



الجمهورية العربية السورية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
المعهد العالي لإدارة الأعمال

دور نظام الفوترة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي في سورية  
( دراسة مقارنة )

**The Role of the Electronic Invoicing System in Reducing Tax  
Evasion in Syria  
(A Comparative Study)**

رسالة أعدت لاستكمال نيل درجة الماجستير في إدارة الأعمال  
(قانون الأعمال)

إعداد الطالب

ماهر عبدو وهبي

إشراف

الأستاذ الدكتور

راتب البلخي

2026-2025

## الشكر والتقدير

ببالغ الامتنان والعرفان، أتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى:  
أستاذي المشرف الأستاذ الدكتور راتب البلخي، الذي سخر وقته الثمين وخبراته الواسعة لتوجيهي وإثراء بحثي بنصائحه القيّمة وملاحظاته الثاقبة، فكان خير مرشدٍ وأفضل داعمٍ طوال رحلتي الأكاديمية.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى المعهد العالي لإدارة الأعمال "هبة" وكافة أعضاء الهيئة التدريسية، على ما قدّمه لي من علمٍ غزيرٍ ودعمٍ متواصلٍ ساهم في صقل معارفي وتطوير مهاراتي البحثية والعملية.

ولا يفوتني أن أعرب عن خالص امتناني للسادة أعضاء لجنة المناقشة الأكارم، الذين تكرّموا بتقويم هذا العمل وتقديم ملاحظاتهم القيّمة، مما سيسهم حتماً في إثراء مسيرتي الأكاديمية والمهنية.

كما أخص بالشكر فريق عمل مكتب المحترّفون لتدقيق الحسابات والاستشارات المالية والضريبية، على تعاونهم المثمر ودعمهم الذي أسهم بشكل فعّال في إثراء هذه الدراسة.

فلكل من ساهم في إنجاز هذا العمل، ولو بكلمة تشجيع، أقول من الأعماق: جزاكم الله خيراً، وجعل عملكم في ميزان حسناتكم.

## الإهداء

بقلبٍ ممتنٍّ وروحٍ عامرةٍ بالحب، أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع:  
إلى والدي الحبيب (رحمة الله عليه)، الذي غرس فيّ قيم العلم والعمل، وأضاء دربي بدعواته  
الصادقة، فكان خير معلّم وأفضل أب.

إلى والدتي العزيزة (أطال الله في عمرها وحفظها)، سندي الدائم وحناني الأبدي، التي لم تبخل  
عليّ بتشجيعها وصبرها، فكانت نبراساً يضيء ظلمات التعب.

إلى زوجتي الغالية وأولادي، زهرة حياتي وسكينة روحي، الذين تحملوا غيابي أثناء ساعات  
البحث الطويلة، فكانوا مصدر إلهامي ودافعي للأمام.

إلى إخوتي وأخواتي، شركاء العمر ورفقة الدرب، الذين كانوا لي سنداً في كل خطوة.

إلى عائلتي الكريمة وأصدقائي الأعزاء، الذين شجعوني بقلوبهم الطيبة ووقفنهم الدائمة.

هذا الجهد القليل هو جزء من جميلكم، فلکم مني كل التقدير والحب، ولكم من الله الجزاء  
الأوفى.

الباحث

## ملخص الدراسة باللغة العربية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور نظام الفوترة الإلكترونية في تعزيز الحوكمة الضريبية وضبط الاقتصاد الرقمي، مع التركيز على آثاره في تحقيق الشفافية المالية والعدالة الضريبية وحماية المال العام والحد من التهرب الضريبي إضافة للتعرف على أسباب وآثار التهرب الضريبي.

ركزت هذه الدراسة على تحليل نظام الفوترة الإلكترونية في الجمهورية العربية السورية مع استعراض تجارب بعض الدول، اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي المقارن من خلال تحليل النصوص القانونية ومقارنتها.

### توصلت الدراسة إلى نتائج عديدة أهمها:

- 1- أكدت الدراسة وجود تأثيرات سلبية للتهرب الضريبي على الإيرادات العامة.
- 2- أهمية التنسيق بين الجهات الوصائية في سورية وتوفير البنية التحتية الملائمة لتفعيل نظام الفوترة الإلكترونية.
- 3- فعالية نظام الفوترة الإلكترونية في تعزيز الرقابة الضريبية على الاقتصاد الرقمي ودمج اقتصاد الظل مع الاقتصاد الرسمي وزيادة الإيرادات الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية.

### في حين تمثلت أهم التوصيات في:

- 1- تعزيز الإطار التشريعي بإلزام الفوترة الإلكترونية حصراً، وتعديل النصوص القانونية، وتطبيق النظام تدريجياً حسب حجم المكلفين.
- 2- تطوير البنية التحتية الرقمية عبر توفير أنظمة إلكترونية متكاملة، وربطها بالذكاء الاصطناعي لتعزيز الرقابة الضريبية.
- 3- بناء الكفاءات البشرية من خلال تدريب الموظفين على الأنظمة الإلكترونية، وتوعية المكلفين بأهمية الشفافية الضريبية.
- 4- تحفيز الالتزام الضريبي باستخدام الأدوات الرقمية لرفع معدلات الامتثال، ومكافحة التهرب عبر آليات التتبع الإلكتروني.

### الكلمات المفتاحية:

الفوترة الإلكترونية، التحول الرقمي، الضريبة، التهرب الضريبي، الامتثال الضريبي، التشريع الضريبي السوري.

## Abstract

This study aimed to explore the role of electronic invoicing systems in enhancing tax governance and regulating the digital economy, with particular focus on their impact on achieving financial transparency, tax equity, public fund protection, and tax evasion reduction. In addition to identifying the causes and impacts of tax evasion.

The study focused on analyzing the electronic invoicing system implemented in the Syrian Arab Republic, while reviewing the experiences of other countries. The researcher employed a descriptive, analytical, and comparative methodology through examination and comparison of legal frameworks.

### **Key findings include:**

1. The study confirmed the negative impacts of tax evasion on public revenues.
2. Highlighted the necessity for coordination among regulatory bodies in Syria and the importance of developing appropriate infrastructure for effective e-invoicing implementation.
3. Demonstrated the system's effectiveness in strengthening tax oversight of the digital economy, integrating shadow economy activities, increasing tax revenues, and ensuring tax equity.

### **Principal recommendations propose:**

1. Strengthening the legislative framework by mandating exclusive use of e-invoicing, amending relevant laws, and implementing the system gradually based on taxpayer size.
2. Enhancing digital infrastructure through integrated electronic systems incorporating artificial intelligence for improved tax monitoring.
3. Developing human capital via training programs for staff on electronic systems and taxpayer education about fiscal transparency.
4. Promoting tax compliance through digital tools to improve adherence rates and combat evasion through electronic tracking mechanisms.

### **Keywords:**

Electronic Invoicing, Digital Transformation, Taxation, Tax Evasion, Tax Compliance, Syrian Tax Legislation.



## فهرس المحتويات

1	الفصل التمهيدي: الإطار العام للدراسة
1	مقدمة الدراسة
2	أولاً: مشكلة الدراسة
2	ثانياً: أهداف الدراسة
3	ثالثاً: أهمية الدراسة
4	رابعاً: منهجية الدراسة
4	خامساً: حدود الدراسة
4	سادساً: محددات الدراسة
4	سابعاً: الدراسات السابقة
10	ثامناً: خلاصة عن الدراسات السابقة
11	الفصل الأول: الإطار القانوني لنظام الفوترة الإلكترونية
12	المبحث الأول: الأحكام القانونية للفاتورة الإلكترونية
13	المطلب الأول: الفاتورة الإلكترونية
13	الفرع الأول: التعريف بالفاتورة الإلكترونية ونظام الفوترة الإلكترونية
19	الفرع الثاني: الفرق بين الفاتورة الإلكترونية والفاتورة الورقية
20	المطلب الثاني: ارتباط الفوترة الإلكترونية بالتحول الإلكتروني والذكاء الاصطناعي
20	الفرع الأول: التحول الإلكتروني وخصائصه
24	الفرع الثاني: مستقبل نظام الفوترة الإلكترونية في ظل تطبيقات الذكاء الاصطناعي
27	المبحث الثاني: الآثار المترتبة على تطبيق الفوترة الإلكترونية ودورها في حماية المال العام
28	المطلب الأول: الآثار المترتبة على تطبيق الفوترة الإلكترونية
28	الفرع الأول: إثبات التعاملات التجارية وإضفاء الشفافية عليها
30	الفرع الثاني: تعزيز مبادئ الحوكمة
32	الفرع الثالث: ضبط أنشطة الاقتصاد الرقمي والتجارة الإلكترونية ومتابعتها
34	المطلب الثاني: دور الفوترة الإلكترونية في حماية المال العام

## فهرس المحتويات

34	الفرع الأول: تعريف المال العام.....
35	الفرع الثاني: دور الفوترة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي.....
37	<b>الفصل الثاني: الضريبة (مفهومها، خصائصها، أهدافها، أنواعها، وطبيعتها القانونية).....</b>
38	المبحث الأول: مفهوم الضريبة وأهدافها .....
39	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها .....
39	الفرع الأول :مفهوم الضريبة .....
40	الفرع الثاني: خصائص الضريبة ومبرراتها .....
41	المطلب الثاني: أهداف الضريبة .....
42	الفرع الأول: الأهداف المالية.....
42	الفرع الثاني: الأهداف الاقتصادية.....
43	الفرع الثالث: الأهداف الاجتماعية .....
45	الفرع الرابع: الأهداف السياسية.....
46	المبحث الثاني: أنواع الضريبة والطبيعة القانونية لها .....
47	المطلب الأول: أنواع الضرائب .....
47	الفرع الأول: الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة .....
48	الفرع الثاني:الضرائب العينية والضرائب الشخصية .....
48	الفرع الثالث: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة .....
50	المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للضريبة .....
50	الفرع الأول: نظريات فرض الضريبة .....
51	الفرع الثاني: شروط الضريبة الجيدة .....
53	<b>الفصل الثالث: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي .....</b>
54	المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي .....
55	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي.....
55	الفرع الأول: التهرب الضريبي البسيط والتهرب الضريبي المركب .....

## فهرس المحتويات

- 55 ..... الفرع الثاني: التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي بواسطة الغش الضريبي
- 56 ..... الفرع الثالث: التهرب الضريبي الدولي
- 56 ..... الفرع الرابع: التهرب الضريبي من وجهة نظر المشرع السوري
- 57 ..... المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي
- 57 ..... الفرع الأول: من حيث المشروعية
- 59 ..... الفرع الثاني: من حيث النطاق
- 60 ..... المبحث الثاني: أسباب وآثار التهرب الضريبي
- 61 ..... المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
- 61 ..... الفرع الأول: الأسباب التشريعية
- 62 ..... الفرع الثاني: ضعف المستوى الأخلاقي
- 62 ..... الفرع الثالث: ضعف الوعي الضريبي
- 63 ..... الفرع الرابع: الأسباب الاقتصادية
- 63 ..... الفرع الخامس: الأسباب الإدارية
- 64 ..... المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي
- 64 ..... الفرع الأول: الآثار المالية
- 65 ..... الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية
- 66 ..... الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية

### الفصل الرابع (الإطار العملي)

- 67 ..... (دور نظام الفوترة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي مع استعراض تجارب الدول)
- 68 ..... المبحث الأول: مدى فاعلية تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي
- 69 ..... المطلب الأول: إيجابيات تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية
- 69 ..... الفرع الأول: سهولة حصر المجتمع الضريبي إلكترونياً
- 70 ..... الفرع الثاني: كفاءة تقديم الإقرارات الضريبية إلكترونياً
- 71 ..... الفرع الثالث: تعزيز الرقابة الضريبية

## فهرس المحتويات

72	المطلب الثاني: أوجه القصور أو النقص في تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية وسبل معالجتها .....
72	الفرع الأول: القصور والنقص في التشريعات الضريبية الناظمة للفوترة الإلكترونية .....
74	الفرع الثاني: التحديات المتعلقة بجاهزية الإدارات الضريبية لتطبيق نظام الفوترة الإلكترونية .....
74	الفرع الثالث: التحديات المتعلقة بالأمن السيبراني .....
77	المبحث الثاني: نظام الفوترة الإلكترونية في سورية مع استعراض تجارب الدول الأخرى في هذا المجال ....
78	الفرع الأول: التجربة السورية .....
82	الفرع الثاني: التجربة الأردنية .....
84	الفرع الثالث: التجربة المصرية .....
87	الفرع الرابع: التجربة السعودية .....
90	الخاتمة .....
90	أولاً: النتائج .....
91	ثانياً: التوصيات .....
93	المصادر والمراجع .....

## قائمة الأشكال

الموضوع	رقم الشكل
48.....	الشكل (1-2) العلاقة المباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية.....
49.....	الشكل (2-2) العلاقة غير المباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية.....

## الفصل التمهيدي: الإطار العام للدراسة

### مقدمة الدراسة:

تُعدّ الضرائب أحد أهم مصادر تمويل الموازنات العامة للدول، حيث تسهم في توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل الخدمات العامة والبنية التحتية وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

تواجه العديد من الدول ومن بينها سورية، تحديات كبيرة في تحصيل الضرائب بشكل فعال بسبب ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تؤدي إلى فقدان جزء كبير من الإيرادات الضريبية المقررة باعتبار أن الامتناع عن دفع الضرائب المستحقة بشكل كلي أو جزئي، سواء أكان ذلك بطرق قانونية أو غير قانونية يؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني ويحدّ من قدرة الدولة على توفير الخدمات الأساسية للمواطنين.

وفي ظل التحديات الاقتصادية التي تواجهها سورية أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي واحدة من أبرز المعوّقات التي تعترض عملية الإصلاح الاقتصادي والمالي، لذلك فإن البحث عن آليات فعّالة للحدّ من هذه الظاهرة يُعدّ أمراً بالغ الأهمية ومن بين هذه الآليات يبرز نظام الفوترة الإلكترونية كأداة حديثة يمكن أن تسهم في تعزيز الشفافية والرقابة على العمليات التجارية وبالتالي الحدّ من التهرب الضريبي، يعتمد هذا النظام على تسجيل الفواتير إلكترونياً بشكل فوري وآمن مما يقلل من فرص التلاعب في الإيرادات والمبيعات ويُسهل على الجهات الوصائية مراقبة الأنشطة الاقتصادية بشكل أكثر فعالية.

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور نظام الفوترة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي في سورية، وذلك من خلال تحليل إمكانية تطبيق هذا النظام في البيئة الاقتصادية السورية وتقييم مدى فعاليته في تعزيز التحصيل الضريبي. كما تسعى الدراسة إلى تقديم توصيات عملية يمكن أن تسهم في تحسين النظام الضريبي الحالي وتعزيز قدرته على مواجهة التهرب الضريبي.

تأتي أهمية هذه الدراسة من كونها تُعالج قضية ذات أبعاد اقتصادية واجتماعية كبيرة، خاصة في ظل الظروف الاقتصادية الصعبة التي تمر بها سورية. كما أن الدراسة تسعى للمساهمة في إثراء الأدبيات الأكاديمية المتعلقة بالتهرب الضريبي وآليات الحدّ منه، من خلال تقديم تحليل متكامل يعتمد على الإطار النظري والتجارب الدولية في هذا المجال.

### أولاً: مشكلة الدراسة:

في ظل التحديات الاقتصادية التي تواجهها سورية، يعد التهرب الضريبي أحد أبرز المعوقات التي تؤثر على الإيرادات العامة للدولة، مما يعيق قدرتها على تمويل الخدمات العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية. يلعب نظام الفوترة دوراً محورياً في تعزيز الشفافية والرقابة على العمليات التجارية وبالتالي الحد من التهرب الضريبي، ومع ذلك فإن فعالية هذا النظام في سورية لا تزال موضع تساؤل بسبب ضعف البنية التحتية التكنولوجية، وعدم الالتزام الكامل من قبل المكلفين، ونقص الوعي بأهمية الفوترة في تعزيز الامتثال الضريبي. إضافة إلى أن حداثة تطبيق هذا النظام يحتاج إلى تقييم مستمر من كافة الجوانب التشريعية والفنية والإدارية والتنظيمية للوصول إلى أفضل النتائج وتحقيق الأهداف المطلوبة لذلك، تبرز الحاجة إلى دراسة دور نظام الفوترة في الحد من التهرب الضريبي في سورية، وتقييم مدى فعاليته في تحقيق هذا الهدف.

وعليه تتمثل مشكلة الدراسة الرئيسية في الإجابة على التساؤل الآتي: ما مدى كفاية نظام الفوترة الإلكترونية السوري في الحد من التهرب الضريبي؟

وينبثق عن هذا السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما مفهوم التهرب والتجنب الضريبي والفرق بينهما وسبل مكافحتهما؟
- 2- ما هي الطبيعة القانونية لنظام الفوترة الإلكترونية؟
- 3- ما هي الآثار المترتبة على تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية ودورها في حماية المال العام؟
- 4- هل هناك دور لتطبيق نظام الفوترة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي؟

### ثانياً: أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق عدد من الأهداف ومن أهمها:

- 1- بيان الطبيعة القانونية لنظام الفوترة الإلكترونية.
- 2- التعرف على مفهومي التهرب والتجنب الضريبي وأطرهما القانونية وسبل مكافحتهما.
- 3- التعرف على مدى كفاية نصوص نظام الفوترة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي.
- 4- تحديد التحديات التي تواجه تطبيق نظام الفوترة في سورية وكيفية التغلب عليها.
- 5- تقديم عدد من التوصيات لتعزيز دور نظام الفوترة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي.

ثالثاً: أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في جانبين، الأهمية العلمية والأهمية العملية، وذلك على النحو الآتي:

1- الأهمية العلمية:

- تتمثل أهمية هذه الدراسة من الناحية العلمية، في كونها من الدراسات المحدودة التي تناولت بالتحليل النظام القانوني للفوترة الإلكترونية ودورها في الحد من التهرب الضريبي وفقاً للقانون السوري مع إجراء مقارنة مع التجارب العربية (الأردن، مصر، السعودية)، والتي يأمل الباحث أن تكون لها إضافة علمية جديدة في هذا السياق ومحاولة لسد النقص في الدراسات الأكاديمية المتخصصة في هذا المجال، وأن تفتح آفاقاً جديدة للباحثين في التوسع في هذا الموضوع البحثي، خاصة أن سورية من الدول التي تعتمد بشكل كبير على الإيرادات الضريبية لرفد موازنتها العامة، وبالتالي فإن هذه الدراسة من شأنها أن تسلط الضوء على إحدى الوسائل المستحدثة وهي الفوترة الإلكترونية، والتي من المتوقع أن تطبيقها سيحد بدرجة كبيرة من مشكلة التهرب الضريبي.

- تتناسب هذه الأهمية مع الحاجة الماسة لدراسات مماثلة في ظل التحولات الكبيرة التي تشهدها الأنظمة الضريبية عالمياً وإقليمياً، خاصة في الدول التي تعتمد بشكل كبير على الإيرادات الضريبية مثل سورية.

2- الأهمية العملية:

تتمثل أهمية الدراسة من الناحية العملية فيما يلي:

- 1- الوصول إلى نتائج ومقترحات تستهدف تعديل المرسوم التشريعي /8/ لعام 2021 الخاص بحماية المستهلك والتعليمات التنفيذية الصادرة له بموجب القرار رقم /1133/ الخاص بحماية المستهلك والمرسوم التشريعي /30/ لعام 2023 المعدل للقانون رقم /24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل والذي تضمنت بعض مواد نظام الربط والفوترة الإلكترونية والقرارات المتعلقة فيه.
- 2- تساهم الدراسة في تحديد مدى فعالية نظام الفوترة في زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من التهرب الضريبي.

- 3- توفر الدراسة توصيات لصانعي القرار لتحسين نظام الفوترة وتعزيز الامتثال الضريبي.
- 4- تسلط الدراسة الضوء على أهمية الشفافية في العمليات التجارية وكيف يمكن لنظام الفوترة أن يكون أداة فعالة في تحقيق ذلك.
- 5- تعزيز الموارد المالية للدولة ودعم الاقتصاد الوطني من خلال الحد من التهرب الضريبي.

#### رابعاً: منهجية الدراسة:

اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المقارن من خلال تحليل النصوص القانونية الواردة فيها ومن ثم مقارنتها مع بعضها البعض وتحليل الفقه القانوني بخصوص محاور الدراسة.

#### خامساً: حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تم تطبيق هذه الدراسة على النصوص القانونية المتعلقة بالفوترة الإلكترونية في الجمهورية العربية السورية.

الحدود الزمنية: تم تطبيق هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من تاريخ صدور المرسوم التشريعي /8/ لعام 2021 الخاص بحماية المستهلك والرسوم التشريعي /30/ لعام 2023 المعدل للقانون رقم /24/ لعام 2003 ولغاية تاريخه.

#### سادساً: محددات الدراسة:

تمثلت محددات الدراسة في قلة الدراسات التي تناولت موضوع الفوترة الإلكترونية في سورية وحداثة التجربة السورية بهذا المجال، إضافة لصعوبة الحصول على معلومة رسمية حول حجم التهرب الضريبي في سورية.

#### سابعاً: الدراسات السابقة:

#### الدراسات باللغة العربية:

- 1- دراسة (عبود، والعداوي، والمرشدي، 2023) بعنوان: تأثير نظام الدفع الإلكتروني في تخفيض التكلفة وتحسين إجراءات التحاسب الضريبي دراسة حالة في الهيئة العامة للضرائب<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> عبود، أنوار هاشم، والعداوي، أمير عقيد كاظم، والمرشدي، حيدر جواد كاظم (2023)، تأثير نظام الدفع الإلكتروني في تخفيض التكلفة وتحسين إجراءات التحاسب الضريبي دراسة حالة في الهيئة العامة للضرائب، المؤتمر الدولي الليبي السابع للعلوم الطبية والتطبيقية والإنسانية، تحت شعار: نحو تعليم منطور لتحقيق التنمية المستدامة، ليبيا.

هدفت الدراسة إلى بيان أثر نظام الدفع الإلكتروني في تخفيض التكلفة وتحسين إجراءات التحاسب الضريبي وتحديد متطلبات استخدام نظام الدفع الإلكتروني في الهيئة العامة للضرائب، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة الهيئة العامة للضرائب وقد تم توزيع 50 استمارة وشملت الإداريين والمحاسبين والمدققين وقد تم استرجاع 49 استمارة صالحة للتحليل وقد تم تحليل نتائج الدراسة باستعمال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (نظام الدفع الإلكتروني ومجالات تخفيض التكلفة وتحسين إجراءات التحاسب الضريبي)، ووجود علاقة تأثير معنوية بين نظام الدفع الإلكتروني وتحسين إجراءات التحاسب الضريبي.

2- دراسة (مبروك محمد نصير، 2023) مدى تأثير الرقمنة بمنظومة الضريبة الإلكترونية المصرية على إمكانية تطبيق الفحص الضريبي الإلكتروني، حيث إن تطبيق أدوات تكنولوجيا المعلومات والاتصال يؤسس لتبني الفواتير الإلكترونية وكذا استعمال لأسلوب المراجعة الضريبية الإلكترونية، وتم إجراء هذه الدراسة عن طريق توزيع استبانة على عينة عشوائية تتكون من 111 موظفاً من مسؤولي ومأموري الفحص الضريبي والمراجعين والمدراء بمصلحة الضرائب المصرية، وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق منظومة الإقرارات الإلكترونية في ظل نظام الرقمنة يدعو إلى تغيير إستراتيجية العمل بالمصلحة بما يتماشى مع تكنولوجيا المعلومات، كما أن اعتماد منظومة الفواتير الإلكترونية من خلال الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية والإيصالات الإلكترونية لها تأثير قوي ودور كبير وفعال في تطبيق الفحص الضريبي الإلكتروني. وفي الأخير أوصت الدراسة بضرورة تبني منهج متكامل وتدرجي نحو تطوير أنظمة شبكات الاتصالات والبنية التحتية لاستخدام الوسائل الإلكترونية لرقمنة نظام الفحص الضريبي، من خلال إنشاء مجموعة البرمجيات الجاهزة والتطبيقات الإلكترونية التحليلية المتقدمة بشبكة مصلحة الضرائب لتكون النواة الأساسية في تطبيق الفحص الضريبي الإلكتروني.

3- دراسة (علاء، الصبيحي، 2022) بعنوان "دور التحول الرقمي في الحد من التهرب الضريبي"، سورية:

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية استخدام التحول الرقمي ودورها في الحد من التهرب الضريبي وبيان المزايا والتحديات المتوقع حدوثها عند استخدام هذه التقنية.

ولتحقيق هذا الهدف، تم تحليل ما ورد في أدبيات مهنة المحاسبة الضريبية ومراجعة الحسابات من كتابات وبحوث سابقة متعلقة بالموضوع، لمعرفة مدى إمكانية الاستفادة من تجارب الآخرين في ذات المجال، وكذلك معرفة المزايا والتحديات التي تواجه تطبيقات التحول الرقمي مع التأكيد على تطبيق معايير مهنية يمكن أن يعتمد عليها المستخدم في فحص واختباره للبيانات التي يتم معالجتها في بيئة عمل الرقمنة، بقصد الحصول على درجة عالية من الموثوقية والمصادقية، لتُعمد من قبل متخذي القرارات وإعداد البيانات التي تبين مقدار الاستحقاق الضريبي ومطابقة المبالغ المحصلة مع المبالغ الواجبة التحصيل آلياً.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يعد التحول الرقمي وسيلة معاصرة للحد من التهرب الضريبي، والمخاطر المرتبطة في العمل عبر التعامل في بيئة الأعمال.
- تسهم قدرة المستخدمين وكفاءتهم الوظيفية في استخدام الرقمنة إلى تعزيز الثقافة الضريبية لدى المكلفين، والمساهمة في تحقيق نوع من العدالة الضريبية.

4- دراسة (سيده أحمد، أحمد حسن، 2022) "التحول الرقمي للأنظمة المحاسبية وأثره على الإيرادات الضريبية":

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التحول الرقمي في الأنظمة المحاسبية على حجم الإيرادات الضريبية من وجهة نظر العاملين بمصلحة الضرائب بالقاهرة.

وقد أظهرت النتائج وجود تقييم مرتفع من قبل العاملين بمصلحة الضرائب بالقاهرة حول توافر التوجهات لقضايا التحول الرقمي في الأنظمة المحاسبية داخل المصلحة، إذ بلغ مستوى تقييمهم للتحول الرقمي

داخل الهيئة 86.6%، كما أظهرت النتائج أيضاً وجود تنامي مضطرد في حجم الإيرادات الضريبية ارتباطاً بهذا التحول، إذ بلغ مستوى تقييم المستجيبين لإسهام التحول الرقمي في تعظيم الإيرادات الضريبية داخل المصلحة ما نسبته 89.6%، وأخيراً فقد أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط إيجابية معنوية بين التحول الرقمي في الأنظمة المحاسبية داخل مصلحة الضرائب بالقاهرة وزيادة حجم الإيرادات الضريبية، وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام إدارة مصلحة الضرائب بإتمام عملية التحول الرقمي وتطوير مستوياتها الراهنة داخل مصلحة الضرائب لما لها من أثر هام في الحد من التهرب الضريبي وتعزيز الإيرادات الضريبية داخل الدولة.

**5- دراسة (حسين سيد حسن عبد الباقي، 2022) " أثر التحول الرقمي على الامتثال الضريبي في ظل أزمة كورونا العالمية":**

هدفت الدراسة إلى بيان أثر التحول الرقمي على الامتثال الضريبي في ظل أزمة كورونا العالمية، وتوصل الباحث إلى أنه يوجد تأثير معنوي لمنظومة الإقرارات الإلكترونية على الامتثال الضريبي للممولين في مصلحة الضرائب المصرية، ويوجد تأثير معنوي لمنظومة السداد الإلكتروني على الامتثال الضريبي للممولين في مصلحة الضرائب المصرية، ويوجد تأثير معنوي لمنظومة الفواتير الإلكترونية على الامتثال الضريبي للممولين في مصلحة الضرائب المصرية، وتوصلت النتائج إلى وجود علاقة طردية قوية بين التحول الرقمي ومستوى الامتثال الضريبي للممولين في مصلحة الضرائب المصرية، وأنه يوجد تأثير إيجابي معنوي للتحول الرقمي على مستوى الامتثال الضريبي في ظل أزمة كورونا العالمية والتوسع في النظم الضريبية الإلكترونية، لتحسين مستوى الامتثال الضريبي للممولين وضرورة تطوير النظم الضريبية الإلكترونية في ضوء المشكلات التي تواجه الممولين خلال استخدام هذا النظام.

**6- دراسة (José Ramírez-Álvarez and others, 2021):**

حيث تناولت هذه الدراسة تقييم أثر استخدام الفواتير الإلكترونية على الامتثال الضريبي في الإكوادور، كما أن الإدارة الضريبية للإكوادور قامت بإطلاق نظام الفاتورة الإلكترونية رسمياً سنة 2013 كاستراتيجية للحد من التهرب الضريبي في التصريحات الضريبية، كما سمحت أنظمة المعلومات هذه

بتصميم أدوات مراقبة وتدقيق أفضل، ومن أجل تحقيق هدف الدراسة قام الباحث باستعمال بيانات المتعلقة بالفترة 2014-2016، وذلك باستخدام تقنية الفرق في الاختلافات (DID)، كما أظهرت نتائج الدراسة أن زيادة تغطية النظام الإلكتروني مع مرور الوقت كان له آثار إيجابية على إقرار المبيعات والمشتريات والضرائب.

#### 7- دراسة (صابوني، 2021) بعنوان: دور منظومة الدفع الإلكتروني في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي<sup>1</sup>:

هدفت الدراسة إلى تقديم دراسة قانونية تتضمن تصور علمي وعملي لدور منظومة الدفع الإلكتروني في إنجاز مرحلة الجباية الضريبية، وكيفية تطبيق هذه المنظومة في سورية أسوة ببعض الدول المقارنة التي نجحت في هذا المجال بالصورة المثلى التي تضمن الحد من الظواهر الضريبية السلبية، والنهوض بالنظام الضريبي السوري وتمكينه من مسايرة الحداثة والتطور العلمي والتقني في عملية الجباية الضريبية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج التحليلي المقارن، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن التهرب الضريبي هو من أخطر الظواهر الضريبية والاقتصادية التي تطيح بمستحققات الخزينة العامة وتحرم الدولة من أحد أهم الإيرادات اللازمة لتمويل الإنفاق العام، كما أن استعمال وسائل الدفع الإلكترونية على الصعيد الضريبي يتطلب بنى تحتية متطورة، وتجهيزات وتقنيات حديثة تتعارض مع الآليات التقليدية البالية المتبعة في ربط وجباية الضرائب حالياً.

#### 8- هبة عبد المنعم وصبري الفران (2020) "رقمنة التحصيل الضريبي في الدول العربية":

هدفت هذه الدراسة الى استبيان أهم الجهود التي بذلتها الدول العربية لتطبيق الرقمنة على مستوى النظام الضريبي وأهم المكاسب التي حققتها من التحول الرقمي، كما توصلت الى النتائج التالية:

- ساعدت الرقمنة على رفع كفاءة تحصيل الضرائب، وتمكين المكلفين من سداد المستحقات بسهولة، إضافة إلى زيادة مستويات دقة بيانات التحصيل الضريبي.
- ساهمت رقمنة التحصيل الضريبي في دمج القطاع غير الرسمي في الاقتصاد الرسمي.

<sup>1</sup> صابوني، جميل (2021)، دور منظومة الدفع الإلكتروني في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية، المجلد 1، العدد الأول، دمشق، سورية.

- ساهمت رقمنة التحصيل الضريبي في زيادة مستويات العدالة الضريبية، ورضا المجتمع الضريبي.

9- دراسة (Hyung Chul Lee, 2016) المتعلقة بمدى إمكانية تأثير الفواتير الضريبية الإلكترونية على تحسين الامتثال الضريبي، والمتمثلة في تجربة جمهورية كوريا مع الفواتير الضريبية الإلكترونية لنظام ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر واضعي السياسات الضريبية، كما أنه تم تطبيق الفواتير الضريبية الإلكترونية الإلزامية لأول مرة في كوريا عام 2011 وقد سجلت نجاح الدولة في إصدار الفواتير الضريبية الإلكترونية مما كان لها الفضل في تخفيض تكاليف الامتثال الضريبي ورفع مستوى شفافية المعاملات التجارية، وبلغ معدل اعتماد الفاتورة الضريبية الإلكترونية 99.8% في العام الأول وارتفع إلى 99.9% بحلول عام 2013، مقارنة بـ 15% قبل أن تصبح الفواتير الضريبية الإلكترونية الإلزامية. ووفقاً للمسح الذي قام به الباحث لدافعي الضرائب وممارسي الضرائب في كوريا وافق 69.4% من المستجيبين على أن الفواتير الإلكترونية الضريبية الإلزامية قد ساهمت في الحد من التهرب الضريبي للقيمة المضافة من خلال زيادة شفافية المعاملات، ووافق 72.9% على أنها حسنت الخدمة لدافعي الضرائب من خلال تسهيل ملائمة إيداع التصريحات الضريبية أو أتمتة إصدار الفواتير، وخلصت الدراسة إلى أن تنفيذ كوريا للفواتير الضريبية الإلكترونية كان له تأثير كبير على الامتثال الضريبي مما يؤدي إلى تعزيز الشفافية في المعاملات التجارية وخدمات دافعي الضرائب، وأن الفواتير الضريبية الإلكترونية الإلزامية جيدة لإجراء تغييرات في التخطيط والتنفيذ في إدارة الضرائب.

#### الدراسات باللغة الأجنبية:

1- دراسة (Kounadeas, 2023) بعنوان:

"The Effectiveness of Digital Payments in Tackling Tax Evasion in Greece".

فعالية المدفوعات الرقمية في معالجة الضرائب والحد من التهرب الضريبي في اليونان<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Kounadeas, T. (2023). The Effectiveness of Digital Payments in Tackling Tax Evasion in Greece. *International Journal of Economics & Business Administration (IJEBA)*, 11(2), 3-21.

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا يمكن للمدفوعات الرقمية أن تساهم في الحد من التهرب الضريبي وتحديد ما إذا كان هناك علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين الإيرادات الضريبية والنتائج المحلي الإجمالي، وكذلك بين الإيرادات الضريبية واستخدام أنظمة الدفع الإلكتروني، فتم جمع البيانات من الهيئة اليونانية المستقلة للإيرادات العامة ومن بنك اليونان، وقد أظهرت نتائج البحث أن استخدام المدفوعات الرقمية لا يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية. على الرغم من أنه مع مرور الوقت كان هناك زيادة في استخدام أنظمة الدفع الإلكترونية وزيادة في حجم المعاملات والإيرادات الضريبية، وكانت أنظمة الدفع الإلكتروني أداة يمكن استخدامها للحد من التهرب الضريبي من خلال تحسين الشفافية والرقابة.

2-دراسة Newton Oller De Mello, Eduardo Mário Dias, Caio Fernando

Fontana, Marcelo Luiz Alves Fernandez, (2009):

"The implementation documents in Brazil as tool to fight tax evasion"

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاز المفاهيم ونموذج التشغيل وتطور تنفيذ مشاريع الضريبة الإلكترونية في البرازيل وإصدار نموذج الفاتورة الإلكترونية، وإرفاقها ببوليصة الشحن الإلكترونية، بالإضافة إلى التكامل والمراقبة على العمليات التجارية في الدولة مع عرض القيود الحالية لجعل هذا النظام فعال.

ثامناً: خلاصة عن الدراسات السابقة:

ركزت الدراسات السابقة على موضوع الفوترة الإلكترونية والتحول الرقمي ودورها في الحد من التهرب الضريبي وتحسين كفاءة الجباية وتعزيز الشفافية في المعاملات وزيادة الامتثال الضريبي، بينما تركز الدراسة الحالية على استعراض القوانين والقرارات الخاصة بالفوترة الإلكترونية في سورية مع تجارب بعض الدول وتقديم بعض التوصيات والمقترحات لتعديل النصوص القانونية الخاصة بنظام الفوترة في سورية.

## الفصل الأول

### الإطار القانوني لنظام الفوترة الإلكترونية

#### تمهيد:

تسعى الإدارات الضريبية في العديد من الدول إلى التطبيق السليم للأنظمة الضريبية الحديثة لتحسين كفاءتها في إدارة الضرائب وتحصيلها من المكلفين، وذلك من خلال اتباع عدد من الوسائل المستحدثة، ومن أبرزها تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية، وهو نظام يُمكن من ربط جميع المكلفين ضريبياً بشكل إلكتروني، ويلزمهم بإصدار فواتير إلكترونية، وتمكين الإدارات الضريبية من متابعة تنفيذ جميع التعاملات التجارية المسجلة في هذا النظام، وهو ما يؤدي دوراً مهماً في مكافحة التهرب الضريبي.

ومن خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى الإطار القانوني لنظام الفوترة الإلكترونية في القانون السوري والأردني والمصري والسعودي، ودور هذا النظام في مكافحة التهرب الضريبي، وذلك بتقسيمه إلى مبحثين على النحو الآتي:

المبحث الأول: الأحكام القانونية للفاتورة الإلكترونية.

المبحث الثاني: الآثار المترتبة على تطبيق الفوترة الإلكترونية ودورها في حماية المال العام.

## المبحث الأول

### الأحكام القانونية للفاتورة الإلكترونية

يعد هذا المبحث مدخلاً أساسياً لدراسة الفاتورة الإلكترونية والفرق بينها وبين الفاتورة الورقية وتم تناول فيه كلاً مما يلي:

المطلب الأول: الفاتورة الإلكترونية.

المطلب الثاني: ارتباط الفوترة الإلكترونية بالتحول الإلكتروني والذكاء الاصطناعي.

### المطلب الأول: الفاتورة الإلكترونية:

للتعرف على الأحكام القانونية للفاتورة الإلكترونية، لا بد من استعراض التعريفات الاصطلاحية والقانونية لها، مع التركيز على تمييزها عن الفاتورة التقليدية والوقوف على الآثار المترتبة على تطبيقها.

### الفرع الأول: التعريف بالفاتورة الإلكترونية ونظام الفوترة الإلكترونية:

لإلقاء الضوء على ماهية الفاتورة الإلكترونية ونظام الفوترة الإلكترونية، لا بد أولاً من تحديد مفهوم كل منهما، من خلال تقديم أبرز التعريفات التي قدمت لهذين المفهومين، وموقف التشريع السوري من جهة، وموقف التشريعات المقارنة ممثلة بالقانون الأردني والمصري والسعودي من مفهوم كل منهما وعلى النحو الآتي:

#### أ. تعريف الفاتورة الإلكترونية:

الفاتورة هي وثيقة أو مستند محاسبي تجاري قانوني، يتم إعدادها من قبل المورد أو البائع، يأمر بموجبها الزبون أو المشتري بتسديد قيمة السلع والخدمات المباعة له<sup>1</sup>.

أما الفاتورة الإلكترونية فهي وثيقة تصدر وتحفظ بصيغة إلكترونية منظمة من خلال وسيلة إلكترونية<sup>2</sup>. ولا يدخل في هذا المفهوم الفاتورة الورقية التي يتم تحويلها إلى صيغة إلكترونية من خلال نسخها، أو مسحها ضوئياً، أو أي طريقة أخرى، فهي بهذه الصورة لا تعد فاتورة إلكترونية<sup>3</sup>.

وقد أورد المشرع السوري ضمن قانون حماية المستهلك في بند حقوق المستهلك ضرورة الحصول على فاتورة تثبت حصوله على المادة أو المنتج أو السلعة أو الخدمة متضمنة النوع وتاريخ التعامل والتمن المدفوع<sup>4</sup>.

وعلى أن تتضمن الفاتورة المعلومات الأساسية التالية وذلك بالنسبة للفاعليات التجارية والصناعية والحرفية والخدمية<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> ابن عيسى، قارة مولود، النظام القانوني للفاتورة الإلكترونية، بحث منشور، مجلة معارف، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2016، عدد 21، ص.82.

<sup>2</sup> Groznik, A. and Manfreda, A. (2015), E-invoicing and E-government-impact on business processes, Dubrovnik International Economic Meeting (DIEM), Vol. 2 No. 1, p.207.

<sup>3</sup> الدليل الإرشادي التفصيلي للفواتير الإلكترونية، هيئة الزكاة والضرائب والجمارك، المملكة العربية السعودية، ص.9.

<sup>4</sup> المادة (3)، المرسوم التشريعي رقم (8) لعام 2021، الخاص بحماية المستهلك الصادر عن وزارة التجارة الداخلية وحماية المستهلك في سورية، ص.6.

<sup>5</sup> المادة (6) قرار (1133) لعام 2021 تعليمات تنفيذية للمرسوم (8).

- 1- الاسم الكامل للبائع أو المتجر أو الشركة وعنوانه.
- 2- الرقم الضريبي.
- 3- رقم الهاتف أو الفاكس أو البريد الإلكتروني.
- 4- رقم السجل التجاري، أو ماينوب عنه.
- 5- الرقم المتسلسل للفاتورة.
- 6- تاريخ تحرير الفاتورة.
- 7- اسم المادة أو الخدمة.
- 8- الاسم الكامل للمشتري (في حال البيع من منتج أو مستورد أو تاجر جملة أو نصف جملة، أو البيع للسلع المعمرة، ويمكن عدم ذكره في حال موافقة المشتري على ذلك بالنسبة للسلع والخدمات الاستهلاكية عند البيع للمستهلك فقط).
- 9- الكمية المباعة (عدد، وزن، كيلو، طول، ... إلخ).
- 10- السعر الإفرادي للبند.
- 11- السعر الإجمالي للبند.
- 12- المجموع الإجمالي للفاتورة.
- 13- الحسومات إن وجدت.
- 14- رسم الإنفاق الاستهلاكي إن وجد مع الإضافات المتعلقة به.
- 15- المجموع النهائي رقماً وكتابةً.
- 16- آلية البيع (نقداً، أجلاً، ... إلخ).
- 17- مكان التسليم للبضاعة في حال الضرورة.
- 18- رقم الإرسالية في حال كون البضاعة المباعة برسوم الأمانة.
- 19- الخاتم والتوقيع.

ونصت المادة /7/ من القرار /1133/ على أنه يجوز استخدام طباعة الفواتير المحمولة (هاند هيلد) من قبل موزعي الشركات، شريطة أن تتضمن البيانات المطلوبة من البند/1-7/ وباللغة العربية، ويمكن استخدام لغة ثانية إضافية للغة العربية مع ضرورة الاحتفاظ بنسخة عن فواتير الحاسوب أو طباعة الفواتير المحمولة (هاند هيلد) ضمن سجل المبيعات على (قرص صلب، قرص مضغوط، فلاش ميموري) (متصل بطابعة للحصول على نسخة طبق الأصل عند الطلب)، ويجب إعطاء الفواتير للمتعاملين وفق هذه المادة بالوسائل التالية: (الحاسوب - هاند هيلد - فاتورة عادية).

وقد أورد المشرع الأردني تعريفاً عاماً لمفهوم الفاتورة بأنها: "وثيقة صادرة عن البائع تبين وصفاً للسلعة، والخدمة المقدمة، والسعر، والكمية المبيعية، ومقدار الضريبة العامة على المبيعات المحتملة على الفاتورة، في حال كان من المكلفين المسجلين في ضريبة المبيعات الصادرة وفق الأحكام والشروط المحددة في النظام".<sup>1</sup> ومن خلال التعريف السابق يتبين أن المشرع الأردني لم يحدد إن كانت الفاتورة هي ورقية أم إلكترونية، وبالتالي فإن المفهوم جاء بشكل عام، إذ يمكن أن ينطبق أيضاً على مفهوم الفاتورة الإلكترونية، وهو ما أكد عليه المشرع في سياق المادة (4) من النظام عندما أشار أن الفاتورة وفق هذا النظام يمكن أن تكون ورقية أو إلكترونية".<sup>2</sup>

أما المشرع المصري فلم يضع تعريفاً واضحاً ومحددًا لمفهوم الفاتورة أو الفاتورة الإلكترونية في سياق أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد لعام (2020)، تاركاً تعريفها لفقهاء القانون، إلا أنه ألزم كل ممول أو مكلف وغيرهم ممن يفرض عليهم القانون ذلك إصدار فاتورة ضريبية وفق عدد من الضوابط، من أبرزها أن تكون هذه الفاتورة صادرة بشكل محرر إلكترونيًا.<sup>3</sup>

فيما جاء موقف المشرع السعودي مختلفاً عن موقف كل من المشرع السوري والأردني والمصري، عندما حدد بشكل واضح وصريح مفهوم الفاتورة الإلكترونية في سياق المادة (1) من لائحة الفوترة الإلكترونية

<sup>1</sup> المادة (1/2) من نظام تنظيم شؤون الفواتير والرقابة عليها الأردني رقم (34) لسنة (2019) الصادر بمقتضى الفقرة (23) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة (2014)، المنشور على الصفحة 2517 من عدد الجريدة الرسمية رقم (5572) بتاريخ (2019/15).

<sup>2</sup> تنص المادة (4) من نظام تنظيم شؤون الفواتير والرقابة عليها الأردني والمشار إليه سابقاً أنه ولغايات تنفيذ أحكام هذا النظام تعتمد الفاتورة بجميع أشكالها سواء كانت ورقية أو محوسبة أو إلكترونية.

<sup>3</sup> قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم (206) لعام 2020، المنشور بالجريدة الرسمية عدد(42).

لعام (2020) بأنها<sup>1</sup> "فاتورة ضريبية تصدر بصيغة إلكترونية منظمة من خلال وسيلة إلكترونية". ويتبين من النص السابق أن المشرع السعودي اشترط أن تكون الفاتورة الإلكترونية بصيغة رقمية، وليست على شكل صورة، وإن كان يمكن نقلها بوسيلة إلكترونية. وعليه يرى الباحث أن على المشرع السوري تحديد تعريف بنص واضح وصريح لمفهوم الفاتورة الإلكترونية، فتطبيق نظام الفوترة الإلكترونية يتطلب أن تكون كافة الأطراف سواء المكلف الضريبي أو الإدارة الضريبية على معرفة وإدراك بمفهوم الفاتورة الإلكترونية التي هي متطلب أساسي لعمل نظام الفوترة الإلكترونية، وبالتالي فإن تعريفاً محدداً للفاتورة الإلكترونية يزيل الغموض وعدم اليقين بتفاصيلها.

### ب- تعريف نظام الفوترة الإلكترونية:

نظام الفوترة الإلكترونية هو أحد أشكال نظم المعلومات، والتي تُعرف بأنها "تلك النظم التي تتعامل مع كل أنشطة المعلومات، واتخاذ القرارات المرتبطة بعمليات المنظمة، وذلك بغرض زيادة فاعلية المنظمة وكفاءتها من خلال توفير المعلومات، ودعم القرارات الإدارية"<sup>2</sup>.

كما يعرف نظام المعلومات بأنه: "مجموعة من الإجراءات التي تعمل على جمع البيانات واسترجاعها وتشغيلها وتخزينها وتوزيعها، لغاية الاستفادة منها في عمليتي اتخاذ القرارات، والرقابة في التنظيم"<sup>3</sup>.

وقد ألزم المشرع السوري بعض المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل بما يلي:

أ- استخدام آلية التحقق الإلكتروني للفواتير المصدرة.

ب- وضع الرمز التعريفي الناتج عن آلية التحقق الإلكتروني على كل فاتورة صادرة من قبلهم.

ج- تقييد هذه الفواتير ضمن جداول خاصة وتبرز للدوائر المالية مرفقة مع البيان الضريبي.

على أن يتم تحديد هذه المهن بقرار صادر عن المدير العام لهيئة الضرائب والرسوم.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> الفقرة (1/أ) من المادة الأولى من لائحة الفوترة الإلكترونية السعودية الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (20-6-2) بتاريخ (4) ربيع الثاني 1442 هـ. <sup>2</sup> الشلبي، علي جميل (2014). أثر نظم المعلومات الإدارية على الأداء في الجامعات الأردنية: دراسة حالة لبعض الجامعات الأردنية الخاصة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإدارية، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، ص 12.

<sup>3</sup> Khresat, A. (2015), The Effect of Management Information System on Organizational Performance: Applied Study on Jordanian Telecommunication Companies, Information and Knowledge Management, 5(6), P46-47.

<sup>4</sup> المادة (1)، قرار (273) لعام (2021)، صادر عن وزارة المالية السورية.

وبموجب القرار رقم /5900/ تم الطلب من المكلفين الملزمين بآلية الربط الإلكتروني استخدام أحد البرامج الإلكترونية المعتمدة من قبل الإدارة الضريبية لمسك السجلات وإصدار الفواتير إلكترونياً، ويحل رمز الاستجابة السريعة QR المعتمد من قبل الإدارة الضريبية الصادر عن منظومة الربط مع هذه البرامج الإلكترونية محل آلية ختم الفواتير من قبل الدوائر المالية<sup>1</sup>.

وبموجب المرسوم التشريعي /30/ لعام 2023 المعدل للقانون رقم /24/ لعام 2003 اعتمدت نتائج الربط الإلكتروني لأعمال المكلفين من فئة الدخل المقطوع (الملزمين بالربط الإلكتروني بناء على قرارات من الإدارة الضريبية) أساساً في تحديد رقم العمل السنوي لاحتساب الضريبة على الدخل<sup>2</sup>.

يُحدد بقرار من المدير العام للهيئة العامة للضرائب والرسوم المكلفون الملزمون بالربط الإلكتروني لحساباتهم، مع قاعدة بيانات الإدارة الضريبية وفق أسس ومعايير تحدد بقرار من وزير المالية<sup>3</sup>.

أما المشرع الأردني فقد عرّف نظام المعلومات في سياق المادة (2) من قانون الجرائم الإلكترونية لسنة (2015)، بأنه: "مجموعة البرامج والأدوات المعدة لإنشاء البيانات أو المعلومات إلكترونياً، أو إرسالها، أو تسليمها، أو معالجتها، أو تخزينها، أو إدارتها، أو عرضها بالوسائل الإلكترونية"<sup>4</sup>.

كما عرف المشرع المصري نظام المعلومات في سياق أحكام قانون مكافحة جرائم تقنية المعلومات بأنه: "مجموعة برامج وأدوات معدة لغرض إدارة البيانات والمعلومات ومعالجتها، أو تقديم خدمة معلوماتية"<sup>5</sup>، فيما حدد المشرع السعودي المقصود بالنظام المعلوماتي في سياق المادة (1) من نظام مكافحة جرائم المعلوماتية بأنه: "مجموعة برامج وأدوات معدة لمعالجة البيانات وإدارتها وتشمل الحاسبات الآلية"<sup>6</sup>.

وتهدف نظم المعلومات العاملة في مختلف المؤسسات، ومنها دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بشكل أساسي إلى تزويد المستخدمين بالمعلومات عن أنشطة المؤسسة في الوقت المناسب، من خلال معالجة

<sup>1</sup> البند (3)، قرار (5900) ص، هـ، لعام (2022)، صادر وزارة المالية السورية، هيئة الضرائب والرسوم.

<sup>2</sup> البند (هـ)، المادة (12)، المرسوم التشريعي (30) لعام (2023)، الجمهورية العربية السورية.

<sup>3</sup> البند (ب)، المادة (28)، المرسوم (30) لعام 2023، مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>4</sup> المادة (2) من قانون الجرائم الإلكترونية الأردني رقم (27) لسنة (2015)، المنشور في الجريدة الرسمية عدد (5343) تاريخ (2015/6/1)، ص 5631.

<sup>5</sup> المادة (1) من قانون مكافحة جرائم تقنية المعلومات المصري رقم (175) لسنة (2018)، المنشور في جريدة الوقائع عدد (32) مكرر (ج) تاريخ (14 أغسطس 2018).

<sup>6</sup> الفقرة (2) من المادة الأولى من نظام مكافحة جرائم المعلوماتية السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/17) تاريخ 1428/3/8 هـ، هيئة الخبراء بمجلس الوزراء.

البيانات وتحويلها إلى معلومات، وتزويد الإدارة العليا بهذه المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات الإدارية، إضافة إلى تسهيل الإجراءات الضريبية، وبالتالي تعزيز جسور الثقة بين الدائرة والمكلفين<sup>1</sup>. ومن خلال مراجعة التشريعات الخاصة بأنظمة الفوترة الإلكترونية في كل من سورية الأردن ومصر والسعودية، يتبين أنها لم تحدد تعريفاً واضحاً لمفهوم نظام الفوترة الإلكترونية، سوى ما ورد على موقع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك السعودية، بأنه منظومة تهدف إلى تحويل عملية إصدار الفواتير والإشعارات الورقية إلى عملية إلكترونية، وتسمح بتبادل الفواتير والإشعارات المدينة والدائنة ومعالجتها بصيغة إلكترونية منظمة بين البائع والمشتري بتنسيق إلكتروني متكامل<sup>2</sup>.

هذا بالإضافة إلى أن قيام الإدارة الضريبية بتطبيق أنظمة فوتر إلكترونية لتلقي الفواتير لحظياً ومراجعتها واعتمادها، وتمكين الإدارات الضريبية من متابعة تنفيذ جميع التعاملات التجارية بين الشركات المسجلة في هذه المنظومة، وذلك من خلال تبادل بيانات كافة الفواتير لحظياً، وبشكل رقمي دون الاعتماد على المعاملات والمستندات الورقية، الأمر الذي من شأنه مساعدتها على إحكام السيطرة على السوق الموازي، ومحاربة الاقتصاد الخفي<sup>3</sup>، والقضاء على ظاهرة الفواتير الوهمية، من خلال مراقبة التعاملات التجارية بين الشركات، وتحديد حجم أعمالها الحقيقي بشكل لحظي، بأحدث الأساليب النقدية، للتأكد من صحة ودقة بيانات مصدر الفاتورة ومتلقيها ومحتوياتها الفنية والضريبية<sup>4</sup>.

ويرى الباحث بأن كلاً من المشرع السوري والأردني والمصري والسعودي لم يقوموا بوضع تعريفاً محدداً وصريحاً لمفهوم "نظام الفوترة الإلكترونية" باعتبار أنه تم التركيز على تطبيق جزئي وليس كامل، إلا أن تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية كمنظومة إلكترونية متكاملة، ما زال في بداياته في هذه الدول وبالتالي ما زال هناك وقت أمام المشرع لتحديد مفهوم خاص وصريح له.

<sup>1</sup> المومني، غسان محمود والصوص، نداء محمد (2021)، دور نظم المعلومات المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، مركز الأبحاث والدراسات الإنسانية بالتعاون مع مركز نبتة للبحث والإبداع التابع لكلية نبتة الجامعية، الخرطوم، السودان، مجلد 2، عدد 12، ص 297.

<sup>2</sup> هذا التعريف وضع من قبل هيئة الزكاة والضرائب والجمارك السعودية، متاح على موقع الهيئة على الإنترنت عبر الرابط الإلكتروني الآتي: <https://zatca.gov.sa>.

<sup>3</sup> زيدان، عاطف أحمد عبد العال (2021)، الاقتصاد الرقمي بين الواقع والمأمول والمعاملة الضريبية الخاصة به، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، ص 317.

<sup>4</sup> مولوح، كمال وحמיד، فتيش وآخرون (2018)، أثر تبني نظام الدفع الإلكتروني على الحد من التهرب الضريبي في الجزائر: دراسة ميدانية، المجلة المصرية لعلوم المعلومات، كلية الآداب، جامعة بني سويف، مصر، مجلد 5، عدد 2 (94-95).

### الفرع الثاني: الفرق بين الفاتورة الإلكترونية والفاتورة الورقية:

تشابه الفاتورة الإلكترونية مع الفاتورة الورقية بأن كليهما تمثل وثيقة صادرة عن البائع تبين وصفاً للسلعة والخدمة المقدمة والسعر والكمية المباعة، فهما تتضمنان البيانات الأساسية ذاتها<sup>1</sup>. ويمكن اعتبارها من الوسائل المقبولة لإثبات العقد التجاري دون العقد المدني<sup>2</sup>. إلا أنه وعلى الرغم من التشابه بينهما من حيث غايتها، غير أنهما تختلفان في بعض الأمور من أبرزها:

#### أ. من حيث طريقة إصدارها:

يتم إصدار الفاتورة الورقية (التقليدية) وتداولها بشكل وتنسيق ورقي وفق نموذج معين، فيما يتم إصدار الفاتورة الإلكترونية وإرسالها واستلامها بشكل لحظي، وبصورة رقمية عبر مختلف الوسائل الإلكترونية التقنية<sup>3</sup>.

#### ب. من حيث متطلبات إصدارها:

تحتاج الفاتورة الإلكترونية لإصدارها إلى نظام خاص بالفوترة الإلكترونية، وتجهيزات تقنية خاصة وربط إلكتروني، يساعد على سهولة حصر المكلفين وتتبعهم، وحصر حجم أعمالهم وتعاملاتهم التجارية بأقل وقت وجهد ممكنين<sup>4</sup>. فيما لا تحتاج الفاتورة الورقية إلى مثل هذه التجهيزات، فقط نماذج ورقية خاصة تعبأً من قبل مصدرها.

#### ج. من حيث سهولة الفحص والتدقيق:

الفواتير الورقية تحتاج إلى وقت كبير، وعدد من الموظفين المختصين لفحصها وتدقيقها لغايات تقدير قيمة الضريبة المستحقة عليها، وهو ما يتطلب من الموظفين القيام بدور معقد من الرقابة والفحص والتدقيق والتفتيش، للتأكد من أن المكلفين يلتزمون بتنفيذ القانون، وما يتبعونه من تعليمات مسك الدفاتر

<sup>1</sup> وهو ما عبر عنه المشرع الأردني عندما أورد تعريفاً عاماً للفاتورة سواء كانت ورقية (تقليدية) أم إلكترونية، وذلك في سياق أحكام المادة (1/2) من نظام تنظيم شؤون الفوترة والرقابة عليها.

<sup>2</sup> بوعزم، عائشة (2014)، النظام القانوني للفاتورة، بحث منشور، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة باتنة 1- الجزائر، عدد 1، ص 113.

<sup>3</sup> زيدان، عاطف أحمد عبد العال، الاقتصاد الرقمي بين الواقع والمأمول، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 317.

<sup>4</sup> الميهي، رمضان عبد الحميد واليسطويسي، مروة أحمد والسوداني، إيمان قطب (2022)، أثر تطبيق نظام الفحص الضريبي الإلكتروني كأحد آليات التحول الرقمي على تحسين المنظومة الضريبية المصرية، بحث منشور، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، مصر، مجلد 13، عدد 2، ص 345-346.

التجارية<sup>1</sup>. أما الفواتير الإلكترونية فلا تحتاج إلى وقت، أو جهد، أو عدد كبير من الموظفين لفحصها، فالنظام الإلكتروني يتكفل بذلك في وقت قليل.

### المطلب الثاني: ارتباط الفوترة الإلكترونية بالتحول الإلكتروني والذكاء الاصطناعي:

غير استخدام تكنولوجيا المعلومات الكثير من المفاهيم الإدارية، وتغيرت معه ثقافة المؤسسات من الثقافة الورقية إلى الثقافة الإلكترونية في مجال تقديم الخدمات<sup>2</sup>، وهو ما أدى إلى بروز ما يعرف بمفهوم الإدارة العامة الإلكترونية، أو ما يعرف بالحكومة الإلكترونية المبنية على أساس التحول الإلكتروني، من خلال تحويل الخدمات من شكلها الورقي التقليدي إلى خدمات إلكترونية، وتقديمها للأفراد وقطاع الأعمال، بشكل يضمن ويعزز من مبادئ العدالة والشفافية والكفاءة<sup>3</sup>، ويعد تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية من الآثار التي ترتبت على موضوع التحول الإلكتروني.

### الفرع الأول: التحول الإلكتروني وخصائصه:

#### 1- التحول الإلكتروني:

يعرف التحول الإلكتروني بأنه: "عملية تحويل نموذج أعمال المؤسسات والشركات من النموذج الورقي إلى نموذج يعتمد على التقنيات الرقمية في تقديم الخدمات وإدارة الأنشطة والعمليات"<sup>4</sup>.  
والتحول الإلكتروني هو أيضاً "الانتقال من نظام تقليدي إلى نظام رقمي قائم على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في كافة المجالات، ومنها المجالات الإدارية وتقديم الخدمات"<sup>5</sup>. وتكمن التطلعات من وراء تطبيق الحكومة الإلكترونية في فوائدها وأهدافها التي تتلخص في إحداث تحويل في الإجراءات الحكومية، مثل: توفير خدمات بصورة أسرع وبكلفة أقل، من خلال استخدام وسائل الاتصال ووسائل

<sup>1</sup> محمد باسل مسعود داود (2014)، التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ص 46.

<sup>2</sup> أبو شنب، عماد أحمد وحرب، يسرى وأبو البصل، وجدان (2011)، الخدمات الإلكترونية، ط1، دار الكتاب الثقافي للنشر، عمان، الأردن، ص 13.

<sup>3</sup> حسن، خولة (2014)، الأبعاد الاقتصادية للحكومة الإلكترونية، بحث منشور، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، السنة العاشرة، (30)7 ص 5-6.

<sup>4</sup> الشناق، محمد نواف (2022)، أثر التحول الإلكتروني على رضا متلقي الخدمة، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ص 10.

<sup>5</sup> قنديل، رضا حسين (2022)، اثر مشاريع التحول الرقمي في تحسين بطاقة أداء الثقة الرقمية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية القاهرة، مجلد 45، عدد 1، ص 5-4 (14).

التكنولوجيا الحديثة<sup>1</sup>.

ومفهوم التحول الإلكتروني يرتبط ارتباطاً مباشراً بمفهوم الإدارة العامة الإلكترونية، أو ما تسمى بالحكومة الإلكترونية، فالإدارة العامة الإلكترونية هي نظام أو سياسة يهدف إلى تحويل نوعية الخدمة العامة من التقليدية إلى الإلكترونية الحديثة من خلال مواقع إلكترونية متخصصة لتقديم الخدمات، حيث يساهم تنفيذ هذه السياسة، بحصول تحسينات وتطوير في جودة وفاعلية تقديم الخدمة العامة<sup>2</sup>. من خلال تقديم خدمات مريحة وموثوقة مع خفض تكاليف تقديمها، وكذلك جودة وقيمة أعلى، وبالتالي تحسين الأداء الحكومي بشكل عام<sup>3</sup>.

والإدارة العامة الحكومية هي أيضاً سياسة تُعنى بتحويل الإجراءات الحكومية التقليدية والورقية إلى إجراءات إلكترونية، من خلال توفير الخدمات لمتلقي الخدمة بفاعلية وكفاءة، عن طريق تقنيات المعلومات والاتصالات الحديثة<sup>4</sup>.

كذلك تم تعريفها بأنها "استخدام وسائل التكنولوجيا المعلوماتية ووسائل الاتصال الحديثة، لتحسين أداء الحكومة على نحو يكفل التغيير في أسلوب الإدارة لإدراج أسلوب جديد يتميز بالمرونة بعيداً عن الروتين والتعقيد، اعتماداً على استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات<sup>5</sup>.

وفي السياق ذاته عرفت الأمم المتحدة الحكومة الإلكترونية بأنها: استخدام تقنيات المعلومات في الإدارة العامة، لتنظيم ودمج سير العمل والعمليات بغرض إدارة البيانات والمعلومات بفاعلية، وتعزيز تقديم الخدمات، إضافة إلى توسيع قنوات الاتصال لتضمين وتمكين الأشخاص<sup>6</sup>.

مما سبق، يمكن تعريف الحكومة الإلكترونية: بأنها آلية تهدف إلى تنظيم العلاقات بين الحكومة والمواطنين، أو بين الحكومة والقطاعات التجارية بجميع أشكالها، أو بين الجهات الحكومية نفسها،

<sup>1</sup> المناصير، صهيب أحمد عبد (2019)، نحو تنظيم قانوني للعقود الإدارية الإلكترونية: دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة عين شمس، مصر، ص 16.

<sup>2</sup> Aritonang, D. M. (2017). The Impact of E-Government System on Public Service Quality in Indonesia, European Scientific Journal, 13 (35), P.101-102.

<sup>3</sup> ياسين، سعد (2016)، الإدارة الإلكترونية، دار البيزوري العلمية للنشر، ط1، عمان، الأردن، ص 61.

<sup>4</sup> كافي، مصطفى يوسف (2011)، الإدارة الإلكترونية، ط1، دار رسلان للنشر والتوزيع، دمشق، ص 56.

<sup>5</sup> المناصير، صهيب أحمد عبد، نحو تنظيم قانوني للعقود الإدارية الإلكترونية، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 56.

<sup>6</sup> United Nations E-Government survey 2014 available on: <https://publicadministration.un.org/>.

وذلك باستخدام الوسائل الإلكترونية لتقديم مجموعة من الخدمات الإلكترونية التفاعلية التي تُمكن المستخدمين من إتمام معاملاتهم بشكل كامل عبر شبكة الإنترنت، مما يعزز الكفاءة والشفافية ويُسهّل الوصول إلى الخدمات العامة.

### 2- خصائص التحول الإلكتروني:

تتمتع عملية التحول الإلكتروني والتي هي الأساس الذي تقوم عليه الإدارة العامة الحكومية بعدد من الخصائص والمزايا، والتي تمكنها من توفير خدمات إلكترونية عالية القيمة للمواطنين ومنظمات الأعمال والحكومة على حد سواء، ومن أبرز هذه الخصائص:

#### أ. القدرة على تجاوز الحدود الزمانية والمكانية:

تمتاز الإدارة العامة الإلكترونية بقدرتها على كسر حواجز المكان والزمان، من خلال تمكين الأشخاص والمؤسسات من الوصول إلى الخدمات الحكومية بأي وقت، ومن أي مكان<sup>1</sup>، وهذا ما يسمح للحكومة بتقديم المزيد من الخدمات الحكومية المتكاملة وعبر مختلف المستويات، مع توفير الوصول السهل لهذه الخدمات، فقد يكون من الصعب لبعض المستفيدين الوصول إلى أماكن تقديم الخدمات الحكومية، وغالباً ما يتطلب الأمر القيام بزيارة أكثر من جهة حكومية للحصول على خدمة ما، الأمر الذي يمثل مشكلة للأشخاص في المناطق البعيدة والنائية، وبالتالي فإن الإدارة العامة الإلكترونية توفر إمكانية الوصول إلى المعلومات والخدمات بشكل أكبر وأسهل<sup>2</sup>.

#### ب. القدرة على تقديم خدمات إلكترونية بجودة عالية:

تعرف الخدمات الإلكترونية بأنها استخدام التكنولوجيا وتطبيقات الإنترنت المتاحة على المواقع الإلكترونية، لدعم الحصول على المعلومات والخدمات وتعزيزها وتوصيلها إلى المستفيدين في الوقت المناسب بكفاءة وفاعلية<sup>3</sup>. والخدمات الإلكترونية هي أيضاً مجموعة من الأعمال التي تتم

<sup>1</sup> أبو شنب، عماد أحمد وآخرون. الخدمات الإلكترونية، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 27 وما بعدها.

<sup>2</sup> Aritonang, D. M., op. cit. P.103.

<sup>3</sup> النوافلة، إيناس (2015)، تقييم مستوى جودة الخدمات الإلكترونية التي تقدمها مكتبة الجامعة الأردنية من وجهة نظر الطلبة، بحث منشور، مجلة التربية، جامعة الأزهر، مصر، عند 163، ج 1، ص 923.

من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات للحصول على بعض الخدمات، والاستفادة منها، دون مراجعة الجهات المعنية بتقديم الخدمة بشكل مباشر، الطلب للحصول على الخدمة بالوسائل التقليدية<sup>1</sup>.

وبالتالي فإن ما يميز التحول الإلكتروني هو تحسين جودة الخدمة لكافة المواطنين والمقيمين في الدولة، وتقديم خدمات مريحة وموثوقة مع خفض تكاليف تقديمها، وكذلك جودة وقيمة أعلى، وبالتالي تحسين الأداء الحكومي بشكل عام.<sup>2</sup>

### ج. القدرة على تحقيق مفهوم الحكومة المتكاملة:

تمتاز الإدارة الحكومية في قدرتها على تحقيق مفهوم الحكومة المتكاملة، من خلال دورها في الربط بين كافة المؤسسات والهيئات الحكومية، وهذا يؤدي إلى توفير خدمات عالية القيمة، والعديد من المزايا للمواطنين والحكومة، فالعديد من هذه المؤسسات ترتبط خدماتها ارتباطاً وثيقاً مع بعضها بعضاً، وبدلاً من زيارة جهات عديدة للحصول على الخدمة، يتم الحصول على المعلومات والخدمات من جهة واحدة، حيث توفر الإدارة العامة الإلكترونية التنسيق والربط بين هذه الجهات لتوفير خدمة متكاملة<sup>3</sup>.

### د. تعزيز المشاركة الفاعلة للمواطنين:

تسهل عملية التحول الإلكتروني على الأشخاص والمواطنين الذين يرغبون في المساهمة والمشاركة في إبداء الرأي والملاحظات حول السياسات الحكومية المتبعة، بتقديم أفكارهم واقتراحاتهم للتطوير والتحسين، إضافة إلى إمكانية تقييم مدى رضاهم عن جودة الخدمات المقدمة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Al-Hawary, S. I. and Al-Smeran, W. F. (2017). Impact of Electronic Service Quality on Customers Satisfaction of Islamic Banks in Jordan, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, 7(1), P.172.

<sup>2</sup> ياسين، سعد. الإدارة الإلكترونية، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 139 .

<sup>3</sup> العبود، فهد (2018)، الحكومة المتكاملة، ط1، دار العبيكان للنشر والتوزيع، الرياض السعودية، ص 56.

<sup>4</sup> Haider, Z., Shuwan, C, and Hyder, S. (2014) Citizens' participation in e-government services: A Comparative Study of Pakistan & Singapore. Journal of Electronics and Communication Engineering (IOSR-JECE), 9(6), 35-48.

### الفرع الثاني: مستقبل نظام الفوترة الإلكترونية في ظل تطبيقات الذكاء الاصطناعي:

ساعد التطور الكبير في طاقة وإمكانيات الحواسيب والبرمجيات المختلفة وإمكاناتها على ظهور أنواع جديدة من أنظمة المعلومات والتقنيات الحاسوبية، التي تساهم في دعم أنشطة الأعمال، ومن هذه التقنيات ما يعرف بالذكاء الاصطناعي، حيث يعد الذكاء الاصطناعي الأساس لتطور أنظمة ذكية في العديد من المجالات كالأنظمة الخبيرة (Expert Systems)<sup>1</sup>، والتي تقدم مشورتها في مجالات معرفية عديدة، كالطب أو الإدارة، أو الهندسة وغيرها، من خلال استخدامها المعرفة Knowledge لتشخيص المشكلات واقتراح الحلول المناسبة لها<sup>2</sup>. وذلك من خلال الاعتماد على البرامج الآلية في أداء الأنشطة والعمليات كبديل عن العنصر البشري، وإدخال السلوك الذكي عند البشر على الآلات الاصطناعية<sup>3</sup>.

حيث يعرف الذكاء الاصطناعي بأنه نظام علمي يشمل طرق التصنيع والهندسة للأجهزة والبرامج الذكية، التي تفكر بالطريقة نفسها التي يفكر بها البشر الأذكياء، وقادرة على أداء المهام المعقدة باستخدام عمليات انعكاسية مماثلة لتلك التي لدى البشر<sup>4</sup>. كما تم تعريف الذكاء الاصطناعي بأنه تقنية حاسوبية تحاول بطريقة مبسطة محاكاة قدرة الإدراك البشري على حل المشكلات المعقدة، التي يصعب حلها باستخدام التقنيات التقليدية<sup>5</sup>. فهو بذلك الفرع من الحاسوب الذي يمكن من خلاله تصميم برمجيات خاصة تحاكي أسلوب الذكاء الإنساني، حتى تتمكن الآلات الاصطناعية من أداء بعض المهام بدلاً من الإنسان<sup>6</sup>.

مما سبق يلاحظ وجود إجماع على أن الذكاء الاصطناعي يُعدُّ محاكاةً للسلوك الإنساني الذكي، سواء في عمليات التفكير المنطقي أو في تنفيذ المهام. وعليه يمكن صياغة تعريف الذكاء الاصطناعي كأحد فروع

<sup>1</sup> النظم الخبيرة وتسمى أيضاً الأنظمة القائمة على المعرفة في برامج تحاكي سلوك الإنسان الخبير في مجال معين، وقادرة على شرح عملية التفكير والاستنتاج للمستخدم النهائي، وهي تستخدم المعلومات التي قام المستخدم بتخزينها فيها للتعبير عن رأي حول موضوع معين، والإجابة عن أسئلة حول مشاكل محددة عن طريق الاستدلال. راجع في ذلك: الشوابكة، عدنان (2017)، دور تطبيقات الذكاء الاصطناعي "النظم الخبيرة" في اتخاذ القرارات الإدارية في البنوك السعودية العاملة في محافظة الطائف، مجلة جامعة الطائف للعلوم الإنسانية، جامعة الطائف، السعودية، 15(4)، ص 14-15.

<sup>2</sup> زيارة، فريد فهمي (2019)، المقدمة في تحليل وتصميم النظم، ط1، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 87.

<sup>3</sup> Li, Z. & Zheng Li (2018). The Impact of Artificial Intelligence on Accounting. Advances in Social Science, Education and Humanities Research (ASSEHR), Vol 181, 4<sup>th</sup> International Conference on Social Science and Higher Education, P.813.

<sup>4</sup> موسى، عبد الله وبلال، أحمد حبيب (2019)، الذكاء الاصطناعي ثورة في تقنيات العصر، ط1، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، ص 32.

<sup>5</sup> Ferreira, Pedro; Teixeira, Jorge Grenha and Teixeira, Luis F. (2020). Understanding the Impact of Artificial Intelligence on Services, IESS, 188.

<sup>6</sup> زروقي، رياض وفالته، أميرة (2020)، دور الذكاء الاصطناعي في تحسين جودة التعليم العالي، المجلة العربية للتربية النوعية، المؤسسة العربية للتربية والعلوم والآداب، القاهرة، مجلد 4، عدد 12، ص 5.

علوم الحاسوب الذي يهتم بتصميم أنظمة حاسوبية قادرة على محاكاة العمليات الذهنية البشرية، مثل التعلم والاستدلال واتخاذ القرارات ويتم ذلك من خلال تطوير خوارزميات وبرمجيات تُمكن الآلات من معالجة البيانات، وتحليل الأنماط، وأداء المهام المعقدة بطرق مشابهة للطريقة التي يعمل بها العقل البشري، مما يُسهم في تحقيق كفاءة عالية في تنفيذ الوظائف المطلوبة.

ويُعد المجال الضريبي من المجالات الخصبة لاستخدام تقنية الذكاء الاصطناعي والنظم الخبيرة في العديد من الأنشطة والخدمات الضريبية، نظراً لدور هذه الأنظمة في تبسيط الإجراءات الضريبية ومتابعة بيانات المكلفين ومعالجتها بوقت قليل<sup>1</sup>. حيث تدخل تقنية الذكاء الاصطناعي في التخطيط الضريبي، وتفسير القواعد والتعليمات الضريبية، إضافة إلى تدقيق الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين<sup>2</sup>.

تتجه دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن، إلى استخدام تقنية الذكاء الاصطناعي، وما يرتبط بها من نظم خبيرة في مجال التدقيق الضريبي، وهي خطوة تهدف إلى رفع مستوى التدقيق الضريبي من خلال اتباع أفضل الممارسات التقنية على المستوى الدولي<sup>3</sup>، فيقوم برنامج الذكاء الاصطناعي بمراجعة جميع المعلومات الموجودة عن صاحب الإقرار فإذا قام المكلف بتقديم إقرار الضريبي قائماً على معلومات صحيحة وليس فيها أي خطأ يتم قبول إقراره الضريبي إلكترونياً بشكل فوري وبالتالي يتم صرف الرديات الضريبية له مباشرة أو بعد أيام قليلة من تقديم الإقرار وإذا كانت المعلومات غير صحيحة فيقوم هذا البرنامج بإعادة الإقرار إلى صاحبه لأنه غير مصرح عن جميع مصادر دخله او ممتلكاته على سبيل المثال.

أما عن التجربة المصرية في إدراج تطبيقات الذكاء الاصطناعي في إدارتها الضريبية، فهي أيضاً سبقة في هذا المجال، فقد تعاقدت مصلحة الضرائب المصرية مع شركة مايكروسوفت للاستعانة بتطبيقات الذكاء الاصطناعي لفحص الفواتير والملفات الضريبية لضبط التلاعب في هذه الملفات والإقرارات الضريبية

<sup>1</sup> حسين، محمد وطه، أميرة (2018) استخدام النظم الخبيرة في تطوير البيئة الضريبية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال جامعة حلوان، مصر، مجلد 32 عدد 2، ص 131.

<sup>2</sup> Soufi, S. S., et al. (2013), Investigate the Effect of Expert Systems Application on Management Performance, Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, Vol. 4, No.12, p.481.

<sup>3</sup> تصريحات لمدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات متاحة على الموقع الإلكتروني لجريدة الغد الأردنية على الرابط الآتي : <https://alghad.com/> بتاريخ 2022/10/2 .

وملاحقة المتهربين ضريبياً والتضييق عليهم من خلال سدّ ثغرات التهرب الضريبي التي تتيحها تطبيقات الذكاء الاصطناعي<sup>1</sup>.

على النقيض من ذلك، لا تزال التجربة السورية في مراحلها أولية فيما يتعلق بتوظيف التقنيات الحديثة في التدقيق الضريبي، فحتى تاريخه لم يتم بعد اعتماد الذكاء الاصطناعي في هذا المجال، حيث يقتصر استخدام التقنيات الحاسوبية على تطبيقات أساسية وبسيطة ويُعزى هذا التأخر إلى عدة عوامل، منها ضعف البنية التحتية التكنولوجية، ونقص الكوادر المؤهلة، بالإضافة إلى التحديات الاقتصادية التي تعيق تبني مثل هذه التقنيات المتقدمة.

أما عن التجربة السعودية فقدت اعتمدت على الذكاء الاصطناعي في نظام الفوترة الإلكترونية عبر تطبيق مرحلي بدأ بالشركات الكبرى ثم شمل الجميع، مستخدمة تقنيات مثل التعلم الآلي لتحليل الفواتير والكشف عن التهرب وتحليل البيانات الضخمة والتحقق التلقائي من الفواتير.

وعليه فإن استخدام تقنية الذكاء الاصطناعي في الإجراءات الضريبية، من شأنه أن يفتح آفاقاً واسعة نحو تطبيق التقنيات الحديثة في مجالات ضريبية عدة، يأتي في مقدمتها تدقيق الإقرارات الضريبية، ومعالجة البيانات الواردة من تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية، وهو ما يتيح لمتخذ القرار اتخاذ القرارات الضريبية المناسبة، والتي تساهم في رفع كفاءة أدائها في التحصيل الضريبي، والحدّ من جرائم التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> عبد الرسول، إسلام، مقالة بعنوان "الذكاء الاصطناعي يحاصر مافيا التهرب الضريبي"، متاح على الموقع الإلكتروني لصحيفة روز اليوسف المصرية الغد الأردنية على الرابط الآتي: <https://daily.rosaelyoussef.com/> بتاريخ 2020/11/14.

## المبحث الثاني

### الآثار المترتبة على تطبيق الفوترة الإلكترونية ودورها في حماية المال العام

يترتب على تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية العديد من الآثار الإيجابية سواء على مستوى الأفراد أم على مستوى منظمات الأعمال والإدارات الضريبية<sup>1</sup>، إضافة إلى دورها البارز في حصر جميع مصادر المعاملات التجارية الخاصة بالمكلفين وتقديرها، ومساعدتها على اكتشاف المخالفات الضريبية ومحاسبة المخالفين، وهو ما من شأنه الحدّ من عمليات التهرب الضريبي، وبالتالي توفير الحماية اللازمة للمال العام<sup>2</sup>. وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المبحث كما يلي:

**المطلب الأول: الآثار المترتبة على تطبيق الفوترة الإلكترونية.**

**المطلب الثاني: دور الفوترة الإلكترونية في حماية المال العام.**

<sup>1</sup> ابن عمور، عائشة (2021)، الفوترة ودورها في تكريس نزاهة وشفافية المعاملات التجارية في القانون الجزائري، بحث منشور، المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي أحمد بن يحيى، معهد العلوم القانونية والإدارية، الجزائر، مجلد 6، عدد 2، ص 12 وما بعدها.

<sup>2</sup> ابن عيسى، قارة مولود، النظام القانوني للفاتورة الإلكترونية، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 80 وما بعدها.

### المطلب الأول: الآثار المترتبة على تطبيق الفوترة الإلكترونية:

من أبرز الآثار المترتبة على تطبيق الفوترة الإلكترونية هو إثبات التعاملات التجارية وإضفاء الشفافية عليها، وتعزيز مبادئ الحوكمة، إضافة إلى ضبط أنشطة الاقتصاد الرقمي والتجارة الإلكترونية ومتابعتها، وهو ما سيتم التطرق إليها بالتفصيل على النحو الآتي:

### الفرع الأول: إثبات التعاملات التجارية وإضفاء الشفافية عليها:

إن الأهمية والأثر المباشر للتعامل بالفواتير على اختلاف أنواعها هو استخدامها كوسيلة إثبات بحسب قواعد الإثبات في المجال التجاري<sup>1</sup>. وهو ما ينطبق أيضاً على الفاتورة الإلكترونية والتي من خلالها يتم تحويل الفواتير الورقية إلى إلكترونية.

أكد المشرع السوري في سياق المادة /2/ من قانون المعاملات الإلكترونية السوري رقم /3/ لعام 2014 على أنه " يكون للكتابة الإلكترونية الحجية المقررة قانوناً للكتابة الورقية ، ويكون لتبادل المعلومات إلكترونياً عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني أو أي وسيلة إلكترونية أخرى حجية القرائن القضائية أو مبدأ الثبوت بالكتابة"<sup>2</sup>

وأكدت المادة رقم /19/ من قانون التوقيع الإلكتروني رقم /7/ لعام 2023 على الحجية القانونية للتوقيع الرقمي (( أ- يتمتع التوقيع الرقمي المُصدَّق المدرج على وثيقة إلكترونية في نطاق المعاملات المدنية والتجارية والإدارية بذات الحجية المقررة للأدلة الكتابية في أحكام قانون البينات إذا تم إنشاؤه واستكمالها وفق الأحكام المنصوص عليها في هذا القانون والضوابط التي يصدرها الوزير بناءً على قرار من مجلس الإدارة ب- يكون للصورة المنسوخة على الورق من الوثيقة الإلكترونية ذات الحجية في الإثبات المقررة لهذه الوثيقة، مادامت مطابقة للأصل، والوثيقة الإلكترونية والتوقيع الرقمي المُصدَّق المدرج عليها موجودة على الحامل الإلكتروني الذي أُخذت عنه الصورة المنسوخة))<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> ابن عمور، عائشة، الفوترة ودورها في تكريس نزاهة وشفافية المعاملات التجارية، مرجع مشار إليه سابقاً، ص13.

<sup>2</sup> قانون المعاملات الإلكترونية رقم (3) لعام 2014 سورية.

<sup>3</sup> المادة رقم (19) من قانون التوقيع الإلكتروني رقم (7) لعام 2023 سورية.

فقد أكد المشرع الأردني في سياق المادة (3/أ) من قانون المعاملات الإلكترونية الأردني لسنة 2015 على أنه "تسري أحكام هذا القانون على المعاملات التي تتم بوسائل إلكترونية". فيما أقرت المادة (17) من القانون ذاته على أن للسجل الإلكتروني المرتبط بتوقيع إلكتروني محمي الحجية ذاتها المقررة للسند العادي، ويجوز لأطراف المعاملة الإلكترونية الاحتجاج به<sup>1</sup>، وهو ما يعزز دورها في إثبات المعاملات التجارية الخاضعة لضريبي الدخل والمبيعات (القيمة المضافة)<sup>2</sup>.

وهو الموقف ذاته الذي تبناه المشرع المصري في قانون التوقيع الإلكتروني، حيث نصت المادة (15) منه على أن "للكتاباة الإلكترونية والمحركات الإلكترونية، في نطاق المعاملات المدنية والتجارية والإدارية ذات الحجية المقررة للكتاباة، والمحركات الرسمية والعرفية في أحكام قانون الإثبات في المواد التجارية والمدنية، متى استوفت الشروط المنصوص عليها في هذا القانون، وفقاً للضوابط الفنية والتقنية التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون<sup>3</sup>.

كذلك أعطى نظام المعاملات الإلكترونية السعودي السجلات والتوقيعات الإلكترونية حجيته المزممة، بحيث لا يجوز نفي صحتها، أو قابليتها للتنفيذ، ولا منع تنفيذها بسبب أنها تمت - كلياً أو جزئياً - بشكل إلكتروني، وذلك نص المادة (5) من نظام المعاملات الإلكترونية<sup>4</sup>:

ويتبين مما سبق أنه وباعتبار الفواتير الإلكترونية هي من المحركات الكتابية الإلكترونية فإنها تعد من وسائل الإثبات الإلكترونية المعترف بها قانوناً في كل من سورية والأردن ومصر والسعودية.

في المقابل فإن الفاتورة الإلكترونية التي يتم تحريرها وتسليمها للمشتري بطريقة تتفق مع النصوص القانونية

<sup>1</sup> راجع المادة (17/أ) من قانون المعاملات الإلكترونية الأردني رقم (15) لسنة 2015، المنشور بالجريدة الرسمية عدد (5341)، تاريخ 2015/5/17، ص 5292.

<sup>2</sup> وهذا ما أكدت عليه الفقرة (3/أ) من المادة (13) من قانون البيانات الأردني رقم (30) لسنة 1952 المنشور في الجريدة الرسمية عدد (1108) تاريخ 1952/5/17 م ص 200 وتعديلاته، والتي جاء بنصها "تكون لرسائل الفاكس والتلكس والبريد الإلكتروني وما أمثلها من وسائل الاتصال الحديثة قوة السندات العادية في الإثبات إذا اقترنت بشهادة من أرسلها لتأييد صدورها عنه أو بشهادة من وصلت إليه لتأييد تسلمه لها ما لم يثبت خلاف ذلك".

<sup>3</sup> المادة (15) من قانون التوقيع الإلكتروني المصري رقم (15) لسنة 2004 المنشور بالجريدة الرسمية، تاريخ 2004/4/22.

<sup>4</sup> المادة (5) من نظام المعاملات الإلكترونية السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/18) تاريخ 1428/3/8هـ، وقرار مجلس الوزراء رقم (80) تاريخ 1428/3/7هـ، هيئة الخبراء بمجلس الوزراء. والتي تنص على أنه:

1. يكون للمعاملات والسجلات والتوقيعات الإلكترونية حجيته المزممة، ولا يجوز نفي صحتها، أو قابليتها للتنفيذ، ولا منع تنفيذها بسبب أنها تمت - كلياً أو جزئياً - بشكل إلكتروني، بشرط أن تتم تلك المعاملات والسجلات والتوقيعات الإلكترونية بحسب الشروط المنصوص عليها في هذا النظام.

2. لا تفقد المعلومات التي تنتج من التعامل الإلكتروني حجيته أو قابليتها للتنفيذ، متى كان الاطلاع على تفاصيلها متاحاً ضمن منظومة البيانات الإلكترونية الخاصة بمنشئها، وأشير إلى كيفية الاطلاع عليها.

والتنظيمية الخاضعة لها، من شأنها أن تضفي الشفافية اللازمة على التعاملات التجارية، لكونها تعبر عن الوضع الحقيقي والواقعي لهذه التعاملات، كما تعبر عن الصورة الحقيقية للعقد المبرم بين البائع والمستهلك، وهو ما يجعلها وسيلة للوقوف على مدى احترام التجار وأصحاب الشركات للالتزامات المفروضة عليهم تجاه المستهلك وغيرهم من التجار والموردين، كما أن الالتزام بتطبيق أحكام الفوترة الإلكترونية يمكن الجهات المختصة في الدولة من الحصول على صورة واقعية حول حجم التعاملات التجارية وطبيعتها واتخاذ القرارات المناسبة على ضوءها<sup>1</sup>.

كما أن تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية، يمثل أداة فاعلة في إثبات التعاملات التجارية ومكافحة عمليات التلاعب بحجم المبيعات، من خلال ربط نظام الفوترة الإلكترونية بما يعرف بتكنولوجيا تسجيل البيانات. حيث تعمل هذه التقنية على تسجيل بيانات المبيعات وتأمينها بشكل فوري بمجرد إتمام المعاملة وتخزينها بطريقة فعالة، وبالتالي استحالة التلاعب بهذه البيانات، فهذا النوع من التكنولوجيا يكون قادراً على العمل في أي نوع من سجلات النقد الإلكترونية (ECR) من خلال ربط السجلات النقدية المتصلة بأنظمة خوادم البيانات الخاصة بها وإرسال بيانات حجم المبيعات تلقائياً إلى جهات تحصيل الضرائب، وهذه العملية يمكن أن تتم إما بشكل فوري بعد إتمام عملية البيع والشراء أو بشكل مجمّع في نهاية اليوم أو كل شهر، مما يمنح الإدارات الضريبية فرصة الوصول إلى بيانات المبيعات عن بعد الأغراض الامتثال والتدقيق<sup>2</sup>.

وقد أزم المشرع السوري بموجب القرار 273/ق.و بعض المكلفين باستخدام آلية التحقق الإلكتروني للفواتير المصدرة ووضع الرمز التعريفي الصادر عن آلية التحقق الإلكتروني على فاتورة صادرة على أن تقيد هذه الفواتير ضمن جداول خاصة وتبرز للدوائر المالية مرفقة مع البيان الضريبي<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: تعزيز مبادئ الحوكمة:

وتعرف الحوكمة لغوياً، بأنها كل ما يتطلبه الحكم من انضباط والتزام وسيطرة، ويتم ذلك بوضع القواعد والإجراءات

<sup>1</sup> خديجي، أحمد (2016)، قواعد الممارسات التجارية في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق. جامعة باتنة 1، الجزائر، ص 61.  
<sup>2</sup> خيرى سهام الدين وعبدالله غيث أركان (2018) الأساليب التكنولوجية الحديثة وسيلة أساسية في معالجة عمليات التهريب الضريبي والجمركي، بحث منشور، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي السابع، ص 23.  
<sup>3</sup> قرار 273/ق.و صادر عن الهيئة العامة للضرائب والرسوم - وزارة المالية السورية 2021 مرجع مشار إليه سابقاً.

التي تحكم السلوك، بطريقة تضمن إدارة وقيادة قوية ورقابة منضبطة، أما تعريف الحوكمة اصطلاحاً فهي مجموعة القواعد والإجراءات التي تضمن بموجبها إدارة المنظمات بطرق سليمة وتحقيق فعالية الرقابة عليها، حيث يقع على عاتقها ترتيب وتنظيم العلاقات بين أصحاب المصالح المتعددة، والتي يمكن من خلالها كذلك حماية حقوق أصحاب المصالح المستفيدة، وتعظيم الأرباح في ذات الوقت<sup>1</sup>.

تعرف الحوكمة بأنها النظام الذي بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب<sup>2</sup>. وهي أيضاً "حزمة القوانين والأنظمة والتعليمات والإجراءات والأطر الأخلاقية الهادفة إلى تحقيق الجودة والتميز في أداء المؤسسات على اختلاف أنواعها، وذلك عن طريق اتباع الأساليب والوسائل الملائمة والفاعلة لتنفيذ الخطط والبرامج وتحقيق الأهداف المرغوب بها بأعلى جودة وأقل تكلفة<sup>3</sup>.

أما في الإدارات الضريبية، فإن تطبيق مفهوم الحوكمة الضريبية من شأنه أن يحقق العديد من الفوائد لهذه الإدارات في مقدمتها تحقيق الإصلاح الضريبي، وتقليل المنازعات والخلافات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، وتحصيل الضريبة بشكل دقيق ومحكم، وبالتالي الحد من حالات التهرب الضريبي<sup>4</sup>.

وبالتالي فإن تطبيق الفوترة الإلكترونية، سيعزز من تطبيق قواعد الحوكمة، كالعادلة والشفافية والمساواة، والحد من الفساد المالي المتمثل بالتهرب الضريبي، إضافة إلى تحقيق العدالة والمساواة بين جميع المكلفين سواء أكانوا أفراداً أم شركات، فليس من العدالة وجود منشآت ملتزمة بتقديم الضريبة بشكل صحيح في المقابل هنالك منشأة تقدم المنتجات ذاتها أو الخدمات ولكنها تتهرب ضريبياً، أو تقدم فواتير وهمية ومضللة، ثم تباع هذه المنتجات والخدمات لعملائها بسعر أقل عن الآخرين، بسبب عدم دفعها للضرائب، وبالتالي الاضرار بمبدأ المنافسة المشروعة<sup>5</sup>. لذلك فإن تطبيق الفوترة الإلكترونية على الجميع سيحقق العدالة والمساواة والشفافية في التعاملات التجارية إضافة إلى الحد من الفساد المالي والقضاء على المنافسة غير

<sup>1</sup> صلاح، رزان، 2017، ماهية الحوكمة: <https://mawdoo3.com/>.

<sup>2</sup> بروش، زين الدين ودهيمي جابر (2012)، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول (حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري)، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، خلال الفترة (6-7/5/2012)، ص 4.

<sup>3</sup> الشواورة، فيصل (2009)، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، بحث منشور، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سورية، 2(25)، ص 126.

<sup>4</sup> ميداني، محمد عاطف (2021)، دور الحوكمة الضريبية كمتغير وسيط بين أنظمة المعلومات والحد من التهرب الضريبي لدى دائرة ضريبة الدخل في الضفة الغربية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، ص 16-17.

<sup>5</sup> الريدي، عبد الله بن عبد الرحمن (2021)، العدالة في الفاتورة الإلكترونية، مقالة منشورة على موقع صحيفة مال، متاح عبر الرابط الإلكتروني الآتي: <https://manal.com/>.

المشروعة، وهي جميعها من أبرز قواعد الحوكمة.

### الفرع الثالث: ضبط أنشطة الاقتصاد الرقمي والتجارة الإلكترونية ومتابعتها:

مع التغير والتقدم الهائل في الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات والاستخدام الواسع والكبير للإنترنت، أصبح الوصول إلى المعلومات وتبادلها أمراً في غاية السهولة، وأصبحت عمليات عرض السلع والخدمات وبيعها وشرائها، وإتمام الصفقات التجارية إلكترونياً يطغى على استخدامها بالوسائل التقليدية، فظهر مفهوم التجارة الإلكترونية الذي ارتبط بهذا التطور ارتباطاً وثيقاً<sup>1</sup>. حيث تعرف التجارة الإلكترونية بأنها التفاعل، وتبادل المعلومات والسلع بين الشركة وزبائنها، بهدف إحراز المنفعة المشتركة بين جميع الأطراف، ضمن بيئة إلكترونية افتراضية تركز بالدرجة الأولى على الاستخدام الواسع للإنترنت وتطبيقاته، وإنشاء علاقات تبادلية بين الشركة وزبائنها لتحقيق الأهداف التسويقية المختلفة والمتمثلة باستقطاب زبائن جدد، والمحافظة على الزبائن الحاليين<sup>2</sup>.

أما قانوناً فإن معظم التشريعات الخاصة بالتعاملات الإلكترونية لم تورد تعريفاً محدداً للتجارة الإلكترونية، وإنما أشارت إليه ضمن تعريفها للمعاملة الإلكترونية، كما فعل المشرع السوري حيث عرف البائع أي شخص طبيعي أو اعتباري يزاول نشاطاً تجارياً، كبيع السلع أو توريدها أو توزيعها أو تأجيرها، أو تقديم خدمة مهما كان نوعها، بوسائل إلكترونية، واعتبر الوسائل الإلكترونية طريقة مقبولة قانوناً للتعبير عن الإرادة لإبداء الإيجاب أو القبول بقصد إنشاء التزام أو تعديله أو نقله أو إلغائه، إضافة إلى أنه يُعدّ التعاقد الذي يكون أحد أطرافه وسيطاً إلكترونياً صحيحاً ومنتجاً لآثاره القانونية<sup>3</sup>.

أما المشرع الأردني أورد في سياق أحكام قانون المعاملات الإلكترونية لسنة 2015<sup>4</sup>، وأيضاً المشرع السعودي في سياق أحكام نظام المعاملات الإلكترونية لسنة 1428 هـ<sup>5</sup>، والتي نصت على أن التعاملات الإلكترونية هي أي تبادل أو تراسل أو تعاقد، أو أي جزء آخر يبرم أو ينفذ بشكل كلي أو جزئي بوسيلة

<sup>1</sup> أبو النجا، محمد عبد العظيم (2008)، التسويق الإلكتروني، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 11.

<sup>2</sup> أبو فارة يوسف احمد (2004)، التسويق الإلكتروني: عناصر المزيج التسويقي عبر الإنترنت، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 22.

<sup>3</sup> قانون المعاملات الإلكترونية رقم 3/ لعام 2014، تعاريف، المادة 4/ و 5/ مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>4</sup> راجع المادة (2) من قانون المعاملات الإلكترونية الأردني رقم (15) لسنة 2015، مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>5</sup> راجع المادة (10/1) من نظام المعاملات الإلكترونية السعودي، مشار إليه سابقاً.

إلكترونية، في إشارة واضحة وصريحة إلى مفهوم التجارة الإلكترونية بوصفها نشاطاً تجارياً يتم من خلاله تبادل السلع والخدمات باستخدام كلي للوسائل الإلكترونية بداية من عرض السلع وحتى إيصالها للمشتري، أو بشكل جزئي من خلال استخدام الوسائل الإلكترونية لجزء من هذه العملية.

وقد رافق ظهور التجارة الإلكترونية مخاوف مرتبطة بآليات فرض الضرائب على المنتجات الرقمية<sup>1</sup>، حيث فرض الانتشار الواسع للتجارة الإلكترونية، وأنشطة الاقتصاد الرقمي، تحدياً للنظم الضريبية، التي تعتمد على القواعد التقليدية في فرض الضرائب، من خلال الاعتماد على النماذج الورقية في إثبات الإجراءات والمراسلات التجارية<sup>2</sup>. كما يتمثل هذا التحدي الذي تواجهه النظم الضريبية التقليدية في صعوبة الحصر الضريبي<sup>3</sup>، لكون جزء كبير من المنتجات الرقمية التي يتم تبادلها ضمن التجارة الإلكترونية هي غير خاضعة للضريبة، ولا مجال فيها للالتزام بمسك دفاتر تجارية منتظمة، وحتى على فرض إصدار دفاتر تجارية تتضمن القيود التجارية الإلكترونية، إلا أن اختلاف صورة الدفاتر الإلكترونية عن الدفاتر التقليدية التي اعتادت الإدارة الضريبية على التعامل معها، يجعل من مهمة الفحص الضريبي للتعاملات التجارية الإلكترونية أمراً صعباً، لما يتطلبه ذلك من وجود آليات جديدة للمراجعة الضريبية وأساليب الفحص، هذا بالإضافة إلى تأهيل مأموري الضرائب وتدريبهم حتى يتمكنوا من التعامل مع هذه الأنشطة التجارية الإلكترونية، وتكون لديهم القدرة على فحص المعاملات التجارية لأنشطة الاقتصاد الرقمي وتحصيلها ومتابعتها<sup>4</sup>.

لذلك فقد شرعت العديد من المنظمات الدولية والحكومات في وضع قوانين خاصة بالتجارة الإلكترونية تفرج بحجية المحررات والعقود الإلكترونية ووسائل الإثبات الإلكترونية، وتسبغ الصفة القانونية على التوقيعات الإلكترونية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> مولوج، كمال وحديد، فتيش وآخرون، اثر تبني نظام الدفع الإلكتروني على الحد من التهرب الضريبي، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 90.

<sup>2</sup> زيدان، عاطف أحمد، الاقتصاد الرقمي بين الواقع والمأمول، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 194.

<sup>3</sup> الشافعي، جلال (2003)، التجارة الإلكترونية والضرائب، بحث منشور، كتاب الأهرام الاقتصادي، مؤسسة الأهرام القاهرة، عدد 198، ص 39.

<sup>4</sup> الدمرداش، محمود محمد (2020)، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة، بحث منشور، مجلة الدامسات القانونية والاقتصادية، جامعة مدينة السادات، مصر، مجلد 6 عدد 2، ص 14.

<sup>5</sup> ومن الجهود البارزة على المستوى الدولي في هذا السياق، هو إصدار القانون النموذجي للتجارة الإلكترونية من قبل لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي الأونسيترال (Uncitral) بتاريخ 1996/12/16. وإنسجاماً مع ذلك فقد أصدرت العديد من دول العالم قوانين تنظم المعاملات الإلكترونية من بينها: قانون المعاملات الإلكترونية الأردني رقم (15) لسنة 2015، وقانون التوقيع الإلكتروني المصري رقم (15) لسنة 2004، إضافة إلى نظام المعاملات الإلكترونية السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/18) تاريخ 1428/3/8هـ.

وهذا ما ينطبق على نظام الفوترة الإلكترونية، والذي تبدو أهميته على مستوى التجارة الإلكترونية خاصة بالنسبة لدولة البائع والتي ترغب في تحصيل الضرائب على مبيعاته كأفضلية أمام دولة أخرى، وبالتالي تستفيد من الفاتورة الإلكترونية كوعاء ضريبي<sup>1</sup>.

وبالتالي يرى الباحث أن ما يعزز دور الفوترة الإلكترونية ويُسهل إجراءاتها في مراقبة أنشطة الاقتصاد الرقمي من قبل الإدارات الضريبية هو وضوح حجم المبيعات مقارنة بالتعاملات التجارية التقليدية. وذلك لأن الدفع في التعاملات الإلكترونية يتم عبر وسائل مرتبطة مباشرة بحسابات العملاء البنكية، مما يتيح ربط الفواتير الإلكترونية بوسائل الدفع الإلكتروني، هذه الوسائل تُعد أداة فعالة تمكن الإدارة الضريبية من تحديد حجم الوعاء الضريبي بدقة، وبالتالي حساب الضرائب المستحقة على أنشطة الاقتصاد الرقمي بشكل أكثر كفاءة وشفافية.

### المطلب الثاني: دور الفوترة الإلكترونية في حماية المال العام:

يناقش هذا المطلب دور الفوترة الإلكترونية في حماية المال العام والذي يمثل الركيزة الأساسية لتحقيق التنمية المستدامة، ويعتبر التهرب الضريبي من الجرائم التي تهدد هذا المال. وفي هذا الإطار تبرز الفوترة الإلكترونية كأداة فاعلة للحماية، حيث تُتيح للإدارة الضريبية رصد التعاملات التجارية بشكل فوري ودقيق، مما يحد من إمكانية التلاعب بحجم المبيعات أو إصدار فواتير وهمية. كما يعزز هذا النظام مبادئ الشفافية والمساءلة، التي تُعد ركيزة أساسية في مكافحة الفساد المالي.

ومن خلال تحليل النصوص القانونية في التشريعات السورية والمقارنة يتضح أن الفوترة الإلكترونية تُشكل ضماناً حقيقياً لسلامة المال العام، حيث تمنع التهرب الضريبي وتُحقق العدالة الضريبية بين المكلفين.

### الفرع الأول: تعريف المال العام:

وقد عرّف المشرع السوري الأموال العامة بموجب المادة /90/ من القانون المدني أنها العقارات والمنقولات التي للدولة أو الأشخاص الاعتبارية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون

<sup>1</sup> ابن عيسى، قارة مولود، النظام القانوني للفاتورة الإلكترونية، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 99.

أو مرسوم، وهذه الأموال لا يجوز التصرف فيها أو الحجز عليها أو تملكها بالتقادم<sup>1</sup>، كم عرّف الأموال الغير مشروعة بأنها الأموال المتحصلة أو الناتجة بشكل مباشر أو غير مباشر عن ارتكاب إحدى الجرائم الآتية، سواء وقعت هذه الجرائم في أراضي الجمهورية العربية السورية أو في خارجها ومنها جرائم التهرب الضريبي<sup>2</sup>. واتجه المشرع الأردني إلى تعريف الأموال العامة ووضع معيار تمييزها عن غيرها من الأموال، وذلك في سياق المادة (60) من القانون المدني، والتي جاء بنصّها "تعتبر أموالاً عامة جميع العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الحكيمة العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى القانون أو النظام، ولا يجوز في جميع الأحوال التصرف في هذه الأموال، أو الحجز عليها أو تملكها بمرور الزمن"<sup>3</sup>. حيث يظهر من هذا التعريف أن المشرع الأردني جعل من المنفعة العامة معياراً ومحددًا لتمييز الأموال العامة عن غيرها من الأموال.

### الفرع الثاني: دور الفوترة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي:

يشكل المال العام عماد التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مما يستدعي حمايته من أي اعتداء، ولاسيما عبر جرائم التهرب الضريبي.

تعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم الاقتصادية<sup>4</sup>، على اعتبار أن التهرب الضريبي جريمة تمس المال العام وتلحق الضرر به من خلال استعمال أساليب احتيالية بهدف عدم دفع الضريبة أو التصريح عنها، أو تخفيضها<sup>5</sup>.

إضافة إلى أن التهرب الضريبي هو من الجرائم الاقتصادية فهو يعدّ أيضاً شكلاً من أشكال الفساد المالي، والذي يلحق ضرراً كبيراً بالمال العام بشكل خاص والمصلحة العامة بشكل عام، كغيره من جرائم الفساد المالي مثل جرائم الرشوة والاختلاس<sup>6</sup>. ويتمثل ذلك بالانحرافات المالية وعدم الالتزام بالقواعد والأحكام المالية

<sup>1</sup> المادة (90) من القانون المدني السوري رقم (84) لسنة 1949.

<sup>2</sup> المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (33) لعام 2005 وتعديلاته بالمرسوم رقم (17) لعام 2011 والمرسوم رقم(46) لعام 2013 الخاص بمكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب في الجمهورية العربية السورية.

<sup>3</sup> المادة (60) من القانون المدني الأردني رقم (43) لسنة 1976، المنشور في الجريدة الرسمية عدد (2645) تاريخ 1976/8/1، ص 2.

<sup>4</sup> الخرباي جمال شديد (2011)، حق المجني عليه في التنازل عن الدعوى الجنائية، ط1، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ص 212.

<sup>5</sup> المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014، المنشور في الجريدة الرسمية /5320/ تاريخ 2014/12/31.

<sup>6</sup> شادي تيسير محمد (2021) الفساد في العالم الإسلامي، ط1، دار التعليم الجامعي للنشر، الإسكندرية، ص 17.

التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة تعليمات أجهزة الرقابة المالية<sup>1</sup>. وبالتالي فإن تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية وما يتطلبه من ضرورة تقديم فواتير إلكترونية أصولية بشكل لحظي، يضمن أن تكون حجم المبيعات والتعاملات التجارية التي قام بها المكلف صحيحة، فلا مجال هنا للبيانات الوهمية أو المخفضة، وبالتالي تكون الفاتورة الإلكترونية هنا هي إحدى الوسائل الفاعلة والناجحة للحدّ من التهرب الضريبي وبالتالي مكافحة الجرائم الاقتصادية وتوفير الحماية اللازمة للمال العام.

### الخلاصة:

قدم هذا الفصل تحليلاً متكاملاً للنظام القانوني المنظم للفوترة الإلكترونية، مع التركيز على التشريع السوري والمقارن حيث تضمن المبحث الأول تحليلاً مفاهيمياً للفاتورة الإلكترونية وتمييزها عن التقليدية، مع دراسة متطلباتها الفنية والقانونية في كل من سورية والأردن ومصر والسعودية، وتبين تفاوت في درجة الوضوح التشريعي بين هذه الدول. كما تناول المبحث علاقة النظام بالتحول الرقمي وإمكانات تطبيقات الذكاء الاصطناعي في الرقابة الضريبية.

أما المبحث الثاني فقد سلط الضوء على الجوانب التطبيقية للنظام، مشيراً إلى آثاره الإيجابية في تعزيز الشفافية وضبط التعاملات التجارية، خاصة في مجال الاقتصاد الرقمي.

كما تناول بالتحليل دور النظام الفعال في حماية المال العام عبر آليات رقابية فورية تمنع التلاعب وتحد من التهرب الضريبي وكشف التحليل عن حاجة التشريع السوري لتطوير إطاره القانوني وتقنياته لمواكبة التجارب العربية الناجحة في هذا المجال.

<sup>1</sup> بوادي، حسنين المحمدي (2008)، الفساد الإداري لغة المصالح، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ص 158-161.

## الفصل الثاني

### الضريبة (مفهومها، أنواعها، خصائصها، وطبيعتها القانونية)

#### تمهيد:

تشكل الضرائب أداة أساسية تعتمد عليها الدول لتمويل نفقاتها العامة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. في هذا الفصل، سنستعرض المفهوم الحديث للضريبة الذي تطور ليشمل دورها الفاعل في توجيه النشاط الاقتصادي، مع التركيز على خصائصها الأساسية كالجبرية والنهائية وغياب المقابل الخاص. كما سنتطرق إلى الأهداف المتعددة للضريبة، من تمويل الخدمات العامة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية، مع تسليط الضوء على التقسيمات المختلفة للضرائب وفقاً لمعاييرها القانونية والاقتصادية.

يأتي هذا الفصل كمحاولة لفهم الضريبة كظاهرة اقتصادية واجتماعية معقدة ومتعددة الأبعاد.

يتضمن هذا الفصل المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: مفهوم الضريبة وأهدافها.

المبحث الثاني: أنواع الضريبة والطبيعة القانونية لها.

## المبحث الأول

### مفهوم الضريبة وأهدافها

يعد هذا المبحث مدخلاً أساسياً لدراسة مفهوم الضريبة وأهدافها، وتم تناول فيه كلاً مما يلي:

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها.

المطلب الثاني: أهداف الضريبة.

### المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها:

#### الفرع الأول: مفهوم الضريبة:

منذ أن وجد الانسان على شكل مجتمع وجدت معه الضريبة، وإن اختلف دورها من فترة إلى أخرى وسيتم تقديم مفهومها الحديث الذي أخذ باحتلال دور بارز في توجيه النشاطات الاقتصادية في المجتمعات المعاصرة.

فالضريبة في عصرنا الحديث لا يمكن أن تستقطع دون أن تثير انعكاسات أو نتائج على الاستهلاك والادخار والإنتاج والاستثمار. وهذا التأثير يختلف بالطبع باختلاف التكوين السياسي والاقتصادي للدولة (دولة رأسمالية- دول اشتراكية)، بالإضافة إلى مراحل النمو الذي وصلت إليه هذه الدولة (دول متخلفة- دول متطورة). وبعبارة أخرى أصبح للضريبة مفهوم عصري يقوم على عدها إحدى الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والاجتماعية، وتوجيه هذه النشاطات للوجهة السليمة<sup>1</sup>.

وتعتبر الضرائب من أهم موارد الدولة في العصر الحديث خصوصاً إذا علمنا أنها تشكل (35%-45%) من إيرادات الدولة تقريباً، ولا تقتصر أهمية الضرائب على ما تدرّه من أموال على الخزينة العامة، بل إن لها تأثيراً على النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية<sup>2</sup>.

وقد تعددت التعريفات لمفهوم الضريبة في الأدبيات الاقتصادية، ونختار منها الآتي:

- الضريبة: وسيلة لتوزيع أعباء الخدمات العامة على الأفراد توزيعاً عادلاً<sup>3</sup>.
- الضريبة: هي فريضة مالية تقتطعها الدولة من المكلف بصورة جبرية ونهائية وبدون مقابل خاص، ويقصد تغطية التكاليف أو الأعباء العامة وتحقيق النفع العام<sup>4</sup>.
- الضريبة: هي فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها وبصفة نهائية دون أن يقابلها نفع خاص، وتقرضها الدولة طبقاً لقدرة المكلف، وتستخدمها في تغطية النفقات العامة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> العدي، ابراهيم. الخطيب، خالد، المحاسبة الضريبية: منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، 1996، ص 6.

<sup>2</sup> فرهود، محمد سعيد، مبادئ المالية العامة - الجزء الأول: منشورات جامعة حلب، 1990، ص 126.

<sup>3</sup> المهاني، محمد خالد، العدي، ابراهيم. كريم، شوقي عفيف، المحاسبة الضريبية: منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، 2022، ص 17.

<sup>4</sup> بشور، عصام، المالية العامة والتشريع المالي: منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2000، ص 215.

<sup>5</sup> محمد ياسين، كامش. محمد أمين، خلادي، الغش والتهرب الضريبي: مشروع تخرج، جامعة أبي بكر بلقايد، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2014، ص 9.

ومن خلال دراسة هذه التعريفات نلاحظ أنها أكدت على أن الضريبة فريضة نقدية تفرضها الدولة على الأفراد كل على قدر طاقته بما لها من حقوق السيادة ويدفعونها دون مقابل بقصد تغطيات النفقات العامة.

### الفرع الثاني: خصائص الضريبة ومبرراتها<sup>1</sup>:

ومن التعريف السابق يمكن استخلاص خصائص الضريبة وهي :

#### أ- الضريبة مبلغ من المال:

كانت الضريبة تستوفى في بدء ظهورها عينياً، كإقتطاع جزء من المحصول الزراعي "كما هو الحال في ضريبة الأعشار سابقاً "

ولكن الاتجاه الحديث وبعد انتشار النقود، أصبحت تستوفى الضريبة نقداً لما في ذلك من دقة في تحديد مبلغ الضريبة وسهولة في تحصيلها وإنفاذها، وإن كانت بعض الضرائب عينية في سورية كما كان هو الحال بالنسبة إلى المشافي الخاصة التي أعفيت من ضريبة الدخل على الأرباح مقابل وضعها تحت تصرف وزارة الصحة عشر عدد الأسرة الموجودة لديها لمعالجة المرضى المحالين إليها مجاناً، وفي حال امتناع بعض المشافي عن ذلك فإنها تخضع لضريبة الدخل على الأرباح بموجب القانون رقم (242) لعام 1956 وقد تم إلغاؤه بموجب القانون رقم /24/ عام 2003 وتعديلاته .

#### ب- الضريبة فريضة:

سواء عند حساب مقدارها، وهي ما تسمى مرحلة تحقق الضريبة، أم عند جبايتها وهي ما تسمى مرحلة تحصيل الضريبة .

#### ج- الضريبة تفرضها الدولة:

سواء كانت السلطة السياسية المركزية الممثلة بالحكومة، أم الهيئات الإدارية المحلية كالمجالس، ومجالس الإدارة المحلية، على أن سائر جهات القطاع الخاص ليس لها صلاحية فرض أي ضريبة.

<sup>1</sup> المهائني، محمد خالد .العدي، ابراهيم. كريم، شوقي عفيف، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 19 .

**د- تفرض الضريبة على المكلفين:**

سواء كانوا أفراداً أم شركات، مواطنين أو أجنب مقيمين في الدولة.

**هـ- تفرض الضريبة على المكلفين باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة في الدولة:**

فالضرائب هي إحدى خصائص سيادة الدولة على رعاياها القاطنين فيها من المواطنين أو الأجنب، لتأمين الخدمات العامة والإصلاح الاجتماعي والاقتصادي.

**و- الضريبة تسوغها الخدمات العامة والإصلاح الاجتماعي والاقتصادي:**

إن ضرورة الإنفاق على الخدمات العامة لاستمرار الدولة بأداء أعمالها يسوغ للدولة فرض الضرائب والرسوم .

**ز- الضريبة تهدف إلى الإصلاح الاجتماعي والاقتصادي:**

إلى جانب ما تهدف إليه الضريبة من تأمين الموارد الكافية لسداد النفقات العامة فإنها تهدف إلى الإصلاح الاجتماعي عن طريق تقليل الفوارق المالية سواء في الملكية أو في الدخل، وهي بذلك تسعى إلى تقليل الفوارق المادية بين طبقات الشعب ما يعطيها أهميتها باعتبارها أداة إصلاح اجتماعي كما هي أداة للإصلاح الاقتصادي، إذ تعمل على تشجيع الصناعة والتجارة والزراعة والخدمات المحلية، كفرض الضرائب التصاعدية المرتفعة باسم رسوم الجمارك على السلع والبضائع الأجنبية وإعفاء السلع الوطنية من الضرائب لتقوى على المنافسة والصمود والازدهار كما تقوم بدعم الصناعة والتجارة التي تحتاج إليها الدولة.

**المطلب الثاني: أهداف الضريبة:**

إن أهداف الضرائب والرسوم متنوعة ومتطورة مع أهداف الدولة والزمن الذي فيه، فكل دولة تسعى إلى تحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية عن طريق نظامها السياسي وكذلك المالي، إذ تستخدم الضرائب والرسوم كوسائل مساعدة على ذلك ويمكن تلخيص أهم أهداف الضرائب والرسوم بما يلي:

## الفرع الأول: الأهداف المالية:

إن الهدف الأساسي من فرض الضرائب والرسوم هو تأمين الموارد اللازمة لسداد النفقات العامة. تقول القاعدة المالية " الاحتياج حد الخراج والجباية فيه الكفاية " . أي إن الدولة تأخذ من رعاياها من الضرائب والرسوم بقدر ما تحتاج إليه من الموارد العامة وإن الجباية يجب أن تكون بما فيه الكفاية لسداد النفقات العامة وما يستحسن من خلال تأمين هذه الموارد هو تأمين العدالة والوضوح في التكليف والملاءمة في التحصيل والاقتصاد في نفقات التحصيل<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني: الأهداف الاقتصادية:

تتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدولة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق من أجل امتصاص القوة الشرائية، كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين لمنحه فترة إعفاء ضريبي اللازمة لهذا النشاط باعتباره نشاط حيوي يحقق التنمية الاقتصادية، وتستخدم الضريبة بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، وأداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية، وذلك على النحو الآتي:

1- استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية: إن عدد من الدول استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية معينة مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب.

2- استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي: تعد الدورات الاقتصادية سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر ومثل هذه الدورات لها تأثير سيء على الاقتصاد الوطني، ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع الضرائب لمعالجة فترات (الركود والانكماش)، إذ يقلل الشراء والاستهلاك وتتكدس المنتجات وتقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخل المتدنية وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل في أجزائها الأولى، ورفع الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات العائلية وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المهاني، محمد خالد، العدي، ابراهيم، كريم، شوقي عفيف، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 19.  
<sup>2</sup> الخطيب، خالد. شامية، أحمد زهير، أسس المالية العامة: ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 155.

- 3- استخدام الضريبة لمنع تكثّل المشاريع الاقتصادية: الاتجاه إلى التكتّل الاقتصادي من سمات هذا العصر، ولا سيّما في الأنظمة الرأسمالية، ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة ذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة، تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتوجهة نحو التكتّل، مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة، ويحدّ بالتالي من ظاهرة التكتّل في النشاط الاقتصادي.
- 4- استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار: ويتم ذلك عندما تعفي الدولة عائدات سندات التتمية التي تصدرها من أي ضرائب، لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار، أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.

### الفرع الثالث: الأهداف الاجتماعية:

بعد أن خرجت الضريبة عن حيادها وأصبحت أداة إصلاح اجتماعي واقتصادي إلى جانب كونها أداة لتأمين الموارد العامة بدأت تستعمل لحل المشاكل الاجتماعية والاقتصادية بناحيها الإيجابية من حيث فرض الضرائب والرسوم والسلبية من حيث الإعفاء منها أو تخفيفها<sup>1</sup>.

ومن أهم المشاكل الاجتماعية التي عولجت عن طريق الضرائب والرسوم ما يلي:

#### 1- معالجة أزمة السكن:

فالدول التي تعاني من أزمة السكن بسبب الهجرة من الريف إلى المدن مثلاً تفرض ضرائب إضافية على العرصات- الأراضي غير المبنية داخل المدن- إذا لم يبادر أصحابها ببنائها خلال مدة معينة أو محدودة .

وهذا ما فعلته الجمهورية العربية السورية حيث صدر القانون رقم /14/ لعام 1974 المتضمن (قانون أعمار العرصات).

إذ يفرض رسم على العرصات يعادل (10%) من قيمتها سنوياً إذا لم يبادر صاحبها إلى الحصول على ترخيص ببنائها خلال السنة الأولى لصدور القانون، فإذا مرت ثلاث سنوات على ذلك فيكلف

<sup>1</sup> المهاني، محمد خالد، العدي، ابراهيم، كريم، شوقي عفيف، العدي، ابراهيم، الخطيب، خالد، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 22.

بدفع (10%) رسماً عن كل سنة، فإذا مرت السنة الرابعة ولم ترخص بالبناء فيحق للإدارة (البلدية) أن تقرر بيعها على حساب صاحبها، وتقتطع من القيمة (25%) منها لصالح البلدية إضافة إلى الرسم السنوي وقدره (10%) سنوياً على أنه يشترط لتطبيق ذلك أن تكون العرصة جاهزة للبناء أي أنها:

- واقعة بمناطق العمران .
- وصول المرافق العامة من ماء وكهرباء ومجارٍ أو طرق إليها، وإلا فلا يخضع صاحبها للرسم لأن سبب التأخير في بنائها خارج عن إرادته .
- كما أن الحكومة الفرنسية بعد الحرب العالمية الثانية التي دمرت عدداً كبيراً من المنازل، وفرضت ضريبة تصاعدية تتزايد بنسبة ازدياد عدد الغرف الزائد عن الحاجة وخصصت حصيلة الضريبة لبناء سكن شعبي.

### 2- معالجة بعض المشاكل الأخلاقية:

- كفرض ضريبة على الكسل: فالمواطن الذي يتخلف عن القيام بالعمل الذي تحدده له الدولة عن طريق مكاتب العمل تفرض عليه ضريبة تسمى الضريبة على الكسل وتطبق تحت طائلة الإكراه البدني (قرار 1947) بفرنسا.
- وكفرض ضريبة مرتفعة على المشروبات الكحولية لرفع أسعارها، وبالتالي الإقلال من استهلاكها وكذلك الدخان كما هو الحال في سورية .
- وكخفض الضرائب أو إلغائها بالنسبة إلى الأدوية المستوردة والمنتجة محلياً لمساعدة المرضى، ولا سيما الفقراء منهم في سبيل تأمين الدواء اللازم بأرخص الأسعار.

### 3- توجيه سياسة تزايد السكان:

- فالدول التي تشكو من الانفجار السكاني كما هو الحال في جمهورية مصر العربية تعتمد إلى منح مكافآت للمتزوجات اللواتي يتناولن حبوب منع الحمل.
- كما تمنع الإعفاء العائلي عن المكلفين الذين يزيد عدد أولادهم على ثلاثة أولاد أما الدول التي تشكو

من قلة السكان التي تشجع سياسة تزايد السكان فتمنح العائلة التي عدد أفرادها كبير إعفاءات كثيرة من الضريبة. كما أن فرنسا التي تشكو من تناقص عدد سكانها عمدت إلى تقسيم الدخل الذي يحصل عليه رب الأسرة على عدد أفراد الأسرة ثم تحسب ضريبة الدخل على حصة كل فرد على حدة، ما يخفض كثيراً من حدة النسب التصاعدية لضريبة الدخل.

### الفرع الرابع: الأهداف السياسية:

أصبحت الضريبة مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول، وتخفيضها على منتجات أخرى يعد استعمالاً لأهداف سياسية، فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية، مثل: استخدام الرسوم الجمركية لتقليل أو تقليص التجارة مع بعض الدول أو الحد منها من أجل تحقيق أغراض سياسية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> ناشد، سوزي عدلي، المالية العامة: منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006، ص 67.

## المبحث الثاني

### أنواع الضريبة والطبيعة القانونية لها

يعد هذا المبحث مدخلاً أساسياً لدراسة أنواع الضريبة والطبيعة القانونية لها وتم تناول فيه كلاً مما يلي:

المطلب الأول: أنواع الضريبة.

المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للضريبة.

## المطلب الأول: أنواع الضرائب:

عند تنظيم الضريبة فإن أول ما يقوم به المشرع هو تحديد مطرح الضريبة، ويُقصد بمطرح الضريبة المادة الخاضعة للضريبة، وهذا المطرح قد يكون إيراد شخص أو المال بحد ذاته وقد يكون واحداً أو متعدداً. وكما عرّف الباحث الضريبة سابقاً بأنها استقطاع نقدي لذلك فإن مطرح الضريبة هو مالٌ سواء أكان دخلاً أم نفقة أم ثروة. وبالتالي فإن اختيار مطرح الضريبة إجراء مهم جداً في دراسة أي نظام ضريبي، وغالباً ما تسمى الضرائب باسم مطرحها، وتقسّم إلى عدة أنواع حسب هذا المعيار<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة<sup>2</sup>:

ويقصد بنظام الضريبة الوحيدة أن تفرض الدولة ضريبة واحدة فقط، كأن تُفرض الضريبة على النشاط الزراعي أو الربيع العقاري أو الإنفاق العام أو رأس المال أو مجموع الدخل لكل مكلف. ويرى أنصار هذا النوع من الضرائب أنها تتميز بالبساطة والسهولة وانخفاض نفقات تحصيلها إلا أنه يُعاب عليها ما يلي:

- 1- صعوبة اختيار الأموال والنشاطات التي تصلح لتكون مطرحاً للضريبة الوحيدة.
- 2- اعتماد الدولة على ضريبة وحيدة لتمويل نفقاتها يزيد من العبء على المكلف بها ويدفعه لمحاولة التهرب منها.

3- غير عادلة لاعتمادها على نشاط وحيد وليس على الأنشطة المختلفة.

في حين يُقصد بنظام الضرائب المتعددة أن تعتمد الدولة على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب، وقد أدت عيوب الضريبة الوحيدة إلى جعل الدول تفضّل نظام الضرائب المتعددة، ولكن هذا لا يعني الإفراط في فرض الضرائب، لأن ذلك يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وزيادة نفقات التحصيل وعرقلة النشاط الاقتصادي، لذلك على الدول اختيار الضرائب المفروضة بعناية بحيث لا يزيد عددها بصورة كبيرة وتكون منسجمة مع نظامها وبنيتها الاقتصادي.

<sup>1</sup> المهاني، محمد خالد. الحيشي، محمد خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي: جامعة دمشق، دمشق، سورية، 2000، ص 194.

<sup>2</sup> فريهود، محمد سعيد، مبادئ المالية العامة: الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، كلية الاقتصاد، 2004، ص 173.

### الفرع الثاني: الضرائب العينية والضرائب الشخصية:

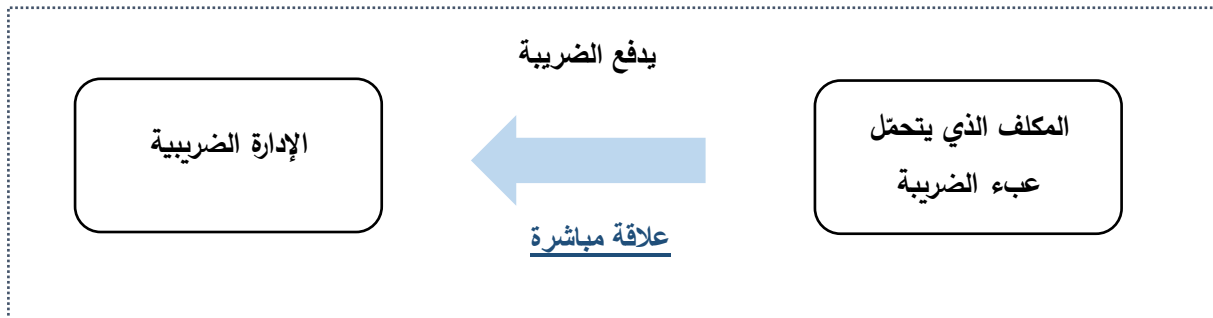
تُعرف الضرائب العينية بأنها الضرائب التي ترتبط بمطرحها دون أن تأخذ بالحسبان ظروف المكلف الشخصية والعائلية، فمثلاً تُفرض ضريبة الرواتب والأجور دون التمييز بين العامل الأعزب والعامل المتزوج الذي يعيل زوجةً وأولاداً وتمتاز الضرائب العينية بالبساطة والسهولة في التطبيق وانخفاض تكاليف تحصيلها إلا أنها غير عادلة، حيث أنها لا تأخذ المقدرة التكاليفية والحالة الاجتماعية للمكلف بالحسبان. أما الضرائب الشخصية فهي الضرائب التي لا ترتبط بمطرحها فقط بل تأخذ بالحسبان الظروف الشخصية والعائلية للمكلف، أي تأخذ المقدرة التكاليفية والحالة الاجتماعية للمكلف بالحسبان، وبالتالي تُعدّ أكثر عدالة مقارنة بالضرائب العينية.

### الفرع الثالث: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة<sup>1</sup>:

يمكن بشكل عام تقسيم الضرائب إلى قسمين أو نوعين رئيسيين هما (ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة):

#### 1- الضرائب المباشرة:

وهي الضرائب التي يتحمل عبئها المكلف الذي يقوم بدفعها إلى الدوائر الحكومية ممثلة بالإدارة الضريبية التي تتولى بدورها مهمة تحصيل الضريبة، ومثال على ذلك ضريبة الدخل وضرائب العقارات، حيث نجد في هذا النوع من الضرائب أن العلاقة تكون مباشرة بين المكلف الذي يتحمل عبء الضريبة والإدارة الضريبية التي تقوم بتحصيلها، والعلاقة المباشرة بينهما تظهر من خلال الشكل التالي رقم (2,1).

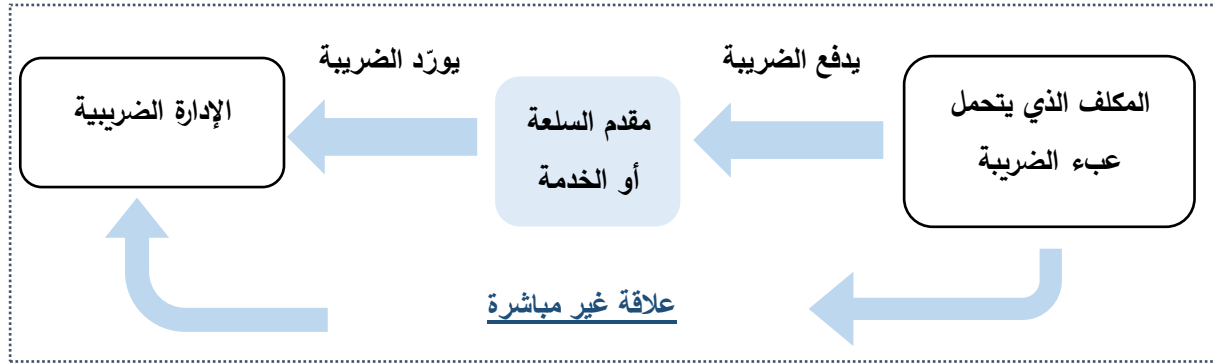


شكل (2,1) العلاقة المباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية

<sup>1</sup> دحل، عازر بدر . ، كفاءة الإدارة الضريبية في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، رسالة ماجستير الجامعة الافتراضية، دمشق، سورية، 2011 ، ص 41.

## 2- الضرائب غير المباشرة:

هي الضرائب التي يقوم دافعها بتحميل عبئها إلى شخص آخر، ومثال على ذلك ضريبة المبيعات والضريبة على القيمة المضافة وبشكل عام الضرائب على الاستهلاك، حيث نجد علاقة غير مباشرة بين الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة وبين الإدارة الضريبية، وذلك من خلال وجود شخص ثالث بينهما يقوم بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية ويحمل عبئها لشخص آخر، أو يقوم هذا الشخص الثالث وبموافقة من الإدارة الضريبية بتحصيل الضريبة من الذي يتحمل عبئها ويقوم بدوره بتوريدها إلى الإدارة المذكورة، والعلاقة غير المباشرة بينهما تظهر من خلال الشكل التالي رقم (2،2).



شكل (2،2) العلاقة غير المباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية

## 3- التفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

بهدف التفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، حاول علماء المالية وضع أسس ومعايير لآلية التمييز بينها، وقد أنتجت هذه المحاولات عدة معايير للتفرقة، وبغض النظر عن مزايا وعيوب كل منها، تتمثل هذه المعايير بما يلي:

**1- المعيار الإداري:** بحسب هذا المعيار تُصنف الضريبة مباشرة إذا اعتمد في تحقق الضريبة وتحصيلها على قوائم اسمية تتضمن أسماء المكلفين ونوع الضريبة التي يخضع لها كلٍ منهم ومقدارها، أما الضرائب التي تُجبي بمناسبة وقوع حوادث معينة، وليس بالاعتماد على جداول

اسمية مُعدّة مسبقاً، ويتعذر فيها اسم المكلف ومقدار الضريبة بشكل مسبق فُصِّفَ ضرائب غير مباشرة.

**2- المعيار الاقتصادي:** وفق هذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان الشخص الذي يتحمّل عبء الضريبة بشكل نهائي هو ذاته المكلف بها، أما إذا استطاع المكلف بالضريبة نقل عبئها إلى شخص آخر فتكون الضريبة غير مباشرة<sup>1</sup>.

**3- معيار الثبات والاستقرار:** تعد الضريبة مباشرة وفقاً لهذا المعيار إذا كانت المادة الخاضعة للضريبة تتمتع بقدر معين من الثبات والاستقرار لدى المكلف كالدخل أو رأس المال أو العقارات، أما إذا كانت تُفرض على تصرفات عرضية أو متقطعة فإنها تكون غير مباشرة.

مما سبق يمكن القول إنه من الصعب وضع معايير ثابتة ودقيقة وشاملة للتفريق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، والمالية العامة تجاوزت هذا التقسيم، والتشريعات الضريبية المعاصرة لم تنصّ في قوانينها على ضريبة أنها مباشرة وغير مباشرة، هذا بالإضافة إلى أنّ المنظمات الدولية تقسّم إيرادات الدولة على النحو الآتي:

- الضرائب على الدخل والثروة.
- ضرائب الإنتاج والاستهلاك، وتتضمن الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج والضرائب على النفقات والخدمات.

### المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للضريبة:

#### الفرع الأول: نظريات فرض الضريبة:

توجد عدة نظريات تشكل الأساس لفرض الضريبة نذكر منها النظريتين الأكثر أهمية اللتين ستركز الدراسة عليهما<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> الضابط، مدين إبراهيم، دور ضرائب الدخل في تمويل الموازنة العامة للدولة في سورية (دراسة مقارنة وتحليلية من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام 1988 وحتى عام 1996) : مجلة جامعة دمشق، 2001، ص 10.

<sup>2</sup> لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:- بشور، عصام، المالية العامة والتشريع المالي: مرجع مشار إليه سابقاً، ص 217. -الدقر، رشيد، علم المالية: الجزء الثاني، مطبعة الجامعة السورية، 1958، ص 43.

1- **نظرية العقد الاجتماعي:** حسب هذه النظرية فإن دفع الضريبة يُبنى على أساس العلاقة بين الدولة والأفراد، حيث يدفع الأفراد الضريبة مقابل منافع تقدمها الدولة لهم على فرض وجود عقد ضمني بين الحكومة والأفراد تقدّم الحكومة بموجبه مختلف الخدمات والمرافق اللازمة لاستمرار معيشتهم ورفاهيتهم، مقابل تنازل الأفراد عن جزء من دخولهم وثروتهم لها على شكل ضرائب.

2- **نظرية التضامن الاجتماعي:** تستند هذه النظرية إلى فكرة رئيسية تنص على أن الأفراد يُقرّون بضرورة وجود الدولة لتعمل على تحقيق مصالحهم وإشباع حاجاتهم، ويلتزمون بدفع الضرائب المفروضة عليهم نتيجة لنشوء تضامن اجتماعي لتتمكن الدولة من القيام بوظائفها وتوفير الخدمات العامة للأفراد، وتستند هذه النظرية إلى فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها<sup>1</sup>.

وبموجب النظرية الثانية وهي الأكثر منطقية وتأييداً من قبل الفقهاء، فإن التهرب من دفع الضريبة يشكل إخلالاً واضحاً وصريحاً بمبدأ التضامن الاجتماعي، وإهداراً للعدالة الاجتماعية وعقبة رئيسية تواجهها الدولة في مسيرة تحقيقها لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

لذلك لا بد من دراسة هذه الظاهرة بشكل جيد ومكافحتها بشتى الوسائل الممكنة حتى لا تكون عائقاً أمام الدولة في مسيرة التنمية الاقتصادية .

### الفرع الثاني: شروط الضريبة الجيدة<sup>2</sup>:

لقد لخص العالم الاقتصادي (آدم سميث) القواعد التي يجب أن تراعى عند فرض الضريبة لتمويل الموازنات العامة للدولة، وعدّ كل قاعدة شرطاً يجب توفره بالضريبة لتكون ضريبة ناجحة بالنسبة إلى الدولة، وللمكلفين معاً، وهذه القواعد هي:

#### 1- قاعدة العدالة:

وتعني وجوب إسهام كل شخص في سداد النفقات العامة في حدود طاقته على الدفع وأن تشمل جميع الأشخاص المكلفين، وجميع الأموال الخاضعة للتكليف.

<sup>1</sup> عبد الحميد، عفيف، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة (2001 - 2012) دراسة حالة الجزائر: رسالة ماجستير جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2014، ص 5.

<sup>2</sup> المهاني، محمد خالد، العدي، إبراهيم، كريم، شوقي عفيف، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 21.

**2- قاعدة اليقين:**

وتعني أن تكون أحكام الضريبة واضحة عند فرضها وعند تحصيلها بحيث يستطيع كل مكلف بها أن يحدد مقدارها، فلا يشوب القوانين الخاصة بالضرائب أي لبس أو غموض ليدفعها المكلف، وهو قانع بها، ولمنع التعسف عند فرضها أو تحصيلها.

**3- قاعدة الملاءمة:**

ويقصد بها ملاءمة الضريبة لوضع المكلف من حيث الوقت سواء عند تحققها أو فرضها، وسواء عند تحصيلها ليدفعها في وقت من السنة يكون فيه ميسوراً غير معسر بما يتفق وظروف عمله.

**4- قاعدة الاقتصاد :**

وتعني وجوب انخفاض نفقات الجباية والتحويل إلى الحد الأدنى.

**الخلاصة:**

تناول هذا الفصل مفهوم الضريبة كأداة مالية إلزامية تفرضها الدولة لتمويل النفقات العامة وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، مع التركيز على خصائصها الأساسية، كما استعرض أنواع الضرائب وأبرز أهدافها المتمثلة في تحقيق العدالة الضريبية وتحفيز النمو الاقتصادي ومعالجة القضايا الاجتماعية مثل السكن والتفاوت الطبقي. أخيراً ناقش الفصل الطبيعة القانونية للضريبة مستنداً إلى نظريتي العقد الاجتماعي والتضامن الاجتماعي، مع التأكيد على شروط الضريبة الجيدة وفقاً لأدم سميث (العدالة، اليقين، الملاءمة، الاقتصاد).

## الفصل الثالث

### الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

#### تمهيد:

يستعرض هذا الفصل الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي كظاهرة عالمية تهدد استقرار الأنظمة المالية، من خلال تحليل تعريفاتها وأنواعها، وأسبابها المتعددة (تشريعية، إدارية، اقتصادية، وأخلاقية)، وآثارها السلبية على الخزينة العامة والاقتصاد والمجتمع.

كما يسلط الضوء على ضرورة تعزيز آليات الرقابة والوعي الضريبي لمواجهة هذه الظاهرة.

سنستعرض في هذا الفصل ما يتعلق بالتهرب الضريبي كظاهرة جديرة بالاهتمام والدراسة، وذلك من خلال المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: أسباب وآثار التهرب الضريبي.

## المبحث الأول

### مفهوم التهرب الضريبي

أضحى التهرب الضريبي ظاهرة عالمية داخل وخارج الدول، فهي لا تخص دولة معينة دون غيرها، سواء كانت متقدمة أو في طور النمو.

وتعد الضرائب من أحد الأركان المالية التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة، وتمويل خزينتها، وهي بذلك تعطي معنى هام سواء للدولة أو للمكلفين بأدائها أو كل طرف يساهم في إقرارها وتحصيلها وتنظيمها. يلجأ المكلف لاستغلال بعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها وهذا الشكل من التهرب لا يتضمن أية مخالفة يعاقب عليها القانون، حيث يستعين المكلف في التهرب من الضريبة بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل، مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة قانونية<sup>1</sup>. تعدّ هذه الدراسة مدخلاً أساسياً لدراسة مفهوم التهرب الضريبي وآثاره، وتم تناول فيه كلاً مما يلي:

**المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي.**

**المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي.**

<sup>1</sup> البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، د.ط، 1978، ص 15.

### المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي:

وقد اختلف الفقهاء في إيجاد تعريف محدد للتهرب الضريبي فهناك من ينظر إليه من زاوية ضيقة تتأسس على استعمال وسائل احتيالية غير مشروعة تخالف مقتضيات النصوص الجبائية، وهناك من ينظر إليه على أساس وسيلة يتم بمقتضاها استغلال الثغرات القانونية التي تركها المشرع، ومن هنا فالتهرب الضريبي يدخل في إطار عدم أداء الضريبة في الوقت المحدد أو عدم أدائها بشكل مطلق من خلال استعمال وسائل احتيالية، إذاً هو الامتناع الكلي أو الجزئي من دفع الضرائب المستحقة، باستعمال المكلف لطرق احتيالية وتدلسية من أجل الامتناع عن سداد الضريبة المفروضة عليه<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: التهرب الضريبي البسيط والتهرب الضريبي المركب:

وفي نفس الإطار نجد من يميز بين التهرب الضريبي البسيط والتهرب الضريبي المركب:

- التهرب الضريبي البسيط: يعتبر كل فعل أو إهمال يهدف إلى التخلص الجزئي أو الكلي من الضريبة المفروضة عليه قانونياً وذلك بإخفاء المادة الخاضعة للضريبة بسوء نية.
- التهرب الضريبي المركب: يقوم على أساس وسائل احتيالية أو تدلسية تخلف آثار سلبية على الإدارة الجبائية وعلى الاقتصاد المحلي بشكل عام.

### الفرع الثاني: التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي بواسطة الغش الضريبي:

- وهناك من يقصد بالتهرب الضريبي تخلص الملزم من عبء الضريبة بصورة كلية أو جزئية، ويفرق بين:
  - التهرب المشروع الذي ينتج من خلال استغلال ثغرات النصوص القانونية أو من خلال تقصير المشرع أو إهماله.
  - وبين التهرب المشوب بالغش الضريبي وهو امتناع الملزم عن التصريح بأرباحه، أو تقديم إقرارات مزيفة أو ناقصة.

ولكن رغم كل هذه التعريفات الفقهية التي ذكرناها حول مفهوم التهرب الضريبي، لا يزال هذا المفهوم يطرح

<sup>1</sup> ليندة فرموش، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، (مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014)، ص 23.

عدة إشكاليات سواء على المستوى الفقهي أو على المستوى القضائي نظراً لتشابك هذا المفهوم مع مجموعة من التصرفات المشابهة له، كالغش الضريبي ونقل العبء الضريبي والخطأ في التكيف القانوني للتصرف. فيتمثل الغش الضريبي في خرق المكلف للقوانين الجبائية بهدف التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً ويكون له ذلك باستعمال كل الطرق الاحتمالية<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: التهرب الضريبي الدولي:

ويمكن تعريف التهرب الضريبي على المستوى الدولي " أنه كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول ومن شأنه أن يفقد الدولة مورداً هاماً من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك طرقاً مشروعة أو غير مشروعة أو تتوفر لديه إرادة التهرب أولاً، وأياً كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيداً من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل الوصول إلى هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي أو إسقاطه تماماً<sup>2</sup>.

### الفرع الرابع: التهرب الضريبي من وجهة نظر المشرع السوري:

لم يعدد المشرع السوري حالات التهرب الضريبي تعداداً حصرياً لأن ذلك سيؤدي إلى محاولة المكلفين البحث عن طرق جديدة غير منصوص عليها في سبيل الابتعاد عن دائرة التجريم، بل اتجه إلى وضع تعريف عام لهذه الظاهرة حيث اعتبر كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف، أو من ينوب عنه أو يمثله أو يفوضه أصولاً، ويقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً، باستثناء القوة القاهرة أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك، أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر أو إخفاء نشاط يجب إظهاره<sup>3</sup>.

ومن خلال هذه التعريفات نستخلص أن التهرب الضريبي هو حرمان الخزينة العامة من تحصيل الضرائب المفروضة على المكلفين وذلك بالتهرب عن الالتزام بدفعها عن طريق استغلال ثغرات النصوص القانونية بشكل فني ودقيق من أجل التخلص منها كلياً أو جزئياً، وتعتبر ظاهرة عالمية وتعاني منها جميع الدول.

<sup>1</sup> أو هيب بن سالمه ياقوت، "الغش الضريبي"، (مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2003)، ص 8.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، د.ط، 1999، ص 9.

<sup>3</sup> المادة (2) من القانون رقم (25) لعام 2003 قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي في سورية.

## المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي:

إن التهرب الضريبي كما سلف وذكرنا هو وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من دفع الضريبة الملقاة على عاتقه. فتختلف الأنواع من التجنب أو الغش الضريبي وأن يكون محلياً أو دولياً. يعبر عن التهرب الضريبي أحياناً بالغش الضريبي المشروع أو التجنب الضريبي والغش الضريبي المشروع في الواقع هو عبارة مرادفة للتهرب الضريبي، ويتجلى التهرب في صنفين هما: التجنب الضريبي المقصود (المشروع)، والتجنب الضريبي غير المقصود (غير المشروع)<sup>1</sup>.

التهرب من الضريبة هي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعها المنشئة. وقد يكون مشروعاً ويطلق عليه التجنب الضريبي وهو لا يتضمن مخالفة قانونية، أو تهرب غير مشروع وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية ويقصد به التهرب<sup>2</sup>.

## الفرع الأول: من حيث المشروعية:

### 1- التجنب الضريبي (المشروع):

يعرف هذا النوع بأنه " تهرب المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم وهذا التهرب ومهما أخذ شكل الشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي<sup>3</sup>.

كما يقصد به عملية التخلص المشروعة من دفع الضريبة وتتم باللجوء الى ثغرة موجودة في النصوص الشرعية القانونية الخاصة بالضريبة أي أنه لا يوجد مخالفة للنصوص القانونية ويعني هذا امتناع الفرد عن قيام بأية تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة فهو مثلاً يرفض استيراد أية سلعة أجنبية يتوجب استيرادها دفع ضريبة جمركية وهذا التجنب أمر لا يعارضه القانون إذ أنه لا يتضمن مخالفة لأحكامه<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> رجال نصر، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، (مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2007 (غير منشورة)، ص45.

<sup>2</sup> عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الحامد، الموصل، الطبعة الأولى، 2007، ص 123.

<sup>3</sup> غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الافاق، الأردن، د.ط، 1988، ص 181.

<sup>4</sup> نصيرة يحيوي، " الغش و التهرب الجبائين "، (رسالة لنيل ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998)، ص 48.

يقصد بالتجنب الضريبي التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون وهي الاستفادة من ثغرات القانون الذي ينتج عنه التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.

## 2- الغش الضريبي (غير المشروع):

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين وتندرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تتطوي عليه هذه الطرق من اللجوء الى الأساليب الاحتمالية للتخلص من أداء الضريبة وقد يقع التهرب غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها ومن أمثلة التهرب الضريبي:

- في الحالة الأولى أن يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخوله طبقاً للقانون أو يقدم إقراراً غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة تقدر الضريبة على أساسها.

- أما الغش عند تحصيل الضريبة فيكون بإخفاء الشخص أمواله حيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها بالمكلف بالضريبة. ويقصد به أيضاً تلك السلوكيات والممارسات الهادفة لمخالفة القانون، والتي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التهرب من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً والغش الضريبي بهذا المعنى يفترض تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، ويعتمد هذا النوع من التهرب على عنصر القصد لمخالفة القانون<sup>1</sup>.

ويعرف أيضاً بأنه تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمداً لأحكام القانون الضريبي عند دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخله، أو تقديم تصريح ناقص<sup>2</sup>.

ومن خلال ما سبق يمكن القول بأن " الغش الضريبي هو محاولة تخلص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه من خلال المخالفة الصريحة للقوانين والتشريعات الجبائية."

<sup>1</sup> عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، مصر، د.ط، 1972، ص 22.

<sup>2</sup> سمية براهيم، ميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العددان 67-68، 2014، ص 233.

## الفرع الثاني: من حيث النطاق:

### 1- التهرب المحلي:

هو كل استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف ومحاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من الالتزامات الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية، أي هو كل غش يتم داخل الدولة، أي يكون المكلف في مواجهة لسلطات بلده فهو يخضع لقوانين جبائية وحيدة<sup>1</sup>. ومن هنا أستخلص " بأن التهرب الضريبي المحلي هو داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه المكلف".

### 2- التهرب الدولي:

هذه صورة من صور التهرب إذا يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضرائب في بلده عن طريق التهرب غير القانوني في المداخل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلاً إلى بلد آخر يتميز بضغطه الجبائي (المنخفض)<sup>2</sup>، وهو عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد وتحويل المداخل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غيرت حركة رؤوس الأموال<sup>3</sup>.

ومن هنا نخلص بأنه " تحويل المداخل والمبالغ المقتطعة منها على شكل ضرائب من نصيب هذا البلد إلى بلد آخر يتميز بجباية منخفضة، وهنا يقوم المكلف باستغلال كل المنافذ والطرق غير القانونية من أجل التخفيض من حد الاقتطاعات الضريبية.

إذا نميز بأن التجنب الضريبي عمل مشروع لا يؤاخذ عليه القانون، في حين أن التهرب الضريبي يعاقب عليه القانون وتتصدى له التشريعات بكافة الوسائل لأن هدف كل منهم التهرب عن أداء الضريبة وحرمان الخزينة العمومية<sup>4</sup>، ويختلف التهرب في كونه محلي أو دولي.

<sup>1</sup> غزة ميروك، "فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي" (مذكرة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016)، ص 19.

<sup>2</sup> عبد المنعم فوزي، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 223.

<sup>3</sup> غزة ميروك، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 19.

<sup>4</sup> حامد عبد المجيد، دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، محمد عمر أبو دوح، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، د.ط، 2003، ص 169.

## المبحث الثاني

### أسباب وآثار التهرب الضريبي

يلجأ المكلف إلى استعمال طرق احتيالية تدلّسية للتخلص من دفع الضريبة وذلك لأسباب متعددة مما ينجم عنها آثار مختلفة وقد تناول هذا المبحث كلاً مما يلي:

المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي.

### المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي خطورة كبيرة على كيان التنمية الاقتصادية وهو ظاهرة منتشرة بين مختلف طبقات الشعب، حتى قيل إن التهرب هو جريمة الشرفاء بدعوى أن بعض الأشخاص ذوى الضمائر الحية الذين لا يقبلون في كل الظروف الاستيلاء على أشياء غير مملوكة لهم مهما كان تافهاً بغير حق<sup>1</sup>.

يعود التهرب من الضريبة إلى أسباب متنوعة ومتعددة: تشريعية، أخلاقية، نفسية، قانونية، اقتصادية، إدارية.

### الفرع الأول: الأسباب التشريعية:

يعود التعقيد في التشريعات إلى الحجم الكبير للنصوص القانونية والتي تعنى كل واحدة منها بنوع من أنواع الضرائب بحيث توجد مجموعة قوانين منفصلة عن بعضها البعض وما تحويه كل واحدة منها من إعفاءات وتخفيضات وإضافة في سعر الضريبة، وهذا التنوع في الضرائب يصعب من مهمة الإداريين مما يسمح للمكلف باستغلال هذه الوضعية بتقديم التصريح الذي يناسبه<sup>2</sup>.

تؤثر أحكام القوانين الضريبية نفسها في ظاهرة التهرب الضريبي:

أ- فارتفاع معدل الضريبة ارتفاعاً كبيراً يؤدي إلى التهرب منها لذلك قيل وبحق أن رفع معدل الضريبة لا يؤدي إلى زيادة حصيلتها نتيجة محاولة المكلف التهرب منها.

ب- يزداد التهرب الضريبي في الضرائب التي يتطلب تقديرها تقديم كشف أو (إقرار) من المكلف نفسه كما هو الحال في الضريبة على الدخل، ويقل التهرب الضريبي في الضرائب التي تحصل بطريقة "الحجز عند المنبع" كالضريبة على الرواتب والأجور<sup>3</sup>.

يسبب عدم التساوي خطراً كبيراً في التهرب، فهناك من يملك المقدرة على التهرب وآخرون لا يملكون تلك المقدرة وهنا تظهر مساوئ التوزيع، وبالتالي يظهر خطر التهرب فيما لو شعر الأمناء بالظلم من جراء تهرب الآخرين وبدأوا هم أيضاً في التهرب<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عبد الحكيم مصطفى الشرفاء، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، د.ط، 2006، ص 113.

<sup>2</sup> طرشي ابراهيم، "التهرب الضريبي وآليات مكافحته"، (مذكرة الماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015)، ص 13.

<sup>3</sup> جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي (بين النظرية والتطبيق)، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص 22.

<sup>4</sup> عبد الحكيم مصطفى الشرفاء، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 181.

### الفرع الثاني: ضعف المستوى الأخلاقي:

يعتبر المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع هو السبب الأهم في التهرب من الضريبة فإذا ضعف هذا المستوى قل الوعي الضريبي لدى الأفراد وأدى ذلك إلى عدم اهتمامهم بالمصلحة العامة وقلة إحساسهم بالمسؤولية تجاه خزينة الدولة واعتبارهم أن الضريبة شرّاً لا بد منها وما التزمهم بها إلا خوفاً من العقاب ومحاولاتهم التهرب منها ليس باعتباره جرماً يعاقب عليه القانون بل هو نوع من اللباقة والمهارة ومما يساعدهم في هذا كله تساهل الرأي العام تجاه مثل هذه الأنواع من الجرائم.

لذلك يصبح من واجب الدولة العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى الأفراد للقيام بواجباتهم تجاه خزينة الدولة بحيث تتغير نظرة الرأي العام للتهرب باعتباره مجرماً مما يقلل من التهرب الضريبي<sup>1</sup>، وكلما قوي الإحساس بوحدة المصلحة العامة مع الخاصة وكانت الدولة تؤدي دورها الكامل في خدمة الأفراد وشعر هؤلاء بقيمة المساهمة التي يؤدونها لمجتمعهم فإن ظاهرة التهرب تتلاشى وتكاد تختفي نهائياً<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: ضعف الوعي الضريبي:

يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء.

يعني غياب وعي المكلف وإيمانه بأن هدف الضريبة هو تحقيق النفع العام<sup>3</sup>.

فلا بد من وجود فهم لدى الأفراد بأن مهمة الدولة هي ممارسة وظائفها في خدمة الشعب وبأن ما يدفعه القادر من الضرائب يعود على باقي أفراد الشعب فتحقق المساواة بين الجميع وتستطيع الدولة أن تؤدي دورها دون إرهاب ومن بين الأخطاء السائدة عن الضريبة لدى المكلفين ما يلي:

1- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي

تعتبر من أركان الاسلام.

<sup>1</sup> جهاد سعيد خصاونة، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 22.

<sup>2</sup> زهير أحمد قدورة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته في المملكة الأردنية الهاشمية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 127.

<sup>3</sup> مهدي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دقاتر السياسة و القانون، العدد الثاني عشر، جانفي 2015، ص 2.

- 2- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل وبالتالي أداة تعسّف على أملاك الدولة.
- 3- سوء تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد بالشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.
- 4- اعتقاد المتهرب من الضريبة أنه سارقٌ شريفٌ، لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي أي لا يضرّ الآخرين<sup>1</sup>.

#### الفرع الرابع: الأسباب الاقتصادية:

إن الوظيفة الاقتصادية للمكلف غالباً ما تحدد تصرفاته تجاه مصلحة الضرائب وتساهم الظروف الاقتصادية كثيراً في تفسّي ظاهرة التهرب، ويتساءل المكلف بالضريبة ما إذا كان الدخل الذي يجنيه من التهرب الضريبي يعوّض الأخطار التي سوف يتعرض إليها من جراء ذلك، فكلما زادت نسبة الضرائب المفروضة كلما زاد المكلف في تهربه من دفع الضريبة، لأن عدم دفع الضريبة يجعل دخله أكثر ومن جهة أخرى فإنه عندما تكون الحالة المادية للمكلف جيدة يميل إلى دفع الضريبة من أجل تجنب نفسه الخطر الذي يجعله يتحمل ثقل الإخفاء والاختلاس، أما إذا كانت حالته الاقتصادية مزرية فإنه يميل إلى التهرب رغم المخاطر الناجمة عنه لأنه يرى في ذلك السبيل الوحيد لاستمرارية مؤسسته في النشاط وإنقاذها من الإفلاس<sup>2</sup>، فالتهرب الضريبي يقلّ في أوقات الرخاء لتوقّر الأموال، في حين يزداد في أوقات الأزمات لقلّة الأموال<sup>3</sup>.

#### الفرع الخامس: الأسباب الإدارية:

وهذا يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير مؤهلين وغير أكفاء وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتّبعة في التحصيل الضريبي وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية. وهذه الأمور كثيرة الانتشار في الدول النامية وقد تكون مقصودة أو غير مقصودة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عبد الغفور هلايلي، "آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، (مذكرة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016)، ص 31.

<sup>2</sup> نجيب زروقي، "جريمة التلمص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري"، (مذكرة الماجستير في العلوم القانونية تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013)، ص 8.

<sup>3</sup> الشوايكة، سالم محمد، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 131.

<sup>4</sup> طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 84.

لأن الإدارة أداة تنفيذ النظام الضريبي لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيفة العامة، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين المهارات الضريبية.

بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب والتي تتمثل في الرشوة بحيث تعتبر أخطر من ضعف الإدارة، وتندرج ضمن الفساد الضريبي<sup>1</sup>. مما سبق نستنتج " أن للتهرب عدة أسباب منها التي تتعلق بالمكلف بالضريبة من ناحية الوعي والمستوى الأخلاقي وأخرى على مستوى الإدارة في كفاءة وكيفية تطبيق القوانين من طرف العاملين".

### المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار من الناحية المالية بالخرزينة العامة والمكلفين على حد سواء، ففي ما يتعلق بالخرزينة العامة يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية وبالتالي يؤدي إلى عدم استطاعة الدولة القيام بالخدمات العامة الملقاة على عاتقها على الوجه الأكمل، وفيما يتعلق بالمكلفين يؤدي التهرب الضريبي إلى المساس بالعدالة الضريبية نظراً لأن بعض المكلفين يدفع الضريبة بينما يتهرب منها البعض الآخر جزئياً أو كلياً<sup>2</sup>.

وبناءً على ماسبق تصنف آثار التهرب الضريبي إلى آثار مالية واقتصادية واجتماعية وهي:

### الفرع الأول: الآثار المالية:

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخرزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكسد من طرف المكلفين المتهربين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتماً سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى

<sup>1</sup>عبد الغفور هلايلي، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 32.

<sup>2</sup> جهاد سعيد خصاونة، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 230.

انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، و التي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية:

يؤدي التهرب إلى نتائج خطيرة جداً من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي، فمن ناحية يؤدي وجود إمكانيات واسعة للتهرب في إطار نشاط معين إلى جذب الأفراد والأموال نحوه ولو لم يكن مفيداً بالنسبة للدولة، أي حتى لو كانت الإنتاجية الاجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من أوجه النشاط التي لا تتوافر فيها أو تقل فيها هذه الإمكانيات، ومن ناحية أخرى يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة والأفضل تجهيزاً أو الأحسن تنظيمياً حسب ما يقضي به منطق الإنتاجية، بل على العكس يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب<sup>2</sup>، ويؤثر على:

- انخفاض معدلات الادخار فيجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار تنمية المشاريع الاستثمارية، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم و البطالة.
- الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية.
- كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة.
- تساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> غزة مبروك، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 23.

<sup>2</sup> لابد لزرق، "ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر"، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012 (ص 60).

<sup>3</sup> نجيب زروقي، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 9.

### الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية:

بغياى العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب يخلّ بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقيّة بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سايكولوجية المكلفين النزهاء نظراً لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحسّ الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية، ويفضل المكلفين المنفعة الخاص على المنفعة العامة ويمتنعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية<sup>1</sup>.

#### الخلاصة:

تناول الفصل مفهوم التهرب الضريبي بأنه الامتناع الكلي أو الجزئي عن دفع الضرائب باستغلال ثغرات قانونية (تهرب مشروع) أو وسائل احتيالية (غش ضريبي). كما حدد أنواعه وأسبابه الرئيسية (تشريعية، إدارية، اقتصادية، وأخلاقية). وأبرز آثاره السلبية على: الخزينة العامة (انخفاض الإيرادات)، الاقتصاد (تشوه المنافسة، نمو القطاع غير الرسمي)، والمجتمع (تفاقم الفوارق الطبقيّة)، أخيراً، أكد الفصل على ضرورة تعزيز العدالة الضريبية ورفع الوعي الضريبي لدى المكلفين لمواجهة هذه الظاهرة.

<sup>1</sup> ليندة قرموش، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 4.

## الفصل الرابع (الإطار العملي)

### (دور نظام الفوترة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي مع استعراض تجارب الدول)

#### تمهيد:

على الرغم من إقرار كلاً من المشرع السوري والأردني والمصري والسعودي لتشريعات خاصة لتنظيم شؤون الفوترة بشكل عام والفوترة الإلكترونية بشكل خاص، إلا أن السؤال الذي يبقى مطروحاً هو مدى كفاءة هذه النصوص التشريعية وملائمتها لتعزيز دور الفوترة ونظامها الإلكتروني في مكافحة التهرب الضريبي، وما هي أبرز أوجه القصور أو النقص في تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية وسبل معالجتها، وهذا ما سيتم البحث فيه ومناقشته من خلال هذا الفصل الذي سيتم تقسيمه إلى مبحثين على النحو الآتي:

**المبحث الأول: مدى فاعلية تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي.**

**المبحث الثاني: نظام الفوترة الإلكترونية في سورية واستعراض تجارب دول.**

## المبحث الأول

### مدى فاعلية تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي

لجأت الإدارات الضريبية في العديد من الدول إلى التحول الإلكتروني وأتمتة عملياتها وأنشطتها الضريبية<sup>1</sup>، الأمر الذي أدى إلى تشجيع المكلفين على التسجيل الطوعي لدى الدائرة، إلى جانب متابعة المكلفين غير الملتزمين واتخاذ الإجراءات القانونية بحقهم، وبالتالي الحدّ من حالات التهرب الضريبي<sup>2</sup>، وباعتبار ان تطبيق نظام الفوترة يتضمن إيجابيات وأوجه قصور لذلك سيتم من خلال هذا المبحث تناول كلاً مما يلي:

**المطلب الأول: إيجابيات تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية.**

**المطلب الثاني: أوجه القصور أو النقص في تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية وسبل معالجتها.**

<sup>1</sup> المومني، غسان محمود والصوص، نداء محمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 289 وما بعدها.  
<sup>2</sup> عبد المنعم، هبة والفران، صبري، دراسة حول رقمنة التحصيل الضريبي في الدول العربية، دراسة مقدمة لصندوق النقد العربي، الإمارات العربية المتحدة، (2021)، ص 28.

### المطلب الأول: إيجابيات تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية:

على الرغم من الدور البارز والكبير المنوط بالإدارات الضريبية في تحقيق الفاعلية في موضوع الجباية الضريبية إلا أنها لا تستطيع النهوض بهذا الدور بالمستوى المطلوب، ما لم تمتلك نظم معلومات ضريبية كفوءة وفاعلة قادرة على تزويدها بالمعلومات التي تحتاجها في عملية التحاسب الضريبي<sup>1</sup>. حيث يمكن تحديد دور نظام الفوترة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي من خلال الإيجابيات المتوقعة أن يحققها النظام، والتي من أبرزها:

### الفرع الأول: سهولة حصر المجتمع الضريبي إلكترونياً:

يعرف حصر المجتمع الضريبي بأنه "عملية تحديد وحصر عدد المكلفين الخاضعين لقانون الضريبة، من تدوين أسمائهم وعناوينهم وطبيعة أنشطتهم وأعمالهم، وحجم تعاملاتهم التجارية ودخلهم في السجلات الرسمية للإدارة الضريبية<sup>2</sup>. كما يتمثل الحصر الضريبي بالإجراءات والوسائل التي تعتمد عليها وتنفذها الإدارة الضريبية، بهدف مواجهة حالات التهرب الضريبي والحد منها، من خلال استجلاء حقيقة المركز المالي والاقتصادي للمكلف، وتحديد الوعاء الضريبي له بشكل سليم ودقيق، بالاستناد إلى أحكام القانون الضريبي المعتمد<sup>3</sup>. وعليه فإن أي قصور في عملية حصر المجتمع الضريبي وتحديد المكلفين الجدد التي لا تمتلك الإدارة الضريبية أي معلومات بعد عنهم يعني فقدان وهدر كبير للأموال العامة للدولة، وهذا يستوجب وجود نظام فاعل وكفؤ قادر على متابعة كافة المكلفين ضريبياً وبالتالي حصر المجتمع الضريبي لزيادة عدد المكلفين وتوسيع الوعاء الضريبي ومواجهة حالات التهرب الضريبي<sup>4</sup>.

وتأسيساً لما سبق فإن امتلاك الإدارة الضريبية لقاعدة بيانات سليمة مع إمكانية تحديثها بشكل دوري، وكذلك الربط الإلكتروني بين الشركات والهيئات المختلفة من جهة وبين الإدارة الضريبية من جهة أخرى، من خلال

<sup>1</sup> ناصر، أنور عباس ولطيف عبد الأمير زامل وملاخ، حسن نايف (2019)، دور نظم المعلومات الضريبية في حصر المكلفين الخاضعين للضريبة: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، بحث منشور، مجلة المثلث للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المتنى، العراق، (1)9، ص 270.

<sup>2</sup> دراز، حامد عبد المجيد (1999). النظم الضريبية، ط1، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، ص 192.

<sup>3</sup> ناصر، زين العابدين (1975). موجز في مبادئ علم المالية، ط1، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، ص 348.

<sup>4</sup> هلال، اسماعيل أحمد علي (2006). الاتجاهات الحديثة في نظم حصر الضريبة الموحدة على الدخل، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، مصر، ص 77.

وجود نظام إلكتروني كفؤ يساعد على سهولة حصر المكلفين الجدد بأقل وقت وجهد ممكن، كما يساعدها على تتبع المكلفين وحجم أعمالهم وتعاملاتهم التجارية، مما يحدّ من عمليات التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: كفاءة تقديم الإقرارات الضريبية إلكترونياً:

يعرف الإقرار الضريبي أو ما يسمى بالربط الذاتي أو التقدير الذاتي، بأنه إعلان المكلف عن كافة مصادر دخله والدخل الإجمالي وصافي الدخل الخاضع للضريبة<sup>2</sup>. كما تم تعريف الإقرار الضريبي بأنه بيان كتابي من المكلف بالمجموع الكلي لإيراداته السنوية الصافية التي حصل عليها المكلف خلال سنته الضريبية، والهدف منه هو أخذ اعتراف مبدئي من المكلف بما ورد فيه من بيانات وتيسير عمل الإدارة الضريبية في التعرف إلى المكلفين، وتنفيذ أحكام القانون، وفرض الضريبة على الإيرادات الفعلية<sup>3</sup>. وبالتالي فإن كفاءة ودقة الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين تؤدي دوراً كبيراً في الحد من عمليات الاحتيال والتهرب الضريبي، وبالتالي الحد من النزاعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية.

وعادة ما يتم تقديم الإقرار الضريبي من خلال قيام المكلف بملء نموذج خاص بذلك يسمى نموذج الإقرار بمقدار دخله، وتسليمه للجهات الضريبية المختصة.

وقد ألزم المشرع الضريبي السوري المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بيان خطي بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة خلال المواعيد التالية لغاية 31 آذار بالنسبة للمؤسسات الفردية وشركات الأشخاص ولغاية 31 أيار بالنسبة لكبار المكلفين وشركات الأموال ويصدر وزير المالية نموذج البيان الضريبي<sup>4</sup>، وهو ما أقر به المشرع الأردني عندما ألزم كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة بتقديم الإقرار الضريبي وفق النموذج المعتمد لدى الدائرة حتى نهاية الشهر الرابع التالي لانتهاؤ الفترة الضريبية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> الميهي، رمضان عبد الحميد والبسطوسي، مروة أحمد والسوداني، ايمان قطب. أثر تطبيق نظام الفحص الضريبي الإلكتروني، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 345-346.  
<sup>2</sup> دروي، أحمد وجيه ناجي (2016). الاعتراضات الضريبية أسبابها ومعالجتها من وجهة نظر كل من مقدري ضريبة الدخل وكبار المكلفين، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ص 17.

<sup>3</sup> بدوي، محمد طه والنشار، محمد حمدي (1959). أصول التشريع الضريبي المصري، ط1، دار المعارف للنشر، القاهرة، ص 1065.

<sup>4</sup> المادة (13) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 سورية.

<sup>5</sup> المادة (17/1) من قانون ضريبة الدخل الأردني، مرجع مشار إليه سابقاً.

وهو الموقف ذاته الذي تبناه المشرع الضريبي المصري، عندما فرض عدداً من الالتزامات على الممول الضريبي في سياق أحكام المادة (5) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد ومن بينها الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي على النموذج المعد لذلك<sup>1</sup>.

كذلك ألزم المشرع الضريبي السعودي كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة بتقديم الإقرار الضريبي وفق النموذج المعتمد لدى مصلحة الضرائب<sup>2</sup>، وذلك خلال مائة وعشرين (120) يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار<sup>3</sup>.

ولأن الإقرار الضريبي بحسب النصوص السابقة يتم بشكل أساس بالأساليب التقليدية من خلال قيام المكلف بملء النموذج الخاص بالإقرار، وتقديمه للإدارة الضريبية، فقد يعمد المكلف إلى عدم تقديم الإقرار بالموعد القانوني المحدد لذلك، أو تقديم بيانات ومعلومات لا تعبر عن الواقع الحقيقي لنشاطه، وتعاملاته التجارية أو دخله، وهو ما يمثل شكلاً وصورة من صور التهرب الضريبي.

وعليه فإن تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية وربط جميع المكلفين ضريبياً به بشكل إلكتروني، من شأنه إنشاء فواتير إلكترونية واعتمادها لحظياً، وتمكين الإدارات الضريبية من متابعة تنفيذ جميع التعاملات التجارية لكافة الشركات المسجلة في هذا النظام<sup>4</sup>، وبالتالي التوصل إلى حجم التعاملات التجارية والوقوف على الوعاء الضريبي للمكلف دون الحاجة لتقديم إقرارات وبيانات ضريبية تقليدية من خلال نماذج الإقرار الضريبي التي قد يشوبها عدم الدقة والتضليل، وهو ما يعطي للإقرارات الضريبية الدقة والكفاءة الكبيرة.

### الفرع الثالث: تعزيز الرقابة الضريبية:

تعرف الرقابة الضريبية بأنها الإجراءات الهادفة إلى التحقق من شمول الوعاء الضريبي للمكلف لكافة العناصر الخاضعة للضريبة وفقاً للقانون، إضافة إلى التأكد من صحة القيم المالية لهذه العناصر ودقتها

<sup>1</sup> الفقرة (ج) من المادة (5) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري، مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>2</sup> المادة (60/أ) من نظام ضريبة الدخل السعودي، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15 وتعديلاته، هيئة الخبراء بمجلس الوزراء.

<sup>3</sup> المادة (60/ب) من نظام ضريبة الدخل السعودي، مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>4</sup> زيدان، عاطف أحمد عبد العال، الاقتصاد الرقمي، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 317.

والتأكد من حقيقة المركز المالي للمكلف سواء عند تحديد مقدار أو دين الضريبة أو عند النظر في الإعفاءات الضريبية المستحقة للمكلف<sup>1</sup>.

وفي هذا السياق لا بدّ من الإشارة إلى أن إدارة الضريبة وتحصيلها تعد من أصعب المهام التي تواجه الإدارات الضريبية؛ بسبب اعتمادها على سجلات تجارية ومحاسبية متعددة وما تحتاج إليه هذه المستندات من رقابة وتدقيق.

كما أن عملية الرقابة تتطلب وجود نظام للفواتير، ومسك الحسابات، وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية، وهذا ما يتطلب وجود جهاز ضريبي كفؤ لأغراض حسن التطبيق<sup>2</sup>. ولأن مهام الموظفين في الإدارات الضريبية ومدققي الحسابات هو تنفيذ القانون الخاص بفرض الضريبة وتقديرها وتحصيلها بصورة علمية ومنهجية، فهذا يتطلب من الموظفين القيام بدور معقد من الرقابة والفحص والتدقيق والتفتيش، للتأكد من أن المكلفين يلتزمون بتنفيذ القانون وما يتبعه من تعليمات مسك الدفاتر التجارية<sup>3</sup>.

ومع ذلك، قد تكون هذه الإجراءات غير دقيقة أو ضعيفة في بعض الأحيان؛ نظراً لاعتمادها على التدقيق اليدوي البشري، مما قد يقلل من كفاءتها وفعاليتها في تحقيق الأهداف المطلوبة.

### المطلب الثاني: أوجه القصور أو النقص في تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية وسبل معالجتها:

يواجه التطبيق الكامل للتحويل الإلكتروني في المؤسسات، بما في ذلك تبني أنظمة الفوترة الإلكترونية في الإدارة الضريبية، مجموعة من التحديات والمخاطر الإدارية والفنية والمالية والتشريعية التي قد تعيق تنفيذه بشكل مثالي ومن أبرز هذه التحديات:

### الفرع الأول: القصور والنقص في التشريعات الضريبية الناظمة للفوترة الإلكترونية:

يعرف التشريع الضريبي بأنه مجموعة القواعد القانونية التي تحدد ماهية النظام الضريبي في دولة معينة،

<sup>1</sup> الصحن، عبد الفتاح وسرايا، محمد السيد (2004). الرقابة والمراجعة الداخلية، ط1، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، ص 12.  
<sup>2</sup> علوان، قاسم والزباني، نجية (2009). ضريبة القيمة المضافة: المفاهيم، القياس، التطبيق، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.  
<sup>3</sup> محمد، باسل مسعود داود، التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 46.

وتنظم كل ما يتعلق بالضريبة ابتداءً من الفرض مروراً بالجباية، وانتهاءً بطرق الطعن<sup>1</sup>. كما أن النظام الضريبي في أي دولة يتم تشريعه وفق قواعد عامة تهدف إلى تحقيق مصالح المكلفين من جهة، ومصصلحة اقتصاد الدولة وخزيرنتها العامة من جهة أخرى، حيث تعد هذه القواعد وهي العدالة، واليقين، والملائمة في التحصيل بمثابة الدستور العام الفني الذي يخضع له التشريع الضريبي<sup>2</sup>.

وحتى تحقق التشريعات الضريبية الغاية المطلوبة منها بكفاءة عالية، فإن ذلك يحتاج إلى مهارة خاصة من جانب المشرع الضريبي في صياغتها، كي لا تأتي مشوبة بالغموض، أو تفتح الطريق أمام تعسف الإدارة الضريبية من خلال التوسع في تفسير نصوص التشريع أو تأويلها، بما يتيح للمكلفين إمكانية ممارسة كافة أشكال التهرب الضريبي<sup>3</sup>.

وبالعودة إلى التشريعات الضريبية المتعلقة بتطبيق نظام الفوترة الإلكترونية في كل من سورية والأردن، نجد أنها يشوبها بعض القصور، خاصة في سورية حيث نص القرار الخاص بتحديد شكل ومضمون الفاتورة على إلزام أصحاب الفعاليات التجارية بأنواعها والصناعية والحرفية والخدمية كافة بتنظيم فواتير مبيعاتهم أو إرسالية البيع بالأمانة على نسختين على الأقل وباللغة العربية بواسطة الكربون أو بواسطة الحاسوب شريطة أن تتضمن رقماً متسلسلاً وتعطى النسخة الأصلية للشاري ويحتفظ بنسخة متسلسلة لإبرازها إلى الجهات المختصة عند الطلب<sup>4</sup>، أما في الأردن فنظام تنظيم شؤون الفوترة الأردني لم يتضمن أي نص يلزم المكلف بإصدار فاتورة إلكترونية رقمية تحديداً، فالنص الوارد في هذا النظام يعطي الخيار للمكلف بإصدار فاتورة أياً كان شكلها بما فيها الفاتورة الورقية<sup>5</sup>، وبالتالي فإن اللجوء إلى إصدار الفواتير الورقية قد يكون هو الخيار الأمثل للمكلف، لسهولة إصدار الفواتير الورقية مقارنة بالفواتير الإلكترونية، وعدم الجاهزية التقنية للعديد من المنشآت التجارية لإصدار فواتير إلكترونية، إضافة إلى أن الفواتير الورقية تسمح لبعض المكلفين تحقيق

<sup>1</sup> الدخيل، أحمد خلف حسين (2011)، أثر المبادئ الإسلامية في قوانين الضرائب العراقية، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العلمي الثامن للاقتصاد والتمويل الإسلامي تحت عنوان "النمو المستدام والتنمية الاقتصادية الشاملة من منظور إسلامي"، الدوحة، قطر، خلال الفترة (19-21 ديسمبر 2011)، ص 4.

<sup>2</sup> مسيمي، دلال عيسى (2006)، السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ص 71.

<sup>3</sup> كداوي، طلال (2009)، التشريعات المالية والتحاسب الضريبي، ط1، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، بغداد، العراق.

<sup>4</sup> المادة (5) من القرار رقم (1133) الصادر عن وزارة التجارة الداخلية وحماية المستهلك في سورية.

<sup>5</sup> جاء بنص المادة (4) من نظام تنظيم شؤون الفاتورة بأن الفاتورة بجميع أشكالها سواء كانت ورقية أو إلكترونية هي فواتير مقبولة.

مبتغاهم في التهرب الضريبي، من خلال إصدار فواتير لا تعبر عن الواقع الحقيقي لتعاملاته التجارية. وعليه فإن الباحث يوصي بضرورة إجراء التعديل على نظام تنظيم الفوترة الحالي، بوضع نصوص خاصة بإلزام من تنطبق عليهم أحكام النظام، بإصدار فواتير إلكترونية على وجه الخصوص.

### الفرع الثاني: التحديات المتعلقة بجاهزية الإدارات الضريبية لتطبيق نظام الفوترة الإلكترونية:

حتى تقوم الإدارة الضريبية بتحقيق أهدافها، والقيام بمهامها على أكمل وجه، أو أثناء تطبيقها لنظام إلكتروني ضريبي جديد، لا بد من تقديم كافة أشكال الدعم للإدارة الضريبية، وذلك لغايات تدريب موظفيها، ورفع مستوى أدائهم، وتهيئة بيئة العمل، لتعزيز كفاءة أداء الإدارة الضريبية في تحقيق رسالتها وأهدافها الإستراتيجية<sup>1</sup>.

كما أن جاهزية الإدارات الضريبية للتعامل مع الأنظمة الإلكترونية الجديدة، ومنها نظام الفوترة الإلكترونية، تتطلب التحقق مما إذا كانت هذه الأنظمة قادرة على التعامل مع مراحل تطبيق الضريبة، والتأكد من أن الشركات قادرة على الحصول على المعدات والمعلومات اللازمة للربط الإلكتروني مع نظام الفوترة الإلكترونية<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: التحديات المتعلقة بالأمن السيبراني:

بعد هاجس اختراق السرية والخصوصية وانعدام أمن المعلومات، من القضايا التي تحد من تطبيق الأنظمة الإلكترونية والتحول الإلكتروني بشكل عام<sup>3</sup>. وعليه فإن الأمن المعلوماتي يشمل عدة جوانب ترمى على عاتق الإدارة، وتتحمل الأخيرة توفيرها للحيلولة دون الوقوع ضحية الفيروسات، والبريد الإلكتروني الملوث وجرائم الاحتيال، والتزوير، ومحاولات الاختراق من خلال ما يسمى بالقرصنة للمواقع الإلكترونية التي تتبع للإدارة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> جزر، هاني التابعي محمد، (2017)، حوكمة الإدارة الضريبية أداة لتدنية المخاطر الضريبية، بحث منشور، مجلة كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، عدد 2، ص 139.  
<sup>2</sup> يعتبر الربط الإلكتروني بين أنظمة الفوترة الإلكترونية الخاصة بالمكلف مع أنظمة الإدارات الضريبية من أبرز متطلبات التطبيق الناجح لنظام الفوترة الإلكترونية. راجع في ذلك متطلبات تطبيق الفوترة الإلكترونية في المملكة العربية السعودية، متاح على موقع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك السعودية على الانترنت عبر الرابط الإلكتروني الآتي: <https://zatca.gov.sa/>

<sup>3</sup> Kanti V., Ramamurthy K., Naidu G (2001). the Influence of Internet- Marketing Integration on Marketing Competencies and Export Performance ,Journal of International Marketing, vol. 9 ,Issue. 4, p 82-110.

<sup>4</sup> المناصير، صهيب أحمد عبد، نحو تنظيم قانوني للعقود الإدارية الإلكترونية، مرجع مشار إليه سابقاً، ص 60.

ولمواجهة هذه المخاطر والتهديدات، ظهر ما يعرف بمفهوم (الأمن السيبراني)، وهو مصطلح تم إطلاقه ليعبر عن كافة الممارسات والإجراءات التي تضمن حماية الأنظمة والشبكات والبرامج من الهجمات الرقمية، والذي يعرف بأنه الممارسات التي تقوم بها المنشآت لحماية أجهزة الكمبيوتر والخوادم والأجهزة المحمولة والأنظمة والشبكات والبرامج والبيانات الخاصة بعملها من الهجمات الرقمية الخبيثة، والتي تهدف عادةً إلى الوصول إلى المعلومات الحساسة، أو تغييرها أو إتلافها، أو ابتزاز المال من المستخدمين، أو مقاطعة العمليات التجارية<sup>1</sup>.

ولغايات بناء قدرات أمن سيبراني وطني على مستوى الدولة ككل، يضمن مواجهة التهديدات التي تعترض أنظمة المعلومات والبنى التحتية، والاستجابة لحوادث الأمن السيبراني، والتخفيف من الأضرار الناجمة عنها وقد أصدر المشرع السوري قانون الأمن السيبراني بموجب المرسوم التشريعي رقم /20/ لعام 2022 والذي يعد إطاراً تشريعياً شاملاً يهدف إلى تعزيز الأمن الرقمي في الجمهورية العربية السورية ويأتي هذا القانون في سياق التوجه العالمي نحو تعزيز التشريعات السيبرانية، مع خصوصيات تستجيب للبيئة المحلية السورية من حيث التهديدات الأمنية والبنية التحتية الرقمية أما المشرع الأردني أصدر قانون خاص يُعنى بحماية الأمن السيبراني رقم (16) لسنة 2019، والذي عرف الأمن السيبراني بأنه "الإجراءات المتخذة لحماية الأنظمة والشبكات المعلوماتية والبنى التحتية الحرجة من حوادث الأمن السيبراني والقدرة على استعادة عملها واستمراريتها سواء أكان الوصول إليها بدون تصريح أو سوء استخدام أو نتيجة الإخفاق في اتباع الإجراءات الأمنية أو التعرض للخداع الذي يؤدي لذلك<sup>2</sup>. وفي سبيل تحقيق ذلك فقد أقر المشرع الأردني في القانون ذاته بإنشاء المركز الوطني للأمن السيبراني، والذي أنيط به عدد من المهام؛ بهدف بناء منظومة فعالة للأمن السيبراني على المستوى الوطني، وتنظيمها لحماية المملكة من تهديدات الفضاء السيبراني ومواجهتها بما يضمن استدامة العمل، وسلامة الممتلكات والمعلومات<sup>3</sup>.

وعليه فإن للأمن السيبراني هنا أهمية كبيرة لضمان توفير الحماية اللازمة للمعلومات والبيانات المتاحة على

<sup>1</sup> الموقع الإلكتروني (حلول الشبكات والسحابة والأمن السيبراني)، [www.cisco.com](http://www.cisco.com).

<sup>2</sup> الفقرة الثانية من المادة (2) من قانون الأمن السيبراني رقم (16) لسنة 2019. المنشور بالجريدة الرسمية، عدد (5595)، تاريخ 2019/9/16، ص 5143.

<sup>3</sup> راجع المواد (5) و (6) من قانون الأمن السيبراني الأردني، مرجع مشار إليه سابقاً.

شبكات الانترنت وأنظمة المعلومات، إضافة إلى استمرارية تدفق المعلومات بشكل صحيح ومنتظم، كما يتيح للمستخدمين إضافة معلوماتهم الشخصية بشكل سري ومحمي، إضافة إلى مساهمته في حماية الأمن الوطني بمفهومه الشامل، ومؤسسات الدولة المختلفة من المخاطر السيبرانية<sup>1</sup>.

تعد جرائم الأمن السيبراني المتمثلة بالاحتيال الإلكتروني، واختراق المواقع الرسمية للإدارات الضريبية وأنظمتها الإلكترونية، وسرقة البيانات المعلومات، من أبرز التحديات والمخاطر التي قد تواجه تطبيق الإدارة الضريبية الإلكترونية<sup>2</sup>. لما يترتب على مثل هذه المخاطر من آثار سلبية تتعلق بموثوقية معلومات الإقرار الضريبي وخصوصيته، وأمن المكونات المادية للأنظمة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى فقدان ثقة المكلفين بالنظام الضريبي الإلكتروني<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> أبو حسين، حنين جميل (2021)، الإطار القانوني لخدمات الأمن السيبراني: دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ص 33-34.

<sup>2</sup> أحمد عبد القادر مسعي وآخرون (2022)، دور الجباية الإلكترونية في التقليل من التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، ص 10.

<sup>3</sup> زلط، علاء عاشور وعبد الوهاب، سيد محمد وملطان، أميرة محمد (2019)، تقييم آليات تطوير التحاسب الضريبي عن القيمة المضافة في ضوء إعداد الإقرارات الضريبية الإلكترونية، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العلمي الثالث لقسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، بعنوان: "تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة في القرن الحادي والعشرين"، خلال الفترة (14-15 نوفمبر 2019)، ص 10.

## المبحث الثاني

### نظام الفوترة الإلكترونية في سورية مع استعراض تجارب الدول الأخرى في هذا المجال

يتناول هذا المبحث تجارب بعض الدول بنظام الفوترة الإلكترونية ودوره في الحد من التهرب الضريبي كما يلي:

الفرع الأول: التجربة السورية

الفرع الثاني: التجربة الأردنية

الفرع الثالث: التجربة المصرية

الفرع الرابع: التجربة السعودية

## الفرع الأول: التجربة السورية:

ألزم المشرع السوري بعض المكلفين الملزمين بالربط الإلكتروني بضرورة الالتزام بقواعد الانضمام إلى منظومة الربط الإلكتروني والتي يتم من خلالها إصدار الفواتير وترحيلها إلى قاعدة البيانات المركزية للإدارة الضريبية باعتبار أن الغاية من الربط الإلكتروني هي اعتماد نظام إصدار وتداول للفواتير يمكن الارتكاز عليه في تحديد دقيق لمطرح الضريبة بعيداً عن أية عوامل شخصية والذي يعد رقم العمل (قيمة المبيعات) الأساس به، وذلك بهدف تعزيز الثقة والشفافية والحد من التدخل البشري بين الإدارة الضريبية والمكلفين و نشر العدالة الضريبية بين مختلف القطاعات والفعاليات التجارية والحفاظ على حقوق المستهلكين، من خلال منظومة الربط الإلكتروني يتم تسجيل الفواتير المصدرة من قبل المكلف عبر حساب خاص به على قاعدة البيانات المركزية للإدارة الضريبية وعبر شبكة الإنترنت مع وجود أداة تدقيق ومراقبة (رمز استجابة سريع QR ) يتم تدوينه مباشرة على الفاتورة يتيح هذا الرمز للمستهلك تتبع الفاتورة عبر المنظومة باستخدام تطبيق التحقق المجاني على الهاتف الذكي (تطبيق فاتورتك حقك).

حيث أصدرت الهيئة العامة للضرائب والرسوم قرارات خاصة بالربط الإلكتروني وإصدار الفواتير الإلكترونية (الخاصة بالمبيعات فقط) بشكل متتالي ومن أبرزها:

- قرار رقم /65/ ق. و الصادر بتاريخ 2022/01/13 والذي بموجبه تم إلزام مستثمري منشآت الإطعام السياحية باستخدام تطبيق رمز التحقق الإلكتروني للفواتير المصدرة<sup>1</sup>.

- قرار رقم /152/ الصادر بتاريخ 2022/01/22 والذي بموجبه تم إلزام المشافي الخاصة والمخابر الطبية استخدام تطبيق رمز التحقق الإلكتروني للفواتير المصدرة<sup>2</sup>.

- قرار رقم /388/ الصادر بتاريخ 2022/03/17 والذي بموجبه تم إلزام مراكز تصوير الأشعة استخدام تطبيق رمز التحقق الإلكتروني للفواتير المصدرة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> القرار رقم (65) لعام 2022 إلزام مستثمري منشآت الإطعام السياحية المتاح عبر الرابط الإلكتروني: <https://www.syriantax.gov.sy/>

<sup>2</sup> القرار رقم (152) لعام 2022 إلزام المشافي الخاصة والمخابر الطبية المتاح عبر الرابط الإلكتروني: <https://www.syriantax.gov.sy/>

<sup>3</sup> القرار رقم (388) لعام 2022 إلزام مراكز تصوير الأشعة المتاح عبر الرابط الإلكتروني: <https://www.syriantax.gov.sy/>

## الفصل الرابع: الإطار العملي (دور نظام الفوترة في الحد من التهرب الضريبي مع استعراض تجارب الدول)

- قرار رقم /584/ الصادر بتاريخ 2022/05/17 والذي بموجبه تم إلزام المنشآت السياحية والمكلفين باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي استخدام تطبيق رمز التحقق الإلكتروني للفواتير المصدرة<sup>1</sup>.
- قرار رقم /644/ الصادر بتاريخ 2022/06/01 والذي بموجبه تم إلزام المنشآت الصناعية المكلفة بمديرية مالية المنطقة الصناعية عدرا<sup>2</sup>.
- قرار رقم /706/ الصادر بتاريخ 2022/06/19 والذي بموجبه تم إلزام المنشآت الصناعية لكبار ومتوسطي المكلفين في دمشق وحلب بالمدينة الصناعية شيخ نجار وحسياء<sup>3</sup>.
- قرار رقم /859/ الصادر بتاريخ 2022/08/01 والذي بموجبه تم إلزام مستودعات الأدوية في دمشق وريفها<sup>4</sup>.
- قرار رقم /905/ الصادر بتاريخ 2022/08/13 والذي بموجبه تم إلزام مهنة التخليص الجمركي<sup>5</sup>.
- قرار رقم /919/ الصادر بتاريخ 2022/08/17 والذي بموجبه تم تكليف مهنة تدقيق الحسابات وشركات الاستشارات<sup>6</sup>.
- قرار رقم /956/ الصادر بتاريخ 2022/08/24 والذي بموجبه تم تكليف تجار الجملة<sup>7</sup>.
- قرار رقم /957/ الصادر بتاريخ 2022/08/24 والذي بموجبه تم تكليف تجار الاستيراد والتصدير<sup>8</sup>.
- قرار رقم /383/ الصادر بتاريخ 2024/02/29 والذي بموجبه تم تكليف مهنة الصياغة وبيع الحلي والمجوهرات والأحجار الثمينة<sup>9</sup>.

وقد صدر المرسوم التشريعي رقم /30/ بتاريخ 2023/08/28 المعدل للقانون رقم /24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل حيث نصت المادة /28/ على تخويل الإدارة الضريبية صلاحية تحديد البرامج الحاسوبية

<sup>1</sup> القرار رقم (584) لعام 2022 إلزام المنشآت السياحية والمكلفين باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي المتاح عبر الرابط الإلكتروني <https://www.syriantax.gov.sy>.

<sup>2</sup> قرار رقم (644) الصادر لعام 2022 والذي بموجبه تم إلزام المنشآت الصناعية المكلفة بمديرية مالية المنطقة الصناعية عدرا المتاح عبر الرابط الإلكتروني <https://www.syriantax.gov.sy>.

<sup>3</sup> قرار رقم (706) لعام 2022 والذي بموجبه تم إلزام المنشآت الصناعية لكبار ومتوسطين المكلفين في دمشق وحلب بالمدينة الصناعية شيخ نجار وحسياء المتاح عبر الرابط الإلكتروني <https://www.syriantax.gov.sy>.

<sup>4</sup> قرار رقم (859) لعام 2022 والذي بموجبه تم إلزام مستودعات الأدوية في دمشق وريفها المتاح عبر الرابط الإلكتروني <https://www.syriantax.gov.sy>.

<sup>5</sup> قرار رقم (905) لعام 2022 والذي بموجبه تم إلزام مهنة التخليص الجمركي المتاح عبر الرابط الإلكتروني <https://www.syriantax.gov.sy>.

<sup>6</sup> قرار رقم (919) لعام 2022 والذي بموجبه تم تكليف مهنة تدقيق الحسابات وشركات الاستشارات المتاح عبر الرابط الإلكتروني <https://www.syriantax.gov.sy>.

<sup>7</sup> قرار رقم (956) لعام 2022 والذي بموجبه تم تكليف تجار الجملة المتاح عبر الرابط الإلكتروني <https://www.syriantax.gov.sy>.

<sup>8</sup> قرار رقم (957) لعام 2022 والذي بموجبه تم تكليف تجار الاستيراد والتصدير المتاح عبر الرابط الإلكتروني <https://www.syriantax.gov.sy>.

<sup>9</sup> قرار رقم (383) لعام 2024 والذي بموجبه تم تكليف مهنة الصياغة وبيع الحلي والمجوهرات والأحجار الثمينة المتاح عبر الرابط الإلكتروني <https://www.syriantax.gov.sy>.

## الفصل الرابع: الإطار العملي (دور نظام الفوترة في الحد من التهرب الضريبي مع استعراض تجارب الدول)

المعتمدة لتنظيم الحسابات أو إصدار الفواتير، على أن يحدد المدير العام للهيئة العامة للضرائب والرسوم المكلفين الملزمين بالربط الإلكتروني لحساباتهم، مع قاعدة بيانات الإدارة الضريبية وفق أسس ومعايير تحدد بقرار من وزير المالية<sup>1</sup>.

وقد تم فرض غرامات بحق المكلفين غير الملتزمين بالربط الإلكتروني وذلك من خلال دراسة تقوم بها اللجنة المركزية بالإدارة الضريبية وبناءً على تقرير اللجنة يرفع المدير العام لهيئة الضرائب والرسوم تقرير للوزير مشفوعاً برأيه الصريح بإغلاق المنشأة لمدة عشرة أيام<sup>2</sup>، وللمكلفين الذين تصدر قرارات إغلاق بحقهم الاعتراض إلى الوزير خلال مدة /15/ يوماً من اليوم التالي لتبلغهم قرار الإغلاق، على أن يكون الاعتراض مؤيداً بالوثائق، ليعاد عرضه على اللجنة المركزية لإعادة الدراسة ورفع المقترحات للوزير خلال مدة أقصاها /15/ يوماً من تاريخ إحالة الاعتراض إليها، مع الأخذ بالاعتبار أن اعتراض المكلف يوقف عملية الإغلاق لمرّة واحدة لحين صدور قرار نهائي من الوزير بعد دراسة اعتراضه، وتستبدل عقوبة الإغلاق بناءً على طلب المكلف، وفق الآتي:

أ- كبار المكلفين بالضريبة على الدخل (فئة الأرباح الحقيقية) الفنادق والمنشآت السياحية من فئة أربع نجوم وخمسة نجوم:

المخالفة الأولى	3,000,000	ل.س عن كل يوم إغلاق
المخالفة المكررة الثانية	4,000,000	ل.س عن كل يوم إغلاق
المخالفة المكررة الثالثة	5,000,000	ل.س عن كل يوم إغلاق

ب- متوسطي المكلفين بالضريبة على الدخل (فئة الأرباح الحقيقية) لباقي المنشآت السياحية:

المخالفة الأولى	2,000,000	ل.س عن كل يوم إغلاق
المخالفة المكررة الثانية	3,000,000	ل.س عن كل يوم إغلاق
المخالفة المكررة الثالثة	4,000,000	ل.س عن كل يوم إغلاق
المخالفة المكررة الرابعة	5,000,000	ل.س عن كل يوم إغلاق

<sup>1</sup> البند /أب/ من المادة (28) من المرسوم (30) لعام 2023 المعدل للقانون رقم (24) لعام 2003 سورية، مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>2</sup> استناداً لأحكام الفقرة (ج) من المادة رقم (28) من المرسوم التشريعي رقم (30) لعام 2023 سورية، مرجع مشار إليه سابقاً.

## الفصل الرابع: الإطار العملي (دور نظام الفوترة في الحد من التهرب الضريبي مع استعراض تجارب الدول)

ج- باقي المكلفين بالضريبة على الدخل (فئة الأرباح الحقيقية):

المخالفة الأولى	1,000,000	ل.س عن كل يوم إغلاق
المخالفة المكررة الثانية	2,000,000	ل.س عن كل يوم إغلاق
المخالفة المكررة الثالثة	3,000,000	ل.س عن كل يوم إغلاق
المخالفة المكررة الرابعة	5,000,000	ل.س عن كل يوم إغلاق

د- باقي المكلفين بالضريبة على الدخل (فئة الدخل المقطوع):

المخالفة الأولى	400,000	ل.س عن كل يوم إغلاق
المخالفة المكررة الثانية	600,000	ل.س عن كل يوم إغلاق
المخالفة المكررة الثالثة	800,000	ل.س عن كل يوم إغلاق
المخالفة المكررة الرابعة	1,000,000	ل.س عن كل يوم إغلاق

يعد عدم التزام المكلف بالربط الإلكتروني أحد مؤيدات رفض الدفاتر تطبيقاً لأحكام الفقرة /أ/ من المادة رقم 18/ من قانون الضريبة على الدخل رقم /24/ لعام 2003 المعدلة بالمادة /7/ من المرسوم التشريعي رقم /30/ لعام 2023 المعدل للقانون رقم /24/ لعام 2003.<sup>1</sup>

مما سبق يلاحظ أن القرارات السابقة صدرت بشكل متتابع وتضمنت ربط فواتير المبيعات فقط حيث بدأت بإلزام مستثمري منشآت الإطعام السياحية باستخدام تطبيق رمز التحقق الإلكتروني للفواتير المصدرة ومن ثم إلزام المشافي والمخابر ومراكز تصوير الأشعة وتجار الجملة والاستيراد والتصدير حيث لوحظ التسارع الكبير بإلزام المكلفين دون التأكد من توفر البنية التحتية الملائمة للإلزام هذا العدد الكبير من المكلفين رغم حداثة نظام الفوترة الإلكترونية في سورية حيث كان لا بد من التريث بالإلزام وتجهيز البنية التحتية قبل إلزام هذه العدد الكبير من المكلفين.

<sup>1</sup> المادة /4-6-7/ من قرار رقم (85) ق.و لعام 2024 الصادر عن وزارة المالية السورية - الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

## الفرع الثاني: التجربة الأردنية:

ألزم المشرع الأردني في سياق أحكام قانون ضريبة الدخل الساري كل شخص مكلف بإصدار فاتورة أصولية لقاء تقديم أي خدمة أو بيع أي سلعة في المملكة<sup>1</sup>.

وفي سبيل ضمان التزام المكلف بإصدار هذه الفاتورة، فرض المشرع عقوبة مالية تتمثل بضريبة مضافة لا تقل عن مائتي دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار في حال امتنع المكلف عن إصدار الفاتورة أو مستند عند طلبها من قبل المستفيد<sup>2</sup>. كما عدّ المشرع الضريبي الأردني امتناع الشخص عن إصدار فاتورة أصولية وفق ما جاء بأحكام القانون هو شكل من أشكال التهرب الضريبي، وهو ما يوجب فرض عقوبة على هذا المكلف لقاء مخالفته لأحكام القانون، حيث جاء بنص المادة (66) من قانون ضريبة الدخل أنه يعاقب بغرامة تعويضية تعادل مثل الفرق الضريبي كل من قام بالتهرب الضريبي، أو حاول التهرب أو ساعد، أو حرض غيره على التهرب من الضريبة بأن أتى أي فعل من الأفعال التالية.....، لم يصدر فاتورة أصولية<sup>3</sup>.

من خلال استعراض النصوص السابقة، يتضح أن المشرع الأردني قد اتخذ إجراءً مناسباً بالزام الشخص المكلف بإصدار فواتير أصولية، مع فرض مساءلة قانونية في حال عدم الامتثال. يُعد هذا الإجراء خطوة مهمة نحو الحد من حالات التهرب الضريبي، حيث تُشكل الفواتير أدلة إثبات أساسية لحجم التعاملات التجارية التي يقوم بها المكلف، وبناءً عليها يمكن للإدارة الضريبية تقدير مقدار ضريبة الدخل الواجبة عليه بشكل دقيق.

وعليه فإن عدم قيام المكلف بإصدار فواتير أصولية للمستفيدين يُعتبر محاولة للتضليل والتحايل على تقديم صورة حقيقية عن تعاملاته التجارية. هذا السلوك يؤثر سلباً على عملية التقدير الضريبي، مما يجعله أحد أشكال التهرب الضريبي التي تسعى التشريعات إلى مكافحتها.

في المقابل أقر المشرع الضريبي الأردني بأن يتم تنظيم جميع الشؤون المتعلقة بأنظمة الفوترة وإصدارها

<sup>1</sup> الفقرة (و) من المادة (23) من قانون ضريبة الدخل الأردني، مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>2</sup> الفقرة (أ/7) من المادة (64) من قانون ضريبة الدخل الأردني، مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>3</sup> الفقرة (أ/7) من المادة (66) من قانون ضريبة الدخل الأردني، مرجع مشار إليه سابقاً.

والرقابة عليها، والفئات المستثناة منها بمقتضى نظام يصدر لهذه الغاية<sup>1</sup>. وعليه تم إصدار نظام تنظيم شؤون الفوترة والرقابة عليها رقم 34 لسنة (2019)<sup>2</sup>.

وبموجب المادة (5) من النظام فإن كل بائع لأي سلعة أو خدمة لا تقل قيمتها عن دينار واحد، ملزم بتنظيم وإصدار فاتورة من نسختين على الأقل<sup>3</sup>. والفاتورة بحسب المادة (4) من النظام يمكن أن تكون بأي شكل سواء ورقية أو إلكترونية.

في المقابل استثنى المشرع الأردني من تنظيم وإصدار الفاتورة المنشآت التي تكون غايتها (بقالة) أو (مينى ماركت) أو (سوبر ماركت) أو (دكان) وتقل مبيعات كل منها عن (75,000) دينار في السنة، وأصحاب الحرف الذين تقل مبيعات أو إيرادات كل منهم من الحرفة عن (3,000) دينار في السنة، وأي جهات أو فئات أخرى تحدد بموجب التعليمات التي يصدرها الوزير لهذه الغاية<sup>4</sup>. وذلك ما لم يقم شخص غير ملزم بتنظيم وإصدار الفاتورة ببيع سلعة أو خدمة، وتوافرت أدلة كافية تشير إلى أن مبيعاته تزيد على الحد الوارد في الفقرة (أ) من هذه المادة، للمدير إلزامه بتنظيم الفاتورة وإصدارها وتسري عليه أحكام هذا النظام<sup>5</sup>.

ومن النصوص السابقة لنظام تنظيم شؤون الفوترة، يتبين أن المشرع الأردني حدد عدداً من الشروط التي لا بد أن تنطبق على المكلف لإصدار الفاتورة، وبخلافها يعد استثناء عن إلزامية إصدار الفاتورة سواء ورقية أو إلكترونية.

ومن وجهة نظر الباحث لا يمكن تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية بكفاءة مع هذا العدد الكبير من المحال التجارية الذين ينطبق عليهم شرط أن لا تقل قيمة مبيعات السلع والخدمات عن دينار واحد لإصدار الفاتورة وبالتالي هذا الشرط يعتبر في غير محله.

ومن خلال استعراض النصوص السابقة يتضح أن المشرع الأردني قد ألزم الشخص المكلف بإصدار فواتير أصولية توضح حجم مبيعاته من السلع والخدمات. ومع ذلك فإن هذا الإلزام لا يُعتبر كافياً لتطبيق نظام

<sup>1</sup> الفقرة (و) من المادة (23) من قانون ضريبة الدخل الاردني، مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>2</sup> نظام تنظيم شؤون الفوترة والرقابة عليها رقم 34 لسنة 2019، مرجع مشار إليها سابقاً.

<sup>3</sup> المادة (5/1) من نظام تنظيم شؤون الفوترة الأردني لسنة 2019، مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>4</sup> الفقرة (أ) من المادة (11) من نظام تنظيم شؤون الفوترة لسنة 2019، مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>5</sup> الفقرة (ب) من المادة (11) من نظام تنظيم شؤون الفوترة لسنة 2019، مرجع مشار إليه سابقاً.

الفوترة الإلكترونية بشكل فعال، حيث أن النظام يعتمد بشكل أساسي على الفواتير الإلكترونية (الرقمية) ولا يتعامل مع الفواتير الورقية التقليدية، فالمشرع الأردني في نظام تنظيم شؤون الفوترة لم يلزم المكلف بإصدار فاتورة إلكترونية بل اعتبر في سياق المادة (4) من النظام أن الفاتورة بجميع أشكالها سواء أكانت ورقية أم إلكترونية هي فواتير مقبولة، مما يُظهر وجود فجوة تشريعية تعيق التطبيق الأمثل لنظام الفوترة الإلكترونية.

### الفرع الثالث: التجربة المصرية

وفقاً للتشريع المصري وتحديداً قانون الإجراءات الضريبية الموحد لسنة 2020<sup>1</sup>، فقد ألزم المشرع المصري كل ممول أو مكلف وغيرهم ممن يعرض عليهم القانون ذلك إصدار فاتورة ضريبية أو إيصال مهني بالنسبة إلى من يزاولون مهنة حرة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة وفق عدد من الضوابط، من أبرزها أن تكون الفاتورة أو الإيصال صادرة بشكل محرر إلكترونياً<sup>2</sup>. وكل من يخالف ذلك يعاقب بغرامة مالية لا تقل عن (20) ألف جنيه مصري ولا تتجاوز (100) ألف جنيه<sup>3</sup>.

كما أصدر رئيس مصلحة الضرائب عدداً من القرارات الخاصة بالزام الممولين بإصدار فواتير إلكترونية، ومن أبرزها<sup>4</sup>:

- القرار رقم (386) والذي ألزم فيه (134) شركة من الشركات المسجلة بالمركز الضريبي لكبار الممولين (كمرحلة أولى) بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية<sup>5</sup>.
- القرار رقم (518) والذي ألزم فيه (347) شركة من الشركات المسجلة بالمركز الضريبي لكبار الممولين (كمرحلة ثانية) بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية<sup>6</sup>.
- القرار رقم (85) والذي ألزم فيه كافة الشركات المسجلة بالمركز الضريبي لكبار الممولين (كمرحلة ثالثة) بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> المادة (35) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم (206) لسنة 2020، مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>2</sup> المادة (37) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري، المرجع سابقاً.

<sup>3</sup> راجع المادة (71) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري، المرجع سابقاً.

<sup>4</sup> زيدان، عاطف أحمد عبد العال (2023)، المبسوط في الفاتورة الإلكترونية والإيصال الإلكتروني وإجراءاتهما العملية، ط1، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، ص 53 وما بعدها.

<sup>5</sup> قرار مصلحة الضرائب المصرية رقم (386) لسنة 2020 بالزام 134 شركة بالمرحلة الأولى للفاتورة، متاح عبر الرابط الإلكتروني الآتي: <https://www.eta.gov.eg/>

<sup>6</sup> قرار مصلحة الضرائب المصرية رقم (518) لسنة 2020 بالزام 347 شركة بالمرحلة الثانية للفاتورة، متاح عبر الرابط الإلكتروني الآتي: <https://www.eta.gov.eg/>

<sup>7</sup> قرار مصلحة الضرائب المصرية رقم (85) لسنة 2021 بالزام الشركات بالمرحلة الثالثة للفاتورة، متاح عبر الرابط الإلكتروني الآتي: <https://www.eta.gov.eg/>

ومما يلاحظ على القرارات السابقة أنها جاءت على عدة مراحل، بدءاً بإلزام كبار الممولين بتطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية، ومن ثم تعميم المنظومة على كافة الممولين<sup>1</sup>، وبرأي الباحث فإن السبب في ذلك هو أن نظام الفوترة الإلكتروني في مصر هو نظام حديث، وبالتالي كان لا بد من تجربة مدى كفاءته ودقته على عدد معين من الشركات قبل إدراج كافة الشركات فيه، كما أن النظام يحتاج إلى متابعة وعمل كبير وعليه لا بد من إدراج الشركات فيه على مراحل.

وفي العام (2023) صدر قرار وزير المالية رقم /188/ بإضافة المادة (28 مكرراً) إلى اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل، والتي تؤكد على اعتماد الفواتير الإلكترونية فقط في إثبات التكاليف والمصروفات واجبة الخصم من ضريبة الدخل حيث نصت "عند تحديد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة للممولين المسجلين بمنظومة الفاتورة الضريبية الإلكترونية، لا يعتد بغير الفواتير الإلكترونية في إثبات التكاليف والمصروفات واجبة الخصم وذلك اعتباراً من الأول من يوليو عام 2023، ويستثنى من ذلك الفواتير الورقية السابق صدورها من الممولين والمحرة قبل تاريخ إلزامهم بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية"<sup>2</sup> وكذلك الأمر بالنسبة لقانون الضريبة على القيمة المضافة وفق نص المادة (38 مكرراً) والتي أكدت أنه لا يعتد بغير الفواتير الإلكترونية كما يلي: "في جميع حالات خصم الضريبة أو ردها المنصوص عليها في المادتين (22)، (30) من القانون، لا يعتد بغير الفواتير الإلكترونية في خصم الضريبة أو ردها اعتباراً من الأول من يوليو عام 2023 وذلك بالنسبة للمسجلين بمنظومة الفاتورة الضريبية الإلكترونية، ويستثنى من ذلك الفواتير الورقية السابق صدورها من المكلفين والمحرة قبل تاريخ إلزامهم بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية"<sup>3</sup>.

وقد نص القرار رقم /188/ لعام 2023 على البيانات التي يجب أن تتضمنها الفاتورة الإلكترونية أو الإيصال الإلكتروني بالإضافة إلى البيانات المنصوص عليها في المادة (37) من القانون كما يلي:

<sup>1</sup> زيدان، عاطف أحمد عبد العال، الاقتصاد الرقمي بين الواقع والمأمول، مرجع سابق، ص 320.

<sup>2</sup> المادة رقم /1/ من قرار وزير المالية المصري رقم (188) لسنة 2023، المنشور في الوقائع المصرية، عدد 83 تابع (و) في 9 أبريل 2023.

<sup>3</sup> المادة رقم /2/ من قرار وزير المالية المصري رقم (188) لسنة 2023، المنشور في الوقائع المصرية مرجع مشار إليه سابقاً.

1. كود السلعة أو الخدمة مشمول الفاتورة طبقاً لنظام التكويد الموحد الذي يصدر بتحديدته قرار من رئيس المصلحة.
  2. تسجيل سعر الصرف بأسعار البنك المركزي عند إصدار فاتورة بالعملة الأجنبية.
  3. تحديد المشتري (شركة - شخص - أجنبي) عند إصدار الفاتورة أو الإيصال.
  4. تسجيل كود نشاط الشركة وكود الفرع مصدر الفاتورة أو الإيصال.
  5. الرقم القومي للمشتري أو للمستفيد أو رقم جواز السفر للأجانب في حالة كونه شخصاً غير مسجل إذا تجاوزت قيمة الفاتورة أو الإيصال مبلغاً يصدر بتحديدته قرار من رئيس المصلحة.
  6. الرقم التعريفي (UUID).
  7. الكمية المباعة.
  8. نوع الضريبة/ الضرائب أو الرسوم إن وجدت.
  9. رمز الاستجابة السريعة (QR CODE).
- كما يجب أن تتضمن بيانات الإيصال الإلكتروني بالإضافة إلى البيانات المنصوص عليها في الفقرة السابقة من هذه المادة البيانات الآتية:
1. رقم مسلسل جهاز نقطة البيع.
  2. طريقة الدفع.
  3. الرقم التعريفي المرجعي في حالة الإيصال المرتجع والإشعارات.
  4. رقم السداد/ المشترك في حالة إيصال المرافق.
- ويجب أن تتضمن بيانات الإيصال المهني البيانات الآتية:
1. اسم مؤدي الخدمة ورقم التسجيل الضريبي.
  2. الرقم القومي لمؤدي الخدمة.
  3. عنوان المركز الرئيسي/ الفرع.
  4. رقم القيد في النقابة.

5. اسم المستفيد، ورقمه القومي.

6. تاريخ تقديم الخدمة.

7. نوع الخدمة المؤداة.

8. القيمة المستحقة.

9. ضريبة الجدول المستحقة.

10. رقم كود الخدمة<sup>1</sup>.

مما سبق يرى الباحث أن المشرع المصري أكد على أهمية الفاتورة الإلكترونية وحدد المعلومات التفصيلية التي يجب أن تتضمنها الفاتورة والإيصال الإلكتروني والإيصال المهني نظراً لأهميتهم في الحد من التهرب الضريبي. ولكنه لم يعرف الفاتورة الإلكترونية بشكل واضح وصريح فاعتبر الفاتورة الورقية الممسوحة ضوئياً فاتورة إلكترونية.

#### الفرع الرابع: التجربة السعودية

وضع المشرع السعودي أحكاماً خاصة بالفوترة الإلكترونية في سياق لائحة الفوترة الإلكترونية لسنة (2020) وعرفت الفاتورة الإلكترونية بأنها ((فاتورة ضريبية تصدر بصيغة إلكترونية منظمة من خلال وسيلة إلكترونية. ولا تعد الفاتورة الورقية التي يتم تحويلها إلى صيغة إلكترونية من خلال نسخها أو مسحها ضوئياً أو أي طريقة أخرى بأنها فاتورة إلكترونية لأغراض هذه اللائحة))<sup>2</sup>.

وقد تضمنت اللائحة أحكام واضحة تلزم الأشخاص الخاضعين لها بإصدار فواتير إلكترونية عن جميع تعاملاتهم وهم:

1. الشخص الخاضع للضريبة المقيم في المملكة.

2. العميل أو أي طرف ثالث يقوم بإصدار فاتورة ضريبية نيابة عن الشخص الخاضع للضريبة المقيم في

<sup>1</sup> المادة رقم 3/ من قرار وزير المالية المصري رقم (188) لسنة 2023، المنشور في الوقائع المصرية، مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>2</sup> المادة 1/ لائحة الفوترة الإلكترونية السعودية، مرجع مشار إليه سابقاً.

المملكة وفقاً للائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.<sup>1</sup>

وبالتالي يتوجب عليهم إصدار فواتير إلكترونية عن جميع تعاملاتهم التي يتوجب إصدار فواتير ضريبية عنها بالإضافة إلى الإشعارات الإلكترونية التي يجب إصدارها في الحالات المنصوص عليها في نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية.<sup>2</sup>

وحدد المشرع السعودي بشكل صريح المعايير والمتطلبات والمواصفات الفنية والقواعد الإجرائية التي يجب الالتزام بها عند إصدار هذه الفواتير منها:

1. أن يكون الحل التقني المستخدم في إصدار الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية قادر على الاتصال بالإنترنت.

2. أن يكون الحل التقني المستخدم في إصدار الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية قادر على الربط مع أنظمة خارجية باستخدام واجهة برمجة التطبيقات (Application Programming Interface).

3. أن يكون الحل التقني المستخدم في إصدار الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية غير قابل للتلاعب، وأن يتضمن آلية تتيح كشف أي تلاعب قد يتم من قبل المستخدم أو أي طرف آخر.

4. أن يراعي الحل التقني المستخدم في إصدار الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية كافة الاشتراطات والضوابط المطبقة في المملكة والمتعلقة بأمن البيانات أو المعلومات أو الأمن السيبراني.<sup>3</sup>

وبالتالي فإن تحديد المواصفات والمعايير للفواتير الإلكترونية التي تتوافق مع نظام الفوترة بشكل دقيق يحد من محاولات إصدار فواتير غير دقيقة للتعاملات التجارية.

ولتعزيز الفاعلية التشريعية للائحة الفوترة الإلكترونية والأنظمة المرتبطة بها، وضمان التزام الأشخاص الخاضعين لها بإصدار فواتير إلكترونية عن جميع تعاملاتهم والحد من محاولات التهرب الضريبي بشكل كبير، فرض المشرع السعودي على كل من يخالف أحكام لائحة الفوترة الإلكترونية العقوبات والغرامات

<sup>1</sup> راجع الفقرة (أ) من المادة (3) من لائحة الفوترة الإلكترونية السعودية مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>2</sup> راجع الفقرة (ب) من المادة (3) من لائحة الفوترة الإلكترونية السعودية، مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>3</sup> راجع الفقرة (أ) من المادة (5) من لائحة الفوترة الإلكترونية السعودية مرجع مشار إليه سابقاً،

المنصوص بنظام ضريبة القيمة المضافة<sup>1</sup>. وهي العقوبات ذاتها التي تنطبق على المتهرب ضريبياً والتي كانت غرامة لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة، ولا تزيد على ثلاثة أمثال قيمة السلع أو الخدمات محل التهرب<sup>2</sup>. وهو ما يمثل تأكيد آخر من قبل المشرع السعودي على الالتزام بإصدار الفواتير الإلكترونية وربط مخالفة ذلك بالتهرب الضريبي، بمعنى أن الالتزام بالفوترة الإلكترونية هي وسيلة فعالة للحد من حالات التهرب الضريبي.

مما سبق يرى الباحث أن التجربة السعودية في تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية تمثل نموذجاً ريادياً متكاملاً، حيث نجحت من خلال معاييرها التقنية الدقيقة وعقوباتها الرادعة في بناء منظومة ضريبية رقمية فعالة، جمعت بين الصرامة التشريعية والمرونة التطويرية، مما أهلها لتكون مثلاً ناجحاً يُحتذى به على المستوى العربي في مكافحة التهرب الضريبي وتعزيز الشفافية المالية.

### الخلاصة:

وضّح هذا الفصل أن نظام الفوترة الإلكترونية يمثل الحل الأمثل لمعظم تحديات الرقابة الضريبية، حيث يوفر آلية رقابية آنية تعكس بدقة حجم التعاملات والمركز المالي للمكلفين دون الاعتماد على الدفاتر والفواتير الورقية التقليدية، إلا أن التطبيق الأمثل لهذا النظام يتطلب من الإدارات الضريبية تذليل العقبات التشغيلية والفنية وتحديث التشريعات وتعزيز البنية التحتية وبناء قدرات المكلفين لتحقيق أهدافه في الحد من التهرب الضريبي، حيث حقق نظام الفوترة الإلكترونية نجاح ملحوظ في السعودية (زيادة في الامتثال) ومصر (تحسين الرقابة)، بينما واجهت سورية تحديات تقنية في التطبيق وعدم التنسيق بين الجهات الوصائية، أما الأردن لم تُلزم بالفواتير الإلكترونية بالكامل مما قلل من فعالية النظام، تؤكد التجارب أن التطبيق الشامل مع مراعاة الخصوصيات وحجم الوعاء الضريبي هو الأكثر نجاحاً.

<sup>1</sup> الفقرة (1/أ) من المادة (4) من لائحة الفوترة الإلكترونية السعودية، مرجع مشار إليه سابقاً.

<sup>2</sup> المادة 40/ من الفصل السادس عشر الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/ 113) بتاريخ 2 ذي القعدة 1438 هـ والمعدل بموجب المرسوم الملكي رقم (م/ 52) بتاريخ 28 ربيع الآخر 1441 هـ والأمر الملكي رقم (أ/ 638) بتاريخ 15 شوال 1441 هـ

## الخاتمة

باعتبار أن نظام الفوترة الإلكترونية يُمثل نقلة نوعية في آليات الرقابة الضريبية الحديثة ونظراً لحدائثة تطبيقه جاءت هذه الدراسة المقارنة بين كلاً من التشريعات السورية والأردنية والمصرية والسعودية للوقوف على دور هذا النظام في الحد من التهرب الضريبي وتوصلت إلى عدة نتائج وتوصيات وهي كما يلي:

## أولاً: النتائج

1. أظهرت نتائج الدراسة عن وجود تأثيرات سلبية للتهرب الضريبي على الإيرادات العامة للدولة، مما يؤكد الحاجة الملحة لتطبيق إجراءات فعالة لمكافحة هذه الظاهرة، بحيث تتضمن استراتيجيات مصممة خصيصاً للتعامل مع مختلف أساليب التهرب الضريبي، مع الأخذ في الاعتبار التطورات الحديثة في الأنشطة التجارية الإلكترونية.
2. بينت الدراسة أن الغرامات المفروضة على عدم الالتزام بنظام الفوترة والربط الإلكتروني لا تحقق الغاية المرجوة منها في حال عدم توفر البنية التحتية المناسبة لتطبيق هذا النظام.
3. أظهرت نتائج الدراسة أن المشرع السوري والأردني قد حدد تعريفاً للفاتورة بشكل عام، وأشار إلى إمكانية أن تكون بصورة إلكترونية أو ورقية، فيما لم يحدد المشرع المصري تعريفاً للفاتورة، وإنما اشترط على الممول إصدار فاتورة إلكترونية، دون تحديد تعريف صريح للمقصود بالفاتورة الإلكترونية، أما المشرع السعودي فقد كان الوحيد الذي انفرد بتحديد تعريف واضح لمفهوم الفاتورة الإلكترونية.
4. بينت الدراسة أن إلزام المشرع السوري للشخص المكلف بإصدار فواتير أصولية تبين مقدار مبيعاته هي خطوة جيدة ولكن بحاجة للتنسيق بين الجهات الوصائية الملزمة لإصدار الفاتورة حيث اعتبرت وزارة التجارة الداخلية وحماية المستهلك أن الفاتورة بجميع أشكالها سواء كانت ورقية أو إلكترونية هي فواتير مقبولة، أما وزارة المالية السورية اعتبرت أن الفاتورة الإلكترونية هي المقبولة باعتبار أنها

مرتبطة بشكل لحظي مع منظومة الربط الإلكتروني للوزارة وهذا يعتبر خطوة جادة نحو تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية والحد من صور التهرب الضريبي.

5. أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية يمثل آلية فعالة لتعزيز الرقابة الضريبية على أنشطة الاقتصاد الرقمي والتجارة الإلكترونية مما يسهم في تحديد حجم الوعاء الضريبي والضرائب المفروضة عليها وتحقيق العدالة الضريبية في الاقتصاد الرقمي.

6. أظهرت نتائج الدراسة أن نظام الفوترة الإلكترونية يعزز بشكل كبير الرقابة الضريبية، بفضل قدرته على تتبع المعاملات التجارية بدقة وفعالية ودمج اقتصاد الظل الغير رسمي مع الاقتصاد الرسمي مما يزيد من الإيرادات الضريبية.

7. أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية يؤدي إلى الإلزام بإصدار فواتير إلكترونية دقيقة وفورية لكل عملية بيع أو خدمة، مما يضمن توفير بيانات صحيحة وشفافة وبالتالي يساهم هذا النظام في الحد من التهرب الضريبي و تعزيز حماية المال العام.

### ثانياً: التوصيات

1. ضرورة إتمام عملية التحول الرقمي وتطويرها وتجهيز البنية التحتية المناسبة وتفعيل تطبيقات إلكترونية مجانية خاصة بنظام الفوترة والربط الإلكتروني.

2. التنسيق بين الجهات الوصائية في سورية وإجراء التعديل على المادة /22/ من المرسوم التشريعي رقم /8/ لعام 2021 الخاص بحماية المستهلك والمادة رقم /5/ من القرار رقم /1133/ لعام 2021 بوضع نص يلزم بإصدار فواتير إلكترونية دون أن يكون الخيار متاحاً للمكلف بإصدار فاتورة ورقية، حتى يتماشى ذلك مع متطلبات نظام الفوترة الإلكترونية الذي تم إطلاقه حديثاً.

3. وضع نص قانوني يتضمن إلزام المكلفين بإصدار الفاتورة الإلكترونية حصراً والربط مع نظام الفوترة الإلكتروني خلال مدة معينة وعلى مراحل بحسب حجم الوعاء الضريبي لكل مكلف.

4. تفعيل واستثمار تقنيات الذكاء الاصطناعي لمواجهة حالات التهرب الضريبي.

5. الاهتمام بتدريب وتطوير الموظفين في الدوائر الضريبية على التعامل مع منظومة الربط الإلكتروني والدفع الإلكتروني مما يزيد من مهاراتهم وزيادة الحصيلة الضريبية.
6. السماح بتقديم البيانات الضريبية بصورة إلكترونية والتي هي ذات الصلة مع منظومة الفوترة الإلكترونية مما يساعد على تحسين الامتثال الضريبي وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية.
7. زيادة توعية المكلفين بأهمية الفاتورة الإلكترونية ومنظومة الربط الإلكتروني لما تحققه من شفافية وعدالة ضريبية.

## المصادر والمراجع:

## أولاً: الكتب

1. أبو النجا، محمد عبد العظيم (2008)، التسويق الإلكتروني، ط1، الدار الجامعية الإسكندرية.
2. أبو شنب، عماد أحمد وحرب، يسرى وأبو البصل، وجدان (2011)، الخدمات الإلكترونية، ط1، دار الكتاب الثقافي للنشر، عمان، الأردن.
3. أبو فارة، يوسف احمد (2004)، التسويق الإلكتروني: عناصر المزيج التسويقي عبر الانترنت، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
4. البطريق يونس أحمد (1978)، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية.
5. الخرباوي، جمال شديد (2011)، حق المجني عليه في التنازل عن الدعوى الجنائية، ط1، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة.
6. الخطيب، خالد. شامية، أحمد زهير (2007)، أسس المالية العامة: ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
7. الدقر، رشيد، (1958)، علم المالية: الجزء الثاني، مطبعة الجامعة السورية.
8. الشوابكة، سالم محمد (2015)، المالية العامة والتشريعات الضريبية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
9. الصحن، عبد الفتاح وسرايا، محمد السيد (2004)، الرقابة والمراجعة الداخلية، ط1، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.
10. العبود، فهد (2018)، الحكومة المتكاملة، ط1، دار العبيكان للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية.
11. العدي، ابراهيم. الخطيب، خالد (1996)، المحاسبة الضريبية: منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.

12. المهاني، محمد خالد. الحبشي، محمد خالد (2000)، المالية العامة والتشريع الضريبي: جامعة دمشق، دمشق، سورية.
13. المهاني، محمد خالد، العدي، ابراهيم. كريم، شوقي عفيف، (2022)، المحاسبة الضريبية: منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.
14. بدوي، محمد طه والنشار، محمد حمدي (1959)، أصول التشريع الضريبي المصري ط1، دار المعارف للنشر، القاهرة.
15. بشور، عصام (2000)، المالية العامة والتشريع المالي: منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق.
16. بوادي، حسنين المحمدي (2008)، الفساد الإداري لغة المصالح، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية.
17. جهاد سعيد خصاونة (2010)، علم المالية العامة والتشريع الضريبي (بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى).
18. دراز، حامد عبد المجيد (1999)، النظم الضريبية، ط1، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية.
19. زهير أحمد قدورة (2012)، علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته في المملكة الأردنية الهاشمية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى.
20. زيارة، فريد فهمي (2019)، المقدمة في تحليل وتصميم النظم، ط1، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
21. زيدان، عاطف أحمد عبد العال (2021)، الاقتصاد الرقمي بين الواقع والمأمول والمعاملة الضريبية الخاصة به، ط1، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة.
22. زيدان، عاطف أحمد عبد العال (2023)، المبسوط في الفاتورة الإلكترونية والإيصال الإلكتروني وإجراءاتهما العملية، ط1، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة.
23. سوزي عدلي ناشد (1999)، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان.

24. شادي تيسير محمد (2021)، الفساد في العالم الإسلامي، ط1، دار التعليم الجامعي للنشر، الإسكندرية.
25. طارق الحاج (2009)، المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 84.
26. عادل فليح العلي (2007)، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الحامد، الموصل، الطبعة الأولى.
27. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود (2006)، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
28. عبد المنعم فوزي (1972)، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، مصر.
29. علوان، قاسم والزياني، نجية (2009) ، ضريبة القيمة المضافة: المفاهيم، القياس، التطبيق، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
30. غازي عناية (1988)، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الافاق، الاردن.
31. فرهود، محمد سعيد (1990)، مبادئ المالية العامة - الجزء الأول: منشورات جامعة حلب، 1990.
32. فرهود، محمد سعيد (2004)، مبادئ المالية العامة- الجزء الأول: منشورات جامعة حلب، كلية الاقتصاد.
33. كافي، مصطفى يوسف (2011)، الإدارة الإلكترونية، ط1، دار رسلان للنشر والتوزيع، دمشق.
34. كداوي، طلال (2009)، التشريعات المالية والتحاسب الضريبي، ط1، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، بغداد، العراق.
35. موسى، عبد الله وبلال، أحمد حبيب (2019)، الذكاء الاصطناعي ثورة في تقنيات العصر، ط1، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة.
36. ناشد، سوزي عدلي (2006)، المالية العامة: منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان.

37. ناصر، زين العابدين (1975)، موجز في مبادئ علم المالية، ط1، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة.

38. ياسين، سعد (2016)، الإدارة الإلكترونية، دار اليازوري العلمية للنشر، ط1، عمان، الأردن.

ثانياً: الرسائل الجامعية.

أ. رسائل الدكتوراه

1. الشلبي، علي جميل (2014)، أثر نظم المعلومات الإدارية على الأداء في الجامعات الأردنية: دراسة حالة لبعض الجامعات الأردنية الخاصة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإدارية، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.

2. المناصير، صهيب أحمد عيد (2019)، نحو تنظيم قانوني للعقود الإدارية الإلكترونية: دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة عين شمس، مصر.

3. خديجي، أحمد (2016)، قواعد الممارسات التجارية في القانون الجزائري، كلية الحقوق، أطروحة دكتوراه جامعة باتنة 1، الجزائر.

4. هلال، أسماعيل أحمد علي (2006)، الاتجاهات الحديثة في نظم حصر الضريبة الموحدة على الدخل، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، مصر.

ب. رسائل الماجستير :

1. أبو حسين، حنين جميل (2021)، الإطار القانوني لخدمات الأمن السيبراني: دراسة مقارنة رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

2. أحمد، عبد القادر مسعي وآخرون (2022)، دور الجباية الإلكترونية في التقليل من التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر.

3. الشناق، محمد نواف (2022)، أثر التحول الإلكتروني على رضا متلقي الخدمة، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

4. أوهيب بن سالمه ياقوت (2003)، "العش الضريبي"، (مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر).
5. حامد عبد المجيد، دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، محمد عمر أبو دوح (2003)، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية. د.ط.
6. دحدل، عازر بدر (2011)، كفاءة الإدارة الضريبية في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، رسالة ماجستير الجامعة الافتراضية، دمشق، سورية.
7. دروبي، أحمد وجيه ناجي (2016)، الاعتراضات الضريبية أسبابها ومعالجتها من وجهة نظر كل من مقدري ضريبة الدخل وكبار المكلفين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.
8. رحال نصر (2007)، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، (مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة)، (غير منشورة).
9. طرشي ابراهيم (2015)، "التهرب الضريبي وآليات مكافحته"، (مذكرة الماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة).
10. عبد الحميد، عفيف، (2014)، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة (2001 – 2012) دراسة حالة الجزائر: رسالة ماجستير جامعة فرحات عباس، الجزائر.
11. عبد الغفور هلايلي (2016)، "آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، (مذكرة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة).
12. غزة مبروك، (2016)، "فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي" (مذكرة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة).
13. لابد لزرق، (2012) "ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر"، (مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان).

14. ليندة قرموش (2014)، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مذكرة لنيل شهادة الماستر

في القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

15. محمد، باسل مسعود داود (2014)، التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها

على ضريبة الدخل في الضفة الغربية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

16. مسيمي، دلال عيسى (2006)، السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، رسالة

ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

17. ميداني، محمد عاطف (2021)، دور الحوكمة الضريبية كمتغير وسيط بين أنظمة المعلومات

والحد من التهرب الضريبي لدى دائرة ضريبة الدخل في الضفة الغربية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين.

18. نجيب زروقي (2013)، "جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري"، (مذكرة

الماجستير في العلوم القانونية تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة).

19. نصيرة يحيوي (1998)، "الغش و التهرب الجبائين"، (رسالة لنيل ماجستير، معهد العلوم

الاقتصادية، جامعة الجزائر).

ثالثاً: الأبحاث والمؤتمرات والمقالات.

أ. الأبحاث:

1. عبد المنعم، هبة والفران، صبري (2021)، دراسة حول رقمنة التحصيل الضريبي في الدول العربية،

دراسة مقدمة لصندوق النقد العربي، الإمارات العربية المتحدة.

2. محمد ياسين، كامش. محمد أمين، خلادي (2014)، الغش والتهرب الضريبي: مشروع تخرج،

جامعة أبي بكر بلقابد، قسم العلوم التجارية، الجزائر.

## ب. المؤتمرات:

1. الدخيل، أحمد خلف حسين (2011)، أثر المبادئ الإسلامية في قوانين الضرائب العراقية، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العلمي الثامن للاقتصاد والتمويل الإسلامي بعنوان: "النمو المستدام والتنمية الاقتصادية الشاملة من منظور اسلامي"، الدوحة، قطر، خلال الفترة (19-21 ديسمبر 2011).
2. بروش، زين الدين ودهيمي، جابر (2012)، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول (حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، خلال الفترة (6-7/5/2012).
3. زلط، علاء عاشور وعبد الوهاب، سيد محمد وملطان، أميرة محمد (2019)، تقييم آليات تطوير التحاسب الضريبي عن القيمة المضافة في ضوء إعداد الإقرارات الضريبية الإلكترونية، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العلمي الثالث لقسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، بعنوان: "تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة في القرن الحادي والعشرين"، خلال الفترة (15-14 نوفمبر 2019).
4. عبود، أنوار هاشم، والعرداوي، أمير عقيد كاظم، والمرشدي، حيدر جواد كاظم (2023)، تأثير نظام الدفع الإلكتروني في تخفيض لتكلفة وتحسين إجراءات التحاسب الضريبي دراسة حالة في الهيئة العامة للضرائب، المؤتمر الدولي الليبي السابع للعلوم الطبية والتطبيقية والإنسانية، تحت شعار: نحو تعليم متطور لتحقيق التنمية المستدامة، ليبيا.

## ج. المقالات:

1. ابن عمور، عائشة (2021)، الفوترة ودورها في تكريس نزاهة وشفافية المعاملات التجارية في القانون الجزائري، بحث منشور، المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي أحمد بن يحيى، معهد العلوم القانونية والإدارية، الجزائر، مجلد6، عدد2.
2. ابن عيسى، قارة مولود (2016)، النظام القانوني للفاتورة الإلكترونية، بحث منشور، مجلة معارف، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، السنة11، عدد21، 78-106.

3. الدمرداش، محمود محمد (2020)، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة، بحث منشور، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة مدينة السادات، مصر، مجلد6، عدد2.
4. الشافعي، جلال (2003)، التجارة الإلكترونية والضرائب، بحث منشور، كتاب الأهرام الاقتصادي، مؤسسة الأهرام، القاهرة، عدد 198.
5. الشوابكة، عدنان (2017)، دور تطبيقات الذكاء الاصطناعي "النظم الخبيرة" في اتخاذ القرارات الإدارية في البنوك السعودية العاملة في محافظة الطائف، بحث منشور، مجلة جامعة الطائف للعلوم الإنسانية، جامعة الطائف، السعودية، 4(15).
6. الشواورة، فيصل (2009)، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، بحث منشور، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سورية.
7. الضابط، مدين إبراهيم (2001)، دور ضرائب الدخل في تمويل الموازنة العامة للدولة في سورية (دراسة مقارنة وتحليلية من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام 1988 وحتى عام 1996): مجلة جامعة دمشق.
8. المومني، غسان محمود والصوص، نداء محمد (2021)، دور نظم المعلومات المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، بحث منشور، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، مركز الأبرار للأبحاث والدراسات الإنسانية بالتعاون مع مركز نبتة للبحث والإبداع التابع لكلية نبتة الجامعية، الخرطوم، السودان، مجلد2، عدد12.
9. الميهي، رمضان عبد الحميد والبسطويسي، مروة أحمد والسوداني، إيمان قطب (2022)، أثر تطبيق نظام الفحص الضريبي الإلكتروني كأحد آليات التحول الرقمي على تحسين المنظومة الضريبية المصرية، بحث منشور، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، مصر، مجلد 13، عدد2.

10. النوافلة، إيناس (2015)، تقييم مستوى جودة الخدمات الإلكترونية التي تقدمها مكتبة الجامعة الأردنية من وجهة نظر الطلبة، بحث منشور، مجلة التربية، جامعة الأزهر، مصر، عدد 163، ج1.
11. بوعزم، عائشة (2014)، النظام القانوني للفاتورة، بحث منشور، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة باتنة1- الجزائر، عدد1.
12. جزر، هاني التابعي محمد (2017)، حوكمة الإدارة الضريبية أداة لتدنية المخاطر الضريبية، بحث منشور، مجلة كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، عدد2.
13. حسن، خولة (2014)، الأبعاد الاقتصادية للحكومة الإلكترونية، بحث منشور، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، السنة العاشرة، 7(30).
14. حسين، محمد وطه، أميرة (2018)، استخدام النظم الخبيرة في تطوير البيئة الضريبية، بحث منشور، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، مجلد 32، عدد2.
15. خيرى، سهام الدين وعبد الله، غيث أركان (2018)، الأساليب التكنولوجية الحديثة وسيلة أساسية في معالجة عمليات التهرب الضريبي والجمركي، بحث منشور، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي السابع.
16. زروقي، رياض وفالته، أميرة (2020)، دور النزاهة الاصطناعي في تحسين جودة التعليم العالي، بحث منشور، المجلة العربية للتربية النوعية، المؤسسة العربية للتربية والعلوم والآداب، القاهرة، مجلد4، عدد12.
17. سمية براهيمى، ميادة بلعاش، (2014) مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العددان 67-68.
18. صابوني، جميل (2021)، دور منظومة الدفع الإلكتروني في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية، المجلد 1، العدد الأول، دمشق، سورية.

19. قنديل، رضا حسين (2022)، أثر مشاريع التحول الرقمي في تحسين بطاقة أداء الثقة الرقمية، بحث منشور، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مجلد45، عدد1.

20. مهداوي عبد القادر (2015)، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفا تر السياسة و القانون، العدد الثاني عشر.

21. مولوج، كمال وحמיד، فتيش وآخرون (2018)، أثر تبني نظام الدفع الإلكتروني على الحد من التهرب الضريبي في الجزائر: دراسة ميدانية، بحث منشور، المجلة المصرية لعلوم المعلومات، كلية الآداب، جامعة بني سويف، مصر، مجلد5، عدد2.

22. ناصر، أنور عباس ولطيف، عبد الأمير زامل وملاخ، حسن نايف (2019)، دور نظم المعلومات الضريبية في حصر المكلفين الخاضعين للضريبة: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، بحث منشور، مجلة المتى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المتى، العراق، (1)9، 267-285.

رابعاً: المواقع الإلكترونية:

1. United Nations E-Government survey 2014 available on:  
<https://publicadministration.un.org/>.

2. الدليل الإرشادي التفصيلي للفوترة الإلكترونية السعودي، النسخة الأولى، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، المملكة العربية السعودية. متاح عبر الروابط الإلكترونية الآتي:  
<https://zatca.gov.sa/>

3. الربدي، عبد الله بن عبد الرحمن (2021)، العدالة في الفاتورة الإلكترونية، مقالة منشورة على موقع صحيفة مال، <https://maaal.com/>

4. الموقع الإلكتروني (حلول الشبكات والسحابة والأمن السيبراني): [www.cisco.com/](http://www.cisco.com/)

5. تصريحات لمدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات متاحة على الموقع الإلكتروني لجريدة الغد الأردنية على الرابط الآتي: <https://alghad.com/> بتاريخ 2022/10/2.

6. عبد الرسول، إسلام، مقالة بعنوان "الذكاء الاصطناعي يحاصر مافيا التهرب الضريبي"، متاح على الموقع الإلكتروني لصحيفة روز اليوسف المصرية الغد الأردنية على الرابط الآتي: <https://daily.rosaelyoussef.com/>.

7. صلاح، رزان، 2017، ماهية الحوكمة: <https://mawdoo3.com/>.

خامساً: التشريعات والقرارات:

أ. التشريعات السورية:

⬅️ المراسيم التشريعية والقوانين:

1. القانون المدني السوري رقم (84) لسنة (1949) سورية.
2. قانون ضريبة الدخل رقم (24) لسنة (2003) سورية.
3. قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لسنة 2003 سورية.
4. المرسوم التشريعي رقم (33) لسنة (2005) وتعديلاته الصادرة بالمرسوم رقم (17) لسنة 2011 والمرسوم رقم (46) لسنة (2013) الخاص بمكافحة الأموال وتمويل الإرهاب في الجمهورية العربية السورية.
5. قانون المعاملات الإلكترونية السوري رقم (3) لسنة (2014) سورية.
6. المرسوم التشريعي رقم (8) لسنة (2021) الخاص بحماية المستهلك الصادر عن وزارة التجارة الداخلية وحماية المستهلك في سورية وتعليماته التنفيذية الصادرة بالقرار رقم (1133) لسنة 2021.
7. قانون التوقيع الإلكتروني رقم (7) لسنة (2023) سورية.
8. المرسوم التشريعي رقم (30) لعام (2023) المعدل للقانون رقم (24) لعام 2003، الجمهورية العربية السورية.

## ← القرارات:

1. القرار رقم (273) لسنة (2021) الصادر عن وزارة المالية السورية.
2. القرار رقم (65) لسنة (2022) المتضمن إلزام مستثمري منشآت الإطعام السياحية عبر الرابط الإلكتروني [./https://www.syriantax.gov.sy/](https://www.syriantax.gov.sy/)
3. القرار رقم (152) لسنة (2022) إلزام المشافي الخاصة والمخابر الطبية المتاح عبر الرابط الإلكتروني [./https://www.syriantax.gov.sy/](https://www.syriantax.gov.sy/)
4. القرار رقم (388) لسنة (2022) إلزام مراكز تصوير الأشعة المتاح عبر الرابط الإلكتروني [./https://www.syriantax.gov.sy/](https://www.syriantax.gov.sy/)
5. القرار رقم (584) لسنة (2022) إلزام المنشآت السياحية والمكلفين باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي المتاح عبر الرابط الإلكتروني [./https://www.syriantax.gov.sy/](https://www.syriantax.gov.sy/)
6. القرار رقم (644) الصادر لسنة (2022) والذي بموجبه تم إلزام المنشآت الصناعية المكلفة بمديرية مالية المنطقة الصناعية عدرا المتاح عبر الرابط الإلكتروني [./https://www.syriantax.gov.sy/](https://www.syriantax.gov.sy/)
7. القرار رقم (5900) ص.ه لعام (2022) الصادر عن وزارة المالية السورية، الهيئة العامة للضرائب والرسوم.
8. القرار رقم (706) لسنة (2022) والذي بموجبه تم إلزام المنشآت الصناعية لكبار ومتوسطين المكلفين في دمشق وحلب بالمدينة الصناعية شيخ نجار وحسياء المتاح عبر الرابط الإلكتروني [./https://www.syriantax.gov.sy/](https://www.syriantax.gov.sy/)
9. القرار رقم (859) لسنة 2022 والذي بموجبه تم إلزام مستودعات الادوية في دمشق وريفها المتاح عبر الرابط الإلكتروني [./https://www.syriantax.gov.sy/](https://www.syriantax.gov.sy/)
10. القرار رقم (905) لسنة (2022) والذي بموجبه تم إلزام مهنة التخليص الجمركي المتاح عبر الرابط الإلكتروني [./https://www.syriantax.gov.sy/](https://www.syriantax.gov.sy/)

11. القرار رقم /919/ لعام (2022) والذي بموجبه تم تكليف مهنة تدقيق الحسابات وشركات

الاستشارات المتاح عبر الرابط الإلكتروني/ <https://www.syriantax.gov.sy>.

12. القرار رقم /956/ لعام (2022) والذي بموجبه تم تكليف تجار الجملة المتاح عبر الرابط

الإلكتروني/ <https://www.syriantax.gov.sy>.

13. القرار رقم /957/ لعام (2022) والذي بموجبه تم تكليف تجار الاستيراد والتصدير المتاح عبر

الرابط الإلكتروني/ <https://www.syriantax.gov.sy>.

14. القرار رقم (85) ق.و لسنة (2024) الصادر عن وزارة المالية السورية – الهيئة العامة للضرائب

والرسوم.

15. القرار رقم (383) لعام (2024) والذي بموجبه تم تكليف مهنة الصياغة وبيع الحلي والمجوهرات

والأحجار الثمينة المتاح عبر الرابط الإلكتروني/ <https://www.syriantax.gov.sy>.

ب. التشريعات الأردنية:

⬅️ القوانين:

1. قانون البنات الأردني رقم (30) لسنة (1952) المنشور في الجريدة الرسمية عدد (1108) تاريخ

(1952/5/17) ص 200 وتعديلاته.

2. القانون المدني الأردني رقم (43) لسنة (1976)، المنشور في الجريدة الرسمية عدد (2645)

تاريخ (1976/8/1)، ص 2.

3. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة (2014) المنشور في عدد الجريدة الرسمية (5320)

تاريخ (2014/12/31).

4. قانون الجرائم الإلكترونية الأردني رقم (27) لسنة (2015)، المنشور في الجريدة الرسمية عدد

(5343) تاريخ (2015/6/1)، ص 5631.

5. قانون المعاملات الإلكترونية الأردني رقم (15) لسنة (2015)، المنشور بالجريدة الرسمية، عدد

(5341)، تاريخ (2015/5/17)، ص 5292.

6. قانون الأمن السيبراني رقم (16) لسنة (2019)، المنشور بالجريدة الرسمية، عدد (5595)، تاريخ (2019/9/16)، ص 5143.

7. نظام تنظيم شؤون الفوترة والرقابة عليها الأردني رقم (34) لسنة 2019 الصادر بمقتضى الفقرة (و) من المادة (23) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة (2014)، المنشور على الصفحة 2517 من عدد الجريدة الرسمية رقم (5572) بتاريخ (2019/5/1).

ج. التشريعات المصرية:

⬅️ القوانين:

1. قانون التوقيع الإلكتروني المصري رقم (15) لسنة (2004)، المنشور بالجريدة الرسمية، تاريخ (2004/4/22).

2. قانون مكافحة جرائم تقنية المعلومات المصري رقم (175) لسنة (2018)، المنشور في الجريدة الرسمية عدد (32 مكرر ج) تاريخ (14 أغسطس 2018).

3. قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم (206) لسنة (2020)، المنشور بالجريدة الرسمية عدد (42) مكرر (ج) تاريخ (19 أكتوبر 2020).

⬅️ القرارات:

1. قرار مصلحة الضرائب رقم (386) لسنة (2020) بإلزام (134) شركة بالمرحلة الأولى للفاتورة، متاح عبر الرابط الإلكتروني الآتي: <https://www.eta.gov.eg/>

2. قرار مصلحة الضرائب رقم (518) لسنة (2020) بإلزام (347) شركة بالمرحلة الثانية للفاتورة، متاح عبر الرابط الإلكتروني الآتي: <https://www.eta.gov.eg/>

3. قرار مصلحة الضرائب رقم (85) لسنة (2021) بإلزام الشركات بالمرحلة الثالثة للفاتورة، متاح عبر الرابط الإلكتروني الآتي: <https://www.eta.gov.eg/>

4. قرار وزير المالية المصري رقم (188) لسنة (2023)، المنشور في الوقائع المصرية، عدد 83، تابع (و) في (9) أبريل 2023.

## د. التشريعات السعودية:

1. نظام ضريبة الدخل السعودي، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ (15/1/1425هـ) وتعديلاته، هيئة الخبراء بمجلس الوزراء.
2. نظام التعاملات الإلكترونية السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/18) تاريخ (8/3/1428هـ)، وقرار مجلس الوزراء رقم (80) تاريخ (7/3/1428 هـ)، هيئة الخبراء بمجلس الوزراء.
3. نظام مكافحة جرائم المعلوماتية السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/17) تاريخ (8/3/1428هـ)، هيئة الخبراء بمجلس الوزراء.
4. المرسوم الملكي رقم (م/113) الصادر بتاريخ /2/ ذي القعدة 1438 هـ والمعدل بموجب المرسوم الملكي رقم (م/52) بتاريخ /28/ ربيع الآخر 1441 هـ والأمر الملكي رقم (أ/638) بتاريخ /15/ شوال 1441 هـ.
5. لائحة الفوترة الإلكترونية السعودية الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (20-6-2) بتاريخ (4) ربيع الثاني 1442 هـ.

## سادساً: المراجع الأجنبية

1. Al-Hawary, S. I. and Al-Smeran, W. F. (2017). Impact of Electronic Service Quality on Customers Satisfaction of Islamic Banks in Jordan, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences,7 (1).
2. Aritonang, D. M. (2017). The Impact of E-Government System on Public Service Quality in Indonesia, European Scientific Journal, 13(35).
3. Ferreira, Pedro; Teixeira, Jorge Grenha and Teixeira, Luis F. (2020). Understanding the Impact of Artificial Intelligence on Services, IESS.
4. Groznik, A. and Manfreda, A. (2015), E-invoicing and E- government-impact on business processes, Dubrovnik International Economic Meeting (DIEM), Vol. 2 No. 1.

5. Haider, Z., Shuwen, C, and Hyder, S, (2014). Citizens' participation in e-government services: A Comparative Study of Pakistan & Singapore, Journal of Electronics and Communication Engineering (IOSR-JECE),9 (6).
6. Kanti V., Ramamurthy K., Naidu G. (2001), the Influence of Internet- Marketing Integration on Marketing Competencies and Export Performance, Journal of International Marketing, vol. 9 ,Issue. 4.
7. Khresat, A. (2015), The Effect of Management Information System on Organizational Performance: Applied Study on Jordanian Telecommunication Companies, Information and Knowledge Management, 5(6).
8. Kounadeas, T. (2023). The Effectiveness of Digital Payments in Tackling Tax Evasion in Greece. International Journal of Economics & Business Administration (IJEBA), 11(2), 3-21.
9. Li, Z. & Zheng, Li (2018). The Impact of Artificial Intelligence on Accounting, Advances in Social Science, Education and Humanities Research (ASSEHR), Vol. 181, 4<sup>th</sup> International Conference on Social Science and Higher Education.
10. Soufi, S. S., et al. (2013), Investigate the Effect of Expert Systems Application on Management Performance, Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, Vol. 4, No.12.