



بواسطة تحليلية لمشكلات الضائب الرقمية في ظل جائحة كورونا

د. حماده السعيد المعصراوي

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة-جامعة طنطا

hamada.ghazi@commerce.tanta.edu.eg

ملخص البحث

ان المعاملات والأنشطة الرقمية أصبحت تمثل جزء كبير في كافة القطاعات الاقتصادية، وأصبحت بمثابة فرص وتحديات للشركات والافراد على حد سواء. وقد ساهم تقشي فيروس كورونا ومتحوراته المختلفة الى التوسع الكبير في التجارة الالكترونية وتقديم الخدمات الرقمية. وتهدف هذه الدراسة الى تحليل أهم مشكلات الضرائب الرقمية في ضوء استقراء الادبيات السابقة والإصدارات المهنية والقوانين المتعلقة بالضرائب والتجارب الدولية وبالتالي اقتراح حلول للتغلب على تلك المشكلات. ووجدت الدراسة ان تبنى فرض ضرائب على أنشطة الاقتصاد الرقمي يترتب عليه العديد من المشكلات منها صعوبة تتبع معاملات الاقتصاد الرقمي، وصعوبة حصر وتحديد المجتمع الضريبي للاقتصاد الرقمي، وعدم وجود مستندات يمكن مراجعتها عند اجراء الفحص الضريبي، وصعوبة تحديد طبيعة ونوعية الدخل الناتج من الاقتصاد الرقمي، وصعوبة تحديد نوعية الدخل ذو الطبيعة المختلطة الناتج من الاقتصاد الرقمي، وتوفير فرص اكثر للتهرب والتجنب الضريبي، ومشكلة تحديد الاختصاص الضريبي للدولة على معاملات الاقتصاد الرقمي، و مشكلة تحديد قواعد ومعايير المنشأة الدائمة لأغراض المحاسبة الضريبية عن الدخل، وصعوبة تقسيم الدخل الخاضع للضريبة على الدول المختلفة، والقصور في التعاون الضريبي الدولي، وعدم تطوير الإدارة الضريبية بما يلائم طبيعة الاقتصاد الرقمي. وبالتالي في حاله قررت الدولة المصرية تبنى ضريبة الاقتصاد الرقمي على نطاق واسع فعليها ان تراعى الإيرادات الضريبية التي سوف تحصلها، مقابل الآثار السلبية التي تنطوي عليها الضرائب الرقمية. لهذا الغرض، من الضروري تصميم القوانين الخاصة بالضرائب الرقمية بطريقة تضمن الكفاءة في تكلفة تحصيل الضرائب، وتجنب الإفراط في الضرائب على الأنشطة الرقمية وتقليل الآثار السلبية على اقتصاد الدولة.

الكلمات الرئيسية: الضرائب الرقمية، الاقتصاد الرقمي، أزمة كورونا، التجارة الالكترونية

Abstract

Digital transactions and activities have become a large part of all economic sectors, and digital transactions have become opportunities and challenges for companies and individuals alike. The outbreak of the Corona virus and its various variants contributed to the significant expansion of electronic commerce and the provision of digital services. This study aims to analyze the most important problems of digital taxation in light of the extrapolation of previous literature, professional publications, laws related to taxes and international experiences, and thus propose solutions to overcome and deal with these problems. The study found that adopting taxes on the activities of the digital economy entails many problems, including the difficulty of tracking the transactions of the digital economy, the difficulty of identifying and identifying the tax community of the digital economy, the absence of documents that can be reviewed when conducting a tax examination, and the difficulty of determining the nature and quality of income generated from the digital economy. The difficulty of determining the type of income of a mixed nature resulting from the digital economy, providing more opportunities for tax evasion and avoidance, the problem of determining the state's tax jurisdiction over digital economy transactions, the problem of defining the rules and standards of a permanent establishment for the purposes of tax accounting for income, and the difficulty of dividing taxable income among different countries. The shortcomings in international tax cooperation, and the failure to develop tax administration in a manner appropriate to the nature of the digital economy. Therefore, in the event that the Egyptian state decides to adopt the digital economy tax on a large scale, it must take into account the tax revenues that it will collect, in return for the negative effects of digital taxes. For this purpose, it is necessary to design laws on digital taxation in such a way as to ensure efficiency in the cost of tax collection, avoid excessive taxation of digital activities and reduce negative impacts on the country's economy.

Keywords: digital taxes, digital economy, corona crisis, e-commerce

١-الإطار العام للبحث

١-١ مقدمة

أدى انتشار الإنترنت مع ظهور شبكات المحمول المتقدمة والوصول الجماعي إلى الأجهزة الرقمية، إلى تسهيل توزيع المحتوى الرقمي عبر الإنترنت إلى مناطق بلا حدود في جميع (Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021) أنحاء العالم، دون الحاجة إلى وجود مادي. فقد حدث نمو متسارع في الاقتصاد الرقمي حول العالم بشكل كبير، فقد بلغ حجم الاقتصاد الرقمي حوالي ثلث الاقتصاد العالمي في عام ٢٠١٨ (الدمرداش، ٢٠٢٠). وبلغ إيرادات مبيعات التجارة الإلكترونية ٢٩ تريليون دولار في عام ٢٠١٩ مقارنة بـ ٤ تريليون دولار فقط عام ٢٠٠٠، كذلك فقد بلغ عدد المتسوقين عبر الإنترنت حوالي ١.٣ مليار إنسان. وقدّر مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية "أونكتاد"، مبيعات التجارة (UNCTAD, 2019) عبر الإنترنت بـ ١٩٪ من إجمالي مبيعات التجزئة في ٢٠٢٠ ارتفاعاً من ١٦٪ قبل عام بعدما قادت إجراءات عزل مكافحة تفشي فيروس كورونا إلى ازدهار التجارة الإلكترونية. فقد أصبحت التجارة من خلال الإنترنت تجارة عالمية تعتمد على التطور الهائل في الإمكانيات المتطورة للاتصالات الدولية وتكنولوجيا المعلومات. وتتميز التجارة الإلكترونية بمجموعة من الخصائص، والتي تتمثل في التوسع اللامحدود للشبكات والمنصات الرقمية العالمية ومواقع التواصل، وكذلك سرعة وسهولة تنفيذ العمليات التجارية بشكل بسيط، فضلاً عن سهولة التغيير للمستندات الرقمية وتعديلها وحذفها دون ترك أي أثر، وعدم وجود أي حدود بين الدول تمنع تلك التجارة، فضلاً عن توفير النفقات الإدارية ونفقات الاتصال ما يجعلها تلتهم جزءاً من الإيرادات الضريبية المتوقعة للخزانة العامة للدولة. وتصبح الضريبة المفقودة في النصيب العادل للضريبة على تلك التجارة والأرباح المنتشرة في كافة دول العالم من تلك التجارة الإلكترونية وإعلانات المنصات الإلكترونية (شوقي، ٢٠٢٠). فقد بات التحول للعمل تحت مظلة الاقتصاد الرقمي متزايداً في ظل جائحة كورونا الأمر الذي شجع معه صدور العديد من المنصات الرقمية التي تعتمد بيع عدد من المنتجات الرقمية. ويعكس النظام الضريبي المطبق من قبل دوله من الدول الظروف السياسية والاجتماعية والاقتصادية والاجتماعية لتلك الدولة.

وقد نتج ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات تغييرات اقتصادية كبيرة باتت تعرف باسم الاقتصاد الرقمي الامر الذي يخلق معه مشكلات ضريبية تتطلب اجراء تغييرات في النظم الضريبية الحالية من اجل مسايرة التغييرات الحادثة في طبيعة الأنشطة الاقتصادية الرقمية التي تنمو وتزيد بشكل متسارع. كذلك فان اخضاع هذه الأنشطة الاقتصادية الرقمية تعد مجالا خصبا لزيادة الحصيلة الضريبية للدولة من جهة، وتحقيق العدالة الضريبية من جهة أخرى.

٢-١ مشكلة البحث

أصبح مصطلح "الاقتصاد الرقمي متداول بشكل سريع في مجالات الاقتصاد والتكنولوجيا والإنترنت، وفي ظل التحول الرقمي المتسارع بقوة في ظل التطورات التكنولوجية غير المسبوقة، فقد بلغ متوسط النمو في الإيرادات السنوية للشركات الرقمية ١٤٪ في حين تتراوح النسبة في الشركات العادية من ٠.٠٢٪ - ٣٪ (European Parliament, 2018). فقد أصبح الاقتصاد الرقمي واقعا لا يمكن إنكاره، ويمثل حجما لا يستهان به من الناتج الإجمالي العالمي. حيث بلغت مبيعات التجارة الإلكترونية في العالم بحسب تقديرات الأمم المتحدة لعام ٢٠١٨ نحو (٢٦) تريليون دولار، ويسهم الاقتصاد الرقمي - بحسب التعريفات المختلفة - بنحو ٣٠٪ من إجمالي اقتصاد العالم، وبنحو ٢٥٪ من النمو العالمي، ويوفر ما يزيد عن ٦٥٪ من فرص العمل في البلدان المتقدمة، وتضاعفت الصادرات العالمية من الخدمات الرقمية بمقدار الثلاثة أضعاف خلال الفترة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٨، لتسجل نحو ٥٠٪ من إجمالي صادرات الخدمات في العالم نهاية عام ٢٠١٨ (الدمرداش، ٢٠٢٠).

ان انتشار المعرفة وتزايدها بصورة هائلة، وتوفير المنتجات الذكية، والأصول الفكرية، والاجتماع الافتراضي حيث يتم عقد الاجتماعات عبر الإنترنت، والشركة الافتراضية حيث تقوم الشركة بعملها عبر الإنترنت، والسوق الافتراضية حيث يعرض السوق كل المنتجات وبشكل افتراضي. الجامعة الافتراضية حيث يتم التعلم عبر الجامعات الافتراضية. وقد شكل ظهور وانتشار فيروس كورونا بشكل سريع بيئة خصبة وسببا دافعا لنمو الاقتصاد الرقمي بشكل أسرع من أي فترة ماضية، فلقد أدت جائحة فيروس كورونا إلى إنشاء وضع طبيعي

جديد، حول العمل من المنزل، أو العمل عن بُعد، أو العمل المرن في مختلف المجالات، وأصبح تقديم جزء كبير من الخدمات وشراء السلع يتم من خلال منصات رقمية. على الرغم من ان قوانين الضرائب المصرية لا تفرق في المعاملة الضريبية بين التجارة التقليدية والتجارة الإلكترونية، فالاثنين أمام القانون سواء ويجب الالتزام بالتسجيل بمصلحة الضرائب المصرية فان اخضاع الأنشطة والمنتجات الرقمية للضرائب يمتاز بصعوبة كبيرة، فنظرا للطبيعة الخاصة بالأنشطة والمنتجات الرقمية مثل: ان المنتجات والخدمات الرقمية حيث تتواجد كافة السلع بصورة رقمية. وبناء على ذلك يلزم تشخيص الصعوبات والمعوقات والمشكلات التي يمكن أن تواجه فرض الضريبة على الاقتصاد الرقمي المعاملات ووضع الحلول لمواجهة تلك التحديات والمشكلات، ويمكن تلخيص مشكلة البحث في الأسئلة التالية

- ١- ما هي المشكلات الضريبية التي تنتج من اخضاع النشاط الاقتصاد الرقمي للضريبة؟
- ٢- هل يستطيع النظام الضريبي المصري الحالي التغلب على المشكلات الضريبية التي تنتج من اخضاع النشاط الاقتصاد الرقمي للضريبة؟
- ٣- ما هي الحلول المقترحة لإيجاد حلول للمشكلات الضريبية التي تنتج من اخضاع النشاط الاقتصاد الرقمي للضريبة؟

١-٣ هدف البحث

ان الهدف العام لهذا البحث يتمثل في دراسة وتحليل مشكلات الضرائب الرقمية ومحاولة اقتراح بعض الحلول الملائمة لها في جمهورية مصر العربية ويتحقق ذلك من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

- ١- تحديد ماهية الضرائب الرقمية
- ٢- دراسة وتحليل مشكلات الضرائب الرقمية
- ٣- دراسة تحليل مدى ملائمة القواعد والنظم الضريبية السائدة في مصر للضرائب الرقمية
- ٤- محاولة اقتراح حلول ملائمة لمشكلات مراجعة وفحص الضرائب الرقمية في مصر.

٤-١ أهمية البحث

تتبع أهمية هذه الدراسة من كون اخضاع الاقتصاد الرقمي للضرائب يعد امرا هاما وحيويا نظرا لكبر حجم هذا الاقتصاد. وبالتالي فان عدم خضوعه للضريبة او الخضوع الشكلي للضريبة سوف يترتب عليه انخفاض حاد في الإيرادات الضريبية كأحد اهم الموارد السيادية للدولة.

٥-١ منهج البحث

المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف جمع المعلومات الأكثر دقة ووضوحا عن الظواهر في البحث العلمي بالاعتماد على المراجع والمصادر المتخصصة والاطلاع على التقارير الاحصائية والمؤشرات الاقتصادية المتعلقة بالدراسة، وتحليلها للتعرف على طبيعة الضرائب الرقمية واستنباط مجموعة من الارشادات التي يتم من خلالها وضع حلول للمعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي.

٦-١ حدود البحث

يقتصر هذا البحث على الادبيات السابقة والإصدارات المهنية والقوانين المتعلقة بالضرائب والتجارب الدولية.

٧-١ تنظيم البحث

القسم الأول الإطار العام للبحث

القسم الثاني ماهية الضرائب الرقمية

القسم الثالث الدراسات السابقة

القسم الرابع مشكلات الضرائب الرقمية

القسم الخامس: الحلول المقترحة لمشكلات الضرائب الرقمية

القسم السادس الخلاصة والنتائج والتوصيات

٢- ماهية الضرائب الرقمية

تؤثر الرقمنة على الاقتصاد العالمي بأكمله ولا يمكن حصر تأثير هذه الموجة التكنولوجية الجديدة في قطاعات معينة من الاقتصاد ولا حصره في بلدان أو مناطق معينة. ونتيجة لذلك، فإن استخدام التكنولوجيا الرقمية الجديدة لم يغير نماذج الأعمال التقليدية فحسب، بل أتاح أيضاً ظهور نماذج أعمال رقمية جديدة تشكل تحديات أمام كيفية فرض الضرائب على هذا النوع من الاقتصاد (Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021) ويمتاز الاقتصاد الرقمي بمجموعة من الخصائص الفريدة يمكن بيانها في الجدول التالي:

جدول (١-١) خائص الاقتصاد الرقمي

الوصف	الخاصية
تعمل التقنيات الرقمية كوسيط بين الأطراف المختلفة مما يؤدي إلى زيادة الاتصال بين المؤسسات وبين الشركات والمستخدمين. هذا يذيب جزئياً حدود الشركة التقليدية.	مستويات عالية من الاتصال بين الجهات الفاعلة High levels of connectivity between actors
تقلل التقنيات الرقمية من قوة الحدود المادية؛ فالأسواق الرقمية الخالصة عالمية حسب التصميم.	انخفاض الحدود أو القيود الجغرافية Low geographic limitations
يمكن للعملاء تبديل الأعمال بتكلفة منخفضة نسبياً بسبب انخفاض تكاليف البحث من خلال معلومات يمكن الوصول إليها وقابلة للمقارنة.	تكاليف تحويل منخفضة Low switching costs
يمكن للشركات في الاقتصاد الرقمي التقاط قدر كبير من البيانات والمعلومات حول سلوك المستهلكين، مما يؤدي المزيد من التفاعل مع العملاء وجمع البيانات بشكل أفضل وأدوات التحليل إلى معلومات عالية عن العملاء.	شفافية سلوك العميل Transparency of customer behavior
يملك العملاء والشركاء مزيداً من المعلومات حول الشركة المحورية حيث يمكن تتبع الأنشطة واسترجاعها بشكل أكثر كفاءة من خلال القنوات الرقمية. يمكن للعملاء إبلاغ عن تجربة العملاء الآخرين بسهولة أكبر	شفافية عالية للشركات High transparency of firms

تم تخفيض تكاليف المعاملات بسبب انخفاض تكاليف التنسيق، وانخفاض الحواجز الجغرافية، ومستويات المعلومات العالية	انخفاض تكاليف المعاملات Low transaction costs
ينشأ التمييز السعري عندما تفرض شركة رقمية أسعارًا مختلفة بناءً على رغبة المستهلك في الدفع. يمكن الإنترنت الشركات من جمع معلومات أفضل حول خصائص المستهلك	فرص التمييز السعري Opportunities for price discrimination
يتم تكبد تكاليف القائمة عند تغيير السعر. تسمح الوسائط الرقمية بتغيير الأسعار دون أي تكلفة تقريبًا. تجعل التكاليف المنخفضة لقائمة الطعام تغيير الأسعار ديناميكيًا عبر الإنترنت أكثر فعالية من حيث التكلفة.	انخفاض تكاليف القائمة Low menu costs

(Täuscher, Karl, 2016)

ونتيجة الطلب المتزايد على التطبيقات والأجهزة التي تساعد على الاتصال السريع بالمعلومات وصلت إلى ٩ تريليون دولار في عام ٢٠٢٠. مما عاد بالفائدة على جميع أنواع الصناعات وأيضاً تجاوزت إيرادات الإنترنت في قطاع التكنولوجيا والاتصالات وازدادت المبيعات. أيضاً إلى ٣٠٩ مليار دولار في هذا العام ومثلت الهواتف المحمولة واللوحية وأجهزة الكمبيوتر المحمولة فائقة السرعة أكثر من ٨٠٪ من إنفاق الويب. كما أن الاقتصاد الرقمي هو تصور لقطاع الأنشطة الاقتصادية والتي لها صلة بالتقنية الرقمية. كما أن تلك الأنشطة مبنية على النماذج الاقتصادية الكلاسيكية أو الحديثة مثل نماذج الويب (Lucas-Mas & Junquera, 2021) ويتشابه الاقتصاد الرقمي بشكل كبير مع الاقتصاد التقليدي مما يجعل الفصل بينهما صعب جداً. ويبدو أن فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي قد مثل امتداداً منطقياً لتنامي مساهماته ونشاطاته، وقدرته على جعل القطاعات أكثر قدرة على التحمل في أوقات الأزمات. لذلك، فقد حظي فرض ضرائب على نشاط/ تعاملات الشركات الرقمية، وكذلك الاقتصاد الرقمي بشكل عام، باهتمام كبير. تساعد هذا الاتجاه في ظل تفشي أزمة فيروس كورونا، ومتحوراته المختلفة وحاجة العالم إلى إدارة أعمالها ونشاطاتها بصورة رقمية أكثر من أي وقت مضى وتُعرّف الضرائب الرقمية على أنها "الضريبة التي تفرضها الدول على الشركات لتدفعها من مبيعاتها أو إيراداتها التي تجنيها من مصادر تقنية كشبكة الإنترنت،

ومن المستخدمين داخل البلاد (حسانين، ٢٠٢٢). ويمكن ابراز اهم المراحل التاريخية للضرائب الرقمية كما يلي:

١- في عام ١٩٩٨، في مؤتمر أوتاوا الوزاري المعنون "عالم بلا حدود: تحقيق إمكانات التجارة الإلكترونية"، تم نشر شروط الإطار الضريبي التي نشرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) قدمت هذه الوثيقة المبادئ التي ينبغي أن توجه الحكومات في نهجها لفرض الضرائب على التجارة الإلكترونية، مشيرة إلى أنه ينبغي معاملة التجارة الإلكترونية بطريقة مماثلة للتجارة التقليدية والتأكيد على ضرورة تجنب أي معاملة تمييزية، امتثالاً لمبدأ الحياد. من ناحية أخرى

٢- عام ١٩٩٨ وافقت منظمة التجارة العالمية على فرض حظر على التعريفات الجمركية للتجارة الرقمية، والتي تم تجديدها منذ ذلك الحين ولا تزال سارية المفعول. وبحلول عام ٢٠٠١، كانت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قد ضيقت التركيز في مجال الضرائب المباشرة على القضايا الرئيسية مثل تطبيق مفاهيم المعاهدة الضريبية على التجارة الإلكترونية وتخصيص الدخل إلى مؤسسة دائمة تشارك في معاملات التجارة الإلكترونية (OECD 2001). ومع ذلك، نظراً لافتقار المطلق للوجود المادي لنماذج الأعمال الرقمية والقيود المفروضة على فكرة المنشأة الدائمة التقليدية كقاعدة مترابطة، أثبتت الأنظمة الضريبية أنها غير قادرة على استيعاب الاقتصاد الرقمي في ظل المعايير الضريبية الحالية. تم تحقيق نتائج أفضل في مجال الضرائب غير المباشرة، حيث تم إحراز الكثير من العمل السياسي في كيفية تطبيق ضرائب الاستهلاك على التجارة الإلكترونية. لسوء الحظ، ظلت الضرائب المباشرة على التجارة الإلكترونية قضية معلقة يتعين معالجتها لاحقاً. (Lucas-Mas& Junquera-Varela,2021)

٣- في عام ٢٠١٣، تناولت منظمة التعاون والتنمية في تأثير الرقمنة على الضرائب الدولية من خلال خطة عمل تحويل الأرباح (OECD 2013)

٤- في عام ٢٠١٥، نشرت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بعنوان معالجة التحديات الضريبية للاقتصاد الرقمي، والذي أقر بوجود نموذج جديد لخلق القيمة وظهور نماذج أعمال رقمية جديدة (OECD 2015).

٥- في عام ٢٠١٦، أدخلت الهند أول ضريبة معادلة قائمة على معدل الدوران على مدفوعات الإعلانات عبر الإنترنت من شركة إلى أخرى (B2B) المقدمة إلى موردي الخدمات الرقمية غير المقيمين. بعد المحاولة الفاشلة من قبل الاتحاد الأوروبي (EU) لإدخال ضريبة خدمات رقمية (DST) على مستوى الاتحاد الأوروبي، عدة دول (النمسا، جمهورية التشيك، فرنسا، الهند، إيطاليا، إسبانيا، تركيا، المملكة المتحدة) سن قوانين الخاصة بهم كإجراءات مؤقتة حتى توصل مجموعة العشرين إلى حل قائم على الإجماع. تقوم بعض البلدان الأخرى (الهند وإيطاليا والجمهورية السلوفاكية) والاقتصادات (تايوان والصين) بإدخال اختبار الوجود الاقتصادي الهام وتعديل تعريفات المؤسسة الدائمة. أخيرًا، فرضت دولة واحدة (تركيا) أيضًا ضريبة استقطاع على المدفوعات الإلكترونية. من المهم أن ندرك أن هناك اختلافات نظرية وعملية كبيرة في نطاق التدابير الأحادية المعتمدة وكذلك في مقترحات النهج الموحد لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي

٦- في عام ٢٠١٧، أدى عدم وجود إطار تنظيمي للاقتصاد الرقمي السريع وعدم اليقين القانوني الذي أحدثته ذلك بالنسبة لدافعي الضرائب والحكومات، إلى قيام وزراء مالية مجموعة العشرين بمطالبة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بتقديم تقرير مؤقت بحلول عام ٢٠١٨ حول آثار الرقمنة على الضرائب. .

٧- بعد نشر التقرير (OECD 2018)، كلفت مجموعة العشرين بضرورة التوصل إلى حل قائم على توافق الآراء بشأن معالجة التحديات الضريبية (المباشرة) لرقمنة الاقتصاد بحلول عام ٢٠٢٠. وعهدت مجموعة العشرين بإطار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الشامل، بدعم من أمانة OECD، تعمل على نطاق واسع على ذلك (Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021)

أن الضرائب الرقمية تشمل مجموعة من السياسات التي تستهدف على وجه التحديد الشركات التي تقدم منتجات أو خدمات من خلال الإنترنت باستخدام معدل ضريبي خاص (Aslam & Shah, 2020) وتتنوع الفئات المستهدفة فرض ضرائب رقمية عليها، وأهمها ما يلي:

- أ- الضرائب على الأنشطة الاستهلاكية: وتعمل البلدان على توسيع ضرائب الاستهلاك الخاصة بها لتشمل السلع والخدمات الرقمية. ويتم فرض الضرائب على المستهلكين بناء على استهلاكهم للسلع والخدمات. وتعتبر الضرائب على الاستهلاك مهمة لأنها يمكن أن تؤثر في سلوك المستخدمين، وتعتبر شركات إدارة منصات التواصل الاجتماعي من أبرز الأمثلة على الشركات التي يمكن تطبيق هذا النوع من الضريبة على نشاطاتها. حيث يتم التعامل مع ما يحصل المستخدمون بموجبه على الوصول إلى المنصة مجاناً على أنه تبادل مقايضة. ويدفع المستخدمون رسوم اشتراك شهرية مقابل الحق في الوصول إلى النظام الأساسي، وتدفع هذه الشركات مدفوعات مالية تُعتبر مثل حقوق الملكية للمستخدمين من أجل الحق في استخدام البيانات التي تم جمعها عنهم بواسطة هذه المنصة (حسانين، ٢٠٢٢: European Commission, 2018)
- ب- الضرائب على صناع المحتوى (اليوتيوبرز" أو "البلوجرز وغيرهم): إن ظاهرة "اليوتيوبرز" أو "البلوجرز"، بدأت منذ عدة سنوات لكنها أصبحت منتشرة على نطاق واسع خلال الأونة الأخيرة، وخاصة بعد جائحة كورونا - كوفيد ١٩ - إذ حقق عدد كبير منهم، وباختلاف محتوياتهم، شهرة واسعة وبعضهم تخطى المليون متابع على حساباتهم بالمنصات المختلفة، كما حققت القنوات الخاصة بهم عبر اليوتيوب ملايين الأرباح، والقاعدة الضريبية "كل من يحقق إيراد من أي نشاط أو مهنة فهو بحكم القانون خاضع للضريبة". وقد أعلنت مصلحة الضرائب في مصر إخضاع البلوغرز واليوتيوبرز للضرائب. وطلبت مصلحة الضرائب من مقدمي المحتوى (البلوغرز واليوتيوبرز) والأشخاص الذين يحققون أرباحاً من خلال مواقع التواصل الاجتماعي التقدم من أجل الحصول على تسجيل تجاري وبطاقة ضريبية وفتح ملف ضريبي وسداد ضريبة الدخل.
- ت- الضرائب على الاعلانات الرقمية: حالياً يستخدم معظم أصحاب الشركات الصغيرة وحتى أكبر الشركات في العالم مواقع التواصل المختلفة مثل فيس بوك وتويتر وتيك توك ويوتيوب... الخ لنشر إعلاناتهم عن علاماتهم التجارية ومنتجاتهم وخدماتهم التي يقدمونها وبالتالي، قامت مجموعة من دول العالم بفرض ضرائب على الاعلانات التي تتم من خلال مواقع التواصل الاجتماعي.

- ث- ضرائب على مقدمو خدمات الانترنت: يمكن أن يخضع مقدمو خدمات الإنترنت لرسوم محددة. ويمكن أن تظهر هذه في شكل ضرائب الشركات التقليدية، وضرائب المبيعات على الشراء الأولي للمعدات، والضرائب غير المباشرة على المعدات التي سيتم تركيبها في مباني العميل، وضرائب الممتلكات على الأصول المادية أيضاً. وتعتبر ضرائب الشركات على أرباح مزودي خدمات الإنترنت شاملة إلى حد ما، على الرغم من اختلاف المعدلات حسب البلد. على سبيل المثال، في تنزانيا، تبلغ ضريبة الشركات التي تؤثر في مزودي خدمات الإنترنت ٣٠٪، بينما تبلغ ٣٤٪ في باكستان (مع ١٧٪ إضافية على الإيرادات). وفي بنما، يبلغ معدل ضريبة الشركات على الأرباح ٢٧.٥٪، بينما يصل في كولومبيا إلى ٣٣٪ (حسانين، ٢٠٢٢).
- ج- الضرائب على شراء السلع والخدمات عبر الانترنت: يوجد ضرورة فرض الضريبة، على شراء وبيع السلع والخدمات عبر الانترنت، وتتبناه غالبية دول العالم الدول النامية،
- ح- الضرائب على ارباح المنشآت الرقمية الدائمة: وتتضمن هذه السياسات إعادة تعريف ما يشكل منشأة دائمة لتشمل الشركات الرقمية التي ليس لها وجود مادي داخل الولاية القضائية. والمنشآت الرقمية الدائمة عادة ما يتم تعريفها باستخدام معايير محددة بما في ذلك التعامل مع السوق المحلية، وهذه الإشكالية تتعلق بتحديد المكان الذي تفرض فيه الضرائب، وهي جزئية لا يمكن أن تطلق على الاقتصاد الرقمي الذي لا يحد نشاطاته مكان، ولا تقف تعاملاته داخل الجدران. (حسانين، ٢٠٢٢).
- خ- ضرائب الاستقطاع على أساس إجمالي الخدمات الرقمية: ويستخدم هذا النوع من الضرائب في بعض البلدان كبديل عن الضرائب على أرباح الشركات أو ضرائب الاستهلاك. وهو يمثل في فرض ضرائب على إيرادات الشركات الرقمية المولدة من معاملاتها التي تمت داخل الولاية القضائية للدولة. (حسانين، ٢٠٢٢)

٣-الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات الضرائب الرقمية والمشكلات التي تنتج عنها وكيف يمكن حل تلك المشكلات، فقد تناولت مجموعة من الدراسات المشكلات والتحديات التي تترتب

على تبني الضرائب الرقمية من قبل الدول ومنها (Kearney, 2014) التي اهتمت بتقييم تأثير الضريبة الرقمية على الخدمات اللاسلكية على نمو تغلغل G٣ في البلدان ذات اقتصادات الأسواق الناشئة. أفادت الدراسة أن هناك علاقة سلبية بين الضرائب على أسعار الخدمة اللاسلكية والنمو في تغلغل G٣. في هذا السياق، قد تكون الضرائب بمثابة حاجز لنشر شبكة متنقلة عريضة النطاق والتي قد يكون لها بالتالي تأثير ضار على التخطيط الاستراتيجي للسياسة العامة. واستهدفت دراسة (Katz,2015) فحص تأثير الضرائب الرقمية والتي تم إعدادها لهيئات الإيرادات في الجابون. ووجدت الدراسة بعض التحديات الرئيسية التي خلقتها الضرائب الرقمية من وجهة نظر المستهلكين والاتصالات ومقدمي خدمات التكنولوجيا الرقمية العالمية. على وجه الخصوص، وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج لتبني الضرائب الرقمية منها يوضح التقرير أن التأثير الصافي للضرائب الرقمية هو:

١- زيادة في عقبة القدرة على تحمل التكاليف في اعتماد التكنولوجيا نيابة عن المستهلكين، خاصة إذا كانت هذه الضرائب تضاف إلى تكلفة الملكية.

٢- على الرغم من إمكانية نقل ضريبة الاستهلاك إلى العملاء، لا يزال واجب دفع ضريبة القيمة المضافة يقع على عاتق مزودي الخدمة الرقمية الذين قد يواجهون انخفاضاً في الاستثمار في البنية التحتية إذا قللت هذه الضرائب من المبلغ المتاح للنفقات الرأسمالية. بالإضافة إلى ذلك،

٣- أن الضرائب الرقمية تخلق عدم تناسق ضريبي بين مختلف اللاعبين العالميين في القطاع الرقمي، أي أن بعض المشغلين مثل Netflix يخضعون للضريبة في حين أن الآخرين الذين يقدمون إعلانات عبر الإنترنت أو مشغلي الشبكات الاجتماعية لا يندرجون في نطاق الرقمية. تحصيل الضرائب.

مع الأخذ في الاعتبار جميع هذه العوامل السابقة، فقد اوصت الدراسة بأن على حكومة كل بلد أن تزن بعناية التكاليف والفوائد المرتبطة بإيرادات الضرائب الرقمية من ناحية والتشوهات الضريبية التي تنشأ من ناحية أخرى، قبل وضع نظام ضريبي دولي غير مباشر مناسب. .

يضاف الى ذلك توصلت دراسات (Domus et al.,2017; Chang,2019) أن الضرائب الرقمية تعزز الازدواج الضريبي في مجال الاتصالات الدولية بشكل أساسي، فنظرًا لأن

الضرائب تستند إلى مفهوم الإقامة على الرغم من أن هذا الاتجاه يغير التركيز الآن، فإن موردي الخدمات الإلكترونية الأجانب يستخدمون هذا المبدأ كفسحة لتجنب دفع الضرائب في البلد المضيف. وفقاً لذلك، ينخرط الموردون الأجانب للخدمات الرقمية بشكل متزايد في مخططات ومناورات مكافحة التهرب الضريبي مما يؤدي إلى خسارة الإيرادات الضريبية لحكومات البلد المضيف حيث يتم تقديم الخدمات. هذا هو الحال بالنسبة لـ Netflix التي تحقق ٨٠٪ من إيراداتها من المشتركين الدوليين. بينما لا تدفع Netflix أي ضرائب في البلدان التي تقدم فيها خدماتها بسبب غياب الوجود المادي، وبالتالي فقد اتهم مقدمو الخدمة المحليون ومشغلو الكابلات في هذه البلدان الشركة بالترويج للمنافسة غير العادلة حيث يتعين على الأخيرة دفع ضرائب في نفس البلدان. وفي نفس الاتجاه قدمت دراسات (Statista,2020a; Statista,2020b) مثال آخر على هذه المنافسة غير العادلة هو حالة بعض منصات الشبكات الاجتماعية مثل Facebook التي لها وظيفتان رئيسيتان هما الترويج لتطبيقات معينة وتقديم الرسائل مجاناً للمستهلكين في جميع أنحاء العالم. في الواقع، يجمع Facebook إيراداته من الإعلانات المقدمة للموردين الذين يرغبون في استهداف العملاء في بعض المناطق الجغرافية المحددة وفي الربع الثاني من عام ٢٠٢٠، حقق Facebook 18.7 مليار دولار أمريكي من خلال الإعلانات. عادةً ما يكون لـ Facebook حضور مادي محدود في الدولة التي يتم فيها تقديم الخدمات الإعلانية، حيث تقوم الشركات المحلية من الناحية العملية بإشراك Facebook عن طريق العقود الإلكترونية وتقوم بالدفع إلكترونياً إلى مقر Facebook أو الشركات التابعة لها الموجودة في الملاذات الضريبية. ومع ذلك، حتى إذا كان للفيس بوك مكتبه الخاص في البلد الذي يتم فيه تقديم الخدمات الإعلانية، فلن تدفع الشركات المحلية رسوم الإعلان إلى مكتب Facebook المحلي بل إلى الشركات ذات الصلة بـ Facebook الموجودة في بلدان أخرى. ومن ثم، فإن حكومة الدولة التي يوجد بها مكتب Facebook المحلي ليس لها حق ضريبي على الدخل المستلم من مدفوعات خدمات الإعلان. أدى هذا إلى ظهور حالة يتلقى فيها المقر الرئيسي لشركة Facebook مبلغاً هائلاً من الدخل في البلد الذي يقع فيه المقر الرئيسي أو في الشركات التابعة لها الموجودة في الملاذات الضريبية ولكنها لا تدفع أي ضرائب في البلدان المضيضة حيث يتم توفير خدمات الإعلان الخاصة بها.

ينطبق هذا السيناريو أيضًا على Google التي حصلت على إيرادات بقيمة ١٦٠.٧٤ مليار دولار أمريكي لعام ٢٠١٩ من خدمات الإعلانات

ووجدت دراسة (الدمرداش، ٢٠٢٠) انه بينما تنتمى أنشطة الاقتصاد الرقمي بشكل متزايد، يبدو القانون المالي في مصر أقل قدرة على التفاعل مع هذه المتغيرات، وتبرز مشكلة التجنب الضريبي، باعتبارها أحد أهم التحديات التي تواجه النظم الضريبية التقليدية، ليس فقط لما ينتج عنه من تآكل الأوعية الضريبية وهجرة الأعمال صوب الجذر الملاذية، لكن كذلك للإضرار بالمنافسة العادلة بين المشروعات سواء في مجال التجارة الدولية أو في داخل الدولة الواحدة. ولا شك في أن المعاملة الضريبية التمييزية سوف تدفع المزيد من الشركات إلى التوجه صوب الفضاء الرقمي، وهو ما يؤدي إلى تراجع الإيرادات الضريبية، ويؤثر على سلبا على العدالة الاجتماعية. كذلك وجدت دراسة (شاهين & محمود، ٢٠٢٢) أن أنظمة الضرائب لم تعد تتناسب مع هذه ظاهرة الاقتصاد الرقمي. علاوة على ذلك، أدى التفاوت الضريبي المتزايد بين نماذج الأعمال التقليدية والرقمية إلى الانتقاص من عدالة وكفاءة الأنظمة الضريبية المطبقة. ومن المرجح أن يكون تطبيق الضرائب الرقمية لكل دولة على حدة مصحوبًا بعدد من الآثار الجانبية غير المرغوب بها، كما أن التوافق الدولي حول ضرائب بعينها للتطبيق لم يحسم بعد. ومن ثم يتمثل التحدي الراهن أمام صانعي السياسات في الموازنة بين إيجاد حصة عادلة من عائدات الضرائب من الشركات والمنتجات الرقمية من جانب وتحقيق الكفاءة الاقتصادية من جانب آخر. لذا على صانعي السياسات المصرية الاهتمام بنتائج هذه الدراسة من أجل تخطيط أفضل للسياسات الاقتصادية في ضوء ظاهرة الرقمنة.

وهدف دراسة (بوقروة & بن عمارة، ٢٠١٧) إلى التعرف على مدى أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات، فنظرا لخاصية الانتشار الجغرافي لهذه الشركات، تكون خاضعة للضريبة في العديد من الدول، ولتخفيض عبئها الضريبي تلجأ لاعتماد استراتيجيات تهدف إلى نقل هذا العبء إلى دول ننخفض فيها معدلات الضريبة، أو تتعدم، والتي تدعى بالملاجئ الضريبية. ولقد سلطنا الضوء خلال بحثنا

على احدى اهم الشركات المتعددة الجنسيات الرقمية، والمتمثلة في شركة Google Inc الأمريكية للتعرف على عملية التخطيط الضريبي بها، حيث خصنا إلى أنها سعت إلى اعتماد مجموعة من الاستراتيجيات، واستفادت من الاختلافات بين التشريعات الضريبية للدول، واستخدمت مجموعة من الملاجئ الضريبية من أجل تحويل أرباحها إليها، كما خصنا إلى أن الملاجئ الضريبية تحتل مكانة هامة ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي لهذه الشركات. وفي نفس الاتجاه وظهرت دراسة (جلاية & بن عمارة، ٢٠١٩) في حين أن الاقتصاد العالمي الحديث يتسم بالتكامل والترابط لحد كبير؛ لا تزال هناك فروق جوهرية بين الأنظمة الضريبية للدول، وهو ما يتيح دوافع موضوعية للشركات المتعددة الجنسيات لتنفيذ ممارسات التخطيط الضريبي، من خلال بناء استراتيجيات لنقل الدخل جغرافيا واختيار الاختصاص الضريبي المنخفض كمكان لاستلامه، ومن أجل الإجابة على الإشكالية، قمنا بدراسة حالة شركة Google.Inc الأمريكية التي تنشط في قطاع التكنولوجيا والتقنيات الحديثة، من خلال تحليل خطتها الضريبية والوقوف على حوصلة أدائها الضريبي للفترة الممتدة من سنة ٢٠١٣ إلى غاية سنة ٢٠١٦، وقد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسة تعتمد استراتيجية تسمى بالساندويتش الهولندي الايرلندي المزدوج والتي ساهمت بشكل فعال في نقل جزء كبير من دخلها غير التجاري من الأصول غير الملموسة جغرافيا ليصبح دخلا بلا جنسية ولا يخضع للضريبة في أي مكان، وهو ما ساهم في تحقيق وفورات ضريبية جد معتبرة خلال في فترة الدراسة.

يضاف الى ما سبق كشفت دراسة (بلوم واخرون، ٢٠٢٠) السلوكيات الاحتياالية الممارسة على نطاق دولي واسع من قبل الشركات المتعددة الجنسيات (MNE) الناشطة في الاقتصاد الرقمي، بتشخيص سلوك التخطيط الضريبي العدوانى ل (MNE) الذي تسعى من خلاله إلى تقوية مناعتها الجبائية مستعملة في ذلك مجموعة من الأدوات المحاسبية المالية (أسعار التحويل، سعر الفائدة) في ظل تزايد المنافسة الدولية على خلق المراكز المالية للأوفشور والجنات الضريبية واستقطاب صانعي الثروة (الشركات العملاقة). واعتمدت هذه الدراسة على مجموعة من التقارير السنوية الصادرة من المنظمات الدولية والتقارير المالية لشركة Apple INC في تحليل وتبيان ممارسات الهندسة المالية لشركة Apple INC لتخفيض الأساس الضريبي

والتخلص من أداء واجبها الاجتماعي أمام استمرار وتزايد اغراءات مراكز الأوفشور والجنات الضريبية. أظهرت نتائج الدراسة ضعف ومحدودية الأحكام والقواعد الضريبية الدولية أمام التحديات والمشاكل التي طرحها الاقتصاد الرقمي داخل بيئة ضريبية غير متناسقة، تتيح مزيد من فرص التهرب والتجنب الضريبيين للشركات دولية النشاط، حيث قدر مقدار التجنب الضريبي ب ٢.٦ تريليون دولار سنة ٢٠١٧ للشركات الدولية الأمريكية، استطاعت Apple وNC تجنب أكبر فاتورة ضريبية قدرت ب ٧٨.٥ مليار دولار وهذا لحماية أرباح مقدر ب ٢٥٢.٣ مليار دولار من الخضوع الضريبي في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وإيرلندا بفضل خطة ضريبية محكمة.

حاولت دراسة (عقل & طه ٢٠٢٠) اقتراح إطار لتطبيق الضرائب على منصات خدمات النقل البري للركاب (منصة أوبر) باستخدام التطبيقات التكنولوجية. وقد قدم الباحثان إطار مقترح لتطبيق الضريبة على المنصات الرقمية في مصر يعتمد على التجارب الرائدة والمبادئ التوجيهية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في فرض ضريبة الخدمات الرقمية، على أن تكون ضريبة مستحدثة لا تصنف كضريبة دخل ولا ضريبة قيمة مضافة، وان تكون بنسبة ثابتة ٣٪ من الإيرادات السنوية للمنصات الرقمية التي تعزى للمستخدمين في مصر، وان يتم تطبيقها على المنصات الرقمية التي تستمد قيمة خدماتها من المشاركة النشطة للمستخدمين على أساس معاملة الشركات التابعة للشركة الرقمية متعددة الجنسيات ككيان واحد، مع تجاهل الفصل القانوني بين مختلف أعضاء المجموعة، وان تكون هذه الضريبة مؤقتة، بمعنى إلغائها بمجرد تنفيذ حل ضريبي دولي من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. واستهدفت دراسة (Okah-Avae,&Mukoro, 2020) النظر في كيف يمكن لدولة مثل نيجيريا ، ذات نظام ضريبي غير متطور ، أن تكيف آليات توليد الضرائب لديها لمواجهة تحديات التجارة الرقمية في القرن الحادي والعشرين. وقد لاحظت الدراسة أنه بصرف النظر عن التحديات المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، هناك تحديات أخرى تواجهها السلطات الضريبية في نيجيريا والتي على الرغم من أنها ليست ناشئة عن تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، إلا أنها تتفاعل مع آثار مشاكل العصر الرقمي وتؤدي إلى تفاقمها. وكما أنه لا

توجد وصفة واحدة ستحل جميع المشاكل الضريبية في نيجيريا، فإن اتخاذ إجراء أحادي الجانب من قبل أي مؤسسة لن يكون كافياً. وبالتالي، فإن مجموعة كاملة من الاستراتيجيات التي يتم تنفيذها على مستوى عابر للمؤسسات، مطلوبة لنظام ضريبي يناسب العصر الرقمي. والأهم من ذلك، يجب أن يُنظر إلى الحوكمة الرشيدة على أنها أساسية لضمان الامتثال الضريبي الطوعي. كما هو الحال، يعتقد الكثير من النيجيريين أن الحكومة لم تكتسب الحق في فرض الضرائب لأنها فشلت في أداء دورها في العقد الاجتماعي. ما لم تكن هناك حوكمة مسؤولة ومساءلة، فقد تحبط المقاومة جميع الوسائل الأخرى المطبقة في نهاية المطاف. أخيراً، من المهم أن نتذكر أنه في البيئة الرقمية المتغيرة باستمرار، يجب اختبار الحلول باستمرار في مواجهة الظروف الجديدة، وهذا يتطلب تقييمات مستمرة، مصحوبة بتعديلات عند الضرورة. استهدفت دراسة (Beebeejaun, 2021) تقييم مدى كفاية وكفاءة التعديلات الأخيرة على أدخلتها حكومة موريشيوس مؤخراً في صورة مجموعة جديدة من القواعد لتوسيع نظام ضريبة القيمة المضافة ليشمل مقدمي الخدمات الإلكترونية غير المقيمين للمستهلكين المقيمين في موريشيوس المضافة من حيث متطلبات الامتثال وإجراءات التحصيل وتحديد الثغرات في الأحكام القانونية الحالية. من خلال تحليل مقارن لمعرفة الأحكام القانونية المقابلة المتعلقة بضريبة القيمة المضافة على الخدمات الرقمية في جنوب إفريقيا، وسلطت هذه الورقة البحثية الضوء على بعض التوصيات المستوحاة من قوانين جنوب إفريقيا وخطة عمل تحويل الأرباح لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي قد تكون مفيدة لأصحاب المصلحة في موريشيوس عند وضع لوائح بشأن فرض ضريبة القيمة المضافة على الموردين الأجانب للخدمات الرقمية.

يتضح مما سبق ان الكثير من الدراسات ركزت بشكل رئيسي على الآثار المترتبة على تبني الضرائب الرقمية من قبل دول العالم المختلفة، وركزت عدد منها على كيفية تطبيق الضرائب الرقمية سواء المتعلقة بالدخل او ضرائب القيمة المضافة خاصة في الدول النامية.

٤-مشكلات الضرائب الرقمية

السؤال الذي يتردد بين المهتمين بالضرائب هو، لماذا يثير الاقتصاد الرقمي مشكلات ضريبية؟ والاجابة على هذا السؤال ترجع الى طبيعة الاقتصاد الرقمي واختلافه عن الاقتصاد التقليدي، كذلك فان ملائمة النظم الضريبية المعمول بها للاقتصاد التقليدي لا يعنى بالضرورة التكيف مع الاقتصاد الرقمي وانما تحتاج الى ادخال تعديلات وتغييرات جوهرية على الأنظمة الضريبية. ويوجد العديد من المشكلات الضريبية المصاحبة لفرض ضريبة على الاقتصاد الرقمي ويمكن تقسيم تلك المشكلات الى:

٤-١ مشكلات ترجع الى طبيعة الاقتصاد الرقمي

٤-١-١ صعوبة تتبع من معاملات الاقتصاد الرقمي: نظرًا لأن المجتمعات والأسواق أصبحت أكثر تطورًا من الناحية التكنولوجية، فقد أصبح من الصعب إدارة الضرائب التي تم تصور معظمها في عالم من المنتجات الملموسة والتي يمكن تتبعها بسهولة. تثير التجارة في المحتوى الرقمي عددًا من القضايا في مجال الضرائب. معظم هذه القضايا، وإن لم تكن فريدة من نوعها في التعاملات في المحتوى الرقمي، إلا أنها تتفاقم في مظاهرها في البيئة الرقمية-Okah (2020, & Mukoro). فتنشأ المشكلة لان جزء كبير من الاقتصاد الرقمي غير منظور، فالجزء الأساسي يتم من مواقع الانترنت المختلفة وتتوقف الصعوبة على نوع السلعة او الخدمة والخدمات والتي تؤدي من خلال الانترنت تعد التحدي الحقيقي بالنسبة لتتبعها وحصرها ضريبيا حيث ان هذه الخدمات قد لا يتم تسجيلها بالدفاتر ولا يوجد بها أي مستندات ولا تحتاج لكيان مادي ملموس، حيث أصبحت تلك التجارة تجارة عالمية تعتمد على التطور الهائل في الإمكانيات المتطورة للاتصالات الدولية وتكنولوجيا المعلومات. وتتميز التجارة الإلكترونية بمجموعة من الخصائص، والتي تتمثل في التوسع اللامحدود للشبكات والمنصات الرقمية العالمية ومواقع التواصل، وكذلك سرعة وسهولة تنفيذ العمليات التجارية بشكل بسيط، فضلا عن سهولة التغير للمستندات الرقمية وتعديلها وحذفها دون ترك أي أثر وعدم وجود أي حدود بين الدول تمنع تلك التجارة فضلا عن توفير النفقات الإدارية ونفقات الاتصال ما يجعلها تلتهم جزءا من الإيرادات الضريبية المتوقعة للخزانة العامة للدولة (شوقي، ٢٠٢٠).

٤-١-٢ صعوبة حصر وتحديد المجتمع الضريبي للاقتصاد الرقمي

تنشأ هذه المشكلة من صعوبة تحديد هوية الافراد او الشركات العاملة في الأنشطة الخاضعة للضريبة على الدخل اذ ان تحديد الموقف الضريبي للممول وفتح ملف ضريبي له يتطلب ان تطلع الإدارة الضريبية على البيانات الضرورية التي تلائم تطبيق الضريبة على الدخل ومن اهم البيانات اسم الممول وعنوان منشاته ومحل اقامته وكيانه القانوني بجانب بيانات أساسية عن الصفقات والمعاملات التي ابرمها او انجزها وبيانات المتعاملين خلال السنة الضريبية (صديق، ٢٠٠٣) فالسؤال الأهم كيف يتم حصر مجتمع الاقتصاد الرقمي ضريبيا؟ فهل يتم هذا الحصر من خلال الكيان المادي؟ والاجابة ان كثير من الأنشطة الرقمية لا تحتاج لكيان مادي. ام هل يتم حصر مجتمع الاقتصاد الرقمي ضريبيا من خلال الإقليمية؟ والاجابة ان الكثير من الأنشطة الرقمية قد لا تتم على ارض الدولة من خلال ممول غير مقيم (عاصي، ٢٠٠٩) فيوجد صعوبة كبيرة لحصر المجتمع الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي، وكذلك عدم وجود أساليب حصر ضريبية حيث إن جزءا كبيرا من التجارة الدولية الإلكترونية يعتبر غير منظور باعتبارها متعددة الأبعاد وتأخذ عدة أشكال. ومعروف أن التجارة الإلكترونية تتم بين مؤسسات تجارية، وبعضها، ومع المستهلكين ومؤسسات تجارية مع مؤسسات حكومية. وسواء تمت داخل الدولة أو مع دول أخرى أو بين دولتين أجنبيتين بينهما وسيط محلي. التعاريف والمفاهيم (إقليمية الضريبة- سيادة الدولة- الازدواج الضريبي) (شوقي، ٢٠٢٠) وتزداد صعوبة حصر المجتمع الضريبي اذا كان التعامل من خلال العملات الرقمية المشفرة مما يؤدي إلى عدم توافر الأدلة التي على أساسها تقوم الإدارة الضريبية بإتمام عملية التحاسب الضريبي والتي من خلالها يتم تحديد مدى خضوع الممول للضريبة من عدمه، بالإضافة إلى افتقار الوجود المادي المعلوم للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين التي تتعامل في العملات الرقمية المشفرة (عقل & حامد، ٢٠٢٠). وبالتالي يجب اجراء تغييرات في النظم والقواعد الضريبية لشان التعامل مع المنشآت الافتراضية virtual stores وان يكون هناك قواعد ضريبية جديدة يمكن استخدامها لحصر الأنشطة الرقمية المختلفة

٤-١-٣ عدم وجود مستندات يمكن مراجعتها عند اجراء الفحص الضريبي

ان العاملين في الأنشطة الرقمية يستخدمون النظام المحاسبي الإلكتروني مما يؤدي الى اختفاء المستندات الاصلية ويزداد الامر تعقيد للفاحص الضريبي اذا كان هناك تشفير للمستندات والسجلات المالية الامر الذي لا يمكن للإدارة الضريبية التعامل معه دون وجود نظام قانونيا خاص (timms, 1999) ، وبالتالي فان الممول يستطيع تضليل الإدارة الضريبية بواسطة التشفير فيمكنه إخفاء الكثير من الحقائق والأنشطة والمعلومات مما يزيد من احتمالات التهرب الضريبي وتزداد مشكلة عدم توافر أدلة الإثبات عند استخدام العملات المشفرة وتكنولوجيا البلوك تشين فعلى سبيل المثال يتم التعامل في هذه الأصول الرقمية المشفرة لا مركزيا بين طرفي المعاملة باستخدام تكنولوجيا البلوك تشين، مما أدى إلى صعوبة الحصول على بيانات عن حجم التعاملات على شبكة البلوك تشين. كما تعتمد تكنولوجيا البلوك تشين على العقود الذكية والبصمة الرقمية في تنفيذ الصفقات التجارية والتحويلات المالية، وبالتالي عدم قدرة السلطات الضريبية على إثبات التعاقدات، وهذا يتطلب إعادة النظر في وسائل الإثبات والفحص الضريبي (عقل & حامد، ٢٠٢٠).

٤-١-٤ صعوبة تحديد طبيعة ونوعية الدخل الناتج من الاقتصاد الرقمي

تتمثل الصعوبة او المشكلة في تحديد طبيعة ونوعية الدخل الناتج من الاقتصاد الرقمي حيث ان طبيعة الأنشطة الاقتصادية الرقمية هي التي تحدد مدى خضوعها للضريبة، يمكن تقسيم الدخل الناتج من معاملات الاقتصاد الرقمي الى نوعين أساسيين:

- أ- أرباح الاعمال business profits : ويشمل أرباح النشاط الجاري من البيع والأرباح الرأسمالية والعمليات العارضة، وتخضع هذه الأرباح لقواعد وإجراءات ضريبة الدخل المعتادة وبالمعدلات الضريبية العادية ويلزمها تقديم إقرار ضريبي
- ب- الاتاوات Rolalties: يقصد بها المبالغ التي تحصل عليها المنشآت مقابل استخدام او الحق في استخدام او حقوق النشر الخاصة بعمل فني او ادبي او علمي... الخ كذلك أي براءة اختراع او علامة تجارية او مقابل معلومات تتعلق بخبرة صناعية

او تجارية او علمية Hanna,2002 وتفرض الضريبة على الاتاوات على أساس إجمالي مبلغ الاتاواه وتفرض الضريبة بسعر خاص ولا يلزم الانتظار لمدته عام لحين تقديم الإقرار الضريبي بل ان الضريبة تدفع في وقت الحصول عليها وتحجز من المنبع(عاصى،٢٠٠٩)

٤-١-٥ صعوبة تحديد نوعية الدخل ذو الطبيعة المختلطة الناتج من الاقتصاد الرقمي

في بعض الأحيان فان الدخل الناتج من الاقتصاد الرقمي يعتبر دخلا ذو طبيعة مختلطة بمعنى ان يتضمن هذا الدخل اتاوات والجزء الاخر إيرادات عادية او أرباح اعمال ووفق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بان يتم معاملة الدخل كله على أساس العنصر الغالب او على أساس النشاط الرئيسي الذى يستحوذ على الجزء الأكبر من الدخل وفى هذه الحالة يمكن معاملة كامل الدخل اما أرباح اعمال او اتاوات (OECD,2001 :عاصى ،٢٠٠٩) لذلك، فإن العمل على وضع نطاق محدد ومعايير بعينها لتلافي مشكلة توصيف الدخل الناتج عن المعاملات الرقمية، يُعد خطوة لا بد منها لدى صانعي السياسات الضريبة وذات أولوية.

٦- توفير فرص أكثر للتهرب والتجنب الضريبي

ان المشكلة الحقيقية للاقتصاد الرقمي هي عدم مسايرة التشريعات والنظم الضريبية للتطورات المتلاحقة في الاقتصاد الرقمي مما يؤدي الى تحقيق البعض أرباح طائلة دون خضوعها للضريبة. ومن ثم يمكن القول ان هناك تجنب ضريبي في الاقتصاد الرقمي ناتج من عدم مسايرة النظم الضريبية للاقتصاد الرقمي وفى حاله تطور النظم الضريبية فقد يلجا العاملين في الاقتصاد الرقمي الى وسائل جديدة للتجنب الضريبة والتخطيط الضريبي او حتى التهرب الضريبي.

٤-٢ المشكلات التي ترجع الى طبيعة النظم الضريبية الحالية

٤-٢-١ مشكلة تحديد الاختصاص الضريبي للدولة على معاملات الاقتصاد الرقمي

في ظل الاقتصاد الرقمي تكون هناك مشكله في تحديد الدولة التي يحق لها ان تفرض ضرائب على الاقتصاد الرقمي فهل تفرض الضرائب في الدولة التي تعتبر مصر للدخل ام الدولة التي يقوم بها الممول، تفرض الضرائب داخل كل دولة في ضوء مجموعة من المبادئ هي:

- مبدأ التبعية الاجتماعية او مبدا الإقامة: تطبق الضريبة على كل من يقيم داخل الدولة أياً كانت جنسيته.

- مبدأ التبعية الاقتصادية او مبدا مصدر الدخل: مقتضى هذا المبدأ أن الدولة التي يتحقق الدخل على إقليمها لها الحق في فرض الضريبة على هذا الدخل. وهو ما اخذ به المشرع الضريبي المصري في المادة رقم ٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الاشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر ويؤدي هذا المبدأ إلى الازدواج الضريبي في حالة ما إذا كان صاحب الدخل يقيم في دولة أخرى تأخذ بمبدأ التبعية الاجتماعية

- مبدأ التبعية السياسية أو مبدأ الجنسية: تطبق الضريبة على كل من يحمل جنسية الدولة أياً كان محل إقامته.

وفق القانون الضريبي المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ وتحديثاته المتعددة التي تمت في فترات لاحقة فان الضرائب في مصر تفرض على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين كما يلي:

أ- الأشخاص الطبيعيين: تأخذ الضرائب بمبدأ الإقليمية أو التبعية الاقتصادية حيث تفرض على كافة الدخول والإيرادات المحققة في مصر سواء كان الأشخاص الطبيعيين مقيمين او غير مقيمين في مصر وذلك وفق المادة ٦ من القانون

ب-الأشخاص الاعتباريين المقيمين في مصر: تفرض الضريبة على جميع الأرباح التي تحققها من مصر او من خارج مصر بمعنى اخر يأخذ القانون المصري بمبدأ التبعية الاجتماعية (مبدأ الإقامة Residence basis of taxation) وذلك وفق المادة ٤٧ من

القانون الضريبي

ت- الأشخاص الاعتباريين غير المقيمين في مصر تفرض الضريبة على جميع الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر بمعنى اخر يأخذ القانون المصري بمبدأ التبعية الاقتصادية او مصدر الدخل (the source basis of taxation) وذلك وفق المادة ٤٧ من القانون الضريبي . ويمكن القول ان تمييز القانون الطبيعي بين الشخص الطبيعي وغير الطبيعي لا يتلاءم مع كثير من الأنشطة الاقتصادية الرقمية فبغض النظر، فيجب التعامل مع وحدات الاقتصاد الرقمي باعتبارها شخص اعتباري عند صعوبة تمييزها من حيث كونها شخص طبيعي ام شخص اعتباري يضاف الى ذلك، في بعض الاحيان يكون هناك صعوبة كبيرة في اعتبار الشخص الطبيعي او الاعتباري مقيم ام لا في ظل الكثير من الأنشطة الاقتصادية الرقمية

٤-٢-٢ مشكلة تحديد قواعد ومعايير المنشأة الدائمة لأغراض المحاسبة الضريبية عن الدخل

تعرف المنشأة الدائمة Permanent Establishment PE في ظل النموذج التقليدي لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بانها المقر او المكان الثابت للعمل الذي يتم من خلاله مزاوله النشاط كليا او جزئيا OECD,2000 ووفق القانون الضريبي المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ بان المنشأة الدائمة يقصد بها مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل او بعض اعمال المشروعات الخاصة لشخص غير مقيم في مصر (عاصي،٢٠٠٩). ان الحجم الكبير للشركات لم يعد اليوم ميزة تذكر في عالم الاقتصاد الرقمي عكس ما هو سائد في الاقتصاد التقليدي ومن ثم يمكن للشركات الناشئة الرقمية صغيرة الحجم الانطلاق والنمو بكتله صغيرة little mass مما يحد من قدرة الحكومات على فرض الضرائب عليها مقارنة بالمنشآت في الاقتصاد التقليدي (Attrey et al.,2019) وبالتالي ظهرت ما يسمى الضرائب الرقمية للشركات التي ليس لها وجود مادي وانما يتم فرض الضريبة على القيمة التي تخلقها او تولدها المنشآت (OECD,2019) فهل يمكن اعتبار الموقع الإلكتروني منشأة دائمة لأغراض المحاسبة الضريبية؟ ويرى (عاصي،٢٠٠٩) ان العبرة تتوقف على طبيعة الوظائف المتاحة على الموقع فاذا اقتصرت الوظائف التي يقوم بها الموقع على الدعاية والاعلان فانه لا يمكن النظر الى الموقع الإلكتروني على انه منشأة دائمة اما إذا كانت الوظائف التي يقوم بها الموقع

الإلكتروني لها دور جوهري ورئيسي في توليد الدخل للمنشأة مثل الحض والحث على الشراء فانه يمكن النظر الى الموقع الإلكتروني على انه منشأة دائمة لأغراض المحاسبة الضريبية

٤-٢-٣ صعوبة تقسيم الدخل الخاضع للضريبة على الدول المختلفة

يقصد بالازدواج الضريبي خضوع نفس الوعاء (الدخل او الثروة) للضريبة مرتين خلال نفس الفترة وينقسم الى ازدواج ضريبي داخلي والازدواج الضريبي الخارجي، وترتبط الضرائب الرقمية ب الازدواج الضريبي الخارجي، ويعنى خضوع الوعاء الضريبي لضريبتين احدهما في دولة والاخرى في دولة أخرى ففي ظل الاقتصاد الرقمي كيف يمكن تحديد نصيب كل دولة من الدخل الذي تحققه شركات التجارة العالمية بحيث يكون لكل دولة ان تفرض الضريبة على الجزء من الدخل الذي تحقق من مصادر ترجع لها ولا يحدث ازدواج ضريبي.

٤-٢-٤ القصور في التعاون الضريبي الدولي

لقد تزايد، في الآونة الأخيرة، اهتمام مختلف دول العالم بالنظم الضريبية، فمنذ مطلع عام ٢٠١٠ كان هناك استياء متزايد في العديد من الدول مفاده أن القواعد الضريبية الحالية، المحلية والدولية، لم تعد صالحة للتطبيق في الوقت الحاضر، فهي تسمح لبعض الشركات متعددة الجنسيات بالتهرب الضريبي على نطاق واسع. وقد أصبح من غير المقبول عدم دفع تلك الشركات حصتها العادلة من الضرائب، أو ما يسمى حرمان الدول من الإيرادات الخاضعة للضريبة. وقد دفع هذا الوضع مجموعة العشرين G20 إلى تفويض منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لاقتراح تغيير ضريبي في القواعد الضريبية وسياسات تحويل الأرباح، فيما أطلق عليه مبادرة (Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS) بهدف تطوير ضريبة الخدمات الرقمية Digital Service Tax DST مثل الإعلان الرقمي، نقل البيانات الشخصية، الوساطة في السوق. وفي يوليو ٢٠١٣، وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خطة عمل بشأن تآكل القاعدة وتحويل الأرباح (حسانين، ٢٠٢٢) وفي عام ٢٠٢١ وافق وزراء مالية مجموعة الدول الصناعية السبع الكبرى أمس على حد أدنى عالمياً لمعدل الضريبة على الشركات بنسبة ١٥٪، وهو "الركيزة الثانية" للاقتراح الذي تقوده منظمة

التعاون الاقتصادي والتنمية والذي ناقشه ١٣٩ دولة منذ سنوات. تتضمن "الركيزة الأولى" لاقتراح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي إعادة تخصيص الحقوق الضريبية لأرباح الشركات "الرقمية" لصالح البلد الذي يوجد فيه العملاء، مما يسمح للحكومات بفرض ضرائب على الشركات مقابل قيمة المستخدم المتولدة في بلدهم. اتفقت مجموعة الدول السبع على أن الشركات التي لديها هامش ربح لا يقل عن ١٠٪ ستخضع للضريبة بهذه الطريقة، مع إعادة تخصيص ٢٠٪ من أي ربح يزيد عن ١٠٪ هامش ربح للبلد الذي تم فيه إنشاء قيمة المستخدم. سيتطلب ذلك إلغاء ضرائب الخدمات الرقمية التي تفرضها البلدان من جانب واحد على قيمة المستخدم التي تولدها الشركات في بلدانها. لكن على الجانب الآخر، وستتردد البلدان في إلغاء ضرائب الخدمات الرقمية، وستعارض العديد من الدول الصغيرة والنامية الحد الأدنى للضرائب العالمية لأن الحوافز المالية ضرورية لجذب الاستثمار الأجنبي. قد يتم التوصل إلى اتفاق من حيث المبدأ، ولكن قد لا يتم تنفيذه أبدًا لأن هناك فرصة قوية لعدم تجاوز الخلافات بين الدول الرئيسية. (Oxford Analytica, 2020)

٤-٢-٥ عدم تطوير الإدارة الضريبية بما يلائم طبيعة الاقتصاد الرقمي

تختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية وحماية حقوق كل من الدولة والمجتمع الضريبي (الممولين والمكلفين)، وبذلك يصبح لزاماً عليها استخدام الابتكارات التقنية اللازمة لضمان أعلى مستوى من كفاءة النظام الضريبي. ولكن الإدارة الضريبية قد تعاني من قصور في أداء مهامها، من حصر وفحص وتحصيل الضرائب على أنشطة الاقتصاد الرقمي المختلفة (عقل&حامد، ٢٠٢٠)، حيث تفنقر الإدارة الضريبية إلى الوسائل المتطورة والبرمجيات المتخصصة بشكل يحقق الرقابة الفعالة على مختلف أنشطة الاقتصاد الرقمي، بالإضافة إلى محدودية الكادر الضريبي القادر على التعامل مع تكنولوجيا البلوك تشين وتطبيقاتها.

٥-الحلول المقترحة لمشكلات الضرائب الرقمية

تشكل التحديات الضريبية المرتبطة بالاقتصاد الرقمي تهديدًا لتحقيق أهداف الضرائب في جمهورية مصر العربية تم تحديد هذه الأهداف من قبل لجنة الخطة والموازنة بمجلس النواب المصري وتشمل: تحقيق متطلبات العدالة الاجتماعية، ومواجهة العجز في الموازنة العامة للدولة، وتحقيق مبدأ العدالة الضريبية، والبحث عن مصادر جديدة للموارد المالية من أجل المساهمة في تلبية الاحتياجات المالية للدولة، وتوجيه الأموال نحو مجالات الاستثمار المنتجة. فقد أدت زيادة التجارة الرقمية الدولية إلى وضع قواعد ضريبية راسخة تحت المراقبة، وهي بحاجة إلى تحديث. في غياب نظام ضريبي رقمي دولي وسلطة ضريبية عالمية (Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021)، والحلول المقترحة لعلاج مشكلات الضرائب الرقمية يمكن تصنيفها كما يلي

١- حلول على مستوى الأنشطة الضريبية (الحصر الضريبي-التحصيل الضريبي)

٢- حلول على مستوى الإدارة الضريبية

٣- حلول على مستوى التشريع الضريبي

وسوف يتم تناول الحلول السابقة بالتفصيل كما يلي

٥-١ حلول على مستوى الأنشطة الضريبية (الحصر الضريبي-التحصيل الضريبي)

كيف يمكن لمصر تتبع المعاملات الرقمية بشكل فعال للأغراض الضريبية، فبالنسبة لمتطلبات الحصر الضريبي للاقتصاد الرقمي: نقطة البداية لحصر أي نشاط خاضع للضريبة هي توافر معلومات عن هذا النشاط أهمها اسم الممارس للنشاط (الممول) وعنوانه واسم الدولة التي ينتمي إليها ونوع نشاطه وكيانه القانوني وتاريخ بداية نشاطه ويكون ذلك من خلال عده امور منها: أ- الزام مزود خدمه الانترنت بإمداد الادارة الضريبية ببيانات المتعاملين معه: يمكن الاعتماد على مزودي خدمه الانترنت كأحد مصادر الحصول على البيانات عن الممولين المتعاملين في الاقتصاد الرقمي بالنظر الى العلاقة التعاقدية بين مزود الخدمة والمنشأة التي تستخدم

^١ للمزيد عن قرارات لجنة الخطة والموازنة بمجلس النواب يمكن الاطلاع على موقع جريدة الاهرام الحكومية المصرية يوم ٤/١٢/٢٠٢١ متاح على <https://gate.ahram.org.eg/News/3187005.aspx>

قدرا من سعه الخادم الذى يملكه مزود الخدمة لاتصال موقعها بشبكة الانترنت، ومما لا شك فيه ان الادارة الضريبية اذا الزمت مزود الخدمة الانترنت بتوفير هذه البيانات لها فانها ستساعد كثير في تتبع والحصر (صديق،٢٠٠١).

ب- اقترحت دراسة (Okah-Avae& Mukoro,2020) استخدام بوابة موحدة لمعالجة المعاملات الرقمية *a uniform gateway for processing digital transactions*. يجب أن تمر جميع المعاملات عبر الإنترنت سواء المتعلقة بالمنتجات الملموسة أو غير الملموسة عبر هذه البوابة. هذا من شأنه أن يجعل تتبع المعاملات عبر الإنترنت ممكناً. يمكن بعد ذلك تحديد المعاملات المتعلقة بالمحتوى الرقمي من بين هذه المعاملات عبر الإنترنت. سيتم إجراء هذا التحديد في الواقع في المرحلة الأولى من العملية، حيث ستم معالجة المعاملات التي تمت ملاحظتها مرة واحدة في إطار فئة من عدة فئات بما في ذلك فئة للمحتوى الرقمي. على الرغم من إلزام المؤسسات المالية بدمج هذه البوابة في عملياتها، إلا أن تشغيلها الأساسي وصيانتها يجب أن تتولاها مؤسسة مستقلة عن أي مؤسسة لمعالجة المدفوعات يتطلب تنفيذ البوابة الموحدة المقترحة قدرة عامة على مراقبة الأنشطة في الفضاء السيبراني، بعبارة أخرى، فهو يستدعي قدرات ضبط الأمن على الإنترنت. ومع ذلك فإن ضبط الأمن في الفضاء الإلكتروني يثير قضايا الخصوصية إذا تم إجراء مراقبة كاملة للفضاء السيبراني، فسيؤدي ذلك حتماً إلى انتهاك حقوق الناس في الخصوصية. (Macaskill and Dance, 2013) لتجنب هذا المأزق ، يجب إنشاء قاعدة بيانات لمنصات التجارة الإلكترونية وقصر المراقبة على هذه المنصات. من أجل أن تكون هناك إمكانية لالتقاط جميع المعاملات، يجب تحديث قاعدة البيانات على أساس مستمر. يتطلب تنفيذ البوابة المقترحة مستوى معيناً من القدرة التكنولوجية. هذا يعني أنه من الضروري تطوير البنية التحتية التي تدعم الاقتصاد الرقمي. سيتعين تطوير البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، بحيث يمكن للمكونات المختلفة أن تتكامل، مما يتيح تبادل المعلومات والقدرات القيمة (Okah-Avae& Mukoro,2020).

ت- إلزام مواقع التواصل الاجتماعي مثل فيس بوك وتويتر وانستجرام ويوتيوب، وتيك توك... الخ بتزويد مصلحة الضرائب عن معلومات عن ممارسي أنشطة التسويق والتجارة الإلكترونية من خلال هذه المواقع.

ث- إلزام البنوك والمؤسسات المالية بإخطار مصلحة الضرائب بالمعلومات الخاصة بالتحويلات الإلكترونية: فمن خلال متابعة التحويلات البنكية باستخدام الوسائل المختلفة من خلال المستندات البنكية تستطيع مصلحة الضرائب الكشف على كثير من معاملات الاقتصاد الرقمي (عاصي، ٢٠٠٩) فيجب أن تخضع المؤسسات المالية التي تعالج المدفوعات المتعلقة بهذه المعاملات لالتزام قانوني بإبلاغ الحكومة عن هذه المعاملات (OECD, 2014) ومع ذلك، فإن هذا يعني تكلفة إضافية للمؤسسات المالية من الناحيتين النقدية والزمنية.

اما بالنسبة للحلول المقترحة لتحصيل ضريبة الاقتصاد الرقمي فهي:

أ- إلزام مزود خدمة الانترنت SPS بحجز ضريبة من المنبع على اصحاب المواقع التجارية المرتبطة بها ويعاب على ذلك ان مزود الخدمات قد لا يكون عندهم معلومات تفصيلية على الصفقات والمعاملات التي تتم عبر الانترنت،

ب- إلزام البنوك والمؤسسات المالية ان تحجز من المنبع نسبة معينة من التحويلات المالية التي تتم عبر الانترنت (عاصي، ٢٠٠٩)

ت- من بين طرق جمع ضريبة القيمة المضافة الأربعة التي اقترحتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، اعتمدت جنوب إفريقيا طريقة تحصيل البائعين ونموذج التحصيل الوسيط، مما يمكّن المورد الأجنبي للخدمات الإلكترونية أو وسيطه من التسجيل كبائع سيتعين على البائع المسجل إصدار فواتير ضريبية، والاحتفاظ بسجلات التوريدات الخاضعة للضريبة لمدة ٥ سنوات والدفع إلى SARS إلكترونياً. سيسهل هذا الخيار بالفعل عملية فرض ضريبة القيمة المضافة وتحصيلها ويضمن أن تحقق حكومة جنوب إفريقيا سياسة المعاملة العادلة من خلال فرض ضرائب على مقدمي الخدمات المحليين والأجانب. علاوة على ذلك، على النحو الموصي به في إرشادات OECD B2C،

تبنت جنوب إفريقيا مبدأ الوجهة the destination principle من خلال مطالبة موردي الخدمات الرقمية بالتسجيل كبائع في جنوب إفريقيا نفسها، كونها بلد الضرائب حيث يوجد العميل المتلقي. في هذا الصدد، سهلت جنوب إفريقيا عملية التسجيل والدفع من خلال تمكين الموردين أو الوسطاء الأجانب من تنفيذ جميع الإجراءات اللازمة عبر الإنترنت. هذا يتجنب تكلفة النقل ويخفف من مشاكل البيروقراطية. (Beebejaun, 2021)

٥-٢ الحلول على مستوى الإدارة الضريبية

هذا الجهد مهم بشكل خاص في خضم أزمة جائحة COVID-19 ، عندما تواجه البلدان عجزاً مالياً غير مسبوق وتزداد التجارة عبر الإنترنت في جميع أنحاء العالم. يمكن أن يكون فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي إجراءً هاماً للحكومات لتوليد حيز مالي جديد وزيادة الإيرادات الضريبية. ومع ذلك، فإن فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي يمثل تحدياً خاصاً في البلدان ذات القدرات الضريبية المنخفضة. ينبغي إيلاء اهتمام خاص لبعدها الإداري، والذي يرفضه إلى حد كبير معظم ممارسي الضرائب الدوليين. تتمتع التكنولوجيا الرقمية بإمكانية تغيير الإدارة الضريبية وتفاعلها مع دافعي الضرائب. Lucas-Mas& Junquera-Varela,2020 فيجب ان يكون هناك تحول الى ادارة الضرائب الالكترونية والتي تعتبر بدورها جزء من منظومة الحكومة الالكترونية كوسيلة للتعامل بين الحكومة والممولين والقطاع الخاص تتعدى مجرد فكرة تقديم الاقرار الضريبي الكترونيا وسداد الالتزامات الضريبية الكترونيا حيث تتحول الادارة الضريبية الى تقديم خدمات تفاعلية التي تعد سمة اساسية يجب ان تتصف بها الادارة الضريبية في ظل الاقتصاد الرقمي. وفي نفس الوقت تقوم مصلحة الادارة المصرية بإصدار ادله استرشادية للممولين فعلى سبيل المثال كذلك أعلن رئيس مصلحة الضرائب المصرية^٢ يوم ٢٨/٣/٢٠٢٢، إصدار المصلحة دليلين إرشاديين للمعالجة الضريبية لممارسي التجارة الإلكترونية وصناع المحتوى: الدليل الأول يتضمن قواعد وتعليمات المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية.

^٢ - <https://www.eta.gov.eg/ar/news/asdar-dlylyn-arshadyn-llmaljt-aldrybyt-lmmarsy-altjart-alalktrwnyt-wsna-almhtwy>

الدليل الثاني يتضمن قواعد وتعليمات المعاملة الضريبية لصناع المحتوى ويشمل اليوتيوبرز ، البلوجرز ، إنفلونسرز .

هذه الأدلة تضمن التوعية السليمة للممولين بشأن المعاملة الضريبية الصحيحة، مما يؤدي إلى تجنبهم الوقوع تحت طائلة القانون، وتسهيلا ودعما لمبدأ الشفافية بين المصلحة والممول ودعم الثقة المتبادلة بينهما. وعلى الرغم من ان هذه الأدلة الاسترشادية خطوة في الطريق الصحيح الا ان تبني الضرائب الرقمية يحتاج الى المزيد والمزيد من الجهود لتطوير مصلحة الضرائب المصرية. كذلك يجب دراسة الأساليب المتقدمة في الدول المختلفة ومحاولة تطبيقها ورفع كفاءة نظام المعلومات في مصلحة الضرائب ورفع كفاءة العاملين بتلك المنظومة الضريبية. والعمل على التدريب والتطوير المستمر وإنجاز الميكنة للمنظومة الضريبية والتحول إلى المنظومة الإلكترونية بالكامل. ويجب تحديد الضريبة التي يلزم فرضها عن تلك الأنشطة سواء ضريبة الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة الاستهلاك أو ضريبة دمغة على الإعلانات (شوقي، ٢٠٢٠)

٣-٥ حلول على مستوى التشريع الضريبي

يجب العمل على تطوير التشريعات الضريبية بما يتلاءم مع تطورات التقنية في عالم التجارة الإلكترونية والعمل على مواكبة تطورات الدول الأخرى ومحاولة الاستفادة من التشريعات الضريبية في الدول التي تبنت الضرائب الرقمية وتتشابه مع البيئة المصرية ومنها دول مثل الهند وجنوب افريقيا وبالتالي يتعين تعديل قانون الضريبة على الدخل بما يوفر الصلاحية القانونية للمعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي في مصر، وكذلك تعديل قانون الضريبة على القيمة المضافة بما يوفر الصلاحية القانونية للمعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي في مصر .

٦-الخلاصة والنتائج والتوصيات

٦-١ الخلاصة

حدث نمو متسارع في الاقتصاد الرقمي حول العالم بشكل كبير فقد بلغ حجم الاقتصاد الرقمي حوالي ثلث الاقتصاد العالمي في عام ٢٠١٨، وبلغ إيرادات مبيعات التجارة الإلكترونية ٢٩ تريليون دولار في عام ٢٠١٩ مقارنة بـ ٤ تريليون دولار فقط عام ٢٠٠٠، كذلك فقد بلغ عدد المتسوقين عبر الإنترنت حوالي ١.٣ مليار انسان (UNCTAD, 2019). وقدّر مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية "أونكتاد"، مبيعات التجارة عبر الإنترنت بـ ١٩٪ من إجمالي مبيعات التجزئة في ٢٠٢٠ ارتفاعاً من ١٦٪ قبل عام بعدما قادت إجراءات عزل مكافحة تفشي فيروس كورونا إلى ازدهار التجارة الإلكترونية. وقد أدت زيادة التجارة الرقمية الدولية إلى وضع قواعد ضريبية راسخة تحت المراقبة، وهي بحاجة إلى تحديث. في غياب نظام ضريبي رقمي دولي وسلطة ضريبية عالمية، يتطلب النقاش الرقمي آليات تعاون متعددة الأطراف وحلول وسط من جميع الأطراف المعنية -بشكل رئيسي من المنتجين الرقميين والبلدان المستهلكة ولكن أيضاً من الشركات متعددة الجنسيات في قطاع الخدمات الرقمية ويعد فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي يمثل تحدياً خاصاً في البلدان ذات القدرات الضريبية المنخفضة. ويترتب على تبني الدول للضرائب الرقمية العديد من الآثار منها: ان المستهلكون سوف يواجهون عقبات القدرة على تحمل التكاليف لأن الضرائب الرقمية تزيد من تكلفة ملكية الخدمات الرقمية ؛ وانخفاض الاستثمار في البنية التحتية من قبل الموردين الأجانب لأن هذه الضرائب تقلل من المبلغ المتاح للنفقات الرأسمالية ؛ وتباطؤ تبني التكنولوجيا الجديدة في البلدان التي تُعرض فيها ضرائب رقمية ، مما قد يعيق النمو الاقتصادي والتنمية في هذه البلدان ؛ وظهور مخططات التهرب الضريبي التعسفية التي تؤدي إلى خسارة الإيرادات الضريبية للبلدان المضيفة حيث يتم تقديم الخدمات الرقمية. (Beebejaun, 2021)

يضاف الى ما سبق يترتب على تبني الضرائب الرقمية العديد من المشكلات منها : اولا مشكلات ترجع الى طبيعة الاقتصاد الرقمي (علي سبيل المثال صعوبة تتبع معاملات الاقتصاد الرقمي، وصعوبة حصر وتحديد المجتمع الضريبي للاقتصاد الرقمي، وعدم وجود مستندات يمكن مراجعتها عند اجراء الفحص الضريبي، وصعوبة تحديد طبيعة ونوعية الدخل

الناتج من الاقتصاد الرقمي، وصعوبة تحديد نوعية الدخل ذو الطبيعة المختلطة الناتج من الاقتصاد الرقمي، وتوفير فرص أكثر للتهرب والتجنب الضريبي) ثانياً: المشكلات التي ترجع الى طبيعة النظم الضريبية الحالية) علي سبيل المثال: مشكلة تحديد الاختصاص الضريبي للدولة على معاملات الاقتصاد الرقمي، و مشكلة تحديد قواعد ومعايير المنشأة الدائمة لأغراض المحاسبة الضريبية عن الدخل، وصعوبة تقسيم الدخل الخاضع للضريبة على الدول المختلفة، والقصور في التعاون الضريبي الدولي، وعدم تطوير الإدارة الضريبية بما يلائم طبيعة الاقتصاد الرقمي). وفي حالي قررت الدولة المصرية تبنى ضريبة الاقتصاد الرقمي على نطاق واسع فليها ان تراعى الإيرادات الضريبية مقابل الآثار السلبية التي تتطوي عليها الضرائب الرقمية. لهذا الغرض، من الضروري تصميم القوانين الخاصة بالضرائب الرقمية بطريقة تضمن الكفاءة في تكلفة تحصيل الضرائب، وتجنب الإفراط في الضرائب على الأنشطة الرقمية وتقليل الآثار السلبية على اقتصاد الدولة. ومع ذلك، نظراً لوجود وجهين للعملة دائماً، ومن ثم يجب على الدولة المصرية مراعاة مختلف مشكلات الضرائب الرقمية والعمل على حل مختلف مشكلات الضرائب الرقمية على مستوى الأنشطة الضريبية المختلفة (على سبيل المثال الحصر الضريبي والفحص الضريبي والتحصيل الضريبي) كذلك مراعاة تطوير الادارة الضريبية المختلفة ودراسة الأساليب المتقدمة في الدول المختلفة ومحاولة تطبيقها ورفع كفاءة نظام المعلومات في مصلحة الضرائب ورفع كفاءة العاملين بتلك المنظومة الضريبية. والعمل على التدريب والتطوير المستمر وإنجاز الميكنة للمنظومة الضريبية والتحول إلى المنظومة الإلكترونية يضاف الى ذلك يجب الاستفادة من التشريعات الضريبية في الدول التي تبنت الضرائب الرقمية وتتشابه مع البيئة المصرية ومنها دول مثل الهند وجنوب افريقيا.

٦-٢ توصيات البحث

في ضوء النتائج التي توصل اليها الباحث، يمكن التوصية بما يلي:

١. تعديل قانون الضريبة على الدخل بما يوفر الصلاحية القانونية للمعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي في مصر مع الاستفادة من القوانين والتشريعات في الدول التي تبنت الضرائب على الاقتصاد الرقمي.

٢. تعديل قانون الضريبة على القيمة المضافة بما يوفر الصلاحية القانونية للمعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي في مصر.
 ٣. تدريب وتأهيل الادارة الضريبية على الفحص والحصر والتحصيل الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي
 ٤. تطوير الادارات الضريبية المختلفة وإنجاز الميكنة للمنظومة الضريبية والتحول إلى المنظومة الإلكترونية
- ٦-٣ التوجهات البحثية المستقبلية**
- في ضوء طبيعة موضوع البحث وهدفه وأهميته وحدوده، وما انتهى إليه من نتائج وتوصيات، يقترح الباحثان توجيه مزيد من البحوث المستقبلية في المجالات التالية:
١. دراسة تحليلية لمشكلات التحاسب الضريبي للمنصات الرقمية.
 ٢. مشكلات تطبيق ضريبة القيمة المضافة على أنشطة الاقتصاد الرقمي في مصر.
 ٣. مدى استخدام الشركات العاملة في مصر لأنشطة الاقتصاد الرقمي في التخطيط والتجنب الضريبي.
 ٤. الفحص الضريبي للاقتصاد الرقمي وضوابط مراجعته عملياته.

قائمة المراجع

- الدمرداش، محمود محمد، ٢٠٢٠ "مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة" مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة مدينة السادات، المجلد ٦، العدد ٢، ديسمبر ٢٠٢٠، الصفحة ١-١٤١
- بلوم، نذير & طيار، خليل & العايب، فوزية، ٢٠٢٠ " التخطيط الضريبي العدوانى لشركات الاقتصاد الرقمي: دراسة حالة شركة APPLE INC " مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر، العدد ٢٠، ص ٥٩٣-٦٠٧
- بوقروة، إيمان & بن عمارة، منصور، ٢٠١٧ " أهمية إستخدام الملاجئ الضريبية ضمن إستراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات : إشارة لحالة "GOOGLE INC

مجلة الباحث الإقتصادي، جامعة ٢٠ أوت ١٩٥٥ سكيكدة، الجزائر، المجلد ٥ العدد ٨، ص ١١٢-١٣١

جلابه، علي & بن عمارة، منصور، ٢٠١٩ "تحويل الدخل جغرافيا كإستراتيجية للتخطيط الضريبي في الشركات المتعددة الجنسيات: دراسة حالة شركة Google Inc" مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية - رماح، الاردن، العدد ٣٠ ص ٢٨١-٢٩٦
عاصي، خالد محمد علي، ٢٠٠٩ "مشكلات المحاسبة الضريبية عن صفقات التجارة الالكترونية في اطار ضريبة الدخل والحلول المقترحة: دراسة نظرية وميدانية" رساله ماجستير غير منشورة كلية التجارة جامعه طنطا

عقل، يونس حسن & طه محمد حارس، ٢٠٢٠ "إطار مقترح لفرض الضريبة على المنصات الرقمية في مصر " دراسة تطبيقية على منصات النقل التشاركي" المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، جامعة قناة السويس، المجلد ٢، العدد الاول الجزء الاول، يناير ٢٠٢٠، الصفحة ٢٤٢-٣٠٨

شاهين، عبدالحليم محمود & محمود، عمرو فتيحه حنفي، ٢٠٢٢ "امكانيات الاخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد ٥٢ العدد ١، ص ٩١-١٢٦
شوقي، أحمد، ٢٠٢٠ "تطور التجارة الإلكترونية.. والحصيلة الضريبية المفقودة" جريدة المصري اليوم، ٢٠٢٠/٢/٢ متاح على
<https://www.almasryalyoum.com/news/details/1467259>

منصور، بهاء محمد حسين، ٢٠٠٢، مشكلات التحاسب الضريبي عن معاملات التجارة الالكترونية، غير منشور

Aslam, A and A Shah. (2020). Tec(h)tonic Shifts: Taxing the 'Digital Economy'. IMF Working Paper No 20/76

Beebeejaun, A. (2021), "VAT on foreign digital services in Mauritius; a comparative study with South Africa", *International Journal of Law and*

Management, Vol. 63 No. 2, pp. 239–250. <https://0810b5agf-1104-y-https-doi-org.mplbci.ekb.eg/10.1108/IJLMA-09-2020-0244>

Chang, F. (2019), “*Netflix tax and after effects*”, *International Journal of Law, Humanities and Social Sciences*, Vol. 5 No. 2.

Domus, A., Latire, L. and Karler, O. (2017), “*International taxation and international communications*”, *Journal of Law and Legal Sciences*, Vol. 3 No. 2.

European Parliament (2018). Fair taxation of the digital economy. Brussels. Available at: [http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPR_S_ATA\(2018\)630327](http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPR_S_ATA(2018)630327)

Katz, R. (2015), “*The impact of taxation on the digital economy*” available at: www.itu.int/en/ITU-D/Conferences/GSR/Documents/GSR2015/Discussion_papers_and_Presentations/GSR15_session4_Katz.pdf

Kearney, A.T. (2014), “*A wealth of choices: from anywhere on earth to no location*” available at: www.iberglobal.com/files/location_index.pdf

Macaskill, E. and Dance, G. (2013), “*NSA files: decoded – what the revelations mean for you*”, *The Guardian*, available at: www.theguardian.com/world/interactive/2013/nov/01/snowden-nsa-files-surveillance-revelations-decoded#section/3theguardian

Täuscher, Karl, 2016” *Business Models in the Digital Economy: An Empirical Study of Digital Marketplaces*” FRAUNHOFER CENTER FOR INTERNATIONAL MANAGEMENT AND THE KNOWLEDGE

ECONOMY,

https://www.imw.fraunhofer.de/content/dam/moez/de/documents/Working_Paper/Working_Paper_Digital_Marketplaces_final.pdf

Lucas-Mas, Cristian Óliver & Junquera-Varela, Raúl Félix, 2021 "Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency" 1 International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank .www.worldbank.org

Okah-Avae, T.O. and Mukoro, B. (2020), "Constructing a tax regime for the regulation of trade in digital content", *Journal of International Trade Law and Policy*, Vol. 19 No. 3, pp. 121-138. <https://0810bc3xa-1105-y-https-doi-org.mplbci.ekb.eg/10.1108/JITLP-03-2020-0021>

Statista (2020a), "*Facebook global revenue*", [Online], available at: www.statista.com/statistics/422035/facebooks-quarterly-global-revenue/ (accessed 7 September 2020).

Statista (2020b), "*Annual revenue of Google*", [Online], available at: www.statista.com/statistics/266206/googles-annual-global-revenue/ (accessed 7 September 2020).

Oxford Analytica (2021), "The talks on global tax reform will face many hurdles", *Expert Briefings*.

<https://0810b5agf-1104-y-https-doi-org.mplbci.ekb.eg/10.1108/OXAN-ES261944>

United nations conference on trade and development (2019) "digital economy report 2019: value creation and capture: implications for developing countries" [https:// unctad.org](https://unctad.org) p.123