الإجراءات الضريبية والتحول الرقمي

مصر وفرنسا نموذجاً

أ.د. محمد محمد عبد اللطيف

أستاذ القانون العام

كلية الحقوق – جامعة المنصورة – مصر

الملخص

أصبح التحول الرقمي مرجلة أساسية لتحديث مختلف الإجراءات الإدارية ، ومنها بشكل خاص الإجراءات الضريبية.

موضوع هذا البحث دراسة مظاهر التحول الرقمي في مجال الإجراءات الضريبية ، وبيان الجوانب الدستورية والتشريعية والقضائية لهذا التطور سواءً في مصر أم في فرنسا.

الكلمات المفتاحية:

إجراءات إدارية إليكترونية–إجراءات ضريبية–إجراءات رقمية–إقرار ضريبي إليكتروني– تحول رقمي– حسابات إليكترونية –فاتورة ضريبية إليكترونية–سجلات رقمية.

Tax procedures and digital transition: Egypt and France as a model

Mohamed M.Abdellatif

Abstract

Digital transition has become an essential matter for modernizing various administrative procedures including tax procedures. This research aims to study the aspects of digital transition in the field of tax procedures, and to explain the constitutional, legislative and judicial aspects of this development, whether in Egypt or France.

Keywords

Electronic administrative procedures - tax procedures - digital procedures - electronic tax declaration - digital transformation - electronic accounts - electronic tax invoice - digital records.

تقديم وتقسيم:

أصبح يُنظر إلى التحول الرقمي على أنه جزء من إصلاح الدولة، ومن ثم وجد الأفراد أنفسهم ملزمين باتباع الإجراءات عن بعد سواءً للاستفادة من الخدمات العامة، أم للوفاء بالتزاماتهم.

والإجراءات الضريبية بدورها لم تكن بعيدة عن هذا التطور، فقد أصبحت جزءاً من التحول الرقمي، وإن كان هذا التطور قد بدأ متأخراً بالمقارنة بالإجراءات الإدارية عموماً.

وبطبيعة الحال تطرح الإجراءات الضريبية تساؤلين عن مضمون التحول الرقمي بشأنها، ونطاق تطبيق هذا التحول. وسوف نحاول الإجابة عن هذين السؤالين في هذا البحث الموجز.

وبناءً على ذلك نتناول موضوع البحث في ضوء الخطة الآتية:

المبحث الأول : مضمون التحول الرقمي في الإجراءات الضريبية.

المبحث الثاني: مجال التحول الرقمي في الإجراءات الضريبية.

المبحث الأول

مضمون التحول الرقمي في الإجراءات الضريبية

تقتضي دراسة مضمون التحول الرقمي في الإجراءات الضريبية عرض التحول الرقمي في الإجراءات الإدارية بصفة عامة(**المطلب الأول**)، ثم فكرة التحول الرقمي

في الإجراءات الضريبية **(المطلب الثاني)**،وأخيراً تحديد متطلبات التحول الرقمي في الإجراءات الضريبية**(المطلب الثالث)**.

المطلب الأول

التحول الرقمي في الإجراءات الإدارية

تعريف الإجراءات عن بعد:

اصطلاح التحول الرقمي [1] يشير بصفة عامة إلى قيام مؤسسة أو مشروع بدمج التقنيات الرقمية بالكامل في جميع أنشطتها. ويفترض هذا التعريف بالضرورة استبعاد الدعائم الورقية في أنشطة المؤسسة أو المشروع.

أما اصطلاح الإجراءات الإدارية عن بعد[2] فيشير إلى تبادل الإجراءات إليكترونياً بين السلطات العامة مثل الوزارات والمصالح الحكومية وغير المركزية والهيئات العامة وشركائها والمنتفعين بخدماتها[3].إن الإجراءات الإدارية عن بعد لا تعني أكثر من إنجاز هذه الإجراءات إليكترونياً بصرف النظر عن مستوى هذا الإنجاز، فقد يكون جزئياً أو كلياً. كما يمكن أن تكون الإجراءات الإليكترونية مقترنة بالإجراءات الورقية، ويكون للمستخدم الاختيار بين الأسلوبين، ويمكن أن تكون تلك الإجراءات إجبارية.

(1) « Transformation numérique, transformation digitale »
(2) « Téléprocédures administratives »
(3) **Ph.Schnabele et F.Beauvais** , Réforme de l'Etat et téléprocédures ,AJDA,2001, p.608 ;**V.Beloulou**, Les téléprocédures , un enjeu essentiel pour les citoyens et pour l'Etat , AJDA , 2001,p.424.

والمرحلة الكاملة لإنجاز الإجراءات الإدارية عن بعد تعني الاستغناء عن الدعائم الورقية، فيتم إنجاز الإجراءات بشكل إليكتروني بالكامل، وهو ما يعني الوصول إلى مرحلة التحول الرقمي، أو باختصار الإجراءات الرقمية[1] .

و تحقيق هذا التحول لا يتم مرة واحدة بل استغرق مراحل عديدة. فقد بدأت فرنسا تتجه إلى استخدام تكنولوجيا المعلومات في الإجراءات الإدارية بداية من نهاية الألفية الثانية، وما تزال مستمرة حتى الآن. ويكفى أن نعرف أنه في فرنسا وفي العام 2003 بلغ عدد المواقع الإليكترونية للإدارات 5399 موقعاً تقدم 1328 استمارة أو ورقة إدارية formulaires على الإنترنت وهى نسبة تعادل 84 % من الاستمارات أو الأوراق الموجودة آنذاك[2]. ومن هذه الأوراق بطبيعة الحال مختلف الإقرارات الضريبية التي أتيحت قبل ذلك على الإنترنت على موقع وزارة الاقتصاد والمالية والصناعة[3].

وفي بعض الدول ينظر إلى تقديم الخدمات العامة والإجراءات الإدارية عن بعد على أنه جزء من إصلاح الدولة ، ويشكل في الوقت نفسه جزءاً من برنامج الحكومة.وفي العام 2018 على سبيل المثال عدّت الحكومة في فرنسا أن التحول الرقمي أداة متميزة لتيسير الحصول على الخدمات العامة ، بل أكدت عزمها على إتاحة الحصول على الخدمات العامة عبر الإنترنت بنسبة 100 % في العام 2022 [4].

(1) « Dématérialisation des procédures » Voir : **J.M.Pontier**, La marche vers la dématérialisation AJDA , 2004, p.233.
(2) **J.M.Pontier**, précité .
(3) **Ph.Schnabele et F.Beauvais** , Réforme de l'Etat et téléprocédures ,AJDA,2001, p.608.
(4) **M.-Ch.Montecler**,Le gouvernement dévoile ses projets pour

كما نظر الكتاب إلى إلغاء الدعائم الورقية في الإجراءات الإدارية على أنه مرحلة لا مفر منها ، بل إنها بدأت بالفعل في فرنسا في تقنين العقود العمومية الصادر في 7 من يناير 2004 الذي خصص فصلاً عن الإجراءات الإليكترونية غير الورقية[1].

وفي بعض الدول مازالت الجهود مستمرة لإتمام عملية التحول الرقمي في مجال الإجراءات الضريبية، وهذا هو الأمر في سويسرا. فقد اقترح المجلس الاتحادي في 20 من مايو 2020 مشروع قانون بشأن إلغاء الدعائم الورقية في الإجراءات الضريبية بالكامل على نحو يؤدي إلى إرسال الإقرار الضريبي وجميع المكاتبات بالكامل إليكترونياً، وضمان المصادقة وسلامة البيانات المرسلة في إطار الإجراءات الإليكترونية، وتمكين السلطة المختصة من وضع إمكانية أخرى بديلة للتوقيع [2].

المنهج الفرنسي في التحول الرقمي:

بدأت فرنسا في تطبيق التحول الرقمي وفقاً لرؤية متدرجة. وهذه الرؤية تعتمد على أربع مراحل.

اما المرحلة الأولى فهى تمكين المستخدم من الحصول على الاستمارة من خلال

transformer l'Etat , AJDA , 2018 , p.2100.

(1) « Dématérialisation des procédures » Voir **L. Bodin**,, La dématérialisation des procédures , AJDA , 2003, p.2355 ; **L.Bodin**, La dématérialisation des procédures dans le code des marches publics, AJDA , 2006, p.1777.

(2)https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-79192.html

الإنترنت ، وتمكينه من طباعتها على شاشة جهاز الكمبيوتر ، ولكن من دون تعبئتها إليكترونياً ، ثم تعبئتها يدوياً وإرسالها إلى الجهة المعنية.

وأما المرحلة الثانية فهى تمكين المستخدم من تعبئة الاستمارة باستخدام لوحة المفاتيح ، ثم إرسالها بالبريد إلى الجهة المعنية.

وأما المرحلة الثالثة فهى مرحلة تعبئة الاستمارات وإرسالها إليكترونياً إلى الجهة المعنية. ويجوز له طباعتها للاحتفاظ بصورة منها.

وأما المرحلة الأخيرة فتقوم على استخدام تطبيق تفاعلي[1]، بحيث تكون الإجراءات إليكترونية تماماً ولا يسمح للمستخدم إلا بتقديم المعلومات التي تتفق مع وضعه. ويحصل المستخدم على إيصال بالاستلام ورقم للملف. ويتم دمج المعلومات ومعالجتها مباشرة بواسطة الإدارة [2].

المطلب الثاني

الفكرة العامة للتحول الرقمي في الإجراءات الضريبية

المقصود بالإجراءات الضريبية عن بعد:

الإجراءات الضريبية بالمعنى الضيق هي تلك المتبعة أمام الإدارة الضريبية والمتعلقة بفرض وتحصيل الضريبة، والمنازعة فيها. ومن الملاحظ أن القانون الجديد الموحد للإجراءات الضريبية لم يتضمن في المادة الأولى منه التي خصصها للتعريفات نصاً يحدد المقصود بالإجراءات الضريبية على الرغم من أنها تشكل

(1) « Application interactive »

(2) **V.Beloulou** , Les téléprocédures .Un enjeu essentiel pour les citoyens et pour l'Etat, AJDA , 2001 , p.624.

موضوع القانون [1]. غير أنه يبدو أن القانون يفهم الإجراءات الضريبية بالمعنى الواسع ، فقد تضمن أحكاماً خاصة بالمرحلة السابقة على فرض الضرائب وتحصليها، مثل الأحكام الحاصة بالفاتورة الإليكترونية، والحسابات الإليكترونية.

وتعني الإجراءات الإدارية الضريبية عن بعد القيام بالإقرار الضريبي، ودفع الضرائب المستحقة بالطريق الإليكتروني على موقع الإدارة الضريبية[2]، وتعني بوجه خاص إلغاء الدعائم الورقية للإجراءات الضريبية، والاعتماد تماماً على الإجراءات الرقمية[3] في التعامل بين الممولين وإدارة الضرائب، وتفرض على الممول بشكل خاص القيام بتلك الخطوات.

وتختلف الإجراءات الإدارية الضريبية عن بعد عن الإجراءات الرقمية القضائية الضريبية، وهو نظام بمقتضاه يستطيع الممولون تسجيل الدعاوى الضريبية إليكترونياً، وأيضاً طلبات الصلح، وإمكانية متابعة معاملة هذه الطلبات إليكترونياً. غير أن البحث الذي نعالجه يقتصر فقط على الإجراءات الإدارية الضريبية أي تلك المتبعة أمام الإدارة الضريبية.

عدم التزام الإدارة الضريبية بتقديم صور ورقية من الملف الضريبي الإليكتروني للمول صاحب الشأن:

(1) وافق مجلس النواب في مصر على قانون الإجراءات الضريبية الموحد في جلسة 24 من أغسطس 2020 وصدر بموجب القانون رقم (206) في 2020.(نشر في الجريدة الرسمية في العدد 42 مكرر (ج) في 19 اكتوبر 2020)

(2) **L.Soalla,** Déclaration , recouvrement et contrôle de la TVA , Juris associations , 2015, n.511,p.34

(3) « Dématérialisation des procédures fiscales »

الإجراءات الإليكترونية أصبحت إذن إجبارية. ويترتب على ذلك **أنه لا** يجوز لصاحب الشأن تقديم طلب للإدارة الضريبية بتزويده بنسخة ورقية من الملف الضريبي للاطلاع عليها حيث يكون، مادامت الوثائق الإدارية متاحة في مكان تخزين رقمي على منصة تحت تصرف الشخص المعني الذي يمكنه الوصول إليه بحرية من خلال تحديد إسم المستخدم كلمة المرور، ومن ثم يمكنه تحميل الوثيقة المطلوبة، وينظر إليه حينئذ على أنه أصبح حائزاً لها تماماً مثل الإدارة ، ومن ثم لا يحق للشركة المدعية طلب الحصول على الوثائق الورقية باستثناء ظروف معينة وخصوصاً مشكلات خاصة بالاتصال بحيزها الشخصي تحول دون الوصول الفعلي إلى هذه الوثائق[1].

تحديث النظام الضريبي هدف دستوري:

من الملاحظ أن الدستور المصري الصادر في العام 2014 تضمن نصاً خاصاً بشأن تحديث النظام الضريبي ، وهو حكم جديد تماماً في الدساتير المصرية. فالمادة 38 تنص على التزام الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي، وتبني النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والإحكام في تحصيل الضرائب. ولا شك أن تطبيق التحول الرقمي في إطار الإجراءات الضريبية يتفق تماماً مع الهدف الذي فرضته هذه المادة.

غير أن تطبيق التحول الرقمي على الإجراءات الضريبية وإن كان يتفق مع الهدف الوارد في المادة 38 من الدستور إلا أنه ينبغي أيضاً التوفيق بينه وبين هدف آخر منصوص عليه في المادة25 من الدستور ويلقي على الدولة التزاماً بمواجهة

(1) CE, 30 janv.2020, n.418797, AJDA,2020, p.270, obs. C.Biget ; **St.Paillard**, Veille fiscale, AJ Famille, 2020, p.145

الأمية الهجائية والرقمية بين المواطنين، وذلك من خلال وضع خطة شاملة تلتزم بوضع آليات تنفيذها بمشاركة مؤسسات المجتمع المدني وفق خطة زمنية محددة. وهذا النص يفترض وفاء الدولة بهذا الالتزام قبل فرض التحول الرقمي، وذلك من خلال التدرج في تطبيقه وتبسيطه للمواطنين.

ومن الملاحظ في القانون الفرنسي أن المشرع يمنح مهلة لتطبيق الأحكام الضريبية الجديدة. وعلى سبيل المثال فالأحكام التي تضمنها قانون23 من اكتوبر 2018 بشأن مكافحة الغش الضريبي والتي أصبحت تطبق على المنصات الإليكترونية للاقتصاد التعاوني لم تطبق إلا اعتباراً من الأول من يناير 2020[1].

تقويم الإجراءات الضريبية الرقمية:

اتباع الإجراءات الإدارية الضريبية الرقمية على هذا النحو يحقق مزايا عديدة، فيسمح بتقديم خدمات أفضل للمشروعات بفضل التدفق السريع للمعلومات ، والوصول المبسط للإجراءات.

ومع ذلك ليس من المستبعد أن تصادف المشروعات عقبات فنية لا يستهان بها وخصوصاً في بداية إعمال النظام الجديد، وهو ما حدث في بعض الدول مثل فرنسا

(1) فرض هذا القانون حكمين : الأول يتضمن التزامات ضريبية واجتماعية على منصات الاقتصاد التعاوني. وأما الثاني فهو تقرير المسئولية التضامنية لهذه المنصات لدفع الضريبة على القيمة المضافة TVA المستحقة على البائعين الذين يمارسون أنشطتهم بواسطة هذه المنصات ، وهذا الحكم الأخير لم يطبق إلا اعتباراً من الأول من يناير 2020. انظر:

E.Royer, Economie collaborative. Pour une concurrence juste, Juris tourisme, 2018, n.214, p.8 ; A la une. Location a courte durée. Vers une meilleure régulation, Juris tourisme, 218, 208, p.6

، الأمر الذي سبب للمشروعات تكاليف ليست قليلة. وبالإضافة إلى ذلك يؤدي النظام إلى الحد بل القضاء على العلاقة الإنسانية المباشرة بين الممول والإدارة الضريبية؛ بسبب آلية معالجة المراكز الضريبية، وأن نظام التحول الرقمي سبب مشكلات كثيرة للممولين، بل يرى بعض الكتاب أنه كان لمصلحة الإدارة الضريبية أكثر من الممولين وهو ما دفعهم إلى اقتراح التقليل من الأوعية الضريبية الخاضعة للإجراءات من بعد، أو على الأقل تقليل الإقرارات الخاضعة لهذا النظام[1].

وأخيراً لا يغيب عن البال أن التطبيق السريع وغير المتدرج للإجراءات الرقمية سوف يثير عقبات لا يستهان بها مع الممولين والمكلفين الذين لا يجيدون التعامل مع التكنولوجيا الحديثة. وهذه الملحوظة موجودة أيضاً في فرنسا. فقد قدر المدافع عن الحقوق أن نسبة 13 % من الأفراد غير قادرة على تقديم الإقرار الضريبي، أو تعبئة الأوراق ايضاً على الإنترنت، أو الحصول على معلومات من خلال هذا الطريق ، بل إن 19 % من الأفراد يحتاجون إلى مساندة من السلطات العامة للتأقلم على التحول الرقمي في الإجراءات الضريبية. وقد دفع هذا الوضع بالمدافع عن الحقوق إلى اقتراح طريق ثالث يسمح بالالتزام بمساندة الأفراد غير القادرين للتعامل مع الإجراءات الرقمية للمرفق العام ، وإيجاد طريق بديل لهم عن هذا النظام [2].

وإذا كان الوضع على هذا النحو في الدول التي وصلت إلى درجة عالية في مستوى

(1) **F.Roemer**, Dématérialisation des procédures fiscales en France ,une modernisation de l'Etat au service de l'amélioration des relations avec les entreprises ? Pyramides, Revue du Centre d'Etudes et des Recherches en Administration Publique, p.145.

(2) Défenseur des droits, « Enquête sur l'accès aux droits », vol. 2, mars 2017, cité in **E. Bénezet**, Fracture numérique : une blessure à réparer, Juris associations, 2017, n.561, p.26

التعليم، فمن باب أولى يجب على الدولة لدينا التدرج في تطبيق التحول الرقمي وتبسيطه للمواطنين.

المطلب الثالث

متطلبات التحول الرقمي في الإجراءات الضريبية

السلطة المختصة بتقرير الإجراءات الضريبية عن بعد:

من المسلم في فرنسا أن النصوص التي تحدد مختلف الإقرارات التي يجب تقديمها بالطريق الإليكتروني، والضرائب التي يجب تسويتها أيضاً عن بعد تدخل في اختصاص السلطة اللائحية [1].

أما في مصر فالأمر يحتاج إلى تدخل التشريع لمنح الإذن للسلطة اللائحية بتحديد إجراءات وشكل الإقرارات الضريبة في اللوائح التنفيذية .ومن الملاحظ في مصر أن فرض الالتزام بالإقرارات الإليكترونية ودفع الضرائب بهذا الطريق قد تم بقرارات من وزير المالية كما سنرى فيما بعد. ومع ذلك ونظراً لأن اختصاص السلطة التشريعية في مصر هو الأصل فيجوز لها بطبيعة الحال تنظيم جوانب من الإجراءات الضريبية الإليكترونية. وهذا هو ما اتجه إليه القانون الجديد الموحد للإجراءات الضريبية الذي تضمن الأحكام العامة للإجراءات الضريبية الإليكترونية، كما سنرى بعد قليل

البيئة التشريعية للإجراءات الإدارية عن بعد:

تطبيق الإجراءات الإدارية عن بعد ، وتحديداً التحول الرقمي لهذه الإجراءات

(1) **St.Paillard** , LF 2020, LFR 2019 et LFSS , AJDA Famille ,2020, ,p.59

يتطلب بيئة تشريعية ملائمة.

ومن اهم التشريعات الخاصة بالإجراءات الإدارية عن بعد نشير بشكل خاص إلى قانونين:

أما القانون الأول فهو القانون الذي ينظم التوقيع الإليكتروني. وفي فرنسا صدر القانون رقم 230 لسنة 2000 بشأن تكييف قانون الإثبات إلى تكنولوجيا المعلومات والتوقيع الإليكتروني. غير أن محكمة النقض في فرنسا استبقت هذا القانون واعترفت بالتوقيع الإليكتروني في حكم Credicas في العام 1989[1]. وفي مصر أيضاً صدر القانون رقم بشأن التوقيع الإليكتروني رقم 15 لسنة 2004.

وأما القانون الثاني فهو القانون الخاص بحماية البيانات الشخصية. وفي فرنسا صدر هذا القانون في وقت مبكر في 6 من يناير 1978 بشأن تكنولوجيا المعلومات والحريات. وفي مصر لم يصدر هذا القانون إلا مؤخراً برقم 121 لسنة 2020.

ضرورة إنشاء نظام للحفظ الإليكتروني:

يفترض التحول الرقمي إلغاء الدعائم الورقية تماماً، وعدّ الدعائم الإليكترونية هي الوحيدة المعتمدة ، ولها قوة في الإثبات. ويمكن أن تثور بعض المخاوف المتعلقة بتأمين المعلومات المقدمة في إطار الإجراءات غير الورقية. من الملاحظ أن النقل الإليكتروني للبيانات المدخلة على نماذج موقعة في شكل ورقي يترافق مع نظام أمن إليكتروني ، ويفترض هذا النظام التحكم في تحديد هوية المرسل والمصادقة عليه ، بالإضافة إلى سلامة البيانات المرسلة.

(1) Com. 8 nov. 1989, n° 86-16.197, RTD com. 1990. 78, obs. M. Cabrillac et B. Teyssié

ويتطلب التحول الرقمي للإجراءات وجود نظام للحفظ الإليكتروني[1] تتوافر فيه المعايير المطلوبة على نحو يضمن في آن واحد وجود المحفوظات وسلامة المعلومات الواردة فيها من أي تعديل. والحفظ الإليكتروني هو جميع الإجراءات والأدوات والأساليب المطبقة للاحتفاظ بالمعلومات على المدى المتوسط والطويل لاستخدامها. أما المحفوظات الإليكترونية [2] فهي البريد الإليكتروني، والمستندات المكتبية، والملفات الرقمية ، والمعلومات المتبادلة عن طريق الإجراءات من بعد.

وتكون للمحفوظات الإليكترونية قوة في الإثبات في حالة طلب المستندات بمناسبة نظر منازعة أمام القضاء. وقد ترجم القانون الجديد الموحد للإجراءات الضريبية بصفة جزئية هذه القاعدة بالنص في (المادة 31) على أن يكون للتوقيع الإليكتروني في نطاق أحكام القانون الضريبي، وهذا القانون، ذات الحجية المقررة للتوقيعات في قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية إذا روعي في إنشائه وإتمامه الشروط المنصوص عليها في القانون رقم (15) لسنة 2004 بتنظيم التوقيع الإليكتروني وبإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات، والضوابط الفنية والتقنية التي تحددها اللائحة التنفيذية له.

الأحكام الخاصة برسم استخدام النظام الإليكتروني:

من الملاحظ أن القانون المصري يلزم الممول أو المكلف بسداد رسم يصدر بتحديده قرار من الوزير المختص نظير استخدامه للمنظومة الإليكترونية على ألا يجاوز هذا الرسم ألف جنيه سنوياً(المادة30).

(1) « Système d’archivage électronique »
(2) « Les archives électroniques »

وهذا الحكم كما أفصح تقرير اللجنة المشتركة عن القانون استهدف تغطية تكاليف المنظومة الإليكترونية، بينما الأصل انه بوصفه رسماً كان يجب أن يؤخذ في تحديده مجرد أنه مقابل خدمة. أما النظر إليه على انه تغطية لتكاليف المنظومة الإليكترونية فهو أمر يخرج به عن طبيعة الرسوم. وعلى الأرجح يمثل الرسم عبئاً على الممولين وخصوصاً مع الأخذ في الاعتبار الصفة الإجبارية لاستخدام المنظومة الإليكترونية. غير أن المادة 29 من القانون قد أوضحت أن الرسم نظير استخدام المنظومة الإليكترونية، وهو ما يعد تطبيقاً سليماً لمفهوم الرسم. ومع ذلك فكون الرسم يحدد بصورة ثابتة وسنوياً يفرغ عنه كونه نظير خدمة هى استخدام المنظومة الإليكترونية.

وكانت مصلحة الضرائب قد فرضت هذا الرسم حتى قبل إصدار القانون الجديد، وهو إجراء كان فاقداً للسند التشريعي، ومن ثم كان مخالفاً لمبدأ مشروعية الضرائب والرسوم؛ فالرسوم تفرض استناداً إلى قانون يحدد، وفقاً لقضاء المحكمة الدستورية العليا في مصر، بعض القواعد التي يقع على الإدارة احترامها ، وخصوصاً الحد الأقصى لقيمة الرسم.

المبحث الثاني

مجال التحول الرقمي في الإجراءات الضريبة

التطبيقات الأساسية للتحول الرقمي هى الإقرار الضريبي وتحصل الضرائب، غير أن التطور يسير في اتجاه تطبيقه سواءً في المرحلة السابقة على ربط وتحصيل الضريبة(**المطلب الأول**)،أم في المرحلة المتعلقة بالربط والتحصيل(**المطلب**

الثاني).

المطلب الأول

التحول الرقمي في المرحلة السابقة على ربط وتحصيل الضريبة

التوجه للتوسع في تطبيق التحول الرقمي في الإجراءات الضريبية:

المظهر الأساسي للتحول الرقمي في الإجراءات الإدارية الضريبة يتمثل في أمرين: الإقرار الضريبي عن بعد[1]، وسداد الضرائب عن بعد[2] وحتى الآن لا يشمل التحول الرقمي في مصر على سبيل المثال الطعون الضريبية التي تقدم ورقياً (المادة 56 من القانون). وقد لا يكون تحديد نطاق التحول الرقمي للإجراءات الضريبة على هذا النحو هو النهاية، وإنما بداية لتطبيقه على نطاق واسع يشمل أيضاً مراحل أخرى مثل الطعن ، والصلح في الطعن، وهذا هو التوجه في القانون الموحد الجديد للإجراءات الضريبية بشأن الحلول الكامل للإجراءات الإليكترونية مستقبلاً محل الإجراءات الورقية[3].

وفي ضوء الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الضريبية الموحد يمكن القول: إن الإجراءات الضريبية الإليكترونية تشمل المرحلة السابقة على ربط وتحصيل الضريبة.

مظاهر تطبيق الإجراءات الإليكترونية في المرحلة السابقة على ربط وتحصيل

(1) « Télédéclaration »
(2) « Télérèglement » **F.Loemer** , précité.
(3) انظر تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الخطة والموازنة ومكتب لجنة الشئون الدستورية والتشريعية عن القانون الموحد للإجراءات الضريبية ، ص 5

الضريبة:

فرض القانون الجديد الموحد للإجراءات الضريبية نظام الإجراءات الإليكترونية على الفاتورة الضريبية الإليكترونية، والسجلات والحسابات الإليكترونية.

الأحكام الخاصة بالفاتورة الضريبية الإليكترونية:

لا تدخل الأحكام التي تفرض الفواتير الضريبية الإليكترونية في نطاق الإجراءات الضريبية بالمعنى الضيق؛ لأنها لا تتعلق بأى مرحلة من مراحل تقدير الضريبة أو فرضها أو تسويتها أو الطعن فيها. ومع ذلك فالأحكام الخاصة بالفواتير الضريبة الإليكترونية تشترك مع الإجراءات الضريبية عن بعد في كونها أداة لمواجهة التهرب أو الغش الضريبي، وتمكين الدولة من استئداء مستحقاتها المالية. وقد اتجهت مصر وفرنسا إلى فرض هذا النوع من الفواتير مؤخراً.

والفاتورة الضريبية الإليكترونية [1] يتم تبادلها بين مصدرها والمرسل إليه بطريقة إليكترونية من دون دعامة ورقية، فالوثيقة الإليكترونية هى الأصل ولها قيمة في الإثبات وخصوصاً عند القيام بالرقابة من جانب إدارة الضرائب.

ففي مصر صدر قرار وزير المالية رقم 188 لسنة 2020 يلتزم بمقتضاه جميع المسجلين بالمركز الضريبي لكبار الممولين بإصدار فواتير ضريبية إليكترونية تتضمن التوقيع الإليكتروني لمصدرها والكود الموحد الخاص بالسلعة أو الخدمة محل الفاتورة المعتمد من مصلحة الضرائب. وتطبيقاً لهذا القرار أصدرت مصلحة الضرائب القرار قم 386 لسنة 2020 بإلزام مجموعة من الشركات تقدر ب 134 شركة بإصدار فواتير ضريبية إليكترونية عما تقدمه من سلع وخدمات اعتباراً من

(1) « Dématérialisation fiscales des factures, facturation électronique »

15 من نوفمبر 2020. أما الشركات غير الوارد أسماؤها في البيان المرفق بالقرار فيكون خضوعها لنظام الفاتورة الإليكترونية اختيارياً. وقد قنن قانون الإجراءات الضريبية الموحد فرض الالتزام على الممولين بالفاتورة الإليكترونية في الماة 37.

أما في فرنسا فقد أدخلت الفاتورة الضريبية الإليكترونية اعتباراً من الأول من يناير 2013 . وتنص المادة 56 من قانون المالية لعام 2020 على الإلزام التدريجي للفاتورة الإليكترونية بداية من الأول من يناير 2020 وحتى الأول من يناير 2023 ، وفقاً للبرنامج الزمني وبالكيفية التي يحددها مرسوم ، وذلك وفقاً لحجم المشروع والقطاع الذي يتدخل فيه. وفي الأول من يناير 2020 تكون إجبارية لجميع المشروعات التي تتعامل مع الدولة، أو الأشخاص الإقليمية، أو المؤسسات العامة أيا كان حجمها.

الأحكام الخاصة بالسجل الإليكتروني والحسابات الإليكترونية:

فرض القانون على جميع الشركات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية والطبيعية الذين تحددهم اللائحة التنفيذية ممن يبيعون سلعة أو يقدمون خدمة تسجيل جميع مشترياتهم ومبيعاتهم من السلع والخدمات على النظام الإليكتروني الذي تحدده اللائحة التنفيذية بما يكفل لمصلحة الضرائب من خلاله تتبع حركة المبيعات بشكل دائم، والوقوف على حجمها، وقيمتها، وأطراف علاقة التعامل، وغير ذلك مما يلزم لربط الضريبة(المادة 35 من القانون). وهذا هو الالتزام بإمساك السجل الإليكتروني.

ونعتقد أن هذا النص الذي يعهد إلى اللائحة التنفيذية تحديد الأشخاص الاعتباريين والطبيعيين الخاضعين للالتزام الذي يفرضه القانون تحيط به شبهة قوية

بعدم الدستورية ؛ فالمبدأ انه لا يجوز للائحة التنفيذية التدخل لتحديد نطاق القانون ، فالقانون نفسه هو الذي يحدد نطاق تطبيقه، ولا يجوز له الإذن للائحة التنفيذية أن تقوم بهذه المهمة ، وإلا فإنه يكون قد تنازل عن اختصاصه.

وإلى جانب الالتزام بإمساك السجل الإليكتروني فرض القانون الموحد للإجراءات الضريبية التزاماً آخر، ووفقاً له يقع على كل ممول أو مكلف إمساك حسابات إليكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية. ويصدر وزير المالية قراراً بتنظيم إمساك هذه الحسابات(المادة 38 /2 من القانون).

المطلب الثاني

التحول الرقمي في المرحلة المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة

الأحكام الخاصة بالإقرارات الضريبية ودفع الضرائب في القانون المصري:

أصبح الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي إليكترونياً عاماً بموجب قرارات متتابعة من وزير المالية الذي أصدر بضعة قرارات تفرض هذا الالتزام. ومن هذه القرارات نذكر: القرار رقم 695 لسنة 2018 الذي يفرض على كل مسجّل أى الممول تقديم إقرار إليكتروني شهرياً عن الضريبة على القيمة المضافة، والقرار رقم 744 لسنة 2018 بإلزام شركات الأموال دون شركات الأشخاص بتقديم إقرارات ضريبية إليكترونياً، القرار رقم 358 لسنة 2019 بإلزام شركات الأشخاص بإرسال الإقرار الضريبي عن الضريبة على الدخل، مع بقاء النظام الجديد اختيارياً بالنسبة

للأشخاص الطبيعيين؛ وأخيراً القرار رقم 296 لسنة 2020 بإلزام الممولين من الأشخاص الطبيعيين بإرسال الإقرار الضريبي إليكترونياً.

وفيما يتعلق بوسائل الدفع لم توجب تلك القرارات الدفع الإليكتروني ، وعدّته إحدى وسائل الدفع المتاحة، وأجازت أن يكون الدفع بالإضافة إلى الطريق الإليكتروني السداد في أي بنك يتعامل معه الممول على أن يقوم بتسجيل رقم المدفوعة إليكترونياً في الإقرار الخاص به.

وهذا الحكم الذي يتعلق بكيفية دفع الضرائب كان يشوبه عدم الدستورية؛ لأن القاعدة المستقرة هى أن القانون وحده هو الذي يحدد طرق التحصيل[1]. وهذه القاعدة كرسها دستور 2014 في المادة 38 منه التي نصت على أن القانون يحدد طرق وأدوات تحصيل الضرائب والرسوم وأي متحصلات سيادية أخرى. ومن الملاحظ أن هذه المادة قد عممت الحكم بحيث أصبح القانون لا يحدد فقط القواعد الخاصة بتحصيل الضرائب وإنما ايضاً تلك المتعلقة بتحصيل الرسوم وأى متحصلات سيادية أخرى.

وقد قنن القانون الجديد للإجراءات الضريبية الموحد أحكام الإقرار الضريبي الإليكتروني. فالمادة 32 تنص على أنه: يلتزم الممول أو المكلف بتقديم إقراره الضريبي من خلال الوسائل الإليكترونية المتاحة، وذلك بعد الحصول على كلمة المرور السرية، و يقدم توقيعاً إليكترونياً مجازاً طبقاً لأحكام القانون رقم 15 لسنة 2004بتنظيم التوقيع الإليكتروني وإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات،

(1) اظز مؤلفنا الضمانات الدستورية في المجال الضريبي ، لجنة التعريب والترجمة والنشر ، جامعة الكويت ، 1998 ، ص 38.

ويعد مسؤولاً عما يقدمه مسؤولية كاملة.

الأحكام الخاصة بالإقرارات الضريبية في القانون الفرنسي:

يجب على جميع المشروعات الخاضعة للنظام الفعلي لفرض الضرائب[1] إرسال إقراراتها ، ومدفوعاتها وطلبات استرداد خصم الضريبة على القيمة المضافة التي دفعت في دولة أخرى في الاتحاد والتي لا يقيم فيها الممول الفرنسي، وكذلك أيضاً تسوية ضرائبها على الشركات والأجور. وبدءاً من الأول من يناير 2015 يجب على جميع المشروعات، أيا كان رقم أعمالها، إرسال إقرارات النتائج وملاحقها إليكترونياً[2]. والالتزام بتقديم الإقرار الإليكتروني يشمل أيضاً الرسوم على التصرفات العقارية المجانية[3].

وفي الحالة التي يكون فيها تقديم إقرار ضريبي عن بعد اختيارياً يجوز للممول الانضمام إليه. ويتحقق الانضمام منذ الوقت الذي يتلقى فيه خطاباً من إدارة الضرائب بالإخذ في الحسبان طلب الانضمام. ويستمر الانضمام مادام الممول متوافراً فيه الشروط المطلوبة، ويمكن وضع نهاية للانضمام بموجب إلغاء صريح من جانب أي طرف.

ويجوز أن يرسل الإقرار مباشرة بواسطة الممول، أو بواسطة شخص آخر مكلف

(1) « Le régime réel d'imposition »
والنظام الفعلي لفرض الضرائب هو الذي يتعلق بحساب النتيجة التي يبدأ منها فرض الضريبة ، وهو عبارة عن منهج لحساب النتيجة الخاضعة للضريبة ويتمثل في خصم الأعباء من الإيرادات بحيث يعكس وعاء الضريبة بقدر الإمكان مكاسب الممول.

(2) **L.Soalla** , Déclaration , recouvrement et contrôle de la TVA , Juris associations , ,2015, n.511,p.34.

(3) « Droits de mutation ».

بأداء الخدمات[1].

وعلى الإدارة الضريبية وضع نهاية لنظام الإجراءات عن بعد في حالة وفاة الممول إذا كان شخصاً طبيعياً، او في حالة التصفية القضائية إذا كان الممول شخصاً اعتباريا، أو في حالة التنازل عن المشروع، أو في حالة التوقف عن النشاط.

وعدم احترام تقديم الإقرار الضريبي أو تسوية الضرائب إليكترونياً يعرض الممول إلى تطبيق زيادة ضريبة majoration [2].

التحول الرقمي والمنازعات الخاصة باالإقرارات الضريبية:

إذا قدم الممول الإقرار الأول عن مدة محددة ولم يرفض أُعتُمِدَ الاقرار الأصلي[3]. وبالمقابل إذا رفض الإقرار يعد كأن لم يقدم ، ويجب على الممول تقديم إقرار آخر صحيح، وإلا يكون للإدارة الضريبية توقيع الغرامات لعدم تقديم الإقرار.

وفي حالة وقوع أخطاء في الإقرار يستطيع الممول تصحيح هذه الأخطاء عن طريق تقديم إقرار آخر يطلق عليه الإقرار المعدِّل أو المصحِّح[4]. وفي القانون الفرنسي يجوز، بصفة استثنائية، تعديل أو تصحيح الإقرار الإليكتروني بإقرار ورقي ، لكن العكس غير جائز. وقد تضمن القانون الجديد للإجراءات الضريبية الموحد في مصر الأحكام الخاصة بالإقرار المعدِّل في المادتين 33 و34.

(1) « Prestataire des services »

(2) كان مشروع قانون الإجراءات الضريبية الموحد ينص في المادة 71 على عقوبة الحبس في حال التأخر في تقديم الإقرار ، غير أن مجلس النواب حذف النص على هذه العقوبة اكتفاءً بالنص على عقوبة الغرامة.

(3) « Déclaration initiale »

(4) « Déclaration rectificative »

وفي الحالة التي يكون فيها مشروع قد واجه صعوبات تقنية أدت إلى رفض البيانات المرسلة ، فيكون له الاستفادة من مدة إضافية لتصحيح موقفه. وحينئذ لا توقع الإدارة أي غرامة سواءً كانت غرامة أو مقابل تأخير [1] ، أو غرامة جزائية[2]، أوما يطلق عليه في القانون المصري بالضريبة المضافة وهى عبارة عن فروق الفحص .

وأخيراً يمكن ان تثور شكوك تتعلق بمحتوى الإقرارات التي أرسلت للإدارة الضريبية. ولمواجهة هذا الاحتمال يوجد أسلوب يطلق عليه Rejeu يجعل من الممكن إثبات حقيقة ودقة البيانات التي تحتفظ بها الإدارة الضريبية وفقاً للإقرارات التي أعادتها إليها مؤسسة تكنولوجيا المعلومات ، وذلك في إطار إجراءات قضائية. وأخيراً في حالة المنازعة في تاريخ تسلم الإقرار فلا يطبق هذا النظام ؛ نظراً لأن تاريخ التقديم يظهر في إخطار التسلم[3].

الخلاصة

لا شك أن التحول الرقمي في مجال الإجراءات الإدارية الضريبية هو جزء من التحول الرقمي للإجراءات الإدارية بصفة عامة، وهو مظهر من مظاهر تحديث وإصلاح الدولة المعاصرة. فالإجراءات عن بعد أصبحت ظاهرة تجتاح ليس فقط الإجراءات الإدارية بل أيضاً الإجراءات القضائية ومنها، ولو بصورة أقل، الإجراءات القضائية الجنائية.

(1) « Pénalité »
(2) « Amende »
(3)**F.Roemer**, précité.

وقد رأينا كيف أن بعض الدول مثل فرنسا قد بدأت الطريق نحو التحول الرقمي مبكراً قبل الألفية الثالثة سواءً في الإجراءات الإدارية بصفة عامة أو الإجراءات الضريبية بصفة خاصة.

وإذا كنا في مصر قد قطعنا شوطاً طويلاً في هذا الاتجاه ، إلا أن الأمر كان يتطلب التدرج فيه والاستعداد له في خلال مدة زمنية كافية بدلاً من تقريره في مدة قصيرة، وبصورة مفاجئة. ويكفي أن نعلم أنه في فرنسا يقدر أن نسبة 16 % من الأفراد لا يستعملون الإنترنت ولا يرحبون به ، ومن ثم سيؤدي التعميم المفاجئ للإجراءات الإدارية ، ولاسيما الإجراءات الضريبية ، إلى مشكلات مع الممولين والمكلفين والمتعاملين عموماً مع الإدارة الضريبية. ويضاعف من حجم هذه المشكلة أن الممول أو المكلف بالضريبة أصبح يواجه في آن واحد بالتزامات عديدة ترتبط بالتحول الرقمي: الفاتورة الإليكترونية، والسجلات الإليكترونية، والحسابات الإليكترونية، والإقرارات الإليكترونية ، والدفع الإليكتروني أيضاً للضرائب.

من هنا الأمر يتطلب وقتاً حتى نتحدث عن نجاح التوجه نحو التحول الرقمي، ويجب تهيئة المناخ اللازم لضمان تطبيقه بفعالية من التدرج في تطبيقه على نحو كافٍ، لأنه وإن كان يحقق مصلحة للممولين والمكلفين إلا أنه قد روعى فيه بالدرجة الأولى تحقيق مصلحة الإدارة الضريبية، ومواجهة التهرب الضريبي. ويضاف إلى ذلك أن استخدام البوابة الإليكترونية لمصلحة الضرائب يكون بمقابل مالي أي نظير رسوم يسددها الممول، ولا يعفى منها إلا الممول الطبيعي هذا العام؛ لأن النظام الإقرار الإليكتروني ليس وجوبياً بالنسبة له هذا العام فقط ، ولا شك أن فرض رسوم نظير استخدام البوابة الإليكترونية سبب يضاعف من مشكلات النظام الجديد. وكان الأولى أن يكون الاستخدام مجانا على الأقل في بداية تطبيق النظام الإليكتروني.

وإذا كان القانون الموحد للإجراءات الضريبية قد تضمن احكاماً تتعلق بفرض التحول الرقمي في مجال الإجراءات الضريبية، كما قدمنا؛ وتضمن أيضاً قيوداً من اجل مكافحة التهرب أو الغش الضريبي في عدة مجالات ، إلا أنه كان من الأولى أيضاً أن يتضمن قيوداً تتعلق بمواجهة التهرب أو الغش الضريبي من جانب المنصات الإليكترونية للاقتصاد التعاوني، وكان يمكن للقانون المصري الاستهداء بتجارب القانون المقارن في هذا الموضوع.

باختصار ما يزال الوقت مبكراً للحديث عن أى تقييم للنظام الجديد الخاص بالتحول الرقمي للإجراءات الضربية على الرغم من كونه أصبح إجبارياً، وخصوصاً أن النظام الجديد لم تكتمل حلقاته بعد، وماتزال أمامه مراحل أخرى في انتظار التنفيذ.

BIBLIOGRAPHIE

AZINCOURT (J.D.),

-LFR 2015 et LF 2016 : pas de révolution fiscale, de simples ajustements, AJ Famille, 2016.

BENAZETH(E.),

-Fracture numérique : une blessure à réparer, Juris associations, n.561,

BELOULOU(V.),

-Les téléprocédures, un enjeu essentiel pour les citoyens et pour l'Etat, AJDA,2001 .

BIGET (C.),

-Observation sur CE, 30 janv.2020, n.418797, AJDA,2020.

BODIN (L.),

-La dématérialisation des procédures, AJDA,2003.

LEMAITRE(M.-F.),

-Téléprocédures administratives, AJDA 2001.

PAILLARD (St.),

-LF 2020, LFR 2019 et LFSS 2020, AJ Famille, 2020..

-Veille fiscale, AJ Famille, 2020.

-Veille fiscale, AJ Famille, 2020.

PONTIER(J.-M.),

-La marche vers la dématérialisation, AJDA, 2004.

POUPEAU(D.),

-Généralisation de la facturation électronique d'ici 2020, AJDA ,2014 ..

ROEMER (F.),

-La dématérialisation des procédures fiscales en France, une modernisation de l'Etat au service de l'amélioration de relations avec les entreprises ? Pyramides, Rev. du Centre d'Etudes et de recherches en Administration Publique, 2016, n.26 /27.

SCHABELE (Ph.) et BEAUVAIS (F.),

-Réforme de l'Etat et téléprocédures, AJDA, 2001.

SOALLA (L.),

-Déclaration, recouvrement et contrôle de la TVA, Juris associations, n.511.

-Les pouvoirs de l'administration fiscale, Juris associations, 2014, n.496.p.24.

VINCENT-LEGOUX(M.C.),

-Dématérialisation des offres et libertés d'accès à la commande publique, AJDA,2006.