا سقط حقه في طلب الاستئناف^(١)، وما يصدر عن هذه اللجنة يعد نهائياً وغير قابل للاعتراض أمام أي جهة قضائية أخرى^(٢).

وهذه اللجان سواء أكانت ابتدائية أم استئنافية؛ تُعدُّ بطبيعتها لجاناً قضائية، وتمثل القضاء الضريبي في المملكة العربية السعودية، ولقراراتها من الحجية والقوة التنفيذية ما للأحكام والقرارات التي تُصدرها عموم المحاكم^(٣).

المطلب الثاني: موقف الفقه الإسلامي من العقوبة النظامية:

إذا كانت الغرامة المالية هي العقوبة النظامية المقررة على مخالفتي أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية فهي إذن في حقيقتها تعزير بالمال عن طريق الأخذ؛ لأن هناك أساليب أخرى للتعزير بالمال مثل: الإلتاف والمصادرة، وبتأمل ذلك نجد أن هذه العقوبة مما جاءت به الشريعة الإسلامية السمحة وعمل بها ولاة أمر الدولة الإسلامية؛ وذلك بنصوصٍ وتطبيقاتٍ كثيرة.

(١) ينظر: المادة (٤٠)، قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، مرجع سابق.

(٢) ينظر: المادة (٤٧)، قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، مرجع سابق.

(٣) ينظر: خالد عبدالعزيز الرويس، «الخضوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودية». مجلة الحقوق بجامعة الكويت، مجلد ٢٩ العدد ٢، (٢٠٠٥م)، ص ٢٢٣.

ومن ذلك قوله تعالى: ﴿وَالَّذِينَ اتَّخَذُوا مَسْجِدًا ضِرَارًا وَكُفْرًا وَتَفْرِيقًا بَيْنَ الْمُؤْمِنِينَ وَإِرْصَادًا لِمَنْ حَارَبَ اللَّهَ وَرَسُولَهُ مِنْ قَبْلُ وَلَيَحْلِفْنَ إِنْ أَرَدْنَا إِلَّا الْحُسْنَىٰ وَاللَّهُ يَشْهَدُ إِنَّهُمْ لَكَاذِبُونَ ﴿١٠٧﴾ لَا تَقُمْ فِيهِ أَبَدًا لَمَسْجِدٍ أُسَسَ عَلَى التَّقْوَىٰ مِنْ أَوَّلِ يَوْمٍ أَحَقُّ أَنْ تَقُومَ فِيهِ فِيهِ رِجَالٌ يُحِبُّونَ أَنْ يَتَّطَهَّرُوا وَاللَّهُ يُحِبُّ الْمُطَهَّرِينَ ﴿١٠٨﴾ أَفَمَنْ أُسَسَ بُنْيَانُهُ عَلَى تَقْوَىٰ مِنَ اللَّهِ وَرِضْوَانٍ خَيْرٌ أَمْ مَنْ أُسَسَ بُنْيَانُهُ عَلَى شَفَا جُرْفٍ هَارٍ فَانْهَارَ بِهِ فِي نَارِ جَهَنَّمَ وَاللَّهُ لَا يَهْدِي الْقَوْمَ الظَّالِمِينَ ﴿١٠٩﴾ لَا يَزَالُ بُنْيَانُهُمُ الَّذِي بَنَوْا رِيبَةً فِي قُلُوبِهِمْ إِلَّا أَنْ تَقَطَّعَ قُلُوبُهُمْ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ﴾ [التوبة: ١٠٧-١١٠].

فقد قضى رسول الله صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ بهدم المسجد المذكور في الآية الكريمة، وقضى بحرقه كذلك، وذلك لما رأى أن بناءه ابتداءً لم يكن براً وقربةً لله تعالى، بل لتفريق جماعة المسلمين والإضرار بهم ومحاربة الله ورسوله^(١).

يقول ابن القيم رَحِمَهُ اللَّهُ عندما أراد استخراج بعض الفوائد: «ومنها: تحريق أمكنة المعصية التي يُعصى الله ورسوله فيها وهدمها، كما حرق رسول الله صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ مسجد الضرار، وأمر بهدمه، وهو مسجد يُصلى فيه ويُذكر اسم الله فيه؛ لما كان بناؤه ضراراً وتفريقاً بين المؤمنين ومأوى للمنافقين، وكل ما كان هذا شأنه فواجب على الإمام تعطيله، إما بهدم وتحريق، وإما بتغيير صورته وإخراجه عما وضع له»^(٢)، والهدم والحرق في

(١) ينظر: محمد أحمد القرطبي، «الجامع لأحكام القرآن». تحقيق: أحمد البردوني وآخرون، (ط٢)، القاهرة: دار الكتب المصرية، ١٣٨٤هـ، ٨/٢٥٣.

(٢) محمد بن أبي بكر ابن قيم الجوزية، «زاد المعاد في هدي خير العباد». (ط٢٧)، بيروت: مؤسسة الرسالة - الكويت: مكتبة المنار الإسلامية ١٤١٥هـ، ٣/٥٠٠.

حقيقتها تعزير بالمال إتلافًا، وإذا ثبتت مشروعة الإتلاف بفعل رسول الله صلوات الله عليه، فمشروعية التعزير بالمال أخذًا تثبت من باب أولى؛ لأن التعزير بالأخذ كما هو في الغرامة المالية فيه حفظ للأموال من الهدر الموجود في التعزير بالإتلاف، فضلًا عما في ذلك من تعزيز لملاءة الدولة بالغرامات التي تودع في خزيتها وتُصرف على المصالح العامة.

وقال رسول الله صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ عندما سُئِلَ عن الثمر المعلق: ((من أصاب بفيه من ذي حاجةٍ غير متخذ خُبنة فلا شيء عليه، ومن خرج منه بشيء فعليه غرامة مثليه والعقوبة، ومن سرق منه شيئًا بعد أن يؤويه الجرين فبلغ ثمن المجنّ فعليه القطع))^(١).

فهذا الحديث نصٌّ صريحٌ في الدلالة على مشروعية استخدام الغرامة المالية في الردع والزجر.

كما جاء عن عبد الله بن عمرو أنه قال: رأى النبي صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ عليَّ ثوبين معصفرين، فقال: ((أملك أمرتك بهذا؟)) قلت: أغسلهما؟ قال: ((بل احرقهما))^(٢)، فأمره صلوات الله عليه بحرق الثوبين وهما مال متقوم محترم

(١) الحديث أخرجه أبو داود، كتاب اللقطة، باب التعريف باللقطة، (٢/١٣٦)، برقم (١٧١٠)، قال الألباني: حديث حسن، ينظر: سنن أبي داود، مرجع سابق.

(٢) الحديث صحيح أخرجه مسلم، كتاب اللباس والزينة، باب النهي عن لبس الرجل الثوب المعصفر، (٣/١٦٤٧)، حديث رقم (٢٠٧٧). ينظر: مسلم بن الحجاج النيسابوري، «المسند الصحيح المختصر». تحقيق محمد عبد الباقي، (بيروت: دار إحياء التراث العربي).

يدل على مشروعية التعزير بالمال إلتافاً، وكما ذكرت سابقاً أن مشروعية الإلتاف دليل على مشروعية الأخذ من باب أولى في باب التعزير. ولما تقدم يتضح مشروعية العقوبة النظامية المقررة على مخالفي أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية وهي: الغرامة المالية، وأن تطبيق هذه العقوبة يُعدُّ من أعمال السياسة الشرعية المخولة لولي أمر البلاد، تحقيقاً لمزايا وفوائد الفوترة الإلكترونية على الدولة ورعاياها مما سبق إيرادها.

الخاتمة

في نهاية البحث أوجز في خاتمته أهم النتائج وأبرز التوصيات.

أولاً: أهم النتائج:

١. الفوترة الإلكترونية لها أدوار فاعلة مهمة، منها: مكافحة الاقتصاد غير الرسمي، والحصول على المعلومات الإحصائية المتعلقة بالإنتاج أو الاستهلاك أو الأسعار، اللازمة في رسم السياسات والتوجهات العامة لاتخاذ القرار، وتعزيز الامتثال الضريبي، ومن ثمّ رفق الخزنة العامة التي يصرف منها على مختلف أوجه النفع العام.
٢. الإلزام بالفوترة الإلكترونية ومعاينة غير الممثلين لأحكامها من أعمال السياسة الشرعية المخولة لولي الأمر، تحقيقاً لمصالح عامة عليا، تعود بالنفع على الدولة ورعاياها.
٣. لا تصحّ الفواتير الضريبية الإلكترونية نظاماً إلا بتوافر البيانات والخصائص التقنية المطلوبة.
٤. تُعدّ مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية من أساليب التهريب الضريبي.
٥. يُسأل المكلف جزائياً عن مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية إذا توافر بحقه أركان ثلاثة: الشرعي، والمادي، والمعنوي.
٦. عقوبة مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية تتمثل في: الغرامة المالية بعد التنبيه للمرة الأولى.

٧. تُوقع عقوبة مخالفة أحكام الفاتورة الضريبية الإلكترونية بقرار يصدر عن محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك أو من يفوضه مجلس إدارة الهيئة.

٨. تختص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بنظر دعوى التظلم من قرار العقوبة.

٩. تختص اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بنظر الطعن في قرارات لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، ويعدُّ قرارها في ذلك نهائياً غير قابل للاعتراض أمام أي جهة أخرى.

ثانياً: أهم التوصيات:

١. تعديل لائحة الفوترة الإلكترونية بما يتضمن: إلزام جميع موردي السلع أو الخدمات بإصدار فاتورة إلكترونية عن جميع أنشطتهم، سواء أكانوا خاضعين للضريبة أم ليسوا بخاضعين؛ لأن الفوترة الإلكترونية لا تنحصر مزاياها في تعزيز الامتثال الضريبي وتحصيل وخصم الضريبة ونحوه، بل تهدف إلى أبعد من ذلك: كالقضاء على الاقتصاد غير الرسمي وحماية حقوق المستهلك، وجمع الإحصاءات اللازمة لرسم التوجهات العامة وصنع القرار الحكومي.

٢. إضافة عقوبة الحبس إذا اقترنت مخالفة أحكام الفاتورة الإلكترونية بتلاعب في الكميات أو المبالغ المدونة في الفاتورة.

٣. التوسع في تطبيق الدفع الإلكتروني الإلزامي لسداد ثمن السلع والخدمات؛ لأن من شأن ذلك تعقب التلاعب في بيانات الفاتورة

الإلكترونيّة، ولا سيما ما يتعلق بصحة المبالغ المالية المدونة فيها، وكذلك لتحقيق أكبر قدر ممكن من مزايا الفوترة الإلكترونيّة مثل: مكافحة التستر التجاري، والقضاء على الاقتصاد غير الرسمي، وتعقب التهرب الضريبي ونحوه.

٤. توجيه الجامعات باستحداث برامج أكاديمية متخصصة في القانون الضريبي؛ وذلك لمسايرة التطور التشريعي الضريبي في المملكة العربية السعودية.

٥. إصدار مجلة علمية سعودية محكمة تُعنى بتحكيم ونشر البحوث العلمية المتعلقة بالزكاة والضريبة والجمارك.

قائمة المصادر والمراجع

١. القرآن الكريم.
٢. ابن تيمية، تقي الدين أبو العباس، «مجموع الفتاوى». تحقيق: عبد الرحمن بن محمد، (المدينة المنورة: مجمع الملك فهد لطباعة المصحف الشريف، ١٤١٦هـ).
٣. ابن قدامة، محمد بن عبد الله، «الكافي في فقه الإمام أحمد». (ط ١، دار الكتب العلمية، ١٤١٤هـ).
٤. ابن ماجه، محمد بن يزيد، «سنن ابن ماجه». تحقيق: محمد فؤاد عبد الباقي، حكم على أحاديثه وآثاره محمد ناصر الدين الألباني، (دار إحياء الكتب العربية- فيصل الحلبي، د. ط، د. ت).
٥. الألباني، محمد ناصر الدين، «إرواء الغليل في تخريج أحاديث منار السبيل». (ط ٢، بيروت: المكتب الإسلامي، ١٤٠٥هـ).
٦. الألباني، محمد ناصر الدين، «صحيح الجامع الصغير وزيادته». (بيروت: المكتب الإسلامي، د ط).
٧. الآمدي، علي محمد، «الإحكام في أصول الأحكام». تحقيق: عبد الرزاق عفيفي، (بيروت: المكتب الإسلامي، د ط).
٨. البخاري، محمد بن إسماعيل أبو عبد الله، «الجامع المسند الصحيح المختصر من أمور رسول الله وسننه وأيامه». تحقيق: محمد زهير ناصر الناصر، (ط ١، دار طوق النجاة، ١٤٢٢هـ).
٩. البشير، بشير محمد، «أثر الرقابة الإدارية على تطبيق نظام الفاتورة الضريبية بالسودان». (رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية بجامعة أم درمان عام ١٩٩٦م).

١٠. بقار، سلمى، «الالتزام بالفاتورة كمبدأ لشفافية الممارسات التجارية». مجلة الدراسات الحقوقية بجامعة سعيذة الدكتور مولاي الطاهر ٢ مجلد ٧، (٢٠٢٠م).
١١. ابن قيم الجوزية، محمد بن أبي بكر، «زاد المعاد في هدي خير العباد». (ط ٢٧، بيروت: مؤسسة الرسالة - الكويت: مكتبة المنار الإسلامية ١٤١٥هـ).
١٢. حسن، حسين سيد، «أثر التحول الرقمي على الامتثال الضريبي في ظل أزمة كورونا العالمية: دراسة ميدانية». مجلة التجارة والتمويل بكلية التجارة بجامعة طنطا مجلد ١ عدد خاص، (مايو ٢٠٢٢م).
١٣. حسني، محمود نجيب، «شرح قانون العقوبات، القسم العام». (ط ٨، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، ٢٠١٨م).
١٤. حمودة، علي محمود، «قانون العقوبات: النظرية العامة للجريمة». (ط ٢، دبي: أكاديمية شرطة دبي، ١٤٢٩هـ).
١٥. الحنفي، علاء الدين البخاري، «كشف الأسرار شرح أصول البزدوي». تحقيق عبد الله محمود، (ط ١، بيروت: دار الكتب العلمية، ١٤١٨هـ).
١٦. الحنفي، علاء الدين الكاساني، «بدائع الصنائع في ترتيب الشرائع». (ط ٢، بيروت: دار الكتب العلمية، ١٤٠٦هـ).
١٧. خضر، عبد الفتاح، «الجريمة وأحكامها العامة في الاتجاهات المعاصرة والفقہ الإسلامي». (الرياض: معهد الإدارة العامة).
١٨. الدمشقي، إسماعيل بن عمر، «مسند الفاروق أمير المؤمنين عمر». تحقيق: عبد المعطي قلعجي، (ط ١، المنصورة: دار الوفاء، ١٤١١هـ).
١٩. الرشيد، طه السيد، «النظام الجزائي السعودي القسم العام». (ط ١، الطائف: مطابع المشهوري، ١٤٣٨هـ).

٢٠. الرويس، خالد بن عبد العزيز، «الخضوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودية». مجلة الحقوق بجامعة الكويت، مجلد ٢٩ العدد ٢، (٢٠٠٥م).
٢١. الزبن، هند محمد، «أحكام الفوترة في النظام القانوني الأردني». رسالة ماجستير في تخصص القانون مقدمة إلى كلية الدراسات العليا بجامعة آل البيت عام (٢٠٢١م).
٢٢. أبو داود، سليمان الأشعث السجستاني، «سنن أبي داود». تحقيق: محمد محيي الدين، (بيروت: المكتبة العصرية، د. ط، د. ت).
٢٣. السعيد، كامل، «شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات». (ط ٣، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، ١٤٣٢هـ).
٢٤. السيوطي، عبد الرحمن بن أبي بكر، «الأشباه والنظائر». (ط ١، بيروت: دار الكتب العلمية، ١٤١١هـ).
٢٥. الصيفي، عبد الفتاح مصطفى، «الأحكام العامة للنظام الجنائي في الشريعة الإسلامية والقانون». (الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، ٢٠١٠م).
٢٦. العلمي، عبد الواحد، «شرح القانون الجنائي القسم العام». (ط ٧، الدار البيضاء: الشركة المغربية لتوزيع الكتاب، ١٤٣٧هـ).
٢٧. القرطبي، محمد بن أحمد، «الجامع لأحكام القرآن». تحقيق: أحمد البردوني وآخرون، (ط ٢، القاهرة: دار الكتب المصرية، ١٣٨٤هـ).
٢٨. الإمام مسلم بن الحجاج، «المسند الصحيح المختصر». تحقيق: محمد عبد الباقي، (بيروت: دار إحياء التراث العربي).

قائمة المصادر النظامية:

١. نظام ضريبة القيمة المضافة، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ، والتعديلات اللاحقة عليه.

٢. الموقع الإلكتروني الرسمي لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
٣. معجم مصطلحات الزكاة والضريبة والجمارك، المنشور على الموقع الإلكتروني لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
٤. لائحة الفوترة الإلكترونية، الصادرة بقرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢-٦-٢٠) وتاريخ ٤/٤/١٤٤٢هـ.
٥. اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، الصادرة بقرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨هـ، المعدلة بقرار المجلس رقم (٧-٢-٢١) وتاريخ ٤/٤/١٤٤٣هـ.
٦. قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٤/١٤٤١هـ.
٧. الضوابط والمتطلبات الفنية اللازمة لتنفيذ أحكام لائحة الفوترة الإلكترونية الصادرة، بقرار محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٦٢٧٣٨) وتاريخ ٢٣/١١/١٤٤٣هـ.
٨. الدليل الإرشادي المبسط لقرار إعادة تصنيف المخالفات الميدانية لضريبة القيمة المضافة، المنشور على الموقع الإلكتروني لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
٩. الدليل الإرشادي الخاص بالفواتير الضريبية وحفظ السجلات، المنشور على الموقع الإلكتروني لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
١٠. الدليل الإرشادي التفصيلي للفوترة الإلكترونية، النسخة الأولى، المنشور على الموقع الإلكتروني لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
١١. النظام الأساسي للحكم، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (أ/٩٠) وتاريخ ٢٧/٨/١٤١٢هـ.

