

رقمنة الإدارة الضريبية

المستشار

باسم أحمد عبيد حسن^(١)

مستشار بهيئة قضايا الدولة

باحث دكتوراه بقسم الاقتصاد والمالية العامة والتشريع الضريبي – كلية الحقوق – جامعة حلوان

عضو الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى والإحصاء والتشريع

^(١) Basem.Ebead@yahoo.com

• الملخص :-

تعد رقمنة الإدارة الضريبية ضرورة حتمية لتطور الاقتصاد وتحوّله رقمياً ، حيث يؤدي دمج تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في العمليات الضريبية ، والاعتماد عليها في تسجيل الممولين والمكلفين بأداء الضرائب ، وذلك من خلال تقديم الإقرارات الضريبية الإلكترونية ، التسجيل الإلكتروني ، الفحص الضريبي الإلكتروني ، والتحصيل الإلكتروني ، مما يؤدي إلى تحسين أداء الإدارات الضريبية ، لذلك يجب استخدامها لتعزيز النمو الاقتصادي المستدام والشامل الذي يؤدي إلى تحقيق رفاهية المواطنين في الدول .

كما تساعد رقمنة الإدارة الضريبية على تطبيق الضرائب المختلفة على أنشطة الاقتصاد الرقمي ذات الطبيعة التكنولوجية ، ومن ثم زيادة الإيرادات الضريبية للدول . ومن ناحية أخرى يعد الحصول على البيانات والمعلومات حق للإدارة الضريبية لاتخاذ إجراءات ربط الضريبية وتحصيلها ، وقد كفلت التشريعات الضريبية هذا الحق ، إلا إنها في الوقت ذاته كفلت الحماية القانونية لسرية هذه البيانات بأن حظرت إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير على أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً ، وبالتالي فإذا كان للإدارة الضريبية الحق في الحصول على البيانات الخاصة بالمولين أو المكلفين لأغراض ربط الضريبة ، فإنه في الوقت ذاته يقع على عاتقها واجب الحفاظ على سرية هذه البيانات ، وهذا الحق والواجب المقابل له ينطبقان على جميع البيانات والمعلومات التي تحصل عليها الإدارة الضريبية بأي وسيلة .

Digitization of the tax administration

Advisor

Basem Ahmed Ebeid Hassan

Adviser to the State Cases Authority

PhD researcher at the Department of Economics, Public Finance and Tax

Legislation - Faculty of Law - Helwan University

Member of the Egyptian Society for Political Economy, Statistics and
Legislation

• **Abstract_ :**

The digitization of the tax administration is an inevitable necessity for the development of the economy and its digital transformation, as the integration of information and communication technology in tax operations, and reliance on it in the registration of taxpayers and taxpayers, through the submission of electronic tax returns, electronic registration, electronic tax examination, and electronic collection, which It improves the performance of tax administrations, so it must be used to promote sustainable and comprehensive economic growth that leads to the well-being of citizens in countries.

The digitization of the tax administration also helps to apply various taxes to the activities of the digital economy of a technological nature, and thus to increase the tax revenues of countries.

On the other hand, obtaining data and information is a right for the tax administration to take tax assessment and collection procedures. Tax legislation has guaranteed this right, but at the same time it has guaranteed the legal protection of the confidentiality of this data by prohibiting the giving of any data or the access of any paper, statement or information to others. file or otherwise, except in cases authorized by law. Therefore, if the tax administration has the right to obtain the data of the taxpayers or taxpayers for the purposes of tax assessment, then at the same time it has a duty to maintain the confidentiality of this data,

and this right and the corresponding duty apply to all Data and information obtained by the tax administration by any means.

- مقدمة -

تعد رقمنة الإدارة الضريبية جزءاً من التحول الرقمي للاقتصاد^(١)، حيث يؤدي دمج تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في العمليات الضريبية، والاعتماد عليها في تسجيل الممولين والمكلفين بأداء الضرائب، وتقديم الإقرارات الضريبية، وتحصيل الضرائب، وتوفير خدمات المعلومات والمساعدة للمواطنين في الوفاء بواجباتهم، إلى تحسين أداء الإدارات الضريبية، لذلك يجب استخدامها لتعزيز النمو الاقتصادي المستدام والشامل الذي يؤدي إلى تحقيق رفاهية المواطنين في الدول^(٢).

وفي مصر نص المشرع الدستوري على أن تلتزم الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي، وتبني النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والإحكام في تحصيل الضرائب، ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب^(٣).

^(١) Denisa Ihnatisinova: " Digitalization of tax administration communication under the effect of global megatrends of the digital age" , SHS Web of Conferences, January ٢٠٢١ , p ٢ .

^(٢) Jesús Gascón Catalán and Juan F. Redondo Sánchez : " Conceptual Framework: The Tax Administration Functions " in : David Borja , Juan F. Redondo Sánchez , Antonio Seco , Socorro Velazquez and Raul Zambrano (eds.), " ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations" ", Chapter ٢ , CIAT , ٢٠٢٠ , p٣٠ .

^(٣) راجع : المادة (٣٨) من الدستور المصري سنة ٢٠١٤ .

يجب أن تكون الإدارة الضريبية على قدر من التطور لمواجهة مشكلات تطبيق الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقمي ، بحيث يكون لديها القدرة على الرقابة و تطبيق العقوبات حال امتناع الشركات عن جميع البيانات المطلوبة أو الامتثال للضريبة⁽¹⁾.

• أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في تعلق رقمنة الإدارة الضريبية بأحد مصادر الدخل القومي ، خاصة في ظل تطور الاقتصاد الرقمي وزيادة أنشطته ، وبالتالي فإن الاعتماد على الأساليب التقليدية في فرض وتحصيل الضريبة يؤدي إلى ضياع جزء كبير من الضرائب المستحقة على أنشطة الاقتصاد الرقمي.

• أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى الوصول إلى آليات رقمنة الإدارة الضريبية من أجل الملاءمة مع الطبيعة التكنولوجية لأنشطة الاقتصاد الرقمي ، ومن ثم تحقيق الكفاءة الضريبية .

• منهج الدراسة :

تعتمد هذه الدراسة على منهجين على النحو التالي :

١ - المنهج المقارن والتحليلي : وذلك من خلال استعراض جهود الدول والمنظمات الدولية نحو رقمنة الإدارة الضريبية .

٢ - المنهج الاستنباطي :- من خلال استنباط المقترحات اللازمة لرقمنة الإدارة الضريبية وآليات تنفيذها ومواجهة إشكالية خصوصية البيانات التي يحق للإدارة الضريبية الحصول عليها .

... وفي ضوء ما سبق أعرض لهذا البحث من خلال مبحثين على النحو التالي :

المبحث الأول : أوجه رقمنة الإدارة الضريبية :-

⁽¹⁾ Christian Fuchs : " The Online Advertising Tax: A Digital Policy Innovation " , University of Westminster Press , ٢٠١٨ , p٢٠ .

المبحث الثانى : خصوصية البيانات و رقمنة الإدارة الضريبية :-

المبحث الأول

أوجه رقمنة الإدارة الضريبية

تتمثل أهم أوجه رقمنة الإدارة الضريبية فى التسجيل الإلكتروني ، الإقرار الضريبى الإلكتروني، الفحص الضريبى الإلكتروني ، و التحصيل الإلكتروني وأعرض لهذا المبحث فى أربعة مطالب على النحو التالى :

المطلب الأول

التسجيل الضريبى الإلكتروني

E.registrtration

يعتبر التسجيل الضريبى أولى مراحل نشأة العلاقة بين الممولين والمكلفين وبين الإدارة الضريبية ، وهو النواة الأولى لتخزين البيانات المتعلقة بهؤلاء الممولين والمكلفين ، لذلك يجب

أن يكون بطريقة أكثر دقة وسهولة ، فقد أخذت العديد من إدارات الضرائب فى العالم بنظام التسجيل الضريبي الإلكتروني عبر الإنترنت نظراً لما يتسم به من مميزات عن نظيره التقليدى .

يمكن أن تتم عملية التسجيل الإلكتروني عن طريق :

- إثبات هوية المكلف من خلال استخدام توقيع إلكتروني متقدم ؛ دون الحاجة إلى وجود الشخصى في المكاتب ، ويمكن القيام بذلك عن طريق التعاون مع المؤسسات الحكومية المرتبطة ، بحيث يقتصر الوجود الشخصى للمكلفين - في مقر الإدارة الضريبية - على جمع بيانات القياس البيولوجي.
- تعيين رقم تعريفى موحد (TIN) ويعد هذا الإجراء عنصراً أساسياً في عملية التسجيل الضريبي الإلكتروني حيث يسهل السيطرة عليه ، كما أنه يسمح بفحص تلقائي للبيانات والمعلومات ، ويسهل تبادل المعلومات بين الجهات والهيئات الحكومية وبين الإدارات الضريبية الأخرى ، حيث يسمح بترتيب وتصنيف البيانات المتاحة في الإدارة الضريبية فيما يتعلق بكل دافع ضرائب.
- إنشاء وحدة تسمى " إدارة التزامات المكلفين بأداء الضرائب " Taxpayer Obligations Management والتي تحتوي على معلومات عن الالتزامات الضريبية لكل مكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أو شركة ، وتستند إلى الأنشطة الاقتصادية أو التجارية أو المهنية لهؤلاء المكلفين ، وتُعرف هذه الوحدة أيضاً باسم " المتجه المالي Fiscal Vector " ، وتعرض العمليات المتكررة وتواريخ التقديم وفقاً للالتزامات المختلفة لكل مكلف ، كتواريخ انتهاء صلاحية الإقرارات ، تواريخ الدفع ، تواريخ تقديم الإقرارات ، وغير ذلك ^(١).

وعلى الرغم من مميزات التسجيل الضريبي الإلكتروني إلا أن الوضع فى مصر كان قائماً على نظام التسجيل التقليدى المرتبط بالسجلات الورقية والحضور الشخصى للممول أو المكلف إلى مقر المصلحة ، وذلك بموجب القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن إصدار قانون الضريبة علي القيمة المضافة حيث ألزم كل شخص طبيعى أو اعتباري ببيع سلعة أو يؤدي

(١) Jesús Gascón Catalán and other : Op.Cit , p٢١ .

خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها مبلغ خمسمائة ألف جنيه، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وعلى كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بقصد الاتجار أو مصدر أو وكيل توزيع أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم معاملاته^(١)، كما ألزم مصلحة الضرائب بأن تمسك سجلاً تفيد به بيانات طلبات التسجيل بعد مراجعتها والتحقق من صحتها وتسلم لكل مسجل شهادة بذلك^(٢).

وبصدور القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد - تغيير الوضع عما كان عليه في قانون الضريبة على القيمة المضافة - سالف البيان - حيث تبنى المشرع المصرى فكرة السجلات الإلكترونية و ألزم الممولين والمكلفين بإمسك سجلات ورقية أو إلكترونية^(٣)، كما ألزم الإدارة الضريبية بإنشاء المنظومة الإلكترونية^(٤).

كما أخذ المشرع المصرى بنظام " الرقم الضريبي الموحد " وذلك بأن تخصص المصلحة لكل ممول أو مكلف رقم تسجيل ضريبي موحدًا لجميع أنواع الضرائب الخاضع لها، وتلتزم كل من المصلحة والممول أو المكلف والجهات والمنشآت الأخرى باستخدامه في جميع التعاملات، ويتم إثباته على جميع الإخطارات والسجلات والمستندات والفواتير وأي مكاتبات أخرى^(٥).

قد تساعد هذه الإجراءات الإدارية الضريبية في مصر في أن تخطو خطوة نحو فرض الضريبة على الإعلانات الرقمية ، إضافة إلى السير في موكب الجهود الدولية لحل هذه المشكلة .

يؤدي نظام التسجيل الإلكتروني إلى العديد من النتائج الإيجابية للإدارات الضريبة على النحو التالي :

- (١) راجع : المادة ١٦ من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن إصدار قانون الضريبة علي القيمة المضافة .
(٢) راجع : المادة ١٩ من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن إصدار قانون الضريبة علي القيمة المضافة قبل إلغائها بموجب القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد .
(٣) راجع : المادة ٥ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد - منشور بالجريدة الرسمية العدد رقم ٤٢ مكرر(ج) بتاريخ ١٩ /١٠ /٢٠٢٠ .
(٤) راجع : المادة ٢٥ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد.
(٥) راجع : المادة ٢٦ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

- يُساعد الإدارة الضريبيّة على توجيه المكلفين بأداء الضرائب ومراقبتهم.
- تخصيص أفضل للموارد البشرية والمادية لصالح مكاتب الضرائب المتضررة وإنشاء برامج تدريبية.
- يُؤدى إلى جمع المعلومات اللازمة للإدارات الضريبيّة ، وذلك لتحديد الالتزامات الضريبيّة للممولين والمكلفين بأداء الضرائب.
- يُقلل التكلفة المادية وكذلك البيروقراطية .
- يُسهّل رقم الهوية الضريبيّة أو رقم التعريف الضريبيّ البيانات اللازمة عن الممولين والمكلفين ويساعد على تحديد المتأخرين في السداد وكذلك المتهربين ويحدد الإجراءات الإدارية اللازمة لمواجهة ذلك .
- يَسمح بإنشاء أنظمة معلومات متكاملة بما في ذلك الحساب الجاري للممول أو المكلف والاستعلام عن بياناتهم وإجراء الدراسات الإحصائية.
- يُسهّل تدفق المعلومات من الجهات الحكومية وغير الحكومية⁽¹⁾.

المطلب الثاني

الإقرار الضريبي الإلكتروني

Electronic Tax Return

تعد أنظمة تقديم الإقرارات الضريبيّة الإلكترونيّة واحدة من أكثر الخدمات المتاحة لدافعي الضرائب ويعتبر هذا النظام ذا أهمية لكل من الممولين والإدارة الضريبيّة ، حيث يستفيد الممولون من طريقة أبسط و نظام أكثر ملاءمة وتقليل الأخطاء التي يقع فيها الممول حيث يتم ملء الإقرار الكترونياً بدلاً من ملئه يدوياً مما يجنبه العقوبات، كما أنه يساعد على تسهيل دفع الضرائب ؛ بينما تستفيد الإدارة الضريبيّة من تخفيض العبء الإداري من خلال التخزين

(1) Raul Falkenbach , Ignacio González García , Juan F. Redondo Sánchez and Raul Zambrano : " The Registry " in : David Borja , Juan F. Redondo Sánchez , Antonio Seco , Socorro Velazquez and Raul Zambrano (eds.), " ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations " , Chapter ٣ , CIAT , ٢٠٢٠, p ٣٤ .

المباشر لمعلومات الممولين بشكل إلكتروني موحد ودقيق، وتخفيض التكاليف التشغيلية للإدارة الضريبية من خلال الاستعانة بعدد قليل من الموظفين ، كما يمكن للشركات أيضاً الاستفادة من نظام الإقرارات الضريبية الإلكترونية ، من خلال تسهيل الامتثال لضريبة دخل الشركات (CIT) و ضريبة القيمة المضافة (VAT)^(١).

كما يؤدي تقديم الإقرار الضريبي إلكترونياً إلى توفير الوقت والجهد ودقة البيانات التي يتم ملؤها عبر الإنترنت ودون الحاجة إلى مستندات ورقية ، وبالتالي فالأمر لا يقتضى حضور الممول إلى مقر الإدارة الضريبية والوقوف فى طوابير طويلة^(٢) ، ويساعد على القضاء على الفساد من خلال منع الموظفين الفاسدين من التلاعب فى البيانات^(٣).

وقد بدأت مصر - بشأن الضريبة على القيمة المضافة - بتطبيق نظام تقديم الإقرار الضريبي إلكترونياً عبر البوابة الإلكترونية لمصلحة الضرائب المصرية ، وذلك اعتباراً من يناير ٢٠١٩ ، ويقدم هذا الإقرار شهرياً من المسجل^(٤) ، ثم صدر القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد وقد ألزم الممول أو المكلف بتقديم إقراره الضريبي من خلال الوسائل الإلكترونية المتاحة وذلك بعد الحصول على كلمة المرور السرية ، وكذلك توقيع إلكتروني مجاز طبقاً لأحكام القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم التوقيع الإلكتروني وإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات، ويعتبر مسئولاً عما يقدمه مسئولية كاملة^(٥).

(١) OECD : Revenue Statistics in Asian Countries " , ٢٠١٧ , p ٤١ .

(٢) K.Saravanan and Dr.K.MuthuLakshmi : " E-Filing of Income Tax Return: A Study on Awareness and Satisfaction Level of Tax Payers in Trichy City " , International Journal for Scientific Research & Development| Vol. ٥, Issue ٠٩, ٢٠١٧ p ٢٦٩ .

(٣) Newman Richards and Eghosa Ekhator : " Electronic taxation in Nigeria: challenges and prospects " , ICCLR , ٢٠١٩ , p ٥ .

(٤) المادة الأولى من قرار وزير المالية رقم ٦٩٥ لسنة ٢٠١٨ بتعديل بعض أحكام قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة - منشور بالوقائع المصرية - العدد ٢٧٤ تابع (ب) - في ٥ ديسمبر سنة ٢٠١٨ والتي نصت على : (يستبدل بنص الفقرة الأولى من المادة (١٦) من قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ المشار إليه النص الآتي:

(في تطبيق أحكام المادة (١٤) من القانون، على كل مسجل أن يقدم للمأمورية المختصة إقراراً إلكترونياً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداهما، حسب الأحوال، عبر البوابة الإلكترونية لمصلحة الضرائب المصرية، وذلك اعتباراً من يناير ٢٠١٩)

(٥) راجع المادة ٣٢ القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد .

كما طبقت المملكة العربية السعودية نظام الإقرار الضريبي الإلكتروني بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة لدى مصلحة الضرائب لديها " الهيئة العامة للزكاة والدخل " (١). وطبقت البحرين الإقرار الضريبي الإلكتروني من خلال التسجيل لدى الجهاز الوطني للإيرادات (٢).

ورغم مميزات نظام الإقرارات الضريبية الإلكترونية - على النحو سالف بيانه - ، إلا أنه قد يواجه بعض التحديات مثل صعوبة الوصول إلى الإنترنت من قبل بعض الممولين ، وضعف المستوى الضريبي للعاملين بالإدارات الضريبية (٣)، ومن ناحية أخرى ، يتم تحديد تقديم الإقرارات الضريبية وفقا للنماذج والإجراءات المنصوص عليها بموجب القانون ، إلا أنه يجب ألا تكون الإجراءات الضريبية إلزامية ، لأن ذلك قد يُعيق قدرة الإدارة الضريبية على اعتماد تقنيات جديدة تُسهل تقديم الإقرارات الضريبية وابتكار طرق مختلفة للإيداع مثل الإيداع عبر الإنترنت أو الإيداع عبر الهاتف المحمول (٤) ، كما يجب على الإدارة الضريبية الاعتماد بالتوقيع الإلكتروني (٥).

أخذ المشرع المصري بنظام التوقيع الإلكتروني ومنحه الحجية ذاتها المقررة للتوقيعات في أحكام قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية إذا روعي في إنشائه وإتمامه الشروط المنصوص عليها في القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم التوقيع الإلكتروني وبإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات، والضوابط الفنية والتقنية التي تحددها اللائحة التنفيذية له (٦).

(١) <https://www.my.gov>.

(٢) <https://www.nbr.gov.bh/filing> .

(٣) Doing Business : " Implementing electronic tax filing and payments in Malaysia " ، ٢٠١٤ ، p ٥٦ : ٥٩ .

(٤) للمزيد حول طرق إيداع الإقرار الضريبي الإلكتروني ، راجع :

- Fernando Barraza and others: " Tax Returns, payments and refunds processing " : in : David Borja , Juan F. Redondo Sánchez , Antonio Seco , Socorro Velazquez and Raul Zambrano (eds.), " ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations" " , Chapter ٤ , CIAT , ٢٠٢٠ , p ٦٩ : ٧٢ .

(٥) Fernando Barraza and others : Op.Cit , p ٦٨ .

(٦) راجع المادة ٣٠ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد ، وللمزيد حول شروط التوقيع الإلكتروني ، راجع : المادة ١٨ من القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم التوقيع الإلكتروني وبإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات.

المطلب الثالث

الفحص الضريبي الإلكتروني

Electronic Tax Examination

أدى التطور التكنولوجي إلى الاستغناء عن الدفاتر والمستندات الورقية في العمليات الضريبية، والاستعاضة عنها باستخدام برامج أو حسابات إلكترونية لتسجيل المعاملات وضبط الحسابات ، والقيم من خلال الفحص الإلكتروني^(١).
وتعنى عملية الفحص الضريبي المراجعة والتحقق والتأكد من صحة ودقة البيانات الواردة بالإقرارات الضريبية ، فهي وظيفة رئيسة للإدارات الضريبية^(٢).

^(١) د / رمضان صديق محمد : " الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي " - مرجع سابق - ص ٤٤٢ .
^(٢) Jesús Gascón Catalán and other : Op.Cit , p ٢٥ .

إن الاعتماد على السجلات الإلكترونية في عملية الفحص الضريبي يجعلها أكثر دقة وتوفيراً للوقت والجهد ، ويعنى السجل الإلكتروني^(١) مجموعة بيانات أو معلومات يتم إنشاؤها أو تخزينها أو استخراجها أو نسخها أو إرسالها أو إبلاغها أو استقبالها كلياً أو جزئياً بوسيلة إلكترونية ، على وسيط ملموس أو على أي وسيط الكتروني آخر ، وتكون قابلة للاسترجاع بشكل يمكن فهمه.

• **الفواتير الإلكترونية E-invoicing** : تعتبر الفاتورة الإلكترونية من أهم مقومات الفحص الإلكتروني ويمكن تعريفها بأنها : " عبارة عن ملف بيانات منظم يتم إرساله مباشرة من نظام المورد إلى نظام المشتري ، وذلك دون أن تتم طباعتها"^(٢) ، وعرف الاتحاد الأوروبي الفاتورة الإلكترونية بأنها " فاتورة تم إصدارها وإرسالها واستلامها بتنسيق إلكتروني منظم يسمح بمعالجتها التلقائية والإلكترونية"^(٣) ، ويمكن إرسالها بالبريد الإلكتروني إما عن طريق إرفاق ملف (PDF) Adobe Acrobat أو ملف إلكتروني تم إنشاؤه مباشرة ويمكن قراءته آلياً "^(٤).

يجب التفرقة بين التقارير الإلكترونية للإدارة الضريبة E-reporting و الفاتورة الإلكترونية E-Invoicing ، فالتقارير الإلكترونية للإدارات الضريبية هي عبارة عن تقارير المعاملات التجارية، والفواتير، والإقرارات المتعلقة بأي بيانات مالية أخرى ، وكذلك سجلات ضريبة القيمة المضافة ، ويمتلك المورد فقط فاتورة إلكترونية ، ويمكنه اختيار الإرسال إلى المشتري إما الفاتورة الإلكترونية الأصلية ، أو مستخرج منها ، أو صياغتها في شكل ورقي ، وبالتالي يتبادل الطرفان مجرد مستخرج من الفاتورة إلكترونياً ، ويمكن استخدامه في إعداد التقارير الضريبية .

^(١) المادة الأولى من القانون الكويتي رقم ٢٠ لسنة ٢٠١٤ في شأن المعاملات الإلكترونية .

^(٢) Susie West : " Four Differences Between E-Invoicing and Email PDFs " , sharespace , ٧-Jul-٢٠١٩ : <https://sharespace.digital/article/four-differences-between-e-invoicing-and-email-pdfs> , (last visited ٢٣ August ٢٠٢٢) .

^(٣) Directive ٢٠١٤/٥٥/EU of the European Parliament and of the Council of ١٦ April ٢٠١٤ on electronic procurement and public procurement , Article L١٣٣-٢ , ٧ , Official Journal of the European Union .

^(٤) U.S Federal Reserve Bank : " U.S. Adoption of Electronic Invoicing: Challenges and Opportunities " , June ٣٠, ٢٠١٦ , P ٦ .

أما بالنسبة للفواتير الإلكترونية فإن المورد ، المُشترى ، والإدارة الضريبية ، يشاركون فيها لتعلقها بالأغراض التجارية والمالية والضريبية والقانونية ، إذ تحتوى الفاتورة على المعلومات الكاملة حول العملية ، و قد تتكون هذه الفواتير من مستند واحد ، أو عدة مستندات ، تحتوي إحداها على جميع المعلومات الأساسية^(١).

تُقدم الفواتير الإلكترونية مزايا متعددة سواء للشركات أو للإدارة الضريبية ، فبالنسبة للشركات فإنها تؤدي إلى انخفاض التكاليف الإدارية وتحسين أنظمة الدفع والدقة والمحافظة على أمن المعلومات ، أما بالنسبة للإدارات الضريبية توفر الفواتير الإلكترونية المعلومات في الوقت الفعلي ، وتعزيز الالتزام الضريبي ، إلا أنه على الرغم من الاعتماد على الفواتير الإلكترونية على نطاق واسع، فإن الأدلة التجريبية حول كيفية تأثير الفاتورة الإلكترونية على التزام الشركة وادائها محدودة ، لاسيما في الاقتصادات الناشئة^(٢).

تعد أمريكا اللاتينية رائدة عالمياً في الفاتورة الإلكترونية ، وفي أوروبا اعتمدت إيطاليا على الفواتير الإلكترونية وفي الدول الآسيوية ، يطبق نظام الفاتورة الإلكترونية بين الشركات ، أما الإدارات الضريبية فتحصل على جزء بسيط من المعلومات المسجلة في تلك الفواتير^(٣). كما تبنى المشرع المصري نظام الفاتورة الإلكترونية فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل بموجب القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد^(٤).

• التدقيق الضريبي الإلكتروني E. Tax Audit

(١) Vinicius Pimentel de Freitas , Ignacio González García and Nelly V. Maldonado González : " Invoices and Electronic Documents " : in : David Borja , Juan F. Redondo Sánchez , Antonio Seco , Socorro Velazquez and Raul Zambrano (eds.), " ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations " , Chapter ٧ , CIAT , ٢٠٢٠ , p ٢٣٦ : ٢٣٨ .

(٢) Matthieu Bellon ; Jillie Chang ; Era Dabla-Norris ; Salma Khalid ; Frederico Lima ; Enrique Rojas ; Pilar Villena : " Digitalization to Improve Tax Compliance: Evidence from VAT e-Invoicing in Peru " , IMF Working Paper , WP/١٩/٢٣١ , International Monetary Fund , November ١ , ٢٠١٩ , P ٤ .

(٣) Vinicius Pimentel de Freitas and others : Op.Cit , p ٢٤٥ .

(٤) راجع المادة ٣٥ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد ، وللمزيد حول منظومة الفاتورة الإلكترونية ، راجع : موقع مصلحة الضرائب المصرية :

. <https://www.incometax.gov.eg/e-Invoicing.php>

يتم التعبير عن الفارق بين الإيرادات الضريبية المحتملة وما يتم تحصيله فعلياً بالفجوة الضريبية Tax Gap ولمواجهة هذه المشكلة تستخدم الإدارات الضريبية التدقيق الضريبي^(١)، و يُعرف التدقيق الضريبي بأنه الفحص الذى تقوم به الإدارة الضريبية للتأكد من قيام الممولين أو المكلفين بالإقرار والإفصاح عن كافة التزاماتهم الضريبية ، ومدى الوفاء بها^(٢). تساعد السجلات الضريبية الإلكترونية على عملية التدقيق الضريبي مما يجعلها تتم بطريقة إلكترونية أكثر دقة ، ومن أمثلة الدول إلى تحتفظ بالسجلات الإلكترونية كندا وفرنسا وأيرلندا ، وفي نيوزيلندا لا يجوز الاحتفاظ بسجل في شكل إلكتروني إلا إذا كان من الممكن نسخه في شكل ورقي؛ وهذا النموذج الورقي هو نسخة طبق الأصل من الورقة الأصلية أو أي نموذج غير إلكتروني آخر^(٣).

تستخدم الإدارات الضريبية للقيام بعملية التدقيق الإلكتروني برامج إلكترونية متخصصة ، ففي نيوزيلندا تستخدم برنامج I² Analyst Notebook ، وفي كندا يتم استخدام برنامج تدقيق يسمى Windows Audit Laptop System^(٤) ، كما ساعد الاستخدام العام للإنترنت بمطالبة المؤسسات والجهات الخارجية بتقديم البيانات عن الممولين والمكلفين واستلام هذه البيانات بدقة وكفاءة وذلك من خلال استخدام وسائل إلكترونية مثل JavaScript ، كما تستخدم الشهادات الإلكترونية (في حالة AEAT X-٥٠٩ v٣) لإثبات العرض^(٥).

وإلى جانب الوسائل التكنولوجية يجب أن تتم عملية التدقيق من خلال موظفين أكفاء من العاملين بالإدارة الضريبية تتوافر لديهم مهارات خاصة كالذكاء والقدرة على الإنجاز وتحمل

(١) Isaác G. Arias E. , Paulo Ricardo Cardoso , Stefano Gesuelli , Ignacio González García and Edmundo Spolzino : " Auditing Taxpayers " , : in : David Borja , Juan F. Redondo Sánchez , Antonio Seco , Socorro Velazquez and Raul Zambrano (eds.), " ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations " , Chapter ٧ , CIAT, ٢٠٢٠ , p ١٤٤ .

(٢) OECD : "Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches " , ١٦ October ٢٠٠٦, p ٩ .

(٣) OECD : "Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches " : Op.Cit , p ١٣ .

(٤) OECD : "Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches " : Op.Cit , p ٣٥: ٣٦ .

(٥) Isaác G. Arias E. and others : , Op.Cit , p ١٤٨ .

المسئولية مع اخضاعهم لبرامج التدريب والتطوير التي تهدف إلى تنفيذ عملية التدقيق على النحو المطلوب .

يمكن تحديد الكفاءات المطلوبة للمدققين من خلال تحليل الأنشطة المطلوبة لأداء مهام تدقيق معينة ، ومن خلال الممارسة والخبرة ، مع التقييم السنوى أو النصف سنوى لكفاءة هؤلاء الموظفين، ومعالجة أوجه القصور^(١).

• الإخطارات الرقمية :

تعتبر الإخطارات الرقمية وسيلة إلكترونية سريعة لعلم الممول أو المكلف بأى إجراء اتخذته الإدارة الضريبية سواء تعلق بتقدير الضريبة أو تعديلها .

وقد تبنى المشرع المصرى - بموجب القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة - فكرة الإخطار الإلكتروني^(٢)، كما أكد على هذا النظام بصدور القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد - والذي أجاز أن يكون الإخطار بأية وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ يصدر بتحديدھا قرار من الوزير، كما جعل المشرع لهذه الاخطار ذات الأثر المترتب على الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية^(٣).

كما أقرت محكمة النقض المصرية الحجية القانونية للمحركات الإلكترونية وذكرت أن المشرع - بموجب القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بشأن تنظيم التوقيع الإلكتروني وبإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات- ارتأى مواكبة التطور التكنولوجى العالمى في المعاملات المدنية والتجارية والإدارية عن طريق تنظيمها ووضع ضوابط لها من أجل ترتيب آثارها القانونية، مدركاً المفهوم الحقيقى للمحرر وأنه لا يوجد في الأصل ما يقصر معناه على ما هو مكتوب على نوع معين من الدعامات سواء كانت ورقاً أم غير ذلك ، وإذا كانت الكتابة على الورق هى الأصل الغالب ، إلا أن المحرر لم يكن في أى وقت مقصوراً على ما هو مكتوب على ورق وحده، وكل ما يتطلبه المشرع للإثبات هو ثبوت نسبة المحرر إلى صاحبه، فلا ارتباط قانوناً بين فكرة الكتابة والورق، ولذلك لا يُشترط أن تكون الكتابة على ورق بالمفهوم

(١) OECD : "Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches", Op.Cit , p ٥١ : ٤٦ .

(٢) المادة ٥٦ من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة .

(٣) المادة ٣٢ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد .

التقليدي ومذيلة بتوقيع بخط اليد، وهو ما يوجب قبول كل الدعامات الأخرى - ورقية كانت أو إلكترونية أو أيًا كانت مادة صنعها - في الإثبات^(١).

كما أخذت العديد من قوانين الدول العربية نظام الإعلان أو الإخطار الإلكتروني فأجاز المشرع الكويتي أن يتم الإعلان برسالة هاتفية مكتوبة (فاكس) أو بأي وسيلة اتصال إلكترونية قابلة لحفظه واستخراجه^(٢)، كما أخذت دولة الإمارات العربية بالإخطار الإلكتروني^(٣).

المطلب الرابع الدفع الإلكتروني Electronic payment

(١) الطعن رقم ١٧٦٨٩ لسنة ٨٩ قضائية - الصادر بجلسة ١٠ / ٣ / ٢٠٢٠ - منشور على موقع البوابة القانونية لمحكمة النقض المصرية .

(٢) راجع : القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠١٥ بتعديل بعض أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية الكويتي الصادر بالمرسوم بالقانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٨٠ والقوانين المعدلة له.

(٣) قانون دولة الإمارات العربية المتحدة رقم ١ لسنة ٢٠٠٦ في شأن المعاملات والتجارة .

يجب على الإدارات الضريبية أن توفر وسائل متعددة لدفع الضرائب ، بما في ذلك وسائل الدفع الإلكترونية التي يمكن إجراؤها من قبل الممول أو المكلف بعد ساعات العمل الرسمية سواء كان في مكتبه أو في منزله^(١)، وتعد منظومة الدفع الإلكتروني إحدى مقومات التحول الرقمي للدولة، إذ تساعد على رفع كفاءة تحصيل موارد الدولة الضريبية والحد من التهرب الضريبي^(٢).

كما يترتب على تحصيل الضرائب من خلال طرق الدفع الإلكتروني توفير الوقت والنفقات بالنسبة للممولين ، كما تستفيد الإدارة الضريبية من نظام الدفع الإلكتروني من خلال توفير المزيد من المعلومات والبيانات عن طريق البنوك لتمكينها من تحديث سجلات الممولين^(٣).

تعد من أبرز طرق الدفع الإلكتروني^(٤) الطرق الآتية :

١ - التحويل البنكي أو التحويل الإلكتروني Wire Transfer/Electronic Transfer

-:

يتم الدفع بموجب هذه الطريقة بالنسبة للممولين أو المكلفين غير المقيمين في الدولة التي تستحق الضرائب ، ولكن لديهم حساب مصرفي في أحد البنوك المحلية في هذه الدولة ، مما يسمح لهم بدفع الضرائب المستحقة عليهم من دولة إقامتهم ، ولكن يعيب هذه الطريقة الرسوم التي سيتم تحصيلها مقابل هذه الخدمة سواء من المكلفين أو من الإدارة الضريبية ، ويتمثل العيب الرئيس لهذه الطريقة هو صعوبة التوفيق بين الدفع والمكلفين بالدفع ونوع الضريبة والمدة التي سوف يتم دفعها ، كما قد يقوم المكلفون بإدراج معلومات أخرى في تعليمات التحويل البنكي ، ويجب معالجة ذلك يدوياً بواسطة أمين الصندوق وإدخاله في نظام المعلومات الرئيس.

٢ - الدفع عبر الإنترنت بواسطة بطاقات الائتمان Online payments by

:Cards

يتم ذلك عندما يقوم الممول أو المكلف بتسجيل الدخول إلى حساب الويب الخاص به على الإنترنت والمحدد مسبقاً من قبل الإدارة الضريبية ، والذي يرتبط بنظام المعلومات الرئيس للإدارة الضريبية ، و بمجرد أن يقرر الممول أو المكلف الدفع ، يتصل نظام الإدارة الضريبية

(١) Fernando Barraza and others : Op.Cit , p ٨٢ .

(٢) د / إيمان سراج الدين بكر : " " رقمنا مؤسسات الدولة المصرية في ظل مبادرة مصر الرقمية " - مجلة آفاق اقتصادية معاصرة - موضوع العدد الاقتصاد الرقمي - العدد (٨) يوليو ٢٠٢١ - ص ٣١ .

(٣) OECD : " Revenue Statistics in Asian Countries " ٢٠١٧ : Op.Cit , , p ٤٣ .

(٤) Fernando Barraza and others : Op.Cit , p ٨٦ : ٨٧ .

بمعالج الدفع الذي يقبل بطاقات الائتمان الرئيسية أو بطاقات الخصم أو البنوك ، و بعد أن يتحقق معالج الدفع ويؤكد الدفع يرسل التأكيد على الفور إلى نظام الإدارة الضريبيية لإبلاغه بنجاح الدفع.

تتمثل مزايا هذه الطريقة في أنها تسمح للممولين والمكلفين بالدفع باستخدام أي بطاقة ائتمان رئيسية بما في ذلك البطاقات الأجنبية ، وهذه الطريقة مناسبة لغير المقيمين في الدولة ، ولكن يعيب هذه الطريقة التكلفة والمتمثلة في الرسوم التي قد تكون كبيرة و يتم تحصيلها مقابل خدمة الدفع باستخدام بطاقة الائتمان .

٣ - الدفع عبر الإنترنت من خلال نظام معلومات الإدارة الضريبيية :

تسمح بعض الإدارات الضريبيية للممولين أو المكلفين بإجراء الدفع عند تسجيل الدخول إلى حساب الويب الخاص بها عبر الإنترنت والذي توفره الإدارة الضريبيية ، ويتطلب حساب الويب إعدادًا لمرة واحدة للمعلومات المصرفية الخاصة للممولين أو المكلفين ، وعند القيام بذلك يمكن إجراء مدفوعات عبر الإنترنت ، حيث يتواصل نظام المعلومات الرئيس للإدارة الضريبيية مع المؤسسة المالية للممولين أو المكلفين ويتم الخصم من حسابهم.

بموجب هذه الطريقة يتحقق نظام الإدارة الضريبيية أولاً من وجود أموال كافية قبل الموافقة على الدفع ؛ بينما في حالات أخرى تقوم بجدولة خصم مباشر من حساب الممول أو المكلف ويقع العبء عليه لضمان وجود أموال كافية في حسابه لإكمال الخصم ، وفي حالة عدم وجود أموال كافية تتكرر محاولة الخصم بعد بضعة أيام مع أي غرامات وفوائد مستحقة بسبب عدم كفاية الأموال ، وفي الغالب تتطلب طريقة الدفع هذه - المعروفة أيضاً باسم الخصم المباشر أو المصرح به مسبقاً - مشاركة غرفة المقاصة لمعالجة السحب .

٤ - مدفوعات الهاتف المحمول Mobile payments :

يكون الاستيعاب المصرفي الرسمي منخفضاً نسبياً في بعض الدول ، ففتيح الإدارات الضريبيية للممولين أو المكلفين إمكانية دفع الضرائب باستخدام هواتفهم المحمولة ، لكن لا يجوز الخلط بين هذا وبين تطبيق جوال يقوم بخصم الأموال أو تحويلها من الحساب المصرفي للممول أو المكلف ، على سبيل المثال في شرق إفريقيا قد يقوم الممولون أو المكلفون بتعبئة هواتفهم في أي مركز خدمة متنقل عن طريق الدفع نقداً ، ويمكن لهم بعد ذلك استخدام الائتمان على هواتفهم المحمولة لإجراء المدفوعات والتحويلات إلى أي شخص تم اختياره لتلقي مدفوعات الهاتف المحمول ، بما في ذلك الإدارات الضريبيية ، وتحتاج الإدارات الضريبيية بوابة دفع تابعة لجهة أخرى لتلقي المدفوعات.

تعتمد مدفوعات الهاتف المحمول على بروتوكول بيانات الخدمة الإضافية غير المنظمة (USSD) من أجل تحديد الجهة المقصودة للدفع، وتجدر الإشارة أيضاً إلى أنه يجب تقديم مدفوعات الهاتف المحمول بواسطة مشغل شبكة الهاتف المحمول قبل أن تتمكن الإدارة الضريبية من تقديمها للممولين أو المكلفين .

نفذت الإدارة الضريبية الكينية (KRA) خدمة دفع الضرائب عبر الهاتف المحمول منذ عام ٢٠١٤ ، وتنفذ تنزانيا وموريشيوس أيضاً هذه الخدمة .

المبحث الثاني

خصوصية البيانات ورقمنة الإدارة الضريبية

تواجه عملية رقمنة الإدارة الضريبية إشكالية خصوصية البيانات لذلك أعرض لهذا المبحث من خلال مطلبين على النحو التالي :

المطلب الأول

حق الإدارة الضريبية فى الحصول على البيانات

يعد الحصول على البيانات والمعلومات حق للإدارة الضريبية لاتخاذ إجراءات ربط الضريبية وتحصيلها ، وقد كفلت التشريعات الضريبية هذا الحق ، فعلى سبيل المثال أعطى المشرع المصرى بموجب قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ للإدارة الضريبية الحق فى الحصول على البيانات لأغراض ربط الضريبة وألزم الممول أو المكلف الذى يرغب فى إتمام معاملات لها آثار ضريبية أن يتقدم بطلب كتابي إلى رئيس المصلحة لبيان موقفها فى شأن تطبيق أحكام القانون الضريبي على تلك المعاملات ، على أن يكون هذا الطلب مستوفياً جميع البيانات كاسم الممول أو المكلف ورقم تسجيله الضريبي الموحد ، وبيان بالمعاملة والآثار الضريبية لها، وصور المستندات والعقود والحسابات المتعلقة بالمعاملة ، ويجوز للمصلحة طلب بيانات إضافية من الممول أو المكلف^(١).

(١) راجع المادة (٤) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد .

تختلف طبيعة البيانات التي تحصل عليها الإدارة الضريبية بالنسبة للإعلانات التقليدية من حيث طبيعتها عن تلك التي تحتاجها بالنسبة للإعلانات الرقمية ، وكذلك في طريقة وأماكن الحصول على هذه المعلومات، فبالنسبة للبيانات الخاصة بالإعلانات التقليدية تحصل عليها الإدارة الضريبية من قبل المكلف نفسه من خلال الإقرارات الضريبية التي يقدمها أو من خلال الاطلاع لدى الجهات الحكومية الأخرى ، وذلك دون الحاجة إلى استخدام أشياء تمس البيانات الشخصية الخاصة بالمكلف .

غير أنه بالنسبة للبيانات التي تحتاجها الإدارة الضريبية لفرض الضرائب على الإعلانات الرقمية؛ فإن الإدارة الضريبية قد تستخدم وسائل تمس البيانات الشخصية للمكلف وتحصل عليها من خلال (1) :

١ - سجلات الهاتف المحمول **Phone Records** :- حيث تقوم الإدارة الضريبية باستخدام تقنية تتبع الهواتف المحمولة ، وتعني هذه التقنية أن مصلحة الضرائب لديها القدرة على تسجيل المحادثات الهاتفية والرسائل النصية وتتبع موقع الأفراد الذين يستخدمون هواتفهم المحمولة دون أن يكون أي شخص على دراية بهذا التتبع .

٢ - البريد الإلكتروني **Emails** :- من خلال البيانات المتاحة في رسائل البريد الإلكتروني .

٣ - وسائل التواصل الإجتماعي **Social Media** :

حيث تستخدم الإدارة الضريبية أدوات تعقب النشاط عبر الإنترنت لجمع بيانات المستخدمين على وسائل التواصل الإجتماعي مثل Facebook و MySpace و YouTube .

٤ - التنقيب عن البيانات **Data Mining** :

يتضمن التنقيب عن البيانات تحليل مجموعات البيانات الكبيرة ، التي تم جمعها لغرض آخر غير الغرض الذي يتم تحليلها من أجله ، ويمكن أن يكون التنقيب عن البيانات وصفاً من خلال تلخيص خصائص مجموعة البيانات أو تنبؤياً بإجراء تحليل على مجموعة بيانات لبناء نموذج يقوم بعمل تنبؤات حول البيانات غير المتوفرة .

(1) Kimberly A. Houser and Debra Sanders : " The Use of Big Data Analytics by the IRS: Efficient Solutions or the End of Privacy as We Know It? ", Vanderbilt Journal of Entertainment & Technology Law , Volume 19 , Issue 4 - Summer 2017 , p 822 : 825 .

• الحماية القانونية لسرية البيانات التي يحق للإدارة الضريبية الحصول عليها :

أحاطت التشريعات الضريبية فى الدول البيانات التى تحصل عليها الإدارة الضريبية بالسرية التامة ، كما كفل المشرع المصرى الحماية القانونية لسرية هذه البيانات بأن حظر إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير على أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا فى الأحوال المصرح بها قانوناً^(١).

ويرى البعض^(٢) أن انتهاك خصوصية بيانات الممولين والمكلفين لدى الإدارة الضريبية قد يكون بسبب خطأ بشرى ، لذلك يجب على الحكومات أن تعتمد بشكل متزايد على الاتصالات الرقمية مع تضافر الجهود لتتقيد الممولين والمكلفين حول المخاطر والضمانات الرئيسة المتعلقة بخصوصية بياناتهم .

كما انتهى رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة إلى أنه لا يجوز لمصلحة الضرائب إفشاء سرية بيانات الممولين والمكلفين والتي يترتب على إياحتها الإخلال بواجب السرية المكلفة به بموجب قوانين الضرائب حتى وإن كان ذلك بناء على طلب من النيابة العامة^(٣).

وبالتالى فإذا كان للإدارة الضريبية الحق فى الحصول على البيانات الخاصة بالمولين أو المكلفين لأغراض ربط الضريبة ، فإنه فى الوقت ذاته يقع على عاتقها واجب الحفاظ على سرية هذه البيانات ، وهذا الحق والواجب المقابل له ينطبقان على جميع البيانات والمعلومات التى تحصل عليها الإدارة الضريبية بأى وسيلة؛ أى سواء كان ذلك بالوسائل التقليدية، كالاطلاع على دفاتر الممول - أو المكلف - وسجلاته ووثائقه الشخصية، أو من خلال البيانات والمعلومات المتاحة عنه على الإنترنت، وغيرها من الوسائل الحديثة^(٤).

(١) راجع المادة (٦) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد .
(٢) ICAEW : " Digitalisation of tax: international perspectives " , IT Faculty , ٢٠١٩ , p ١٢ .

(٣) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم رقم ٤٤٢ لسنة ٤٤ ق - بتاريخ ١٩٩٠ / ٤ / ٢١ .

(٤) د / رمضان صديق محمد : " الضرائب فى عالم الاقتصاد الرقمى " - دار النهضة العربية - ٢٠٢٠ - ص ٤٧٦ .

المطلب الثاني

تبادل المعلومات الضريبية

وضعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD اتفاقية نموذجية بشأن تبادل المعلومات في المسائل الضريبية (نموذج TIEA) والغرض من هذه الاتفاقية هو تعزيز التعاون الدولي في المسائل الضريبية من خلال تبادل المعلومات لمواجهة الممارسات الضريبية الضارة كالتجنب الضريبي، ويقوم نموذج TIEA على التبادل الكامل للمعلومات عند طلبها في جميع المسائل الضريبية وقد وضعت OECD العديد من الضمانات لتبادل المعلومات منها تقديم طلب من قبل الجهة طالبة المعلومات ، والحفاظ على سريتها إحتراماً لدافعي الضرائب⁽¹⁾، وذلك كون التبادل التلقائي للمعلومات قد يؤدي إلى زيادة خطر الاستخدام التعسفي للبيانات الشخصية ، خاصةً عندما لا توفر القوانين المحلية الحماية الكافية في هذا الصدد⁽²⁾.

تم تبادل المعلومات بين البرازيل الولايات المتحدة منذ عام ٢٠١٥ بموجب برنامج FATCA، وكذلك ومنذ عام ٢٠١٨ بدأت البرازيل في تبادل المعلومات بموجب CRS⁽³⁾. كفلت التشريعات الضريبية الحماية القانونية لسرية البيانات التي تحصل عليها الإدارة الضريبية، غير أن هذه الحماية ليست مطلقة بل مقيدة ، فعلى سبيل المثال اعتبر المشرع

(1) OECD : " MODEL PROTOCOL FOR THE PURPOSE OF ALLOWING THE AUTOMATIC AND SPONTANEOUS EXCHANGE OF INFORMATION UNDER A TIEA " , ٢٠١٥ .

(2) Marta Pankiv : " Tax Information Exchange Agreements (TIEAs) " , In : Oliver-Christoph Günther/ Nicole Tüchler (Eds) " Exchange of Information for Tax Purposes " , Chapter , Linde Verlag Wien , ٢٠١٣ , p ١٥٦ : ١٥٧ .

(3) Fernando Martínez Coss , Christine Oyugi and Ana Utumi : " Providing Services to the Taxpayers " : in : David Borja , Juan F. Redondo Sánchez , Antonio Seco , Socorro Velazquez and Raul Zambrano (eds.), " ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations " , Chapter ٦ , CIAT , ٢٠٢٠ , p ٢١٧ .

المصرى - بموجب القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد -، تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الارادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذى يصدر به قرار من الوزير لا يعد إفشاءً لسرية هذه البيانات^(١).

^(١) راجع المادة (٦) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد .

كما نصت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على تبادل المعلومات بين الجهات الضريبية في الدول الأعضاء المعلومات ذات الصلة بتنفيذ أحكام هذه الاتفاقية، وأسبغ على هذه المعلومات صفة السرية وحظر الكشف عنها إلا للسلطات أو الأشخاص المعنيين بربط الضريبة أو تحصيلها ، وأجاز الكشف عن هذه المعلومات بشأن الإجراءات القضائية أمام المحاكم^(١).

يعد حصول الإدارات الضريبية على المعلومات وتبادلها فيما بينها من أجل الأغراض الضريبية حماية البيانات أياً كانت الوسيلة التي يتم الحصول عليها سواء من خلال الإفصاح عنها من قبل الممولين أو المكلفين بأداء الضريبة أو الإطلاع لدى الجهات الأخرى أو عبر الإنترنت ، غير أن هذه الحماية مرهونة بالقدر الذي تحتاجه الإدارة الضريبية لأغراض ربط الضريبة وتحصيلها.

ويرى الباحث أن رقمنة الإدارة الضريبية تحقق العديد من المزايا على المستوى الضريبي ، إلا إنها قد تكون عاملاً مساعداً وجزءاً من الحلول المقترحة لمواجهة تحديات فرض الضريبة على نماذج الأعمال في الاقتصاد الرقمي والتي تحتاج إلى تطور تكنولوجي يفوق مسألة رقمنة الإدارة الضريبية، وذلك من أجل التتبع والوصول إلى الإيرادات .

(١) المادة (٧٠ / ١ ، ٢) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية – نوفمبر ٢٠١٦ .

الخاتمة

تعد رقمنة الإدارة الضريبية ضرورة حتمية لتطور الاقتصاد وتحوله رقمياً ، حيث يؤدي دمج تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في العمليات الضريبية ، والاعتماد عليها في تسجيل الممولين والمكلفين بأداء الضرائب ، وتقديم الإقرارات الضريبية ، وتحصيل الضرائب ، وتوفير خدمات المعلومات والمساعدة للمواطنين في الوفاء بواجباتهم ، إلى تحسين أداء الإدارات الضريبية ، لذلك يجب استخدامها لتعزيز النمو الاقتصادي المستدام والشامل الذي يؤدي إلى تحقيق رفاهية المواطنين في الدول .

أولاً : النتائج :-

- ١ - تتمثل أهم أوجه رقمنة الإدارة الضريبية في التسجيل الإلكتروني ، الإقرار الضريبي الإلكتروني، الفحص الضريبي الإلكتروني ، و التحصيل الإلكتروني .
- ٢ - تساعد رقمنة الإدارة الضريبية في مواجهة تحديات فرض الضرائب على أنشطة الاقتصاد الرقمي.
- ٣ - تؤدي رقمنة الإدارة الضريبية الى تحسين أداء الإدارات الضريبية ، ومن سرعة الربط والتحصييل.
- ٤ - يعد الحصول على البيانات والمعلومات حق للإدارة الضريبية .
- ٥ - كفلت التشريعات الضريبية للدول الحماية القانونية لسرية البيانات والمعلومات التي تحصل عليها الإدارة الضريبية .

ثانياً : التوصيات :-

- ١ - يجب رقمنة الإدارات الضريبية في الدول النامية من أجل تحسين الأداء ، ومواجهة تحديات فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي ، وزيادة الدخل القومي .
- ٢ - يجب أن يتم التعاون الدولي من أجل تبادل المعلومات الضريبية في ظل انتشار أنشطة الاقتصاد الرقمي.
- ٣ - يجب إحاطة البيانات والمعلومات التي تحصل عليها الإدارة الضريبية بمزيد من الحماية القانونية.
- ٤ - يجب رفع الكفاءة التكنولوجية للعاملين بالإدارة الضريبية .

الباحث
باسم أحمد عبید

المراجع

أولاً : المراجع العربية :-

• الكتب والأبحاث :-

١. د / إيمان سراج الدين بكر : " رقمنة مؤسسات الدولة المصرية فى ظل مبادرة مصر الرقمية" - مجلة آفاق اقتصادية معاصرة - موضوع العدد الاقتصاد الرقمى - العدد (٨) يوليو ٢٠٢١ .

٢. د / رمضان صديق محمد : " الضرائب فى عالم الاقتصاد الرقمى " - دار النهضة العربية - ٢٠٢٠ .

• الدساتير والقوانين والاتفاقيات :-

١. الدستور المصرى ٢٠١٤ .

٢. القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد .

٣. القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة .

٤. قرار وزير المالية رقم ٦٩٥ لسنة ٢٠١٨ بتعديل بعض أحكام قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة .

٥. القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠١٥ بتعديل بعض أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية الكويتى الصادر بالمرسوم بالقانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٨٠ والقوانين المعدلة له .

٦. قانون دولة الإمارات العربية المتحدة رقم ١ لسنة ٢٠٠٦ فى شأن المعاملات والتجارة .

٧. القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم التوقيع الإلكتروني وإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات .

٨. الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية - نوفمبر ٢٠١٦ .

• الأحكام والفتاوى :-

١. الطعن رقم ١٧٦٨٩ لسنة ٨٩ قضائية - الصادر بجلسة ١٠ / ٣ / ٢٠٢٠ - منشور على موقع البوابة القانونية لمحكمة النقض المصرية .
٢. فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم رقم ٤٤٢ لسنة ٤٤ ق - بتاريخ ٢١ / ٤ / ١٩٩٠ .

ثانيا : المراجع الأجنبية : Foreign References :

• Books and Reports :-

١. **Christian Fuchs** : " The Online Advertising Tax: A Digital Policy Innovation " , University of Westminster Press , ٢٠١٨ , Available at: <https://library.oapen.org/bitstream/id/9b1e656e-a839-4b03-b215-55d76906bb17/UWP-024-fuchs.pdf> .
٢. **Denisa Ihnatisinova**: " Digitalization of tax administration communication under the effect of global megatrends of the digital age" , SHS Web of Conferences, January ٢٠٢١ , Available at: https://www.researchgate.net/publication/348459993_Digitalization_of_tax_administration_communication_under_the_effect_of_global_megatrends_of_the_digital_age .
٣. **Directive ٢٠١٤/٥٥/EU of the European Parliament and of the Council** of ١٦ April ٢٠١٤ on electronic procurement and public procurement , Article L١٣٣-٢ , ٧ , Official Journal of the European Union .
٤. **Doing Business** : " Implementing electronic tax filing and payments in Malaysia " , ٢٠١٤ , Available at : <https://www.doingbusiness.org/en/reports/case-studies/2013/implementing-electronic-tax-filing-and-payments-in-malaysia> .
٥. **Fernando Barraza , Roberto Pereira Stambuk , Silas Santiago , Patrick Tarraf , María Eugenia Torres , Socorro Velazquez and Raul Zambrano** : " Tax Returns, payments and refunds processing " : in : David Borja , Juan F. Redondo Sánchez , Antonio Seco , Socorro Velazquez and Raul Zambrano (eds.), " ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax

- Administrations" ", Chapter ٤ , CIAT , ٢٠٢٠, Available at: <https://eglib.org/book/٣٣٧٧٢٨٠/٦faea٦> .
٦. **Fernando Martínez Coss , Christine Oyugi and Ana Utumi** : " Providing Services to the Taxpayers " : in : David Borja , Juan F. Redondo Sánchez , Antonio Seco , Socorro Velazquez and Raul Zambrano (eds.), " ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations" ", Chapter ٦ , CIAT , ٢٠٢٠ , Available at: <https://eglib.org/book/٣٣٧٧٢٨٠/٦faea٦> .
٧. **ICAEW** : " Digitalisation of tax: international perspectives " , IT Faculty , ٢٠١٩ , Available at : <https://www.icaew.com/technical/technology/technology-and-the-profession/digitalisation-of-tax-international-perspectives> .
٨. **Isaac G. Arias E. , Paulo Ricardo Cardoso , Stefano Gesuelli , Ignacio González García and Edmundo Spolzino** : " Auditing Taxpayers " , : in : David Borja , Juan F. Redondo Sánchez , Antonio Seco , Socorro Velazquez and Raul Zambrano (eds.), " ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations" ", Chapter ٧ , CIAT , ٢٠٢٠ , Available at: <http://pinguet.free.fr/digitalrevo.pdf> .
٩. **Jesús Gascón Catalán and Juan F. Redondo Sánchez** : " Conceptual Framework : The Tax Administration Functions " in : David Borja , Juan F. Redondo Sánchez , Antonio Seco , Socorro Velazquez and Raul Zambrano (eds.), " ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations" ", Chapter ٢ , CIAT , ٢٠٢٠ , Available at: <https://eglib.org/book/٣٣٧٧٢٨٠/٦faea٦> .
١٠. **K.Saravanan and Dr.K.MuthuLakshmi** : " E-Filing of Income Tax Return: A Study on Awareness and Satisfaction Level of Tax Payers in Trichy City " , International Journal for Scientific Research & Development| Vol. ٥, Issue ٠٩, ٢٠١٧ , Available at: https://www.researchgate.net/publication/٣٣٠٩٣٣٢٧٦_E-Filing_of_Income_Tax_Return_A_Study_on_Awareness_and_Satisfaction_Level_of_Tax_Payers_in_Trichy_City .

١١. **Kimberly A. Houser and Debra Sanders** : " The Use of Big Data Analytics by the IRS: Efficient Solutions or the End of Privacy as We Know It? ", *Vanderbilt Journal of Entertainment & Technology Law* , Volume ١٩ , Issue ٤ Issue ٤ - Summer ٢٠١٧ , Available at : <https://scholarship.law.vanderbilt.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=١١٣١&context=jetlaw> .
١٢. **Marta Pankiv** : " Tax Information Exchange Agreements (TIEAs) " , In : *Oliver-Christoph Günther/ Nicole Tüchler (Eds) " Exchange of Information for Tax Purposes "* , Chapter , *Linde Verlag Wien* , ٢٠١٣ , Available at : https://www.researchgate.net/publication/٢٦٤٢٣٢٤٥٨_Tax_Information_Exchange_Agreements_TIEAs.
١٣. **Matthieu Bellon ; Jillie Chang ; Era Dabla-Norris ; Salma Khalid ; Frederico Lima ; Enrique Rojas ; Pilar Villena** : " Digitalization to Improve Tax Compliance: Evidence from VAT e-Invoicing in Peru " , *IMF Working Paper* , WP/١٩/٢٣١ , *International Monetary Fund* , November ١ , ٢٠١٩ , Available at : <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/٢٠١٩/١١/٠١/Digitalization-to-Improve-Tax-Compliance-Evidence-from-VAT-e-Invoicing-in-Peru-٤٨٦٧٢> .
١٤. **Newman Richards and Eghosa Ekhatior** : " Electronic taxation in Nigeria: challenges and prospects " , *ICCLR* , ٢٠١٩ , Available at: https://www.researchgate.net/publication/٣٣٠٤٢٢٩١٣_Electronic_taxation_in_Nigeria_challenges_and_prospects .
١٥. **OECD** : " MODEL PROTOCOL FOR THE PURPOSE OF ALLOWING THE AUTOMATIC AND SPONTANEOUS EXCHANGE OF INFORMATION UNDER A TIEA " , ٢٠١٥.
١٦. **OECD** : "Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches " , ١٦ October ٢٠٠٦ , Available at:

- <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/37589900.pdf> .
١٧. **OECD** : Revenue Statistics in Asian Countries " : Trends in Indonesia, Japan, Kazakhstan, Korea, Malaysia, the Philippines and Singapore " , ٢٠١٧ , Available at: <https://www.oecd.org/ctp/revenue-statistics-in-asian-countries-2017-9789264278943-en.htm>.
١٨. **Raul Falkenbach , Ignacio González García , Juan F. Redondo Sánchez and Raul Zambrano** : " The Registry " in : David Borja , Juan F. Redondo Sánchez , Antonio Seco , Socorro Velazquez and Raul Zambrano (eds.), " ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations" " , Chapter ٣ , CIAT , ٢٠٢٠ , Available at: <https://eglib.org/book/3377280/6faea6> .
١٩. **U.S Federal Reserve Bank** : " U.S. Adoption of Electronic Invoicing: Challenges and Opportunities " , June ٣٠ , ٢٠١٦ , Available at : <https://fedpaymentsimprovement.org/wp-content/uploads/e-invoicing-white-paper.pdf> .
٢٠. **Vinicius Pimentel de Freitas , Ignacio González García and Nelly V. Maldonado González** : " Invoices and Electronic Documents " : in : David Borja , Juan F. Redondo Sánchez , Antonio Seco , Socorro Velazquez and Raul Zambrano (eds.), " ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations" " , Chapter ٧ , CIAT , ٢٠٢٠ , Available at: <https://eglib.org/book/3377280/6faea6> .
- **sites**
 - Susie West : " Four Differences Between E-Invoicing and Email PDFs " , sharespace , ٧-Jul-٢٠١٩ : <https://sharespace.digital/article/four-differences-between-e-invoicing-and-email-pdfs> , (last visited ٢٣ August ٢٠٢٢).
 - <https://www.my.gov>.
 - <https://www.nbr.gov.bh/filing> .