



دور الفاتورة الإلكترونية في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية في مصر

م. د. إبراهيم عبدالله محمد إبراهيم الشرقاوي
عضو هيئة تدريس بكلية القانون
جامعة الإمام جعفر الصادق "عليه السلام"

ملخص

منظومة الفاتورة الإلكترونية هي إجراء يهدف إلى تحويل عملية إصدار الفواتير والإشعارات الورقية إلى عملية إلكترونية تسمح بتبادل الفواتير ومعالجتها بصيغة الكترونية منظمة بين البائع والمشتري بتنسيق إلكتروني متكامل مع مصلحة الضرائب.

تعد الفاتورة الضريبية الإلكترونية إحدى الأدوات الرئيسية التي تساهم في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية في مصر، باعتبارها مستنداً تقنياً يساعد على تحسين جودة البيانات المالية حيث يتم إعدادها بدرجة فائقة من الدقة والسرعة وإرسالها الفوري لمصلحة الضرائب لتلبية أهداف النظام الضريبي، وتكوين قاعدة بيانات دقيقة وشاملة لجميع معاملات الممولين لدى مصلحة الضرائب ما يقلل فرصة التهرب الضريبي والقضاء على الاقتصاد غير الرسمي وحثه على الدخول في الاقتصاد الرسمي، كما تساعد الفاتورة الضريبية الإلكترونية في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية من خلال توفير بيانات دقيقة وشفافة لمصلحة الضرائب تكشف المعاملات الوهمية تساعد في تحسين الإيرادات الضريبية وتحسين الخدمات المقدمة للممولين بتطوير آليات الفحص الضريبي وتقديم الإقرارات الضريبية وحلّ مشكلات التقدير الجزافي كافة باعتبار الفاتورة الإلكترونية دليلاً على سلامة وصدق البيانات المثبتة بها.

تفعيل وتطوير أنظمة التقنيات الحديثة المستخدمة في إعداد الفاتورة الضريبية الإلكترونية واستخدامها قاعدة أساسية لتوفير المعلومات التي تساعد في تحقيق العدالة الضريبية وذلك بالتكامل بين التقنيات الحديثة الواقع الضريبي.

الكلمات الافتتاحية:

الفاتورة – الإلكترونية – العدالة الضريبية – مصلحة الضرائب

مقدمة:

الفاتورة الضريبية الإلكترونية مستند تجاري يصدره البائع للعميل بالسعر والكمية المتفق عليها، وتتضمن الضرائب والمعلومات الأخرى المتعلقة بالمعاملة التجارية، وهي تصدر بصيغة رقمية عن طريق نظام إلكتروني مرتبط بمصلحة الضرائب، وتحتوي على المعلومات الضريبية كافة اللازمة للمعاملة التجارية بين البائع والمشتري.

انتشر تطبيق نظام الفاتورة الإلكترونية بسرعة بين الدول التي تطبقه عبر العالم من بينها دول الولايات المتحدة الأمريكية، وأمريكا اللاتينية، والاتحاد الأوروبي والصين والهند وتركيا وعلى الجانب العربي أغلب الدول العربية تطبق أو تخطط لتطبيق الفاتورة الإلكترونية مثل الإمارات العربية المتحدة والسعودية وقطر والكويت والبحرين وعمان والأردن وسوريا ومن الدول التي بدأت تطبيق الفاتورة الإلكترونية حديثاً جمهورية مصر العربية حيث أصدرت وزارة المالية قراراً بتطبيق الفاتورة الإلكترونية وذلك لتحقيق الشفافية والمحاسبة الرقابية على العمليات التجارية والضرائب.

أولاً: أهمية البحث:

تبرز أهمية الدراسة في أهمية الفاتورة الضريبية الإلكترونية في تحقيق العدالة الضريبية بإخضاع الممولين المتساوين في المراكز الضريبية لنفس الضريبة، ويكون ذلك من خلال دورها في الحد من التهرب الضريبي وادماج القطاع غير الرسمي وتفعيل الرقابة على المكلف وعلى الإدارة الضريبية. **ثانياً: أهداف البحث:** يهدف البحث معالجة الموضوع عن طريق محاولة الإجابة على التساؤلات الآتية:

-ما المقصود بالفاتورة الضريبية الإلكترونية؟

-ما التنظيم القانوني للفاتورة الضريبية الإلكترونية؟

-ما دور الفاتورة الضريبية الإلكترونية في تحقيق العدالة الضريبية؟

ثالثاً: منهج البحث:

اعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي في إثبات فرضية البحث إذ مثل التحليل المنطقي أساس الجانب النظري من البحث في حين كان التحليل والاستدلال الإحصائي أساس الجانب التطبيقي فيه.

رابعاً: خطة البحث:

سيتم التطرق لبحث دور الفاتورة الضريبية الإلكترونية في تحقيق مبدأ العدالة من خلال مبحثين، الأول: ماهية الفاتورة الضريبية الإلكترونية. والثاني: دور الفاتورة الضريبية الإلكترونية في تحقيق مبدأ العدالة.

المبحث الأول: الفاتورة الضريبية الإلكترونية**المطلب الأول: ماهية الفاتورة الضريبية الإلكترونية****أولاً: تعريف الفاتورة الضريبية الإلكترونية:**

الفاتورة الضريبية الإلكترونية هي مستند إلكتروني يتم إصدارها وتداولها وحفظها بصيغة إلكترونية من خلال مصلحة الضرائب، يثبت فيها التعاملات التجارية بين البائع والمشتري لتلبية أهداف النظام الضريبي، ويراعي بها الشروط المنصوص عليها في القانون الضريبي والقرارات المنظمة لإصدارها، بحيث يسهل مراجعتها والتحقق من بياناتها من قبل الإدارة الضريبية، ويتم إرسالها بشكل لحظي.

يتضح من تعريف الفاتورة الضريبية الإلكترونية أنها حجر الأساس في أي نظام ضريبي للمبيعات أو ضريبة القيمة المضافة، كونها تستخدم لتسجيل وتوثيق المعاملات التجارية والمبيعات التي تخضع للضرائب، وتختلف الفواتير الضريبية الإلكترونية عن الفواتير التقليدية المطبوعة على الورق بأنها تصدر وتبادل عن طريق الوسائط الإلكترونية، مثل البريد الإلكتروني أو البوابات الضريبية الإلكترونية.

ثانياً: أهمية الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

تظهر أهمية الفاتورة الضريبية الإلكترونية في الآتي:

- ١- تظهر الفاتورة الإلكترونية بمظهر موحد حيث يكون شكل ومحتوى الفاتورة واحداً داخل المنظومة لا يتغير من شركة لأخرى، ما يؤدي إلى زيادة الكفاءة وتوفير الوقت المستغرق في إنشاء وإرسال الفاتورة والمراجعة!
 - ٢- الفاتورة الضريبية الإلكترونية ترجع إلى نظام مركزي تنظمه القوانين واللوائح في صورة مستند قياسي يمكن التحقق منه رقمياً من خلال الكود التعريفي الفريد ومن ثمَّ يكون غير قابل للتلاعب، مما يعزز الشفافية والمراقبة للامتثال الضريبي.
 - ٣- الحد من التهرب الضريبي والخطأ في الفواتير الضريبية حيث يتم إرسال فواتير لحظياً إلى المنظومة الإلكترونية من خلال مقدم الخدمة أو المصلحة لإجراء عمليات التحقق من صحة الفاتورة والتوقيع الإلكتروني لمصدر الفاتورة.
 - ٤- رفع كفاءة عمليات الفحص الضريبي، وذلك لقلّة الأخطاء البشرية المحتملة في التسجيل يدوياً بما يساهم في دقة المعلومات المدونة بالفاتورة الإلكترونية ما يسهل الحصول، والمحافظة على حقوق الخزانة العامة للدولة.
 - ٥- تسهل الفواتير الضريبية الإلكترونية عمليات التواصل التجاري الإلكتروني بين الشركات.
 - ٦- تساهم في دمج الاقتصاد غير الرسمي في الاقتصاد الرسمي مما يساهم في تحقيق التنمية المستدامة. وما يترتب عليه من تسهيل الامتثال الضريبي للشركات، حيث يوفر قاعدة بيانات دقيقة وشاملة عن المعاملات التجارية والمبيعات والضرائب المستحقة.
 - ٧- توفير فرص عمل جديدة للمنشأة التي تقدم خدمات الفاتورة الإلكترونية بوصفها طرفاً ثالثاً وسيطاً بين البائع والمشتري.
 - ٨- تمنع التدخل البشري في الفواتير مما يؤدي إلى تحسين العلاقة بين مصلحة الضرائب والمكلفين بالضريبة.
 - ٩- تقليل التكاليف من طباعة ورق وحبر ومساحات التخزين التي تستخدم في الفواتير الورقية.
- ثالثاً: الشروط الواجب توافرها في الفاتورة الإلكترونية:**
- ١- يجب على مصدر الفاتورة الضريبية الإلكترونية أن يراعي عند الإصدار أن يتوفر بها شروط صحة الفاتورة الورقية والتي تتمثل في:^١
 - أ- أن تكون الفواتير مرقمة بأرقام متسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها.
 - ب- أن تكون الفاتورة خالية من الشطب أو الكشط أو التحوير.
 - ت- أن تصدر الفاتورة بعد تسليم السلع أو تقديم الخدمة.
 - ث- أن تتضمن الفاتورة اسم المسجل وعنوانه ورقم التسجيل واسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله إن كان المشتري مسجلاً أو معروفاً.
 - ج- أن تتضمن الفاتورة بيان السلع أو الخدمة المباعة وقيمتها وقيمة الضريبة المقررة مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة.
 - ح- تسجيل بيانات الفاتورة بالسجل المعد لذلك لدى المسجل أول بأول.

^١ Sanday and Ismaila, the Need for Green Companies in Nigeria: A Study of 'Electronic Invoicing, The African Journal of Information Systems.

Volume 11, Issue 1, Article 1, January 2019, pp.1:26

^٢ المادة ٣٧ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، قانون الإجراءات الضريبية المصري والمادة ٧ من اللائحة التنفيذية للقانون ١١ لسنة ١٩٩١، والمادة ١٣ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ قانون الضريبة على القيمة المضافة.

-Art 242,243, 289 du GCI.Fr.

خ- أن تصدر الفاتورة فور الانتهاء من عملية البيع أو أداء الخدمة، وأن يتطابق تاريخ الفاتورة مع التسلسل الزمني للسجل.

د- يشترط أن لا تصدر إلا من المكلف المسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات الى مكلف مسجل لدى المصلحة أيضاً، حتى يمكن للمشتري التأكد من قيمة الضريبة التي يحق له خصمها من الضريبة المستحقة عليه عند قيامه بإعادة بيع السلعة أو الخدمة هذا من جهة، أما الأخرى فهي التعرف على قيمة الضريبة التي قام المسجل بإضافتها وإضافتها على المشتري بوضوح وتوريدها للمصلحة!

٢- يضاف الى تلك الشروط الفنية والتكنولوجية والتي تتمثل في:

أ- يجب على مصدر الفاتورة الإلكترونية أن يخطر المشتري مسبقاً باستخدام نظام الفواتير الإلكترونية، وأن يقبل المستلم الفاتورة الإلكترونية، وقد تم تعديل هذا البند بقرارات وزير المالية المصري بإلزام الممولين كافة بمسك الدفاتر الإلكترونية والفواتير الإلكترونية^١ ب- أن يضمن الممول سلامة محتواها وسهولة القراءة، وتوفير البيانات اللازمة لتسجيل مسؤول منظومة الفواتير الإلكترونية.

ت- تنفيذ الخطوات اللازمة للتكامل والربط مع منظومة الفاتورة الإلكترونية، وذلك للممولين الذين يمتلكون إدارة موارد نظام إصدار الفواتير ERP.

ث- ألا يتغير محتوى الفاتورة الإلكترونية بحيث يسهل كشف أي محاولة تغيير في محتوى الفاتورة.

ج- استخدام نظام التوكيد الموحد للسلع والخدمات، والتعاقد مع مقدم الخدمة أو تقديم فواتير من خلال المصلحة كمقدم خدمة.

ح- إرسال الفواتير بصورة لحظية الى المنظومة الإلكترونية للفواتير من خلال مقدم الخدمة أو المصلحة، لإجراء عمليات التحقق من صحة الفاتورة والتوقيع الإلكتروني لمصدر الفاتورة.

٣- التوقيع الإلكتروني:

عرف المشرع المصري التوقيع الإلكتروني بالمادة الأولى من القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ التوقيع الإلكتروني بأنه: " كل ما يوضع على محرر إلكتروني ويتخذ شكل حروف، أو أرقام، أو رموز، أو إشارات، أو غيرها ويكون له طابع منفرد يسمح بتحديد شخصية الموقع ويميزه عن غيره".

يتميز التوقيع الإلكتروني عن التوقيع التقليدي من حيث الشكل أن الأخير نتاج حركة يد الموقع في صورة إمضاء، أو ختم، أو بصمة عبر وسيط مادي غالباً ما يكون دعامة ورقية، بينما يتم الأول عبر وسيط إلكتروني من خلال أجهزة الحاسب الآلي، والإنترنت، أو على أسطوانة فهو مجموعة من الإجراءات يعبر عنها بالقانون على شكل حروف، أو أرقام، أو رموز، أو إشارات، أو حتى أصوات، أو صور ولا ينفي الفارق اتفاقهما من حيث الوظيفة والهدف وهو تمييز شخصية صاحب التوقيع

^١ د/ أمين السيد أحمد لطفي: المحاسبة الضريبية عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق، دون ناشر، ص ١٤٣.

^٢ قرار وزير المالية رقم ٣٣٧ لسنة ٢٠٢٢ بشأن الترخيص لشركة تكنولوجيا تشغيل الحلول الضريبية E-Tax بالعمل مقدم خدمة المنظومة الضريبية الإلكترونية.

المادة ٣٥ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢١.

^٣ قرار وزير المالية المصري ٣٨٦ لسنة ٢٠٢٠ بإلزام عدد ١٣٤ شركة بالمرحلة الاولى للفاتورة. والقرار رقم ٥١٨ لسنة ٢٠٢٠ بإلزام عدد ٣٤٧ شركة بالمرحلة الثانية. والقرار رقم (٨٥) لسنة ٢٠٢١ بإلزام المرحلة الثالثة من الفاتورة الإلكترونية والقرار (١٩٥) لسنة ٢٠٢١ بإلزام مركز متوسطي الممولين وكبار مهن حرة. والقرار (٤٤٣) - ٢٠٢١ بإلزام المرحلة الخامسة من الفاتورة الإلكترونية. والقرار رقم (٦١٩) لسنة ٢٠٢١ بإلزام المرحلة السادسة من الفاتورة الإلكترونية. والقرار رقم (٢٠٨) لسنة ٢٠٢٢ بإلزام الشركات المسجلة بمناطق (القاهرة - الجيزة - القليوبية. والقرار رقم (٣٢٣) لسنة ٢٠٢٢ بإلزام المرحلة الثامنة من الفاتورة الإلكترونية

وهويته والاستيثاق من صدوره عنه والتعبير عن إرادته في قبول الالتزام بالتصرف القانوني المقترن به^١.

وعرف المشرع الفرنسي التوقيع الإلكتروني في المادة ١٣١٦ من القانون المدني الفرنسي بأنه "دليل كتابي يتكون من مجموعة من الحروف، أو الأشكال، أو الأرقام، أو إشارات، أو رموز لها مدلول أيا كانت الدعامة المثبتة بشرط أن يكون في الإمكان بالضرورة تعيين الشخص الذي صدرت منه وأن تعد وتحفظ في ظروف من طبيعتها ضمان سلامتها".

كما نص قانون الأونستيرال النموذجي في المادة ٢/أ منه على أن التوقيع الإلكتروني هو: "بيانات في شكل إلكتروني مدرجة في رسالة بيانات أو مضافة إليها أو مرتبطة بها منطقياً، يجوز أن تستخدم لتعيين هوية الموقع بالنسبة إلى رسالة البيانات، ولبيان موافقة الموقع على المعلومات الواردة في رسالة البيانات".

ويجب أن يكتب التوقيع بوسائل إلكترونية لا يعتبره إلكترونياً، وضرورة أن يؤدي هذا التوقيع وظائف التوقيع التقليدي المتمثلة في بيان موافقة الموقع على مضمون الموقع عليه، وتميزه عن غيره من الأشخاص^٢.

وقد نصت المادة ٢ من اللائحة التنفيذية لقانون التوقيع الإلكتروني المصري رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ على ضوابط إنشاء التوقيع الإلكتروني:

- ١- الطبع المتفرد لبيانات إنشاء التوقيع الإلكتروني.
- ٢- سرية بيانات إنشاء التوقيع الإلكتروني.
- ٣- عدم قابلية الاستنساخ أو الاستنباط لبيانات إنشاء التوقيع الإلكتروني.
- ٤- حمايه التوقيع الإلكتروني من التزوير، أو التقليد، أو التحريف، أو الاصطناع أو غير ذلك من صور التلاعب، أو من إمكان إنشائه من غير الموقع.
- ٥- عدم إحداث أي إتلاف بمحتوى أو مضمون المحرر الإلكتروني المراد توقيعه.
- ٦- ألا تحول هذه المنظومة دون علم الموقع علماً تاماً بمضمون المحرر الإلكتروني المراد توقيعه.

أ- أنواع التوقيع الإلكتروني:

لا يتوقف التوقيع الإلكتروني على نوع واحد بل تتعدد صوره بحسب الطريقة أو الأسلوب الذي يتم به التوقيع، نتيجة التطور المستمر في مجال نظم المعلومات فهناك التوقيع بالماسح الضوئي، والتوقيع البيومتري والتوقيع على بطاقات الائتمان، والتوقيع الرقمي ومن أهم هذه الأنواع ما يلي:

- ١- التوقيع بالقلم: وتتمثل هذه الطريقة بقيام الموقع بكتابة توقيعه الشخصي باستخدام قلم إلكتروني على شاشة جهاز الحاسب الآلي، عن طريق برنامج خاص يقوم بخدمة النقاط التوقيع، والتحقق من صحته والاستناد إلى حركة هذا القلم على الشاشة والأشكال التي يتخذها من دوائر أو انحناءات أو الالتواءات أو نقاط ودرجة الضغط بالقلم، وغير ذلك من سمات التوقيع الشخصي الخاص بالمواقع والذي يخزن على جهاز الحاسب الآلي^٣.
- ٢- التوقيع باستخدام البطاقة الممغنطة والرقم السري: يستخدم هذا النوع من التوقيع مع البنوك، والمؤسسات البنكية حيث تصدر بطاقات لعملائهم تمكنهم من سحب النقود من أجهزة الصراف الآلي

^١ د/ محمد حسين منصور: الإثبات التقليدي الإلكتروني، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، ٢٠٠٦، ص ٢٧٩.

^٢ د/ ألاء أحمد محمد حاج علي: التنظيم القانوني لجهات التصديق على التوقيع الإلكتروني، أطروحة استكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون الخاص، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠١٣، ص ٤٠.

^٣ د/ عبدالنواب مبارك: الدليل الإلكتروني أمام القاضي المدني، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٧٦، ٧٧.

عن طريق إدخال البطاقة والرقم السري ويتم استخدام البطاقة أيضا في سداد الضريبة حيث أجاز المشرع الضريبي سداد الضريبة بإحدى وسائل الدفع الإلكتروني المجازة. وقد استخدم هذا النوع من التوقيع في قانون الضرائب في إصدار البطاقة الضريبية، فيجوز إصدار البطاقة الضريبية على هيئة بطاقة ذكية إلكترونية^١.

٣- **التوقيع البيومتري:** ويكون باستخدام الخواص الذاتية والجسمانية مثل بصمة الأصبع، وبصمة الشفاه، ومسح العين، ونبرة الصوت.

ويكون بالتحقق من شخصية المتعامل عن طريق قيام الحاسب الآلي بأخذ صورة دقيقة لشكل التوقيع وتخزينها بطريقة مشفرة، في ذاكرته، ويعاد فك هذه التشفير للتحقق من صحة التوقيع بمطابقة بصمة العميل المستخدم للتوقيع مع البصمة التي تم تخزينها على جهاز الحاسب الآلي^٢.

٤- **التوقيع الرقمي:** يقوم هذا التوقيع على فكرة تحويل الكتابة من شكلها المقروء إلى شكل غير مقروء بحيث يستحيل على أي شخص فهمه، حيث يتم الحصول على هذا التوقيع عن طريق التشفير، وذلك بتحويل المحرر المكتوب والتوقيع الوارد عليه من كتابة عادية إلى معادلة رياضية باستخدام مفاتيح سرية وطرق حسابية وطرق حسابية معتمدة يطلق عليها "الواريتمات" وبمقتضى هذه الطريقة يتم تحويل المستند الإلكتروني من صورته المقروءة إلى صورة أخرى غير مقروءة أو مفهومة، بحيث لا يستطيع أي شخص إعادة صورته المقروءة إلا الشخص المالك لمفتاح التشفير، والذي يستطيع بواسطة ذلك المفتاح فك تشفير هذه الرسالة^٣.

ويتم التشفير بمفتاحين، الأول عام يكون متاح للمتعاقد الآخر وكل من يرغب في قراءة رسالة البيانات عبر الإنترنت، أما المفتاح الخاص فيحتفظ به صاحب التوقيع على وجه السرية وعلى من يرغب في الالتزام بالمحرر أو الرسالة وضع مفتاحه الخاص وبذلك يتم التوقيع بغلق المحرر ولا يمكن المساس به، أو تعديله إلا باستخدام المتعاقد للمفتاحين الخاصين بالطرفين.

٥- **التوقيع المصدق عليه:** تقوم جهة محايدة بإصدار المفاتيح العام والخاص، وتسمى في قانون التوقيع الإلكتروني "جهة التصديق" ولا يكون لها شأن بمضمون المحرر الذي سيتم التوقيع عليه؛ الأمر الذي يعتقد فيه الباحث أن المشرع الضريبي أراد استخدامه حيث أشار إلى إلزام الممول المتعامل مع مصلحة الضرائب إلكترونياً بتسجيل نفسه لدى المصلحة والحصول على كلمة المرور السرية "المفتاح العام والخاص".

ب- حجية التوقيع الإلكتروني:

يجب أن يتصف التوقيع بالدوام والاستمرار، وأن يكون مرتبطاً بصاحبه بالمحرر الموقع عليه، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى أن يكون مميزاً للشخص الموقع عليه، ومعبراً عن رضائه بمضمون المحرر الذي وقع عليه؛ لكي يكون له الحجية في الإثبات.

وقد نصت المادة ١٤ من القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ على أن "التوقيع الإلكتروني في نطاق المعاملات المدنية والتجارية ذات الحجية المقررة للكتابة والمحركات الرسمية والعرفية في أحكام قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية متى استوفت الشروط المنصوص عليها في هذا القانون وفقاً للضوابط الفنية والتقنية التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون". وأضافت المادة ١٨ من ذات القانون على أن "يتمتع التوقيع الإلكتروني والكتابة الإلكتروني والمحركات الإلكترونية بالحجية في الإثبات إذا توفرت فيها الشروط الآتية:

^١ المادة ٩٣ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

^٢ د/ عبدالنواب مبارك: مرجع سابق، ص ٨١.

^٣ د/ خالد ممدوح إبراهيم: التوقيع الإلكتروني، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠١٠، ص ٦٢١.

^٤ د/ الأنصاري حسن النيداني: القاضي والوسائل الإلكترونية الحديثة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ص ٨٥ وما بعدها.

^٥ لمزيد من التفاصيل راجع د/ عبدالنواب مبارك، مرجع سابق، ص ٨٥ وما بعدها.

- ١- ارتباط التوقيع الإلكتروني بالموقع وحده دون غيره.
 - ٢- إمكانية كشف أيّ تعديل أو تبديل في بيانات المحرر الإلكتروني، أو التوقيع الإلكتروني.
 - ٣- سيطرة الموقع وحده دون غيره على الوسيط الإلكتروني.
 - ٤- تحديد وقت وتاريخ نشوء الكتابة الإلكترونية أو المحررات الإلكترونية.
 - ٥- عدم وجود تدخل بشري في نشوء وصدور الكتابة الإلكترونية.
- وقد اعتمد المشرع المصري في قوانين الضرائب التوقيع الإلكتروني حيث نصت المادة ١٠٤ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن يقوم الممول بتسجيل نفسه والحصول على كلمة المرور السرية، ويعتبر الممول مسؤولاً عما يقدمه مسؤولية كاملة، إما من خلال توقيع إقرار ذلك عند طلب الاستفادة من هذه الخدمة أو أن يقدم توقيعاً إلكترونياً مجازاً من المصلحة.
- ويظهر مما تقدم أن المشرع قد أجاز نوعين من التوقيع في قوانين الضرائب كلاهما معتمد أمام مصلحة الضرائب وهما:
- الأول:** أن يسجل الممول نفسه والحصول على كلمة المرور السرية "التوقيع الإلكتروني المعزز" وهو المستند إلى شهادة تصديق إلكتروني صادرة من جهة معتمدة، وهذا النوع يحوز الحجية في الإثبات بقوة القانون، ويكون ملزماً لمصلحة الضرائب والقاضي الضريبي شأنه شأن التوقيع اليدوي.
- الثاني:** تقديم توقيع إلكترونياً مجازاً من المصلحة، ولم يشترط المشرع الضريبي في هذا التوقيع أي شرط، إلا أن يكون مجازاً من المصلحة، فقد يكون أي من التوقيعات التي تم ذكرها، تقبله مصلحة الضرائب، ويكون له الحجية المقررة نفسها للتوقيع المصدق عليه إلكترونياً إذا أُجيز من المصلحة.
- كما اعتمد المشرع الفرنسي التوقيع الإلكتروني في قوانين الضرائب إذ نصت المادة ٢٨٩ من القانون العام للضرائب على جواز قبول الفواتير الإلكترونية والتي يتم تأمينها من خلال التوقيع الإلكتروني، كما نصت المادة ١٦٤٩-٤ من ذات القانون على أن تقديم الإقرار الإلكتروني سواء كان إلزامياً أو اختيارياً، يجب أن يوقع إلكترونياً من قبل مقدم الإقرار سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً.
- وأن المرسوم الصادر في ٢٢ مارس ٢٠٠٢ بشأن تنظيم تبادل البيانات والمعلومات الإلكترونية في فرنسا بين الممول والإدارة الضريبية أعطى التوقيع الإلكتروني ذات الحجية القانونية للتوقيع التقليدي، وترتب عليه نفس آثار التوقيع الخطي.
- وكان مشرع الفرنسي أكثر إيضاحاً من نظيره المصري حيث نظم القانون العام للضرائب الفرنسي "GCI" الشروط الواجب توافرها في التوقيع الإلكتروني، وضوابط التصديق الإلكتروني والشروط الواجب توافرها في شهادات التصديق التي يعتمد عليها التوقيع الإلكتروني^١.
- إذن المشرع الضريبي أجاز استخدام التكنولوجيا للتوقيع، من قبل الممول وألزم مصلحة الضرائب بقبول المحررات المقدمة إلكترونياً والموقعة إلكترونياً، واعطاءها نفس الحجية للتوقيع التقليدي.
- ٤- التصديق الإلكتروني**
- الثقة والأمان بين الممول والإدارة الضريبية من أهم ما يجب توافره، وبتزايد الحاجة إلى تأكيد هذه الثقة في المعاملات الإلكترونية، وذلك لعدم الالتقاء الفعلي بين الأطراف.
- ولكي تتوافر هذه الثقة، فإن الأمر يستلزم وجود طرف ثالث محايد يعمل على التحقق من صحة التوقيع الإلكتروني ونسبته إلى الموقع واعطائه القوة الإثباتية.
- وقد عرفت المادة ٦/١ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٥ لسنة ٢٠٠٤ جهة التصديق الإلكتروني بأنها: "الجهات المرخص لها بإصدار شهادة التصديق الإلكتروني وتقديم خدمات تتعلق بالتوقيع الإلكتروني".
- وقد عرف بعد الفقه جهات التصديق الإلكتروني بأنها: "شركات أو أفراد أو جهات مستقلة محايدة تقوم بدور الوسيط بين متعاملين لتوثيق معاملتهم الإلكترونية فتعد طرفاً ثالثاً محايداً^٢.

^١ Art 96 –f du GCI FR.

^٢ د/ خالد ممدوح إبراهيم: مرجع سابق، ص ١٧١.

ويجب أن تحصل الجهة المختصة بالتصديق على التوقيع الإلكتروني على ترخيص قبل مزاولتها لنشاط إصدار شهادات التصديق الإلكتروني، حيث نصت المادة ١٩ من قانون التوقيع الإلكتروني على أنه "لا يجوز من مزاوله نشاط إصدار شهادات التصديق الإلكتروني إلا بترخيص من الهيئة، وذلك نصير مقابل يحدده مجلس إدارتها وفقاً للإجراءات والقواعد والضمانات التي تقررها اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ودون التقيد بأحكام القانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٤٧ بالتزامات المرافعة العامة مع مراعاة ما يلي:

- ١- أن يتم اختيار المرخص له في إطار من المنافسة والعلانية.
- ٢- أن يحدد مجلس إدارة الهيئة مدة الترخيص بحيث لا تزيد عن ٩٩ عاماً.
- ٣- أن تحدد وسائل الإشراف والمتابعة الفنية والمالية التي تكفل حسن سير المرفق بانتظام واطراد.

ولا يجوز التوقف عن مزاوله النشاط المرخص به أو الاندماج في جهة أخرى أو التنازل عن الترخيص للغير إلا بعد الحصول على موافقة كتابية مسبقة من الهيئة.

وجهة التصديق على التوقيع الإلكتروني قريبة الشبه إلى حد كبير بوظيفة الشهر العقاري حيث أن كلا منهما يعد شاهداً محايداً على الوثيقة الموقعة أمامه بين الطرفين.

ويجب توافر بعض الشروط في الأشخاص الذين يقومون بتقديم خدمات تصديق الإلكتروني ومنها ما هو متصل بأهلية وجنسية مقدم الخدمة، ومنها ما هو متصل بالنواحي الفنية والتقنية، ومنها ما هو متصل بالضمانات والتأمينات.

وتلتزم جهة التصديق الإلكتروني بالحصول على ترخيص من الجهة المختصة قبل ممارسة عملها، وحماية المعلومات الشخصية والمشاركين لديها، وإصدار شهادات التصديق الإلكتروني والتأكد من صحة البيانات التي توردها بهذه الشهادة.

وتكون جهة التصديق هي المسؤولة عن إصدار شهادة التصديق الإلكتروني التي عرفها قانون التوقيع الإلكتروني في المادة "١" بأنها "الشهادة التي تصدر من الجهة المرخص لها بالتصديق وتثبت الارتباط بين الموقع وبيانات إنشاء التوقيع".

وتقوم شهادة التصديق بوظائف عدة منها:

- ١- التحقق من هوية الشخص متعاقد معها، وأهليته وسلطاته القانونية لإبرام التصرفات القانونية مما يساعد على تلاشي مخاطر إبرام العقد مع شخص ناقص الأهلية.
 - ٢- تعمل الشهادة على توثيق التوقيع الإلكتروني وتؤكد أنه توقيع صحيح وتمنحه الحجية بالإثبات، وتثبت أن بيانات الرسالة الموقع عليها صحيحة.
 - ٣- تمكن الشهادة من معرفة المفتاح العام والذي يتم التأكد من خلاله من معلومات الرسالة نظراً للارتباط بين المفتاح العام والخاص.
 - ٤- تصديق العقد الإلكتروني.
- تمر عملية إصدار شهادة التوثيق بعدة مراحل وهي:
- ١- تقديم طلب للحصول على الشهادة لجهة التصديق مؤيداً بالمستندات.
 - ٢- تتحقق جهة التصديق من المعلومات المتعلقة بالشهادة.
 - ٣- تقوم سلطة المصادقة بإصدار المفتاح العام الخاص.
 - ٤- يتم تسليم شهادة المصادقة إلى صاحب التوقيع، وتكون محددة بمدة محددة.

^١ د/ عادل أبو هشيمه محمود حمودة: عقود خدمات المعلومات الإلكترونية في القانون الدولي الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤، ١٩٦.

^٢ د/ آلاء أحمد محمد حاج علي: مرجع سابق، ص ٦١.

^٣ المرجع السابق ذاته، ٦٢.

وتختص هيئة تنمية صناعة التكنولوجيا المعلومات باعتماد الجهات الأجنبية المختصة بإصدار شهادات التصديق الإلكتروني، وذلك نظير المقابل الذي يحدده مجلس إدارة الهيئة، وفي هذه الحالة تكون الشهادة التي تصدرها تلك الجهات ذات الحجية في الإثبات المقررة لما تصدره نظيراتها في الداخل من شهادات نصيره، وذلك كله وفقا للقواعد والإجراءات والضمانات التي تقررها اللائحة التنفيذية لقانون التوقيع الإلكتروني.

وتكون بيانات التوقيع الإلكتروني، والوسائط الإلكترونية، والمعلومات التي تقدم الى الجهة المرخص لها بإصدار شهادات التصديق الإلكتروني السرية، ولا يجوز لمن قدمت إليه، أو أتصل بها بحكم عمله إنشائها للغير، أو استخدامها في غير الغرض الذي قدمت من أجله.

وقد حدد المرسوم رقم ٥٣٥ لسنة ٢٠٠٢ الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي جهات التصديق على التوقيع بوجه عام في المراكز التي تعتمد من لجنة الاعتمادات الفرنسية للتصديق، أو منظمة الأوروبية للاعتماد، وتعتبر هذه الجهة الأخيرة هي الوحيدة المسموح لها بالتصديق على التوقيع الإلكتروني المعترف به في الدول الأوروبية كافة بما يسمح لترتيب أثاره القانونية.

كما صدر مرسوم بتاريخ ٢٢ مارس ٢٠٠٢ متضمنا أن أي ممول يرغب في الاستفادة من الخدمات الإلكترونية لأول مرة يجب أن يحصل على شهادته التصديق الإلكتروني، ولتحقيق هذه الغاية يجب أن يعرف نفسه من حيث الاسم، والرقم الضريبي، والدخل الضريبي المفروض عليه الضريبة، البريد الإلكتروني، كلمة السر التي يختارها الممول بنفسه.

ويتم إنشاء مفتاح عام وآخر خاص عند إرسال معلومات المصادقة، والمفتاح العام هو شهادة إلكترونية تصدر على الإنترنت من قبل الإدارة مجانا، ويسمح للممول اختيار الرقم السري للمفتاح الخاص يستخدم للتوقيع الإلكتروني، وهو محمي بواسطة كلمة المرور نفسها في شهادة التصديق التي تصدر لمدة ثلاث سنوات ما لم يتم إنهاؤها من أي من الطرفين، ولا تستخدم إلا في التبادل الإلكتروني مع السلطات الضريبية.

عقوبة الإخلال بقانون التوقيع الإلكتروني

نصت المادة ٣٢ من القانون الفرنسي الصادر عام ٢٠٠٤ على مسؤولية مقدمي خدمة التشفير بأن الأشخاص مقدمي خدمة التشفير لأغراض السرية يكونون مسؤولين عن الأضرار التي تلحق بالأشخاص المتعاقدين معهم على إدارة الملفات السرية، وذلك عند انتهاك سلامة هذه الملفات أو سريتها، أو إتاحتها للغير، ولا يحض تلك المسؤولية إلا إثبات العكس. وتنص المادة ٣٣ من القانون ذاته على قرينة افتراض مسؤولية مقدم خدمة التوثيق، الذي يقدم شهادة التوثيق المؤمنة في حالة حدوث ضرر لأشخاص من جراء الشهادات المؤمنة، وهذه القرينة تقبل إثبات العكس بأن مقدم الخدمة لم يرتكب خطأ متعمداً أو إهمالاً.

ونصت المادة ٢٣ من قانون التوقيع الإلكتروني المصري على أنه: "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها في قانون العقوبات، أو أي قانون آخر يعاقب بالحبس والغرامة لا تقل عن ١٠,٠٠٠ جنية ولا تجاوز ١٠٠,٠٠٠ جنية، أو بإحدى هاتين العقوبتين لكل من:

- ١- إصدار شهادة تصديق إلكتروني دون الحصول على ترخيص بمزاولة النشاط من الهيئة.
- ٢- أتلف أو عيب توقيعاً، أو وسيطاً، أو محرراً إلكترونياً، أو زور شيئاً من ذلك بطريق الاصطناع، أو التعديل، أو التحرير، أو بأي طريق آخر.
- ٣- استعمل توقيعاً، أو وسيطاً، محرراً إلكترونياً معيناً، أو مزوراً مع علمه بذلك.
- ٤- خالف أيًا من أحكام المادتين ١٩ و ٢١ من هذا القانون "مزاولة النشاط بدون ترخيص المحافظة على سرية البيانات".

^١ د/ هالة جمال الدين محمد محمود: الأحكام الخاصة في إثبات عقود التجارة الدولية وفقا لطرق الإثبات الحديثة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠١١، ص ٣٥٨-٣٥٩.

٥- توصل بأي وسيلة إلى الحصول بغير حق على توقيع، أو وسيط، أو محرر إلكتروني، أو اختراق هذا الوسيط، أو عطله عن أداء وظيفته.
وتكون العقوبة على مخالفة أحكام المادة ١٣ من هذا القانون، الغرامة التي لا تقل عن ٥٠٠٠ جنية ولا تجاوز ٥٠,٠٠٠ جنية والخاص بالتزام جميع الجهات بتزويد الهيئة بما تحتاجه من بيانات.

وفي حالة العود تزداد مقدار المثل العقوبة المقررة لهذه الجرائم في حديها الأدنى والأقصى وفي جميع الأحوال يحكم بنشر حكم الإدانة في جريدتين يوميتين واسعتي الانتشار على شبكة المعلومات الإلكترونية المفتوحة على نفقة المحكوم عليه.

رابعاً: حفظ الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

يجب أن تكون الفاتورة الإلكترونية صالحة للحفظ، ويكون على الممول حفظ الفواتير الإلكترونية التي اشترى أو باع بها بأسلوب محاسبي يسمح بالاطلاع عليها ببسر وسهولة.
ويتم الاحتفاظ بالفواتير الإلكترونية نفس المدة المنصوص عليها في حفظ الفواتير الورقية، وقد اشترط المشرع الفرنسي أن يتم الاحتفاظ بالفواتير الإلكترونية في شكلها الأصلي على جهاز الكمبيوتر على الأقل فترة ثلاث سنوات وفي أي وسيلة يختارها الممول مدة ثلاث سنوات أخرى، وفي حالة إلغاء الفاتورة أو تعديلها يلتزم ممول بالاحتفاظ بأصل الفاتورة الملغاة وصورها كافة.

المطلب الثاني: تنفيذ الفاتورة الضريبية الإلكترونية في مصر

سيتم التطرق إلى تنفيذ الفاتورة الإلكترونية من خلال التطرق إلى التنظيم القانوني لها، ويمكن ثم مراحل تطبيق نظام الفاتورة الضريبية الإلكترونية في مصر والذي مر بعدد من المراحل على النحو الآتي:

الفرع الأول: التنظيم القانوني للفاتورة الضريبية الإلكترونية:

أولاً: نظمت المادة ٢٨٩ من القانون العام للضرائب الفرنسي الفواتير الإلكترونية لتحل محل الفواتير الأصلية أو الورقية واشترطت سالمية محتواها وسهولة القراءة وأن لا يتغير المحتوى وأن تكون مؤمنة بالتوقيع الإلكتروني لغرض المادة ٢٨٦ من القانون ذاته.

وقد نص المشرع الفرنسي في المادة L13d من قانون الإجراءات الضريبية الفرنسي "LPF" على أنه لكي يتحقق مأمور الضرائب من صحة البيانات المدونة في الفواتير الضريبية، وضمان سلامة محتواها، ووضوح مصدرها أو مستلمها من الممولين، فله الحق في التحقق من كل المعلومات والوثائق والبيانات ونظم المعلومات المستخدمة في إصدار الفواتير، وإذا كان الفحص يجري بشكل إلكتروني، يطلب من الممولين تقديم نسخ من هذه المعلومات أو الوثائق بأي وسيلة وبأي وسيط.

في التشريع الضريبي المصري نصت المادة ٤ من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ قانون الضريبة على القيمة المضافة على أن للممول حفظ الفواتير الإلكترونية التي اشترى أو باع بها بأسلوب محاسبي يسمح بالاطلاع عليها ببسر وسهولة.

وقد نظم المشرع المصري الفواتير الإلكترونية حيث نصت المادة ٥٣ من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ قانون الضريبة على القيمة المضافة على أن للوزير وضع نظام أو أكثر يمكن المصلحة من الحصول إلكترونياً على الإقرارات الضريبية وصور البيانات والفواتير الضريبية المصدرة من المسجل أو إليه.

ونصت المادة ١٣ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بأن يلتزم الممول بتحرير فاتورة ضريبية ورقية أو إلكترونية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة.

قرار وزير المالية رقم ١٨٨ لسنة ٢٠٢٣ المشهور في الوقائع المصرية العدد ٨٣ تابع في ٩ ابريل ٢٠٢٣ المادة الأولى تضاف مادة جديدة برقم ٣٨ مكرراً الى اللائحة التنفيذية.

ثم صدر قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٦٠ لسنة ٢٠٢٠ متضمناً في المادة ٣٠ منه على أن يكون للتوقيع الإلكتروني في نطاق تطبيق أحكام القانون الضريبي ذات الحجية المقررة للتوقيعات في أحكام قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية إذا رُوِيَ في إنشائه وإتمامه الشروط المنصوص عليها في القانون ١٥٢ لسنة ٢٠٠٤ لتنظيم التوقيع الإلكتروني وإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات والضوابط الفنية والتقنية التي تحددها اللائحة التنفيذية لها.

ونصت المادة ٣٥ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد على أنه يجب على الشركات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية والطبيعية الذين تحددهم اللائحة التنفيذية لهذا القانون ممن يبيعون سلع أو يقدمون خدمة تسجيل جميع مشترياتهم ومبيعاتهم من السلع والخدمات على النظام الإلكتروني الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون مواصفاته ومعاييرته الفنية وضوابط وأحكام العمل به بما يكفل للمصلحة من خلاله تتبع حركة المبيعات بشكل دائم والوقوف على حقيقتها وقيمتها وأطراف علاقة التعامل وغير ذلك مما يلزم لربط الضريبة المقررة وتحصيله.

ثم حددت المادة رقم ٤٣ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادرة في القرار الوزاري رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠١٢ شروط ومعايير منظومة الفاتورة الإلكترونية على أنه (في تطبيق أحكام المادة ٣٥ من القانون تلتزم الشركات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية والطبيعية ممن يبيعون سلعه أو يقدمون خدمة سواء من المنتجين أو التجار أو الموزعين أو مؤدي الخدمة أو المصدرين أو المستوردين أو وكلاء التوزيع استيفاء الشروط والمعايير اللازمة للنظام الإلكتروني للفاتورة التي تتضمن استخراج شهادة التوقيع الإلكتروني واستخدام نظام التوكيد الموحد للسلع والخدمات الذي يصدر بتحديد قرار من رئيس المصلحة والتعاقد مع مقدم خدمة أو تقديم الفواتير من خلال المصلحة كمقدم خدمة في الحالات التي يصدر بها قرار من رئيس المصلحة وتوفير البيانات اللازمة لتسجيل مسؤول إدارة منظومة الفاتورة الضريبية، كما تضمنت المادة 35 من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١ المواصفات والمعايير الفنية لمنظومة الفاتورة الإلكترونية وحددت المادة ٤٢ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد بيانات الفاتورة الإلكترونية والإيصال الإلكتروني، كما حددت المادة رقم ٤٣ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد ضوابط إصدار الفاتورة الإلكترونية.

ثم صدر قرار رئيس مجلس الوزراء المصري رقم ١٦٠٢ لسنة ٢٠٢١ وتضمن هذا القرار في مادته الثانية الحظر على وحدات الجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة الخدمية والاقتصادية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة وشركات قطاع الأعمال العام والشركات التابعة لها والشركات التي تساهم الدولة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة في رأس مالها بالنسبة تتجاوز ٥٠% بدءاً من ٢٠٢١/١٠/١ التعاقد مع أي شخص من الموردين أو المقاولين أو مقدمي الخدمات أياً كان نوعها إلا إذا كان التعاقد مسجلاً في منظومة الفاتورة الإلكترونية المنشأة بمصلحة الضرائب.

وقرار وزير المالية رقم ١٨٨ لسنة ٢١ وألزم المسجلين بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية تتضمن التوقيع الإلكتروني المصدرة والكود الموحد الخاص بالسلع أو الخدمة محل الفاتورة المعتمد من مصلحة الضرائب المصرية وتضمن هذا القرار تفويض رئيس مصلحة الضرائب المصرية بتحديد الضوابط والشروط الفنية الواجب الالتزام بها ومراحل تطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية وصدر قرار وزير المالية رقم ١٢٥ لسنة ٢١ بتعديل المادة ٣٨ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد وتضمن هذا القرار عدم خصم أو رد الضريبة على القيمة المضافة على الفواتير الورقية ووفقاً لقرار وزير المالية رقم ٢٢٣ لسنة ٢١ فإنه يسمح باستخدام البوابة الإلكترونية أو تطبيق الهاتف المحمول بعد إصداره متى أصدر فواتير ضريبية إلكترونية بالنسبة للشركات أو الجهات الملزمة بإصدار هذه الفواتير، والتي تصدر عدد ٢٠٠ فاتورة فأكثر شهرياً والتي يتوفر لديها نظام إصدار فواتير مميكنة ولكن عليها الالتزام بتوفير هذا النظام والربط مع منظومة الفاتورة الإلكترونية خلال ستة أشهر من تاريخ صدور قرار التزامها بالانضمام لمنظومة الفاتورة الإلكترونية.

بدأت مصلحة الضرائب المصرية تنفيذ مشروع منظومة الفواتير الإلكترونية في يناير ٢٠٢٠ واعتباراً من ٣٠ يونيو ٢٠٢٠ انطلق التشغيل التجريبي لمنظومة الفواتير الإلكترونية بمشاركة مجموعة من الشركات المصرية، وصدر قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم ٣٨٦ لسنة ٢٠٢٠ بإلزام عدد ١٣٤ شركة من الشركات المسجلة بالمركز الضريبي لكبار الممولين بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية عما تبعية من سلع أو توديه من خدمات بوصفها مرحلة أولى، وذلك اعتباراً من ٢٠٢٠/١١/١٥ ثم صدر قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم ٥١٨ لسنة ٢٠٢٠ بإلزام عدد 350 شركة من الشركات المسجلة بالمركز الضريبي لكبار الممولين بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية عما تبعية من سلع أو توديه من خدمات بوصفها مرحلة ثانية اعتباراً من ١٥ فبراير ٢٠٢١ صدر قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم ٨٥ لسنة ٢٠٢١ بإلزام باقي الشركات المسجلة بالمركز الضريبي لكبار الممولين بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية عما تبعية من سلع أو توديه من خدمات بوصفها مرحلة ثالثة، وذلك اعتباراً من ٢٠٢١/٥/١٥ كما صدر قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم ١٩٥ لسنة ٢٠٢١ بإلزام الشركات المسجلة بمركز متوسطي الممولين بالقاهرة ومركز كبار ممولي المهن الحرة مدينة نصر بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية عما تبعية من سلع أو توديه من خدمات بوصفها مرحلة رابعة اعتباراً من ٢٠٢١/٩/١٥.

لقد صدر قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم ٤٤٣ لسنة ٢١ بإلزام المجموعة الأولى من الشركات المسجلة في مأموريته الاستثمار والمساهمة بالقاهرة بإجمالي عدد ٣٧٣٧ شركة بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية عما تبعية من سلع أو توديه من خدمات بوصفها مرحلة خامسة وذلك اعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٢١.

كما صدر قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم ٦١٩ لسنة ٢٠٢١ بإلزام باقي الشركات المسجلة بما في مأموريته الاستثمار والمساهمة بالقاهرة بإصدار فواتير إلكترونية عما تبعية من سلع أو توديه من خدمات، بوصفها مرحلة سادسة وذلك اعتباراً من ١٥ نوفمبر ٢٠٢٢.

الفرع الثاني: مراحل تطبيق الفاتورة الضريبية الإلكترونية في مصر:

مرّ تطبيق نظام الفاتورة الضريبية الإلكترونية في مصر بعدد من المراحل على النحو الآتي:

المرحلة الأولى: حرية الاختيار ما بين الفاتورة الورقية والفاتورة الإلكترونية حيث نصت المادة الرابعة من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ قانون الضريبة على القيمة المضافة، والمادة ١٣ من اللائحة التنفيذية للقانون ذاته على أول إشارة إلى قبول الفواتير الإلكترونية دون النص على آلية محددة لمسك هذه الفواتير، ولكن اشترطت أن يراعي بها الأسلوب المحاسبي الذي يسمح بالاطلاع عليها ببسر وسهولة، وفوضت المادة الثالثة من ذات القانون وزير المالية في وضع نظام أو أكثر يمكن المصلحة من قبول الإقرارات الإلكترونية.

المرحلة الثانية: بدأت بصدور قانون الإجراءات الضريبية رقم ٢٠٦ لسنة 2020، وذلك بإلزام الشركات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية والطبيعية بإصدار فاتورة إلكترونية، وتم تنظيم آلية إصدار الفاتورة الإلكترونية إلى اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

المرحلة الثالثة: بدأت بصدور قرار رئيس مجلس الوزراء المصري رقم ١٦٠٢ لسنة ٢١ بحظر على وحدات الجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة الخدمية والاقتصادية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة وشركات قطاع الأعمال والشركات القابضة والشركات التابعة لها والشركات التي تساهم الدولة فيها، وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة في رأس مالها بنسبة تتجاوز ٥٠% التعاقد مع أي من الموردين أو المقاولين أو مقدمي الخدمات أيا كان نوعها إلا إذا كان التعاقد مسجلاً في منظومة الفاتورة الإلكترونية الأمر الذي ترتب عليه إجبار كل من يتعامل مع الجهات السابق ذكرها على الالتزام بإصدار الفاتورة الإلكترونية.

المرحلة الرابعة: تم إلزام جميع الممولين بإصدار فواتير إلكترونية، وعدم الاعتماد بالفاتورة الورقية، وذلك بصدور قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم ٦١٩ لسنة ٢٠٢١

الفرع الثالث: الحجية القانونية للفاتورة الضريبية الإلكترونية

سوف نتناول في هذا الفرع حجية الفاتورة الضريبية الإلكترونية وإمكانية الاطلاع عليها وعقوبة الإخلال بها، وذلك على النحو التالي:

أولاً: حجية الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

الفاتورة الضريبية الإلكترونية ليست فقط وسيلة محاسبية، بل هي وسيلة مهمة في الإثبات الضريبي لمصلحة التاجر الذي يحررها والإدارة الضريبية لإثبات التزامات الممول.

وقد أجاز المشرع المصري استخدام الفواتير الإلكترونية في قوانين الضرائب دون التطرق لتنظيمها أو بيان حجيتها بوصفها دليل إثبات، كمرحلة أولى في حين نظم المشرع الفرنسي صراحة في المادة ٢٨٩ من القانون العام للضرائب الفرنسي GCI الفواتير الإلكترونية والشروط الواجب توفرها بها، وأوضح حجيتها إذا استوفت شرطها.

وقد أعطى المشرع المصري والفرنسي للإدارة الضريبية الحق في البحث عن انتهاك القواعد والالتزامات المتعلقة بالفاتورة الإلكترونية، فإذا استطاعت الإدارة الضريبية أن تثبت أن الممول لم يراعي في الفاتورة الإلكترونية شروط صحتها فلا يعتد بها بوصفها دليل إثبات.

فإذا أصدر الممول فاتورة إلكترونية لم تستوفِ كامل بيانات الفاتورة الورقية أو لم تستوف الضوابط التقنية التي تحمي الفاتورة الإلكترونية، فلا تعد فاتورة ضريبية من الناحية القانونية ولا يعتد بها في الإثبات.

وللقاضي سلطة تقديرية في تقدير القوة الثبوتية للفاتورة الإلكترونية باعتبارها دليلاً معداً مسبقاً من قبل الممول، ومدى توافقها مع الوثائق والسجلات التي يمسكها الطرفان.

ثانياً: إمكانية الاطلاع على الفواتير الإلكترونية ومراقبتها:

يكون للإدارة الضريبية بأغراض المراقبة والوصول إلى الفواتير الإلكترونية، والبيانات المدونة بها بغض النظر عن مكان ووسيلة التخزين.

كما يكون للإدارة الضريبية أن تطلب من الممول نسخ من الفواتير الإلكترونية بأي وسيلة أو وسيط إلكتروني يسهل إمكانية الاطلاع والمراقبة!

ثالثاً: عقوبة الإخلال بالفاتورة الضريبية الإلكترونية:

رتب المشرع جزاءً على عدم التزام الممول بالفواتير الضريبية، غير أن هذا الجزاء يختلف بين حالة عدم التزام المسجل بإصدار الفواتير، وبين حالة عدم التزام المسجل بالبيانات والشروط الواجب توافرها بالفاتورة الضريبية، أو تسجيلها بالسجل المخصص لها، وذلك على النحو الآتي:

١- في حالة عدم التزام المسجل بإصدار الفاتورة الضريبية فإن المشرع المصري يعتبر المسجل متهرباً من الضريبة؛ ويستوجب عقوبة الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر وبغرامة لا تقل عن ١٠٠٠ جنيه، ولا تجاوز ثلاثة أمثال الضريبة أو بإحدى هاتين العقوبتين فضلاً عن الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض لا يجاوز ثلاثة أمثال الضريبة. وقد حمل المشرع الفرنسي الممول غرامة قدرها ٥٠% من المبالغ المدفوعة أو المستحقة على الممول في حالة عدم إصدار الفاتورة الضريبية، وإذا استطاع الممول أن يثبت التزامه الضريبي يدفع غرامة قدرها ٥% فضلاً عن الضريبة؛ كما أن المادة L.16b من قانون الإجراءات الضريبية الفرنسي "LPF" وضعت قرينة على التهرب من دفع الضرائب على الدخل أو الأرباح أو الضرائب على المبيعات من الضالعين في البيع أو الشراء دون إصدار فواتير أو باستخدام أو

^١ Art 1.13 du pf. Fr.

^٢ د/ روفائيل بولس: موسوعة الضريبة العامة على المبيعات، الطبعة الأولى، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١، ص ٤٤-٤٥.

^٣ المادة ٩/٤٤ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

^٤ المادة ٤٣ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

^٥ Art 1737 du GCI. Fr.

إصدار فواتير ليس لها علاقة بالعمليات الفعلية، أو إصدار فواتير دون تسجيلها بالسجلات المخصصة لذلك، أو إدخالها بطريقة غير صحيحة أو وهمية عن قصد.

وإذا كانت السلعة التي لم يصدر بشأنها فاتورة من السلع الواردة بالجدول رقم ١ المرفق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فإنه يضاف إلى العقوبات سالفه الذكر عقوبة ضبط السلعة بجانب جواز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهرب.

٢- أما إذا أصدر المسجل الفاتورة ولكنها لم تتضمن البيانات الواجب توافرها والسابق ذكرها فإن المسجل في هذه الحالة يعد مخالفا للقانون، ويجازى بالغرامة التي نص عليها القانون^١. وتطبق نفس هذه العقوبات في حالة عدم قيد بيانات الفواتير بالسجل المخصص لها، أما إذا أصدر غير مسجل فاتورة محملة بالضريبة فإنه تقوم قرينة على أنه قام بتحصيل الضريبة لحسابه، ويترتب على هذا الفعل عقوبة التهرب الضريبي.

وبذلك يكون المشرع المصري والفرنسي قد وضعاً قرينة على صحة الفاتورة الضريبية وأن الممول ملتزم ضريبياً، وتحمل الإدارة الضريبية عبء إثبات أن الممول لم يلتزم بالضوابط القانونية المنظمة للفاتورة الضريبية، ويكون للممول أن يدحض ادعاءات الإدارة الضريبية. عاقب المشرع الفرنسي الممولين الذين لا يحترمون الالتزام بإصدار فاتورة إلكترونية بغرامة تعادل ٥٠% من قيمه العملية، وفي حالة تقديمه خلال ٣٠ يوم دليلاً أن عملياته تمت بانتظام تخفض الغرامة إلى ٥٠%، وفي حالة إصدار فواتير وهمية عن طريق إخفاء بعض البيانات أو استخدام هوية مزورة يعاقب بغرامة ٥٠% من المبلغ المدفوعة أو المستلمة^٢.

تم تطبيق عقوبات في حالة عدم التزام الممولين الملزمين بإصدار الفاتورة الإلكترونية، اعتباراً من ٢٠ ديسمبر ٢٠٢٢، وهي ما بين ٢٠ ألف جنيه إلى ١٠٠ ألف جنيه، وتم تصعيد العقوبة بداية من ١ أبريل ٢٠٢٣ لتصل إلى عدم الاعتراف بتوريد ضريبة الدخل من الممول إن لم يتم إصدار فواتير إلكترونية، كما لن يتم رد ضريبة القيمة المضافة له^٣ كما يتم الحرمان من بعض المزايا المتاحة مثل صرف الدعم المالي المستحق للمصدرين عن صادراتهم حسب برنامج تشجيع الصادرات في وزارة التجارة والصناعة.

المبحث الثاني:

تأثير الفاتورة الضريبية الإلكترونية على العدالة الضريبية

إن فرض الضرائب يجب أن يراعي فيه أربعة قواعد وهي العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد في نفقات الجباية والتي تمثل القواعد العامة للقاعدة القانونية للضريبة، وبها تحمي حق الدولة في اقتطاع الضريبة وتنظيمها على نحو يحقق سلامة المجتمع، وأصبح يقاس نجاح أي نظام ضريبي بمدى تحقيقه العدالة الضريبية^٤، وسيتم معالجة هذا المبحث من خلال مطلبين الأول نتعرض فيه إلى العدالة الضريبية كقاعدة من أهم قواعد فرض الضريبة ومن ثم المطلب الثاني والذي نتعرض فيه لدور الفاتورة الضريبية في تحقيق هذا المبدأ، وذلك على النحو التالي:

المطلب الأول: العدالة الضريبية:

يعد مبدأ العدالة الضريبية من أهم مبادئ فرض الضريبة، إذ يرتبط هذا المبدأ بجانب بالحماية الاجتماعية لأفراد المجتمع، وقد نص عليه الدستور المصري الصادر عام ٢٠١٤ بالمادة ٣٨ والتي

^١ المادة ٤١ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، والمادة ١٧٣٧ من القانون العام للضرائب الفرنسي.

^٢ Art 1737 du GCI. Fr.

^٣ المادة ٧١ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

^٤ د/ معوض السيد محمد خليل: نحو نظام ضريبي أكثر عدالة وكفاءة، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي والعشرون "إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، يونيو ٢٠١٤، مجلد ٢، ص ١١.

نصت على " يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة الى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية.....".

والعدالة بمعنى المعاملة المتساوية هي التطبيق الواقعي لمبدأ المشروعية، حيث يجب أن يطبق القانون على الجميع بلا استثناء، يعني "أن يراعي النظام الضريبي ككل، وكذلك كل ضريبة على حده، توزيع الأعباء الضريبية على جميع القادرين من أفراد المجتمع، وعلى جميع الأموال، مالم يكن هناك مبرر اقتصادي، أو اجتماعي يتطلب الاستثناء، وأن يراعي في توزيع عبء الضريبة أن تتناسب مع القدرة التكاليفية للممول، وأن تراعي ظروفه الشخصية وابعأوه المالية، وأن يهدف النظام الضريبي الى تحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية بين أفراد المجتمع".

وللعدالة من الناحية القانونية وجهان، وجه إجرائي، وآخر موضوعي:

الأول: العمومية الشخصية للضريبة "الوجه الاجرائي" ويعني تطبيق القانون كاملاً وبنزاهة، بغض النظر عن وضع الشخص الذي يجب أن يطبق القانون عليه، فلا يحصل اي أحد على معاملة تفضيلية أو تمييزية تختلف عن غيره من الناس، ولا يجب أن يحرم أحد من حقوقه التي كفلها القانون.

الثاني: العمومية المادية للضريبة "الجانب الموضوعي": ويعني أن يعامل الأشخاص ذوي المراكز المتساوية معاملة متساوية، وأن يكون لاختلاف المعاملة بين شخص وآخر سبب موضوعي، كأن تفرض الضريبة التصاعدية لكي يتحمل ذو الدخل المرتفع عبئاً ضريبياً يزيد على ما يتحملة ذو الدخل الأقل، لان الضريبة تكون أكثر عدلاً إذا تحددت وفقاً للمقدرة التكاليفية لكل ممول^٢.

العمومية والعدالة:

لا يمكن أن تكون الضريبة عادلة إذا تحمل عبئها بعض أفراد المجتمع دون البعض الآخر، أو بعض الأموال دون غيرها، ولكي تكون الضريبة عادلة يجب أن تكون عامة؛ أي تفرض الضريبة على كل الأشخاص وعلى كل الأموال في الدولة، فلا يجوز أن تعفي فئة من الضريبة دون سبب يعود أثره على المجتمع كله من هذا الإعفاء، أي إن مبدأ العدالة الضريبية ينبذ امتياز فئة من الناس بالإعفاء من الضريبة لا اعتبار يتعلق بذواتهم أو صفاتهم الشخصية، دون أن يعود ذلك على المجتمع بنفع مباشر^٣.

عدالة الإدارة الضريبية:

يجب أن تكون الإدارة الضريبية عادلة في تعاملها مع الممولين أو المكلفين، بمعنى أنه لا تميز في هذه المعاملة بين شخص وآخر، ولا تنحرف بتفسيراتها وتقديراتها لمصلحة شخص، أو ضد مصلحة شخص آخر، إلا أن يكون التمييز مقررًا بنص القانون، لاعتبارات المصلحة العامة التي يقدرها المشرع^٤.

^١ د/ كمال الدين حسين: الحماية القانونية لحق الممول في العدالة الضريبية في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفقاً لأحدث تعديلاته "دراسة تحليلية"، المجلة القانونية، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، بحث منشور على جوجل الباحث العلمي، دون سنة نشر، ص ١٨٥٦.

^٢ د/ رمضان صديق محمد: نظريات وقواعد فرض الضريبة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة حلوان، ٢٠٢٤، ص ١٠٦.

^٣ د/ سوزي عدلي ناشد: العدالة الضريبية في قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق - جامعة الاسكندرية، عدد ٢، سنة ٢٠١٨، ص ١١٩.

^٤ د/ جنات فاروق السمالوطي: الإصلاح المالي والضريبي في مصر بين اعتبارات الكفاءة الاقتصادية ومقتضيات العدل الاجتماعي، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، مجلد ٨٦، عدد ٤٣٩-٤٤٠، يوليو، أكتوبر ١٩٩٥، ص ٢٣٦.

^٥ د/ رمضان صديق محمد: مرجع سابق، ص ١٠٦، ١٠٧.

^٦ Lisa Marriott, Dalice sim:social inequity, taxes and welfare in Austarlasia, Accountability Tournal vol. No.7,2019, p2007.

^٧ د/ كمال الدين حسين محمد حسين: الحماية القانونية لحق الممول في العدالة الضريبية في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفقاً لأحدث تعديلاته "دراسة تحليلية"، المجلة القانونية، المجلد ٨، العدد ٥، كلية الحقوق فرع الخرطوم، جامعة القاهرة، ص ١٨٥٨.

المطلب الثاني: دور الفاتورة الضريبية الإلكترونية في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية:

إن العبء الضريبي يقع على عاتق القطاعات الملزمة ضريبياً، وظلت العديد من القطاعات دون دفع ضرائب، إما لعدم علم مؤسسات الدولة بهذه الأنشطة، أو للتهرب من دفع الضريبة، أو لوجود خلل إداري يتم الاستفادة منه في عدم دفع الضريبة أو جزء منها، وتطبيق منظومة الفاتورة الضريبية الإلكترونية يساهم في تمكين مصلحة الضرائب المصرية من متابعة جميع التعاملات التجارية بين الشركات بعضها البعض، الأمر الذي يترتب عليه تحقيق أكبر قدر ممكن من العدالة الضريبية، بإدماج القطاعات غير الملزمة ضريبياً، وذلك على التفصيل الآتي:

أولاً: توسيع القاعدة الضريبية بدمج الاقتصاد غير الرسمي:

إن التعامل مع توسيع القاعدة الضريبية في مصر تم لفترات طويلة بشكل سطحي ومبسط حيث تم الاهتمام بزيادة الإيرادات الضريبية، دون إجراء تعديلات حقيقية في النظام الضريبي. وهكذا ظلت القاعدة الضريبية كما هي، وما حدث من تغيير اقتصر على زيادة معدلات الضرائب على القاعدة الضريبية الموجودة فعلياً، دون محاولة فعلية لتوسيعها للوصول إلى معاملات لا تساهم في النظام الضريبي، وقد تترتب على ذلك زيادة الأعباء على كاهل الممولين الملزمين بأداء الضرائب مما أهدر بشكل واضح قاعدة العدالة الضريبية. لذا فمن الطبيعي أن يكون من أهم أولويات السياسة الضريبية في مصر في الوقت الراهن الاستفادة من التطور التكنولوجي ومن التجارب الدولية لتحقيق العدالة الضريبية وذلك بتوسيع القاعدة الضريبية، وذلك من خلال زيادة المعاملات الخاضعة للضرائب بدمج الاقتصاد غير الرسمي في الاقتصاد الرسمي.

١ - حجم الاقتصاد غير الرسمي:

في دراسة تعود إلى نهاية عام ٢٠١٨، أعدتها لجنة الضرائب باتحاد الصناعات المصرية، عن حجم الاقتصاد غير الرسمي أو ما يطلق عليه الاقتصاد الخفي، تعادل أكثر من ٦٠% من حجم التعاملات السنوية للاقتصاد المصري، وصار مستوعباً للنسبة الغالبة من العاملين بالقطاع الخاص، والتي تقدر بنحو ٦٨%، وترتفع النسبة في المناطق الريفية لتصل إلى ٨٢,٣%، مقابل ٤٢,٨% في الحضر^١. وبدلاً من تجاهل القطاع غير الرسمي أو التعامل معه بوصفها قطاعاً مجرماً في حق المجتمع، يتعين على الدولة دراسة كيفية إعطاء هذا القطاع الفرصة والأسباب ليلتزم بالضريبة، ولن يتم ذلك إلا بمواجهة الإعاقات كافة التي تسببت في انتشار القطاع غير الرسمي من الأصل مثلاً، فيجب تبسيط النظام الضريبي، وتسهيل تسجيل الشركات، والتسامح مع الأنشطة التي لم تكن مسجلة خاصة من حيث الضرائب، وإدخال نظام الفاتورة الضريبية على نشاط الحرفيين لإلزامهم بالتسجيل ودفع الضرائب، فالفاتورة هي المستند الدال على حدوث الصفقة وفي مواجهة الاقتصاد الوهمي. حيث أن أكثر الطرق شيوعاً في التهرب الضريبي يتمثل في عدم إصدار فاتورة عن كل صفقة خاضعة للضريبة أو عدم صحة البيانات الواردة فيها^٢.

٢ - العائد المتوقع من دمج الاقتصاد غير الرسمي:

الدراسة التي أعدتها لجنة الضرائب باتحاد الصناعات المصرية في نهاية عام ٢٠١٨ تؤكد أنه في حال احتساب الضرائب المقدرة بنسبة ٢٠%، فإن الضرائب المفترض تحصيلها تزيد على ١,٤ تريليون جنية.

كما أن دمج الاقتصاد غير الرسمي يحقق شفافية في المعاملات حتى لا تخرج عن الإطار الشرعي، بالإضافة إلى أنه يوفر مظلة تأمينية للعاملين في هذا القطاع، ويضمن حق الدولة في تحصيل

^١ د/ أحمد يحي محمد: دراسة أثر الاقتصاد غير الرسمي على الاقتصاد المصري، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد ٢٢، العدد الثاني، إبريل ٢٠٢١، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، ص ٢٣٤-٢٣٥.

^٢ هبة خليل: حالة الأنظمة الضريبية "مصر- تونس"، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، ٢٠١٤، www.annd.org، ص ٢٨-٣٠.

الضرائب، ويساهم في عدالة المنافسة مع الاقتصاد الرسمي. الأمر الذي يترتب عليه تخفيض نسبة العجز بالموازنة العامة، وزيادة العائدات الضريبية، ما يحقق مبدأ العدالة الضريبية بكل أركانه.

٣- دور الفاتورة الإلكترونية في دمج الاقتصاد غير الرسمي:

إن الهدف الرئيسي من تطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية هو زيادة الحصيلة الضريبية من خلال دمج الاقتصاد غير الرسمي، ويكون ذلك من خلال قاعدة البيانات الدقيقة والشاملة التي توفرها الفواتير الإلكترونية، والتي تكشف جميع المعاملات بين الموردين والمشتريين.

لتحقيق ذلك جعلت الفاتورة الإلكترونية شرطاً أساسياً للقيام بعمليات الاستيراد والتصدير، وحرمان الممول من خصم أو رد الضريبة على القيمة المضافة، وفي إثبات المصروفات في الإقرارات الضريبية إلا بالفاتورة الإلكترونية.

الأمر الذي ترتب عليه حثّ المتعاملين على استخدام الفاتورة الضريبية، لتجنب الخسائر التي تترتب على عدم الاندماج في الاقتصاد الرسمي، من عقوبات عدم إصدار فواتير إلكترونية.

كما تمكن الفواتير الإلكترونية الربط بين العمليات المتشابكة التي تتم بين الممولين وبعضهم، وهو ما يُمكن مصلحة الضرائب من اكتشاف التلاعب في بيانات الفواتير والحد منها، وبالتالي قدرة المصلحة على إحكام الرقابة على دائرة النشاط الاقتصادي.

ثانياً: دور الفاتورة الضريبية الإلكترونية في معالجة مشكلة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي:

التهرب الضريبي هو تخلص المكلف بدفع الضريبة منها كلياً أو جزئياً، بالمخالفة لنصوص التشريع الضريبي، وهو تخلص غير مشروع، أما التجنب فهو تخلص من أداء الضريبة ولا يمثل مخالفة لنصوص القانون لاستفادة المكلف من الثغرات الموجودة في القانون الضريبي.

وقد نصت المادة ٣٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على تجريم التهرب الضريبي إلا أن هذه العقوبات لم تكن كافية لمنع التهرب الضريبي.

مكافحة التهرب والتجنب الضريبي وتحصيل حق الدولة، يؤدي إلى تعظيم الإيرادات العامة ويُسهّم في سد عجز الموازنة وخفض حجم الدين ويوفر الاعتمادات المالية اللازمة لزيادة أوجه الإنفاق على التنمية، يضاف إلى ذلك أن فكرة العدالة والحوكمة الضريبية تعتمد بشكل كبير على مكافحة التهرب والتخطيط الضريبي المحلي والدولي، لما لهذه الظاهرة من آثار سلبية على الحوكمة وعلى الاقتصاد، بعد أن أصبح التخطيط الضريبي الضار يمثل ميزة تنافسية للشركات متعددة الجنسيات على حساب الشركات الوطنية، وكذلك تأثير التخطيط الضريبي الدولي على فكرة العدالة الضريبية ذاتها، بل على النظرة الاجتماعية إلى كبار الممولين ذاتهم التي يرى فيها المواطنون أن كبار الممولين لا يدفعون الضريبة الملائمة على دخولهم.

ونظراً لأهمية هذه الظاهرة ظهرت أهمية الفاتورة الإلكترونية في هذا الشأن ومنها:

أ- عدم قبول الفاتورة الضريبية الورقية لإثبات التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أو خصم الضريبة على القيمة المضافة أو ردها، وإلزام الممولين بالفاتورة الإلكترونية واعتبار الممول الذي يمتنع عن إصدارها متهرباً ضريبياً، يلزم الممولين بالتسجيل في منظومة الفاتورة الإلكترونية مما يقلل حالات التهرب الضريبي.

ب- سهولة مطابقة البيانات الواردة في الفاتورة الإلكترونية مع الإقرارات المقدمة من كافة المشاركين في المعاملات محتوية الفاتورة؛

^١ قرار وزير المالية المصري رقم ٢٩١ لسنة ٢٠٢١.

^٢ Robert F. van Brederode: Ethics and Taxation, Springer Nature Singapore Pte Ltd, (2020), p3.

^٣ صرح رئيس مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ ٢٠٢٢/٣/٢٦ بأن تحليل بيانات منظومة الفاتورة الإلكترونية أسفر عن اكتشاف ١٧ ألف حالة تهرب ضريبي.

^٤ راجع: الموقع الإلكتروني لمصلحة الضرائب : <https://eta.gov.eg>.

ت- الاستفادة من قاعدة بيانات بالمعاملات الضريبية التي توفرها الفاتورة الإلكترونية ، بما يسهم في حصر المجتمع الضريبي بشكل أكثر دقة، ويساعد في مكافحة التهرب الضريبي بمنع تقديم مستندات وهمية^١.

ثالثاً: دور الفاتورة الضريبية الإلكترونية في الحد من الفساد

الفساد الإداري ظاهرة عالمية، تعني "استغلال المنصب والوظيفة بشكل شخصي لتحقيق مزايا ومنافع خاصة"^٢.

وقد عرف بأنه "هو ظاهرة عالمية تتضمن استغلال الوظيفة العامة أو الموارد العامة لتحقيق مآرب شخصية أو جماعية، على نحو مخالف للشرعة القوانين والاعراف الدولية والداخلية، ويستوي أن يكون هذا الاستغلال بدافع شخصي من الموظف نفسه أو بسبب الضغوط التي تمارس عليه من الأفراد أو المؤسسات من داخل أو خارج الجهاز الحكومي"^٣.

سمات الفساد ومظاهره واحدة في الدول كافة، وتتسم بالتشابه إلى حد كبير، والتي تتمثل في الرشوة والمحسوبية والمحاباة والوسطة وسرقة المال العام والابتزاز، ومن أهم الأسباب التي تؤدي إلى الفساد المالي والإداري في الإدارات الضريبية ما يلي:

- أ- انخفاض دخول العاملين في الإدارات الضريبية.
- ب- الحماية السياسية لكبار رجال الأعمال البارزين في الدولة، أو ما يعرف باستغلال النفوذ.
- ت- عدم وجود نظام رقابة فعالة على العاملين بالإدارات الضريبية.
- ث- السلطة التقديرية الواسعة لمأموري الضرائب.
- ج- عدم وجود نظام قوي للمعلومات اللازمة لربط الضريبة.
- ح- عدم التوسع في استخدام خدمات التكنولوجيا التي تؤدي عبر تكنولوجيا المعلومات

ويترتب على انتشار الفساد الإداري آثار عدة تقتصر منها على ما هو متعلق بالإدارة الضريبية، ومنها ما يلي:

- ١- إن انتشار وتعاطي الفساد الضريبي يؤدي إلى تقليل إيرادات الخزنة العامة ويحرمها من موارد تحتاج إليها الدولة من اتفاق على الخدمات العام.
- ٢- يؤدي الفساد إلى عدم المهنية، والتفريط في معايير أداء الواجب الوظيفي والرقابي وتراجع الاهتمام بالحقوق العام.
- ٣- يؤدي إلى ضعف الإدارة الضريبية.

حظيت مكافحة الفساد باهتمام كبير على المستوى الدولي والإقليمي، ومن هذه الأهمية صدرت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة أعمال الفساد، والتي اعتمدت بواسطة الجمعية العامة للأمم المتحدة في ١٣ أكتوبر عام ٢٠٠٣، ودخلت حيز النفاذ في ١٤ ديسمبر عام ٢٠١٥. ويتطلب مكافحة الفساد

^١ كيف تساعد الفاتورة الإلكترونية في القضاء على التهرب ودمج الاقتصاد غير الرسمي. مسؤول يجيب، تصريحات مدير إدارة ضرائب المسجلين بمصلحة الضرائب المصرية، منشورة على الموقع الإلكتروني: <https://www.elbalad.news>

^٢ - تعريف البنك الدولي للفساد.

^٣ - د/ عبدالله محمد الهواري: الفساد والقانون الدولي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد السادس، والخمسون، المجلد الثاني، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، أكتوبر، ٢٠١٤، ص ٤١٦.

^٤ - عرفت المواد أرقام من ١٥ وحتى ٢٣ من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد الرشوة والاختلاس وغسيل عائدات الجريمة والمتاجرة بالنقود وإساءة استخدام السلطة والاثراء غير المشروع.

الضريبي اتخاذ بعض الإجراءات لمكافحة الفساد^١ وللفاتورة الضريبية الإلكترونية دور هام يتمثل في :

- ١ - إنشاء قاعدة بيانات واسعة عن المكلفين بالضريبة بالاعتماد على التكنولوجيا الحديثة المستخدمة في إصدار الفاتورة الضريبية: ومن المعروف أن العلاقة بين البيانات الضريبية والفساد علاقة عكسية، ما يعني أن قاعدة البيانات القوية لدى الإدارة الضريبية تقلل فرص الفساد، والعكس صحيح، ويرجع السبب في ذلك الى سهولة كشف عمليات الفساد^٢.
- ٢ - تقليل التعامل المباشر بين الممولين وموظفي الإدارة الضريبية: وذلك باستخدام الأنظمة الإلكترونية في التعامل مع البيانات الإلكترونية التي توفرها الفاتورة الإلكترونية، من برامج محاسبية لتحليلها وإصدار التقارير منها، وكذلك جعل الإجراءات التالية لعملية إصدار الفاتورة الضريبية الإلكترونية من الحصر الضريبي، وتقديم الإقرارات الضريبية، والفحص الضريبي، وربط وتحصيل الضريبة إلكتروني.
- ٣ - تبسيط تطبيق التشريعات الضريبية بحيث يكون لدى المكلفين اليقين الذي يمكنهم من تنفيذ الالتزامات المقررة فيه بدقة ووضوح.
- ٤ - تطوير الادارة الضريبية بحيث تحقق الفاعلية المنشودة منها باعتماد ضوابط ومعايير مهنية في التعامل مع المكلفين بالضريبة من خلال كادر بشري مؤهل، ومن خلال منظومة ضريبية إلكترونية.
- ٥ - إنشاء قاعدة بيانات واسعة بالمكلفين بالضريبة لتقليل فرص الفساد.

الخاتمة:

تضفي الفاتورة الإلكترونية أهمية أكبر على فكرة العدالة الضريبية، ودورها في الإصلاح الضريبي، ودمج الاقتصاد الغير رسمي، ومكافحة التهرب الضريبي، والفساد الإداري في الإدارات الضريبية، وبناء القدرات الضريبية لتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية للضريبة مع مراعاة مبدأ العدالة الضريبية، وتعبئة الإيرادات الضريبية لتمويل النفقات العامة، وانعكاس ذلك على ثقة المكلف بالضريبة من ناحية وعلى الإيرادات العامة من ناحية أخرى، لتحقيق استراتيجية التنمية المستدامة.

لقد حاول الباحث من خلال هذا البحث الوقوف على دور الفاتورة الضريبية الإلكترونية في تحقيق العدالة الضريبية، وقد توصل الباحث الى النتائج والتوصيات الآتية:

أولاً: النتائج:

- ١ - الفاتورة الضريبية تقلل الجهد والتكلفة المادية على المكلف بالضريبة ومصلحة الضرائب.
- ٢ - تطبيق منظومة الفاتورة الضريبية الإلكترونية يعد البداية الحقيقية للتحويل الرقمي لمصلحة الضرائب المصرية.
- ٣ - بين تطبيق الفاتورة الإلكترونية فاعلية في دمج الاقتصاد غير الرسمي في الاقتصاد الرسمي.
- ٤ - توفر الفاتورة الضريبية الإلكترونية قاعدة بيانات تساعد في اكتشاف حالات التهرب الضريبي ومكافحته.
- ٥ - ارتبط تطبيق الفاتورة الضريبية الإلكترونية بتحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة وموظفي مصلحة الضرائب، وتقليل الفساد الإداري، والحد من التقدير الجزافي للضرائب.
- ٦ - الفاتورة الإلكترونية توفر المعلومات اللازمة للفحص الضريبي في الوقت المناسب.

^١ - د/ ابراهيم حميد محسن الزبيدي: دور الضريبة في مكافحة الفساد "دراسة في التشريع العراقي والمقارن"، مجلة المعهد، العدد ٤، سنة ٢٠٢١، ص ٢٢١ حتى ٢٣٢.

^٢ د/ محمد طه بدوي و د/ محمد حمدي النشار: أصول التشريع الضريبي المصري، الطبعة الأولى، دار المعارف، الإسكندرية، ١٩٥٩، ص ١٠٣.

- ٧- تخلص من البيروقراطية اللوائح الروتينية والفساد الإداري في تحصيل الضريبة.
- ٨- تحسين مستوى العاملين وزيادته قدراتهم على مواجهة التحديات.
- ٩- إزالة العوائق الجغرافية والتخلص من بعد المسافات.

ثانياً: التوصيات:

- ١- ضرورة تنمية قدرات موظفي هيئة الضرائب فنياً وتكنولوجياً مما يساعد ذلك على مبدأ الحوكمة، وحسن إدارة آليات العمل الضريبي.
- ٢- هناك ضرورة ملحة لوجود نظام ضريبي إلكتروني متكامل يكفل تحقيق مبدأ العدالة الضريبية.
- ٣- ضرورة التحول إلى الرقمنة الضريبية في مراحل ربط وتحصيل الضريبة كافة، الأمر الذي يسهل الإجراءات الضريبية، وكذلك الربط مع باقي إدارات الدولة للتمكن من الحصول على المعلومات التي تسهل العمل الضريبي.
- ٤- تطبيق الفاتورة الضريبية الإلكترونية في مصر يتطلب تطويراً إدارياً ومؤسسياً لتحقيق الغاية منها على الوجه المرغوب.
- ٥- أن تراعي مصلحة الضرائب التطبيق التدريجي للفاتورة الإلكترونية الضريبية. وتوعية المكلفين بالضريبة تحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية

المراجع:

الكتب:

- ١- إبراهيم حميد محسن الزبيدي: دور الضريبة في مكافحة الفساد "دراسة في التشريع العراقي والمقارن"، مجلة المعهد، العدد ٤، سنة ٢٠٢١.
- ٢- أحمد يحيى محمد: دراسة أثر الاقتصاد غير الرسمي على الاقتصاد المصري، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد ٢٢، العدد الثاني، إبريل ٢٠٢١، كلية التجارة، جامعة بور سعيد.
- ٣- ألاء أحمد محمد حاج علي: التنظيم القانوني لجهات التصديق على التوقيع الإلكتروني، أطروحة استكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون الخاص، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠١٣.
- ٤- الأنصاري حسن النيداني: مرجع سابق.
- ٥- أمين السيد أحمد لطفي: المحاسبة الضريبية عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق، دون ناشر.
- ٦- جنات فاروق السمالوطي: الإصلاح المالي والضريبي في مصر بين اعتبارات الكفاءة الاقتصادية ومقتضيات العدل الاجتماعي، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، مجلد ٨٦، عدد.
- ٧- خالد ممدوح إبراهيم: التوقيع الإلكتروني، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠١٠.
- ٨- رمضان صديق محمد: نظريات وقواعد فرض الضريبة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة حلوان، ٢٠٢٤.
- ٩- سوزي عدلي ناشد: العدالة الضريبية في قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية، عدد ٢، سنة ٢٠١٨، ص ٤٣٩، ١١٩-٤٤٠، يوليو، أكتوبر ١٩٩٥.
- ١٠- عادل أبو هشيمه محمود حمودة: عقود خدمات المعلومات الإلكترونية في القانون الدولي الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤.
- ١١- عبدالتواب مبارك: الدليل الإلكتروني أمام القاضي المدني، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.

- ١٢- عبدالله محمد الهوارى: الفساد والقانون الدولي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد السادس، والخمسون، المجلد الثاني، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، أكتوبر، ٢٠١٤، ص ٤١٦.
- ١٣- كمال الدين حسين محمد حسين: الحماية القانونية لحق الممول في العدالة الضريبية في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفقاً لأحدث تعديلاته "دراسة تحليلية"، المجلة القانونية، المجلد ٨، العدد ٥، كلية الحقوق فرع الخرطوم، جامعة القاهرة.
- ١٤- محمد حسين منصور: الإثبات التقليدي الإلكتروني، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، ٢٠٠٦.
- ١٥- محمد طه بدوي و د/ محمد حمدي النشار: أصول التشريع الضريبي المصري، الطبعة الأولى، دار المعارف، الإسكندرية، ١٩٥٩.
- ١٦- هالة جمال الدين محمد محمود: الأحكام الخاصة في إثبات عقود التجارة الدولية وفقاً لطرق الإثبات الحديثة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠١١.
- ١٧- كمال الدين حسين: الحماية القانونية لحق الممول في العدالة الضريبية في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفقاً لأحدث تعديلاته "دراسة تحليلية"، المجلة القانونية، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، بحث منشور على جوبل الباحث العلمي، دون سنة نشر.
- ١٨- معوض السيد محمد خليل: نحو نظام ضريبي أكثر عدالة وكفاءة، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي والعشرون "إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، يونيو ٢٠١٤، مجلد ٢.
- ١٩- هبة خليل: حالة الأنظمة الضريبية "مصر- تونس"، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، ٢٠١٤، www.annd.org.
- ٢٠- روفائيل بولس: موسوعة الضريبة العامة على المبيعات، الطبعة الأولى، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١.

- ،Electronic Invoicing, The African Journal of Information Systems.
- Lisa Marriott, Dalice sim:social inequity, taxes and welfare in Austarlasia, Accountability Tournal vol. No.7,2019.
- Robert F. van Brederode: Ethics and Taxation, Springer Nature Singapore
- Pte Ltd, (2020).
- Sanday and Ismaila, the Need for Green Companies in Nigeria: A Study of

Volume 11, Issue 1, Article 1, January 2019.

القوانين:

- قانون الإجراءات الضريبية الفرنسي
- القانون العام للضرائب الفرنسي.
- قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم ١١ لسنة ١٩٩١
- قانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، قانون الإجراءات الضريبية المصري
- قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

القرارات:

- ١- اللائحة التنفيذية للقانون ١١ لسنة ١٩٩١
- ٢- اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ قانون الضريبة على القيمة المضافة.
- ٣- اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢١.
- ٤- اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- ٥- قرار وزير المالية رقم ٣٣٧ لسنة ٢٠٢٢ بشأن الترخيص لشركة تكنولوجيا تشغيل الحلول الضريبية E-Tax بالعمل مقدم خدمة المنظومة الضريبية الإلكترونية.

- ٦- قرار وزير المالية المصري ٣٨٦ لسنة ٢٠٢٠ بإلزام عدد ١٣٤ شركة بالمرحلة الاولى للفاتورة.
- ٧- القرار رقم ٥١٨ لسنة ٢٠٢٠ بإلزام عدد ٣٤٧ شركة بالمرحلة الثانية.
- ٨- القرار رقم (٨٥) لسنة ٢٠٢١ بإلزام المرحلة الثالثة من الفاتورة الالكترونية
- ٩- القرار (١٩٥) - ٢٠٢١ إلزام مركز متوسطي الممولين وكبار مهن حرة
- ١٠- القرار (٤٤٣) - ٢٠٢١ بإلزام المرحلة الخامسة من الفاتورة الالكترونية
- ١١- القرار رقم (٦١٩) لسنة ٢٠٢١ بإلزام المرحلة السادسة من الفاتورة الالكترونية
- ١٢- القرار رقم (٢٠٨) لسنة ٢٠٢٢ بإلزام الشركات المسجلة بمناطق (القاهرة - الجيزة - القليوبية
- ١٣- القرار رقم (٣٢٣) لسنة ٢٠٢٢ بإلزام المرحلة الثامنة من الفاتورة الالكترونية
- ١٤- قرار وزير المالية المصري رقم ٢٩١ لسنة ٢٠٢١.