البحث الأول

التطور التكنولوجى وأثره فى تطبيق القانون الضريبى

الدكتور

ا. د رمضان صديق محمد

أستاذ التشريعات المالية الضريبة بكلية الحقوق

جامعة حلوان وعميد الكلية الأسبق ومستشار وزير المالية للسياسات الضريبية

ملخص البحث :

تناول البحث أثر التطور التكنولوجى فى مجال الاتصالات فى العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية مما يتطلب تطويراً فى القانون الضريبى ، ويتوقع أن تكون الإدارة الضريبية أكثر شفافية فى تعاملها مع الممولين، من خلال توفير البيانات والمعلومات الضريبية الكاملة، سواء بنشرها على موقع مصلحة الضرائب على الإنترنت، أو على صفحة الممول الخاصة به، مع إتاحة نفاذ الممول إلى هذه البيانات، وتقديم الملاحظات والاستفسارات، التى تساعد الممول على الوفاء بالتزامه الضريبى، وتساعده على الحصول على حقوقه دون إبطاء، كحقه فى الخصومات والحوافز والمزايا الضريبية التى يمنحها القانون دون إبطاء، أو إجراءات معقدة.

ودلت الأبحاث على أن رقمنة الأعمال الضريبية ساعدت على تحقيق مزيد من الشفافية، لأنها توفر بيانات منظمة وملحوظة لكل من الممول والإدارة الضريبية، فتدفع الممول على الامتثال الطوعى ، كما تحفز الإدارة الضريبية على سرعة إنجاز ما يكون عليها من التزامات، فيتحقق مزيد من الرضا لدى الممولين.

وقد تبين أن تحسين الأعمال الضريبية فى بريطانيا أدى إلى خفض تكاليف الامتثال الضريبى بواقع ٧.٣ مليار جنيه خلال عامى ٢٠١٤ و٢٠١٥.

Abstract

The research dealt with the impact of technological development in the field of communications in the relationship between financiers and the tax administration, which requires development in tax law, and the tax administration is expected to be more transparent in its dealings with financiers, by providing complete tax data and information, whether by publishing it on the Tax Authority's website on the Internet, or on the financier's page, while providing the financier access to this data, and providing

observations and inquiries, which help the financier to fulfill his tax obligation, and help him obtain his rights without delay, such as his right for deductions, incentives and tax benefits granted by law without delay or complex procedures. Research has shown that the digitization of tax work has helped to achieve greater transparency, as it provides structured and noticeable data for both the financier and the tax administration, prompting the financier to comply voluntarily, and stimulating the tax administration to quickly fulfil its obligations, thus achieving more satisfaction among financiers. It was found that improving tax business in Britain reduced tax compliance costs by 7.3 billion pounds in 2014 and 2015.

مقدمة

تساعد الرقمنة فى تغيير طريقة العمل داخل الإدارات الضريبية، وفى توفير قناة اتصال فعالة ودائمة بينها وبين الممولين. حيث توفر فرصاً عديدة لتطبيق التكنولوجيا في أعمال الإدارة الضريبية، كعمليات التحصيل الالكترونى، أو توفير البيانات لتحليل المخاطر، التي تساعد الفاحصين على التركيز على طائفة الممولين غير الملتزمين، وتقليل عبء هذا الالتزام على كافة الممولين، مما يجعل الإدارات الضريبية أكثر كفاءة وفاعلية[١].

وفى نفس الوقت تساعد الرقمنة من ضبط أداء الإدارة الضريبية، وتقليل التدخل البشرى فى التقدير الضريبى، والحد من إساءة استعمال السلطة، مما يزيد من دعم العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية[٢].

وتفيد الرقمنة الممولين ، كما تفيد الإدارات الضريبية، فمن المتوقع أن تجعل الرقمنة[٣] من دفع الممول للضريبة جزءً من البيئة التكنولوجية التى تحيط بالممول، عن طريق تطوير الخدمات الالكترونية التى تقدمها الإدارات الضريبية، بإتاحة برامج إلكترونية معتمدة للمحاسبة والدفاتر والسجلات، والتوسع فى معاملات بنوك الإنترنت.

ويتوقع أن تكون الإدارة الضريبية أكثر شفافية فى تعاملها مع الممولين، من خلال توفير البيانات والمعلومات الضريبية الكاملة، سواء بنشرها على موقع مصلحة الضرائب على الإنترنت، أو على صفحة الممول الخاصة به، مع إتاحة نفاذ الممول إلى هذه البيانات، وتقديم الملاحظات والاستفسارات، التى تساعد الممول على الوفاء بالتزامه

---

[1] *European Commission: Commission Expert Group on taxation of the Digital economy report, Brussels,22 October 2013,p. 30.*

[2] *Marija Vuković: Towards the Digitalization of Tax Administration, at: https://www.cef-see.org/files/Digitization_Tax_Administration.pdf*

[3] *Robert Ravanello: ATO Digital Strategy, presentation at 2015 FTA Project Workshop, ATO, Moscow, 2015.*

الضريبى، وتساعده على الحصول على حقوقه دون إبطاء، كحقه فى الخصومات والحوافز والمزايا الضريبية التى يمنحها القانون دون إبطاء، أو إجراءات معقدة.

ودلت الأبحاث [1] على أن رقمنة الأعمال الضريبية ساعدت على تحقيق مزيد من الشفافية، لأنها توفر بيانات منظمة وملحوظة لكل من الممول والإدارة الضريبية، فتدفع الممول على الامتثال الطوعى ، كما تحفز الإدارة الضريبية على سرعة إنجاز ما يكون عليها من التزامات، فيتحقق مزيد من الرضا لدى الممولين.

وقد تبين أن تحسين الأعمال الضريبية فى بريطانيا أدى إلى خفض تكاليف الامتثال الضريبى[2] بواقع ٧.٣ مليار حنيه خلال عامى ٢٠١٤ و٢٠١٥.

نظام الضرائب الإلكترونية.

وظهر في السنوات الأخيرة[3] نظام الضرائب الالكترونية *electronictaxation* ، ويقصد به استخدام الكمبيوتر في أعمال الإدارة الضريبية؛ من تقدير أو ربط للضريبة، وتحصيلها، ويشار إلى بعض هذه الأعمال مثل الإيداع الإلكترونى *e.filling* والدفع الالكترونى *e.payments*.

---

[1] *OECD: Update on Voluntary Disclosure Programmes,A pathway to tax compliance, Paris, August, 2015.*

[2] *PricewaterHouse (PC): Digital Transformation of Tax Administration,a paper edited by Joint production of Microsoft and PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. the Netherlands, 2017, p. 10.*

[3] تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التى طبقت هذا النظام، من خلال اعتماد مصلحة الضرائب الأمريكية برنامج لاختبار الإقرار الإلكترونى لأغراض الضريبة.ثم أخذت الدول بهذا النظام إلى بلغ عدد الدول التى طبقته حوالى ٩٢ عام ٢٠١٦. أنظر:

PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group, Paying Taxes: 2018 Report (2018) available at:

https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2018/world-bank-group-commentary.html [Accessed31 October 2018].

ويقوم هذا[1] النظام على تبادل البيانات من خلال نظم تكنولوجيا المعلومات بين الممول والإدارة الضريبية بهدف الاستغناء عن التبادل اليدوى لهذه البيانات والتحرر من الإجراءات الروتينية المعقدة ، مع ضمان وصولها بسرعة ومؤمنة. و أتاحت لبنان للمكلفين خدمة الاستعلام الضريبى عبر الإنترنت، لمعرفة الضرائب الواجبة عليهم، وذلك بعد التسجيل لدى دائرة خدمات ومعلومات المكلفين المركزية، بعد تقديم طلب بذلك عبر الإنترنت[2].

ويترتب على إتاحة الإيداع الضريبى الكترونياً بما يعرف ***e.filling*** من زيادة جودة ووفرة المعلومات التي تحصل عليها الإدارة الضريبية، لتمكنها من إنجاز أعمالها بسرعة ودقة كبيرة.كما أنها في تفيد الممول في تقليل الأخطاء التي يقع فيها الممولون عند تقديم إقراراتهم يدوياً، أو في تفادى الجزاءات التي يمكن أن يتعرض لها نتيجة تأخيره في تقديم الإقرار في المواعيد المقررة قانوناً.

التطبيقات الرقمية:

استفادت العديد من الدول [3] من التطبيقات الرقمية في تقديم العديد من الخدمات إلى الممولين لمساعدتهم على الامتثال الضريبى ***tax compliance***، من خلال تطبيقات التليفون المحمول، كما هو الحال في أستراليا، حيث أنشئ تطبيق، يسمى خصوماتى ***my Deductions tool***يسمح للأفراد والمنشآت الفردية أن تحصل مباشرة على الخصومات المقررة بالقانون الضريبى لانواع معينة من التكاليف، مثل نفقات السيارة ونفقات السفر وخصومات عوائد الديون، مع إتاحة تخزين الفواتير على هذا التطبيق، وتحميلها مباشرة إلى الإدارة الضريبية. كما أن يحصل الممول في البرازيل

---

[1] *M.Arya: E-Taxation: State & Perspective" cited in H.I. Adebowale, "E-Taxation in Nigeria: Issues and Challenges,,2012pp.160, 162, at:https://www.researchgate.net/publication/330422913*

[2] وذلك على موقع وزارة المالية www.finance.gov .lb

[3] *OECD: Tax Administration2019: Compartive information on OECD and other advanced Emerging economies, OECD Publishing, Paris, 2019, pp.43-44.*

على رقم تسجيله عبر جهاز تليفونه المحمول، مع إمكان مراجعة معلوماته، وتقديم أو استكمال بيانات إقراره الضريبى.

وأطلقت الإدارة الضريبية لدولة الكويت[١] خدمة استخراج شهادة الإفراج عن محجوز ضمان ضريبة الدخل إلكترونياً من خلال موقع وزارة المالية، بحيث تتمكن الشركات والمؤسسات الكويتية والخليجية والأفراد من الإفراج عن المبالغ المحتجزة من قبل الجهات الحكومية والخاصة التى أبرموا معها عقوداً أو اتفاقيات أو تعاملات. ويتم استلام هذه الشهادة عبر البريد الإلكترونى مباشرة دون الحاجة إلى مراجعة وزارة المالية.

ويسمح تطبيق ضريبة الدخل الالكترونى *e.renta(electronic income tax application* في شيلى للممول بأن يطلع على تقرير فحص ضريبة الدخل الخاص به، المعد بناء على بيانات حصلت عليها المصلحة من طرف ثالث–وإبداء ملاحظاته عليه. كما يتيح له معرفة ما إذا كان قد تم قبول – أو رفض – طلبه لاسترداد مبلغ الضريبة .

وتيسر الرقمنة اتصال الإدارة الضريبية بالممولين بدلاً من الاعتماد على الوسائل التقليدية فى الاتصال كالبريد أو الانتقال إلى مقر الممول، أو حتى الاتصال التلفونى.

خدمة الرسائل القصيرة

يمكن أن يكون للاتصال فائدة مباشرة للممول، وذلك بتذكيره بالتزامه الضريبى قبل أن يتعرض للجزاءات الضريبية. وعلى سبيل المثال فقد استخدمت إدارة الضرائب فى سنغافورة *Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS).* خدمة الرسائل القصيرة *short messaging service (SMS)* لتذكير الممولين بمواعيد تقديمهم للإقرارات ، ودفع الضرائب،. وقد بلغ عدد هذه الرسائل فى عام ٢٠١٦ حوالى ٦ مليون

[١] تم إطلاق هذه الخدمة اعتباراً من ١٩ يناير ٢٠٢٠.أنظر موقع وزارة المالية: *http://www.mof.gov.kw/TheMOFNews/MOFNewsDisplay.aspx?NewsID=1354*

رسالة قصيرة، اتفق حوالى ٩٦٪ من الممولين الذين وصلتهم هذه الرسائل بأنها كانت مفيدة لهم فى الوفاء بالتزاماتهم فى الوقت المناسب[١].

رقمنة الأعمال الضريبية

ومن أهم الأعمال الضريبية التى يمكن أن تساعد الرقمة [٢]فى إنجازها:

١-التسجيل الضريبى .

٢- تقديم الإقرار الضريبى.

٣-الفحص الضريبى.

٤-التحصيل الضريبى.

ونبين هذه الأعمال تفصيلاً فى المباحث الأربعة الآتية:

---

[1] *OECD : Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies, OECD Publishing, Paris, 2016,P.32.*

[2] *ERNST&YOUNG. 2017. Tax authorities are going digital. http://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/tax-administration-continues-to-go*

المبحث الأول

التسجيل الضريبى الالكترونى

يعد التسجيل الضريبى *E.regisrtration* أول الواجبات التى يفرضها قانون الضريبة على الممول، لتزويد الإدارة الضريبية بالبيانات الأساسية للتعريف به وبنشاطه، كاسم الممول وعنوانه وكيانه القانونى.

وتصدر الإدارات الضريبية لكل ممول مسجل لديها رقماً تعريفياً موحداً، *unique TIN* وشهادة تسجيل *registration certificate*.

وأتاحت العديد من الدول – كما هو الحال فى الأردن– خدمة تسجيل الممولين وإصدار الرقم الضريبى الكترونياً، إذ يكفى أن يدخل الممول إلى الموقع الالكترونى للإدارة الضريبية، وملء البيانات المطلوبة منه، حتى يحصل على هذه الخدمة فى أى وقت، ومن أى مكان.

وتعتبر الهوية الرقمية *Digital Identity* من الوسائل الحديثة التى تحدد هوية الشخص، لأنه من خلالها يتم تجميع السمات التى تم التقاطها الكترونياً وتخزينها لشخصية معينة، بحيث يمكن التعرف عليه بسهولة [1].

وتقدم الإدارات الضريبية الحديثة إلى الممول خدمة التسجيل الالكترونى عبر الإنترنت *online e.registration*.لتوفير الوقت والجهد، وبما يضمن أن للممول رقماً موحداً أياً كان نشاطه أو موقعه فى الدولة.

وتستخدم التكنولوجيا فى الاستفادة من التسجيل الالكترونى فى تخزين وحفظ المعلومات التعريفية بالممول، وإصدار الرقم التعريفى الموحد له وشهادات التسجيل تلقائياً (أوتوماتيكياً) لتسهيل تبادل بين المعلومات بين الجهات الحكومية، لضمان سرعة تدقيق المعاملات، و اكتشاف الممولين غير الملتزمين.وقد أصدرت فيتنام قانوناً جديداً

---

[1] د. الوليد طلحة: دراسة حول دور الهوية الرقمية فى تعزيز الشمول المالى، صندوق النقد العربى، أبو ظبى،٢٠١٩، ص ٣– ص٥.

[1]للإدارة الضريبية يتضمن أحكاماً جديدة لتنظيم التعامل الضريبى مع الاقتصاد الرقمى. ومن هذه الأحكام إلزام الأشخاص الأجانب غير المقيمين الذين تتولد لهم دخولاً من فيتنام عن طريق مزاولة أعمالهم عبر المنصات الرقمية، بالتسجيل الضريبى ودفع الضريبة المستحقة عليهم فى فيتنام، أو تفويض أطراف ثالثة فى القيام بهذا الالتزام نيابة عنهم.

وتتيح بعض الدول، كالهند، وجنوب إفريقيا وأستراليا، إفشاء معلومات صاحب الهوية الرقمية بدواعى المصلحة العامة[2]. ولا ريب من الضرائب من المصلحة العامة التى تبرر طلب الإدارة الضريبية الحصول على معلومات عن الهوية الرقمية لحصر الممولين، أو فحص معاملاتهم.

---

[1]وافق المجلس الوطنى الفيتنامى *the National Assembly of Vietnam* فى١٣ يونيو ٢٠١٩ قانوناً جديداً للضرائب باسم قانون الإدارة الضريبية *Law on Tax Administration*.

[2] *GSMA: Regulatory and Policy Trend, impacting Digital Identity and the role of mobile Considerations for emerging markets, 2016*.

المبحث الثانى

الإقرار الضريبى الإلكترونى

يمكن من خلال الرقمنة استخدام شكل الكترونى لتقديم الإقرار، ولتقديم البيانات الأخرى عن الدخل أو المرتبات والمراكز المالية، سنوياً ، أو دورياً؛ كما هو الحال فى البانيا والبوسنة والهرسك وكرواتيا وكينيا ومقدونيا وهولندا ونيجيريا وقطر والمملكة العربية السعودية وجمهورية صربيا وسلوفانيا والسويد وسويسرا وأوكرانيا. ويستخدم تعبير الإيداع الالكترونى *e.filing* للدلالة [1] على نقل المعلومات الضريبية بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى الإدارة الضريبية باستخدام وسائل الاتصال التكنولوجية كالإنترنت. ويمكن من خلال الإيداع الإلكترونى أن يقدم الممول إقراره، أو يعد هذا الإقرار ذاتياً بمعاونة الإدارة الضريبية، من أى مكان، وفى أى وقت، وباستخدام جهاز الكمبيوتر أو أجهزة التليفون أو غيرها.

ويزيد نظام الإقرار الضريبى الإلكترونى *E.Return* من [2] تدفق وجودة المعلومات إلى الإدارة الضريبية، لتمكينها من إنجاز على نحو أسرع وأكثر دقة، كما يقلل الإقرار الإلكتروني من معدل الأخطاء التى يقع فيها المول عند إعداده الإقرار اليدوى، مما يجنبه الكثير من الجزاءات والعقوبات. فضلاً عن أنه يحقق الملاءمة واليقين، لكونه يوفر للممول فرصة تقديمه فى الوقت الذى يناسبه، وتيقنه من وصوله للإدارة من خلال وصول رسالة التأكيد منها إليه، وبأقل تكلفة.

ولقد ساهمت رقمنة الإدارة الضريبية فى مساعدة الممول على ملء الإقرار الضريبى مسبقاً *pre-population tax return* ؛ حيث توفر الإدارة الضريبية للممول كافة البيانات المتعلقة بدخله ومرتبات موظفيه ومساهمات التأمين الاجتماعى، وما على

---

[1] *Denis Edwards-Dowe: E.Filling and E.Payments –The way forward, Paper presented at Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly Belize City, Belize July 2008, p. 6.*

[2] *OECD: REVENUE STATISTICS IN ASIAN COUNTRIES: TRENDS IN INDONESIA, JAPAN, KAZAKHSTAN, KOREA, MALAYSIA, THE PHILIPPINES AND SINGAPORE, Paris, 2017, pp.39-40.*

الممول سوى تسجيل دخوله على موقع الإدارة الضريبية لملء إقراره بناءً على هذه البيانات، أو تعديلها من وجهة نظره، مما يقلل التكاليف والوقت التى يستغرقها الممول فى جمع هذه البيانات، كما تقلل من احتمالات الخلاف بينه وبين الإدارة الضريبية[1].

ويمنح هذا النظام فرصة للإدارة الضريبية فى أن تنتهى من فحص هذا الإقرار فى وقت أقصر، وأن يعلم الممول مبكراً بمدى قبول الإدارة الضريبية لهذا الإقرار. فضلاً عما يتمتع به الإقرار الضريبى من ميزة تقديمه فى أى وقت ومن أى مكان عبر الإنترنت، دون حاجة لأن ينتقل الممول أو نائبه إلى مقر الإدارة الضريبية لتسليمه[2].ويتم

---

[1] *K. Saravanan & K. Muthulakshmi:E-Filing of income tax return:A study on awareness and satisfacation level of taxpayers in Trichy City,International Journal for Scientific Research &Development, Vol. 5/Issue 09/2017,pp269-272.)*

[2] بينت دراسة عام ٢٠١٣ عن جنوب إفريقيا أن تقديم الإقرار الضريبى الإلكترونى أدى إلى تخفيض تكلفة الالتزام الضريبى بحوالى ٢٢.٤٪ كما انخفضت ساعات العمل التى تستغرق للوفاء بالالتزام بقانون ضريبة القيمة المضافة بواقع ٢١.٨٪ أنظر:

Pule Barnett Mongwaketse: Perceived effects of an electronic filing systems on tax compliance in a District municiplity , South Africa, Master Thesis, Faculty of Commerce and Administration at the Mafikeng Campus of the North-West University,2015, p.2.

وفى دراسة أخرى تبين أن تكلفة الإيداع الإلكترونى قد تزيد من تكاليف الالتزام الضريبى عندما لا يثق الممول تماماً فى أن الوسيلة الإلكترونية قد قامت بمهامها دون أن يقع عليه أى جزاء، ففى أوكرانيا – على سبيل المثال- لوحظ زيادة التكاليف بواقع ٢٥٪ عن ذى قبل لأن بعض الممولين يقدمون الإقرار الضريبى مرتين لعدم ثقتهم فى النظام الالكترونى. راجع :

Fatih Yılmaz and Jacqueline Coolidge: Can E-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?, Investment Climate Department International Trade and Investment Unit, The World Bank, October 2013.

=وبينت دراسة أخرى أن زيادة التكاليف التى يتحملها الأشخاص ترجع أحياناً إلى الوقت الذى يستغرقه الممول ، والمال الذى ينفقه، لتعليم والتدريب الذى يحصل عليه كى يصبح مؤهلاً للتعامل مع الوسائل الالكترونية. أنظر:

تقديم إقرار ضريبة القيمة المضافة إلكترونياً فى بعض الدول العربية ، كالمملكة العربية السعودية والبحرين، وذلك بعد أن يتم التسجيل إلكترونياً، لدى مصلحة الضرائب فيها (الهيئة العامة للزكاة والدخل فى المملكة العربية السعودية[١]، والجهاز الوطنى للإيرادات فى البحرين[٢]) ليتمكن الشخص من الدخول إلى البوابة الإلكترونية الهيئة، وتعبئة الإقرار الضريبى وإرساله واستلام الفاتورة ، أو استلام شهادة التسجيل الضريبى. وأجرت سلطنة عمان تعديلاً فى عام ٢٠١٧ يوجب تقيم إقرار ضريبة الدخل إلى الأمانة العامة للضرائب إلكترونياً[٣]. كما يسمح بأن [٤] يقوم الملتزم بالضريبة الانتقائية بتسليم الإقرارات الضريبية والحسابات والقوائم المالية وقوائم الدخل والسجلات والوثائق وغيرها إلى الأمانة العامة للضرائب بسلطنة عمان بأى وسيلة الكترونية تبينها اللائحة التنفيذية.

وأطلقت الهيئة الاتحادية للضرائب بدولة الإمارات العربية خلال عام ٢٠١٨حملة توعية عبر موقعها الالكترونى ومواقع التواصل الالكترونى بعنوان "إقرارك الضريبى فى أربع خطوات"، بينت خلالها أن تقديم الإقرارات للمسجلين فى نظام ضريبة القيمة المضافة يتم بشكل دورى شهرى أو ربع سنوى، وفقاً لما تحدده الهيئة لكل مسجل. ويستلزم لتقديم هذه الإقرارات إلكترونياً أن يكون الخاضع لضريبة مسجلاً للدخول إلى بوابة الخدمات الالكترونية على موقع الهيئة،ليتاح له تعبئة بيانات نموذج الإقرار، ودفع الضريبة المستحقة بموجبه.

JC,Sweeney et al. The Role of Perceived Risk in the Quality-Value Relationship: A Study in a Retail Environment. Journal of. Retailing , Vol.75, No.(1), 1999, pp. 771-705.

[1]https://login.gazt.gov.sa/irj/portal?ume.logon.locale=ar

[٢]موقع الإدارة الضريبية فى البحرين :https://www.nbr.gov.bh/vat_registration .

[٣]أنظر المواد أرقام ١٣٤و١٣٥ و١٣٥ مكرراً من المرسوم السلطانى رقم ٢٠١٧/٩ بإصدار تعديلات على بعض أحكام قانون ضريبة الدخل.[٣] أنظر المادة رقم (٩) من المرسوم السلطانى رقم ٢٠١٩/٢٣ بإصدار قانون الضريبة الانتقائية.

وبدأت **مصر** فى إتاحة خدمة تقديم الإقرار الضريبى إلكترونياً، عبر بوابة الضرائب المصرية[١]، بحيث يمكن للمسجل تقديم إقرار ضريبة القيمة المضافة شهريا[٢]، كما يسمح للممول – الشخص الاعتبارى أولاً، ثم الطبيعى فى مرحلة تالية[٣]، بتقديم إقرار ضريبة الدخل السنوى إلكترونياً.وذلك فى أى وقت خلال اليوم، دون الحاجة إلى تنصيب أى أدوات أو برامج مساعدة، مع تخصيص مساحة تخزينية لكل ممول تتيح له القدرة على تخزين تعاملات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، والدخول إليها فى أى وقت وفى أى مكان (*cloud storage*) كما يتم تخزين فواتير المشتريات والمبيعات لتطبيق ضريبة القيمة المضافة.

ومع ذلك فإن هذا النظام يواجه بعض الصعوبات[٤] ، وخاصة عند بدء تطبيقه، حيث يتوجس الممولون خيفة من أن يؤدى تقديم إقراراتهم عبر الإنترنت إلى إفشاء بياناتهم

---

[1] *https://eservice.incometax.gov.eg/etax*

[٢] وفقاً لنص المادة ١٦ من قرار وزير المالية رقم ٦٩٥ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة فإن على كل مسجل أن يقدم للمأمورية المختصة إقراراً إلكترونياً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة ، أو إحداهما، حسب الأحوال، عبر البوابة الالكترونية لمصلحة الضرائب المصرية، وذلك اعتباراً من يناير ٢٠١٩.

[٣] نصت المادة١٠٤ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل، والمعدلة بقرار وزير المالية رقم ٧٤٤ لسنة ٢٠١٨ على أن " يلتزم الممول الشخص الاعتبارى، ماعدا شركة الأشخاص، بإرسال الإقرار الضريبى من خلال بوابة الحكومة الالكترونية "خدمة ممولى ضريبة الدخل" أو من خلال أية قناة الكترونية أخرى تحددها وزارة المالية. على أن يقوم الممول بتسجيل نفسه والحصول على كلمة المرور السرية. ويعتبر الممول مسئولاً عما يقدمه مسئولية كاملة من خلال توقيع إقرار بذلك عند طلبه الاستفادة من هذه الخدمة، أو أن يقدم توقيعاً إلكترونياً مجازاً من المصلحة، ويجوز للممول الشخص الطبيعى أو شركة الأشخاص إرسال الإقرار الضريبى على النحو الوارد بالفقرة السابقة. وفى جميع الأحوال يجب أن يقدم الممول ما يفيد سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بإحدى وسائل الدفع المجازة المنصوص عليها فى المادة (٨٢) من هذه اللائحة أو التى تقررها وزارة المالية. ويعتبر تقديم الممول الإقرار بالطريقة المشار إليها بمثابة تقديمه إلى المأمورية المختصة".

[4] *Joanna Nasr:Implemintinting electronic tax filing and payments in Malaysia, Doing Businees, 2014, pp56-59.*

وتداولها دون إذن منهم مما يعرضهم للضرر[1]. فضلاً عن أن هذا النظام قد لا يعنى عدم الحاجة إلى قيام الممول بزيارة الإدارة الضريبية، وخاصة عندما يتطلب الأمر الاطلاع على أصول المستندات، أو تفاصيل البيانات الواردة بالإقرار الإلكترونى.

كما أن الالتزام بتقديم الإقرار الكترونياً يتطلب أن تنفق المنشأة مبالغ لتوفير التكنولوجيا اللازمة لأجهزة الكمبيوتر الخاصة بهم، وربطها بخوادم أو بوابات الخدمة لدى الإدارة الضريبية، فضلاً عن المعاناة التى تواجه الممولون فى تقديم الإقرار الكترونياً بسبب التزاحم على تقديمه فى وقت معين، مما يزيد الضغط على الخوادم، ويقلل من كفاءتها.

بيد أن هذه الصعوبات يمكن تلافيها تدريجياً حتى تختفى، وخاصة عندما تقوم الإدارات الضريبية بتشجيع الممولين على تقديم الإقرارات الكترونياً، من خلال التوعية والتأكيد على الحفاظ على سرية بيانات هذا الإقرار، وتطوير البنية التكنولوجية للإدارة الضريبية، مما يحسن من الإمكانات الفنية التى تجعل تقديم هذاالإقرار سهلاً ميسراً. وقد تبين ذلك فى[2] تجربة ماليزيا التى تزايدت نسبة الإقرار الالكترونى خلال الفترة من ٢٠٠٦ – ٢٠١١ من ٥٪ إلى ٣٤٪.

وينجح نظام الإقرارات الضريبية الإلكترونية عندما تتوافر له البيئة الملائمة، وأهمها معرفة الممول بالنظام، وموقفه المؤيد له، وخبرته فى التعامل الإلكترونى.كما دلت بعض الدراسات [3] على أن هذا النظام تقبل عليه المنشآت كبيرة الحجم التى تعمل فى

---

[1] تتحوط بعض الإدارات الضريبية، وتخلى مسئوليتها عن سرقة بيانات الممولين التى أودعها الممولون بأنفسهم من خلال أجهزتهم الخاصة، حيث نجد أن الإدارة الضريبية فى جنوب إفريقيا– على سبيل المثال– تضع على موقعها تنبيهاً بإخلاء المسئولية ينص على أن المستخدم هو المسئول، وعلى نفقته الخاصة، عن الحفاظ على أجهزة الكمبيوتر وصيانتها، وتوفير نظم أمن المعلومات، وخطوط الاتصالات التى تمكنه من الدخول على موقع الإدارة الضريبية وإيداع بياناته على موقعها.

[2] *World Bank, World Development Indicators database*.

[3] *J.Coolidge, &F. Yılmaz, :. Does e-Filing reduce Tax Compliance Costs, s.l.: World Bank Group,2014. [Online] Available from:*

المدن والمناطق الحضرية، التى تعمل فى القطاعات كثيفة رأس المال، *capital-intensive sectors* وتخضع لأنواع مختلفة من الضرائب.

---

https://www.wbginvestmentclimate.org/advisoryservices/regulatory- ssed -

.

المبحث الثالث

الفحص الضريبى الالكترونى

تحتاج عملية الفحص الضريبى، أو المحاسبة الضريبية، إلى الاطلاع على دفاتر الممول ومستنداته، ومراجعة الإقرار الذى يقدمه الممول ،وفقاً لما يتوافر لما يتبين للإدارة الضريبية من صحة دفاتره ومستنداته، بجانب مصادر المعلومات الأخرى التى تحصل عليها الإدارة الضريبية من كافة الجهات.

وبفضل التكنولوجيا يتم الاستغناء عن الدفاتر والمستندات الورقية، واستخدام برامج الكترونية أو حسابات الكترونية لتسجيل المعاملات وضبط الحسابات ، والقيم بالفحص الإلكترونى *e.tax examination*

ويعرف المستند أو السجل الالكترونى بأنه[1] مجموعة بيانات أو معلومات يتم إنشاؤها أو تخزينها أو استخراجها أو نسخها أو إرسالها أو إبلاغها أو استقبالها كلياً أو جزئياً بوسيلة الكترونية، على وسيط ملموس أو على وسيط الكترونى آخر، وتكون قابلة للاسترجاع بشكل يمكن فهمه.

ويتسع[2] لفظ السجل أو المستند ليشمل إلى جانب المراسلات المتبادلة بين طرفى العلاقة، صوراً أخرى مثل : العقود الالكترونية والشهادات والسجلات بأنواعها المختلفة التى تتخذ الشكل الالكترونى.

ويعمل التقديم الإلكترونى للبيانات المحاسبية وغيرها من البيانات التى يعد على أساسها الإقرار الضريبى، كالفواتير، من خلال تنسيق الكترونى محدد. ويمكن تقديم هذه البيانات أو الإضافات المتعلقة بها بصفة متكررة أو عند الطلب.كما هو الحال فى

---

[1] ورد هذا التعريف فى المادة رقم (١) من القانون الكويتى رقم ٢٠ لسنة ٢٠١٤ فى شأن المعاملات الالكترونية.

[2] د. محمود عبد الرحمن محمد: مدى حجية الوسائل الالكترونية فى إثبات المعاملات والتجارية والإدارية طبقاً لقانون المعاملات الالكترونية الكويتى، دراسة مقارنة، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، العدد رقم (١) السنة السادسة، عدد رقم ٢١، مارس ٢٠١٨، ص ١٥٣.

النمسا وبلجيكا وفنلندا وألمانيا واليونان وإيطاليا ولتوانيا ولكسمبورج والنرويج وجنوب إفريقيا والمملكة المتحدة.

ويمكن للإدارات الضريبية الاستفادة من تقنية المعلومات [1] فى إعداد حسابات الممولين لديها الكترونياً، بحيث يتم تحديث هذه الحسابات تلقائياً، فى الوقت المناسب، وبدقة. ممايمكنها من حديد مديونيات الممولين من ضرائب وغرامات مالية ومقابل تأخير، وحساب ما لهم من مبالغ يتم ردها إليهم تلقائياً، أودون تأخير.

كما تساعد التكنولوجيا الإدارات الضريبية فى فحص المنشآت العاملة فى القطاع غير الرسمى[2]، من خلال منحها قدرات أكبر على تتبع استخدام المنشآت للمدخلات المادية التى تساعد فى الإنتاج أو مزاولة النشاط، مثل استهلاك الكهرباء والمياه وعدد العاملين.

ويجيز قانون الضريبة على الدخل فى **مصر** أن يمسك الممول حسابات الكترونية[3]

الفوترة الالكترونية*e.invoicing*:

الفاتورة الإلكترونية *e.invice* هى الفاتورة التى تصدر إلكترونياً، وتتضمن المعلومات الرئيسية التى تتضمنها الفاتورة الورقية. ويمكن أن تتخذ أساساً فى التعامل، أو تحل محل الفاتورة الورقية، وتقوم بنفس أدوراها، بالنسبة لكل من أصدرها أو تسلمها أو غيرهما ممن له صلة بها. وتتوافر فيها سمات الثقة والمصداقية والوضوح التى تجعلها صالحة لإنجاز المعاملات الاقتصادية.

---

[1] *Guillermo Jimenez and others:Information Technology for Tax Administration, USAD's Leadership in Public Financial Management,Feb.2013, pp. 15-16.*

[2] *Richard M. Bird & Eric M. Zolt—Technology and Taxation in Developing Countries, from Hand to Mouse,SSRN Electronic Journal,Sep. 2008, p. 8.*

[3] المادة ٧٨ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ويشمل تعريف الفاتورة الالكترونية كلاً من[1] الفاتورة التى يتم إصدارها وإرسالها واستلامها إلكترونياً، بشكل يسمح بتنسيقها ومعالجتها إلكترونياً، أو أن ترسل بيانات الفاتورة إلى الطرف الآخر عبر ملف أكروبات *Adobe Acrobat (PDF) file* أو ملف إليكترونى يتم إنشاؤه وقراءته آلياً، أو إرسال هذه الفاتورة من خلال بوابات الإنترنت إلى الطرف الآخر الذى يقوم بطباعتها.

وقد استخدم مصطلح الفاتورة الإلكترونية أساساً فى قطاع الأعمال التجارة، وذلك عن الفواتير التى تصدر إلكترونياً ويتم تداولها بين المنشآت فيما بينها *B2B*، وبين المنشآت والحكومة *B2G*، دون أن تأخذ فى الاعتبار تبادل البيانات بين الموردين أو المشترين والسلطات الضريبية، لكى تستخدمها هذه السلطات لأغراض رقابة وتنفيذ قانون الضريبة، إلى أن أخذت التشريعات الضريبية، كما هو الحال فى دول الاتحاد الأوربى، بالفاتورة الضريبية الإلكترونية التى تتوافق مع متطلبات الضريبة على القيمة المضافة[2].

وتدخل بعض التشريعات الضريبية [3]قسائم الدفع أو الإيصالات ضمن تعريف أحكام الفاتورة الضريبية، عندما يتوافر فيها الحد الأدنى من المعلومات الذى يجب توافره فى الفاتورة، وأهمها هوية وعنوان كل من مورد و متلقى السلعة أو الخدمة.

وتعتبر الفاتورة الضريبية الالكترونية أحد أهم الأمثلة التى تدل على كيف تساعد الرقمنة فى تحسين كفاءة الخدمات الضريبية، حيث تسمح الفوترة الالكترونية بالنقل

---

[1] *U.S Federal Reserve Bank:U.S. adoption of Electronic Invoicing: Challenges and oppertunities, June 30. 2016, p. 6.*and:
EBA & Innopay: E-invoicing 2010: European market guide, Available at:https://www.abe-eba.eu/Documents-N=E-InvoicingDocuments-L=EN.aspx.

[2] *Bruno Koch:The e-invoicing Journey, 2015-2025, Sponsored by Compacer, Switezerland, Document No: Billentis190521 1, p.7.*

[3] *B. Koch: Impleminting E-invoicing on abroad scale,Consultancy Services on behalf of Australian Taxation Office, July 16, 2015, p.6.*

التلقائى لمعلومات الفواتير التى تصدرها المنشآت إلى الإدارات الضريبية، مما يؤدى إلى تقوية الالتزام الضريبى وتقليل التكاليف.حيث تتمكن الإدارة الضريبية من التأكد من صحة الإقرارات الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة، وتقل –أو تختفى– احتمالات إسقاط بعض المبيعات، وظاهرة شراء الفواتير أو الفواتير الوهمية ، والأخطاء التى تقع عند تحرير الفواتير التقليدية[1].

وقد امتد نظام الفاتورة الإلكترونية ليشمل كشوف المرتبات والسلع العابرة وفواتير بيع الديون *factoring*[2]. مما يساعد الإدارة الضريبية على سهولة فحص ضريبة المرتبات سواء التى تمنح مباشرة من رب العمل إلى عماله، أو التى تقدم إليهم من المتعهد بذلك.

كما يفيد نظام الفوترة الالكترونية الممول فى أنه يقلل التكاليف التى يتكبدها لطبع الفواتير العادية وحفظها وتخصيص موظفين للعناية بها وتقديمها عند كل طلب، كما تمكن الممول من تحقيق تكامل العمليات الداخلية للمنشأة (كالمحاسبة والدفع وإصدار الفاتورة) والعمليات الخارجية (أى التى تتعلق بالموردين والعملاء والجهات الحكومية، ومنها نظم المحاسبة والدفع والمشتريات).

---

[1] *Matthieu Bellon, Jillie Chang, Era Dabla-Norris, Salma Khalid, Frederico Lima, Enrique Rojas and Pilar Villena: Digitalization to Improve Tax Compliance: Evidence from VAT E-invoicing in Peru, IMF Working PaperNo. WP/19/231, International Monetary Fund,Washington Dc., November 2019, pp. 4*-5.

[2] تقوم آلية شراء الفواتير من خلال ما يعرف بعقد الفاكتورنج، وهو عقد تقوم به الشركات المتخصصة فى تقديم خدمات التمويل، عن طريق تعجيل أداء قيمة فواتير مستحقة للدائن ، مقابل انتقال ملكية هذه الديون إلى تلك الشركات، فى مقابل عمولة تحصل عليها من الدائن، مع تعهدها بأن لا ترجع إليه فى حال إخفاقها فى استيفاء هذه الديون. لمزيد من التفاصيل يراجع : د. زكرى عبد الرازق محمد: عقد شراء فواتير الديون التجارية من الوجهتين العملية والقانونية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ، ٢٠١٠،ص ٢٢ وما بعدها.

ومن المتوقع[1] أن تحفز الفاتورة الإلكترونية على إنجاز أعمال الفحص الضريبى فى أقصر وقت ممكن. إذ لم يعد مقبولاً أن تتأخر الإدارة الضريبية فى فحص إقرارات الممولين، والتأكد من صحة الفواتير المؤيدة لبيانتها لعدد من السنوات، كما هو الحال فى ظل الاعتماد على الفواتير الرقمية. ولقد أخذت بعض دول أمريكا اللاتينية وأسيا وأوربا نظام الفحص المسبق ، وخاصة فى الضريبة الجمركية.

ومع ذلك: تتطلب الفوترة الالكترونية استثماراً مالياً فى التكنولوجيا، قد تعجز الإدارات الضريبية، وخاصة فى الدول النامية، عليه، الأمر الذى يجعلها تفضل الأخذ بهذا النظام بالتدريج؛ فتبدأ تطبيقه أولاً على المنشآت الكبيرة أو المهمة، كقطاع التعدين مثلاً، ثم تتوسع فى تطبيقه ليسرى على كل المنشآت بعد أن تكون قد توافرت البيئة التكنولوجية والمعرفة اللازمة لتطبيقه.

كما أن نظام الفاتورة الضريبية الالكترونية لا يقضى تماماً على المشكلات الضريبية المرتبطة بالفواتير، إذ من المتوقع [2] أن تظل قائمة مشكلة الفواتير الوهمية *fake invoices* التى تعانى منها ضريبة القيمة المضافة[3]، والتى يسعى من وراء إصدارها المكلف إلى الحصول على مزايا ضريبية غير مشروعة، كرد مبالغ ضريبية لم تحصل عليها الإدارة الضريبية بالفعل. ذلك لأن الفاتورة الإلكترونية لا يكشف المعاملات الوهمية أو غير الصحيحة، إما لأن الشركات التى أصدرت هذه الفواتير قامت بالفعل،

---

[1] *Bruno Koch:The e-invoicing Journey, 2015-2025, Sponsored by Compacer, Switezerland, Document No: Billentis190521 1, p.21.*

[2] *Alberto Barreix and Raul Zambrano: Electronic Invoicing in Latin America: Process and Challenges, English Summary of the Spanish Document Inter-American Development Bank and Inter-American Center of Tax Administrations, Washington, D.C.,2018,,p.27.*

[3] *M.Keen, M., & S.Smith, :VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done?" IMF Working Paper (WP/07/31),Washington D.C.2007.*

ولكن لفترة قصيرة، ثم ما لبث أن اختفت، بعد أن تكون قد تعاملت بهذه الفواتير مع أطراف أخرى.

أو لأن هذه الشركات قد حصلت الضريبة بالفعل من المتعاملين معها، ولم تقم بتوريدها قبل أن تختفى، أو لأن هناك تواطؤ بين من أصدر الفاتورة الوهمية ومن تسلمها للحصول على منافع غير مشروعة[1].

كما أن الالتزام بإصدار الفاتورة الضريبية الإلكترونية قد لا يكون عاماً ، بسبب مشكلات تقنية، أو اختلاف مستويات وأحجام المنشآت الخاضعة للضريبة(منشآت صغيرة ومنشآت متوسطة، ومنشآت كبيرة الحجم) ، وعدم حاجة عدد من المنشآت، وخاصة التى تعمل فى القطاع غير الرسمى، أو تتعامل مباشرة مع الأفراد وتحصل منهم على مستحقاتها نقداً .

مما يعنى أن الفاتورة الالكترونية لن تطبق على كافة الممولين، مما يزيد من أعباء وتكاليف الرقابة الضريبية فى ظل إدارة ضريبية تراقب كل من الفاتورة الإلكترونية والفاتورة الورقية والتعامل بلا فواتير.

ومع ذلك فقد انتشر تطبيق نظام الفاتورة الإلكترونية بسرعة بين الدول، وبلغ عدد الدول التى تطبقه حتى عام ٢٠١٨ أكثر من خمسين دولة عبر العالم ، من بينها عشر دول فى أمريكا اللاتينية و فى منطقة الكاريبى[2].

---

[1] تتخذ الدول إجراءات قانونية وإدارية مختلفة للحد من ظاهرة الفواتير الوهمية، إذ تحمل بعضها كل من أصدر الفاتورة ومن تسلمها عبء إثبات حقيقة تعاملاتها، وإذا لم تثبت هذه الحقيقة يحرم الممول من الحصول على الأتمان أو الخصم الضريبى أو الاعتراف بمبلغ الفاتورة كنفقة واجبة الخصم. وتجرم بعض الدول إصدار الفواتير الوهمية بجانب فرض جزاءات مالية على من أصدرها. أنظر تفصيلا:

Alberto Barreix and Raul Zambrano: Electronic Invoicing in Latin America: Process and Challenges, English Summary of the Spanish Document Inter-American Development Bank and Inter-American Center of Tax Administrations, Washington, D.C.,2018,,p.28.

[2] *EY. 2018. Worldwide electronic invoicing survey. https://go.ey.com/2XLaBBB.*

وتتبنى كل دولة شكلاً خاصاً بالفاتورة الضريبية الإلكترونية[1]، يلتزم به الممولون والإدارة الضريبية، ليحقق تنفيذ قانونها الضريبى، ويمكن الإدارة من الرقابة على سلامة هذه الفواتير، وصلاحيتها للغرض الذى تقررت من أجله.

وتتيح نصوص القانون الفيتنامى الجديد *Law on Tax Administration* الصادر عام ٢٠١٩ للبنوك سلطة حجز الضريبة المستحقة على الأفراد والجهات غير المقيمة الذين يزاولون نشاط التجارة الرقمية وتوريدها إلى الإدارة الضريبية فى فيتنام. كما اعتمد القانون طرق جديدة لتسعير المعاملات ، ومنها طريقة التسعير المسبق.

وتتجه مصر فى قانون الإجراءات الضريبية الموحد إلى تقنين إصدار الفواتير الضريبية الإلكترونية، لتكون أساساً فى تطبيق قانونى ضريبتى القيمة المضافة والدخل.

الفحص أو التدقيق الالكترونى*E.audit*:يقصد [2] بالفحص أو التدقيق الالكترونى تطبيق أى نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لتمكين الفاحص أو المراجع من القيام بأعمال التدقيق، وما تتطلبها من فحص ورقابة وتوثيق.

وتستخدم فى هذا الشأن[3] برامج عامة *Audit SoftwareGeneralized* للقيام بمهام غير محددة، وأخرى مخصصة للقيام بأعمال تدقيق مخصصة–*Custom Designed Program*.

---

[1] *Hyung Chul Lee:Can Electronic Invoicing improve tax compliance?A case study of the Repulic of Korea's Electronic Tax Invoicing for Value Added Tax,World Bank Group, Policy Research Working Paper 7592,March 2016, p.6.*

[2] *A.L.Williamson, :Audit Automation, Accountant Digest, No. 318, ICAEW, 1994,London*

[3] د. طلال حمدونة وعلام حمدان: مدى استخدام التكنولوجيا فى عملية التدقيق الإلكترونى فى فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأى الفنى المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السادس عشر، العدد الأول ، يناير ٢٠٠٨، ص ٩٢٨.

وتقوم الإدارة الضريبية على مراجعة الإقرارات الضريبية ومركز الممول الضريبى، من خلال فحص بياناته ومعاينة منشآته، والكشف عن مصادر دخله أو ثرائه. ويمكن أن تكون المراجعة شاملة لكل الممولين، أو مراجعة انتقائية لفئات الممولين ذوى المخاطر العالية، بينما لايخضع الممولون الآخرون إلا لمراجعة قليلة أو نادرة. ومع ذلك فإن هذه المراجعة يتخللها تقدير ذاتى لمأمور الضرائب، واستهلاك لوقت كل من الممول والإدارة الضريبية، للفحص والمناقشة، والتنقيب عن المعلومات وتحليلها.

أدلة الفحص الإلكترونية:

يعرف الدليل الرقمى أو الدليل الالكترونى بأنه الدليل المأخوذ من مخرجات الكمبيوتر ، والمتمثلة فى شكل مجالات أو نبضات مغناطيسية أو كهربائية ، يتم تجميعها وتحليلها عن طريق برامج وتطبيقات تكنولوجية، لتقديم المعلومات فى شكل نصوص مكتوبة أو صور أو أصوات أو رسوم وغيرها.

وقد واجه المشرعون مشكلة تقنين البيانات الالكترونية، ومدى إمكان نسبتها إلى مالكها، ومسئولية هذا المالك عن هذه البيانات. وتبنت الهيئات الدولية ذات الصلة (مثل الأونسترال *UNCITRAL*) مبدأ حياد الوسيط الالكترونى *neutrality medium*؛ والذى يعنى عدم التمييز بين البيانات لكون أنها إلكترونية أو غير إلكترونية. ومبدأ التكافؤ *equivalence*، ويعنى أن البيانات الإلكترونية لها ذات القيمة القانونية للبيانات الورقية أو التقليدية.

وفى مصر: يعرف قانون مكافحة جرائم تقنية المعلومات [1] الدليل الرقمى بأنه " أى معلومات الكترونية لها قوة أو قيمة ثبوتية مخزنة أو منقولة أو مستخرجة من أجهزة الحاسب أو الشبكات المعلوماتية وما فى حكمها، ويمكن تجميعها وتحليلها باستخدام أجهزة أو برامج أو تطبيقات تكنولوجية خاصة.

[1] القانون رقم ١٧٥ لسنة ٢٠١٨ ، المنشور بعدد الجريدة الرسمية رقم ٣٢ مكرر (ج) بتاريخ ٢٠١٨/٨/١٤.

ويختلف الدليل الرقمى أو الالكترونى عن الدليل الورقى فى أن الدليل الورقى يستند إلى الورق وهو شئ مادى ملموس، يتميز بسهولة قراءته، والاحتفاظ به لمدة طويلة، ويسهل اكتشاف تزويره أو تغييره.

وذلك بخلاف الدليل الرقمى أو الالكترونى الذى يستند إلى دليل غير ملموس يعتمد على برامج الكمبيوتر أو غيرها من الوسائط التكنولوجيه، ولا يمكن قراءته إلا من خلال وسيط. ولكنه دليل [١] يمكن استرجاعه ولو بعد محوه ، كما يمكن إصلاحه بعد تلفه، وإظهاره بعد إخفائه، مما يصعب التخلص منه نهائياً ، متميزاً بذلك عن الدليل الورقى الذى يمكن إتلافه واندثاره تماماً.

فالأدلة الرقمية هى [٢] معلومات يقبلها المنطق والعقل ويعتمدا العلم، ويتم الحصول عليها بإجراءات قانونية وعلمية، بترجمة البيانات الحسابية المخزنة فى أجهزة الحاسب الآلى وملحقاتها وشبكات الاتصال، ويمكن استخدامها لإثبات حقيقة ما .

وفى مصر : تكون [٣]للكتابة والمحررات الالكترونية –فى نطاق المعاملات المدنية والتجارية والإدارية– ذات الحجية المقررة للكتابة والمحررات الرسمية والعرفية فى أحكام قانون الإثبات فى المواد المدنية والتجارية، متى استوفت الشروط المنصوص عليها فى هذا القانون، وفقاً للضوابط الفنية والتقنية التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون[٤]،

---

[١]محمد نافع فالح رشدان العدوانى: حجية الدليل الالكترونى كوسيلة من وسائل الإثبات فى المسائل الجزائة، دراسة مقارنة بين القانونين الكويتى والأردنى، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١٥، ص ٢٦.

[٢]د.محمد الأمين البشرى: الأدلة الجنائية الرقمية، مفهومها ودورها فى الإثبات، المجلة العربية للدراسات الأمنية والتدريب، المجلد رقم ٣٧، العدد ٣٣، ص ١٠٩.

[٣]المادة ١٥ من قانون تنظيم التوقيع الالكترونى وبإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات رقم ١٥ لسنة ٢٠١٤.

[٤]المادة رقم (٨) من قرار وزير الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات رقم ١٠٩ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون التوقيع الالكترونى وبإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات.

وهى:

١-أن يكون متاحاً فنياً تحديد وقت وتاريخ إنشاء الكتابة الالكترونية أو المحررات الإلكترونية الرسمية أو العرفية، وأن تتم هذه الإتاحة من خلال نظام حفظ إلكترونى مستقل وغير خاضع لسيطرة منشئ هذه الكتابة أو تلك المحررات، أو لسيطرة المعنى بها.

٢-أن يكون متاحاً فنياً تحديد مصدر إنشاء الكتابة الإلكترونية أو المحررات الإلكترونية الرسمية أو العرفية ودرجة سيطرة منشئها على هذا المصدر وعلى الوسائط المستخدمة فى إنشائها.

٣-فى حالة إنشاء وصدور الكتابة الإلكترونية أو المحررات الإلكترونية الرسمية أو العرفية بدون تدخل بشرى، جزئى أو كلى، فإن حجيتها تكون متحققة متى أمكن التحقق من وقت وتاريخ إنشائها ومن عدم العبث بهذه الكتابة أو تلك المحررات.

كما أن [١]الصورة المنسوخة على الورق من المحرر الالكترونى الرسمى حجة على الكافة بالقدر الذى تكون فيها مطابقة لأصل هذا المحرر، وذلك ما دام المحرر الالكترونى الرسمى والتوقيع الالكترونى موجودين على الدعامة الالكترونية.

وفى السعودية: يكون [٢] للتعاملات والسجلات والتوقيعات الرقمية حجيتها الملزمة، ولا يجوز نفى صحتها أو قابليتها للتنفيذ، ولا منع تنفيذها، بسبب أنها تمت – كلياً أو جزئياً – بشكل الكترونى ، بشرط أن تتم تلك التعاملات والسجلات والتوقيعات الالكترونية بحسب الشروط المقررة. ولا تفقد المعلومات التى تنتج من التعامل الالكترونى حجيتها أو قابليتها للتنفيذ، متى كان الاطلاع على تفاصيلها متاحاً ضمن منظومة البيانات الالكترونية الخاصة بمنشئها، وأشير إلى كيفية الاطلاع عليها.

---

[١] المادة رقم ١٦من القانون المصرى رقم ١٥ لسنة ٢٠١٤ المذكور.

[٢] المادة الخامسة من نظام التعاملات الالكترونى السعودى، الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم ٨٠ بتاريخ ١٤٢٨/٣/٧هـ.

ويذهب الفقه فى بعض الدول [1] إلى أن السجلات الإلكترومغناطيسية تكون غير مرئية فى حد ذاتها، ولذلك لا يمكن أن تستخدم كدليل فى المحكمة، إلا إذا تم تحويلها إلى صورة مرئية ومقروءة عن طريق مخرجات الطباعة لمثل هذه السجلات. وفى هذه الحالة يتم قبول هذه الأدلة الناتجة عن الكمبيوتر أو الإنترنت، سواء كانت هى الأصل أم كانت نسخة من هذا الأصل.

واعترف القضاء المقارن[2] بالكتابة الالكترونية كدليل إثبات، حين قضى فى فرنسا بأن الكتابة مستقلة عن حاملها، وأن الكتابة يمكن أن تكون دليل إثبات، سواء كانت على حامل ورقى أو غيره". وأن الرسالة النصية تعتبر صادرة من صاحب الخط الهاتفى، إلا إذا ثبت غير ذلك، اعتبار أن صاحب الخط هو الذى لجأ بداية ‘لى مشغل خطوط المحمول واقتنى أو امتلك خط الهاتف الذى تم من خلاله إرسال الرسالة النصية. وأن البريد الالكترونى يتشابه مع البريد العادى من حيث أن له من الحماية الشخصية بالدخول إليه عبر كلمة السر، والتى تستعمل عادة فقط من قبل صاحب هذا البريد لحظة اتصاله بالشبكة، وبالتالى يعتبر صاحب البريد الالكترونى مسئولاً عما يصدر من هذا البريد إلا إذا ثبت وجود الغش.

ووفقاً للمادة رقم ١١ من القانون رقم ١٧٥ لسنة ٢٠١٨ بشأن مكافحة جرائم تقنية المعلومات المصرى " يكون للأدلة المستمدة أو المستخرجة من الأجهزة أو المعدات أو الوسائط أو الدعامات الإلكترونية أو من النظام المعلوماتي أو من برامج الحاسب، أو من أي وسيلة لتقنية المعلومات ذات قيمة وحجية الأدلة الجنائية المادية في الإثبات الجنائي متى توافرت بها الشروط الفنية الواردة باللائحة التنفيذية لهذا القانون".

---

[1] د. هلالى عبد اللاه أحمد: حجية المخرجات الكميوترية فى المواد الجنائية، دراسة مقارنة، ١٩٩٩، ص ٦٤وص٦٥.

[2] د.محمد عصام هزيمة: دليل الإثبات الالكترونى وسلطة القاضى التقديرية، موقع الصحيفة القانونية، سوريا، على العنوان الآتى :http://jle.gov.sy/index.php/2 .

وقضى في مصر– أيضاً– بأنه[1] إذا كان القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم التوقيع الإلكترونى فى الفقرة (باء) من مادته الأولى قد عرف المحرر الإلكترونى بأنه رسالة بيانات تتضمن معلومات تنشأ أو تدمج أو تخزن أو ترسل أو تستقبل كلياً أو جزئياً بوسيلة إلكترونية أو ضوئية أو بأية وسيلة أخرى مشابهة "، ونظم حجية تلك الرسائل بنص المادة (١٥) منه الذى يجرى بأن " للكتابة الإلكترونية وللمحررات الإلكترونية فى نطاق المعاملات المدنية والتجارية والإدارية ذات الحجية المقررة للكتابة المحررات الرسمية والعرفية فى أحكام قانون الإثبات فى المواد المدنية والتجارية ، متى استوفت الشروط المنصوص عليها فى القانون وفقاً للضوابط الفنية والتقنية التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون "، ومؤدى ذلك أنه لن يعتد بالمحررات الإلكترونية إلا إذا استوفت الشروط المنصوص عليها فى قانون تنظيم التوقيع الإلكترونى واللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات رقم ١٠٩ لسنة ٢٠٠٥وقد نصت المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم التوقيع الإلكترونى على " مع عدم الإخلال بالشروط المنصوص عليها فى القانون ، تتحقق حجية الإثبات المقررة للكتابة الإلكترونية الرسمية أو العرفية لمنشئها إذا توافرت الضوابط الفنية والتقنية الآتية : (أ) أن يكون متاحاً فنياً تحديد وقت وتاريخ إنشاء الكتابة الإلكترونية أو المحررات الإلكترونية الرسمية أو العرفية ...(ب) أن يكون متاحاً فنياً تحديد مصدر إنشاء الكتابة الإلكترونية أو المحررات الإلكترونية الرسمية أو العرفية ودرجة سيطرة منشئها على هذا المصدر ...(ج) ..... فإن حجيتها تكون متحققة متى أمكن التحقق من وقت وتاريخ إنشائها ومن عدم العبث بهذه الكتابة أو تلك المحررات " ، وعلى ذلك فإنه يتعين الاستهداء بتلك المواد فى شأن المرسلات التى تتم بين أطرافها عن طريق البريد الإلكترونى ، فلا يكون لهذه المرسلات عند جحدها أو إنكارها ثمة حجية إلا بمقدار توافر الشروط المنصوص عليها فى قانون تنظيم التوقيع الإلكترونى ، فإن لم

[1] الطعن رقم ١٧٠٥١ لسنة ٨٧ ق جلسة ٢٠١٩/٣/٢٨.

يتم التحقق من توافر تلك الشروط فلا يعتد بها ، فالرسالة المرسلة عن طريق البريد الإلكترونى تعتبر صحيحة إذا توافرت فيها الشروط الواردة بقانون تنظيم التوقيع الإلكترونى ولائحته التنفيذية" .

ومن المعلوم أن التشريع الضريبى يعتمد على الواقع أساساً لفرض الضريبة، وتقدير وعائها، بما يتفق مع الحقيقة، ولو كانت الأوراق التى سجلها الممول، أو العقود التى صاغها، أو الاتفاقات التى أبرمها مع غيره، تخالف فى ظاهرها هذه الحقيقة. ومن ثم كان لمصلحة الضرائب، وكذلك للقاضى، الاعتماد على كل دليل يوصل إلى واقع الأمر وحقيقته، دون أن حصر على أدلة بذاتها. وفى المقابل لم تجز التشريعات الضريبية بعض الأدلة التى تقرها قوانين أخرى للإثبات، إذا كانت لا تتفق وطبيعة المنازعة الضريبة ، كاليمين وشهادة الشهود[1].

وليس ثمة مانع من الاستناد إلى الدليل الالكترونى أو الرقمى فى إثبات الواقعة المنشئة للضريبة، أو وعاء الضريبة، أو غير ذلك من المسائل التى تتعلق بتطبيق قانون الضريبة، طالما توافر فى هذا الدليل الشروط القانونية وأهمها عدم الغش والتدليس، والشروط الفنية التى تضمن يقيناً سلامة الدليل وعدم العبث به، ونسبته إلى صاحبه دون غيره.

---

[1] يجب التفرقة بالنسبة لشهادة الشهود فى المنازعات الضريبية بين الشاهد الذى تسدعيه المحكمة للوقوف على مدى سلامة الأدلة المستخلصة من الوسائط الالكترونية، وهذا من قبيل الخبرة الفنية التى لاعلاقة لها مباشرة بالوعاء الضريبى، ومن ثم فليس ثمة مانع من سماع شهادة الفنى فى هذا الخصوص،(أنظر: د.هلالى عبد اللاه أحمد: التزام الشاهد بالإعلام فى الجرائم المعلوماتية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠، ص ٢٣. ويمكن الاستعانة فى هذا الصدد بشهادة المسئول ع تشغيل جهاز الكمبيوتر والمبرمجين ومحللى البيانات ومهندسى الصيانة والاتصالات ومديرى النظم.

وذلك؛ بخلاف الشاهد الذى يطلب للتثبت من واقعة ضريبية أو إنكارها فإنه غير مرغوب فى سماعه، لأن طبيعة المنازعة الضريبية تأبى الارتكان إلى هذا النوع من الشهادة، التى يخشى من تضامن الممولين فيما بينهم للإفلات من الخضوع للضريبية، حيث يكون كل منهم مستعداً لأن يشهد لصالح زميله، متوقعاً أن يشهد له هو الآخر.

ولقد قضى فى مصر[1] بأنه "ولئن كانت الكتابة على الورق هي الأصل الغالب، إلا أن المحرر لم يكن في أي وقت مقصورًا على ما هو مكتوب على ورق وحده، وكل ما يتطلبه المشرع للإثبات هو ثبوت نسبة المحرر إلى صاحبه، فلا ارتباط قانونًا بين فكرة الكتابة والورق، ولذلك لا يُشترط أن تكون الكتابة على ورق بالمفهوم التقليدي ومذيلة بتوقيع بخط اليد، وهو ما يوجب قبول كل الدعامات الأخرى – ورقية كانت أو إلكترونية أو أيًا كانت مادة صنعها – في الإثبات. البريد الإلكتروني (*e – mail*) هو وسيلة لتبادل الرسائل الإلكترونية بين الأشخاص الذين يستخدمون الأجهزة الإلكترونية من أجهزة كمبيوتر أو هواتف محمولة أو غيرها، تتميز بوصول الرسائل إلى المرسل إليهم في وقت معاصر لإرسالها من مُرسِلها أو بعد برهة وجيزة، عن طريق شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) أيًا كانت وسيلة طباعة مستخرج منها في مكان تلقى الرسالة، وسواء اشتملت هذه الرسائل على مستندات أو ملفات مرفقة *Attachments* أم لا. ولقد أجازت القوانين الوطنية والاتفاقيات الدولية للقاضي استخلاص واقعتى الإيجاب والقبول – في حالة التعاقد الإلكتروني – من واقع تلك الرسائل الإلكترونية دون حاجة لأن تكون مفرغة كتابيًا في ورقة موقعة من طرفيها، ذلك أن هذه الرسائل يتم تبادلها عن طريق شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، ولذلك فإن أصول تلك الرسائل – مفهومة على أنها بيانات المستند أو المحرر الإلكتروني – تظل محفوظة لدى أطرافها – مهما تعددوا – المُرسِل والمُرسَل إليهم داخل الجهاز الإلكتروني لكل منهم، فضلًا عن وجودها بمخزنها الرئيسي داخل شبكة الإنترنت في خادمات الحواسب *Servers* للشركات مزودة خدمة البريد الإلكتروني للجمهور. وفى كل الأحوال، فإنه في حالة جحد الصور الضوئية، فلا يملك مُرسِل رسالة البريد الإلكتروني أن يقدم أصل المستند أو المحرر الإلكتروني، ذلك أن كل مستخرجات الأجهزة الإلكترونية، لا تعدو أن تكون نسخًا ورقية مطبوعة خالية من توقيع طرفيها، ومن ثم فإن المشرع وحرصًا منه على عدم إهدار حقوق المتعاملين من خلال تلك الوسائل الإلكترونية الحديثة حال عدم امتلاكهم

[1] الطعن بالنقض رقم ١٧٦٨٩ لسنة ٨٩ ق جلسة ٢٠٢٠/٣/١٠.

لإثباتات مادية على تلك المعاملات، قد وضع بقانون تنظيم التوقيع الإلكتروني ولائحته التنفيذية الضوابط التي تستهدف التيقن من جهة إنشاء أو إرسال المستندات والمحررات الإلكترونية وجهة أو جهات استلامها وعدم التدخل البشرى والتلاعب بها للإيهام بصحتها، ولا يحول دون قبول الرسالة الإلكترونية كدليل إثبات مجرد أنها جاءت في شكل إلكتروني، ولهذا فإنها تكون عصية على مجرد جحد الخصم لمستخرجاتها وتمسكه بتقديم أصلها؛ إذ إن ذلك المستخرج ما هو إلا تفريغ لما احتواه البريد الإلكتروني، أو الوسيلة الإلكترونية محل التعامل، ولا يبقى أمام من ينكرها من سبيل إلا طريق وحيد هو المبادرة إلى الادعاء بالتزوير وفق الإجراءات المقررة قانونًا تمهيدًا للاستعانة بالخبرة الفنية في هذا الخصوص".

ومن ناحية أخرى : يمكن اعتبار المستندات المحررة الكترونياً والموقعة توقيعاً الكترونياً دليل إثبات وحجة على صاحبها[1]. كما يمكن أن تحل المراسلات التى تتم بين مصلحة الضرائب والممول أو غيره، التى تكون موقعة بالتوقيع الالكترونى الذى تتوافر فيه الشروط المعتبرة قانوناً، إعلامات وإخطارات قانونية، تقوم بذات الوظيفة التى تقوم بها المحررات الموقعة يدوياً، وتنتج ذات الآثار القانونية لها.

ويلاحظ أن القانون المصرى رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بشأن التوقيع الالكترونى ساوى فى الحجية القانونية بين الكتابة على محرر الكترونى والكتابة التقليدية على محرر

---

[1] قد لا يكفى فى بعض المستندات لتكون حجة أن تكون موقعة من مصاحبها، بل يجب أن يكون المستند موثقاً. إذ أن التوثيق الالكترونى *electronic authentication* يعتبر دليلاً إضافياً يثبت أن هذا المستند هو ما يدعيه مؤيده. وتتخذ عملية تصديق المستند صوراً عدة منها استخدام تكنولوجيا التوقيعات الرقمية الأمنة عبر الإنترنت ببطاقات رقمية تصدرها هيئة تصديق، أو من خلال شخص أو هيئة معينة ، أو من خلال أختام إلكترونية بديلة للأختام اليدوية . أنظر: لجنة الأمم المتحدة للقانون التجارى الدولى(الأونيسترال): تعزيز الثقة بالتجارة الالكترونية: المسائل القانونية الخاصة باستخدام طرائق التوثيق والتوقيع الالكترونية على الصعيد الدولى،مطبوعات الأمم المتحدة، فيينا ، ٢٠٠٩، ص ٥٤.

وتحتوى شهادة التوثيق الالكترونى على مجموعة من البيانات الصادرة عن جهة التوثيق المرخص لها أو المعتمدة. وهذه البيانات تتعلق بأطراف العقد أو الشهادة ذاتها.

ورقى، شريطة تحديد هوية الشخص الذى صدرت منه الكتابة الالكترونية، وإمكانية نسبتها إليه، وأن تتم وتسجل وتحفظ على نحو يضمن سلامتها.

ولا يضفى التوقيع الالكترونى صفة الرسمية على المحرر الالكترونى لمجرد أن هذا التوقيع مصدق عليه من جهة التوثيق الالكترونى ، وإنما يظل هذا المحرر عرفياً ما لم يكن مكتوباً من موظف رسمى فى إطار مهمته الموكول بها من جهة عمله.

حق الاطلاع:

يثور التساؤل عن مدى أحقية مأمورى الضرائب- باعتبارهم من مأمورى الضبط القضائى- فى الاطلاع على ما فى أجهزة الكمبيوتر وغيرها من الأجهزة التى تخص الممول من بيانات يمكن أن تفيد فى تحديد الضريبة، أو اكتشاف المخالفات والجرائم الضريبية؟ .ويفرق بعض الباحثين[1] بين المكونات المادية، والمكونات المعنوية لهذه الأجهزة؛ فالمكونات المادية *hard ware*كجهاز الكمبيوتر أو جهاز التليفون المحمول أو الجهاز اللوحى (التابلت) التى تكون فى حوزة الممول ، وموجودة فى موقع المنشأة أو فى مكان عام فإنه يمكن الاطلاع على ما بها من بيانات دون إذن مسبق من النيابة العامة، أما إذا كانت هذه الأجهزة فى مكان خاص، كمسكن المتهم أو أحد ملحقاته فإنهلا يجوز الاطلاع عليها إلا بعد الحصول على إذن من النيابة العامة.

أما المكونات المعنوية أو المنطقية*sofware*، ومنها البرمجيات، والتى تتعلق بالبيانات غير المرئية وغير الملموسة ، فإنها تدخل في عموم لفظ الشئ الذى يحق لمأمور الضبط القضائى الاطلاع عليه وتفتيشه، على أساس أنه يقصد بالشئ كل ما يشغل حيزاً مادياً فى فراغ معين. وهذا الحيز يمكن قياسه، وهو ما يمكن انصرافه إلى الكيانات المعنوية أو المنطقية، التى تأخذ شكل نبضات الكترونية، وتشغل حيزاً مادياً فى ذاكرة الكمبيوتر، فتكون قابلة للاطلاع والتفتيش كغيرها من الأشياء التى يتاح لمأمور الضبط القضائى الاطلاع عليها أو تفتيشها.

---

[1] شهر زاد حداد: الدليل الالكترونى فى مجال الإثبات الجنائى، رسالة الماستر (الماجستير) فى الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربى بن مهيدى أم البواقى، الجزائر، ٢٠١٦/٢٠١٧، ص ٣٠.

إجراءات الفحص والتدقيق :

تمكن الرقمنة الإدارات الضريبية من الوصول إلى بيانات الممولين بصورة أكثر تفصيلاً ودقة من ذى قبل، مما يمكنها من تحليل هذه البيانات وتقييمها وفق معايير موضوعية، وتحديد مجالات مخاطر عدم الامتثال الضريبى، لتحديد الحالات التى يتعين عليها فحصها بعناية، سواء بطريقة الفحص بالعينة، أو بطريقة الفحص الشامل[١].

ويحتاج الفاحص الضريبى أن يكون ملماً بأساليب فحص النظم، والفحص الالكترونى، وأن يتأكد من أن المستند أو السجل الالكترونى المطلوب فحصه قد توافر فى شأنه الشروط المقررة قانونا[٢]، ومنها أن يتم حفظه الكترونياً بالشكل الذى أنشئ أو أرسل أو تسلم به فى الأصل، أو بشكل يمكن من إثبات أنه يمثل بدقة المستند أو السجل أو المعلومات أو البيانات التى أنشئت أو أرسلت أو تسلمت فى الأصل. وأن يبقى هذا المستند أو السجل محفوظاً على نحو يتيح الوصول إليه واستخدامه والرجوع إليه لاحقاً. وأن يحفظ بطريقة تمكن من التعرف على منشأ وجهة وصول الرسالة الالكترونية وتاريخ ووقت إرسالها.

وتجيز بعض التشريعات – كالقانون الفلسطينى[٣]– للموظف الذى تحدده الجهة المختصة، وبقرار من المحكمة، أن يطلب من صاحب أى مفتاح متعلق بتشفير المعلومات الالكترونية[٤] تمكينه من فحص المعلومات الضرورية المتعلقة بذلك المفتاح، ويجب على صاحب هذا المفتاح تسليمه إلى ذلك الموظف.

---

[1] *Tim Gillis: Digitalized tax collection is impacting tax departments are embracing technology for degtized tax collection, KPMG,at*: *https://home.kpmg/xx/en/home/insights.*

[٢] أنظر على سبيل المثال: المادة رقم (٨) من المرسوم السلطانى رقم ٢٠٠٨/٦٩ (سلطنة عمان) بإصدار قانون المعاملات الإلكترونية.

[٣] المادة رقم ٤٠ منقانون المعاملات الالكترونية الفلسطينى رقم ٦ لسنة ٢٠١٣.

[٤] تعرف اللائحة التنفيذية للقانون المصرى رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ المفتاح الشفرى العام ةالمفتاح الشفرى الخاص، فالمفتاح الشفرى العام هو أداة الكترونية متاحة للكافة، تنشأ بواسطة عملية حسابية خاصة، وتستخدم فى التحقق من شخصية الموقع على المحرر الاكترونى، والتأكد من صحة وسلامة محتوى =المحرر الالكترونى. أماالمفتاح الشفرى الخاص فهو أداة الكترونية خاصة بصاحبها، تنشأ بواسطة

ويساعد نظام تكنولوجيا المعلومات الضريبية فى وضع خطة الفحص الانتقائى على نحو سليم، من خلال توفير آلية دقيقة لقياس المخاطر، وتحديد الممولين ذوى المخاطر العالية. كما يقوم النظام بأتمتة سير أعمال الفحص، أو القيام بكل هذه الأعمال، فى بعض الحالات ، دون تدخل العنصر البشرى. من خلال المعلومات التى يوفرها، وأرشفة تقارير الفحص، لسهولة الوصول إليها لتحقيق المراجعة، والنظر فى اعتراضات وطعون الممولين[١].

كما يوفر سوق تكنولوجيا المعلومات العديد من التطبيقات التى تعزز من عمليات التدقيق الضريبى، مما يقلل وقت الفحص الضريبى، ويساعد على اكتشاف حالات الغش أو التهرب الضريبى، من خلال توفير العديد من أدوات التحليل التى تتيح للفاحصين استخراج البيانات الضريبية من النظم المحاسبية المختلفة.

وقد تمكن مطورو برامج الكمبيوتر فى هولندا – بالتنسيق مع السلطات الضريبية على إنشاء برنامج يعرف بملف التدقيق *Audit file*، يمكن [٢] الممولين من جمع المعلومات المطلوبة للفحص الضريبى فيه، مما يسهل عملية مراجعة الحسابات ، ويقلل الحاجة إلى الاحتفاظ بالمستندات المدة الطويلة التى تستلزمها أعمال الفحص التقليدى.

وتتوافر بفعل التكنولوجيا المطابقة الرقمية*E.Match* ونعنى بها تقديم الكترونى للبيانات المحاسبية الإضافية ومصادر البيانات، وتمكين الحكومة من الوصول إلى

=عملية حسابية خاصة، وتستخدم فى وضع التوقيع الالكترونى على المحررات الالكترونية، ويتم الاحتفاظ بها على بطاقة ذكية مؤمنة. وذلك بخلاف صنف ثالث يسمى المفتاح الشفرى الجذرى وهو أداة الكترونية تنشأ بواسطة عملية حسابية خاصة، وتستخدمها جهات التصديق الإلكترونى لإنشاء شهادات التصديق الإلكترونى، وبيانات إنشاء التوقيع الالكترونى.

[1] *Guillermo Jimenez and others:Information Technology for Tax Administration, USAD's Leadership in Public Financial Management,Feb.2013, p.16.*

[2] *Jaco Temple : Tax audit in the Digtal Age,Lecture 1,Topic 1, Netherlands Tax and Customs Administration,p.14.*

بيانات أخرى، مثل الكشوف البنكية، حتى تتحقق الإدارة الضريبية من صحة البيانات المحاسبية الخاصة بالممولين فى الوقت المناسب .كما هو الحال فى استراليا والبرازيل وجمهورية التشيك والدانمارك وفرنسا والمجر وأيرلندا والهند ونيوزلاندا وبولندا والبرتغال وسلوفاكيا وتركيا.

وبفضل تكنولوجيا المعلومات المتطورة أصبح فى إمكان الفاحص الضريبى استخدام الخيارات الرقمية المتاحة[1]، مثل الاسترداد التلقائى لبيانات الممولين، وتحليل المعلومات المتوافرة منهم أو من المتعاملين معهم، والاتصال بالإدارات الضريبية الأجنبية لتبادل المعلومات وفق اتفاقيات تسمح بذلك، مما يجعل الفاحص الضريبى قادراً على الحكم على مدى سلامة إقرارات الممولين، أو الوقوف على مركزه المالى الحقيقى، فيكون تقدير الضريبى أقرب كثيراً من الواقع، وبعيداً عن الشطط والمغالاة غير المبررة.

ومن خلال المراجعة الالكترونية تتمكن الإدارات الضريبية، أو غيرها من الجهات الحكومية، من تحليل البيانات إلكترونياً، ومراجعتها ، فى وقت محدد. كما هو الحال فى روسيا. مع ربط الإدارة الضريبية بمصادر المعلومات المتوافرة لدى الجهات الأخرى، كالبنوك وشركات التأمين ، والممولين الآخرين الذين تربطهم بالممول علاقات اقتصادية أو علاقات عمل.

تقدير الضريبة وربطها الكترونيا *E.assess*:

تستطيع الإدارات الضريبية بالاستفادة من البيانات الرقمية فى تقدير وربط الضريبة، دون حاجة إلى تبادل نماذج ضريبية مع الممولين، مع السماح للممول بالاعتراض، أو مراجعة الحكومة ، فى تقديرها وربطها للضريبة، كما هو الحال فى أسبانيا.

ويقصد بالربط الضريبى الالكترونى *E.Tax Assessment* استخدام تكنولوجيا المعلومات فى تقدير الضريبة ، بحيث يقل التدخل لبشرى فى هذا التقدير، كما يكون

---

[1] *Jaco Temple : Tax audit in the Digtal Age,Lecture 1,Topic 1, Netherlands Tax and Customs Administration,pp.7-9.*

الاتصال بين الإدارة الضريبية والممول أو غيره عن طريق الإنترنت، دون حاجة إلى المواجهة المباشرة .

إذ تقوم الإدارة الضريبية بطلب المعلومات والمستندات والأدلة التى تثبت صحة إقرار الممول عبر الإنترنت، ويمكن من خلال برامج أو تطبيقات تكنولوجية تحليل هذه البيانات، والوصول إلى تقدير الضريبة عليها. كما يمكن أن يلى هذا التقدير قيام الإدارة الضريبية بإخطار الممول به، وتلقى التظلم أو الطعن عليه إلكترونياً.

وقد أطلقت الهند عام ٢٠١٩ برنامج أو مخطط الربط الالكترونى–*e assessment scheme* للضريبة على الدخل، بإنشاء مراكز تقدير الكترونية ، تتم من خلال اتصالات الكترونية، لا تسمح بحضور الممولين إلى هذه المراكز. ويتم الفحص بناءً على معايير أو مؤشرات الخطر التى تدل على عدم دقة أو صحة الإقرارات الضريبية[١].

الإخطارات الرقمية:

تتجه التشريعات الخاصة بالتقاضى إلى تطوير إجراءاتها بما يتفق والتطور االتكنولوجى، وانتشار التعامل عن طريق الرسائل الإلكترونية وغيرها من وسائل التواصل الرقمى، وذلك بأن تسمح هذه التشريعات بالاستفادة من هذه الوسائل فى اختصار الإجراءات والعمل على تبسيطها. وقد أجاز قانون المرافعات المدنية والتجارية الكويتى – المعدل بالقانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠١٥– أن يتم الإعلان برسالة هاتفية مكتوبة (فاكس) أو بأى وسيلة اتصال الكترونية قابلة لحفظه واستخراجه، ولم يستثن من ذلك إلا إعلانات الطعون والأحكام. كما[٢] تعتبر البيانات الصادرة من الأنظمة الإلكترونية بمثابة الأصل فى الأحوال التى يتطلب فيها القانون مباشرة الإجراء على أصل المستند. ولا يترتب البطلان على خلوها من توقيع المستلم.

---

[1] *KPMG: Tax Flash News, (India)13 Sep.2019.*

[٢] المادة (١٢) من القانون الكويتى رقم ٢٦ لسنة ٢٠١٥.

ويمكن[1] أن يتم إعلان الملتزم بالضريبة – الانتقائية– فى سلطنة عمان بالإخطارات والقرارات التى تصدرها الأمانة العامة للضرائب بأى وسيلة الكترونية على النحو المبين فى اللائحة. كما تقرر أن يكون لأى قرارات أو إخطارات تعلنها الأمانة العامة للضرائب من خلال البوابة الإلكترونية للخاضع للضريبة، أو لأى شخص، ذات الأثر المقرر للإعلان بالطرق العادية ، وأنه قد تسلمها من تاريخ إعلانه بها[2].

ويجعل التوقيع الالكترونى للمستند سواء المرسل من الممول أو الإدارة الضريبية حجيته، فهو بمثابة ختم الهوية، الذى يتم من خلاله التأكد من أن الرسالة قد صدرت من مرسلها دون أن تتعرض لأى تغيير أثناء عملية النقل[3].

وتوفر التقنية الالكترونية ما يعرف بختم الوقت، وهو معلومات يتم توفيرها عن طريق مزود خدمات التصديق يتم بموجبها تحديد تاريخ ووقت إنشاء وإرسال وتسلم المستندات والرسائل الالكترونية بدقة.

ويثور التساؤل عن الوقت الذى يعتبر فيه الإخطار بالوسائل الالكترونية منتجاً لآثاره؟

وقد تكفلت بعض التشريعات العربية بالإجابة على هذا السؤال، فذهب بعضها(كما هو الحال فى الكويت[4]) إلى أن الإعلان المرسل بالوسائل المذكورة يعتبر منتجاً لآثاره من وقت ثبوت إرساله من الجهة المختصة المكلفة بالإعلان، والذى يمكن استخراجه منها لاحقاً.

---

[1] المادة رقم (١٠) من المرسوم السلطانى رقم ٢٠١٩/٢٣ بإصدار قانون الضريبة الانتقائية.

[2] أنظر المادة رقم (١٠) مكرر (٢) من قرار وزير المالية بسلطنة عمان رقم ٢٠١٩/١٤ بإصدار تعديلات على بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل.

[3] ينص قانون دولة الإمارات العربية المتحدة رقم(١) لسنة ٢٠٠٦ فى شأن المعاملات والتجارة الالكترونية –فى مادته رقم ٢/٤ – على "أن المعلومات المثبتة فى الرسالة الالكترونية حجيتها القانونية، حتى وإن وردت موجزة، متى كان الاطلاع على تفاصيل تلك المعلومات متاحاً ضمن النظام الالكترونى الخاص بمنشئها، وتمت الإشارة فى الرسالة إلى كيفية الاطلاع عليها".

[4] المادة (١٢) من القانون الكويتى رقم ٢٦ لسنة ٢٠١٥.

وذهب آخرون (كما هو الحال فى الأردن[1]) إلى أن رسالة المعلومات تعتبر قد أرسلت من وقت دخولها إلى نظام معالجة المعلومات لا يخضع لسيطرة المنشئ أو الشخص الذى أرسل الرسالة نيابة عنه، ما لم يتفق المنشئ أو المرسل إليه على غير ذلك. ولكن إذا طلب المنشئ من المرسل إليه بموجب رسالة المعلومات إعلامه بتسلم تلك الرسالة أو كان متفقاً معه على ذلك فإن قيام المرسل إليه بإعلام المنشئ بالوسائل الالكترونية أو بأى وسيلة الكترونية أخرى أو بقيامه بأى تصرف أو إجراء يشير إلى أنه قد استلم الرسالة يعتبر استجابة لذلك الطلب أو الاتفاق....

ومع ذلك فقد نص قانون[2] دولة الإمارات العربية المتحدة على عدم الاعتداد بالرسالة الالكترونية فى الأحوال الآتية : ١- إذا تسلم المرسل إليه إخطارا من المنشئ بأن الرسالة الالكترونية لم تصدر عنه. ويشترط فى هذه الحالة أن يكون قد أتيح للمرسل إليه وقت كاف للتصرف على أساس ما ورد بالإخطار.

٢-إذا علم المرسل إليه أو كان يفترض فيه أن يعلم أن الرسالة الالكترونية لم تصدر عن المنشئ، وذلك إذا ما بذل عناية معقولة، أو استخدم أى إجراء متفق عليه مع المنشئ.

٣-إذا كان من غير المعقول للمرسل إليه أن يعتبر الرسالة صادرة عن المنشئ أو أن يتصرف على أساس هذا الافتراض.

---

[1] المادتان ١٦ و١٧ من القانون رقم ٨٥ لسنة ٢٠٠١.

[2] المادة ١٣ من القانون رقم (١) لسنة ٢٠٠٦.ونفس الحكم فى المادة رقم (١٠) من قانون المعاملات الالكترونية السودانى لعام ٢٠٠٧.، والمادة ١١ من القانون الكويتى رقم ٢٠ لسنة ٢٠١٤ فى شأن المعاملات الالكترونية.

المبحث الرابع

الدفع أو التحصيل الإلكترونى

يمنح القانون الضريبى الإدارة الضريبية سلطات قوية لتحصيل مستحقات الدولة الضريبية، من خلال مطالبة الممول بالدفع الطوعى لما عليه من ديون ضريبية، أو بإجباره على الدفع من خلال الحجز الإدارى أو القضائى على أمواله التى تكون تحت يده أو تحت يد غيره. وإذا تزاحمت ديون الإدارة الضريبية مع الديون التى تكون فى ذمة الممول لآخرين ، يعطى القانون للديون الضريبية امتيازاً على سائر الديون الأخرى، بحيث يتم استيفاء دين الضرائب فى مرتبة متقدمة[1] على أنواع أخرى من الديون[2].

ولقد ظهرت مع التجارة الالكترونية وسائل جديدة لدفع مقابل التعاملات، تعرف بالدفع الالكترونى*E.payment*، الذى يتم من خلاله تحويل الأموال بوسائل الكترونية مختلفة، أو عن طريق مجموعة أدوات أو تحويلات تصدرها المصارف والمؤسسات

---

[1] غالباً من تأتى مرتبة امتياز الديون الضريبية تالية للمصروفات القضائية والنفقات الشرعية.

[2]: *The Stationery Office Limited, House of Common:"Management of Tax Debt: Twenty-sixth Report of Session 2008-09", United Kingdom, 2009 and:*

Inland Revenue Department :"Auditor General's Overview:: Managing Tax Debt", Office of the Controller and Auditor-General, New Zealand, 2010.

المالية كوسيلة للدفع[1]. والتى تتمثل فى البطاقات البنكية والنقود الالكترونية والشيكات الالكترونية والبطاقات الذكية[2].

ويمكن الاستفادة من رقمنة الإدارة الضريبية فى تطبيق نظام الدفع الإلكترونى *e.payment*. من خلال[3] نقل الأموال من الحسابات المصرفية للشخص إلى الحسابات المصرفية للإدارة الضريبية عبر وسائل الاتصال التكنولوجية كالإنترنت. ولضمان نجاح هذا النقل يتحصل الممول على ما يفيد ذلك من كل من الإدارة الضريبية والبنك الذى تم النقل من خلاله[4].

---

[1]صدر فى مصر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٢٣لسنة ٢٠١٧ يّلزم جميع وحدات الجهاز الإدارى للدولة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة الخدمية ةالهيئات الاقتصادية وغيرها من الجهات الحكومية بصرف جميع مستحقات العاملين لديه، أياً كانتمسمياتها أو قيمتها أو الجهات الواردة منها، من خلال نظام الدفع الالكترونى ببطاقات الصرف الآلى (ATM).... ويحظر نهائياً المعاودة لاستخدام نظام الصرف النقدى أو الورقى (مثل الشيكات وأذون الصرف) مرة أخرى. وفى حالة حدوث قوة قاهرة أو ضرورة قصوى تحتم استخدام النظام أو غيره لفترة مؤقتة، أو وجود حالة استثنائية، يجب أن يعرض الأمر على وزارة المالية لاتخاذ اللازم فى هذا الشأن.

[2]صراع كريمة: واقع وآفاق التجارة الالكترونية فى الجزائر، بحث كمتطلب للحصول على درجة الماجستير فى العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ةالعلوم التجارية، جامعة وهران، ٢٠١٤، ص ٥٨.

[3] *Denis Edwards-Dowe: E.Filling and E.Payments –The way forward, Paper presented at Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly Belize City, Belize July 2008, p. 6 .*

[4]للدفع الالكترونى تعريفات عدة، منها أنه نوع من الالتزام المالى يقع على طرف تجاه الآخر يتم الوفاء به بأى وسيلة الكترونية، أو هو الوسيلة التى يتم من خلالها إنجاز المعاملات المالية إلكترونياً عن طريق علاقات متشابكة بين الناس والبنوك وغيرها من المؤسسات المالية ، أو هو صورة من صور تبادل النقود عبر الإنترنت أو غيرها من الوسائل الالكترونية. ويستبعد بعض الباحثين من مفهوم الدفع الالكترونى الشيكات الورقية.أنظر: *Burhan Ul Islam Khan and others:A compendious study of online payment systems: Past development, Present impact and Future considrations, International Journal of Advanced Computer Science and Applications (IJACSA) ,Vol. 8, No. 5, 2017, p.227.*

ويحقق هذا النظام سرعة سداد الممول للضرائب المستحقة عليه دون حاجة لأن يحملها إلى الإدارة الضريبية، كما يمكنه أن يسترد ما أداه منها بغير وجه حق، أو زائداً عما هو مقرر عليه، بالوسائل الالكترونية، دون حاجة لتقديم أوراق أو مستندات، اعتماداً على ما لدى الإدارات الضريبية من بيانات مخزنة رقمياً.

وبذلك تقل تكاليف وأعباء الالتزام الضريبى، ومراقبته، على كل من الممول والإدارات الضريبية. وتنخفض مخاطر ضياع الأموال، أو تبديدها، أو بذل مزيد من الوقت لمراجعتها وتأمينها.

ولكن نجاح هذا النظام يتطلب تعميم استخدام رقم هوية الفرد فى كافة تعاملاته، وربط معلومات الجهات المختلفة، ومنها البنوك ومؤسسات التأمين والمعاشات مع الإدارة الضريبية، بجانب توفير التكنولوجيا المناسبة، والتشريع الذى يبسط إجراءات ربط الضريبة، وتحصيلها، ويتفادى التعقيدات التي تعطى الفرصة للجدل والخلاف بين الإدارة الضريبية والممول[١].

كما يلزم لنجاح نظام الدفع الإلكتروني توافر مقوماته، وأهمها أن يكون لدى الممول حساب بنكى يتمكن من خلاله تسوية ديونه مع الإدارة الضريبية. وهو أمر قد لا يتوافر لدى بعض الممولين[٢] من صغار الممولين، أو ممن اعتادوا على الاحتفاظ بالنقود السائلة لإنجاز أعمالهم، أو ممن لا يجيدون التعامل مع البنوك أو لا يرغبون فى ذلك.

ويمكن التغلب على هذه المشكلة من خلال توفير خدمة الدفع النقدى عن طريق الوسائل الوسيطة كشركات التليفون المحمول، أو شركات الوساطة[٣]، والتى تقوم –نيابة

---

[1] *ICAEW: Digitalisation of Tax: International perspectives, IT Faculty, 2019, p.7.*

[2] *Satoru Araki: Electronic taxpayer services in Asia and the Pacific, A Publication of the Public Management, Governance, and Participation Division, Regional and Sustainable Development Department,Issue 20, 2013, p.5.*

[٣] كخدمة فورى وأمان وغيرهما.

عن الممول- بدفع المبالغ المستحقة عليه إلى حساب الإدارة الضريبية المصرفى إلكترونياً.

وتتجه الدول إلى تطوير نظام التحصيل الالكترونى[1]، لتنتقل من عملية التحصيل الجزئى. *a partially electronic payment method*، حيث يكون طرف ثالث كالبنوك وسيطاً بين الممول والإدارة الضريبية لإتمام عملية دفع الضريبة، إلى عملية التحصيل الالكترونى الكامل*fully electronic payment method*، حيث يقوم الممول بدفع الضريبة مباشرة إلى الإدارة الضريبية عبر الإنترنت، أو تكليف البنك التابع له للقيام بهذه العملية مباشرة، مما يزيد من فعالية التحصيل ويوفر الوقت والمال. ويعتبر الوفاء الالكترونى بأى وسيلة من وسائل الدفع الالكترونى صحيحاً ومنتجاً لآثاره القانونية، بشرط [2]أن تكون هذه الوسائل متداولة ومعتمدة من سلطة النقد المختصة فى الدولة (كالبنك المركزى المصرى).

ويمكن للمكلف[3] فى لبنان تسديد الضرائب المستحقة عليه عن طريق بطاقات الائتمان(الفيزا كارت على سبيل المثال) ، وذلك عن طريق بوابة الدفع الالكترونى، لتسديد مبلغ الضريبة المستحقة عليه.

---

[1] *OECD : Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery, OECD Forum on Tax Administration, Paris, 2010.*

[2]أنظر على سبيل المثال: المادة رقم ٢٤من قانون المعاملات الالكترونية الفلسطينى رقم ٦ لسنة ٢٠١٣، والمادة رقم ١٦ من قانون المعاملات الالكترونية السورى رقم ٣ لسنة ٢٠١٤، والمادة رقم ٤٢ القانون اللبنانى رقم ٨١ الصادر بتاريخ ٢٠١٨/١٠/١٠ بشأن المعاملات الإلكترونية والبيانات ذات الطابع الشخصى.

[3]على غانم شاكر: دور نظام الدفع والتحصيل الالكترونى فى تطوير إجراءات التحاسب الضريبى، دراسة تحليلية فى الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد السابع، العدد الرابع، ٢٠٧، ص ١٧٤.

وفى مصر يجب أن تسدد المستحقات الضريبية والجمركية بأية وسيلة من وسائل الدفع الالكترونى[1]، من خلال منظومة الدفع والتحصيل الالكترونى... وفى حالة عدم الالتزام بذلك، فإنه يكون على المدين بهذه المستحقات الالتزام بسداد نسبة (١٠٪) من قيمة المبلغ الواجب سداده، بحد أقصى مقداره عشرة آلاف جنيه، وذلك كمصروفات إدارية لتغطية التكاليف التى تتحملها الدولة نتيجة اختيار الملتزم بأداء تلك المستحقات سدادها بغير إحدى وسائل الدفع الالكترونى.

[1] أنظر: قرار وزير المالية رقم ٢٦٩ لسنة ٢٠١٨ بشأن تحصيل الستحقات الحكومية والضريبية والجمركية من خلال منظومة الدفع والتحصيل الالاكتونى، المنشور بعدد الوقائع المصرية رقم ١٤٨(تابع) بتاريخ ٢ يوليو ٢٠١٨.